

18.00+
205.00+
25.00+
911.00+
27.25+
1.725.00+

ÖGSW
IHR SERVICE-NETZWERK

ÖGSW LEITFADEN

STEUERN UND SOZIALVERSICHERUNG

2025



Für eine
erfolgreiche
Zukunft

DAS KANZLEIKONTO mit bis zu € 400,- Ersparnis im 1. Jahr*

Mit einem KanzleiKonto als GoGreen-Businesskonto tun Sie etwas fürs Klima:
Denn für jeden Euro auf einem GoGreen-Konto fließt ein Euro
in die Finanzierung nachhaltiger Projekte. Und für Ihre Kanzlei:

- ein Jahr **gratis Kontoführung***
- ein Jahr **gratis BusinessNet*** Smart oder Basic
- **gratis Debitkarte (BankCard)**
- **gratis BusinessNet App**



Jetzt einfach online eröffnen!

bankaustria.at/firmenkunden-kanzleikonto.jsp

 **Bank Austria**

Member of  **UniCredit**

* Die Ersparnis bis zu rund € 400 Euro im ersten Jahr setzt sich wie folgt zusammen: 0 Euro statt 95,16 Euro GoGreen-Businesskonto 1 Jahr gratis Kontoführung + 0 Euro statt 288 Euro gratis BusinessNet Basic (oder 0 Euro statt 72 Euro gratis BusinessNet Smart) + 0 Euro statt 26,28 Euro gratis Debitkarte.

Diese Aktion gilt für Anwälte:innen, Notar:innen, Wirtschaftstreuhänder:innen und Steuerberater:innen mit einem Jahresumsatz bis zu 1 Million Euro in Verbindung mit BusinessNet Smart oder Basic. Aktion gültig bis 31.12.2025 für Konto-Neukund:innen, die aktuell kein UniCredit Bank Austria Firmenkonto haben. Das Kontoführungsentgelt entfällt im Quartal der Kontoeröffnung sowie den vier darauffolgenden Quartalen. Internetbanking BusinessNet Smart oder Basic im ersten Jahr gratis. Die Pauschale entfällt im Monat der Eröffnung des Internetbankings sowie in den darauffolgenden 12 Monaten. Danach gelangen das vereinbarte Kontoführungs- und Internetbanking-Entgelt zur Verrechnung. Die detaillierten Entgelte zum GoGreen-Businesskonto und Infos zum österreichischen Umweltzeichen finden Sie auf bankaustria.at/gogreenbusinesskonto. Diese Marketingmitteilung wurde von der UniCredit Bank Austria AG, Rothschildplatz 1, 1020 Wien, erstellt. Stand: Februar 2025, Irrtum und Druckfehler vorbehalten.

ÖGSW-Leitfaden

Steuern und Sozialversicherung 2025

21. Auflage

Stand: 15. Februar 2025

herausgegeben und bearbeitet
von

MMag. DDr. Hubert W. Fuchs

Steuerberater

Vizepräsident der ÖGSW

Staatssekretär im BMF a. D.

(Steuerrechtsteil und UGB)

unter Mitarbeit von

Dr. Stefan Steiger

Steuerberater

Vizepräsident der ÖGSW

Landesleiter der ÖGSW-Burgenland

(Sozialversicherungsteil)

***Einfacher wird das Steuersystem wohl nicht mehr –
aber wir müssen alle daran arbeiten,
dass es nicht noch komplizierter wird!***

Alle Angaben in diesem Leitfaden erfolgen trotz sorgfältiger Bearbeitung ohne Gewähr.
Eine Haftung der Autoren bzw der Herausgeber oder anderer Personen ist ausgeschlossen.
Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt.

Jede Verwendung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne
Zustimmung des Herausgebers unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für
Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und
Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Herausgeber: MMag. DDr. Hubert W. Fuchs (ÖGSW), Wien
Satz und Druckvorlage: roro-zec.com, Graz

ISSN: 2078-3957

Vorwort

Liebe Kolleginnen,
liebe Kollegen!



Der Jahresbeginn ist stets mit zahlreichen Neuerungen und Änderungen verbunden, insbesondere im Steuerrecht und in der Sozialversicherung. Die ÖGSW – Dein Servicenetzwerk – möchte Dir dabei mit dem „ÖGSW-Leitfaden Steuern und Sozialversicherung 2025“ eine praxisnahe Unterstützung bieten.

Der ÖGSW-Leitfaden wurde so konzipiert, dass man rasch und in übersichtlicher Form die neuesten Werte im Steuerrecht und im Sozialversicherungsrecht findet. Im Anhang sind die Kontaktinformationen zu den Behörden kompakt zusammengefasst.

Der ÖGSW-Leitfaden wird jährlich neu bearbeitet und aktualisiert von den beiden Kollegen und Experten der ÖGSW Hubert W. Fuchs und Stefan Steiger, denen unser besonderer Dank für das Zustandekommen dieses Leitfadens gilt.

Dein ÖGSW-Team wünscht Dir viel Freude damit.

Deine Sabine Kosterski

Präsidentin der Österreichischen Gesellschaft der
Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen

I. S T E U E R N

- 11 A. Einkommensteuergesetz (EStG)**
- 11** 1. Einkommensteuertarif 2025 (§§ 33 und 33a EStG)
- 13** 2. Einkommensteuertarif 2024 (§§ 33 und 33a EStG)
- 14** 3. Einkommensteuertarif 2023 (§§ 33 und 33a EStG)
- 15** 4. Einkommensteuertarif 2022 (§ 33 EStG)
- 16** 5. Einkommensteuertarif – 1.1.2020 bis 31.12.2021 (§ 33 EStG)
- 17** 6. Einkommensteuertarif – 1.1.2016 bis 31.12.2019 (§ 33 EStG)
- 18** 7. Einkommensteuertarif – 1.1.2009 bis 31.12.2015 (§ 33 EStG)
- 19** 8. Schema zur Berechnung der Einkommensteuer für 2025
- 22** 9. Absetzbeträge
- 30** 10. Durchschnittsbedarfssätze für Unterhaltsleistungen
- 31** 11. Auswirkungen des Umfangs der Steuerpflicht auf Absetzbeträge, Werbungskosten, ag Belastungen, Sonderausgaben, etc
- 32** 12. Effektiv-Tarif für 2025
- 34** 13. Absetzung für Abnutzung (AfA) im betrieblichen Bereich
- 37** 14. Absetzung für Abnutzung (AfA) bei Vermietung und Verpachtung
- 37** 14.1. AfA-Sätze
- 40** 14.2. Steuerliche Behandlung offener Teilbeträge bei Gebäudeübertragung oder Aufgabe der Vermietung und Verpachtung bzw Einlage ins Betriebsvermögen
- 42** 15. Investitionsbegünstigungen
- 42** 15.1. Investitionen in Forschungstätigkeit
- 44** 15.2. Investitionen in Humankapital
- 45** 15.3. Investitionen in Sachanlagen
- 45** 15.3.1. Übertragung stiller Reserven (§ 12 EStG) bzw Übertragungsrücklage (§ 12 Abs 8 EStG)
- 45** 15.3.2. Beschleunigte Abschreibung im Interesse der Denkmalpflege (§ 8 Abs 2 EStG)
- 46** 15.3.3. COVID-19 Investitionsprämie (InvPrG)
- 46** 15.3.4. Investitionsfreibetrag (IFB) ab 2023 (§ 11 EStG)
- 48** 15.4. Gewinnfreibetrag (GFB) ab 2010 (§ 10 EStG)
- 48** 15.4.1. Allgemeines
- 51** 15.4.2. Gewinnfreibetrag (GFB) im Überblick
- 55** 15.4.3. Beispiel zum Gewinnfreibetrag bei einer Einkunftsquelle
- 57** 15.4.4. Beispiele zum Gewinnfreibetrag bei mehreren Einkunftsquellen
- 60** 15.5. Ausgelaufene Investitionsbegünstigungen
- 65** 16. COVID-19 – Übersicht über die steuerliche Behandlung der wichtigsten Zuwendungen bzw Zuschüsse
- 66** 17. Spendenbegünstigung ab 2024 (§ 4a EStG)
- 69** 18. Gemischt genutzte Wirtschaftsgüter
- 70** 19. Rentenbesteuerung
- 72** 20. Wertpapierdeckung für die Pensionsrückstellung (§ 14 EStG)
- 72** 21. Pauschalierungen
- 72** 21.1. Gesetzliche Basispauschalierung (ESt) – Betriebsausgabenpauschalierung
- 75** 21.2. Gesetzliche Basispauschalierung (USt) – Pauschalierung von Vorsteuern
- 75** 21.3. Pauschalierung für Kleinunternehmer ab 2020
- 79** 21.4. Gastgewerbe ab 2013
- 82** 21.5. Lebensmitteleinzel- oder Gemischtwarenhändler
- 82** 21.6. Drogisten
- 83** 21.7. Handelsvertreter
- 83** 21.8. Künstler und Schriftsteller
- 84** 21.9. Land- und Forstwirtschaft
- 85** 21.10. Sportler
- 86** 21.11. Nichtbuchführende Gewerbetreibende
- 88** 22. Arbeitsplatzpauschale (§ 4 Abs 4 Z 8 EStG)
- 91** 23. Kilometergelder
- 91** 23.1. Höhe der Kilometergelder (§ 26 Z 4 lit a EStG)
- 91** 23.2. Kilometergeldverordnung (KmGV)
- 93** 24. Tages- und Nächtigungsgelder bei In- und Auslandsdienstreisen
- 93** 24.1. Inlandsdienstreisen (§ 26 Z 4 lit b und c EStG)
- 93** 24.2. Auslandsdienstreisen (§ 26 Z 4 lit d und e EStG)
- 97** 25. Reisekostenvergütungen
- 97** 25.1. Reisekostenvergütungen i.e.S
- 100** 25.2. Pauschaler Kostenersatz bei Öffi-Nutzung
- 102** 26. Pendlerpauschale
- 102** 26.1. Pendlerpauschale ab 1.1.2013 (§ 16 Abs 1 Z 6 EStG)
- 104** 26.2. Pendlerverordnung
- 104** 26.2.1. Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte
- 105** 26.2.2. Zumutbarkeit und Unzumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels
- 107** 26.2.3. Pendlerrechner
- 108** 26.2.4. Familienwohnsitz
- 108** 26.2.5. Inkrafttreten
- 109** 27. Werbungskostenpauschale
- 110** 28. Sachbezugswerte (§ 15 Abs 2 EStG)
- 110** 28.1. Dienstwagen
- 114** 28.2. Fahrrad oder Kraftrad
- 114** 28.3. Kfz-Abstell- oder Garagenplatz
- 115** 28.4. Dienstwohnung
- 117** 28.5. Zinsensparnisse bei Gehaltsvorschüssen und Arbeitgeberdarlehen ab 2024
- 118** 28.6. Sonstige Sachbezüge
- 120** 29. Sonderausgaben (§ 18 EStG)
- 125** 30. Außergewöhnliche Belastung (§§ 34 und 35 EStG)
- 126** 30.1. Selbstbehalt bei außergewöhnlichen Belastungen
- 126** 30.2. Außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt
- 126** 30.3. Freibeträge für außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt
- 127** 30.4. Übersichten über mögliche Freibeträge für Behinderte

| | | | | | |
|------------|---------|--|------------|---------|---|
| 128 | 30.5. | Feststellung einer Behinderung | 159 | 33.8. | Inkrafttreten und Übergangsbestimmungen |
| 129 | 31. | Freibeträge, Freigrenzen und feste Steuersätze für Arbeitnehmer | 159 | 33.8.1. | Überblick für den außerbetrieblichen Bereich („Privatvermögen“) |
| 138 | 32. | Höhe der Bausparprämie (§ 108 Abs 1 EStG) | 160 | 33.8.2. | Verkauf im außerbetrieblichen Bereich („Privatvermögen“) |
| 138 | 33. | Kapitalbesteuerung | 161 | 33.8.3. | Veräußerung einer Beteiligung iSd § 31 EStG idF vor BBG 2011 („Privatvermögen“) |
| 138 | 33.1. | Einkünfte aus Kapitalvermögen – Grundtatbestände | 161 | 33.8.4. | Verkauf im betrieblichen Bereich einer natürlichen Person |
| 138 | 33.1.1. | Überblick (§ 27 Abs 1 EStG) | 162 | 34. | Übersicht: Echte (typische) und unechte (atypische) stille Gesellschaft |
| 138 | 33.1.2. | Einkünfte aus der Überlassung von Kapital (§ 27 Abs 2 und 5 EStG) – „Früchte“ | 165 | 35. | Grundstücksveräußerungen im (außer-)betrieblichen Bereich ab 1.4.2012 |
| 140 | 33.1.3. | Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen (§ 27 Abs 3 und 6 EStG) – „Substanz“ | 165 | 35.1. | Allgemeines |
| 141 | 33.1.4. | Einkünfte aus Derivaten (§ 27 Abs 4 EStG) | 166 | 35.2. | Begriff „Grundstück“ |
| 142 | 33.1.5. | Einkünfte aus Kryptowährungen (§ 27 Abs 4a EStG und § 27b EStG) | 166 | 35.3. | Begriff „Veräußerung“ |
| 143 | 33.1.6. | Befreiung für Ausschüttungen von Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften (§ 27 Abs 7 EStG) | 168 | 35.4. | Begriff „Umwidmung“ |
| 143 | 33.2. | Verlustausgleich im außerbetrieblichen Bereich (§ 27 Abs 8 EStG) | 168 | 35.5. | Befreiungstatbestände |
| 144 | 33.3. | Besonderer Steuersatz und Bemessungsgrundlage für Einkünfte aus Kapitalvermögen | 171 | 35.6. | Grundstücksveräußerungen im außerbetrieblichen Bereich („Privatvermögen“) – Regeleinkünfteermittlung |
| 144 | 33.3.1. | Besonderer Steuersatz (§ 27a Abs 1 EStG) | 171 | 35.6.1. | Übersicht: Neu-Grundstücke und Alt-Grundstücke |
| 145 | 33.3.2. | Ausnahmen vom „besonderen Steuersatz“ (§ 27a Abs 2 EStG) | 175 | 35.6.2. | Abzugsverbot von Werbungskosten (§ 20 Abs 2 EStG) |
| 145 | 33.3.3. | Bemessungsgrundlage für Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 27a Abs 3 EStG) | 176 | 35.6.3. | Beispiele zu privaten Grundstücksveräußerungen |
| 146 | 33.3.4. | Anschaffungskosten (§ 27a Abs 4 EStG) | 178 | 35.6.4. | Optionen zur Veranlagung/Besteuerung von Grundstückseinkünften |
| 147 | 33.3.5. | Regelbesteuerungsoption gemäß § 27a Abs 5 EStG | 179 | 35.6.5. | Verlust aus privaten Grundstücksveräußerungen |
| 148 | 33.3.6. | Betrieblicher Bereich und § 27a EStG (§ 27a Abs 6 EStG) | 181 | 35.6.6. | Erhebung der ImmoESt |
| 150 | 33.3.7. | Kapitaleinkünfte im betrieblichen Bereich | 183 | 35.7. | Grundstücksveräußerungen im betrieblichen Bereich („Betriebsvermögen“) |
| 152 | 33.4. | Erhebung der KESt | 183 | 35.7.1. | Allgemeines |
| 152 | 33.4.1. | Steuerabgeltung (§ 97 Abs 1 EStG) | 184 | 35.7.2. | Besonderheiten im betrieblichen Bereich |
| 153 | 33.4.2. | Verlustausgleichsoption (§ 97 Abs 2 EStG) | 185 | 35.7.3. | Betriebsausgaben iZm Grundstücksveräußerungen |
| 153 | 33.4.3. | Verlustausgleich durch depotführendes Kreditinstitut (§ 93 Abs 6 EStG) | 186 | 35.7.4. | Teilwertabschreibungen und Veräußerungsverluste iZm Grundstücken |
| 156 | 33.4.4. | Verlustausgleich durch „inländische Kryptowährungs-Dienstleister“ (§ 93 Abs 7 EStG) | 186 | 35.7.5. | Einlage von Grundstücken |
| 156 | 33.5. | Nichtabzugsfähige Aufwendungen und Ausgaben und besonderer Steuersatz (§ 20 Abs 2 EStG) | 187 | 35.7.6. | Entnahme von Grundstücken |
| 158 | 33.6. | Gegenüberstellung „Verlustausgleichsoption“ gemäß § 97 Abs 2 EStG und „Regelbesteuerungsoption“ gemäß § 27a Abs 5 EStG | 187 | 35.8. | Übersicht: Maßgeblicher Zeitpunkt für die Höhe des Steuersatzes, für die Gewinn- bzw Überschussrealisierung und für die Entrichtung der ImmoESt |
| 159 | 33.7. | Weiterhin steuerfrei trotz BBG 2011/AbgÄG 2011/BBG 2012 | 188 | 35.9. | Steuerabzug bei Einkünften iZm Leitungserrichtungen bzw Hochwasserschutzmaßnahmen (§ 107 EStG) |
| | | | 191 | 36. | Spekulationsgeschäfte ab 1.4.2012 (§ 31 EStG) |
| | | | 192 | 37. | Übersicht: Liebhaberei |
| | | | 194 | 38. | Übersicht: Einzelunternehmen/Personengesellschaft versus Kapitalgesellschaft |
| | | | 198 | 39. | (Nominelle) Einkommensteuersätze in den EU-Mitgliedstaaten |

199 B. Körperschaftsteuergesetz (KStG)

- 199 1. Steuersätze (§ 22 KStG)
- 199 2. Mindeststeuer (§ 24 Abs 4 KStG)
- 200 3. Gesamtsteuerbelastung für Kapitalgesellschaften
- 201 4. (Nominelle) Körperschaftsteuersätze in den EU-Mitgliedstaaten
- 202 5. Schema zur Ermittlung des Einkommens für den Liquidationszeitraum bei der in Liquidation befindlichen Kapitalgesellschaft (§ 7 Abs 2 iVm § 19 Abs 2 KStG)
- 203 6. Übersicht: „Nationale Beteiligungsertragsbefreiung“, „Beteiligungsertragsbefreiung für Portfolio-beteiligungen an ausländischen Körperschaften“ und „Internationale Schachtelbefreiung“ (§ 10 KStG)
- 205 7. Übersicht: Besteuerung der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft durch den Gesellschafter (= Kapitalgesellschaft)
- 206 8. Zinsen iZm der Fremdfinanzierung des Erwerbes von Kapitalanteilen (§ 11 Abs 1 Z 4 KStG)
- 208 9. Übersicht: Besteuerung der Liquidation einer Kapitalgesellschaft auf Ebene des Gesellschafters (= Kapitalgesellschaft)
- 209 10. Übersicht: Besteuerung der Gewinnausschüttung einer inländischen Kapitalgesellschaft beim Gesellschafter
- 210 11. Verdeckte Ausschüttung
- 210 11.1. Verrechnungskonto des Gesellschafters und verdeckte Ausschüttung
- 213 11.2. Verdeckte Ausschüttung – Prüfschema für Immobilien
- 214 12. Privatstiftungen
- 214 12.1. Übersicht über die steuerbaren Einkünfte
- 215 12.2. Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Zwischenbesteuerung („Zwist“) – (§ 13 Abs 3 KStG)
- 215 12.3. Entlastung von der Zwischenbesteuerung („Zwist“) – (§ 13 Abs 3 KStG)
- 216 12.4. Übertragung stiller Reserven aus Beteiligungsveräußerung bzw Bildung eines steuerfreien Betrages (§ 13 Abs 4 KStG)
- 217 12.5. Offenlegungs- und Meldeverpflichtungen für Privatstiftungen
- 217 12.5.1. Offenlegungs- und Meldeverpflichtung nach § 13 Abs 6 KStG
- 217 12.5.2. Offenlegungs- und Meldeverpflichtung nach § 5 PSG
- 218 12.6. Übersicht: Arbeitnehmerförderungsstiftung und Belegschaftsbeteiligungsstiftung (§ 4d EStG)
- 219 12.7. Gegenüberstellung der zivilrechtlichen Grundlagen von Stiftungen des Privatrechts in Österreich

223 C. Umsatzsteuergesetz (UStG)

- 223 1. Umsatzsteuervoranmeldung/ Umsatzsteuerjahreserklärung
- 225 2. Liste der vorsteuerabzugsberechtigten Fahrzeugtypen
- 225 2.1. Kastenwagen gemäß § 5 der Verordnung aus 1996
- 226 2.2. Kleinlastkraftwagen gemäß § 3 der Verordnung aus 2002

- 228 2.3. Pritschenwagen gemäß § 7 der Verordnung aus 1996 und zugleich gemäß § 4 der Verordnung aus 2002
- 229 2.4. Klein-Autobusse gemäß § 10 Z 1 der Verordnung aus 1996
- 230 2.5. Klein-Autobusse gemäß § 10 Z 2 der Verordnung aus 1996
- 230 2.6. Kleinbusse gemäß § 5 der Verordnung aus 2002
- 232 2.7. Elektro-Kraftfahrzeuge und Elektro-Kraft-räder (§ 12 Abs 2 Z 2a UStG)
- 233 3. Gesetzliche Basispauschalierung (USt) – Pauschalierung von Vorsteuern (§ 14 UStG)
- 235 4. Zentrale Begriffe der Umsatzsteuer-Binnenmarktregelung
- 235 4.1. Innergemeinschaftliche Lieferung
- 236 4.2. Innergemeinschaftliches Verbringen
- 236 4.3. Rechnungsausstellung
- 237 4.4. Innergemeinschaftlicher Erwerb
- 237 4.5. Vorsteuerabzug
- 237 4.6. Versandhandel
- 239 4.7. Grenzüberschreitende Dienstleistungen (sonstige Leistungen)
- 240 5. Zusammenfassende Meldung (ZM)
- 240 5.1. Allgemeines
- 241 5.2. Meldepflichtige Unternehmer
- 241 5.3. Meldefrist der ZM
- 242 5.4. Meldeinhalt der ZM
- 243 5.5. Nachträgliche Änderungen und Berichtigungen
- 244 6. Ort der sonstigen Leistung (§ 3a UStG)
- 246 7. Lieferschwelen und Erwerbsschwelen in der EU
- 248 8. Rechnungslegungsvermerke für innergemeinschaftliche Lieferungen
- 250 9. UID-Formate in der EU
- 251 10. UID-Bestätigungsverfahren
- 251 10.1. Allgemeines
- 252 10.2. Zuständigkeit
- 252 10.3. Form und Inhalt der Anfrage
- 253 10.4. Form und Inhalt der Bestätigung
- 253 10.5. Vertrauensschutzregelung
- 253 11. Umsatzsteuersätze in der EU
- 255 12. Umsatzsteuerliches Gemeinschaftsgebiet (Binnenmarkt) und Zollgebiet der EU
- 256 13. Vorsteuererstattungsverfahren
- 256 13.1. Vorsteuererstattung an österreichische Unternehmer im Ausland
- 256 13.1.1. Vorsteuererstattung an österreichische Unternehmer durch andere EU-Mitgliedstaaten
- 257 13.1.2. Vorsteuererstattung an österreichische Unternehmer durch Drittlandsstaaten
- 257 13.2. Vorsteuererstattung an ausländische Unternehmer im Inland
- 257 13.2.1. Vorsteuererstattung an Unternehmer mit Sitz in anderen EU-Mitgliedstaaten
- 257 13.2.2. Vorsteuererstattung an Unternehmer mit Sitz im Drittlandsgebiet
- 258 14. USt-Rechnungsmerkmale im Überblick
- 260 15. Pflichtangaben auf Rechnungen und Geschäftspapieren

- 261** 16. Muster für Rechnungen mit allen Bestandteilen gemäß § 11 UStG und § 14 UGB
- 262** 17. Muster für Kleinbetragsrechnungen (zB Paragons) mit den erforderlichen Bestandteilen gemäß § 11 UStG und § 14 UGB
- 263** 18. Elektronische Rechnung
- 265 D. BAO – Verfahrensrecht**
- 265** 1. Geltendmachung nachträglich erkannter Rechtswidrigkeiten von Bescheiden
- 265** 1.1. Sachverhalt
- 265** 1.2. Fragestellung
- 265** 1.3. Verfahrensrechtliche Beurteilung
- 267** 2. Beschwerdezinzen (§ 205a BAO)
- 268** 3. Exkurs: (Bilanz-)Fehlerberichtigung ab 1.1.2013 (§ 4 Abs 2 EStG)
- 270** 4. Verjährung nach BAO
- 270** 4.1. Festsetzungsverjährung (Bemessungsverjährung) – (§ 207 BAO)
- 272** 4.2. Absolute Verjährung (§ 209 BAO)
- 272** 4.3. Einhebungsverjährung (§ 238 BAO)
- 273** 5. Sonderregelungen aufgrund der Maßnahmen zur Bekämpfung von COVID-19 (§ 323c Abs 1 und 4 BAO)
- 275 E. Fristen im Steuerrecht – Fälligkeit und Entrichtung von Abgaben**
- 275** 1. Abgabefristen für die Steuererklärungen
- 276** 2. Steuerkalender: Fälligkeit von Abgaben
- 277** 3. Entrichtung von Abgaben (§ 211 BAO)
- 278** 4. Möglichkeiten eines Zahlungsaufschubes (§ 212 BAO)
- 279 F. Finanzamtszinzen**
- 279** 1. Zinssätze
- 280** 2. Anspruchszinzen und Verzinsungszeitraum (§ 205 BAO)
- 281** 3. Formel zur Ermittlung des zinsfreien Zeitraumes bei Anspruchszinzen
- 281** 4. Stundungszinzen (§ 212 BAO)
- 282** 5. Aussetzungszinzen (§ 212a BAO)
- 282** 6. Beschwerdezinzen (§ 205a BAO)
- 282** 7. Umsatzsteuerzinzen (§ 205c BAO)
- 283** 8. Säumniszuschläge (§ 217 BAO)
- 284** 9. Verspätungszuschlag (§ 135 BAO)
- 284** 10. Sondermassnahmen für Opfer von Naturkatastrophen betreffend Fristversäumnis
- 285 G. Buchführungspflicht nach BAO**
- 285** 1. Betriebsvermögensvergleich nach § 5 Abs 1 EStG (5/1-Ermittler, rechnungslegungspflichtige Gewerbetreibende)
- 286** 2. Betriebsvermögensvergleich nach § 5 Abs 1 EStG auf Antrag (§ 5 Abs 2 EStG)
- 287** 3. (Verpflichtender) Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs 1 EStG (4/1-Ermittler)
- 287** 3.1. Allgemeines
- 287** 3.2. „Angehörige der freien Berufe“ iSd § 189 Abs 4 UGB versus Freiberufler iSd § 22 Z 1 EStG
- 288** 3.3. Gesellschafter-Geschäftsführer iSd § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG
- 288** 4. (Freiwilliger) Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs 1 EStG (4/1-Ermittler)
- 288** 5. Übergangsbestimmung für 4/1 bzw 4/3-Ermittler (Aufschub-Option nach § 124b Z 134 EStG)
- 288** 6. Exkurs: Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben nach § 4 Abs 3 EStG (4/3-Ermittler)
- 289** 7. Zusammenfassung zur steuerlichen Buchführungspflicht
- 290 H. Bewertungsgesetz (BewG)**
- 291 I. Schenkungsmeldegesetz 2008 (SchenkMG 2008) und unentgeltliche Übertragungen ab 1.8.2008**
- 291** 1. Allgemeines
- 291** 2. Meldepflichten und Befreiungen (§ 121a BAO)
- 293** 3. Meldeverpflichtete, Meldefrist und Meldeform (§ 121a BAO)
- 294** 4. Sanktionen betreffend die Verletzung der Anzeigepflicht (§ 49a FinStrG)
- 295 J. Stiftungseingangssteuergesetz (StiftEG)**
- 295** 1. Allgemeines
- 295** 2. Steuergegenstand
- 295** 3. Steuerschuld und Steuerschuldner
- 296** 4. Befreiungen
- 296** 5. Wertermittlung
- 297** 6. Steuersatz
- 298** 7. Entrichtung und Erklärungsspflicht
- 298** 8. Zuständigkeit
- 298** 9. Inkrafttreten
- 299 K. Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG)**
- 299** 1. GrESt-pflichtige Erwerbsvorgänge (§ 1 GrEStG)
- 299** 1.1. Standarderwerbsvorgänge (Kauf, Schenkung, Erbschaft, etc)
- 299** 1.2. Anteilsübertragung bei Personengesellschaften ab 1.1.2016
- 300** 1.3. Anteilsvereinigung bei Kapital- und Personengesellschaften ab 1.1.2016
- 300** 1.4. Inkrafttreten von § 1 Abs 2a und Abs 3 GrEStG und Übergangsbestimmung
- 303** 1.5. Berücksichtigung von Vorerwerben
- 303** 1.6. GrESt-pflichtige Erwerbsvorgänge nach dem UmgrStG
- 303** 2. Grundstücke iSd GrEStG (§ 2 GrEStG)
- 304** 3. Ausnahmen von der Besteuerung (§ 3 GrEStG)
- 305** 4. Freibetrag für den Erwerb von Grundstücken iZm „Betriebsübertragungen“ (Betriebsfreibetrag)
- 305** 4.1. Allgemeines
- 305** 4.2. Freibetrag gemäß § 3 Abs 1 Z 2 GrEStG ab 1.1.2016
- 307** 4.3. Freibetrag gemäß § 3 Abs 1 Z 2a GrEStG für land- und forstwirtschaftliche Betriebe
- 308** 5. GrESt-Tarif und Bemessungsgrundlage ab 1.1.2016
- 308** 5.1. Abgrenzung Unentgeltlichkeit/Teilentgeltlichkeit/Entgeltlichkeit ab 1.1.2016 (§ 7 Abs 1 Z 1 GrEStG)
- 310** 5.2. Grunderwerbsteuersatz ab 1.1.2016 (§ 7 GrEStG)
- 310** 5.2.1. Übersicht (ohne land- und forstwirtschaftliche Grundstücke)

| | | | |
|-----|---|-----|---|
| 311 | 5.2.2. Stufentarif (§ 7 Abs 1 Z 2 lit a GrEStG) | 346 | 3.1. Wie erlangt man Straffreiheit? |
| 314 | 5.2.3. Normaltarif und sonstige Steuersätze (§ 7 Abs 1 Z 2 lit b, c, d, Z 3 und Abs 2 GrEStG) | 346 | 3.2. Wann ist eine Selbstanzeige rechtzeitig? |
| 318 | 5.2.4. Entrichtung der GrESt in max. fünf gleichen Jahresbeträgen (§ 7 Abs 3 GrEStG) | 347 | 3.2.1. Was ist eine Verfolgungshandlung? |
| 318 | 5.2.5. Inkrafttreten | 347 | 3.2.2. Was versteht man unter der „Entdeckung der Tat“? |
| 318 | 5.3. Art der Berechnung ab 1.1.2016 (§ 4 GrEStG) | 348 | 3.3. In welcher Form kann die Verfehlung dargelegt werden? |
| 321 | 5.4. Gegenleistung (§ 5 GrEStG) | 348 | 3.4. Wie hat die Offenlegung der Besteuerungsgrundlagen zu erfolgen? |
| 321 | 6. Grunderwerbsteuersatz beim unentgeltlichen/ teilentgeltlichen Erwerb durch eine Stiftung ab 1.1.2012 | 348 | 3.4.1. Selbstanzeige bei USt-Nachzahlungen iZm der USt-Jahreserklärung |
| 321 | 6.1. Allgemeines | 349 | 3.5. Entrichtung der verkürzten Abgaben |
| 321 | 6.2. Stiftungseingangssteueräquivalent (§ 7 Abs 2 GrEStG) | 349 | 3.5.1. Abgabenerhöhung bei Selbstanzeigen |
| 322 | 7. Steuerschuld (§ 8 GrEStG) | 350 | 3.6. Keine „wiederholte Selbstanzeige“ ab 1.10.2014 möglich |
| 323 | 8. Nichtfestsetzung oder Abänderung der Steuer (§ 17 GrEStG) | 350 | 3.7. Für wen wirkt die Selbstanzeige? |
| 323 | 9. Steuerschuldner (§ 9 GrEStG) | 350 | 4. Strafaufhebung in besonderen Fällen (Verkürzungszuschlag) – „Schnellverfahren“ ab 1.1.2011 (§ 30a FinStrG) |
| 324 | 10. Abgabenerklärung (§ 10 GrEStG) | 351 | 5. Welche Rechte hat der Verdächtige oder Beschuldigte eines Finanzstrafverfahrens? |
| 325 | 11. Zuständigkeit | 351 | 5.1. Definition „Beschuldigter/Verdächtiger“ (§ 75 FinStrG) |
| 326 | 12. Gesamtübersicht zur GrESt ab 1.1.2016 | 352 | 5.2. Rechtsbelehrung |
| 329 | L. Gebührengesetz (GebG) | 352 | 5.3. Beziehung eines Verteidigers (§§ 77 und 78 FinStrG) |
| 329 | 1. Rechtsgeschäftsgebühren bei Urkundenerrichtung (§ 33 GebG) | 352 | 5.4. Akteneinsicht (§ 79 FinStrG) |
| 330 | 1.1. Bemessungsgrundlage bei Bestandverträgen (§ 33 TP 5 GebG) | 352 | 5.5. Parteiengehör |
| 331 | 1.2. Zuständigkeit für Rechtsgeschäftsgebühren | 353 | 5.6. Verweigerung der Aussage |
| 331 | 2. Feste Stempelgebühren für Schriften und Amtshandlungen (§ 14 GebG) | 353 | 6. Verjährung nach FinStrG |
| 332 | M. Kammerumlagen (KU) | 353 | 6.1. Verjährung der Strafbarkeit (§ 31 FinStrG) |
| 332 | 1. Kammerumlage 1/KU 1 | 354 | 6.2. Verjährung der Vollstreckbarkeit (§ 32 FinStrG) |
| 332 | 2. Kammerumlage 2/KU 2 (DZ) | 355 | O. Internationales Steuerrecht |
| 333 | N. Finanzstrafgesetz (FinStrG) | 355 | 1. Beschränkt steuerpflichtige Einkünfte (§ 98 EStG) |
| 333 | 1. Finanzvergehen | 356 | 2. Steuererhebung bei beschränkt Steuerpflichtigen |
| 333 | 1.1. Abgabenhinterziehung (§ 33 FinStrG) | 357 | 3. Beschränkte Steuerpflicht und § 99-Abzugsteuer (Brutto- und Nettobesteuerung) |
| 333 | 1.2. Grob fahrlässige Abgabenverkürzung (§ 34 FinStrG) | 357 | 3.1. Bruttobesteuerung (§ 99 Abs 2 Z 1 EStG) |
| 334 | 1.3. Verletzung von Verpflichtungen im Bargeldverkehr (§ 48b FinStrG) | 357 | 3.2. Nettobesteuerung (§ 99 Abs 2 Z 2 EStG) |
| 334 | 1.4. Finanzordnungswidrigkeiten (§§ 49 bis 51b FinStrG) | 359 | 4. DBA-steuerfreie Einkünfte und die Verpflichtung zur Abgabe einer Steuererklärung |
| 338 | 1.5. Finanzvergehen im Bereich des Zolls (§§ 35 bis 37, 44 bis 46 FinStrG) | 361 | 5. Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) und sonstige Abkommen |
| 339 | 1.6. Strafen bei Abgabenhinterziehung, Schmuggel/Hinterziehung von Eingangs-/ Ausgangsabgaben, Abgabenhöherei (§§ 33, 35, 37 und 38a FinStrG) | 366 | 6. Rangfolge der Kriterien zur Bestimmung der Ansässigkeit iSd DBA |
| 340 | 1.7. Abgabebetrag (§ 39 FinStrG) | 366 | 7. Zuteilungsregeln für die Steuern vom Einkommen nach dem OECD-Musterabkommen |
| 342 | 1.8. Grenzüberschreitender Umsatzsteuerbetrug ab 23.7.2019 (§ 40 FinStrG) | 368 | 8. Liste der Entwicklungsländer („DAC-List of ODA Recipients“) |
| 342 | 1.9. Erbringung gemeinnütziger Leistungen (§ 179 Abs 3 FinStrG) | 371 | 9. Wichtige Verordnungen iZm Auslandsverhältnisse |
| 343 | 1.10. Strafpraxis | 373 | P. Unternehmensgesetzbuch (UGB) |
| 344 | 2. Zuständigkeiten im Finanzstrafverfahren (§§ 53 und 58 FinStrG) | 373 | 1. Unternehmer und Unternehmen (§§ 1 bis 3 UGB) |
| 346 | 3. Selbstanzeige (§ 29 FinStrG) | 373 | 2. Verpflichtende Eintragung in das Firmenbuch (§ 8 UGB) |
| | | 374 | 3. Freiwillige Eintragung in das Firmenbuch („Opting-In“ – Eintragungsoption) – (§ 8 Abs 1 UGB) |
| | | 375 | 4. Firmenbucheintragung und zwingende Rechtsformzusätze (§ 19 UGB) |

- 375 5. Freiwillige Eintragung in das Firmenbuch und unternehmensrechtliche Buchführungspflicht (Rechnungslegung) – (§ 189 Abs 4 UGB)
- 376 6. Rechnungslegungspflicht nach UGB und Firmenbucheintragung (§ 189 UGB)
- 377 7. Rechnungslegungspflicht nach UGB und steuerliche Buchführungspflicht
- 378 8. Geschäftspapiere und Bestellscheine von (freiwillig oder verpflichtend) eingetragenen Unternehmern (§ 14 UGB)
- 378 9. Größenklassen (§ 221 UGB)
- 380 10. Konsolidierungsbefreiung (§ 246 UGB)
- 381 11. Elektronische Einreichung des Jahresabschlusses beim Firmenbuch (§ 277 Abs 6 UGB)

II. SOZIALVERSICHERUNG

383 A. Unselbständige (ASVG)

- 383 1. ASVG – Beitragsrecht
- 385 2. ASVG – Leistungsrecht Krankenversicherung
- 386 3. ASVG – Leistungsrecht Pensionsversicherung
- 388 4. ASVG – Leistungsrecht Unfallversicherung

388 B. Selbständige (GSVG, FSVG, BSVG)

- 388 1. Gewerbliche Sozialversicherung / Freiberufliche Sozialversicherung – Beitragsrecht
- 389 2. Gewerbliche Sozialversicherung – Leistungsrecht Krankenversicherung
- 389 3. Gewerbliche Sozialversicherung – Leistungsrecht Pensionsversicherung
- 389 4. Gewerbliche Sozialversicherung – Leistungsrecht Unfallversicherung
- 389 5. Bäuerliche Sozialversicherung – Beitragsrecht
- 391 6. Bäuerliche Sozialversicherung – Leistungsrecht Krankenversicherung
- 391 7. Bäuerliche Sozialversicherung – Leistungsrecht Pensionsversicherung
- 391 8. Bäuerliche Sozialversicherung – Leistungsrecht Unfallversicherung

391 C. Sonstiges

- 391 1. Beiträge Gruppenkrankenversicherung – UNIQA
- 391 2. Pflegegeld
- 391 3. Verzugszinsen ASVG/GSVG/BSVG

391 D. Arbeitsrecht

- 391 1. Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall
- 391 1.1. Angestellte gemäß § 8 Abs 1 und 2 AngG (Altfälle für Arbeitsjahre, die vor dem 1.7.2018 begonnen haben)
- 392 1.2. Arbeiter gemäß EFZG
- 392 1.3. Lehrling gemäß § 17a Berufsausbildungsgesetz (Altfälle für Arbeitsjahre, die vor dem 1.7.2018 begonnen haben)

- 392 1.4. Angleichung Arbeiter und Angestellte (für Arbeitsjahre, die ab 1.7.2018 begonnen haben)
- 392 1.5. Neue Krankenstandsübersichtstabelle für Arbeiter und Angestellte (ohne Arbeitsunfall/Berufskrankheit) ab 1.7.2018
- 392 1.6. Neue Krankenstandsübersichtstabelle für Arbeiter und Angestellte hinsichtlich Arbeitsunfall/Berufskrankheit ab 1.7.2018
- 393 1.7. Neue Krankenstandsübersichtstabelle für Lehrlinge ab 1.7.2018
- 393 2. Urlaubsanspruch
- 393 3. Pflegefreistellung
- 393 4. Arbeitsverfassungsgesetz
- 393 4.1. Zahl der Betriebsratsmitglieder (§ 50 ArbVG)
- 393 4.2. Freistellung von Betriebsräten (§ 117 ArbVG)
- 393 4.3. Bildungsfreistellung (§ 118 Abs 1 ArbVG)
- 393 4.4. Erweiterte Bildungsfreistellung (§ 119 Abs 1 ArbVG)
- 393 5. Abfertigung Alt
- 394 6. Abfertigung Neu (BMSGV)
- 394 7. Wichtige Werte 2025

395 E. Lohnnebenkosten

- 395 1. Kommunalsteuer
- 395 2. Dienstgeberbeitrag zum FLAF (DB)
- 395 3. Zuschlag zum DB (DZ)
- 395 4. Dienstgeberabgabe (U-Bahn-Steuer)
- 396 5. Dienstgeberabgabe (Geringfügig beschäftigte Personen)
- 396 6. Abfertigung Neu (BMSGV)

396 F. Lohnpfändungswerte

III. KONTAKTINFORMATION

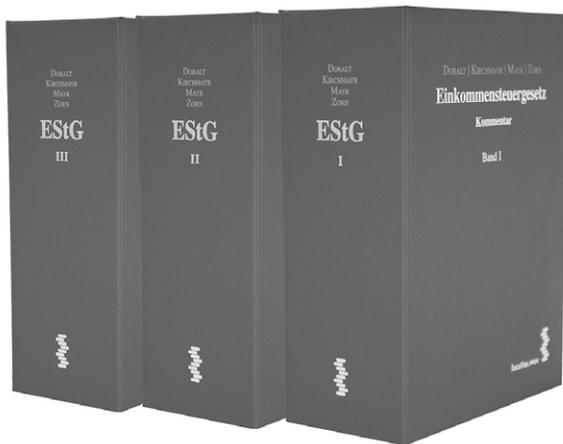
398 Sozialversicherung (SV)

400 Bundesministerium für Finanzen (BMF)

402 Das österreichische Finanzressort

403 Bundesfinanzgericht (BFG)

In Print und Online der führende EStG-Kommentar



Doralt, Kirchmayr,
Mayr, Zorn (Hg.)
Einkommensteuergesetz
Kommentar inklusive
24. Lieferung
Stand 1.1.2024

In der 24. Lieferung werden ua folgende Neuerungen kommentiert:

- § 6 Bewertung (Teil I)
- § 10 Gewinnfreibetrag
- § 11 Investitionsfreibetrag
- § 18 Sonderausgaben
- § 27 Einkünfte aus Kapitalvermögen (Teil I)
- § 33a Inflationsanpassung
- § 98 Einkünfte bei beschränkter Steuerpflicht
- § 108c Forschungsprämien



facultas 2024, ca. 7.400 Seiten
Loseblatt in 3 Leinenbänden
ISBN 978-3-85114-861-9
EUR 390,-

A. Einkommensteuergesetz (EStG)

1. EINKOMMENSTEUERTARIF 2025 (§§ 33 und 33a EStG)

Durch das Progressionsabgeltungsgesetz 2025 – PrAG 2025 (BGBl I 2024/144) wurden die Tarifstufen an die Inflationsrate (Teuerungsrate) angepasst, um dem Effekt der „kalten Progression“ zu begegnen (siehe §§ 33 und 33a EStG). Die Einkommensteuer berechnet sich bei der Veranlagung 2025 bzw für Lohnzahlungszeiträume nach dem 31.12.2024 (siehe § 124b Z 413 und Z 466 EStG) nach folgender Formel („Bierdeckelrechnung“):

| Einkommen 2025 | Formel zur Berechnung der Einkommensteuer 2025 |
|--------------------------------|---|
| bis € 13.308 | Null |
| über € 13.308 bis € 21.617 | $(\text{Einkommen} - 13.308) \times 20\%$ |
| über € 21.617 bis € 35.836 | $(\text{Einkommen} - 21.617) \times 30\% + 1.661,80$ |
| über € 35.836 bis € 69.166 | $(\text{Einkommen} - 35.836) \times 40\% + 5.927,50$ |
| über € 69.166 bis € 103.072 | $(\text{Einkommen} - 69.166) \times 48\% + 19.259,50$ |
| über € 103.072 bis € 1.000.000 | $(\text{Einkommen} - 103.072) \times 50\% + 35.534,38$ |
| über € 1.000.000 ¹⁾ | $(\text{Einkommen} - 1.000.000) \times 55\% + 483.998,38$ |

¹⁾ Befristet für die Kalenderjahre 2016 bis 2025.

Die **Grenzsteuersätze** (also die Steuersätze, welche jeweils innerhalb einer bestimmten Bandbreite des Einkommens zur Anwendung gelangen) lauten bei der Veranlagung 2025 bzw für Lohnzahlungszeiträume nach dem 31.12.2024 wie folgt:

| Einkommen 2025 | Steuersatz = Grenzsteuersatz 2025 |
|--------------------------------|-----------------------------------|
| bis € 13.308 | 0% |
| über € 13.308 bis € 21.617 | 20% |
| über € 21.617 bis € 35.836 | 30% |
| über € 35.836 bis € 69.166 | 40% |
| über € 69.166 bis € 103.072 | 48% |
| über € 103.072 bis € 1.000.000 | 50% |
| über € 1.000.000 ¹⁾ | 55% |

¹⁾ Befristet für die Kalenderjahre 2016 bis 2025.

Beispiel

Das steuerpflichtige Jahreseinkommen 2025 beträgt € 110.000; davon sind zu versteuern:

| Einkommen 2025 | Steuersatz = Grenzsteuersatz 2025 | Einkommensteuer 2025 |
|--|-----------------------------------|----------------------|
| € 13.308 mit | 0% | € 0,00 |
| € 8.309 mit | 20% | € 1.661,80 |
| € 14.219 mit | 30% | € 4.265,70 |
| € 33.330 mit | 40% | € 13.332,00 |
| € 33.906 mit | 48% | € 16.274,88 |
| € 6.928 mit | 50% | € 3.464,00 |
| Einkommensteuerbelastung 2025 (ohne Berücksichtigung von Absetzbeträgen) | | € 38.998,38 |
| Anmerkung: Von dieser Einkommensteuerbelastung werden in der Folge noch allfällige Absetzbeträge abgezogen; siehe dazu die Ausführungen unten in Pkt. 9. | | |

Vereinfacht nach der Formelrechnung („**Bierdeckelrechnung**“): Das steuerpflichtige Jahreseinkommen in Höhe von € 110.000 liegt in der „vorletzten“ Tarifstufe (über € 103.072 bis € 1.000.000). Es kommt somit folgende Formel zur Anwendung:

| Einkommen 2025 | Formel zur Berechnung der Einkommensteuer 2025 |
|--------------------------------|--|
| über € 103.072 bis € 1.000.000 | $(\text{Einkommen} - 103.072) \times 50\% + 35.534,38$ |

Dies ergibt für 2025 eine **Einkommensteuerbelastung (ohne Absetzbeträge)** in Höhe von **€ 38.998,38**.



**Doralt/Hohenwarter
Steuerrecht 2025**

26. Auflage 2025. XVIII, 296 Seiten. Br.
ISBN 978-3-214-26109-2

im Abo und zum Hörscheinpreis
31,20 EUR
inkl. MwSt.

Ladenpreis
39,00 EUR
inkl. MwSt.

shop.manz.at



2. EINKOMMENSTEUERTARIF 2024 (§§ 33 und 33a EStG)

Durch das Progressionsabteilungsgesetz 2024 – PrAG 2024 (BGBl I 2023/153) wurden die Tarifstufen an die Inflationsrate (Teuerungsrate) angepasst, um dem Effekt der „kalten Progression“ zu begegnen (siehe §§ 33 und 33a EStG). Die Einkommensteuer berechnet sich bei der Veranlagung 2024 bzw für Lohnzahlungszeiträume nach dem 31.12.2023 (siehe § 124b Z 413 und Z 437 EStG) nach folgender Formel („Bierdeckelrechnung“):

| Einkommen 2024 | Formel zur Berechnung der Einkommensteuer 2024 |
|--------------------------------|---|
| bis € 12.816 | Null |
| über € 12.816 bis € 20.818 | $(\text{Einkommen} - 12.816) \times 20\%$ |
| über € 20.818 bis € 34.513 | $(\text{Einkommen} - 20.818) \times 30\% + 1.600,40$ |
| über € 34.513 bis € 66.612 | $(\text{Einkommen} - 34.513) \times 40\% + 5.708,90$ |
| über € 66.612 bis € 99.266 | $(\text{Einkommen} - 66.612) \times 48\% + 18.548,50$ |
| über € 99.266 bis € 1.000.000 | $(\text{Einkommen} - 99.266) \times 50\% + 34.222,42$ |
| über € 1.000.000 ¹⁾ | $(\text{Einkommen} - 1.000.000) \times 55\% + 484.589,42$ |

¹⁾ Befristet für die Kalenderjahre 2016 bis 2025.

Die **Grenzsteuersätze** (also die Steuersätze, welche jeweils innerhalb einer bestimmten Bandbreite des Einkommens zur Anwendung gelangen) lauten bei der Veranlagung 2024 bzw für Lohnzahlungszeiträume nach dem 31.12.2023 wie folgt:

| Einkommen 2024 | Steuersatz = Grenzsteuersatz 2024 |
|--------------------------------|-----------------------------------|
| bis € 12.816 | 0% |
| über € 12.816 bis € 20.818 | 20% |
| über € 20.818 bis € 34.513 | 30% |
| über € 34.513 bis € 66.612 | 40% |
| über € 66.612 bis € 99.266 | 48% |
| über € 99.266 bis € 1.000.000 | 50% |
| über € 1.000.000 ¹⁾ | 55% |

¹⁾ Befristet für die Kalenderjahre 2016 bis 2025.



Krammer/Seebacher, **Lohnsteuer 2025**
 45. Auflage, 2024. XXVI, 604 Seiten. Br.
ISBN 978-3-214-26003-3

Im Abonnement

66,00 EUR
inkl. MwSt.

52,80 EUR
inkl. MwSt.

shop.manz.at



3. EINKOMMENSTEUERTARIF 2023 (§§ 33 und 33a EStG)

Durch das Teuerungs-Entlastungspaket Teil II (BGBl I 2022/163) wurden die Tarifstufen (erstmalig) an die Inflationsrate (Teuerungsrate) angepasst, um dem Effekt der „kalten Progression“ zu begegnen (siehe §§ 33 und 33a EStG). Die Einkommensteuer berechnet sich bei der Veranlagung 2023 bzw für Lohnzahlungszeiträume nach dem 31.12.2022 (siehe § 124b Z 412 EStG) nach folgender Formel („**Bierdeckelrechnung**“):

| Einkommen 2023 | Formel zur Berechnung der Einkommensteuer 2023 |
|--------------------------------|---|
| bis € 11.693 | Null |
| über € 11.693 bis € 19.134 | $(\text{Einkommen} - 11.693) \times 20\%$ |
| über € 19.134 bis € 32.075 | $(\text{Einkommen} - 19.134) \times 30\% + 1.488,20$ |
| über € 32.075 bis € 62.080 | $(\text{Einkommen} - 32.075) \times 41\% + 5.370,50$ |
| über € 62.080 bis € 93.120 | $(\text{Einkommen} - 62.080) \times 48\% + 17.672,55$ |
| über € 93.120 bis € 1.000.000 | $(\text{Einkommen} - 93.120) \times 50\% + 32.571,75$ |
| über € 1.000.000 ¹⁾ | $(\text{Einkommen} - 1.000.000) \times 55\% + 486.011,75$ |

¹⁾ Befristet für die Kalenderjahre 2016 bis 2025.

Die **Grenzsteuersätze** (also die Steuersätze, welche jeweils innerhalb einer bestimmten Bandbreite des Einkommens zur Anwendung gelangen) lauten bei der Veranlagung 2023 bzw für Lohnzahlungszeiträume nach dem 31.12.2022 wie folgt:

| Einkommen 2023 | Steuersatz = Grenzsteuersatz 2023 |
|--------------------------------|-----------------------------------|
| bis € 11.693 | 0% |
| über € 11.693 bis € 19.134 | 20% |
| über € 19.134 bis € 32.075 | 30% |
| über € 32.075 bis € 62.080 | 41% |
| über € 62.080 bis € 93.120 | 48% |
| über € 93.120 bis € 1.000.000 | 50% |
| über € 1.000.000 ¹⁾ | 55% |

¹⁾ Befristet für die Kalenderjahre 2016 bis 2025.

| | | |
|--|---|---|
|  | <p>Atzmüller/Baumgartner/Kufner Lohnsteuertabellen 2025</p> <p>Textausgabe mit Anmerkungen 505 Seiten, broschiert ISBN 978-3-7046-9614-4 Erscheinungsdatum: 20.2.2025</p> | <p>Im Abo/Zur Fortsetzung 54,00 €* Einzelkauf 59,00 €</p> <p>*Mindestabnahme von 2 weiteren Ausgaben bzw Lieferungen. Gilt bis auf Widerruf.</p>  |
|--|---|---|

4. EINKOMMENSTEUERTARIF 2022 (§ 33 EStG)

Durch das Ökosoziale Steuerreformgesetz 2022 Teil I – ÖkoStRefG 2022 Teil I (BGBl I 2022/10) wurde die zweite Tarifstufe von 35% auf 32,5% (2022) bzw 30% (ab 2023) reduziert (siehe § 33 Abs 1 EStG); darüber hinaus wurde die dritte Tarifstufe von 42% auf 41% (2023) bzw 40% (ab 2024) reduziert (siehe § 33 Abs 1 EStG). Die Einkommensteuer berechnet sich bei der Veranlagung 2022 bzw für Lohnzahlungszeiträume nach dem 31.12.2021 (siehe § 124b Z 390 und Z 391 EStG) nach folgender Formel („Bierdeckelrechnung“):

| Einkommen 2022 | Formel zur Berechnung der Einkommensteuer 2022 |
|--------------------------------|--|
| bis € 11.000 | Null |
| über € 11.000 bis € 18.000 | $(\text{Einkommen} - 11.000) \times 20\%$ |
| über € 18.000 bis € 31.000 | $(\text{Einkommen} - 18.000) \times 32,5\% + 1.400$ |
| über € 31.000 bis € 60.000 | $(\text{Einkommen} - 31.000) \times 42\% + 5.625$ |
| über € 60.000 bis € 90.000 | $(\text{Einkommen} - 60.000) \times 48\% + 17.805$ |
| über € 90.000 bis € 1.000.000 | $(\text{Einkommen} - 90.000) \times 50\% + 32.205$ |
| über € 1.000.000 ¹⁾ | $(\text{Einkommen} - 1.000.000) \times 55\% + 487.205$ |

¹⁾ Befristet für die Kalenderjahre 2016 bis 2025.

Die **Grenzsteuersätze** (also die Steuersätze, welche jeweils innerhalb einer bestimmten Bandbreite des Einkommens zur Anwendung gelangen) lauten bei der Veranlagung 2022 bzw für Lohnzahlungszeiträume nach dem 31.12.2021 wie folgt:

| Einkommen 2022 | Steuersatz = Grenzsteuersatz 2022 |
|--------------------------------|-----------------------------------|
| bis € 11.000 | 0% |
| über € 11.000 bis € 18.000 | 20% |
| über € 18.000 bis € 31.000 | 32,5% |
| über € 31.000 bis € 60.000 | 42% |
| über € 60.000 bis € 90.000 | 48% |
| über € 90.000 bis € 1.000.000 | 50% |
| über € 1.000.000 ¹⁾ | 55% |

¹⁾ Befristet für die Kalenderjahre 2016 bis 2025.

5. EINKOMMENSTEUERTARIF – 1.1.2020 bis 31.12.2021 (§ 33 EStG)

Durch das Konjunkturstärkungsgesetz 2020 – KonStG 2020 (BGBl I 2020/96) wurde der Eingangsteuersatz von 25% auf 20% reduziert (siehe § 33 Abs 1 EStG). Die Einkommensteuer berechnet sich ab der Veranlagung 2020 bzw für Lohnzahlungszeiträume nach dem 31.12.2019 bis zur Veranlagung 2021 bzw bis 31.12.2021 (siehe § 124b Z 360 EStG) nach folgender Formel („Bierdeckelrechnung“):

| Einkommen | Formel zur Berechnung der Einkommensteuer |
|--------------------------------|--|
| bis € 11.000 | Null |
| über € 11.000 bis € 18.000 | $(\text{Einkommen} - 11.000) \times 20\%$ |
| über € 18.000 bis € 31.000 | $(\text{Einkommen} - 18.000) \times 35\% + 1.400$ |
| über € 31.000 bis € 60.000 | $(\text{Einkommen} - 31.000) \times 42\% + 5.950$ |
| über € 60.000 bis € 90.000 | $(\text{Einkommen} - 60.000) \times 48\% + 18.130$ |
| über € 90.000 bis € 1.000.000 | $(\text{Einkommen} - 90.000) \times 50\% + 32.530$ |
| über € 1.000.000 ¹⁾ | $(\text{Einkommen} - 1.000.000) \times 55\% + 487.530$ |

¹⁾ Befristet für die Kalenderjahre 2016 bis 2025.

Die **Grenzsteuersätze** (also die Steuersätze, welche jeweils innerhalb einer bestimmten Bandbreite des Einkommens zur Anwendung gelangen) lauten ab der Veranlagung 2020 bzw für Lohnzahlungszeiträume nach dem 31.12.2019 wie folgt:

| Einkommen | Steuersatz = Grenzsteuersatz |
|--------------------------------|------------------------------|
| bis € 11.000 | 0% |
| über € 11.000 bis € 18.000 | 20% |
| über € 18.000 bis € 31.000 | 35% |
| über € 31.000 bis € 60.000 | 42% |
| über € 60.000 bis € 90.000 | 48% |
| über € 90.000 bis € 1.000.000 | 50% |
| über € 1.000.000 ¹⁾ | 55% |

¹⁾ Befristet für die Kalenderjahre 2016 bis 2025.

Wiesner/Hirschler/Mayr

Handbuch der Umgründungen

Loseblattwerk inkl. 25. Lieferung
 Einzelpreis € 475,- | Abopreis € 395,-*
 Best.-Nr. 20015025G | ISBN 978-3-7007-8752-5
 *ab Verlag und in Ihrer Buchhandlung





LexisNexis®

Bestellung unter shop.lexisnexis.at

6. EINKOMMENSTEUERTARIF – 1.1.2016 bis 31.12.2019 (§ 33 EStG)

Durch das Steuerreformgesetz 2015/2016 – StRefG 2015/2016 (BGBl I 2015/118) wurden die Einkommensteuersätze – insbesondere der Eingangssteuersatz – reduziert bzw die Anzahl der Tarifstufen angehoben (siehe § 33 Abs 1 EStG). Die Einkommensteuer berechnet sich ab der Veranlagung 2016 bzw für Lohnzahlungszeiträume nach dem 31.12.2015 bis zur Veranlagung 2019 bzw bis 31.12.2019 (siehe § 124b Z 275 EStG) nach folgender Formel („Bierdeckelrechnung“):

| Einkommen | Formel zur Berechnung der Einkommensteuer |
|--------------------------------|--|
| bis € 11.000 | Null |
| über € 11.000 bis € 18.000 | $(\text{Einkommen} - 11.000) \times 25\%$ |
| über € 18.000 bis € 31.000 | $(\text{Einkommen} - 18.000) \times 35\% + 1.750$ |
| über € 31.000 bis € 60.000 | $(\text{Einkommen} - 31.000) \times 42\% + 6.300$ |
| über € 60.000 bis € 90.000 | $(\text{Einkommen} - 60.000) \times 48\% + 18.480$ |
| über € 90.000 bis € 1.000.000 | $(\text{Einkommen} - 90.000) \times 50\% + 32.880$ |
| über € 1.000.000 ¹⁾ | $(\text{Einkommen} - 1.000.000) \times 55\% + 487.880$ |

¹⁾ Befristet für die Kalenderjahre 2016 bis 2020.

Die **Grenzsteuersätze** (also die Steuersätze, welche jeweils innerhalb einer bestimmten Bandbreite des Einkommens zur Anwendung gelangen) lauten ab der Veranlagung 2016 bzw für Lohnzahlungszeiträume nach dem 31.12.2015 wie folgt:

| Einkommen | Steuersatz = Grenzsteuersatz |
|--------------------------------|------------------------------|
| bis € 11.000 | 0% |
| über € 11.000 bis € 18.000 | 25% |
| über € 18.000 bis € 31.000 | 35% |
| über € 31.000 bis € 60.000 | 42% |
| über € 60.000 bis € 90.000 | 48% |
| über € 90.000 bis € 1.000.000 | 50% |
| über € 1.000.000 ¹⁾ | 55% |

¹⁾ Befristet für die Kalenderjahre 2016 bis 2020

Ecker/Eppl/Rößler/Schwab

Kommentar zur Mehrwertsteuer – UStG 1994

Gesamtwerk inkl. 79. Auflage in 11 Mappen
Abo-Preis € 695,-* | Einzelpreis € 910,-
Best.-Nr. 21001079G | ISBN 978-3-7007-8762-4
*ab Verlag und in Ihrer Buchhandlung





LexisNexis®

Bestellung unter shop.lexisnexis.at

7. EINKOMMENSTEUERTARIF – 1.1.2009 bis 31.12.2015 (§ 33 EStG)

Durch das Steuerreformgesetz 2009 – StRefG 2009 (BGBl I 2009/26) wurden die Einkommensteuersätze reduziert bzw die Tarifstufen angehoben (siehe § 33 Abs 1 EStG). Die Einkommensteuer berechnet sich ab der Veranlagung 2009 bzw für Lohnzahlungszeiträume nach dem 31.12.2008 bis zur Veranlagung 2015 bzw bis 31.12.2015 (siehe § 124b Z 155 EStG) nach folgender Formel („**Bierdeckelrechnung**“):

| Einkommen | Formel zur Berechnung der Einkommensteuer |
|----------------------------|---|
| bis € 11.000 | Null |
| über € 11.000 bis € 25.000 | $(\text{Einkommen} - 11.000) \times 36,5\%$ |
| über € 25.000 bis € 60.000 | $(\text{Einkommen} - 25.000) \times 43,2143\%^{1)} + 5.110$ |
| über € 60.000 | $(\text{Einkommen} - 60.000) \times 50\% + 20.235$ |

¹⁾ Der genaue %-Multiplikator lautet: $[15.125 \div 35.000 \times 100]$.

Die **Grenzsteuersätze** (also die Steuersätze, welche jeweils innerhalb einer bestimmten Bandbreite des Einkommens zur Anwendung gelangen) lauteten ab der Veranlagung 2009 bzw für Lohnzahlungszeiträume nach dem 31.12.2008 bis zur Veranlagung 2015 bzw bis 31.12.2015 wie folgt:

| Einkommen | Steuersatz = Grenzsteuersatz |
|----------------------------|------------------------------|
| bis € 11.000 | 0% |
| über € 11.000 bis € 25.000 | 36,5% |
| über € 25.000 bis € 60.000 | 43,2143% ¹⁾ |
| über € 60.000 | 50% |

¹⁾ Der genaue %-Multiplikator lautet: $[15.125 \div 35.000 \times 100]$.



Kofler, Lang, Rust, Schuch, Spies, Staringer
Einführung in das Steuerrecht

23. Auflage
facultas 2024, 234 Seiten
ISBN 978-3-7089-2549-3, EUR 24,-



Erhältlich im Buchhandel
und auf [facultas.at](https://www.facultas.at)

facultas

8. SCHEMA ZUR BERECHNUNG DER EINKOMMENSTEUER FÜR 2025

Mit dem folgenden Berechnungsschema kann die zu erwartende Einkommensteuerbelastung für den „Normalfall“ ermittelt werden (Einschleifreglungen und allfällige Tarifbegünstigungen wurden in diesem Schema nicht berücksichtigt).

| Ermittlung des Einkommens | | |
|---------------------------|---|----------------|
| | Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft | € |
| + | Einkünfte aus selbständiger Arbeit | € |
| + | Einkünfte aus Gewerbebetrieb | € |
| + | Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (= KZ 245 laut Lohnzettel abzüglich Werbungskosten) | € |
| + | Einkünfte aus Kapitalvermögen | € |
| + | Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung | € |
| + | Sonstige Einkünfte | € |
| = | Gesamtbetrag der Einkünfte | € |
| - | Sonderausgaben (§ 18 EStG) | € |
| - | Außergewöhnliche Belastungen (§§ 34 und 35 EStG) | € |
| - | Freibeträge nach § 105 EStG (= Freibetrag für Inhaber von Amtsbescheinigungen und Opferausweisen) | € |
| = | Einkommen | € |

Hinweis

Möglichkeit des **Verlustrücktrages** im Rahmen der **Veranlagung** des Jahres **2020** bzw **2020/2021** (siehe § 124b Z 355 EStG idF KonStG 2020, § 26c Z 76 KStG idF KonStG 2020, COVID-19-Verlustberücksichtigungsverordnung/BGBl II 2020/405 und EStR 2000 Rz 3901 ff).

| Ermittlung der Einkommensteuer (ohne Absetzbeträge) auf Basis des nach obigem Schema ermittelten Einkommens | |
|--|---|
| Einkommen | Formel zur Berechnung der Einkommensteuer |
| bis € 13.308 | Null |
| über € 13.308 bis € 21.617 | $(\text{Einkommen} - 13.308) \times 20\%$ |
| über € 21.617 bis € 35.836 | $(\text{Einkommen} - 21.617) \times 30\% + 1.661,80$ |
| über € 35.836 bis € 69.166 | $(\text{Einkommen} - 35.836) \times 40\% + 5.927,50$ |
| über € 69.166 bis € 103.072 | $(\text{Einkommen} - 69.166) \times 48\% + 19.259,50$ |
| über € 103.072 bis € 1.000.000 | $(\text{Einkommen} - 103.072) \times 50\% + 35.534,38$ |
| über € 1.000.000 ¹⁾ | $(\text{Einkommen} - 1.000.000) \times 55\% + 483.998,38$ |
| Ergebnis = Einkommensteuer (ohne Berücksichtigung von Absetzbeträgen) | |

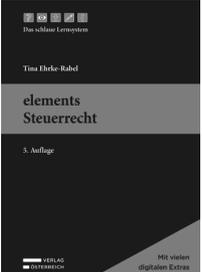
¹⁾ Befristet für die Kalenderjahre 2016 bis 2025.

| Ermittlung der Einkommensteuer (mit Absetzbeträgen) auf Basis der nach obigem Schema ermittelten Einkommensteuer | |
|--|----------------|
| Einkommensteuer (ohne Absetzbeträge) nach obigem Schema | € |
| Absetzbeträge (zur Reihenfolge des Abzugs siehe § 33 Abs 2 EStG und LStR 2002 Rz 768): Familienbonus Plus ab 2019 Alleinverdiener-/Alleinerzieherabsetzbetrag inkl. Kinderzuschläge Unterhaltsabsetzbetrag (erhöhter) Verkehrsabsetzbetrag (erhöhter) Pensionistenabsetzbetrag – Pendlereuro | € |
| = Einkommensteuer nach Tarif | € |
| 6% der € 620 übersteigenden sonstigen Bezüge (gegebenenfalls Einschleifbestimmung iSd § 77 Abs 4 EStG) (= KZ 220 laut Lohnzettel abzüglich KZ 225 und abzüglich € 620, mal 6%); ab einem Jahresbruttogehalt von ca € 185.000 (Jahreseinkünfte ohne Sonderzahlungen von ca € 150.000) werden ab 2013 die sonstigen Bezüge progressiv besteuert (siehe § 67 Abs 1 und 2 EStG) | € |
| = Einkommensteuerschuld | € |
| – anrechenbare Lohnsteuer (= KZ 260 laut Lohnzettel) | € |
| – anrechenbare Kapitalertragsteuer (KESt) | € |
| – anrechenbare Immobilienertragsteuer (ImmoESt) | € |
| = Abgabenschuld/-guthaben | € |
| – Vorauszahlung an Einkommensteuer | € |
| = Rückstand/Guthaben | € |

Hinweis

Die im Bescheid festgesetzte Einkommensteuer ist auf volle Euro abzurunden oder aufzurunden. Dabei sind Beträge unter 0,50 Euro abzurunden, Beträge ab 0,50 Euro aufzurunden (§ 39 Abs 3 EStG).

Quelle: In Anlehnung an Müller, SteuerSparBuch 2018/2019, 289 f.



**Steuerrecht besser verstehen
und leichter lernen**

Ehrke-Rabel
elements Steuerrecht

Lehrbuch, 5. Auflage
530 Seiten, broschiert
ISBN 978-3-7046-8975-7
Erscheinungsdatum: 3. Juli 2024
53,00 €

**VERLAG
ÖSTERREICH**



www.verlagoesterreich.at

| Ermittlung des Einkommens bei Arbeitnehmerveranlagung¹⁾ | | | |
|---|---|---------|---------|
| | Summe der Bruttobezüge (ohne Reisekostenersätze) (KZ 210) | | € |
| - | steuerfreie Zulagen und Zuschläge (KZ 215) | | € |
| - | sonstige Bezüge brutto (KZ 220) | | € |
| | Sozialversicherungsbeiträge insgesamt | € | |
| | - SV für sonstige Bezüge (KZ 225) | € | |
| | - SV für Nachzahlungen uÄm (KZ 226) | € | |
| - | = abzuziehende SV (KZ 230) | | € |
| - | sonstige Abzüge (KZ 240 und KZ 243) | | € |
| = | KZ 245 des Jahreslohnzettels | | € |
| - | Werbungskosten (mindestens Werbungskostenpauschale iHv € 132) | | € |
| = | Gesamtbetrag der Einkünfte | | € |
| - | Sonderausgaben (§ 18 EStG) | | € |
| - | Außergewöhnliche Belastungen (§§ 34 und 35 EStG) | | € |
| - | Freibeträge nach § 105 EStG (= Freibetrag für Inhaber von Amtsbescheinigungen und Opferausweisen) | | € |
| = | Einkommen | | € |

¹⁾ Bezüge laut Lohnzettel (in Klammer die jeweilige Kennzahl).

Hinweis

Hinsichtlich der weiteren „Rechenschritte“ siehe die obigen Ausführungen.

Quelle: In Anlehnung an Müller, SteuerSparBuch 2018/2019, 48 f.

Hinweis

Folgende Berechnungsprogramme des BMF (Auswahl) stehen unter www.bmf.gv.at zur Verfügung:

- „Brutto-Netto-Rechner (inklusive Familienbonus Plus)“;
- „Abgabenrechner für Unternehmer“;
- „Sonstige Steuerberechnungen“;
- „Lohnnebenkostenberechnung“;
- „Lohnsteuerberechnung“.

9. ABSETZBETRÄGE

Von der nach der Formelrechnung („Bierdeckelrechnung“) (siehe oben Pkt. 1. bzw Pkt. 8.) **ermittelten Einkommensteuer** kann es unter bestimmten Voraussetzungen noch zum **Abzug sogenannter Absetzbeträge** (siehe § 33 Abs 2 EStG) kommen (Absetzbeträge reduzieren die Steuerbelastung, nicht die Bemessungsgrundlage!). Zur **Reihenfolge des Abzugs** siehe oben Pkt. 8., § 33 Abs 2 EStG und LStR 2002 Rz 768. Hinsichtlich der **Inflationsanpassung** der Absetzbeträge gilt der in § 33a EStG beschriebene Mechanismus. Siehe dazu im Detail LStR 2002 Rz 767a bis Rz 767d.

| Absetzbetrag | Voraussetzungen | Höhe pro Jahr |
|--|---|--|
| Familienbonus Plus (FB+) – ab 1.1.2019 | <p>Anspruchsvoraussetzung für den FB+ ist, dass für das Kind Familienbeihilfe nach dem FLAG gewährt wird. Beginnt oder endet der Bezug von Familienbeihilfe während des Kalenderjahres, besteht daher Anspruch auf den FB+ nur für die Monate, für welche Familienbeihilfe bezogen wird.</p> <p>Für in der EU/EWR/Schweiz lebende Kinder steht der FB+ in der in § 33 Abs 3a Z 1 EStG normierten Höhe zu.</p> <p>Der FB+ beträgt ab Jänner 2022 € 166,68/Monat bzw ab Jänner 2024 € 58,34/Monat (§ 124b Z 446 EStG idF Start-Up-Förderungsgesetz).</p> <p>Jänner 2022 bis Dezember 2023: € 166,68/Monat bzw € 54,18/Monat (§ 124b Z 392 idF ÖkoStRefG 2022 Teil I bzw Teuerungsentlastungspaket).</p> <p>Jänner 2019 bis Dezember 2021: € 125/Monat bzw € 41,68/Monat (§ 124b Z 335 EStG idF JStG 2018).</p> <p>Kinder, die sich ständig außerhalb der EU/EWR/Schweiz aufhalten, sind vom FB+ nicht erfasst. Für diese Kinder erfolgt eine Entlastung entsprechend der Judikatur des VfGH durch Berücksichtigung des halben Unterhaltes als außergewöhnliche Belastung (siehe LStR 2002 Rz 866).</p> <p>Hinsichtlich der <i>Antragsberechtigten</i> und der möglichen <i>Aufteilung</i> des FB+ siehe § 33 Abs 3a Z 3 und 4 EStG.</p> <p>Hinsichtlich der <i>Berücksichtigung durch den Arbeitgeber</i> siehe § 129 EStG.</p> | <p>bis zu € 166,68 monatlich pro Kind (bis zum 18. Geburtstag);</p> <p>bis zu € 58,34 monatlich pro Kind (nach dem 18. Geburtstag)</p> |

| Absetzbetrag | Voraussetzungen | Höhe pro Jahr |
|---|--|------------------------------|
| Kindermehrbetrag (KMB) – ab 1.1.2019 | Personen mit zumindest einem Kind iSd § 106 Abs 1 EStG (Bezug von Familienbeihilfe für mehr als sechs Monate im Kalenderjahr!), die kein oder nur ein geringes Einkommen erzielen; Kindermehrbetrag wird als „Negativsteuer“ ausbezahlt. Ab Veranlagung 2024: bis zu € 700 pro Kind/Jahr. Veranlagung 2022 bis 2023: bis zu € 550 pro Kind/Jahr. Veranlagung 2019 bis 2021: bis zu € 250 pro Kind/Jahr; lediglich für Alleinerzieher/Alleinverdiener. Hinsichtlich Details siehe § 33 Abs 7 EStG. | bis zu € 700 pro Kind |
| Alleinverdienerabsetzbetrag (AVAB) inkl. Kinderzuschläge Alleinerzieherabsetzbetrag (AEAB) inkl. Kinderzuschläge | Jeder Alleinverdiener ¹⁾ (§ 33 Abs 4 Z 1 EStG) bzw Alleinerzieher ²⁾ (§ 33 Abs 4 Z 2 EStG) mit mindestens einem Kind iSd § 106 Abs 1 EStG im Inland bzw in EU/EWR/Schweiz; kein Anspruch auf AVAB bei Überschreiten der Zuverdienstgrenze (2025: € 7.284 pa; 2024: € 6.937 pa; 2023: € 6.312 pa; bis 2022: € 6.000 pa) ³⁾ durch den (Ehe-)Partner iSd § 106 Abs 3 EStG; der AVAB steht nur einem der (Ehe-)Partner zu. ⁴⁾ Hinsichtlich der <i>Berücksichtigung durch den Arbeitgeber</i> siehe § 129 EStG. | |
| | Bei einem Kind iSd § 106 Abs 1 EStG (2024: € 572; 2023: € 520; bis 2022: € 494) | € 601 |
| | Bei zwei Kindern iSd § 106 Abs 1 EStG (2024: € 774; 2023: € 704; bis 2022: € 669) | € 813 |
| | Dieser Betrag erhöht sich für das dritte und jedes weitere Kind iSd § 106 Abs 1 EStG um jeweils (2024: € 255; 2023: € 232; bis 2022: € 220) | € 268 |

¹⁾ **Alleinverdiener** sind Steuerpflichtige mit mindestens einem Kind iSd § 106 Abs 1 EStG, die mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet oder eingetragene Partner sind und von ihren unbeschränkt steuerpflichtigen Ehegatten oder eingetragenen Partnern nicht dauernd getrennt leben oder die mehr als sechs Monate mit einer unbeschränkt steuerpflichtigen Person in einer Lebensgemeinschaft leben. Für Steuerpflichtige iSd § 1 Abs 4 EStG ist die unbeschränkte Steuerpflicht des Ehegatten oder eingetragenen Partners nicht erforderlich (§ 33 Abs 4 Z 1 EStG).

²⁾ **Alleinerziehende** sind Steuerpflichtige, die mit mindestens einem Kind iSd § 106 Abs 1 EStG mehr als sechs Monate im Kalenderjahr nicht in einer Gemeinschaft mit einem (Ehe-)Partner leben (§ 33 Abs 4 Z 2 EStG).

³⁾ **Zuverdienstgrenze:** Die nach § 3 Abs 1 Z 4 lit a EStG, weiters nach § 3 Abs 1 Z 10, 11 und 32 EStG und auf Grund zwischenstaatlicher oder anderer völkerrechtlicher Vereinbarungen steuerfreien Einkünfte sind in diese Grenzen mit einzubeziehen. Andere steuerfreie Einkünfte sind nicht zu berücksichtigen.

⁴⁾ **Erfüllen beide (Ehe-)Partner die Voraussetzungen des AVAB,** hat jener (Ehe-)Partner Anspruch auf den AVAB, der die höheren Einkünfte iSd § 33 Abs 4 Z 1 EStG erzielt. Haben beide (Ehe-)Partner keine oder gleich hohe Einkünfte iSd § 33 Abs 4 Z 1 EStG, steht der Absetzbetrag dem haushaltsführenden (Ehe-)Partner zu.

| Absetzbetrag | Voraussetzungen | Höhe pro Jahr |
|---|---|--|
| Verkehrsabsetzbetrag (VAB) | Jeder <i>lohnsteuerpflichtige</i> aktive Arbeitnehmer (nicht Pensionisten); automatische Berücksichtigung beim Arbeitgeber (§ 33 Abs 5 Z 1 EStG); deckt den normalen Aufwand für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ab (daneben gegebenenfalls Pendlerpauschale). 2024: € 463; 2023: € 421; 2016 bis 2022: € 400; davor € 291. | € 487 |
| Erhöhter Verkehrsabsetzbetrag (eVAB) – ab 1.1.2016 | Bei Anspruch auf ein Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs 1 Z 6 EStG erhöht sich der VAB auf € 838 (2024: € 798; 2023: € 726; bis 2022: € 690), wenn das Einkommen des Steuerpflichtigen € 14.812 (2024: € 14.106; 2023: € 12.835; bis 2022: € 12.200) im Kalenderjahr nicht übersteigt. <i>Einschleifregelung:</i> Der eVAB vermindert sich zwischen Einkommen von € 14.812 bis € 15.782 (2024: € 14.106 bis € 15.030; 2023: € 12.835 bis € 13.676; bis 2022: € 12.200 bis € 13.000) gleichmäßig einschleifend auf € 487 (2024: € 463; 2023: € 421; bis 2022: € 400) (§ 33 Abs 5 Z 2 EStG). | € 838 (mit Einschleifregelung) |
| Zuschlag zum (erhöhten) Verkehrsabsetzbetrag (VAB/eVAB) – ab 1.1.2020 | Der Verkehrsabsetzbetrag gemäß § 33 Abs 5 Z 1 oder 2 EStG erhöht sich um € 790 (Zuschlag), wenn das Einkommen des Steuerpflichtigen € 19.424 im Kalenderjahr nicht übersteigt. <i>Einschleifregelung:</i> Der Zuschlag vermindert sich zwischen Einkommen von € 19.424 bis € 29.743 gleichmäßig einschleifend auf Null (§ 33 Abs 5 Z 3 EStG). 2024: Zuverdienstgrenze iHv € 18.499 pa; Zuschlag iHv € 752; Einschleifregelung: € 18.499 bis € 28.326. 2023: Zuverdienstgrenze iHv € 16.832 pa; Zuschlag iHv € 684; Einschleifregelung: € 16.832 bis € 25.774. 2021 und 2022: Zuverdienstgrenze iHv € 16.000 pa; Zuschlag iHv € 650; Einschleifregelung: € 16.000 bis € 24.500. 2020: Zuverdienstgrenze iHv € 15.500 pa; Zuschlag iHv € 400; Einschleifregelung: € 15.500 bis € 21.500. | € 790 (mit Einschleifregelung) |

| Absetzbetrag | Voraussetzungen | Höhe pro Jahr |
|---|--|--|
| <p>Pendlereuro (PE) – ab 1.1.2013</p> | <p>Ein PE iHv jährlich € 2 pro Kilometer der einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, wenn der Arbeitnehmer Anspruch auf ein Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs 1 Z 6 EStG hat.</p> <p>Für die Berücksichtigung des PE gelten die Bestimmungen des § 16 Abs 1 Z 6 lit b und lit e bis j EStG entsprechend (§ 33 Abs 5 Z 4 EStG).</p> <p>Hinweis: Im Zeitraum Mai 2022 bis Juni 2023 steht zusätzlich ein PE von € 0,50 monatlich pro Kilometer der einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu (§ 124b Z 395 lit a EStG idF BGBl I 2022/63).</p> <p>Hinsichtlich der Pendlerpauschale siehe unten Pkt. 26.</p> | <p>€ 2/km</p> |
| <p>Pensionistenabsetzbetrag (PAB)⁵⁾</p> | <p>Jeder Pensionsbezieher,⁶⁾ sofern nicht die Voraussetzungen für den ePAB vorliegen.</p> <p><i>Einschleifregelung:</i> Der PAB vermindert sich gleichmäßig einschleifend zwischen zu versteuernden laufenden Pensionseinkünften von € 21.245 bis € 30.957 auf Null (§ 33 Abs 6 Z 3 EStG).</p> <p>2024: PAB iHv € 954; Einschleifregelung: € 20.233 bis € 29.482.</p> <p>2023: PAB iHv € 868; Einschleifregelung: € 18.410 bis € 26.826.</p> <p>2021 und 2022: PAB iHv € 825; Einschleifregelung: € 17.500 bis € 25.500.</p> <p>2020: PAB iHv € 600; Einschleifregelung: € 17.000 bis € 25.000 davor: PAB iHv € 400 mit Einschleifregelung.</p> | <p>€ 1.002 (mit Einschleifregelung)</p> |

⁵⁾ **Hinweis zu ePAB bzw PAB:** Bei Einkünften, die den Anspruch auf einen Pensionistenabsetzbetrag begründen, steht der Werbungskostenpauschbetrag nach § 16 Abs 3 EStG iHv € 132 nicht zu (§ 33 Abs 6 zweiter Satz EStG).

⁶⁾ **Pensionsbezieher:** Steuerpflichtiger, dem die Absetzbeträge nach § 33 Abs 5 EStG (VAB, eVAB, Zuschlag zum VAB/eVAB, PE) *nicht* zustehen und der Bezüge oder Vorteile iSd § 25 Abs 1 Z 1 oder 2 EStG für frühere Dienstverhältnisse, Pensionen und gleichartige Bezüge iSd § 25 Abs 1 Z 3 oder Abs 1 Z 4 bis 5 EStG erhält (§ 33 Abs 6 EStG).

| Absetzbetrag | Voraussetzungen | Höhe pro Jahr |
|---|---|---|
| Erhöhter Pensionistenabsetzbetrag (ePAB) ⁵⁾ | <p>Jeder Pensionsbezieher,⁶⁾ wenn</p> <ul style="list-style-type: none"> – der Steuerpflichtige mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet oder eingetragener Partner ist und vom (Ehe-)Partner nicht dauernd getrennt lebt, – der (Ehe-)Partner iSd § 106 Abs 3 EStG Einkünfte iSd § 33 Abs 4 Z 1 EStG³⁾ von höchstens € 2.673 jährlich erzielt und – der Steuerpflichtige keinen Anspruch auf den AVAB hat (§ 33 Abs 6 Z 1 EStG). <p><i>Einschleifregelung:</i> Dieser Absetzbetrag vermindert sich gleichmäßig einschleifend zwischen zu versteuernden laufenden Pensionseinkünften von € 24.196 bis € 30.957 auf Null (§ 33 Abs 6 Z 2).</p> <p>2024: ePAB iHv € 1.405; Einschleifregelung: € 23.043 bis € 29.482; Zuverdienstgrenze (Ehe-)Partner iHv € 2.545 pa.</p> <p>2023: ePAB iHv € 1.278; Einschleifregelung: € 20.967 bis € 26.826; Zuverdienstgrenze (Ehe-)Partner iHv € 2.315 pa.</p> <p>2021 und 2022: ePAB iHv € 1.214; Einschleifregelung: € 19.930 bis € 25.250; Zuverdienstgrenze (Ehe-)Partner iHv € 2.200 pa.</p> <p>2020: ePAB iHv € 964; Einschleifregelung (2013 bis 2020): € 19.930 bis € 25.000; Zuverdienstgrenze (Ehe-)Partner iHv € 2.200 pa; davor: ePAB iHv € 764 mit Einschleifregelung.</p> <p>Hinsichtlich der <i>Berücksichtigung durch die pensionsauszahlende Stelle</i> siehe § 129 EStG.</p> | <p>€ 1.476 (mit Einschleifregelung)</p> |
| Kinderabsetzbetrag (KAB) | <p>Jeder Familienbeihilfenbezieher; Auszahlung mit der Familienbeihilfe (§ 33 Abs 3 EStG, siehe auch § 8 Abs 8 FLAG).</p> <p>Für Kinder, die sich ständig außerhalb der EU/EWR/Schweiz aufhalten, steht kein KAB zu. Siehe FamValVO 2025 (BGBl II 2024/314).</p> <p>2024: € 67,80 monatlich pro Kind (€ 813,60 im Jahr); siehe FamValVO 2024 (BGBl II 2023/328).</p> <p>2023: € 61,80 monatlich pro Kind (€ 741,60 im Jahr); siehe FamValVO 2023 (BGBl II 2022/413).</p> <p>2009 bis 2022: € 58,40 monatlich pro Kind (€ 700,80 im Jahr).</p> | <p>€ 70,90 monatlich pro Kind (€ 850,80 im Jahr)</p> |

⁵⁾ **Hinweis zu ePAB bzw PAB:** Bei Einkünften, die den Anspruch auf einen Pensionistenabsetzbetrag begründen, steht der Werbungskostenpauschbetrag nach § 16 Abs 3 EStG iHv € 132 nicht zu (§ 33 Abs 6 zweiter Satz EStG).

⁶⁾ **Pensionsbezieher:** Steuerpflichtiger, dem die Absetzbeträge nach § 33 Abs 5 EStG (VAB, eVAB, Zuschlag zum VAB/eVAB, PE) nicht zustehen und der Bezüge oder Vorteile iSd § 25 Abs 1 Z 1 oder 2 EStG für frühere Dienstverhältnisse, Pensionen und gleichartige Bezüge iSd § 25 Abs 1 Z 3 oder Abs 1 Z 4 bis 5 EStG erhält (§ 33 Abs 6 EStG).

| Absetzbetrag | Voraussetzungen | Höhe pro Jahr |
|--------------------------------------|---|---|
| <p>Kinderzuschlag (KZ)</p> | <p>Bedürftigen Steuerpflichtigen steht jeweils für den Zeitraum von Juli bis Juni des Folgejahres (Anspruchszeitraum) ein KZ zu, wenn für den jeweiligen Monat der KAB gewährt wird. Ab Beginn des Kalendermonats, in dem das Kind das 18. Lebensjahr vollendet, steht kein Kinderzuschlag mehr zu (vgl § 104 Abs 1 EStG).</p> <p>Einkommensgrenze iHv max. € 25.725 (inkl. sonstiger Bezüge).</p> <p>Hinsichtlich weiterer Voraussetzungen siehe § 104 Abs 2 EStG.</p> <p>Inkrafttreten: Der KZ ist erstmals ab Juli 2025 im Wege der gemeinsamen Auszahlung mit dem KAB zu berücksichtigen (vgl § 104 Abs 3 EStG und § 124b Z 470 EStG idF PrAG 2025).</p> <p>Hinweis: Bisher in § 3d LWA-G geregelt.</p> | <p>€ 60 monatlich pro Kind (€ 720 im Jahr)</p> |
| <p>Mehrkindzuschlag (MKZ)</p> | <p>Zusätzlich zur Familienbeihilfe haben Personen unter folgenden Voraussetzungen (§§ 9a bis 9d FLAG) Anspruch auf einen MKZ (vgl § 9 FLAG).</p> <p>Der Anspruch ist abhängig vom Anspruch auf Familienbeihilfe (für mindestens drei Kinder) und vom Einkommen des Kalenderjahres, das <i>vor dem Kalenderjahr</i> liegt, für das der Antrag gestellt wird. Der MKZ steht nur zu, wenn das zu versteuernde Einkommen (§ 33 Abs 1 EStG) des anspruchsberechtigten Elternteils und seines im gemeinsamen Haushalt lebenden Ehegatten oder Lebensgefährten € 55.000 nicht übersteigt. Das Einkommen des Ehegatten oder Lebensgefährten ist nur dann zu berücksichtigen, wenn dieser im Kalenderjahr, das vor dem Kalenderjahr liegt, für das der MKZ beantragt wird, mehr als sechs Monate im gemeinsamen Haushalt gelebt hat. Ein Verlustausgleich zwischen den Einkünften der im gemeinsamen Haushalt lebenden Ehegatten oder Lebensgefährten ist nicht zulässig (§ 9a FLAG).</p> <p>Der MKZ ist für jedes Kalenderjahr gesondert bei dem für die Erhebung der Abgaben vom Einkommen zuständigen Finanzamt zu beantragen (§ 9b FLAG). ZB erhält man den MKZ für 2025 bei der Veranlagung für 2024). Siehe FamValVO 2025 (BGBl II 2024/314). 2024: € 23,30 monatlich; siehe FamValVO 2024 (BGBl II 2023/328). 2023: € 21,20 monatlich; siehe FamValVO 2023 (BGBl II 2022/413). 2011 bis 2022: € 20 monatlich.</p> | <p>€ 24,40 monatlich für das dritte und jedes weitere Kind</p> |

„SV-Rückerstattung/SV-Bonus“ und „Erstattung von Absatzbeträgen“ gemäß § 33 Abs 8 EStG (früher „Negativsteuer“)

- **SV-Rückerstattung für Steuerpflichtige, die Anspruch auf den AVAB/AEAB haben:**
 - **Ergibt sich bei der Steuerberechnung nach § 33 Abs 1 und 2 EStG ein Betrag unter Null, ist der AVAB/AEAB insoweit zu erstatten (LStR 2002 Rz 811).**
- **SV-Rückerstattung für Steuerpflichtige, die Anspruch auf einen VAB haben:**
 - Die **Steuerberechnung nach § 33 Abs 1 und 2 EStG ergibt einen Betrag unter Null. Die Erstattung ist mit dem errechneten Betrag unter Null begrenzt.**
 - **Es werden jährlich 55% (bis 2020: 50%) der Werbungskosten iSd § 16 Abs 1 Z 3 lit a EStG (ausgenommen Betriebsratsumlagen) und des § 16 Abs 1 Z 4 und 5 EStG erstattet – gedeckelt mit dem jährlichen Höchstbetrag (siehe Tabelle), der der Höhe nach dem VAB entspricht.**
 - Bei Steuerpflichtigen, die **Anspruch auf ein Pendlerpauschale** haben, **erhöht sich der jährliche Höchstbetrag (siehe Tabelle).**
 - Für Steuerpflichtige, die den **Zuschlag zum Verkehrsabsatzbetrag** erhalten, **erhöht sich die SV-Rückerstattung um den SV-Bonus (siehe Tabelle) (vgl LStR 2002 Rz 811a).**

| SV-Rückerstattung bei Anspruch auf einen Verkehrsabsatzbetrag | | | | | | |
|---|-------------------|---------------------|---|---------------------|---------------------|---------------------|
| | 2020 | 2021 | 2022 | 2023 | 2024 | 2025 |
| SV-Rückerstattung | 50% | 55% | 55% | 55% | 55% | 55% |
| Jährlicher Höchstbetrag | € 400 | € 400 | € 400 | € 421 | € 463 | € 487 |
| | € 500 (bei PP) | € 500 (bei PP) | € 500 (bei PP) | € 526 (bei PP) | € 579 (bei PP) | € 608 (bei PP) |
| SV-Bonus | + € 400 | + € 650 | + € 650 | + € 684 | + € 752 | + € 790 |
| Erhöhung bei Erhalt Teuerungsabsatzbetrag | | | +€ 500 (SV-Rück- erstattung dann 70%) | | | |
| Maximaler Erstattungsbetrag I | € 800 | € 1.050 | € 1.550 | € 1.105 | € 1.215 | € 1.277 |
| | € 900 (bei PP) | € 1.150 (bei PP) | € 1.550 (bei PP) | € 1.210 (bei PP) | € 1.331 (bei PP) | € 1.398 (bei PP) |
| Erhöhung des maximalen Erstattungsbetrages bei Anspruch auf PP (§ 124b Z 395 lit d EStG) | | | + € 60 | + € 40 | | |
| Maximaler Erstattungsbetrag II | € 900 (bei PP) | € 1.150 (bei PP) | € 1.610 (bei PP) | € 1.250 (bei PP) | € 1.331 (bei PP) | € 1.398 (bei PP) |

Quelle: LStR 2002 Rz 811b

- **SV-Rückerstattung für Steuerpflichtige**, die **Anspruch auf den PAB/ePAB** haben:
 - Die **Steuerberechnung** nach § 33 Abs 1 und 2 EStG **ergibt einen Betrag unter Null**. Die **Erstattung ist mit dem errechneten Betrag unter Null begrenzt**.
 - **Es werden jährlich 80%** (2020: 75%; bis 2019: 50%) **der Werbungskosten** iSd § 16 Abs 1 Z 4 EStG (das sind insbesondere Beiträge zur Pflichtversicherung in der gesetzlichen Sozialversicherung) **erstattet – gedeckelt mit dem jährlichen Höchstbetrag** (siehe Tabelle).
 - Die **Rückerstattung vermindert sich um** jenen steuerfreien Teil der Ausgleichszulagen und Ergänzungszulagen, der ausschließlich aufgrund der jeweiligen Richtsatzserhöhungen nach sozialversicherungs- oder pensionsrechtlichen Vorschriften für Kinder gewährt wurde (siehe § 3 Abs 1 Z 4 lit f EStG) (vgl LStR 2002 Rz 811c).

| SV-Rückerstattung bei Anspruch auf einen Pensionistenabsetzbetrag | | | | | | | |
|--|-------------|-------------|-------------|--|-------------|-------------|-------------|
| | 2019 | 2020 | 2021 | 2022 | 2023 | 2024 | 2025 |
| SV-Rückerstattung | 50% | 75% | 80% | 80% | 80% | 80% | 80% |
| Jährlicher Höchstbetrag | € 110 | € 300 | € 550 | € 550 | € 579 | € 637 | € 669 |
| Erhöhung bei Erhalt Teuerungsabsetzbetrag | | | | + € 500 (SV-Rück- erstattung dann 100%) | | | |
| Maximaler Erstattungsbetrag | € 110 | € 300 | € 550 | € 1.050 | € 579 | € 637 | € 669 |

Quelle: LStR 2002 Rz 811d

Einkünfte, die auf Grund zwischenstaatlicher oder anderer völkerrechtlicher Vereinbarungen steuerfrei sind, werden für die Berechnung der SV-Rückerstattung und der Erstattung von AVAB/AEAB wie steuerpflichtige Einkünfte behandelt.

Der **Kinderabsetzbetrag** gemäß § 33 Abs 3 EStG **bleibt bei der Steuerberechnung außer Ansatz**.

Die **Erstattung erfolgt im Wege der Veranlagung** und ist mit dem nach § 33 Abs 1 und 2 EStG berechneten Betrag unter Null begrenzt (vgl LStR 2002 Rz 811e).

Unterhaltsabsetzbetrag für Alimentezahler (§ 33 Abs 4 Z 3 EStG)¹⁾

| Anzahl der Kinder | Höhe des Unterhaltsabsetzbetrages pro Monat – ab 2009 | | | |
|--------------------------|--|-------------|-------------|-------------|
| | 2009 bis 2022 | 2023 | 2024 | 2025 |
| für das erste Kind | € 29,20 | € 31,00 | € 35,00 | € 37,00 |
| für das zweite Kind | € 43,80 | € 47,00 | € 52,00 | € 55,00 |
| für jedes weitere Kind | € 58,40 | € 62,00 | € 69,00 | € 73,00 |

¹⁾ **Alimentezahler** ist, wer für ein nicht haushaltszugehöriges Kind (§ 2 Abs 5 FLAG) – für das weder ihm noch seinem mit ihm nicht dauernd getrennt lebenden (Ehe-)Partner Familienbeihilfe gewährt wird – nachweislich Unterhalt (Alimente) leistet (Kind kann sich in EU/EWR/Schweiz aufhalten). Erfüllen mehrere Personen in Bezug auf ein Kind die Voraussetzungen für den Unterhaltsabsetzbetrag, so steht der Absetzbetrag nur einmal zu (vgl § 33 Abs 4 Z 3 EStG). Hinweis: Für Kinder, die sich in anderen als den vorgenannten Staaten aufhalten, wird nach der Rechtsprechung des VfGH die Hälfte der tatsächlichen bezahlten Unterhaltskosten als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt (vgl AbgÄG 2012 ErläutRV 1960 BlgNR 24. GP 31).

Hinsichtlich weiterer **Details** zum Unterhaltsabsetzbetrag siehe § 33 Abs 4 Z 3 EStG idF AbgÄG 2022.

Hinweis: Berücksichtigung bei der Veranlagung.

10. DURCHSCHNITTSBEDARFSSÄTZE FÜR UNTERHALTSLEISTUNGEN

Die Durchschnittsbedarfssätze für Unterhaltsleistungen („Regelbedarfsätze“) kommen nur dann zur Anwendung, wenn keine behördlich festgelegte Unterhaltsverpflichtung, kein schriftlicher Vertrag und keine schriftliche Bestätigung der empfangsberechtigten Person, in der die getroffene Unterhaltsvereinbarung und deren Erfüllung bestätigt werden, vorliegen (vgl. LStR 2002 Rz 801). Bezüglich der Voraussetzungen für die Anwendung der Durchschnittsbedarfssätze („Regelbedarfsätze“) wird auf die Ausführungen in den LStR 2002 Rz 795 bis Rz 804 verwiesen.

Für 2025 (pro Monat)

| Altersgruppe | Betrag | Altersgruppe | Betrag |
|-----------------|--------|---------------------|--------|
| 0 bis 5 Jahre | € 350 | 15 bis 19 Jahre | € 670 |
| 6 bis 9 Jahre | € 440 | 20 Jahre oder älter | € 770 |
| 10 bis 14 Jahre | € 540 | | |

Für 2024 (pro Monat)

| Altersgruppe | Betrag | Altersgruppe | Betrag |
|-----------------|--------|---------------------|--------|
| 0 bis 5 Jahre | € 340 | 15 bis 19 Jahre | € 660 |
| 6 bis 9 Jahre | € 430 | 20 Jahre oder älter | € 760 |
| 10 bis 14 Jahre | € 530 | | |

Für 2023 (pro Monat)

| Altersgruppe | Betrag | Altersgruppe | Betrag |
|-----------------|--------|---------------------|--------|
| 0 bis 5 Jahre | € 320 | 15 bis 19 Jahre | € 630 |
| 6 bis 9 Jahre | € 410 | 20 Jahre oder älter | € 720 |
| 10 bis 14 Jahre | € 500 | | |

Für 2022 (pro Monat)

| Altersgruppe | Betrag | Altersgruppe | Betrag |
|----------------|--------|-----------------|--------|
| 0 bis 3 Jahre | € 219 | 10 bis 15 Jahre | € 414 |
| 3 bis 6 Jahre | € 282 | 15 bis 19 Jahre | € 488 |
| 6 bis 10 Jahre | € 362 | 19 bis 25 Jahre | € 611 |

Für 2021 (pro Monat)

| Altersgruppe | Betrag | Altersgruppe | Betrag |
|----------------|--------|-----------------|--------|
| 0 bis 3 Jahre | € 213 | 10 bis 15 Jahre | € 402 |
| 3 bis 6 Jahre | € 274 | 15 bis 19 Jahre | € 474 |
| 6 bis 10 Jahre | € 352 | 19 bis 25 Jahre | € 594 |

Für 2020 (pro Monat)

| Altersgruppe | Betrag | Altersgruppe | Betrag |
|----------------|--------|-----------------|--------|
| 0 bis 3 Jahre | € 212 | 10 bis 15 Jahre | € 399 |
| 3 bis 6 Jahre | € 272 | 15 bis 19 Jahre | € 471 |
| 6 bis 10 Jahre | € 350 | 19 bis 25 Jahre | € 590 |

Quelle: www.bmf.gv.at

11. AUSWIRKUNGEN DES UMFANGS DER STEUERPFLICHT AUF ABSETZBETRÄGE, WERBUNGSKOSTEN, AG BELASTUNGEN, SONDERAUSGABEN, etc

| | Unbeschränkte Steuerpflicht gemäß § 1 Abs 2 EStG | Beschränkte Steuerpflicht gemäß § 1 Abs 3 EStG | Beantragte unbeschränkte Steuerpflicht gemäß § 1 Abs 4 EStG |
|---|---|---|--|
| Werbungskosten | Ja | Ja | Ja |
| Sonderausgaben | Ja | Ja, sofern sie sich auf das Inland beziehen | Ja |
| Pauschbetrag für Sonderausgaben (bis 31.12.2020) | Ja | Ja | Ja |
| Außergewöhnliche Belastungen | Ja | Nein | Ja |
| Progressionermäßigungen (§§ 37, 38 EStG) | Ja | Nein | Ja |
| Veranlagungsfreibetrag gemäß § 41 Abs 3 EStG | Ja | Nein | Ja |
| Hinzurechnungen gemäß § 102 Abs 3 EStG | Nein | Ja, im Falle einer Veranlagung | Nein |
| Familienbonus Plus (ab 1.1.2019) | Ja | Nein | Ja |
| Kindermehrbetrag (ab 1.1.2019) | Ja | Nein | Ja |
| AVAB/AEAB – (Ehe-)Partner unbeschränkt steuerpflichtig | Ja | Nein | Ja |
| AVAB/AEAB – (Ehe-)Partner nicht unbeschränkt steuerpflichtig | Nein | Nein | Ja |
| Unterhaltsabsetzbetrag | Ja | Nein | Ja |
| Verkehrsabsetzbetrag | Ja | Ja | Ja |
| Arbeitnehmerabsetzbetrag (bis 31.12.2015) | Ja | Ja | Ja |
| Pensionistenabsetzbetrag | Ja | Ja | Ja |
| Einkommensteuergutschrift iSd § 33 Abs 8 EStG (früher „Negativsteuer“) | Ja | Nein | Ja (siehe LStR 2002 Rz 811e) |
| Freibetragsbescheid (§ 63 EStG) | Ja | Nein | Nein |
| Freibetrag nach § 105 EStG | Ja | Nein | Ja |
| Bausparen nach § 108 EStG | Ja | Nein | Ja |
| Prämienbegünstigte Pensionsvorsorge gemäß § 108a EStG | Ja | Nein | Ja |
| Prämienbegünstigte Zukunftsvorsorge gemäß § 108g EStG | Ja | Nein | Ja |

Quelle: LStR 2002 Rz 9, Rz 14 und Rz 811e; EStR 2000 Rz 8040 und Rz 8057 f

12. EFFEKTIV-TARIF für 2025

| LSt-Tabelle ab 1.1.2025 für unselbständig Beschäftigte (Monatslohn) | | | | | | | | | | |
|--|-----------------|----------|-------------------------------|-------|-------------------------------|-------|-------|-----------|------------|--------------|
| Monatslohn bis | Grenzsteuersatz | Abzug | Absetzbeträge | | | | | | | |
| | | | Familienbonus Plus < 18 Jahre | | Familienbonus Plus ≥ 18 Jahre | | VAB | AVAB/AEAB | | |
| | | | ganz | halb | ganz | halb | | | für 1 Kind | für 2 Kinder |
| 1.120,00 | 0,00% | | | | | | | | | |
| 1.812,42 | 20,00% | 224,00 | 166,68 | 83,34 | 58,34 | 29,17 | 40,58 | 50,08 | 67,75 | +22,33 |
| 2.997,33 | 30,00% | 405,24 | 166,68 | 83,34 | 58,34 | 29,17 | 40,58 | 50,08 | 67,75 | +22,33 |
| 5.774,83 | 40,00% | 704,98 | 166,68 | 83,34 | 58,34 | 29,17 | 40,58 | 50,08 | 67,75 | +22,33 |
| 8.600,33 | 48,00% | 1.166,96 | 166,68 | 83,34 | 58,34 | 29,17 | 40,58 | 50,08 | 67,75 | +22,33 |
| 83.344,33 | 50,00% | 1.338,97 | 166,68 | 83,34 | 58,34 | 29,17 | 40,58 | 50,08 | 67,75 | +22,33 |
| darüber | 55,00% | 5.506,19 | 166,68 | 83,34 | 58,34 | 29,17 | 40,58 | 50,08 | 67,75 | +22,33 |
| Monatslohn = Bruttobezug abzüglich SV-Beiträge und Freibeträge, jedoch vor Abzug des Werbungskostenpauschales (€ 132 pa). | | | | | | | | | | |
| Der Familienbonus Plus ist als erster Absetzbetrag bis maximal Null abzuziehen. | | | | | | | | | | |
| Der erhöhte Verkehrsabsetzbetrag und der Zuschlag zum Verkehrsabsetzbetrag (ab 2020) sind in der Tabelle nicht berücksichtigt. | | | | | | | | | | |

| LSt-Tabelle ab 1.1.2025 für unselbständig Beschäftigte (Tageslohn) | | | | | | | | | | |
|--|-----------------|---------|-------------------------------|-------|-------------------------------|-------|-------|-----------|------------|--------------|
| Monatslohn bis | Grenzsteuersatz | Abzug | Absetzbeträge | | | | | | | |
| | | | Familienbonus Plus < 18 Jahre | | Familienbonus Plus ≥ 18 Jahre | | VAB | AVAB/AEAB | | |
| | | | ganz | halb | ganz | halb | | | für 1 Kind | für 2 Kinder |
| 37,33 | 0,00% | | | | | | | | | |
| 60,41 | 20,00% | 7,467 | 5,556 | 2,778 | 1,945 | 0,972 | 1,353 | 1,669 | 2,258 | +0,744 |
| 99,91 | 30,00% | 13,508 | 5,556 | 2,778 | 1,945 | 0,972 | 1,353 | 1,669 | 2,258 | +0,744 |
| 192,49 | 40,00% | 23,499 | 5,556 | 2,778 | 1,945 | 0,972 | 1,353 | 1,669 | 2,258 | +0,744 |
| 286,68 | 48,00% | 38,899 | 5,556 | 2,778 | 1,945 | 0,972 | 1,353 | 1,669 | 2,258 | +0,744 |
| 2.778,14 | 50,00% | 44,632 | 5,556 | 2,778 | 1,945 | 0,972 | 1,353 | 1,669 | 2,258 | +0,744 |
| darüber | 55,00% | 183,540 | 5,556 | 2,778 | 1,945 | 0,972 | 1,353 | 1,669 | 2,258 | +0,744 |
| Tageslohn = Bruttobezug abzüglich SV-Beiträge und Freibeträge, jedoch vor Abzug des Werbungskostenpauschales (€ 132 pa). | | | | | | | | | | |
| Der Familienbonus Plus ist als erster Absetzbetrag bis maximal Null abzuziehen. | | | | | | | | | | |
| Der erhöhte Verkehrsabsetzbetrag und der Zuschlag zum Verkehrsabsetzbetrag (ab 2020) sind in der Tabelle nicht berücksichtigt. | | | | | | | | | | |

| LSt-Tabelle ab 1.1.2025 für Pensionisten (Monatspension) | | | | | | | | | | |
|--|-----------------|----------|-------------------------------|-------|-------------------------------|-------|----------|------------|--------------|------------------------|
| Monatslohn bis | Grenzsteuersatz | Abzug | Absetzbeträge | | | | | | | |
| | | | Familienbonus Plus < 18 Jahre | | Familienbonus Plus ≥ 18 Jahre | | PAB | AVAB/AEAB | | |
| | | | ganz | halb | ganz | halb | | für 1 Kind | für 2 Kinder | für jedes weitere Kind |
| 1.109,00 | 0,00% | | | | | | | | | |
| 1.770,42 | 20,00% | 221,80 | 166,68 | 83,34 | 58,34 | 29,17 | 83,50 | 50,08 | 67,75 | +22,33 |
| 1.801,42 | 20,00% | 221,80 | 166,68 | 83,34 | 58,34 | 29,17 | 83,50-0* | 50,08 | 67,75 | +22,33 |
| 2.986,33 | 30,00% | 401,94 | 166,68 | 83,34 | 58,34 | 29,17 | | 50,08 | 67,75 | +22,33 |
| 5.763,83 | 40,00% | 700,58 | 166,68 | 83,34 | 58,34 | 29,17 | | 50,08 | 67,75 | +22,33 |
| 8.589,33 | 48,00% | 1.161,68 | 166,68 | 83,34 | 58,34 | 29,17 | | 50,08 | 67,75 | +22,33 |
| 83.333,33 | 50,00% | 1.333,47 | 166,68 | 83,34 | 58,34 | 29,17 | | 50,08 | 67,75 | +22,33 |
| darüber | 55,00% | 5.500,14 | 166,68 | 83,34 | 58,34 | 29,17 | | 50,08 | 67,75 | +22,33 |
| Monatspension = Bruttopension abzüglich SV-Beiträge und Freibeträge. | | | | | | | | | | |
| Der Familienbonus Plus ist als erster Absetzbetrag bis maximal Null abzuziehen. | | | | | | | | | | |
| * Der Pensionistenabsetzbetrag vermindert sich gleichmäßig einschleifend zwischen jährlich € 21.245 und € 30.957 auf Null. Der erhöhte Pensionistenabsetzbetrag ist in der Tabelle nicht berücksichtigt. | | | | | | | | | | |

Quelle: LStR 2002 Rz 1406

Berechnung mittels Effektiv-Tarif: Die Lohnsteuer kann auch direkt unter Anwendung des sogenannten Effektiv-Tarifs (siehe LStR 2002 Rz 1406) berechnet werden. Der anteilige Werbungskostenpauschbetrag (monatlich € 11, täglich € 0,376) und – bis 2020 – der anteilige Sonderausgabenpauschbetrag (monatlich € 5, täglich € 0,167) ist in der Effektiv-Tabelle bereits berücksichtigt. Der Monatslohn ist mit dem Prozentsatz der entsprechenden Stufe zu multiplizieren und davon der entsprechende Abzugsbetrag abzuziehen. Die errechnete Lohnsteuer ist auf ganze Cent kaufmännisch auf- oder abzurunden (LStR 2002 Rz 813b).

| Beispiel 1 (monatliche Berechnung der Lohnsteuer für 2022) | |
|--|----------|
| Monatslohn einer Angestellten mit zwei Kindern (AEAB) unter 18 Jahren, für die jeweils der halbe Familienbonus Plus beantragt wird, abzüglich Sozialversicherungsbeiträge: € 2.100,37 | |
| Monatslohn 2022 | 2.100,37 |
| Anwendung des Prozentsatzes laut Monatslohnsteuertabelle 2022 2.100,37 x 32,5% = | 682,62 |
| abzüglich Abzugsbetrag | - 374,41 |
| abzüglich Familienbonus Plus (2 x € 83,34) | - 166,68 |
| abzüglich Verkehrsabsetzbetrag | - 33,33 |
| abzüglich Alleinerzieherabsetzbetrag für 2 Kinder | - 55,75 |
| = Lohnsteuer monatlich (gerundet) | 52,45 |

| Beispiel 2 (tägliche Berechnung der Lohnsteuer für 2022) | |
|---|----------|
| Tageslohn eines Arbeiters ohne Kinder abzüglich Sozialversicherungsbeiträge: € 77,53 | |
| Tageslohn 2022 | 77,53 |
| Anwendung des Prozentsatzes laut Tageslohnsteuertabelle 2022 $77,53 \times 32,5\% =$ | 25,197 |
| abzüglich Abzugsbetrag | – 12,480 |
| abzüglich Verkehrsabsetzbetrag | – 1,111 |
| = Lohnsteuer täglich (gerundet) | 11,61 |

Für die Ermittlung der Monats- und Tageslohnsteuer ist es auch zulässig, von einem auf ganze Euro aufgerundeten zu versteuernden Monatsarbeitslohn bzw von einem auf 10 Cent aufgerundeten Tagesarbeitslohn auszugehen und darauf eines der oben dargestellten Ermittlungsverfahren (zB anhand von Tabellen) anzuwenden (LStR 2002 Rz 813c).

Zur „**Schrittweisen Berechnung nach § 33 EStG**“ siehe LStR 2002 Rz 813a.

Hinweis

Folgende Berechnungsprogramme des BMF (Auswahl) stehen unter www.bmf.gv.at zur Verfügung:

- „Lohnsteuertabellen“;
- „Einkommensteuertabellen“.

13. ABSETZUNG FÜR ABNUTZUNG (AfA) IM BETRIEBLICHEN BEREICH

| | |
|---|--|
| Lineare Absetzung für Abnutzung (AfA) – Gebäude: | |
| Gebäude | bis zu 2,5% ¹⁾ |
| Für Wohnzwecke überlassene Gebäude | bis zu 1,5% ¹⁾ |
| § 8 Abs 1 EStG idF StRefG 2015/2016 tritt mit 1.1.2016 in Kraft und ist <i>erstmalig für nach dem 31.12.2015 beginnende Wirtschaftsjahre anzuwenden</i> (siehe § 124b Z 283 EStG idF StRefG 2015/2016 und EU-AbgÄG 2016). | |
| Beschleunigte Absetzung für Abnutzung (AfA) – Gebäude: | |
| Gebäude | 1. Jahr: bis zu 7,5% 2. Jahr: bis zu 5% |
| Für Wohnzwecke überlassene Gebäude | 1. Jahr: bis zu 4,5% 2. Jahr: bis zu 3% |
| Im Jahr der erstmaligen Berücksichtigung der AfA beträgt diese höchstens das Dreifache und im darauffolgenden Jahr höchstens das Zweifache des jeweiligen Prozentsatzes gemäß § 8 Abs 1 EStG (§ 8 Abs 1a EStG idF KonStG 2020); ab dem dritten Jahr erfolgt die Bemessung der AfA nach § 8 Abs 1 EStG; keine Halbjahres-AfA-Regel; für nach dem 30.6.2020 angeschaffte oder hergestellte bzw eingelegte Gebäude (§ 124b Z 357 EStG idF KonStG 2020). | |

¹⁾ Durch Gutachten widerlegbar (siehe EStR 2000 Rz 3139 und Rz 3139a).

| | |
|--|---|
| <p>Befristete Sonderregelung für Wohngebäude mit „Gebäudestandard Bronze“: Die AfA beträgt für nach dem 31.12.2023 und vor dem 1.1.2027 fertiggestellte Wohngebäude auch in den beiden der erstmaligen Berücksichtigung nachfolgenden Jahren höchstens das Dreifache des Prozentsatzes gemäß § 8 Abs 1 EStG (= 1,5%). Dies gilt nur für Wohngebäude, die zumindest dem „Gebäudestandard Bronze“ entsprechen. § 7 Abs 2 EStG (= AfA-Halbjahresregel) ist nicht anzuwenden (vgl § 124b Z 451 EStG).</p> <p>Hinweis: Bei Gebäuden, soweit diese zu Wohnzwecken überlassen werden, kann für 2024 und 2025 („erstmalig in jenem Wirtschaftsjahr, das nach dem 31.12.2023 beginnt, letztmalig im darauffolgenden Wirtschaftsjahr“) ein Öko-Zuschlag iHv 15% für Aufwendungen für thermisch-energetische Sanierungen (§ 18 Abs 1 Z 10 lit a EStG) oder für den Ersatz eines fossilen Heizungssystems durch ein klimafreundliches Heizungssystem (§ 18 Abs 1 Z 10 lit b EStG) als Betriebsausgabe berücksichtigt werden werden (vgl § 124b Z 452 EStG).</p> | <p>1. Jahr: bis zu 4,5% 2. Jahr: bis zu 4,5% 3. Jahr: bis zu 4,5%</p> |
| <p>Nicht in Massivbauweise errichtete Gebäude (ab 2007; vgl EStR 2000 Rz 3139a)</p> | <p>4%¹⁾</p> |
| <p>Instandsetzungsaufwendungen bei Gebäuden des Anlagevermögens, die Wohnzwecken <i>nicht</i> betriebszugehöriger Arbeitnehmer dienen („Mietwohngebäude“) (§ 4 Abs 7 EStG i d F StRefG 2015/2016)</p> | <p>1/15 zwingend (ab 1.1.2016; davor 1/10)</p> |
| <p>Investitionen für Betriebsgebäude im Interesse der Denkmalpflege (§ 8 Abs 2 EStG)</p> | <p>10 Jahre</p> |
| <p>Gekaufter („derivativer“) Firmenwert bei Land- und Forstwirten und Gewerbetreibenden (§ 8 Abs 3 EStG)</p> | <p>15 Jahre</p> |
| <p>(Abnutzbarer) Praxiswert eines freiberuflich Tätigen (vgl EStR 2000 Rz 3188 ff)</p> | <p>3 bis 5 Jahre</p> |
| <p>Kraftfahrzeuge: Neue Pkw und Kombinationskraftwagen (außer Fahrschul-Kfz und Kfz, die zu mindestens 80% der gewerblichen Personenbeförderung dienen); bei der Anschaffung von gebrauchten Kfz im obigen Sinne muss die Gesamtnutzungsdauer mindestens acht Jahre betragen (§ 8 Abs 6 EStG).</p> | <p>12,5% (8 Jahre)</p> |
| <p>(E-)Fahrräder – (vgl EStR 2000 Rz 3115)</p> | <p>5 Jahre</p> |
| <p>Homepage – sofern angeschafft (vgl EStR 2000 Rz 516a)</p> | <p>3 Jahre</p> |
| <p>Domain-Adresse (vgl EStR 2000 Rz 500a)</p> | <p>idR nicht abnutzbar</p> |
| <p>Bei Bergbauunternehmen, Steinbrüchen und anderen Betrieben, die einen Verbrauch der Substanz mit sich bringen, sind Absetzungen für Substanzverringerung (Afs) vorzunehmen (§ 8 Abs 5 EStG).</p> | |
| <p>Teilwertabschreibung (TWA) gemäß § 6 Z 1 und Z 2 lit a EStG</p> | |
| <p>Absetzung für außergewöhnliche technische und wirtschaftliche Abnutzung (AfaA) gemäß § 8 Abs 4 EStG</p> | |

¹⁾ Durch Gutachten widerlegbar (siehe EStR 2000 Rz 3139 und Rz 3139a).

| | |
|---|--|
| <p>Geringwertige Wirtschaftsgüter (GWG) (§ 13 EStG idF StRefG 2020 bzw ÖkoStRefG 2022 Teil I und § 124b Z 387 EStG idF ÖkoStRefG 2022 Teil I)</p> | <p>Sofort-AfA bis € 1.000 AK/HK ab 1.1.2023 (1.1.2020 bis 31.12.2022: € 800; davor € 400)</p> |
| <p>Degressive Absetzung für Abnutzung (AfA) der AK/HK des abnutzbaren Anlagevermögens (§ 7 Abs 1a EStG idF KonStG 2020) – als Alternative zur linearen AfA (§ 7 Abs 1 EStG); Halbjahres-AfA-Regel ist anzuwenden; für nach dem 30.6.2020 angeschaffte oder hergestellte Wirtschaftsgüter (§ 124b Z 356 EStG idF KonStG 2020 bzw ÖkoStRefG 2022 Teil I)</p> | <p>AfA erfolgt in fallenden Jahresbeträgen nach einem unveränderlichen Prozentsatz von höchstens 30%; dieser Prozentsatz ist auf den jeweiligen Buchwert (Restbuchwert) anzuwenden und ergibt den jeweiligen Jahresbetrag</p> |
| <p>Lineare Absetzung für Abnutzung (AfA) der AK/HK des abnutzbaren Anlagevermögens (§ 7 Abs 1 EStG) – sofern keine Sonderregelung besteht</p> | <p>Gleichmäßige Verteilung der AK/HK auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer; die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer bemisst sich nach der Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung</p> |

Sofern eine Nutzungsdauer im Gesetz nicht vorgegeben ist, gilt:

1. Für Baugeräte, die in der **Österreichischen Baugeräteliste** enthalten sind, können die anzuwendenden Nutzungsdauern nach Maßgabe der EStR 2000 Rz 3115a ermittelt werden.
2. Für Wirtschaftsgüter, die unmittelbar dem Unternehmenszweck eines **Energieversorgungsunternehmens** dienen, bestimmt sich die „betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer“ iSd § 7 EStG nach EStR 2000 Rz 3115b und der Tabelle laut Anhang I.
3. Für Wirtschaftsgüter, die von Punkt 1 und 2 nicht erfasst sind, können die **deutschen amtlichen AfA-Tabellen** als Hilfsmittel bei Ermittlung der Nutzungsdauer von Anlagegütern herangezogen werden. Die im deutschen BMF-Schreiben vom 26.2.2021 vorgesehene Herabsetzung der Nutzungsdauern von Computerhardware und Software auf ein Jahr ist nicht anzuwenden (vgl EStR 2000 Rz 3115). Die deutschen amtlichen AfA-Tabellen sind unter www.bundesfinanzministerium.de abrufbar.

Verlängerung des Verteilungszeitraumes von Instandsetzungsaufwendungen ab 1.1.2016

§ 4 Abs 7 EStG idF StRefG 2015/2016 ist erstmalig auf Instandsetzungen anzuwenden, die in einem nach dem 31.12.2015 beginnenden Wirtschaftsjahr erfolgen. Für davor erfolgte Instandsetzungen, die bisher nach Maßgabe des § 4 Abs 7 EStG idF vor StRefG 2015/2016 steuerlich berücksichtigt worden sind, verlängert sich hinsichtlich der Beträge, die in einem nach dem 31.12.2015 beginnenden Wirtschaftsjahr zu berücksichtigen sind, der ursprüngliche Verteilungszeitraum von zehn auf fünfzehn Jahre (vgl § 124b Z 278 EStG idF StRefG 2015/2016).

| | |
|---|--|
| Herstellungsaufwendungen (§ 28 Abs 3 EStG): Herstellungsaufwendungen iSd §§ 3 bis 5 MRG; Herstellungsaufwendungen für geförderte Sanierungsmaßnahmen; ²⁾ Herstellungsaufwendungen auf Grund des Denkmalschutzgesetzes; bei Finanzierung des Herstellungsaufwandes durch erhöhte (Zwangs-)Mieten | 1/15 auf Antrag oder Normal-Afa mindestens 1/10 (bis 1/15) auf Antrag oder Normal-Afa |
| Absetzung für außergewöhnliche technische und wirtschaftliche Abnutzung (AfaA) gemäß § 8 Abs 4 EStG | |
| Geringwertige Wirtschaftsgüter (GWG) (§ 13 EStG i d F StRefG 2020 bzw ÖkoStRefG 2022 Teil I und § 124b Z 387 EStG i d F ÖkoStRefG 2022 Teil I) | Sofort-Afa bis € 1.000 AK/HK ab 1.1.2023 (1.1.2020 bis 31.12.2022: € 800; davor € 400) |

²⁾ Siehe dazu die Verordnung des Bundesministers für Finanzen zur Plausibilisierung der Voraussetzungen für die Zuerkennung einer Förderung im Sinne des § 28 Abs 3 Z 2 EStG für die Ermittlung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (VuV-Plausibilisierungs-VO) (BGBl II 2024/324).

Verlängerung des Verteilungszeitraumes von Instandsetzungs- und Instandhaltungsaufwendungen ab 1.1.2016

§ 28 Abs 2 EStG i d F StRefG 2015/2016 ist erstmalig auf Ausgaben für Instandsetzungen und Instandhaltungen anzuwenden, die im Kalenderjahr 2016 abgeflossen sind. Für davor erfolgte Ausgaben für Instandsetzungen bei Wohngebäuden, die bisher nach Maßgabe des § 28 Abs 2 EStG i d F vor StRefG 2015/2016 steuerlich berücksichtigt worden sind, verlängert sich hinsichtlich der Beträge, die ab der Veranlagung 2016 zu berücksichtigen sind, der ursprüngliche Verteilungszeitraum von zehn auf fünfzehn Jahre (vgl § 124b Z 291 EStG i d F StRefG 2015/2016).

Beispiel

Im Jahr 2012 wurden Instandsetzungsaufwendungen in der Höhe von 90 getätigt. Bis 2015 (somit für vier Jahre) wurden bereits in Summe Aufwendungen von 36 abgesetzt (90/10 x 4). Ab dem Jahr 2016 sind die restlichen Instandsetzungsaufwendungen (54) auf 11 Jahre – anstelle von auf 6 Jahre – zu verteilen. Die noch offenen Aufwendungen in Höhe von 54 sind daher jährlich mit 4,9 abzusetzen.

Quelle: StRefG 2015/2016 ErläutRV 684 BlgNr 25. GP 20.

Ermittlung des Grundanteils („60/40-Aufteilung ersetzt 80/20-Aufteilung“)

Ohne Nachweis eines anderen Aufteilungsverhältnisses sind von den Anschaffungskosten eines bebauten Grundstückes **40% als Anteil des Grund und Bodens** auszuscheiden. Dies gilt nicht, wenn die tatsächlichen Verhältnisse offenkundig erheblich davon abweichen. Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, an Hand geeigneter Kriterien (zB Lage, Bebauung) abweichende Aufteilungsverhältnisse von Grund und Boden und Gebäude im Verordnungswege festzulegen (§ 16 Abs 1 Z 8 lit d EStG i d F StRefG 2015/2016). Siehe dazu die Grundanteile IV 2016 unten.

§ 16 Abs 1 Z 8 lit d EStG i d F StRefG 2015/2016 ist erstmalig bei der Veranlagung für das Jahr 2016 anzuwenden. **Wurde vor 2016 ohne Nachweis eines anderen Aufteilungsverhältnisses von Grund und Boden und Gebäude eine davon abweichende pauschale Aufteilung vorgenommen**, sind die fortgeschriebenen Anschaffungskosten

des Gebäudes und die Anschaffungskosten des Grund und Bodens mit Wirkung ab 1.1.2016 entsprechend anzupassen (40% Grund und Boden; 60% Gebäude oder ein im Verordnungswege festgelegtes Aufteilungsverhältnis). Dafür sind die fortgeschriebenen Anschaffungskosten des Gebäudes im Verhältnis der vorgesehenen oder im Jahr 2016 nachgewiesenen Aufteilung zu der ursprünglich angewendeten Aufteilung abzustocken und auf die Anschaffungskosten von Grund und Boden zu übertragen. Die AfA ist entsprechend anzupassen (§ 124b Z 284 EStG idF StRefG 2015/2016). Siehe auch EStR 2000 Rz 6447.

Beispiel

Die Anschaffungskosten eines in 2006 angeschafften, bebauten Grundstückes betragen 100, wobei diese zu 80% dem Gebäude (80) und zu 20% dem Grund und Boden (20) zugeordnet wurden. Für das Gebäude wurde bis 2015 eine AfA von 12 geltend gemacht (1,5% von 80 = 1,2 x 10 Jahre). Am Ende des Jahres 2015 betragen die fortgeschriebenen Anschaffungskosten (= „Buchwert“) des Gebäudes daher 68.

Nach dem ab 2016 geltenden Aufteilungsverhältnis 60/40 beträgt die AfA ohne Nachweis nur noch 1,5% von 60 (= 60% von 100), somit jährlich 0,9. Für die Anschaffungskosten von Grund und Boden und die (fortgeschriebenen) Anschaffungskosten des Gebäudes gilt Folgendes:

- Die bis 2015 fortgeschriebenen Anschaffungskosten des Gebäudes von 68 sind zum 1.1.2016 zu einem Viertel den Anschaffungskosten des Grund und Bodens zuzuschlagen. Die neuen Anschaffungskosten des Grund und Bodens betragen daher 37 (= 20 + 17). Die neuen fortgeschriebenen Anschaffungskosten des Gebäudes betragen 51 (= 68 – 17). Davon ist die AfA in Höhe von 0,9 abzuziehen.
- Diese neuen Verhältnisse gelten auch für eine nachfolgende Veräußerung des Grundstückes (siehe § 30 EStG). Die Anschaffungskosten für Grund und Boden betragen daher 37, die Anschaffungskosten des Gebäudes vor AfA betragen 63 (= 100 – 37).

Quelle: StRefG 2015/2016 ErläutRV 684 BgNr 25. GP 13.

Verordnung über die Festlegung des Grundanteils bei vermieteten Gebäuden iSd § 16 Abs 1 Z 8 lit d EStG (GrundanteilV 2016/BGBl II 2016/99) – ab 1.1.2016

Für die Bemessung der AfA von den Anschaffungskosten eines bebauten Grundstückes ist der Anteil des Grund und Bodens auszuscheiden. Ohne Nachweis ist der auszuscheidende Anteil des Grund und Bodens nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen zu ermitteln (§ 1 der VO). In **Gemeinden mit weniger als 100.000 Einwohnern** sind als Anteil des Grund und Bodens 20% auszuscheiden, wenn der **durchschnittliche Quadratmeterpreis für als Bauland** gewidmete und voll aufgeschlossene unbebaute Grundstücke (baureifes Land) **weniger als € 400** beträgt (§ 2 Abs 1 der VO).

In **Gemeinden mit mindestens 100.000 Einwohnern** (derzeit Wien, Graz, Linz, Salzburg und Innsbruck) und in **Gemeinden, in denen der durchschnittliche Quadratmeterpreis für als Bauland** gewidmete und voll aufgeschlossene unbebaute Grundstücke (baureifes Land) **mindestens € 400** beträgt, sind als Anteil des Grund und Bodens

- 30% auszuscheiden, wenn das Gebäude mehr als 10 Wohn- oder Geschäftseinheiten umfasst, oder
 - 40% auszuscheiden, wenn das Gebäude bis zu 10 Wohn- oder Geschäftseinheiten umfasst.
- Eine eigene Geschäftseinheit liegt jedenfalls pro angefangenen 400 m² Nutzfläche vor (§ 2 Abs 2 der VO).

Für die Bestimmung der Anzahl der Einwohner ist das jeweils letzte Ergebnis einer Volkszählung heranzuziehen, das vor dem Beginn des Kalenderjahres veröffentlicht worden ist, in dem erstmalig eine AfA angesetzt wird (§ 2 Abs 3 der VO).

Für zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Verordnung bereits vermietete Grundstücke ist auf die gemäß § 2 Abs 1 bis 3 der VO relevanten Verhältnisse zum 1.1.2016 abzustellen (§ 2 Abs 4 der VO).

Der auszuscheidende Anteil des Grund und Bodens ist nicht nach § 2 pauschal zu ermitteln, wenn er nachgewiesen wird. Der Nachweis kann beispielsweise durch ein **Gutachten eines Sachverständigen** erbracht werden. Ein vorgelegtes Gutachten unterliegt der freien Beweiswürdigung der Behörde (§ 3 Abs 1 der VO).

Der **Anteil** des Grund und Bodens ist gemäß § 16 Abs 1 Z 8 lit d dritter Satz EStG **dann nicht nach § 2 der VO pauschal auszuscheiden, wenn die tatsächlichen Verhältnisse offenkundig erheblich davon abweichen**. Eine erhebliche Abweichung ist dann gegeben, wenn der tatsächliche Anteil des Grund und Bodens um zumindest 50% abweicht (§ 3 Abs 2 der VO).

14.2. Steuerliche Behandlung offener Teilbeträge bei Gebäudeübertragung oder Aufgabe der Vermietung und Verpachtung bzw Einlage ins Betriebsvermögen

Rechtslage für Übertragungen ab dem 1.8.2008

| | Instandhaltung | Instandsetzung | Herstellung |
|--|---|----------------|-----------------|
| Norm | § 28 Abs 2 EStG | | § 28 Abs 3 EStG |
| Offene Teilbeträge bei entgeltlicher Übertragung des Gebäudes | <p>Können ab dem der Übertragung folgenden Kalenderjahr nicht mehr abgezogen werden; diese gehen unter und können auch nicht vom Rechtsnachfolger geltend gemacht werden. Im Jahr der Übertragung steht dem Übertragenden noch der volle Jahresbetrag zu (vgl EStR 2000 Rz 6484).</p> <p>Bei privaten Grünstücksveräußerungen sind die Anschaffungskosten um <i>Herstellungsaufwendungen</i> und <i>Instandsetzungsaufwendungen</i> zu erhöhen, soweit diese nicht bei der Ermittlung von Einkünften (insbesondere Vermietung und Verpachtung) zu berücksichtigen waren (vgl § 30 Abs 3 Satz 2 EStG). Siehe dazu unten Pkt. 35.6.</p> <p><i>Offene Instandhaltungsfünftel/zehntel</i> sind in den folgenden Kalenderjahren als nachträgliche Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geltend zu machen (vgl EStR 2000 Rz 6484a).</p> | | |
| Offene Teilbeträge bei unentgeltlicher Übertragung des Gebäudes | <p>Können ab dem der Übertragung folgenden Kalenderjahr vom Rechtsnachfolger fortgesetzt werden. Absetzbetrag des Übertragungsjahres ist grundsätzlich beim Rechtsvorgänger abzusetzen; es bestehen jedoch keine Bedenken, wenn der Betrag zwischen Rechtsvorgänger und Rechtsnachfolger nach Monaten aliquotiert wird (vgl EStR 2000 Rz 6442i und Rz 6486).</p> | | |

| | Instandhaltung | Instandsetzung | Herstellung |
|--|--|---|--|
| Norm | § 28 Abs 2 EStG | | § 28 Abs 3 EStG |
| Offene Teilbeträge bei Aufgabe der Vermietung oder Einlage in ein Betriebsvermögen | Beim Übergang von der Vermietung eines Gebäudes auf Privatnutzung („Aufgabe“) können die noch nicht abgesetzten Fünfzehntel-(Zehntel-)beträge in den folgenden Kalenderjahren als nachträgliche Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geltend gemacht werden. Im Falle der <i>Einlage</i> des Gebäudes in ein Betriebsvermögen kommt es auch zur Einlage der noch ausstehenden Fünfzehntel-(Zehntel-)beträge für Instandhaltungs- und Instandsetzungsaufwendungen. Diese sind daher in den folgenden Wirtschaftsjahren als Betriebsausgaben geltend zu machen (vgl EStR 2000 Rz 6487). | | Können ab dem Folgejahr nicht mehr geltend gemacht werden, gehen verloren (vgl EStR 2000 Rz 6455 und Rz 6488). |
| Nachversteuerung bisheriger Teilbeträge bei entgeltlicher Gebäudeübertragung | Nein | Entgeltliche Gebäudeübertragung ab 1.4.2012: Keine Nachversteuerung gemäß § 28 Abs 7 EStG idF vor AbgÄG 2012. Bei Gebäuden, die zum 31.3.2012 nicht steuerverfangen waren, sind in den letzten 15 Jahren vor der Veräußerung begünstigt abgesetzte Herstellungsaufwendungen im Rahmen des gemäß § 30 Abs 4 EStG pauschal ermittelten Gewinnes zur Hälfte nachzuversteuern (siehe dazu EStR 2000 Rz 6674; vgl EStR 2000 Rz 6455). | |
| Nachversteuerung bisheriger Teilbeträge bei unentgeltlicher Gebäudeübertragung | Nein | Nein | |

Bezüglich des **Zeitpunktes der Einkunftsquellenübertragung** (§ 124b Z 146 lit c EStG) siehe EStR 2000 Rz 6442f.

Hinweis

Unter „**Übertragung des Gebäudes**“ iSd § 28 Abs 2 und 3 EStG ist die Übertragung der Einkunftsquelle zu verstehen.

Wird daher das zivilrechtliche Eigentum am Gebäude unter gleichzeitiger unentgeltlicher **Zurückbehaltung des Nutzungsrechtes** übertragen, sodass sich an der Zurechnung der Einkunftsquelle nichts ändert, kann der bisherige Vermieter (Verpächter) die noch *nicht geltend gemachten Fünfzehntel-(Zehntel-)beträge nach § 28 Abs 2 EStG* weiter absetzen. Hinsichtlich der *Fünfzehntel-(Zehntel-)beträge nach § 28 Abs 3 EStG* ist dies nur möglich, wenn der bisherige Vermieter auch wirtschaftlicher Eigentümer geblieben ist oder Zahlungen für Substanzabgeltungen in Höhe der bisher geltend gemachten Fünfzehntel-(Zehntel-)Beträge leistet (siehe EStR 2000 Rz 113a). Nach der Übertragung des Gebäudes anfallender Herstellungsaufwand kann durch den Fruchtgenussberechtigten nach § 28 Abs 3 EStG auf fünfzehn (zehn) Jahre verteilt werden. Eine Zahlung für Substanzabgeltung ist in diesem Fall

nicht erforderlich. Wird in Folge auf das Fruchtgenussrecht unentgeltlich verzichtet, gehen die noch nicht geltend gemachten Fünftel-(Zehntel-)beträge nach § 28 Abs 3 EStG auf den zivilrechtlichen Eigentümer über (vgl. EStR 2000 Rz 6485).

15. INVESTITIONSBEGÜNSTIGUNGEN

Investitionsbegünstigungen haben unterschiedliche Auswirkungen auf die Steuerbelastung des Steuerpflichtigen, je nachdem ob es sich bei der Investitionsbegünstigung um einen Freibetrag, eine Prämie oder um eine (unversteuerte) Rücklage handelt.

- Ein **Freibetrag** kürzt als fiktive Betriebsausgabe den steuerlichen Gewinn bzw. erhöht den steuerlichen Verlust („kürzt die steuerliche Bemessungsgrundlage“).
- Eine **Prämie** wird auf dem Abgabekonto des Steuerpflichtigen gutgeschrieben (Steuerzugschrift) und ist nicht steuerpflichtig („kürzt die Abgabenschuld“).
- Eine (**unversteuerte**) **Rücklage** bewirkt lediglich eine *Steuerstundung*.

15.1. Investitionen in Forschungstätigkeit

| Forschungsprämie (FPr) | |
|---|---|
| Rechtsquelle | § 108c EStG idF ab BBG 2011; Forschungsprämienverordnung – FoPV (BGBl II 2012/515 idF BGBl II 2024/281); EStR 2000 Rz 8208 bis 8209d. |
| Anwendbar | Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2010 beginnen (siehe § 124b Z 180 EStG). |
| Höhe | <p>Eigenbetriebliche Forschung und Auftragsforschung von jeweils 14% der Aufwendungen (Ausgaben) – erstmalig für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2017 beginnen (siehe § 124b Z 323 lit a EStG).</p> <p>Abweichendes Wirtschaftsjahr 2017/2018: Die Bemessungsgrundlage ist linear den Kalendermonaten des Jahres 2017 und 2018 zuzuordnen; auf den Anteil der Bemessungsgrundlage, der auf das Kalenderjahr 2018 entfällt, ist der Prämien-satz von 14% anzuwenden (vgl. § 124b Z 323 lit b EStG).</p> <p>12% der Aufwendungen (Ausgaben) für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2015 und vor dem 1.1.2018 beginnen (siehe § 124b Z 277 EStG idF StRefG 2015/2016); 10% davor.</p> |
| Steuerliche Behandlung der Prämien | Keine Betriebseinnahmen; § 6 Z 10 und § 20 Abs 2 EStG sind nicht anwendbar (vgl. § 108c Abs 1 EStG). |
| Begünstigte Forschungsaufwendungen | <ol style="list-style-type: none"> 1. Eigenbetriebliche Forschung und experimentelle Entwicklung, die systematisch und unter Einsatz wissenschaftlicher Methoden durchgeführt wird. Zielsetzung muss sein, den Stand des Wissens zu vermehren sowie neue Anwendungen dieses Wissens zu erarbeiten. Die Forschung muss in einem <i>inländischen</i> Betrieb oder einer <i>inländischen</i> Betriebsstätte erfolgen. Hinsichtlich Details siehe Forschungsprämienverordnung – FoPV. 2. Auftragsforschung für in Auftrag gegebene Forschung und experimentelle Entwicklung iSd Z 1 nach Maßgabe folgender Bestimmungen: <ul style="list-style-type: none"> – Die Forschung muss von einem <i>inländischen</i> Betrieb oder einer <i>inländischen</i> Betriebsstätte in Auftrag gegeben werden. |

| Forschungsprämie (FPr) | |
|--|---|
| | <ul style="list-style-type: none"> – Es dürfen nur Einrichtungen oder Unternehmen beauftragt werden, die mit Forschungsaufgaben und experimentellen Entwicklungsaufgaben befasst sind und deren Sitz in einem EU/EWR-Staat gelegen ist. – Der Auftragnehmer darf nicht unter beherrschendem Einfluss des Auftraggebers stehen oder Mitglied einer Unternehmensgruppe (§ 9 KStG) sein, der auch der Auftraggeber angehört. – Die FPr kann nur für Aufwendungen (Ausgaben) in Höhe von höchstens € 1.000.000 pro Wirtschaftsjahr geltend gemacht werden (für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2011 beginnen – siehe § 124b Z 223 lit a EStG; davor € 100.000). Umfasst das Wirtschaftsjahr einen Zeitraum von weniger als zwölf Monaten, ist der Höchstbetrag entsprechend der Anzahl der Monate des Wirtschaftsjahres zu aliquotieren. Angefangene Kalendermonate gelten dabei als volle Kalendermonate. – Voraussetzung für die Inanspruchnahme der FPr ist, dass der Auftraggeber bis zum Ablauf seines Wirtschaftsjahres dem Auftragnehmer nachweislich mitteilt, bis zu welchem Ausmaß an Aufwendungen (Ausgaben) er die FPr für Auftragsforschung in Anspruch nimmt. Der Auftragnehmer kann für die in Auftrag genommene Forschung und experimentelle Entwicklung hinsichtlich der von der Mitteilung umfassten Aufwendungen (Ausgaben) keine FPr für eigenbetriebliche Forschung in Anspruch nehmen. – Die FPr für Auftragsforschung kann von jenen Aufwendungen (Ausgaben) nicht geltend gemacht werden, die Grundlage einer FPr für eigenbetriebliche Forschung ist. |
| Gutachten der Forschungsförderungs-gesellschaft mbH (FFG) | <p>Voraussetzung für die Gewährung einer <i>FPr für eigenbetriebliche Forschung und experimentelle Entwicklung</i> ist ein vom Steuerpflichtigen bei der FFG anzuforderndes Gutachten (siehe § 108c Abs 8 EStG), welches die Beurteilung zum Gegenstand hat, inwieweit eine Forschung und experimentelle Entwicklung unter Zugrundelegung der vom Steuerpflichtigen bekanntgegebenen Informationen die Voraussetzungen des § 108c Abs 2 Z 1 EStG erfüllt. Liegt bereits eine diesbezügliche bescheidmäßige Bestätigung nach § 118a BAO („Forschungsbestätigung“; erst ab 1.1.2013 möglich – vgl § 323 Abs 34 BAO) vor, genügt die Glaubhaftmachung, dass die durchgeführte Forschung und experimentelle Entwicklung der der Bestätigung zu Grunde gelegten entspricht oder davon nicht wesentlich abweicht (§ 108c Abs 7 EStG). <i>Erstmals für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2011 beginnen</i> (siehe § 124b Z 223 lit c EStG).</p> |
| Feststellungs-bescheid | <p>Es besteht die Möglichkeit, einen Feststellungsbescheid über die Höhe der Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie zu beantragen (siehe § 108c Abs 9 EStG und EStR 2000 Rz 8208t bis Rz 8208v). <i>Erstmals für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2011 beginnen</i> (siehe § 124b Z 223 lit c EStG).</p> |

| Forschungsprämie (FPr) | |
|--|--|
| Geltendmachung | <p>Hinweis: Zur Wahrnehmung von veranlagungsbezogenen Besteuerungswahlrechten und Anträgen siehe auch die Generalnorm des § 39 Abs 4 EStG idF AbgÄG 2023.</p> <p>Ab 2022: Die Prämien können jeweils für ein Kalenderjahr beantragt werden. Die Bemessungsgrundlage für die Prämie für das Kalenderjahr ist aus den Forschungsaufwendungen(-ausgaben) aus dem/den Wirtschaftsjahr(en) zu ermitteln, das/die in dem Kalenderjahr endet/enden. Die Antragsfrist beginnt mit dem Ablauf des (letzten) Wirtschaftsjahres und endet vier Jahre nach dem Beginn. Die Antragstellung hat elektronisch im Wege von FinanzOnline zu erfolgen (§ 108c Abs 3 EStG idF AbgÄG 2022 und § 124b Z 405 EStG).</p> <p>Bis 2021: FPr können erst nach Ablauf des jeweiligen Wirtschaftsjahres geltend gemacht werden, spätestens jedoch bis zum Eintritt der Rechtskraft des betreffenden Einkommensteuer-, Körperschaftsteuer- oder Feststellungsbescheides (§ 108c Abs 3 EStG idF vor AbgÄG 2022).</p> <p>Bei <i>Unternehmensgruppen</i> iSd § 9 KStG sind die Prämien vom betreffenden Gruppenmitglied bis zur Rechtskraft des Feststellungsbescheides geltend zu machen und werden diesem auch gutgeschrieben (vgl KStR 2013 Rz 1060; siehe auch KStR 2013 Rz 1580 ff).</p> |
| Teilabspruch in Bezug auf den unstrittigen Teil des Prämienantrages | <p>Das Finanzamt kann auf Antrag die FPr für eigenbetriebliche Forschung und experimentelle Entwicklung hinsichtlich eines sachverhältnismäßig abgegrenzten Teiles des Prämienantrages (ein Forschungsprojekt, mehrere Forschungsprojekte und/oder ein Forschungsschwerpunkt, mehrere Forschungsschwerpunkte) mit gesondertem Bescheid festsetzen, wenn damit zu rechnen ist, dass sich andernfalls die Entscheidung über den Prämienantrag erheblich verzögert (vgl § 108c Abs 3 EStG idF AbgÄG 2022; ab 20.7.2022).</p> |

15.2. Investitionen in Humankapital

- **Derzeit gibt es keine Begünstigungen im Steuerrecht** für Investitionen in Humankapital.

Auslaufen des BFB I/II und der BPr

§ 4 Abs 4 Z 8 und Z 10 bzw § 108c EStG idF vor StRefG 2015/2016 ist letztmalig auf Wirtschaftsjahre anzuwenden, die vor dem 1.1.2016 beginnen (§ 124b Z 277 EStG idF StRefG 2015/2016).

- Für ab dem 28.6.2008 begonnene Lehrverhältnisse tritt an Stelle der Lehrlingsausbildungsprämie eine **Beihilfe für die betriebliche Ausbildung von Lehrlingen gemäß § 19c Berufsausbildungsgesetz**. Die Vergabe der Beihilfen erfolgt durch die zuständige Lehrlingsstelle bei der Wirtschaftskammer des Bundeslandes (Details dazu auf der Homepage der Wirtschaftskammer – www.wko.at).

15.3. Investitionen in Sachanlagen

15.3.1. Übertragung stiller Reserven (§ 12 EStG) bzw Übertragungsrücklage (§ 12 Abs 8 EStG)

Unterschiedsbetrag zwischen Verkaufserlösen und Buchwerten von Anlagegütern (bei 7- bzw 15-jähriger Betriebszugehörigkeitsdauer); ab 1.1.2005 nur mehr für natürliche Personen anwendbar (siehe § 124b Z 95 und Z 117 EStG).

Dies kann unabhängig von der Behandlung im unternehmensrechtlichen Jahresabschluss erfolgen und ist im Anlageverzeichnis auszuweisen (Übertragung stiller Reserven) bzw für steuerliche Zwecke evident zu halten (Übertragungsrücklage) (RÄG 2014).

15.3.2. Beschleunigte Abschreibung im Interesse der Denkmalpflege (§ 8 Abs 2 EStG)

Gemäß § 8 Abs 2 EStG können die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die **für denkmalgeschützte Betriebsgebäude** im Interesse der Denkmalpflege aufgewendet werden, statt mit den AfA-Sätzen des § 8 Abs 1 EStG gleichmäßig **auf zehn Jahre verteilt** – also beschleunigt – **abgeschrieben** werden (Wahlrecht). Dies kann – für Wirtschaftsjahre ab 2016 – unabhängig von der Behandlung im unternehmensrechtlichen Jahresabschluss erfolgen und ist im Anlageverzeichnis auszuweisen (RÄG 2014). Die Abschreibungsbegünstigung kann auch der **Mieter** in Anspruch nehmen, wenn dieser die Investition tätigt. Die begünstigte Abschreibung kann **auch von Teilbeträgen** der Herstellungskosten geltend gemacht werden. Das betreffende Gebäude muss zum (notwendigen oder gewillkürten) Betriebsvermögen gehören.

Voraussetzung ist das Vorliegen einer **Bescheinigung des Bundesdenkmalamtes** darüber, dass die Aufwendungen im Interesse der Denkmalpflege getätigt wurden. Diese muss im Zeitpunkt der Geltendmachung noch nicht vorliegen.

Die **Anschaffung des Gebäudes selbst** (also der Erwerb vor der Denkmalschutzmaßnahme) **unterliegt nicht der besonderen Abschreibung** nach § 8 Abs 2 EStG, sondern jener nach § 8 Abs 1 EStG. Nachträgliche Anschaffungskosten, die für Maßnahmen im Interesse der Denkmalpflege aufgewendet werden, fallen unter die Sonder-AfA.

Die Inanspruchnahme der Sonder-AfA ist ein **Wahlrecht**. Auf die AfA nach § 8 Abs 1 EStG kann nicht umgestiegen werden, wenn Umstände eintreten, die sonst zu einer Änderung des AfA-Satzes berechtigen.

Bei **Förderung des Aufwandes aus öffentlichen Mitteln** kann die begünstigte Abschreibung des § 8 Abs 2 EStG für die *nicht* aus öffentlichen Mitteln getragenen Aufwendungen beansprucht werden. Zinsenzuschüsse aus öffentlichen Mitteln lassen die Abschreibung nach § 8 Abs 2 EStG unberührt.

Die Abschreibung auf zehn Jahre ist **ausgeschlossen**, wenn für die Anschaffungs- oder Herstellungskosten ein **Investitionsfreibetrag** in Anspruch genommen wird (§ 8 Abs 2 erster TS EStG). Die Inanspruchnahme eines Investitionsfreibetrages ist aufgrund von § 11 Abs 3 Z 2 EStG für die Anschaffung und Herstellung von Gebäuden grundsätzlich und damit auch für denkmalgeschützte Gebäude iSd § 8 Abs 2 EStG ausgeschlossen (siehe EStR 2000 Rz 3817); dies gilt unabhängig davon, ob die begünstigte Abschreibung des § 8 Abs 2 EStG tatsächlich in Anspruch genommen wird (vgl EStR 2000 Rz 3184).

Quelle: § 8 Abs 2 EStG, EStR 2000 Rz 3180 bis Rz 3186

15.3.3. COVID-19 Investitionsprämie (InvPrG)

Gefördert werden **materielle und immaterielle aktivierungspflichtige Neuinvestitionen in das abnutzbare Anlagevermögen** eines Unternehmens an österreichischen Standorten, für die zwischen dem 1.9.2020 und 28.2.2021 diese Förderung beantragt werden kann. **Erste Maßnahmen** im Zusammenhang mit der Investition müssen **zwischen 1.8.2020 und 31.5.2021** gesetzt werden (vgl § 2 Abs 1 InvPrG).

Investitionsdurchführungszeitraum: Die Inbetriebnahme und Bezahlung (unbeschadet üblicher Haftrücklässe) der Investition hat bis längstens **28.2.2023** zu erfolgen. Bei einem Investitionsvolumen von mehr als € 20 Mio (exkl. USt) hat die Inbetriebnahme und Bezahlung (unbeschadet üblicher Haftrücklässe) der Investition bis längstens **28.2.2025** zu erfolgen. Diese Zeiträume sind nicht verlängerbar (vgl Pkt. 5.3.4 Förderungsrichtlinie „COVID-19 Investitionsprämie für Unternehmen“ der Bundesministerin für Digitalisierung und Wirtschaftsstandort).

Nicht förderungsfähig sind insbesondere klimaschädliche Investitionen, unbebaute Grundstücke, Finanzanlagen, Unternehmensübernahmen und aktivierte Eigenleistungen; Details in der Förderungsrichtlinie (vgl § 2 Abs 2 InvPrG).

Als klimaschädliche Investitionen gelten Investitionen in die Errichtung bzw die Erweiterung von Anlagen, die der Förderung, dem Transport oder der Speicherung fossiler Energieträger dienen, sowie die Errichtung von Anlagen, die fossile Energieträger direkt nutzen. Die Investitionsprämie für Investitionen in bestehende Anlagen, die fossile Energieträger direkt nutzen, kann nur in Anspruch genommen werden, wenn eine substantielle Treibhausgasreduktion durch die Investition erzielt wird (vgl § 2 Abs 3 InvPrG).

Als **Förderungswerber** kommen bestehende und neugegründete Unternehmen aller Branchen und aller Größen mit Sitz oder Betriebsstätte in Österreich in Betracht (vgl § 2 Abs 4 InvPrG).

Die **Investitionsprämie** beträgt **7%** der Neuinvestitionen. Bei Neuinvestitionen in den Bereichen Digitalisierung, Ökologisierung und Gesundheit/Life-Science beträgt die Investitionsprämie **14%** (vgl § 2 Abs 5 InvPrG).

Hinsichtlich weiterer **Details** siehe Investitionsprämienengesetz (BGBl I 2020/88 idF BGBl I 2021/95).

Die COVID-19 Investitionsprämie für Unternehmen nach dem Investitionsprämienengesetz (InvPrG) stellt **keine Betriebseinnahme** dar; **§ 6 Z 10 EStG, § 20 Abs 2 EStG und § 12 Abs 2 KStG** sind auf sie **nicht anwendbar** (vgl § 124b Z 365 EStG idF KonStG 2020; siehe auch EStR 2000 Rz 3826a und Rz 8208f).

15.3.4. Investitionsfreibetrag (IFB) ab 2023 (§ 11 EStG)

| | |
|---------------------|---|
| Rechtsquelle | <ul style="list-style-type: none"> • § 11 EStG; • EStR 2000 Rz 3801 bis Rz 3829; • Öko-IFB-VO (BGBl II 2023/155); • Fossile-Energieträger-Anlagen-VO (BGBl 2023/156). |
|---------------------|---|

| | |
|--|--|
| Anwendbar | <ul style="list-style-type: none"> • Erstmalig für nach dem 31.12.2022 angeschaffte oder hergestellte Wirtschaftsgüter (§ 124b Z 386 EStG). |
| Voraussetzung | <ul style="list-style-type: none"> • Natürliche Personen oder Körperschaften mit betrieblichen Einkünften; • Gewinnermittlung durch Bilanzierung (§ 5 EStG oder § 4 Abs 1 EStG) oder durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung (§ 4 Abs 3 EStG); • nicht möglich für Pauschalierer nach § 17 EStG oder einer darauf gestützten Pauschalierungsverordnung (§ 11 Abs 1 Z 4 EStG). |
| Höhe des IFB | <ul style="list-style-type: none"> • 10% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten (AK/HK); • 15% der AK/HK für Wirtschaftsgüter, deren Anschaffung oder Herstellung dem Bereich Ökologisierung zuzuordnen ist; VO-Ermächtigung (§ 11 Abs 1 Z 1 EStG): Öko-IFB-VO (BGBl II 2023/155); • insgesamt höchstens von AK/HK iHv € 1.000.000 im Wirtschaftsjahr; umfasst das Wirtschaftsjahr nicht zwölf Monate, ist für jeden Monat ein Zwölftel des Höchstbetrages anzusetzen (§ 11 Abs 1 Z 2 EStG). |
| Auswirkung auf AfA | <ul style="list-style-type: none"> • AfA kann trotz des IFB von 100% der AK/HK geltend gemacht werden (§ 11 Abs 1 Z 3 EStG). |
| Begünstigte Investitionen | <ul style="list-style-type: none"> • Anschaffung oder Herstellung von (neuen) Wirtschaftsgütern des abnutzbaren Anlagevermögens, die <ul style="list-style-type: none"> – eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von mindestens vier Jahren haben und – inländischen Betrieben/Betriebsstätten zuzurechnen sind, wenn Betrieb/Betriebsstätte der Erzielung von Einkünften iSd § 2 Abs 3 Z 1 bis 3 EStG dient. Wirtschaftsgüter, die aufgrund einer entgeltlichen Überlassung überwiegend außerhalb eines EU-Mitgliedstaates/EWR-Staates eingesetzt werden, gelten als nicht einem/einer inländischen Betrieb/Betriebsstätte zugerechnet (§ 11 Abs 2 EStG). |
| Nicht begünstigte Investitionen | <ul style="list-style-type: none"> • Wirtschaftsgüter, die zur Deckung eines investitionsbedingten Gewinnfreibetrages herangezogen werden (§ 11 Abs 3 Z 1 EStG); • Wirtschaftsgüter, für die in § 8 EStG ausdrücklich eine Sonderform der AfA vorgesehen ist, ausgenommen Kraftfahrzeuge mit einem CO₂-Emissionswert von 0 Gramm pro Kilometer (§ 11 Abs 3 Z 2 EStG); • geringwertige Wirtschaftsgüter, die gemäß § 13 EStG abgesetzt werden (§ 11 Abs 3 Z 3 EStG); • unkörperliche Wirtschaftsgüter, die nicht den Bereichen Digitalisierung, Ökologisierung oder Gesundheit/Life-Science zuzuordnen sind; ausgenommen vom IFB bleiben jedoch stets jene unkörperlichen Wirtschaftsgüter, die zur entgeltlichen Überlassung bestimmt sind oder von einem konzernzugehörigen Unternehmen bzw von einem einen beherrschenden Einfluss ausübenden Gesellschafter erworben werden (§ 11 Abs 3 Z 4 EStG); • gebrauchte Wirtschaftsgüter (§ 11 Abs 3 Z 5 EStG); • Anlagen, die der Förderung, dem Transport oder der Speicherung fossiler Energieträger dienen, sowie Anlagen, die fossile Energieträger direkt nutzen; VO-Ermächtigung (§ 11 Abs 3 Z 6 EStG): Fossile-Energieträger-Anlagen-VO (BGBl 2023/156). |

| | |
|---|--|
| Behaltefrist | <ul style="list-style-type: none"> • Vier Jahre (Stichtagsprinzip). |
| Nichteinhaltung der Behaltefrist | <ul style="list-style-type: none"> • Scheiden Wirtschaftsgüter, für die der IFB geltend gemacht worden ist, vor Ablauf der Frist von vier Jahren aus dem Betriebsvermögen aus oder werden sie ins Ausland – ausgenommen im Falle der entgeltlichen Überlassung in einen EU-Mitgliedstaat/EWR-Staat – verbracht, gilt Folgendes (§ 11 Abs 5 EStG): <ol style="list-style-type: none"> 1. IFB ist im Jahr des Ausscheidens oder des Verbringens insoweit gewinnerhöhend anzusetzen. 2. Im Falle der Übertragung eines Betriebes ist der gewinnerhöhende Ansatz beim Rechtsnachfolger vorzunehmen. 3. Im Falle des Ausscheidens infolge höherer Gewalt oder behördlichen Eingriffs unterbleibt der gewinnerhöhende Ansatz. |
| Geltendmachung des IFB | <ul style="list-style-type: none"> • Geltendmachung nur im Jahr der Anschaffung oder Herstellung; • erstreckt sich die Anschaffung oder Herstellung von Anlagegütern über mehr als ein Wirtschaftsjahr, kann der IFB bereits von aktivierten Teilbeträgen der AK/HK, die auf das einzelne Wirtschaftsjahr entfallen, geltend gemacht werden (§ 11 Abs 4 EStG). • Der IFB ist im Anlageverzeichnis bzw in der Anlagekartei bei den jeweiligen Wirtschaftsgütern auszuweisen. Die Verzeichnisse sind der Abgabenbehörde auf Verlangen vorzulegen (§ 11 Abs 6 EStG idF AbgÄG 2023; siehe auch § 39 Abs 4 EStG idF AbgÄG 2023). |

Hinweis

Bei Gebäuden, soweit diese zu Wohnzwecken überlassen werden, kann für **2024** und **2025** („erstmalig in jenem Wirtschaftsjahr, das nach dem 31.12.2023 beginnt, letztmalig im darauffolgenden Wirtschaftsjahr“) ein **Öko-Zuschlag iHv 15%** für Aufwendungen für thermisch-energetische Sanierungen (§ 18 Abs 1 Z 10 lit a EStG) oder für den Ersatz eines fossilen Heizungssystems durch ein klimafreundliches Heizungssystem (§ 18 Abs 1 Z 10 lit b EStG) als Betriebsausgabe berücksichtigt werden werden (vgl § 124b Z 452 EStG).

15.4. Gewinnfreibetrag (GFB) ab 2010 (§ 10 EStG)

15.4.1. Allgemeines

Durch das StRefG 2009 (BGBl I 2009/26) wurde der Freibetrag für investierte Gewinne (FBiG – 2007 bis 2009) **ab der Veranlagung für das Kalenderjahr 2010** in Gewinnfreibetrag – kurz „GFB“ – umbenannt und inhaltlich novelliert.

Als **Äquivalent zur begünstigten Besteuerung des 13./14. Bezuges** von Nichtselbständigen wurde für natürliche Personen mit betrieblichen Einkünften der Freibetrag für investierte Gewinne gemäß § 10 EStG (FBiG) ab der Veranlagung für das Kalenderjahr 2010 **von 10% auf 13% erhöht** und **für alle betrieblichen Einkunfts- und Gewinnermittlungsarten** zugänglich gemacht. Im Interesse der kleinen und mittleren Einkommen bei den natürlichen Personen mit betrieblichen Ein-

künftigen **entfällt für Gewinne bis € 33.000** (bis 2023: € 30.000) **das Investitionserfordernis** und bleibt nur für die darüber hinausgehenden Gewinne bestehen. Auf Grund des teilweisen Wegfalles der Investitionsbedingung wurde der Freibetrag für investierte Gewinne in „Gewinnfreibetrag“ (GFB) umbenannt.

Durch das Ökosoziale Steuerreformgesetz 2022 Teil I – ÖkoStRefG 2022 Teil I (BGBl I 2022/10) wurde der Grundfreibetrag für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2021 beginnen, **von 13% auf 15% erhöht** (siehe § 124b Z 385 EStG).

Durch das Progressionsabgeltungsgesetz 2024 – PrAG 2024 (BGBl I 2023/153) wurde der Grundfreibetrag für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2023 beginnen, **von € 30.000 auf € 33.000** erhöht (siehe § 124b Z 438 EStG).

Der 15%ige Gewinnfreibetrag (GFB) unterteilt sich in einen „Grundfreibetrag“ und in einen „investitionsbedingten Gewinnfreibetrag“, welcher gegebenenfalls *ergänzend* zum Grundfreibetrag geltend gemacht werden kann:

| | Gewinnfreibetrag (GFB) – ab 2010 | |
|---|---|---|
| | Grundfreibetrag | Investitionsbedingter Gewinnfreibetrag |
| Bemessungsgrundlage für Gewinnfreibetrag (ab 2024) | Gewinn bis € 33.000 | Gewinn > € 33.000 bis € 583.000 |
| Bemessungsgrundlage für Gewinnfreibetrag (2010 bis 2023) | Gewinn bis € 30.000 | Gewinn > € 30.000 bis € 580.000 (2010 bis 2012: bis ca € 769.230) |
| Investitionserfordernis | Nein | Ja |

Für **Gewinne bis € 33.000** stellt der Gewinnfreibetrag eine reine Steuerentlastungsmaßnahme („zusätzliche Steuerfreigrenze“) dar; es besteht kein Investitionserfordernis. Insofern wird dieser als „Grundfreibetrag“ bezeichnet. Bei mehreren Betrieben mit positivem Betriebsergebnis (darunter fallen sowohl Einzelbetriebe als auch „Bündelbetriebe“ im Rahmen von Mitunternehmenschaften) werden die Gewinne für den Grundfreibetrag zusammengerechnet. Dabei werden nur positive Ergebnisse einbezogen, Verluste bleiben unberücksichtigt.

Für **Gewinne über € 33.000** steht ein Gewinnfreibetrag insoweit zu, als er durch Anschaffungs- oder Herstellungskosten begünstigter Wirtschaftsgüter gedeckt ist. Dieser Teil des Gewinnfreibetrages wird als „investitionsbedingter Gewinnfreibetrag“ bezeichnet (vgl EStR 2000 Rz 3702).

Der Gewinnfreibetrag steht **allen betrieblichen Einkunftsarten** offen. Er ist sowohl bei Einnahmen-Ausgaben-Rechnung (§ 4 Abs 3 EStG) als auch bei Bilanzierung (§ 5 oder § 4 Abs 1 EStG) möglich. Die Anschaffung oder Herstellung begünstigter Wirtschaftsgüter muss in einem Wirtschaftsjahr erfolgen, das im selben Veranlagungsjahr endet (vgl EStR 2000 Rz 3703).

Bemessungsgrundlage ist der Gewinn ohne Veräußerungsgewinne iSd § 24 EStG und ohne betriebliche Kapitalerträge iSd § 27 Abs 2 Z 1 und Z 2 EStG, wenn sie mit einem besonderen Steuersatz

gemäß § 27a Abs 1 EStG besteuert werden. Sind im Betriebsgewinn Substanzgewinne oder Gewinne aus Kryptowährungen enthalten, sind diese Gewinne stets (unabhängig von einer Regelbesteuerungsoption) in die Bemessungsgrundlage für den Gewinnfreibetrag einzubeziehen.

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

Grundstücksgewinne, die dem besonderen Steuersatz unterliegen, sind in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen, unabhängig davon, ob sie zum Tarif oder mit dem Sondersteuersatz besteuert werden (EStR 2000 Rz 3704).

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

Bei Inanspruchnahme der **Sportlerpauschalierung** (BGBl II 2000/418) kann neben dem Grundfreibetrag auch ein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag in Anspruch genommen werden. In diesem Fall ist ein Drittel des unter Berücksichtigung der Freibeträge ermittelten Gewinnes bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage zu berücksichtigen; zwei Drittel des unter Berücksichtigung der Freibeträge ermittelten Gewinnes sind progressionserhöhend zu berücksichtigen (§ 2 und § 3 der Sportlerpauschalierungsverordnung) (EStR 2000 Rz 3706).

Für **Veranlagungszeiträume ab 2013** erfolgt eine Staffelung des Prozentausmaßes (Verschleifung des Freibetrages), wodurch der Gewinnfreibetrag nur mehr für Gewinne bis zu € 580.000 zusteht. Unter Zugrundelegung der Prozentstaffelung ergibt sich bis 31.12.2021 ein GFB-Maximalausmaß von € 45.350 bzw ab 1.1.2022 bis 31.12.2023 auf Grund der Erhöhung des Grundfreibetrages von 13% auf 15% ein GFB-Maximalausmaß von € 45.950. Auf Grund der Erhöhung des Grundfreibetrages von € 30.000 auf € 33.000 ergibt sich **ab 1.1.2024 ein GFB-Maximalausmaß von € 46.400**.

| Rechtslage ab 1.1.2024 (siehe § 124b Z 438 EStG) | | |
|--|-----------------|-----------------|
| GFB-Bemessungsgrundlage | GFB-Prozentsatz | GFB |
| für die ersten € 33.000 | 15% | € 4.950 |
| für die nächsten € 145.000 | 13% | € 18.850 |
| für die nächsten € 175.000 | 7% | € 12.250 |
| für die nächsten € 230.000 | 4,5% | € 10.350 |
| max. bis € 583.000 Gewinn | | € 46.400 |

| Rechtslage ab 1.1.2022 bis 31.12.2023 (siehe § 124b Z 385 EStG) | | |
|---|-----------------|-----------------|
| GFB-Bemessungsgrundlage | GFB-Prozentsatz | GFB |
| für die ersten € 30.000 | 15% | € 4.500 |
| für die nächsten € 145.000 | 13% | € 18.850 |
| für die nächsten € 175.000 | 7% | € 12.250 |
| für die nächsten € 230.000 | 4,5% | € 10.350 |
| max. bis € 580.000 Gewinn | | € 45.950 |

| Rechtslage bis 31.12.2021 (siehe § 124b Z 385 EStG) | | |
|---|-----------------|-----------------|
| GFB-Bemessungsgrundlage | GFB-Prozentsatz | GFB |
| für die ersten € 175.000 | 13% | € 22.750 |
| für die nächsten € 175.000 | 7% | € 12.250 |
| für die nächsten € 230.000 | 4,5% | € 10.350 |
| max. bis € 580.000 Gewinn | | € 45.350 |

Staffelung des Prozentaussesmaßes (Verschleifung des Freibetrages) – „Solidarabgabe“

Die „Solidarabgabe“ wurde mit dem 1. Stabilitätsgesetz 2012 (BGBl I 2012/22) für die Veranlagungszeiträume 2013 bis 2016 eingeführt (siehe § 124b Z 214 EStG idF vor AbgÄG 2014). Mit dem AbgÄG 2014 (BGBl I 2014/13) wurde die befristete Regelung zum Dauerrecht (siehe § 124b Z 214 EStG idF AbgÄG 2014).

Hinweis: Berechnungsprogramm des BMF – „Gewinnfreibetrag“ – unter www.bmf.gv.at

15.4.2. Gewinnfreibetrag (GFB) im Überblick

| | |
|----------------------|---|
| Rechtsquelle | <ul style="list-style-type: none"> • § 10 EStG • EStR 2000 Rz 3701 bis Rz 3751 |
| Anwendbar | <ul style="list-style-type: none"> • Ab der Veranlagung für das Kalenderjahr 2010 (§ 124b Z 153 EStG). |
| Voraussetzung | <ul style="list-style-type: none"> • Natürliche Personen mit betrieblichen Einkünften; • Gewinnermittlung durch Bilanzierung (§ 5 EStG oder § 4 Abs 1 EStG) oder durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung (§ 4 Abs 3 EStG); für Pauschalierer eingeschränkt möglich (nur „Grundfreibetrag“; siehe aber EStR 2000 Rz 3706). |
| Höhe des GFB | <ul style="list-style-type: none"> • 15% (13% bis 31.12.2021) des Gewinnes (inkl. Übergangsgewinne) eines Betriebes (ausgenommen Veräußerungsgewinne iSd § 24 EStG und Einkünfte iSd § 27 Abs 2 Z 1 und 2 EStG, auf die ein besonderer Steuersatz gemäß § 27a Abs 1 EStG angewendet wird) bleiben steuerfrei; • Unterteilung des GFB in einen „Grundfreibetrag“ (= 1. Stufe des GFB) und in einen „investitionsbedingten GFB“ (= 2. Stufe des GFB); • <i>Grundfreibetrag für Wirtschaftsjahre ab 1.1.2024:</i> bis bis zu einer Bemessungsgrundlage (Gewinn) von € 33.000; der Grundfreibetrag beträgt daher max. € 4.950 (15% von 33.000); kein Investitionserfordernis; auch für Pauschalierer anwendbar; • <i>investitionsbedingter GFB für Wirtschaftsjahre ab 1.1.2024:</i> bei einer Bemessungsgrundlage (Gewinn) von > € 33.000 bis € 583.000; der investitionsbedingte GFB beträgt daher max. € 41.450 (46.400 – 4.950); Investitionserfordernis in begünstigtes Anlagevermögen; für Pauschalierer nicht anwendbar (siehe aber EStR 2000 Rz 3706); |

| | |
|----------------------------------|--|
| | <ul style="list-style-type: none"> • <i>Staffelung des Prozentausses (Verschleifung des Freibetrages) für Wirtschaftsjahre ab 1.1.2024</i>: 15% für die ersten € 33.000 Gewinn, 13% für die nächsten € 145.000, 7% für die nächsten € 175.000, 4,5% für die nächsten € 230.000; max. für Gewinne bis € 583.000; • <i>GFB-Höchstausmaß für Wirtschaftsjahre ab 1.1.2024</i>: max. € 46.400 im Veranlagungsjahr pro Steuerpflichtigem (Grundfreibetrag und investitionsbedingter GFB); • <i>Mitunternehmer</i> können den GFB entsprechend ihrer Gewinnbeteiligung (Aliquotierung des GFB) geltend machen; • Hinsichtlich der Höhe des Grundfreibetrages und des investitionsbedingten GFB bis 2023 siehe die Ausführungen in Pkt. 15.4.1. und ÖGSW-Leitfaden 2023¹⁹. |
| Auswirkung auf AfA | <ul style="list-style-type: none"> • AfA kann trotz des GFB von 100% der Anschaffungs- bzw Herstellungskosten geltend gemacht werden. |
| Begünstigte Investitionen | <ul style="list-style-type: none"> • Anschaffung bzw Herstellung (<i>neuer</i>) <i>abnutzbarer körperlicher Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens mit einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von mindestens vier Jahren</i>, die inländischen Betrieben/Betriebsstätten zuzurechnen sind, wenn der Betrieb oder die Betriebsstätte der Erzielung von Einkünften iSd § 2 Abs 3 Z 1 bis 3 EStG dient; dabei gelten Wirtschaftsgüter, die auf Grund einer entgeltlichen Überlassung überwiegend außerhalb eines EU-Mitgliedstaates oder eines EWR-Staates eingesetzt werden, nicht einem inländischen Betrieb oder einer inländischen Betriebsstätte als zugerechnet; • zB Betriebs- und Geschäftsausstattung, technische Anlagen und Maschinen, LKWs; auch für Gebäude und Herstellungsaufwendungen eines Mieters oder sonstigen Nutzungsberechtigten auf ein Gebäude („Mieterinvestitionen in Gebäude“). • Der GFB steht im <i>Herstellungsfall</i> (erst) im Fertigstellungszeitpunkt für die gesamten Herstellungskosten zu. • Für Wirtschaftsjahre, die vor dem 1.7.2014 enden und für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2016 beginnen (vgl § 124b Z 252 EStG idF AbgÄG 2014 und EStR 2000 Rz 3719 und Rz 3828a aF): Anschaffung von <i>Wertpapieren iSd § 14 Abs 7 Z 4 EStG</i> (siehe EStR 2000 Rz 3406c ff), die dem Anlagevermögen eines inländischen Betriebes oder einer inländischen Betriebsstätte ab dem Anschaffungszeitpunkt mindestens vier Jahre gewidmet werden (vorbehaltlich § 10 Abs 5 Z 2 und Z 3 EStG). |

| | |
|---|--|
| <p>Nicht begünstigte Investitionen</p> | <ul style="list-style-type: none"> • Personen- und Kombinations-Kfz (ausgenommen Fahrschul-Kfz und Kfz zur 80%igen gewerblichen Personenbeförderung), Luftfahrzeuge, GWGs, gebrauchte Wirtschaftsgüter; • Wirtschaftsgüter, die von einem beherrschten Unternehmen erworben werden; • Wirtschaftsgüter, für die eine Forschungsprämie gemäß § 108c EStG in Anspruch genommen wird (erstmalig auf Prämien anzuwenden, die Wirtschaftsjahre betreffen, die nach dem 31.12.2010 beginnen); • unkörperliche Wirtschaftsgüter (zB Konzessionen, Schutzrechte, Lizenzen); • alle Wirtschaftsgüter mit einer Nutzungsdauer von weniger als vier Jahren. |
| <p>Behaltefrist</p> | <ul style="list-style-type: none"> • Vier Jahre (Stichtagsprinzip). |
| <p>Nichteinhaltung der Behaltefrist</p> | <ul style="list-style-type: none"> • Scheiden begünstigte Wirtschaftsgüter vor Ablauf der Frist von vier Jahren aus dem Betriebsvermögen aus oder werden sie ins Ausland – ausgenommen im Falle der entgeltlichen Überlassung in einen EU-Mitgliedstaat oder in einen EWR-Staat – verbracht, so ist der investitionsbegünstigte GFB insoweit im Jahr des Ausscheidens/Verbringens gewinnerhöhend anzusetzen (vgl § 10 Abs 5 Z 1 EStG). • Im Falle des Ausscheidens eines Wirtschaftsgutes infolge <i>höherer Gewalt</i> oder <i>behördlichen Eingriffs</i> unterbleibt der gewinnerhöhende Ansatz (§ 10 Abs 5 letzter Satz EStG). |
| <p>Ersatzbeschaffung von begünstigten körperlichen Wirtschaftsgütern – Regelung für Wertpapiere, die in vor dem 1.7.2014 endenden bzw nach dem 31.12.2016 beginnenden Wirtschaftsjahren angeschafft wurden</p> | <ul style="list-style-type: none"> • Bei <i>Wertpapieren</i> ist eine Ersatzbeschaffung von begünstigten Wirtschaftsgütern iSd § 10 Abs 3 Z 1 EStG (Wertpapiere kommen als Ersatzbeschaffungswirtschaftsgüter grundsätzlich nicht in Betracht) im Jahr des Ausscheidens möglich; die Behaltefrist wird dadurch nicht unterbrochen; auf den Fristenlauf des angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgutes wird die Behalteaueer des ausgeschiedenen Wertpapiers angerechnet; die 4-Jahres-Frist kann jedoch nicht vor jenem Zeitpunkt enden, zu dem die Frist für das ausgeschiedene Wertpapier geendet hätte; für „ersatzbeschaffte“ Wirtschaftsgüter kann ein Freibetrag <i>nicht</i> in Anspruch genommen werden; • Wirtschaftsgüter, die der Ersatzbeschaffung dienen, sind als solche im <i>Verzeichnis</i> gemäß § 10 Abs 7 Z 2 EStG auszuweisen. • Ersatzbeschaffung von begünstigten körperlichen Wirtschaftsgütern – Regelung für Wirtschaftsjahre, die nach dem 30.6.2014 enden bzw vor dem 1.1.2017 beginnen: Siehe ÖGSW-Leitfaden 2021¹⁷. |

| | |
|--|---|
| Wertpapierersatzbeschaffung bei vorzeitiger Tilgung – Regelung für Wertpapiere, die in vor dem 1.7.2014 endenden bzw nach dem 31.12.2016 beginnenden Wirtschaftsjahren angeschafft wurden | <ul style="list-style-type: none"> • Werden Wertpapiere, für die ein investitionsbedingter GFB in Anspruch genommen wurde, vorzeitig getilgt, können zur Vermeidung einer Nachversteuerung anstelle begünstigter körperlicher Wirtschaftsgüter innerhalb von zwei Monaten nach der vorzeitigen Tilgung auch Wertpapiere iSd 14 Abs 7 Z 4 EStG angeschafft werden (Wertpapierersatzbeschaffung). • In den ersatzbeschafften Wertpapieren setzt sich der Lauf der 4-Jahres-Frist hinsichtlich der vorzeitig getilgten Wertpapiere unverändert fort. Soweit Wertpapiere der Ersatzbeschaffung dienen, kann ein investitionsbedingter GFB <i>nicht</i> in Anspruch genommen werden. • Wertpapiere, die der Ersatzbeschaffung dienen, sind im <i>Verzeichnis</i> gemäß § 10 Abs 7 Z 2 EStG als solche auszuweisen. • Wohnbauanleiherersatzbeschaffung bei vorzeitiger Tilgung – Regelung für Wirtschaftsjahre, die nach dem 30.6.2014 enden bzw vor dem 1.1.2017 beginnen: Siehe ÖGSW-Leitfaden 2021¹⁷. |
| Unentgeltliche bzw entgeltliche Betriebsübertragung | <ul style="list-style-type: none"> • Keine Nachversteuerung, sofern Behaltefrist „insgesamt“ eingehalten wird; allfällige Nachversteuerung geht auf Erwerber über. |
| Betriebsaufgabe | <ul style="list-style-type: none"> • Nachversteuerung; Bestandteil des (begünstigten) Aufgabegewinnes (§§ 24 bzw 37 EStG). |
| Einbringung | <ul style="list-style-type: none"> • Keine Nachversteuerung, sofern Behaltefrist „insgesamt“ eingehalten wird. |
| Geltendmachung des Grundfreibetrages | <ul style="list-style-type: none"> • Der Grundfreibetrag wird <i>im Einkommensteuerverfahren</i> (Formular E 1a) auch ohne besondere Geltendmachung <i>automatisch zuerkannt</i>. Dies <i>gilt aber nicht im Feststellungsverfahren</i> nach § 188 BAO. Bei zwei oder mehreren Betrieben erfolgt in Fällen ohne Zuordnung durch den Steuerpflichtigen eine Aufteilung nach dem Verhältnis der Gewinne (EStR 2000 Rz 3712). • Bei <i>mehreren begünstigungsfähigen Einkunftsquellen</i> (Betrieben einschließlich Mitunternehmeranteilen) kann der Steuerpflichtige frei entscheiden, welcher betrieblichen Einkunftsquelle bzw welchen betrieblichen Einkunftsquellen und gegebenenfalls in welchem Ausmaß er den Grundfreibetrag zuordnet (höchstens aber 15% [13% bis 31.12.2021] des jeweiligen Betriebsgewinnes). <i>Unterbleibt eine Zuordnung</i>, erfolgt die Aufteilung nach dem Verhältnis der Gewinne. |
| Geltendmachung des investitionsbedingten GFB | <p><i>Ab Veranlagung für das Kalenderjahr 2024:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • Abnutzbare Wirtschaftsgüter und Wertpapiere, die der Deckung eines investitionsbedingten GFB dienen, sind im Anlageverzeichnis (der Anlagekartei) oder einem gesonderten Verzeichnis auszuweisen. Dort ist für jeden Betrieb auszuweisen, in welchem Umfang die Anschaffungs- oder Herstellungskosten zur Deckung des investitionsbedingten GFB beitragen. Die Verzeichnisse sind der Abgabenbehörde auf Verlangen vorzulegen (§ 10 Abs 7 EStG idF AbgÄG 2023 und § 124b Z 423 EStG; siehe auch § 39 Abs 4 EStG idF AbgÄG 2023). |

| | |
|--|--|
| | <p><i>Bis Veranlagung für das Kalenderjahr 2023:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • Der investitionsbedingte GFB wird in der Einkommensteuererklärung oder Feststellungserklärung an der dafür vorgesehenen Stelle (KZ) ausgewiesen (getrennter Ausweis für körperliche Anlagegüter und Wohnbauanleihen). Die dadurch erfolgende Antragstellung oder eine Berichtigung der Verzeichnisse ist bis zur („erstmaligen“) Rechtskraft des betreffenden Einkommensteuerbescheides oder Feststellungsbescheides möglich (§ 10 Abs 7 Z 1 und 2 EStG idF AbgÄG 2014). • Begünstigte körperliche Wirtschaftsgüter, die der Deckung eines investitionsbedingten GFB dienen, sind im Anlageverzeichnis bzw in der Anlagekartei gemäß § 7 Abs 3 EStG auszuweisen. Wohnbauanleihen sind für jeden Betrieb in einem gesonderten Verzeichnis auszuweisen. In diesen Verzeichnissen ist für jedes Wirtschaftsgut anzugeben, in welchem Umfang die Anschaffungs- oder Herstellungskosten zur Deckung des investitionsbedingten GFB beitragen (§ 10 Abs 7 Z 2 EStG idF AbgÄG 2014). |
|--|--|

15.4.3. Beispiel zum Gewinnfreibetrag bei einer Einkunftsquelle

Rechtslage: Veranlagungszeiträume ab 2024

Beispiel
 Im Kalenderjahr 2024 wurden im Betrieb eines Einzelunternehmers folgende Investitionen in begünstigte Wirtschaftsgüter getätigt bzw folgende Gewinne erzielt (vgl EStR 2000 Rz 3707):

| | Fall 1 | Fall 2 | Fall 3 |
|---|----------------------------|----------------------------|----------------------------|
| Bemessungsgrundlage für GFB | 190.000 | 280.000 | 650.000 |
| Höchstmögliches GFB-Ausmaß | 24.640 ¹⁾ | 30.940 ³⁾ | 46.400 ^{5) 6)} |
| GFB-Grundfreibetrag | 4.950 | 4.950 | 4.950 |
| Verbleibender möglicher investitionsbedingter GFB | 19.690 | 25.990 | 41.450 |
| Investitionen in begünstigte WG | 24.000 | 25.000 | 60.000 |
| Investitionsbedingter GFB | 19.690²⁾ | 25.000⁴⁾ | 41.450 |
| GFB gesamt | 24.640 | 29.950 | 46.400⁶⁾ |
| Gewinn endgültig | 165.360 | 250.050 | 603.600 |

¹⁾ 4.950 (33.000 x 15%) + 18.850 (145.000 x 13%) + 840 (12.000 x 7%) = 24.640

²⁾ 24.640 (Zeile 2) – 4.950 (Zeile 3) = 19.690

³⁾ 4.950 (33.000 x 15%) + 18.850 (145.000 x 13%) + 7.140 (102.000 x 7%) = 30.940

⁴⁾ Mit der Höhe der Investitionen begrenzt.

⁵⁾ 4.950 (33.000 x 15%) + 18.850 (145.000 x 13%) + 12.250 (175.000 x 7%) + 10.350 (230.000 x 4,5%) = 46.400

⁶⁾ Deckelung: GFB-Maximalausmaß von € 46.400

Rechtslage: Veranlagungszeiträume ab 2022 bis 2023

Beispiel

Im Kalenderjahr 2023 wurden im Betrieb eines Einzelunternehmers folgende Investitionen in begünstigte Wirtschaftsgüter getätigt bzw folgende Gewinne erzielt (vgl EStR 2000 Rz 3707):

| | Fall 1 | Fall 2 | Fall 3 |
|---|----------------------------|----------------------------|----------------------------|
| Bemessungsgrundlage für GFB | 190.000 | 280.000 | 650.000 |
| Höchstmögliches GFB-Ausmaß | 24.400 ¹⁾ | 30.700 ³⁾ | 45.950 ^{5) 6)} |
| GFB-Grundfreibetrag | 4.500 | 4.500 | 4.500 |
| Verbleibender möglicher investitionsbedingter GFB | 19.900 | 26.200 | 41.450 |
| Investitionen in begünstigte WG | 24.000 | 25.000 | 60.000 |
| Investitionsbedingter GFB | 19.900²⁾ | 25.000⁴⁾ | 41.450 |
| GFB gesamt | 24.400 | 29.500 | 45.950⁶⁾ |
| Gewinn endgültig | 165.600 | 250.500 | 604.050 |

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

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

³⁾ $4.500 (30.000 \times 15\%) + 18.850 (145.000 \times 13\%) + 7.350 (105.000 \times 7\%) = 30.700$

⁴⁾ Mit der Höhe der Investitionen begrenzt.

⁵⁾ $4.500 (30.000 \times 15\%) + 18.850 (145.000 \times 13\%) + 12.250 (175.000 \times 7\%) + 10.350 (230.000 \times 4,5\%) = 45.9500$

⁶⁾ Deckelung: GFB-Maximalausmaß von € 45.950

Rechtslage: Veranlagungszeiträume ab 2013 bis 2021

Beispiel

Im Kalenderjahr 2021 wurden im Betrieb eines Einzelunternehmers folgende Investitionen in begünstigte Wirtschaftsgüter getätigt bzw folgende Gewinne erzielt (vgl EStR 2000 Rz 3707):

| | Fall 1 | Fall 2 | Fall 3 |
|---|----------------------------|----------------------------|----------------------------|
| Bemessungsgrundlage für GFB | 190.000 | 280.000 | 650.000 |
| Höchstmögliches GFB-Ausmaß | 23.800 ¹⁾ | 30.100 ³⁾ | 45.350 ^{5) 6)} |
| GFB-Grundfreibetrag | 3.900 | 3.900 | 3.900 |
| Verbleibender möglicher investitionsbedingter GFB | 19.900 | 26.200 | 41.450 |
| Investitionen in begünstigte WG | 24.000 | 25.000 | 60.000 |
| Investitionsbedingter GFB | 19.900²⁾ | 25.000⁴⁾ | 41.450 |
| GFB gesamt | 23.800 | 28.900 | 45.350⁶⁾ |
| Gewinn endgültig | 166.200 | 251.100 | 604.650 |

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

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

³⁾ $22.750 (175.000 \times 13\%) + 7.350 (105.000 \times 7\%) = 30.100$

⁴⁾ Mit der Höhe der Investitionen begrenzt.

⁵⁾ $22.750 (175.000 \times 13\%) + 12.250 (175.000 \times 7\%) + 10.350 (230.000 \times 4,5\%) = 45.350$

⁶⁾ Deckelung: GFB-Maximalausmaß von € 45.350

15.4.4. Beispiele zum Gewinnfreibetrag bei mehreren Einkunftsquellen

Übersteigt bei mehreren Betrieben die Bemessungsgrundlage insgesamt € 33.000 (vor 1.1.2024 beginnende Wirtschaftsjahre: € 30.000; vor 1.1.2022 beginnende Wirtschaftsjahre: € 175.000), ist gemäß § 10 Abs 1 Z 7 EStG auf Basis der gestaffelten Sätze ein Durchschnittssatz zu ermitteln. Dabei ist zunächst der höchstmögliche Gewinnfreibetrag des Steuerpflichtigen auf Grundlage der Gewinne der einzelnen Betriebe an Hand der gestaffelten Sätze zu errechnen. Daraus ist ein Durchschnittssatz (Gewinnfreibetrag dividiert durch die Bemessungsgrundlage) abzuleiten. Dieser ist sodann für das Höchstausmaß des Gewinnfreibetrages für jeden einzelnen Betrieb maßgebend.

Bei mehreren Betrieben ist der Grundfreibetrag von höchstens € 4.950 (vor 1.1.2024 beginnende Wirtschaftsjahre: € 4.500; vor 1.1.2022 beginnende Wirtschaftsjahre: € 3.900) grundsätzlich vom Steuerpflichtigen zuzuordnen, subsidiär erfolgt eine Zurechnung im Verhältnis der Gewinne. Übersteigt die Bemessungsgrundlage insgesamt € 33.000, steht unter der Voraussetzung entsprechender Investitionen bei jedem Betrieb in Höhe des Durchschnittssatzes ein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag zu, soweit diesem Betrieb nicht ohnehin schon ein Grundfreibetrag zugeordnet ist (EStR 2000 Rz 3708).

| | Betrieb A | Betrieb B | Betrieb C | Gesamt |
|---|--------------|---------------|---------------------|-----------------------|
| Bemessungsgrundlagen für GFB | 40.000 | 90.000 | 50.000 | 180.000 |
| Höchstmögliches GFB-Ausmaß für den Steuerpflichtigen insgesamt | | | | 23.940 ¹⁾ |
| Durchschnittssatz | | | | 13,3% ²⁾ |
| Betriebsbezogene Höchstgrenze für GFB bei Anwendung des Durchschnittssatzes (13,3% ²⁾ des Gewinns) | 5.320 | 11.970 | 6.650 | 23.940 |
| GFB-Grundfreibetrag | – | – | 4.950 | 4.950 |
| Verbleibender möglicher investitionsbedingter GFB gesamt | | | | 18.990 |
| Verbleibender möglicher investitionsbedingter GFB betriebsbezogen | 5.320 | 11.970 | 1.700 ³⁾ | 18.990 |
| Investitionen in begünstigte WG | 6.000 | 13.000 | 2.600 | |
| Berücksichtigter investitionsbedingter GFB | 5.320 | 11.970 | 1.700 | 18.990 |
| Berücksichtigter GFB insgesamt | 5.320 | 11.970 | 6.650 | 23.940 |
| Betriebliche Einkünfte endgültig | 34.680 | 78.030 | 43.350 | 156.060 ⁴⁾ |

¹⁾ 4.950 (33.000 x 15%) + 18.850 (145.000 x 13%) + 140 ((180.000 – 33.000 – 145.000 = 2.000) x 7%) = 23.940

²⁾ (23.940 ÷ 180.000) x 100 = 13,3%

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

⁴⁾ 156.060 = 180.000 (Bemessungsgrundlagen gesamt) – 23.940 (GFB gesamt)

Übersteigt die Summe der Betriebsgewinne den Betrag von € 583.000 (vor 1.1.2024 beginnende Wirtschaftsjahre: € 580.000), beträgt der Gewinnfreibetrag höchstens € 46.400 (vor 1.1.2024 beginnende Wirtschaftsjahre: € 45.950; vor 1.1.2022 beginnende Wirtschaftsjahre: € 45.350). Aus diesem Höchstbetrag ist der Durchschnittssatz abzuleiten und dieser auf die einzelnen Betriebsgewinne anzuwenden (EStR 2000 Rz 3709).

| | Betrieb A | Betrieb B | Betrieb C | Gesamt |
|---|--------------|--------------|---------------|-----------------------|
| Bemessungsgrundlagen für GFB | 40.000 | 90.000 | 460.000 | 590.000 |
| Höchstmögliches GFB-Ausmaß für den Steuerpflichtigen insgesamt | | | | 46.400 |
| Durchschnittssatz | | | | 7,8644% ¹⁾ |
| Betriebsbezogene Höchstgrenze für GFB bei Anwendung des Durchschnittssatzes (7,8644% ¹⁾ des Gewinns) | 3.146 | 7.078 | 36.176 | 46.400 |
| GFB-Grundfreibetrag | – | – | 4.950 | 4.950 |
| Verbleibender möglicher investitionsbedingter GFB gesamt | | | | 41.450 |
| Verbleibender möglicher investitionsbedingter GFB betriebsbezogen | 3.146 | 7.078 | 31.226 | 41.450 |
| Investitionen in begünstigte WG | 4.000 | 8.000 | 32.000 | |
| Berücksichtigter investitionsbedingter GFB | 3.146 | 7.078 | 31.226 | 41.450 |
| Berücksichtigter GFB insgesamt | 3.146 | 7.078 | 36.176 | 46.400 |
| Betriebliche Einkünfte endgültig | 36.854 | 82.922 | 423.824 | 543.600 ²⁾ |

¹⁾ $(46.400 \div 590.000) \times 100 = 7,8644\%$

²⁾ 590.000 (Betriebsgewinne gesamt) – 46.400 (GFB gesamt) = 543.600

Bei **mehreren begünstigungsfähigen Einkunftsquellen** (Betrieben einschließlich Mitunternehmeranteilen) kann der Steuerpflichtige frei entscheiden, welcher betrieblichen Einkunftsquelle bzw. welchen betrieblichen Einkunftsquellen und gegebenenfalls in welchem Ausmaß er den Grundfreibetrag zuordnet (höchstens aber 15% des jeweiligen Betriebsgewinnes, maximal € 4.950 (vor 1.1.2024 beginnende Wirtschaftsjahre: € 4.500; vor 1.1.2022 beginnende Wirtschaftsjahre: 13%, maximal € 3.900). Unterbleibt eine Zuordnung, erfolgt die Aufteilung nach dem Verhältnis der Gewinne (EStR 2000 Rz 3715).

Beispiel

Ein Steuerpflichtiger erzielt im Jahr 2024 im Gewerbebetrieb A einen Gewinn von € 40.000 und im Gewerbebetrieb B einen Gewinn von € 10.000. In Betrieb B werden begünstigte Wirtschaftsgüter in Höhe von € 1.000 angeschafft. Der Grundfreibetrag von insgesamt € 4.950 kann vom Steuerpflichtigen zB zur Gänze dem Betrieb A zugeordnet werden (siehe a). Der Steuerpflichtige könnte auch beispielsweise € 3.450 dem Betrieb A und € 1.500 (= Maximalbetrag für Betrieb B) dem Betrieb B zuordnen (siehe b); dies wäre allerdings für den Steuerpflichtigen – ebenso wie wenn er eine Zuordnung unterlässt (siehe c) – nachteilig (vgl EStR 2000 3715).

a) Zuordnung des Grundfreibetrages zur Gänze zum Betrieb A

| | Betrieb A | Betrieb B |
|----------------------------------|------------------|------------------|
| Gewinn vor GFB | 40.000 | 10.000 |
| Maximaler GFB ¹⁾ | 5.860 | 1.300 |
| Investitionen begünstigte WG | – | 1.000 |
| Grundfreibetrag | 4.950 | 0 |
| Investitionsbedingter GFB | 0 | 1.000 |
| GFB insgesamt | 4.950 | 1.000 |
| Gewinn endgültig | 35.050 | 9.000 |
| Einkünfte aus Gewerbebetrieb | 44.050 | |

¹⁾ Bei € 50.000 Gewinn steht insgesamt ein GFB von € 7.160 zu.

b) Zuordnung des Grundfreibetrages nach Wahl: Betrieb A € 3.450, Betrieb B € 1.500

| | Betrieb A | Betrieb B |
|----------------------------------|------------------|-----------------------|
| Gewinn vor GFB | 40.000 | 10.000 |
| Maximaler GFB | 5.660 | 1.500 |
| Investitionen begünstigte WG | – | 1.000 |
| Grundfreibetrag | 3.450 | 1.500 |
| Investitionsbedingter GFB | 0 | 0¹⁾ |
| GFB insgesamt | 3.450 | 1.500 |
| Gewinn endgültig | 36.550 | 8.500 |
| Einkünfte aus Gewerbebetrieb | 45.050 | |

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

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

| | Betrieb A | Betrieb B |
|-------------------------------------|------------------|------------------|
| Gewinn vor GFB | 40.000 | 10.000 |
| Maximaler GFB ¹⁾ | 5.728 | 1.432 |
| Investitionen begünstigte WG | – | 1.000 |
| Grundfreibetrag¹⁾ | 3.960 | 990 |
| Investitionsbedingter GFB | 0 | 442 |
| GFB insgesamt | 3.960 | 1.432 |
| Gewinn endgültig | 36.040 | 8.568 |
| Einkünfte aus Gewerbebetrieb | 44.608 | |

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

Hinweis

Zur Geltendmachung des **GFB bei Mitunternehmerschaften („Bündelbetriebe“)** siehe EStR 2000 Rz 3747 bis Rz 3751.

15.5. Ausgelaufene Investitionsbegünstigungen

- **Investitionsfreibetrag** (§ 10 EStG): nur bis 31.12.2000.
- **Konjunkturbedingte vorzeitige Abschreibung für Gebäudeherstellung** (§ 10a Abs 3 EStG): 7% der Herstellungskosten (neben der AfA), nicht bei Anschaffung; Beginn der tatsächlichen Bauausführung zwischen 1.1.2002 und 31.12.2003; maximal € 266.000 pa und Bauvorhaben; nicht bei Einkünfte aus selbständiger Arbeit.
- **Eigenkapitalzuwachsverzinsung** (§ 11 EStG) bis 31.12.2003 für natürliche Personen, für Körperschaften bis 31.12.2004 (StReformG 2005).
- **Vorzeitige Abschreibung für katastrophenedingte Ersatzbeschaffung** (§ 10c EStG idF vor HWG 2005/BGBl I 2005/112): 12% der Herstellungskosten von Gebäuden (nicht bei Anschaffung) bzw 20% der Anschaffungs-/Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern des abnutzbaren Anlagevermögens (neben der AfA); Beginn der tatsächlichen Bauausführung bzw Anschaffung/Herstellung zwischen 1.6.2002 und 31.12.2004; keine Obergrenze; soweit nicht die Sonderprämie für katastrophenedingte Ersatzbeschaffung in Anspruch genommen wird.
- **Sonderprämie für katastrophenedingte Ersatzbeschaffung** (§ 108d EStG idF vor HWG 2005/BGBl I 2005/112): 5% der Herstellungskosten bei Gebäuden (nicht bei Anschaffung) bzw 10% der Anschaffungs-/Herstellungskosten bei Wirtschaftsgütern des abnutzbaren Anlagevermögens; Beginn der tatsächlichen Bauausführung bzw Anschaffung/Herstellung zwischen 1.6.2002 und 31.12.2004; soweit nicht die vorzeitige Abschreibung für katastrophenedingte Ersatzbeschaffung in Anspruch genommen wird.
- **Lehrlingsfreibetrag (LFB)** (§ 124b Z 31 EStG): je € 1.460 für Beginn des Lehrverhältnisses, für Ablauf der Lehrzeit und für die Lehrabschlussprüfung; nur für Lehrverhältnisse die vor dem 1.1.2003 begonnen haben; soweit nicht die Lehrlingsausbildungsprämie in Anspruch genommen wird.
- **Investitionszuwachsprämie** (§ 108e EStG): 10% des Investitionszuwachses im Vergleich zum Durchschnitt der Investitionen der drei (sofern vorhanden) vorangegangenen Wirtschaftsjahre; prämienebegünstigte Wirtschaftsgüter sind ungebrauchte körperliche Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens; nicht prämienebegünstigt sind Gebäude, GWGs, Pkws, auch nicht Software; nur für 2002, 2003 und 2004.
- **Vorzeitige Abschreibung für katastrophenedingte Ersatzbeschaffung iZm der Beseitigung von Hochwasserschäden des Sommers 2005** (§ 10c EStG): 12% der Herstellungskosten von Gebäuden (nicht bei Anschaffung) bzw 20% der Anschaffungs-/Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern des abnutzbaren Anlagevermögens (neben der AfA); Beginn der tatsächlichen Bauausführung bzw Anschaffung/Herstellung zwischen 1.7.2005 und 31.12.2006; keine Obergrenze; soweit nicht die Sonderprämie für katastrophenedingte Ersatzbeschaffung in Anspruch genommen wird. Voraussetzung ist, dass das Gesamtausmaß der vorzeitigen Abschreibung in der Steuererklärung gesondert angeführt wird; eine Berichtigung ist bis zum Eintritt der Rechtskraft des Einkommensteuer-, Körperschaftsteuer- oder Feststellungsbescheides möglich (HWG 2005/BGBl I 2005/112).

- **Sonderprämie für katastrophenbedingte Ersatzbeschaffung iZm der Beseitigung von Hochwasserschäden des Sommers 2005** (§ 108d EStG): 5% (3% bei Körperschaften) der Herstellungskosten bei Gebäuden (nicht bei Anschaffung) bzw 10% (5% bei Körperschaften) der Anschaffungs-/Herstellungskosten bei Wirtschaftsgütern des abnutzbaren Anlagevermögens; Beginn der tatsächlichen Bauausführung bzw Anschaffung/Herstellung zwischen 1.7.2005 und 31.12.2006; soweit nicht die vorzeitige Abschreibung für katastrophenbedingte Ersatzbeschaffung in Anspruch genommen wird. Die Prämie kann monatlich oder in einer Beilage zur Steuererklärung geltend gemacht werden; die Beilage kann überdies bis zum Eintritt der Rechtskraft des betreffenden Einkommensteuer-, Körperschaftsteuer- oder Feststellungsbescheides nachgereicht werden (HWG 2005/BGBl I 2005/112).
- **Lehrstellenförderung durch das AMS („Blum-Prämie“, „Blum-Bonus“)**: Förderung bei Einstellung bestimmter Lehrlinge zwischen 1.9.2005 und 27.6.2008; monatlicher nicht rückzahlbarer Zuschuss; Auszahlungszeitpunkt: jährlich im Nachhinein; Beihilfen, die nach der Richtlinie zur Förderung von Ausbildungsverhältnissen nach den Berufsausbildungsgesetzen vom AMS geleistet werden (zB „Blum-Prämien“), sind gemäß § 3 Abs 1 Z 5 lit d EStG steuerfrei und führen zu keiner Aufwandskürzung (§ 20 Abs 2 EStG; § 12 Abs 2 KStG; EStR 2000 Rz 4857a); Anspruch auf Lehrlingsausbildungsprämie bleibt bei Vorliegen der Voraussetzungen bestehen; Ansprechpartner ist das AMS Österreich bzw die zuständige regionale Geschäftsstelle.
- **Begünstigte Besteuerung nicht entnommener Gewinne** für maximal € 100.000 des Eigenkapitalanstiegs (§ 11a EStG); Besteuerung mit dem halben Durchschnittssteuersatz (ab 2004); nur für bilanzierende natürliche Personen. Der Höchstbetrag steht jedem Steuerpflichtigen im Veranlagungszeitraum nur einmal zu.

Sinkt in einem folgenden Wirtschaftsjahr unter Außerachtlassung eines Verlustes das **Eigenkapital**, ist insoweit eine Nachversteuerung vorzunehmen. Nachzuversteuern ist höchstens jener Betrag, der in den vorangegangenen sieben Wirtschaftsjahren nach § 11a Abs 1 EStG begünstigt besteuert worden ist. Die Nachversteuerung ist zunächst für den begünstigten Betrag des zeitlich am weitest zurückliegenden Wirtschaftsjahres vorzunehmen.

Die **Nachversteuerung erfolgt mit dem Hälfteuersatz des Jahres der Inanspruchnahme** (ab Veranlagung 2007; siehe § 124b Z 137 EStG); Veranlagung 2005 und 2006: Nachversteuerung erfolgt mit dem Hälfteuersatz des Jahres des Herabsinkens des Eigenkapitals.

Auf Grund der Ausweitung des GFB **entfällt ab dem Veranlagungsjahr 2010** die begünstigte Besteuerung für nicht entnommene Gewinne. **Anstelle der siebenjährigen Beobachtung für eine etwaige Nachversteuerung** gemäß § 11a Abs 3 EStG idF StRefG 2009 kann **optional eine Nachversteuerung** aller vor dem Wirtschaftsjahr 2009 begünstigten und noch nicht nachversteuerten Beträge **mit einem Steuersatz von 10% im Wirtschaftsjahr 2009** erfolgen. Wird von dieser Möglichkeit Gebrauch gemacht, kann bereits für Gewinne des Wirtschaftsjahres 2009 kein Hälfteuersatz nach § 11a EStG mehr in Anspruch genommen werden (§ 124b Z 154 EStG).

Das **BMF** vertritt die Auffassung, dass jeweils **ab dem 8. Jahr eine Entnahme des jeweils betroffenen Gewinnes ohne Nachversteuerung möglich** ist (zB 2012 Entnahme des begünstigt besteuerten Gewinnes 2004, 2013 Entnahme des begünstigt besteuerten Gewinnes 2005 usw), auch wenn dadurch insoweit ein Absinken des Eigenkapitals verbunden ist (BMF-010203/0399-VI/6/2013 vom 9.8.2013). Hinsichtlich **Details** siehe **§ 11a Abs 3 EStG idF 2. AbgÄG 2014**.

- **Freibetrag für investierte Gewinne (FBiG) für Veranlagung 2007 bis 2009:** Durch das StRefG 2009 (BGBl I 2009/26) wurde der Freibetrag für investierte Gewinne (FBiG) ab der Veranlagung für das Kalenderjahr 2010 in Gewinnfreibetrag – kurz „GFB“ – umbenannt und inhaltlich novelliert. Details zum GFB in Pkt. 15.4.
- **Vorzeitige Absetzung für Abnutzung iHv 30% für 2009 und 2010:** Für Anschaffungen/Herstellungen begünstigter körperlicher Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens im Zeitraum 1.1.2009 bis 31.12.2010 kann eine 30%ige vorzeitige AfA (inkl. der „Normal-AfA“) im (Teil-)Anschaffungs-/ (Teil-)Herstellungsjahr geltend gemacht werden (§ 7a EStG idF KBG 2009); auf den Zeitpunkt der Inbetriebnahme kommt es nicht an; die Halbjahresabschreibungsregel ist auf die vorzeitige AfA nicht anzuwenden; es existiert keine Behaltefrist. Insbesondere für Pkws/Kombis, Gebäude/Mieterinvestitionen und gebrauchte Wirtschaftsgüter steht keine vorzeitige AfA zu. Eine Abschreibung von mehr als 100% der Anschaffungs- und Herstellungskosten ist nicht möglich (vgl. EStR 2000 Rz 3250 ff).
- **Lehrlingsausbildungsprämie (LAPr) (§ 108f EStG):** € 1.000 je aufrechtem Lehrverhältnis pro Kalenderjahr (ab 2002); für Mangelberufe kann die Prämie im Verordnungswege auf bis zu € 2.000 angehoben werden (noch keine Verordnung ergangen); soweit nicht der Lehrlingsfreibetrag in Anspruch genommen wird. Die Prämie kann erst nach Ablauf des jeweiligen Wirtschaftsjahres geltend gemacht werden, spätestens jedoch bis zum Eintritt der Rechtskraft des betreffenden Einkommensteuer-, Körperschaftsteuer- oder Feststellungsbescheides (ab Veranlagung 2006/AbgÄG 2005); es bestehen keine Bedenken, eine Prämie trotz verspäteter Geltendmachung zu berücksichtigen, wenn für das Finanzamt unzweifelhaft erkennbar ist, dass die Prämie rechtzeitig in Anspruch genommen werden sollte (zB aus den Beilagen zur Steuererklärung, ausgefülltes Ankreuzkästchen für Prämien in FinanzOnline; vgl. EStR 2000 Rz 8233).
 Eine Lehrlingsausbildungsprämie gebührt nur für die Ausbildung von Lehrlingen auf Grund eines Lehrverhältnisses, das vor dem 28.6.2008 begonnen hat. Die Lehrlingsausbildungsprämie ist **letztmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr (Wirtschaftsjahr) 2012 anwendbar** (§ 108f Abs 5 EStG).
 Für ab dem 28.6.2008 begonnene Lehrverhältnisse tritt an Stelle der Lehrlingsausbildungsprämie eine **Beihilfe für die betriebliche Ausbildung von Lehrlingen gemäß § 19c Berufsausbildungsgesetz**. Die Vergabe der Beihilfen erfolgt durch die zuständige Lehrlingsstelle bei der Wirtschaftskammer des Bundeslandes (Details dazu auf der Homepage der Wirtschaftskammer – www.wko.at).
- **Forschungsfreibetrag I/II/III (FFB I/II/III):** § 4 Abs 4 Z 4 (FFB II), Z 4a (FFB I) und Z 4b (FFB III) EStG und § 108c Abs 1 und 2 (FPr I und II) EStG, jeweils idF vor BBG 2011 (BGBl I 2010/111), sind **letztmalig auf Wirtschaftsjahre anzuwenden, die vor dem 1.1.2011 beginnen**. § 108c EStG idF BBG 2011 ist erstmalig auf Prämien anzuwenden, die Wirtschaftsjahre betreffen, die nach dem 31.12.2010 beginnen (siehe § 124b Z 180 EStG).
- **Externer Bildungsfreibetrag (BFB I) (§ 4 Abs 4 Z 8 EStG):** 20% der Aufwendungen (9% bis 2001), die dem Arbeitgeber von einer von ihm verschiedenen Aus- und Fortbildungseinrichtung in Rechnung gestellt werden und die unmittelbar Aus- und Fortbildungsmaßnahmen betreffen, die im betrieblichen Interesse für Arbeitnehmer getätigt werden; soweit nicht die Bildungsprämie in Anspruch genommen wird. Voraussetzung ist, dass der Freibetrag in der Steuererklärung an der dafür vorgesehenen Stelle

ausgewiesen wird; eine Berichtigung einer unrichtigen oder unterlassenen Eintragung ist bis zum Eintritt der Rechtskraft des Bescheides möglich (ab Veranlagung 2005/AbgÄG 2005); die Berichtigung kann somit im Rahmen einer Beschwerde (bis 31.12.2013: Berufung) oder im Rahmen einer Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgen; zur Berichtigung reicht es aus, wenn der in der jeweiligen Kennzahl einzutragende Betrag der Abgabenbehörde bekannt gegeben wird (keine Abgabe einer berichtigten Erklärung erforderlich; vgl EStR 2000 Rz 1352 aF). § 4 Abs 4 Z 8 idF vor StRefG 2015/2016 ist letztmalig auf Wirtschaftsjahre anzuwenden, die vor dem 1.1.2016 beginnen (§ 124b Z 277 EStG idF StRefG 2015/2016).

- **Interner Bildungsfreibetrag (BFB II)** (§ 4 Abs 4 Z 10 EStG): 20% der Aufwendungen in innerbetriebliche Aus- und Fortbildungseinrichtungen, sofern die Aufwendungen unmittelbar Aus- und Fortbildungsmaßnahmen betreffen, die im betrieblichen Interesse für Arbeitnehmer getätigt werden (ab 2003); maximal von Aufwendungen in Höhe von € 2.000 je Bildungsmaßnahme pro Kalendertag; keine Bildungsprämie als Alternative. Voraussetzung ist, dass der Freibetrag in der Steuererklärung an der dafür vorgesehenen Stelle ausgewiesen wird; eine Berichtigung einer unrichtigen oder unterlassenen Eintragung ist bis zum Eintritt der Rechtskraft des Bescheides möglich (ab Veranlagung 2005/AbgÄG 2005); die Berichtigung kann somit im Rahmen einer Beschwerde (bis 31.12.2013: Berufung) oder im Rahmen einer Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgen; zur Berichtigung reicht es aus, wenn der in der jeweiligen Kennzahl einzutragende Betrag der Abgabenbehörde bekannt gegeben wird (keine Abgabe einer berichtigten Erklärung erforderlich; vgl EStR 2000 Rz 1352 aF). § 4 Abs 4 Z 10 idF vor StRefG 2015/2016 ist letztmalig auf Wirtschaftsjahre anzuwenden, die vor dem 1.1.2016 beginnen (§ 124b Z 277 EStG idF StRefG 2015/2016).
- **Bildungsprämie (BPr)** (§ 108c EStG): 6% der Aufwendungen, die dem Arbeitgeber von einer von ihm verschiedenen Aus- und Fortbildungseinrichtung in Rechnung gestellt werden und die unmittelbar Aus- und Fortbildungsmaßnahmen betreffen, die im betrieblichen Interesse für Arbeitnehmer getätigt werden (ab 2002); soweit nicht der externe Bildungsfreibetrag (BFB I) in Anspruch genommen wird. Die Prämie kann erst nach Ablauf des jeweiligen Wirtschaftsjahres geltend gemacht werden, spätestens jedoch bis zum Eintritt der Rechtskraft des betreffenden Einkommensteuer-, Körperschaftsteuer- oder Feststellungsbescheides (ab Veranlagung 2006/AbgÄG 2005); es bestehen keine Bedenken, eine Prämie trotz verspäteter Geltendmachung zu berücksichtigen, wenn für das Finanzamt unzweifelhaft erkennbar ist, dass die Prämie rechtzeitig in Anspruch genommen werden sollte (zB aus den Beilagen zur Steuererklärung, ausgefülltes Ankreuzkästchen für Prämien in FinanzOnline; vgl EStR 2000 Rz 8211). § 108c idF vor StRefG 2015/2016 ist letztmalig auf Wirtschaftsjahre anzuwenden, die vor dem 1.1.2016 beginnen (§ 124b Z 277 EStG idF StRefG 2015/2016).
- **Nichtraucherschutzprämie** (§ 124b Z 268 EStG): Für einen Betrieb, in dem **spätestens zum 1.7.2016** ein dem umfassenden Nichtraucherinnen- und Nichtraucherschutz gemäß § 12 Abs 1 Z 4 und § 13 Abs 2 des Tabakgesetzes entsprechendes **Rauchverbot** gewährleistet ist, kann nach Maßgabe des § 124b Z 268 EStG eine **Prämie in Höhe von 30%** geltend gemacht werden.
§ 124b Z 268 EStG ist **sinngemäß für Körperschaften** iSd § 1 KStG anzuwenden (vgl § 24 Abs 6 KStG).
- **Sofortabschreibung bzw Prämie iZm Anschaffung/Umrüstung einer elektronischen Registrierkasse** (§ 124b Z 296 EStG): Erfolgt **nach dem 28.2.2015 und vor dem 1.4.2017** für den Einsatz im eigenen Betrieb eine **Anschaffung** eines Systems zur elektronischen Aufzeich-

nung der Barumsätze iSd § 131b BAO (beispielsweise einer elektronischen Registrierkasse oder eines elektronischen Kassensystems) oder eine **Umrüstung** eines schon bestehenden Aufzeichnungssystems zur Erfüllung der Voraussetzungen des § 131b BAO, gilt Folgendes (StRefG 2015/2016):

- Die Anschaffungskosten sowie die aus Anlass der Umrüstung anfallenden **Aufwendungen können in voller Höhe als Betriebsausgaben abgesetzt werden.**
- Nach Maßgabe des § 124b Z 296 lit b EStG kann eine **Prämie** geltend gemacht werden.

§ 124b Z 296 EStG ist **sinngemäß für Körperschaften** iSd § 1 KStG **anzuwenden** (vgl. § 24 Abs 6 KStG).

- **Beschäftigungsbonus (1.7.2017 bis 31.12.2017):** Details dazu auf der AWS-Homepage – www.aws.at/foerderungen/beschaefigungsbonus/
- **KMU-Investitionszuwachsprämie (2017 und 2018):** Details auf der AWS- bzw ÖHT-Homepage: www.aws.at/foerderungen/aws-kmu-investitionszuwachspraemie/
www.oehrt.at/finanzierung-und-foerderungen/investitionszuwachspraemie/





Urnik/Fritz-Schmied (Hrsg.)
Bilanzsteuerrecht mit
Bezügen zum UGB und KStG
Jahrbuch 2024

194 Seiten, broschiert
ISBN 978-3-7083-4228-3
Erscheinungsdatum:
5.9.2024

Im Abo/Zur Fortsetzung
61,20 €*
Einzelkauf 68,00 €
Auch als eBook erhältlich

*Mindestabnahme von
2 weiteren Ausgaben
bzw Lieferungen.
Gilt bis auf Widerruf.





**GmbH-Gründung leicht gemacht:
Ihre Praxisbibel für den erfolgreichen Start**

Likar/Griehser
Muster zur GmbH-Gründung und FlexKapG

Muster- und Formularbuch
5. Auflage, 339 Seiten, broschiert
ISBN 978-3-7046-9393-8
Erscheinungsdatum: 30.4.2024
54,00 €
Auch als eBook erhältlich



www.verlagoesterreich.at

16. COVID-19 – ÜBERSICHT ÜBER DIE STEUERLICHE BEHANDLUNG DER WICHTIGSTEN ZUWENDUNGEN BZW ZUSCHÜSSE

| Zuwendung | Rechtsgrundlage/ Mittelherkunft | Steuerfreiheit gemäß § 124b Z 348 EStG | Abzugsverbot gemäß § 20 Abs 2 EStG | |
|--|--|--|--|------|
| Vergütung für den Verdienstentgang für Selbständige nach § 32 Abs 1 EpiG | COVID-19-FondsG (Krisenbewältigungsfonds) | ja (lit a) | nein | |
| Ersatz für Sonderbetreuungszeiten an Arbeitgeber | | | ja | |
| Beihilfe und Lockdown-Kompensation aus dem Künstler-Überbrückungsfonds | | | nein | |
| Schutzschirm für die Veranstaltungsbranche | | | ja | |
| Förderung gemäß § 6 und § 7 (förderbare Kosten und/oder Struktursicherungsbeitrag) 2. NPO-FondsRLV | | | ja | |
| NPO-Lockdown-Zuschuss gemäß § 7a 2. NPO-FondsRLV | | | nein (§ 7a Abs 6 2. NPO-FondsRLV) | nein |
| Förderung nach dem Betrieblichen Testungs-Gesetz | | | ja (lit a) | ja |
| Verlustersatz für indirekt Betroffene in der Landwirtschaft | | | | nein |
| Soforthilfe, Abgeltung des Nettoeinkommensentgangs, Comeback-Bonus aus dem Härtefallfonds | Härtefallfondsgesetz | ja (lit b) | nein | |
| Zuschuss zur Abgeltung der Einkunftsverluste und Comeback-Bonus für LuF und Vermieter von Gästezimmern und Ferienwohnungen | | | | |
| Lockdown-Umsatzersatz für LuF und Vermieter von Gästezimmern und Ferienwohnungen | | | | |
| Fixkostenzuschuss I und Fixkostenzuschuss 800.000 (inkl. Vorschuss FKZ 800.000 des Ausfallsbonus) | ABBAG-Gesetz | ja (lit c) | ja (siehe EStR 2000 Rz 313e) | |
| Verlustersatz | | | ja | |
| Lockdown-Umsatzersatz I und II Ausfallsbonus ieS | | | nein | nein |
| Arbeitsstipendien, wenn kein Leistungsaustausch und aufgrund von COVID-19 gewährt | Bundesländer, Gemeinden, gesetzliche Interessenvertretungen | ja (lit d) | ja | |
| Unterstützungszahlungen an Arbeitgeber von Einsatzkräften, die Entgeltfortzahlung im Einsatzfall bei Großschadensereignissen leisten | | | | |

Quelle: EStR 2000 Rz 313h

Hinsichtlich **Details** zu den Steuerbefreiungen aufgrund der COVID-19-Krise siehe EStR 2000 Rz 313b bis Rz 313h.

17. SPENDENBEGÜNSTIGUNG ab 2024 (§ 4a EStG)

Durch das **Gemeinnützigkeitsreformgesetz 2023** – GemRefG 2023 (BGBl I 2023/188) wurde die Spendenabsetzbarkeit **ab 2024** auf weitere gemeinnützige Organisationen ausgeweitet und das Verfahren der Spendenbegünstigung vereinfacht.

Freigebige Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen (Spendenbegünstigung)

Freigebige Zuwendungen (Spenden) aus dem Betriebsvermögen

- zu begünstigten Zwecken (siehe § 4a Abs 2 EStG) an durch Bescheid begünstigte Einrichtungen (siehe § 4a Abs 3 EStG) sowie
 - an die in § 4a Abs 6 EStG genannten Einrichtungen
- gelten** nach Maßgabe des § 4a Abs 7 EStG **als Betriebsausgabe, soweit sie 10% des Gewinnes** vor Berücksichtigung von Zuwendungen gemäß § 4b und § 4c EStG und vor Berücksichtigung eines Gewinnfreibetrages **nicht übersteigen**. Soweit abzugsfähige Zuwendungen die angeführte Höchstgrenze übersteigen, können sie nach Maßgabe des § 18 Abs 1 Z 7 EStG als **Sonderausgabe** abgesetzt werden (vgl § 4a Abs 1 EStG). Hinsichtlich weiterer Details siehe § 4a Abs 7 EStG.

Spendenbegünstigten Organisationen

Man unterscheidet **zwei Gruppen** von spendenbegünstigten Organisationen:

- Organisationen, die die **gesetzlich genannten Zwecke** (gemeinnützige Zwecke gemäß § 35 BAO; mildtätige Zwecke gemäß § 37 BAO; Zwecke, die die wissenschaftliche Forschung, Kunst und Erwachsenenbildung betreffen; siehe dazu § 4a Abs 2 EStG) **und die sonstigen gesetzlichen Voraussetzungen** (siehe § 4a Abs 4 EStG) **erfüllen** und **vom Finanzamt Österreich als spendenbegünstigt anerkannt** worden sind (Antrag erforderlich; siehe dazu § 4a Abs 5 EStG). **Spendenbegünstigt** können **nur Körperschaften** wie zB abgabenrechtlich begünstigte Vereine, GmbHs oder Stiftungen sein, nicht jedoch Privatpersonen (siehe dazu im Detail § 4a Abs 3 EStG). Zuwendungen an diese Organisationen sind nur abzugsfähig, wenn in der **beim Finanzamt Österreich zu führenden Liste** eine aufrechte Anerkennung als begünstigte Einrichtung ausgewiesen ist (vgl § 4a Abs 7 Z 1 EStG).
Die Zuwendung ist **auf Verlangen der Abgabenbehörde** durch **Vorlage eines Beleges** (siehe § 18 Abs 1 Z 7 EStG) nachzuweisen. Auf Verlangen des Zuwendenden hat der Empfänger der Zuwendung eine Spendenbestätigung (siehe § 18 Abs 1 Z 7 EStG) auszustellen (vgl § 4a Abs 7 Z 7 EStG).
- Organisationen, die schon **aufgrund des Gesetzes** (§ 4a Abs 6 EStG) **begünstigt** sind (siehe unten).

„Gesetzlich begünstigte Einrichtungen“ sind jedenfalls (§ 4a Abs 6 EStG):

1. **Universitäten** gemäß dem UG einschließlich deren Fakultäten, Institute und besonderen Einrichtungen, **Fachhochschulen** gemäß dem Fachhochschulgesetz (FHG), **Privathochschulen** gemäß dem Privathochschulgesetz (PrivHG), **Pädagogische Hochschulen** gemäß dem Hochschulgesetz 2005 (HG), das **Institute of Science and Technology Austria** gemäß dem IST-Austria-Gesetz (ISTAG), das **Institute of Digital Sciences Austria** gemäß dem Bundesgesetz über die Gründung des Institute of Digital Sciences Austria, deren jeweilige Organisationseinheiten, die **Österreichische Akademie der Wissenschaften** und deren rechtlich selbständige Institute, sowie diesen entsprechende ausländische Einrichtungen mit Sitz in einem EU-Mitgliedstaat oder einem Staat, mit dem eine umfassende Amtshilfe besteht;
2.
 - a) **öffentliche Kinderbetreuungseinrichtungen** bis zum Eintritt der Schulpflicht (Kindergärten), **öffentliche Schulen** (iSd Art 14 Abs 6 B-VG) im Rahmen ihrer Teilrechtsfähigkeit bzw zweckgebundenen Gebarung gemäß § 128b des Schulorganisationsgesetzes sowie **Österreichische Auslandsschulen**,
 - b) **Kindergärten und Schulen mit Öffentlichkeitsrecht anderer Körperschaften des öffentlichen Rechts**;
3. **durch Bundes- oder Landesgesetz errichtete Fonds**, die mit Aufgaben der **Forschungsförderung** betraut sind, sowie diesen entsprechende ausländische Einrichtungen mit Sitz in einem EU-Mitgliedstaat oder einem Staat, mit dem eine umfassende Amtshilfe besteht;
4. **nach** dem Bundes-Stiftungs- und Fondsgesetz (**BStFG**), dem Bundes-Stiftungs- und Fondsgesetz 2015 (**BStFG 2015**) oder nach diesen Bundesgesetzen entsprechenden, **landesgesetzlichen Regelungen errichtete Stiftungen oder Fonds** mit Sitz im Inland, die ausschließlich der Erfüllung von Aufgaben der **Forschungsförderung** dienen (unter den Voraussetzungen des § 4a Abs 6 Z 4 lit a bis c EStG);
5. die **Österreichische Nationalbibliothek**, die **GeoSphere Austria** gemäß dem GeoSphere Austria-Gesetz (GSAG), die **OeAD GmbH** gemäß dem OeAD Gesetz (OeADG) und das **Österreichische Filminstitut** gemäß § 1 des Filmförderungsgesetzes;
6. **Österreichische Museen**
 - a) von Körperschaften des öffentlichen Rechts;
 - b) von anderen Rechtsträgern (unter den Voraussetzungen des § 4a Abs 6 Z 6 lit a und b EStG);
7. das **Bundesdenkmalamt** und der **Denkmalfonds** gemäß § 33 Abs 1 des Denkmalschutzgesetzes (DMSG);
8. die **Internationale Anti-Korruptions-Akademie (IACA)**;
9. die **Diplomatische Akademie** und vergleichbare Einrichtungen mit Sitz in einem EU-Mitgliedstaat oder einem Staat, mit dem eine umfassende Amtshilfe besteht;

10. **Einrichtungen mit Sitz in einem EU-Mitgliedstaat oder einem Staat, mit dem eine umfassende Amtshilfe besteht, wenn** sie den in Z 5 bis 7 genannten vergleichbar sind und der Förderung, Erhaltung, Vermittlung und Dokumentation von Kunst und Kultur in Österreich dienen;
11. das **Hochkommissariat der Vereinten Nationen für Flüchtlinge** (UNHCR);
12. **Freiwillige Feuerwehren** unbeschadet ihrer rechtlichen Stellung und **Landesfeuerwehrverbände**;
13. der **Anerkennungsfonds für freiwilliges Engagement** gemäß §§ 36 ff des Freiwilligen-gesetzes (FreiwG).

Hinweis

Die „**Liste spendenbegünstigter Einrichtungen**“ ist auf der BMF-Homepage (www.bmf.gv.at) abrufbar.

Hinweis

Hinsichtlich der **Rechtslage bis 2023** siehe ÖGSW-Leitfaden 2023¹⁹.

Zuwendungen an eine privatrechtliche Stiftung zur Vermögensausstattung – ab 1.1.2024

Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen zum Zweck der ertragsbringenden Vermögensausstattung an privatrechtliche Stiftungen oder an damit vergleichbare Vermögensmasse (Stiftungen), die die Voraussetzungen nach den §§ 34 bis 47 BAO erfüllen und begünstigte Zwecke gemäß § 4a Abs 2 EStG verfolgen, gelten unter bestimmten Voraussetzungen als **Betriebsausgaben**. Hinsichtlich Details siehe § 4b EStG idF GemRefG 2023 und § 124b Z 443 EStG.

Hinsichtlich der Abzugsfähigkeit als **Sonderausgabe** siehe § 18 Abs 1 Z 8 EStG.

Zuwendungen an die Innovationsstiftung für Bildung – ab 1.1.2024

Freigebigte Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen an die Innovationsstiftung für Bildung gemäß § 1 ISBG sowie an deren Substiftungen gemäß § 4 Abs 5 ISBG zur Förderung ihrer Tätigkeiten gemäß § 3 Abs 1 und Abs 2 ISBG oder zum Zweck der ertragsbringenden Vermögensausstattung gelten als **Betriebsausgaben**, wobei die Höchstbeträge gemäß § 4c Abs 1 Z 1, Z 2 und Z 3 EStG zu berücksichtigen sind. Hinsichtlich Details siehe § 4c EStG idF GemRefG 2023 und § 124b Z 443 EStG.

Hinsichtlich der Abzugsfähigkeit als **Sonderausgabe** siehe § 18 Abs 1 Z 9 EStG.

18. GEMISCHT GENUTZTE WIRTSCHAFTSGÜTER

| Betrieblich genutzte bewegliche Wirtschaftsgüter | | |
|---|------------|--------------|
| Betriebliche Nutzung | 0% bis 50% | 50% bis 100% |
| Zurechnung zum Betriebsvermögen | 0% | 100% |
| Erfassung stiller Reserven bei Verkauf oder Entnahme | 0% | 100% |
| Absetzung für Abnutzung , sonstige nicht zurechenbare Aufwendungen | 0–50% | 100% |
| davon Privatanteil | 0% | 0–50% |
| Investitionsbedingter Gewinnfreibetrag (GFB) gemäß § 10 EStG | 0% | 100% |
| Investitionsfreibetrag (IFB) gemäß § 11 EStG | 0% | 100% |

Quelle: EStR 2000 Rz 481 und Rz 3716

| Betrieblich genutzte Gebäude | | | |
|--|------------------------|-------------|------------------------|
| Betriebliche Nutzung | 0% bis weniger als 20% | 20% bis 80% | mehr als 80% bis 100% |
| Zurechnung zum (notwendigen) ¹⁾ Betriebsvermögen | 0% | 20–80% | 100% |
| Erfassung stiller Reserven bei Verkauf oder Entnahme | 0% | 20–80% | 100% |
| Absetzung für Abnutzung , sonstige nicht zurechenbare Aufwendungen | 0% bis weniger als 20% | 20–80% | 100% |
| davon Privatanteil | 0% | 0% | 0% bis weniger als 20% |
| Investitionsbedingter Gewinnfreibetrag (GFB) gemäß § 10 EStG | 0% | 20–80% | Mehr als 80% bis 100% |
| Investitionsfreibetrag (IFB) gemäß § 11 EStG (soweit unmittelbarer Betriebszweck) | 0% | 20–80% | Mehr als 80% bis 100% |

¹⁾Soweit ein § 5-Ermittler „neutrale“ Gebäudeteile im gewillkürten Betriebsvermögen hält, sind diese ebenso Betriebsvermögen.

Quelle: EStR 2000 Rz 572, Rz 3716 und Rz 3717

19. RENTENBESTEUERUNG

| Rentenvereinbarungen aus Anlass der Übertragung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen | | | |
|---|--|---|--|
| | Kaufpreisrente | außerbetriebliche Versorgungsrente | Unterhaltsrente |
| Wertverhältnis versicherungsmath. Rentenbarwert zuzüglich allfälliger Einmalbeträge zu Wert des BV | 75% bis 125% | unter 75% oder über 125% bis 200% | über 200% |
| Entgeltlichkeit/ Unentgeltlichkeit | Entgeltlich | Unentgeltlich – auch bezüglich Betriebsgrundstücke | Unentgeltlich – auch bezüglich Betriebsgrundstücke |
| Behandlung beim Rentenzahler (Betriebsnachfolger) | Ansatz als Anschaffungskosten Rentenbarwert ist zu passivieren, Rentenzahlungen sind BA, jährliche Verminderung des Rentenbarwerts ist BE; bei EAR Renten auf UV sofort BA, auf AV erst ab Überschreiten des darauf entfallenden Rentenbarwerts | Buchwertfortführung Renten sind ab der ersten Zahlung Sonderausgaben | Buchwertfortführung Renten sind nicht abzugsfähig |
| Behandlung beim Rentenempfänger (Betriebsüberträger) | Steuerpflichtig, wenn Rentenzahlungen (zuzüglich allfälliger Einmalbeträge, Entnahmegewinne, etc) den Buchwert des übertragenen BV (zuzüglich nicht auf Grundstücke entfallender Veräußerungskosten) übersteigen | Renten sind ab dem ersten Empfang Einkünfte nach § 29 Z 1 EStG Dies gilt auch für den auf Betriebsgrundstücke entfallenden Rententeil, weil bei unentgeltlichen Rechtsgeschäften § 30 EStG nicht anwendbar ist | Renten sind keine steuerbaren Einnahmen |

| Rentenvereinbarungen aus Anlass der Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern, die nicht in Geld bestehen | | | |
|--|--|---|--|
| | Kaufpreisrente | gemischte Rente | Unterhaltsrente |
| Wertverhältnis Rentenbarwert zuzüglich allfälliger Einmalbeträge zu Wert des Wirtschaftsgutes | 50% bis 125% | über 125% bis 200% | unter 50% oder über 200% |
| Entgeltlichkeit/ Unentgeltlichkeit | Entgeltlich | bis 100% entgeltlich, Rest unentgeltlich | Unentgeltlich |
| Behandlung beim Rentenzahler (Erwerber) | Für AfA bei V+V oder späteren Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen bzw Spekulationstatbestand – Anschaffung Renten sind ab Überschreiten des Rentenbarwertes Sonderausgaben (bei V+V Werbungskosten) | 100% für AfA bei V+V oder späteren Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen bzw Spekulationstatbestand – Anschaffung, Rest keine Anschaffung Auf 100% Barwert entfallende Renten sind ab Überschreiten des Rentenbarwertes Sonderausgaben (bei V+V Werbungskosten) Restliche Renten sind nicht absetzbar | Keine Anschaffung Renten sind nicht abzugsfähig |
| Behandlung beim Rentenempfänger (Überträger) | Renten sind ab Überschreiten des Rentenbarwertes Einkünfte nach § 29 Z 1 EStG bzw ab Überschreiten der AK/HK Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen | Auf 100% Barwert entfallende Renten sind ab Überschreiten des Rentenbarwertes Einkünfte nach § 29 Z 1 EStG bzw ab Überschreiten der AK/HK Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen Restliche Renten sind nicht steuerbar | Renten sind keine steuerbaren Einnahmen |

Abkürzungsverzeichnis:

AfA = Absetzung für Abnutzung
 AV = Anlagevermögen
 BA = Betriebsausgabe
 BE = Betriebseinnahme

BV = Betriebsvermögen
 BewG = Bewertungsgesetz
 EAR = Einnahmen-Ausgaben-Rechnung
 UV = Umlaufvermögen
 V+V = Vermietung und Verpachtung

Quelle: EStR 2000 Rz 7002

20. WERTPAPIERDECKUNG FÜR DIE PENSIONS-RÜCKSTELLUNG (§ 14 EStG)

- **Wertpapierdeckung** (§ 14 Abs 7 Z 1 EStG):
 - Am Schluss jedes Wirtschaftsjahres müssen deckungsfähige Wertpapiere im Nennbetrag von mindestens 50% des am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres in der Bilanz ausgewiesenen (steuerlichen) Rückstellungsbetrages im Betriebsvermögen vorhanden sein.
 - Auf das Deckungserfordernis können **Ansprüche aus Rückdeckungsversicherungen** (Inland, EU/EWR-Raum), die in der gesonderten Abteilung des Deckungsstocks für die Lebensversicherung iSd § 300 Abs 1 Z 1 VAG 2016 oder für die kapitalanlageorientierte Lebensversicherung iSd § 300 Abs 1 Z 5 VAG 2016 geführt werden, in Höhe des versicherungsmathematischen Deckungskapitals **angerechnet** werden.
 - **Ist Rückkaufswert höher** als das versicherungsmathematische Deckungskapital, kann der Rückkaufswert angerechnet werden (Hintergrund: nach dem Versicherungsvertragsrecht liegt der Rückkaufswert in den ersten fünf Jahren nach Vertragsabschluss über dem versicherungsmathematischen Deckungserfordernis).
 - **Verpfändete Wertpapiere oder verpfändete Ansprüche aus Rückdeckungsversicherungen erfüllen nicht das Deckungserfordernis** (außer zur Besicherung von Pensionsanwartschaften oder Pensionsansprüchen).
- **Wertpapierunterdeckung** (§ 14 Abs 7 Z 2 EStG):
 - **Strafzuschlag iHv 30%** der Wertpapierunterdeckung; Strafzuschlag fällt auch an, wenn Wertpapiere unzulässigerweise verpfändet wurden.
- **Deckungsfähige Wertpapiere** (§ 14 Abs 7 Z 4 EStG):
 - **Schuldverschreibungen inländischer** Emittenten und Emittenten aus **EU/EWR-Raum** (lit a bis d);
 - **Inländische** und **EU/EWR-Fonds** aus oben angeführten Wertpapieren (lit e);
 - Anteilsscheine an **inländischen** und **EU/EWR-Immobilienfonds** iSd § 42 Immobilien-InvestmentfondsG (lit f).
- In § 116 Abs 4 Z 4 EStG wird klargestellt, dass der **zwanzigjährige Aufstockungszeitraum** ausgehend vom Prozentausmaß vor Aufhebung des § 14 Abs 7 Z 7 EStG fortgesetzt wird.

Hinweis

Hinsichtlich der **Übertragung von Anwartschaften und Leistungsverpflichtungen aus Pensionszusagen und direkten Leistungszusagen** (§ 14 Abs 6 EStG) nach Maßgabe des BPG auf Pensionskassen iSd PKG und betriebliche Kollektivversicherungen iSd § 93 VAG 2016 siehe § 124 EStG.

21. PAUSCHALIERUNGEN

21.1. Gesetzliche Basispauschalierung (ESt) – Betriebsausgabenpauschalierung

| | |
|------------------------|--|
| Rechtsquelle | <ul style="list-style-type: none"> • § 17 Abs 1 bis 3 EStG • EStR 2000 Rz 4100 bis Rz 4138 |
| Voraussetzungen | <ul style="list-style-type: none"> • Einkünfte aus einer <i>Tätigkeit iSd § 22 EStG</i> (Freiberufler, sonstige selbstständige Arbeit) oder <i>§ 23 EStG</i> (Gewerbebetrieb); • <i>keine Buchführungspflicht und keine freiwillige Buchführung;</i> |

| | |
|---|---|
| | <ul style="list-style-type: none"> • Umsätze iSd § 125 Abs 1 BAO des Vorjahres \leq € 220.000 (siehe EStR 2000 Rz 4102 ff). • Die Inanspruchnahme der Betriebsausgabenpauschalierung ist <i>unabhängig</i> von der Inanspruchnahme der <i>Basispauschalierung in der USt</i> nach § 14 UStG. |
| Bemessungsgrundlage | <ul style="list-style-type: none"> • Umsätze iSd § 125 Abs 1 BAO. • <i>Durchlaufende Posten</i> iSd § 4 Abs 3 EStG stellen keine Umsätze iSd § 125 BAO dar (siehe EStR 2000 Rz 683 ff, Rz 753 ff und Rz 4109a); • Reise- und Fahrtkosten, soweit ihnen ein Kostenersatz in gleicher Höhe gegenübersteht, vermindern die Umsätze (ab Veranlagung 2017/AbgÄG 2016). |
| Pauschalsatz | <ul style="list-style-type: none"> • Bei freiberuflichen oder gewerblichen Einkünften aus einer kaufmännischen oder technischen Beratung, einer Tätigkeit iSd § 22 Z 2 EStG sowie aus einer schriftstellerischen, vortragenden, wissenschaftlichen, unterrichtenden oder erzieherischen Tätigkeit 6%, höchstens jedoch € 13.200 pa; • sonst 12%, höchstens jedoch € 26.400 pa. |
| Neben dem Pauschalsatz als Betriebsausgabe abzugsfähig | <ul style="list-style-type: none"> • Ausgaben für den Eingang an <i>Waren, Rohstoffen, Halberzeugnissen, Hilfsstoffen und Zutaten</i>, die nach ihrer Art und ihrem betrieblichen Zweck in ein Wareneingangsbuch (§ 128 BAO) einzutragen sind oder einzutragen wären; • Ausgaben für <i>Löhne</i> (einschließlich Lohnnebenkosten, auch Dotierung für Abfertigungen) und für <i>Fremdlöhne</i>, soweit diese unmittelbar in Leistungen eingehen, die den Betriebsgegenstand des Unternehmens bilden; • Beiträge iSd § 4 Abs 4 Z 1 EStG: zB <i>Beiträge zu Pflichtversicherungen; BMSVG-Pflichtbeiträge im Rahmen der Selbständigenvorsorge (auch wenn von der Optionsmöglichkeit Gebrauch gemacht wurde); Beiträge zur gesetzlichen Arbeitslosenversicherung</i> (vgl EStR 2000 Rz 4126); siehe dazu EStR 2000 Rz 1235 ff; • das <i>Arbeitsplatzpauschale</i> gemäß § 4 Abs 4 Z 8 EStG (ab Veranlagung 2022/§ 124b Z 378 EStG idF BGBl I 2021/227); • Kosten gemäß § 4 Abs 4 Z 5 zweiter Satz EStG: pauschale Abzugsmöglichkeit von 50% der aufgewendeten Kosten für eine nicht übertragbare Wochen-, Monats- oder Jahreskarte für Einzelpersonen, wenn glaubhaft gemacht wird, dass diese Karte auch für betrieblich veranlasste Fahrten verwendet wird (ab Veranlagung 2022/§ 124b Z 397 EStG idF AbgÄG 2022); • <i>Reise- und Fahrtkosten</i>, soweit ihnen ein Kostenersatz in gleicher Höhe gegenübersteht (ab Veranlagung 2017/AbgÄG 2016); • <i>Steuerberatkosten</i> sind nicht mit dem Betriebsausgabenpauschale abgegolten, sondern können als <i>Sonderausgaben</i> berücksichtigt werden (siehe LStR 2002 Rz 561 ff und EStR 2000 Rz 4283a; EStR 2000 Rz 4116a); • hinsichtlich der <i>abpauschalierten Betriebsausgaben</i> siehe EStR 2000 Rz 4127. |

| | |
|---|--|
| Umsatzsteuer (Bruttosystem oder Nettosystem) als Betriebsausgabe | <ul style="list-style-type: none"> • Siehe dazu EStR 2000 Rz 4128 bis Rz 4132. • Hinweis: <i>Ab Veranlagung 2019:</i> Im Fall einer unechten Umsatzsteuerbefreiung (zB Kleinunternehmer iSd § 6 Abs 1 Z 27 UStG) oder im Fall eines Gesellschafter-Geschäftsführers, der umsatzsteuerlich nicht als Unternehmer behandelt wird (siehe UStR 2000 Rz 184) kann die auf abpauschalierte Betriebsausgaben entfallende – einkommensteuerlich abzugsfähige – Umsatzsteuer nicht in Höhe des rechnerisch ermittelten Vorsteuerpauschales gemäß § 14 UStG berücksichtigt werden (BFG 18.1.2016, RV/7100168/2016). Es kann nur die auf abpauschalierte Betriebsausgaben entfallende tatsächliche Umsatzsteuer angesetzt werden. <i>Bis Veranlagung 2018:</i> Es bestehen keine Bedenken, auch im Fall einer unechten Umsatzsteuerbefreiung (zB Kleinunternehmer iSd § 6 Abs 1 Z 27 UStG) oder im Fall eines Gesellschafter-Geschäftsführers, der umsatzsteuerlich nicht als Unternehmer behandelt wird (siehe UStR 2000 Rz 184), die auf abpauschalierte Betriebsausgaben entfallende – einkommensteuerlich abzugsfähige – Umsatzsteuer vereinfachend in Höhe des rechnerisch ermittelten Vorsteuerpauschales gemäß § 14 UStG als Betriebsausgabe zu berücksichtigen (vgl EStR 2000 Rz 4131). |
| Gewinnfreibetrag (GFB) gemäß § 10 EStG | <ul style="list-style-type: none"> • <i>Ab Veranlagung 2022 (§ 124b Z 385 EStG):</i> Pauschalierer können nach Gesetz und Verwaltungspraxis nur den <i>Grundfreibetrag</i> von höchstens € 4.500 (15% von € 30.000) pro Veranlagungsjahr geltend machen (siehe aber EStR 2000 Rz 3822); <i>bis zur Veranlagung 2021:</i> Grundfreibetrag von höchstens € 3.900 (13% von € 30.000) pro Veranlagungsjahr. • <i>Literaturmeinung:</i> Es ist systematisch inkonsistent und sachwidrig (Art 7 B-VG), nahezu sämtliche Pauschalierer vom <i>investitionsbedingten Gewinnfreibetrag</i> auszuschließen (<i>Fuchs</i>, UFS aktuell 3/2009, 70 f; <i>Fuchs</i>, persaldo 2/2009, 20 f; <i>Fuchs</i>, UFS aktuell 5/2009, 158 f). |
| Erklärung auf Anwendung der Betriebsausgabenpauschalierung | <ul style="list-style-type: none"> • <i>Bis zur Veranlagung 2022:</i> Es muss aus der Steuererklärung hervorgehen, dass der Steuerpflichtige von der Pauschalierung Gebrauch macht (muss nicht gesondert beantragt werden); bis zur Rechtskraft des Bescheides möglich (vgl EStR 2000 Rz 4133). <i>Ab der Veranlagung 2023</i> stellt dies keine materiell-rechtliche Voraussetzung mehr dar; die Pauschalierung ist aber dennoch in der Steuererklärung geltend zu machen (siehe § 39 Abs 4 EStG idF AbgÄG 2023) (vgl EStR 2000 Rz 4101). • <i>Keine zeitliche Bindung, wenn sich Steuerpflichtiger der Betriebsausgabenpauschalierung erstmals bedient!</i> |
| Widerruf der „erstmaligen“ Betriebsausgabenpauschalierung | <ul style="list-style-type: none"> • <i>Wechsel</i> zur Gewinnermittlung durch Buchführung oder zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs 3 EStG ist <i>jederzeit möglich</i>, allerdings nur zu Beginn eines Kalenderjahres (kein unterjähriger Wechsel möglich; vgl EStR 2000 Rz 4134). |

| | |
|---|--|
| Erneute Erklärung auf Anwendung der Betriebsausgabenpauschalierung | <ul style="list-style-type: none"> • Im Falle eines <i>freiwilligen Wechsels</i> zur Gewinnermittlung durch Buchführung nach § 4 Abs 1 EStG oder zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs 3 EStG ist eine <i>erneute</i> Gewinnermittlung durch <i>Betriebsausgabenpauschalierung frühestens nach Ablauf von fünf Wirtschaftsjahren</i> zulässig (§ 17 Abs 3 EStG; vgl EStR 2000 Rz 4134). • Wird von der Basispauschalierung zur Kleinunternehmerpauschalierung gewechselt und in der Folge die dortige Umsatzgrenze (siehe EStR 2000 Rz 4139c ff) überschritten, kann <i>ohne Sperrfrist</i> wieder die Basispauschalierung angewendet werden. Siehe zur Sperrfrist in der Kleinunternehmerpauschalierung EStR 2000 Rz 4139p (EStR 2000 Rz 4134). |
|---|--|

21.2. Gesetzliche Basispauschalierung (USt) – Pauschalierung von Vorsteuern

Siehe dazu die Ausführungen unter „C. Umsatzsteuergesetz (UStG)“ Pkt. 3.

21.3. Pauschalierung für Kleinunternehmer ab 2020

Im Rahmen der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung kann der **Gewinn** nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen (Z 1 bis Z 9) **pauschal ermittelt** werden (§ 17 Abs 3a EStG):

1. Die pauschale Gewinnermittlung betrifft **Einkünfte gemäß § 22 oder § 23 EStG** mit **Ausnahme** von Einkünften aus einer **Tätigkeit eines Gesellschafters gemäß § 22 Z 2 zweiter TS EStG**, als **Aufsichtsratsmitglied** oder als **Stiftungsvorstand**.
2. **[Veranlagung ab 2025]** Die Pauschalierung kann angewendet werden, wenn die **Umsatzsteuerbefreiung gemäß § 6 Abs 1 Z 27 UStG für Kleinunternehmer** auf sämtliche Umsätze des Veranlagungsjahres **anwendbar ist oder nur deswegen nicht anwendbar ist, weil**
 - auch Umsätze erzielt wurden, die zu Einkünften führen, die gemäß Z 1 von der Pauschalierung nicht betroffen sind, oder
 - auf die Anwendung der Umsatzsteuerbefreiung gemäß § 6 Abs 3 UStG verzichtet wurde.

Hinweis: Änderung durch BGBl I 2024/144 (PrAG 2025); siehe auch § 124b Z 467 EStG.

Die Pauschalierung kann auch angewendet werden, wenn die obigen Voraussetzungen erfüllt wären, aber die Umsatzsteuerbefreiung gemäß § 6 Abs 1 Z 27 UStG tatsächlich nicht zur Anwendung kommt, weil ihr eine mit dem Ausschluss des Vorsteuerabzuges verbundene andere Umsatzsteuerbefreiung gemäß § 6 Abs 1 UStG vorgeht.

2. **[Veranlagung 2023 bis 2024]** Die Pauschalierung kann angewendet werden, wenn im Veranlagungsjahr die **Umsatzsteuerbefreiung gemäß § 6 Abs 1 Z 27 UStG für Kleinunternehmer anwendbar ist oder nur deswegen nicht anwendbar ist, weil**
- die **Umsatzgrenze** gemäß § 6 Abs 1 Z 27 UStG **um nicht mehr als € 5.000 überschritten wurde**,
 - auch Umsätze erzielt wurden, die zu Einkünften führen, die gemäß Z 1 von der Pauschalierung nicht betroffen sind, und die erhöhte Umsatzgrenze gemäß dem ersten Teilstrich nicht überschritten wurde, oder
 - auf die Anwendung der Umsatzsteuerbefreiung gemäß § 6 Abs 3 UStG verzichtet wurde.

Hinweis

Änderung durch BGBl I 2022/194; siehe auch § 124b Z 417 EStG.

Die Pauschalierung kann auch angewendet werden, wenn die obigen Voraussetzungen erfüllt wären, aber die Umsatzsteuerbefreiung gemäß § 6 Abs 1 Z 27 UStG tatsächlich nicht zur Anwendung kommt, weil ihr eine mit dem Ausschluss des Vorsteuerabzuges verbundene andere Umsatzsteuerbefreiung gemäß § 6 Abs 1 UStG vorgeht.

Hinweis: Änderung durch BGBl I 2023/110 (AbgÄG 2023).

2. **[Veranlagung 2021 bis 2022]** Die Pauschalierung kann angewendet werden, wenn im Veranlagungsjahr die **Umsatzsteuerbefreiung gemäß § 6 Abs 1 Z 27 UStG für Kleinunternehmer anwendbar ist oder nur deswegen nicht anwendbar ist, weil**
- auch Umsätze erzielt wurden, die zu Einkünften führen, die gemäß Z 1 von der Pauschalierung nicht betroffen sind oder
 - weil auf die Anwendung der Umsatzsteuerbefreiung gemäß § 6 Abs 3 UStG verzichtet wurde.

Beispiel 1

A erzielt neben nichtselbständigen Einkünften

- Einnahmen als Fachschriftsteller iHv € 21.000
- Einnahmen als Musiker iHv € 15.000

Für die Anwendung der Kleinunternehmergrenze ist aus den Umsätzen die USt herauszurechnen:

- Fachschriftsteller: € 17.500 (Herausrechnung von 20% USt)
- Musiker: € 13.636,40 (Herausrechnung von 10% USt)

Quelle: COVID-19-StMG Initiativantrag 1109/A 27. GP 4.

Beispiel 2

B ist nichtselbständig tätig. Daneben ist er Fachschriftsteller und erzielt daraus Einnahmen von € 40.000; weitere Umsätze werden nicht erzielt.

Da pauschalierungsschädliche Umsätze nicht vorliegen, ist die Umsatzgrenze des § 6 Abs 1 Z 27 UStG auf die Umsätze als Fachschriftsteller zu beziehen. Der Umsatz beträgt bei Herausrechnung der USt (20%) € 33.333,30, die Pauschalierung ist daher anwendbar.

Quelle: COVID-19-StMG Initiativantrag 1109/A 27. GP 5.

Beispiel 3

C ist nichtselbständig tätig. Daneben ist er Vortragender und vermietet eine Wohnung. Aus der Vortragstätigkeit erzielt er Einnahmen von € 41.000, aus der Vermietung Einnahmen von € 24.000, insgesamt somit Einnahmen von € 65.000.

Für die Anwendung der Pauschalierung in Bezug auf die Einkünfte aus der Vortragstätigkeit bleiben die Vermietungsumsätze unberücksichtigt. Der Umsatz aus der Vortragstätigkeit beträgt bei Herausrechnung der USt (20%) € 34.166,67, die Pauschalierung ist daher anwendbar.

Quelle: COVID-19-StMG Initiativantrag 1109/A 27. GP 5.

Hinweis: Änderung durch BGBl I 2021/3 (COVID-19-StMG); siehe auch § 124b Z 366 EStG).

2. **[Nur Veranlagung 2020]** Die Pauschalierung kann angewendet werden, wenn die im Veranlagungsjahr insgesamt erzielten **Umsätze iSd § 1 Abs 1 Z 1 UStG**, die zu Einkünften iSd Z 1 führen, **nicht mehr als € 35.000** betragen. In diese Grenze sind auch Umsätze einzubeziehen, die im Ausland ausgeführte Lieferungen und Leistungen betreffen. Umsätze aus Entnahmen bleiben unberücksichtigt.

Toleranzregelung: Werden **Umsätze von nicht mehr als € 40.000** erzielt, kann die Pauschalierung angewendet werden, wenn im Vorjahr Umsätze iSd ersten Satzes von nicht mehr als € 35.000 erzielt wurden.

3. **[Ab Veranlagung 2021]** Gewinn ist der **Unterschiedsbetrag zwischen den Betriebs-einnahmen** (ohne Umsatzsteuer) und den gemäß Z 4 **pauschal ermittelten Betriebsausgaben**. Bei der Ermittlung des Gewinnes gilt:

a) **Neben den pauschalen Betriebsausgaben** sind Beiträge gemäß § 4 Abs 4 Z 1 EStG (insbesondere **Sozialversicherungsbeiträge**), das **Arbeitsplatzpauschale** gemäß § 4 Abs 4 Z 8 EStG (ab Veranlagung 2022/§ 124b Z 378 EStG idF BGBl I 2021/227), **Kosten gemäß § 4 Abs 4 Z 5 zweiter Satz EStG** (ab Veranlagung 2022/§ 124b Z 397 EStG idF AbgÄG 2022) und Reise- und Fahrtkosten, soweit ihnen ein Kostenersatz in gleicher Höhe gegenübersteht, **zu berücksichtigen**; diese Reise- und Fahrtkosten vermindern die Bemessungsgrundlage für die pauschalen Betriebsausgaben.

b) Weitere Betriebsausgaben und Entnahmen sind nicht zu berücksichtigen.

3. **[Nur Veranlagung 2020]** Gewinn ist der **Unterschiedsbetrag zwischen den Betriebs-einnahmen** (ohne Umsatzsteuer) aus Umsätzen gemäß Z 2 und den gemäß Z 4 **pauschal ermittelten Betriebsausgaben**. Neben den **pauschalen Betriebsausgaben** sind Beiträge gemäß § 4 Abs 4 Z 1 EStG (insbesondere **Sozialversicherungsbeiträge**) **zu berücksichtigen**. Weitere Betriebsausgaben sind nicht zu berücksichtigen.

4. **Betriebsausgabenpauschalsatz:** Die pauschalen Betriebsausgaben betragen **45% der Betriebseinnahmen** gemäß Z 3, **höchstens aber € 24.750**. **Abweichend** davon betragen die pauschalen Betriebsausgaben **bei einem Dienstleistungsbetrieb 20%** der Betriebseinnahmen gemäß Z 3, **höchstens aber € 11.000**.

Hinweis

Ab Veranlagung 2025: Deckel für das Betriebsausgabenpauschale iHv € 24.750 bzw € 11.000;

Veranlagung 2021 bis 2024: Deckel für das Betriebsausgabenpauschale iHv € 18.900 bzw € 8.400;

Veranlagung 2020: kein Deckel.

5. **Verordnungsermächtigung:** Der Bundesminister für Finanzen wird für die Anwendung der Z 4 ermächtigt, im Wege einer Verordnung eine **branchenbezogene Einordnung eines Betriebes als Dienstleistungsbetrieb** vorzunehmen. Bei einem Betrieb, der nicht ausschließlich Dienstleistungen erbringt („**Mischzuordnung**“), ist für die Anwendung des Pauschalsatzes die Tätigkeit maßgeblich, aus der die höheren Betriebseinnahmen stammen (ab Veranlagung 2021; Veranlagung 2020: „[...] aus der der höhere Umsatz stammt“).

Hinweis

Siehe dazu die Verordnung des Bundesministers für Finanzen zur branchenbezogenen Einordnung eines Betriebes als Dienstleistungsbetrieb (**Dienstleistungsbetriebe-Verordnung**) (BGBl II 2020/615).

6. Wird ein **Wirtschaftsgut des Anlagevermögens entnommen**, ist **§ 6 Z 4 EStG nicht anzuwenden**.
7. Bei einer **Mitunternehmerschaft** iSd § 22 Z 3 oder § 23 Z 2 EStG gilt Folgendes:
- Für die Anwendung der Z 2 sind die Umsätze maßgeblich, die von der Mitunternehmerschaft insgesamt erzielt werden.
 - Die pauschale Gewinnermittlung ist von der Mitunternehmerschaft einheitlich vorzunehmen; der so ermittelte Gewinn ist auf die Beteiligten aufzuteilen. Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben sind beim jeweiligen Mitunternehmer in tatsächlicher Höhe zu berücksichtigen.
 - Keiner der Mitunternehmer darf die Pauschalierung außerhalb der Gewinnermittlung für die betreffende Mitunternehmerschaft in Anspruch nehmen.
8. Bei Inanspruchnahme der Pauschalierung besteht **keine Verpflichtung zur Führung eines Wareneingangsbuches** und einer **Anlagenkartei** (siehe § 7 Abs 3 EStG).
9. Wird von der Ermittlung des Gewinnes gemäß Z 1 bis Z 8 **freiwillig auf eine andere Form der Gewinnermittlung übergegangen**, ist eine **erneute Ermittlung** des Gewinnes gemäß Z 1 bis Z 8 **frühestens nach Ablauf von drei Wirtschaftsjahren zulässig**.

Inkrafttreten: Die Pauschalierung für Kleinunternehmer ist **erstmalig** bei der **Veranlagung für das Kalenderjahr 2020** anzuwenden (§ 124b Z 343 EStG).

Hinsichtlich weiterer **Details** zur Kleinunternehmerpauschalierung (§ 17 Abs 3a EStG) siehe EStR 2000 Rz 4139 bis Rz 4139p.

21.4. Gastgewerbe ab 2013

Rechtsquelle: § 17 Abs 4 und 5 EStG; VO BGBl II 2012/488 idF BGBl II 2020/355 (Gastgewerbe-pauschalierungsverordnung 2013)

Voraussetzungen:

1. Es besteht keine Buchführungspflicht und es werden auch nicht freiwillig Bücher geführt, die eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 EStG ermöglichen.
2. Die Umsätze iSd § 125 BAO betragen im Vorjahr nicht mehr als € 400.000 (ab Veranlagung 2020; davor € 255.000) (hinsichtlich Details siehe § 1 Abs 2 Z 2 VO und § 9 Abs 2 VO).
3. Aus der Steuererklärung geht hervor, dass der Steuerpflichtige von der Pauschalierung Gebrauch macht.

Gewinnermittlung:

Die Betriebsausgaben können unter Zugrundelegung

- eines **Grundpauschales** (siehe § 3 VO),
- eines **Mobilitätspauschales** (siehe § 4 VO) und
- eines **Energie- und Raumpauschales** (siehe § 5 VO)

ermittelt werden.

Bemessungsgrundlage für alle Pauschalien sind die Umsätze iSd § 125 Abs 1 BAO (vgl § 2 Abs 1 VO).

Voraussetzung für die Berücksichtigung des Mobilitätspauschales ist die Inanspruchnahme des Grundpauschales (vgl § 2 Abs 2 VO).

Voraussetzung für die Berücksichtigung des Energie- und Raumpauschales ist die Inanspruchnahme des Grundpauschales sowie das Vorliegen von außerhalb des Wohnungsverbandes gelegenen Räumlichkeiten, die der Ausübung des Gastgewerbes dienen (vgl § 2 Abs 3 VO).

Grundpauschale (ab Veranlagung 2020): Das Grundpauschale beträgt 15% der Bemessungsgrundlage, mindestens jedoch € 6.000 und höchstens € 60.000. Beträgt die Bemessungsgrundlage weniger als € 40.000, darf durch den Ansatz des Pauschalbetrages von € 6.000 kein Verlust entstehen (vgl § 3 Abs 1 VO und § 9 Abs 2 VO).

Grundpauschale (bis Veranlagung 2019): Das Grundpauschale beträgt 10% der Bemessungsgrundlage, mindestens jedoch € 3.000 und höchstens € 25.500. Beträgt die Bemessungsgrundlage weniger als € 30.000, darf durch den Ansatz des Pauschalbetrages von € 3.000 kein Verlust entstehen (vgl § 3 Abs 1 VO).

Unter das Grundpauschale fallen auch Aufwendungen und Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes **Arbeitszimmer sowie Einrichtungsgegenstände** der Wohnung (vgl § 3 Abs 2 VO).

Neben dem Grundpauschale dürfen nur berücksichtigt werden (vgl § 3 Abs 3 VO):

1. Ausgaben für den Eingang an Waren, Rohstoffen, Halberzeugnissen, Hilfsstoffen und Zutaten, die nach ihrer Art und ihrem betrieblichen Zweck in ein Wareneingangsbuch (§ 128 BAO) einzutragen sind oder einzutragen wären,

2. Ausgaben für Löhne, Lohnnebenkosten und für Fremdlöhne, soweit diese unmittelbar in Leistungen eingehen, die den Betriebsgegenstand des Unternehmens bilden,
3. Beiträge iSd § 4 Abs 4 Z 1 EStG,
4. Ausgaben, die im betrieblichen Interesse für die Ausbildung oder Fortbildung von Arbeitnehmern und für im Betrieb des Steuerpflichtigen tätige Personen aufgewendet werden, einschließlich damit zusammenhängender Vergütungen für Reisekosten, einen Verpflegungsmehraufwand (Tagesgelder) und den Nächtigungsaufwand,
5. die Absetzung für Abnutzung nach den §§ 7 und 8 EStG sowie ein zu berücksichtigender Restbuchwert,
6. betriebliche Ausgaben für die Instandsetzung und Instandhaltung,
7. Ausgaben für Miete und Pacht von unbeweglichen Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens sowie von (Teil-)Betrieben,
8. Fremdmittelkosten,
9. ein Bildungsfreibetrag nach § 4 Abs 4 Z 8 und Z 10 EStG (ausgelaufen!) sowie ein Grundfreibetrag nach § 10 EStG,
10. das Mobilitätspauschale oder die darunter fallenden tatsächlichen Aufwendungen und Ausgaben,
11. das Energie- und Raumpauschale oder die darunter fallenden tatsächlichen Aufwendungen und Ausgaben.

Mobilitätspauschale (ab Veranlagung 2020): Das Mobilitätspauschale beträgt:

1. **6% der Bemessungsgrundlage, wenn** sich der Betrieb in einer Gemeinde mit höchstens 5.000 Einwohnern befindet; **höchstens jedoch € 24.000.**
2. **4% der Bemessungsgrundlage, wenn** sich der Betrieb in einer Gemeinde mit mehr als 5.000, aber höchstens 10.000 Einwohnern befindet; **höchstens jedoch € 16.000.**
3. **2% der Bemessungsgrundlage, wenn** sich der Betrieb in einer Gemeinde mit mehr als 10.000 Einwohnern befindet; **höchstens jedoch € 8.000.**

Hinsichtlich der Einwohnerzahl ist auf die von der Bundesanstalt Statistik Österreich gemäß § 10 Abs 7 FAG 2017 für den Finanzausgleich ermittelte Bevölkerungszahl (Volkszählung) zum Stichtag 31. Oktober des vorangegangenen Kalenderjahrs abzustellen (vgl § 4 Abs 1 VO und § 9 Abs 2 VO).

Mobilitätspauschale (bis Veranlagung 2019): Das Mobilitätspauschale beträgt 2% der Bemessungsgrundlage. Das Mobilitätspauschale darf nicht höher als das höchste Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs 1 Z 6 EStG sein, jedenfalls aber nicht höher als € 5.100 (vgl § 4 Abs 1 VO).

Unter das Mobilitätspauschale fallen folgende Aufwendungen und Ausgaben, soweit diese nicht Arbeitnehmer oder Personen betreffen, die für den Betrieb des Steuerpflichtigen tätig sind:

1. Ausgaben aus Anlass der betrieblichen Nutzung eines Kraftfahrzeuges (insbesondere Abschreibung für Abnutzung, Leasing, Kilometergeld),
2. Ausgaben aus Anlass der betrieblichen Nutzung eines der Personenbeförderung dienenden Verkehrsmittels (öffentliches Verkehrsmittel, Taxi),
3. Mehraufwendungen für Verpflegung und Unterkunft bei betrieblich veranlassten Reisen iSd § 4 Abs 5 EStG (vgl § 4 Abs 2 VO).

Wird das **Mobilitätspauschale nicht in Anspruch genommen,** sind Ausgaben und Aufwendungen iSd § 4 Abs 2 VO gesondert zu berücksichtigen (vgl § 4 Abs 3 VO).

Energie- und Raumpauschale: Das Energie- und Raumpauschale beträgt 8% der Bemessungs-

grundlage, höchstens aber € 32.000 (ab Veranlagung 2020; davor € 20.400) (vgl § 5 Abs 1 VO und § 9 Abs 2 VO).

Unter das Energie- und Raumpauschale fallen sämtliche Ausgaben und Aufwendungen aus Anlass der betrieblichen Nutzung von Räumlichkeiten, die der Ausübung des Gastgewerbes dienen. **Nicht darunter fallen** (vgl § 5 Abs 2 VO):

1. die Absetzung für Abnutzung nach den §§ 7 und 8 EStG sowie ein zu berücksichtigender Restbuchwert,
2. Ausgaben für die Instandsetzung und Instandhaltung,
3. Ausgaben für Miete und Pacht.

Wird das **Energie- und Raumpauschale nicht in Anspruch genommen**, sind darunter fallende Aufwendungen und Ausgaben gesondert zu berücksichtigen (vgl § 5 Abs 3 VO).

Wechsel:

Nimmt der Steuerpflichtige in einem Wirtschaftsjahr (Basisjahr) das Grundpauschale erstmalig in Anspruch, ist er **in den folgenden zwei Wirtschaftsjahren verpflichtet**, ebenfalls das Grundpauschale in Anspruch zu nehmen und Aufwendungen, die unter das Mobilitätspauschale und unter das Energie- und Raumpauschale fallen, in gleicher Weise zu behandeln wie im Basisjahr (vgl § 6 Abs 1 VO und § 9 Abs 2 VO).

Ist das Basisjahr gemäß § 6 Abs 1 VO das Jahr 2018 oder 2019, kann das Mobilitätspauschale gemäß § 4 Abs 1 lit a oder lit b VO bei Vorliegen der diesbezüglichen Voraussetzungen stets in Anspruch genommen werden (vgl § 9 Abs 3 VO).

Geht der Steuerpflichtige von der Ermittlung der Betriebsausgaben unter Zugrundelegung dieser VO auf die Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 EStG oder im Rahmen der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs 3 EStG auf die Geltendmachung der Betriebsausgaben nach den allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften freiwillig über, ist eine **erneute Ermittlung** der Betriebsausgaben unter Zugrundelegung dieser Verordnung **frühestens nach Ablauf von drei Wirtschaftsjahren zulässig** (vgl § 6 Abs 2 VO).

Vereinfachte Aufzeichnungspflichten:

Das Wareneingangsbuch (§ 127 BAO) **kann** bei Betrieben des Gastgewerbes iSd § 1 VO in der Weise **vereinfacht geführt werden**, dass

1. die Belege sämtlicher Wareneingänge jeweils getrennt nach ihrer Bezeichnung (branchenüblichen Sammelbezeichnung) in richtiger zeitlicher Reihenfolge mit einer fortlaufenden Nummer versehen werden,
2. die Beträge jährlich für das abgelaufene Wirtschaftsjahr jeweils getrennt nach der Bezeichnung (branchenüblichen Sammelbezeichnung) des Wareneingangs zusammengerechnet werden, und die zusammengerechneten Beträge in das Wareneingangsbuch eingetragen werden,
3. die Berechnungsunterlagen zu den Summenbildungen (Rechenstreifen) aufbewahrt werden (vgl § 7 VO).

Für nach dem 31. Juli 1999 erfolgte Lieferungen von Lebensmitteln und Getränken, bei denen

1. nach den äußeren Umständen (insbesondere Menge der gelieferten Gegenstände) anzunehmen ist, dass die gelieferten Gegenstände nicht im Rahmen der privaten Lebensführung verwendet werden, und
 2. Name und Anschrift des Empfängers der Lieferung nicht festgehalten und aufgezeichnet werden,
- gilt die Vermutung der ordnungsmäßigen Führung von Büchern und Aufzeichnungen des liefernden Unternehmers als nicht gegeben** (vgl § 8 VO).

Inkrafttreten: Die Verordnung ist erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2013 anzuwenden (vgl § 9 VO).

21.5. Lebensmitteleinzel- oder Gemischtwarenhändler

Rechtsquelle: § 17 Abs 4 und 5 EStG; § 14 Abs 1 Z 2 UStG; VO BGBl II 1999/228 idF BGBl II 2003/633 (Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes und der Vorsteuer bei nichtbuchführenden Lebensmitteleinzel- oder Gemischtwarenhändlern)

Voraussetzungen: Betriebe von Lebensmitteleinzel- oder Gemischtwarenhändler mit einem Jahresumsatz bis zu € 600.000 (zwei aufeinander folgende Vorjahre); keine Buchführungspflicht, keine freiwillige Buchführung. ESt- und USt-Pauschalierung können voneinander unabhängig in Anspruch genommen werden.

Gewinnermittlung: Zu einem Sockelbetrag von € 3.630 werden 2% der Einnahmen (inkl. USt) dazugerechnet.

Ermittlung der Vorsteuern: 7% der Einnahmen (inkl. USt), ausgenommen der Einnahmen aus dem Getränkeverkauf; hinzukommen die tatsächlichen Vorsteuern aus Getränkeeinkäufen und Investitionen (abnutzbare Anlagegüter, deren Anschaffungskosten € 1.100 übersteigen und Lieferung von Grundstücken des Anlagevermögens).

Vereinfachte Aufzeichnungspflichten: Erleichterte Führung des Wareneingangsbuchs; Wegfall der Betriebsausgabenaufzeichnungen sowie der Vorsteueraufzeichnungen, soweit die Vorsteuern abpauschaliert sind.

Wechsel: Keine Bindung in der ESt; **2-Jahresbindung** in der USt; beim Wechsel zu einer anderen USt-Pauschalierung besteht wiederum eine **2-Jahresbindung**; beim Wechsel zu allgemeinen USt-Vorschriften besteht eine **5-Jahresbindung**.

21.6. Drogisten

Rechtsquelle: § 17 Abs 4 und 5 EStG; § 14 Abs 1 Z 2 UStG; VO BGBl II 1999/229 (Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes und der Vorsteuerbeträge der nichtbuchführenden Drogisten)

Voraussetzungen: Betriebe von Drogisten mit einem Jahresumsatz bis zu € 400.000 (zwei aufeinander folgende Vorjahre); keine Buchführungspflicht, keine freiwillige Buchführung. ESt- und USt-Pauschalierung können voneinander unabhängig in Anspruch genommen werden.

Gewinnermittlung: Der Gewinn errechnet sich aus den tatsächlichen Einnahmen abzüglich der tatsächlichen Ausgaben für Löhne, Wareneinsatz und Sozialversicherungsbeiträge; für die restlichen Ausgaben gilt ein Pauschale von 12% der Einnahmen, max. € 26.400 (wie gesetzliche Basispauschalierung in der ESt ohne § 17 Abs 2 Z 2 EStG).

Ermittlung der Vorsteuern: Bei den Vorsteuerung wird die tatsächliche Vorsteuer für den Wareneinsatz und Investitionen (abnutzbare Anlagegüter, deren Anschaffungskosten € 1.100 übersteigen und Lieferung von Grundstücken des Anlagevermögens) abgezogen; für die restlichen Vorsteuern gilt ein Pauschale von 1,8% der Umsätze, max. € 3.960 (wie gesetzliche Basispauschalierung in der USt ohne § 17 Abs 2 Z 2 EStG).

Wechsel: Keine Bindung in der ESt; **2-Jahresbindung** in der USt; beim Wechsel zu einer anderen USt-Pauschalierung besteht wiederum eine **2-Jahresbindung**; beim Wechsel zu allgemeinen USt-Vorschriften besteht eine **5-Jahresbindung**.

21.7. Handelsvertreter

Rechtsquelle: § 17 Abs 4 und 5 EStG; § 14 Abs 1 Z 2 UStG; VO BGBl II 2000/95 idF BGBl II 2003/635 (Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung von Betriebsausgaben und Vorsteuerbeträgen bei Handelsvertretern)

Voraussetzungen: Selbständige Handelsvertreter iSd HVG; keine Umsatzgrenzen; bis 2017 auch bei Buchführungspflicht. ESt- und USt-Pauschalierung können voneinander unabhängig in Anspruch genommen werden.

Betriebsausgabenpauschale: Das Pauschale beträgt **12% des Umsatzes, max. € 5.825** jährlich und umfasst folgende Betriebsausgaben: Mehraufwendungen für die Verpflegung (Tagesgelder), Ausgaben für im Wohnungsverband gelegene Räume (insbesondere Lagerräumlichkeiten und Kanzleiräumlichkeiten), Bewirtungsspesen sowie üblicherweise nicht belegbare Betriebsausgaben wie Trinkgelder und Ausgaben für auswärtige Telefongespräche. Die übrigen Betriebsausgaben sind in tatsächlicher Höhe absetzbar.

Ermittlung der Vorsteuern: 12% des Betriebsausgabenpauschales, max. € 699 (damit ist nur der Vorsteuerabzug aus den pauschalierungsfähigen Betriebsausgaben abgegolten); Vorsteuern für andere Ausgaben können zusätzlich in tatsächlicher Höhe geltend gemacht werden.

Wechsel: Keine Bindung in der ESt; **2-Jahresbindung** in der USt; beim Wechsel zu einer anderen USt-Pauschalierung besteht wiederum eine **2-Jahresbindung**; beim Wechsel zu allgemeinen USt-Vorschriften besteht eine **5-Jahresbindung**.

21.8. Künstler und Schriftsteller

Rechtsquelle: § 17 Abs 4 und 5 EStG; § 14 Abs 1 Z 2 UStG; VO BGBl II 2000/417 idF BGBl II 2022/433 (Künstler/Schriftsteller-Pauschalierungsverordnung)

Voraussetzungen: Selbständige Künstler und Schriftsteller (auch Fachautoren) iSd § 10 Abs 3 Z 4 UStG; keine Buchführungspflicht, keine freiwillige Buchführung. ESt- und USt-Pauschalierung können voneinander unabhängig in Anspruch genommen werden.

Betriebsausgabenpauschale: Das Pauschale beträgt **12% des Umsatzes, max. € 8.725** jährlich und umfasst folgende Betriebsausgaben: Aufwendungen für übliche technische Hilfsmittel, Aufwendungen für Telefon und Büromaterial, Aufwendungen für Fachliteratur und Eintrittsgelder, betrieblich veranlasste Aufwendungen für Kleidung, Kosmetika und sonstige Aufwendungen für das äußere Erscheinungsbild, Mehraufwendungen für die Verpflegung (Tagesgelder), Ausgaben für im Wohnungsverband gelegene Räume, Bewirtungsspesen sowie üblicherweise nicht belegbare Betriebsausgaben.

Die übrigen Betriebsausgaben sind in tatsächlicher Höhe absetzbar.

Ermittlung der Vorsteuern: 12% des Betriebsausgabenpauschales, max. € 1.047 (damit ist nur der Vorsteuerabzug aus den pauschalierungsfähigen Betriebsausgaben abgegolten); Vorsteuern für andere Ausgaben können zusätzlich in tatsächlicher Höhe geltend gemacht werden.

Wechsel: Keine Bindung in der ESt; **2-Jahresbindung** in der USt; beim Wechsel zu einer anderen USt-Pauschalierung besteht wiederum eine **2-Jahresbindung**; beim Wechsel zu allgemeinen USt-Vorschriften besteht eine **5-Jahresbindung**.

21.9. Land- und Forstwirtschaft

Rechtsquelle: § 17 Abs 4 und 5 EStG; LuF PauschVO 2011 (BGBl II 2010/471 idF BGBl II 2014/164)

Für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft gibt es abhängig vom Einheitswert folgende Möglichkeiten:

- **Vollpauschalierung** des Gewinns (je nach Bewirtschaftung);
- **Teilpauschalierung** (pauschale Betriebsausgaben für bestimmte Bewirtschaftungen).

Hinweis

Durch das AbgÄG 2012 (BGBl I 2012/112) wurde eine **Verordnungsermächtigung für eine (neue) Pauschalierungsverordnung** für die Land- und Forstwirtschaft in § 17 Abs 5a EStG eingeführt (hinsichtlich Details siehe **§ 17 Abs 5a EStG**).

§ 17 Abs 5a EStG ist erstmals für die Erlassung einer Verordnung anzuwenden, die für Veranlagungszeiträume gilt, für die die gemäß § 20c BewG festgestellte Einheitswerte anzuwenden sind (vgl § 124b Z 230 EStG).

Mit BGBl II 2013/125 vom 10.5.2013 wurde die „Land- und Forstwirtschaft-Pauschalierungsverordnung 2015 – **LuF-PauschVO 2015**“ kundgemacht (idF BGBl II 2024/406).

Diese Verordnung tritt mit 1.1.2015 in Kraft und ist erstmals für Veranlagungszeiträume anzuwenden, für die gemäß § 20c BewG festgestellte Einheitswerte gemäß § 20 Abs 3 BewG erstmalig anzuwenden sind (§ 17 Abs 1 der Verordnung).

Die *LuF-PauschVO 2011* ist auf Veranlagungen für das Kalenderjahr 2015 und die folgenden Kalenderjahre weiterhin anzuwenden, wenn die Anwendungsvoraussetzungen gemäß § 17 Abs 1 der Verordnung nicht erfüllt sind (§ 17 Abs 3 der Verordnung).

| Umsätze gemäß § 125 BAO | Vollpauschalierung | Teilpauschalierung | EAR gemäß § 4 Abs 3 EStG | Bilanzierung gemäß § 4 Abs 1 EStG |
|---------------------------|---|---|--------------------------|-----------------------------------|
| ≤ € 600.000 ¹⁾ | <p>Ja</p> <p>bei Einheitswert bis € 75.000, sofern keine freiwillige Buchführung</p> <p>Sonderfälle: Bei mehr als 60 Ar weinbaulich genutzter Fläche keine Vollpauschalierung für den Weinbau</p> <p>bei forstwirtschaftlichem Einheitswert bis € 15.000</p> | <p>Ja</p> <p>bei Einheitswert bis € 165.000 (€ 130.000 bis 2022), sofern keine freiwillige Buchführung</p> <p>bei forstwirtschaftlichem Einheitswert über € 15.000</p> | Ja | Ja |
| > € 600.000 ¹⁾ | Nein | Nein | Ja | Ja |
| ≤ € 700.000 | Nein | Nein | Nein | Ja |

¹⁾ € 400.000 bis zur Veranlagung für das Kalenderjahr 2022 (siehe § 17 Abs 7 LuF-PauschVO 2015).

Quelle: Übersicht (leicht adaptiert) entnommen aus *Baumert/G. Hackl/G. Hackl/Mäder-Jacksch/Wilfing, arbeitsbuchherbst2020* (2020) 63.

21.10. Sportler

Rechtsquelle: §§ 2 und 33 EStG; VO BGBl II 2000/418 (Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend die Ermittlung des Einkommens von Sportlern)

Selbständige **Sportler, die überwiegend bei Sportveranstaltungen im Ausland auftreten**, können den in Österreich steuerpflichtigen Anteil ihrer Einkünfte pauschal wie folgt ermitteln:

33% der insgesamt erzielten Einkünfte als Sportler und aus Werbetätigkeit sind in Österreich zu versteuern (keine Anrechnung der ausländischen Steuern; die ausländischen Einkünfte sind für den Progressionsvorbehalt zu berücksichtigen).

Gewinnfreibetrag: Bei Inanspruchnahme der Sportlerpauschalierung kann neben dem Grundfreibetrag auch ein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag in Anspruch genommen werden. In diesem Fall sind 33% des unter Berücksichtigung der Freibeträge ermittelten Gewinnes bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage zu berücksichtigen; 67% des unter Berücksichtigung der Freibeträge ermittelten Gewinnes sind progressionserhöhend zu berücksichtigen (§ 2 und § 3 der Verordnung; vgl EStR 2000 Rz 3822).

21.11. Nichtbuchführende Gewerbetreibende

Rechtsquelle: § 17 EStG; VO BGBl 1990/55 idF BGBl II 2018/215 (Verordnung des Bundesministers für Finanzen vom 14. Dezember 1989 über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes bei nichtbuchführenden Gewerbetreibenden)

Voraussetzungen:

- Es besteht **keine Buchführungspflicht** und es werden **keine** ordnungsmäßigen **Bücher geführt**, die eine Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich ermöglichen (§ 1 Abs 1 Z 1 der VO). Hinweis: Die Führung von Aufzeichnungen iSd § 18 UStG schließt die Anwendung des Durchschnittssatzes nicht aus (§ 1 Abs 1 Z 4 der VO).
- Die gemäß § 2 der VO **erforderlichen Aufzeichnungen werden ordnungsmäßig geführt** (§ 1 Abs 1 Z 2 der VO).

Je nach Gewerbebezug stehen die folgenden **Durchschnittssätze (in %)** vom vereinnahmten Entgelt als **Betriebsausgabenpauschale** zur Verfügung:

| Gewerbebezug | Durchschnittssatz |
|---|-------------------|
| 1. Bandagisten und Orthopädiemechaniker | 9,5 |
| 2. Bäcker | 11,5 |
| 3. Binder, Korb- und Möbelflechter | 8,8 |
| 4. Buchbinder, Kartonagewaren-, Etui- und Kassettenerzeuger | 8,7 |
| 5. Büromaschinenmechaniker | 14,3 |
| 6. Bürsten- und Pinselmacher, Kammacher und Haarschmuckerzeuger | 10,2 |
| 7. Chemischputzer | 17,2 |
| 8. Dachdecker | 10,8 |
| 9. Damenkleidermacher | 8,9 |
| 10. Drechsler und Holzbildhauer | 11,1 |
| 11. Elektroinstallateure | 8,5 |
| 12. Elektromechaniker | 12,5 |
| 13. Erzeuger von Waren nach Gablonzer Art | 9,2 |
| 14. Fleischer | 5,2 |
| 15. Fliesenleger | 8,3 |
| 16. Fotografen | 14,4 |
| 17. Friseure | 9,2 |
| 18. Fußpfleger, Kosmetiker und Masseure | 14,3 |
| 19. Gärtner und Naturblumenbinder | 9,7 |
| 20. Gas- und Wasserleitungsinstallateure | 10,2 |
| 21. Gemüsekonservenerzeuger | 13,3 |

| Gewerbebezug | Durchschnittssatz |
|---|--------------------------|
| 22. Gerber | 12,8 |
| 23. Glaser | 17,7 |
| 24. Graphisches Gewerbe | 11,0 |
| 25. Hafner, Keramiker und Töpfer | 12,2 |
| 26. Herrenkleidermacher | 7,5 |
| 27. Hutmacher, Modisten und Schirmmacher | 7,1 |
| 28. Kunststoffverarbeiter | 12,4 |
| 29. Kraftfahrzeugmechaniker | 16,2 |
| 30. Kürschner, Handschuhmacher | 9,0 |
| 31. Lederwarenerzeuger, Taschner, Kunstlederwarenerzeuger | 10,6 |
| 32. Maler, Anstreicher und Lackierer | 11,9 |
| 33. Mieder- und Wäschewarenhersteller | 8,3 |
| 34. Müller | 10,1 |
| 35. Münzreinigungsbetriebe | 20,7 |
| 36. Musikinstrumentenerzeuger | 10,8 |
| 37. Nähmaschinen- und Fahrradmechaniker | 9,1 |
| 38. Optiker | 10,8 |
| 39. Orthopädienschuhmacher | 9,7 |
| 40. Radiomechaniker | 10,0 |
| 41. Schuhmacher | 7,6 |
| 42. Sattler, Riemer | 7,6 |
| 43. Schmiede, Schlosser und Landmaschinenbauer | 16,0 |
| 44. Spengler und Kupferschmiede | 13,0 |
| 45. Steinmetzmeister | 13,0 |
| 46. Sticker, Stricker, Wirker, Weber und Seiler | 14,1 |
| 47. Tapezierer | 7,6 |
| 48. Tischler | 10,4 |
| 49. Uhrmacher | 12,0 |
| 50. Wagner und Karosseriebauer | 8,8 |
| 51. Wäscher | 16,7 |
| 52. Zimmermeister | 10,7 |
| 53. Zuckerbäcker | 8,0 |
| 54. Zahntechniker | 11,0 |

Bei **Mischbetrieben** (zB Elektroinstallateur, Elektromechaniker) ist der Durchschnittssatz für jenen Gewerbebetrieb heranzuziehen, dessen Anteil am Umsatz überwiegt. Der Unternehmer ist bei entsprechender Trennung der Umsätze berechtigt, den für den einzelnen Gewerbebetrieb vorgesehenen Durchschnittssatz in Anspruch zu nehmen. Wird neben einem Gewerbe, das zu einem in § 1 Abs 1 der VO angeführten Gewerbe gehört, auch ein darin nicht angeführtes Gewerbe ausgeübt, so ist der Durchschnittssatz nur auf den Umsatz aus dem angeführten Gewerbe anzuwenden (§ 1 Abs 2 der VO). Zusätzlich können noch bestimmte andere Aufwendungen geltend gemacht werden: Siehe dazu § 2 der VO.

Zusätzlich können **noch bestimmte andere Aufwendungen** geltend gemacht werden: Siehe dazu § 2 der VO.

Hinsichtlich der **Vorsteuerpauschalierung** siehe VO BGBl 1983/627 idF BGBl II 2001/416 (Verordnung des Bundesministers für Finanzen vom 14. Dezember 1983 über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung der abziehbaren Vorsteuerbeträge bei bestimmten Gruppen von Unternehmern).

22. ARBEITSPLATZPAUSCHALE (§ 4 Abs 4 Z 8 EStG)

Ab der Veranlagung für das Kalenderjahr **2022** kann ein **Arbeitsplatzpauschale für Aufwendungen aus der betrieblichen Nutzung der Wohnung** unter folgenden Voraussetzungen als Betriebsausgabe geltend gemacht werden (vgl § 4 Abs 4 Z 8 EStG und § 124b Z 378 EStG idF BGBl I 2021/227):

- Das Arbeitsplatzpauschale steht zu, wenn dem **Steuerpflichtigen zur Ausübung der betrieblichen Tätigkeit kein anderer Raum zur Verfügung steht**. Die Berücksichtigung von Aufwendungen für ein Arbeitszimmer gemäß § 20 Abs 1 Z 2 lit d EStG schließt das Arbeitsplatzpauschale aus (lit a).
 - Das **Arbeitsplatzpauschale beträgt** für ein Wirtschaftsjahr:
 - **€ 1.200**, wenn der Steuerpflichtige im Kalenderjahr **keine anderen Einkünfte aus einer aktiven Erwerbstätigkeit von mehr als € 13.308** (2024: € 12.816; 2023: € 11.693; 2022: € 11.000) **erzielt, für die** ihm außerhalb der Wohnung **ein anderer Raum zur Verfügung steht**. Mit diesem Arbeitsplatzpauschale werden sämtliche Aufwendungen, die aus der betrieblichen Nutzung der Wohnung entstehen, berücksichtigt.
 - **€ 300**, wenn der Steuerpflichtige im Kalenderjahr **andere Einkünfte aus einer aktiven Erwerbstätigkeit von mehr als € 13.308** (2024: € 12.816; 2023: € 11.693; 2022: € 11.000) **erzielt, für die** ihm außerhalb der Wohnung **ein anderer Raum zur Verfügung steht**. Neben diesem Arbeitsplatzpauschale sind nur Aufwendungen und Ausgaben für ergonomisch geeignetes Mobiliar (insbesondere Schreibtisch, Drehstuhl, Beleuchtung) eines in der Wohnung eingerichteten Arbeitsplatzes bis zu insgesamt € 300 (Höchstbetrag pro Kalenderjahr) nach Maßgabe des § 16 Abs 1 Z 7a lit a zweiter und dritter Satz EStG abzugsfähig. Stehen derartige Ausgaben auch mit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit in Zusammenhang, sind sie zur Gänze entweder als Werbungskosten oder als Betriebsausgaben zu berücksichtigen; eine Aufteilung hat zu unterbleiben.
- Bei einem **Rumpfwirtschaftsjahr** oder bei Wegfall einer Voraussetzung der lit a ist für jeden Monat ein Zwölftel des maßgebenden Pauschalbetrages anzusetzen (lit b).

- Bei **mehreren Betrieben** steht das Arbeitsplatzpauschale nur einmal zu und ist nach dem Verhältnis der Betriebseinnahmen aufzuteilen (lit c).

Hinweis

Ein allfälliger durch die Inanspruchnahme des Arbeitsplatzpauschales entstehender **Verlust** ist nach den allgemeinen Regelungen **vortragsfähig** (vgl. Initiativantrag 2080/A 27. GP 65).

Hinweis

Auch bei **Inanspruchnahme der gesetzlichen Basispauschalierung** (§ 17 Abs 1 bis 3 EStG) und der **Pauschalierung für Kleinunternehmer** (§ 17 Abs 3a EStG) kann das Arbeitsplatzpauschale geltend gemacht werden.

Beispiel 1

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

Quelle: Initiativantrag 2080/A 27. GP 63 f.

Beispiel 2

D ist Werbetexter (Betrieb 1) und hat in seiner Wohnung ein Arbeitszimmer, dessen Kosten nach § 20 Abs 1 Z 2 lit d EStG als Betriebsausgaben zu berücksichtigen sind. Er beginnt zusätzlich mit einer Tätigkeit als Lektor (Betrieb 2), die er ausschließlich in seinem Arbeitszimmer ausübt.

Da beim Betrieb 1 ein Arbeitszimmer zu berücksichtigen ist, kommt die zusätzliche Berücksichtigung eines Arbeitsplatzpauschales beim Betrieb 2 nicht in Betracht. Da D beide Tätigkeiten in seinem Arbeitszimmer ausübt, sind die Aufwendungen dafür auf die Betriebe 1 und 2 aufzuteilen, wobei nach der Verwaltungspraxis mangels anderer Anhaltspunkte auf das Verhältnis der Betriebseinnahmen abzustellen ist (LStR 2002 Rz 333).

Quelle: Initiativantrag 2080/A 27. GP 64.

Beispiel 3

1. E ist nichtselbständig tätig. Seine Einkünfte aus dem Dienstverhältnis betragen € 10.000. Daneben entwickelt er auf selbständiger Basis ein Softwareprogramm für Anwaltskanzleien; diese Tätigkeit übt er in seiner Wohnung außerhalb eines Arbeitszimmers aus.

E steht ein Arbeitsplatzpauschale von € 1.200 zu, weil seine nichtselbständigen Einkünfte, für die ihm außerhalb der Wohnung ein Raum zur Verfügung steht, € 13.308 (2024: € 12.816; 2023: € 11.693; 2022: € 11.000) nicht übersteigen.

2. F ist technischer Sachverständiger (Gutachter, Betrieb 1). Seine Einkünfte aus dieser Tätigkeit betragen € 65.000. Daneben ist er technischer Fachschriftsteller (Betrieb 2). Seine Einkünfte aus dieser Tätigkeit betragen € 15.000. Beide Tätigkeiten übt er ausschließlich in seiner Wohnung außerhalb eines Arbeitszimmers aus.

F steht ein Arbeitsplatzpauschale von € 1.200 zu, weil er keine Einkünfte bezieht, für die ihm außerhalb der Wohnung ein Raum zur Verfügung steht.

Quelle: Initiativantrag 2080/A 27. GP 64.

Beispiel 4

G arbeitet im Rahmen seines Dienstverhältnisses auch in seiner Wohnung und hat sich dafür im Jahr 2022 ergonomisch geeignetes Mobiliar im Gesamtbetrag von € 800 angeschafft. Daneben ist er selbständiger Fachschriftsteller. Für diese Tätigkeit steht ihm kein Raum außerhalb seiner Wohnung zur Verfügung. G hat im Jahr 2022 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit iHv € 35.000 erzielt.

Bei Ermittlung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit steht G ein Arbeitsplatzpauschale von € 300 zu. Die Aufwendungen für ergonomisch geeignetes Mobiliar kann er wahlweise bei seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit oder bei seinen Einkünften aus selbständiger Arbeit berücksichtigen. Unabhängig davon, welcher Einkunftsquelle sie zugeordnet werden, sind die Aufwendungen somit im Jahr 2022 in Höhe von € 300 zu berücksichtigen. Im Jahr 2023 sind € 300, im Jahr 2024 sind die restlichen € 200 zu berücksichtigen.

Quelle: Initiativantrag 2080/A 27. GP 65.

Beispiel 5

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

- IT-Dienstleister: € 27.000
- Fachschriftsteller: € 12.000 (Betriebseinnahmen: € 15.000)
- Vortragender: € 18.000 (Betriebseinnahmen: € 25.000)

Für die Tätigkeit als Fachschriftsteller kommt ein Arbeitsplatzpauschale von € 300 in Betracht, weil die Einkünfte als IT-Dienstleister, für die ein Raum außerhalb der Wohnung zur Verfügung steht, € 13.308 (2024: € 12.816; 2023: € 11.693; 2022: € 11.000) übersteigen. Gleiches gilt für die Tätigkeit als Vortragender. Das Arbeitsplatzpauschale ist auf den Betrieb 2 und den Betrieb 3 nach dem Verhältnis der Betriebseinnahmen der jeweiligen Betriebe aufzuteilen. Auf Betrieb 2 entfallen 37,5%, auf den Betrieb 2 entfallen 62,5% der gesamten Betriebseinnahmen. Das Arbeitsplatzpauschale für den Betrieb 2 beträgt € 112,50 (300 x 37,5%), das Arbeitsplatzpauschale für den Betrieb 3 beträgt € 187,50 (300 x 62,5%).

Quelle: Initiativantrag 2080/A 27. GP 65.

23. KILOMETERGELDER

23.1. Höhe der Kilometergelder (§ 26 Z 4 lit a EStG)

Kilometergelder ab 1.1.2025

Die besonderen Reisegebühren gemäß § 10 Abs 3, 4 und 5 Reisegebührenvorschrift 1955 idF PrAG 2025 („Amtliche Kilometergelder“) betragen (vgl LStR 2002 Rz 1404):

| | |
|---|--------|
| 1. Motorfahräder und Motoräder je Fahrkilometer | € 0,50 |
| 2. Personen- und Kombinationskraftwagen je Fahrkilometer | € 0,50 |
| Für jede Person, deren Mitbeförderung in einem Personen- oder Kombinationskraftwagen beruflich notwendig ist, gebührt ein Zuschlag von € 0,15 je Fahrkilometer. | |
| 3. Fahrräder und E-Bikes je Fahrkilometer | € 0,50 |

Kilometergelder ab 1.1.2011 bis 31.12.2024

Die besonderen Reisegebühren gemäß § 10 Abs 3, 4 und 5 Reisegebührenvorschrift 1955 („Amtliche Kilometergelder“) betragen (vgl LStR 2002 Rz 1404):

| | |
|---|--------|
| 1. Motorfahräder und Motoräder je Fahrkilometer | € 0,24 |
| 2. Personen- und Kombinationskraftwagen je Fahrkilometer | € 0,42 |
| Für jede Person, deren Mitbeförderung in einem Personen- oder Kombinationskraftwagen beruflich notwendig ist, gebührt ein Zuschlag von € 0,05 je Fahrkilometer. | |
| 3. Fahrräder und E-Bikes je Fahrkilometer | € 0,38 |

23.2. Kilometergeldverordnung (KmGV)

Rechtsquelle: Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die pauschale Berücksichtigung von Aufwendungen aus der betrieblichen oder beruflichen Nutzung von Fahrzeugen (Kilometergeldverordnung – KmGV) (BGBl II 2024/289).

Die **pauschale Berücksichtigung von Aufwendungen aus der betrieblichen oder beruflichen Nutzung von Fahrzeugen** hat entsprechend den folgenden Bestimmungen durch den **Ansatz des Kilometergeldes** zu erfolgen, das **gemäß Reisegebührenvorschrift 1955** für Personen- und Kombinationskraftwagen, Motoräder, Motorfahräder und Fahrräder vorgesehen ist (§ 1 KmGV).

Der **Nachweis** der *betrieblichen* oder *beruflichen* Nutzung hat **mittels** eines **Fahrtenbuches** oder durch **andere Aufzeichnungen** zu erfolgen, die eine verlässliche Beurteilung ermöglichen und aus denen jedenfalls die in § 2 Abs 2 KmGV enthaltenen Informationen hervorgehen (§ 2 Abs 1 KmGV).

Die **Aufzeichnungen müssen** jedenfalls **beinhalten** (§ 2 Abs 2 KmGV):

- Datum,
- Kilometerstand,
- Anzahl der betrieblich oder beruflich zurückgelegten Tageskilometer,
- Ausgangs- und Zielpunkt sowie
- Zweck der jeweiligen betrieblichen oder beruflichen Fahrt.

Wird das Kilometergeld gemäß § 1 KmGV berücksichtigt, sind damit **folgende Aufwendungen** für *betriebliche* oder *berufliche* Fahrten mit Ausnahme der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte **abgegolten** (§ 3 KmGV):

- Absetzung für Abnutzung,
- Treibstoff und Öl,
- Service- und Reparaturkosten auf Grund des laufenden Betriebes,
- Zusatzausrüstungen,
- Steuern und Gebühren,
- Versicherungen,
- Mitgliedsbeiträge bei Autofahrerklubs sowie
- Finanzierungskosten.

| Kilometerobergrenzen für <i>betrieblich</i> gefahrene Kilometer (§ 4 KmGV) | |
|---|---------------------------------------|
| Pauschale Berücksichtigung der Fahrzeugaufwendungen gemäß § 4 Abs 4 Z 6 EStG für betrieblich gefahrene Kilometer durch Ansatz von Kilometergeldern gemäß § 1 KmGV – nur für Fahrzeuge zulässig, die <i>nicht</i> dem Betriebsvermögen zuzurechnen sind: | |
| PKW, Motorrad oder Motorfahrrad | max. für 30.000 km im Wirtschaftsjahr |
| Fahrrad | max. für 3.000 km im Wirtschaftsjahr |

| Kilometerobergrenzen für <i>beruflich</i> gefahrene Kilometer (§ 5 KmGV) | |
|--|---------------------------------------|
| Pauschale Berücksichtigung der Fahrzeugaufwendungen gemäß § 16 Abs 1 Z 11 EStG für beruflich gefahrene Kilometer durch Ansatz von Kilometergeldern gemäß § 1 KmGV: | |
| PKW, Motorrad oder Motorfahrrad | max. für 30.000 km im Wirtschaftsjahr |
| Fahrrad | max. für 3.000 km im Kalenderjahr |

Inkrafttreten: Diese Verordnung ist für *betriebliche* oder *berufliche* Fahrten ab dem **1.1.2025** anzuwenden (§ 6 KmGV).

24. TAGES- UND NÄCHTIGUNGSGELDER BEI IN- UND AUSLANDSDIENSTREISEN

24.1. Inlandsdienstreisen (§ 26 Z 4 lit b und c EStG)

Tagesgeld: Die Dienstreise muss länger als drei Stunden dauern. Ab dieser Dauer kann für jede angefangene Stunde ein Zwölftel des Tagesgeldes verrechnet werden. Dauert eine Dienstreise mehr als 11 Stunden, so steht der volle Satz zu (gilt grundsätzlich für 24 Stunden).

Sieht eine arbeitsrechtliche Vorschrift die Berechnung (Anspruchsermittlung) des Tagesgeldes nach Kalendertagen vor oder rechnet der Arbeitgeber mangels Vorliegens einer arbeitsrechtlichen Vorschrift nach Kalendertagen ab, so ist diese Abrechnungsmethode auch steuerrechtlich maßgeblich (vgl LStR 2002 Rz 723).

Nächtigungsgeld: Für Nchtigungen im Inland können die Kosten der Nchtigung inklusive Frühstück geltend gemacht werden; erfolgt kein belegmäßiger Nachweis, können pauschal € 17 pro Nacht geltend gemacht werden.

| bis 2024 | | ab 2025 | |
|-----------------|-------------------|-----------------|-------------------|
| Tagesgebühr | Nächtigungsgebühr | Tagesgebühr | Nächtigungsgebühr |
| € 26,40 pro Tag | € 15,00 pro Nacht | € 30,00 pro Tag | € 17,00 pro Nacht |

24.2. Auslandsdienstreisen (§ 26 Z 4 lit d und e EStG)

Tages- und Nchtigungsgelder bei Auslandsdienstreisen können mit dem Höchstsatz der Auslandsreisesätze der Bundesbediensteten geltend gemacht werden. Nchtigungskosten inklusive Frühstück können auch laut Belegen im tatsächlich entstandenen Ausmaß geltend gemacht werden.

Bei einer Dauer von mehr als drei Stunden ist für jede angefangene Stunde ein Zwölftel des Auslandstagsatzes zu rechnen (grundsätzlich ist die 24-Stundenregelung anzuwenden; kalendertagsmäßige Abrechnung möglich).

Hinsichtlich der Voraussetzungen für die Geltendmachung des **Differenz-Verpflegungsmehraufwandes bei Auslandstätigkeiten** siehe LStR 2002 Rz 313.

Zur **steuerlichen Behandlung von Reisekostenvergütungen** siehe unten Pkt. 25.

In der folgenden **Tabelle** sind die **Tages- und Nchtigungsgelder bei Auslandsdienstreisen ab 2002** gemäß der Verordnung der Bundesregierung über die Festsetzung der Reisezulagen für Dienstverrichtungen im Ausland (BGBl II 2001/434) sowie die Höhe von **Differenzverpflegungsaufwendungen ab 2025** iSd LStR 2002 Rz 313 angeführt.

| Land | Tages- gebühr | Nächti- gungs- gebühr | Differenz- aufwen- dungen |
|----------------------------------|------------------|-----------------------------|---------------------------------|
| I. EUROPA | | | |
| Albanien | 27,9 | 20,9 | – |
| Belarus | 36,8 | 31,0 | – |
| Belgien | 35,3 | 22,7 | – |
| Brüssel | 41,4 | 32,0 | – |
| Bosnien und Herzegowina | 31,0 | 23,3 | – |
| Bulgarien | 31,0 | 22,7 | – |
| Dänemark | 41,4 | 41,4 | – |
| Deutschland | 35,3 | 27,9 | – |
| Grenzorte | 30,7 | 18,1 | – |
| Estland | 36,8 | 31,0 | – |
| Finnland | 41,4 | 41,4 | – |
| Frankreich | 32,7 | 24,0 | – |
| Paris und Straßburg | 35,8 | 32,7 | – |
| Griechenland | 28,6 | 23,3 | – |
| Großbritannien und Nordirland | 36,8 | 36,4 | – |
| London | 41,4 | 41,4 | – |
| Irland | 36,8 | 33,1 | – |
| Island | 37,9 | 31,4 | – |
| Italien | 35,8 | 27,9 | – |
| Rom und Mailand | 40,6 | 36,4 | – |
| Grenzorte | 30,7 | 18,1 | – |
| Jugoslawien | 31,0 | 23,3 | – |
| Kroatien | 31,0 | 23,3 | – |
| Lettland | 36,8 | 31,0 | – |
| Liechtenstein | 30,7 | 18,1 | – |
| Litauen | 36,8 | 31,0 | – |
| Luxemburg | 35,3 | 22,7 | – |
| Malta | 30,1 | 30,1 | – |
| Moldau | 36,8 | 31,0 | – |
| Niederlande | 35,3 | 27,9 | – |
| Norwegen | 42,9 | 41,4 | – |
| Polen | 32,7 | 25,1 | – |
| Portugal | 27,9 | 22,7 | – |

| Land | Tages- gebühr | Nächti- gungs- gebühr | Differenz- aufwen- dungen |
|-------------------------|------------------|-----------------------------|---------------------------------|
| Rumänien | 36,8 | 27,3 | – |
| Russische Föderation | 36,8 | 31,0 | – |
| Moskau | 40,6 | 31,0 | – |
| Schweden | 42,9 | 41,4 | – |
| Schweiz | 36,8 | 32,7 | – |
| Grenzorte | 30,7 | 18,1 | – |
| Slowakei | 27,9 | 15,9 | – |
| Pressburg | 31,0 | 24,4 | – |
| Slowenien | 31,0 | 23,3 | – |
| Grenzorte | 27,9 | 15,9 | – |
| Spanien | 34,2 | 30,5 | – |
| Tschechien | 31,0 | 24,4 | – |
| Grenzorte | 27,9 | 15,9 | – |
| Türkei | 31,0 | 36,4 | – |
| Ukraine | 36,8 | 31,0 | – |
| Ungarn | 26,6 | 26,6 | – |
| Budapest | 31,0 | 26,6 | – |
| Grenzorte | 26,6 | 18,1 | – |
| Zypern | 28,6 | 30,5 | – |

II. AFRIKA

| | | | |
|-----------------------------|------|------|-----|
| Ägypten | 37,9 | 41,4 | – |
| Algerien | 41,4 | 27,0 | – |
| Angola | 43,6 | 41,4 | – |
| Äthiopien | 37,9 | 41,4 | – |
| Benin | 36,2 | 26,6 | – |
| Burkina Faso | 39,2 | 21,1 | – |
| Burundi | 37,9 | 37,9 | – |
| Côte d'Ivoire | 39,2 | 32,0 | – |
| Demokratische Rep. Kongo | 47,3 | 33,1 | 2,3 |
| Dschibuti | 45,8 | 47,3 | 0,8 |
| Gabun | 45,8 | 39,9 | 0,8 |
| Gambia | 43,6 | 30,1 | – |
| Ghana | 43,6 | 30,1 | – |
| Guinea | 43,6 | 30,1 | – |
| Kamerun | 45,8 | 25,3 | 0,8 |

| Land | Tagesgebühr | Nächtigungsgebühr | Differenzaufwendungen |
|------------------------------|-------------|-------------------|-----------------------|
| Kap Verde | 27,9 | 19,6 | – |
| Kenia | 34,9 | 32,0 | – |
| Liberia | 39,2 | 41,4 | – |
| Libyen | 43,6 | 36,4 | – |
| Madagaskar | 36,4 | 36,4 | – |
| Malawi | 32,7 | 32,7 | – |
| Mali | 39,2 | 31,2 | – |
| Marokko | 32,7 | 21,8 | – |
| Mauretania | 33,8 | 31,2 | – |
| Mauritius | 36,4 | 36,4 | – |
| Mosambik | 43,6 | 41,4 | – |
| Namibia | 34,9 | 34,0 | – |
| Niger | 39,2 | 21,1 | – |
| Nigeria | 39,2 | 34,2 | – |
| Republik Kongo | 39,2 | 26,8 | – |
| Ruanda | 37,9 | 37,9 | – |
| Sambia | 37,1 | 34,0 | – |
| Senegal | 49,3 | 31,2 | 4,3 |
| Seychellen | 36,4 | 36,4 | – |
| Sierra Leone | 43,6 | 34,2 | – |
| Simbabwe | 37,1 | 34,0 | – |
| Somalia | 32,7 | 29,0 | – |
| Südafrika | 34,9 | 34,0 | – |
| Sudan | 43,6 | 41,4 | – |
| Tansania | 43,6 | 32,0 | – |
| Togo | 36,2 | 26,6 | – |
| Tschad | 36,2 | 26,6 | – |
| Tunesien | 36,2 | 29,2 | – |
| Uganda | 41,4 | 32,0 | – |
| Zentralafrikanische Republik | 39,2 | 29,0 | – |

III. AMERIKA

| | | | |
|-------------|------|------|-----|
| Argentinien | 33,1 | 47,3 | – |
| Bahamas | 48,0 | 30,5 | 3,0 |
| Barbados | 51,0 | 43,6 | 6,0 |
| Bolivien | 26,6 | 25,1 | – |
| Brasilien | 33,1 | 36,4 | – |
| Chile | 37,5 | 36,4 | – |

| Land | Tagesgebühr | Nächtigungsgebühr | Differenzaufwendungen |
|--------------------------|-------------|-------------------|-----------------------|
| Costa Rica | 31,8 | 31,8 | – |
| Dominikanische Republik | 39,2 | 43,6 | – |
| Ecuador | 26,6 | 21,6 | – |
| El Salvador | 31,8 | 26,2 | – |
| Guatemala | 31,8 | 31,8 | – |
| Guyana | 39,2 | 34,2 | – |
| Haiti | 39,2 | 27,7 | – |
| Honduras | 31,8 | 27,0 | – |
| Jamaika | 47,1 | 47,1 | 2,1 |
| Kanada | 41,0 | 34,2 | – |
| Kolumbien | 33,1 | 35,1 | – |
| Kuba | 54,1 | 27,7 | 9,1 |
| Mexiko | 41,0 | 36,4 | – |
| Nicaragua | 31,8 | 36,4 | – |
| Niederländische Antillen | 43,6 | 27,7 | – |
| Panama | 43,6 | 36,4 | – |
| Paraguay | 33,1 | 25,1 | – |
| Peru | 33,1 | 25,1 | – |
| Suriname | 39,2 | 25,1 | – |
| Trinidad und Tobago | 51,0 | 43,6 | 6,0 |
| Uruguay | 33,1 | 25,1 | – |
| USA | 52,3 | 42,9 | 7,3 |
| New York und Washington | 65,4 | 51,0 | 20,4 |
| Venezuela | 39,2 | 35,1 | – |

IV. ASIEN

| | | | |
|---------------|------|------|-----|
| Afghanistan | 31,8 | 27,7 | – |
| Armenien | 36,8 | 31,0 | – |
| Aserbaidschan | 36,8 | 31,0 | – |
| Bahrain | 54,1 | 37,5 | 9,1 |
| Bangladesch | 31,8 | 34,2 | – |
| Brunei | 33,1 | 42,1 | – |
| China | 35,1 | 30,5 | – |
| Georgien | 36,8 | 31,0 | – |
| Hongkong | 46,4 | 37,9 | 1,4 |

| Land | Tagesgebühr | Nächtigungsgebühr | Differenzaufwendungen |
|------------------------------------|-------------|-------------------|-----------------------|
| Indien | 31,8 | 39,9 | – |
| Indonesien | 39,2 | 32,0 | – |
| Irak | 54,1 | 36,4 | 9,1 |
| Iran | 37,1 | 29,0 | – |
| Israel | 37,1 | 32,5 | – |
| Japan | 65,6 | 42,9 | 20,6 |
| Jemen | 54,1 | 37,5 | 9,1 |
| Jordanien | 37,1 | 32,5 | – |
| Kambodscha | 31,4 | 31,4 | – |
| Kasachstan | 36,8 | 31,0 | – |
| Katar | 54,1 | 37,5 | 9,1 |
| Kirgisistan | 36,8 | 31,0 | – |
| Korea, Demokratische Volksrepublik | 32,5 | 32,5 | – |
| Korea, Republik | 45,3 | 32,5 | 0,3 |
| Kuwait | 54,1 | 37,5 | 9,1 |
| Laos | 31,4 | 31,4 | – |
| Libanon | 31,8 | 35,1 | – |
| Malaysia | 43,6 | 45,1 | – |
| Mongolei | 29,4 | 29,4 | – |
| Myanmar | 29,4 | 29,4 | – |
| Nepal | 31,8 | 34,2 | – |
| Oman | 54,1 | 37,5 | 9,1 |
| Pakistan | 27,7 | 25,1 | – |
| Philippinen | 32,5 | 32,5 | – |
| Saudi-Arabien | 54,1 | 37,5 | 9,1 |

| Land | Tagesgebühr | Nächtigungsgebühr | Differenzaufwendungen |
|------------------------------|-------------|-------------------|-----------------------|
| Singapur | 43,6 | 44,7 | – |
| Sri Lanka | 31,8 | 32,7 | – |
| Syrien | 32,7 | 29,0 | – |
| Tadschikistan | 36,8 | 31,0 | – |
| Taiwan | 39,2 | 37,5 | – |
| Thailand | 39,2 | 42,1 | – |
| Turkmenistan | 36,8 | 31,0 | – |
| Usbekistan | 36,8 | 31,0 | – |
| Vereinigte Arabische Emirate | 54,1 | 37,5 | 9,1 |
| Vietnam | 31,4 | 31,4 | – |

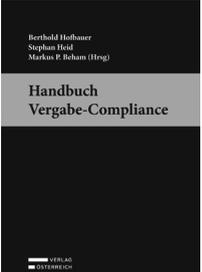
V. AUSTRALIEN

| | | | |
|------------|------|------|-----|
| Australien | 47,3 | 39,9 | 2,3 |
| Neuseeland | 32,5 | 36,4 | – |

Quelle: LStR 2002 Rz 1405

Hinweis: Zu den in der Tabelle angeführten Grenzorten zählen gemäß § 25 Abs 3 RGV jene im benachbarten Ausland gelegenen Orte, deren Ortsgrenze von der Bundesgrenze in der Luftlinie nicht mehr als 15 Kilometer entfernt ist.

Enthält die Tabelle nicht das Land der Auslandsdienstreise, ist das dem Auslandsdienstort nächstgelegene Land für die Tages- und Nächtigungsgebühr heranzuziehen (vgl LStR 2002 Rz 1405a).



Compliance Werkzeuge für öffentliche Auftraggeber und Bieter

Hofbauer/Heid/Beham (Hrsg)
Handbuch Vergabe-Compliance

Handbuch, 1133 Seiten, gebunden
ISBN 978-3-7046-8976-4
Erscheinungsdatum: 26.9.2024
249,00 €
Auch als eBook erhältlich

**VERLAG
ÖSTERREICH**



www.verlagoesterreich.at

25. REISEKOSTENVERGÜTUNGEN

25.1. Reisekostenvergütungen i.e.S

| Reisekosten | Steuerliche Behandlung |
|--|--|
| Tagesgelder bei Inlandsdienstreisen | <ul style="list-style-type: none"> – € 30 für 24 Stunden (ab 1.1.2025) – Zwölfteilung – (eingeschränktes) Wahlrecht zwischen Abrechnung nach Kalendertagen (auch ohne lohngestaltende Vorschrift) oder 24h-Regelung; Wahlrecht kann bei jeder einzelnen Dienstreise ausgeübt werden; das Wahlrecht gilt insbesondere für Dienstreisen iSd Legaldefinition (§ 26 Z 4 EStG); bei Tagesgeldern gemäß § 3 EStG besteht kein Wahlrecht, da die lohngestaltende Vorschrift die Abrechnungsvariante normiert |
| Tagesgelder bei Auslandsdienstreisen | <ul style="list-style-type: none"> – Höchstsatz der Auslandsreisetaschen der Bundesbediensteten (Verordnung der Bundesregierung über die Festsetzung der Reisezulagen für Dienstverrichtungen im Ausland, BGBl II 2001/434) – Zwölfteilung (ab begonnener 4. Stunde) – Anspruch laut Landessatz für 24 Stunden – Kalendertagsmäßige Abrechnung für Steuerfreiheit möglich (eingeschränktes Wahlrecht zwischen Abrechnung nach Kalendertagen oder 24h-Regelung wie bei Inlandsdienstreise) |
| Begriff der Dienstreise | <p>1. Tatbestand: Kleine Dienstreise 5 Tage (durchgehend/regelmäßig wiederkehrend); 15 Tage (unregelmäßig wiederkehrend)</p> <p>2. Tatbestand: Große Dienstreise 183 Tage</p> <p>Tages- und Nächtigungsgelder auf Grund lohngestaltender Vorschrift gemäß § 68 Abs 5 Z 1 bis 6 EStG sowie im Falle des § 68 Abs 5 Z 6 EStG, wenn kein Betriebsrat gebildet werden kann, auf Grund einer vertraglichen Vereinbarung für alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern (soweit kein Betriebsrat gebildet werden kann); über die Grenzen der Legaldefinition hinaus steuerfrei gemäß § 3 Abs 1 Z 16b EStG:</p> <ul style="list-style-type: none"> – Außendiensttätigkeit – Fahrttätigkeit – Baustellen- und Montagetätigkeit – Arbeitskräfteüberlassung – vorübergehende Tätigkeit an einem Einsatzort in einer anderen politischen Gemeinde (Steuerfreiheit besteht bei vorübergehender Tätigkeit an einem Einsatzort für 6 Monate) |
| Dienstreise laut lohngestaltender Vorschrift | <p>Lohngestaltende Vorschrift gemäß § 68 Abs 5 Z 1 bis 6 EStG sowie auch Vereinbarungen für alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern, wenn auf Seiten des Arbeitgebers kein kollektivvertragsfähiger Vertragsteil vorhanden ist und – mangels der nötigen Arbeitnehmeranzahl (§ 40 Abs 1 ArbVG) – ein Betriebsrat nicht gebildet werden kann.</p> |

| Reisekosten | Steuerliche Behandlung |
|--|--|
| Kilometergelder | Kilometergelder (€ 0,50 ab 1.1.2025) sind generell nur bis 30.000 km nicht steuerbar; wird aber ein geringeres Kilometergeld als € 0,50/km ausgezahlt, kann ein nicht steuerbarer Kostenersatz auch über 30.000 km geleistet werden bis zu einem Höchstbetrag von € 15.000. |
| Fahrten zu einem (neuen) Einsatzort (die direkt von der Wohnung aus angetreten werden) | Nicht steuerbare Fahrtkostenersätze für Fahrten zu einem Einsatzort/einer neuen Arbeitsstätte (bei vorübergehender Tätigkeit) nur bis zum Ende des Kalendermonates, in dem die Fahrten erstmals überwiegend unmittelbar vom Wohnort aus angetreten werden, dh KV-Sonderregelungen bzw Regelungen in lohngestaltenden Vorschriften haben keinen Einfluss auf die Abgabefreiheit von Fahrtkostenvergütungen; Fahrtkostenvergütungen für Bau- und Montagetätigkeit sind gemäß § 3 Abs 1 Z 16b EStG steuerfrei. |
| Fahrten zwischen mehreren Arbeitsstätten (= zwischen mehreren Mittelpunkten der Tätigkeit) | Für Fahrten von der Hauptarbeitsstätte (siehe LStR 2002 Rz 294) zu einer weiteren (ständigen) Arbeitsstätte und zurück zur Hauptarbeitsstätte können Fahrtkosten grundsätzlich nicht steuerbar ersetzt werden (vgl LStR 2002 Rz 700). Werden an einem Tag zwei oder mehrere (ständige) Arbeitsstätten angefahren, so stehen (nicht steuerbare) Fahrtkosten nur für jene Strecke zu, die die Strecke Wohnung-Hauptarbeitsstätte-Wohnung übersteigt. Für Fahrten von der Wohnung zu einer weiteren Arbeitsstätte und zurück zur Wohnung können Fahrtkosten insoweit nicht steuerbar ersetzt werden, als diese Strecke länger ist als die Strecke Wohnung-Hauptarbeitsstätte-Wohnung. |
| Nächtigungsgelder | <p>Tatsächliche Kosten (nicht steuerbarer Ersatz der Hotelkosten auch für einen längeren Zeitraum als 6 Monate möglich, soweit es sich um eine vorübergehende Tätigkeit handelt; vgl LStR 2002 Rz 732) oder Pauschalsatz iHv € 17 (Inland/ab 1.1.2025) bzw Bundesbedienstetensatz für Auslandsreisen für max. 6 Monate (auch bei Dienstreisen auf Grund lohngestaltender Vorschriften).</p> <p>Der Arbeitgeber kann die pauschalen Nächtigungsgelder nach § 3 Abs 1 Z 16b EStG bei Vorliegen aller anderen Voraussetzungen (insbesondere lohngestaltende Vorschriften gemäß § 68 Abs 5 Z 1 bis 6 EStG) für eine</p> <ul style="list-style-type: none"> – Außendiensttätigkeit (zB Kundenbesuche, Patrouillendienste, Servicedienste), – Fahrttätigkeit (zB Zustelldienste, Taxifahrten, Linienverkehr, Transportfahrten außerhalb des Werksgeländes des Arbeitgebers), – Baustellen- und Montagetätigkeit außerhalb des Werksgeländes des Arbeitgebers oder – Arbeitskräfteüberlassung nach dem AÜG <p>zeitlich unbegrenzt steuerfrei auszahlen.</p> <p>Bei einer vorübergehenden Tätigkeit an einem Einsatzort in einer anderen politischen Gemeinde nach § 3 Abs 1 Z 16b letzter Teilstrich EStG können pauschale Nächtigungsgelder nur für 6 Monate steuerfrei ausgezahlt werden.</p> |

| Reisekosten | Steuerliche Behandlung |
|--|---|
| Fahrtkostenvergütungen für sogenannte Familienheimfahrten (wenn eine tägliche Rückkehr zum Wohnort nicht zumutbar ist) | Nicht steuerbarer Kostensersatz bei allen Arten von Dienstreisen für eine (tatsächliche) Fahrt pro Woche zum Familienwohnsitz (soweit für die arbeitsfreien Tage kein steuerfreies Tagesgeld gezahlt wird – „Durchzahlerregelung“). |
| Auswirkungen auf Jahressechstel | Reisekostenvergütungen sind nicht sechstelerhöhend (gilt nach § 67 Abs 2 EStG auch für Reiseaufwandsentschädigungen gemäß § 3 EStG) |
| Befreiung von Dienstgeberbeitrag nach dem FLAF (DB), Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) | Ja (gilt auch für Reiseaufwandsentschädigungen gemäß § 3 EStG) |
| Beitragsfreiheit bei der Sozialversicherung | Ja (gemäß § 49 Abs 3 Z 1 ASVG auch für Reiseaufwandsentschädigungen gemäß § 3 EStG) |
| Reisekosten als Betriebsausgaben gemäß § 4 Abs 5 EStG/ Werbungskosten gemäß § 16 Abs 1 Z 9 EStG | Ja (aber mit Zwölfteilung bei Auslandsreisen; jedoch keine Kalendertagsregelung möglich) |

Steuerfreie und sozialversicherungsfreie pauschale Reiseaufwandsentschädigungen von begünstigten Rechtsträgern an Sportler, etc (§ 3 Abs 1 Z 16c EStG und § 49 Abs 3 Z 28 ASVG)

Pauschale Reiseaufwandsentschädigungen, die von begünstigten Rechtsträgern iSd §§ 34 ff BAO, deren satzungsgemäßer Zweck die Ausübung oder Förderung des Körpersportes ist, an Sportler, Schiedsrichter und Sportbetreuer (zB Trainer, Masseur, Zeugwart, nicht jedoch der Platzwart) gewährt werden, in Höhe von bis zu **€ 120** (bis 2022: € 60) **pro Einsatztag**, höchstens aber **€ 720** (bis 2022: € 540) **pro Kalendermonat** der Tätigkeit. Die Steuerfreiheit steht nur zu, wenn beim Steuerabzug vom Arbeitslohn neben den pauschalen Aufwandsentschädigungen keine Reisevergütungen, Tages- oder Nächtigungsgelder gemäß § 26 Z 4 EStG oder Reiseaufwandsentschädigungen gemäß § 3 Abs 1 Z 16b EStG steuerfrei ausgezahlt werden. Der begünstigte Rechtsträger hat ab 2023 für jeden Steuerpflichtigen, dem er in einem Kalenderjahr für eine nichtselbständige Tätigkeit ausschließlich pauschale Reiseaufwandsentschädigungen ausbezahlt hat, diese mittels amtlichem Formular dem Finanzamt jeweils bis Ende Februar des Folgejahres zu übermitteln. Hinsichtlich **Details** siehe LStR 2002 Rz 92k.

Hinweis

Können Einsatztage iSd § 3 Abs 1 Z 16c EStG aufgrund der **COVID-19-Krise** im **Kalenderjahr 2020 bzw bis einschließlich 30.6.2021** nicht stattfinden und werden pauschale Reiseaufwandsentschädigungen weiter gewährt, können diese steuerfrei behandelt werden (vgl § 124b Z 352 EStG idF 18. COVID-19-Gesetz bzw COVID-19-StMG bzw 2. COVID-19-StMG). Hinsichtlich Details siehe LStR 2002 Rz 92l.

Hinweis

Können Einsatztage iSd § 3 Abs 1 Z 16c EStG aufgrund der **COVID-19-Krise** in den **Kalendermonaten November und Dezember 2021** nicht stattfinden und werden pauschale Reiseaufwandsentschädigungen weiter gewährt, können diese steuerfrei behandelt werden (vgl § 124b Z 381 EStG idF BGBl I 2021/227).

Hinsichtlich Details siehe LStR 2002 Rz 92l.

Hinweis

Mit dem Gemeinnützigkeitsreformgesetz 2023 – GemRefG 2023 (BGBl I 2023/188) wurde ab 1.1.2024 das steuerfreie „**kleine**“ und „**große**“ **Freiwilligenpauschale** (vgl § 3 Abs 1 Z 42 EStG und § 124b Z 442 EStG) eingeführt.

- Kleines Freiwilligenpauschale: bis zu € 30 pro Kalendertag, höchstens € 1.000 im Kalenderjahr;
- Großes Freiwilligenpauschale: bis zu € 50 pro Kalendertag, höchstens € 3.000 im Kalenderjahr.

Im Sportbereich kann das Freiwilligenpauschale von der gleichen Körperschaft oder einer mit ihr verbundenen Körperschaft **nur alternativ zu pauschalen Reiseaufwandsentschädigungen** für Sportler, Schiedsrichter und Sportbetreuer gemäß § 3 Abs 1 Z 16c EStG gewährt werden (vgl GemRefG 2023 ErläutRV 2319 BlgNr 27. GP 2).

25.2. Pauschaler Kostenersatz bei Öffi-Nutzung

Verwendet der Arbeitnehmer für eine Dienstreise bzw berufliche Fahrt **ab 1.1.2025** nachweislich eine **privat gekaufte Fahrkarte** für ein Massenbeförderungsmittel, **kann der Arbeitgeber**

- die tatsächlichen Kosten oder
- den Beförderungszuschuss gemäß § 7 Abs 5 RGV oder
- die fiktiven Kosten für das günstigste öffentliche Verkehrsmittel (zB ÖBB-Ticket 2. Klasse, nicht jedoch Sparschiene-Tickets),

als Reisekostenersätze gemäß § 26 Z 4 EStG **nicht steuerbar ersetzen**. Der **pauschale Kostenersatz** mittels Beförderungszuschuss oder für das günstigste öffentliche Verkehrsmittel ist mit **maximal € 2.450 pro Kalenderjahr** begrenzt.

Der **Beförderungszuschuss gemäß § 7 Abs 5 RGV** beträgt ab 1.1.2025:

- Für die ersten 50 km: € 0,50/km;
- Für die weiteren 250 km: € 0,20/km;
- Für jeden weiteren km: € 0,10/km.

Für die Berechnung des Beförderungszuschusses ist die kilometermäßig kürzeste Wegstrecke – bezogen auf die Straßenkilometer – heranzuziehen. Der **Beförderungszuschuss** darf **pro Wegstrecke maximal € 109** betragen (vgl LStR 2002 Rz 713a).

| Erhöhte Beförderungszuschüsse laut RGV ab 1.1.2025 | Betrag pro km |
|---|----------------------|
| Für die ersten 50 Kilometer | € 0,50 |
| Für die weiteren 250 Kilometer | € 0,20 |
| Für jeden weiteren Kilometer | € 0,10 |
| Maximalbetrag pro Wegstrecke | € 109,00 |
| Maximalbetrag pro Kalenderjahr (Jahresdeckel entspricht dem österreichweit gültigen Klimaticket inkl. 1. Klasse-Upgrade bei den Österreichischen Bundesbahnen) – gilt auch bei Ansatz der fiktiven Kosten für das günstigste Massenbeförderungsmittel | € 2.450,00 |

Verwendet der **Arbeitnehmer** seine **privat gekaufte Fahrkarte** für ein Massenbeförderungsmittel für Dienstreisen bzw berufliche Fahrten (die nicht die Strecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte betreffen) **und werden** ihm die **Kosten für diese Fahrten vom Arbeitgeber nicht oder nicht zur Gänze ersetzt** (siehe LStR 2002 Rz 713a), kann der Arbeitnehmer **Werbungskosten gemäß § 16 Abs 1 Z 12 EStG** geltend machen.

Der **Nachweis der beruflichen Nutzung** hat durch entsprechende Aufzeichnungen zu erfolgen, die eine verlässliche Beurteilung ermöglichen (vgl LStR 2002 Rz 290a).

Hinweis

Der Bundesminister für Finanzen wird gemäß **§ 26 Z 4 lit f EStG** ermächtigt, die pauschale Berücksichtigung von Aufwendungen des Arbeitnehmers bei Verwendung von Massebeförderungsmitteln durch Verordnung näher zu regeln und dabei im Interesse ökologischer Zielsetzungen Begünstigungen vorzusehen. Siehe auch **§ 16 Abs 1 Z 12 EStG**.

Siehe Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die pauschale Berücksichtigung von Aufwendungen aus der beruflichen Nutzung von Massenbeförderungsmitteln (**Fahrtkostenersatzverordnung**) (BGBl II 2024/288).

Hinweis

Das **Öffi-Ticket** gemäß **§ 26 Z 5 lit b EStG** umfasst nur Wochen-, Monats- oder Jahreskarten, die **Fahrtkostenersatzverordnung** gilt hingegen auch für Einzelfahrscheine (LStR 2002 Rz 750b).

26. PENDLERPAUSCHALE

26.1. Pendlerpauschale ab 1.1.2013 (§ 16 Abs 1 Z 6 EStG)

| | einfache Wegstrecke | jährlicher Pauschalbetrag |
|--|-------------------------|---------------------------|
| kleines Pendlerpauschale ¹⁾ | mindestens 20 bis 40 km | € 696 |
| | mehr als 40 bis 60 km | € 1.356 |
| | mehr als 60 km | € 2.016 |
| großes Pendlerpauschale ²⁾ | mindestens 2 bis 20 km | € 372 |
| | mehr als 20 bis 40 km | € 1.476 |
| | mehr als 40 bis 60 km | € 2.568 |
| | mehr als 60 km | € 3.672 |

¹⁾ Die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte beträgt mindestens 20 km und die Benützung eines Massenbeförderungsmittels ist zumutbar (§ 16 Abs 1 Z 6 lit c EStG).

²⁾ Die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ist dem Arbeitnehmer zumindest hinsichtlich der halben Entfernung nicht zumutbar (§ 16 Abs 1 Z 6 lit d EStG).

| Zusätzliche Pauschalbeträge für die Monate Mai 2022 bis Juni 2023 ¹⁾ | | |
|---|-------------------------|----------------------------|
| | einfache Wegstrecke | monatlicher Pauschalbetrag |
| kleines Pendlerpauschale | mindestens 20 bis 40 km | € 29,00 |
| | mehr als 40 bis 60 km | € 56,50 |
| | mehr als 60 km | € 84,00 |
| großes Pendlerpauschale | mindestens 2 bis 20 km | € 15,50 |
| | mehr als 20 bis 40 km | € 61,50 |
| | mehr als 40 bis 60 km | € 107,00 |
| | mehr als 60 km | € 153,00 |

¹⁾ Vgl. § 124b Z 395 EStG idF BGBl I 2022/63.

Voraussetzung für die Berücksichtigung des „vollen“ (kleinen bzw großen) Pendlerpauschales ist, dass der Arbeitnehmer **an mindestens elf Tagen im Kalendermonat** von der Wohnung zur Arbeitsstätte fährt. Ist dies nicht der Fall gilt Folgendes:

- Fährt der Arbeitnehmer **an mindestens acht Tagen, aber an nicht mehr als zehn Tagen im Kalendermonat** von der Wohnung zur Arbeitsstätte, steht das jeweilige Pendlerpauschale *zu zwei Drittel* zu. Werden **Fahrtkosten als Familienheimfahrten** berücksichtigt, steht *kein Pendlerpauschale* für die Wegstrecke vom Familienwohnsitz (§ 20 Abs 1 Z 2 lit e EStG) zur Arbeitsstätte zu.
- Fährt der Arbeitnehmer **an mindestens vier Tagen, aber an nicht mehr als sieben Tagen im Kalendermonat** von der Wohnung zur Arbeitsstätte, steht das jeweilige Pendlerpauschale *zu einem Drittel* zu. Werden **Fahrtkosten als Familienheimfahrten** berücksichtigt, steht *kein Pendlerpauschale* für die Wegstrecke vom Familienwohnsitz (§ 20 Abs 1 Z 2 lit e EStG) zur Arbeitsstätte zu.

Einem Steuerpflichtigen steht **im Kalendermonat höchstens ein Pendlerpauschale in vollem Ausmaß** zu (§ 16 Abs 1 Z 6 lit e EStG).

Bei Vorliegen **mehrerer Wohnsitze** ist für die Berechnung des Pendlerpauschales entweder der zur Arbeitsstätte nächstgelegene Wohnsitz oder der Familienwohnsitz (§ 20 Abs 1 Z 2 lit e EStG) maßgeblich (§ 16 Abs 1 Z 6 lit f EStG).

Das Pendlerpauschale ist **auch für Feiertage** sowie für Lohnzahlungszeiträume zu berücksichtigen, in denen sich der Arbeitnehmer im **Krankenstand oder Urlaub** befindet (§ 16 Abs 1 Z 6 lit h EStG).

Hinweis

§ 16 Abs 1 Z 6 lit h EStG ist auch im Falle von COVID-19-Kurzarbeit, Telearbeit wegen der **COVID-19-Krise** bzw Dienstverhinderungen wegen der COVID-19-Krise anwendbar. Dies gilt für Lohnzahlungszeiträume, die vor dem 1.7.2021 enden (vgl § 124b Z 349 EStG idF 3. COVID-19-Gesetz bzw KonStG 2020 bzw COVID-19-StMG bzw 2. COVID-19-StMG).

Hinsichtlich Details siehe LStR 2002 Rz 250b.

Hinweis

§ 16 Abs 1 Z 6 lit h EStG ist auch im Falle von COVID-19-Kurzarbeit, Telearbeit wegen der **COVID-19-Krise** bzw Dienstverhinderungen wegen der COVID-19-Krise anwendbar. Dies gilt für Lohnzahlungszeiträume, die nach dem 31.10.2021 beginnen und vor dem 1.1.2022 enden (vgl § 124b Z 380 EStG idF BGBl I 2021/227).

Firmenwagen bzw Firmen(elektro)fahrrad: Wird dem Arbeitnehmer ein arbeitgebereignes Kraftfahrzeug für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zur Verfügung gestellt, steht **kein Pendlerpauschale** und kein Pendlereuro zu. Dies gilt nicht, wenn ein arbeitgebereignes Fahrrad oder Elektrofahrrad zur Verfügung gestellt wird (§ 16 Abs 1 Z 6 lit b EStG idF BGBl I 2021/18 ab 8.1.2021).

Werkverkehr bzw Beförderung auf Kosten des Arbeitgebers: Liegen bei einem Arbeitnehmer die Voraussetzungen für die Berücksichtigung eines Pendlerpauschales vor, gilt bezüglich § 26 Z 5 EStG Folgendes (vgl § 16 Abs 1 Z 6 lit i EStG idF AbgÄG 2022 und § 124b Z 398 EStG ab 1.1.2023):

- lit aa: Nutzt der Arbeitnehmer an der Mehrzahl der Arbeitstage im Lohnzahlungszeitraum einen Werkverkehr gemäß § 26 Z 5 lit a EStG, steht ein Pendlerpauschale nur für jene Wegstrecke zu, die nicht von § 26 Z 5 lit a EStG umfasst ist. Kostenbeiträge des Arbeitnehmers für die Beförderung im Werkverkehr stellen Werbungskosten dar. Das zustehende Pendlerpauschale und ein zu leistender Kostenbeitrag sind dabei insgesamt mit der Höhe des sich aus § 16 Abs 1 Z 6 lit c, d oder e EStG ergebenden Betrages für die Gesamtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte begrenzt.
- lit bb: Bei Zuwendungen gemäß § 26 Z 5 lit b EStG vermindert sich das Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs 1 Z 6 lit c, d oder e EStG um die vom Arbeitgeber getragenen Kosten. Die Zuwendungen sind verhältnismäßig auf den gesamten Zeitraum der Gültigkeit der Wochen-, Monats- oder Jahreskarte zu verteilen.

§ 26 Z 5 EStG idF AbgÄG 2022

Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören nicht: [...]

- a) Die Beförderung des Arbeitnehmers, wenn der Arbeitgeber seine Arbeitnehmer zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit Fahrzeugen in der Art eines Massenbeförderungsmittels befördert oder befördern lässt (**Werkverkehr**).

- b) Die **Zurverfügungstellung einer Wochen-, Monats- oder Jahreskarte** für ein Massenbeförderungsmittel durch den Arbeitgeber für seine Arbeitnehmer, sofern die Karte zumindest am Wohn- oder Arbeitsort gültig ist. Dies gilt auch, wenn der Arbeitgeber die Kosten einer solchen Karte zumindest teilweise übernimmt.

Die Beförderung und Übernahme der Kosten stellen steuerpflichtigen Arbeitslohn dar, wenn diese anstelle des bisher gezahlten Arbeitslohns oder einer üblichen Lohnerhöhung geleistet werden.

Für die Inanspruchnahme des Pendlerpauschales hat der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber auf einem amtlichen Formular eine **Erklärung über das Vorliegen der Voraussetzungen** abzugeben oder elektronisch zu übermitteln. Der Arbeitgeber hat die Erklärung des Arbeitnehmers zum Lohnkonto (§ 76 EStG) zu nehmen. Änderungen der Verhältnisse für die Berücksichtigung des Pendlerpauschales muss der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber innerhalb eines Monats melden (§ 16 Abs 1 Z 6 lit g EStG).

In § 16 Abs 1 Z 6 lit j EStG ist eine **Verordnungsermächtigung** vorgesehen. Mit BGBl II 2013/276 vom 19.9.2013 wurde die „**Pendlerverordnung**“ kundgemacht (VO über die Kriterien zur Ermittlung des Pendlerpauschales und des Pendlereuros, zur Einrichtung eines Pendlerrechners und zum Vorliegen eines Familienwohnsitzes – Pendlerverordnung). Mit BGBl II 2014/154 vom 24.6.2014, BGBl II 2019/324 vom 6.11.2019 und BGBl II 2022/275 vom 8.7.2022 wurde die VO novelliert.

26.2. Pendlerverordnung

26.2.1. Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte

Die **Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte** umfasst die gesamte Wegstrecke, die unter Verwendung eines Massenbeförderungsmittels, ausgenommen eines Schiffes oder Luftfahrzeuges, unter Verwendung eines privaten Personenkraftwagens oder auf Gehwegen (siehe § 1 Abs 7 der VO) zurückgelegt werden muss, um nach Maßgabe des § 1 Abs 2 der VO in der kürzesten möglichen Zeitdauer (siehe § 2 Abs 2 der VO) die Arbeitsstätte von der Wohnung aus zu erreichen. Entsprechendes gilt nach Maßgabe des § 1 Abs 3 der VO für die Entfernung zwischen Arbeitsstätte und Wohnung (§ 1 Abs 1 der VO).

Der **Ermittlung der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte** sind die Verhältnisse zu Grunde zu legen, die vorliegen, wenn die Arbeitsstätte in einem Zeitraum von 60 Minuten vor dem tatsächlichen Arbeitsbeginn bis zum tatsächlichen Arbeitsbeginn erreicht wird (§ 1 Abs 2 der VO).

Der **Ermittlung der Entfernung zwischen Arbeitsstätte und Wohnung** sind die Verhältnisse zu Grunde zu legen, die vorliegen, wenn die Arbeitsstätte in einem Zeitraum vom tatsächlichen Arbeitsende bis zu einem Zeitpunkt, der 60 Minuten später liegt, verlassen wird (§ 1 Abs 3 der VO).

Bei **flexiblen Arbeitszeitmodellen** (beispielsweise gleitender Arbeitszeit), ist der Ermittlung der Entfernung ein Arbeitsbeginn und ein Arbeitsende zu Grunde zu legen, das den überwiegenden tatsächlichen Arbeitszeiten im Kalenderjahr entspricht (§ 1 Abs 4 der VO).

Sind die **zeitlichen und örtlichen Umstände** der Erbringung der Arbeitsleistung **während des gesamten Kalendermonats im Wesentlichen gleich** und ergeben sich nach § 1 Abs 2 der VO einerseits und § 1 Abs 3 der VO andererseits abweichende Entfernungen, ist die längere Entfernung maßgebend (§ 1 Abs 5 der VO).

Sind die **zeitlichen oder örtlichen Umstände** der Erbringung der Arbeitsleistung **während des gesamten Kalendermonats nicht im Wesentlichen gleich**, ist jene Entfernung maßgebend, die im Kalendermonat überwiegend zurückgelegt wird. Liegt kein Überwiegen vor, ist die längere Entfernung maßgebend (§ 1 Abs 6 der VO).

Gehwege sind Teilstrecken, auf denen kein Massenbeförderungsmittel verkehrt. Eine Teilstrecke unmittelbar vor der Arbeitsstätte ist als Gehweg zu berücksichtigen, wenn sie zwei Kilometer nicht übersteigt. In allen übrigen Fällen sind als Gehwege Teilstrecken zu berücksichtigen, die einen Kilometer nicht übersteigen (§ 1 Abs 7 der VO).

Ist die **Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar** (siehe § 2 Abs 1 der VO), bemisst sich die Entfernung nach den Streckenkilometern des Massenbeförderungsmittels und allfälliger zusätzlicher Straßenkilometer und Gehwege. Beträgt die Gesamtstrecke zumindest 20 Kilometer, sind angefangene Kilometer auf volle Kilometer aufzurunden (§ 1 Abs 8 der VO).

Ist die **Benützung eines Massenbeförderungsmittels unzumutbar** (siehe § 2 Abs 1 der VO), bemisst sich die Entfernung nach den Straßenkilometern der schnellsten Straßenverbindung. Beträgt die Gesamtstrecke zumindest zwei Kilometer, sind angefangene Kilometer auf volle Kilometer aufzurunden (§ 1 Abs 9 der VO).

Bei der Ermittlung der Straßenkilometer gemäß § 1 Abs 8 und 9 der VO sind **nur abstrakte durchschnittliche Verhältnisse zu berücksichtigen**, die auf einer typisierenden Betrachtung beruhen (insbesondere Durchschnittsgeschwindigkeiten). Konkrete Verhältnisse (insbesondere Staus oder privat veranlasste Umwege) sind nicht zu berücksichtigen (§ 1 Abs 10 der VO).

26.2.2. Zumutbarkeit und Unzumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels

Die Zumutbarkeit bzw. Unzumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels ist nach Z 1 und Z 2 zu beurteilen. Dabei sind die Verhältnisse gemäß § 1 der VO zu Grunde zu legen. Die Umstände, die die Zumutbarkeit bzw. Unzumutbarkeit begründen, müssen jeweils überwiegend im Kalendermonat vorliegen (§ 2 Abs 1 der VO).

Z 1: Unzumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels **liegt vor**, wenn,

- **lit a:** zumindest für die Hälfte der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte oder zwischen Arbeitsstätte und Wohnung nach Maßgabe des § 1 der VO kein Massenbeförderungsmittel zur Verfügung steht oder
- **lit b:** der Steuerpflichtige über einen gültigen Ausweis gemäß § 29b der Straßenverkehrsordnung 1960 verfügt oder

- **lit c:** die Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel wegen dauernder Gesundheitsschädigung oder wegen Blindheit für den Steuerpflichtigen im Behindertenpass (§ 42 Abs 1 Bundesbehindertengesetz) eingetragen ist.

Z 2: Kommt Z 1 nicht zur Anwendung, gilt unter Zugrundelegung der Zeitdauer (siehe § 2 Abs 2 der VO) Folgendes:

- **lit a:** Bis 60 Minuten Zeitdauer ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels stets zumutbar.
- **lit b:** Bei mehr als 120 Minuten Zeitdauer ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels stets unzumutbar.
- **lit c:** Übersteigt die Zeitdauer 60 Minuten nicht aber 120 Minuten, ist auf die entfernungsabhängige Höchstdauer abzustellen. Diese beträgt 60 Minuten zuzüglich einer Minute pro Kilometer der Entfernung, jedoch maximal 120 Minuten. Angefangene Kilometer sind dabei auf volle Kilometer aufzurunden. Übersteigt die kürzeste mögliche Zeitdauer die entfernungsabhängige Höchstdauer, ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels unzumutbar.

Die **Zeitdauer** umfasst die gesamte Zeit, die vom Verlassen der Wohnung bis zum Arbeitsbeginn bzw vom Arbeitseende bis zum Eintreffen bei der Wohnung verstreicht; sie umfasst auch Wartezeiten. Für die Ermittlung der Zeitdauer gilt:

- **Z 1:** Stehen verschiedene Massenbeförderungsmittel zur Verfügung, ist das schnellste Massenbeförderungsmittel zu berücksichtigen.
- **Z 2:** Zudem ist die optimale Kombination von Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel zu berücksichtigen; dabei ist für mehr als die Hälfte der Entfernung ein zur Verfügung stehendes Massenbeförderungsmittel zu berücksichtigen. Ist eine Kombination von Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel mit einem Anteil des Individualverkehrsmittels von höchstens 15 Prozent der Entfernung verfügbar, ist diese Kombination vorrangig zu berücksichtigen.
- **Z 3:** Steht sowohl ein Massenbeförderungsmittel als auch eine Kombination von Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel zur Verfügung, liegt eine optimale Kombination iSd Z 2 nur dann vor, wenn die nach Z 2 ermittelte Zeitdauer gegenüber dem schnellsten Massenbeförderungsmittel zu einer Zeitersparnis von mindestens 15 Minuten führt (§ 2 Abs 2 der VO).

Sind die **zeitlichen und örtlichen Umstände** der Erbringung der Arbeitsleistung **während des gesamten Kalendermonates im Wesentlichen gleich**, und ergeben sich nach § 1 Abs 2 und 3 der VO unterschiedliche Zeitdauern, ist die längere Zeitdauer maßgebend (§ 2 Abs 3 der VO).

Sind die **zeitlichen oder örtlichen Umstände** der Erbringung der Arbeitsleistung während des gesamten Kalendermonats **nicht im Wesentlichen gleich**, ist jene Zeit maßgebend, die erforderlich ist, um die Entfernung von der Wohnung zur Arbeitsstätte bzw von der Arbeitsstätte zur Wohnung im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurückzulegen. Liegt kein Überwiegen vor, ist die längere Zeitdauer gemäß § 2 Abs 2 der VO maßgebend (§ 2 Abs 4 der VO).

26.2.3. Pendlerrechner

Für die Ermittlung der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bzw zwischen Arbeitsstätte und Wohnung (siehe § 1 der VO) und für die Beurteilung, ob die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar oder unzumutbar ist (siehe § 2 der VO), **ist für Verhältnisse innerhalb Österreichs der vom BMF im Internet zur Verfügung gestellte Pendlerrechner zu verwenden** (§ 3 Abs 1 der VO).

Dem Pendlerrechner sind die Verhältnisse zu Grunde zu legen, die für den abgefragten Tag bestehen (§ 3 Abs 2 der VO).

Entsprechen die zeitlichen und örtlichen Umstände der Erbringung der Arbeitsleistung während des gesamten Kalendermonats im Wesentlichen jenen, die für den abgefragten Tag im Pendlerrechner bestehen, kann angenommen werden, dass das unter Verwendung des Pendlerrechners für den abgefragten Tag ermittelte Ergebnis mit dem übereinstimmt, das sich für alle maßgebenden Tage des Kalendermonats ergibt (§ 3 Abs 3 der VO).

Liegen für verschiedene abgefragte Tage unter Verwendung des Pendlerrechners unterschiedliche Ergebnisse vor, ist jenes maßgebend, das für einen abgefragten Tag (siehe § 3 Abs 3 der VO) ermittelt wurde, der jenem Kalenderjahr zuzurechnen ist, für das die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und die Beurteilung, ob die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar ist, zu beurteilen ist. In allen anderen Fällen ist die zeitnähere Abfrage nach § 3 Abs 3 der VO maßgebend (§ 3 Abs 4 der VO).

Das **Ergebnis des Pendlerrechners ist nicht heranzuziehen, wenn** nachgewiesen wird, dass

- **Z 1:** bei der Berechnung der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bzw der Entfernung zwischen Arbeitsstätte und Wohnung (siehe § 1 der VO) oder
- **Z 2:** bei der Beurteilung, ob die Benützung eines Massenbeförderungsmittels unzumutbar ist (siehe § 2 der VO)

unrichtige Verhältnisse berücksichtigt werden. Dieser Nachweis kann vom Steuerpflichtigen nur im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung erbracht werden. Die Nachweismöglichkeit erstreckt sich jedoch nicht auf jene Verhältnisse, die dem Pendlerrechner auf Grund einer abstrakten Betrachtung des Individualverkehrs hinterlegt sind und auf einer typisierenden Betrachtung beruhen (beispielsweise die hinterlegte Durchschnittsgeschwindigkeit) (§ 3 Abs 5 der VO).

Das **Ergebnis des Pendlerrechners gilt als amtliches Formular** iSd § 16 Abs 1 Z 6 lit g EStG, das der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber ausgedruckt und unterschrieben oder elektronisch signiert übermitteln kann. Erfolgt keine Berücksichtigung des Pendlerpauschales und des Pendlereuro durch den Arbeitgeber bei Anwendung des Lohnsteuertarifs, hat der Arbeitnehmer das Ergebnis des Pendlerrechners für Zwecke der Berücksichtigung bei der Einkommensteuerveranlagung heranzuziehen und aufzubewahren (§ 3 Abs 6 der VO).

Ist die **Verwendung des Pendlerrechners nicht möglich** (insbesondere weil die Wohnung oder Arbeitsstätte im Ausland liegt) oder liefert der Pendlerrechner dauerhaft kein Ergebnis (insbesondere bei Fehlermeldung wegen Zeitüberschreitung), hat der Arbeitnehmer für die Inanspruchnahme des

Pendlerpauschales und des Pendlereuro das für derartige Fälle vorgesehene amtliche Formular zu verwenden. Wenn der Pendlerrechner dauerhaft kein Ergebnis liefert, ist dies durch einen entsprechenden Ausdruck oder durch ein PDF-Dokument des Pendlerrechners nachzuweisen (§ 3 Abs 7 der VO).

Hinweis

Berechnungsprogramm des BMF – „Pendlerrechner“ – unter www.bmf.gv.at

26.2.4. Familienwohnsitz

Ein **Familienwohnsitz** (siehe § 16 Abs 1 Z 6 lit f EStG und § 20 Abs 1 Z 2 lit e EStG) **liegt dort, wo**

- ein in (Ehe)Partnerschaft oder in Lebensgemeinschaft lebender Steuerpflichtiger oder
 - ein alleinstehender Steuerpflichtiger
- seine **engsten persönlichen Beziehungen (zB Familie, Freundeskreis) und einen eigenen Hausstand** (siehe § 4 Abs 2 der VO) hat (§ 4 Abs 1 der VO).

Der Steuerpflichtige hat einen **eigenen Hausstand**, wenn er eine Wohnung besitzt, deren Einrichtung seinen Lebensbedürfnissen entspricht. Ein eigener Hausstand liegt jedenfalls nicht vor, wenn der Steuerpflichtige Räumlichkeiten innerhalb eines Wohnverbandes einer oder mehrerer Person(en), die nicht (Ehe) Partner sind oder mit denen eine Lebensgemeinschaft besteht, mitbewohnt (§ 4 Abs 2 der VO).

26.2.5. Inkrafttreten

Diese VO ist vorbehaltlich des § 5 Abs 2 der VO anzuwenden, wenn

- die Einkommensteuer veranlagt wird, erstmalig bei der Veranlagung **für das Kalenderjahr 2014**,
- die Einkommensteuer (Lohnsteuer) durch Abzug eingehoben oder durch Veranlagung festgesetzt wird, für **Lohnzahlungszeiträume, die nach dem 31.12.2013 enden** (§ 5 Abs 1 der VO).

Elektronische Übermittlungen gemäß § 3 Abs 6 und 7 der VO sind nicht vor dem Vorliegen der technischen Voraussetzungen zulässig (§ 5 Abs 3 der VO).

Schriftenreihe der Plattform für Wirtschaft, Insolvenz- und Sanierungsrecht – Band 1

Clemens Jauffer
Bettina Nunner-Krautgasser
Gerhard Schummer (Hrsg)

Unternehmensanierung:
Steuern und Finanzierung

Vortragsreihe 2022/2023

VERLAG
ÖSTERREICH

Unternehmensanierung im Fokus

Jauffer/Nunner-Krautgasser/Schummer (Hrsg)
Unternehmensanierung: Steuern und Finanzierung
Vortragsreihe 2022/2023

Sammlung, 142 Seiten, broschiert
ISBN 978-3-7046-9562-8
Erscheinungsdatum: 13. 12. 2024
39,00 €
Auch als eBook erhältlich

VERLAG
ÖSTERREICH



www.verlagoesterreich.at

27. WERBUNGSKOSTENPAUSCHALE

Auf Grund der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten (BGBl II 2001/382 idF BGBl II 2021/500), können – **anstelle des jährlichen Pauschbetrages iHv € 132** – ohne Nachweis der tatsächlichen Aufwendungen Werbungskosten auf Grund von Erfahrungswerten geltend gemacht werden. Liegen keine Aufwendungen vor, kommen keine Pauschbeträge nach dieser Verordnung in Betracht (vgl LStR 2002 Rz 396; hinsichtlich Details siehe LStR 2002 Rz 397 ff).

| Berufsgruppe | Pauschale in % pa | Höchstbetrag pa |
|--|--------------------------|-----------------------------|
| Artisten (§ 1 Z 1), Schauspieler (§ 1 Z 2), Musiker (§ 1 Z 5) | 5% | € 2.628 |
| Fernsehschaffende (§ 1 Z 3), Journalisten (§ 1 Z 4) | 7,5% | € 3.942 |
| Forstarbeiter ohne Motorsäge, Förster, Berufsjäger (§ 1 Z 6) | 5% | € 1.752 |
| Forstarbeiter mit Motorsäge (§ 1 Z 6) | 10% | € 2.628 |
| Hausbesorger (§ 1 Z 7) | 15% | € 3.504 |
| Heimarbeiter (§ 1 Z 8) | 10% | € 2.628 |
| Vertreter (> 50% der Arbeitszeit im Außendienst) (§ 1 Z 9) ¹⁾ | 5% | € 2.190 |
| Mitglieder einer Stadt-, Gemeinde- oder Ortsvertretung (§ 1 Z 10) | 15% | mind. € 438 max. € 2.628 |
| Expatriates (§ 1 Z 11) ²⁾ – ab 1.1.2016 | 20% | max. € 10.000 |

¹⁾ Der Arbeitnehmer muss ausschließlich Vertreter Tätigkeit ausüben. Zur Vertreter Tätigkeit gehört sowohl die Tätigkeit im Außendienst als auch die für konkrete Aufträge erforderliche Tätigkeit im Innendienst. Von der Gesamtarbeitszeit muss dabei mehr als die Hälfte im Außendienst verbracht werden.

Die Bestimmung ist auch anwendbar, wenn aufgrund der COVID-19-Krise im Kalenderjahr 2020 nicht mehr als die Hälfte der Gesamtarbeitszeit im Außendienst verbracht wurde (vgl § 6 Abs 5).

²⁾ Expatriates sind Arbeitnehmer,

- a) die im Auftrag eines ausländischen Arbeitgebers in Österreich im Rahmen eines Dienstverhältnisses zu einem österreichischen Arbeitgeber (Konzerngesellschaft oder inländische Betriebsstätte iSd § 81 EStG) für höchstens fünf Jahre beschäftigt werden,
- b) die während der letzten zehn Jahre keinen Wohnsitz im Inland hatten,
- c) die ihren bisherigen Wohnsitz im Ausland beibehalten und
- d) für deren Einkünfte Österreich das Besteuerungsrecht zukommt.

Bemessungsgrundlage für die Ermittlung der Pauschbeträge sind die Bruttobezüge abzüglich der steuerfreien Bezüge und abzüglich der sonstigen Bezüge, soweit diese nicht wie ein laufender Bezug nach dem Lohnsteuertarif zu versteuern sind (Bruttobezüge gemäß KZ 210 abzüglich der Bezüge gemäß KZ 215 und 220 des L 16).

Bei nicht ganzjähriger Tätigkeit sind die sich aus § 1 der VO ergebenden Beträge anteilig zu berücksichtigen; hiebei gelten angefangene Monate als volle Monate.

Die **Berücksichtigung der Pauschbeträge** erfolgt im Veranlagungsverfahren. Im Rahmen der Lohnverrechnung können die Pauschbeträge nur im Wege eines Freibetragsbescheides gemäß § 63 EStG berücksichtigt werden; ausgenommen davon ist jener nach § 1 Z 11 der VO (Expatriates) (§ 2 der VO).

Wird eine **Tätigkeit teils nichtselbständig, teils selbständig ausgeübt** und werden bei der selbständig ausgeübten Tätigkeit Betriebsausgaben geltend gemacht, können Pauschbeträge im Sinne dieser VO nicht in Anspruch genommen werden (§ 3 der VO).

Kostensätze gemäß § 26 EStG, ausgenommen jene nach § 26 Z 9 EStG, *kürzen* die jeweiligen Pauschbeträge. Bei **Expatriates** gemäß § 1 Z 11 der VO *kürzen* Kostensätze gemäß § 26 Z 4 EStG *nicht* den Pauschbetrag (§ 4 der VO).

Werden die Pauschbeträge in Anspruch genommen, dann können daneben **keine anderen Werbungskosten, ausgenommen** jene Werbungskosten, die gemäß § 16 Abs 3 EStG nicht auf den Pauschbetrag anzurechnen sind, aus dieser Tätigkeit geltend gemacht werden (§ 5 der VO).

28. SACHBEZUGSWERTE (§ 15 Abs 2 EStG)

28.1. Dienstwagen

Rechtslage ab 1.1.2016

Besteht für den Arbeitnehmer die **Möglichkeit**, ein **arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug** gemäß § 2 Z 1 Kraftfahrgesetz 1967 **für nicht beruflich veranlasste Fahrten** einschließlich Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte **zu benützen**, gilt Folgendes (vgl § 4 Abs 1 Z 1 und Abs 2 SachbezugswerteVO):

| monatliche Anzahl der Privatkilometer | monatlicher %-Satz | monatlicher Höchstbetrag |
|---------------------------------------|--|--------------------------|
| Privatfahrten über 500 km | 2% der Anschaffungskosten (inkl. USt und NoVA) ¹⁾ | max. € 960 |
| Privatfahrten bis 500 km | 1% der Anschaffungskosten (inkl. USt und NoVA) ¹⁾ | max. € 480 |

¹⁾ Die **Anschaffungskosten** umfassen auch Kosten für Sonderausstattungen. Sonderausstattungen, die selbständige Wirtschaftsgüter darstellen, gehören nicht zu den Anschaffungskosten (§ 4 Abs 1 letzter Satz SachbezugswerteVO).

Bei **Gebrauchtfahrzeugen** ist für die Sachbezugsbewertung der Listenpreis und die CO₂-Emissionswert-Grenze im Zeitpunkt der erstmaligen Zulassung des Fahrzeuges maßgebend. Sonderausstattungen bleiben dabei unberücksichtigt. Anstelle dieses Betrages können die nachgewiesenen tatsächlichen Anschaffungskosten (einschließlich allfälliger Sonderausstattungen und Rabatte) iSd § 4 Abs 1 SachbezugswerteVO des ersten Erwerbes des Kraftfahrzeuges zu Grunde gelegt werden (§ 4 Abs 4 SachbezugswerteVO).

Bei **geleaste Kraftfahrzeugen** ist der Sachbezugswert von jenen Anschaffungskosten iSd § 4 Abs 1 SachbezugswerteVO zu berechnen, die der Berechnung der Leasingrate zu Grunde gelegt wurden werden (§ 4 Abs 5 SachbezugswerteVO).

Bei **Vorführkraftfahrzeugen** sind die um 15% erhöhten tatsächlichen Anschaffungskosten (einschließlich Sonderausstattungen) zuzüglich Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe anzusetzen (§ 4 Abs 6 SachbezugswerteVO). § 4 Abs 6 SachbezugswerteVO idF BGBl II 2019/314 gilt für Vorführkraftfahrzeuge, die nach dem 31.12.2019 erstmalig zugelassen werden und ist erstmals für Lohnzahlungszeiträume anzuwenden, die nach dem 31.12.2019 enden. Für Vorführkraftfahrzeuge, die vor dem 1.1.2020 erstmalig zugelassen werden, kommt für Lohnzahlungszeiträume, die nach dem 31.12.2019 enden, weiterhin § 4 Abs 6 SachbezugswerteVO idF BGBl II 2015/395 („Bei Vorführkraftfahrzeugen sind die um 20% erhöhten tatsächlichen Anschaffungskosten iSd § 4 Abs 1 SachbezugswerteVO anzusetzen werden.“) zur Anwendung (§ 8 Abs 8 Z 3 SachbezugswerteVO).

Elektro-Kraftfahrzeuge: Für Kraftfahrzeuge mit einem CO₂-Emissionswert von 0 Gramm pro Kilometer ist ab dem Kalenderjahr 2016 ein Sachbezugswert von Null anzusetzen. Ein Sachbezugswert von Null ist auch für die Zurverfügungstellung derartiger Kraftfahrzeuge im Rahmen einer (befristeten oder unbefristeten) Umwandlung überkollektivvertraglich gewährter Bruttobezüge anzusetzen. Eine vereinbarte Reduktion der Bruttobezüge und damit in Verbindung stehende zusätzliche Gewährung eines Sachbezugs stellt keine Bezugsverwendung dar (vgl § 4 Abs 1 Z 3 SachbezugswerteVO).

Zum Sachbezug betreffend „**Aufladen emissionsfreier Kraftfahrzeuge**“ siehe § 4c und § 8 Abs 9 und Abs 10 SachbezugswerteVO (**ab 1.1.2023**) und LStR 2002 Rz 207a bis Rz 207j.

Der für einen Kostenersatz maßgebliche Strompreis gemäß § 4c Abs 1 Z 2 lit b der Sachbezugswerteverordnung beträgt (siehe auch LStR 2002 Rz 207f):

| Maximaler Kostenersatz des Arbeitgebers für das Laden des arbeitgebereigenen Elektrofahrzeuges im Privatbereich des Arbeitnehmers | | | |
|--|--------------------------|-------------|--------------------------|
| Jahr | Strompreis je kWh | Jahr | Strompreis je kWh |
| 2023 | 22,247 Cent | 2025 | 35,889 Cent |
| 2024 | 33,182 Cent | | |

Vorsteuerabzug für Elektro-Kraftfahrzeuge ab 1.1.2016

Siehe dazu die Ausführungen unter „C. Umsatzsteuergesetz“ Pkt. 2.7.

Besonders schadstoffarme Kraftfahrzeuge: Abweichend von § 4 Abs 1 Z 1 SachbezugswerteVO ist für Kraftfahrzeuge mit einem CO₂-Emissionswert von nicht mehr als 141 Gramm pro Kilometer (Erstzulassung 2020) bei Privatfahrten von monatlich über 500 km ein monatlicher Sachbezug von 1,5% (0,75% bei Privatfahrten von monatlich bis 500 km) der tatsächlichen Anschaffungskosten des Kraftfahrzeuges (einschließlich USt und NoVA), maximal € 720 (€ 360) monatlich, anzusetzen. Dabei gilt:

- Der CO₂-Emissionswert von 141 Gramm pro Kilometer gilt im Kalenderjahr 2020 für erstmalig nach dem 31.3.2020 zugelassene Kraftfahrzeuge und verringert sich beginnend ab dem Kalenderjahr 2021 bis zum Kalenderjahr 2025 um jährlich 3 Gramm. Für die Ermittlung des Sachbezugs ist die CO₂-Emissionswert-Grenze im Kalenderjahr der erstmaligen Zulassung maßgeblich.
- Sofern für ein Kraftfahrzeug kein CO₂-Emissionswert vorliegt, ist § 4 Abs 1 Z 1 SachbezugswerteVO anzuwenden (§ 4 Abs 1 Z 2 SachbezugswerteVO).

Die folgende Tabelle zeigt den in den einzelnen Jahren für den ermäßigten Sachbezug maßgeblichen CO₂-Grenzwert (vgl LStR 2002 Rz 174b):

| Erstzulassung | max. CO₂-Emissionswert |
|----------------------|--|
| ab 1.4.2020 | 141 Gramm pro Kilometer |
| 2021 | 138 Gramm pro Kilometer |
| 2022 | 135 Gramm pro Kilometer |
| 2023 | 132 Gramm pro Kilometer |
| 2024 | 129 Gramm pro Kilometer |
| ab 2025 | 126 Gramm pro Kilometer |

Als **maßgeblicher CO₂-Emissionswert** ist entsprechend § 6 Abs 3 NoVAG folgender Wert laut Typenschein bzw Einzelgenehmigungsbescheid gemäß Kraftfahrgesetz 1967 heranzuziehen:

- der kombinierte WLTP-Wert der CO₂-Emissionen in Gramm pro Kilometer, ermittelt nach dem weltweit harmonisierten Prüfverfahren für leichte Nutzfahrzeuge (WLTP),
- bei extern aufladbaren Elektro-Hybridfahrzeugen der gewichtet kombinierte WLTP-Wert der CO₂-Emissionen in Gramm pro Kilometer, ermittelt nach dem weltweit harmonisierten Prüfverfahren für leichte Nutzfahrzeuge (WLTP),
- für Krafträder der WMTC-Wert der CO₂-Emissionen in Gramm pro Kilometer, ermittelt nach dem weltweit harmonisierten Emissions-Laborprüfzyklus (WMTC) (§ 4 Abs 1 Z 4 SachbezugswerteVO).

Inkrafttreten: § 4 Abs 1 SachbezugswerteVO gilt für Kraftfahrzeuge, die nach dem 31.3.2020 erstmalig zugelassen werden und für die im Typenschein bzw Einzelgenehmigungsbescheid gemäß Kraftfahrzeuggesetz 1967 der WLTP-Wert bzw WMTC-Wert der CO₂-Emissionen ausgewiesen ist, und ist erstmals für Lohnzahlungszeiträume anzuwenden, die nach dem 31.3.2020 enden (§ 8 Abs 8 Z 1 SachbezugswerteVO).

Für folgende Kraftfahrzeuge kommt für Lohnzahlungszeiträume, die nach dem 31.3.2020 enden, weiterhin § 4 Abs 1 SachbezugswerteVO idF BGBl II 2015/395 zur Anwendung:

- für Kraftfahrzeuge die vor dem 1.4.2020 erstmalig zugelassen werden und
- für Kraftfahrzeuge, für die nach dem 31.3.2020 im Typenschein bzw Einzelgenehmigungsbescheid gemäß Kraftfahrzeuggesetz 1967 kein WLTP-Wert bzw WMTC-Wert der CO₂-Emissionen ausgewiesen ist (wie insbesondere bei Kraftfahrzeugen gemäß § 15 Abs 22 NoVAG) (§ 8 Abs 8 Z 2 SachbezugswerteVO).

Hinweis

Für Kraftfahrzeuge, für die vor dem 1.4.2020 ein gültiger Kaufvertrag bzw Leasingvertrag abgeschlossen wurde, die nachweislich **aufgrund der COVID-19 Krise nicht vor 1.4.2020 erstmalig zugelassen werden konnten** und es deshalb zu einem höheren Sachbezugswert kommt, kann für Lohnzahlungszeiträume, die nach dem 31.3.2020 enden, für Erstzulassungen bis 30.5.2020 weiterhin § 4 Abs 1 SachbezugswerteVO idF BGBl II 2015/395 zur Anwendung kommen (§ 8 Abs 8 Z 2a SachbezugswerteVO).

Hinsichtlich Details siehe LStR 2002 Rz 174c.

Die folgende Tabelle zeigt den in den einzelnen Jahren für den ermäßigten Sachbezug maßgeblichen CO₂-Grenzwert (vgl LStR 2002 Rz 174b):

| Rechtslage für Erstzulassungen bis 31.3.2020 | |
|--|-------------------------------------|
| Jahr der Anschaffung | max. CO ₂ -Emissionswert |
| bis 2016 | 130 Gramm pro Kilometer |
| 2017 | 127 Gramm pro Kilometer |
| 2018 | 124 Gramm pro Kilometer |
| 2019 | 121 Gramm pro Kilometer |
| bis 31.3.2020 | 118 Gramm pro Kilometer |

Mini-Sachbezug: Wird ein **arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug nur gelegentlich oder sehr selten für Privatfahrten verwendet**, kann ein Sachbezug auf Basis der privat gefahrenen Kilometer angesetzt werden. Voraussetzung ist, dass sämtliche Fahrten lückenlos in einem Fahrtenbuch aufgezeichnet werden. Wenn sich aus der Multiplikation von privat gefahrenen Kilometern mal den in der folgenden Tabelle angeführten Cent-Beträgen ein geringerer Wert ergibt als 50% des halben Sachbezuges (= ¼ des vollen Sachbezuges), kann dieser geringere Wert angesetzt werden (vgl § 4 Abs 3 SachbezugswerteVO).

| Ansatz pro privat gefahrenem Kilometer | CO ₂ -Emissionswert überschritten | CO ₂ -Emissionswert nicht überschritten |
|--|--|--|
| ohne Chauffeur | € 0,67 | € 0,50 |
| mit Chauffeur | € 0,96 | € 0,72 |

Poolfahrzeuge: Besteht für Arbeitnehmer die Möglichkeit abwechselnd verschiedene arbeitgeber-eigene Fahrzeuge zu benützen, ist der Durchschnittswert der Anschaffungskosten aller Fahrzeuge und der Durchschnittswert des auf die Fahrzeuge anzuwendenden Prozentsatzes maßgebend. Ist unter diesen Fahrzeugen ein Fahrzeug mit einem Sachbezug von 2%, ist ein Sachbezug von max. € 960 anzusetzen. In allen anderen Fällen ist ein Sachbezug von max. € 720 anzusetzen (§ 4 Abs 6a SachbezugswerteVO).

Kostenbeiträge des Arbeitnehmers an den Arbeitgeber mindern den Sachbezugswert. Bei einem *einmaligen* Kostenbeitrag ist dieser zuerst von den tatsächlichen Anschaffungskosten abzuziehen, davon der Sachbezugswert zu berechnen und dann erst der Maximalbetrag gemäß § 4 Abs 1 Z 1 oder 2 SachbezugswerteVO zu berücksichtigen. Bei einem *laufenden* Kostenbeitrag ist zuerst der Sachbezugswert von den tatsächlichen Anschaffungskosten zu berechnen, davon ist der Kostenbeitrag abzuziehen und dann erst der Maximalbetrag gemäß § 4 Abs 1 Z 1 oder 2 SachbezugswerteVO zu berücksichtigen. Trägt der Arbeitnehmer Treibstoffkosten selbst, so ist der Sachbezugswert nicht zu kürzen (§ 4 Abs 7 SachbezugswerteVO).

Bis 31.12.2015 gab es noch alternativ dazu das Wahlrecht, den einmaligen Kostenbeitrag auf acht Jahre verteilt vom laufend ermittelten Sachbezugswert abzuziehen.

Hinsichtlich weiterer **Details** siehe LStR 2002 Rz 168 bis Rz 187.

Kfz-Sachbezug für wesentlich beteiligte (>25%) Gesellschafter-Geschäftsführer iSd § 22 Z 2 EStG

Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, die *Höhe des geldwerten Vorteils aus der privaten Nutzung eines zur Verfügung gestellten Kraftfahrzeuges, Kraftrades oder Fahrrades* mit Verordnung festzulegen sowie in der Verordnung im Interesse ökologischer Zielsetzungen Ermäßigungen und Befreiungen vorzusehen (§ 22 Z 2 aE EStG).

Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Bewertung von Sachbezügen betreffend Kraftfahrzeuge, Krafträder und Fahrräder bei wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern (BGBl II 2018/70 idF BGBl II 2022/468)

§ 1. Besteht für einen an einer Kapitalgesellschaft wesentlich Beteiligten iSd § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG die Möglichkeit, ein von der Kapitalgesellschaft zur Verfügung gestelltes Kraftfahrzeug gemäß § 2 Z 1 KFG, Kraftrad oder Fahrrad für privat veranlasste Fahrten zu benützen, gilt Folgendes:

1. Für ein Kraftfahrzeug ist § 4 der Sachbezugswerteverordnung für die Bemessung des geldwerten Vorteils aus der privaten Nutzung des zur Verfügung gestellten Kraftfahrzeuges sinngemäß anzuwenden.
2. Für ein Kraftrad oder Fahrrad ist § 4b der Sachbezugswerteverordnung für die Bemessung des geldwerten Vorteils aus der privaten Nutzung des zur Verfügung gestellten Fahrzeuges sinngemäß anzuwenden.

3. Abweichend von Z 1 und Z 2 kann der geldwerte Vorteil aus der privaten Nutzung des zur Verfügung gestellten Kraftfahrzeuges, Kraftrades oder Fahrrades nach den auf die private Nutzung entfallenden, von der Kapitalgesellschaft getragenen Aufwendungen bemessen werden. Dazu ist erforderlich, dass der Empfänger des Sachbezuges den Anteil der privaten Fahrten (beispielsweise durch Vorlage eines Fahrtenbuches) nachweist.

§ 2. (1) Die Verordnung ist erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2018 anzuwenden.

(2) § 1 idF BGBl II 2022/468 ist erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2022 anzuwenden.

28.2. Fahrrad oder Kraftrad

Besteht für den Arbeitnehmer die Möglichkeit, ein **arbeitgebereigenes Fahrrad oder Kraftrad mit einem CO₂-Emissionswert von 0 Gramm pro Kilometer** für nicht beruflich veranlasste Fahrten einschließlich Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu benutzen, ist ein Sachbezugswert von Null anzusetzen. Ein Sachbezugswert von Null ist auch für die Zurverfügungstellung derartiger Fahrräder oder Krafträder im Rahmen einer (befristeten oder unbefristeten) Umwandlung überkollektivvertraglich gewährter Bruttobezüge anzusetzen. Eine vereinbarte Reduktion der Bruttobezüge und damit in Verbindung stehende zusätzliche Gewährung eines Sachbezugs stellt keine Bezugsverwendung dar. Für andere Krafträder ist § 4 SachbezugswerteVO anzuwenden (§ 4b SachbezugswerteVO).

Vorsteuerabzug für Krafträdern mit einem CO₂-Emissionswert von 0 Gramm pro Kilometer (zB Motorfahrräder, Motorräder mit Beiwagen, Quads, Elektrofahrräder und Selbstbalance-Roller mit ausschließlich elektrischem oder elektrohydraulischem Antrieb) **ab 1.1.2020**

Siehe dazu § 12 Abs 2 Z 2a UStG idF StRefG 2020 und die Ausführungen unter „C. Umsatzsteuergesetz“ Pkt. 2.7.

28.3. Kfz-Abstell- oder Garagenplatz

Besteht für den Arbeitnehmer die Möglichkeit, das von ihm für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte genutzte (arbeitnehmer- oder arbeitgebereigene) Kraftfahrzeug während der Arbeitszeit in Bereichen, die einer Parkraumbewirtschaftung unterliegen, auf einem Abstell- oder Garagenplatz des Arbeitgebers zu parken, ist ein **Sachbezug von € 14,53 monatlich** anzusetzen (vgl § 4a Abs 1 SachbezugswerteVO; siehe LStR 2002 Rz 188 bis Rz 203).

Parkraumbewirtschaftung liegt vor, wenn das Abstellen von Kraftfahrzeugen auf öffentlichen Verkehrsflächen für einen bestimmten Zeitraum gebührenpflichtig ist (§ 4a Abs 3 SachbezugswerteVO).

Hinsichtlich weiterer **Details** siehe LStR 2002 Rz 188 bis Rz 203.

28.4. Dienstwohnung

Der Sachbezugswert einer Dienstwohnung ab 1.1.2009 kann anhand der folgenden **sieben Schritte** ermittelt werden:

1. Schritt: Stellt der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer Wohnraum kostenlos oder verbilligt zur Verfügung, ist als monatlicher **Quadratmeterwert** der jeweils am 31. Oktober des Vorjahres geltende **Richtwert gemäß § 5 des Richtwertgesetzes** bezogen auf das Flächenausmaß anzusetzen. **Kostenbeiträge des Arbeitnehmers** vermindern den Sachbezugswert (§ 2 Abs 1 SachbezugswerteVO).

Die anzusetzenden Quadratmeterwerte betragen pro Quadratmeter des Wohnflächenausmaßes (siehe auch LStR 2002 Rz 154d):

| Bundesland | Richtwert gemäß § 5 Richtwertgesetz (Quadratmeterwert) | | | |
|------------------|---|--|--|--|
| | Richtwerte ab 1.1.2024 | Richtwerte 1.1.2023 bis 31.12.2023 | Richtwerte 1.1.2020 bis 31.12.2022 | Richtwerte 1.1.2018 bis 31.12.2019 |
| Burgenland | € 6,09 | € 5,61 | € 5,30 | € 5,09 |
| Kärnten | € 7,81 | € 7,20 | € 6,80 | € 6,53 |
| Niederösterreich | € 6,85 | € 6,31 | € 5,96 | € 5,72 |
| Oberösterreich | € 7,23 | € 6,66 | € 6,29 | € 6,05 |
| Salzburg | € 9,22 | € 8,50 | € 8,03 | € 7,71 |
| Steiermark | € 9,21 | € 8,49 | € 8,02 | € 7,70 |
| Tirol | € 8,14 | € 7,50 | € 7,09 | € 6,81 |
| Vorarlberg | € 10,25 | € 9,44 | € 8,92 | € 8,57 |
| Wien | € 6,67 | € 6,15 | € 5,81 | € 5,58 |

Vorstehende Werte stellen den Bruttopreis (inklusive Betriebskosten und Umsatzsteuer; exklusive Heizkosten) dar.

Das Wohnflächenausmaß errechnet sich anhand der gesamten Bodenfläche des Wohnraumes abzüglich der Wandstärken und der im Verlauf der Wände befindlichen Durchbrechungen (Ausnehmungen). Nicht zum Wohnraum zählen Keller- und Dachbodenräume, soweit sie ihrer Ausstattung nach nicht für Wohnzwecke geeignet sind, Treppen, offene Balkone und Terrassen (LStR 2002 Rz 154d; siehe § 2 Abs 5 SachbezugswerteVO iVm § 17 Abs 2 und 3 MRG).

Der Quadratmeterwert ist auf einen Wohnraum anzuwenden, der hinsichtlich der Ausstattung – unabhängig vom Ausmaß der Nutzfläche – der **„mietrechtlichen Normwohnung“** gemäß § 2 des Richtwertgesetzes entspricht (§ 2 Abs 2 SachbezugswerteVO).

Eine Normwohnung liegt vor, wenn hinsichtlich der Ausstattung folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

- Der Wohnraum befindet sich in einem brauchbaren Zustand.
- Der Wohnraum besteht aus Zimmer, Küche (Kochnische), Vorraum, Klosett und einer dem zeitgemäßen Standard entsprechenden Badegelegenheit (Baderaum oder Badenische).

- Der Wohnraum verfügt über eine Etagenheizung oder eine gleichwertige stationäre Heizung.

Weder die Lage noch die Größe der Wohnung ist für die pauschale Ermittlung des Quadratmeterwertes maßgeblich (vgl LStR 2002 Rz 154e).

Es ist unbeachtlich, ob der Wohnraum möbliert oder unmöbliert ist; es ist demnach weder ein Zuschlag noch ein Abschlag vorzunehmen (vgl LStR 2002 Rz 159).

2. Schritt: Der nach Schritt 1 ermittelte Wert kann sich folgendermaßen verändern (§ 2 Abs 3 SachbezugsverteVO):

- Für Wohnraum, der den Standard der mietrechtlichen Normwohnung nicht erreicht, ist der Wert **um 30% zu vermindern**.
- Bei Dienstwohnungen für Hausbesorger, Hausbetreuer und Portiere ist der Wert – allenfalls unter Berücksichtigung des Vorpunktes – **um 35% zu vermindern („berufsspezifischer Abschlag“)**. Sofern die Wohnung nicht dem Standard einer Normwohnung entspricht (siehe Vorpunkt), kann der Ausgangswert nach Schritt 1 sofort um einen **kumulierten Abschlag von 54,5%** gekürzt werden (vgl LStR 2002 Rz 155).

3. Schritt: Für (arbeitgebereigenen) Wohnraum, dessen um 25% verminderter üblicher Mittelpreis des Verbrauchsortes um mehr als 50% niedriger oder um mehr als 100% höher ist als der sich aus Schritt 1 und 2 ergebende Wert, **ist der um 25% verminderte fremdübliche Mietzins anzusetzen („Öffnungsklausel“; § 2 Abs 4 SachbezugsverteVO)**.

4. Schritt: Die Quadratmeterwerte beinhalten auch die Betriebskosten iSd § 21 MRG. Werden die **Betriebskosten vom Arbeitnehmer getragen**, ist von den Quadratmeterwerten ein **Abschlag von 25%** vorzunehmen (§ 2 Abs 6 SachbezugsverteVO).

5. Schritt: Trägt die Heizkosten der Arbeitgeber, ist ganzjährig ein (pauschaler) **Heizkostenzuschlag von € 0,58 pro m²** anzusetzen („Heizkostenzuschlag“). Kostenbeiträge des Arbeitnehmers kürzen diesen Zuschlag (§ 2 Abs 8 SachbezugsverteVO).

6. Schritt: Bei einer **vom Arbeitgeber gemieteten Wohnung** sind die Quadratmeterwerte gemäß Schritt 1 und 2 der um 25% gekürzten tatsächlichen Miete (samt Betriebskosten und Umsatzsteuer, exklusive Heizkosten) einschließlich der vom Arbeitgeber getragenen Betriebskosten gegenüberzustellen; der höhere Wert bildet den maßgeblichen Sachbezug (§ 2 Abs 7 SachbezugsverteVO).

Trägt der Arbeitgeber bei einer von ihm gemieteten Wohnung die Heizkosten, ist der Sachbezugswert um die auf die Wohnung entfallenden tatsächlichen Heizkosten des Arbeitgebers zu erhöhen. Können die tatsächlichen Kosten nicht ermittelt werden, ist ganzjährig ein (pauschaler) Heizkostenzuschlag von € 0,58 pro m² anzusetzen („Heizkostenzuschlag“). Kostenbeiträge des Arbeitnehmers kürzen diesen Zuschlag (§ 2 Abs 9 SachbezugsverteVO).

Wird der **Wohnraum** (zB eine Wohnung oder ein Einfamilienhaus) **mehreren Arbeitnehmern** kostenlos oder verbilligt **zur Verfügung gestellt**, dann ist der Sachbezugswert entsprechend der eingeräumten Nutzungsmöglichkeit aufzuteilen; im Zweifel ist der Sachbezugswert durch die Anzahl der Arbeitnehmer zu dividieren (LStR 2002 Rz 162c).

Überlässt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer kostenlos oder verbilligt eine **arbeitsplatznahe Unterkunft** (Wohnung, Appartement, Zimmer), die nicht den Mittelpunkt der Lebensinteressen bildet, gilt Folgendes (ab 2018, siehe § 8 Abs 7 SachbezugswerteVO):

1. Bis zu einer Größe von 35 m² (bis 2024: 30 m²) ist kein Sachbezug anzusetzen.
2. Bei einer Größe von mehr als 35 m² (bis 2024: 30 m²) aber nicht mehr als 45 m² (bis 2024: 40 m²) ist der Wert gemäß § 2 Abs 1 SachbezugswerteVO oder der Wert gemäß § 2 Abs 7 SachbezugswerteVO um 35% zu vermindern, wenn die arbeitsplatznahe Unterkunft durchgehend höchstens zwölf Monate vom selben Arbeitgeber zur Verfügung gestellt wird.
3. Soweit Wohnraum mehreren Arbeitnehmern zur gemeinsamen Nutzung zur Verfügung gestellt wird, sind ab 2025 diese Wohnflächen zur Beurteilung der Quadratmetergrenzen nach Z 1 und 2 auf die zur Nutzung berechtigten Arbeitnehmer aufzuteilen. Die anteilige Wohnfläche ist aufgrund der im Lohnzahlungszeitraum überwiegend nutzungsberechtigten Arbeitnehmer zu ermitteln und gilt für alle nutzungsberechtigten Arbeitnehmer (vgl § 2 Abs 7a und § 8 Abs 12 SachbezugswerteVO).

Die Bestimmungen des § 2 Abs 7a SachbezugswerteVO kommen sowohl bei einer im Eigentum des Arbeitgebers stehenden Wohnung als auch für eine vom Arbeitgeber angemietete Wohnung zur Anwendung (vgl LStR 2002 Rz 162e).

Hinsichtlich weiterer **Details** siehe LStR 2002 Rz 149 bis 162h.

Hinweis

Berechnungsprogramm des BMF – „Sachbezug Dienstwohnung“ – unter www.bmf.gv.at

28.5. Zinsersparnisse bei Gehaltsvorschüssen und Arbeitgeberdarlehen ab 2024

Die jährliche Zinsersparnis bei **zinsverbilligten Gehaltsvorschüssen und Arbeitgeberdarlehen** ist die Differenz zwischen dem tatsächlichen Zinssatz (Sollzinssatz) und dem Prozentsatz gemäß § 5 Abs 2 oder Abs 3 SachbezugswerteVO. Bei **unverzinslichen Gehaltsvorschüssen und Arbeitgeberdarlehen** ist der Prozentsatz gemäß § 5 Abs 3 SachbezugswerteVO anzusetzen (§ 5 Abs 1 SachbezugswerteVO).

Bei Gehaltsvorschüssen und Arbeitgeberdarlehen mit einem **variablen Sollzinssatz** wird der Prozentsatz für jedes Kalenderjahr im jeweiligen Vorjahr wie folgt ermittelt:

1. Auf Grund der von der Europäischen Zentralbank veröffentlichten Monatsdurchschnittstabelle des Euribor für zwölf Monate ist für den Zeitraum vom 1. Oktober des Vorjahres bis zum 30. September des laufenden Jahres ein Durchschnittswert zu ermitteln, der um 0,75 Prozentpunkte erhöht wird.
2. Der sich nach Z 1 ergebende Prozentsatz ist auf halbe Prozentpunkte kaufmännisch zu runden.
3. Der Prozentsatz ist vom Bundesminister für Finanzen spätestens zum 30. November jeden Jahres für das Folgejahr im Rechts- und Fachinformationssystem des Finanzressorts (<http://findok.bmf.gv.at/findok>) zu veröffentlichen.

Der jeweilige Prozentsatz gemäß Z 1 und 2 ist für Zeiträume, für die Zinsen variabel festgelegt wurden, maßgeblich (§ 5 Abs 2 SachbezugswerteVO).

Bei Gehaltsvorschüssen und Arbeitgeberdarlehen gilt für Zeiträume mit einem **unveränderlichen Sollzinssatz** Folgendes:

1. Als Prozentsatz ist der von der Oesterreichischen Nationalbank für den Monat des Abschlusses des Darlehensvertrages veröffentlichte „Kreditzinssatz im Neugeschäft an private Haushalte für Wohnbau mit anfänglicher Zinsbindung über zehn Jahre“, der um 10 Prozent vermindert wird (Referenzzinssatz), anzusetzen.
2. Der Prozentsatz gemäß Z 1 ist für den gesamten Zeitraum, für den Zinsen unveränderlich festgelegt wurden, maßgeblich (§ 5 Abs 3 SachbezugswerteVO).

Der **Prozentsatz gemäß § 5 Abs 2 SachbezugswerteVO** beträgt (siehe auch LStR 2002 Rz 207k):

| Kalenderjahr | Prozentsatz | Kalenderjahr | Prozentsatz |
|--------------|-------------|--------------|-------------|
| 2020 | 0,5% | 2023 | 1,0% |
| 2021 | 0,5% | 2024 | 4,5% |
| 2022 | 0,5% | 2025 | 4,5% |

Die **Höhe der Raten** und die **Rückzahlungsdauer** haben **keinen Einfluss auf das Ausmaß des Sachbezuges**. Die **Zinsenersparnis** ist **vom aushaftenden Kapital zu berechnen**. Die Zinsenersparnis ist ein sonstiger Bezug gemäß § 67 Abs 10 EStG. Übersteigen Gehaltsvorschüsse und Arbeitgeberdarlehen insgesamt den gemäß § 3 Abs 1 Z 20 EStG **steuerfreien Betrag von € 7.300 (Kapital!)**, ist ein Sachbezug nur vom übersteigenden Betrag zu ermitteln (**Freibetrag**; vgl § 5 Abs 4 SachbezugswerteVO).

Hinsichtlich weiterer **Details** siehe LStR 2002 Rz 207h bis Rz 207l.

28.6. Sonstige Sachbezüge

- **Begriff der Sachbezüge:** LStR 2002 Rz 138 bis Rz 141a;
- **Wert der vollen freien Station:** § 1 SachbezugswerteVO und LStR 2002 Rz 143 bis Rz 148;
- **Deputate in der Land- und Forstwirtschaft:** § 3 SachbezugswerteVO und LStR 2002 Rz 163 bis Rz 167;
- **Sonstige Sachbezugswerte in der Land- und Forstwirtschaft:** § 6 SachbezugswerteVO und LStR 2002 Rz 208 bis Rz 209a;
- **Kostenlos oder verbilligt abgegebene Optionen, soweit sie frei übertragbar sind:** § 7 SachbezugswerteVO und LStR 2002 Rz 210 bis Rz 213 und Rz 90a bis Rz 90m aF;
- **Sachbezüge – Einzelfälle außerhalb der SachbezugswerteVO** (LStR 2002 Rz 214 bis Rz 222d):
 - **Incentive-Reisen:** LStR 2002 Rz 220;
 - **Lebensversicherung:** LStR 2002 Rz 222a;

- **Mitarbeiterbeteiligungen (ausgenommen Start-Up-Mitarbeiterbeteiligung gemäß § 67a EStG):** LStR 2002 Rz 215 bis Rz 219 und Rz 85 bis Rz 90; § 3 Abs 1 Z 15 lit b, lit c und lit d EStG;
- **Mitarbeiter rabatte:** § 15 Abs 2 Z 3 und § 3 Abs 1 Z 21 EStG idF StRefG 2015/2016; LStR 2002 Rz 103 bis Rz 104 und Rz 138 bis Rz 141a;
- **(Mobil)Telefon:** LStR 2002 Rz 214;
- **Notebook:** LStR 2002 Rz 214a;
- **Private Nutzung bestimmter Sachprämien:** LStR 2002 Rz 222d;
- **Start-Up-Mitarbeiterbeteiligung (§ 67a EStG):** LStR 2002 Rz 1125d bis Rz 1125x;
- **Überlassen von Jahreskarten bzw Jahresnetzkarten für Privatfahrten:** LStR 2002 Rz 222c;
- **Verkauf gebrauchter Dienstfahrzeuge:** LStR 2002 Rz 222b.

Hinweis

Siehe auch die entsprechenden **Steuerbefreiungen für geldwerte Vorteile in § 3 Abs 1 Z 13 bis 15, Z 16d, Z 17 bis 21 EStG.**

Die Einkommensteuer (EStG 1988)

Das gesamte Einkommensteuerrecht in einem Werk

Das bewährte Loseblattwerk beinhaltet in 13 Mappen die **umfangreichste Erläuterung des österreichischen Einkommensteuerrechts** mit dem gesamten Gesetzestext, der Rechtsprechung und einem vollständigen Kommentar.



Band I – Texte



Band II – Rechtsprechung



Band III – Kommentar

Jeder Band auch einzeln erhältlich!

29. SONDERAUSGABEN (§ 18 EStG)

Folgende Ausgaben sind bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind (siehe § 18 EStG und LStR 2002 Rz 429 bis Rz 630):

| Art der Sonderausgabe | Höchstbetrag | Einschleif- regelung |
|---|---|---|
| Renten und dauernde Lasten | unbegrenzt | nein |
| Beiträge für eine freiwillige Weiter- versicherung einschließlich des Nachkaufs von Versicherungszeiten in der gesetzlichen Pensionsversi- cherung und vergleichbare Beiträge an Versorgungs- und Unterstüt- zungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen^{1) 2)} (§ 18 Abs 1 Z 1 a EStG idF StRefG 2015/2016) | unbegrenzt; besteht der Beitrag in einer einmaligen Leistung, kann der Erbringer dieser Leistung auf Antrag ein Zehntel des als Einmalprämie geleisteten Betrages durch zehn aufeinanderfolgende Jahre als Sonderausgaben in Anspruch nehmen | nein |
| Bestimmte Beiträge und Versiche- rungsprämien bis 31.12.2020 (Vertragsabschluss vor 1.1.2016) ¹⁾ (§ 18 Abs 1 Z 2 EStG idF StRefG 2015/2016 und § 124b Z 285 EStG) | € 2.920 + € 2.920 wenn dem Steuerpflichtigen der AVAB/AEAB zusteht oder (ab 2012) wenn dem Steuerpflichtigen kein AVAB/AEAB zusteht, er aber mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet oder eingetragener Partner ist und vom (Ehe-)Partner nicht dauernd getrennt lebt und der (Ehe-) Partner Einkünfte iSd § 33 Abs 4 Z 1 EStG von höchstens € 6.000 jährlich erzielt; = Höchstbetrag (€ 5.840) | ja: Einschlei- fung ab Ein- künfte iHv € 36.400; ab € 60.000 keine Ab- setzbarkeit ³⁾ |
| Wohnraumschaffung und -sanierung bis 31.12.2020 (Beginn der tatsächlichen Bauausführung/ Sanierung bzw Vertragsabschluss vor 1.1.2016) ¹⁾ (§ 18 Abs 1 Z 3 EStG idF StRefG 2015/2016 und § 124b Z 285 EStG) | = Höchstbetrag (€ 5.840) berücksichtigt werden 25% der Ausgaben, max. 25% des Höchstbetrages („ Topf-Sonderausgabenviertel “) | |
| Genussscheine und junge Aktien (Anschaffung vor 1.1.2011) ⁴⁾ (§ 18 Abs 1 Z 4 EStG) | | |
| Verpflichtende Beiträge an Kirchen und Religionsgesellschaften^{1) 2)} (§ 18 Abs 1 Z 5 EStG) | € 600 (ab 2024) € 400 (2012 bis 2023) € 200 (2009 bis 2011) € 100 (2005 bis 2008) | nein |
| Steuerberatungskosten | unbegrenzt | nein |

| Art der Sonderausgabe | Höchstbetrag | Einschleifregelung |
|---|--|--------------------|
| <p>Für Zuwendungen ab 1.1.2024:²⁾</p> <p>Freigebiges Geldzuwendungen an spendenbegünstigte Einrichtungen gemäß § 4a EStG;</p> <p>Sachzuwendungen an begünstigte Körperschaften gemäß § 4a Abs 6 Z 1 bis 3, 5 und 6 EStG sowie an Einrichtungen mit Sitz in einem EU-Mitgliedstaat oder einem Staat, mit dem eine umfassende Amtshilfe besteht, wenn sie den in § 4a Abs 6 Z 5 und 6 EStG genannten vergleichbar sind und der Förderung, Erhaltung, Vermittlung und Dokumentation von Kunst und Kultur in Österreich dienen.</p> <p>Eine Zuwendung an einen Empfänger, der keine feste örtliche Einrichtung im Inland unterhält, ist durch den Zuwendenden auf Verlangen der Abgabenbehörde durch Vorlage eines Beleges nachzuweisen. Hinsichtlich weiterer Details siehe § 18 Abs 1 Z 7 dritter Satz EStG.</p> <p>§ 4a Abs 7 EStG gilt mit Ausnahme von Z 5 und 6 entsprechend.</p> <p>(§ 18 Abs 1 Z 7 EStG idF GemRefG 2023 und § 124b Z 441 EStG)</p> | <p>als Sonderausgaben abzugsfähig, soweit sie zusammen mit derartigen Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen insgesamt 10% des sich nach Verlustausgleich ergebenden Gesamtbetrages der Einkünfte vor Berücksichtigung von Zuwendungen gemäß § 18 Abs 1 Z 8 und Z 9 EStG nicht übersteigen; bei Ermittlung des Gesamtbetrages der Einkünfte ist § 41 Abs 4 erster Satz EStG anzuwenden</p> | <p>nein</p> |
| <p>Für Zuwendungen ab 1.1.2016 bis 31.12.2023:²⁾</p> <p>Freigebiges Zuwendungen, wenn sie</p> <p>a) an Einrichtungen iSd § 4a Abs 3 Z 1 bis 3 und Abs 4 EStG, sowie</p> <p>b) ausschließlich in Geld an begünstigte Körperschaften iSd § 4a Abs 3 Z 4 bis 6, Abs 5 und Abs 6 EStG</p> <p>geleistet werden</p> <p>(§ 18 Abs 1 Z 7 EStG und § 124b Z 272 und Z 441 EStG)</p> | <p>als Sonderausgaben abzugsfähig, soweit sie zusammen mit Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen iSd § 4a EStG insgesamt 10% des sich nach Verlustausgleich ergebenden Gesamtbetrages der Einkünfte nicht übersteigen⁵⁾</p> | <p>nein</p> |

| Art der Sonderausgabe | Höchstbetrag | Einschleif- regelung |
|---|---|-------------------------|
| <p>Für Zuwendungen ab 1.1.2024:²⁾</p> <p>Zuwendungen zum Zweck der ertragsbringenden Vermögensausstattung an privatrechtliche Stiftungen oder an vergleichbare Vermögensmassen (Stiftungen) iSd § 4b EStG</p> <p>(§ 18 Abs 1 Z 8 EStG idF GemRefG 2023 und § 124b Z 443 EStG)</p> | <p>a) Im Kalenderjahr sind Zuwendungen insoweit abzugsfähig, als sie zusammen mit Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen 10% des sich nach Verlustausgleich ergebenden Gesamtbetrages der Einkünfte vor Berücksichtigung von Zuwendungen gemäß § 18 Abs 1 Z 7 und Z 9 EStG nicht übersteigen. Bei Ermittlung des Gesamtbetrages der Einkünfte ist § 41 Abs 4 erster Satz EStG anzuwenden.</p> <p>b) Soweit eine Berücksichtigung einer Zuwendung gemäß lit a nicht in Betracht kommt, kann diese Zuwendung auf Antrag in den folgenden neun Veranlagungszeiträumen zusammen mit Zuwendungen des jeweiligen Jahres nach Maßgabe der lit a als Sonderausgabe abgezogen werden.</p> <p>Die Bestimmungen des § 4b EStG gelten entsprechend.</p> | nein |
| <p>Für Zuwendungen ab 1.1.2016 bis 31.12.2023:²⁾</p> <p>Zuwendungen zum Zweck der ertragsbringenden Vermögensausstattung an eine privatrechtliche Stiftung oder an eine damit vergleichbare Vermögensmasse (Stiftung) iSd § 4b EStG</p> <p>(§ 18 Abs 1 Z 8 EStG und § 124b Z 274 EStG)</p> | <p>als Sonderausgaben abzugsfähig, soweit diese zusammen mit Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen</p> <ul style="list-style-type: none"> • im Kalenderjahr der erstmaligen Zuwendung und den folgenden vier Kalenderjahren insgesamt den Betrag von € 500.000 und • im Kalenderjahr der jeweiligen Zuwendung 10% des sich nach Verlustausgleich ergebenden Gesamtbetrages der Einkünfte nicht übersteigen;⁵⁾ die Bestimmungen des § 4b EStG gelten entsprechend | nein |

| Art der Sonderausgabe | Höchstbetrag | Einschleifregelung |
|---|---|--------------------|
| <p>Freigebiges Zuwendungen an die Innovationsstiftung für Bildung gemäß § 1 ISBG sowie an deren Substiftungen gemäß § 4 Abs 5 ISBG zur Förderung ihrer Tätigkeiten gemäß § 3 Abs 1 und Abs 2 ISBG oder zum Zweck der ertragsbringenden Vermögensausstattung iSd § 4c EStG</p> <p>(für Zuwendungen ab 1.1.2017)²⁾</p> <p>(§ 18 Abs 1 Z 9 EStG und § 124b Z 321 EStG)</p> | <p>Für Zuwendungen ab 1.1.2024 (§ 124b Z 456 EStG idF AbgÄG 2024):</p> <p>a) Zuwendungen sind insoweit abzugsfähig, als sie zusammen mit Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen im Kalenderjahr der Zuwendung 10% des sich nach Verlustausgleich ergebenden Gesamtbetrages der Einkünfte vor Berücksichtigung von Zuwendungen gemäß § 18 Abs 1 Z 7 und Z 8 EStG nicht übersteigen. Bei Ermittlung des Gesamtbetrages der Einkünfte ist § 41 Abs 4 erster Satz EStG anzuwenden.</p> <p>b) Soweit Zuwendungen gemeinsam mit Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen im Kalenderjahr der Zuwendung weder den Betrag von € 500.000 noch den Gesamtbetrag der Einkünfte übersteigen, sind sie jedenfalls als Sonderausgaben abzuziehen.</p> <p>c) Soweit eine Berücksichtigung einer Zuwendung gemäß lit a und lit b nicht in Betracht kommt, kann eine Zuwendung zur ertragsbringenden Vermögensausstattung auf Antrag in den folgenden neun Veranlagungszeiträumen zusammen mit Zuwendungen des jeweiligen Jahres nach Maßgabe der lit a und lit b als Sonderausgabe abgezogen werden.</p> <p>Für Zuwendungen bis 31.12.2023:</p> <p>Als Sonderausgaben abzugsfähig, soweit diese zusammen mit Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen im Kalenderjahr der Zuwendung 10% des sich nach Verlustausgleich ergebenden Gesamtbetrages der Einkünfte, nicht übersteigen.⁵⁾ Soweit freigebiges Zuwendungen gemeinsam mit Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen im Kalenderjahr der Zuwendung weder den Betrag von € 500.000 noch den Gesamtbetrag der Einkünfte übersteigen, sind sie jedenfalls als Sonderausgaben abzuziehen. § 4c Abs 2 EStG gilt entsprechend.</p> | <p>nein</p> |

| Art der Sonderausgabe | Höchstbetrag | Einschleif- regelung |
|---|--|-------------------------|
| <p>Ausgaben für die thermisch-energetische Sanierung von Gebäuden unter den Voraussetzungen des § 18 Abs 1 Z 10 lit a EStG idF ÖkoStRefG 2022 Teil I</p> | Pauschbetrag iHv € 800 im Jahr der Auszahlung der Förderung und in den folgenden vier Kalenderjahren | nein |
| <p>Ausgaben für den Ersatz eines fossilen Heizungssystems durch ein klimafreundliches Heizungssystem unter den Voraussetzungen des § 18 Abs 1 Z 10 lit b EStG idF ÖkoStRefG 2022 Teil I</p> <p>Hinsichtlich Details siehe § 18 Abs 1 Z 10 EStG idF ÖkoStRefG 2022 Teil I.</p> <p>Die Bestimmung ist erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2022 hinsichtlich Ausgaben anzuwenden, für welche nach dem 30.6.2022 eine Förderung des Bundes gemäß dem 3. Abschnitt des UFG ausbezahlt wurde, sofern das zugrundeliegende Förderungsansuchen nach dem 31.3.2022 eingebracht wurde (§ 124b Z 388 EStG idF ÖkoStRefG 2022 Teil I).</p> | Pauschbetrag iHv € 400 im Jahr der Auszahlung der Förderung und in den folgenden vier Kalenderjahren | |

¹⁾ Können auch abgesetzt werden, wenn sie für den nicht dauernd getrennt lebenden (Ehe-)Partner (§ 106 Abs 3 EStG) oder für Kinder (§ 106 EStG), für die dem Steuerpflichtigen oder seinem (Ehe-)Partner mehr als sechs Monate im Kalenderjahr der Kinderabsetzbetrag oder der Unterhaltsabsetzbetrag zusteht, bezahlt werden (vgl LStR 2002 Rz 575 und § 18 Abs 3 Z 1 EStG).

²⁾ Ab 1.1.2017 automatischer Datenaustausch zwischen der empfangenden Organisation und der Finanzverwaltung (siehe § 18 Abs 8 und § 124b Z 280 EStG idF StRefG 2015/2016; siehe auch Sonderausgaben-Datenübermittlungsverordnung – Sonderausgaben-DÜV, BGBl II 2016/289 idF BGBl II 2024/65).

³⁾ Liegt der Gesamtbetrag der Einkünfte zwischen € 36.400 und € 60.000, ermittelt sich der absetzbare Teil des Sonderausgabenviertels nach folgender Formel (§ 18 Abs 3 Z 2 EStG; LStR 2002 Rz 594):

$$\frac{(60.000 - \text{Gesamtbetrag der Einkünfte}) \times (\text{Sonderausgabenviertel})}{23.600}$$

Beispiel: Bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte von zB € 48.200 bedeutet dies unter Zugrundelegung des bereits ermittelten Viertels der in den „Sonderausgabentopf“ fallenden Ausgaben von € 1.460, dass nur € 730 als Sonderausgaben abgesetzt werden können:

$$(60.000 - 48.200) = 11.800 \times 1.460 = 17.228.000 \div 23.600 = € 730$$

Siehe auch EStR 2000 Rz 7598.

⁴⁾ Siehe hiezu § 18 Abs 1 Z 4 und § 124b Z 183 EStG idF BBG 2011.

⁵⁾ **Sonderregelung für Veranlagungen 2020 und 2021:** Bei den Veranlagungen 2020 und 2021 ist hinsichtlich der 10%-Grenzen in den §§ 4a Abs 1, 4b Abs 1 Z 5 lit b, 4c Abs 1 Z 2 EStG sowie § 18 Abs 1 Z 7 bis 9 EStG auf die höhere Grenze aus der Veranlagung 2019 bzw dem jeweiligen Veranlagungsjahr abzustellen (§ 124b Z 369 EStG idF COVID-19-StMG).

Hinweis

Das Sonderausgabenpauschale iHv € 60 (§ 18 Abs 2 EStG) ist mit 1.1.2021 ausgelaufen (siehe § 124b Z 286 EStG idF StRefG 2015/2016).

Verlustabzug als Sonderausgabe

Bilanzierer und Einnahmen-Ausgaben-Rechner: Als Sonderausgaben sind auch Verluste abzuziehen, die in einem vorangegangenen Jahr entstanden sind (Verlustabzug). Dies gilt nur,

- wenn die Verluste durch ordnungsmäßige Buchführung oder bei Steuerpflichtigen, die ihren Gewinn gemäß § 4 Abs 3 EStG ermitteln, durch ordnungsgemäße Einnahmen-Ausgaben-Rechnung, ermittelt worden sind und
- soweit die Verluste nicht bereits bei der Veranlagung für die vorangegangenen Kalenderjahre berücksichtigt wurden.

Die Höhe des Verlustes ist nach den §§ 4 bis 14 EStG zu ermitteln (§ 18 Abs 6 EStG idF AbgÄG 2016; siehe auch § 124b Z 314 lit a EStG).

Hinweis für Einnahmen-Ausgaben-Rechner: Verlustabzüge, die bei der Veranlagung 2016 auch nach alter Rechtslage zu berücksichtigen wären (= Verluste, die in den vorangegangenen drei Jahren entstanden sind), können ab 2016 unbegrenzt vorgetragen werden. Dies betrifft Verluste ab der Veranlagung 2013 sowie noch nicht verwertete Anlaufverluste gemäß § 124b Z 135 EStG (vgl StRefG 2015/2016 ErläutRV 684 BlgNr 25. GP 14).

30. AUSSERGEWÖHNLICHE BELASTUNG (§§ 34 und 35 EStG)

Bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs 2 EStG) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen sind nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18 EStG) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss *außergewöhnlich* sein, *zwangsläufig* erwachsen und die *wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen*. Die außergewöhnliche Belastung darf weder Betriebsausgabe, Werbungskosten noch Sonderausgabe sein (§ 34 Abs 1 EStG; siehe auch LStR 2002 Rz 814 bis Rz 908).

Die Belastung ist **außergewöhnlich**, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst (§ 34 Abs 2 EStG).

Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen **zwangsläufig**, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann (§ 34 Abs 3 EStG).

Die Belastung **beeinträchtigt wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit**, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (§ 2 Abs 2 iVm Abs 5 EStG) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt (§ 34 Abs 4 EStG).

Hinweis

Siehe auch die **Verordnung** des Bundesministers für Finanzen **über außergewöhnliche Belastungen** (BGBl 1996/303 idF BGBl II 2023/11).

30.1. Selbstbehalt bei außergewöhnlichen Belastungen

| Einkommen vor Abzug außergewöhnlicher Belastungen | Selbstbehalt vom Einkommen |
|--|----------------------------|
| von höchstens € 7.300 | 6% |
| mehr als € 7.300 bis € 14.600 | 8% |
| mehr als € 14.600 bis € 36.400 | 10% |
| mehr als € 36.400 | 12% |
| Der Selbstbehalt vermindert sich um je einen Prozentpunkt <ul style="list-style-type: none"> • wenn dem Steuerpflichtigen der Alleinverdienerabsetzbetrag oder der Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht, • wenn dem Steuerpflichtigen kein Alleinverdiener- oder Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht, er aber mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet oder eingetragener Partner ist und vom (Ehe-)Partner nicht dauernd getrennt lebt und der (Ehe-)Partner Einkünfte iSd § 33 Abs 4 Z 1 EStG von höchstens € 7.284 jährlich erzielt (2024: € 6.937; 2023: € 6.312; 2012 bis 2022: € 6.000); • für jedes Kind (§ 106 EStG). | |

30.2. Außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt

Folgende Aufwendungen können ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden (§ 34 Abs 6 EStG):

- Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden,
- Kosten einer auswärtige Berufsausbildung von Kindern (Pauschbetrag iHv € 110 monatlich),
- Aufwendungen für die Betreuung von Kindern bis höchstens € 2.300 pro Kind und Kalenderjahr (siehe § 34 Abs 9 EStG und LStR 2002 Rz 884a) (letztmalig bei der Veranlagung 2018, siehe § 124b Z 336 EStG idF JStG 2018),
- Mehraufwendungen für erheblich behinderte Kinder,
- Aufwendungen iSd § 35 EStG, die an Stelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden (siehe § 35 Abs 5 EStG),
- Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn die Voraussetzungen des § 35 Abs 1 EStG vorliegen, soweit sie die Summe pflegebedingter Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen.

30.3. Freibeträge für außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt

Hat der Steuerpflichtige außergewöhnliche Belastungen

- durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung,
- bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe-)Partners (§ 106 Abs 3 EStG),
- ohne Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe-)Partners (§ 106 Abs 3 EStG), wenn dieser Einkünfte iSd § 33 Abs 4 Z 1 EStG von höchstens € 7.284 jährlich erzielt (2024: € 6.937; 2023: € 6.312; 2012 bis 2022: € 6.000),
- durch eine Behinderung eines Kindes (§ 106 Abs 1 und 2 EStG), für das keine erhöhte Familienbeihilfe gemäß § 8 Abs 4 FLAG gewährt wird,

und erhält weder der Steuerpflichtige noch sein (Ehe-)Partner noch sein Kind eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage), so steht ihm jeweils ein Freibetrag gemäß § 35 Abs 3 EStG zu (§ 35 Abs 1 EStG):

| Rechtslage ab 30.10.2019 (StRefG 2020) | |
|--|------------------------------|
| Grad der Minderung der Erwerbsfähigkeit | jährlicher Freibetrag |
| von 25% bis 34% | € 124 |
| von 35% bis 44% | € 164 |
| von 45% bis 54% | € 401 |
| von 55% bis 64% | € 486 |
| von 65% bis 74% | € 599 |
| von 75% bis 84% | € 718 |
| von 85% bis 94% | € 837 |
| ab 95% | € 1.198 |

| Rechtslage bis 29.10.2019 | |
|--|------------------------------|
| Grad der Minderung der Erwerbsfähigkeit | jährlicher Freibetrag |
| von 25% bis 34% | € 75 |
| von 35% bis 44% | € 99 |
| von 45% bis 54% | € 243 |
| von 55% bis 64% | € 294 |
| von 65% bis 74% | € 363 |
| von 75% bis 84% | € 435 |
| von 85% bis 94% | € 507 |
| ab 95% | € 726 |

Siehe auch LStR 2002 Rz 841 ff.

30.4. Übersichten über mögliche Freibeträge für Behinderte

| Freibetrag für Behinderte | Behinderte ohne Pflegegeld | Behinderte mit Pflegegeld |
|---|-----------------------------------|----------------------------------|
| Pauschaler Freibetrag bei einem Grad der Behinderung von 25% und mehr | ja | nein ¹⁾ |
| Pauschaler Freibetrag für Diätverpflegung | ja | ja |
| Freibetrag für eigenes Kfz bei Gehbehinderung | ja | ja |
| Freibetrag für Taxikosten (wenn kein eigenes Kfz) bei Gehbehinderung | ja | ja |
| Aufwendungen für Behindertenhilfsmittel und Kosten der Heilbehandlung | ja | ja |

¹⁾ Wenn im laufenden Jahr oder im Vorjahr ganzjährig Pflegegeld bezogen wurde.

Quelle: LStR 2002 Rz 863

| Freibetrag für behinderte Kinder | | | |
|--|---|--|---|
| | Behinderung mindestens 25% ohne erhöhte Familienbeihilfe | Behinderung mit erhöhter Familienbeihilfe | Behinderung mit erhöhter Familienbeihilfe und mit Pflegegeld |
| Pauschaler Freibetrag je nach Grad der Behinderung gemäß § 35 Abs 3 EStG | ja | nein | nein |
| Pauschaler Freibetrag von € 262 | nein | ja | ja (gekürzt um Pflegegeld) |
| Pauschaler Freibetrag für Diätverpflegung | ja | nein | nein |
| Freibetrag für eigenes Kfz | nein | nein | nein |
| Freibetrag für Taxikosten | nein | nein | nein |
| Aufwendungen für Behindertenhilfsmittel und Kosten der Heilbehandlung | ja | ja | ja |
| Schulgeld für Behindertenschule oder Behindertenwerkstätte | ja | ja | ja |

Quelle: LStR 2002 Rz 864

30.5. Feststellung einer Behinderung

Die Tatsache der Behinderung und das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) sind durch eine **amtliche Bescheinigung** der für diese Feststellung zuständigen Stelle nachzuweisen. **Zuständige Stelle** ist (§ 35 Abs 2 EStG; siehe auch LStR 2002 Rz 839 ff):

- Der **Landeshauptmann** bei Empfängern einer Opferrente (§ 11 Abs 2 Opferfürsorgegesetz, BGBl 1947/183).
- Die **Sozialversicherungsträger** bei Berufskrankheiten oder Berufsunfällen von Arbeitnehmern.
- In allen übrigen Fällen sowie bei Zusammentreffen von Behinderungen verschiedener Art das **Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen**.

Bescheinigungen, die vor dem 1.1.2005 von der nach der alten Rechtslage zuständigen Stelle ausgestellt wurden, behalten ihre Gültigkeit auch nach dem 1.1.2005 weiter, und zwar solange, bis eine aktuellere Einstufung durch eine im § 35 Abs 2 erster bis dritter TS EStG angeführte Einrichtung vorliegt. Die aktuellere Einstufung ersetzt sämtliche bei den Voreinstufungen getroffenen Feststellungen (vgl LStR 2002 Rz 839a).

31. FREIBETRÄGE, FREIGRENZEN UND FESTE STEUERSÄTZE FÜR ARBEITNEHMER

| Art | Betrag |
|---|---|
| Arbeitgeberzuschuss oder (ab 2024) Kostenersatz für die Kinderbetreuung (§ 3 Abs 1 Z 13 lit b EStG) | € 2.000 pa pro Kind (ab 1.1.2024) € 1.000 pa pro Kind (2013 bis 2023) € 500 pa pro Kind (2009 bis 2012) |
| Geldwerter Vorteil aus der Teilnahme an Betriebsveranstaltungen (zB Betriebsausflüge, kulturelle Veranstaltungen, Betriebsfeiern) für dabei empfangene Sachzuwendungen zusätzlich (§ 3 Abs 1 Z 14 EStG; hinsichtlich Kalenderjahr 2020 siehe auch § 124b Z 371 EStG idF COVID-19-StMG; hinsichtlich Kalenderjahr 2021 siehe auch § 124b Z 382 EStG idF BGBl I 2021/227) | € 365 pa € 186 pa |
| aus Anlass eines Dienst- oder eines Firmenjubiläums empfangene Sachzuwendungen (§ 3 Abs 1 Z 14 EStG idF StRefG 2015/2016); keine Verdoppelung des Betrages, wenn Dienstjubiläum und Firmenjubiläum in dasselbe Jahr fallen | € 186 pa |
| Freibetrag für Zukunftssicherung (§ 3 Abs 1 Z 15 lit a EStG) | € 300 pa |
| Freibetrag für Mitarbeiterbeteiligung (§ 3 Abs 1 Z 15 lit b EStG idF StRefG 2015/2016) | € 3.000 pa (ab 1.1.2016; davor € 1.460 pa) |
| Freibetrag für Aktien an Arbeitgebergesellschaften gemäß § 4d Abs 5 Z 1 EStG ab 1.1.2018 (§ 3 Abs 1 Z 15 lit c EStG idF MitarbeiterBetStG 2017) | € 4.500 pa |
| Vorteil aus der Ausübung nicht übertragbarer/handelbarer Stock Options auf Erwerb einer Kapitalbeteiligung am Arbeitgeberunternehmen (§ 3 Abs 1 Z 15 lit c EStG idF vor MitarbeiterBetStG 2017); letztmalig für Optionen, die vor dem 1.4.2009 eingeräumt wurden (§ 124b Z 151 EStG) | € 36.400 pa |
| Zuschüsse des Arbeitgebers für die (nicht beruflich veranlasste) Nutzung CO₂-emissionsfreier Fahrzeuge im Rahmen von Carsharing-Plattformen ab 2023 (§ 3 Abs 1 Z 16d EStG idF Teuerungs-Entlastungspaket Teil II und § 124b Z 412 EStG) | € 200 pa |
| Essensgutscheine: nur für Gaststätte, Kantine, etc; ab 1.1.2022 auch bei Lieferung zum Arbeitsplatz bzw Homeoffice/Telearbeitsplatz (§ 124b Z 377 EStG idF BGBl I 2021/227) | € 8 (ab 1.7.2020; davor € 4,40) |
| Essensgutscheine: auch für mitnehmbare Lebensmittel (§ 3 Abs 1 Z 17 lit b EStG und § 124b Z 353 EStG idF 19. COVID-19-Gesetz) | € 2 (ab 1.7.2020; davor € 1,10) (jeweils pro Arbeitstag) |

| Art | Betrag |
|---|---------------------------------------|
| <p>Gewinnbeteiligungen des Arbeitgebers an aktive Arbeitnehmer ab 2022; bei mehreren Arbeitgebern steht die Befreiung insgesamt nur bis zu € 3.000 pro Arbeitnehmer im Kalenderjahr zu (§ 3 Abs 1 Z 35 EStG und § 124b Z 383 EStG idF ÖkoStRefG 2022 Teil I).</p> <p>Siehe auch die Ausführungen unten zur Mitarbeiterprämie betreffend 2024 und zur Teuerungsprämie betreffend 2022 und 2023!</p> | € 3.000 pa |
| <p>Regionaler Klimabonus (ab 2022): steuerfrei gemäß § 3 Abs 1 Z 37 EStG idF ÖkoStRefG 2022 Teil I.</p> <p>Der regionale Klimabonus, der für das Kalenderjahr 2024 gewährt wird, ist im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung 2024 der Bemessungsgrundlage hinzuzurechnen, wenn das Einkommen (§ 2 Abs 2 EStG) des Empfängers mehr als € 66.612 beträgt. § 3 Abs 1 Z 37 EStG kommt insoweit nicht zur Anwendung. Bei lohnsteuerpflichtigen Einkünften ist in diesem Fall eine Veranlagung gemäß § 41 Abs 1 EStG vorzunehmen (§ 6 Abs 2 KliBG).</p> | §§ 3 und 4 Klimabonusgesetz (KliBG) |
| <p>Werbungskostenpauschbetrag (§ 16 Abs 3 EStG)</p> <p>Hinweis: Bei Einkünften, die den Anspruch auf den Pensionistenabsatzbetrag begründen, steht der Werbungskostenpauschbetrag <i>nicht</i> zu (§ 34 Abs 5 EStG).</p> | € 132 pa |
| <p>Homeoffice-Ausgaben für ergonomisch geeignetes Mobiliar (§ 16 Abs 1 Z 7a lit a EStG idF 2. COVID-19-StMG bzw PrAG 2024) – ab 2021 (§ 124b Z 374 und Z 375 EStG idF vor PrAG 2024); siehe Sonderregelung in § 124b Z 374 EStG (2020: max. € 150 pa; 2021: max. € 300 pa abzüglich dem im Kalenderjahr 2020 geltend gemachten Betrag); keine Anrechnung auf den Werbungskostenpauschbetrag (§ 16 Abs 3 zweiter Teilstrich EStG).</p> | max. € 300 pa |
| <p>Telearbeitspauschale (bis 31.12.2024: Homeoffice-Pauschale) (§ 26 Z 9 EStG idF 2. COVID-19-StMG bzw TelearbG) – ab 1.1.2021 (§ 124b Z 373 und Z 375 EStG idF vor PrAG 2024); siehe auch § 16 Abs 1 Z 7a lit b und Abs 3 zweiter Teilstrich EStG (Differenzwerbungskosten).</p> | € 3 pro Telearbeitstag, max. € 300 pa |
| <p>Freigrenze für Einkünfte aus Leistungen, wie insbesondere Einkünfte aus gelegentlichen Vermittlungen und aus der Vermietung beweglicher Gegenstände (§ 29 Z 3 EStG)</p> | € 220 pa |
| <p>Freigrenze für Spekulationsgeschäfte (§ 31 Abs 3 EStG)</p> | € 440 pa |
| <p>Freigrenze für geringfügige Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 39 Abs 1 letzter Satz EStG)</p> | € 22 pa |
| <p>Veranlagungsfreibetrag für Lohnsteuerpflichtige mit anderen Einkünften: Sind im Einkommen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit enthalten, ist von den nicht lohnsteuerpflichtigen Einkünften ein Veranlagungsfreibetrag bis zu € 730 abzuziehen. Dies gilt nicht für Einkünfte aus Kapitalvermögen iSd § 27a Abs 1 EStG. Der Freibetrag vermindert sich um jenen Betrag, um den die anderen Einkünfte € 730 übersteigen (§ 39 Abs 5 EStG idF AbgÄG 2024).</p> | bis € 730 pa |

| Art | Betrag |
|---|---|
| <p>Freibetrag bei sonstigen Bezügen (§ 67 Abs 1 EStG)</p> | <p>€ 620 pa</p> |
| <p>Freigrenze bei sonstigen Bezügen (§ 67 Abs 1 EStG)</p> <p>2024: € 2.447 pa (siehe § 124b Z 449 EStG); 2009 bis 2023: € 2.100 pa; davor € 2.000.</p> | <p>€ 2.570 pa (2025)</p> |
| <p>Fester Steuersatz bei sonstigen Bezügen innerhalb des Jahressechsstels (ab einem Jahresbruttogehalt von ca € 185.000 [Jahreseinkünfte ohne Sonderzahlungen von ca € 150.000] werden ab 2013 die sonstigen Bezüge progressiv besteuert; siehe § 67 Abs 1 und 2 EStG und LStR 2002 Rz 1069a), für die gesetzliche Abfertigung (§ 67 Abs 3 EStG) und für die freiwillige Abfertigung innerhalb der Grenzen des § 67 Abs 6 EStG (gilt nur für Zeiträume, für die keine Anwartschaften gegenüber einer BV-Kasse bestehen; vgl LStR 2002 Rz 1087a).</p> | <p>6%</p> |
| <p>Bei Start-Up-Mitarbeiterbeteiligungen (siehe § 67a Abs 2 EStG) gilt der geldwerte Vorteil aus der unentgeltlichen Abgabe von Kapitalanteilen (Beteiligungen) nicht im Zeitpunkt der Abgabe der Anteile, sondern erst bei Veräußerung oder dem Eintritt sonstiger Umstände (siehe § 67a Abs 3 EStG) als zugeflossen (§ 67a Abs 1 EStG idF Start-Up-Förderungsgesetz).</p> <p>Der geldwerte Vorteil ist unter den Voraussetzungen des § 67a Abs 4 EStG als sonstiger Bezug zu 75% mit einem festen Satz von 27,5% zu erfassen. Soweit der feste Satz (= 27,5%) auf den geldwerten Vorteil nicht anzuwenden ist, hat die steuerliche Erfassung nach § 67 Abs 10 EStG (= ESt-Tarif) zu erfolgen.</p> <p>Hinsichtlich Details siehe LStR 2002 Rz 1125d bis Rz 1125x.</p> <p>Inkrafttreten: Die Begünstigung ist erstmalig für Anteile anzuwenden, die nach dem Dezember 2023 abgegeben werden (§ 124b Z 445 EStG).</p> <p>Phantom Shares: Erhält der Arbeitnehmer im Zeitraum 1.1.2024 bis 31.12.2025 an Stelle von bestehenden virtuellen Anteilen („phantom shares“) am Unternehmen des Arbeitgebers, die bloß einen schuldrechtlichen Anspruch auf Teilhabe am Gewinn bzw am Unternehmenswert vermitteln, eine Start Up-Mitarbeiterbeteiligung gemäß § 67a EStG, gilt dies als Abgabe der Anteile gemäß § 67a Abs 1 EStG gegen eine Gegenleistung bis zur Höhe des Nennwerts und es ist kein geldwerter Vorteil anzusetzen, wenn die Voraussetzungen des § 67a Abs 2 EStG im Zeitpunkt des Wechsels in die Start Up-Mitarbeiterbeteiligung erfüllt sind (§ 124b Z 462 idF AbgÄG 2024).</p> | <p>75% des geldwerten Vorteils mit 27,5% ESt und 25% des geldwerten Vorteils nach ESt-Tarif zu versteuern</p> |
| <p>Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen sowie Überstundenzuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nacharbeit und mit diesen Arbeiten zusammenhängende Überstundenzuschläge (§ 68 Abs 1 EStG)</p> <ul style="list-style-type: none"> • wenn Leistung überwiegend bei Tag • wenn Leistung überwiegend bei Nacht (§ 68 Abs 6 EStG) | <p>€ 400 monatlich (ab 1.1.2024; davor € 360)</p> <p>€ 540 monatlich</p> |

| Art | Betrag |
|--|---|
| <p>50% des „normalen“ Überstundenzuschlages: Zuschläge für die ersten 18 Überstunden (1.1.2024 bis 31.12.2025; 10 Überstunden ab 1.1.2026), höchstens jedoch (§ 68 Abs 2 EStG idF PrAG 2024 und § 124b Z 440 EStG)</p> | <p>€ 200 monatlich (1.1.2024 bis 31.12.2025; € 120 ab 1.1.2026)</p> |
| <p>50% des „normalen“ Überstundenzuschlages: Zuschläge für die ersten 10 Überstunden (1.1.2009 bis 31.12.2023; davor 5 Überstunden), höchstens jedoch (§ 68 Abs 2 EStG)</p> | <p>€ 86 monatlich (1.1.2009 bis 31.12.2023; davor € 43)</p> |
| <p>Mitarbeiterprämie:</p> <p>a) Zulagen und Bonuszahlungen, die der Arbeitgeber im Kalenderjahr 2024 gewährt (Mitarbeiterprämie), sind bis € 3.000 pro Jahr steuerfrei, wenn die Zahlung aufgrund einer lohngestaltenden Vorschrift gemäß § 68 Abs 5 Z 5 oder 6 EStG erfolgt. Kann im Falle des § 68 Abs 5 Z 5 oder 6 EStG keine Betriebsvereinbarung abgeschlossen werden, weil ein Betriebsrat nicht gebildet ist, ist von einer Verpflichtung des Arbeitgebers auszugehen, wenn eine vertragliche Vereinbarung für alle Arbeitnehmer vorliegt. Es muss sich dabei um zusätzliche Zahlungen handeln, die üblicherweise bisher nicht gewährt wurden. Sie erhöhen nicht das Jahressechstel gemäß § 67 Abs 2 EStG und werden nicht auf das Jahressechstel angerechnet. Als zusätzliche Zahlung gilt auch eine befristete Mitarbeiterprämie, die anstelle einer Lohnerhöhung aufgrund einer nach dieser Bestimmung maßgeblichen lohngestaltenden Vorschrift gewährt wird.</p> <p>b) Mitarbeiterprämien sind beim Arbeitnehmer im Kalenderjahr 2024 insgesamt bis zu einem Betrag von € 3.000 pro Kalenderjahr steuerfrei. Werden im Kalenderjahr 2024 sowohl eine Gewinnbeteiligung gemäß § 3 Abs 1 Z 35 EStG als auch eine Mitarbeiterprämie ausbezahlt, sind diese nur insoweit steuerfrei, als sie insgesamt den Betrag von € 3.000 pro Jahr nicht übersteigen. Werden im Kalenderjahr mehr als € 3.000 steuerfrei berücksichtigt, ist der Steuerpflichtige gemäß § 41 Abs 1 EStG zu veranlagern.</p> <p>c) Soweit Zulagen und Bonuszahlungen nicht durch lit a erfasst werden oder € 3.000 übersteigen (lit b), sind sie nach dem Tarif zu versteuern.</p> <p>(§ 124b Z 447 EStG idF Start-Up-Förderungsgesetz)</p> | <p>bis € 3.000 pa (2024)</p> |

| Art | Betrag |
|---|--|
| <p>Zulagen und Bonuszahlungen, die der Arbeitgeber in den Kalenderjahren 2022 und 2023 aufgrund der Teuerung zusätzlich gewährt (Teuerungsprämie), sind</p> <ul style="list-style-type: none"> – bis € 2.000 pro Jahr steuerfrei und zusätzlich – bis € 1.000 pro Jahr steuerfrei, wenn die Zahlung aufgrund einer lohngestaltenden Vorschrift gemäß § 68 Abs 5 Z 1 bis 7 EStG erfolgt. <p>Es muss sich dabei um zusätzliche Zahlungen handeln, die üblicherweise bisher nicht gewährt wurden. Sie erhöhen nicht das Jahressechstel gemäß § 67 Abs 2 EStG und werden nicht auf das Jahressechstel angerechnet (§ 124b Z 408 lit a EStG idF Teuerungs-Entlastungspaket).</p> <p>Werden in den Kalenderjahren 2022 und 2023 sowohl eine Gewinnbeteiligung gemäß § 3 Abs 1 Z 35 EStG als auch eine Teuerungsprämie ausbezahlt, sind diese nur insoweit steuerfrei, als sie insgesamt den Betrag von € 3.000 pro Jahr nicht übersteigen. Eine steuerfrei gewährte Gewinnbeteiligung kann im Kalenderjahr 2022 rückwirkend als Teuerungsprämie behandelt werden (§ 124b Z 408 lit b EStG idF Teuerungs-Entlastungspaket).</p> <p>Hinsichtlich weiterer Details siehe § 124b Z 408 lit c und lit d EStG.</p> | <p>bis € 3.000 pa (2022 und 2023)</p> |
| <p>Zulagen und Bonuszahlungen, die aufgrund der COVID-19-Krise zusätzlich geleistet werden, sind im Kalenderjahr 2020 bis € 3.000 steuerfrei. Ebenso sind derartige Zulagen und Bonuszahlungen die bis Februar 2022 für das Kalenderjahr 2021 geleistet werden bis € 3.000 steuerfrei. Es muss sich dabei um zusätzliche Zahlungen handeln, die ausschließlich zu diesem Zweck geleistet werden und üblicherweise bisher nicht gewährt wurden. Sie erhöhen nicht das Jahressechstel gemäß § 67 Abs 2 EStG und werden nicht auf das Jahressechstel angerechnet (§ 124b Z 350 lit a EStG idF 3. COVID-19-Gesetz bzw BGBl I 2021/227).</p> | <p>bis € 3.000 pa (2020 und 2021)</p> |
| <p>Zuzugsfreibetrag – ab 15.8.2015 (§ 103 Abs 1a EStG idF StRefG 2015/2016)</p> | <p>Freibetrag iHv 30% der zum Tarif besteuerten Einkünfte aus wissenschaftlicher Tätigkeit</p> |

Hinweis betreffend „Zulagen und Zuschläge“

§ 68 Abs 7 EStG ist auch im Falle von COVID-19-Kurzarbeit, Telearbeit wegen der COVID-19-Krise bzw Dienstverhinderungen wegen der **COVID-19-Krise** anwendbar. Dies gilt für Lohnzahlungszeiträume, die vor dem 1.7.2021 enden (vgl § 124b Z 349 EStG idF 3. COVID-19-Gesetz bzw KonStG 2020 bzw COVID-19-StMG bzw 2. COVID-19-StMG).

Hinsichtlich Details siehe LStR 2002 Rz 1132b.

Hinweis betreffend „Zulagen und Zuschläge“

§ 68 Abs 7 EStG ist auch im Falle von COVID-19-Kurzarbeit, Telearbeit wegen der COVID-19-Krise bzw Dienstverhinderungen wegen der **COVID-19-Krise** anwendbar. Dies gilt für Lohnzahlungszeiträume, die nach dem 31.10.2021 beginnen und vor dem 1.1.2022 enden (vgl § 124b Z 380 EStG idF BGBl I 2021/227).

| Zusammenfassung der Bezüge des § 67 Abs 8 EStG | | |
|--|---|---|
| Art des Bezugs | Steuerrechtliche Behandlung | Beitragsrechtliche Behandlung |
| <p>§ 67 Abs 8 lit a EStG</p> <ul style="list-style-type: none"> • Vergleichssummen, die auf gerichtlichen oder außergerichtlichen Vergleichen beruhen, sowie Zahlungen von Gerichtsurteilen • für vergangenheitsbezogene Zeiträume • unabhängig, ob diese Summen neben laufendem Arbeitslohn von demselben Arbeitgeber gewährt werden | <p>ein Fünftel steuerfrei; der verbleibende Betrag wie ein laufender Bezug gemäß § 67 Abs 10 EStG^{1) 2) 3)}</p> <p>Hinweis: Durch das AbgÄG 2014 wird die Begünstigung ab 1.3.2014 gedeckelt (siehe § 124b Z 256 EStG). Der für die Berechnung des steuerfreien Fünftels maßgebliche Betrag ist dementsprechend mit dem Neunfachen der ASVG-Höchstbeitragsgrundlage begrenzt, sodass höchstens ein Fünftel des Neunfachen der ASVG-Höchstbeitragsgrundlage steuerfrei bleiben.</p> | <p>der laufende Teil als laufender Bezug gemäß § 49 Abs 1 ASVG; der SZ-Teil als Sonderzahlung gemäß § 49 Abs 2 ASVG</p> |
| <p>§ 67 Abs 8 lit a EStG</p> <ul style="list-style-type: none"> • Vergleichssummen, die • bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses anfallen, • für Zeiträume mit Anwartschaft gegenüber einer BV-Kasse | <p>max. € 7.500 mit 6%, ohne Anwendung des § 67 Abs 2 EStG^{1) 2)}</p> | <p>der laufende Teil als laufender Bezug gemäß § 49 Abs 1 ASVG; der SZ-Teil als Sonderzahlung gemäß § 49 Abs 2 ASVG</p> |
| <p>§ 67 Abs 8 lit b EStG</p> <ul style="list-style-type: none"> • Kündigungsentschädigung (im Zeitpunkt der Leistung ist das Dienstverhältnis bereits beendet); • Zahlungen für den Verzicht auf Arbeitsleistungen für künftige Lohnzahlungszeiträume (Begünstigung fällt für Zahlungen ab 1.3.2014 zur Gänze weg; AbgÄG 2014) | <p>ein Fünftel steuerfrei; der verbleibende Betrag wie ein laufender Bezug gemäß § 67 Abs 10 EStG¹⁾</p> <p>Hinweis: Durch das AbgÄG 2014 wird die Begünstigung ab 1.3.2014 gedeckelt (siehe § 124b Z 256 EStG). Der für die Berechnung des steuerfreien Fünftels maßgebliche Betrag ist dementsprechend mit dem Neunfachen der ASVG-Höchstbeitragsgrundlage begrenzt, sodass höchstens ein Fünftel des Neunfachen der ASVG-Höchstbeitragsgrundlage steuerfrei bleiben.</p> | <p>der laufende Teil als laufender Bezug gemäß § 49 Abs 1 ASVG; der SZ-Teil als Sonderzahlung gemäß § 49 Abs 2 ASVG</p> |

| Art des Bezugs | Steuerrechtliche Behandlung | Beitragsrechtliche Behandlung |
|--|--|-------------------------------|
| <p>§ 67 Abs 8 lit c EStG Nachzahlungen von</p> <ul style="list-style-type: none"> • laufenden Bezügen • für das laufende Kalenderjahr, • unabhängig davon, ob im Zeitpunkt solcher Zahlungen vom gleichen Arbeitgeber noch Arbeitslohn bezahlt wird oder nicht | <p>aufrollen^{1) 2)}</p> | <p>aufrollen</p> |
| <p>§ 67 Abs 8 lit c EStG Nachzahlungen von</p> <ul style="list-style-type: none"> • sonstigen Bezügen • für das laufende Kalenderjahr, • neben laufendem Arbeitslohn | <p>als sonstiger Bezug gemäß § 67 Abs 1 und 2 EStG</p> | <p>aufrollen</p> |
| <p>§ 67 Abs 8 lit c EStG Nachzahlungen von</p> <ul style="list-style-type: none"> • sonstigen Bezügen • für das laufende Kalenderjahr, • nicht neben laufendem Arbeitslohn (im Zeitpunkt der Nachzahlung ist das Dienstverhältnis bereits beendet) | <p>wie ein laufender Bezug gemäß § 67 Abs 10 EStG³⁾</p> | <p>aufrollen</p> |
| <p>§ 67 Abs 8 lit c EStG Nachzahlungen (nach dem 15. Februar des Folgejahres) von</p> <ul style="list-style-type: none"> • laufenden und sonstigen Bezügen • für abgelaufene Kalenderjahre, • die nicht auf einer willkürlichen Verschiebung des Auszahlungszeitpunktes beruhen, • unabhängig davon, ob im Zeitpunkt solcher Zahlungen vom gleichen Arbeitgeber noch Arbeitslohn bezahlt wird oder nicht | <p>ein Fünftel steuerfrei; der verbleibende Betrag wie ein laufender Bezug gemäß § 67 Abs 10 EStG^{1) 2) 3)}</p> | <p>aufrollen</p> |
| <p>§ 67 Abs 8 lit c EStG Nachzahlungen (nach dem 15. Februar des Folgejahres) von</p> <ul style="list-style-type: none"> • laufenden Bezügen • für abgelaufene Kalenderjahre, • die auf einer willkürlichen Verschiebung des Auszahlungszeitpunktes beruhen | <p>als laufender Bezug nach dem Lohnsteuertarif</p> | <p>aufrollen</p> |

| Art des Bezugs | Steuerrechtliche Behandlung | Beitragsrechtliche Behandlung |
|---|---|--|
| <p>§ 67 Abs 8 lit c EStG Nachzahlungen (nach dem 15. Februar des Folgejahres) von</p> <ul style="list-style-type: none"> • sonstigen Bezügen • für abgelaufene Kalenderjahre, • die auf einer willkürlichen Verschiebung des Auszahlungszeitpunktes beruhen (im Zeitpunkt der Leistung ist das Dienstverhältnis noch nicht beendet) | als sonstiger Bezug gemäß § 67 Abs 1 und 2 EStG | aufrollen |
| <p>§ 67 Abs 8 lit c EStG Nachzahlungen (nach dem 15. Februar des Folgejahres) von</p> <ul style="list-style-type: none"> • sonstigen Bezügen • für abgelaufene Kalenderjahre, • die auf einer willkürlichen Verschiebung des Auszahlungszeitpunktes beruhen (im Zeitpunkt der Leistung ist das Dienstverhältnis bereits beendet) | wie ein laufender Bezug gemäß § 67 Abs 10 EStG | aufrollen |
| <p>§ 67 Abs 8 lit d EStG • Ersatzleistungen für Urlaubsentgelt für nicht verbrauchten Urlaub</p> | der laufende Teil als laufender Bezug bzw der SZ-Teil als sonstiger Bezug gemäß § 67 Abs 1 und 2 EStG | der laufende Teil als laufender Bezug gemäß § 49 Abs 1 ASVG; der SZ-Teil als Sonderzahlung gemäß § 49 Abs 2 ASVG |
| <p>§ 67 Abs 8 lit e EStG • Zahlungen für Pensionsabfindungen, deren Barwert den maßgeblichen Betrag iSd § 1 Abs 2 Z 1 PKG nicht übersteigt (im Zeitpunkt der Leistung ist das Dienstverhältnis bereits beendet)</p> | mit dem Hälftesteuersatz | SV-frei |
| <p>§ 67 Abs 8 lit e EStG • Zahlungen für Pensionsabfindungen, deren Barwert den maßgeblichen Betrag iSd § 1 Abs 2 Z 1 PKG nicht übersteigt (im Zeitpunkt der Leistung ist das Dienstverhältnis noch nicht beendet)</p> | mit dem Hälftesteuersatz | als laufender Bezug gemäß § 49 Abs 1 ASVG |

| Art des Bezugs | Steuerrechtliche Behandlung | Beitragsrechtliche Behandlung |
|--|--|--|
| <p>§ 67 Abs 8 lit e EStG</p> <ul style="list-style-type: none"> Zahlungen für Pensionsabfindungen, deren Barwert den maßgeblichen Betrag iSd § 1 Abs 2 Z 1 PKG übersteigt (im Zeitpunkt der Leistung ist das Dienstverhältnis bereits beendet) | <p>wie ein laufender Bezug gemäß § 67 Abs 10 EStG</p> | <p>SV-frei</p> |
| <p>§ 67 Abs 8 lit e EStG</p> <ul style="list-style-type: none"> Zahlungen für Pensionsabfindungen, deren Barwert den maßgeblichen Betrag iSd § 1 Abs 2 Z 1 PKG übersteigt (im Zeitpunkt der Leistung ist das Dienstverhältnis noch nicht beendet) | <p>wie ein laufender Bezug gemäß § 67 Abs 10 EStG</p> | <p>als laufender Bezug gemäß § 49 Abs 1 ASVG</p> |
| <p>§ 67 Abs 8 lit f EStG</p> <ul style="list-style-type: none"> Bezüge im Rahmen von Sozialplänen bis zu einem Betrag von € 22.000 | <p>mit dem Hälfteuersatz, soweit sie nicht nach § 67 Abs 6 EStG mit 6% zu versteuern sind</p> | <p>SV-frei</p> |
| <p>§ 67 Abs 8 lit g EStG</p> <p>Nachzahlungen,</p> <ul style="list-style-type: none"> die in einem Insolvenzverfahren geleistet werden, gleichgültig, ob es sich um Lohnzahlungszeiträume eines laufenden oder eines abgelaufenen Kalenderjahres handelt | <p>ein Fünftel steuerfrei; der verbleibende Betrag wie ein laufender Bezug mit einer vorläufigen Besteuerung von 15%²⁾; Nachzahlungen für Bezüge gemäß § 3 Abs 1 Z 10 EStG behalten im Rahmen der gesetzlichen Bestimmungen ihre Steuerfreiheit, wobei in diesen Fällen kein steuerfreies Fünftel zu berücksichtigen ist (ab 2017/AbgÄG 2016)</p> | <p>aufrollen</p> |

Die in obiger Zusammenstellung enthaltenen

- DB- und DZ-pflichtigen^{4) 5)} und
- KommSt-pflichtigen⁴⁾

Bezugsbestandteile sind in dem Kalendermonat in die Beitrags- bzw Bemessungsgrundlage einzubeziehen, in dem diese Zahlungen geleistet wurden.

¹⁾ Bezüge iSd § 3 Abs 1 EStG bleiben steuerfrei.

²⁾ Nicht steuerbare Leistungen iSd § 26 EStG sind steuerlich nicht zu erfassen.

³⁾ Gesetzliche (kollektivvertragliche) Abfertigungen iSd § 67 Abs 3 EStG und freiwillige (vertragliche) Abfertigungen iSd § 67 Abs 6 EStG behalten ihren steuerlichen Charakter weiter.

⁴⁾ Ausgenommen davon sind die Bezugsbestandteile der begünstigten behinderten Dienstnehmer und der begünstigten behinderten Lehrlinge iSd BEinstG.

⁵⁾ Ausgenommen davon sind die Bezugsbestandteile der Dienstnehmer (Personen) nach Vollendung des 60. Lebensjahres.

Quelle: Übersicht (adaptiert) entnommen aus *Ortner/Ortner, Personalverrechnung in der Praxis*²⁵ (2014) 639 ff und an das AbgÄG 2014 bzw AbgÄG 2016 angepasst.

| Barwerttabelle (Betrag iSd § 1 Abs 2 Z 1 und Abs 2a Pensionskassengesetz – Abfindungsgrenzbetrag) | | | |
|---|--------------------|------|--------------------|
| Jahr | Höhe des Barwertes | Jahr | Höhe des Barwertes |
| 2020 | € 12.600 | 2023 | € 14.400 |
| 2021 | € 12.900 | 2024 | € 15.600 |
| 2022 | € 13.200 | 2025 | € 15.900 |

Quelle: <https://www.fma.gv.at/pensionskassen/offenlegung/> und LStR 2002 Rz 1109.

32. HÖHE DER BAUSPARPRÄMIE (§ 108 Abs 1 EStG)

Die Bausparprämie wird jedes Jahr für das folgende Kalenderjahr (Prämienjahr) neu festgelegt. Berechnungsjahr ist jenes Jahr, in dem die Berechnung für das Folgejahr erfolgt.

Die Höhe der Bausparprämie gemäß § 108 Abs 1 EStG beträgt (siehe auch LStR 2002 Rz 1304):

| Jahr | Prozentsatz | Höchstbetrag | Höchstprämie |
|------|-------------|--------------|--------------|
| 2020 | 1,5% | € 1.200 | € 18 |
| 2021 | 1,5% | € 1.200 | € 18 |
| 2022 | 1,5% | € 1.200 | € 18 |
| 2023 | 1,5% | € 1.200 | € 18 |
| 2024 | 1,5% | € 1.200 | € 18 |
| 2025 | 1,5% | € 1.200 | € 18 |

Quelle: LStR 2002 Rz 1304 und § 108 EStG

33. KAPITALBESTEUERUNG

33.1. Einkünfte aus Kapitalvermögen – Grundtatbestände

33.1.1. Überblick (§ 27 Abs 1 EStG)

Einkünfte aus Kapitalvermögen sind

- **Einkünfte aus der Überlassung von Kapital** (§ 27 Abs 2 EStG),
- **Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen** (§ 27 Abs 3 EStG),
- **Einkünfte aus Derivaten** (§ 27 Abs 4 EStG) und
- **Einkünfte aus Kryptowährungen** (§ 27 Abs 4a EStG i d F ÖkoStRefG 2022 Teil I)

soweit sie nicht zu den Einkünften iSd § 2 Abs 3 Z 1 bis 4 EStG (Haupteinkunftsarten) gehören. Bei Tauschvorgängen ist § 6 Z 14 EStG sinngemäß anzuwenden (vgl § 27 Abs 1 EStG).

33.1.2. Einkünfte aus der Überlassung von Kapital (§ 27 Abs 2 und 5 EStG) – „Früchte“

Einkünfte aus der Überlassung von Kapital (§ 27 Abs 2 EStG) – „Früchte“

Zu den Einkünften aus der Überlassung von Kapital gehören:

- a) **Gewinnanteile (Dividenden)** und sonstige Bezüge aus Aktien oder Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung oder Flexiblen Kapitalgesellschaften;
- b) **Gleichartige Bezüge und Rückvergütungen** aus Anteilen an Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften;

- c) Gleichartige Bezüge aus Genussrechten und sonstigen Finanzierungsinstrumenten sowie Bezüge aus Partizipationskapital gemäß § 8 Abs 3 Z 1 KStG;
 - d) Bezüge aus Anteilen an körperschaftlich organisierten Personengemeinschaften in den Angelegenheiten der Bodenreform (**Agrargemeinschaften**), wenn diese einen Betrag in Höhe von € 4.000 im Kalenderjahr übersteigen (StRefG 2020);
2. **Zinsen**, und andere Erträge aus Kapitalforderungen jeder Art, beispielsweise aus Darlehen, Anleihen, Hypotheken, Einlagen, Guthaben bei Kreditinstituten und aus Ergänzungskapital iSd VAG, ausgenommen Stückzinsen;
 3. **Diskontbeträge** von Wechseln und Anweisungen;
 4. **Gewinnanteile aus der Beteiligung an einem Unternehmen als stiller Gesellschafter** sowie aus der Beteiligung nach Art eines stillen Gesellschafters, soweit sie nicht zur Auffüllung einer durch Verluste herabgeminderten Einlage zu verwenden sind.

Einkünfte aus der Überlassung von Kapital – weitere Tatbestände in § 27 Abs 5 EStG – „Früchte“

Als Einkünfte aus der Überlassung von Kapital im Sinne von § 27 Abs 2 EStG gelten auch:

1. **Besondere Entgelte oder Vorteile**, die neben den im § 27 Abs 2 EStG bezeichneten Einkünften oder an deren Stelle gewährt werden, beispielsweise Sachleistungen, Boni und nominelle Mehrbeträge auf Grund einer Wertsicherung.
2. Vom Abzugsverpflichteten (§ 95 Abs 2 EStG) oder Dritten **übernommene Kapitalertragsteuerbeträge**.
3. **Unterschiedsbeträge zwischen der eingezahlten Versicherungsprämie und der Versicherungsleistung**, die
 - a) im Falle des Erlebens oder des Rückkaufs einer auf den Er- oder Er- und Ablebensfall abgeschlossenen Kapitalversicherung einschließlich einer fondsgebundenen Lebensversicherung,
 - b) im Falle der Kapitalabfindung oder des Rückkaufs einer Rentenversicherung, bei der der Beginn der Rentenzahlungen vor Ablauf von zehn bzw fünfzehn Jahren ab Vertragsabschluss vereinbart ist, ausbezahlt werden, wenn im Versicherungsvertrag nicht laufende, im Wesentlichen gleich bleibende Prämienzahlungen vereinbart sind und die Höchstlaufzeit des Versicherungsvertrages
 - weniger als zehn Jahre ab Vertragsabschluss beträgt, wenn der Versicherungsnehmer und die versicherten Personen im Zeitpunkt des Abschlusses des Versicherungsvertrages jeweils das 50. Lebensjahr vollendet haben;
 - in allen anderen Fällen weniger als fünfzehn Jahre ab Vertragsabschluss beträgt.
 Ist der Versicherungsnehmer keine natürliche Person, gilt das Erfordernis der Vollendung des 50. Lebensjahres nur für die versicherten Personen. Im Übrigen gilt jede Erhöhung einer Versicherungssumme im Rahmen eines bestehenden Vertrages auf insgesamt mehr als das Zweifache der ursprünglichen Versicherungssumme gegen eine nicht laufende, im Wesentlichen gleich bleibende Prämienzahlung als selbständiger Abschluss eines neuen Versicherungsvertrages (für nach dem 28.2.2014 abgeschlossene Versicherungsverträge; siehe § 124b Z 255 EStG idF AbgÄG 2014; für nach dem 31.12.2010 abgeschlossene Versicherungsverträge siehe § 124b Z 179 EStG idF BBG 2011).
4. **Ausgleichszahlungen und Leihgebühren**, die der Verleiher eines Wertpapiers vom Entleiher oder der Pensionsgeber vom Pensionsnehmer erhält.
5. *[aufgehoben durch AbgÄG 2011 BGBl I 2011/76]*
6. *[aufgehoben durch AbgÄG 2011 BGBl I 2011/76]*
7. bis 9.: Enthalten **Bestimmungen betreffend Privatstiftungen und Belegschaftsbeteiligungsstiftungen iSd § 4d Abs 3 EStG** (MitarbeiterBetStG 2017). Hinsichtlich Details siehe § 27 Abs 5 Z 7 bis 9 EStG.

33.1.3. Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen (§ 27 Abs 3 und 6 EStG) – „Substanz“

Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen (§ 27 Abs 3 EStG) – „Substanz“

Zu den Einkünften aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen gehören **Einkünfte aus der Veräußerung, Einlösung und sonstigen Abschichtung von Wirtschaftsgütern**, deren Erträge Einkünfte aus der Überlassung von Kapital im Sinne von § 27 Abs 2 EStG sind (**einschließlich Nullkuponanleihen**).

Anmerkung: In § 27 Abs 3 EStG sollen künftig Substanzgewinne aus Finanzvermögen unabhängig von Behaltedauer oder Beteiligungshöhe erfasst werden. Unter dem Oberbegriff „realisierte Wertsteigerungen“ sollen positive wie negative Einkünfte aus der Veräußerung, Einlösung und der sonstigen Abschichtung erfasst werden. Hinsichtlich des erfassten Finanzvermögens erscheint es zweckmäßig, auf sämtliche Wirtschaftsgüter abzustellen, deren Erträge Einkünfte aus der Überlassung von Kapital iSd § 27 Abs 2 EStG sind. Damit sind insbesondere Aktien, GmbH-Anteile (deren Erträge Einkünfte aus der Überlassung von Kapital iSd § 27 Abs 2 Z 1 lit a sind), Forderungswertpapiere (deren Erträge Einkünfte aus der Überlassung von Kapital iSd § 27 Abs 2 Z 2 EStG sind) und auch Abschichtungsgewinne bei der echten stillen Gesellschaft (§ 27 Abs 2 Z 4) erfasst. Ebenso unter diesen Tatbestand fällt die Veräußerung einer Nullkuponanleihe vor Ende der Laufzeit. Ergänzungen dazu finden sich in den in § 27 Abs 6 EStG geregelten Realisierungstatbeständen (siehe dazu unten) (vgl BBG 2011 ErläutRV 981 BgNR 24. GP 116).

Einkünfte aus Nullkuponanleihen sollen – unabhängig davon, ob sie bei der Einlösung anfallen oder als Stückzinsen beim Verkauf vor Fälligkeit – künftig stets als Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen erfasst werden (vgl BBG 2012 ErläutRV 1494 BgNR 24. GP 15).

Einkünfte aus „fingierten“ realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen (§ 27 Abs 6 EStG idF AbgÄG 2015) – „Substanz“

Als Veräußerung iSd § 27 Abs 3 und 4 EStG gelten auch:

1. **Umstände, die zu einer Einschränkung des Besteuerungsrechtes der Republik Österreich im Verhältnis zu anderen Staaten** hinsichtlich eines Wirtschaftsgutes iSd § 27 Abs 3 EStG, eines Derivates iSd § 27 Abs 4 EStG oder einer Kryptowährung iSd § 27 Abs 4a EStG **führen**.
 - a) Bei Wegzug einer natürlichen Person in einen EU/EWR-Staat ist auf Antrag (siehe § 39 Abs 4 EStG idF AbgÄG 2023) über die dadurch entstandene Abgabenschuld im Abgabenbescheid nur abzusprechen, die Abgabenschuld jedoch bis zur tatsächlichen Veräußerung des Wirtschaftsgutes oder Derivates nicht festzusetzen. Dies gilt ebenso bei der unentgeltlichen Übertragung eines Wirtschaftsgutes oder Derivates an eine andere natürliche Person, die in einem EU/EWR-Staat ansässig ist.
 - b) Als tatsächliche Veräußerung gilt auch ein späterer Wegzug oder die spätere Überführung des Wirtschaftsgutes oder Derivates in einen Staat, der von lit a nicht erfasst ist.
 - c) Die tatsächliche Veräußerung gilt als rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO. § 205 BAO ist nicht anzuwenden.
 - d) In allen nicht in lit a genannten Fällen sind die § 6 Z 6 lit c und d EStG sinngemäß anzuwenden.
 - e) Im Falle der Entstehung des Besteuerungsrechtes der Republik Österreich im Verhältnis zu anderen Staaten gilt der gemeine Wert als Anschaffungskosten. Erfolgt in den Fällen nicht festgesetzter Abgabenschuld ein Wiedereintritt in das Besteuerungsrecht der Republik Österreich, sind weiterhin die ursprünglichen Anschaffungskosten, höchstens aber die gemeinen Werte maßgeblich. Die spätere Veräußerung gilt nicht als rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO. Weist der Steuerpflichtige nach, dass Wertsteigerungen im EU/EWR-Raum eingetreten sind, sind diese vom Veräußerungserlös abzuziehen.

2. **Die Entnahme und das sonstige Ausscheiden aus dem Depot.** Sofern nicht Z 1 anzuwenden ist, führt die „Depotübertragung“ in bestimmten Fällen zu keiner Veräußerung; siehe dazu im Detail § 27 Abs 6 Z 2 EStG und auch § 27 Abs 6 Z 1 lit a EStG.
3. Der Untergang von Anteilen auf Grund der Auflösung (**Liquidation**) oder **Beendigung einer Körperschaft** für sämtliche Beteiligte unabhängig vom Ausmaß ihrer Beteiligung.
4. Die **Veräußerung von Dividendscheinen, Zinsscheinen und sonstigen Ansprüchen**, wenn die dazugehörigen Wirtschaftsgüter nicht mitveräußert werden.
5. Der Zufluss anteiliger Einkünfte aus der Überlassung von Kapital gemäß § 27 Abs 2 Z 2 EStG anlässlich der Realisierung der dazugehörigen Wirtschaftsgüter (**Stückzinsen**).

Anmerkung: § 27 Abs 6 EStG soll bestimmte wirtschaftliche Vorgänge als steuerpflichtige Realisierung eines Wertzuwachses – und damit der Veräußerung iSd § 27 Abs 3 und 4 EStG gleichgestellt – fingieren (vgl BBG 2011 ErläutRV 981 BlgNR 24. GP 118).

Anschaffungskosten

Hinsichtlich des Begriffes „Anschaffungskosten“ siehe die Ausführungen in Pkt. 33.3.4. und § 27a Abs 4 EStG.

33.1.4. Einkünfte aus Derivaten (§ 27 Abs 4 EStG)

| Einkünfte aus Derivaten (§ 27 Abs 4 EStG) |
|---|
| <p>Zu den Einkünften aus Derivaten gehören</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. der Differenzausgleich, 2. die Stillhalterprämie, 3. Einkünfte aus der Veräußerung und 4. Einkünfte aus der sonstigen Abwicklung <p>bei Termingeschäften (beispielsweise Optionen, Futures und Swaps) sowie bei sonstigen derivativen Finanzinstrumenten (beispielsweise Indexzertifikaten).</p> |

Anmerkung: In § 27 Abs 4 EStG soll ein neuer Tatbestand für Einkünfte aus Derivaten geschaffen werden. Der Ausdruck *Derivate* umfasst sämtliche Termingeschäfte (als Optionen, Futures, Forwards, Swaps usw), sowie andere derivative Finanzinstrumente – und zwar unabhängig davon, ob deren *Underlying* Finanzvermögen, Rohstoffe oder zB sonstige Wirtschaftsgüter darstellt. Damit werden auch sämtliche Arten von Zertifikaten (zB Index, Alpha, Hebel, Sport) als sonstige derivative Finanzinstrumente erfasst. Der Abs 4 wirkt jedoch nur insoweit, als ein Differenzausgleich, ein Abschluss einer Gegenposition oder eine sonstige Glattstellung, jedenfalls keine tatsächliche Ausübung erfolgt. Die tatsächliche Ausübung einer Option bzw die tatsächliche Lieferung des *Underlying* als solche führen wie bisher noch zu keiner Besteuerung, sondern wirken sich allenfalls in Form höherer Anschaffungskosten, niedrigerer Veräußerungserlöse bzw eines niedrigeren Zinses aus. So stellen beispielsweise die Anschaffungskosten einer ausgeübten Option einen unmittelbaren Teil der Anschaffungskosten des erhaltenen Wirtschaftsgutes (wie zB einer Aktie) dar. Damit gehören sie nicht zu den Anschaffungsnebenkosten, womit die in der Bestimmung des § 6 Z 2 lit a EStG vorgesehene Deckelung nicht zur Anwendung kommt (vgl BBG 2011 ErläutRV 981 BlgNR 24. GP 116).

33.1.5. Einkünfte aus Kryptowährungen (§ 27 Abs 4a EStG und § 27b EStG)

Einkünfte aus Kryptowährungen (§ 27 Abs 4a EStG und § 27b EStG)

Zu den Einkünften aus Kryptowährungen gehören **laufende Einkünfte** aus Kryptowährungen sowie **Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen** von Kryptowährungen nach Maßgabe des § 27b EStG (§ 27 Abs 4a EStG).

Zu den **laufenden Einkünften** aus Kryptowährungen gehören

1. Entgelte für die Überlassung von Kryptowährungen und
2. der Erwerb von Kryptowährungen durch einen technischen Prozess, bei dem Leistungen zur Transaktionsverarbeitung zur Verfügung gestellt werden.

Keine laufenden Einkünfte stellen die erworbenen Kryptowährungen dar, wenn

- die Leistung zur Transaktionsverarbeitung vorwiegend im Einsatz von vorhandenen Kryptowährungen besteht (Staking) oder
- die Kryptowährungen unentgeltlich (Airdrops) oder für lediglich unwesentliche sonstige Leistungen (Bounties) übertragen werden, oder
- dem Steuerpflichtigen Kryptowährungen im Rahmen einer Abspaltung von der ursprünglichen Blockchain zugehen (Hardfork).

Die in diesen Fällen erworbenen Kryptowährungen sind nach Maßgabe des § 27b Abs 3 EStG zu besteuern (§ 27b Abs 2 EStG).

Zu den **Einkünften aus realisierten Wertsteigerungen** von Kryptowährungen gehören Einkünfte aus

1. der Veräußerung sowie
2. dem Tausch gegen andere Wirtschaftsgüter und Leistungen, einschließlich gesetzlich anerkannter Zahlungsmittel. Der Tausch einer Kryptowährung gegen eine andere Kryptowährung stellt keine Realisierung dar; damit in Zusammenhang stehende Aufwendungen sind steuerlich unbeachtlich. Die Überlassung einer Kryptowährung iSd § 27b Abs 2 Z 1 EStG stellt keinen Tausch dar.

§ 27 Abs 6 Z 1 EStG gilt sinngemäß (§ 27b Abs 3 EStG).

Definition „Kryptowährung“:

Eine Kryptowährung ist eine digitale Darstellung eines Werts, die von keiner Zentralbank oder öffentlichen Stelle emittiert wurde oder garantiert wird und nicht zwangsläufig an eine gesetzlich festgelegte Währung angebunden ist und die nicht den gesetzlichen Status einer Währung oder von Geld besitzt, aber von natürlichen oder juristischen Personen als Tauschmittel akzeptiert wird und die auf elektronischem Wege übertragen, gespeichert und gehandelt werden kann. Als Kryptowährung gelten auch Forderungen auf Rückzahlungen, die aus der Überlassung von Kryptowährungen iSd § 27b Abs 2 Z 1 EStG entstehen (§ 27b Abs 4 EStG).

Inkrafttreten (ÖKStRefG 2022 Teil I):

- Die Steuerpflicht für Einkünfte aus Kryptowährungen tritt mit **1.3.2022** in Kraft und ist **erstmalig auf Kryptowährungen** anzuwenden, die **nach dem 28.2.2021 angeschafft** wurden (siehe dazu § 124b Z 384 lit a bis e EStG).
- Die **Verpflichtung zum KEST-Abzug** für Einkünfte aus Kryptowährungen gilt erstmals für Kapitalerträge, die nach dem 31.12.2023 anfallen. Für in den Kalenderjahren 2022 und 2023 anfallende Kapitalerträge kann freiwillig eine KEST einbehalten werden; die §§ 93 bis 97 EStG gelten diesfalls sinngemäß (§ 124b Z 384 lit d EStG).

33.1.6. Befreiung für Ausschüttungen von Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften (§ 27 Abs 7 EStG)

Befreiung für Ausschüttungen von Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften (§ 27 Abs 7 EStG idF MiFiGG 2017/StRefG 2020)

Steuerfrei sind 75% der Ausschüttungen aus Anteilen und Genussrechten an natürliche Personen bis zu einer Höhe von € 15.000 pro Kalenderjahr, die von Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften iSd § 6b Abs 1 KStG ausgegeben worden sind. Dabei gilt Folgendes:

1. Die **Befreiung erfolgt durch Anrechnung (Erstattung) der Kapitalertragsteuer im Rahmen der Veranlagung.**
2. Die Befreiung ist nur zu gewähren, wenn die Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft im Zeitpunkt des Ausschüttungsbeschlusses auf der zuletzt veröffentlichten **Liste der Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften** (§ 6b Abs 5 KStG) genannt ist.

Zum **Inkrafttreten** siehe § 124b Z 326 EStG.

33.2. Verlustausgleich im außerbetrieblichen Bereich (§ 27 Abs 8 EStG)

Der **Verlustausgleich** ist nach Maßgabe der folgenden Vorschriften zulässig:

1. **Verluste aus Einkünften** nach § 27 Abs 3 (**Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen**), § 27 Abs 4 (**Einkünfte aus Derivaten**) und § 27 Abs 4a (**Einkünfte aus Kryptowährungen**) EStG können nicht mit Zinserträgen aus Geldeinlagen und sonstigen Geldforderungen bei Kreditinstituten iSd § 27a Abs 1 Z 1 EStG sowie mit Zuwendungen gemäß § 27 Abs 5 Z 7 EStG ausgeglichen werden.
2. **Verlustanteile aus der Beteiligung an einem Unternehmen als stiller Gesellschafter** sowie aus der Beteiligung nach Art eines stillen Gesellschafters dürfen nicht mit anderen Einkünften ausgeglichen werden. Sie sind in Folgejahren mit Gewinnanteilen aus derselben Beteiligung zu verrechnen.
3. **Einkünfte aus Kapitalvermögen, auf die ein besonderer Steuersatz gemäß § 27a Abs 1 EStG anwendbar ist**, können nicht mit Einkünften aus Kapitalvermögen ausgeglichen werden, für die diese besonderen Steuersätze gemäß § 27a Abs 2 EStG nicht gelten.
4. **Nicht ausgeglichene Verluste aus Kapitalvermögen** dürfen nicht mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden.

Die vorstehenden **Regelungen über den Verlustausgleich gelten auch im Falle der Regelbesteuerung gemäß § 27a Abs 5 EStG** (Regelbesteuerungsoption).

Verlustausgleich durch die Kreditinstitute

Im BBG 2011 wurde der Verlustausgleich bei Einkünften aus Kapitalvermögen auf die Veranlagung beschränkt. Durch das BBG 2012 wird, im Sinne eines besseren Service für den Anleger und zur Stärkung der Konkurrenzfähigkeit der heimischen Kreditwirtschaft, ein umfassender Verlustausgleich durch die depotführenden Kreditinstitute in **§ 93 Abs 6 EStG** vorgesehen (vgl BBG 2012 ErläutRV 1494 BlgNR 24. GP 15). Siehe dazu die Ausführungen in Pkt. 33.4.3.

Hinweis

Zur **Verlustausgleichsoption**, bei der es bei der Besteuerung mit dem besonderen Steuersatz von 25% bzw 27,5% bleibt, siehe die Ausführungen in Pkt. 33.4.2. und § 97 Abs 2 EStG.

| Verlustausgleich im außerbetrieblichen Bereich nur innerhalb folgender „Schedulen“ (§ 27 Abs 8 EStG) | | |
|---|--|--|
| Aktien, GmbH-Anteile, Derivate, Anleihen <i>laufende Erträge, Veräußerungsüberschüsse und -verluste</i> | Zinserträge aus Geldeinlagen („Sparbücher“) und sonstigen Forderungen gegenüber Kreditinstituten Zuwendungen von Stiftungen ge- mäß § 27 Abs 5 Z 7 EStG | Echte stille Gesellschaft <i>Verluste wie bisher auf „Wartetaste“</i> |
| „tendenziell risikoreicher“ | „tendenziell risikoärmer bzw risikolos“ | „Beibehaltung des status quo“ |

Quelle: In Anlehnung an den Club-Steuerrecht-Vortrag von *Schlager* am 27.1.2011 (Vortragsfolien).

Anmerkung: Diese Einschränkungen tragen vor allem dem Umstand Rechnung, dass Aktien und Derivate tendenziell risikoreichere Produkte als Sparbücher darstellen. Gleichzeitig soll sichergestellt sein, dass **Verluste bzw Gewinne aus Früchten und Stamm desselben Finanzvermögens auch gegeneinander ausgeglichen werden können**. Die Verlustausgleichsverbote erscheinen zur Vermeidung der Vermischung von dem festen Steuersatz unterliegenden Einkünften mit solchen die dem normalen Tarif unterliegen, notwendig und sachgerecht (vgl BfGG 2011 ErläutRV BfGNR 24. GP 120).

33.3. Besonderer Steuersatz und Bemessungsgrundlage für Einkünfte aus Kapitalvermögen

33.3.1. Besonderer Steuersatz (§ 27a Abs 1 EStG)

Rechtslage ab 1.1.2016

Einkünfte aus Kapitalvermögen unterliegen

- im Fall von **Geldeinlagen** und nicht verbrieften **sonstigen Geldforderungen bei Kreditinstituten**, ausgenommen Ausgleichszahlungen und Leihgebühren gemäß § 27 Abs 5 Z 4 EStG, einem besonderen Steuersatz von **25%**,
- in allen anderen Fällen** einem besonderen Steuersatz von **27,5%** und sind bei der Berechnung der Einkommensteuer des Steuerpflichtigen weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen (§ 2 Abs 2 EStG) zu berücksichtigen, sofern nicht die Regelbesteuerung (§ 27a Abs 5 EStG) anzuwenden ist.

Auf **tatsächlich ausgeschüttete und als ausgeschüttet geltende Erträge** aus Einkünften iSd § 27 EStG aus einem § 186 oder § 188 des Investmentfondsgesetzes 2011 oder einem § 40 oder § 42 des Immobilien-Investmentfondsgesetzes unterliegenden Gebilde ist § 27a Abs 1 Z 2 EStG anzuwenden.

33.3.2. Ausnahmen vom „besonderen Steuersatz“ (§ 27a Abs 2 EStG)

§ 27a Abs 1 EStG gilt nicht für

1. Einkünfte aus Darlehen und nicht verbrieften sonstigen Forderungen, denen kein Bankgeschäft zu Grunde liegt (**„Privatdarlehen und sonstige nicht verbriefte Privat-Forderungen“**);
2. Einkünfte aus
 - Wertpapieren, die ein Forderungsrecht verbriefen,
 - Anteilscheinen und Anteilen an einem § 40 oder § 42 des Immobilien-Investmentfondsgesetzes unterliegenden Gebilde einschließlich der als ausgeschüttet geltenden Erträge,
 - der Überlassung von Kryptowährungen iSd § 27b Abs 2 Z 1 EStG, wenn diese bei ihrer Begebung in rechtlicher oder tatsächlicher Hinsicht keinem unbestimmten Personenkreis angeboten werden (**„nicht öffentlich begebene Forderungswertpapiere/Immobilienfondsanteile“**);
3. **Einkünfte aus der Beteiligung** an einem Unternehmen **als stiller Gesellschafter** sowie aus der Beteiligung nach Art eines stillen Gesellschafters;
4. **Diskontbeträge** von Wechseln und Anweisungen;
5. Ausgleichszahlungen und Leihgebühren, wenn es sich beim Entleiher (Pensionsnehmer) weder um ein Kreditinstitut noch um eine Zweigstelle iSd § 95 Abs 2 Z 1 lit b EStG handelt (**„private Pensions- und Leihgeschäfte“**);
6. **Unterschiedsbeträge** zwischen der eingezahlten Versicherungsprämie und der Versicherungsleistung iSd § 27 Abs 5 Z 3 EStG oder die realisierte **Wertsteigerung** aus der Veräußerung des Anspruchs **aus dem Versicherungsvertrag**;
7. **Einkünfte aus nicht verbrieften Derivaten** (Ausnahme in § 27a Abs 2 Z 7 zweiter Satz EStG vorgesehen).

33.3.3. Bemessungsgrundlage für Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 27a Abs 3 EStG)

Als Einkünfte anzusetzen sind:

1. **Bei der Überlassung von Kapital (§ 27 Abs 2 EStG)** die bezogenen Kapitalerträge.
2. **Bei realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen (§ 27 Abs 3 EStG)**
 - a) der **Unterschiedsbetrag** zwischen dem Veräußerungserlös, dem Einlösungs- oder Abschichtungsbetrag und den Anschaffungskosten, jeweils inklusive anteiliger Stückzinsen;
 - b) **im Falle der Einschränkung des Besteuerungsrechts** (§ 27 Abs 6 Z 1 EStG) sowie **im Falle der Entnahme oder des sonstigen Ausscheidens aus dem Depot** (§ 27 Abs 6 Z 2 EStG) der Unterschiedsbetrag zwischen dem gemeinen Wert zum Zeitpunkt des Eintritts der Umstände, die zur Einschränkung des Besteuerungsrechts führen, bzw der Entnahme oder des sonstigen Ausscheidens, und den Anschaffungskosten. In den Fällen nicht festgesetzter Abgabenschuld (§ 27 Abs 6 Z 1 lit a EStG) sind zwischen Wegzug bzw Übertragung und Veräußerung eingetretene Wertminderungen höchstens im Umfang der Bemessungsgrundlage bei Wegzug bzw Übertragung zu berücksichtigen, soweit diese nicht in einem anderen Staat berücksichtigt werden (AbgÄG 2015).
 - c) **im Falle der Liquidation** (§ 27 Abs 6 Z 3 EStG) der Unterschiedsbetrag zwischen dem Abwicklungsguthaben und den Anschaffungskosten.
3. **Bei Derivaten (§ 27 Abs 4 EStG):**
 - a) **im Falle des Differenzausgleichs**

- beim Empfänger des Differenzausgleichs der Unterschiedsbetrag zwischen diesem und den Anschaffungskosten des Derivats;
 - beim Empfänger der Stillhalterprämie oder der Einschüsse (Margins) der Unterschiedsbetrag zwischen der Stillhalterprämie bzw den Einschüssen (Margins) und dem geleisteten Differenzausgleich;
- b) **bei Verfall der Option** die Stillhalterprämie;
- c) **im Falle der Veräußerung oder sonstigen Abschichtung der Unterschiedsbetrag gemäß § 27a Abs 3 Z 2 EStG**; bei sonstiger Abwicklung (Glattstellen) gilt die Stillhalterprämie als Veräußerungserlös.
4. **Bei Kryptowährungen (§ 27 Abs 4a EStG):**
- a) **Bei den laufenden Einkünften aus Kryptowährungen** (§ 27b Abs 2 EStG) die bezogenen Kryptowährungen bzw sonstigen Entgelte.
 - b) **Bei den Einkünften aus realisierten Wertsteigerungen von Kryptowährungen** (§ 27b Abs 3 EStG)
 - der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den Anschaffungskosten;
 - im Falle der Einschränkung des Besteuerungsrechts gilt § 27a Abs 3 Z 2 lit b EStG sinngemäß.

33.3.4. Anschaffungskosten (§ 27a Abs 4 EStG)

Für die Anschaffungskosten gilt Folgendes:

1. **Bei unentgeltlichem Erwerb** sind die Anschaffungskosten des Rechtsvorgängers maßgeblich.
2. **Bei Wirtschaftsgütern und Derivaten iSd § 27 Abs 3 und 4 EStG, auf deren Erträge ein besonderer Steuersatz gemäß § 27a Abs 1 EStG anwendbar ist**, sind die Anschaffungskosten *ohne Anschaffungsnebenkosten* anzusetzen. Dies **gilt nicht für in einem Betriebsvermögen gehaltene Wirtschaftsgüter und Derivate**.
3. **Bei allen in einem Depot befindlichen Wirtschaftsgütern und Derivaten iSd § 27 Abs 3 und 4 EStG mit derselben Wertpapierkennnummer** ist bei Erwerb in zeitlicher Aufeinanderfolge der gleitende Durchschnittspreis in Euro anzusetzen. Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, die Ermittlung der steuerlichen Anschaffungskosten bei Kapitalmaßnahmen durch Verordnung festzulegen. Nach § 93 Abs 4 EStG angesetzte Anschaffungskosten fließen nicht in den gleitenden Durchschnittspreis ein.
- 3a. Bei allen auf einer Kryptowährungsadresse bzw Kryptowährungswallet befindlichen Einheiten derselben **Kryptowährung** iSd § 27 Abs 4a EStG ist bei Erwerb in zeitlicher Aufeinanderfolge der gleitende Durchschnittspreis in Euro als Anschaffungskosten anzusetzen. Nach § 93 Abs 4a Z 2 EStG angesetzte Anschaffungskosten fließen nicht in den gleitenden Durchschnittspreis ein. Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, die Ermittlung der steuerlichen Anschaffungskosten, insbesondere die Auswahl der Bezugsgröße, hinsichtlich derer der gleitende Durchschnittspreis zu ermitteln ist, sowie Vorgaben zu Veräußerungsreihenfolgen durch Verordnung festzulegen (AbgÄG 2023).
4. **Bei einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln** (§ 3 Abs 1 Z 29 EStG) sind für die Anteilsrechte und Freianteile jene Beträge anzusetzen, die sich bei Verteilung der bisherigen Anschaffungskosten entsprechend dem Verhältnis der Nennwerte der Anteilsrechte und Freianteile ergeben (ab 1.1.2013; siehe § 124b Z 227 EStG).
5. Besteht die Leistung zur Transaktionsverarbeitung vorwiegend im Einsatz von vorhandenen Kryptowährungen (Staking), werden Kryptowährungen unentgeltlich (Airdrops) oder für lediglich unwesentliche sonstige Leistungen (Bounties) übertragen oder gehen Kryptowährungen im Rahmen einer Abspal-

tion von der ursprünglichen Blockchain zu (Hardfork), ist für die erhaltenen **Kryptowährungen** von Anschaffungskosten von Null auszugehen.

Anmerkung: Durch den neu eingefügten Verweis in § 27a Abs 4 Z 2 EStG soll bewirkt werden, dass bei **Kryptowährungen** die Anschaffungskosten inklusive den Anschaffungsnebenkosten angesetzt werden können. Das Ansatzverbot soll somit auf Wirtschaftsgüter und Derivaten iSd § 27 Abs 3 und 4 beschränkt werden (vgl ÖkoStRefG 2022 Teil I ErläutRV 1293 BlgNR 27. GP 10).

Kapitalmaßnahmen-VO

Aufgrund des § 27a Abs 4 Z 3 EStG und § 93 Abs 2 Z 2 EStG wurde folgende VO veröffentlicht: Verordnung der Bundesministerin für Finanzen betreffend KESt-Behandlung von Kapitalmaßnahmen (Kapitalmaßnahmen-VO) (BGBl II 2011/322 i dF BGBl II 2017/115).

WP-Anschaffungskosten-VO

Aufgrund des § 124b Z 185 lit a EStG wurde folgende VO veröffentlicht: Verordnung der Bundesministerin für Finanzen über Ableitung der Anschaffungskosten bei Wertpapieren vom gemeinen Wert (WP-Anschaffungskosten-VO) (BGBl II 2012/94).

KryptowährungsVO

Aufgrund von § 27a Abs 4 EStG und § 93 Abs 4a Z 1 EStG wurde folgende VO veröffentlicht: Verordnung des Bundesministers für Finanzen zur Ermittlung der Steuerdaten von Kryptowährungen (Kryptowährungsverordnung – KryptowährungsVO) (BGBl II 2022/455).

Hinweis

Im Gegensatz zum *betrieblichen* Bereich und bei Kryptowährungen zählen bei Wirtschaftsgütern und Derivaten iSd § 27 Abs 3 und 4 EStG, auf deren Erträge ein besonderer Steuersatz gemäß § 27a Abs 1 EStG anwendbar ist, die **Anschaffungsnebenkosten** im *außerbetrieblichen* Bereich nicht zu den Anschaffungskosten und sind daher steuerlich unbeachtlich (vgl § 27a Abs 4 Z 2 EStG). Siehe dazu die Ausführungen in Pkt. 33.3.6.

Veräußerungskosten sind sowohl im betrieblichen als auch im außerbetrieblichen Bereich steuerlich unbeachtlich. Bei der Veräußerung von Kryptowährungen ist jedoch der Abzug von Veräußerungskosten – wie bei der Veräußerung von Grundstücken (Regelbesteuerungsoption gemäß § 30a Abs 2 EStG) – bei Anwendung des Regelsteuersatzes (Regelbesteuerungsoption gemäß § 27a Abs 5 EStG) zulässig (vgl § 20 Abs 2 EStG). Siehe dazu die Ausführungen in Pkt. 33.6.

33.3.5. Regelbesteuerungsoption gemäß § 27a Abs 5 EStG

Anstelle der besonderen Steuersätze gemäß § 27 Abs 1 EStG (25% bzw 27,5%) kann auf Antrag der allgemeine Steuertarif angewendet werden (Regelbesteuerungsoption). Die **Anrechnung** ist betraglich **insoweit ausgeschlossen**, als der Steuerpflichtige den Anspruch auf einen Alleinverdienerabsetzbetrag oder einen Kinderabsetzbetrag vermittelt. Die Regelbesteuerungsoption kann nur für sämtliche Einkünfte, auf die ein besonderer Steuersatz gemäß § 27a Abs 1 EStG anwendbar ist, ausgeübt werden.

Anmerkung: § 27a Abs 5 EStG enthält die bislang in § 97 Abs 4 EStG verankerte Regelbesteuerungsoption: Unabhängig davon, ob die 25%ige bzw 27,5%ige Besteuerung bereits im Abzugsweg (§ 93 EStG) oder erst im Zuge der Veranlagung erfolgt, soll der Steuerpflichtige wie bisher die Möglichkeit einer Veranlagung seiner Einkünfte aus Kapitalvermögen zum allgemeinen Steuertarif erhalten. **Anders als bisher unterliegen ab 2012 im Falle der Regelbesteuerung jedoch sämtliche Kapitaleinkünfte (einschließlich Dividenden und Substanzgewinnen aus Aktien) dem Normalsteuersatz.** Diese Regelbesteuerungsoption kann nur für sämtliche dem 25%igen bzw 27,5%igen Steuersatz unterliegenden Einkünfte gemeinsam ausgeübt werden. **Zur Geltendmachung eines Verlustausgleichs bloß innerhalb der 25%/27,5%-Schedule ist die Ausübung dieser Regelbesteuerungsoption allerdings nicht nötig; wünscht der Steuerpflichtige nur einen Verlustausgleich innerhalb der mit 25% bzw 27,5% besteuerten Einkünfte aus Kapitalvermögen, kann er – isoliert von der in § 27a Abs 5 EStG enthaltenen Regelbesteuerungsoption – die Verlustausgleichsoption gemäß § 97 Abs 2 EStG ausüben** (vgl BGG 2011 ErläutRV 981 BlgNR 24. GP 123 f).

Schon vor der Neuordnung der Besteuerung von Kapitalvermögen durch das BBG 2011 war eine **Erstattung der Kapitalertragsteuer bei Regelbesteuerung nur soweit möglich, als der Steuerpflichtige nicht einem (Ehe-)Partner den Anspruch auf den Alleinverdiener- oder Kinderabsetzbetrag vermittelt hat.** Diese Einschränkung wurde im BBG 2011 in § 97 EStG belassen und lediglich in dessen zweiten Absatz verschoben. Da § 97 Abs 2 EStG jedoch bloß eine Verlustausgleichsoption vorsieht, bei der es bei der Besteuerung mit dem besonderen Steuersatz von 25% bzw 27,5% bleibt, soll die Einschränkung der KEST-Erstattung an dieser Stelle entfallen und an Stelle des Verweises auf § 97 EStG in § 27a Abs 5 EStG, **direkt in die Regelbesteuerungsoption, übernommen werden und nur für diese gelten** (vgl BGG 2012 ErläutRV 1494 BlgNR 24. GP 17).

Hinweis

Veräußerungskosten sind sowohl im betrieblichen als auch im außerbetrieblichen Bereich steuerlich unbeachtlich. Bei der Veräußerung von Kryptowährungen ist jedoch der Abzug von Veräußerungskosten – wie bei der Veräußerung von Grundstücken (Regelbesteuerungsoption gemäß § 30a Abs 2 EStG) – bei Anwendung des Regelsteuersatzes (Regelbesteuerungsoption gemäß § 27a Abs 5 EStG) zulässig (vgl § 20 Abs 2 EStG). Siehe dazu die Ausführungen in Pkt. 33.5.

Hinweis

Siehe dazu die **Gegenüberstellung „Verlustausgleichsoption“** gemäß § 97 Abs 2 EStG **und „Regelbesteuerungsoption“** gemäß § 27a Abs 5 EStG in Pkt. 33.3.6., die Ausführungen zur Verlustausgleichsoption in Pkt. 33.4.2. und die Ausführungen zu den Verlustausgleichsregelungen in Pkt. 33.2.

33.3.6. Betrieblicher Bereich und § 27a EStG (§ 27a Abs 6 EStG)

Die **§ 27a Abs 1 bis 5 EStG gelten auch für Einkünfte iSd § 27 EStG von natürlichen Personen, soweit diese zu den Einkünften iSd § 2 Abs 3 Z 1 bis 3 EStG gehören.** § 27a Abs 1 EStG („besonderer Steuersatz von 27,5%“) gilt nicht für Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von

Kapitalvermögen, aus Derivaten und Kryptowährungen, wenn die Erzielung solcher Einkünfte einen Schwerpunkt der betrieblichen Tätigkeit darstellt.

Hinweis

Körperschaften, die unter § 7 Abs 3 KStG fallen, sind davon ausgenommen!

Der in § 27a Abs 4 Z 2 EStG enthaltene **Ausschluss von Anschaffungsnebenkosten kommt** dessen ungeachtet gemäß dem zweiten Satz dieser Vorschrift **im betrieblichen Bereich nicht zur Anwendung**; die Bewertungsbestimmungen des § 6 EStG gehen somit vor. Damit kommt der 25%ige bzw 27,5%ige Steuersatz für die genannten Einkünfte auch im betrieblichen Bereich zur Anwendung (vgl BBG 2011 ErläutRV 981 BlgNR 24. GP 124).

Hinweis

Im Gegensatz zum *betrieblichen* Bereich und bei Kryptowährungen zählen bei Wirtschaftsgütern und Derivaten iSd § 27 Abs 3 und 4 EStG, auf deren Erträge ein besonderer Steuersatz gemäß § 27a Abs 1 EStG anwendbar ist, die **Anschaffungsnebenkosten** im *außerbetrieblichen* Bereich nicht zu den Anschaffungskosten und sind daher steuerlich unbeachtlich (vgl § 27a Abs 4 Z 2 EStG). Siehe dazu die Ausführungen in Pkt. 33.3.4.

Veräußerungskosten sind sowohl im betrieblichen als auch im außerbetrieblichen Bereich steuerlich unbeachtlich. Bei der Veräußerung von Kryptowährungen ist jedoch der Abzug von Veräußerungskosten – wie bei der Veräußerung von Grundstücken (Regelbesteuerungsoption gemäß § 30a Abs 2 EStG) – bei Anwendung des Regelsteuersatzes (Regelbesteuerungsoption gemäß § 27a Abs 5 EStG) zulässig (vgl § 20 Abs 2 EStG). Siehe dazu die Ausführungen in Pkt. 33.5.

Hinweis

Das depotführende Kreditinstitut kann die Anschaffungsnebenkosten im Rahmen des Steuerabzuges nicht berücksichtigen. Eine **Geltendmachung der Anschaffungsnebenkosten kann erst im Rahmen der Veranlagung** erfolgen!

Abzugsverbot nach § 20 Abs 2 EStG

Künftig können für sämtliche Einkünfte iSd § 27 Abs 2 bis 4 EStG, auf die ein besonderer Steuersatz gemäß § 27a Abs 1 EStG anwendbar ist, weder im betrieblichen noch im außerbetrieblichen Bereich unmittelbar damit im Zusammenhang stehende Aufwendungen und Ausgaben abgezogen werden (etwa **Fremdfinanzierungskosten, Depotgebühren, laufende Bankspesen, Veräußerungskosten**). Siehe dazu die Ausführungen in Pkt. 33.5. „Nichtabzugsfähige Aufwendungen und Ausgaben und besonderer Steuersatz (§ 20 Abs 2 EStG)“.

33.3.7. Kapitaleinkünfte im betrieblichen Bereich

| Kapitaleinkünfte im betrieblichen Bereich | | | |
|--|---|---|--|
| | | Altregelung (vor BBG 2011) | KESt Neu (ab BBG 2011) |
| Früchte | Zinsen aus Geldeinlagen und sonstigen Forderungen bei Kredit- instituten | 25% endbesteuert; Veranlagungsoption | 25% endbesteuert (Abgeltungswirkung!); Regelbesteuerungsoption |
| | alle anderen Früchte (Dividenden, Gewinnaus- schüttungen, etc) | | 27,5% (25% bis 31.12.2015/StRefG 2015/2016) endbesteuert (Abgeltungswirkung!); Regelbesteuerungsoption |
| Substanz- gewinne und Zuschrei- bungen | innerhalb der Jahresfrist | keine Abzugsteuer; Regelbesteuerung | 27,5% (25% bis 31.12.2015/ StRefG 2015/2016) (keine Abgeltungswirkung!); Pflichtveranlagung mit 27,5% |
| | außerhalb der Jahres- frist | keine Abzugsteuer; halber Durchschnittsteuersatz | (25% bis 31.12.2015/StRefG 2015/2016); Regelbesteuerungsoption |
| Substanzverluste und Teilwertabschreibungen | | voll mit anderen betrieblichen Einkünften verrechenbar | Vorrangige Verrechnung mit Substanzgewinnen/ Zu- schreibungen; verbleibender negativer Überhang darf nur zu 55% (50% bis 31.12.2015/StRefG 2015/2016) ausgeglichen bzw vorgetragen werden |

Quelle: In Anlehnung an den Club-Steuerrecht-Vortrag von *Schlager* am 27.1.2011 (Vortragsfolien); vgl auch *Hackl et al*, Das große Akademie-Herbst-Seminar 2011, 83 f.

Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert (§ 6 Z 2 lit a EStG) und **Verluste aus der Veräußerung**, Einlösung und sonstigen Abschichtung von Wirtschaftsgütern, Derivaten und Kryptowährungen iSd § 27 Abs 3 bis 4a EStG, auf deren Erträge ein besonderer Steuersatz gemäß § 27a Abs 1 EStG anwendbar ist, sind vorrangig mit positiven Einkünften aus realisierten Wertsteigerungen von solchen Wirtschaftsgütern, Derivaten und Kryptowährungen sowie mit Zuschreibungen derartiger Wirtschaftsgüter zu verrechnen. Ein verbleibender negativer Überhang darf Hälfte zu 55% (50% bis 31.12.2015/StRefG 2015/2016) ausgeglichen werden (§ 6 Z 2 lit c EStG idF StRefG 2015/2016 bzw ÖkoStRefG 2022 Teil I).

| | |
|--|--------------------|
| Beispiel | |
| Einzelunternehmen: | |
| Teilwertabschreibung aus Beteiligung A | - 10 |
| Veräußerungsgewinn aus Beteiligung B | + 6 |
| Sonstige betriebliche Einkünfte | + 20 |
| Zinsen aus Bankguthaben | + 4 (endbesteuert) |
| $- 10 + 6 = - 4 \times 55\% = - 2,2$ | |
| $- 2,2 + 20 = + 17,8$ Gewinn | |

Zuschreibungen nach § 6 Z 13 EStG, die nicht gegen Teilwertabschreibungen oder Veräußerungsverluste verrechnet werden können, unterliegen wie Veräußerungsgewinne aus Kapitalanlagen/Derivaten/Kryptowährungen einem der beiden besonderen Steuersätze (25% bzw 27,5%) (EStR 2000 Rz 800).

Bewertung von Einlagen: Wirtschaftsgüter, Derivate und Kryptowährungen iSd § 27 Abs 3 bis 4a EStG sind mit den Anschaffungskosten anzusetzen, es sei denn, der Teilwert zum Zeitpunkt der Zuführung ist niedriger (§ 6 Z 5 lit a EStG).

Inkrafttreten (§ 124b Z 181 EStG):

„§ 6 Z 2 lit. a und c in der Fassung des Budgetbegleitgesetzes 2011, BGBl. I Nr. 111/2010, tritt mit 1. April 2012 in Kraft. § 6 Z 5 in der Fassung des Budgetbegleitgesetzes 2011, BGBl. I Nr. 111/2010, tritt mit 1. April 2012 in Kraft und ist ab diesem Zeitpunkt auf

- nach dem 31. Dezember 2010 entgeltlich erworbene Anteile an Körperschaften und Anteilscheine an Investmentfonds im Sinne des Investmentfondsgesetzes und an Immobilienfonds im Sinne des Immobilien-Investmentfondsgesetzes und
- nach dem 30. September 2011 entgeltlich erworbene andere Wirtschaftsgüter und Derivate im Sinne des § 27 Abs. 3 und 4

anzuwenden. Auf vor den jeweiligen Zeitpunkten entgeltlich erworbene Wirtschaftsgüter und Derivate im Sinne des § 27 Abs. 3 und 4 ist § 6 Z 5 in der Fassung vor dem Budgetbegleitgesetz 2011, BGBl. I Nr. 111/2010, weiter anzuwenden.“

Hinweis

Diese eingeschränkte Verlustverwertungsmöglichkeit **gilt nicht für unter § 7 Abs 3 KStG fallende Körperschaften** (§ 7 Abs 3 dritter Satz KStG: „§ 6 Z 2 lit. c des Einkommensteuergesetzes 1988 ist nicht anzuwenden.“).

Hinweis

Für **Kryptowährungen** iSd § 27 Abs 4a EStG, die einem Betriebsvermögen zugehören, sind § 27b Abs 2 zweiter Satz und Abs 3 Z 2 zweiter bis vierter Satz EStG anzuwenden (§ 4 Abs 3b EStG).

33.4. Erhebung der KESt

Hinsichtlich der **Abzugspflicht** siehe § 93 EStG.

Hinsichtlich der **Ausnahmen von der Abzugspflicht** siehe § 94 EStG.

Zum **Schuldner und Abzugsverpflichteten** siehe § 95 EStG.

Hinsichtlich der **Abfuhr der KESt** siehe § 96 EStG.

Anrechnung ausländischer Quellensteuer bei im Inland ausbezahlten ausländischen Dividenden

Bei im Inland ausbezahlten ausländischen Dividenden und vergleichbaren Kapitalerträgen kann die im Ausland tatsächlich entrichtete Quellensteuer auf die Kapitalertragsteuer angerechnet werden. Im Falle einer Anrechnung hat diese von der auszahlenden Stelle, die zum Abzug verpflichtet ist, vorgenommen zu werden. Für Zwecke dieser Anrechnung findet eine Überprüfung der Ansässigkeit gemäß Doppelbesteuerungsabkommen durch die auszahlende Stelle nicht statt.

Der Anrechnungsbetrag ist einerseits begrenzt durch die tatsächlich entrichtete ausländische Quellensteuer, andererseits durch einen Anrechnungshöchstsatz von 15% des Kapitalertrages. Diese Anrechnung der tatsächlich entrichteten ausländischen Quellensteuer von bis zu 15% der Kapitalerträge gilt gemäß § 1 Abs 2 Auslands-KESt VO 2012, BGBl II 2012/92, auch für Kapitalerträge aus Quellenstaaten, mit denen kein DBA besteht. Zur Kürzung von Quellensteuern durch Verlustverrechnung siehe EStR 2000 Rz 7752h ff (EStR 2000 Rz 7706b).

Hinweis

Siehe auch Verordnung des Bundesministers für Finanzen zur Ausstellung von Steuerbescheinigungen für Einkünfte aus Kapitalvermögen durch die Abzugsverpflichteten der Kapitalertragsteuer (Steuerreportingverordnung – SteuerreportingVO) (BGBl II 2024/213).

33.4.1. Steuerabgeltung (§ 97 Abs 1 EStG)

Für **natürliche Personen** und für **nicht unter § 7 Abs 3 KStG fallende Körperschaften** gilt die **Einkommensteuer (Körperschaftsteuer) für Einkünfte** aus Kapitalvermögen, auf deren Erträge ein besonderer Steuersatz gemäß § 27a Abs 1 EStG anwendbar ist, **durch die KESt als abgegolten, ausgenommen** in den Fällen der Regelbesteuerungsoption (§ 27a Abs 5 EStG) und der Verlustausgleichsoption (§ 97 Abs 2 EStG).

Die **Steuerabgeltung gilt auch für als ausgeschüttet geltende Erträge** aus Anteilscheinen und Anteilen an einem § 186 oder § 188 des Investmentfondsgesetzes 2011 unterliegenden Gebilde, soweit diese aus den genannten Einkünften bestehen, sowie für als ausgeschüttet geltende Erträge aus Anteilscheinen und Anteilen an einem § 40 oder § 42 des Immobilien-Investmentfondsgesetzes unterliegenden Gebilde.

Die **Steuerabgeltung gilt nicht:**

- für Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen (§ 27 Abs 3 EStG), Einkünfte aus Derivaten (§ 27 Abs 4 EStG) und Einkünfte aus Kryptowährungen (§ 27 Abs 4a EStG), soweit diese zu den Einkünften iSd § 2 Abs 3 Z 1 bis 4 EStG gehören (lit a);

- soweit dem Kapitalertragsteuerabzug gemäß § 93 Abs 4 EStG oder § 93 Abs 4a EStG ermittelte Werte, nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechende Annahmen gemäß § 93 Abs 5 EStG oder nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechende Angaben des Steuerpflichtigen gemäß § 93 Abs 6 Z 4 lit a und b EStG oder § 93 Abs 4a Z 1 EStG zu Grunde liegen (lit b).

33.4.2. Verlustausgleichsoption (§ 97 Abs 2 EStG)

Auf Antrag sind die der KESt unterliegenden Einkünfte aus Kapitalvermögen **mit einem besonderen Steuersatz gemäß § 27a Abs 1 EStG zu veranlagern (Verlustausgleichsoption)**. Dabei ist die KESt auf Antrag auf die zu erhebende Einkommensteuer anzurechnen und mit dem übersteigenden Betrag zu erstatten. Eine solche Anrechnung und Erstattung ist weiters bei Erhebung der KESt von Einkünften vorzunehmen, hinsichtlich derer in Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens eine über das entrichtete Ausmaß hinausgehende Anrechnung ausländischer Steuer beantragt wird. Bei der Berechnung des zu erstattenden Betrages sind die Kapitalerträge ohne jeden Abzug anzusetzen; dies gilt ungeachtet des § 20 Abs 2 EStG nicht hinsichtlich jener Kapitalerträge, für die eine über das entrichtete Ausmaß hinausgehende Anrechnung ausländischer Steuern beantragt wird.

Anmerkung: In § 97 Abs 2 EStG soll künftig die neue **Verlustausgleichsoption geregelt werden, die nicht automatisch mit der Option zur Regelbesteuerung verknüpft ist, sondern isoliert nur einem Verlustausgleich innerhalb der 25%/27,5%-Schedule im Rahmen der Veranlagung führen soll. Wünscht der Steuerpflichtige darüber hinaus auch die Anwendung des Regelbesteuerungstarifes, muss er künftig – zusätzlich zur Verlustausgleichsoption des § 97 Abs 2 EStG – auch die Regelbesteuerungsoption des § 27a Abs 5 EStG ausüben** (siehe auch Erläuterungen zu § 27a Abs 5 EStG). Diesem Zusammenspiel entsprechend soll die Verlustausgleichsoption künftig unabhängig von der Vorteilhaftigkeit der Anwendung des Regelbesteuerungstarifs ausgeübt werden können (vgl BGG 2011 ErläutRV 981 BlgNR 24. GP 130).

Hinweis

Hinsichtlich der „**Verlustausgleichsregelungen**“ innerhalb der Einkünfte aus Kapitalvermögen siehe die Ausführungen in Pkt. 33.2.

Hinweis

Siehe dazu die **Gegenüberstellung „Verlustausgleichsoption“** gemäß § 97 Abs 2 EStG und **„Regelbesteuerungsoption“** gemäß § 27a Abs 5 EStG in Pkt. 33.6. und die Ausführungen zur Regelbesteuerungsoption in Pkt. 33.3.5.

33.4.3. Verlustausgleich durch depotführendes Kreditinstitut (§ 93 Abs 6 EStG)

Die depotführende Stelle gemäß § 95 Abs 2 Z 2 lit a EStG hat den **Verlustausgleich** gemäß § 27 Abs 8 EStG **für sämtliche Depots des Steuerpflichtigen nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen** durchzuführen (§ 93 Abs 6 EStG):

1. Werden **zunächst negative und zeitgleich oder später positive Einkünfte** erzielt, sind die negativen Einkünfte mit den zeitgleich oder später erzielten positiven Einkünften auszugleichen.
2. Werden **zunächst positive und später negative Einkünfte** erzielt, ist die für die positiven Einkünfte einbehaltene Kapitalertragsteuer gutzuschreiben, wobei die Gutschrift höchstens 27,5% (25% bis 31.12.2015/StRefG 2015/2016) der negativen Einkünfte betragen darf.

3. **Negative Einkünfte dürfen nur einmalig** ausgeglichen werden (Z 1) oder zu einer Gutschrift führen (Z 2).
4. **Folgende Einkünfte sind vom Verlustausgleich ausgeschlossen:**
- **Einkünfte aus Depots, die** gemäß den Angaben des Depotinhabers **betrieblichen Zwecken dienen**; diesfalls gilt § 93 Abs 5 erster TS EStG nicht für Zwecke des Verlustausgleichs;
 - **Einkünfte aus Depots, die** gemäß den Angaben des Depotinhabers **treuhändig gehalten werden**;
 - **Einkünfte, bei denen** dem Kapitalertragsteuerabzug **gemäß § 93 Abs 4 EStG ermittelte Werte zu Grunde liegen**;
 - **Einkünfte aus Depots mit mehreren Depotinhabern.**

Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, eine Verordnung zur Durchführung dieser Bestimmung sowie zur Durchführung des § 96 Abs 4 Z 2 EStG zu erlassen (**Verordnungsermächtigung**).

Inkrafttreten: Siehe dazu die Ausführungen unten und § 124b Z 207 EStG.

Kreditinstitute haben dem Empfänger der Kapitalerträge eine **Bescheinigung über die Durchführung des Verlustausgleichs** zu erteilen (vgl § 96 Abs 4 EStG).

Hinweis

Im Gegensatz zum *außerbetrieblichen* Bereich zählen bei Wirtschaftsgütern und Derivaten iSd § 27 Abs 3 und 4 EStG, auf deren Erträge ein besonderer Steuersatz gemäß § 27a Abs 1 EStG anwendbar ist, die **Anschaffungsnebenkosten** im *betrieblichen* Bereich zu den Anschaffungskosten (vgl § 27a Abs 4 Z 2 EStG).

Das depotführende Kreditinstitut kann jedoch die Anschaffungsnebenkosten im Rahmen des Steuerabzuges nicht berücksichtigen. Eine **Geltendmachung der Anschaffungsnebenkosten kann erst im Rahmen der Veranlagung** erfolgen!

Anmerkung: Im BBG 2011 wurde der Verlustausgleich bei Einkünften aus Kapitalvermögen auf die Veranlagung beschränkt. Durch das BBG 2012 wird, im Sinne eines besseren Service für den Anleger und zur Stärkung der Konkurrenzfähigkeit der heimischen Kreditwirtschaft, ein **umfassender Verlustausgleich durch die depotführenden Kreditinstitute in § 93 Abs 6 EStG** vorgesehen:

- Das depotführende Kreditinstitut kann den **Verlustausgleich übergreifend für sämtliche Depots** des Steuerpflichtigen nach den Regelungen des § 27 Abs 8 EStG durchführen. Dabei kann sich das Kreditinstitut für diesen Zweck verlassen, dass der jeweilige **Depotinhaber auch der wirtschaftliche Eigentümer** des Depots ist, außer der Depotinhaber hat angegeben, dass es sich um ein treuhändig gehaltenes Depot (vgl Z 34 ABB, zB sogenannte Ander-Depots) handelt.
- Das Kreditinstitut kann **sämtliche Einkünfte aus Kapitalvermögen (Früchte, Substanzgewinne und -verluste sowie Derivate, soweit nach § 27 Abs 8 EStG zulässig)** in den Verlustausgleich einfließen lassen. Dazu gehören auch die ausschüttungsgleichen Erträge aus Investmentfonds, unabhängig davon, ob es sich um Melde- oder Nichtmeldefonds handelt.
- Fallen **zunächst negative Einkünfte und zeitgleich oder später positive Einkünfte an, können die negativen Einkünfte gegen die positiven Einkünfte verrechnet werden und**

der Kapitalertragsteuerabzug kann von einem allfälligen positiven Saldo vorgenommen werden (§ 93 Abs 6 Z 1 EStG).

Beispiele

1. A hat auf seinem Depot bei der X-Bank Aktien und Anleihen. Im Jänner des Jahres 13 veräußert er die Aktien mit einem Verlust von 50, im September des Jahres 13 macht er bei der Veräußerung der Anleihen einen Gewinn von 100. Der Verlust von 50 ist mit dem Gewinn zu verrechnen; die X-Bank zieht daher KESt in Höhe von 12,5 ab und führt diese bis 15. November ab.
2. A hat sowohl auf dem Depot 1, als auch auf dem Depot 2 der X-Bank Aktien an der Y-AG. Im September des Jahres 13 veräußert er gleichzeitig sämtliche Aktien an der Y-AG. Aufgrund der unterschiedlichen Anschaffungskosten macht er bei der Veräußerung der Aktien vom Depot 1 einen Gewinn in Höhe von 100, bei der Veräußerung der Aktien vom Depot 2 einen Verlust in Höhe von 50. Der Verlust von 50 ist mit dem Gewinn zu verrechnen; die X-Bank zieht daher KESt in Höhe von 12,5 ab und führt diese bis 15. November ab.

- *Fallen dagegen **zunächst positive Einkünfte und später negative Einkünfte** an, kann die für die positiven Einkünfte einbehaltene Kapitalertragsteuer in jenem KESt-Vorauszahlungszeitraum, in den die negativen Einkünfte fallen, gutgeschrieben werden. Die Gutschrift ist mit 27,5% (25% bis 31.12.2015/StRefG 2015/2016) der negativen Einkünfte gedeckelt (§ 93 Abs 6 Z 2 EStG).*

Beispiele

1. B hat auf seinem Depot bei der X-Bank Aktien der Y-AG. Im Jänner des Jahres 13 erhält B eine Dividende von 75 gutgeschrieben, die Y-AG hat KESt in Höhe von 25 abgezogen und binnen einer Woche abgeführt. Im Juli des Jahres 13 erleidet B bei der Veräußerung der Aktien einen Verlust von 50. Dem Anleger kann KESt in Höhe von 12,5 gutgeschrieben werden; die X-Bank hat die Gutschrift im Rahmen der KESt-Vorauszahlung zum 15. September zu berücksichtigen.
2. C hat auf seinem Depot bei der X-Bank Aktien und Anleihen. Im Jänner des Jahres 13 veräußert er die Aktien mit einem Gewinn von 100, die Anleihen mit einem Verlust von 50. Die X-Bank zieht KESt in Höhe von 12,5 ab und führt diese bis 15. März ab.

- **Verluste können immer nur einmal berücksichtigt werden:** Soweit Verluste daher nach § 93 Abs 6 Z 2 EStG zu einer KESt-Gutschrift geführt haben, können sie nicht mehr nach § 93 Abs 6 Z 1 EStG mit später anfallenden positiven Einkünften verrechnet werden (§ 93 Abs 6 Z 3 EStG).

Beispiel

D hat auf seinem Depot bei der X-Bank Aktien und Anleihen. Im Jänner des Jahres 13 veräußert er einen Teil der Aktien mit einem Gewinn von 100. Im Juli veräußert er die Anleihen mit einem Verlust von 200. Im September veräußert D die restlichen Aktien mit einem Gewinn von 150. Für die Veräußerung der Aktien im Jänner zieht die X-Bank KESt in Höhe von 25 ab und führt diese bis 15. März ab. Diese KESt kann dem Anleger aufgrund des Verlustes bei der Anleihenveräußerung wieder zur Gänze gutgeschrieben werden; die X-Bank hat die Gutschrift im Rahmen der KESt-Vorauszahlung zum 15. September zu berücksichtigen. Bei der Veräußerung der Aktien im September ist jener Teil der Verluste, der zu keiner KESt-Gutschrift geführt hat (100), gegen den Veräußerungsgewinn auszugleichen. Es ist daher KESt in Höhe von 12,5 ($(150 - 100) \times 25\%$) einzubehalten und bis 15. November abzuführen.

- Neben den Einkünften aus **treuhändig gehaltenen Depots** (siehe dazu oben) sind **verschiedene andere Einkünfte gänzlich vom Verlustausgleich durch das Kreditinstitut ausgeschlossen:**

- Da § 6 Z 2 lit c EStG eigenständige Bestimmungen bezüglich der Bewertung und des Verlustausgleichs für betrieblich gehaltenes Kapitalvermögen enthält, können vom Depotinhaber gegenüber dem Kreditinstitut deklarierte **Betriebsdepots** nicht in den Verlustausgleich einbezogen werden. Dies soll erstens eine Vermischung betrieblicher und außerbetrieblicher Kapitaleinkünfte verhindern, und zweitens dafür sorgen, dass der Kapitalertragsteuerabzug auf betrieblich erzielte Früchte korrekt vorgenommen wird und somit Endbesteuerungswirkung entfalten kann.
- **Einkünfte, denen nach § 93 Abs 4 EStG pauschal ermittelte Werte zu Grunde liegen**, sind von der Endbesteuerung ausgeschlossen. Eine Vermischung mit anderen, der Endbesteuerung unterliegenden Einkünften soll daher vermieden werden. Daher sind solche Einkünfte auch generell vom Verlustausgleich ausgeschlossen.
- **Einkünfte aus Gemeinschaftsdepots** (vgl Z 35 ABB, sogenannte Und-/Oder-Depots) können aus Praktikabilitätsgründen nicht in den depotübergreifenden Verlustausgleich einbezogen werden. Allerdings ist ein auf das jeweilige Gemeinschaftsdepot beschränkter Verlustausgleich möglich.

Um den depotführenden Kreditinstituten einen angemessenen Zeitrahmen zur Implementierung des Verlustausgleichs einzuräumen, kann der **laufende Verlustausgleich erst ab 1.1.2013 erfolgen**. Für den **Zeitraum 1.4.2012 bis 31.12.2012** können die depotführenden Stellen den **Verlustausgleich im Rahmen einer Art Endabrechnung (Rollung) bis zum 30.4.2013** durchführen. Um eine Doppelverlustverwertung im Rahmen der Veranlagung 2012 zu verhindern, ist vorgesehen, dass die von den Kreditinstituten zu erteilende Bescheinigung auf Verlangen im Rahmen der Veranlagung vorgelegt werden muss, wenn ein Verlustausgleich unter Einbeziehung inländischer Depots erfolgen soll.

Quelle: BBG 2012 ErläutRV 1494 BlgNR 24. GP 15 f.

33.4.4. Verlustausgleich durch „inländische Kryptowährungs-Dienstleister“ (§ 93 Abs 7 EStG)

Siehe dazu § 93 Abs 7 EStG.

33.5. Nichtabzugsfähige Aufwendungen und Ausgaben und besonderer Steuersatz (§ 20 Abs 2 EStG)

Weiters dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen und Ausgaben nicht abgezogen werden, soweit sie in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen mit

1. **nicht steuerpflichtigen Einnahmen**,
2. **Einkünften iSd § 27 Abs 2 bis 4 EStG, auf die ein besonderer Steuersatz** gemäß § 27a Abs 1 EStG **anwendbar** ist,
3. a) **Einkünften iSd § 27 Abs 4a EStG, auf die der besondere Steuersatz** gemäß § 27a Abs 1 Z 2 EStG **angewendet** wird oder
b) **Einkünften, auf die der besondere Steuersatz** gemäß § 30a Abs 1 EStG **angewendet** wird.

Inkrafttreten: § 20 Abs 2 EStG idF BBG 2011 tritt mit 1.4.2012 in Kraft (siehe § 124b Z 184 EStG); siehe auch § 124b Z 384 lit a EStG idF ÖkoStRefG 2022 Teil I.

Anmerkung: Die Neuregelung der Besteuerung von Kapitalvermögen sieht ua den künftigen Eintritt der Endbesteuerungswirkung grundsätzlich dann vor, wenn der 25%ige bzw 27,5%ige Steuersatz anzuwenden ist. Daher ist auch der Verweis in § 20 Abs 2 EStG entsprechend anzupassen: Künftig sollen für sämtliche Einkünfte, die dem besonderen Steuersatz des § 27a Abs 1 EStG unterliegen, **weder im betrieblichen noch im außerbetrieblichen Bereich** unmittelbar damit im Zusammenhang stehende Aufwendungen und Ausgaben abgezogen werden können (**etwa Fremdfinanzierungskosten oder Depotführungskosten**). Bei natürlichen Personen entspricht dies der bisherigen Rechtslage bei endbesteuerten Einkünften. Auch die neue Einbeziehung des betrieblichen Bereichs erscheint angesichts des 25%igen bzw 27,5%igen Steuersatzes verfassungskonform.

Darüber hinaus soll entsprechend der bisherigen Rechtslage der Abzug von Aufwendungen und Ausgaben **auch dann nicht möglich sein, wenn** die Einkünfte aufgrund der **Regelbesteuerungsoption des § 27a Abs 5 EStG** mit dem **allgemeinen Steuertarif** besteuert werden.

Der Abzug von Aufwendungen und Ausgaben steht dagegen auch weiterhin für jene Einkünfte zu, die gemäß § 27a Abs 2 EStG nicht mit dem besonderen Steuersatz von 25% bzw 27,5% besteuert werden sowie generell für unter **§ 7 Abs 3 KStG fallende Körperschaften** (vgl BGG 2011 ErläutRV 981 BlgNR 24. GP 115).

Durch die Eingliederung von **Einkünften aus Kryptowährungen** in die Einkünfte aus Kapitalvermögen soll dementsprechend auch **bei Anwendung des Sondersteuersatzes der Werbungskostenabzug ausgeschlossen** sein. Dies soll unabhängig davon gelten, ob die Einkünfte im **außerbetrieblichen Bereich** oder im Rahmen eines **Gewerbebetriebes** erzielt werden.

Da es in Hinblick auf Kryptowährungen aber anders als beim klassischen Kapitalvermögen keine Vorgaben durch das Endbesteuerungsgesetz gibt, soll der **Abzug von Werbungskosten – wie bei der Veräußerung von Grundstücken – bei Anwendung des Regelsteuersatzes zulässig** sein. Im Zuge dessen soll auch § 20 Abs 2 EStG neu gegliedert werden (ÖkoStRefG 2022 Teil I ErläutRV 1293 BlgNR 27. GP 9).

Hinweis

Im Gegensatz zum *betrieblichen* Bereich und bei Kryptowährungen zählen bei Wirtschaftsgütern und Derivaten iSd § 27 Abs 3 und 4 EStG, auf deren Erträge ein besonderer Steuersatz gemäß § 27a Abs 1 EStG anwendbar ist, die **Anschaffungsnebenkosten** im *außerbetrieblichen* Bereich nicht zu den Anschaffungskosten und sind daher steuerlich unbeachtlich (vgl § 27a Abs 4 Z 2 EStG). Siehe dazu die Ausführungen in Pkt. 33.3.4. und Pkt. 33.3.6.

Veräußerungskosten sind sowohl im betrieblichen als auch im außerbetrieblichen Bereich steuerlich unbeachtlich. Bei der Veräußerung von Kryptowährungen ist jedoch der Abzug von Veräußerungskosten – wie bei der Veräußerung von Grundstücken (Regelbesteuerungsoption gemäß § 30a Abs 2 EStG) – bei Anwendung des Regelsteuersatzes (Regelbesteuerungsoption gemäß § 27a Abs 5 EStG) zulässig (vgl § 20 Abs 2 EStG).

33.6. Gegenüberstellung „Verlustausgleichsoption“ gemäß § 97 Abs 2 EStG und „Regelbesteuerungsoption“ gemäß § 27a Abs 5 EStG

| | Verlustausgleichsoption | Regelbesteuerungsoption |
|--|--|--|
| Rechtsquelle | § 97 Abs 2 EStG | § 27a Abs 5 EStG |
| Verlustausgleichsregelungen innerhalb der Einkünfte aus Kapitalvermögen | § 27 Abs 8 EStG <i>Siehe dazu die Ausführungen in Pkt. 33.2.</i> | |
| Ziel | Ausgleich negativer und positiver Einkünfte aus Kapitalvermögen zur Anrechnung bzw Erstattung von zuviel entrichteter KEST | Besteuerung sämtlicher Einkünfte aus Kapitalvermögen, auf die ein besonderer Steuersatz gemäß § 27a Abs 1 EStG anwendbar ist, mit dem allgemeinen ESt-Tarif (nur sinnvoll, wenn ESt-Tarif unter 25% bzw 27,5% liegt) |
| Details | <i>Siehe dazu die Ausführungen in Pkt. 33.4.2.</i> | <i>Siehe dazu die Ausführungen in Pkt. 33.3.5.</i> |
| Steuersatz | 25% bzw 27,5% | Allgemeiner ESt-Tarif |
| Einbeziehung aller Kapitaleinkünfte | Nein, auch teilweise möglich | Ja, alle |
| Werbungskosten abzugsfähig | Nein | Nein (Ausnahme: Einkünfte aus Kryptowährungen) |
| Verlustausgleich mit anderen Einkünften | Nein | |
| Verlustvortrag | Nein | |

Quelle: Übersicht (leicht adaptiert) entnommen aus *Hackl et al*, Das große Akademie-Herbst-Seminar 2011, 78.

Raab

Leitfaden zur Besteuerung von Kapitalanlagen (KESt)

2., neu bearbeitete Auflage
Preis € 84,- | Wien 2024 | 396 Seiten
Best.-Nr. 80.098.002
ISBN 978-3-7007-8794-5



JETZT BESTELLEN!
shop.lexisnexus.at

Ab 40 Euro Bestellwert versandkostenfrei innerhalb von Österreich

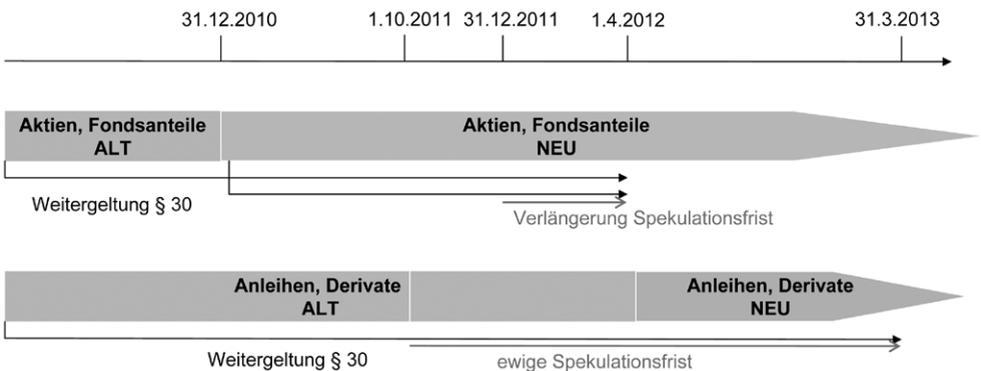
33.7. Weiterhin steuerfrei trotz BBG 2011/AbgÄG 2011/BBG 2012

- **Aktien und Anteilscheine an (Immobilien-)Investmentfonds** bei Erwerb vor dem 1.1.2011 nach Ablauf der einjährigen Spekulationsfrist (vgl § 124b Z 184 und Z 185 EStG);
- **Anleihen und Derivate** bei Erwerb vor dem 1.10.2011 nach Ablauf der einjährigen Spekulationsfrist (vgl § 124b Z 184 und Z 185 EStG);
- **Beteiligungen iSd § 31 EStG** bei Erwerb vor dem 1.1.2011, an denen der Steuerpflichtige zum 31.3.2012 mit weniger als 1% beteiligt ist, wenn die Beteiligungen nach Ablauf der Frist gemäß § 31 Abs 1 EStG (5 Jahre) oder nach Ablauf einer durch das UmgrStG verlängerten Frist (10 Jahre) veräußert wird (vgl § 124b Z 185 lit a erster TS EStG);
- **Gewinnanteile aus Lebensversicherungen** (Einmalerläge: Erhöhung der Mindestlaufzeit bei Vertragsabschluss nach dem 31.12.2010 von 10 auf 15 Jahre); siehe § 27 Abs 5 und § 124b Z 179 EStG;
- **prämienbegünstigte Altersvorsorge;**
- **sonstige Wirtschaftsgüter** wie zB Gold, Antiquitäten, Kunst, etc nach Ablauf der einjährigen Spekulationsfrist (keine Änderungen);
- **Realisierter Wertsteigerungen iZm einem Tilgungsplan:** Realisierte Wertsteigerungen aus Kapitalvermögen und Derivaten gemäß § 27 Abs 3 und 4 EStG, das bzw die im Rahmen eines vor dem 1.11.2010 abgeschlossenen Tilgungsplanes erworben wurden, bleiben auf Antrag des Steuerpflichtigen im Rahmen der Veranlagung (§ 97 Abs 2 EStG) steuerfrei. Dies gilt nur,
 - wenn der Tilgungsplan nachweislich im Zusammenhang mit einem Darlehen steht, das dem Erwerb eines Eigenheimes, der Wohnraumschaffung oder Wohnraumsanierung iSd § 18 Abs 1 Z 3 EStG idF vor BBG 2011 dient und
 - soweit die Darlehensvaluta den Betrag von € 200.000 nicht übersteigt (§ 124b Z 185 lit d EStG).

Quelle: In Anlehnung an den KWT-Vortrag von *Bruckner/Mayr* am 10.1.2011 (Vortragsfolien).

33.8. Inkrafttreten und Übergangsbestimmungen

33.8.1. Überblick für den außerbetrieblichen Bereich („Privatvermögen“)



Quelle: Übersicht entnommen aus *Mayr*, Aktuelles zur Unternehmensbesteuerung, UNI-KWT-Abend am 21.11.2011 (Vortragsfolie 27).

33.8.2. Verkauf im außerbetrieblichen Bereich („Privatvermögen“)

| Verkauf im <i>außerbetrieblichen</i> Bereich („Privatvermögen“) | | | |
|---|---|--|--|
| Art der Kapitalanlage | Erwerb | Veräußerung | |
| | | bis 31.3.2012 | ab 1.4.2012 |
| Aktien, Investmentfondsanteile | bis 31.12.2010 („Altbestand“) | Verkauf innerhalb der einjährigen Spekulationsfrist: Besteuerung nach ESt-Tarif Verkauf außerhalb der einjährigen Spekulationsfrist: steuerfrei | steuerfrei |
| | ab 1.1.2011 („Neubestand“) | Spekulationsgeschäft (verlängerte Spekulationsfrist bis zu 15 Monate): Besteuerung nach ESt-Tarif | 27,5% KEST (25% bis 31.12.2015/ StRefG 2015/2016) |
| Sonstige Wertpapiere (zB Forderungswertpapiere), Derivate ohne Indexzertifikate | bis 30.9.2011 („Altbestand“) | Verkauf innerhalb der einjährigen Spekulationsfrist: Besteuerung nach ESt-Tarif Verkauf außerhalb der einjährigen Spekulationsfrist: steuerfrei | steuerfrei (außerhalb der einjährigen Spekulationsfrist) |
| | ab 1.10.2011 bis 31.3.2012 („Neubestand mit Sonderregelung“) | (Ewiges) Spekulationsgeschäft: Besteuerung nach ESt-Tarif im Rahmen der Veranlagung | (Ewiges) Spekulationsgeschäft: 27,5% Sondersteuersatz (25% bis 31.12.2015/ StRefG 2015/2016) im Rahmen der Veranlagung |
| | ab 1.4.2012 („Neubestand“) | – | 27,5% KEST (25% bis 31.12.2015/ StRefG 2015/2016) |

Quelle: Übersicht (leicht adaptiert) entnommen aus *Hackl et al*, Das große Akademie-Herbst-Seminar 2011, 80.



**Rechtssicherheit bei der Abschlussprüfung:
Handlungsempfehlungen für die Praxis**

Fischl (Hrsg)
Verantwortlichkeit der Abschlussprüfer bei Fraud im Unternehmen
Praxisempfehlungen für eine ordnungsgemäße Abschlussprüfung

Praxisliteratur, 221 Seiten, broschiert
ISBN 978-3-7046-9426-3
Erscheinungsdatum: 30.9.2024
69,00 €
Auch als eBook erhältlich

**VERLAG
ÖSTERREICH**



www.verlagoesterreich.at

33.8.3. Veräußerung einer Beteiligung iSd § 31 EStG idF vor BBG 2011 („Privatvermögen“)

| Veräußerung einer Beteiligung iSd § 31 EStG idF vor BBG 2011 („Privatvermögen“) | | |
|---|---------------|--|
| Erwerb | Veräußerung | Steuerliche Auswirkung |
| bis 31.12.2010 („Altbestand“) | bis 31.3.2012 | Verkauf innerhalb der einjährigen Spekulationsfrist: Besteuerung nach ESt-Tarif; Verkauf außerhalb der einjährigen Spekulationsfrist: Halber Durchschnittssteuersatz (max. 25% ESt) |
| | ab 1.4.2012 | 25% Sondersteuer; Veranlagung (25%), wenn keine depotführende Stelle im Inland |
| ab 1.1.2011 („Neubestand“) | bis 31.3.2012 | Spekulationsgeschäft (verlängerte Spekulationsfrist bis zu 15 Monate): Besteuerung nach ESt-Tarif |
| | ab 1.4.2012 | 25% Sondersteuer; Veranlagung (25%), wenn keine depotführende Stelle im Inland |

Quelle: Übersicht (leicht adaptiert) entnommen aus *Hackl et al*, Das große Akademie-Herbst-Seminar 2011, 82.

33.8.4. Verkauf im betrieblichen Bereich einer natürlichen Person

| Verkauf im <i>betrieblichen</i> Bereich einer natürlichen Person | | | |
|---|---|---------------|---|
| Art der Kapitalanlage | Erwerb | Veräußerung | Steuerliche Auswirkung |
| Aktien, GmbH-Anteile, Investmentfondsanteile sowie sonstige Wertpapiere (zB Forderungswertpapiere) und Derivate | bis 31.12.2010 bzw 30.9.2011 („Altbestand“) | bis 31.3.2012 | ESt-Tarif innerhalb der Jahresfrist; halber Durchschnittssteuersatz (max. 25% ESt) nach Ablauf der Jahresfrist |
| | | ab 1.4.2012 | 27,5% Sondersteuersatz (25% bis 31.12.2015/StRefG 2015/2016); Veranlagung |
| | ab 1.1.2011 bzw 1.10.2011 („Neubestand“) | bis 31.3.2012 | ESt-Tarif |
| | | ab 1.4.2012 | 27,5% KESt (25% bis 31.12.2015/StRefG 2015/2016); Veranlagung, weil keine Endbesteuerung im Betriebsvermögen |

Quelle: Übersicht (leicht adaptiert) entnommen aus *Hackl et al*, Das große Akademie-Herbst-Seminar 2011, 83.

34. ÜBERSICHT: ECHE (TYPISCHE) UND UNECHTE (ATYPISCHE) STILLE GESELLSCHAFT

| | Echte (typische) stille Gesellschaft | Unechte (atypische) stille Gesellschaft (= Mitunternehmerschaft) |
|---|---|--|
| Schuldner der Vergütung | Vergütung = Betriebsausgabe | Vergütung nicht abzugsfähig, da Mitunternehmerschaft |
| Empfänger = natürliche Person (unbeschränkt steuerpflichtig) | Beteiligung im Privatvermögen: <i>Rechtslage ab 1.4.2012:</i> Einkünfte aus Kapitalvermögen iSd § 27 Abs 2 Z 4 EStG („Einkünfte aus der Überlassung von Kapital“) <i>Rechtslage bis 31.3.2012:</i> Einkünfte aus Kapitalvermögen iSd § 27 Abs 1 Z 2 EStG Beteiligung im Betriebsvermögen: steuerpflichtige Betriebseinnahme | Steuerpflicht als Mitunternehmer gemäß § 21 bis § 23 EStG |
| Empfänger = natürliche Person (beschränkt steuerpflichtig) | <i>Rechtslage ab 1.4.2012:</i> Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 98 Abs 1 Z 5 lit c EStG (nur bei Einkünften aus der Beteiligung an einem Unternehmen, nicht hingegen bei Beteiligungen nach Art eines stillen Gesellschafters) <i>Rechtslage bis 31.3.2012:</i> Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 98 Abs 1 Z 5 lit a EStG | Steuerpflicht als Mitunternehmer gemäß § 98 Abs 1 bis Abs 3 EStG |
| KESt (unabhängig vom Empfänger) | <i>Rechtslage ab 1.4.2012:</i> nein (§ 27a Abs 2 Z 3 EStG); 27,5% (25% bis 31.12.2015/ StRefG 2015/2016) Abzugsteuer bei beschränkter Steuerpflicht (§ 99 Abs 1 Z 7 iVm § 100 Abs 1 EStG) <i>Rechtslage bis 31.3.2012:</i> ja (§ 93 Abs 2 Z 2 EStG) | nein |
| Endbesteuerung | <i>Rechtslage ab 1.4.2012:</i> – <i>Rechtslage bis 31.3.2012:</i> nein (Vorauszahlungswirkung) | – |
| Empfänger = Körperschaft | steuerpflichtige Betriebseinnahme | Steuerpflicht als Mitunternehmer |

| | Echte (typische) stille Gesellschaft | Unechte (atypische) stille Gesellschaft (= Mitunternehmerschaft) |
|---|---|---|
| Veranlagung | Ja, nach Tarif gemäß § 33 EStG | |
| Einkünfteermittlung | IdU und stiller Gesellschafter sind selbständige Steuersubjekte | Gewinnfeststellung (§ 188 BAO) |
| Zeitliche Zuordnung von Gewinnanteilen („laufender Ertrag“) | <p>Beteiligung im Privatvermögen: IdR Zuflusszeitpunkt (Erlangung der Verfügungsmacht); „Zu- und Abflussprinzip“ (§ 19 EStG)</p> <p>Beteiligung im Betriebsvermögen: Anspruch auf Gewinnanteil entsteht erst im Zeitpunkt der Bilanzerstellung durch den IdU und ist in diesem Zeitpunkt als Forderung zu erfassen (bei der Gewinnermittlung nach § 5 Abs 1 und § 4 Abs 1 EStG); bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs 3 EStG nach dem „Zu- und Abflussprinzip“ (§ 19 EStG)</p> | Gewinnanteile werden den Mitunternehmern in dem Zeitpunkt zugerechnet, in dem das Wirtschaftsjahr der Mitunternehmerschaft endet (§ 188 BAO) |
| Zeitliche Zuordnung von Verlustanteilen („laufender Ertrag“) | <p>Beteiligung im Privatvermögen: <i>Rechtslage ab 1.4.2012:</i> Verlustanteile aus der Beteiligung an einem Unternehmen als stiller Gesellschafter sowie aus der Beteiligung nach Art eines stillen Gesellschafters dürfen nicht mit anderen Einkünften ausgeglichen werden; sie sind in Folgejahren mit Gewinnanteilen aus derselben Beteiligung zu verrechnen (Wartetastenverlust – § 27 Abs 8 Z 2 EStG)</p> <p><i>Rechtslage bis 31.3.2012:</i> Verluste sind weder ausgleichs- noch vortragsfähig (§ 27 Abs 1 Z 2 zweiter Satz EStG); sie sind jedoch mit späteren Gewinnanteilen zu verrechnen (Wartetastenverlust); Zeitpunkt des „Abflusses“ des Verlustanteils tritt in den Hintergrund</p> <p>Beteiligung im Betriebsvermögen: kein Wartetastenverlust; Verlustanteile können allenfalls zu einer Teilwertabschreibung führen, da es sich bei den Verlustanteilen um Verluste am Vermögensstamm (Wertverlust der Kapitalanlage) handelt</p> | <p>Verlustanteile werden den Mitunternehmern in dem Zeitpunkt zugerechnet, in dem das Wirtschaftsjahr der Mitunternehmerschaft endet (§ 188 BAO);</p> <p>Wartetastenregelung gemäß § 23a EStG idF StRefG 2015/2016 für Verluste von kapitalistischen Mitunternehmern mit beschränkter Haftung (= Kommanditist einer KG, atypisch stiller Gesellschafter); erstmalig für Verluste aus Wirtschaftsjahren anzuwenden, die nach dem 31.12.2015 beginnen (§ 124b Z 290 EStG); siehe dazu im Detail EStR 2000 Rz 6025 ff.</p> |

| | Echte (typische) stille Gesellschaft | Unechte (atypische) stille Gesellschaft (= Mitunternehmerschaft) |
|--|---|--|
| Veräußerung der Beteiligung („Substanzgewinn bzw -verlust“) | <p>Beteiligung im Privatvermögen: <i>Rechtslage ab 1.4.2012:</i> Einkünfte aus Kapitalvermögen iSd § 27 Abs 3 EStG („Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen“); unterliegen nicht der beschränkten Steuerpflicht; <i>Verlust</i> ist verrechenbar mit anderen nicht sondersteuersatzbegünstigten Einkünften aus Kapitalvermögen gemäß § 27 Abs 8 EStG <i>Rechtslage bis 13.3.2012:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • Einhaltung der Trennung in die Sphäre des Vermögensstammes und der Früchte; • noch nicht ausgezahlte Gewinnanteile: Einkünfte aus Kapitalvermögen iSd § 27 Abs 1 Z 2 EStG; • Wertsteigerungen des Vermögensstammes außerhalb der einjährigen Spekulationsfrist sind steuerlich unbeachtlich; innerhalb der einjährigen Spekulationsfrist: sonstige Einkünfte iSd § 29 Z 2 iVm § 30 EStG (Spekulationseinkünfte) <p>Beteiligung im Betriebsvermögen: steuerpflichtige Betriebseinnahme</p> | <p>Steuerpflichtige (betriebliche) Einkünfte (§ 24 EStG). Hinsichtlich der Progressionsermäßigung nach § 37 EStG für natürliche Personen siehe EStR 2000 Rz 7319 und Rz 7321.</p> |

Miernicki/Weilinger

Unternehmensrecht grafisch dargestellt

 **LexisNexis**

Hörscheinpreis € 24,80*
 Preis € 31,- | Wien 2024 | 222 Seiten
 Best.-Nr. 86.082.001
 ISBN 978-3-7007-8008-3
 *in Ihrer Buchhandlung oder direkt ab Verlag

Bestellung unter shop.lexisnexus.at



| | Echte (typische) stille Gesellschaft | Unechte (atypische) stille Gesellschaft (= Mitunternehmerschaft) |
|---|--|---|
| Abschichtung („Substanzgewinn bzw -verlust“) | <p>Beteiligung im Privatvermögen: <i>Rechtslage ab 1.4.2012:</i> Einkünfte aus Kapitalvermögen iSd § 27 Abs 3 EStG („Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen“); unterliegen nicht der beschränkten Steuerpflicht; <i>Verlust</i> ist verrechenbar mit anderen nicht sondersteuersatzbegünstigten Einkünften aus Kapitalvermögen gemäß § 27 Abs 8 EStG <i>Rechtslage bis 31.3.2012:</i> Einkünfte aus Kapitalvermögen iSd § 27 Abs 2 Z 4 EStG</p> <p>Beteiligung im Betriebsvermögen: steuerpflichtige Betriebseinnahme</p> | Steuerpflichtige (betriebliche) Einkünfte (§ 24 EStG). Hinsichtlich der Progressionsermäßigung nach § 37 EStG für natürliche Personen siehe EStR 2000 Rz 7319 und Rz 7321. |

Quelle: Entnommen aus *Hochedlinger/Fuchs*, Stille Gesellschaft (2007) Rz 2/288; vgl *Kirchmayr/Mayr/Schlager* (Hrsg), Besteuerung von Kapitalvermögen (2011) 154; siehe auch *Lechner/Mayr/Tumpel* (Hrsg), Handbuch der Besteuerung von Kapitalvermögen (2013) 220 f und 550 ff.

35. GRUNDSTÜCKSVERÄUSSERUNGEN IM (AUSSER-)BETRIEBLICHEN BEREICH ab 1.4.2012

35.1. Allgemeines

Ab 1.4.2012 werden Gewinne aus der Veräußerung von Grundstücken – unabhängig davon, ob es sich um **betriebliche oder private Grundstücke** handelt und auch **unabhängig von der Behaltedauer** – ertragsteuerlich erfasst (idR **25% Immobilienertragsteuer – ImmoESt**). Durch das StRefG 2015/2016 wurde die **ImmoESt ab 1.1.2016** von 25% auf **30%** erhöht.

Bei Grundstücken des Betriebsvermögens **spielt** auch die **Gewinnermittlungsart** künftig **keine Rolle** mehr.

Hinsichtlich der Änderungen für Körperschaften siehe *Hauhold/Kovar/Schuch/Wahrlich*, Immobilienbesteuerung⁴ (2016) 40 ff und 337 ff; *Studera/Thunshirn*, Handbuch Besteuerung von Grundstücks- und Liegenschaftstransaktionen (2013) 267 ff; *Thunshirn/Podovsovnik/Arsenijevic*, Die Immobilien-Ertragsteuer² (2015) 13 ff; *Urtz* (Hrsg), Die neue Immobiliensteuer² – Update 2013 (2014) 168 ff und 445 ff. Siehe auch § 24 Abs 3 Z 4 KStG: Die §§ 30b und 30c EStG sind nicht anzuwenden auf Körperschaften gemäß § 1 Abs 2 und Abs 3 Z 1 KStG, sofern diese unter § 7 Abs 3 KStG fallen, und auf Privatstiftungen.

35.2. Begriff „Grundstück“

Der Begriff des Grundstückes umfasst **Grund und Boden, Gebäude** und Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen (grundstücksgleiche Rechte) (vgl § 30 Abs 1 zweiter Satz EStG).

Zu den Gebäuden zählen auch Gebäude auf fremdem Grund und Boden (**Superädifikate**); das **Baurecht** zählt zu den grundstücksgleichen Rechten. Hinsichtlich Details siehe EStR 2000 Rz 6621 und Rz 6622.

35.3. Begriff „Veräußerung“

Einkünftebegründender Tatbestand des § 30 EStG ist die **Veräußerung**. Darunter ist **jede entgeltliche Übertragung** zu verstehen (Verkauf, Tausch, sonstiges Rechtsgeschäft oder Rechtsverhältnis, mit dem ein Grundstück entgeltlich übertragen wird; zum Erbschaftskauf siehe EStR 2000 Rz 134e). Unter **Anschaffung** ist spiegelbildlich **jeder entgeltliche Erwerb** zu verstehen. Anschaffung und Veräußerung sind daher **korrespondierende Begriffe** (Ausnahme in § 15 Abs 3 Z 2 EStG). Jeder Veräußerung auf Seiten des Überträgers steht im gleichen Zeitpunkt eine Anschaffung des Erwerbers gegenüber.

Als **Zeitpunkt der Veräußerung** (= Anschaffung) ist im Zusammenhang mit Grundstücken der **Abschluss des Verpflichtungsgeschäftes** (zB Kauf- oder Tauschvertrag) und – abweichend vom allgemeinen steuerlichen Anschaffungszeitpunkt (Erwerb des wirtschaftlichen Eigentums iSd Erlangung der faktischen Verfügungsgewalt über das Wirtschaftsgut, VwGH 28.2.2012, 2009/15/0218) – nicht jener der sachenrechtlichen Übergabe maßgebend (VwGH 8.2.1989, 88/13/0049; VwGH 20.11.1997, 96/15/0256). Dies gilt jedoch dann nicht, wenn das wirtschaftliche Eigentum schon früher übertragen wurde (siehe EStR 2000 Rz 6629). **Dies gilt grundsätzlich auch bei bedingten Rechtsgeschäften:**

- Bei **auflösender Bedingung** ist der Tatbestand mit Vertragsabschluss erfüllt. Eine spätere Auflösung des Verpflichtungsgeschäftes infolge des Eintrittes der Bedingung beseitigt nicht die ursprüngliche Anschaffung/Veräußerung. Es liegt vielmehr ein neuerlicher Anschaffungs-/Veräußerungsvorgang vor.
- Ist bei nach dem 31.5.2013 unter einer **aufschiebenden Bedingung** abgeschlossenen Verträgen der Bedingungseintritt hinreichend wahrscheinlich (zB Genehmigung durch die Grundverkehrskommission), wird der Tatbestand ebenfalls bereits mit Vertragsabschluss erfüllt. Sollte trotz hinreichender Wahrscheinlichkeit die Bedingung nicht eintreten, liegt ein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO vor. Ist bei aufschiebend bedingten Veräußerungen der Bedingungseintritt von Beginn an nicht hinreichend wahrscheinlich, liegt eine Veräußerung erst bei Bedingungseintritt vor.

Optionen sind Bedingungen *nicht* gleichzuhalten. Eine Option liegt vor, wenn dem Vertragspartner ein einseitiges Gestaltungsrecht eingeräumt wird, einen Vertrag abzuschließen. Dies ist dann der Fall, wenn die Rechtswirksamkeit eines Vertrages ausdrücklich von der Erklärung eines Vertragspartners (zB des Käufers) abhängt. Bei solchen Optionsgeschäften kommt das relevante Verpflichtungsgeschäft erst

bei Ausübung der Option zustande. Es gilt daher – bei Ausübung einer vor dem 1.4.2012 eingeräumten Option nach dem 31.3.2012 – die neue Rechtslage für Grundstücksveräußerungen. Der Ausübung einer Option gleichzuhalten ist die Ausübung eines im Vertrag über die Veräußerung vereinbarten Wiederkaufsrechtes.

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

Unabhängig vom steuerlichen Rückwirkungsverbot stellt die **gerichtliche ex tunc-Auflösung eines Veräußerungsvertrages** nach § 870 ABGB (List oder Zwang), § 871 ABGB (Irrtum) oder § 932 ABGB (Wandlung) ein **rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO** dar (siehe dazu auch Abschnitt 3.2.9. der Richtlinien zur Abänderung gemäß § 295a BAO, Erlass des BMF vom 29.11.2006, BMF-010103/0083-VI/2006). Dies **gilt auch für eine Rückabwicklung** des Veräußerungsgeschäftes **auf Grund einer bloßen Vereinbarung** der Vertragsparteien, wenn nachweislich (gegenüber dem Parteienvertreter oder dem Finanzamt) die Voraussetzungen für eine gerichtliche Vertragsaufhebung gegeben wären. Die ImmoEST als steuerliche Rechtsfolge eines Geschäfts kann jedoch nicht als Irrtum iSd § 871 ABGB eine gerichtliche ex-tunc-Vertragsauflösung begründen (OGH 29.9.2015, 8 Ob 46/15w; OGH 3.7.1979, 2 Ob 529/79).

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

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

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

Zu **Sonderfragen zum Einkünftebestand** siehe EStR Rz 6629 bis Rz 6631 (vgl. EStR 2000 Rz 6623).

Hinsichtlich **Fälle, in denen keine Veräußerung/Anschaffung vorliegt**, siehe EStR 2000 Rz 6624 bis Rz 6628.

35.4. Begriff „Umwidmung“

Als Umwidmung gilt eine **Änderung der Widmung**, die **nach dem letzten entgeltlichen Erwerb** stattgefunden hat und **die erstmals eine Bebauung ermöglicht**, die in ihrem Umfang im Wesentlichen der Widmung als Bauland oder Baufläche iSd Landesgesetze auf dem Gebiet der Raumordnung entspricht. Dies gilt auch für eine in wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Veräußerung stehende Umwidmung, wenn diese innerhalb von fünf Jahren nach der Veräußerung erfolgt ist, sowie für eine Kaufpreiserhöhung auf Grund einer späteren Umwidmung; eine spätere Umwidmung gilt als rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO und ist dem Finanzamt anzuzeigen (§ 30 Abs 4 Z 1 EStG idF 2. AbgÄG 2014/ AbgÄG 2015).

Begriff „Umwidmung“ nach den parlamentarischen Materialien (1. StabG 2012 ErläutRV 1680 BlgNR 24. GP 9 f): [...] *„Allerdings können auch Widmungen, die nicht dem Bauland zuzuordnen sind, aber eine Bebauung nach Art einer Baulandwidmung ermöglichen, unter diesen Tatbestand subsumiert werden (zB Sonderwidmungen für Einkaufszentren). Hingegen sind Widmungsänderungen von Grünland in Bauland keine Umwidmungen im Sinne des § 30 Abs. 4 Z 1, wenn eine Bebauung auf Grund raumordnungsrechtlicher Maßnahmen nicht zulässig ist (zB bei Aufschließungsgebieten oder bei Bauerwartungsland). Eine Umwidmung im Sinne des § 30 Abs. 4 Z 1 ist in diesen Fällen erst dann gegeben, wenn eine spätere Widmungsänderung erstmals tatsächlich eine Bebauung ermöglicht. Umwidmungen innerhalb einer Widmungskategorie (zB von Mischgebiet auf Wohngebiet im Bauland) sind dagegen durch diese Anknüpfung grundsätzlich nicht erfasst, es sein denn es tritt durch diese Maßnahme erstmals überhaupt die Möglichkeit der Bebauung ein.“*

Hinsichtlich weiterer **Details** siehe EStR 2000 Rz 6669 bis Rz 6673.

35.5. Befreiungstatbestände

| Befreiungstatbestände (§ 30 Abs 2 und § 3 Abs 1 Z 33 EStG) | |
|--|--|
| Hauptwohnsitz¹⁾ | <p>Aus der Veräußerung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen samt Grund und Boden (siehe § 18 Abs 1 Z 3 lit b EStG), wenn sie dem Veräußerer</p> <ul style="list-style-type: none"> – ab der Anschaffung oder Herstellung (Fertigstellung) bis zur Veräußerung für mindestens <i>zwei Jahre</i> durchgehend als Hauptwohnsitz gedient haben und der Hauptwohnsitz aufgegeben wird oder – innerhalb der letzten zehn Jahre vor der Veräußerung mindestens <i>fünf Jahre</i> durchgehend als Hauptwohnsitz gedient haben und der Hauptwohnsitz aufgegeben wird (§ 30 Abs 2 Z 1 EStG). <p>Hinweis: Eine Vermietung im übrigen Zeitraum wäre – im Gegensatz zur Herstellerbefreiung – für die Befreiung unschädlich.</p> <p>Siehe EStR 2000 Rz 6632 bis Rz 6644.</p> |
| Selbst hergestellte Gebäude¹⁾ | <p>Aus der Veräußerung von im Privatvermögen selbst hergestellten Gebäuden, soweit sie innerhalb der letzten zehn Jahre nicht zur Erzielung von Einkünften gedient haben (§ 30 Abs 2 Z 2 EStG).</p> |

¹⁾ Befreiung gilt für den außerbetrieblichen Bereich („Privatvermögen“).

| Befreiungstatbestände (§ 30 Abs 2 und § 3 Abs 1 Z 33 EStG) | |
|---|---|
| | <p>Hinweis: Ein <i>selbst hergestelltes Gebäude liegt vor, wenn</i> der Steuerpflichtige das (finanzielle) Baurisiko hinsichtlich der Errichtung des Gebäudes trägt. Selbst hergestellt ist ein Gebäude auch dann, wenn es durch einen beauftragten Unternehmer errichtet wurde, der Eigentümer aber das Risiko allfälliger Kostenüberschreitungen zu tragen hatte. Siehe EStR 2000 Rz 6645 bis Rz 6650.</p> |
| (Drohender) behördlicher Eingriff²⁾ | <p>Aus der Veräußerung von Grundstücken infolge eines behördlichen Eingriffs oder zur Vermeidung eines solchen nachweisbar unmittelbar drohenden Eingriffs (§ 30 Abs 2 Z 3 EStG). Siehe EStR 2000 Rz 6651.</p> |
| Tausch von Grundstücken iSd Flurverfassungsgesetzes²⁾ | <p>Aus Tauschvorgängen</p> <ul style="list-style-type: none"> – von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken im Rahmen eines Zusammenlegungs- oder Flurbereinigungsverfahrens iSd jeweiligen Landesgesetzes, soweit sie den Vorschriften des Flurverfassungsgesetzes 1951, BGBl 1951/103 idF BGBl I 2013/189 entsprechen, – im Rahmen behördlicher Maßnahmen zur besseren Gestaltung von Bauland, insbesondere nach den für die bessere Gestaltung von Bauland geltenden Vorschriften, sowie – zur Umsetzung einer wechselseitigen Grenzbereinigung, sofern im jeweils betroffenen Fall eine allfällige Ausgleichszahlung den Betrag von € 730 nicht übersteigt (ab 1.9.2023/AbgÄG 2023). <p>Das in solchen Verfahren erworbene Grundstück tritt hinsichtlich aller für die Ermittlung der Einkünfte relevanter Umstände an die Stelle des hingegebenen Grundstückes (§ 30 Abs 2 Z 4 EStG idF StRefG 2020). Siehe EStR 2000 Rz 6652.</p> |
| Abgeltungen von Wertminderungen im öffentlichen Interesse²⁾ | <p>Abgeltungen von Wertminderungen von Grundstücken iSd § 30 Abs 1 EStG auf Grund von Maßnahmen im öffentlichen Interesse (§ 3 Abs 1 Z 33 EStG); zB Entschädigungen für die Überspannung durch eine Starkstromleitung, die Errichtung einer Pipeline, die Errichtung eines Abwasserkanals oder die Entschädigung für den Abriss eines Gebäudes in einem (nachträglich ausgeweiteten) Überschwemmungsgebiet (EStR 2000 Rz 6653).</p> |

²⁾ Befreiung gilt für den außerbetrieblichen Bereich („Privatvermögen“) und für den betrieblichen Bereich („Betriebsvermögen“); siehe § 4 Abs 3a Z 1 EStG.

| | |
|---|--|
| <p>Entnahme von Grundstücken iSd § 30 Abs 1 EStG (Gebäude, Grund und Boden) aus dem Betriebsvermögen (ab 1.7.2023)</p> | <p>Grundstücke iSd § 30 Abs 1 EStG (Gebäude, Grund und Boden) sind mit dem Buchwert im Zeitpunkt der Entnahme anzusetzen, sofern nicht eine Ausnahme vom besonderen Steuersatz gemäß § 30a Abs 3 EStG vorliegt. Der Entnahmewert tritt für nachfolgende steuerrelevante Sachverhalte an die Stelle der Anschaffungs- oder Herstellungskosten (vgl § 6 Z 4 EStG; siehe auch § 24 Abs 3 EStG idF AbgÄG 2023 und § 124b Z 427 EStG).</p> <p>Wird der Betrieb aufgegeben und werden aus diesem Anlass Gebäude- teile (Gebäude) ins Privatvermögen übernommen, können diese – abweichend von § 6 Z 4 EStG – auf Antrag mit dem gemeinen Wert gemäß § 24 Abs 3 EStG angesetzt werden, wenn einer der in § 37 Abs 5 Z 1 bis 3 EStG genannten Fälle vorliegt (§ 24 Abs 6 EStG idF AbgÄG 2023 und § 124b Z 427 EStG).</p> |
| <p>Betriebsaufgabe und Gebäudeentnahme (bis 30.6.2023)</p> | <p>Wird der Betrieb aufgegeben und werden aus diesem Anlass Gebäude- teile (Gebäude) ins Privatvermögen übernommen, so unterbleibt <i>auf Antrag</i> die Erfassung der darauf entfallenden stillen Reserven. Voraussetzung ist, dass das Gebäude bis zur Aufgabe des Betriebes der Hauptwohnsitz des Steuerpflichtigen gewesen ist, auf das Gebäude keine stillen Reserven übertragen worden sind und ein Fall des § 24 Abs 6 Z 1 bis 3 EStG vorliegt (§ 24 Abs 6 EStG).</p> <p>Hinweis: Bei Betriebsaufgaben nach dem 31.3.2012 sind von der Be- günstigung nur die stillen Reserven des Gebäudes erfasst. Grund und Boden ist bei Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen mit dem Buchwert zu bewerten (siehe § 24 Abs 3 EStG), wodurch es zu keiner Aufdeckung stiller Reserven kommt (vgl EStR 2000 Rz 5699).</p> |

Beispiele zur Hauptwohnsitzbefreiung

1. A teilt sein Eigenheim in zwei Wohneinheiten, veräußert eine davon und behält in der anderen seinen Hauptwohnsitz. Die Hauptwohnsitzbefreiung ist nicht anwendbar.
2. B hat seit mehr als fünf Jahren den Hauptwohnsitz in seinem Eigenheim, er veräußert dieses im Mai 2012 und bleibt als Mieter (mehr als sechs Monate) Hauptwohnsitzer. Die Befreiung steht nicht zu.
3. C hat seit mehr als 5 Jahren den Hauptwohnsitz in seiner Eigentumswohnung. Er besitzt noch eine zweite Eigentumswohnung, die er vermietet. Nach Beendigung des Mietverhältnisses zieht er als Hauptwohnsitzer in die bisher vermietete Wohnung und veräußert den bisherigen Hauptwohnsitz. Die Befreiung steht zu.
4. K erbt die Eigentumswohnung der Eltern, aus der K bereits seit über fünf Jahren ausgezogen ist, und veräußert diese. Die Veräußerung ist nicht befreit. Wäre K innerhalb der letzten 10 Jahre selbst Hauptwohnsitzer in dieser Wohnung (zB weil noch minderjährig), wäre die Befreiung anwendbar.

Quelle: www.bmf.gv.at

35.6. Grundstücksveräußerungen im außerbetrieblichen Bereich („Privatvermögen“) – Regeleinkünftermittlung

Hinweis

Berechnungsprogramm des BMF – „Sonstige Steuerberechnungen – Immobilienertragsteuer“ – unter www.bmf.gv.at

35.6.1. Übersicht: Neu-Grundstücke und Alt-Grundstücke

| Neu-Grundstücke (Anschaffung ab dem 1.4.2012 oder sofern zum 31.3.2012 – nach der „alten Rechtslage“ – noch steuerverfängen) | |
|--|--|
| <p>Neu-Grundstücke sind in folgenden Fällen zum 31.3.2012 noch steuerverfängen (siehe § 30 Abs 1 Z 1 EStG idF vor 1. StabG 2012 und EStR 2000 Rz 6654):</p> <p>Anschaffung des Grundstückes ab dem 31.3.2002 innerhalb der zehnjährigen Spekulationsfrist</p> <p>oder</p> | <p>Norm: § 30 Abs 3 EStG (Regeleinkünftermittlung)</p> <p>Steuersatz: Besonderer Steuersatz („ImmoEst“) iHv 30% (25% bis 31.12.2015/StRefG 2015/2016)¹⁾ (mit Abgeltungswirkung) oder Regelbesteuerungsoption gemäß § 30a Abs 2 EStG zum allgemeinen Est-Tarif¹⁾</p> <p>Einkünfte =</p> <ul style="list-style-type: none"> Veräußerungserlös – (adaptierte) Anschaffungskosten – Kosten für Mitteilung oder Selbstberechnung der ImmoEst (ansonsten kein Abzug von Werbungskosten; siehe Abzugsverbot in § 20 Abs 2 EStG) – Minderbeträge aus Vorsteuerberichtigungen gemäß § 6 Z 12 EStG – Inflationsabschlag ab 11. Jahr¹⁾ <p>(reduziert die <i>Einkünfte</i>; siehe dazu unten; für Veräußerungen bis 31.12.2015 – siehe § 124b Z 276 EStG idF StRefG 2015/2016)</p> |

Pamperl

Leitfaden ImmoEst

Die Arbeitshilfe für Praktiker

3., neu bearbeitete Auflage
 Preis ca. € 74,- | Wien 2025 | ca. 370 Seiten
 Best.-Nr. 80091003
 ISBN 978-3-7007-8941-3
 Erscheint im Juli 2025



Bestellung unter shop.lexisnexus.at



LexisNexis®

| Neu-Grundstücke (Anschaffung ab dem 1.4.2012 oder sofern zum 31.3.2012 – nach der „alten Rechtslage“ – noch steuerverfangen) | |
|---|--|
| Anschaffung des Grundstückes ab dem 31.3.1997 innerhalb der fünfzehnjährigen Spekulationsfrist (Herstellungsaufwendungen wurden gemäß § 28 Abs 3 EStG begünstigt abgesetzt) | <p>Adaptierte Anschaffungskosten = tatsächliche Anschaffungskosten + Anschaffungsnebenkosten + Herstellungsaufwendungen²⁾ + Instandsetzungsaufwendungen²⁾ – Absetzungen für Abnutzungen (AfA)³⁾ – steuerfreie Beträge gemäß § 28 Abs 6 EStG (Zuwendungen aus öffentlichen Mitteln)</p> <p>¹⁾ nicht für Einkünfte, bei denen der Veräußerungserlös in Form einer Rente geleistet wird und diese nach Maßgabe des § 4 Abs 3 oder des § 19 EStG zu Einkünften führt (§ 30a Abs 4 EStG) ²⁾ soweit diese nicht bei der Ermittlung von Einkünften (insbesondere Vermietung und Verpachtung) zu berücksichtigen waren ³⁾ soweit diese bei der Ermittlung von Einkünften (insbesondere Vermietung und Verpachtung) abgezogen worden sind</p> <p>Müssen Grundstücksteile im Zuge einer Änderung der Widmung auf Grund gesetzlicher Vorgaben an die Gemeinde übertragen werden, sind die Anschaffungskosten der verbleibenden Grundstücksteile um die Anschaffungskosten der übertragenen Grundstücksteile zu erhöhen.</p> <p>Inflationsabschlag (bis 31.12.2015/StRefG 2015/2016): Einkünfte vermindern sich um 2% jährlich ab dem elften Jahr nach dem Zeitpunkt der Anschaffung oder späteren Umwidmung, höchstens jedoch um 50% (siehe auch EStR 2000 Rz 6667); kein Inflationsabschlag, sofern der Veräußerungserlös in Form einer Rente geleistet wird und diese nach Maßgabe des § 4 Abs 3 oder des § 19 EStG zu Einkünften führt. Hinweis: Bei einem 50%igen Inflationsabschlag beträgt der effektive Steuersatz 12,5% (= 25% von 50%).</p> |

Kosten für Mitteilung oder Selbstberechnung der ImmoEST

Dazu gehören auch die durch einen Parteienvertreter in Rechnung gestellten Kosten für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage (inklusive der Fremdhonorare; als Kosten der Selbstberechnung gelten auch die Kosten für einen Steuerberater, soweit sie mit der Durchführung der Selbstberechnung in Zusammenhang stehen) (vgl EStR 2000 Rz 6666).

Anschaffungsnebenkosten

ZB Vertragserrichtungskosten, Beratungskosten, Käuferprovision, Grunderwerbsteuer, Eintragungsgebühr, nicht aber zB Geldbeschaffungskosten, Kosten der Besicherung der erforderlichen Fremdmittel wie etwa die Pfandbestellung, Fremdwährungsverluste oder Zinsen (vgl EStR 2000 Rz 6660).

Herstellungsaufwand

Neben den „klassischen“ Herstellungskosten zB auch Anbau, Zubau, Aufstockung, Zusammenlegung von Wohnungen, erstmaliger Einbau von Zentralheizungen oder Aufzugsanlagen, Umstellung der Wärmeversorgung von Öl, Gas oder einem festen Brennstoff auf Fernwärme, Versetzung von Zwischenwänden, Einbau von Badezimmern und WC, etc.

Hinsichtlich Details siehe EStR 2000 Rz 6662.

Instandsetzungsaufwand

ZB Austausch wesentlicher Gebäudeteile, Fenstertausch, Austausch der Heizungsanlage, energiesparende Maßnahmen wie Wärmedämmung der Fassade, etc.

Hinsichtlich Details siehe EStR 2000 Rz 6663 und Rz 6469 f.

Instandhaltungsaufwand

ZB Ausmalen, Parketten abschleifen, etc; Instandhaltungskosten sind nicht zu berücksichtigen.

Hinsichtlich Details siehe EStR 2000 Rz 6467 f.

Zur **Abgrenzung „Instandhaltungsaufwand – Instandsetzungsaufwand – Herstellungsaufwand“** siehe EStR 2000 Rz 6460 ff.

Hinweis

Bei Grund und Boden, Gebäuden und grundstücksgleichen Rechten handelt es sich um *selbständige Wirtschaftsgüter*. Ab dem In-Kraft-Treten des 1. StabG 2012 ist die Einheitstheorie auf bebaute Grundstücke nicht mehr anzuwenden. Daher ist auch die Beurteilung, **ob Altvermögen vorliegt, für jedes Wirtschaftsgut selbst zu treffen**. Wird daher auf vor dem 31.3.2002 angeschafften Grund und Boden nach dem 31.3.2012 mit der Errichtung eines Gebäudes begonnen (maßgeblich ist der Beginn der tatsächlichen Bauausführung) oder ein grundstücksgleiches Recht eingeräumt, stellt das Gebäude oder grundstücksgleiche Recht Neuvermögen dar. Wird mit der Errichtung eines Gebäudes vor dem 31.3.2012 begonnen, stellt das Gebäude aufgrund der Einheitstheorie Altvermögen dar, weil die Spekulationsfrist des § 30 Abs 1 Z 1 lit a EStG idF vor dem 1. StabG 2012 bereits mit der Anschaffung des Grundstücks zu laufen begann und eine gesonderte Frist für das Gebäude nicht in Lauf gesetzt wurde (VwGH 18.10.2018, Ro 2016/15/0013). Wird das bebaute Grundstück nach dem 31.3.2012 veräußert, liegen im Zeitpunkt der Veräußerung getrennte Wirtschaftsgüter vor und kann die Option zur Regeleinkünfteermittlung für beide Wirtschaftsgüter getrennt ausgeübt werden (siehe dazu EStR 2000 Rz 6675).

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

Wird ein Superädifikat vor dem 31.3.2002 erworben und der dazugehörige Grund und Boden erst danach, folgt das Superädifikat nicht dem Grund und Boden und ist die Einheitstheorie nicht anzuwenden. Ein Superädifikat stellt wirtschaftlich betrachtet ein selbständiges Wirtschaftsgut dar, sodass es sowohl bei der Anschaffung als auch bei der Veräußerung vom zugehörigen Grund und Boden getrennt zu beurteilen ist. Bezüglich des Superädifikats liegt demnach Altvermögen vor, während der später erworbene Grund und Boden Neuvermögen darstellt (vgl EStR 2000 Rz 6654).

Die „Sachverhaltselemente“ sind **durch entsprechende Unterlagen und Belege nachzuweisen**, wenn deren Vorliegen durch den Veräußerer behauptet wird. Siehe dazu EStR 2000 Rz 6712.

Hinsichtlich weiterer **Details zur „Regeleinkünfteermittlung gemäß § 30 Abs 3 EStG“** siehe EStR 2000 Rz 6659 bis Rz 6667.

| Alt-Grundstücke (Grundstücke, die zum 31.3.2012 – nach der „alten Rechtslage“ – nicht mehr steuerverfangen waren) | |
|--|--|
| <p>Alt-Grundstücke sind in folgenden Fällen zum 31.3.2012 ohne Berücksichtigung von Steuerbefreiungen nicht mehr steuerverfangen (siehe § 30 Abs 1 Z 1 EStG idF vor 1. StabG 2012 und EStR 2000 Rz 6654):</p> <p>Anschaffung des Grundstückes bis zum 30.3.2002 innerhalb der zehnjährigen Spekulationsfrist</p> <p>oder</p> <p>Anschaffung des Grundstückes bis zum 30.3.1997 innerhalb der fünfzehnjährigen Spekulationsfrist (Herstellungsaufwendungen wurden gemäß § 28 Abs 3 EStG begünstigt abgesetzt)</p> | <p style="text-align: center;">Ohne Umwidmung nach 31.12.1987</p> <p>Norm: § 30 Abs 4 Z 2 EStG</p> <p>Steuersatz: Besonderer Steuersatz („ImmoESt“) iHv 30% (25% bis 31.12.2015/StRefG 2015/2016)¹⁾ (mit Abgeltungswirkung) oder Regelbesteuerungsoption gemäß § 30a Abs 2 EStG zum allgemeinen Est-Tarif¹⁾</p> <p>¹⁾ nicht für Einkünfte, bei denen der Veräußerungserlös in Form einer Rente geleistet wird und diese nach Maßgabe des § 4 Abs 3 oder des § 19 EStG zu Einkünften führt (§ 30a Abs 4 EStG)</p> <p>Einkünfte = Veräußerungserlös – pauschaler Ansatz der Anschaffungskosten mit 86% des Veräußerungserlöses + die Hälfte der in Teilbeträgen gemäß § 28 Abs 3 EStG abgesetzten Herstellungsaufwendungen, soweit sie innerhalb von fünfzehn Jahren vor der Veräußerung vom Steuerpflichtigen selbst oder im Fall der unentgeltlichen Übertragung von seinem Rechtsvorgänger geltend gemacht wurden</p> <p>=> Einkünfte = 14% des Veräußerungserlöses; dies entspricht einem effektiven Steuersatz von 4,2% vom Veräußerungserlös (= 30% von 14%) (3,5% bis 31.12.2015/StRefG 2015/2016)</p> <p>Inflationsabschlag stand nie zu!</p> <p>Keine sonstigen Abzüge!</p> <p>Wahlrecht: Auf Antrag können die Einkünfte statt nach dieser Pauschalermethode auch nach § 30 Abs 3 EStG (= „genaue“ Methode für Neu-Grundstücke – „Option zur Regeleinkünftermittlung“) ermittelt werden (vgl § 30 Abs 5 EStG).</p> <p>Zum Begriff „Umwidmung“ siehe oben Pkt. 35.4.</p> |
| | <p style="text-align: center;">Mit Umwidmung nach 31.12.1987</p> <p>Norm: § 30 Abs 4 Z 1 EStG</p> <p>Steuersatz: Besonderer Steuersatz („ImmoESt“) iHv 30% (25% bis 31.12.2015/StRefG 2015/2016)¹⁾ (mit Abgeltungswirkung) oder Regelbesteuerungsoption gemäß § 30a Abs 2 EStG zum allgemeinen Est-Tarif¹⁾</p> <p>¹⁾ nicht für Einkünfte, bei denen der Veräußerungserlös in Form einer Rente geleistet wird und diese nach Maßgabe des § 4 Abs 3 oder des § 19 EStG zu Einkünften führt (§ 30a Abs 4 EStG)</p> <p>Einkünfte = Veräußerungserlös – pauschaler Ansatz der Anschaffungskosten mit 40% des Veräußerungserlöses + die Hälfte der in Teilbeträgen gemäß § 28 Abs 3 EStG abgesetzten Herstellungsaufwendungen, soweit sie innerhalb von fünfzehn Jahren vor der Veräußerung vom Steuerpflichtigen selbst oder im Fall der unentgeltlichen Übertragung von seinem Rechtsvorgänger geltend gemacht wurden</p> |

| | |
|--|--|
| | <p>=> Einkünfte = 60% des Veräußerungserlöses; dies entspricht einem effektiven Steuersatz von 18% vom Veräußerungserlös (= 30% von 60%) (15% bis 31.12.2015/StRefG 2015/2016)</p> <p>Inflationsabschlag stand nie zu!</p> <p>Keine sonstigen Abzüge!</p> <p>Wahlrecht: Auf Antrag können die Einkünfte statt nach dieser Pauschalmethode auch nach § 30 Abs 3 EStG (= „genaue“ Methode für Neu-Grundstücke – „Option zur Regeleinkünftermittlung“) ermittelt werden (vgl § 30 Abs 5 EStG).</p> <p>Zum Begriff „Umwidmung“ siehe oben Pkt. 35.4.</p> |
|--|--|

Sonderfall: Veräußerung eines Altgebäudes, das nach dem 31.12.2012 erstmals zur Erzielung von Einkünften verwendet wird

Siehe dazu § 30 Abs 6 EStG und § 124b Z 227 EStG.

Die „Sachverhaltselemente“ sind **durch entsprechende Unterlagen und Belege nachzuweisen**, wenn deren Vorliegen durch den Veräußerer behauptet wird. Siehe dazu EStR 2000 Rz 6712.

Hinsichtlich weiterer **Details zur „Pauschalen Einkünftermittlung gemäß § 30 Abs 4 EStG“** siehe EStR 2000 Rz 6668 bis Rz 6675.

35.6.2. Abzugsverbot von Werbungskosten (§ 20 Abs 2 EStG)

Folgende Kosten sind idR **nicht** mehr als Werbungskosten bei den Einkünften nach § 30 EStG **abziehbar**:

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

Abziehbar bleiben derartige Kosten nur, soweit der Normalsteuersatz nach § 33 Abs 1 EStG anzuwenden ist, wie zB bei Veräußerung gegen Rente (§ 30a Abs 4 EStG) (vgl EStR 2000 Rz 6666).

Anders als bisher ist bei Immobilienveräußerungen **ab 1.1.2016** der **Abzug von Werbungskosten** oder Betriebsausgaben **bei Ausübung der Regelbesteuerungsoption** (§ 30a Abs 2 EStG) nicht mehr durch § 20 Abs 2 EStG idF StRefG 2015/2016 ausgeschlossen (siehe auch § 124b Z 276 EStG). Das Abzugsverbot findet nur mehr dann Anwendung, wenn der besondere Steuersatz des § 30a Abs 1 EStG (30%) *auch tatsächlich angewendet wird*.

35.6.3. Beispiele zu privaten Grundstücksveräußerungen

Beispiele zu „Neu-Grundstücke“

Hinweis: Der **Inflationsabschlag** ist nur für Veräußerungen bis 31.12.2015 anwendbar. Durch das StRefG 2015/2016 wurde die **ImmoEst ab 1.1.2016** von 25% auf **30%** erhöht (siehe § 124b Z 276 EStG idF StRefG 2015/2016).

Beispiel 1: Verkauf eines Gebäudes (Neu-Grundstück)

Ein Grundstück mit Ferienhäuschen wurde im Jahr 2005 um € 150.000 gekauft und wird im Herbst 2012 um € 200.000 veräußert. Der Mehrerlös beträgt somit € 50.000.

Das Haus ist zum 31.3.2012 (gemäß Rechtslage vor dem 1. StabG 2012) steuerhängig, weil die Spekulationsfrist noch nicht abgelaufen war. Folglich ist der volle Mehrerlös als Veräußerungsüberschuss der Besteuerung mit dem besonderen Steuersatz iHv 25% (30% ab 1.1.2016) zu unterwerfen. Das ergibt eine Steuerbelastung von € 12.500.

Beispiel 2: Verkauf eines Gebäudes nach 11 Jahren (Neu-Grundstück)

Ein Grundstück mit Ferienhäuschen wurde im Herbst 2005 um € 150.000 gekauft und wird im Frühjahr 2016 um € 200.000 veräußert. Der Mehrerlös beträgt somit € 50.000.

Das Grundstück wurde vor 11 Jahren angeschafft. Somit wird der Veräußerungsüberschuss um den Inflationsabschlag iHv 2% reduziert. Es werden folglich nur € 49.000 (50.000 minus 1.000) versteuert. Der um den Inflationsabschlag verminderte Veräußerungsüberschuss (€ 49.000) ist mit 25% zu besteuern, das ergibt eine Steuerbelastung von € 12.250. Der inflationsbedingte Überschuss (€ 1.000) unterliegt nicht der Besteuerung. Der maximale Inflationsabschlag beträgt 50% des Veräußerungsüberschusses.

Beispiel 3: Verkauf eines Gebäudes nach 15 Jahren (Neu-Grundstück)

Ein Grundstück mit Ferienhäuschen wurde im Herbst 2005 um € 150.000 gekauft und wird im Frühjahr 2020 um € 200.000 veräußert. Der Mehrerlös beträgt somit € 50.000.

Das Grundstück wurde vor 15 Jahren angeschafft. Somit wird der Veräußerungsüberschuss um den Inflationsabschlag iHv 10% (5 Jahre; pro Jahr 2%) reduziert. Es werden nur € 45.000 (50.000 minus 5.000) versteuert. Der um den Inflationsabschlag verminderte Veräußerungsüberschuss (€ 45.000) ist mit 25% zu versteuern; das ergibt eine Steuerbelastung von € 11.250. Der inflationsbedingte Überschuss (€ 5.000) unterliegt nicht der Besteuerung. Der maximale Inflationsabschlag beträgt 50% des Veräußerungsüberschusses.

Quelle: www.bmf.gv.at

Beispiele zu „Alt-Grundstücke“

Hinweis: Durch das StRefG 2015/2016 wurde die **ImmoEst ab 1.1.2016** von 25% auf **30%** erhöht (siehe § 124b Z 276 EStG idF StRefG 2015/2016).

Beispiel 1: Verkauf eines Grundstücks (Alt-Grundstück)

Ein Ferienhäuschen wurde 1990 um € 100.000 gekauft und wird im Herbst 2012 um € 170.000 veräußert. Der Mehrerlös beträgt somit € 70.000.

Da das Grundstück vor dem 1.4.2002 angeschafft wurde, beträgt die Steuerbelastung effektiv 3,5% (4,2% ab 1.1.2016) vom Veräußerungserlös, das sind € 5.950 (€ 7.140 ab 1.1.2016): Die Anschaffungskosten werden pauschal mit 86% des Veräußerungserlöses angesetzt. Der Saldo von 14% ist mit dem besonderen Steuersatz iHv 25% (30% ab 1.1.2016) zu erfassen.

Beispiel 2: Verkauf eines umgewidmeten Grundstücks (Alt-Grundstück)

Ein Grundstück wurde 1985 um € 5.000 erworben, 1995 wurde es von Acker- in Bauland umgewidmet, im Sommer 2012 wird es um € 30.000 veräußert.

Da es sich um ein umgewidmetes Grundstück handelt, beträgt die Steuerbelastung effektiv 15% (18% ab 1.1.2016) vom Veräußerungserlös, das sind € 4.500 (€ 5.400 ab 1.1.2016): Die Anschaffungskosten werden pauschal mit 40% des Veräußerungserlöses angesetzt. Der Saldo von 60% ist mit dem besonderen Steuersatz iHv 25% (30% ab 1.1.2016) zu erfassen.

Beispiel 3: Verkauf von Umwidmungsgrundstück mit Gebäude (Alt-Grundstück)

Ein Grundstück befindet sich seit Generationen im Familienbesitz (die ursprünglichen Anschaffungskosten sind nicht bekannt). Im Jahr 2001 wird das Grundstück zu Bauland umgewidmet. Im Sommer/Herbst 2002 wird auf dem Grundstück eine Ferienvilla errichtet; es handelt sich um ein selbst hergestelltes Gebäude. Die Errichtungskosten für die Ferienvilla belaufen sich auf € 400.000. Im Sommer 2012 wird das Grundstück samt Ferienvilla um € 600.000 veräußert (€ 500.000 entfallen auf die Ferienvilla, € 100.000 auf den Grund und Boden).

Bei der Ermittlung des Veräußerungsüberschusses ist zwischen Grund und Gebäude zu unterscheiden. Der auf den Grund entfallende Veräußerungserlös (€ 100.000) ist effektiv mit 15% (18% ab 1.1.2016) des Veräußerungserlöses zu versteuern, das sind € 15.000 (€ 18.000 ab 1.1.2016). Der auf das selbst hergestellte Gebäude entfallende Veräußerungserlös (€ 500.000) unterliegt nicht der Besteuerung, weil die Steuerbefreiung für selbst hergestellte Gebäude zur Anwendung gelangt.

Quelle: www.bmf.gv.at

35.6.4. Optionen zur Veranlagung/Besteuerung von Grundstückseinkünften

| Optionen zur Veranlagung/Besteuerung von Grundstückseinkünften | |
|--|--|
| Option zur Regeleinkünfteermittlung gemäß § 30 Abs 5 EStG | <p>Auf Antrag können die Einkünfte aus der Veräußerung von Alt-Grundstücken statt nach der Pauschalmethode (siehe § 30 Abs 4 EStG) auch nach der „genauen“ Methode für Neu-Grundstücke (siehe § 30 Abs 3 EStG) ermittelt werden.</p> <p>Auf Grund des Umstandes, dass Grund und Boden und Gebäude zwei verschiedene Wirtschaftsgüter darstellen, kann die Regeleinkünfteermittlung auch nur für eines der beiden Wirtschaftsgüter angewendet werden (zB nur für das Gebäude). Siehe EStR 2000 Rz 6675.</p> <p><i>Hinweis: Dies kann bei hohen (adaptierten) Anschaffungskosten (inkl. Herstellungs- und Instandsetzungsaufwendungen) vorteilhaft sein bzw – bis 31.12.2015 – wenn der Inflationsabschlag genutzt werden soll. Verluste können bei Altgrundstücken nur durch die Regeleinkünfteermittlung dargestellt werden, nicht jedoch durch die Pauschalmethode.</i></p> |
| Veranlagungsoption gemäß § 30b Abs 3 EStG | <p>Auf Antrag sind die Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen, für die eine selbstberechnete ImmoESt entrichtet wurde, mit dem besonderen Steuersatz iHv 30% (25% bis 31.12.2015/StRefG 2015/2016) zu veranlagungsoption „unter Beibehaltung des besonderen Steuersatzes von 30%“). Dabei ist die ImmoESt auf die zu erhebende Einkommensteuer anzurechnen und mit dem übersteigenden Betrag zu erstatten.</p> <p>Siehe EStR 2000 Rz 6726.</p> <p><i>Hinweis: Dies ist zB dann vorteilhaft, wenn aus einer anderen Grundstücksveräußerung ein Verlust anfällt und dieser (im Wege der ESt-Veranlagung) mit einem Veräußerungsüberschuss ausgeglichen werden soll (siehe auch Verlustausgleichsverbot gemäß § 30 Abs 7 EStG). Eine Veranlagung kann aber auch dazu dienen, eine fehlerhafte Berechnung richtig zu stellen (es wurden zB Instandsetzungsaufwendungen noch nicht berücksichtigt).</i></p> |
| Regelbesteuerungsoption gemäß § 30a Abs 2 EStG | <p>Anstelle des besonderen Steuersatzes von 30% (25% bis 31.12.2015/StRefG 2015/2016) kann auf Antrag der allgemeine Steuertarif angewendet werden (Regelbesteuerungsoption).</p> <p>Die Regelbesteuerungsoption kann nur für sämtliche Einkünfte, die dem besonderen Steuersatz iHv 30% (25% bis 31.12.2015/StRefG 2015/2016) (ImmoESt) unterliegen, angewendet werden.</p> <p>Siehe EStR 2000 Rz 6683.</p> <p><i>Hinweis: Eine solche kann dann sinnvoll sein, wenn die anzuwendende tarifmäßige Einkommensteuer auf den Veräußerungsüberschuss (insbesondere wegen Verlusten aus anderen Einkunftsquellen) weniger als 30% (25% bis 31.12.2015/StRefG 2015/2016) der Bemessungsgrundlage beträgt.</i></p> <p><i>Eine solche kann auch bei hohen Werbungskosten oder Betriebsausgaben iZm der Veräußerung sinnvoll sein. Ab 1.1.2016 ist der Abzug von Werbungskosten oder Betriebsausgaben bei Ausübung der Regelbesteuerungsoption nicht mehr durch § 20 Abs 2 EStG ausgeschlossen (Abzugsverbot nur mehr dann, wenn der besondere Steuersatz des § 30a Abs 1 EStG auch tatsächlich angewendet wird).</i></p> |

35.6.5. Verlust aus privaten Grundstücksveräußerungen

Rechtslage ab 1.1.2016

Führen private Grundstücksveräußerungen, auf die der besondere Steuersatz iHv 30% anwendbar ist, in einem Kalenderjahr **insgesamt zu einem Verlust, ist dieser auf 60% zu kürzen und gleichmäßig auf das Jahr der Verlustentstehung und die folgenden vierzehn Jahre zu verteilen und ausschließlich mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, soweit diese unter § 28 Abs 1 Z 1 und 4 EStG fallen, auszugleichen.** Der Steuerpflichtige kann beantragen (siehe § 39 Abs 4 EStG idF AbgÄG 2023), dass **stattdessen dieser gekürzte Verlust im Verlustentstehungsjahr mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, soweit diese unter § 28 Abs 1 Z 1 und 4 EStG fallen, ausgeglichen** wird. Diese Regelungen gelten auch im Falle der Ausübung der Regelbesteuerungsoption gemäß § 30a Abs 2 EStG (vgl § 30 Abs 7 EStG idF StRefG 2015/2016 und JStG 2018). § 30 Abs 7 EStG idF StRefG 2015/2016 ist erstmalig für Veräußerungen nach dem 31.12.2015 anzuwenden (siehe § 124b Z 276 EStG idF StRefG 2015/2016 und § 124b Z 332 EStG idF JStG 2018). Offene Fünftel gehen im Falle des Todes des Grundstücksveräußerers nicht auf die Erben über (EStR 2000 Rz 6679a). Hinsichtlich **Details** siehe EStR 2000 Rz 6678 f.

Beispiel 1

A erzielt im Jahr 1 einen Verlust aus der Veräußerung von privaten Grundstücken in Höhe von 250 sowie einen Überschuss in Höhe von 100. Der nach der Verrechnung insgesamt verbleibende und erklärte Verlust in Höhe von 150 kann zu 60% ausschließlich mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ausgeglichen werden (somit in Höhe von 90).

Dieser gekürzte Verlust ist auf 15 Jahre verteilt zu berücksichtigen oder stattdessen auf Antrag in voller Höhe (90) im Jahr der Verlustentstehung auszugleichen.

Da A im Jahr 1 jedoch nur Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 8 erzielt, stellt er keinen derartigen Antrag, sodass die Verteilung auf 15 Jahre zum Tragen kommt. Daher wirkt sich bei A im Jahr 1 – sowie in den folgenden 14 Jahren – der Verlust in Höhe von 6 steuermindernd aus.

Quelle: StRefG 2015/2016 ErläutRV 684 BlgNR 25. GP 11.

Beispiel 2

B erzielt im Jahr 1 aus der Veräußerung von privaten Grundstücken einen Verlust in Höhe von 100. Dieser kann zu 60% ausschließlich mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ausgeglichen werden (somit in Höhe von 60).

B erzielt im Jahr 1 keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und stellt daher keinen Antrag auf Berücksichtigung des Verlustes von 60. Da er in den folgenden Jahren 2 bis 5 keine positiven Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt, bleibt der jeweilige Jahresbetrag des Verlustes (4) ohne steuerliche Auswirkung.

Im Jahr 6 nimmt B eine Vermietungstätigkeit auf und erzielt einen Überschuss in Höhe von 30. In diesem Jahr wirkt sich der Verlust aus dem Jahr 1 zu einem Fünftel (somit in Höhe von 4) einkommensmindernd aus. Dies gilt auch bei ausreichenden Einkünften aus Vermietung und Verpachtung in den Jahren 7 bis 15.

Quelle: StRefG 2015/2016 ErläutRV 684 BlgNR 25. GP 11.

Beispiel 3

| | |
|--|---------|
| Verlust aus privater Grundstücksveräußerung 1 | – 100,0 |
| Überschuss aus privater Grundstücksveräußerung 2 | 60,0 |
| <hr/> | |
| Verlust nach § 30 EStG | – 40,0 |

Variante 1: Verteilung auf 15 Jahre

| | |
|---|--------|
| 60%-Verlust (60% von 40) | – 24,0 |
| Verteilung auf 15 Jahre ($24 \div 15$) | – 1,6 |
| 1/15 | – 1,6 |
| Überschuss aus Vermietung und Verpachtung | 70,0 |
| <hr/> | |
| Gesamtbetrag der Einkünfte | 68,4 |

In den folgenden 14 Jahren können jeweils – 1,6 mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ausgeglichen werden.

Variante 2: Sofortverrechnung

| | |
|---|--------|
| 60%-Verlust (60% von 40) | – 24,0 |
| Überschuss aus Vermietung und Verpachtung | 70,0 |
| <hr/> | |
| Gesamtbetrag der Einkünfte | 46,0 |

Quelle: EStR 2000 Rz 6679 alte Fassung (adaptiert)

Beispiel 4

A erzielt im Jahr 1 einen iSd § 30 Abs 7 EStG auf 60% gekürzten Verlust aus der Veräußerung des Grundstückes Z iHv -100. Im selben Jahr fallen bei A negative Einkünfte aus der Vermietung des Grundstückes X iHv -50 sowie positive Einkünfte aus der Vermietung des Grundstückes Y in Höhe von 75 an. Weiters erzielt A Einkünfte aus Patentrechten iHv 10.

Gemäß den allgemeinen Grundsätzen des Verlustausgleiches sind zuerst die positiven Einkünfte mit den negativen einer Einkunftsart zu verrechnen (horizontaler Verlustausgleich). Dh der Verlust von -50 aus dem Grundstück ist mit dem Ertrag von 75 des Grundstückes Y sowie dem Ertrag aus Patentrechten zu verrechnen. Die sich daraus ergebenden Einkünfte iHv 35 sind folglich mit Verlusten aus anderen Einkunftsarten zu verrechnen (vertikaler Verlustausgleich). Aufgrund der Einschränkung des § 30 Abs 7 EStG können für die Verlustverrechnung mit Einkünften aus der Veräußerung von Grundstücken nur jene mit Grundstücken in Zusammenhang stehenden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung herangezogen werden. Dh der Verlust aus der Veräußerung des Grundstückes Z iHv -100 kann nur mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung der anderen Grundstücke verrechnet werden; somit nur mit 25. Die Einkünfte von Patentrechten iHv 10 bleiben außer Acht.

Quelle: JStG 2018 ErläutRV 190 BlgNR 26. GP 8.

Beispiel 5

A erzielt im Jahr 1 einen Verlust aus der Veräußerung des Grundstückes Z in Höhe von -100. Im selben Jahr fallen bei A positive Einkünfte aus der Vermietung des Grundstückes X in Höhe von 5 an sowie negative Einkünfte iZm mit Werknutzungsrechten iHv -10 an.

Ergibt sich im Rahmen des horizontalen Verlustausgleiches innerhalb der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung insgesamt ein Verlust (iHv -5), verbleiben für einen vertikalen Verlustausgleich mit Verlusten aus Grundstücksveräußerungen keine zu verrechnenden positiven Einkünfte. Eine (nochmalige Berücksichtigung durch) isolierte Betrachtung der bloß mit Grundstücken in Zusammenhang stehenden Vermietungs- und Verpachtungseinkünften (iHv 5) hat nicht zu erfolgen.

Quelle: JStG 2018 ErläutRV 190 BlgNR 26. GP 8.

35.6.6. Erhebung der ImmoESt

Die **Einhebung/Abfuhr** der Einkommensteuer für Grundstücksveräußerungen im privaten Bereich erfolgt wie im Grunderwerbsteuergesetz grundsätzlich **durch Parteienvertreter (Notare oder Rechtsanwälte)**. Zwingend ist dies aber erst ab 2013 in allen Fällen vorgesehen, in denen der Parteienvertreter auch die Grunderwerbsteuer des Erwerbers selbst berechnet. Viele Parteienvertreter haben dieses Service aber bereits für Veräußerungen zwischen 1. April und 31. Dezember 2012 angeboten.

Die im Wege der Selbstberechnung vom Parteienvertreter auf Grundlage der Angaben des Veräußerers berechnete und abgeführte Einkommensteuer (ImmoESt) entfaltet – wie die Kapitalertragsteuer – **grundsätzlich Endbesteuerungswirkung (Abgeltungswirkung)**; das heißt, es besteht keine Verpflichtung mehr, die Einkünfte aus dem Veräußerungsgeschäft in die Einkommensteuererklärung aufzunehmen. Dies gilt auch, wenn bereits 2012 freiwillig die Selbstberechnung und Entrichtung durch den Parteienvertreter erfolgt ist. Wie bei der Kapitalertragsteuer ist aber eine freiwillige Aufnahme in die Steuererklärung unter Beibehaltung des besonderen Steuersatzes von **30%** (25% bis 31.12.2015/StRefG 2015/2016) möglich (sogenannte **„Veranlagungsoption“**); das ist zB dann vorteilhaft, wenn aus einer anderen Grundstücksveräußerung ein **Verlust** anfällt und dieser (im Wege der Einkommensteueranlagung) mit einem Veräußerungsüberschuss ausgeglichen werden soll. Eine Veranlagung kann aber auch dazu dienen, eine fehlerhafte Berechnung richtigzustellen (es wurden zB Instandsetzungskosten noch nicht berücksichtigt). Ist die Selbstberechnung aufgrund unrichtiger oder unvollständiger Angaben des Veräußerers fehlerhaft, tritt auch keine Endbesteuerungswirkung ein.

Abgesehen von der Veranlagungsoption, bei der der besondere Steuersatz erhalten bleibt, ist aber auch eine Veranlagung zum regulären Steuertarif (sogenannte **„Regelbesteuerungsoption“**) möglich. Eine solche kann dann sinnvoll sein, wenn die anzuwendende tarifmäßige Einkommensteuer auf den Veräußerungsüberschuss (insbesondere wegen Verlusten aus anderen Einkunftsquellen) weniger als 30% (25% bis 31.12.2015/StRefG 2015/2016) der Bemessungsgrundlage beträgt.

Wird – außer in den Fällen des § 30c Abs 4 erster, dritter und vierter Teilstrich EStG – **keine ImmoESt durch den Parteienvertreter entrichtet**, besteht ab 2013 für den Veräußerer die **Verpflichtung, eine besondere Vorauszahlung iHv 30%** (25% bis 31.12.2015/StRefG 2015/2016) der jeweiligen Bemessungsgrundlage zu entrichten, wobei Beträge unter 0,50 Euro abzurunden und Beträge ab 0,50 Euro aufzurunden sind. Diese besondere Vorauszahlung entfaltet keine Abgeltungswir-

kung, sie wird dann auf die im Wege der Einkommensteuerveranlagung auf die aus dem Grundstücksgeschäft entfallende Einkommensteuer angerechnet.

Unabhängig davon, ob eine Selbstberechnung und Entrichtung der ImmoESt durch den Parteienvertreter erfolgt oder nicht, **muss der Parteienvertreter jedenfalls die relevanten Daten aus dem Grundstücksgeschäft dem Finanzamt mitzuteilen.**

Beispiel 1 (Selbstberechnung der ImmoESt durch Parteienvertreter)

Ein Parteienvertreter ist mit der Abwicklung eines Grundstücksgeschäftes betreffend eine Eigentumswohnung beauftragt. In diesem Zusammenhang ist er auch mit der Durchführung der Selbstberechnung nach dem Grunderwerbsteuergesetz beauftragt.

Der Parteienvertreter ist verpflichtet, dem für die Erhebung der Einkommensteuer des Veräußerers zuständigen Finanzamt Mitteilung zu machen und die Selbstberechnung der ImmoESt vorzunehmen. Der Veräußerer legt dem Parteienvertreter den Kaufvertrag vom seinerzeitigen Wohnungserwerb im Jahr 2005 vor und bestätigt schriftlich die Richtigkeit und Vollständigkeit seiner Angaben. Auf Basis der darin genannten Anschaffungskosten ermittelt der Parteienvertreter die Einkünfte und entrichtet die ImmoESt. Es besteht keine Haftung des Parteienvertreters für die Richtigkeit der ImmoESt. Mit der Entrichtung der ImmoESt ist die Einkommensteuer aus dem Grundstücksverkauf grundsätzlich abgegolten.

Quelle: www.bmf.gv.at

Beispiel 2 (Entrichtung einer besonderen Vorauszahlung durch den Steuerpflichtigen)

Ein Parteienvertreter ist mit der Abwicklung eines Grundstücksgeschäftes betreffend eine Eigentumswohnung beauftragt. Der Parteienvertreter gibt die Abgabenerklärung für die Grunderwerbsteuer ab, nimmt jedoch nicht die Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer vor.

Die ImmoESt wird nur in jenen Fällen einbehalten und abgeführt, in denen eine freiwillige Selbstberechnung nach dem Grunderwerbsteuergesetz erfolgt. Wird bei Veräußerungen ab 2013 wie im vorliegenden Fall keine ImmoESt entrichtet, hat der Steuerpflichtige selbst eine besondere Vorauszahlung in Höhe der ImmoESt (30%; 25% bis 31.12.2015/StRefG 2015/2016) innerhalb der für deren Entrichtung geltenden Frist (spätestens am 15. Tag des auf den Kalendermonat des Zuflusses zweitfolgenden Kalendermonats) zu entrichten. Die geleistete besondere Vorauszahlung entfaltet anders als die ImmoESt keine Abgeltungswirkung; der Steuerpflichtige muss daher eine Steuererklärung abgeben und es erfolgt eine Anrechnung auf die Einkommensteuerschuld in der Veranlagung. Die relevanten Daten aus dem Grundstücksgeschäft sind dem Finanzamt vom Parteienvertreter mitzuteilen.

Quelle: www.bmf.gv.at

Zum „**Besonderen Steuersatz**“ und den „**Ausnahmen vom besonderen Steuersatz**“ (§ 30a EStG) siehe EStR 2000 Rz 6682 bis Rz 6689.

Hinsichtlich weiterer **Details zur „Immobilienvertragssteuer (§§ 30b und 30c EStG)“** siehe EStR 2000 Rz 6701 bis Rz 6737.

Hinweis zu § 30b Abs 1a und 4 EStG idF StRefG 2015/2016 bzw Öko-StRefG 2022 Teil I für Körperschaften

Da die Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen (unabhängig von der Einkunftsart) bei **Körperschaften** für bis zum Kalenderjahr 2022 zugeflossene Einkünfte mit 25% KöSt (Kalenderjahr 2023: 24%; ab Kalenderjahr 2024: 23%; siehe § 26c Z 83 KStG idF Öko-StRefG 2022 Teil I) besteuert werden, wird aus Vereinfachungsgründen **für Parteienvertreter die Möglichkeit geschaffen, eine Steuer iHv 25%/24%/23% (an Stelle von 30%) zu entrichten**. Sollte dennoch die Steuer iHv 30% einbehalten worden sein, besteht für nicht unter § 7 Abs 3 KStG fallende Körperschaften die Möglichkeit zur Ausübung der Regelbesteuerungsoption gemäß § 30a Abs 2 EStG, um eine Veranlagung der steuerabzugspflichtigen Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen zum KöSt-Tarif zu erwirken. Wird von einer Körperschaft iSd § 1 Abs 1 KStG eine **besondere Vorauszahlung** entrichtet, **hat dies iHv 25%/24%/23% zu erfolgen**.

Diese Bestimmungen sind erstmals für Veräußerungen nach dem 31.12.2015 anzuwenden (siehe StRefG 2015/2016 Erläuterung 684 BlgNr 25. GP 21).

35.7. Grundstücksveräußerungen im betrieblichen Bereich („Betriebsvermögen“)

Hinweis

Berechnungsprogramm des BMF – „Sonstige Steuerberechnungen – Immobilienertragsteuer“ – unter www.bmf.gv.at

35.7.1. Allgemeines

Der **besondere Steuersatz („ImmoEst“) von 30%** (25% bis 31.12.2015/StRefG 2015/2016) (siehe § 30a Abs 1 EStG) bzw die **Regelbesteuerungsoption** gemäß § 30a Abs 2 EStG zum allgemeinen ESt-Tarif **gilt auch für betriebliche Einkünfte aus der Veräußerung, der Zuschreibung oder der Entnahme von Grundstücken** (vgl § 30a Abs 3 EStG).

Dies gilt nicht:

- Wenn das **Grundstück dem Umlaufvermögen zuzurechnen** ist. Wurde das veräußerte Grundstück in das Betriebsvermögen eingelegt, sind hinsichtlich des Unterschiedsbetrages zwischen dem Teilwert im Einlagezeitpunkt und den niedrigeren Anschaffungs- oder Herstellungskosten § 30 Abs 1 und 2 EStG anzuwenden; für Grund und Boden, der zum 31.3.2012 nicht steuerverfangen war, ist § 30 Abs 4 EStG anzuwenden, wobei an die Stelle des Veräußerungserlöses der Teilwert im Einlagezeitpunkt tritt (§ 30a Abs 3 Z 1 EStG).
- Wenn ein Schwerpunkt der betrieblichen Tätigkeit in der **gewerblichen Überlassung und Veräußerung von Grundstücken** liegt. Z 1 zweiter und dritter Satz gelten entsprechend (§ 30a Abs 3 Z 2 EStG).
- Soweit der Buchwert durch eine vor dem 1.4.2012 vorgenommene **Teilwertabschreibung** gemindert ist (§ 30a Abs 3 Z 3 EStG).
- Soweit **stille Reserven übertragen** wurden, die vor dem 1.4.2012 aufgedeckt worden sind (§ 30a Abs 3 Z 4 EStG).

Weiters gilt dies nicht für Einkünfte, bei denen der Veräußerungserlös in Form einer **Rente** geleistet wird und diese **nach Maßgabe des § 4 Abs 3** oder des § 19 EStG zu Einkünften führt (vgl § 30a Abs 4 EStG).

35.7.2. Besonderheiten im betrieblichen Bereich

Hinweis

Die steuerliche Behandlung von **Grund und Boden** einerseits bzw **Gebäude** andererseits weist im betrieblichen Bereich Unterschiede auf!

Bei der Veräußerung von *Grund und Boden* (nicht Gebäude!) des Anlagevermögens gilt Folgendes:

- **Wahlrecht:** Der **Veräußerungsgewinn** kann pauschal nach § 30 Abs 4 EStG ermittelt werden, wenn der Grund und Boden am 31.3.2012 nicht steuerverfangan war (§ 4 Abs 3a Z 3 lit a EStG). Siehe dazu die Ausführungen oben in Pkt. 35.6.
Hinweis: Das ist Grund und Boden im Anlagevermögen eines § 4 Abs 1-Ermittlers oder eines § 4 Abs 3-Ermittlers außerhalb der Spekulationsfrist, also mit Anschaffung spätestens am 30.3.2002 bzw 30.3.1997.
Hinweis: Die pauschale Gewinnermittlung ist bei Vorliegen der Gewinnermittlung nach § 5 Abs 1 EStG zum 31.3.2012 für alle zum Stichtag vorhandenen Grundstücke des Betriebsvermögens grundsätzlich ausgeschlossen (da stets steuerverfangan am 31.3.2012!) (vgl EStR 2000 Rz 779; siehe auch EStR 2000 Rz 580 und Rz 782).
Hinweis: Für **Gebäude** ist eine pauschale Ermittlung des Veräußerungsgewinnes *nicht* möglich (vgl EStR 2000 Rz 779; siehe aber EStR 2000 Rz 782).
- **Für Veräußerungen bis 31.12.2015** (siehe § 124b Z 276 EStG idF StRefG 2015/2016): Es ist ein **Inflationsabschlag** gemäß § 30 Abs 3 EStG zu berücksichtigen, soweit die Veräußerung nicht unter § 30a Abs 3 Z 1 bis 4 oder Abs 4 EStG fällt. Wurde Grund und Boden mit dem Teilwert eingelegt oder auf Grund des Wechsels der Gewinnermittlungsart nach § 4 Abs 10 Z 3 lit a EStG idF vor dem 1. StabG 2012 steuerneutral auf den Teilwert auf- oder abgewertet, ist für den Inflationsabschlag der Zeitpunkt der Einlage oder des Wechsels der Gewinnermittlungsart maßgeblich (§ 4 Abs 3a Z 3 lit b EStG). Siehe dazu die Ausführungen oben in Pkt. 35.6.
Hinweis: Für **Gebäude** (einschließlich Superädifikate) und grundstücksgleiche Rechte kann kein Inflationsabschlag in Abzug gebracht werden.
Die Bestimmung über den Inflationsabschlag in § 30 Abs 3 zweiter Teilstrich EStG wurde jedoch vom VfGH aufgehoben (VfGH 3.3.2017, G 3-4/2017-9). Allerdings ist ein Inflationsabschlag gemäß Art 140 Abs 7 B-VG noch für alle offenen Veranlagungsfälle zu berücksichtigen, bei denen das maßgebliche Verpflichtungsgeschäft vor dem 1.1.2016 abgeschlossen wurde.
Für Grundstücksveräußerungen, bei denen das maßgebliche Verpflichtungsgeschäft nach dem 31.12.2015 abgeschlossen wird, ist ein Inflationsabschlag nicht mehr zu berücksichtigen. (vgl EStR 2000 Rz 777).
- Ein **Auf- oder Abwertungsbetrag** nach § 4 Abs 10 Z 3 lit a EStG idF vor dem 1. StabG 2012 ist gewinnwirksam anzusetzen. Dabei kann § 30 Abs 4 EStG für Grund und Boden, der ohne Wechsel zur Gewinnermittlung nach § 5 EStG zum 31.3.2012 nicht steuerverfangan gewesen wäre, sinngemäß angewendet werden, wobei an die Stelle des Veräußerungserlöses der Teilwert im Zeitpunkt des Wechsels der Gewinnermittlung tritt (§ 4 Abs 3a Z 3 lit c EStG).

Bei der **Veräußerung von mit dem Teilwert eingelegten Grundstücken des Betriebsvermögens** gilt der Unterschiedsbetrag zwischen dem Teilwert im Einlagezeitpunkt und den

Anschaffungs- oder Herstellungskosten als Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen. Als Veräußerungserlös gilt der Teilwert im Einlagezeitpunkt. Soweit das Grundstück zum 31.3.2012 nicht steuerverfangen war oder es ohne Einlage nicht mehr steuerverfangen gewesen wäre, kann § 30 Abs 4 EStG angewendet werden (§ 4 Abs 3a Z 4 EStG).

Müssen Grundstücksteile im Zuge einer Änderung der Widmung auf Grund gesetzlicher Vorgaben **an die Gemeinde übertragen werden**, sind die Anschaffungskosten der verbleibenden Grundstücksteile um die Anschaffungskosten der übertragenen Grundstücksteile zu erhöhen (§ 4 Abs 3a Z 5 EStG).

35.7.3. Betriebsausgaben iZm Grundstücksveräußerungen

Betriebsausgaben iZm der Grundstücksveräußerung sind nach § 20 Abs 2 EStG bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes **nicht zu berücksichtigen**, außer der besondere Steuersatz iHv 30% (25% bis 31.12.2015/StRefG 2015/2016) ist iZm dem konkreten Grundstück nicht anwendbar (siehe dazu EStR 2000 Rz 6682 ff). Kommt der besondere Steuersatz auf Grund der Ausübung der Regelbesteuerungsoption gemäß § 30a Abs 2 EStG nicht zur Anwendung, ist das Abzugsverbot bis 31.12.2015 dennoch zu beachten.

Anders als bisher ist bei Immobilienveräußerungen **ab 1.1.2016** der **Abzug von Werbungskosten oder Betriebsausgaben bei Ausübung der Regelbesteuerungsoption** (§ 30a Abs 2 EStG) nicht mehr durch § 20 Abs 2 EStG idF StRefG 2015/2016 ausgeschlossen (siehe auch § 124b Z 276 EStG). Das Abzugsverbot findet nur mehr dann Anwendung, wenn der besondere Steuersatz des § 30a Abs 1 EStG (30%) *auch tatsächlich angewendet wird*.

Nicht abzugsfähig sind daher insbesondere:

- Vertragserrichtungskosten,
- Beratungskosten,
- Maklerkosten,
- Kosten für Inserate (Werbekosten),
- Kosten von Bewertungsgutachten,
- Kosten eines Energieausweises.

Zu Schuldzinsen iZm der Anschaffung bzw Herstellung von Grundstücken siehe EStR 2000 Rz 4873.

Als Betriebsausgaben abzugsfähig sind gemäß § 4 Abs 3a Z 2 EStG **nur die Kosten für die Mitteilung oder Selbstberechnung** gemäß § 30c EStG durch einen Parteienvertreter iSd § 11 GrEStG und **Minderbeträge aus Vorsteuerberichtigungen gemäß § 6 Z 12 EStG**, die anlässlich der Grundstücksveräußerung anfallen (siehe EStR 2000 Rz 737 ff).

Unter diese Kosten fallen die konkret durch einen Parteienvertreter in Rechnung gestellten Kosten für die Durchführung der Mitteilung gemäß § 30c Abs 1 EStG oder für die Durchführung der Selbstberechnung der ImmoESt gemäß § 30c Abs 2 EStG (inklusive der Mitteilung nach § 30c Abs 2 Z 1 EStG). Dazu gehören auch die durch einen Parteienvertreter in Rechnung gestellten Kosten für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage (inklusive der Fremdhonorare). Als Kosten der Selbstberechnung gelten auch die Kosten für einen Steuerberater, wenn sie zur Durchführung der Selbstberechnung erforderlich sind. Die

Kosten der Bewertungsgutachten stellen keine Kosten für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage dar. Die Kosten für die Selbstberechnung der GrESt sind nicht abzugsfähig.

Werden Teile des gesamten Veräußerungsgewinnes aus der Grundstücksveräußerung pauschal nach § 30 Abs 4 EStG ermittelt, können dennoch die gesamten Kosten der Mitteilung oder Selbstberechnung gemäß § 30c EStG bei dem nach den allgemeinen Regeln der betrieblichen Gewinnermittlung ermittelten Teilgewinn in Abzug gebracht werden (vgl EStR 2000 Rz 776).

35.7.4. Teilwertabschreibungen und Veräußerungsverluste iZm Grundstücken

Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert (§ 6 Z 2 lit a EStG), **Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung** (§ 8 Abs 4 EStG) und **Verluste aus der Veräußerung von Grundstücken** iSd § 30 Abs 1 EStG, auf deren Wertsteigerungen der besondere Steuersatz gemäß § 30a Abs 1 EStG anwendbar ist, sind **vorrangig mit positiven Einkünften aus der Veräußerung oder Zuschreibung solcher Grundstücke desselben Betriebes zu verrechnen**. Ein verbleibender negativer Überhang darf **nur zu 60%** (zur Hälfte bis 31.12.2015/StRefG 2015/2016) **ausgeglichen werden** (§ 6 Z 2 lit d EStG; siehe § 124b Z 282 EStG idF StRefG 2015/2016 und § 124b Z 313 EStG idF EU-AbgÄG 2016).

Hinsichtlich **Details** siehe EStR 2000 Rz 784 f.

35.7.5. Einlage von Grundstücken

Grundstücke iSd § 30 Abs 1 EStG („Grund und Boden/Gebäude“) sind mit den **Anschaffungs- oder Herstellungskosten** anzusetzen.

Sie sind **um Herstellungsaufwendungen zu erhöhen, soweit** diese nicht bei der Ermittlung von Einkünften zu berücksichtigen waren.

Sie sind **um Absetzungen für Abnutzungen, soweit** diese bei der Ermittlung der Einkünfte abgezogen worden sind, sowie **um die in § 28 Abs 6 EStG genannten steuerfreien Beträge zu vermindern**.

Ist der **Teilwert zum Zeitpunkt der Zuführung niedriger**, ist dieser anzusetzen (vgl § 6 Z 5 lit b EStG).

Abweichend von den obigen Ausführungen sind **Gebäude** und grundstücksgleiche Rechte iSd § 30 Abs 1 EStG, die **zum 31.3.2012 nicht steuerverfangen** waren, **stets mit dem Teilwert** zum Zeitpunkt der Zuführung anzusetzen (vgl § 6 Z 5 lit c EStG).

Hinsichtlich **Details** siehe EStR 2000 Rz 2485 ff.

35.7.6. Entnahme von Grundstücken

Grundstücke iSd § 30 Abs 1 EStG (Gebäude, Grund und Boden) sind mit dem **Buchwert** im Zeitpunkt der Entnahme anzusetzen, sofern nicht eine Ausnahme vom besonderen Steuersatz gemäß § 30a Abs 3 EStG vorliegt. Der Entnahmewert tritt für nachfolgende steuerrelevante Sachverhalte an die Stelle der Anschaffungs- oder Herstellungskosten (vgl § 6 Z 4 EStG).

Gebäude-Entnahmen bis 30.6.2023 waren mit dem **Teilwert** im Zeitpunkt der Entnahme anzusetzen (siehe § 124b Z 427 EStG).

Hinsichtlich **Details** siehe EStR 2000 Rz 2635 ff.

Siehe auch § 24 Abs 3 und 6 EStG.

35.8. Übersicht: Maßgeblicher Zeitpunkt für die Höhe des Steuersatzes, für die Gewinn- bzw Überschussrealisierung und für die Entrichtung der ImmoESt

| | Immobilien'ertragsteuer | | | KöSt |
|---|---|--|--|--|
| | Privates Grundstück | Betriebliches Grundstück (EU, PG) bei EAR | Betriebliches Grundstück (EU, PG) bei Bilanzierung | Betriebliches Grundstück (Kapitalgesellschaft) bei Bilanzierung |
| Veräußerung (Kaufvertrag ab 1.1.2016) | 30% | 30% | 30% | ab 2024: 23%; 2023: 24%; bis 2022: 25% |
| Veräußerung (Kaufvertrag bis 31.12.2015) | 25% | 25% | 25% | 25% |
| Überschuss- bzw Gewinnrealisierung | mit Zufluss | mit Zufluss | mit Übergang des wirtschaftlichen Eigentums (= Verfügungsgeschäft, Übergabe) | mit Übergang des wirtschaftlichen Eigentums (= Verfügungsgeschäft, Übergabe) |
| Abfuhr der ImmoESt | nach Zufluss bis 15. des zweitfolgenden Monats | nach Zufluss bis 15. des zweitfolgenden Monats | nach Zufluss bis 15. des zweitfolgenden Monats | keine ImmoESt |
| Abgeltungswirkung der ImmoESt | ja, außer bei Option auf Veranlagung | nein | nein | – |
| Anrechnung der ImmoESt | bei Option auf Veranlagung im Jahr der Überschussrealisierung | im Jahr der Gewinnrealisierung | im Jahr der Gewinnrealisierung | – |

Quelle: Übersicht (leicht adaptiert) entnommen aus Hackl et al, Das große Akademie-Herbst-Seminar 2016, 14.

35.9. Steuerabzug bei Einkünften iZm Leitungsserrichtungen bzw Hochwasserschutzmaßnahmen (§ 107 EStG)

| Steuerabzug bei Einkünften iZm der Einräumung von Leitungsrechten und Maßnahmen zur Abwehr von Hochwasserschäden | |
|---|---|
| Einkünfte, die der Abzugsteuer unterliegen | <p>Betriebliche (§§ 21, 22, 23 EStG) oder außerbetriebliche (§§ 27, 28, 29 Z 3 EStG) Einkünfte in Zusammenhang mit</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. dem einem Infrastrukturbetreiber (siehe § 107 Abs 2 Z 1 EStG) eingewähmten Recht, Grund und Boden zur Errichtung und zum Betrieb von ober- oder unterirdischen Leitungen im öffentlichen Interesse (siehe § 107 Abs 3 Z 1 EStG) zu nutzen, sowie 2. dem einem Rechtsträger gemäß § 107 Abs 2 Z 2 EStG eingewähmten Recht, Grund und Boden nach Maßgabe der Bestimmungen des Wasserrechtsgesetzes zur Abwehr von Hochwasserschäden durch Retentionsflächen, Retentionsanlagen und Schutz- und Regulierungswasserbauten (Hochwasserschutzanlagen) im öffentlichen Interesse (siehe § 107 Abs 3 Z 2 EStG) zu nutzen (vgl § 107 Abs 1 EStG). |
| Empfänger der Einkünfte | <p>Von der Rechteinräumung unmittelbar betroffene Grundstückseigentümer oder -bewirtschafter.</p> <p>Nicht erfasst sind Dritte, die Zahlungen erhalten, für die die Leitungsserrichtung bzw Hochwasserschutzmaßnahme zwar ursächlich ist, die aber von der Rechteinräumung selbst nicht unmittelbar betroffen sind (zB von der Leitung bzw Maßnahme nicht betroffene Grundstückseigentümer, die einen Lagerplatz – iZm der Errichtung einer Leitung bzw einer Hochwasserschutzanlage – zur Verfügung stellen oder die Zahlungen aus einem Ersatzaufforstungsübereinkommen erhalten) (vgl JStG 2018 ErläutRV 190 BlgNr 26. GP 18 bzw AbgÄG 2024 ErläutRV 2610 BlgNr 27. GP 8 f).</p> |
| Höhe der Abzugsteuer | <ul style="list-style-type: none"> • Natürliche Personen: 10% der Bemessungsgrundlage (vgl § 107 Abs 5 EStG); Abgeltungswirkung (vgl § 107 Abs 9 EStG); • Körperschaften: 7,5% der Bemessungsgrundlage (vgl § 24 Abs Z 1 KStG) – siehe dazu unten. |

| | |
|--|---|
| <p>Bemessungsgrundlage der Abzugsteuer</p> | <p>Bemessungsgrundlage für die Abzugsteuer ist der bezahlte Betrag vor Berücksichtigung der Abzugsteuer, unabhängig davon, ob und in welchem Umfang dieser Betrag die Rechtseinräumung, die Abgeltung einer gemäß § 3 Abs 1 Z 33 EStG steuerfreien Wertminderung oder sonstige Zahlungen (zB Entschädigungen für Ertragsausfälle, Wirtschafterschwerernisse, Wegebenützung, für eine temporäre Nutzung einer Liegenschaft als Lagerplatz, für die Abgeltung von Räumungskosten und Folgeschäden oder für Ausgleichs- und Ersatzmaßnahmen) betrifft. Die Umsatzsteuer ist nicht Teil der Bemessungsgrundlage (vgl § 107 Abs 4 EStG).</p> |
| <p>Schuldner der Abzugsteuer</p> | <p>Schuldner der Abzugsteuer ist der Empfänger der Einkünfte. Der Abzugsverpflichtete haftet für die Entrichtung der Abzugsteuer (vgl § 107 Abs 6 EStG). Hinweis: Dem Empfänger der Einkünfte ist die Abzugsteuer nur in Ausnahmefällen vorzuschreiben (siehe § 107 Abs 10 EStG).</p> |
| <p>Abzugsverpflichteter</p> | <p>Abzugsverpflichteter ist der Schuldner der Einkünfte. Der Abzugsverpflichtete hat die Abzugsteuer bei jeder Zahlung einzubehalten und die in einem Kalenderjahr einbehaltenen Steuerbeträge in einem Gesamtbetrag spätestens am 15. Februar des Folgejahres an das Finanzamt abzuführen, das für die Erhebung der Umsatzsteuer des Abzugsverpflichteten zuständig ist oder zuständig wäre. Wird die Zahlung nicht durch den Schuldner der Einkünfte selbst, sondern durch eine andere dafür zuständige Einrichtung vorgenommen, kann die Einbehaltung und Abfuhr der Steuer sowie die (elektronische) Anmeldung (siehe § 107 Abs 8 EStG) auch durch diese Einrichtung erfolgen (vgl § 107 Abs 7 EStG).</p> |
| <p>Inhalt der Anmeldung und das Verfahren der elektronischen Übermittlung</p> | <p>Siehe § 107 Abs 8 EStG und Leitungsrechte-Hochwasserschutz-Datenübermittlungsverordnung – Leitungsrechte-Hochwasserschutz-DÜV (BGBl II 2018/321 idF BGBl II 2025/xx).</p> |
| <p>Regelbesteuerungsoption</p> | <p>Auf Antrag ist auf Einkünfte, von denen eine Abzugsteuer einbehalten worden ist, der allgemeine Steuertarif anzuwenden. Sofern der Steuerpflichtige die Berücksichtigung der Einkünfte nicht in der von ihm nachzuweisenden Höhe beantragt, sind diese mit 33% der auf das Veranlagungsjahr bezogenen Bemessungsgrundlage anzusetzen (vgl § 107 Abs 11 EStG).</p> |

| | |
|--|---|
| Besonderheiten bei Körperschaften | <p>§ 107 EStG gilt für Körperschaften iSd § 1 Abs 2 und Abs 3 Z 1 KStG nach Maßgabe folgender Bestimmungen sinngemäß:</p> <ol style="list-style-type: none"> Die Abzugsteuer beträgt 7,5%. Abweichend von § 107 Abs 6 EStG haftet der Schuldner der Einkünfte für die Entrichtung der Abzugsteuer nicht, wenn eine Anmeldung und der Abzug auf Grundlage der Angaben des Einkünfteempfängers unterblieben ist und diese Angaben nicht offensichtlich unrichtig sind. Dem Empfänger der Einkünfte ist die Abzugsteuer vorzuschreiben, wenn ein Abzug gemäß Z 2 zu Unrecht unterblieben ist (vgl § 24 Abs 7 KStG). |
| Inkrafttreten | <ul style="list-style-type: none"> Zahlungen ab 1.1.2019 iZm der <i>Einräumung von Leitungsrechten</i> (vgl § 124b Z 334 EStG idF JStG 2018); Zahlungen ab 1.1.2025 iZm <i>Maßnahmen zur Abwehr von Hochwasserschäden</i> (vgl § 124b Z 465 EStG idF AbgÄG 2024). |

Urnik/Kanduth-Kristen (Hrsg)

Handbuch der österreichischen Steuerlehre – Band I

Hörscheinpreis € 68,-*
 Preis € 85,- | Wien 2024 | 528 Seiten
 Best.-Nr. 13.072.018
 ISBN 978-3-7007-8386-2
 *ab Verlag und in der Buchhandlung



Bestellung unter shop.lexisnexis.at

Janisch/Warto

Kapitalgesellschaften

11., neu bearbeitete Auflage
 Hörscheinpreis € 24,-*
 Preis € 30,- | Wien 2024 | 158 Seiten
 Best.-Nr. 84.034.011
 ISBN 978-3-7007-7497-6
 *ab Verlag und in der Buchhandlung



Bestellung unter shop.lexisnexis.at

36. SPEKULATIONSGESCHÄFTE ab 1.4.2012 (§ 31 EStG)

Spekulationsgeschäfte sind Veräußerungsgeschäfte von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens, wenn die Einkünfte nicht gemäß § 27 oder § 30 EStG steuerlich zu erfassen sind und der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als ein Jahr beträgt.

Nicht unter § 31 EStG fallen somit

- Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen iSd § 27 Abs 3 EStG,
- Einkünfte aus Derivaten nach § 27 Abs 4 EStG,
- Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kryptowährungen nach § 27 Abs 4a iVm § 27b Abs 3 EStG und
- Einkünfte aus privaten Grundstückveräußerungen nach § 30 EStG (EStR 2000 Rz 6751).

Unter § 31 EStG fallen somit ab 1.4.2012 insbesondere folgende Wirtschaftsgüter, wenn sie innerhalb eines Jahres ab der Anschaffung veräußert werden:

- Gold und Edelmetalle,
- Antiquitäten,
- Sammlungen,
- sonstige bewegliche Wirtschaftsgüter,
- Rechte mit Ausnahme grundstücksgleicher Rechte,
- Bodenschätze, die keinem Betriebsvermögen zuzurechnen sind,
- Non-Fungible Token (NFT); zur Definition siehe EStR 2000 Rz 6178d (EStR 2000 Rz 6752).

Schon die bloße Tatsache, dass ein Wirtschaftsgut innerhalb der im § 31 Abs 1 EStG festgelegten Zeit seit der Anschaffung weiterveräußert wird, begründet die unwiderlegbare gesetzliche Vermutung für das Vorliegen eines Spekulationsgeschäftes. Auf eine Spekulationsabsicht kommt es dabei nicht an (EStR 2000 Rz 6753).

Die **Berechnung des Zeitraums** zwischen Anschaffung und Veräußerung erfolgt „von Tag zu Tag“. Maßgebend ist der **Abschluss des Verpflichtungsgeschäftes**. Bei unentgeltlich erworbenen Wirtschaftsgütern ist auf den Anschaffungszeitpunkt des Rechtsvorgängers abzustellen (EStR 2000 Rz 6754).

Zu den Begriffen Veräußerung und Anschaffung sind die EStR 2000 Rz 6623 bis Rz 6630 sinngemäß anzuwenden (EStR 2000 Rz 6755).

Als **Einkünfte** sind der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös einerseits und den Anschaffungskosten und den Werbungskosten andererseits anzusetzen.

Zum **Veräußerungserlös** gehören vor allem ein empfangener Barkaufpreis sowie die Übernahme von Verbindlichkeiten durch den Erwerber. Auch sonstige wirtschaftliche (geldwerte) Vorteile kommen in Betracht. EStR 2000 Rz 6657 ist sinngemäß anzuwenden.

Anschaffungskosten sind alle im Zusammenhang mit dem Erwerb des Wirtschaftsgutes anfallenden Aufwendungen (siehe dazu EStR 2000 Rz 2164 ff).

Als **Werbungskosten** können jedenfalls solche Aufwendungen geltend gemacht werden, die unmittelbar durch das Veräußerungsgeschäft selbst verursacht sind, wie zB die Kosten für Zeitungsanzeigen, Vermittlungsprovisionen oder Vertragserrichtungskosten. Schuldzinsen und sonstige Kreditkosten aus der Schuldaufnahme zur Finanzierung von Anschaffungskosten sind bei Ermittlung der Spekulations-

einkünfte zu berücksichtigen, soweit sie nicht bei der Ermittlung anderer Einkünfte bereits abzuziehen waren (EStR 2000 Rz 6756).

Die Einkünfte aus Spekulationsgeschäften sind nach **Maßgabe des Zufließens** des Veräußerungserlöses gemäß § 19 EStG steuerlich zu erfassen. Abzugsposten (Anschaffungskosten, Werbungskosten) sind – abweichend vom tatsächlichen Abfluss – nach Maßgabe des Zufließens der Einnahmen steuerlich zu berücksichtigen. Auch im Falle einer Fremdfinanzierung des Wirtschaftsgutes liegt der Zufluss des Veräußerungspreises im Veräußerungszeitpunkt vor. Im Falle einer befreienden Schuldübernahme (§ 1405 ABGB) als Teil des Veräußerungspreises liegt der Zufluss des vom Erwerber durch Schuldübernahme entrichteten Veräußerungspreises im Zeitpunkt der Zustimmung zur Schuldübernahme durch den Gläubiger vor (EStR 2000 Rz 6757).

Für Einkünfte aus Spekulationsgeschäften besteht eine **Freigrenze von € 440** pro Kalenderjahr (§ 31 Abs 3 EStG) und ein **relatives Verlustausgleichsverbot** (§ 31 Abs 4 EStG). Führen die Spekulationsgeschäfte in einem Kalenderjahr insgesamt zu einem **Verlust**, so ist dieser nicht ausgleichsfähig. Ist aus dem Spekulationsgeschäft im Veräußerungsjahr ein Einnahmenüberschuss erzielt worden, müssen **nachträgliche Werbungskosten** im Abflussjahr bis zum Betrag dieses Überschusses berücksichtigt und zum Ausgleich mit anderen Einkünften zugelassen werden (EStR 2000 Rz 6758).

37. ÜBERSICHT: LIEBHABEREI

| Übersicht Liebhaberei | | | | | |
|---------------------------------|---|--|--|--|--|
| | Verluste treten auf bei | | | | |
| | „normaler“ Tätigkeit | „verdächtiger“ Tätigkeit | Vermietung „groß“ | Vermietung „klein“ | wirtschaftlich verflochtener Tätigkeit |
| primäre Rechtsquelle | § 1 Abs 1 LVO | § 1 Abs 2 LVO | § 1 Abs 1 iVm § 2 Abs 3 LVO | § 1 Abs 2 iVm § 2 Abs 4 LVO | § 1 Abs 3 LVO |
| Beispiele | Handelsbetrieb, Dienstleistungsbetrieb (Hotel, Friseur, Arzt) | Rennstall, Jagd, Freizeitlandwirtschaft, Vermietung Segelyacht | Vermietung in Zinshaus (Wohnungen, Büros, Geschäftslokale) | Vermietung von Eigentumswohnungen oder Eigenheimen | zB verlustbringender Schilift mit gewinnbringendem Hotel |
| Anlaufzeitraum | ja ¹⁾ | nein | nein | nein | nein |
| Kriterienprüfung | ja | nein | nein | nein | nein |
| Gewinnprognose zu Beginn | grundsätzlich nein (erst Teil der Kriterienprüfung) | ja | ja (auf 30/33 Jahre) ²⁾ | ja (auf 25/28 Jahre) ³⁾ | nein, aber Prüfung ob Zusammenhang gegeben ist |

| Übersicht Liebhaberei | | | | | |
|--|---|--|--|--|--|
| | Verluste treten auf bei | | | | |
| | „normaler“ Tätigkeit | „verdächtiger“ Tätigkeit | Vermietung „groß“ | Vermietung „klein“ | wirtschaftlich verflochtener Tätigkeit |
| Einbeziehen eines (theoretischen) Veräußerungs- bzw Aufgabegewinns oder (theoretisch) realisierbarer stiller Reserven von Anlagengütern | möglich | möglich | nein | nein | nicht notwendig |
| Sondergewinnermittlung wird eliminiert | ja (außer bei Befristung) | ja | ja (außer bei Befristung) | ja | nicht notwendig |
| Annahme von | Einkunftsquelle | Liebhaberei (außer Prognose positiv) | je nach Prognose | je nach Prognose | jedenfalls Einkunftsquelle |
| Wie lange? | Einkunftsquelle bis Kriterienprüfung negativ oder Wandel zu § 1 Abs 2 LVO | Liebhaberei bis Änderung der Bewirtschaftung | Einkunftsquelle, solange Prognose eingehalten bzw nur unvorhergesehen verfehlt | Einkunftsquelle, solange Prognose eingehalten bzw nur unvorhergesehen verfehlt oder bis Änderung der Bewirtschaftung | immer |
| Liebhaberei bei USt denkbar? | nein | ja | nein | ja, im Wege einer unechten Befreiung | nein |

¹⁾ Kein Anlaufzeitraum besteht für zeitlich begrenzte Betätigungen und solche, bei denen damit zu rechnen ist, dass sie vor Erzielung eines Gesamtgewinnes/Gesamtüberschusses beendet werden (siehe LRL 2012 Rz 18 und Rz 42). Im Fall der entgeltlichen Übertragung der Einkunftsquelle beginnt für den Erwerber ein neuer Anlaufzeitraum zu laufen; gleiches gilt bei unentgeltlicher Übertragung, wenn die Betätigung in völlig veränderter Form fortgeführt wird (siehe LRL 2012 Rz 41).

²⁾ Für entgeltliche Gebäudeüberlassungen, bei denen der absehbare Zeitraum nach dem 31.12.2023 beginnt; davor Gewinnprognose auf 25/28 Jahre (siehe § 8 Abs 4 LVO).

³⁾ Für entgeltliche Gebäudeüberlassungen, bei denen der absehbare Zeitraum nach dem 31.12.2023 beginnt; davor Gewinnprognose auf 20/23 Jahre (siehe § 8 Abs 4 LVO).

Quelle: LRL 2012 Rz 211

38. ÜBERSICHT: EINZELUNTERNEHMEN/PERSONENGESELLSCHAFT VERSUS KAPITALGESELLSCHAFT

Im Folgenden werden die **wichtigsten Aspekte der laufenden Besteuerung und der Abschlussbesteuerung** von Einzelunternehmen und (betrieblich tätigen) Personengesellschaften (sogenannte Mitunternehmerschaften) einerseits und Kapitalgesellschaften (GmbH, AG) andererseits **überblicksartig zusammengefasst**. Hierbei wird davon ausgegangen, dass an der (betrieblich tätigen) Personengesellschaft und an der Kapitalgesellschaft ausschließlich natürliche Personen beteiligt sind; die Anteile an der Kapitalgesellschaft werden im *außerbetrieblichen* Bereich gehalten.

| Kriterium | Einzelunternehmen, Personengesellschaft | Kapitalgesellschaft (GmbH, AG) |
|---|--|---|
| Rechtsnorm | EStG 1988 | KStG 1988 |
| Ertragsteuer-subjekt | Einzelunternehmen bzw Personengesellschaft ist <i>kein</i> Ertragsteuersubjekt; Ertragsteuersubjekt ist die natürliche Person als Einzelunternehmer bzw Gesellschafter („Durchgriffs- oder Transparenzprinzip“) | Gesellschaft („ <i>erste Besteuerungshälfte</i> “) und Gesellschafter („ <i>zweite Besteuerungshälfte</i> “) |
| Einkunftsart | Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 21 EStG), Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 22 EStG), Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23 EStG) | stets Einkünfte aus Gewerbebetrieb („Transformationsprinzip“ nach § 7 Abs 3 KStG iVm § 23 EStG) |
| Steuertarif | progressiver Einkommensteuertarif (max. 50% ESt für Einkommensteile > € 103.072 bis € 1 Mio ab 1.1.2025); für Einkommensteile > € 1 Mio beträgt der Steuersatz in den Kalenderjahren 2016 bis 2025 55% | linearer Körperschaftsteuertarif (ab Kalenderjahr 2024: 23% KöSt; Kalenderjahr 2023: 24% KöSt; Kalenderjahr 2005 bis Kalenderjahr 2022: 25% KöSt) bzw Mindestkörperschaftsteuer („ <i>erste Besteuerungshälfte</i> “) |
| Besondere steuerliche Begünstigungen | <ul style="list-style-type: none"> • Gewinnfreibetrag (GFB) iHv 15% für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2021 beginnen (§ 10 EStG idF ÖkoStRefG 2022 Teil I); • Gewinnfreibetrag (GFB) iHv 13% ab der Veranlagung für das Kalenderjahr 2010 bis 2021 (§ 10 EStG idF ab StRefG 2009); • Freibetrag für investierte Gewinne (FBiG) iHv 10% für Einnahmen-Ausgaben-Rechner (§ 10 EStG) bis zur Veranlagung 2009; • „Begünstigte Besteuerung für nicht entnommene Gewinne“ (Tarifermäßigung gemäß § 11a EStG) für Bilanzierer bis zur Veranlagung 2009; • Übertragung stiller Reserven (Übertragungsrücklage) gemäß § 12 EStG | – |

| Kriterium | Einzelunternehmen, Personengesellschaft | Kapitalgesellschaft (GmbH, AG) |
|---|---|--|
| Zeitpunkt der Besteuerung (Art der Gewinnermittlung) | Gewinnerzielung (Gewinnermittlung durch Bilanzierung gemäß § 4 Abs 1 bzw § 5 EStG, Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gemäß § 4 Abs 3 EStG bzw Pauschalierung gemäß § 17 EStG) | <p><i>Gesellschaft:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • Gewinnerzielung (Gewinnermittlung durch Bilanzierung gemäß § 5 EStG); <p><i>Gesellschafter:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • Ausschüttung (Zufluss gemäß § 19 EStG) |
| Verluste | <ul style="list-style-type: none"> • ausgleichsfähig nach Maßgabe des § 2 Abs 2a EStG mit anderen positiven Einkünften des <i>Inhabers des Einzelunternehmens bzw Gesellschafters</i>; • vortragsfähig gemäß § 18 Abs 6 EStG; die 75%ige Verrechnungs-/Vortragsgrenze (§ 2 Abs 2b EStG) ist letztmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2013 anzuwenden (§ 124b Z 248 EStG idF AbgÄG 2014) • Wartetastenregelung gemäß § 23a EStG idF StRefG 2015/2016 für Verluste von kapitalistischen Mitunternehmern mit beschränkter Haftung (= Kommanditist einer KG, atypisch stiller Gesellschafter); erstmalig für Verluste aus Wirtschaftsjahren anzuwenden, die nach dem 31.12. 2015 beginnen (§ 124b Z 290 EStG idF StRefG 2015/2016); • Möglichkeit des Verlustrücktrages im Rahmen der Veranlagung des Jahres 2020 bzw 2020/2021 (siehe § 124b Z 355 EStG idF KonStG 2020, COVID-19-Verlustberücksichtigungsverordnung/BGBl II 2020/405 und EStR 2000 Rz 3901 ff) | <ul style="list-style-type: none"> • Verluste verbleiben in der Sphäre der <i>Gesellschaft</i> (Ausnahme: Gruppenbesteuerung iSd § 9 KStG) und können <i>nicht</i> mit anderen positiven Einkünften des Gesellschafters ausgeglichen werden („lock-in-Effekt“); • vortragsfähig auf <i>Gesellschaftsebene</i> gemäß § 7 Abs 2 KStG iVm § 18 Abs 6 EStG (siehe § 8 Abs 4 KStG) unter Berücksichtigung der 75%igen Verrechnungs-/Vortragsgrenze (§ 8 Abs 4 Z 2 KStG idF AbgÄG 2014); • Möglichkeit des Verlustrücktrages im Rahmen der Veranlagung des Jahres 2020 bzw 2020/2021 (siehe § 26c Z 76 KStG idF KonStG 2020, COVID-19-Verlustberücksichtigungsverordnung/BGBl II 2020/405 und EStR 2000 Rz 3901 ff) |
| Entnahme/ Ausschüttung | Gewinnentnahme durch den <i>Inhaber des Einzelunternehmens bzw Gesellschafter</i> ist steuerneutral; bis zur Veranlagung 2009 konnte die „Begünstigte Besteuerung für nicht entnommene Gewinne“ (Tarifermäßigung gemäß § 11a EStG) in Anspruch genommen werden | Ausschüttungsbesteuerung beim <i>Gesellschafter</i> („zweite Besteuerungshälfte“) iHv 27,5% KEST (ab 1.1.2016/ StRefG 2015/2016; 25% KEST bis 31.12.2015) (mit Endbesteuerungswirkung) |

| Kriterium | Einzelunternehmen, Personengesellschaft | Kapitalgesellschaft (GmbH, AG) |
|--|---|--|
| Fremdfinanzierung auf Gesellschaftsebene | Fremdkapitalzinsen grundsätzlich abzugsfähig bei betrieblicher Veranlassung; nicht abzugsfähig zB bei der Fremdfinanzierung von Entnahmen | Fremdkapitalzinsen grundsätzlich abzugsfähig bei betrieblicher Veranlassung; auch die Zinsen bei fremdfinanzierten Ausschüttungen (nicht bei Einlagenrückzahlung) sind abzugsfähig (vgl KStR 2013 Rz 1286) |
| Refinanzierungsaufwendungen der Gesellschafter | als (Sonder-)Betriebsausgaben abzugsfähig | bei natürlichen Personen als <i>Gesellschafter</i> gemäß § 20 Abs 2 EStG nicht abzugsfähig (bei Körperschaften als Gesellschafter nach Maßgabe des § 11 Abs 1 Z 4 KStG abzugsfähig) |
| Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter | <ul style="list-style-type: none"> • zivilrechtlich möglich; • steuerlich bei Personengesellschaften grundsätzlich nicht anerkannt (hinsichtlich Ausnahmen siehe EStR 2000 Rz 5862, Rz 5879 ff und Rz 5927 ff); wird steuerlich als „Gewinnvorab“ (Gewinnverwendung) behandelt (siehe §§ 21 Abs 2 Z 2, 22 Z 3 und 23 Z 2 EStG) – „Durchgriffs- oder Transparenzprinzip“ | <ul style="list-style-type: none"> • zivilrechtlich möglich; • steuerlich grundsätzlich anerkannt, soweit dem Grunde und der Höhe nach fremdüblich („Fremdvergleichsgrundsatz“) – „Trennungsprinzip“ |
| Betriebs- bzw Anteilsveräußerung | <ul style="list-style-type: none"> • (aliquoter) Freibetrag iHv € 7.300 (§ 24 Abs 4 EStG); • Verteilungsbegünstigung auf drei Jahre nach Maßgabe des § 37 Abs 2 Z 1 EStG; • Hälftesteuersatz nach Maßgabe des § 37 Abs 1 und 5 EStG; • Werden die Wirtschaftsgüter nicht veräußert, so ist der gemeine Wert im Zeitpunkt ihrer Überführung ins Privatvermögen anzusetzen. <i>Bis 30.6.2023:</i> Für Grund und Boden ist § 6 Z 4 EStG (= Buchwert im Zeitpunkt der Entnahme) anzuwenden. <i>Ab 1.7.2023:</i> Für Grundstücke iSd § 30 Abs 1 EStG (Gebäude, Grund und Boden) ist § 6 Z 4 EStG (= Buchwert im Zeitpunkt der Entnahme) anzuwenden (vgl § 24 Abs 3 EStG idF AbgÄG 2023 und § 124b Z 427 EStG). | <p><i>Gesellschaft:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • die Gesellschaft wird durch die Anteilsveräußerung der Gesellschafter nicht berührt; <p><i>Gesellschafter (natürliche Person)</i> – <i>Regelung nach BBG 2011/AbgÄG 2011/BBG 2012/StRefG 2015/2016:</i> 27,5% Sondersteuersatz (ab 1.1.2016/StRefG 2015/2016; 25% Sondersteuersatz bis 31.12.2015) (Endbesteuerungswirkung) oder Regelbesteuerungsoption gemäß § 27a Abs 5 EStG (Besteuerung nach Tarif), unabhängig von der Behaltdauer und der Beteiligungshöhe</p> <p><i>Gesellschafter (natürliche Person)</i> – <i>Regelung vor BBG 2011:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • innerhalb der einjährigen Spekulationsfrist Besteuerung nach Tarif; |

| Kriterium | Einzelunternehmen, Personengesellschaft | Kapitalgesellschaft (GmbH, AG) |
|--|--|--|
| | | <ul style="list-style-type: none"> • bei Anteilen < 1% grundsätzlich nicht steuerbar, sofern außerhalb der einjährigen Spekulationsfrist (§ 30 EStG); • bei Anteilen iSd § 31 EStG (≥ 1%) Hälftesteuersatz (§ 37 Abs 1 und Abs 4 Z 2 lit b EStG), sofern außerhalb der einjährigen Spekulationsfrist (§ 30 EStG) |
| <p>Abschlussbesteuerung (Betriebsaufgabe bzw Liquidation)</p> | <ul style="list-style-type: none"> • (aliquoter) Freibetrag iHv € 7.300 (§ 24 Abs 4 EStG); • <i>Rechtslage ab 1.7.2023:</i> Für Grundstücke iSd § 30 Abs 1 EStG (Gebäude, Grund und Boden) ist § 6 Z 4 EStG (= Buchwert im Zeitpunkt der Entnahme) anzuwenden (vgl § 24 Abs 3 EStG i d F AbgÄG 2023 und § 124b Z 427 EStG; siehe auch die Aufwertungsmöglichkeit gemäß § 24 Abs 6 EStG i d F AbgÄG 2023); • <i>Rechtslage ab 1.4.2012 bis 30.6.2023:</i> Bei Betriebsaufgaben nach dem 31.3.2012 sind von der Begünstigung des § 24 Abs 6 EStG (Hauptwohnsitzbefreiung) nur die stillen Reserven des Gebäudes erfasst. Grund und Boden ist bei Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen mit dem Buchwert zu bewerten (siehe § 24 Abs 3 iVm § 6 Z 4 EStG), wodurch es zu keiner Aufdeckung stiller Reserven kommt (vgl EStR 2000 Rz 5698 ff; siehe auch EStR 2000 Rz 5699a und Rz 5714 ff); • <i>Rechtslage bis 31.3.2012:</i> Hauptwohnsitzbefreiung hinsichtlich Gebäude (§ 24 Abs 6 EStG); von der Begünstigung sind auch stille Reserven erfasst, die auf den dem Gebäude zugehörigen Grund und Boden entfallen (vgl VwGH 14.12.2006, 2005/14/0038; VwGH 28.10.2009, 2009/15/0168; EStR 2000 Rz 5698 ff); siehe auch EStR 2000 Rz 5714 ff); • Verteilungsbegünstigung auf drei Jahre nach Maßgabe des § 37 Abs 2 Z 1 EStG; • Hälftesteuersatz nach Maßgabe des § 37 Abs 1 und 5 EStG; hinsichtlich „einer kapitalistischen Beteiligung“ siehe EStR 2000 Rz 7318 und Rz 7321 | <p><i>Gesellschaft:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • Liquidationsbesteuerung gemäß § 19 KStG; keine Tarifbegünstigung; <p><i>Gesellschafter (natürliche Person) – Regelung nach BBG 2011/AbgÄG 2011/BBG 2012/StRefG 2015/2016:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • 27,5% Sondersteuersatz (ab 1.1.2016/StRefG 2015/2016; 25% Sondersteuersatz bis 31.12.2015) (Endbesteuerungswirkung) oder Regelbesteuerungsoption gemäß § 27a Abs 5 EStG (Besteuerung nach Tarif), unabhängig von der Behaltedauer und der Beteiligungshöhe <p><i>Gesellschafter (natürliche Person) – Regelung vor BBG 2011:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • innerhalb der einjährigen Spekulationsfrist Besteuerung nach Tarif (wird in der Praxis eher nicht vorkommen); • außerhalb der einjährigen Spekulationsfrist Hälftesteuersatz (§ 37 Abs 1 und Abs 4 Z 2 lit b EStG), unabhängig vom Beteiligungsmaß (§ 31 Abs 2 Z 1 EStG) |

Quelle: In Anlehnung an *Kanduth-Kristen*, Personenunternehmen versus Kapitalgesellschaft (2005) 97 f und 250 ff.

39. (NOMINELLE) EINKOMMENSTEUERSÄTZE IN DEN EU-MITGLIEDSTAATEN

| Land | Einkommensteuer |
|--------------------------------------|---|
| Belgien | 25% bis 50% |
| Bulgarien | Flat Rate 10% |
| Dänemark | 37,08% bis 52,07% |
| Deutschland | 14% bis 45%; Solidaritätszuschlag 5,5% für höhere Einkommen |
| Estland | Flat Rate 20% |
| Finnland | 12,64% bis 44%; Gemeindesteuern 4% bis 19,7% |
| Frankreich | 11% bis 45% |
| Griechenland | 9% bis 44% |
| Irland | 20% und 40%; Universal Social Charge 0,5%, 2%, 4%, 8% bzw 11% |
| Italien | 23% bis 43% |
| Kroatien | 15% und 35,4% – je nach Stadt und Gemeinde |
| Lettland | 20% bis 31% |
| Litauen | 20% und 27% |
| Luxemburg | 8% bis 42%; Solidaritätszuschlag 7% bzw 9% |
| Malta | 15% bis 35% |
| Niederlande | 36,97% bis 49,5% |
| Österreich | 20% bis 50% (55% ab 1.1.2016 bis 31.12.2025) |
| Polen | 12% und 32% |
| Portugal | 13,25% bis 48%; Solidaritätszuschlag 2,5% bzw 5% |
| Rumänien | Flat Rate 10% |
| Schweden | 29% bis 55,5% |
| Slowakische Republik | 19% und 25% |
| Slowenien | 16% bis 50% |
| Spanien | max. 54,25% |
| Tschechische Republik | 15% und 23% |
| Ungarn | Flat Rate 15% |
| Vereinigtes Königreich ¹⁾ | 20%, 40% und 45% |
| Zypern | 20% bis 35% |

¹⁾ Das Vereinigte Königreich ist am 31.1.2020 aus der EU ausgetreten („Brexit“).

Hinweis: Diese Tabelle gibt einen Überblick über die (*nominalen*) Einkommensteuertarife in den EU-Mitgliedstaaten. Hier fallen vor allem Bulgarien, Estland, Rumänien und Ungarn aus dem Rahmen, deren Tarif aus nur einem Proportionalatz besteht („Flat Rate“) und der zudem im internationalen Vergleich sehr niedrig ist. Die Tarife der anderen Staaten bestehen ansonsten aus mehreren proportionalen Stufen (sogenannte progressive Teilmengen-Staffelung), wobei hier der Eingangssteuersatz und der Spitzensteuersatz angegeben sind. Auf einzelne Steuerbefreiungen und Freibeträge sowie Besonderheiten bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Steuer wird nicht näher eingegangen.

Stand: 1.3.2024

Quelle: www.wko.at (Steuersätze in den EU-Ländern)

B. Körperschaftsteuergesetz (KStG)

1. STEUERSÄTZE (§ 22 KStG)

| Steuersatz | |
|-------------------|--|
| 23% ¹⁾ | allgemeiner Steuersatz |
| 23% ²⁾ | nach § 13 Abs 3 und 4 KStG zu versteuernde Kapitalerträge und Einkünfte einer Privatstiftung |

¹⁾ 34% bis Veranlagung für Kalenderjahr 2004; siehe § 26c Z 2 KStG. Kalenderjahr 2005 bis Kalenderjahr 2022: 25%; Kalenderjahr 2023: 24%; ab Kalenderjahr 2024: 23%; siehe § 26c Z 85 KStG idF ÖkoStRefG 2022 Teil I.

²⁾ 12,5% bis Veranlagung 2010; siehe § 26c Z 23 lit f KStG. Kalenderjahr 2011 bis Kalenderjahr 2022: 25%; Kalenderjahr 2023: 24%; ab Kalenderjahr 2024: 23%; siehe § 26c Z 85 KStG idF ÖkoStRefG 2022 Teil I.

Körperschaftsteuer-Zuschlag bei unterlassener Empfängernennung: Zusätzlich zur Körperschaftsteuer ist ein **Zuschlag iHv 25%** von jenen Beträgen zu entrichten, bei denen der Abgabepflichtige auf Verlangen der Abgabenbehörde die Gläubiger oder Empfänger der Beträge nicht genau bezeichnet. Im Rahmen einer Unternehmensgruppe ist der Zuschlag von der jeweiligen Mitgliedskörperschaft zu entrichten (vgl 22 Abs 3 KStG idF BBKG 2010 ab Veranlagung 2011; siehe § 26c Z 22 KStG).

Zum **Freibetrag für begünstigte Zwecke** („Gemeinnützigkeitsfreibetrag“) **iHv € 10.000** (€ 7.300 bis zur Veranlagung 2012) siehe § 23 KStG.

Hinweis

Siehe auch **Mindestbesteuerungsreformgesetz – MinBestRefG** (ab 31.12.2023).

2. MINDESTSTEUER (§ 24 Abs 4 KStG)

| Betrag | Status der Kapitalgesellschaft |
|--|--|
| 5% eines Viertels des Mindestnennkapitals | Für jedes volle Kalendervierteljahr des Bestehens der unbeschränkten Steuerpflicht von inländischen Kapitalgesellschaften (€ 500 pa ab 1.1.2024 bzw € 1.750 pa bis 31.12.2023 für GmbH, € 3.500 pa für AG, € 6.000 pa für SE) und (ab 1.2.2006) diesen vergleichbaren unbeschränkt steuerpflichtigen ausländischen Körperschaften (doppelt ansässige ausländische Kapitalgesellschaften mit inländischem Ort der Geschäftsleitung); bei vergleichbaren unbeschränkt steuerpflichtigen ausländischen Kapitalgesellschaften jedoch mindestens € 500 pa ab 1.1.2024 bzw € 1.750 pa bis 31.12.2023 (zB für englische „private company limited by shares“ mit inländischem Ort der Geschäftsleitung relevant) – (§ 24 Abs 4 Z 1 KStG). |
| € 1.363 | Für unbeschränkt steuerpflichtige Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft für jedes volle Kalendervierteljahr (§ 24 Abs 4 Z 2 KStG). |

| | |
|---------------------------------------|--|
| <p>€ 125 bzw € 250</p> | <p>Steuerliche Gründungsprivilegierung: Abweichend von § 24 Abs 4 Z 1 und 2 KStG beträgt die Mindeststeuer für unbeschränkt steuerpflichtige GmbHs in den ersten fünf Jahren ab Eintritt in die unbeschränkte Steuerpflicht für jedes volle Kalendervierteljahr € 125 und in den folgenden fünf Jahren für jedes volle Kalendervierteljahr € 250 (§ 24 Abs 4 Z 3 KStG idF AbgÄG 2014).</p> <p>Inkrafttreten: Diese Bestimmung tritt mit 1.3.2014 in Kraft und ist auf nach dem 30.6.2013 gegründete unbeschränkt steuerpflichtige GmbHs anzuwenden (§ 26c Z 51 KStG idF AbgÄG 2014).</p> <p>Außerkräfttreten: § 24 Abs 4 Z 3 KStG entfällt mit Ablauf des 31.12.2023 (§ 26c Z 92 KStG idF Start-Up-Förderungsgesetz).</p> |
|---------------------------------------|--|

Die Mindeststeuer („Mikö“) ist in dem Umfang, in dem sie die tatsächliche Körperschaftsteuerschuld übersteigt, **zeitlich unbefristet** wie eine Vorauszahlung iSd § 45 EStG anzurechnen. Die Anrechnung ist mit jenem Betrag begrenzt, mit dem die im Veranlagungsjahr oder in den folgenden Veranlagungszeiträumen entstehende tatsächliche Körperschaftsteuerschuld die sich für diesen Veranlagungszeitraum ergebende Mindeststeuer übersteigt (vgl § 24 Abs 4 Z 4 KStG).

Für **Unternehmensgruppen** bestehen in § 24a Abs 4 KStG Sondervorschriften.

3. GESAMTSTEUERBELASTUNG FÜR KAPITALGESELLSCHAFTEN

Für Kapitalgesellschaften ergibt sich unter Berücksichtigung der Ausschüttungsbelastung (KESt) folgende **Gesamtsteuerbelastung:**

| Vergleich der Steuerbelastung einer Kapitalgesellschaft | bis 2004 | 2005 bis 2015 | 2016 bis 2022 |
|---|---------------|---------------|----------------|
| steuerpflichtiger Gewinn | 100,00 | 100,00 | 100,00 |
| Körperschaftsteuer 34% (bis 2004) bzw 25% (ab 2005) | - 34,00 | - 25,00 | - 25,00 |
| Gewinn nach KöSt (zur Gewinnausschüttung oder Thesaurierung) | 66,00 | 75,00 | 75,00 |
| 25% KESt (bis 2015) bzw 27,5% KESt (ab 2016) bei Ausschüttung | - 16,50 | - 18,75 | - 20,625 |
| Gewinn nach Steuern bei Ausschüttung | 49,50 | 56,25 | 54,375 |
| Gesamtsteuerbelastung bei Ausschüttung | 50,50% | 43,75% | 45,625% |
| Gesamtsteuerbelastung bei Thesaurierung | 34,00% | 25,00% | 25,00% |

| Vergleich der Steuerbelastung einer Kapitalgesellschaft | 2023 | ab 2024 |
|--|---------------|----------------|
| steuerpflichtiger Gewinn | 100,00 | 100,00 |
| Körperschaftsteuer 24% (2023) bzw 23% (ab 2024) | - 24,00 | - 23,00 |
| Gewinn nach KöSt (zur Gewinnausschüttung oder Thesaurierung) | 76,00 | 77,00 |
| 27,5% KESt (ab 2016) bei Ausschüttung | - 20,90 | - 21,175 |
| Gewinn nach Steuern bei Ausschüttung | 55,10 | 55,825 |
| Gesamtsteuerbelastung bei Ausschüttung | 44,90% | 44,175% |
| Gesamtsteuerbelastung bei Thesaurierung | 24,00% | 23,00% |

4. (NOMINELLE) KÖRPERSCHAFTSTEUERSÄTZE IN DEN EU-MITGLIEDSTAATEN

| Land | Körperschaftsteuersatz |
|--------------------------------------|--|
| Belgien | 25% bzw 20% |
| Bulgarien | 10% und 5% (Dividenden und Liquidationsanteile) |
| Dänemark | 22% |
| Deutschland | 15%; Solidaritätszuschlag 5,5% des Steuersatzes |
| Estland | 0% (nur wenn Ausschüttungen 20% bzw 14%) |
| Finnland | 20% |
| Frankreich | 15% bzw 25% |
| Griechenland | 22% |
| Irland | 12,5% bzw 25% |
| Italien | 24% |
| Kroatien | 10% bzw 18% |
| Lettland | 20% |
| Litauen | 15% |
| Luxemburg | 17% bzw 15% (plus 7% Beitrag zum Beschäftigungsfonds) |
| Malta | 35% |
| Niederlande | 19% und 25,8% |
| Österreich | 23% |
| Polen | 9% und 19% |
| Portugal | 21%; zuzüglich Staatszuschlag 3% bis 9%, Gemeindefzuschlag max. 1,5% |
| Rumänien | 16% |
| Schweden | 20,6% |
| Slowakische Republik | 21% bzw 15% |
| Slowenien | 22% |
| Spanien | 1%, 10%, 15%, 23%, 25% und 30% |
| Tschechische Republik | 21% |
| Ungarn | 9% |
| Vereinigtes Königreich ¹⁾ | 19% bzw 25% |
| Zypern | 12,5% |

¹⁾ Das Vereinigte Königreich ist am 31.1.2020 aus der EU ausgetreten („Brexit“).

Hinweis: Diese Tabelle gibt einen Überblick über die (*nominellen*) Körperschaftsteuersätze in den EU-Mitgliedstaaten. Fast alle Staaten haben ihre Körperschaftsteuersätze angesichts des internationalen Wettbewerbs im Laufe der letzten Jahre zum Teil drastisch gesenkt. Bei den Körperschaftsteuersystemen ist international eindeutig der Trend zu einem „klassischen System“ mit Tarif-Entlastung beim Anteilseigner erkennbar, um die wirtschaftliche Doppelbelastung ausgeschütteter Dividenden durch die Körperschaftsteuer der Gesellschaft und die Einkommensteuer des Gesellschafters zu mindern.

Stand: 1.3.2024

Quelle: www.wko.at (Steuersätze in den EU-Ländern)

5. SCHEMA ZUR ERMITTLUNG DES EINKOMMENS FÜR DEN LIQUIDATIONSZEITRAUM BEI DER IN LIQUIDATION BEFINDLICHEN KAPITALGESELLSCHAFT (§ 7 Abs 2 iVm § 19 Abs 2 KStG)

Der **Liquidationsgewinn bzw -verlust iSd § 19 Abs 2 KStG** kann nach folgendem Schema ermittelt werden:

| | |
|---|--|
| | Abwicklungsendvermögen zu gemeinen Werten |
| - | Abwicklungsanfangsvermögen laut Jahresabschluss des letzten Wirtschaftsjahres vor der Liquidation |
| + | Rechnerischer Verlust aus dem Untergang eigener Anteile (§ 19 Abs 6 KStG) – nur bei AG möglich; nicht bei GmbH |
| - | Offene Ausschüttungen an die Gesellschafter für Geschäftsjahre vor Liquidationsbeginn |
| + | Liquidationsraten (auch Vorschüsse) an die Gesellschafter |
| + | Verdeckte Ausschüttungen an die Gesellschafter |
| - | (Verdeckte) Einlagen und Nachschüsse der Gesellschafter im Liquidationszeitraum |
| - | Steuerfreie Erträge im Liquidationszeitraum (zB § 10 KStG) |
| + | Nichtabzugsfähige Aufwendungen iSd § 12 KStG |
| - | Noch nicht verrechnete (und verrechenbare) Siebentelbeträge nach § 12 Abs 3 Z 2 KStG |
| = | Liquidationsgewinn bzw -verlust iSd § 19 Abs 2 KStG |

Auf Basis des nach obigem Schema ermittelten Liquidationsgewinnes ergibt sich das **Einkommen** wie folgt:

| | |
|---|--|
| | Liquidationsgewinn bzw -verlust iSd § 19 Abs 2 KStG |
| - | Sonderausgaben nach § 8 Abs 4 KStG (insbesondere Verlustabzug iSd § 18 Abs 6 EStG; 75%-Verrechnungsgrenze und 75%-Vortragsgrenze für Verlustviträge sind gemäß § 7 Abs 2 KStG iVm § 8 Abs 4 Z 2 lit b vierter TS KStG idF AbgÄG 2014 nicht anzuwenden) |
| = | Einkommen iSd § 7 Abs 2 KStG |

Die **Abgabennachforderung/-gutschrift** aus der Körperschaftsteuer ermittelt sich folgendermaßen:

| | |
|---|--|
| | Einkommen iSd § 7 Abs 2 KStG |
| X | 23% KöSt gemäß § 22 Abs 1 KStG |
| = | Körperschaftsteuer (Tarifsteuer) |
| - | Allfällige anrechenbare Steuern (zB KESt ¹⁾ , ausländische Quellensteuer) |
| = | Festgesetzte Körperschaftsteuer |
| - | Mindestkörperschaftsteuer im Liquidationszeitraum ²⁾ |
| - | Angesammelte (noch nicht verwertete) Mindestkörperschaftsteuer aus dem Zeitraum vor Beginn der Liquidation ³⁾ |
| - | KöSt-Vorauszahlungen im Liquidationszeitraum ⁴⁾ |
| = | Abgabennachforderung/-gutschrift |

¹⁾ Sofern die **KESt** mangels ausreichendem Einkommen nicht angerechnet werden kann, ergibt sich insoweit eine Abgabengutschrift.

²⁾ Sofern die **Mindestkörperschaftsteuer im Liquidationszeitraum** mangels ausreichender Abgabenschuld nicht zur Gänze angerechnet werden kann, geht diese insoweit endgültig verloren.

³⁾ Sofern die **angesammelte (noch nicht verwertete) Mindestkörperschaftsteuer aus dem Zeitraum vor Beginn der Liquidation** mangels ausreichender Abgabenschuld nicht zur Gänze angerechnet werden kann, geht diese insoweit endgültig verloren.

⁴⁾ Sofern die **KöSt-Vorauszahlungen** im Liquidationszeitraum mangels ausreichender Abgabenschuld nicht zur Gänze angerechnet werden können, ergibt sich insoweit eine Abgabengutschrift.

6. ÜBERSICHT: „NATIONALE BETEILIGUNGSERTRAGSBEFREIUNG“, „BETEILIGUNGSERTRAGSBEFREIUNG FÜR PORTFOLIOBETEILIGUNGEN AN AUSLÄNDISCHEN KÖRPERSCHAFTEN“ UND „INTERNATIONALE SCHACHTELBEFREIUNG“ (§ 10 KStG)

| | Nationale Beteiligungsertragsbefreiung | Beteiligungsertragsbefreiung für Portfoliobeteiligungen an ausländischen Körperschaften | Internationale Schachtelbefreiung |
|---|---|---|--|
| Rechtsgrundlage | § 10 Abs 1 Z 1 bis 4 KStG | § 10 Abs 1 Z 5 und 6 KStG; § 10 Abs 4 KStG; § 10a Abs 1 Z 2, Abs 2 bis 3, Abs 7 bis 10 KStG | § 10 Abs 1 Z 7 und Abs 2 bis 4 KStG; § 10a KStG |
| Muttergesellschaft | Inländische Körperschaften (insbesondere GmbH und AG), etc | Inländische Körperschaften (insbesondere GmbH und AG), etc | Inländische Kapitalgesellschaften (GmbH, AG), Genossenschaften, etc |
| Tochtergesellschaft | Inländische Kapitalgesellschaften (GmbH, AG), Genossenschaften, etc | <ul style="list-style-type: none"> • „EU-Körperschaften“ (ausländische Körperschaften iSd Anlage 2 zum EStG 1988) • Körperschaften aus Nicht-EU-Staaten, die mit einer inländischen unter § 7 Abs 3 KStG fallenden Körperschaft vergleichbar sind (insbesondere AG und GmbH) und mit deren Ansässigkeitsstaat eine umfassende Amtshilfe besteht | <ul style="list-style-type: none"> • Ausländische Gesellschaften, die einer inländischen Kapitalgesellschaft (GmbH, AG) vergleichbar sind • Ausländische EU-Körperschaften laut Anlage 2 zum EStG 1988 |
| Beteiligungsausmaß (un-)mittelbar | Kein bestimmtes Ausmaß erforderlich („1 GmbH-Anteil/Aktie reicht“) | Beteiligungsausmaß von < 10% („1 GmbH-Anteil/Aktie reicht“) | Mindestens 10% |
| Behaltefrist | Keine bestimmte Dauer erforderlich („1 Tag reicht“) | Keine bestimmte Dauer erforderlich („1 Tag reicht“) | Mindestens 1 Jahr (ununterbrochen) |
| Sonstige Voraussetzungen ab 1.1.2019 | Keine | | Keine Hinzurechnungsbesteuerung gemäß § 10a Abs 1 Z 1 KStG von der beherrschten Körperschaft (Beteiligungsausmaß von > 50%) |

| | Nationale Beteiligungsertragsbefreiung | Beteiligungsertragsbefreiung für Portfoliobeteiligungen an ausländischen Körperschaften | Internationale Schachtelbefreiung |
|---|--|--|---|
| Sonstige Voraussetzungen ab 1.1.2019 | | Kein Methodenwechsel gemäß § 10a Abs 1 Z 2 KStG bei der beteiligten Körperschaft; erst ab einem Beteiligungsausmaß von mindestens 5% | |
| | | Besteuerungsvorbehalt für hybride Finanzierungsinstrumente (§ 10 Abs 4 KStG) zur Vermeidung von „double dip“-Konstruktionen: Von der KöSt nicht befreit sind Gewinnanteile iSd § 10 Abs 1 Z 5 bis 7 KStG, soweit sie bei der ausländischen Körperschaft abzugsfähig sind; für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2010 beginnen (vgl § 26c Z 23 lit b KStG) | |
| Steuerliche Wirkung | (Offene und verdeckte) Ausschüttungen sind bei der Muttergesellschaft steuerfrei | (Offene und verdeckte) Ausschüttungen sind bei der Muttergesellschaft steuerfrei | <p><i>Modell der Steuerneutralität der Beteiligung:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • (Offene und verdeckte) Ausschüttungen sind bei der Muttergesellschaft steuerfrei • Gewinne/Verluste aus der Veräußerung der Tochtergesellschaft sind steuerlich unbeachtlich • Vermögensverluste durch Liquidation bzw Insolvenz der Tochtergesellschaft sind grundsätzlich steuerwirksam (Kürzung des Verlustes um steuerfreie Gewinnausschüttungen der Tochter der letzten 5 Jahre); allerdings Verteilungspflicht dieses Verlustes auf sieben Jahre gemäß § 12 Abs 3 Z 2 KStG („Siebentelabsetzung“) • Wertänderungen (Teilwertabschreibung, Zuschreibung) der Tochtergesellschaft sind steuerlich unbeachtlich <p><i>Option zugunsten der Steuerwirksamkeit der Beteiligung:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • Ausschüttungen sind bei der Muttergesellschaft dennoch steuerfrei • Gewinne/Verluste aus der Veräußerung der Tochtergesellschaft sind grundsätzlich steuerwirksam; allerdings Verteilungspflicht des Verlustes auf sieben Jahre gemäß § 12 Abs 3 Z 2 KStG („Siebentelabsetzung“) • Wertänderungen (Teilwertabschreibung, Zuschreibung) der Tochtergesellschaft sind grundsätzlich steuerwirksam; allerdings Verteilungspflicht des Verlustes aus der Teilwertabschreibung auf sieben Jahre gemäß § 12 Abs 3 Z 2 KStG („Siebentelabsetzung“) |

Passiveinkünfte niedrigbesteufter Körperschaften (§ 10a KStG)

- **Hinzurechnungsbesteuerung:** Siehe § 10a Abs 1 bis Abs 6, Abs 11 und KStR 2013 Rz 1248aa bis Rz 1248fl.
- **Methodenwechsel für internationale Schachtelbeteiligungen und qualifizierte Portfoliobeteiligungen:** Siehe § 10a Abs 7 bis Abs 8 KStG und KStR 2013 Rz 1248fm bis Rz 1248fy.
- **Durchführung des Anrechnungsverfahrens bei der Hinzurechnungsbesteuerung und beim Methodenwechsel:** Siehe § 10a Abs 9 KStG und KStR 2013 Rz 1248fz bis Rz 1248gc.
- Die Vorgehensweise für die Hinzurechnungsbesteuerung und den Methodenwechsel wird entsprechend der **Verordnungsermächtigung in § 10a Abs 10 KStG** in der Verordnung des Bundesministers für Finanzen zur Durchführung der Hinzurechnungsbesteuerung und des Methodenwechsels bei Passiveinkünften niedrigbesteuerter Körperschaften (**VO-Passiveinkünfte niedrigbesteuerter Körperschaften, BGBl II 2019/21**) näher geregelt.
- **Nicht kooperierende Drittländer gemäß „EU-Liste“:** Aufgrund von § 10a Abs 11 KStG idF COVID-19-StMG gilt eine Körperschaft jedenfalls als niedrigbesteuert, wenn diese in einem Staat ansässig ist, der zum Abschlussstichtag dieses Wirtschaftsjahres in der Liste jener Drittländer geführt wird, die von den Mitgliedstaaten gemeinsam als nicht kooperierende Länder eingestuft worden sind. Mit Stand 8.10.2024 sind folgende Staaten auf dieser Liste: Amerikanische Jungferninseln, Amerikanisch-Samoa, Anguilla, Fidschi, Guam, Palau, Panama, Russland, Samoa, Trinidad und Tobago, Vanuatu (vgl. KStR 2013 Rz 1248aw).

7. ÜBERSICHT: BESTEUERUNG DER VERÄUSSERUNG VON ANTEILEN AN EINER KAPITALGESELLSCHAFT DURCH DEN GESELLSCHAFTER (= KAPITALGESELLSCHAFT)

| Anteile an einer <i>inländischen</i> oder <i>ausländischen</i> Tochtergesellschaft (keine internationale Schachtelbeteiligung) im Betriebsvermögen einer Kapitalgesellschaft (GmbH, AG) | |
|---|--|
| Einkunftsart, Besteuerung | |
| Gewinn | Verlust |
| Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 7 Abs 3 KStG iVm § 23 Z 1 EStG; 23% KöSt, keine steuerliche Begünstigung | voll abzugsfähig, sofern dieser nicht ausschüttungsbeding ist; aber grundsätzlich Verteilungspflicht auf sieben Jahre gemäß § 12 Abs 3 Z 2 KStG („Siebentelabsetzung“) |

Stanek

Einlagen und Umgründungen im Konzern

Preis € 99,- | Wien 2023 | 460 Seiten
Best.-Nr. 30194001
ISBN 978-3-7007-8252-0





LexisNexis®

Bestellung unter shop.lexisnexus.at

| Anteile an einer ausländischen Tochtergesellschaft (internationale Schachtelbeteiligung) im Betriebsvermögen einer Kapitalgesellschaft (GmbH, AG) | |
|---|--|
| Einkunftsart, Besteuerung | |
| Gewinn | Verlust |
| <p>Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 7 Abs 3 KStG iVm § 23 Z 1 EStG</p> <p>Grundmodell der Steuerneutralität: steuerfrei gemäß § 10 Abs 3 KStG</p> <p>Option zugunsten der Steuerwirksamkeit der Beteiligung: 23% KöSt</p> | <p>Grundmodell der Steuerneutralität: steuerlich unbeachtlich; Ausnahme: der tatsächliche und endgültige Vermögensverlust durch den Untergang (Liquidation oder Insolvenz) der Tochtergesellschaft ist abzugsfähig, sofern dieser nicht ausschüttungsbedingt ist; dieser Verlust ist aber um steuerfreie Gewinnanteile jeder Art, die innerhalb der letzten fünf Wirtschaftsjahre vor dem Wirtschaftsjahr der Liquidationseröffnung oder des Eintrittes der Insolvenz angefallen sind, zu kürzen (§ 10 Abs 3 zweiter und dritter Satz KStG); aber grundsätzlich Verteilungspflicht dieses Verlustes auf sieben Jahre gemäß § 12 Abs 3 Z 2 KStG („Siebentelabsetzung“)</p> <p>Option zugunsten der Steuerwirksamkeit der Beteiligung: voll abzugsfähig, sofern dieser nicht ausschüttungsbedingt ist; aber grundsätzlich Verteilungspflicht auf sieben Jahre gemäß § 12 Abs 3 Z 2 KStG („Siebentelabsetzung“)</p> |

8. ZINSEN iZm DER FREMDFINANZIERUNG DES ERWERBES VON KAPITALANTEILEN (§ 11 Abs 1 Z 4 KStG)

Bei der Gewinnermittlung gelten ua folgende Aufwendungen als **Betriebsausgaben** iSd EStG 1988 (vgl § 11 Abs 1 Z 4 KStG idF BBG 2014): Die **Zinsen in Zusammenhang mit der Fremdfinanzierung des Erwerbes von Kapitalanteilen** (bis 31.12.2018/JStG 2018: iSd § 10 KStG), **soweit sie zum Betriebsvermögen zählen. Nicht abgezogen werden dürfen ab 13.6.2014 Geldbeschaffungs- und Nebenkosten sowie Aufwendungen, die unter § 12 Abs 1 Z 9 oder 10 KStG fallen.**

Hinweis

Die Änderung des § 11 Abs 1 Z 4 KStG durch das BBG 2014 trägt der Intention Rechnung, wonach **ausschließlich Zinsen im engeren Sinn abzugsfähig** sind. Gemäß § 11 Abs 1 Z 4 KStG sollen daher ausschließlich jene Zinsen abzugsfähig sein, die als **unmittelbare** Gegenleistung des Schuldners für die Überlassung des Fremdkapitals entrichtet werden; dazu zählen **auch Zinseszinsen oder ein Disagio**. Dagegen sollen entsprechend der bisherigen Verwaltungspraxis die mit der Fremdkapitalaufnahme verbundenen **Geldbeschaffungs- und Nebenkosten nicht abzugsfähig** sein; dies **betrifft**

insbesondere Abrechnungs- und Auszahlungsgebühren, Bankspesen bzw Bankverwaltungskosten, Bereitstellungsprovisionen und -zinsen, Fremdwährungsverluste, Haftungsentgelte, Kreditvermittlungsprovisionen oder Wertsicherungsbeträge (vgl. BBG 2014 ErläutRV 53 BlgNr 25. GP 14 f).

Bei den einzelnen Einkünften **dürfen nicht abgezogen werden** (§ 12 Abs 1 KStG):

Z 9: Aufwendungen für **Zinsen in Zusammenhang mit einer Fremdfinanzierung**, die dem **Erwerb von Kapitalanteilen** (bis 31.12.2018/JStG 2018: iSd § 10 KStG) gedient hat, wenn diese Kapitalanteile (un-)mittelbar von einem **konzernzugehörigen Unternehmen** bzw (un-)mittelbar von einem **beherrschenden Einfluss ausübenden Gesellschafter** erworben worden sind. Dies gilt auch bei **Kapitalerhöhungen oder Zuschüssen**, die in Zusammenhang mit einem Erwerb von Kapitalanteilen im Sinne des vorherigen Satzes stehen.

Z 10: Aufwendungen für **Zinsen** oder Lizenzgebühren **iSd § 99a Abs 1 zweiter und dritter Satz EStG unter folgenden Voraussetzungen:**

- a) Empfänger der Zinsen** oder Lizenzgebühren ist eine **Körperschaft iSd § 1 Abs 2 Z 1 KStG** oder eine **vergleichbare ausländische Körperschaft**.
- b) Die empfangende Körperschaft ist** (un-)mittelbar **konzernzugehörig** oder steht (un-)mittelbar **unter dem beherrschenden Einfluss desselben Gesellschafter**.
- c) Die Zinsen oder Lizenzgebühren unterliegen bei der empfangenden Körperschaft**
 - aufgrund einer persönlichen oder sachlichen Befreiung **keiner Besteuerung oder**
 - einem **Steuersatz von weniger als 10% oder**
 - aufgrund einer dafür vorgesehenen Steuerermäßigung einer tatsächlichen **Steuerbelastung von weniger als 10% oder**
 - **aufgrund einer Steuerrückerstattung einer Steuerbelastung von weniger als 10%, wobei** auch eine Steuerrückerstattung an die Anteilsinhaber zu berücksichtigen ist.

Kann eine Steuerermäßigung oder -rückerstattung iSd dritten und vierten Teilstriches erst in einem späteren Wirtschaftsjahr in Anspruch genommen werden, ist diese bereits bei der Ermittlung der Steuerbelastung zu berücksichtigen. Erfolgt jedoch innerhalb von neun (bis 31.12.2018/JStG 2018: fünf) Wirtschaftsjahren nach dem Anfallen der Aufwendungen für Zinsen oder Lizenzgebühren tatsächlich keine solche Steuerermäßigung oder -rückerstattung, stellt dies ein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO dar.

Ist der Empfänger nicht Nutzungsberechtigter, ist auf den Nutzungsberechtigten abzustellen. Die **Aufwendungen dürfen abgezogen werden, wenn**

- die Zinsen oder Lizenzgebühren aufgrund der Hinzurechnungsbesteuerung gemäß § 10a KStG oder einer vergleichbaren ausländischen Regelung nachweislich keiner Niedrigbesteuerung iSd lit c unterliegen oder
- die Zinsen oder Lizenzgebühren aufgrund einer auf die ausländische Körperschaft entfallenden anerkannten nationalen Ergänzungssteuer (§ 2 Z 28 Mindestbesteuerungsgesetz) nachweislich keiner Niedrigbesteuerung iSd lit c unterliegen (AbgÄG 2024) oder
- die empfangende Körperschaft die unionsrechtlichen Vorschriften für Risikokapitalbeihilfen erfüllt (letzter Satz ab Veranlagung 2019; StRefG 2020).

Inkrafttreten: § 11 Abs 1 Z 4 sowie § 12 Abs 1 Z 9 und 10 KStG idF AbgÄG 2014 sind **auf Aufwendungen anzuwenden, die nach dem 28.2.2014 anfallen** (vgl. § 26c Z 49 KStG idF AbgÄG 2014).

Hinweis

Das neue Abzugsverbot ist auf sämtliche Zinsen und Lizenzgebühren anzuwenden, die nach dem 28.2.2014 anfallen, **unabhängig davon, wann die zugrundeliegenden vertraglichen Vereinbarungen geschlossen wurden**. Dies erscheint dem Gesetzgeber aufgrund des Erkenntnisses des Verfassungsgerichtshofes vom 29.2.2012, B 945/11, verfassungsrechtlich unbedenklich (AbgÄG 2014 ErläutRV 24 BlgNr 25. GP 14).

Zinsschranke ab 1.1.2021

Siehe dazu § 12a KStG idF COVID-19-StMG und § 26c Z 80 KStG idF COVID-19-StMG. Siehe auch die Verordnung des Bundesministers für Finanzen über nicht klimaschädliche Infrastrukturprojekte für Zwecke der Zinsschranke (**Nicht klimaschädliche Infrastrukturprojekte-VO**) (BGBl II 2023/319).

9. ÜBERSICHT: BESTEUERUNG DER LIQUIDATION EINER KAPITALGESELLSCHAFT AUF EBENE DES GESELLSCHAFTERS (= KAPITALGESELLSCHAFT)

| Anteile an einer <i>inländischen</i> oder <i>ausländischen</i> Tochtergesellschaft (keine internationale Schachtelbeteiligung) im Betriebsvermögen einer Kapitalgesellschaft (GmbH, AG) | |
|---|---|
| Einkunftsart, Besteuerung | |
| Gewinn | Verlust |
| Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 7 Abs 3 KStG iVm § 23 Z 1 EStG; 23% KöSt, keine steuerliche Begünstigung | voll abzugsfähig, sofern dieser nicht ausschüttungsbedingt ist; aber grundsätzlich Verteilungspflicht auf sieben Jahre gemäß § 12 Abs 3 Z 2 KStG („Siebentelabsetzung“) |

| Anteile an einer <i>ausländischen</i> Tochtergesellschaft (internationale Schachtelbeteiligung) im Betriebsvermögen einer Kapitalgesellschaft (GmbH, AG) | |
|---|---|
| Einkunftsart, Besteuerung | |
| Gewinn | Verlust |
| Einkunftsart, Besteuerung Gewinn Verlust Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 7 Abs 3 KStG iVm § 23 Z 1 EStG Grundmodell der Steuerneutralität: steuerfrei gemäß § 10 Abs 3 KStG Option zugunsten der Steuerwirksamkeit der Beteiligung: 23% KöSt | Grundmodell der Steuerneutralität: steuerwirksam, sofern dieser nicht ausschüttungsbedingt ist; der tatsächliche und endgültige Vermögensverlust ist aber um steuerfreie Gewinnanteile jeder Art, die innerhalb der letzten fünf Wirtschaftsjahre vor dem Wirtschaftsjahr der Liquidationseröffnung oder des Eintrittes der Insolvenz angefallen sind, zu kürzen (§ 10 Abs 3 zweiter und dritter Satz KStG); aber grundsätzlich Verteilungspflicht dieses Verlustes auf sieben Jahre gemäß § 12 Abs 3 Z 2 KStG („Siebentelabsetzung“) |
| | Option zugunsten der Steuerwirksamkeit der Beteiligung: voll abzugsfähig, sofern dieser nicht ausschüttungsbedingt ist; aber grundsätzlich Verteilungspflicht auf sieben Jahre gemäß § 12 Abs 3 Z 2 KStG („Siebentelabsetzung“) |

10. ÜBERSICHT: BESTEUERUNG DER GEWINNAUSSCHÜTTUNG EINER INLÄNDISCHEN KAPITALGESELLSCHAFT BEIM GESELLSCHAFTER

| Gewinnausschüttung einer <i>inländischen</i> Kapitalgesellschaft (GmbH, AG) | |
|--|--|
| Gesellschafter/Anteile befinden sich | Einkunftsart, Besteuerung |
| im außerbetrieblichen Bereich (Privatvermögen) einer natürlichen Person („Privatperson“) | <p><i>Regelung nach BBG 2011/AbgÄG 2011/BBG 2012/StRefG 2015/2016:</i> Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 27 Abs 2 Z 1 lit a iVm § 27 Abs 1 EStG; mit 27,5% KESt (ab 1.1.2016; 25% KESt bis 31.12.2015 – § 27a Abs 1 EStG) endbesteuert in der ESt (§ 97 EStG); Regelbesteuerungsoption gemäß § 27a Abs 5 EStG (Besteuerung nach Tarif)</p> <p><i>Regelung vor BBG 2011:</i> Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 27 Abs 1 Z 1 lit a EStG; mit 25% KESt endbesteuert in der ESt (§ 97 EStG); Veranlagungsoption mit dem Hälftesteuersatz, wenn dieser < 25% liegt (§§ 97 Abs 4 iVm 37 Abs 1 und 4 Z 1 lit a EStG)</p> |
| im Betriebsvermögen einer natürlichen Person (Einzelunternehmer, Personengesellschaft) | <p><i>Regelung nach BBG 2011/AbgÄG 2011/BBG 2012/StRefG 2015/2016:</i> betriebliche Einkünfte iSd § 2 Abs 3 Z 1 bis 3 EStG; mit 27,5% KESt (ab 1.1.2016; 25% KESt bis 31.12.2015 – § 27a Abs 1 EStG) endbesteuert in der ESt (§ 97 EStG); Regelbesteuerungsoption gemäß § 27a Abs 5 EStG (Besteuerung nach Tarif)</p> <p><i>Regelung vor BBG 2011:</i> betriebliche Einkünfte iSd § 2 Abs 3 Z 1 bis 3 EStG; mit 25% KESt endbesteuert in der ESt (§ 97 EStG); Veranlagungsoption mit dem Hälftesteuersatz, wenn dieser < 25% liegt (§§ 97 Abs 4 iVm 37 Abs 1 und 4 Z 1 lit a EStG)</p> |
| im Betriebsvermögen einer Kapitalgesellschaft (GmbH, AG) | <p>Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 7 Abs 3 KStG iVm § 23 Z 1 EStG; KöSt-frei gemäß § 10 Abs 1 KStG (nationale Beteiligungsertragsbefreiung); sofern die KESt-Befreiung des § 94 Z 2 EStG (mittel- oder unmittelbare Beteiligung von mindestens 10%) nicht greift, kann die einbehaltene KESt im Rahmen der Veranlagung angerechnet bzw rückerstattet werden</p> |

Hinsichtlich **Details** siehe „A. Einkommensteuergesetz (EStG)“ Pkt. 33.

11. VERDECKTE AUSSCHÜTTUNG

11.1. Verrechnungskonto des Gesellschafters und verdeckte Ausschüttung

Führt eine Körperschaft (zB GmbH) für angestellte Anteilhaber **Verrechnungskonten**, auf welchen sowohl die **Gehälter** als auch **Zahlungen für private Zwecke** verbucht werden, lässt sich hinsichtlich der an den Anteilhaber überlassenen Geldbeträge (des am Verrechnungskonto ausgewiesenen Saldos) **aus der neueren Judikatur des VwGH** (VwGH 17.12.2014, 2011/13/0115; 26.2.2015, 2012/15/0177) zu Verrechnungskonten von Gesellschaftern **Folgendes ableiten**:

- Bei Verbuchung des überlassenen Geldbetrages auf dem Verrechnungskonto des Gesellschafters **kann eine verdeckte Ausschüttung** über den entnommenen Betrag **nur dann vorliegen, wenn** im Vermögen der Gesellschaft **keine durchsetzbare Forderung** an die Stelle des überlassenen Geldbetrages tritt („werthaltiger Aktivtausch“).
- **Dies ist dann der Fall, wenn** eine **Rückzahlung** des auf dem Verrechnungskonto verbuchten Geldbetrages von vornherein durch den Gesellschafter **nicht gewollt war oder wegen** absehbarer **Uneinbringlichkeit nicht zu erwarten** war.
- Die **Uneinbringlichkeit ist absehbar, wenn** der Gesellschafter über **keine ausreichende Bonität** verfügt **und** der Gesellschaft **keine ausreichenden Sicherheiten** bereitgestellt wurden, sodass es absehbar ist, dass der kreditierte Betrag (samt Zinsen) bis zum vereinbarten Ablauf der Kreditdauer nicht beglichen werden kann.

Für die Beurteilung der am Gesellschafter-Verrechnungskonto erfassten Beträge ergeben sich daher **folgende Prüfschritte**, die im Zuge einer Betriebsprüfung zu beachten sind und einer genaueren Beurteilung seitens der Finanzverwaltung unterzogen werden sollen:

1. Prüfung der vertraglichen Rahmenbedingungen der Geldmittelüberlassung

Ausgangspunkt sind die **vertraglichen Rahmenbedingungen** der Geldmittelüberlassung; sind diese **nicht entsprechend dokumentiert**, ist davon auszugehen, dass eine **kurzfristige Geldmittelüberlassung** vorliegt, vergleichbar einem Kontokorrentverhältnis. **Diesfalls muss** die Verzinsung der Forderung entsprechend hoch sein und die Bonität des Gesellschafters ausreichend sein, um, wie bei einer Kontokorrentschuld, die Verbindlichkeit kurzfristig (innerhalb eines Jahres) tilgen zu können.

2. Prüfung der Bonität des Gesellschafters zum Zeitpunkt der Geldmittelüberlassung

Bei der **Beurteilung der Bonität** des Gesellschafters zum Zeitpunkt der Geldmittelüberlassung sind **folgende Elemente zu berücksichtigen** (vgl dazu BFG 21.6.2016, RV/2100721/2012):

- Das **laufende aktuelle und zukünftige Einkommen des Gesellschafters exklusive** Einkommensbestandteile, die dem Grunde und der Höhe nach äußerst ungewiss sind (wie zB zukünftige Gewinnausschüttungen). **Zukünftige Gewinnausschüttungen** können nur dann in die Bonitätsprüfung mit einbezogen werden, wenn die betreffende Gesellschaft eine langjährige stabile Ertragslage oder entsprechend hohe Gewinnvorträge aufweisen kann und der Gesellschafter zugleich über ausreichend Stimmrechte verfügt, um die Gewinnausschüttung tatsächlich bewirken zu können (Ausschüttungsbeschlüsse); diesfalls hat aber die Bonitätsprüfung erneut stattzufinden, wenn sich

zukünftig die Ertragslage der Gesellschaft verschlechtert oder die Beteiligungshöhe bzw die Stimmrechte des Gesellschafters sich verringern (quantitativ oder qualitativ).

- Die **Stabilität der Einkommenssituation**: zu berücksichtigen ist zB eine Verschlechterung der Einkommenssituation des Gesellschafters infolge einer Pensionierung.
- Die **Ersparnisse des Gesellschafters** (insbesondere Immobilien und Kapitalvermögen), unter der Bedingung, dass eine Verwertung zukünftig realistisch erscheint und keine sonstigen Gläubiger vorrangig befriedigt werden müssen (zB ist die Verwertung eines Grundstücks, welches mit einem Veräußerungs- und Belastungsverbot zugunsten eines Dritten behaftet ist, nicht realistisch). Gegebenenfalls ist auch der Wert der Anteile an der darlehensgewährenden Gesellschaft zu berücksichtigen (vgl dazu auch VwGH 23.1.2019, Ra 2018/13/0007); eine zusätzliche Berücksichtigung zukünftiger Gewinnausschüttungen ist diesfalls aber ausgeschlossen.
- **Vorhandene Schulden und Verpflichtungen des Gesellschafters** (zB Unterhaltsverpflichtungen aufgrund einer Scheidung, sonstige Kreditverbindlichkeiten).
- Der **vereinbarte Rückzahlungszeitraum**.

3. Prüfung der Sicherheiten des Gesellschafters

- Sicherheiten sollen die Gesellschaft gegen das Ausfallrisiko aus der Geldmittelüberlassung absichern, weil die Bonität des Gesellschafters gerade bei einer längerfristigen Überlassung aufgrund künftiger Entwicklungen nicht vorhersehbar ist. Die **Sicherheiten müssen dabei derart ausgestaltet sein, dass die Gesellschaft in der Lage ist, ihre Forderung** – ungehindert von anderen Gläubigern – durch entsprechenden Zugriff bzw Verwertung **zu befriedigen**.
- Werden bei einer **Kreditierung von über € 50.000** und einer vereinbarten **Dauer der Kreditierung von über drei Jahren keine Sicherheiten** durch den Gesellschafter gewährt, deutet dies auf eine **fremdunübliche Geldmittelüberlassung** hin (siehe zu fehlenden Sicherheiten BFG 6.4.2016, RV/7103150/2013). Dies ist wiederum ein starkes Indiz für eine bereits im Zeitpunkt der Geldmittelüberlassung absehbare Uneinbringlichkeit der Forderung beim Gesellschafter.
- Werden bei **Fehlen von Sicherheiten** (bzw bei **Sicherheiten in nicht ausreichender Höhe**) **im Falle der Verschlechterung der Bonität** des Gesellschafters **keine** umgehenden und rechtzeitigen **Maßnahmen durch die Gesellschaft gesetzt**, um die Einbringlichkeit der Forderung sicherzustellen, ist ein **(konkludenter) Forderungsverzicht** und somit eine verdeckte Ausschüttung anzunehmen (vgl VwGH 26.4.2006, 2004/14/0066).

Ergibt die hier dargestellte Prüfung, dass die am Verrechnungskonto erfasste Forderung als Darlehen an den Gesellschafter anzuerkennen ist, kann eine verdeckte Ausschüttung gegebenenfalls (nur) im Ausmaß der Differenz zwischen der tatsächlich erfolgten Verzinsung und einer fremdüblichen Verzinsung vorliegen.

Quelle: KStR 2013 Rz 969

Beispiel – Salzburger Steuerdialog 2016**Sachverhalt**

Die privaten Aufwendungen eines zu 50% am Stammkapital beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers (die restlichen 50% Stammanteile werden ebenfalls in der Familie gehalten) werden laufend über die operativ tätige GmbH finanziert und dort als Verrechnungsforderung an den Gesellschafter-Geschäftsführer verbucht. Die Gesellschaft erwirtschaftet nachhaltig Gewinne und ist in der Lage, die über das Gesellschafterverrechnungskonto eingebuchten Beträge aus Eigenmitteln zu finanzieren.

Durch die „Entnahmen“ des Gesellschafter-Geschäftsführers erhöht sich sein Verrechnungskonto um jährlich zwischen € 150.000 und € 300.000, sodass mit Ende 2013 eine Verrechnungsforderung von ca € 1.650.000 aushaftet. Die Verrechnungsforderung wurde verzinst. Der Gesellschafter-Geschäftsführer bezog für die Geschäftsführung eine jährliche Vergütung von ca € 30.000, die ebenfalls über das Verrechnungskonto eingebucht wurde.

Durch die BP wurde festgestellt, dass kein schriftlicher Darlehensvertrag sondern bloß ein mündlicher Vertrag zwischen dem Gesellschafter-Geschäftsführer und der GmbH vorliegt. Konkrete Eckpunkte des Vertrages (Laufzeit, Tilgung, Besicherung, etc) konnten nicht eruiert werden.

Es handle sich nach den Angaben des Gesellschafter-Geschäftsführers um ein rollierendes Konto; für die GmbH wäre es „ein gutes Geschäft“, da eine Verzinsung des Verrechnungskontos erfolge, die über den Bankzinssätzen für vergleichbares Kapital liege. Als Sicherheit diene zudem das Liegenschaftsvermögen (wobei eine dingliche Besicherung nicht vorhanden ist) des Gesellschafter-Geschäftsführers und gegebenenfalls auch seine Gewinnansprüche aus der GmbH. Tatsächlich verfügte und verfügt der Gesellschafter-Geschäftsführer jedenfalls über ausreichend Vermögen, um die gegenüber der GmbH bestehende Verrechnungsschuld tilgen zu können.

Fragestellung

Ertragsteuerliche Behandlung des Verrechnungskontos des Gesellschafter-Geschäftsführers: Wann liegt eine verdeckte Ausschüttung der von der Gesellschaft gewährten Geldmittel vor?

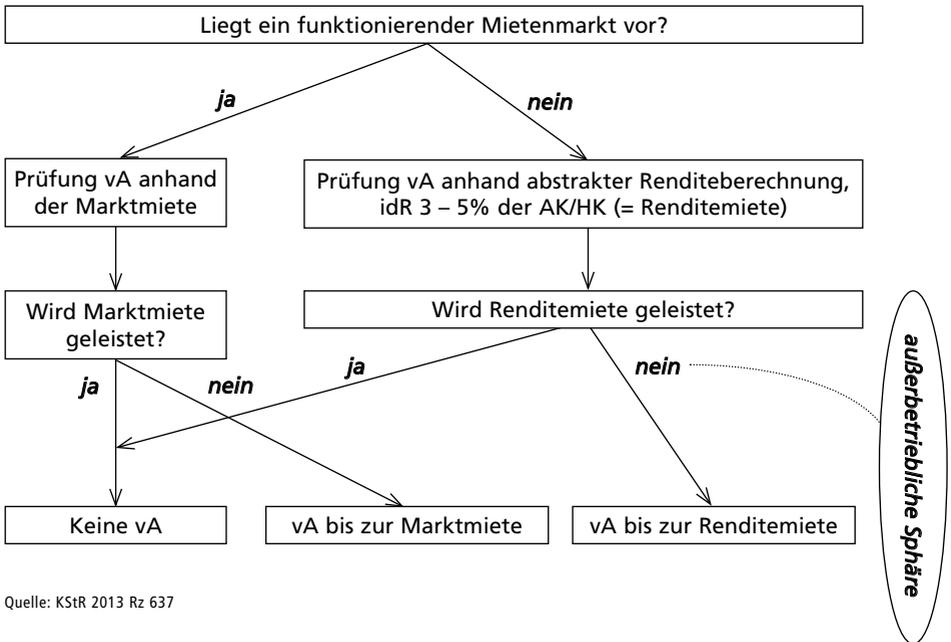
Lösung

Im vorliegenden Fall wurden die vertraglichen Rahmenbedingungen der Geldmittelüberlassung nicht dokumentiert („mündlicher“ Vertrag). Da weder die Höhe noch die Dauer der Geldmittelüberlassung festgestellt werden können, ist von einer kurzfristigen Kreditierung, vergleichbar einem Kontokorrentverhältnis, auszugehen. Die Überprüfung der Bonität des Gesellschafters ist daher ausgehend vom gesamten aushaftenden Betrag von € 1,65 Mio vorzunehmen. Stellt sich heraus, dass die Bonität des Gesellschafters – trotz des in ausreichender Höhe vorhandenen Vermögens – nicht ausreichend ist, wäre aufgrund des Fehlens von Sicherheiten eine verdeckte Ausschüttung zu prüfen. Dies kann aufgrund fehlender Sachverhaltselemente nicht beurteilt werden.

Quelle: Salzburger Steuerdialog 2016 – Ergebnisunterlage Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Internationales Steuerrecht (Bezug habende Norm und Richtlinie samt Randzahl: § 8 Abs 2 bis 4 KStG, KStR 2013 Rz 562, 565 ff, 750, 969).

11.2. Verdeckte Ausschüttung – Prüfschema für Immobilien

Anhand des folgenden Prüfschemas kann beurteilt werden, inwieweit eine für den Anteilshaber angeschaffte bzw hergestellte Immobilie zu einer verdeckten Ausschüttung führen kann. Hinsichtlich weiterer Details siehe KStR 2013 Rz 637 und Rz 638.



Quelle: KStR 2013 Rz 637

Schneeweiss/Hule (Hrsg.)

FlexKapGG

Praxiskommentar zur Flexiblen Kapitalgesellschaft

Preis € 95,- | Wien 2024 | 456 Seiten
 Best.-Nr. 32.161.001
 ISBN 978-3-7007-8776-1

JETZT BESTELLEN!
shop.lexisnexis.at

Ab 40 Euro Bestellwert versandkostenfrei innerhalb von Österreich

LexisNexis®

12. PRIVATSTIFTUNGEN

12.1. Übersicht über die steuerbaren Einkünfte

| Übersicht über die steuerbaren Einkünfte | | | |
|--|--|---|---|
| Einkunftsarten | 23% KöSt | 23% KöSt („Zwist“) | KöSt-befreit |
| Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft | ja | nein | in- und ausländische Beteiligungserträge ¹⁾ |
| Einkünfte aus selbständiger Arbeit | ja | nein | in- und ausländische Beteiligungserträge ¹⁾ |
| Einkünfte aus Gewerbebetrieb | ja | nein | in- und ausländische Beteiligungserträge ¹⁾ |
| Einkünfte aus Kapitalvermögen | ausländische Beteiligungserträge, sofern die Befreiung nach § 13 Abs 2 KStG iVm § 10 Abs 1 KStG <i>nicht</i> anwendbar ist (für Zuflüsse ab dem 18.6.2009; BBG 2009) | § 13 Abs 3 KStG ab 1.4.2012 (siehe § 26c Z 23 lit d und Z 34 KStG): 1. Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 27 EStG, soweit es sich um <ul style="list-style-type: none"> Einkünfte aus der Überlassung von Kapital iSd § 27 Abs 2 Z 2 EStG, Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen iSd § 27 Abs 3 EStG, soweit nicht § 13 Abs 4 KStG angewandt wird, und Einkünfte aus Derivaten iSd § 27 Abs 4 EStG, handelt und diese nicht in § 27a Abs 2 EStG genannt sind. 2. Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen gemäß § 30 EStG ²⁾ | in- und ausländische Beteiligungserträge ¹⁾ Substanzauszahlungen iSd § 27 Abs 5 Z 8 lit f und g EStG (siehe Stftr 2009 Rz 259 ff) |
| Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung | ja | nein | nein |
| sonstige Einkünfte | Spekulationsüberschüsse, wiederkehrende Bezüge, Einkünfte aus Leistungen | – | nein |
| Sonderausgaben | ja | nein | – |

¹⁾ Nach Maßgabe des § 13 Abs 2 KStG iVm § 10 Abs 1 KStG (siehe Stftr 2009 Rz 42 ff); für Zuflüsse ab dem 18.6.2009 (BBG 2009).

²⁾ Siehe § 24 Abs 3 Z 4 KStG: Die §§ 30b und 30c EStG sind nicht anzuwenden auf Körperschaften gemäß § 1 Abs 2 und Abs 3 Z 1 KStG, sofern diese unter § 7 Abs 3 KStG fallen, und auf Privatstiftungen.

Quelle: In Anlehnung an Stftr 2009 Rz 128.

12.2. Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Zwischenbesteuerung („Zwist“) – (§ 13 Abs 3 KStG)

Bei Privatstiftungen, die nicht unter § 5 Z 6 oder 7 KStG oder unter § 7 Abs 3 KStG fallen, sind weder bei den Einkünften noch beim Einkommen zu berücksichtigen, sondern nach Maßgabe des § 22 Abs 2 EStG (= 23% Zwist) gesondert zu versteuern:

1. Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 27 EStG, soweit es sich um

- **Einkünfte aus der Überlassung von Kapital** iSd § 27 Abs 2 Z 2 EStG,
 - **Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen** iSd § 27 Abs 3 EStG, soweit nicht § 13 Abs 4 KStG (siehe dazu unten Pkt. 12.4.) angewandt wird, und
 - **Einkünfte aus Derivaten** iSd § 27 Abs 4 EStG,
- handelt und diese nicht in § 27a Abs 2 EStG genannt sind.

2. Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen gemäß § 30 EStG (vgl § 13 Abs 3 KStG ab 1.4.2012; siehe § 26c Z 23 lit d und Z 34 KStG; siehe auch Stiftr 2009 Rz 106 ff).

12.3. Entlastung von der Zwischenbesteuerung („Zwist“) – (§ 13 Abs 3 KStG)

Die Summe der Einkünfte gemäß § 13 Abs 3 Z 1 und 2 KStG ist **um die Summe der im Veranlagungszeitraum getätigten Zuwendungen iSd § 27 Abs 5 Z 7 EStG zu verringern, insoweit davon KESt einbehalten und abgeführt** worden ist.

Findet eine **Entlastung der Zuwendungen von der KESt auf Grund eines DBA** statt, ist die **Summe der Zuwendungen insoweit zu verringern, als sie nicht endgültig mit KESt belastet ist**. Dies gilt auch, wenn die Entlastung nach Abfuhr der KESt stattfindet; die nachträgliche Entlastung gilt als rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO (§ 13 Abs 3 KStG idF AbgÄG 2015).

Inkrafttreten: § 13 Abs 3 KStG tritt mit 1.1.2016 in Kraft und ist auf alle offenen Verfahren anzuwenden (§ 26c Z 58 KStG idF AbgÄG 2015).

Hinweis

Hinsichtlich **Beispiele iZm einer (teilweisen) Entlastung der Zuwendungen von der KESt aufgrund eines DBA und iZm der Auflösung einer Privatstiftung** siehe AbgÄG 2015 ErläutRV 896 BlgNr 25. GP 9 ff.

Hinweis

In **§ 13 Abs 3 KStG** sind jene Fälle geregelt, in denen die von der Privatstiftung erzielten Einkünfte, die der Zwischenbesteuerung unterliegen, den Betrag der Zuwendungen gemäß § 27 Abs 5 Z 7 EStG übersteigen („**Einkünfteüberhang**“), während in § 24 Abs 5 KStG jene Fälle geregelt werden, in denen die Zuwendungen gemäß § 27 Abs 5 Z 7 EStG den Betrag der Einkünfte gemäß § 13 Abs 3 KStG übersteigen („**Zuwendungsüberhang**“) (AbgÄG 2015 ErläutRV 896 BlgNr 25. GP 9).

12.4. Übertragung stiller Reserven auseteiligungsveräußerung bzw Bildung eines steuerfreien Betrages (§ 13 Abs 4 KStG)

Wird ein nicht in einem Betriebsvermögen gehaltener Anteil an einer Körperschaft veräußert, an dem die Privatstiftung oder bei unentgeltlichem Erwerb ihr Rechtsvorgänger innerhalb der letzten fünf Kalenderjahre zu mindestens 1% beteiligt war, können die dabei aufgedeckten (Zwist-pflichtigen) stillen Reserven von den Anschaffungskosten eines im Kalenderjahr der Veräußerung angeschafften Anteils an einer Körperschaft, der *mehr* als 10% beträgt, abgesetzt werden (**Übertragung stiller Reserven**; vgl § 13 Abs 4 Z 1 KStG).

Ein **Beteiligungserwerb von mehr als 10% liegt vor, wenn** die Privatstiftung eine entsprechende Beteiligung im Kalenderjahr der Realisierung der stillen Reserven entgeltlich erwirbt oder zusätzlich zu einer schon bestehenden Beteiligung neue Anteile an dieser Körperschaft im genannten Mindestausmaß erwirbt. Die Gewährung eines Zuschusses an eine bereits existente Tochtergesellschaft oder Enkelgesellschaft der Privatstiftung erhöht lediglich die Anschaffungskosten dieser Gesellschaft, stellt allerdings keine Anteilsanschaffung, wie in § 13 Abs 4 KStG gefordert, dar. Dagegen ist ein im Zuge einer Kapitalerhöhung geleistetes Agio (siehe KStR 2013 Rz 495) als Anteilsanschaffung zu qualifizieren (StiftR 2009 Rz 117).

Durch das AbgSiG 2007 erfolgte **für Anschaffungen nach dem 31.12.2007 eine wesentliche Einschränkung für „begünstigte Anschaffungen“**. Demnach sind folgende Anschaffungen nicht mehr begünstigt: Kauf von *bestehenden* Anteilen von einer Körperschaft, an der

- die Privatstiftung,
- der Stifter oder
- ein Begünstigter

allein oder gemeinsam (un-)mittelbar zu mindestens 20% beteiligt sind (vgl § 13 Abs 4 Z 1 letzter Satz KStG).

Übergangsvorschrift für bestimmte Altfälle (§ 26c Z 90 KStG idF AbgÄG 2023): **Wurden** durch eine Privatstiftung **stille Reserven** bei der Veräußerung von Anteilen iSd § 13 Abs 4 KStG **vor dem 1.1.2023 aufgedeckt** und deren Übertragung auf eine Ersatzbeteiligung erklärt, **gilt Folgendes:**

- a) Die stillen Reserven gelten auch dann als auf die Ersatzbeteiligung übertragen und die Anschaffungskosten der Ersatzbeteiligung als entsprechend gekürzt, wenn es sich bei der **Ersatzbeteiligung** um einen **Anteil von nicht mehr als 10%** handelt, der **im Zuge einer ordentlichen Kapitalerhöhung** (lit b) erworben wurde. Dies gilt auch für anlässlich der Kapitalerhöhung geleistete Einlagen.
- b) Die **Kapitalerhöhung** wurde **vor dem 1.5.2023 beschlossen** und erfüllt eine der **folgenden Voraussetzungen:**
 - Der Anteil der Privatstiftung erreicht ein Ausmaß von mehr als 10%.
 - Das Grund- oder Stammkapital wird um insgesamt mehr als 10% erhöht und der Anteil der Privatstiftung wird dadurch nicht verwässert.
- c) Lit a und b gelten sinngemäß auch für die Übertragung von stillen Reserven bei **Erwerb von Surrogatkapital**.
- d) Diese Bestimmung ist **für die Veranlagung der Kalenderjahre ab 2001** anzuwenden.

Erfolgt im Kalenderjahr der Aufdeckung keine Übertragung stiller Reserven, kann dafür ein **steuerfreier Betrag** gebildet werden. Der steuerfreie Betrag kann **innerhalb von zwölf Monaten** ab

der Veräußerung der Beteiligung **als stille Reserve übertragen** werden **oder zwischensteuerpflichtig aufgelöst** werden (vgl § 13 Abs 4 Z 4 KStG).

Hinweis

§ 13 Abs 4 KStG idF BBG 2011/AbgÄG 2011/BBG 2012 ist erstmals auf Veräußerungen nach dem 31.3.2012 anzuwenden; nicht übertragene steuerfreie Beträge, die vor dem 1.1.2011 gebildet wurden, sind nach § 22 Abs 2 KStG idF *vor* BBG 2011 zu versteuern (vgl § 26 c Z 23 lit e KStG).

Hinsichtlich **Details** siehe Stftr 2009 Rz 111 ff.

Hinweis

Hinsichtlich der **Stiftungseingangsbesteuerung** siehe „I. Stiftungseingangssteuergesetz (StiftEG)“.

12.5. Offenlegungs- und Meldeverpflichtungen für Privatstiftungen

12.5.1. Offenlegungs- und Meldeverpflichtung nach § 13 Abs 6 KStG

Privatstiftungen haben dem zuständigen Finanzamt **Abschriften ihrer Stiftungsurkunde und Stiftungszusatzurkunde** in der jeweils geltenden Fassung vorzulegen. Tritt der Stifter über eine **verdeckte Treuhandschaft** auf, ist diese gegenüber **dem zuständigen Finanzamt offenzulegen**. Kommt die Privatstiftung diesen Verpflichtungen trotz Aufforderung durch das Finanzamt nicht nach, hat das zuständige Finanzamt hievon unverzüglich die Geldwäschemeldestelle (§ 4 Abs 2 Bundeskriminalamt-Gesetz) zu informieren (vgl § 13 Abs 6 KStG).

Darüber hinaus stellt die Verletzung dieser Offenlegungsverpflichtungen eine Finanzordnungswidrigkeit dar; die **Finanzordnungswidrigkeit** wird mit einer **Geldstrafe bis zu € 5.000** geahndet (vgl § 51 FinStrG).

12.5.2. Offenlegungs- und Meldeverpflichtung nach § 5 PSG

Ist der Begünstigte in der Stiftungserklärung nicht bezeichnet, so ist Begünstigter, wer von der vom Stifter dazu berufenen Stelle (§ 9 Abs 1 Z 3 PSG), sonst vom Stiftungsvorstand als solcher festgestellt worden ist. Der Stiftungsvorstand hat den in diesem Sinne **festgestellten Begünstigten dem Finanzamt für Großbetriebe** (bis 30.6.2020: dem für die Erhebung der Körperschaftsteuer der Privatstiftung zuständigen Finanzamt) unverzüglich **elektronisch mitzuteilen** (vgl § 5 PSG ab 1.4.2011).

Die Namen aller zum 31.3.2011 bestehenden oder nach § 5 PSG festgestellten Begünstigten sind dem für die Erhebung der Körperschaftsteuer der Privatstiftung zuständigen Finanzamt bis zum 30.6.2011 elektronisch mitzuteilen (vgl Art XI Abs 1b PSG).

Wer die Mitteilungspflicht nach § 5 PSG oder nach Art XI Abs 1b PSG nicht oder nicht vollständig erfüllt, begeht eine **Verwaltungsübertretung** und ist mit **Geldstrafe bis zu € 20.000** je verschwiegenem oder nicht vollständig mitgeteiltem Begünstigten zu bestrafen. Eine Verwaltungsübertretung liegt nicht vor, wenn die Tat den Tatbestand einer gerichtlich strafbaren Handlung bildet oder nach anderen Verwaltungsstrafbestimmungen mit strengerer Strafe bedroht ist (vgl § 42 PSG ab 1.4.2011).

Hinweis

Siehe dazu die Aktualisierte BMF-Information zur Begünstigtenmeldung nach § 5 PSG i d F des Budgetbegleitgesetzes 2011 vom 21.6.2011, BMF-010216/0023-VI/6/2011, abgedruckt in AFS 6/2011, 162 f und *Fuchs*, Offenlegungs- und Meldeverpflichtung nach § 13 Abs 6 KStG 1988 und nach § 5 und Art XI Abs 1b PSG – ein Redaktionsversehen? AFS 4/2011, 104 ff.

12.6. Übersicht: Arbeitnehmerförderungsstiftung und Belegschaftsbeteiligungsstiftung (§ 4d EStG)

| | Arbeitnehmerförderungsstiftung | | Belegschaftsbeteiligungsstiftung |
|---|--|--|---|
| | steuerbefreite | steuerpflichtige | |
| Zweck | Unterstützung von betriebszugehörigen Arbeitnehmern; Zusatzversorgung in Form ua von Pensionen; Renten; in Fällen von Zuschüssen wegen Hilfsbedürftigkeit in angemessenem Ausmaß | | Weitergabe von Beteiligungserträgen iSd § 10 Abs 1 KStG |
| Begünstigtenkreis | (frühere) Arbeitnehmer, (Ehe-)Partner und Kinder | | |
| Zuwendungen an Privatstiftung – beim Stifter | grundsätzlich abzugsfähige Betriebsausgaben bis zu 10% der Lohn- und Gehaltssumme (Höchstgrenze) | | Betriebsausgabe, wenn Zuwendung einer Beteiligung oder Geldbetrag zur Anschaffung einer Beteiligung |
| Zuwendungen an Privatstiftung – bei der Stiftung | keine Stiftungseingangssteuer | | |
| | nicht steuerpflichtige Betriebseinnahmen | Betriebseinnahmen; Möglichkeit der Verteilung auf 10 Jahre | Betriebseinnahmen; steuerfrei bis € 4.500 (€ 1.460 pa bis 2017) pa pro Begünstigtem; Möglichkeit der Verteilung auf 10 Jahre |
| Zuwendungen an Privatstiftung – beim Begünstigten | keine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit | | |
| Steuerliche Behandlung der Stiftung | innerhalb der Leistungsgrenzen des § 6 Abs 2 Z 5 KStG beschränkt steuerpflichtig | außerhalb der Leistungsgrenzen des § 6 Abs 2 Z 5 KStG beschränkt steuerpflichtig | unbeschränkt steuerpflichtig |
| Zuwendungen aus der Privatstiftung – bei der Stiftung | keine steuerliche Wirksamkeit der Betriebsausgaben | abzugsfähige Betriebsausgaben | abzugsfähige Betriebsausgaben |
| Zuwendungen aus der Privatstiftung – beim Begünstigten | Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit mit Lohnsteuerabzug | | Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit; bis € 4.500 pa (€ 1.460 pa bis 2017) Einkünfte aus Kapitalvermögen mit KEST-Abzug; darüber Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit mit Lohnsteuerabzug |

Hinweis: Hinsichtlich der **Mitarbeiterbeteiligungsstiftung** siehe § 4d Abs 4 EStG.

Quelle: Übersicht (leicht adaptiert) entnommen aus *Arnold/Ludwig* (Hrsg), *Stiftungshandbuch*² (2013) Rz 1/32.

12.7. Gegenüberstellung der zivilrechtlichen Grundlagen von Stiftungen des Privatrechts in Österreich

| | Privatstiftungen (PSG) | Landesstiftungen | BStFG 2015 |
|---|---|--|--|
| Rechtspersönlichkeit der Stiftung | Ja (§ 1 Abs 1 PSG) | Ja | Ja (§ 2 Abs 1 BStFG) |
| Stiftungszweck | Jeder vom Stifter bestimmte Zweck, sofern gesetzlich erlaubt (§ 1 Abs 1 PSG) | Primär Erfüllung gemeinnütziger oder mildtätiger Zwecke iSd Landesrechtlichen Bestimmungen | Erfüllung gemeinnütziger oder mildtätiger Zwecke iSd BStFG (§ 2 Abs 1 BStFG) |
| Verbotene Tätigkeiten | Ausübung gewerbsmäßiger Tätigkeiten, die über bloße Nebentätigkeiten hinausgehen; Übernahme der Geschäftsführung einer Handelsgesellschaft; Übernahme der Funktion eines persönlich haftenden Gesellschafters einer eingetragenen Personengesellschaft (§ 1 Abs 2 PSG) | | Die Stiftungs- und Fondsbehörde hat gemäß § 27 BStFG die Stiftung aufzulösen, wenn 1. die Tätigkeit der Stiftung Strafgesetzen zuwiderläuft oder 2. der Stiftungszweck nicht mehr gemeinnützig oder mildtätig ist oder seine Erfüllung unmöglich geworden ist oder 3. den Vorgaben des § 28 BStFG nicht entsprochen wird. |
| Art des Vermögens | Verselbständigtes, eigentümerloses Vermögen (keine Eigentümer, Mitglieder oder Gesellschafter) | Verselbständigtes, eigentümerloses Vermögen (keine Eigentümer, Mitglieder oder Gesellschafter) | Verselbständigtes, eigentümerloses Vermögen (keine Eigentümer, Mitglieder oder Gesellschafter) |
| Gründung durch privatrechtlichen Widmungsakt | Ja (§ 7 Abs 1 PSG) | Ja | Ja (§ 6 BStFG) |
| Eintragung Stiftung in Firmenbuch/ Register | Firmenbuch (§ 13 PSG) | Register | Register (§§ 22 f BStFG) |
| Entstehung der Stiftung | Eintragung ins Firmenbuch (§ 7 Abs 1 PSG) | Behördliche Entscheidung, dass Stiftungserrichtung zulässig | Behördliche Erklärung, dass Stiftungserrichtung gestattet ist (§ 10 BStFG) |
| Eigennützigkeit möglich | Ja | Nein | Nein |

| | Privatstiftungen (PSG) | Landesstiftungen | BStFG |
|---|--|-------------------------------|--|
| Familienstiftung möglich | Ja | Ja | Vermögenszuwendungen an den Gründer oder ihm oder der Stiftung oder dem Fonds nahestehende Personen oder ebensolche Einrichtungen, sofern diese nicht gemäß § 4a oder § 4b EStG begünstigt sind, sind gemäß § 7 Abs 1 Z 5 BStFG ausgeschlossen |
| Errichtung auf unbeschränkte Dauer | Nein, Auflösung nach Dauer von 100 Jahren (mit Verlängerungsmöglichkeit auf weitere 100 Jahre) | Ja | Stiftungen: Ja (§ 2 Abs 1 BStFG); Fonds: Nein (§ 2 Abs 2 BStFG) |
| Mindeststiftungsvermögen | € 70.000 (§ 4 PSG) | Keines | € 50.000 (bei Stiftungen auf Dauer, bei Fonds nur bei Errichtung) (§ 8 Abs 1 Z 3 BStFG, § 27 Abs 1 Z 4 BStFG) |
| Kontrolle | Jährliche Prüfung durch Stiftungsprüfer (§ 21 PSG) | Aufsicht der Stiftungsbehörde | Staatliche Aufsicht durch die Stiftungs- und Fondsbehörde (§ 15 BStFG) |
| Rechnungswesen | Nach UGB | Rechnungsabschluss | Einnahmen- und Ausgabenrechnung samt Vermögensübersicht oder Jahresabschluss (§ 20 BStFG) |
| Stifter kann sich selbst als Zuwendungsempfänger einsetzen | Ja | Nein | Nein (§ 7 Abs 1 Z 5 BStFG) |
| Verbrauch des Stiftungsvermögens möglich | Ja | Nein | Stiftungen: Nein; Fonds: Ja |
| Detaillierte Vorgaben über Organisation der Stiftung | Ja | Nein | Nein |

| | Privatstiftungen (PSG) | Landesstiftungen | BStFG |
|--|---|--|---|
| Führung der Stiftung | Dreiköpfiger Stiftungsvorstand (§§ 15 ff PSG) | Ein Stiftungskurator (Tirol: 3-köpfiger Stiftungsvorstand) | Stiftungs- oder Fondsvorstand, uU Stiftungs- oder Fondskurator (§ 17 BStFG) |
| Besteht nach Gründung der Stiftung Möglichkeit der Einflussnahme des Stifters auf die Stiftung? | Ja | Ja | Ja |
| Widerruf der Stiftung durch den Stifter möglich? | Ja (§ 34 PSG) | Nein | Ja (§ 27 Abs 1 Z 3 BStFG) |

Quelle: Stiftr 2009 Rz 19 (adaptiert)

Leixner/Reiner/Kubik/Krenn

Grundriss Privatstiftung

Preis € 29,- | Wien 2024 | 182 Seiten
Best.-Nr. 97.169.001
ISBN 978-3-7007-8815-7





LexisNexis®

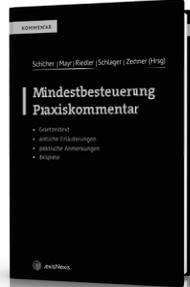
Bestellung unter shop.lexisnexus.at

Schilcher/Mayr/Riedler/Schlager/Zechner (Hrsg^{innen})

Mindestbesteuerung

Praxiskommentar zum Mindestbesteuerungsgesetz

Preis € 89,- | Wien 2024 | 448 Seiten
Best.-Nr. 31.111.001
ISBN 978-3-7007-8843-0





LexisNexis®

Bestellung unter shop.lexisnexus.at



seminaroberlaa[®]

part of  LexisNexis[®]

Termin: ab 26. März 2025

Das Seminar kann auf PC, Notebook, Tablet oder Smartphone orts- und zeitunabhängig besucht werden. Das Arbeitsbuch Oberlaa 2025 wird per Post zugesandt.

Vortragsteam: Georg Wilfling, Gabriele Hackl, Günther Hackl, Sandra Huber, Robert Baumert

Informationen: www.seminaroberlaa.at
Mag. Michaela Kern, MBA, Telefon: 0660-313 38 09
E-Mail: m.kern@seminaroberlaa.at

Die Presse

Ab 26. März
online in ganz
Österreich!



C. Umsatzsteuergesetz (UStG)

1. UMSATZSTEUERVORANMELDUNG/UMSATZSTEUERJAHRESERKLÄRUNG

Grundsätzlich ist jeder Unternehmer verpflichtet, bis zum 15. des zweitfolgenden Kalendermonats eine Umsatzsteuervoranmeldung (UVA) beim Finanzamt einzureichen (**Kalendermonat ist Voranmeldungszeitraum**). Die Einreichung hat über **FinanzOnline** zu erfolgen, außer wenn dem Unternehmer die elektronische Übermittlung mangels eines Internetanschlusses nicht zumutbar ist (vgl § 21 Abs 1 UStG).

Unternehmer, deren Umsätze im Vorjahr **€ 55.000** (€ 35.000 für Voranmeldungszeiträume bis 31.12.2024; € 30.000 für Voranmeldungszeiträume bis 31.12.2019; € 100.000 für Voranmeldungszeiträume bis 31.12.2010) nicht überstiegen haben, sind von der **Verpflichtung zur Einreichung** einer UVA **befreit**, sofern die errechnete USt-Vorauszahlung am Fälligkeitstag auch entrichtet wird (vgl VO BGBl II 1998/206 idF BGBl II 2024/401). Die **UVA muss aber dennoch erstellt werden** und ist bei den Aufzeichnungen des Unternehmers aufzubewahren (= Pflichtaufzeichnungen gemäß § 18 Abs 1 UStG). Hinweis: Kleinunternehmer iSd § 6 Abs 1 Z 27 UStG haben grundsätzlich keine UVA zu erstellen.

Für Unternehmer, deren Umsätze im vorangegangenen Kalenderjahr **€ 100.000** (€ 30.000 für Voranmeldungszeiträume bis 31.12.2010; € 22.000 für Voranmeldungszeiträume bis 31.12.2009) nicht überstiegen haben, ist das **Kalendervierteljahr der Voranmeldungszeitraum**. Die Voranmeldungen sind bis zum 15. Tag des auf das Kalendervierteljahr zweitfolgenden Kalendermonats *einzureichen*. Der **Unternehmer kann** jedoch (freiwillig) durch fristgerechte Abgabe einer Voranmeldung für den ersten Kalendermonat eines Veranlagungszeitraumes mit Wirkung für den ganzen Veranlagungszeitraum **den Kalendermonat als Voranmeldungszeitraum wählen** (vgl § 21 Abs 2 UStG).

Eine **Verpflichtung zur Abgabe einer UVA** besteht auch, **wenn das Finanzamt den Unternehmer dazu auffordert**. Gründe für eine solche Aufforderung sind zB die Nichtentrichtung oder nicht vollständige Entrichtung einer Vorauszahlung.

| Regelung ab 1.1.2025 | | | |
|---|--|---|--|
| Umsatz | Voranmeldungszeitraum der UVA (Verpflichtung zur Erstellung) | Verpflichtung zur Einreichung der UVA (Umsätze des Vorjahres) | USt-Jahreserklärung (Umsätze des laufenden Jahres) |
| bis € 55.000¹⁾ <i>(Kleinunternehmer)</i> | – | Nein | Nein ^{6) 7)} |
| bis € 55.000²⁾ <i>(Verzicht auf Kleinunternehmerbefreiung)</i> | Kalendervierteljahr ³⁾ | Nein ⁵⁾ | Ja ⁸⁾ |
| über € 55.000 bis € 100.000 | Kalendervierteljahr ³⁾ | Ja | Ja ⁸⁾ |
| über € 100.000 | Kalendermonat ⁴⁾ | Ja | Ja ⁸⁾ |

| Regelung bis 31.12.2024 | | | |
|--|--|---|--|
| Umsatz | Voranmeldungszeitraum der UVA (Verpflichtung zur Erstellung) | Verpflichtung zur Einreichung der UVA (Umsätze des Vorjahres) | USt-Jahreserklärung (Umsätze des laufenden Jahres) |
| bis € 35.000 ¹⁾ (Kleinunternehmer) | – | Nein | Nein ^{6) 7)} |
| bis € 35.000 ²⁾ (Verzicht auf Kleinunternehmerbefreiung) | Kalendervierteljahr ³⁾ | Nein ⁵⁾ | Ja ⁸⁾ |
| über € 35.000 bis € 100.000 | Kalendervierteljahr ³⁾ | Ja | Ja ⁸⁾ |
| über € 100.000 | Kalendermonat ⁴⁾ | Ja | Ja ⁸⁾ |

1) **Kleinunternehmer iSd § 6 Abs 1 Z 27 UStG i d F AbgÄG 2024 bzw PrAG 2025:** Kleinunternehmer ist ein Unternehmer, der sein Unternehmen im Inland oder in einem anderen Mitgliedstaat betreibt und dessen Umsätze nach § 1 Abs 1 Z 1 und 2 UStG die **Brutto-Umsatzgrenze von € 55.000 (Kleinunternehmergrenze)** im vorangegangenen Kalenderjahr nicht, und im laufenden Jahr noch nicht übersteigen. Bei dieser Umsatzgrenze bleiben Umsätze aus Hilfsgeschäften einschließlich der Geschäftsveräußerungen sowie Umsätze, die nach § 6 Abs 1 Z 8 lit d und j, Z 9 lit b und d, Z 10 bis 15, Z 17 bis 26 und Z 28 UStG steuerfrei sind, außer Ansatz.

Betrieb der Unternehmer sein Unternehmen in einem anderen Mitgliedstaat, gelten zusätzlich folgende Voraussetzungen:
– der unionsweite Jahresumsatz übersteigt den Schwellenwert von € 100.000 im vorangegangenen Kalenderjahr nicht und im laufenden Jahr noch nicht und

– der Unternehmer hat in einem anderen Mitgliedstaat die Inanspruchnahme der Befreiung im Rahmen eines Verfahrens iSd Art 6a UStG beantragt.

Betrieb der Unternehmer sein Unternehmen in einem anderen Mitgliedstaat, ist die Steuerbefreiung ab dem Tag der Mitteilung der Kleinunternehmer-Identifikationsnummer im Rahmen des Verfahrens iSd Art 6a UStG anwendbar bzw falls eine Kleinunternehmer-Identifikationsnummer bereits vorhanden ist, ab dem Tag, an dem der andere Mitgliedstaat die Kleinunternehmer-Identifikationsnummer hinsichtlich der Steuerbefreiung im Inland bestätigt.

Wird die Kleinunternehmergrenze oder – im Falle eines Unternehmers, der sein Unternehmen in einem anderen Mitgliedstaat betreibt, – der Schwellenwert für den unionsweiten Jahresumsatz überschritten, ist die Steuerbefreiung ab diesem Zeitpunkt nicht mehr anwendbar. Bei Überschreiten der Kleinunternehmergrenze um nicht mehr als 10% kann die Steuerbefreiung jedoch noch bis zum Ende des Kalenderjahres in Anspruch genommen werden. Hinsichtlich der Berechnung der Kleinunternehmergrenze und des Schwellenwertes ist nicht auf die Bemessungsgrundlage bei unterstellter Steuerpflicht abzustellen (ab 1.1.2025 – siehe § 28 Abs 64 UStG i d F AbgÄG 2024 und § 28 Abs 65 UStG i d F PrAG 2025).

Hinsichtlich Details siehe UStR 2000 Rz 994 ff.

Verfahren zur Sonderregelung für EU-Kleinunternehmer iSd Art 6a UStG i d F AbgÄG 2024: Unternehmer, die ihr Unternehmen im Inland betreiben, haben die Möglichkeit, über ein eigens hierfür eingerichtetes Portal die Kleinunternehmerbefreiung in anderen Mitgliedstaaten in Anspruch zu nehmen. Voraussetzung für die Registrierung zu diesem Portal ist, dass der unionsweite Jahresumsatz des Unternehmers € 100.000 im vorangegangenen Kalenderjahr nicht und im laufenden Kalenderjahr noch nicht überstiegen hat und die Anwendung der Befreiung in zumindest einem anderen Mitgliedstaat bestätigt wurde (UStR 2000 Rz 3972). Hinsichtlich Details siehe Art 6a UStG und UStR 2000 Rz 3972 ff; ab 1.1.2025 – siehe § 28 Abs 64 UStG i d F AbgÄG 2024.

Rechtslage bis 31.12.2024: Kleinunternehmer iSd § 6 Abs 1 Z 27 UStG i d F vor AbgÄG 2024 ist ein Unternehmer, der im Inland sein Unternehmen betreibt (bis 31.12.2016: im Inland einen Wohnsitz oder Sitz hat) und dessen **Netto-Umsätze** nach § 1 Abs 1 Z 1 und 2 UStG im Veranlagungszeitraum € 35.000 (€ 30.000 bis 31.12.2019) nicht übersteigen. Bei dieser Umsatzgrenze bleiben die Umsätze aus Hilfsgeschäften einschließlich der Geschäftsveräußerungen sowie Umsätze, die nach § 6 Abs 1 Z 8 lit d und j, Z 9 lit b und d, Z 10 bis 15, Z 17 bis 26 und Z 28 UStG steuerfrei sind, außer Ansatz. Das einmalige Überschreiten der Umsatzgrenze um nicht mehr als 15% innerhalb eines Zeitraumes von fünf Kalenderjahren ist unbeachtlich.

2) **Option zur USt-Pflicht („Regelbesteuerungsantrag“ gemäß § 6 Abs 3 UStG i d F AbgÄG 2024):** Der Unternehmer, dessen Umsätze nach § 6 Abs 1 Z 27 UStG befreit sind, kann bis zur Rechtskraft des Bescheides gegenüber dem Finanzamt schriftlich – bzw wenn der Unternehmer sein Unternehmen in einem anderen Mitgliedstaat betreibt, über das Portal des anderen Mitgliedstaates – erklären, dass er auf die Anwendung des § 6 Abs 1 Z 27 UStG („Kleinunternehmerregelung“) verzichtet. Der Verzicht kann nur mit Wirkung vom Beginn eines Kalenderjahres ausgeübt werden und bindet den Unternehmer mindestens für fünf Kalenderjahre (Bindefrist zur Steuerpflicht). Betreibt der Unternehmer sein Unternehmen im Inland, kann der Verzicht nur mit Wirkung vom Beginn eines Kalenderjahres an widerrufen werden und ist spätestens bis zum Ablauf des ersten Kalendermonates nach Beginn dieses Kalenderjahres zu erklären (ab 1.1.2025 – siehe § 28 Abs 64 UStG i d F AbgÄG 2024).

- Rechtslage bis 31.12.2024:** Der Unternehmer, dessen Umsätze nach § 6 Abs 1 Z 27 UStG idF vor AbgÄG 2024 befreit sind, kann bis zur Rechtskraft des Bescheides gegenüber dem Finanzamt schriftlich erklären, dass er auf die Anwendung des § 6 Abs 1 Z 27 UStG idF vor AbgÄG („Kleinunternehmerregelung“) verzichtet. Die Erklärung bindet den Unternehmer mindestens für fünf Kalenderjahre. Sie kann nur mit Wirkung vom Beginn eines Kalenderjahres an widerrufen werden. Der Widerruf ist spätestens bis zum Ablauf des ersten Kalendermonates nach Beginn dieses Kalenderjahres zu erklären (§ 6 Abs 3 UStG idF vor AbgÄG 2024).
- 3) Für Unternehmer, deren Umsätze nach § 1 Abs 1 Z 1 und 2 UStG im vorangegangenen Kalenderjahr € 100.000 nicht überstiegen haben, ist das **Kalendervierteljahr der Voranmeldungszeitraum**; der **Unternehmer kann** jedoch durch fristgerechte Abgabe einer Voranmeldung für den ersten Kalendermonat eines Veranlagungszeitraumes mit Wirkung für den ganzen Veranlagungszeitraum den **Kalendermonat als Voranmeldungszeitraum wählen** (§ 21 Abs 2 UStG).
 - 4) Siehe **§ 21 Abs 1 UStG**.
 - 5) Wird die nach Maßgabe der gesetzlichen Bestimmungen (§ 21 Abs 1 UStG) errechnete Vorauszahlung zur Gänze spätestens am Fälligkeitstag entrichtet oder ergibt sich für einen Voranmeldungszeitraum keine Vorauszahlung, so **entfällt** für Unternehmer, deren Umsätze gemäß § 1 Abs 1 Z 1 und 2 UStG im vorangegangenen Kalenderjahr **€ 55.000** (bis 31.12.2024: € 35.000) nicht überstiegen haben, die **Verpflichtung zur Einreichung der Voranmeldung**. Bei dieser Umsatzgrenze bleiben Umsätze, die nach § 6 Abs 1 Z 7 bis 28 UStG steuerfrei sind, außer Ansatz (§ 1 VO des Bundesministers für Finanzen betreffend die Abstandnahme von der Verpflichtung zur Abgabe von Voranmeldungen, BGBl II 1998/206 idF BGBl II 2024/401).
 - 6) Ein **Kleinunternehmer** (§ 6 Abs 1 Z 27 UStG), dessen Umsätze nach § 1 Abs 1 Z 1 und 2 UStG im Veranlagungszeitraum € 55.000 (bis 31.12.2024: € 35.000) nicht übersteigen und der für den Veranlagungszeitraum keine Steuer zu entrichten hat, ist **von der Verpflichtung zur Abgabe einer Steuererklärung (Jahreserklärung) befreit**. Die Durchführung einer Veranlagung ist nicht erforderlich. Bei der Umsatzgrenze bleiben die Umsätze aus Hilfgeschäften einschließlich der Geschäftsveräußerungen außer Ansatz (§ 21 Abs 6 UStG idF AbgÄG 2024 bzw PrAG 2025; ab 1.1.2025 – siehe § 28 Abs 64 UStG idF AbgÄG 2024 und § 28 Abs 65 UStG idF PrAG 2025).
 - 7) Ein **Kleinunternehmer ist zur Abgabe einer Jahreserklärung** und zur Zahlung der Umsatzsteuer **verpflichtet**, wenn eine Steuerschuld auf ihn übergeht, er die Erwerbsschwelle überschreitet oder auf sie verzichtet, bei Steuerschuld kraft Rechnungslegung und bei Anwendung der Differenzbesteuerung (siehe UStR 2000 Rz 994) (UStR 2000 Rz 2807).
 - 8) Siehe **§ 21 Abs 4 UStG**.

Unternehmer iSd § 19 Abs 1 erster Gedankenstrich UStG („**ausländische Unternehmer ohne inländische Betriebsstätte**“), die im Inland keine Umsätze ausgeführt haben oder nur Umsätze, für die der Leistungsempfänger die Steuer schuldet, und die ausschließlich eine Steuer gemäß § 19 Abs 1 zweiter Satz oder Abs 1a UStG schulden, hinsichtlich der sie zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt sind, werden **nur dann zur Umsatzsteuer veranlagt, wenn sie dies ausdrücklich schriftlich beantragen** (§ 21 Abs 4 letzter Satz UStG).

2. LISTE DER VORSTEUERABZUGSBERECHTIGTEN FAHRZEUGTYPEN

Im Folgenden werden die Fahrzeugtypen angeführt, die vom BMF als **vorsteuerabzugsberechtigzte Kleinlastkraftwagen, Kastenwagen, Pritschenwagen und Kleinbusse** bzw Klein-Autobusse gemäß der Verordnung BGBl 1996/273 und der Verordnung BGBl II 2002/193 eingestuft wurden.

Die Listen werden laufend unter www.bmf.gv.at aktualisiert (Stand: 1.1.2025).

2.1. Kastenwagen gemäß § 5 der Verordnung aus 1996

- Chevrolet Astro Cargo (auch mit zwei Sitzreihen)
- Chevrolet G Van Cargo
- Citroen Jumpy Kastenwagen (auch mit zwei Sitzreihen)
- Citroen C 25 Kastenwagen (auch mit zwei Sitzreihen)
- Chrysler Grand Voyager 4Cargo Doppelkabine (mit zwei Sitzreihen)
- Daihatsu Hijet Van
- Chrysler Voyager Van (bis Modelljahr 1995)
- Fiat Doblò Cargo
- Citroen Berlingo Kastenwagen
- Fiat Doblò MaxiCargo
- Citroen C 15
- Fiat Ducato Kastenwagen (auch mit zwei Sitzreihen)
- Citroen Jumper Kastenwagen
- Fiat Fiorino Kastenwagen

- Fiat Scudo Kastenwagen (auch mit zwei Sitzreihen)
- Ford Escort Kastenwagen (Lieferwagen)
- Ford Fiesta Courier Kastenwagen
- Ford Transit Kastenwagen (auch mit zwei Sitzreihen)
- Hyundai H-1 Kastenwagen (auch mit zwei Sitzreihen)
- Hyundai H-100 Kastenwagen (auch mit zwei Sitzreihen)
- Iveco Daily Kastenwagen und Iveco TurboDaily Kastenwagen
- KIA Pregio 3Van und 6Van (6Van mit zwei Sitzreihen)
- Land Rover Defender 110 Hard Top (ohne Fenster)
- Mazda E2200 Kastenwagen (auch mit zwei Sitzreihen)
- Mercedes Sprinter Kastenwagen (auch mit zwei Sitzreihen)
- Mercedes Vito Kastenwagen (auch mit zwei Sitzreihen)
- Mitsubishi L300 Kastenwagen und Transporter (Transporter auch mit zwei Sitzreihen)
- Mitsubishi L400 Kastenwagen und Transporter (Transporter mit zwei Sitzreihen)
- Nissan Trade (auch mit zwei Sitzreihen)
- Nissan Urvan (auch mit zwei Sitzreihen)
- Nissan Vanette Cargo (auch mit zwei Sitzreihen)
- *Nissan Sunny Van Hochdach*
- *Nissan Vanette (auch mit zwei Sitzreihen)*
- Opel Astra Lieferwagen, 3türig
- Opel Combo
- *Opel Kadett Combo, Modell 38*
- *Opel Kadett Delivery Van, Modell 37*
- Opel Movano Kastenwagen (auch mit zwei Sitzreihen)
- *Opel Rekord Delivery Van, Modell 65*
- Opel Vivaro Kastenwagen (auch mit zwei Sitzreihen)
- Peugeot Boxer Kastenwagen (auch mit zwei Sitzreihen)
- Peugeot Expert Kastenwagen (auch mit zwei Sitzreihen)
- *Peugeot J5/J9/J7 Kastenwagen (J5 auch mit zwei Sitzreihen)*
- Peugeot Partner Kastenwagen
- Piaggio Porter Kastenwagen
- Puch G Kastenwagen (Baumuster 4)
- Renault Espace J66 DK (mit zwei Sitzreihen)
- Renault Express Kastenwagen
- Renault Kangoo FC
- Renault Kangoo Grande FC
- Renault Master FD
- Renault Master Kastenwagen
- Renault Master Kasten – JD (mit zwei Sitzreihen)
- Renault Trafic – DK (mit zwei Sitzreihen)
- Renault Trafic Kastenwagen
- Seat Inca Van
- Seat Terra LKW
- Skoda 795 Van Plus
- *Skoda Foman Praktik 135 Ausf. 785L 136B-Hochdach*
- Subaru Domingo Van
- Suzuki Carry Van
- Talbot City-Laster
- Toyota Hi Ace Kastenwagen
- *Toyota Lite Ace Kastenwagen*
- VW Caddy Kastenwagen
- VW LT Kasten- und Hochraum-Kastenwagen (auch mit zwei Sitzreihen)
- VW Transporter Kasten- und Hochraum-Kastenwagen (auch mit zwei Sitzreihen)
- VW Transporter Winner
- VW TransVan (mit zwei Sitzreihen)

Anmerkung: Die Anerkennung dieser Fahrzeuge als vorsteuerabzugsberechtigt bleibt auch im Geltungsbereich der Verordnung BGBI II 2002/193 unverändert aufrecht. Bezüglich neu anerkannter Kleinlastkraftwagen siehe Pkt. 2.2. „Kleinlastkraftwagen gemäß § 3 der Verordnung aus 2002“.

Bis 1996 ausgelaufene Modelle sind *kursiv* gedruckt.

2.2. Kleinlastkraftwagen gemäß § 3 der Verordnung aus 2002

- Chevrolet Kalos (2 Seitentüren)
- Chrysler Voyager Cargo (4 Seitentüren)
- Citroen C1 Profi (2 Seitentüren)
- Citroen C2 Profi (2 Seitentüren)
- Citroen C5 Profi (4 Seitentüren)
- Citroen Nemo (2, 3 oder 4 Seitentüren)
- Citroen Picasso Profi (4 Seitentüren)
- Citroen Saxo Profi (2 Seitentüren)
- Citroen Xsara Profi (4 Seitentüren)
- Dacia Dokker Van (3 Seitentüren)
- Dacia Duster Van (4 Seitentüren)
- Dacia Duster (4tg)

- Dacia Logan MCV Fiskal (4 Seitentüren)
- Dacia Logan Van (4 Seitentüren)
- Dacia Sandero Fiskal (2 Seitentüren)
- Dodge Nitro Cargo (4 Seitentüren)
- Fiat 356 Tipo Hatchback (5-türige Karosserievariante mit Schrägheck)
- Fiat 356 Tipo Kombi
- Fiat Panda Van 4x4
- Fiat Punto 188 (2 Seitentüren)
- Fiat Punto 199 (2 Seitentüren)
- Fiat Sedici Type FY
- Fiat Stilo (2 Seitentüren)
- Ford Fiesta Van (2 Seitentüren)
- Ford Focus Van (2 oder 4 Seitentüren)
- Ford Focus Van Traveller (4 Seitentüren)
- Ford Transit Connect (kurzer und langer Radstand) (2, 3 oder 4 Seitentüren)
- Ford Transit Courier Kastenwagen
- Hyundai H350 Kastenwagen
- Hyundai i30 (Hatchback) LKW (2 oder 4 Seitentüren)
- Hyundai Santa Fe LKW (4 Seitentüren)
- Hyundai Terracan LKW (4 Seitentüren)
- Ineos Grenadier (4 Seitentüren)
- Iveco Massif LKW (2 oder 4 Seitentüren)
- Jeep Cherokee Cargo (4 Seitentüren)
- Jeep Commander Cargo (4 Seitentüren)
- Jeep Grand Cherokee Cargo (4 Seitentüren)
- Jeep Wrangler Cargo (2 Seitentüren)
- Jeep Wrangler Cargo Unlimited (4 Seitentüren)
- Jeep Wrangler 3-türig (Version 2019)
- Jeep Wrangler 5-türig (Version 2019)
- KIA Carens LKW (4 Seitentüren)
- KIA cee'd Typ ED SW (4 Seitentüren)
- KIA cee'd Typ JD SW (2 Seitentüren)
- KIA cee'd Typ JD SW (4 Seitentüren)
- KIA Sorento JC (4 Seitentüren)
- KIA Soul EV/5-türig (4 Seitentüren)
- KIA Sportage JE (4 Seitentüren)
- KIA Sportage QL
- KIA Sportage Typ SLS (4 Seitentüren)
- LADA 111 Rabota (4 Seitentüren)
- LADA Niva Taiga (2 Seitentüren)
- Land Rover Defender 90 Hard Top (HT)-LKW (2 Seitentüren)
- Land Rover Freelander Td4 3DR-LKW (2 Seitentüren)
- Land Rover LA (Discovery) LKW (4 Seitentüren)
- Land Rover LF/LKW (Freelander 2 LKW) (4 Seitentüren)
- Land Rover Type Discovery N1G (LR)
- Land Rover Type LE Modell Defender 110 Hard Top
- Land Rover Type LE 90 Hard Top (3-türige Version mit Heckklappe)
- Mahindra Type M 540 SU4BU THAR – LKW geschlossener Aufbau
- Mazda Premacy Van (4 Seitentüren)
- Mega Multitruck Kastenwagen (2 Seitentüren)
- Mercedes-Benz Citan (415)
- Mercedes-Benz Citan Kastenwagen Line Base oder Line Pro (420, Länge Standard – 4498 mm)
- Mercedes-Benz G Kastenwagen (2 oder 4 Seitentüren)
- Mercedes-Benz Sprinter 907/910 Kastenwagen
- Mercedes-Benz Vaneo Company (4 Seitentüren)
- Mitsubishi Colt Van (2 Seitentüren)
- Mitsubishi i-MiEV Van (2 Seitentüren)
- Mitsubishi Outlander LKW (4 Seitentüren)
- Mitsubishi Pajero MT LKW (2 Seitentüren)
- Mitsubishi Pajero MT Van (2 Seitentüren)
- Mitsubishi Pajero Pinin LKW (2 Seitentüren)
- Mitsubishi Pajero WG LKW (4 Seitentüren)
- Mitsubishi Pajero WG Van (4 Seitentüren)
- Mitsubishi Space Star LKW (4 Seitentüren)
- Nissan Almera-N16 (2 Seitentüren)
- NISSAN e-NV200 (3 Seitentüren)
- Nissan Note-E11 (4 Seitentüren)
- Nissan NV 250 W
- Nissan Pathfinder R51 (4 Seitentüren)
- Nissan Patrol Y61 (2 oder 4 Seitentüren)
- Nissan Terrano R20 (2 oder 4 Seitentüren)
- Nissan Townstar Typ NFK¹⁾
- Nissan X-Trail – T30 (4 Seitentüren)
- Nissan X-Trail – T31 (4 Seitentüren)
- Opel Corsa Van (2 Seitentüren)
- Opel Corsa F Van (2 Seitentüren)
- Opel Zafira Van (4 Seitentüren)
- Peugeot Bipper (2, 3 oder 4 Seitentüren)
- Peugeot iON LKW (Elektromotor) (2 Seitentüren)
- Peugeot 206 XA (2 Seitentüren)
- Peugeot 208 XA (2 Seitentüren)
- Peugeot 307 Break XA (4 Seitentüren)
- Peugeot 307 XA (2 Seitentüren)
- PT Cruiser Cargo (4 Seitentüren)
- Renault Clío-SB (2 Seitentüren)
- Renault Clío-SR (2 Seitentüren)
- Renault Clío V Fiskal (2 Seitentüren)
- Renault Express Euro 6d-TEMP¹⁾

- Renault Kangoo LKW (3 oder 4 Seitentüren)
- Renault Laguna K74 SOC (4 Seitentüren)
- Renault Megane CM – SOC (2 Seitentüren)
- Renault Megane Ka Societe (4 Seitentüren)
- Renault Megane Km Societe (4 Seitentüren)
- Renault Megane Kz Societe (4 Seitentüren)
- Renault ZOE Van (2 Seitentüren)
- Seat Altea XL/Freerack Cargo 5P-N1 (4 Seitentüren)
- Seat Ibiza-Cargo 6J-N1 (2 Seitentüren)
- Seat Mii Cargo (2 Seitentüren)
- Skoda 1U – LKW (Octavia) (4 Seitentüren)
- Skoda 5J – LKW (2 Seitentüren)
- Skoda 6Y – LKW (Fabia) (2 Seitentüren)
- Skoda Oktavia 1Z „Praktik“ (4 Seitentüren)
- SsangYong Korando LKW (2 Seitentüren)
- SsangYong Kyron LKW (4 Seitentüren)
- SsangYong Rexton LKW (4 Seitentüren)
- Suzuki Grand Vitara JT (Modell 2005) (2 oder 4 Seitentüren)
- Suzuki Grand Vitara XL7 2,0 TD (LKW) Type HT (4 Seitentüren)
- Suzuki Ignis 1,3 DDiS (LKW) Type MH (4 Seitentüren)
- Suzuki Jimny N1 – Type HJ
- Suzuki Jimny VU Type FJ (2 Seitentüren)
- Suzuki SX4 (LKW) Type EY (4 Seitentüren)
- Suzuki SX4 S-Cross LKW
- Suzuki Vitara 2,0 TD VU (Type ET-V04V.S) (2 Seitentüren)
- Think City Van (Elektromotor) (2 Seitentüren)
- Toyota Aygo VAN (Type Aygo AB1N)
- Toyota Corolla Van Type E12 (2 Seitentüren)
- Toyota Land Cruiser 300 Van Type J12 (2 oder 4 Seitentüren)
- Toyota Land Cruiser J15 Van (2 oder 4 Seitentüren)
- Toyota Proace (3 oder 4 Seitentüren)
- Toyota RAV4 Van Type A2 (2 oder 4 Seitentüren)
- Toyota RAV4 Van Type XA3 (4 Seitentüren)
- Toyota Verso Van (Type AR2N – 4 Seitentüren)
- Toyota Yaris Verso Van (Type P2 – 4 Seitentüren)
- Volvo C30 City Van (2 Seitentüren)
- Volvo V40 Van (bis Modelljahr 2004) (4 Seitentüren)
- Volvo V50 Van (4 Seitentüren)
- Volvo V70 Van (bis Modelljahr 2010) (4 Seitentüren)
- Volvo XC 70 Fiskal (bis Modelljahr 2010) (4 Seitentüren)

- Volvo XC90 Van (bis Modelljahr 2010) (4 Seitentüren)
- VW 1K-LKW (Golf V) (2 Seitentüren)
- VW Fox City Van (VW 5Z-LKW) (2 Seitentüren)
- VW Golf City Van (2 Seitentüren)
- VW Golf Variant City Van (4 Seitentüren)
- VW ID. Buzz Cargo
- VW Lupo City Van (2 Seitentüren)
- VW Polo City Van (2 Seitentüren)
- VW Up City Van (2 Seitentüren)

¹⁾ Es handelt sich um die durch den Generalimporteur umgebauten Fahrzeuge, die eine vernietete und nicht verschraubte Trennwand aufweisen.

Anmerkung: Es handelt sich hierbei um Fahrzeuge, die ab dem Jahr 2002 auf Grund der Verordnung BGBl II 2002/193 unter Bedachtnahme auf die Entscheidung des EuGH vom 8.1.2002, Rs C-409/99, als vorsteuerabzugsberechtigte Kleinlastkraftwagen anerkannt wurden. Fahrzeuge, die schon unter Pkt. 2.1. „Kastenwagen gemäß § 5 der Verordnung aus 1996“ angeführt sind, sind unverändert vorsteuerabzugsberechtigt.

2.3. Pritschenwagen gemäß § 7 der Verordnung aus 1996 und zugleich gemäß § 4 der Verordnung aus 2002

- Aixam Pro Pritsche
- Aixam Pro Van
- Chevrolet C/K (Silverado)
- Chevrolet Colorado
- Chevrolet S 10
- Dacia Logan Pick-Up
- Daewoo Pick Up Truck
- Daihatsu Hijet Pick Up und Kipper
- DFSK K01
- DFSK K01H
- DFSK K02
- DFSK V21
- DFSK V22
- Dodge Dakota
- Dodge Ram Pick Up¹⁾
- Fiat Fiorino Pick Up
- Fiat Fullback
- Fiat Strada
- Ford F 150 Pick Up²⁾
- Ford Ranger Pick Up³⁾
- Ford Ranger Pick Up (USA)

- Ford Ranger, ab Modelljahr 2019.75 (alle Modelle)
- Ford Ranger (P703)⁴⁾
- Ford Transit (Modellvarianten Einzelkabine und Doppelkabine)
- Hyundai H350 (Pritschenwagen)
- Isuzu D-Max
- Land Rover Defender 90, 110 und 130 Pick Up
- Mahindra Type BX5 SR 4 BU Bolero Doppel Kabine – offene Ladepritsche
- Mahindra Type BX5 SR 4 BU Bolero Single Kabine – offene Ladepritsche
- Mahindra GOA Doppel Kabine
- Mahindra GOA Single Kabine
- MAN TGE (Pritschenwagen)
- Mazda B2200
- Mazda B2500
- Mazda BT-200
- Mazda UN
- Mega Multitruck Pick Up, Kipper, Muldenkipper und Alu Pritsche
- Mercedes Benz G Pick Up
- Mercedes Benz G 6x6 Pick Up
- Mercedes-Benz Sprinter 907/910 Pritschenwagen
- Mercedes Benz X-Klasse (470) Pick-Up
- Mitsubishi L200 Pick Up
- Nissan Navara
- Nissan NP300 Navara (Typ D231) Single Kabine
- Nissan NP300 Navara (Typ D231) Doppel Kabine
- Nissan Pick Up
- Opel Campo
- Peugeot 504 Pick Up
- Piaggio Ape 50
- Piaggio Ape Classic
- Piaggio Ape TM
- Piaggio Porter Pick Up, Kipper und Muldenkipper
- Puch G Pick Up (Baumuster 5)
- Renault Alaskan
- Renault Express Pick Up
- Skoda Pick Up 797 Pritsche oder mit Kastenaufbau
- Skoda Pick Up 135 Pritsche oder mit Kastenaufbau
- SsangYong Actyon Sports
- Ssangyong FJP D4 – Musso Sports

- Ssangyong Musso Grand, Varianten BETL-EEA13, BETL-EEA23 und BETL-DEA21
- Suzuki Jimny (LKW) Type FJ
- Suzuki Samurai Pick Up
- Tata Xenon Single Kabine
- Tata Xenon Doppel Kabine lang⁵⁾
- Toyota Hi Lux
- Toyota Landcruiser Pick Up
- VW Amarok Pick Up
- VW Amarok (ab Baujahr 2023)
- VW Caddy

¹⁾ Vom Doppelkabinen-Pritschenwagen erfüllen die Fahrzeuge mit kurzer Ladefläche die Voraussetzungen für das Vorliegen eines Pritschenwagens nicht.

²⁾ Vom Doppelkabinen-Pritschenwagen (Modell „SuperCrew“) erfüllen die Fahrzeuge mit kurzer Ladefläche die Voraussetzungen für das Vorliegen eines Pritschenwagens nicht.

³⁾ Vom Doppelkabinen-Pritschenwagen des Modells ab 2012 erfüllen nur die für den österreichischen Markt durch den Generalimporteur eingeführten Fahrzeuge die Voraussetzungen für das Vorliegen eines Pritschenwagens.

⁴⁾ Nicht jedoch in der Ausstattungsvariante „Raptor“.

⁵⁾ Es handelt sich um die durch den Generalimporteur umgebauten Fahrzeuge mit längerer Pritsche.

Anmerkung: Soweit in den angeführten Pritschenwagen mit Doppelkabine erhältlich sind, erfüllen sie ebenfalls die Voraussetzungen der Verordnungen. Pritschenwagen, die sich von einem Klein-Autobus bzw Kleinbus iSd Verordnungen herleiten, sind generell als Lastkraftwagen einzustufen und sind daher in der Liste der Pritschenwagen nicht angeführt.

Hinsichtlich der **steuerlichen Behandlung von Pritschenwagen im Hinblick auf die geänderten Erläuterungen zur Kombinierten Nomenklatur** siehe Erlass des BMF, GZ BMF-010219/0265-VI/4/2007 vom 11.7.2007.

2.4. Klein-Autobusse gemäß § 10 Z 1 der Verordnung aus 1996

- Citroen Jumpy Kombi
- Fiat Scudo Kombi
- Hyundai H-100 Bus
- Hyundai Starex
- Mitsubishi L300 Bus
- Mitsubishi L400 Bus
- Mitsubishi Space Gear
- Peugeot Expert Kombi

Anmerkung: Siehe jedoch auch Pkt. 2.6. „Kleinbusse gemäß § 5 der Verordnung aus 2002“.

2.5. Klein-Autobusse gemäß § 10 Z 2 der Verordnung aus 1996

- Chevrolet Astro Van
- Chevrolet Sport Van
- Chevrolet Trans Sport
- Chrysler Grand Voyager
- Citroen Jumper Kombi
- *Citroen C 25 Kombi*
- Fiat Ducato Kombi
- Fiat Ducato Panorama
- Ford Transit Kombi und Busse
- GMC/Savanna
- Hyundai H-100 Bus (8-Sitzer, älteres Modell)
- Hyundai Starex (7-Sitzer)
- Hyundai Trajet Business
- Iveco Daily Combi und Iveco TurboDaily Combi
- KIA Carnival Super Station (ST)
- Mercedes Sprinter Kombi
- Mercedes Vito Kombi
- Mercedes V-Klasse
- Nissan Urvan
- Nissan Vanette Cargo Combi 8
- *Nissan Vanette*
- Opel Movano Combi
- Opel Vivaro Combi
- Peugeot Boxer Kombi und Luxusbus
- *Peugeot J5/J9/J7 Bus*
- Renault Grand Espace mit den Verankerungspunkten am Fahrzeugboden für die hinteren Sitze (nicht mit Gleitschienen)
- Renault Master JD – Kombi
- Renault Trafic Kombi
- Toyota Hi Ace Bus
- Toyota Previa
- *Toyota Lite Ace Bus*
- VW Caravelle, VW Caravelle GL, VW Caravelle Coach
- VW Combi CL
- VW FamilyVan
- VW LT Kombi
- VW Transporter Kombi
- VW Multivan

Anmerkung: Siehe jedoch auch Pkt. 2.6. „Kleinbusse gemäß § 5 der Verordnung aus 2002“.

Bis 1996 ausgelaufene Modelle sind *kursiv* gedruckt.

2.6. Kleinbusse gemäß § 5 der Verordnung aus 2002

- *Chevrolet Astro Van*
- *Chevrolet Sport Van*
- Chevrolet Trans Sport
- Chevrolet Uplander
- *Chrysler Ram Van*
- Chrysler Voyager
- Chrysler Grand Voyager
- Chrysler Pacifica
- Citroen Berlingo (Modelle ab 2009)
- Citroen C8
- *Citroen C 25*
- Citroen Evasion
- Citroen Jumper
- Citroen Jumpy
- Citroen Spacetourer
- DFSK V27
- Fiat Doblo (ab Modelljahr 2006)
- Fiat Ducato
- Fiat Scudo
- Fiat Talento
- Fiat Ulysse
- *Ford Aerostar*
- Ford Galaxy
- Ford Mercury Villager
- Ford Tourneo Connect (alle Modelle)
- Ford Tourneo Custom (alle Modelle)
- Ford Transit (alle Modelle)
- Ford Transit Connect (alle Modelle)
- Ford Transit Custom (alle Modelle)
- GAZ Gazelle
- *GMC/Savanna*
- *Honda Shuttle*
- Hyundai H-100
- Hyundai Starex
- Hyundai Staria
- Hyundai Trajet
- *Isuzu WFR, WFS 53 und Midi*
- Iveco Daily
- KIA Carnival
- Lancia Phedra
- Lancia Voyager
- Lancia Z
- MAN TGE
- Mazda E2000
- Mazda E2200
- Mazda MPV
- Mercedes-Benz Citan lang (420) und T-Klasse lang (420)

- Mercedes-Benz Citan extralang (415)
 - Mercedes Sprinter
 - Mercedes-Benz Sprinter 907/910
 - Mercedes Viano
 - Mercedes Vito
 - Mercedes-Benz EQV (447)
 - Mercedes-Benz eVito Tourer (447)
 - Mercedes-Benz Vito (447)
 - Mercedes V-Klasse
 - Mercedes 207, 208, 209, 210, 307, 309, 310 und MB 100
 - Mercedes-Benz V-Klasse (447)
 - Mitsubishi Grandis
 - Mitsubishi L 300
 - Mitsubishi L 400
 - Mitsubishi Space Gear
 - Mitsubishi Space Wagon ab Modelljahr 1999
 - Nissan e-NV200
 - Nissan Interstar
 - Nissan NFK Townstar (Evalia) lang
 - Nissan NV200
 - Nissan NV400
 - Nissan Primastar/Nissan NV300
 - Nissan Serena C23
 - Nissan Urvan
 - Nissan Vanette
 - Nissan Vanette Cargo
 - Opel Combo (Modelle ab 2012)
 - Opel Movano
 - Opel Sintra
 - Opel Vivaro
 - Opel Vivaro Kombi
 - Opel Vivaro Life
 - Opel Zafira Life
 - Peugeot Boxer
 - Peugeot Expert
 - Peugeot Expert Tepee
 - Peugeot Partner Tepee (Modelle ab 2009)
 - Peugeot Rifter
 - Peugeot Traveller
 - Peugeot J5/J9/J7
 - Peugeot 806
 - Peugeot 807
 - Pontiac TransSport
 - Renault Espace (Modelle bis 2014)
 - Renault Grand Espace
 - Renault Grand Kangoo und Kangoo Maxi (Modelle ab 2012)
 - Renault Grand Kangoo (Modelle ab 2023)
 - Renault Master
 - Renault Trafic
 - Seat Alhambra
 - SsangYong Rodius
 - Toyota Avensis Verso
 - Toyota Hi Ace
 - Toyota Lite Ace
 - Toyota Previa
 - Toyota Proace
 - Toyota Proace City Verso
 - Toyota Sienna
 - VW Caddy (alle Modelle)
 - VW Caravelle
 - VW Crafter
 - VW Der neue VW Multivan
 - VW Eurovan
 - VW ID. Buzz langer Radstand
 - VW LT
 - VW Multivan
 - VW Sharan
 - VW Transporter, TransVan, Combi CL
 - VW Type 70
- Anmerkung:** Hier werden die Fahrzeugtypen angeführt, die nach Ansicht des BMF unter Bedachtnahme auf die Entscheidung des EuGH vom 8.1. 2002, RS C-409/99, als vorsteuerabzugsberechtigte Kleinbusse anzusehen sind.
- Bis 2002 ausgelaufene Modelle sind *kursiv* gedruckt.

Wurde für ein Fahrzeug im Hinblick auf die mangelnde Kleinbus-Eigenschaft nach der Verordnung BGBl 1996/273 hinsichtlich der Anschaffungskosten ein Vorsteuerabzug nicht geltend gemacht, können die Veräußerung und die dauernde Entnahme des Fahrzeuges sowie auch die Überlassung eines solchen Fahrzeuges an einen Arbeitnehmer für Privatfahrten einschließlich Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ohne Betriebskostenbeiträge des Arbeitnehmers als nicht steuerbare Vorgänge behandelt werden. Die Bemessungsgrundlage für einen laufenden Eigenverbrauch ist bei diesen Fahrzeugen ohne AfA-Tangente anzusetzen.

2.7. Elektro-Kraftfahrzeuge und Elektro-Krafträder (§ 12 Abs 2 Z 2a UStG)

Ab 1.1.2016 ist gemäß § 12 Abs 2 Z 2a UStG idF StRefG 2015/2016 bei **Personenkraftwagen oder Kombinationskraftwagen** mit einem **CO₂-Emissionswert von 0 Gramm pro Kilometer** (zB Personenkraftwagen oder Kombinationskraftwagen mit ausschließlich elektrischem oder elektrohydraulischem Antrieb) ein Vorsteuerabzug unter den allgemeinen Voraussetzungen des § 12 UStG **möglich**.

Andere Personenkraftwagen oder Kombinationskraftwagen, zB **Hybridfahrzeuge**, die sowohl mit Elektromotor als auch mit Verbrennungsmotor angetrieben werden können, **berechtigen nicht zum Vorsteuerabzug**. Dies gilt unabhängig von der Art des Hybridfahrzeuges – also zB Vollhybrid, elektrischer Antrieb und Aufladung der Batterie durch Verbrennungsmotor (sogenannte „**Range Extender**“).

Gleiches gilt **ab 1.1.2020** für **Krafträder mit einem CO₂-Emissionswert von 0 Gramm pro Kilometer**. Da unter dem Begriff des Kraftrades ein Fahrzeug zu verstehen ist, dessen Fortbewegung nicht ausschließlich durch mechanische Umsetzung der Muskelkraft, sondern ganz oder teilweise durch Motoreinsatz bewirkt wird, berechtigen **zB Motorfahräder, Motorräder mit Beiwagen, Quads, Elektrofahrräder und Selbstbalance-Roller mit ausschließlich elektrischem oder elektrohydraulischem Antrieb** – bei Vorliegen der allgemeinen Voraussetzungen des § 12 UStG – zum Vorsteuerabzug (StRefG 2020).

Berechtigten Kraftfahrzeuge nach § 12 Abs 2 Z 2 *lit b* UStG zum Vorsteuerabzug (zB Fahrschulkraftfahrzeuge, Kleinbus iSd § 5 der VO BGBl II 2002/193), kann der Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit diesen Fahrzeugen unabhängig vom CO₂-Ausstoß geltend gemacht werden, weil die Antriebsform keine Voraussetzung des § 12 Abs 2 Z 2 *lit b* UStG ist (UStR 2000 Rz 1984).

Achtung!

Der **Vorsteuerabzug ist gedeckelt** mit der ertragsteuerlichen Höchstgrenze für die **Anschaffungskosten iHv € 40.000**. Das bedeutet, dass bei Überschreiten der „Luxusgrenze“ für den übersteigenden Teil ein **Eigenverbrauch** besteuert werden muss (vgl § 1 Abs 1 Z 2 lit a UStG). Bei **Anschaffungskosten von über € 80.000** steht überhaupt **kein Vorsteuerabzug** mehr zu, da die Anschaffungskosten ertragsteuerlich überwiegend nicht abzugsfähig sind (vgl § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG; siehe auch UStR 2000 Rz 1985).

Höhne/Jöchl/Lummerstorfer

Das Recht der Vereine Privatrecht, Öffentliches Recht, Steuerrecht

6. Auflage
Preis € 176,- | Wien 2019 | 980 Seiten
Best.-Nr. 87007006
ISBN 978-3-7007-7186-9



Bestellung unter shop.lexisnexis.at

Beispiel

Die Anschaffungskosten eines Personenkraftwagens, der einen CO₂-Emissionswert von 0 Gramm pro Kilometer aufweist (ausschließliche Nutzung für steuerpflichtige Umsätze) und für den nach § 12 Abs 2 Z 2 lit b UStG der Vorsteuerabzug nicht geltend gemacht werden kann (zB kein Kleinbus iSd § 5 der VO BGBl II 2002/193), betragen im Jahr 01 € 60.000 (brutto).

Im Jahr 02 verkauft der Unternehmer diesen Personenkraftwagen um € 50.000 (brutto).

Im Jahr 01 steht der Vorsteuerabzug nach § 12 Abs 2 Z 2a UStG zur Gänze iHv € 10.000 ($60.000 \div 1,2$) zu. Jener Teil der Aufwendungen, der ertragsteuerlichen Abzugsverböten unterliegt ($60.000 - 40.000 = 20.000 \div 1,2 = 16.666,67$ netto), unterliegt im Jahr der Anschaffung der Eigenverbrauchsbesteuerung nach § 1 Abs 1 Z 2 lit a UStG iHv € 3.333,33 ($16.666,67 \times 20\% = 3.333,33$).

Der Verkauf dieses Personenkraftwagens im Jahr 02 um € 50.000 (brutto) ist – sofern keine Steuerbefreiung (zB steuerfreie Ausfuhrlieferung oder steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung) zur Anwendung kommt – steuerpflichtig und das gesamte Entgelt iHv € 41.666,66 ($50.000 \div 1,2$) der Umsatzbesteuerung zu unterziehen. Hinsichtlich der im Jahr 01 durchgeföhrten Aufwandseigenverbrauchsbesteuerung nach § 1 Abs 1 Z 2 lit a UStG ($20.000 \div 1,2 \times 20\% = 3.333,33$) kann im Jahr 02 eine positive Vorsteuerberichtigung iSd § 12 Abs 10 UStG ($4/5$ von $3.333,33 = 2.666,66$) vorgenommen werden (vgl UStR 2000 Rz 59).

3. GESETZLICHE BASISPAUSCHALIERUNG (USt) – PAUSCHALIERUNG VON VORSTEUERN (§ 14 UStG)

| Gesetzliche Basispauschalierung (USt) – Pauschalierung von Vorsteuern | |
|---|--|
| Rechtsquelle | <ul style="list-style-type: none"> • § 14 Abs 1 Z 1, Abs 4 und 5 UStG • UStR 2000 Rz 2226 ff |
| Voraussetzungen | <ul style="list-style-type: none"> • <i>Tätigkeiten iSd § 22 EStG</i> (selbständige Arbeit) oder <i>§ 23 EStG</i> (Gewerbebetrieb); • <i>keine Buchführungspflicht und keine freiwillige Buchführung</i> (ab 1.1.2016 – siehe § 28 Abs 4 Z 1 UStG idF StRefG 2015/2016); • <i>Umsätze iSd § 125 Abs 1 BAO des Vorjahres ≤ € 220.000;</i> • Bei <i>Betriebseröffnung</i> kann die Vorsteuerpauschalierung angewendet werden, wenn im ersten Jahr die Umsatzgrenze voraussichtlich nicht überschritten wird (vgl UStR 2000 Rz 2229). • Die Inanspruchnahme der Vorsteuerpauschalierung ist <i>unabhängig</i> von der Inanspruchnahme der <i>Basispauschalierung in der ESt</i> nach § 17 EStG (Betriebsausgabenpauschalierung). |
| Bemessungsgrundlage | <ul style="list-style-type: none"> • <i>Gesamtumsatz</i> aus Tätigkeiten iSd § 22 EStG und § 23 EStG mit Ausnahme der Umsätze aus Hilfsgeschäften wie zB Anlagenverkäufe. • Gesamtumsatz ist <i>im § 17 Abs 5 UStG definiert</i> (zB bleiben unecht befreite Umsätze außer Ansatz; vgl UStR 2000 Rz 2233). |
| Pauschalsatz | <ul style="list-style-type: none"> • 1,8% der oben angeführten Bemessungsgrundlage (max. Vorsteuer iHv € 3.960 pa). |

| | |
|--|---|
| Neben dem Pauschalsatz als Vorsteuer abzugsfähig | <ul style="list-style-type: none"> • Vorsteuerbeträge für Lieferungen von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die der Abnutzung unterliegen und deren Anschaffungskosten € 1.100 übersteigen, sowie für die Lieferung von Grundstücken des Anlagevermögens. Diese Ausnahme gilt sinngemäß für die entrichtete EUSt für Einfuhren, die diesen Lieferungen entsprechen; • Vorsteuerbeträge für sonstige Leistungen im Zusammenhang mit der Herstellung von abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, deren Herstellungskosten € 1.100 übersteigen; • Vorsteuerbeträge für Lieferungen von Waren, Rohstoffen, Halberzeugnissen, Hilfsstoffen und Zutaten, die nach ihrer Art und ihrem betrieblichen Zweck in ein Wareneingangsbuch (§ 128 BAO) einzutragen sind oder einzutragen wären, sowie Vorsteuerbeträge für Fremdlöhne, soweit diese unmittelbar in Leistungen eingehen, die den Betriebsgegenstand bilden. Diese Ausnahme gilt sinngemäß für die entrichtete EUSt für Einfuhren, die diesen Lieferungen entsprechen. |
| Erklärung auf Anwendung der Vorsteuerpauschalierung | <ul style="list-style-type: none"> • <i>Schriftliche Erklärung</i> gegenüber dem Finanzamt auf Anwendung der Pauschalierung <i>bis zur Rechtskraft des Bescheides</i> des betreffenden Jahres, in dem erstmals der Vorsteuerabzug pauschaliert werden soll (§ 14 Abs 4 UStG); • <i>zweijährige Bindung</i> (siehe dazu unten)! |
| Widerruf der Vorsteuerpauschalierung | <ul style="list-style-type: none"> • Die Erklärung, die Vorsteuern pauschaliert geltend zu machen, <i>bindet</i> den Unternehmer für mindestens <i>zwei Kalenderjahre</i>. • Die Erklärung kann <i>nur mit Wirkung vom Beginn eines Kalenderjahres an widerrufen</i> werden. Der Widerruf ist bis zur Rechtskraft des dieses Kalenderjahr betreffenden Bescheides gegenüber dem Finanzamt schriftlich zu erklären (§ 14 Abs 5 UStG). |
| Erneute Erklärung auf Anwendung der Vorsteuerpauschalierung | <ul style="list-style-type: none"> • Eine <i>erneute</i> Ermittlung des Vorsteuerabzuges nach Durchschnittssätzen ist <i>frühestens nach Ablauf von fünf Kalenderjahren</i> zulässig (§ 14 Abs 5 lit b UStG). |

Mittendorfer

Umsatzsteuer in der Unternehmensinsolvenz

Preis € 65,- | Wien 2024 | 322 Seiten
Best.-Nr. 37.084.001
ISBN 978-3-7007-8873-7



Bestellung unter shop.lexisnexis.at

4. ZENTRALE BEGRIFFE DER UMSATZSTEUER-BINNENMARKTREGELUNG

4.1. Innergemeinschaftliche Lieferung

Lieferungen zwischen Unternehmern in verschiedenen EU-Mitgliedstaaten bezeichnet man als innergemeinschaftliche Lieferungen, **wenn die gelieferten Gegenstände von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat gelangen**. Liefert ein Unternehmer in Österreich an einen Unternehmer im übrigen Gemeinschaftsgebiet, so ist diese Lieferung – wie die Ausfuhrlieferung – unter bestimmten Voraussetzungen **steuerfrei**.

Eine innergemeinschaftliche Lieferung ist steuerfrei, wenn folgende **Voraussetzungen** erfüllt sind (vgl Art 7 Abs 1 UStG idF StRefG 2020 und UStR 2000 Rz 3981):

- Der Gegenstand der Lieferung muss von einem Mitgliedstaat in das übrige Gemeinschaftsgebiet, dh in einen anderen Mitgliedstaat, befördert oder versendet werden (Warenbewegung).
- Der Abnehmer ist ein Unternehmer, der den Gegenstand der Lieferung für sein Unternehmen erworben hat, oder eine juristische Person, die nicht Unternehmer ist oder die den Gegenstand der Lieferung nicht für ihr Unternehmen erworben hat (Abnehmerqualifikation).
- Der Abnehmer hat dem liefernden Unternehmer seine von einem anderen Mitgliedstaat erteilte UID mitgeteilt (ab 1.1.2020/StRefG 2020).
- Die Lieferung muss steuerbar sein.
- Der Erwerb des Gegenstandes der Lieferung ist beim Abnehmer in einem anderen Mitgliedstaat steuerbar (Erwerbsbesteuerung).
- Der liefernde Unternehmer ist seiner Verpflichtung zur Abgabe der Zusammenfassenden Meldung nachgekommen oder hat sein Versäumnis zur Zufriedenheit der zuständigen Behörden ordnungsgemäß begründet (ab 1.1.2020/StRefG 2020).
- Die genannten Voraussetzungen müssen buchmäßig nachgewiesen werden (Buchnachweis). Dazu gehört auch die Aufzeichnung der UID des Abnehmers der Lieferung.
- Bei der Lieferung dürfen nicht die Vorschriften über die Differenzbesteuerung zur Anwendung gelangen.

Dies gilt nicht, wenn der Unternehmer wusste oder wissen musste, dass die betreffende Lieferung im Zusammenhang mit Umsatzsteuerhinterziehungen oder sonstigen, die Umsatzsteuer betreffenden Finanzvergehen steht (Art 6 Abs 1 zweiter Satz UStG idF StRefG 2015/2016).

Hinsichtlich **Details** siehe UStR 2000 Rz 3982 bis Rz 3993.

Sorgfaltspflichten und Vertrauensschutz

Mit der in Art 7 Abs 4 UStG enthaltenen Vertrauensschutzregelung wird dem Unternehmer bei einer innergemeinschaftlichen Lieferung die Steuerbefreiung trotz fehlender Voraussetzung belassen, wenn er bei **Beachtung der einem ordentlichen Kaufmann obliegenden Sorgfalt** die unrichtigen Angaben des Abnehmers nicht erkennen konnte. Was der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns entspricht, kann nicht generell gesagt werden, sondern ist im Einzelfall zu entscheiden. Maßgebend sind nicht die persönlichen Eigenschaften, Gewohnheiten und Kenntnisse des Unternehmers, sondern ein objektiver Maßstab, das Verhalten eines ordentlichen, gewissenhaften Kaufmannes, wobei der Sorgfaltsmaßstab nach Geschäftszweigen differieren kann.

Die Frage des Gutgläubensschutzes stellt sich erst dann, wenn der Unternehmer seinen Nachweispflichten nachgekommen ist (BFH 8.11.2007, V R 26/05). So ersetzt zB die zeitgerechte Überprüfung der UID

des Abnehmers auf ihre Gültigkeit für sich allein nicht die darüber hinaus geforderten Nachweispflichten. Im Fall einer innergemeinschaftlichen Verbringung iSd Art 7 Abs 2 UStG ist die Vertrauensschutzregelung mangels Abnehmer, der unrichtige Angaben gemacht haben kann, nicht anwendbar (siehe VwGH 28.3.2014, 2012/16/0009) (UStR 2000 Rz 4016).

Zum **Nachweis der Unternehmereigenschaft des Abnehmers** wird der Sorgfaltspflicht des Unternehmers im Regelfall dadurch genügt, dass er sich die UID des Abnehmers nachweisen lässt. Die Inanspruchnahme des Bestätigungsverfahrens des Art 28 Abs 2 UStG ist bei ständigen Geschäftsbeziehungen nur in Zweifelsfällen erforderlich. Holt ein dem Unternehmer unbekannter Abnehmer aus einem anderen Mitgliedstaat unter Ausweis einer UID Waren ab, wird hingegen regelmäßig eine Abfrage nach Stufe zwei des Bestätigungsverfahrens erforderlich sein (UStR 2000 Rz 4017).

In **Abholfällen** hat der liefernde Unternehmer gemäß Art 7 Abs 4 UStG die Identität des Abholenden festzuhalten. Wie die Identität des Abholenden festgehalten wird, bleibt dem Unternehmer überlassen. Zweckmäßigerweise wird er sich einen geeigneten Ausweis (Reisepass, Führerschein) vom Abholenden zeigen lassen und dann die maßgebenden Daten schriftlich festhalten (UStR 2000 Rz 4018).

4.2. Innergemeinschaftliches Verbringen

Als *innergemeinschaftliche Lieferung* gilt auch, **wenn ein Unternehmer Gegenstände seines Unternehmens in das übrige Gemeinschaftsgebiet zu seiner Verfügung verbringt** (vgl Art 3 Abs 1 UStG). **Ausgenommen** sind Gegenstände, die nur zur vorübergehenden Verwendung im anderen Mitgliedstaat dienen, wie zB Werkzeuge für eine Baustelle. Das innergemeinschaftliche Verbringen ist **im Inland grundsätzlich steuerfrei**, löst aber **im anderen Mitgliedstaat Erwerbsteuerbarkeit** aus. Bemessungsgrundlage ist der Einkaufspreis oder die Selbstkosten.

Das **Verbringen** eines Gegenstandes gemäß Art 1 Abs 1 UStG **im Rahmen einer Konsignationslagerregelung gilt nicht als Lieferung** gegen Entgelt. Art 1a UStG ist sinngemäß anzuwenden (Art 3 Abs 2 UStG idF StRefG 2020).

4.3. Rechnungsausstellung

Der Leistungserbringer hat über steuerfreie Lieferungen iSd Art 7 UStG eine Rechnung auszustellen, in der sowohl die **eigene UID als auch jene des Abnehmers bzw Leistungsempfängers** anzuführen ist. Das gilt nicht in den Fällen des Art 1 Abs 7 und des Art 2 UStG (vgl Art 11 Abs 2 UStG).

Der Unternehmer ist zur Ausstellung von Rechnungen verpflichtet für:

1. steuerfreie Lieferungen iSd Art 6 Abs 1 UStG;
2. Lieferungen iSd Art 2 UStG;
3. sonstige Leistungen, die gemäß Art 3a Abs 1 UStG im Inland ausgeführt werden;
4. Lieferungen, die gemäß Art 3 Abs 3 UStG im Inland ausgeführt werden.

In Fällen der Z 1 und 2 ist die Rechnung bis spätestens am fünfzehnten Tag des Kalendermonates, der auf den Kalendermonat folgt, in dem die Lieferung ausgeführt worden ist, unter Hinweis auf die Steuerfreiheit auszustellen. Besteht eine Verpflichtung gemäß Z 3 muss die Steuer gesondert auf der Rechnung ausgewiesen werden (Art 11 Abs 1 UStG idF StRefG 2015/2016).

4.4. Innergemeinschaftlicher Erwerb

Das Gegenstück zur innergemeinschaftlichen Lieferung ist der innergemeinschaftliche Erwerb (siehe Art 1 UStG). **Bezieht ein Unternehmer in Österreich Waren von einem anderen Unternehmer aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet für sein Unternehmen**, so ist der Erwerb in Österreich zu versteuern („Erwerbsteuer“).

Ein innergemeinschaftlicher Erwerb liegt vor, wenn

- ein Gegenstand aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet ins Inland gelangt,
- der Erwerber ein Unternehmer ist, der den Gegenstand für sein Unternehmen erwirbt, oder
- eine juristische Person, die nicht Unternehmer ist oder die den Gegenstand nicht für ihr Unternehmen erwirbt und
- die Lieferung an den Erwerber durch einen Unternehmer gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausgeführt wird und
- die Lieferung an den Erwerber nach dem Recht des Mitgliedstaates, der für die Besteuerung des Liefersers zuständig ist, nicht aufgrund der Kleinunternehmerregelung steuerfrei ist (vgl Art 1 Abs 2 UStG).

Als innergemeinschaftlicher Erwerb gilt auch die Verbringung von Unternehmensgegenständen aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet ins Inland durch einen Unternehmer zu seiner Verfügung (vgl Art 1 Abs 3 UStG). **Ausgenommen** ist die bloß vorübergehende Verwendung im Inland, zB die Verwendung von Werkzeugen für eine Baustelle.

Das **Verbringen** eines Gegenstandes gemäß Art 1 Abs 3 UStG **gilt nicht als innergemeinschaftlicher Erwerb** gegen Entgelt, **wenn** die **Voraussetzungen für die Konsignationslagerregelung vorliegen** (vgl Art 1a Abs 1 UStG idF StRefG 2020).

Der **Ort des innergemeinschaftlichen Erwerbs** ist grundsätzlich jeweils dort, wo sich der Gegenstand am Ende der Beförderung oder Versendung befindet (vgl Art 3 Abs 8 UStG). Die Steuer-schuld entsteht mit Ausstellung der Rechnung, spätestens jedoch am 15. Tag des dem Erwerb folgenden Kalendermonats (vgl Art 19 Abs 2 UStG).

4.5. Vorsteuerabzug

Der **Erwerber kann die Steuer aufgrund des Erwerbes sofort als Vorsteuer abziehen, sofern** der Gegenstand für sein Unternehmen erworben wurde und die sonstigen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug vorliegen (zB kein Ausschluss wegen unecht befreiter Umsätze). Die Steuer aufgrund des Erwerbes kann somit nur dann zum Kostenfaktor werden, wenn der Erwerber nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist (vgl Art 12 Abs 1 Z 1 UStG).

4.6. Versandhandel

Für den Versandhandel besteht eine **Sonderregelung**. Ein **Versandhandel liegt vor, wenn** von einem Unternehmer aus dem Gebiet eines Mitgliedstaates in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaates Gegenstände an private oder an bestimmte andere Abnehmer ohne eigene UID befördert oder versendet werden und die gesamten Umsätze des Unternehmers die jeweilige **Lieferschwelle** des Bestimmungslandes überschreiten. Der **Ort der Lieferung verlagert sich in diesem Fall dorthin**,

wo die Beförderung oder Versendung endet. Die Lieferschwelle richtet sich nach den Vorschriften des jeweiligen Bestimmungslandes (für Lieferungen nach Österreich beträgt die Lieferschwelle seit 1.1.2011 € 35.000; davor € 100.000).

Liefert ein Unternehmer aus Österreich Waren an private oder an bestimmte andere Abnehmer in das übrige Gemeinschaftsgebiet, so hat er die Lieferschwelle des jeweiligen Bestimmungslandes zu beachten. Der Unternehmer hat jedoch die **Möglichkeit mittels Antrag gegenüber der Finanzverwaltung des Bestimmungslandes auf die Anwendung der Lieferschwelle zu verzichten.** Dies hat jedoch zur Folge, dass auch die Lieferungen unter der jeweiligen Lieferschwelle im Bestimmungsland der Umsatzbesteuerung unterliegen. Für verbrauchssteuerepflichtige Waren gilt die Lieferschwelle nicht, dh die Versandhandelsregelung kommt auch dann zur Anwendung, wenn der Unternehmer die Lieferschwelle nicht überschreitet (zB für Wein oder Tabakwaren) (vgl Art 3 Abs 3 bis 7 UStG).

Hinsichtlich **Details** siehe UStR 2000 Rz 3714 ff.

Hinsichtlich Einfuhr-Versandhandelsumsätze (ab 1.7.2021) siehe UStR 2000 Rz 451 ff.

Hinweis

Der **innergemeinschaftliche Versandhandel wurde** durch das AbgÄG 2020 (BGBl I 2019/91) **mit Wirkung ab 1.7.2021** (Beschluss EU-Rat vom 20.7.2020) **neu geregelt.**

Da **mit Wirkung ab 1.7.2021 die Lieferschwelle abgeschafft** wurde, sind ab diesem Zeitpunkt innergemeinschaftliche Versandhandelsumsätze grundsätzlich im Bestimmungsland zu versteuern. Zudem kann die in anderen EU-Mitgliedstaaten zu entrichtende Umsatzsteuer auf innergemeinschaftliche Versandhandelsumsätze über den EU-One-Stop Shop (EU-OSS) in nur einem EU-Mitgliedstaat erklärt werden.

Für Umsätze von Kleinunternehmern besteht dazu seit 1.7.2021 eine Vereinfachung, nach der die Besteuerung von innergemeinschaftlichen Versandhandelsumsätzen im Ansässigkeitsstaat, dh im Ursprungsland der Waren, erfolgt. Voraussetzung ist, dass der Unternehmer über keine Betriebsstätte in einem anderen EU-Mitgliedstaat verfügt und in anderen EU-Mitgliedstaaten innergemeinschaftliche Versandhandelsumsätze und Dienstleistungen iSd Art 3a Abs 5 Z 1 UStG von insgesamt maximal € 10.000 tätigt. Auf die Anwendung dieser Vereinfachungsregelung kann verzichtet werden.

Umsatzsteuer One-Stop-Shop (OSS)

Der **OSS** ist ein **elektronisches Portal, über das Unternehmen die in der EU anfallende Umsatzsteuer** für bestimmte Umsätze seit 1.7.2021 **erklären und bezahlen können.** Verwendet ein Unternehmen die Sonderregelung für den OSS, entfällt die Verpflichtung, sich für die Umsätze, die über den OSS erklärt werden können, im jeweiligen Mitgliedstaat zur Umsatzsteuer zu registrieren. Zudem sind Umsätze, die über den OSS erklärt werden, in Österreich weder in die UVA noch in die jährliche Umsatzsteuererklärung aufzunehmen.

Innerhalb der EU gibt es **drei verschiedene One-Stop-Shop Schemen**: Über den **EU-OSS** können sonstige Leistungen an Nichtunternehmer, innergemeinschaftliche Versandhandelsumsätze und bestimmte Umsätze einer Plattform erklärt werden. Über den **IOSS** (Import One-Stop-Shop) können sowohl EU-Unternehmen als auch Drittlandsunternehmen Einfuhr-Versandhandelsumsätze erklären. Für den **Nicht-EU-OSS** (eVAT) können sich nur Drittlandsunternehmen registrieren, um dort ihre Umsatzsteuer für Dienstleistungen an Nichtunternehmer zu erklären.

| Überblick über die One-Stop-Shops (OSS) nach Leistungserbringer und Umsatz in der EU | | | |
|---|--------------------------------------|---|--|
| | Nicht-EU-OSS (§ 25a UStG) | IOSS (§ 25b UStG) | EU-OSS (Art 25a UStG) |
| EU-Unternehmer | Registrierung nicht möglich | Einfuhr-Versandhandelsumsätze bis max. € 150 (wahlweise über einen IOSS-Vertreter) | Dienstleistungen an Nichtunternehmer ¹⁾ Inneregemeinschaftliche Versandhandelsumsätze Innerstaatliche Lieferungen durch Plattformen (§ 3 Abs 3a Z 2 UStG) |
| Drittlands-Unternehmer | Dienstleistungen an Nichtunternehmer | Einfuhr-Versandhandelsumsätze bis max. € 150 (nur mit IOSS-Vertreter) | Inneregemeinschaftliche Versandhandelsumsätze Innerstaatliche Lieferungen durch Plattformen (§ 3 Abs 3a Z 2 UStG) |

¹⁾ Dienstleistungen können nur im EU-OSS erklärt werden, wenn der Unternehmer im Mitgliedstaat, in dem die Leistung erbracht wird, nicht niedergelassen ist.

Quelle: UStR Rz 4300d

Über folgende **Internetseite** können **weitere Informationen zum One-Stop-Shop** abgerufen werden: <https://www.usp.gv.at/steuern-finanzen/umsatzsteuer-ueberblick/weitere-informationen-zur-umsatzsteuer/Umsatzsteuer-One-Stop-Shop.html>

Quelle für Umsatzsteuer One-Stop-Shop (OSS): www.usp.gv.at

4.7. Grenzüberschreitende Dienstleistungen (sonstige Leistungen)

Seit 1.1.2010 richten sich die Bestimmungen für den Ort der sonstigen Leistungen grundsätzlich nach der Unternehmereigenschaft des Leistungsempfängers (vgl. Generalklausel § 3a Abs 6 und Abs 7 UStG). So wird eine Dienstleistung (sonstige Leistung), die an einen Unternehmer als Leistungsempfänger für dessen Unternehmen erbracht wird, dort ausgeführt, wo der die Dienstleistung (sonstige Leistung) empfangende Unternehmer sein Unternehmen (Betriebsstätte) betreibt.

Ist der Empfänger der Dienstleistung (sonstige Leistung) ein **Nichtunternehmer**, wird die sonstige Leistung an dem Ort ausgeführt, an dem der leistende Unternehmer sein Unternehmen betreibt. Zu beachten sind allerdings die **zahlreichen Ausnahmeregelungen** für einzelne Arten von Dienstleistungen.

Zum „**Ort der sonstigen Leistung**“ im Detail siehe die Ausführungen unten in Pkt. 6.

Die **UID dient als Nachweis für die Unternehmereigenschaft** des Leistungsempfängers. Weiters ist die Abgabe einer Zusammenfassenden Meldung (ZM) vorgesehen.

Quelle für Teile von Pkt. 4.: www.bmf.gv.at

5. ZUSAMMENFASSEDE MELDUNG (ZM)

5.1. Allgemeines

Am Binnenmarkt beteiligte Unternehmer haben monatlich/quartalsweise zusätzlich zu allfälligen Umsatzsteuervoranmeldungen und neben der jährlichen Umsatzsteuererklärung eine Zusammenfassende Meldung (ZM) bei dem – für die Erhebung der Umsatzsteuer – zuständigen Finanzamt einzureichen. In der ZM sind die **UID der jeweiligen jeweiligen Geschäftspartner** und der **Gesamtwert aller an diese ausgeführten innergemeinschaftlichen Umsätze (Lieferungen und Dienstleistungen)** für den Meldezeitraum anzugeben. Die in den ZM enthaltenen Informationen werden von den Mitgliedstaaten regelmäßig ausgetauscht.

Seit 1.1.2010 müssen **auch sonstigen Leistungen (Dienstleistungen)**, bei denen die Steuer-schuld gemäß Art 196 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie zwingend auf einen Leistungsempfänger im EU-Gemeinschaftsgebiet übergeht, in die ZM aufgenommen werden.

Die **ZM ist elektronisch über FinanzOnline zu übermitteln**. Ist dem Unternehmer die elektronische Übermittlung der Steuererklärung (ZM) mangels technischer Voraussetzung **unzumutbar**, hat die Übermittlung der ZM mit amtlichem Vordruck (Formular U 13 bzw U 14) zu erfolgen (siehe dazu UStR 2000 Rz 4216).

Die ZM gilt als Steuererklärung. Bei verspäteter Einreichung kann ein **Verspätungszuschlag** in Höhe von **bis zu 1% der Summe aller zu meldenden Bemessungsgrundlagen** festgesetzt werden (**Höchstbetrag € 2.200**). Ist die Summe negativ (zB bei einer Minderung der Bemessungsgrundlage), kommt ein Verspätungszuschlag nicht in Betracht. Die Abgabe von ZM kann durch Festsetzung einer **Zwangsstrafe (Höchstbetrag € 5.000)** erzwungen werden (vgl UStR 2000 Rz 4211).

Gleichzeitig stellt die ZM eine für den gesamten Binnenmarkt vorgesehene Kontrollmeldung dar. Die darin erfassten Daten stehen den Finanzverwaltungen der Mitgliedstaaten wechselseitig zur Verfügung.

Zusätzlich zur ZM müssen die Daten über die innergemeinschaftlichen Warenbewegungen auch der Bundesanstalt Statistik Österreich übermitteln (sogenannte **INTRASTAT-Meldungen**).

5.2. Meldepflichtige Unternehmer

Meldepflichtig sind **Unternehmer (§ 2 UStG)**, die während eines Meldezeitraumes innergemeinschaftliche Lieferungen (oder einer Lieferung gleichgestellte Verbringungen) und im übrigen Gemeinschaftsgebiet steuerpflichtige sonstigen Leistungen, für die der Leistungsempfänger nach Art 196 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie die Steuer schuldet, ausgeführt haben (siehe UStR 2000 Rz 4188). Eine ZM haben auch Unternehmer abzugeben, die als Erwerber bei einem Dreiecksgeschäft gemäß Art 25 UStG steuerpflichtige Lieferungen im Meldezeitraum getätigt haben. Als Unternehmer gelten auch nichtselbständige juristische Personen iSd § 2 Abs 2 Z 2 UStG (Organgesellschaften), sofern sie eine eigene UID haben.

Führen **pauschalierte Land- und Forstwirte** innergemeinschaftliche Lieferungen aus, so müssen diese ebenfalls eine ZM abgeben, obwohl diese Umsätze *nicht* steuerbefreit sind (siehe hierzu auch UStR 2000 Rz 2858 und Rz 3988) (vgl UStR 2000 Rz 4154).

„Null-Meldungen“: Für Meldezeiträume, in denen keine innergemeinschaftlichen Lieferungen oder im übrigen Gemeinschaftsgebiet steuerpflichtige sonstige Leistungen, für die der Leistungsempfänger nach Art 196 MwSt-RL 2006/112/EG idF Richtlinie 2008/8/EG die Steuer schuldet, ausgeführt wurden, sind keine ZM abzugeben, außer der Unternehmer wird von der Abgabenbehörde zur Abgabe einer ZM aufgefordert (vgl UStR 2000 Rz 4155).

5.3. Meldefrist der ZM

Meldepflichtige Unternehmer haben **bis zum Ablauf des auf den Meldezeitraum** (Kalendermonat oder Kalendervierteljahr) **folgenden Kalendermonats** eine ZM elektronisch (Ausnahmen siehe UStR 2000 Rz 4153) einzureichen. Der **Meldezeitraum** umfasst – **abhängig vom Voranmeldungszeitraum für die Umsatzsteuervoranmeldung** – einen Kalendermonat oder ein Kalendervierteljahr. Erfolgt eine Änderung des Voranmeldezeitraumes, so passt sich der ZM-Meldezeitraum automatisch an. Die Zusammenfassung mehrerer Meldezeiträume (Monate oder Quartale) in einer ZM ist nicht zulässig (vgl UStR 2000 Rz 4186).

Für die vierteljährliche Abgabe gilt:

- Innergemeinschaftliche Lieferungen, die in den ersten beiden Monaten des Meldezeitraumes ausgeführt worden sind, sind in der ZM für diesen Zeitraum zu melden, unabhängig vom Zeitpunkt der Rechnungsausstellung (vgl UStR 2000 Rz 4189).
- Bei innergemeinschaftlichen Lieferungen, die im letzten Monat des Meldezeitraumes ausgeführt worden sind, ist auf den Zeitpunkt der Ausstellung der Rechnung abzustellen. Wird die Rechnung für diese Lieferung noch in diesem Monat ausgestellt, so ist die Meldung in diesem Meldezeitraum vorzunehmen. Wird die Rechnung für diese Lieferung erst nach Ablauf des Meldezeitraumes ausgestellt, so hat die Meldung im nächsten Meldezeitraum zu erfolgen (vgl UStR 2000 Rz 4190).
- Da bei den innergemeinschaftlichen Lieferungen gleichgestellten Verbringungen keine Rechnungen gelegt werden können, sind bei innergemeinschaftlichen Verbringungen, die im letzten Monat des Meldezeitraumes ausgeführt werden, die Angaben für den nächsten Meldezeitraum zu machen (vgl UStR 2000 Rz 4191).
- Beim Dreiecksgeschäft sind die Lieferungen des Erwerbers an den Empfänger in jenem Meldezeitraum anzugeben, in dem die Steuerschuld für diese Lieferungen entstanden ist (vgl UStR 2000 Rz 4192).

- Sonstige Leistungen, für die der Leistungsempfänger die Steuer nach Art 196 der Mehrwertsteuer-systemrichtlinie schuldet, sind in die ZM jenes Meldezeitraums aufzunehmen, in dem die Leistungen ausgeführt worden sind (vgl UStR 2000 Rz 4193).

5.4. Meldeinhalt der ZM

Bei **innergemeinschaftlichen Lieferungen** iSd Art 7 Abs 1 UStG (mit Ausnahme der Lieferung neuer Fahrzeuge an Abnehmer ohne UID) muss angegeben werden (vgl UStR 2000 Rz 4161):

- die UID eines jeden Erwerbers, unter der an diesen die innergemeinschaftlichen Lieferungen ausgeführt wurden;
- für jeden Erwerber die Summe der Bemessungsgrundlagen der an ihn ausgeführten innergemeinschaftlichen Lieferungen (Bemessungsgrundlage ist der Einkaufspreis oder die Selbstkosten).

Bei **innergemeinschaftlichen Verbringungen** iSd Art 7 Abs 2 UStG, die innergemeinschaftlichen Lieferungen gleichgestellt sind, muss angegeben werden (vgl UStR 2000 Rz 4162):

- Die UID des Unternehmers in den Mitgliedstaaten, in die er die Gegenstände unternehmensintern verbracht hat und
- die hierauf entfallende Summe der Bemessungsgrundlagen.

Verbringt ein Unternehmer Gegenstände unter Anwendung der Konsignationslagerregelung (siehe UStR 2000 Rz 3691 ff), hat der liefernde Unternehmer gemäß Art 21 Abs 3 iVm Art 21 Abs 6 UStG die UID des geplanten Erwerbers sowie jede Änderung der gemeldeten Angaben in der ZM anzugeben. Bei Unterlassung der Angaben oder Falschangaben ist die Verbringung im Bestimmungsland steuerpflichtig. Im Ursprungsland ist die Verbringung steuerfrei.

Bei **Dreiecksgeschäften** handelt es sich um eine besondere Form des Reihengeschäftes über Lieferungen mit drei Unternehmern, die ihren Sitz bzw Wohnsitz in drei verschiedenen Mitgliedstaaten haben. Bei Vorliegen eines Dreiecksgeschäftes hat nur der *zweite Unternehmer in der Reihenfolge (Erwerber)* dieses Dreiecksgeschäftes in der ZM wie folgt anzugeben (vgl UStR 2000 Rz 4164):

- die UID des Empfängers der vom Erwerber bewirkten nachfolgenden Lieferung, die dem Empfänger im Bestimmungsmitgliedstaat der versandten oder beförderten Gegenstände erteilt worden ist;
- für jeden einzelnen dieser Empfänger die Summe der Entgelte der auf diese Weise vom Unternehmer im Bestimmungsmitgliedstaat der versandten oder beförderten Gegenstände bewirkten Lieferungen;
- einen Hinweis auf das Vorliegen eines Dreiecksgeschäftes durch das Eintragen der Ziffer 1 in der Spalte „Dreiecksgeschäfte“ des amtlichen Vordruckes U 13 bzw U 14.

Kommt der Unternehmer dieser Erklärungspflicht nach, gilt der innergemeinschaftliche Erwerb iSd Art 3 Abs 8 zweiter Satz UStG als besteuert (vgl UStR 2000 Rz 4165).

Bei der *Lieferung des ersten Unternehmers an den zweiten Unternehmer (Erwerber)* handelt es sich um eine „normale“ innergemeinschaftliche Lieferung; es ist kein Hinweis auf das Vorliegen eines Dreiecksgeschäftes (Spalte Dreiecksgeschäft im Vordruck U 13 bzw U 14) vorzunehmen (vgl UStR 2000 Rz 4163).

Bei **sonstigen Leistungen (Dienstleistungen)**, die in einem anderen Mitgliedstaat steuerpflichtig sind, und für die der Leistungsempfänger die Steuer nach Art 196 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie schuldet, muss angegeben werden (vgl UStR 2000 Rz 4166):

- die UID eines jeden Leistungsempfängers, unter der an diesen die steuerpflichtigen sonstigen Leistungen erbracht wurden;
- für jeden Leistungsempfänger die Summe der Bemessungsgrundlagen dieser sonstigen Leistungen.

Diese sonstigen Leistungen sind mangels Steuerbarkeit im Inland weder in die Umsatzsteuervoranmeldung (U 30) noch in die Umsatzsteuerjahreserklärung (U 1) aufzunehmen (siehe UStR 2000 Rz 2687).

Hinweis

Die Angaben sind für den Meldezeitraum zu machen, in dem die steuerpflichtige sonstige Leistung *ausgeführt* wird (Art 21 Abs 7 letzter Satz UStG idF BBG 2009; siehe auch UStR 2000 Rz 4193); auf die Ausstellung der Rechnung kommt es nicht an!

5.5. Nachträgliche Änderungen und Berichtigungen

Ändern sich die Bemessungsgrundlagen für die meldepflichtigen Umsätze (zB durch Rabattgewährung, Uneinbringlichkeit, Rechnungsstornierungen), ist dies **im Zeitraum der Änderung zu melden** (hinsichtlich Details siehe UStR 2000 Rz 4201).

Eine **nachträgliche Berichtigung** einer unrichtigen bzw unvollständigen ZM ist von der *Änderung der Bemessungsgrundlage* zu unterscheiden (vgl UStR 2000 Rz 4202). Wird nachträglich erkannt, dass eine abgegebene ZM unrichtig oder unvollständig ist, so ist die ursprüngliche ZM **innerhalb eines Monats** (gerechnet ab Erkennen des Fehlers) **zu berichtigen**. Betroffen sind vor allem ursprüngliche Fehler, dh Fehler, die bereits bei Abgabe der ZM objektiv vorhanden waren (zB falsche UID, Fehlen von Lieferungen). Im Falle einer Berichtigung ist das Ausstellungsdatum der ursprünglichen Meldung anzuführen (vgl UStR 2000 Rz 4203).

Jeder zu berichtigende Meldezeitraum ist in einer gesonderten Berichtigungsmeldung zu erfassen.

ZM, die über FinanzOnline übermittelt wurden, dürfen nur über FinanzOnline berichtigt werden (keine Papier-Vordrucke). Über FinanzOnline ist immer die korrigierte Gesamt-Meldung – und nicht nur die betroffenen Meldezeilen – als Berichtigung zu übermitteln. Wurde die Erst-Meldung mittels Vordruck (U 13 bzw U 14) abgegeben, sind für die Berichtigungsmeldungen ebenfalls die Vordrucke U 13 bzw U 14 zu verwenden. In diesem Fall bleibt es dem Unternehmer überlassen, die gesamte ZM eines Meldezeitraumes neu auszufertigen oder nur die fehlerhaften Zeilen zu melden und zu berichtigen.

Eine Berichtigung einer ZM in einer ZM für einen der folgenden Zeiträume ist unzulässig (vgl UStR 2000 Rz 4204).

Quelle für Teile von Pkt. 5.: www.bmf.gv.at

6. ORT DER SONSTIGEN LEISTUNG (§ 3a UStG)

| Art der sonstigen Leistung | Leistungsort | |
|---|---|--|
| | Leistungsempfänger = Unternehmer („B2B“) | Leistungsempfänger = Nichtunternehmer („B2C“) |
| Vermittlungsleistungen | Empfängerort (§ 3a Abs 6 UStG) | Ort, an dem der vermittelte Umsatz erbracht wird (§ 3a Abs 8 UStG) |
| Grundstücksleistungen | Grundstücksort (§ 3a Abs 9 UStG) | |
| Personenbeförderung | Beförderungsstrecke (= wo die Beförderung bewirkt wird) (§ 3a Abs 10 UStG) | |
| Güterbeförderung (außer innergemeinschaftliche Güterbeförderung) | Empfängerort (§ 3a Abs 6 UStG) | Beförderungsstrecke (= wo die Beförderung bewirkt wird) (§ 3a Abs 10 UStG) |
| innergemeinschaftliche Güterbeförderung | Empfängerort (§ 3a Abs 6 UStG) | Abgangsort (Art 3a Abs 1 UStG) |
| kulturelle, künstlerische, wissenschaftliche, unterrichtende, sportliche, unterhaltende oder ähnliche Leistungen, wie Leistungen iZm Messen und Ausstellungen einschließlich der Leistungen der jeweiligen Veranstalter | Empfängerort (§ 3a Abs 6 UStG) | Tätigkeitsort (§ 3a Abs 11 lit a UStG) |
| sonstige Leistungen betreffend die Eintrittsberechtigung sowie die damit zusammenhängenden sonstigen Leistungen für kulturelle, künstlerische, wissenschaftliche, unterrichtende, sportliche, unterhaltende oder ähnliche Veranstaltungen, wie Messen und Ausstellungen | Veranstaltungsort (§ 3a Abs 11a UStG) | Tätigkeitsort (§ 3a Abs 11 lit a UStG) |
| Umschlag, Lagerung oder ähnliche Leistungen, die mit Beförderungsleistungen üblicherweise verbunden sind | Empfängerort (§ 3a Abs 6 UStG) | Tätigkeitsort (§ 3a Abs 11 lit b UStG) |
| Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen und die Begutachtung dieser Gegenstände | Empfängerort (§ 3a Abs 6 UStG) | Tätigkeitsort (§ 3a Abs 11 lit c UStG) |

| Art der sonstigen Leistung | Leistungsort | |
|---|---|---|
| | Leistungsempfänger = Unternehmer („B2B“) | Leistungsempfänger = Nichtunternehmer („B2C“) |
| Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen (außer iZm innergemeinschaftlichen Personenbeförderungen) | Tätigkeitsort (§ 3a Abs 11 lit d UStG) | |
| Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen bei innergemeinschaftlichen Personenbeförderungen | Abgangsort (Art 3a Abs 3 UStG) | |
| kurzfristige Vermietung von Beförderungsmitteln (max. 30 Tage; max. 90 Tage bei Wasserfahrzeuge) | Ort der tatsächlichen Zurverfügungstellung (§ 3a Abs 12 Z 1 UStG) | |
| langfristige Vermietung von Beförderungsmitteln | Empfängerort (§ 3a Abs 6 UStG) | Empfängerort (Ausnahme für Sportboote) (§ 3a Abs 12 Z 2 UStG) |
| Vermietung von Beförderungsmitteln durch Unternehmer vom Drittlandsgebiet | Inland, wenn die Leistung dort genutzt oder ausgewertet wird (§ 3a Abs 15 Z 1 UStG) – bis 31.12.2015 | |
| elektronisch erbrachte sonstige Leistungen; Telekommunikations-, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen; ab 1.1.2025 die in § 3a Abs 11 lit a UStG genannten sonstigen Leistungen, wenn sie per Streaming übertragen oder auf andere Weise virtuell verfügbar gemacht werden (zB interaktive Online-Sprachkurse) | Empfängerort (§ 3a Abs 6 UStG) | Empfängerort (§ 3a Abs 13 UStG)), ausgenommen Umsätze bis € 10.000 in anderen EU-Mitgliedstaaten (Art 3a Abs 5 UStG) – ab 1.1.2019 |
| „Katalogleistungen“ an Drittlandskunden | Empfängerort (§ 3a Abs 6 UStG) | Empfängerort (§ 3a Abs 14 UStG) |
| „Katalogleistungen“ (§ 3a Abs 14 UStG) an KöR als Nichtunternehmer durch Unternehmer vom Drittlandsgebiet | | Inland, wenn die Leistung dort genutzt oder ausgewertet wird (§ 3a Abs 15 UStG) |
| Besorgungsleistungen | gleiche Regel wie besorgte Leistung (§ 3a Abs 4 UStG) | |
| Generalklausel (Grundprinzip) für alle anderen sonstigen Leistungen | Empfängerort („Bestimmungslandprinzip“) (§ 3a Abs 6 UStG) | Unternehmerort („Ursprungslandprinzip“) (§ 3a Abs 7 UStG) |

Quelle: In Anlehnung an *Melhardt*, Club Steuerrecht vom 8.10.2009 (Vortragsunterlage), *Berger/Kindl/Hinterleitner*, Umsatzsteuer – Aktualisierung Juni 2009 (LexisNexis) und *Ruppe/Achatz*, Umsatzsteuergesetz Kommentar⁵ (2018) § 3a Tz 35. Vgl auch *Berger/Wakounig*, Umsatzsteuer kompakt 2018/2019 (2018) 71 ff und 80 f. Siehe auch *Berger/Bürgerler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG-ON³ (2018) 345 f.

Hinweis zur „Ortsbestimmung“

Für die Anwendung der Regelungen des § 3a UStG zur Ortsbestimmung gibt es seit 1.1.2010 keine gesetzlich vorgegebene Reihenfolge mehr (anders vorher § 3a Abs 5 UStG idF vor BBG 2009)! Es ist jeweils für sich zu prüfen, welche Bestimmung im konkreten Fall zur Anwendung kommt und wie eine allfällige Konkurrenz zu lösen ist. Aus praktischer Sicht ist folgendes **Prüfungsschema** sinnvoll:

1. Liegt eine Lieferung oder eine sonstige Leistung vor?
2. Im Fall einer sonstigen Leistung: Ist eine der Spezialbestimmungen des § 3a Abs 8 bis 16 UStG anzuwenden?
3. Wenn nein: Handelt es sich um eine B2B-Leistung? Wenn ja: Im „Exportfall“ (der leistende Unternehmer betreibt sein Unternehmen im Inland, der empfangende Unternehmer im Ausland) liegt wegen § 3 Abs 6 UStG (Grundregel I; Empfängerort) der Leistungsort nicht in Österreich. Die Leistung ist nicht steuerbar. Der Umsatz ist in Österreich netto zu fakturieren.
4. Handelt es sich um eine B2C-Leistung, ist der Umsatz am Unternehmensort des leistenden Unternehmers steuerbar (Grundregel II, § 3a Abs 7 UStG). Im „Exportfall“ (der leistende Unternehmer betreibt sein Unternehmen im Inland, der empfangende Nichtunternehmer ist im Ausland ansässig) liegt der Leistungsort daher in Österreich.

Quelle: Ruppe/Achatz, Umsatzsteuergesetz Kommentar⁵ (2018) § 3a Tz 36 (Zitat).

Eigenständige Definition der Begriffe „Unternehmer“ und „Nichtunternehmer“

§ 3a Abs 5 UStG idF BBG 2009 enthält für die Anwendung der Leistungsortregelungen von sonstigen Leistungen eine eigenständige Definition der Begriffe Unternehmer und Nichtunternehmer. Dabei ist zu beachten, dass der **Unternehmerbegriff des § 3a Abs 5 Z 1 und Z 2 UStG über jenen des § 2 UStG hinausgeht**. Nach § 3a Abs 5 Z 1 UStG gilt ein Unternehmer auch hinsichtlich jener Leistungen, die er ganz oder teilweise zur Ausführung nicht steuerbarer Umsätze bezieht, als Unternehmer. Ebenso gilt nach § 3a Abs 5 Z 2 UStG eine **nicht unternehmerisch tätige juristische Person als Unternehmer, wenn sie über eine UID-Nummer verfügt**. Bezieht ein Unternehmer Leistungen für seinen persönlichen Bedarf oder den Bedarf seines Personals, kommen die Leistungsortregelungen gegenüber Nichtunternehmern zur Anwendung.

7. LIEFERSCHWELLEN UND ERWERBSSCHWELLEN IN DER EU

| Mitgliedstaat | Landeswährung | Lieferschwelle ¹⁾ | Erwerbsschwelle ¹⁾ |
|---------------|---------------|------------------------------|-------------------------------|
| Belgien | EUR | € 35.000 | € 11.200 |
| Bulgarien | BGN | BGN 70.000 € 35.791 | BGN 20.000 € 10.226 |
| Dänemark | DKK | DKK 280.000 € 37.630 | DKK 80.000 € 10.717 |
| Deutschland | EUR | € 100.000 | € 12.500 |
| Estland | EUR | € 35.000 | € 10.000 |
| Finnland | EUR | € 35.000 | € 10.000 |
| Frankreich | EUR | € 35.000 | € 10.000 |

| Mitgliedstaat | Landeswährung | Lieferschwelle | Erwerbsschwelle |
|---|----------------|---------------------------|-------------------------|
| Griechenland | EUR | € 35.000 | € 10.000 |
| Irland | EUR | € 35.000 | € 41.000 |
| Italien | EUR | € 100.000 | € 10.000 |
| Kroatien | HRK | HRK 270.000 € 35.753 | HRK 77.000 € 10.410 |
| Lettland | EUR | € 35.000 | € 10.000 |
| Litauen | EUR | € 35.000 | € 14.000 |
| Luxemburg | EUR | € 100.000 | € 10.000 |
| Malta | EUR | € 35.000 | € 10.000 |
| Niederlande | EUR | € 100.000 | € 10.000 |
| sterreich | EUR | € 35.000 ²⁾ | € 11.000 |
| Polen | PLN | PLN 160.000 € 35.091 | PLN 50.000 € 11.785 |
| Portugal | EUR | € 35.000 | € 10.000,00 |
| Rumänien | RON | RON 118.000 € 25.305 | RON 34.000 € 7.291 |
| Schweden | SEK | SEK 320.000 € 30.346 | SEK 90.000 € 8.535 |
| Slowakische Republik | EUR | € 35.000 | € 14.000 |
| Slowenien | EUR | € 35.000 | € 10.000 |
| Spanien | EUR | € 35.000 | € 10.000 |
| Tschechische Republik | CZK | CZK 1.140.000 € 43.442 | CZK 326.000 € 12.795 |
| Ungarn ³⁾ | HUF | € 35.000 | € 10.000 |
| Vereinigtes Königreich (Großbritannien und Nordirland) ⁴⁾ | GBP (£) | £ 70.000 € 78.022 | £ 85.000 € 94.741 |
| Zypern | EUR | € 35.000 | € 10.251,61 |

¹⁾ Euroaquivalente in Höhe des von der Europäischen Zentralbank für für 31.12.2020 veröffentlichen Euro-Umrechnungskurses.

²⁾ € 100.000 bis 31.12.2010.

³⁾ Angabe in Euro aufgrund ausdrücklicher Regelung in Ungarn.

⁴⁾ Die Übergangsfrist für den Austritt des Vereinigten Königreichs aus der EU endete am 31.12.2020. Ab 1.1.2021 gilt das Vereinigte Königreich mit Ausnahme des Gebietes Nordirland nicht mehr als EU-Mitgliedstaat. Siehe hiezu UStR 2000 Rz 146 und Rz 148.

Quelle: UStR 2000 Rz 3741; https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2021-02/vat_in_ec_annexi.pdf (ANNEX 1: VAT THRESHOLDS – Stand 1.1.2021).

Hinweis

Der **innergemeinschaftliche Versandhandel** wurde durch das AbgAG 2020 (BGBl I 2019/91) **mit Wirkung ab 1.7.2021** (Beschluss EU-Rat vom 20.7.2020) **neu geregelt** und die **Lieferschwelle abgeschafft**. Siehe dazu die Ausführungen in Pkt. 4.6.

8. RECHNUNGSLEGUNGSVERMERKE FÜR INNERGEMEINSCHAFTLICHE LIEFERUNGEN

| Mitgliedstaat | Rechnungslegungsvermerk für innergemeinschaftliche Lieferung |
|--|--|
| Belgien | livraison intracommunautaire exonérée TVA |
| Bulgarien | Neoblagaema vatreshnoobshtnostna dostavka |
| Dänemark | skattefri indenrigs leverance |
| Deutschland | steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung |
| Estland | käibemaksuvaba ühendusesisene kättetoimetamine |
| Finnland | veroton yhteisömyynti |
| Frankreich | livraison intracommunautaire exonérée TVA |
| Griechenland | tax free intracommunity delivery |
| Irland | tax free intracommunity despatch |
| Italien | cessioni intracomunitarie esenti |
| Kroatien | isporuka bez PDVA-a |
| Lettland | Ar 0% apliekamas precu piegades ES ietvaros, PVN likuma 28. pants |
| Litauen | pridėtinės vertės mokesčiu neapmokestinamas tiekimas Europos Sąjungos viduje |
| Luxemburg | livraison intracommunautaire exonérée TVA |
| Malta | tax free intracommunity delivery |
| Niederlande | BTW-Registratiennummer leverancier en afnemer |
| Österreich | steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung |
| Polen | wewnatrzspółnotowa dostawa towarów opodatkowana wg. stawki podatku 0% – Art. 42 Ust. O pod. od tow.il usl. |
| Portugal | fornecimento inter-comunitário isento de IVA |
| Rumänien | Livrare intracomunitara scutita de TVA |
| Schweden | skattefri gemenskapsintern leverans |
| Slowakische Republik | od dane oslobodené intrakomunitárne dodávky |
| Slowenien | oproščena dobava znotraj skupnosti |
| Spanien | entrega intracomunitaria libre de impuesto |
| Tschechische Republik | dodání zboží do jiného členského státu, osvobozené od DPH |
| Ungarn | forgalmiadó-mentes, Közösségenbelülrol történő áruszállítás |
| Vereinigtes Königreich (Großbritannien und Nordirland) ¹⁾ | tax free intracommunity delivery |
| Zypern | tax free intracommunity delivery |

¹⁾ Die Übergangsfrist für den Austritt des Vereinigten Königreichs aus der EU endete am 31.12.2020. Ab 1.1.2021 gilt das Vereinigte Königreich mit Ausnahme des Gebietes Nordirland nicht mehr als EU-Mitgliedstaat. Siehe hiezu UStR 2000 Rz 146 und Rz 148.

Quelle: *Kollmann, Umsatzsteuer leicht verständlich!*⁹ (2017) 236.

Wiesner/Hirschler/Mayr (Hrsg.)

Handbuch der Umgründungen

Wien 2025
Loseblattwerk inkl. 25. Lieferung
Einzelpreis € 475,-
Abopreis € 395,-*
Best.-Nr. 20015025G
ISBN 978-3-7007-8752-5
*ab Verlag und in Ihrer Buchhandlung



JETZT BESTELLEN!
shop.lexisnexus.at

Ab 40 Euro Bestellwert versandkostenfrei innerhalb von Österreich

Ecker/Eppl/Rößler/Schwab

Kommentar zur Mehrwertsteuer – UStG 1994

Gesamtwerk inkl. 79. Auflage in 11 Mappen
Abo-Preis € 695,-*
Einzelpreis € 910,-
Best.-Nr. 21001079G
ISBN 978-3-7007-8762-4
*ab Verlag und in Ihrer Buchhandlung



JETZT BESTELLEN!
shop.lexisnexus.at

Ab 40 Euro Bestellwert versandkostenfrei innerhalb von Österreich

9. UID-FORMATE IN DER EU

| Mitgliedstaat | Aufbau | Ländercode | Format |
|--------------------------|---|------------|---|
| Belgien | BE0123456789 | BE | 1 Block mit 10 Ziffern |
| Bulgarien | BG123456789(0) | BG | 1 Block mit 9 Ziffern oder 1 Block mit 10 Ziffern |
| Dänemark | DK12 34 56 78 | DK | 1 Block mit 8 Ziffern (vier Blöcke mit je zwei Ziffern) |
| Deutschland | DE123456789 | DE | 1 Block mit 9 Ziffern |
| Estland | EE123456789 | EE | 1 Block mit 9 Ziffern |
| Finnland | FI12345678 | FI | 1 Block mit 8 Ziffern |
| Frankreich | FRXX345678901 | FR | 1 Block mit 2 Zeichen und 1 Block mit 9 Ziffern |
| Griechenland | EL123456789 | EL | 1 Block mit 9 Ziffern |
| Irland | IE9S99999L IE9999999WI | IE | 1 Block mit 8 Zeichen oder 1 Block mit 9 Zeichen ¹⁾ |
| Italien | IT12345678901 | IT | 1 Block mit 11 Ziffern |
| Kroatien | HR12345678901 | HR | 1 Block mit 11 Ziffern |
| Lettland | LV12345678901 | LV | 1 Block mit 11 Ziffern |
| Litauen | LT123456789 oder LT123456789012 | LT | 1 Block mit 9 Ziffern oder 1 Block mit 12 Ziffern |
| Luxemburg | LU12345678 | LU | 1 Block mit 8 Ziffern |
| Malta | MT12345678 | MT | 1 Block mit 8 Ziffern |
| Niederlande | NL123456789B12 | NL | 1 Block mit 12 Zeichen ^{2) 3)} |
| Nordirland ⁴⁾ | XI999 9999 99 oder XI999 9999 99 999 ⁵⁾ oder XIGD9996 ⁶⁾ oder XIHA9997 ⁷⁾ | XI | 1 Block mit 3 Ziffern, 1 Block mit 4 Ziffern und 1 Block mit 2 Ziffern; oder wie oben gefolgt von einem Block mit 3 Ziffern; oder 1 Block mit 5 Zeichen |
| Österreich | ATU12345678 | AT | 1 Block mit 9 Zeichen ⁸⁾ |
| Polen | PL1234567890 | PL | 1 Block mit 10 Ziffern |
| Portugal | PT123456789 | PT | 1 Block mit 9 Ziffern |
| Rumänien | RO1234567890 | RO | 1 Block mit mindestens 2 und maximal 10 Ziffern |
| Schweden | SE123456789012 | SE | 1 Block mit 12 Ziffern |
| Slowakische Republik | SK1234567890 | SK | 1 Block mit 10 Ziffern |
| Slowenien | SI12345678 | SI | 1 Block mit 8 Ziffern |
| Spanien | ESX1234567X | ES | 1 Block mit 9 Zeichen ¹⁾ |

| Mitgliedstaat | Aufbau | Ländercode | Format |
|--|---|------------|---|
| Tschechische Republik | CZ12345678 CZ123456789 CZ1234567890 | CZ | 1 Block mit 8, 9 oder 10 Ziffern |
| Ungarn | HU12345678 | HU | 1 Block mit 8 Ziffern |
| Vereinigtes Königreich (Großbritannien und Nordirland) ⁹⁾ | GB123 1234 12 oder GB123 1234 12 123 ¹⁰⁾ oder GBGD123 ¹¹⁾ oder GBHA123 ¹²⁾ | GB | 1 Block mit 3 Ziffern, 1 Block mit 4 Ziffern und 1 Block mit 2 Ziffern; oder wie oben gefolgt von einem Block mit 3 Ziffern; oder 1 Block mit 5 Zeichen |
| Zypern | CY12345678L | CY | 1 Block mit 9 Zeichen ¹³⁾ |

¹⁾ In den weiteren Stellen nach dem Ländercode können Buchstaben enthalten sein.

²⁾ An der zehnten Stelle steht immer der Buchstabe „B“.

³⁾ Mit 1.1.2020 haben alle niederländischen Einzelunternehmer eine neue UID-Nummer erhalten.

⁴⁾ Gemäß Artikel 8 des Protokolls zu Irland/Nordirland, das Bestandteil des Austrittsabkommens zwischen der EU und Großbritannien ist, gelten in Nordirland für Warenlieferungen die Bestimmungen der MwSt-RL auch nach dem Austritt Großbritanniens weiter; daher wurden für Nordirland gesonderte UID-Nummern mit dem spezifischen Präfix XI eingeführt. Siehe hiezu UStR 2000 Rz 146 und Rz 148.

⁵⁾ Für Niederlassungen.

⁶⁾ Für Ministerien (GD: Government Departments).

⁷⁾ Für Einrichtungen des Gesundheitswesens (HA: Health Authorities).

⁸⁾ An erster Stelle nach dem Ländercode steht immer ein „U“ und anschließend 8 Ziffern.

⁹⁾ Die Übergangsfrist für den Austritt des Vereinigten Königreichs aus der EU endete am 31.12.2020. Ab 1.1.2021 gilt das Vereinigte Königreich mit Ausnahme des Gebietes Nordirland nicht mehr als EU-Mitgliedstaat. Siehe hiezu UStR 2000 Rz 146 und Rz 148.

¹⁰⁾ Unterscheidet Unternehmen in Gruppen (ähnlich Organschaft).

¹¹⁾ Unterscheidet Abteilungen von Verwaltungen (GD: Government Departments).

¹²⁾ Unterscheidet Gesundheitsbehörden (HA: Health Authorities).

¹³⁾ An letzter Stelle muss ein Buchstabe stehen.

Stand: 1.1.2021

Quelle: UStR 2000 Rz 4343

10. UID-BESTÄTIGUNGSVERFAHREN

10.1. Allgemeines

Jeder Inhaber einer österreichischen UID ist berechtigt, die ihm von seinem Geschäftspartner bekannt gegebene **ausländische UID** auf ihre Gültigkeit überprüfen zu lassen. Durch diese Bestätigung soll dem Unternehmer die korrekte Anwendung der umsatzsteuerlichen Regelungen erleichtert werden. Der österreichische Leistungserbringer lässt sich somit in Österreich die Gültigkeit einer UID des Leistungsempfängers bestätigen. Die Bestätigung der Gültigkeit einer **österreichischen UID** kann nicht durch eine österreichische Behörde erfolgen, sondern nur durch eine hierfür zuständige Behörde des anderen Mitgliedstaates oder im Rahmen von FinanzOnline (siehe dazu unten und UStR 2000 Rz 4353) bzw im Rahmen einer elektronischen MIAS-Selbstabfrage bei der EU (siehe dazu unten und UStR 2000 Rz 4352a; UStR 2000 Rz 4351).

10.2. Zuständigkeit

Ab 1.7.2011 hat jeder Unternehmer die UID-Abfrage verpflichtend über FinanzOnline durchzuführen. Nur soweit ihm dies mangels technischer Voraussetzungen (zB mangels Internetzugangs) unzumutbar ist, können Bestätigungsanfragen an das für den Unternehmer **zuständige Finanzamt** gerichtet werden (UStR 2000 Rz 4352).

Daneben besteht aber auch die **Möglichkeit einer elektronischen MIAS-Selbstabfrage bei der EU**: http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies

Über die MIAS-Selbstabfrage bei der EU kann sowohl die **einfache Bestätigungsanfrage „Stufe 1“** als auch die **qualifizierte Bestätigungsanfrage „Stufe 2“** (siehe jedoch unten bzw UStR 2000 Rz 4356 und Rz 4358) online durchgeführt werden (UStR 2000 Rz 4352a).

Im Rahmen von **FinanzOnline** kann von den teilnehmenden Parteien (von Unternehmern selbst bzw von Parteienvertretern für durch sie vertretene österreichische Lieferanten) sowohl die **einfache Bestätigungsanfrage „Stufe 1“** als auch die **qualifizierte Bestätigungsanfrage der „Stufe 2“** (siehe jedoch unten bzw UStR 2000 Rz 4356 und Rz 4358) online durchgeführt werden (UStR 2000 Rz 4353).

10.3. Form und Inhalt der Anfrage

Bestätigungsanfragen im Rahmen von **FinanzOnline** können **nur elektronisch**, Bestätigungsanfragen an das für den Unternehmer **zuständige Finanzamt schriftlich, telefonisch** oder mit **Telefax** eingereicht werden (UStR 2000 Rz 4354).

Die Anfrage (**einfache Bestätigungsanfrage – Stufe 1**) an das **Finanzamt** hat **folgende Angaben** zu enthalten:

- die UID, den Namen (Firma) und die Anschrift des anfragenden Unternehmers,
- die von einem anderen Mitgliedstaat erteilte UID des Empfängers der innergemeinschaftlichen Lieferung oder der sonstigen Leistung, für die der Leistungsempfänger nach Art 196 MWSt-RL 2006/112/EG die Steuer schuldet.

Die Daten des Geschäftspartners müssen in der Anfrage so bekannt gegeben werden, wie sie bei dessen Finanzverwaltung zum Zwecke des Bestätigungsverfahrens gespeichert sind. Die Daten der handelsrechtlichen Registrierung oder der Aufdruck auf den Geschäftspapieren können davon abweichen (UStR 2000 Rz 4355).

Der anfragende Unternehmer kann zusätzlich zu der zu überprüfenden UID auch den Namen und die Anschrift des Inhabers der ausländischen UID über **FinanzOnline** oder im Rahmen der elektronischen **MIAS-Selbstabfrage** selbst überprüfen bzw vom **Finanzamt** überprüfen lassen (**qualifizierte Bestätigungsanfrage – Stufe 2**). Die qualifizierte Bestätigungsanfrage über FinanzOnline sowie im Rahmen der elektronischen MIAS-Selbstabfrage ist jedoch nur dann wirksam, wenn Name und Anschrift des Inhabers der UID angezeigt werden (UStR 2000 Rz 4356).

10.4. Form und Inhalt der Bestätigung

Bei einer Bestätigungsanfrage im Rahmen von **FinanzOnline** bzw im Rahmen der **MIAS-Selbstabfrage** wird die Antwort **elektronisch** mitgeteilt. Das Finanzamt teilt das Ergebnis der Bestätigungsanfrage in jedem Fall schriftlich mit. Bei telefonischen Anfragen wird vorweg eine telefonische Bestätigung erteilt. Die jeweilige Mitteilung gilt als Beleg und ist als Ausdruck oder in elektronischer Form gemäß § 132 BAO **aufzubewahren** (UStR 2000 Rz 4357).

Die **Antwort des Finanzamtes kann (sowohl in Stufe 1 als auch in Stufe 2) lauten:**

- „Die UID ist gültig!“
- „Die UID ist nicht gültig!“
- „Die UID des Anfragenden ist nicht gültig!“

Im Rahmen von **FinanzOnline** oder im Rahmen der **elektronischen MIAS-Selbstabfrage** werden die Daten des Inhabers der UID angezeigt (qualifizierte Abfrage – Stufe 2). Diesfalls hat der Anfragende selbst die angezeigten Daten mit den ihm vorliegenden Daten des Inhabers der UID zu vergleichen und auf ihre Richtigkeit zu überprüfen (UStR 2000 Rz 4358).

10.5. Vertrauensschutzregelung

Die **Vertrauensschutzregelung des Art 7 Abs 4 UStG** (siehe UStR 2000 Rz 4016 bis Rz 4030) **bezieht sich nicht auf die Richtigkeit der UID**. Das Bestätigungsverfahren dient der Prüfung, ob die Nummer gültig und dem Abnehmer erteilt ist (UStR 2000 Rz 4359).

Die **Häufigkeit der Nutzung des Bestätigungsverfahrens** zur Überprüfung der Gültigkeit der UID ist **gesetzlich nicht vorgeschrieben** (UStR 2000 Rz 4360).

Eine **Anfrage nach Stufe 2 wird dann angebracht sein, wenn** Zweifel an der Richtigkeit der Angaben des Warenempfängers bestehen, wenn mit einem Geschäftspartner erstmals Geschäftsbeziehungen aufgenommen werden, bei Gelegenheitskunden und bei Abholfällen (UStR 2000 Rz 4361).

11. UMSATZSTEUERSÄTZE IN DER EU

| Mitgliedstaat | Bezeichnung | Normalsatz | Ermäßigter Satz |
|---------------|--|------------|-------------------|
| Belgien | taxe sur la valeur ajoutée (TVA) oder belasting over de toegevoegde waarde (BTW) | 21% | 6% / 12% |
| Bulgarien | Danak varhu dobavenata stoynost (DDS) | 20% | 9% |
| Dänemark | Meromsætningsafgift (MOMS) | 25% | – |
| Deutschland | Umsatzsteuer (USt) | 19% | 7% |
| Estland | Käibemaks (KM) | 22% | 9% / 5% |
| Finnland | Arvonlisävero (ALV) | 24% | 10% / 14% |
| Frankreich | taxe sur la valeur ajoutée (TVA) | 20% | 2,1% / 5,5% / 10% |

| Mitgliedstaat | Bezeichnung | Normalsatz | Ermäßigter Satz |
|--|---|------------|-------------------|
| Griechenland ¹⁾ | Foros Prostithemenis Axias (FPA) | 24% | 6% / 13% |
| Irland | value added tax (VAT) | 23% | 4,8% / 9% / 13,5% |
| Italien | imposta sul valore aggiunto (IVA) | 22% | 4% / 5% / 10% |
| Kroatien | porez na dodanu vrijednost (PDV) | 25% | 5% / 13% |
| Lettland | Pievienotas vertibas nodoklis (PVN) | 21% | 5% / 12% |
| Litauen | Pridėtinės vertės mokestis (PVM) | 21% | 5% / 9% |
| Luxemburg | taxe sur la valeur ajoutée (TVA) | 17% | 3% / 8% / 14% |
| Malta | value added tax (VAT) oder taxa fuq il-valur miújud | 18% | 5% / 7% |
| Niederlande | Omzetbelasting (OB) oder Belasting over de Toegevoegde Waarde (BTW) | 21% | 9% |
| Österreich ²⁾ | Umsatzsteuer (Ust) | 20% | 10% / 13% |
| Polen | podatek obrotowy | 23% | 5% / 8% |
| Portugal ³⁾ | Imposo sobre o Valor Acrescido (IVA) | 23% | 6% / 13% |
| Rumänien | Taxa pe valoarea adăugată (TVA) | 19% | 5% / 9% |
| Schweden | Mervärdesskatt (MOMS) | 25% | 6% / 12% |
| Slowakische Republik | Dan z pridanej hodnoty (DPH) | 20% | 10% |
| Slowenien | Zakon o davku na dodano vrednost (DDV) | 22% | 9,5% |
| Spanien ⁴⁾ | impuesto sobre el valor añadido (IVA) | 21% | 4% / 10% |
| Tschechische Republik | dan z pridane hodnoty (DPH) | 21% | 12% |
| Ungarn | Általános forgalmi adó (áfa) | 27% | 5% / 18% |
| Vereinigtes Königreich (Großbritannien und Nordirland) ⁵⁾ | value added tax (VAT) | 20% | 5% |
| Zypern | Foros Prostithemenis Axias (FPA) | 19% | 5% / 9% |

¹⁾ Für die Inseln Leros, Lesbos, Kos, Samos und Chios gelten um 30% ermäßigte Sätze, dh statt 6%, 13% und 24% betragen die Sätze 4%, 9% und 17% (gültig bis 30.6.2021). Diese Sätze gelten für Einfuhren und innergemeinschaftliche Erwerbe sowie für Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die tatsächlich in ihrer Gesamtheit auf diesen Inseln von auf den Inseln ansässigen Personen bewirkt werden. Sie gelten des Weiteren für Lieferungen von Gegenständen aus anderen Gebieten Griechenlands an Personen, die auf den Inseln ansässig sind. Tabakwaren und Fahrzeuge sind hiervon allerdings ausgeschlossen. Der Berg Athos gehört nicht zum Geltungsbereich der Mehrwertsteuer.

²⁾ Jungholz und Mittelberg: 19% (siehe § 10 Abs 4 UStG).

³⁾ Auf den Azoren beträgt der Normalsatz 16%, der ermäßigte Satz 9% bzw 4%. Auf Madeira beträgt der Normalsatz 22%, der ermäßigte Satz 12% bzw 5%.

⁴⁾ Ceuta, die Kanarischen Inseln und Melilla sind umsatzsteuerliches Drittland.

⁵⁾ Die Übergangsfrist für den Austritt des Vereinigten Königreichs aus der EU endete am 31.12.2020. Ab 1.1.2021 gilt das Vereinigte Königreich mit Ausnahme des Gebietes Nordirland nicht mehr als EU-Mitgliedstaat. Siehe hierzu UStR 2000 Rz 146 und Rz 148.

Stand: 1.1.2024

Quelle: www.wko.at (Mehrwertsteuersätze in der EU); Europäische Kommission, Die Mehrwertsteuersätze in den Mitgliedstaaten der Europäischen Union/VAT Rates applied in the Member States of the European Union (1.1.2021) – https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2021-06/vat_rates_en.pdf und https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/vat-rules-rates/index_de.htm; <https://www.globalvatcompliance.com>

Normalsatz

Jedes Land hat einen Normalsatz, der für die meisten Umsätze gilt. Dieser darf 15% nicht unterschreiten.

Ermäßigter Satz

Auf den Verkauf bestimmter Güter und die Erbringung bestimmter Dienstleistungen können ein oder zwei ermäßigte Sätze auf der Grundlage der Liste in Anhang III der Mehrwertsteuerrichtlinie angewandt werden. Auf elektronischem Weg erbrachte Dienstleistungen sind hiervon überwiegend ausgenommen. Die hier genannten ermäßigten Steuersätze dürfen 5% nicht unterschreiten.

Sondersteuersätze

Einige EU-Länder dürfen bestimmte Umsätze mit Sonder-Mehrwertsteuersätzen belegen, nämlich diejenigen Länder, die diese Sondersätze am 1.1.1991 angewandt haben.

Die Sondersätze waren ursprünglich als Übergangsregelung für eine reibungslosere Umstellung auf die Mehrwertsteuervorschriften der EU beim Inkrafttreten des EU-Binnenmarkts am 1.1.1993 gedacht und sollten schrittweise auslaufen.

Es gibt drei Arten von Sondersätzen:

- Stark ermäßigter Satz
- Nullsatz
- Zwischensatz

Stark ermäßigter Satz

Stark ermäßigte Mehrwertsteuersätze von weniger als 5% werden in bestimmten EU-Ländern auf Umsätze einer begrenzten Reihe von Waren und Dienstleistungen angewandt.

Nullsatz

Einige EU-Länder wenden auf bestimmte Umsätze einen Nullsatz an. Bei Anwendung eines Nullsatzes muss der Verbraucher keine Mehrwertsteuer abführen, Unternehmer können jedoch Mehrwertsteuer, die sie bei unmittelbar mit dem betreffenden Umsatz verbundenen Einkäufen selbst entrichtet haben, in Abzug bringen.

Zwischensatz (auch „vorläufiger Satz“ oder „Parksatz“)

Einige EU-Länder wenden Zwischensätze auf bestimmte Umsätze von in Anhang III der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht enthaltenen Waren und Dienstleistungen an. Die betreffenden Länder können auf diese Umsätze anstelle des Normalsatzes weiterhin ermäßigte Sätze anwenden, sofern diese mindestens 12% betragen.

Quelle: https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/vat-rules-rates/index_de.htm

12. UMSATZSTEUERLICHES GEMEINSCHAFTSGEBIET (BINNENMARKT) UND ZOLLGEBIET DER EU

| Umsatzsteuerliches Gemeinschaftsgebiet der EU (Binnenmarkt) | | |
|---|---------------------------|---------|
| EU-Mitgliedstaaten ^{1) 2) 3)} | Balearen | Madeira |
| Azoren | Isle of Man ¹⁾ | Monaco |

¹⁾ Die Übergangsfrist für den Austritt des Vereinigten Königreichs aus der EU endete am 31.12.2020. Ab 1.1.2021 gilt das Vereinigte Königreich mit Ausnahme des Gebietes Nordirland nicht mehr als EU-Mitgliedstaat. Siehe hierzu UStR 2000 Rz 146 und Rz 148.

²⁾ Ab 1.1.2021 gilt Nordirland hinsichtlich der Bestimmungen zu Waren als Gemeinschaftsgebiet (siehe auch UStR 2000 Rz 148). Warenlieferungen von Nordirland nach Österreich werden daher auch nach dem 31.12.2020 so behandelt, als ob sie von einem Mitgliedstaat geliefert worden wären und können zB zu innergemeinschaftlichen Erwerben führen; ebenso ist die Lieferung von Waren von Österreich nach Nordirland wie eine Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet zu behandeln und kann zB eine innergemeinschaftliche Lieferung sein (zur für diese Zwecke vorgesehenen nordirischen UID-Nummer siehe UStR 2000 Rz 4343). Für innergemeinschaftliche Versandhandelslieferungen zwischen Nordirland und einem anderen Mitgliedstaat kann die Sonderregelung gemäß Art 25a UStG angewandt werden. Zur Vorsteuererstattung siehe UStR 2000 Rz 2836.

³⁾ Die Anwendung des Besitzstandes in den Teilen Zyperns, in denen die Regierung der Republik Zypern keine tatsächliche Kontrolle ausübt, wird ausgesetzt bis der Rat auf Vorschlag der Kommission einstimmig über die Aufhebung der Aussetzung entscheidet (siehe Art 1 des Protokolls Nr 10 über Zypern der Beitrittsakte).

Quelle: § 1 Abs 3 UStG und UStR 2000 Rz 146.

| Umsatzsteuerliches Drittland | | |
|------------------------------|---|---|
| Åland-Inseln | Grönland | Melilla |
| Andorra | Guadeloupe | Réunion |
| Berg Athos | Helgoland | Saint-Barthélemy |
| Campione d'Italia | Kanalinseln (Jersey und Guernsey) ¹⁾ | Saint-Martin |
| Ceuta | Kanarische Inseln | San Marino |
| Färöer Inseln | Livigno | Vatikan |
| Französisch-Guayana | Luganer See (der zum italienischen Gebiet gehörende Teil) | Vereinigtes Königreich (einschließlich Insel Man) ^{1) 2)} |
| Gebiet von Büsingen | Martinique | |
| Gibraltar ¹⁾ | Mayotte | |

¹⁾ Die Übergangsfrist für den Austritt des Vereinigten Königreichs aus der EU endete am 31.12.2020. Ab 1.1.2021 gilt das Vereinigte Königreich mit Ausnahme des Gebietes Nordirland nicht mehr als EU-Mitgliedstaat. Siehe hierzu UStR 2000 Rz 146 und Rz 148.

²⁾ Nordirland gilt ab 1.1.2021 nur hinsichtlich sonstiger Leistungen als Drittland. Insbesondere können die Sonderregelungen gemäß § 25a UStG und Art 25a UStG daher nicht für in Nordirland ausgeführte sonstige Leistungen angewandt werden. Zur Erstattung von Vorsteuern aus Rechnungen über in Nordirland ausgeführte sonstige Leistungen siehe UStR 2000 Rz 2850b.

Hinweis: Das Drittlandsgebiet umfasst alle Gebiete, die nicht zum Gemeinschaftsgebiet gehören. Auch die internationalen Gewässer zählen zum Drittlandsgebiet. Achtung! Zollgebiet der EU und umsatzsteuerliches Drittland sind nicht immer deckungsgleich!

Quelle: UStR 2000 Rz 148

13. VORSTEUERERSTATTUNGSVERFAHREN

13.1. Vorsteuererstattung an österreichische Unternehmer im Ausland

13.1.1. Vorsteuererstattung an österreichische Unternehmer durch andere EU-Mitgliedstaaten

Ein im Inland ansässiger Unternehmer, der einen **Antrag** auf Erstattung von Vorsteuerbeträgen in einem anderen EU-Mitgliedstaat stellt, hat diesen Antrag ausnahmslos **elektronisch über Finanz-Online** einzureichen. Für jeden EU-Mitgliedstaat, in dem eine Rückerstattung von Vorsteuern beantragt werden soll, ist ein gesonderter Antrag einzubringen. Die **Frist** zur Abgabe des Erstattungsantrages endet am **30. September des Folgejahres**; diese Frist ist nicht erstreckbar (vgl UStR 2000 Rz 2850).

Das **Recht auf Vorsteuerabzug** richtet sich danach, **wie dies der jeweilige Erstattungsmitgliedstaat innerstaatlich geregelt hat**. Vorsteuern, die in Österreich abzugsfähig sind, können in anderen EU-Mitgliedstaaten gänzlich oder zum Teil vom Abzug ausgeschlossen sein (zB Reise- oder Hotelkosten).

Darüber hinaus sind die – neben dem eigentlichen Vorsteuererstattungsverfahren – geltenden **allgemeinen Verfahrensbestimmungen** (zB hinsichtlich der Frist zur Einbringung von Rechtsmitteln) **in den übrigen EU-Mitgliedstaaten nicht einheitlich geregelt**. Über folgende Internetseite können die von den Mitgliedstaaten bei der EU hinterlegten allgemeinen Informationen abgerufen werden (UStR 2000 Rz 2850a):

https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/vat/vat-directive/vat-refunds_en

Siehe dazu auch **§ 21 Abs 11 UStG**.

Hinweis

Auf der BMF-Homepage (www.bmf.gv.at) ist der **Leitfaden zum Antrag auf Erstattung von Vorsteuerbeträgen in einem anderen EU-Mitgliedstaat** abrufbar (Stand: 7.1.2021).

13.1.2. Vorsteuererstattung an österreichische Unternehmer durch Drittlandsstaaten

In diesen Fällen gelten für eine Vorsteuererstattung an in Österreich ansässige Unternehmer – wie bisher – **die im jeweiligen Erstattungsstaat vorgesehenen Vorschriften** (UStR 2000 Rz 2850b).

13.2. Vorsteuererstattung an ausländische Unternehmer im Inland

13.2.1. Vorsteuererstattung an Unternehmer mit Sitz in anderen EU-Mitgliedstaaten

Siehe dazu **§ 21 Abs 9 UStG** und die **Verordnung** des Bundesministers für Finanzen, mit der ein eigenes Verfahren für die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern an ausländische Unternehmer geschaffen wird (BGBl 1995/279 idF BGBl II 2021/16). Siehe auch **UStR 2000 Rz 2836 ff** und **Rz 2822 ff**.

13.2.2. Vorsteuererstattung an Unternehmer mit Sitz im Drittlandsgebiet

Siehe dazu **§ 21 Abs 9 UStG** und die **Verordnung** des Bundesministers für Finanzen, mit der ein eigenes Verfahren für die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern an ausländische Unternehmer geschaffen wird (BGBl 1995/279 idF BGBl II 2021/16). Siehe auch **UStR 2000 Rz 2843 ff** und **Rz 2822 ff**.

14. UST-RECHNUNGSMERKMALE IM ÜBERBLICK

| | Name und Anschrift des Leistungsempfängers | Fortlaufende Nummer | UID-Nr des leistenden Unternehmers | UID-Nr des Leistungsempfängers | Leistungs- bzw Lieferdatum | Netto- betrag | Steuer- satz | Steuer- betrag | Besonderheit/ zusätzliche Merkmale |
|--|--|---------------------|------------------------------------|----------------------------------|----------------------------|---------------|--------------|----------------|--|
| Kleinbetrags- rechnungen | | | | | X | | X | | Nettobetrag und Steuer- betrag in einer Summe |
| Fahrausweise | | | | | | | X | | Nettobetrag und Steuer- betrag in einer Summe |
| Anzahlungs- rechnungen | X | X | X | bei Gesamt- betrag über € 10.000 | | X | X | X | Voraussichtlicher Lieferzeitpunkt bzw Lieferzeitraum |
| Endrechnungen | X | X | X | bei Gesamt- betrag über € 10.000 | X | X | X | X | Abzug aller Anzahlungsrechnungen |
| Dauerrechnungen | X | X | X | bei Gesamt- betrag über € 10.000 | X | X | X | X | Angabe des Leistungszeit- raumes; Vorsteuerabzug erst bei Vorliegen einer konkre- tisierenden Rechnung bzw eines Zahlungsbeleges |
| Sammel- rechnungen | X | X | X | bei Gesamt- betrag über € 10.000 | | X | X | X | Angabe des Abrechnungs- zeitraumes |
| Rechnungen über steuerfreie Leistungen | X | X | X | bei Gesamt- betrag über € 10.000 | X | X | | | Hinweis auf Steuerfreiheit der Leistung |
| Rechnungen von Kleinunter- nehmern | X | X | X | bei Gesamt- betrag über € 10.000 | X | X | | | Hinweis auf Steuerfreiheit der Leistung |

| | Name und Anschrift des Leistungsempfängers | Fortlaufende Nummer | UID-Nr. des leistenden Unternehmers | UID-Nr. des Leistungsempfängers | Leistungs- bzw Lieferdatum | Netto-betrag | Steuer-satz | Steuer-betrag | Besonderheit/ zusätzliche Merkmale |
|--|--|---------------------|-------------------------------------|---------------------------------|----------------------------|--------------|-------------|---------------|--|
| Rechnungen über Reiseleistungen | | X | X | bei Gesamtbetrag über € 10.000 | X | X | X | X | Name des Dienstnehmers, der die Leistung in Anspruch nimmt; Hinweis, dass die Sonderregelung für Reisebüros angewendet wurde, zB durch die Angabe „Reiseleistungen/Sonderregelung“ oder „Margenbesteuerung“ (§ 23 Abs 8 UStG idF AbgÄG 2015) |
| Rechnungen bei Differenzbesteuerung | X | X | X | bei Gesamtbetrag über € 10.000 | X | X | | | Hinweis auf Differenzbesteuerung |
| Rechnungen bei Reverse-Charge-Leistungen | X | X | X | X | X | X | X | | Hinweis auf Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers |
| Rechnungen über innergemeinschaftliche Lieferungen | X | X | X | X | X | X | | | Hinweis auf Steuerfreiheit der ig Lieferung |
| Versandhandelsrechnungen | X | X | X | - | X | X | X | X | |
| Rechnungen über Dreiecksgeschäfte | X | X | X | X | X | X | X | | Hinweis auf Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers und Vorliegen eines Dreiecksgeschäfts |

Quelle: *Dipplinger/Gerner*, Rechnungsstellung im Umsatzsteuerrecht³ (2015) 19 f.

15. PFLICHTANGABEN AUF RECHNUNGEN UND GESCHÄFTSPAPIEREN

| | | | |
|---|---|--|---|
| § 11 UStG | Angaben auf Rechnungen über den Liefernden oder leistenden Unternehmer | Angaben auf Rechnungen über den Leistungsempfänger | Sonstige Angaben auf Rechnungen insbesondere zu Lieferung/Leistung |
| | <ul style="list-style-type: none"> • Name und Anschrift • UID-Nummer des Rechnungsausstellers Ausnahmen: - Kleinbetragsrechnung < € 400,- inkl. USt - Rechnungen von pauschalierten Land- und Forstwirten Rz 1556 USIR (haben keine UID-Nummer, obwohl Unternehmer) - wenn Empfänger ohne Recht auf VSt-Abzug - Sonderregelung für ig. Fahrzeuglieferungen Art 11 Abs 2,3 und Art 1 Abs 7, Art 2 BMR | <ul style="list-style-type: none"> • Name und Anschrift Ausnahme: Kleinbetragsrechnung (außer ig Lieferung) < € 400,- inkl. USt • UID-Nummer des Leistungsempfängers Ausnahmen: - Rechnungen < € 10.000,- brutto, entfällt jedoch nicht bei Bauleistungen und anderen Rev.-Charge-Leistungen gem § 19 und nicht bei ig. Lieferungen und best. ig. Leistungen für die UID Rg.-Bestandteil ist. - Sonderregelung für ig. Fahrzeuglieferungen Art 11 Abs 2,3 und Art 1 Abs 7, Art 2 BMR | <ul style="list-style-type: none"> • Menge und handelsübliche Bezeichnung • Tag/Zeitraum der Lieferung oder Leistung • Entgelt • Steuer-Prozentsatz od. Hinweis auf Befreiung: bei Bauleistungen gem § 19 Hinweis auf die Steuerschuld des Leistungsempf. • der auf das Entgelt entfallende Steuerbetrag Ausnahmen: - Kleinbetragsrechnung (außer ig Lieferung) - Übergang der Steuerschuld gem § 19 UStG • Ausstellungsdatum • fortlaufende Nummer entfällt bei Kleinbetragsrechnung < € 400,- inkl. USt (außer ig Lieferung) |
| § 14 UGB | Angaben auf Geschäftspapieren aller im Firmenbuch eingetragener Unternehmer ab 1.1.2010 (bisher nur Kap.Ges.) | | |
| <ul style="list-style-type: none"> • Firma (Einzelunternehmer auch Name, wenn Name ≠ Firma) • Rechtsform zB „e.U.“ für Einzeluntern. • Sitz • Firmenbuchnummer • Firmenbuchgericht • gegebenenfalls Hinweis, dass sich das Unternehmen in Liquidation befindet • bei Personengesellschaft ohne natürliche Person als „Voilhafter“, alle vorstehenden Angaben zusätzlich auch über die unbeschränkt haftenden Gesellschafter • bei Genossenschaften: Art der Haftung • Grund-/Stammkapital und ausstehende Einlagen, jedoch nur, wenn Angaben über das Kapital erfolgen | | | |

Quelle: G. Hackl, Das große Gewinn-Steuerseminar 2006, 34.

16. MUSTER FÜR RECHNUNGEN MIT ALLEN BESTANDTEILEN GEMÄSS § 11 UStG UND § 14 UGB

.....

 1. Name u. Anschrift des Leistungsempfängers

 2. UID-Nr. des **Leistungsempfängers**

| | |
|--|-------------------------------|
| 3. Fortlaufende Rechnungsnummer | 4. Ausstellungsdatum |
| 5. Tag/Zeitraum der Lieferung oder Leistung | |
| 6. Menge und handelsübliche Bezeichnung | 7. Entgelt netto |
| 8. Steuer-%-Satz oder Hinweis auf Befreiung | 9. Steuerbetrag |
| Summe | |

.....

 10. Name/Firma und Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers:

 11. UID-Nr. des **Rechnungsausstellers**

Zusätzliche Angaben gem § 14 UGB für im FB eingetragene Unternehmer*)

| | |
|---|----------------------|
| Rechtsform: | FB-Gericht: |
| Sitz: | FB-Nummer: |
| Bei GmbH & Co KG zusätzlich für GmbH | |
| Firma + Rechtsform: | FB-Gericht: |
| Sitz: | FB-Nummer: |

Zusätzliche freiwillige, aber zweckmäßige Angaben:

| | | |
|--|-----------------|-------|
| | e-mail: | |
| | Homepage: | |
| Geschäftsführer / geschäftsf. Gesellschafter | | |
| Telefon-Nummer: | Bankverbindung: | |
| Telefax-Nummer: | Bankverbindung: | |

Datei-Bezeichnung in eigener EDV DVR-Nummer

Quelle: G. Hackl, Das große Gewinn-Steuerseminar 2006, 35.

18. ELEKTRONISCHE RECHNUNG

Hinsichtlich **Details** siehe Verordnung der Bundesministerin für Finanzen, mit der die Anforderungen an eine auf elektronischem Weg übermittelte Rechnung bestimmt werden – **E-Rechnung-UStV** (BGBl II 2003/583 idF BGBl II 2016/382) und **UStR 2000 Rz 1564c ff.**

Berger/Menheere/Tschiderer/Wakounig

**Praxiskommentar
zum UStG**

2., neu bearbeitete Auflage
Preis € 187,- | Seiten 1.122
BestNr. 92029002
ISBN 978-3-7007-8531-6



JETZT BESTELLEN!
shop.lexisnexis.at

Ab 40 Euro Bestellwert versandkostenfrei innerhalb von Österreich

Berger/Toifl

Umsatzsteuer

14., neu bearbeitete Auflage
Wien 2025
Hörscheinpreis: € 28,80*
Preis € 36,- | Seiten 178
BestNr. 84095014
ISBN 978-3-7007-9077-8



JETZT BESTELLEN!
shop.lexisnexis.at

Ab 40 Euro Bestellwert versandkostenfrei innerhalb von Österreich

Hans Georg Ruppe, Markus Achatz

Umsatzsteuergesetz

Kommentar

Das bewährte Standardwerk kommentiert das Umsatzsteuergesetz systematisch und vollständig. Es dient als Grundlage für sämtliche Fragen zur Materie und als verlässliches Nachschlagewerk.

Was bringt die Neuauflage?

- Vollständige Überarbeitung mit Stand 1.1.2024
- Berücksichtigung der seit 2017 ergangenen 20 Novellen zum UStG, zuletzt BGBl I 201/2023
- Einarbeitung der Entwicklung auf europäischer Ebene, ua 227 neue Urteile des EuGH
- Neue Rechtsprechung des VwGH, VfGH und BFG
- Aktuelle Praxis der Finanzverwaltung (Wartungserlässe inkl 2023)
- Schwerpunkte der Neubearbeitung: Nutzung elektronischer Schnittstellen und Plattformen; Einfuhrversandhandel; Steuerbefreiung für Bildungsdienstleistungen; ermäßigte Steuersätze für elektronische Publikationen und Reparaturdienstleistungen; Nullsteuersatz für Photovoltaikanlagen; Rechnungsberichtigung; Aufzeichnungspflichten für Zahlungsdienstleister; Reiseleistungen; Nicht-EU-OSS, IOSS und EU-OSS; Neuerungen auf Grund der „Quick Fixes“, insbesondere zum Reihengeschäft, zu den ig Lieferungen und zur Konsignationslagerregelung; ig Versandhandel; Dreiecksgeschäfte

Walter

Umgründungssteuerrecht 2024

Ein systematischer Grundriss

Stand 1.1.2024

Der bewährte Grundriss führt seit mittlerweile mehr als 20 Jahren umfassend in das komplexe österreichische Umgründungsrecht ein. Zum Verständnis tragen zahlreiche Beispiele, Organigramme und praktische Problemstellungen bei. Die 14. Auflage berücksichtigt vor allem die seit 2021 eingetretenen gesetzlichen Änderungen (ÖkoSt-RefG 2022, AbgÄG 2022, AbgÄG 2023) sowie die Neuerungen im Bereich der Verwaltungspraxis (UmgrStR-Wartungserlass 2022).

Aktuell und umfassend – Systematischer Aufbau – Zahlreiche Beispiele und Grafiken – Bezüge zum Gesellschaftsrecht – Hinweise zu praktischen Problemstellungen



6. Auflage
XX + 2.153 Seiten
Leinen mit Schutzumschlag
ISBN 978-3-7089-2000-9
EUR 378,-



im Abo nur
EUR 54,40

14. Auflage, 399 Seiten
ISBN 978-3-7089-2469-4
EUR 68,-



Erhältlich im Buchhandel und auf
facultas.at

facultas

D. BAO – Verfahrensrecht

1. GELTENDMACHUNG NACHTRÄGLICH ERKANNTER RECHTSWIDRIGKEITEN VON BESCHEIDEN

1.1. Sachverhalt

Ein **Erlass des BMF enthält die Aussage**, dass eine bestimmte Art von Ausgaben einkommensteuerlich nicht abzugsfähig (zB als Betriebsausgabe, Werbungskosten, außergewöhnliche Belastung) ist. Diese **Rechtsansicht ist nicht offensichtlich unrichtig**.

1a. Abgabepflichtige gehen von der Gesetzeskonformität dieser Aussage im Erlass aus und machen in ihren Abgabenerklärungen solche **Ausgaben nicht geltend**. Die Abgabebescheide des Finanzamtes, die daher solche Ausgaben nicht berücksichtigen, werden rechtskräftig.

1b. Abgabepflichtige machen ungeachtet der Erlassmeinung solche **Ausgaben geltend**, sie werden im Abgabebescheid jedoch nicht berücksichtigt. Es werden **keine Beschwerden** gegen die Abgabebescheide eingebracht.

1c. Abgabepflichtige machen solche **Ausgaben geltend**. Die Bescheide berücksichtigen sie jedoch nicht. Gegen diese Nichtberücksichtigung gerichtete **Beschwerden** werden vom BFG mit Erkenntnis abgewiesen.

Nachträglich erweist sich die im Erlass vertretene Rechtsansicht als rechtswidrig (zB als Folge von Rechtsprechung des VwGH oder einer Änderung des Erlasses durch das BMF).

1.2. Fragestellung

Welche **verfahrensrechtlichen Möglichkeiten** bestehen

- für die **Partei**, nachträglich die Abzugsfähigkeit auch für rechtskräftig veranlagte Jahre zu erreichen bzw
- welche **amtswegigen Möglichkeiten** bestehen für das Finanzamt, die Rechtskraft der Bescheide zwecks Berücksichtigung solcher Ausgaben zu durchbrechen?

1.3. Verfahrensrechtliche Beurteilung

Zu 1a:

Zur „Sanierung“ der Rechtswidrigkeit der erstinstanzlichen Bescheide kommen vor allem **Aufhebungen gemäß § 299 BAO** und **Wiederaufnahmen der Verfahren nach § 303 BAO** in Betracht.

Eine Aufhebung (§ 299 BAO) auf Antrag setzt voraus, dass der Antrag vor Ablauf der Jahresfrist (ein Jahr ab Bekanntgabe des aufzuhebenden Bescheides) eingebracht ist. Diese Frist ergibt sich aus § 302 Abs 2 lit c BAO.

Amtswegige Aufhebungen (§ 299 BAO) sind nach § 302 Abs 1 BAO nur vor Ablauf der genannten Jahresfrist zulässig.

Legt die Partei nachträglich die betreffenden Ausgaben offen, so liegen für das Finanzamt neu hervorgekommene Tatsachen iSd § 303 BAO (somit Wiederaufnahmsgründe nach § 303 Abs 1 lit b BAO bzw § 303 Abs 4 BAO) vor.

Die Verfügung der Wiederaufnahme (§ 303 Abs 4 BAO) ist gemäß § 304 BAO nach Eintritt der Verjährung (grundsätzlich) nicht mehr zulässig.

Für Wiederaufnahmsanträge ergibt sich die maßgebende Frist aus § 304 BAO.

Der Umstand, dass die Partei die Ausgaben im Vertrauen auf die Rechtmäßigkeit der Aussage im Erlass nicht bereits in der Abgabenerklärung oder in einer Beschwerde geltend gemacht hat, wird im Allgemeinen kein grobes Verschulden iSd § 303 Abs 1 lit b BAO darstellen. Dieser Umstand steht daher der Bewilligung der Wiederaufnahme des Verfahrens grundsätzlich nicht entgegen.

Die neben der Frist des § 304 BAO für Wiederaufnahmsanträge geltende Antragsfrist des § 303 Abs 2 BAO beginnt mit nachweislicher Kenntnis des Wiederaufnahmsgrundes, somit gegenständlichenfalls drei Monate ab nachweislicher Kenntnis der Entscheidungserheblichkeit der Ausgabe (daher etwa drei Monate ab Kenntnis der Änderung der Judikatur oder der Erlassänderung). Im Übrigen wird bei nach Ablauf der Frist des § 303 Abs 2 BAO gestellten Wiederaufnahmsanträgen im Allgemeinen in den Normzweck des § 303 BAO berücksichtigender Ermessensübung (abgesehen von Bagatellfällen) die Wiederaufnahme von Amts wegen vorzunehmen sein, sofern der Eintritt der Bemessungsverjährung dem nicht entgegensteht.

Aufhebungen nach § 299 BAO liegen ebenso wie Wiederaufnahmen von Amts wegen (§ 303 Abs 4 BAO) im Ermessen der Abgabenbehörde. Von Fällen geringfügiger Auswirkungen abgesehen wird im Allgemeinen bei der Ermessensübung der Vorrang des Grundsatzes der Rechtsrichtigkeit (vor dem Grundsatz der Rechtsbeständigkeit) für sich zu Gunsten der Partei auswirkende Maßnahmen ausschlaggebend sein.

Zu 1b:

Bereits in der Abgabenerklärung geltend gemachte Ausgaben kommen als neu hervorgekommene Tatsachen (iSd § 303 BAO) nicht in Betracht. Daher ist eine „Sanierung“ der Rechtswidrigkeit der rechtskräftigen Bescheide des Finanzamtes im Wege von Wiederaufnahmen der Verfahren nicht möglich.

Anwendbar ist hingegen **§ 299 BAO (Aufhebung der Bescheide)**. Dies darf von Amts wegen nur vor Ablauf der Jahresfrist des § 302 Abs 1 BAO erfolgen. Auf Antrag sind Aufhebungen zulässig, wenn der Antrag vor Ablauf der genannten Frist eingebracht wird (zufolge § 302 Abs 2 lit c BAO).

Aufhebungen nach § 299 BAO liegen im Ermessen der Abgabenbehörde. Von Fällen geringfügiger Auswirkungen abgesehen wird im Allgemeinen bei der Ermessensübung der Vorrang des Grundsatzes der Rechtsrichtigkeit (vor dem Grundsatz der Rechtsbeständigkeit) für die sich zu Gunsten der Partei auswirkende Maßnahme ausschlaggebend sein.

Zu 1c:

Ebenso wie im Fall 1b scheidet eine Wiederaufnahme der Verfahren daran, dass dem Finanzamt bereits bei Erlassung der erstinstanzlichen Bescheide die Tatsache der Ausgaben bekannt war.

Eine Aufhebung nach § 299 BAO kommt nicht in Frage, weil § 299 BAO nur zur Aufhebung von Bescheiden der Abgabenbehörde erster Instanz berechtigt. Auf Erkenntnisse (§ 289 Abs 2 BAO) ist § 299 BAO somit nicht anwendbar.

Quelle: BMF-Information vom 22.9.2011, BMF-010222/0209-VI/7/2011 (Verfahrensrechtliche Info zu Kinderbetreuungskosten gemäß § 34 Abs 9 EStG 1988) – (FVwGG 2012 eingearbeitet) – gültig bis 6.12.2021 (Aufhebung durch BMF-Erlass vom 7.12.2021, 2021-0.856.232). Hinweis: Die BMF-Information vom 22.9.2011, BMF-010222/0209-VI/7/2011, war materiell derogiert und aufzuheben, da die steuerliche Abzugsfähigkeit von Kinderbetreuungskosten letztmalig für die Veranlagung 2018 geltend gemacht werden konnte. Dennoch sind die verfahrensrechtlichen Aussagen dieser aufgehobenen BMF-Information dem Grunde nach noch von Interesse.

2. BESCHWERDEZINSEN (§ 205a BAO)

Wird gemäß § 212a BAO die Einhebung strittiger Abgabebeträge ausgesetzt, so fallen Aussetzungszinsen an, wenn sich die Nachforderung als rechtmäßig erweist. Der Abgabepflichtige trägt somit das Zinsenrisiko. Wenn hingegen der Abgabepflichtige die strittigen Abgabebeträge entrichtet und sich die Abgabennachforderung im Wege einer Beschwerde als rechtswidrig erweist, erfolgt eine Abgabengutschrift *unverzinst*. Mit der **Einführung von „Berufungszinsen“ durch das AbgÄG 2011** wird dieses einseitige Zinsenrisiko beseitigt (vgl AbgÄG 2011 ErläutRV 1212 BlgNR 24. GP 28). Mit dem **Finanzverwaltungsgerichtsbarkeitsgesetz 2012 (FVwGG 2012)** wurde **ab 1.1.2014** der **Begriff „Berufungszinsen“ durch „Beschwerdezinsen“ ersetzt**.

Voraussetzungen für Beschwerdezinsen (vgl § 205a Abs 1 BAO):

- Entrichtung der Abgabe;
- Höhe der entrichteten Abgabe hängt (un-)mittelbar von der Erledigung einer Bescheidbeschwerde ab;
- Abgabe wird als Folge der Bescheidbeschwerde herabgesetzt;
- Antrag des Abgabepflichtigen.

Als Folge einer Beschwerde können Herabsetzungen nicht nur dann erfolgen, wenn die Beschwerde mit **Beschwerdevorentscheidung** oder mit **Erkenntnis** erledigt wird, sondern etwa auch, wenn dem Beschwerdebegehren in einem **auf § 295 BAO gestützten Änderungsbescheid** entsprochen wird (vgl AbgÄG 2011 ErläutRV 1212 BlgNR 24. GP 28).

Zinsen sind nur insoweit festzusetzen, als ein Bescheid in Punkten angefochten wird, in denen er von dem ihm zugrunde liegenden Anbringen abweicht oder ein Bescheid angefochten wird, dem kein Anbringen zugrunde liegt. Zinsen sind nicht festzusetzen, insoweit Anspruchszinsen gemäß § 205 BAO oder Umsatzsteuerzinsen gemäß § 205c BAO für den selben Zeitraum anfallen (vgl § 205a Abs 3 BAO). Gutschriften, die sich zB daraus ergeben, dass der Beschwerdeführer in der Beschwerde erstmals Betriebsausgaben geltend macht, werden *nicht* verzinst (vgl AbgÄG 2011 ErläutRV 1212 BlgNR 24. GP 28).

Inhalt des Antrages (§ 205a Abs 2 BAO):

- Bezeichnung der Bescheidbeschwerde, von deren Erledigung die Abgabenhöhe (un-)mittelbar abhängt;
- Bezeichnung des Bescheides bzw Erkenntnisses, mit dem die entrichtete Abgabenschuldigkeit herabgesetzt wurde;
- die für die Höhe der Bemessungsgrundlage der Zinsen maßgebenden Angaben.

Die ausdrückliche Nennung von Inhaltserfordernissen in § 205a Abs 2 BAO macht § 85 Abs 2 BAO (**Mängelbehebungsverfahren für inhaltliche Mängel**) anwendbar (vgl AbgÄG 2011 ErläutRV 1212 BlgNR 24. GP 29).

Soweit eine bereits entrichtete Abgabenschuldigkeit aufgrund von § 295 Abs 2a BAO herabgesetzt wird, sind ab 1.9.2019 auf Antrag des Abgabepflichtigen Zinsen für den Zeitraum ab Entrichtung bis zur Bekanntgabe des die Abgabe herabsetzenden Bescheides festzusetzen (vgl § 205a Abs 2a BAO idF EU-FinAnpG 2019 iVm § 323 Abs 62 BAO).

Die Beschwerdezinzen betragen **pro Jahr 2% über dem Basiszinssatz** (entspricht den Aussetzungszinsen). Der **Verzinsungszeitraum** beginnt mit der Entrichtung der Abgabe und endet mit der Bekanntgabe des die Abgabe herabsetzenden Bescheides bzw Erkenntnisses. Zinsen, die den Betrag von **€ 50** nicht erreichen, sind nicht festzusetzen (**Bagatellgrenze**) (vgl § 205a Abs 4 BAO).

Die Beschwerdezinzen sind **mit Abgabebescheid festzusetzen**. Sie sind **Nebenansprüche iSd § 3 BAO** (vgl AbgÄG 2011 ErläutRV 1212 BlgNR 24. GP 29).

§ 205a BAO **tritt mit 1.1.2012 in Kraft** und ist erstmals für ab diesem Zeitpunkt erfolgte Abgabenerhebungen anwendbar; wurden Abgaben bereits vor dem 1.1.2012 entrichtet, dann erfolgt eine Verzinsung erst ab 1.1.2012 (vgl § 323 Abs 29 BAO).

Beispiel

Von Amts wegen wird ein Abgabebescheid erlassen (Abgabenhöhe: € 30.000). In der Beschwerde wird die Herabsetzung der Abgabe auf € 18.000 beantragt. Die Abgabe wird in voller Höhe (€ 30.000) entrichtet. Mit teilweise stattgebendem Erkenntnis erfolgt eine Herabsetzung der Abgabe auf € 20.000.

Auf Antrag stehen Beschwerdezinzen für die Zeit ab Entrichtung bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe des Erkenntnisses zu. Bemessungsgrundlage der Zinsen ist die Gutschrift (€ 10.000).

Quelle: AbgÄG 2011 ErläutRV 1212 BlgNR 24. GP 29 (FwVG 2012 eingearbeitet).

3. EXKURS: (BILANZ-)FEHLERBERICHTIGUNG ab 1.1.2013 (§ 4 Abs 2 EStG)

Die Verpflichtung zur Bilanzberichtigung wurde durch das AbgÄG 2012 um eine Bestimmung erweitert, die im Interesse der Besteuerung des richtigen Totalgewinnes eine **steuerwirksame Korrektur periodenübergreifender Fehler aus verjährten (!) Zeiträumen** ermöglicht. Dies gilt entsprechend für die Gewinnermittlung durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung und für die Ermittlung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (siehe § 4 Abs 3 und § 28 Abs 8 EStG idF AbgÄG 2012).

Die Fehlerkorrektur erfolgt im Rahmen einer **Bescheidberichtigung nach § 293b BAO** („offensichtliche Unrichtigkeiten“).

Mit dem **Inkrafttreten dieser Neuregelung zum 1.1.2013** entfällt die Berichtigungsmöglichkeit gemäß § 293c BAO („gelockertes Nachholverbot“).

Lediglich anlässlich des Inkrafttretens wurde – um eine Rückwirkung des Gesetzes zu vermeiden – auf die absolute zehnjährige Verjährungsfrist geachtet: Die Neuregelung ist **erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2004 auf Fehler anzuwenden, die Veranlagungszeiträume ab 2003 betreffen** (§ 124b Z 225 EStG idF AbgÄG 2012 idF AbgÄG 2015). In der Folge hat die absolute Verjährung keine Wirkung mehr! Bereits verjährte Fehler können demnach zur Berichtigung im ersten noch nicht verjährten Jahr führen!

Hinsichtlich **Details** siehe EStR 2000 Rz 650 ff.

(Bilanz-)Fehlerberichtigung erfordert folgende Voraussetzungen:

Der Fehler muss

- in einem bereits verjährten Erfolgsermittlungszeitraum eingetreten sein (aber ab dem Veranlagungszeitraum 2003);
- dieser Erfolgsermittlungszeitraum ist nicht mehr korrigierbar („aufmachbar“);
- Auswirkungen dieses Fehlers betreffen auch noch nicht verjährte Erfolgsermittlungszeiträume.

Konsequenz:

- Im ältesten noch nicht verjährten Jahr kann von Amts wegen oder auf Antrag eine Fehlerberichtigung gemäß § 293b BAO für die vergangenen und verjährten Erfolgsermittlungszeiträume durch Ansatz von Zu- oder Abschlägen vorgenommen werden (für Veranlagungszeiträume ab 2003; keine Berücksichtigung der absoluten Verjährung!).
- Die jüngeren noch nicht verjährten Jahre werden gemäß § 295 Abs 3 BAO korrigiert.
- Im laufenden Jahr und in den kommenden Jahren ist die geänderte (neue) Erfolgsermittlungssituation zu beachten.

Quelle: In Anlehnung an *Wobisch*, Akademie-Herbst-Seminar 2012, 44.

Beispiel 1

Im verjährten Jahr –02 wurde Herstellungsaufwand von € 300.000 sofort abgesetzt.

Die Bilanzberichtigung erfordert jedenfalls eine Aktivierung des Herstellungsaufwands in –02 und eine Fortentwicklung des Buchwerts unter Berücksichtigung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von zB 10 Jahren. Im ersten noch nicht verjährten Jahr 01 beträgt der Restbuchwert in der Eröffnungsbilanz daher € 210.000, die AfA des Jahres 01 € 30.000 und der Restbuchwert in der Schlussbilanz € 180.000. Zusätzlich ist im Jahr 01 ein Gewinnzuschlag von € 210.000 ($300.000 - 3 \times 30.000$) anzusetzen, sodass nach der Veranlagung des Jahres 01 in Summe € 120.000 aufwandswirksam berücksichtigt worden sind.

Beispiel 2

Im verjährten Jahr –02 wäre nach § 198 Abs 8 UGB eine Rückstellung anzusetzen gewesen, der Steuerpflichtige hat sie jedoch

- a) erst im Jahr 01 angesetzt
- b) überhaupt nicht angesetzt.

Der Rückstellungsgrund ist nach wie vor aufrecht.

In beiden Fällen ist die Rückstellung im Rahmen der Bilanzberichtigung für das Jahr –02 einzustellen und gegebenenfalls fortzuentwickeln. Die Rückstellung ist somit im ersten noch nicht verjährten Jahr 01 in zutreffender Höhe in der Eröffnungsbilanz ausgewiesen. Gleichzeitig ist in 01 ein Abschlag unter Beachtung von § 9 EStG vorzunehmen. Im Fall a) ist die unrichtige Rückstellungsdotierung zu berichtigen.

Beispiel 3

In einem bereits verjährten Veranlagungszeitraum wurde der Gewinn durch eine nicht betrieblich veranlasste Ausgabe vermindert. Es ist kein Zuschlag anzusetzen.

Beispiel 4

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 Abgabeanprüche der Jahre vor 04 Festsetzungsverjährung eingetreten. Die Fehlerkorrektur kann daher nur das Veranlagungsjahr 04 betreffen. Da sich der Fehler aus 01 in 04 auswirkt, ist der Bescheid des Jahres 04 im Wege des § 293b BAO zu berichtigen. Rechtskräftige Bescheide der Folgejahre sind gegebenenfalls gemäß § 295 Abs 3 BAO zu korrigieren.

Quelle der Beispiele: AbgÄG 2012 ErläutRV 1960 BlgNR 24. GP 18 f.

4. VERJÄHRUNG NACH BAO

Die BAO kennt **drei Arten der Verjährung**:

- Festsetzungsverjährung (Bemessungsverjährung) (§ 207 BAO);
- absolute Verjährung (§ 209 BAO);
- Einhebungsverjährung (§ 238 BAO).

Hinweis

Die finanzstrafrechtliche Verjährung deckt sich nicht mit der Verjährung des Abgabeananspruches nach BAO. Daher kann ein Abgabeanpruch bereits verjährt sein, während die finanzstrafrechtliche Verjährung noch nicht eingetreten ist. Zur Verjährung nach FinStrG siehe die Ausführungen unter „N. FinStrG“ Pkt. 6.

4.1. Festsetzungsverjährung (Bemessungsverjährung) – (§ 207 BAO)

Mit der **Festsetzungsverjährung** verjährt das Recht, eine Abgabe festzusetzen (vgl § 207 Abs 1 BAO); die Verjährungsfrist beträgt

- **grundsätzlich fünf Jahre**;
- bei den Verbrauchsteuern, bei den festen Stempelgebühren nach dem II. Abschnitt des GebG, bei den Gebühren gemäß § 17a VfGG und § 24a VwGG **drei Jahre**;
- bei hinterzogenen Abgaben **zehn Jahre** (vgl § 207 Abs 2 erster und zweiter Satz BAO).

Das Recht, einen Verspätungszuschlag, Anspruchszinsen, Säumniszuschläge oder Abgabenerhöhungen festzusetzen, verjährt gleichzeitig mit dem Recht auf Festsetzung der Abgabe (§ 207 Abs 2 dritter Satz BAO).

Das Recht zur Verhängung von Zwangs-, Ordnungs- und Mutwillensstrafen sowie zur Anforderung von Kostenersätzen im Abgabenverfahren verjährt in einem Jahr (§ 207 Abs 3 BAO).

Das Recht, den Ersatz zu Unrecht geleisteter oder die Rückzahlung zu Unrecht bezogener Beihilfen zu fordern, sowie das Recht auf Rückforderung zu Unrecht zuerkannter Erstattungen, Vergütungen oder Abgeltungen von Abgaben verjährt in fünf Jahren. § 207 Abs 2 zweiter Satz BAO gilt sinngemäß (§ 207 Abs 4 BAO).

§ 207 Abs 2 zweiter Satz BAO gilt sinngemäß für Abgaben, deren vorsätzliche Verkürzung nicht in den Anwendungsbereich des Finanzstrafgesetzes fällt (§ 207 Abs 5 BAO).

Beginn der Verjährung (vgl § 208 BAO): Die Verjährung beginnt **idR mit Ablauf des Jahres, in dem der Abgabensanspruch entstanden ist** (siehe § 4 BAO), also mit Beginn des Folgejahres.

Beginn der Verjährung – § 208 BAO

(1) Die Verjährung beginnt

- a) in den Fällen des § 207 Abs 2 mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabensanspruch entstanden ist, soweit nicht im Abs 2 ein anderer Zeitpunkt bestimmt wird;
- b) in den Fällen des § 207 Abs 3 mit dem Ablauf des Jahres, in dem die Voraussetzung für die Verhängung der genannten Strafen oder für die Anforderung der Kostenersätze entstanden ist;
- c) in den Fällen des § 207 Abs 4 mit dem Ablauf des Jahres, in dem die rückzufordernden Beihilfen, Erstattungen, Vergütungen oder Abgeltungen geleistet wurden;
- d) in den Fällen des § 200 mit dem Ablauf des Jahres, in dem die Ungewißheit beseitigt wurde;
- e) in den Fällen des Eintritts eines rückwirkenden Ereignisses im Sinn des § 295a mit Ablauf des Jahres, in dem das Ereignis eingetreten ist.

(2) Bei der Erbschafts- und Schenkungssteuer unterliegenden Erwerben von Todes wegen oder Zweckzuwendungen von Todes wegen beginnt die Verjährung frühestens mit Ablauf des Jahres, in dem die Abgabenbehörde vom Erwerb oder von der Zweckzuwendung Kenntnis erlangt.

Entstehung des Abgabenspruches – § 4 BAO

(1) Der Abgabenspruch entsteht, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft.

(2) Der Abgabenspruch entsteht insbesondere

- a) bei der Einkommensteuer und bei der Körperschaftsteuer
 1. für die Vorauszahlungen mit Beginn des Kalendervierteljahres, für das die Vorauszahlungen zu entrichten sind, oder, wenn die Abgabepflicht erst im Lauf des Kalendervierteljahres begründet wird, mit der Begründung der Abgabepflicht;
 2. für die zu veranlagende Abgabe mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird, soweit nicht der Abgabenspruch nach Z 1 schon früher entstanden ist, oder wenn die Abgabepflicht im Lauf eines Veranlagungszeitraumes erlischt, mit dem Zeitpunkt des Erlöschens der Abgabepflicht;
 3. für Steuerabzugsbeträge im Zeitpunkt des Zufließens der steuerabzugspflichtigen Einkünfte;
- b) *[aufgehoben durch GBGI I 2013/14]*
- c) bei sonstigen jährlich wiederkehrend zu entrichtenden Abgaben und Beiträgen mit dem Beginn des Kalenderjahres, für das die Abgabe (der Beitrag) erhoben wird.

(3) In Abgabenvorschriften enthaltene Bestimmungen über den Zeitpunkt der Entstehung des Abgabenspruches (der Steuerschuld) bleiben unberührt.

(4) Der Zeitpunkt der Festsetzung und der Fälligkeit einer Abgabe ist ohne Einfluß auf die Entstehung des Abgabenspruches.

Ist über eine Abgabe eine **Beschwerde anhängig**, dann greift die Festsetzungsverjährung nicht (vgl § 209a BAO).

Verlängerung der (Festsetzungs-)Verjährung (vgl § 209 Abs 1 BAO): Die Verjährung wird durch jede nach außen erkennbare Amtshandlung zur Geltendmachung des Abgabensanspruches (zB Zusendung eines Bescheides oder eines Vorhaltes) oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen **um ein Jahr verlängert**. Die Verjährungsfrist **verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr**, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist.

4.2. Absolute Verjährung (§ 209 BAO)

Das Recht auf Festsetzung einer Abgabe verjährt **spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabensanspruches** (siehe § 4 BAO). In den Fällen eines Erwerbes von Todes wegen oder einer Zweckzuwendung von Todes wegen verjährt das Recht auf Festsetzung der Erbschafts- und Schenkungssteuer jedoch spätestens zehn Jahre nach dem Zeitpunkt der Anzeige (§ 209 Abs 3 BAO).

Hinweis

- Eine **Verfolgungshandlung** iSd § 209 Abs 1 BAO kann die absolute Verjährungsfrist nicht verlängern.
- Ist über eine Abgabe eine **Beschwerde anhängig**, dann greift die absolute Verjährungsfrist nicht.
- Bei **hinterzogenen Abgaben** deckt sich die zehnjährige Verjährungsfrist mit der absoluten Verjährung.

Abweichend von § 209 Abs 3 BAO verjährt das Recht, eine gemäß § 200 Abs 1 BAO vorläufige Abgabensfestsetzung wegen der Beseitigung einer Ungewissheit iSd § 200 Abs 1 BAO durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen, **spätestens fünfzehn Jahre nach Entstehung des Abgabensanspruches** (§ 209 Abs 4 BAO).

In den Fällen, in denen aufgrund der Bestimmungen des EStG 1988 oder des UmgrStG über die entstandene Einkommen- oder Körperschaftsteuerschuld abgesprochen, aber die Steuerschuld nicht festgesetzt worden ist, verjährt das Recht auf Festsetzung der genannten Abgaben insoweit jedoch **spätestens zehn Jahre nach Ablauf des Jahres, in dem das rückwirkende Ereignis eingetreten ist** (§ 209 Abs 5 BAO).

4.3. Einhebungsverjährung (§ 238 BAO)

Das **Recht eine fällige Abgabe einzuheben** und zwangsweise einzubringen, **verjährt binnen fünf Jahren** nach Ablauf des Kalenderjahres, in welchem die Abgabe *fällig* geworden ist, keinesfalls jedoch früher als das Recht zur Festsetzung der Abgabe. § 209a BAO gilt sinngemäß (§ 238 Abs 1 BAO).

Die **Verjährung fälliger Abgaben wird** durch jede zur Durchsetzung des Anspruches unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung, wie durch Mahnung, durch Vollstreckungsmaßnahmen,

durch Bewilligung einer Zahlungserleichterung oder durch Erlassung eines Haftungsbescheides **unterbrochen**. Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, **beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen** (§ 238 Abs 2 BAO).

Hinsichtlich weiterer **Details** siehe § 238 Abs 3 bis 6 BAO.

5. SONDERREGELUNGEN AUFGRUND DER MASSNAHMEN ZUR BEKÄMPFUNG VON COVID-19 (§ 323c Abs 1 und 4 BAO)

§ 323c.

(1) In anhängigen behördlichen Verfahren der Abgabenbehörden werden alle **im ordentlichen Rechtsmittelverfahren (7. Abschnitt Unterabschnitt A) vorgesehenen Fristen**, deren fristauslösendes Ereignis in die Zeit nach dem 16. März 2020 fällt, sowie Fristen, die bis zum 16. März noch nicht abgelaufen sind, bis zum Ablauf des 30. April 2020 unterbrochen. Sie beginnen mit 1. Mai 2020 neu zu laufen.

[...]

(4) Unter Berücksichtigung der jeweiligen Gefährdungslage kann der Leiter der Amtshandlung gegenüber den an der Amtshandlung teilnehmenden Personen Maßnahmen zum Zweck der Verhinderung der Verbreitung von COVID-19 anordnen. Der Leiter der Amtshandlung hat für die Einhaltung dieser Maßnahmen zu sorgen. Ein Verstoß gegen diese Maßnahmen gilt als Störung der Amtshandlung gemäß § 112 Abs. 2. Wird gegen diese Maßnahmen im Zuge einer mündlichen Verhandlung verstoßen, hat der Ausschluss der betreffenden Person unter sinngemäßer Anwendung des § 274 Abs. 4 zweiter Satz zu erfolgen.

[...]

Siehe auch die folgenden **Verordnungen betreffend die elektronische Einreichung von Anbringen**:

- Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend die elektronische Einreichung von **Anbringen im Zusammenhang mit steuerlichen Erleichterungen** aufgrund des Coronavirus (BGBl II 2020/121 idF BGBl II 2021/128) – gültig ab 15.3.2020 bis 30.6.2021
- Zweite Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend die elektronische Einreichung von **Anbringen im Zusammenhang mit steuerlichen Erleichterungen** aufgrund des Coronavirus (BGBl II 2021/535) – gültig ab 22.11.2021 bis 30.6.2022
- Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend die elektronische Übermittlung von **Anbringen an die Finanzstrafbehörde** im Zusammenhang mit Maßnahmen zur Verhinderung der Verbreitung des Coronavirus (BGBl II 2020/158 idF BGBl II 2021/534) – gültig ab 15.3.2020 bis 30.6.2029

Tanzer/Unger

BAO 2025

Einführung in das Recht der Bundesabgabenordnung

8., neu bearbeitete Auflage
Ladenpreis € 58,-
Seiten 386
BestNr. 80012008
ISBN 978-3-7007-8266-7



JETZT BESTELLEN!
shop.lexisnexis.at

Ab 40 Euro Bestellwert versandkostenfrei innerhalb von Österreich

Rzeszut/Tanzer/Unger (Hrsg)

BAO Bundesabgabenordnung - Stoll Kommentar Band 1

Abschnitt 1 (§§ 1 bis 48i BAO)

2., völlig neu bearbeitete Auflage
Subskriptionspreis bis 30.05.2025: € 106,-
Ladenpreis ab 01.06.2025: ca. € 132,-
Abopreis ca. € 106,-*
Seiten ca. 560
BestNr. 32149002
ISBN 978-3-7007-7994-0
Erscheint April 2025
*ab Verlag und in der Buchhandlung



JETZT BESTELLEN!
shop.lexisnexis.at

Ab 40 Euro Bestellwert versandkostenfrei innerhalb von Österreich

E. Fristen im Steuerrecht – Fälligkeit und Entrichtung von Abgaben

1. ABGABEFRISTEN FÜR DIE STEUERERKLÄRUNGEN

Das Steuerrecht sieht seit der Veranlagung für das Jahr 2003 vor, dass bei Vorliegen eines Internet-Anschlusses die **Steuererklärung elektronisch über FinanzOnline** eingereicht werden muss. Von dieser Verpflichtung sind Personen, für die eine Arbeitnehmerveranlagung durchzuführen ist, ausgenommen.

| Steuerart/Jahreserklärung | Abgabeform | Frist |
|--|---|---|
| Einkommen-, Umsatz- und Körperschaftsteuer; Feststellungserklärung von Personengesellschaften und Vermietungsgemeinschaften | auf Papier (nur sofern keine Verpflichtung zur Übermittlung über FinanzOnline besteht) | 30.4. des Folgejahres |
| Einkommen-, Umsatz- und Körperschaftsteuer; Feststellungserklärung von Personengesellschaften und Vermietungsgemeinschaften | FinanzOnline | 30.6. des Folgejahres |
| Arbeitnehmerveranlagung | Pflichtveranlagung | 30.9. des Folgejahres |
| Arbeitnehmerveranlagung | Antrag | 5 Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, für das der Antrag eingebracht wird |

| Erklärungen nach UStG | Abgabeform | Frist |
|--------------------------------|---|---|
| Umsatzsteuervoranmeldung (UVA) | FinanzOnline | 15. des auf den Kalendermonat zweitfolgenden Kalendermonats (<i>bei monatlichem Voranmeldungszeitraum</i>); 15. des auf das Kalendervierteljahr zweitfolgenden Kalendermonats (<i>bei vierteljährlichem Voranmeldungszeitraum</i>) |
| Zusammenfassende Meldung (ZM) | FinanzOnline oder auf Papier (nur sofern keine Verpflichtung zur Übermittlung über FinanzOnline besteht) | bis zum Ablauf des auf den Kalendermonat folgenden Kalendermonats (<i>bei monatlichem Meldezeitraum</i>); bis zum Ablauf des auf das Kalendervierteljahr folgenden Kalendermonats (<i>bei vierteljährlichem Meldezeitraum</i>) |

Hinweis

Der Bundesminister für Finanzen kann diese Fristen bei **Vorliegen außergewöhnlicher Umstände**, die eine längere Frist rechtfertigen, mit Verordnung erstrecken (§ 134 Abs 1 letzter Satz BAO idF AbgÄG 2023).

Diese **Fristen** (siehe auch § 134 Abs 1 BAO) **können** auf begründeten Antrag vom Finanzamt **verlängert werden**. Ein solcher Antrag auf Fristverlängerung kann auch elektronisch in FinanzOnline (Eingaben/Anträge/Fristverlängerung) eingebracht werden. Wird ein Antrag auf Verlängerung der Frist zur Einreichung der Abgabenerklärung **abgewiesen**, so ist für die Einreichung der Abgabenerklärung eine **Nachfrist von mindestens einer Woche** zu setzen (vgl § 134 Abs 2 BAO idF AbgÄG 2024).

Bei **Vertretung durch einen „steuerlichen Vertreter“** sind insbesondere für die Einkommensteuer- (keine bloßen „Arbeitnehmerveranlagungen“!), die Umsatzsteuer-, die Körperschaftsteuer- und die Feststellungserklärung (= „Abgabenerklärungen iSd § 134 Abs 1 BAO“) auch längere Fristen möglich („**Quotenregelung**“). Sofern das Finanzamt die Abgabenerklärung nicht früher abberuft, ist die Abgabenerklärung **spätestens bis zum 31. März des auf den Veranlagungszeitraum zweitfolgenden Kalenderjahres** einzureichen; Abgabenerklärungen, welche nicht bis zu diesem Zeitpunkt eingereicht wurden und bei denen noch keine Fristsetzung erfolgt ist, gelten dennoch als rechtzeitig, wenn sie **bis zum 30. Juni des auf den Veranlagungszeitraum zweitfolgenden Kalenderjahres** eingebracht werden (vgl § 134a BAO idF AbgÄG 2023 bzw BGBl I 2023/201; zum Inkrafttreten siehe § 323 Abs 77 und Abs 82 BAO).

Hinweis

Siehe dazu auch die Verordnung des Bundesministers für Finanzen, mit der die Quotenregelung gemäß § 134a BAO näher konkretisiert wird (**Quotenregelungsverordnung – QuRV**) (BGBl II 2023/370 idF BGBl II 2024/146).

Wird die **Frist** zur Einreichung einer Abgabenerklärung **nicht gewahrt**, kann die Abgabenbehörde einen **Zuschlag bis zu 10% der festgesetzten Abgabe** auferlegen („**Verspätungszuschlag**“), wenn die Verspätung nicht entschuldbar ist. Verspätungszuschläge, die den Betrag von **€ 50** nicht erreichen, sind nicht festzusetzen (**Bagatellgrenze**; vgl § 135 BAO).

Werden **Steuererklärungen nicht über FinanzOnline** eingereicht, obwohl der Abgabepflichtige dazu verpflichtet ist, kann vom Finanzamt – nach erfolgter Androhung unter Setzung einer angemessenen Frist – eine **Zwangsstrafe (maximal € 5.000)** verhängt werden (vgl § 111 BAO).

2. STEUERKALENDER: FÄLLIGKEIT VON ABGABEN

| Abgabenart | Höhe | Fälligkeit |
|---|---|---|
| Umsatzsteuer (UVA) | USt-Satz vom Entgelt (Nettobetrag) abzüglich Vorsteuern | 15. des auf das Kalendermonat (Kalendervierteljahr) zweitfolgenden Monats |
| Einkommensteuer-Vorauszahlung | laut Vorauszahlungsbescheid | 15.2., 15.5., 15.8., 15.11. |
| Körperschaftsteuer-Vorauszahlung | laut Vorauszahlungsbescheid | 15.2., 15.5., 15.8., 15.11. |

| | | |
|---|---|-----------------------------|
| Lohnsteuer | bis zu 50% (55% ab 2016 bis 2025) der Lohnsteuerbemessungsgrundlage (Bruttobezug abzüglich Sozialversicherung und LSt-Freibeträge) | 15. des Folgemonats |
| Dienstgeberbeitrag (DB) | 3,7% ab 2023 bzw 2025 – siehe dazu § 41 Abs 5 und Abs 5a FLAG – (2018 bis 2022: 3,9%; 2017: 4,1%; bis 2016: 4,5%) der Bruttolohnsumme | 15. des Folgemonats |
| Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) = Kammerumlage 2 (KU 2) | 0,31% bis 0,40% der Bruttolohnsumme | 15. des Folgemonats |
| Kommunalsteuer | 3% der Bemessungsgrundlage | 15. des Folgemonats |
| Kammerumlage 1 (KU 1) | max. 0,28% (2019 bis 2023: 0,29%; 2002 bis 2018: 0,30%) von den abziehbaren Vorsteuer | 15.2., 15.5., 15.8., 15.11. |

Fällt der Fälligkeitstag auf einen Samstag, Sonntag, gesetzlichen Feiertag, Karfreitag oder den 24. Dezember, ist die Abgabe am nächstfolgenden Werktag zu entrichten (vgl § 210 Abs 3 BAO).

Hinsichtlich weiterer **Details** zur Fälligkeit von Abgaben siehe § 210 BAO.

3. ENTRICHTUNG VON ABGABEN (§ 211 BAO)

Abgaben gelten in nachstehend angeführten Fällen als entrichtet (§ 211 Abs 1 BAO):

- bei **Überweisung** auf das Konto der empfangsberechtigten Kasse am Tag der Gutschrift (Z 1);
- bei **Einziehung** einer Abgabe durch die empfangsberechtigte Kasse am Tag der Einziehung (Z 2);
- bei **Einzahlungen mit Erlagschein** an dem Tag, der sich aus dem Tagesstempel des konto-führenden Kreditinstituts der empfangsberechtigten Kasse ergibt (Z 3);
- bei **Umbuchung oder Überrechnung von Guthaben** (siehe § 215 BAO) eines Abgabepflichtigen auf Abgabenschuldigkeiten desselben Abgabepflichtigen am Tag der Entstehung der Guthaben, auf Abgabenschuldigkeiten eines anderen Abgabepflichtigen am Tag der nachweislichen Antragstellung, frühestens jedoch am Tag der Entstehung der Guthaben (Z 4);
- bei **Barzahlungen** am Tag der Zahlung, bei Abnahme von Bargeld durch den Vollstrecker am Tag der Abnahme (Z 5).

Erfolgt in den Fällen des § 211 Abs 1 Z 1 BAO die **Gutschrift auf dem Konto** der empfangsberechtigten Kasse zwar **verspätet, aber noch innerhalb von drei Tagen** nach Ablauf der zur Entrichtung einer Abgabe zustehenden Frist, so bleibt die Verspätung ohne Rechtsfolgen; in den Lauf der dreitägigen Frist sind Samstage, Sonntage, gesetzliche Feiertage, der Karfreitag und der 24. Dezember nicht einzurechnen (§ 211 Abs 2 BAO).

Erfolgt die Entrichtung im Wege der Überweisung gemäß § 211 Abs 1 Z 1 BAO, so hat die **Beauftragung mittels Electronic-Banking** zu erfolgen, wenn dies dem Abgabepflichtigen zumutbar ist. Die nähere Regelung kann der Bundesminister für Finanzen durch Verordnung treffen. In der Verordnung

kann auch festgelegt werden, dass bestimmte Formen einer Electronic-Banking-Überweisung zu verwenden sind (§ 211 Abs 3 BAO).

Der Bundesminister für Finanzen hat die näheren Regelungen für die **Nutzung des SEPA-Lastschriftverfahrens** für die Abgabentrachtung durch Verordnung zu bestimmen; er kann die Zulässigkeit der Nutzung des SEPA-Lastschriftverfahrens auf bestimmte Abgaben oder auf Vorauszahlungen auf bestimmte Abgaben beschränken (§ 211 Abs 4 BAO).

Im Falle der Einziehung mittels SEPA-Lastschriftmandat gilt die Abgabe nicht als im Sinne des § 211 Abs 1 Z 2 BAO entrichtet, wenn die Abgabenschuld aus Gründen, die vom Abgabepflichtigen als Mandatsgeber zu vertreten sind, nicht gemäß § 213 BAO verrechnet wird oder die Verrechnung rückwirkend zu korrigieren ist (§ 211 Abs 5 BAO).

Hinweis

Siehe **Verordnung** des Bundesministers für Finanzen **über die Entrichtung von Abgaben im Wege des SEPA-Lastschriftverfahrens** (BGBl II 2019/179 idF BGBl II 2020/531).

Die **Entrichtung von Abgaben auf andere als in § 211 Abs 1 BAO angeführte Arten**, mit Ausnahme der Verwendung sonstiger Gutschriften und Guthaben sowie der Aufrechnung (§ 1438 ff ABGB), ist **unzulässig** (§ 211 Abs 6 BAO).

Zahlt oder überweist ein anderer als der Abgabepflichtige oder erfolgt die Entrichtung durch Umbuchung oder Überrechnung von Guthaben eines anderen Abgabepflichtigen, ist die Einlösung der Forderung (§ 1358 ABGB und § 1422 ABGB) ausgeschlossen (§ 211 Abs 7 BAO).

Hinsichtlich der Folgen verspäteter Abgabentrachtung („**Säumniszuschläge**“) siehe § 217 BAO und die Ausführungen unter „F. Finanzamtszinsen“ Pkt. 8.

4. MÖGLICHKEITEN EINES ZAHLUNGS-AUFSCHUBES (§ 212 BAO)

Auf Ansuchen des Abgabepflichtigen kann vom Finanzamt eine **Stundung** oder **Ratenzahlung** gewährt werden (vgl § 212 Abs 1 BAO). Die Bewilligung einer **Zahlungserleichterung** (Stundung oder Ratenzahlung) **setzt voraus**,

- dass die sofortige Entrichtung der Abgaben für den Abgabepflichtigen mit erheblichen Härten verbunden wäre (wirtschaftliche Notlage, finanzieller Engpass) und
- die Einbringlichkeit der Abgaben durch den Aufschub nicht gefährdet wird.

Der Abgabepflichtige hat im Ansuchen die Voraussetzungen für die Zahlungserleichterung überzeugend dazulegen und glaubhaft zu machen.

Wurden Zahlungserleichterungen (Stundung oder Ratenzahlung) bewilligt, sind für die Dauer des Zahlungsaufschubes **Stundungszinsen** zu entrichten. Hinsichtlich der (aktuellen) Höhe der Stundungszinsen siehe die Ausführungen unter „F. Finanzamtszinsen“ Pkt. 1. und Pkt. 4.

F. Finanzamtszinsen

1. ZINSSÄTZE

| Wirksamkeit ab | Basiszinssatz | Stundungszinsen | Aussetzungszinsen | Anspruchszinsen | Beschwerdezinsen | Umsatzsteuerzinsen | Zinsen gemäß § 16 Abs 1 erster Satz COFAG-NoAG | Zinsen gemäß § 16 Abs 1 zweiter Satz COFAG-NoAG |
|--------------------------|---------------|---------------------|---------------------|---------------------|---------------------|---------------------|--|---|
| 09.04.1999 | 2% | 6% | 3% | – | – | | | |
| 05.11.1999 | 2,5% | 6,5% | 3,5% | – | – | | | |
| 17.03.2000 | 3% | 7% | 4% | – | – | | | |
| 09.06.2000 | 3,75% | 7,75% | 4,75% | – | – | | | |
| 06.10.2000 | 4,25% | 8,25% | 5,25% | – | – | | | |
| 31.08.2001 | 3,75% | 7,75% | 4,75% | – | – | | | |
| 18.09.2001 | 3,25% | 7,25% | 4,25% | 5,25% ¹⁾ | – | | | |
| 09.11.2001 | 2,75% | 6,75% | 3,75% | 4,75% | – | | | |
| 11.12.2002 | 2,20% | 6,20% | 3,20% | 4,20% | – | | | |
| 09.06.2003 | 1,47% | 5,47% | 2,47% | 3,47% | – | | | |
| 01.02.2005 | 1,47% | 5,97% ²⁾ | 3,47% ³⁾ | 3,47% | – | | | |
| 27.04.2006 | 1,97% | 6,47% | 3,97% | 3,97% | – | | | |
| 11.10.2006 | 2,67% | 7,17% | 4,67% | 4,67% | – | | | |
| 14.03.2007 | 3,19% | 7,69% | 5,19% | 5,19% | – | | | |
| 09.07.2008 | 3,70% | 8,20% | 5,70% | 5,70% | – | | | |
| 15.10.2008 | 3,13% | 7,63% | 5,13% | 5,13% | – | | | |
| 12.11.2008 | 2,63% | 7,13% | 4,63% | 4,63% | – | | | |
| 10.12.2008 | 1,88% | 6,38% | 3,88% | 3,88% | – | | | |
| 21.01.2009 | 1,38% | 5,88% | 3,38% | 3,38% | – | | | |
| 11.03.2009 | 0,88% | 5,38% | 2,88% | 2,88% | – | | | |
| 13.05.2009 | 0,38% | 4,88% | 2,38% | 2,38% | – | | | |
| 13.07.2011 | 0,88% | 5,38% | 2,88% | 2,88% | – | | | |
| 14.12.2011 ⁴⁾ | 0,38% | 4,88% | 2,38% | 2,38% | – | | | |
| 01.01.2012 | 0,38% | 4,88% | 2,38% | 2,38% | 2,38% ⁵⁾ | | | |
| 08.05.2013 | – 0,12% | 4,38% | 1,88% | 1,88% | 1,88% | | | |
| 16.03.2016 | – 0,62% | 3,88% | 1,38% | 1,38% | 1,38% | | | |
| 01.07.2021 | – 0,62% | 1,38% ⁶⁾ | 1,38% | 1,38% ⁷⁾ | 1,38% | | | |
| 27.07.2022 | – 0,12% | 1,88% | 1,88% | 1,88% | 1,88% | 1,88% ⁸⁾ | | |
| 14.09.2022 | 0,63% | 2,63% | 2,63% | 2,63% | 2,63% | 2,63% | | |
| 02.11.2022 | 1,38% | 3,38% | 3,38% | 3,38% | 3,38% | 3,38% | | |
| 21.12.2022 | 1,88% | 3,88% | 3,88% | 3,88% | 3,88% | 3,88% | | |
| 08.02.2023 | 2,38% | 4,38% | 4,38% | 4,38% | 4,38% | 4,38% | | |
| 22.03.2023 | 2,88% | 4,88% | 4,88% | 4,88% | 4,88% | 4,88% | | |
| 21.06.2023 | 3,38% | 5,38% | 5,38% | 5,38% | 5,38% | 5,38% | | |
| 20.09.2023 | 3,88% | 5,88% | 5,88% | 5,88% | 5,88% | 5,88% | | |

| Wirksamkeit ab | Basiszinssatz | Stundungszinsen | Aussetzungszinsen | Anspruchszinsen | Beschwerdezinsen | Umsatzsteuerzinsen | Zinsen gemäß § 16 Abs 1 erster Satz COFAG-NoAG | Zinsen gemäß § 16 Abs 1 zweiter Satz COFAG-NoAG |
|----------------|---------------|---------------------|-------------------|-----------------|------------------|--------------------|--|---|
| 01.07.2024 | 3,88% | 8,38% ⁹⁾ | 5,88% | 5,88% | 5,88% | 5,88% | | |
| 01.08.2024 | 3,88% | 8,38% | 5,88% | 5,88% | 5,88% | 5,88% | 5,88% | 4,88% |
| 18.09.2024 | 3,03% | 7,53% | 5,03% | 5,03% | 5,03% | 5,03% | 5,03% | 4,03% |
| 18.12.2024 | 2,53% | 7,03% | 4,53% | 4,53% | 4,53% | 4,53% | 4,53% | 3,53% |
| 12.03.2025 | 2,03% | 6,53% | 4,03% | 4,03% | 4,03% | 4,03% | 4,03% | 3,03% |

¹⁾ Für Abgaben, für die der Abgabensanspruch vor dem 1.1.2001 entsteht, ist der 1.10.2001 für den Beginn der Verzinsung maßgebend.

²⁾ Infolge Änderung des § 212 Abs 2 BAO durch das AbgÄG 2004 liegt mit Wirksamkeit ab 1.2.2005 die Höhe der Stundungszinsen 4,5% über dem Basiszinssatz.

³⁾ Infolge Änderung des § 212a Abs 9 BAO durch das AbgÄG 2004 liegt mit Wirksamkeit ab 1.2.2005 die Höhe der Stundungszinsen 2% über dem Basiszinssatz.

⁴⁾ Redaktionelle Anmerkung des BMF: Im Rahmen einer Korrektur am 15.12.2011 wurde das Datum von 11.12.2011 auf 14.12.2011 richtig gestellt.

⁵⁾ Durch § 205a BAO idF AbgÄG 2011 wurden mit Wirksamkeit ab 1.1.2012 Berufungszinsen geschaffen. Die Höhe der Berufungszinsen liegt 2% über dem Basiszinssatz. Mit dem Finanzverwaltungsgerichtsbarkeitsgesetz 2012 (FVwGG 2012) wurde ab 1.1.2014 der Begriff „Berufungszinsen“ durch „Beschwerdezinsen“ ersetzt.

⁶⁾ Gemäß § 323c Abs 13 BAO idF BGBl I 2021/228 betragen die Stundungszinsen gemäß § 212 Abs 2 BAO **ab 1.7.2021 bis 21.11.2021** sowie **ab 1.2.2022 bis 30.6.2024 2% über dem jeweils geltenden Basiszinssatz pro Jahr. Ab 15.3.2020 bis 30.6.2021** sowie **ab 22.11.2021 bis 31.1.2022** sind **keine Stundungszinsen** vorzuschreiben. Gemäß § 323e Abs 1 BAO ist für die Berechnung der Zinsen für das COVID-19-Ratenzahlungsmodell § 323c Abs 13 BAO anzuwenden. Gemäß § 323e Abs 2 Z 3 BAO endet die Phase 1 des COVID-19-Ratenzahlungsmodells am 30.9.2022. Der Ratenzahlungszeitraum der Phase 2 des COVID-19-Ratenzahlungsmodells beträgt gemäß § 323e Abs 3 Z 4 BAO längstens 21 Monate. Hinsichtlich des COVID-19-Ratenzahlungsmodells (§ 323e BAO idF COVID-19-StMG bzw 2. COVID-19-StMG bzw BGBl I 2021/228) siehe die Ausführungen im ÖGSW-Leitfaden 2024⁴⁰ „F. Finanzamtzinsen“ Pkt. 11.

Hinsichtlich vor dem 15.3.2020 bewilligter Zahlungerleichterungen, für die gemäß § 212 Abs 2 BAO nach dem 15.3.2020 bis zum 30.6.2021 Stundungszinsen festzusetzen wären, ist von der Vorschreibung abzusehen (vgl § 323c Abs 14 Z 1 BAO idF COVID-19-StMG bzw 2. COVID-19-StMG).

⁷⁾ Hinsichtlich **Anspruchszinsen betreffend Nachforderungen** (§ 205 BAO), die für den **Veranlagungszeitraum 2019 oder 2020** festzusetzen wären, **ist von der Vorschreibung abzusehen**. Insoweit Nachforderungszinsen nicht vorgeschrieben wurden, sind **Anspruchszinsen betreffend Gutschriften** (§ 205 BAO) nicht festzusetzen (vgl § 323c Abs 14 Z 2 BAO idF COVID-19-StMG bzw AbgÄG 2023).

⁸⁾ Durch § 205c BAO idF AbgÄG 2022 wurden **Umsatzsteuerzinsen** geschaffen. § 205c BAO ist mit 20.7.2022 in Kraft getreten. Die Höhe der Umsatzsteuerzinsen beträgt **2% über dem Basiszinssatz**. Die erstmalige Anwendung des § 205c BAO ist in § 323 Abs 75 BAO geregelt. Umsatzsteuerzinsen können auch für Zeiträume anfallen, die vor dem 27.7.2022 liegen. In solchen Fällen beträgt der anzuwendende Zinssatz pro Jahr 2% über dem im maßgeblichen Zeitraum geltenden Basiszinssatz. Dabei kann der in der Tabelle für die Anspruchszinsen jeweils ausgewiesene Wert herangezogen werden.

⁹⁾ Ab 1.7.2024 betragen die Stundungszinsen gemäß § 212 Abs 2 BAO 4,5% über dem jeweils geltenden Basiszinssatz pro Jahr.

Quelle: www.bmf.gv.at

Anmerkung: Veränderungen des Basiszinssatzes von insgesamt weniger als 0,5 Prozentpunkten seit der jeweils letzten Änderung bleiben außer Betracht.

2. ANSPRUCHSZINSEN UND VERZINSUNGSZEITRAUM (§ 205 BAO)

Die Anspruchszinsen (Nachforderungs- und Gutschriftszinsen) betragen pro Jahr **2% über dem Basiszinssatz** (vgl § 205 Abs 2 BAO). Anspruchszinsen, die den Betrag von **€ 50** nicht erreichen, sind nicht festzusetzen (**Bagatellgrenze**).

Differenzbeträge sind für den Zeitraum **ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenspruchs folgenden Jahres** bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe der Einkommen- bzw Körperschaftsteuerbescheide zu verzinsen. Der **Verzinsungszeitraum** beträgt **maximal 48 Monate**. Anspruchszinsen werden für Nachforderungen bzw Gutschriften an Einkommensteuer und an Körperschaftsteuer festgesetzt.

3. FORMEL ZUR ERMITTLUNG DES ZINSENFREIEN ZEITRAUMES BEI ANSPRUCHSZINSEN

Die Bagatellgrenze von € 50 bewirkt, dass eine Nachforderung nicht in jedem Fall Zinspflicht auslöst. Auf Grundlage eines Basiszinssatzes von zB 2,53% (Zinssatz für Anspruchszinsen daher 4,53%) wird bei Eingabe folgender Formel die **Anzahl der zinsfreien Tage ab 1. Oktober bis 1 Tag vor Bescheidzustellung** ermittelt.

$$\frac{49,99 \times 365}{0,0453} \div (\text{erwartete Nachforderung in Euro}) = (\text{Anzahl zinsfreie Tage})$$

Sollte **bis zum Ablauf des nach obiger Formel ermittelten zinsfreien Zeitraumes noch keine Bescheidzustellung** erfolgt sein, so müsste zur Vermeidung von Anspruchszinsen spätestens einen Tag nach Ablauf dieses Zeitraumes eine Anzahlung in Höhe der erwarteten Nachforderung entrichtet werden (dh der Betrag müsste an diesem Tag am empfangsberechtigten Konto gutgeschrieben sein). Hiebei darf das Ergebnis der Berechnung (Anzahl der zinsfreien Tage) nicht aufgerundet werden, da ansonsten die Bagatellgrenze erreicht bzw überschritten wird.

Quelle: www.bmf.gv.at

4. STUNDUNGSZINSEN (§ 212 BAO)

Wurden **Zahlungserleichterungen (Stundung oder Ratenzahlung)** bewilligt, sind für die Dauer des Zahlungsaufschubes **Stundungszinsen** zu entrichten.

Der Zinssatz beträgt **4,5% pro Jahr über dem jeweils geltenden Basiszinssatz**. Stundungszinsen, die den Betrag von € 50 nicht erreichen, sind nicht festzusetzen (**Bagatellgrenze**) (vgl § 212 Abs 2 BAO).

Hinsichtlich der **Stundung von Landes- und Gemeindeabgaben** siehe § 212b Z 1 BAO.

§ 323c Abs 13 BAO idF COVID-19-StMG bzw 2. COVID-19-StMG bzw BGBl I 2021/228

Unbeschadet aller sonstigen Vorschriften des § 212 Abs 2 BAO sind ab 15.3.2020 bis 30.6.2021 sowie ab 22.11.2021 bis 31.1.2022 **keine Stundungszinsen** vorzuschreiben. Ab 1.7.2021 bis 21.11.2021 sowie ab 1.2.2022 bis 30.6.2024 betragen die Stundungszinsen 2% über dem jeweils geltenden Basiszinssatz pro Jahr.

§ 323c Abs 14 Z 1 BAO idF COVID-19-StMG bzw 2. COVID-19-StMG

Hinsichtlich vor dem 15.3.2020 bewilligter Zahlungserleichterungen, für die gemäß § 212 Abs 2 BAO nach dem 15.3.2020 bis zum 30.6.2021 Stundungszinsen festzusetzen wären, ist von der Vorschreibung abzusehen.

Hinweis

Hinsichtlich des **COVID-19-Ratenzahlungsmodells** (§ 323e BAO idF COVID-19-StMG bzw 2. COVID-19-StMG bzw BGBl I 2021/228) siehe die Ausführungen im ÖGSW-Leitfaden 2024²⁰ „F. Finanzamtszinsen“ Pkt. 11.

Hinweis

Berechnungsprogramm des BMF – „Ratenzahlungsrechner“ – unter www.bmf.gv.at

5. AUSSETZUNGSZINSEN (§ 212a BAO)

Aussetzungszinsen werden von der Finanz **für die Aussetzung der Einhebung von Steuern für den Zeitraum der „offenen“ Beschwerde** verlangt, wenn die Beschwerde nicht erfolgreich war.

Der Zinssatz beträgt **2% pro Jahr über dem jeweils geltenden Basiszinssatz**. Aussetzungszinsen, die den Betrag von **€ 50** nicht erreichen, sind nicht festzusetzen (**Bagatellgrenze**) (vgl § 212a Abs 9 BAO).

Hinsichtlich der **Aussetzung von Landes- und Gemeindeabgaben** siehe § 212b Z 3 und 4 BAO.

6. BESCHWERDEZINSEN (§ 205a BAO)

Soweit eine bereits entrichtete Abgabenschuldigkeit, deren Höhe unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Bescheidbeschwerde abhängt, herabgesetzt wird, sind auf Antrag des Abgabepflichtigen **Zinsen für den Zeitraum ab Entrichtung bis zur Bekanntgabe des die Abgabe herabsetzenden Bescheides bzw Erkenntnisses** festzusetzen (Beschwerdezinsen; vgl 205a BAO).

Die Zinsen betragen **pro Jahr 2% über dem Basiszinssatz**. Zinsen, die den Betrag von **€ 50** nicht erreichen, sind nicht festzusetzen (**Bagatellgrenze**).

§ 205a BAO idF AbgÄG 2011 **tritt mit 1.1.2012 in Kraft** und ist erstmals für ab diesem Zeitpunkt erfolgte Abgabenherabsetzungen anwendbar; wurden Abgaben bereits vor dem 1.1.2012 entrichtet, dann erfolgt eine Verzinsung erst ab 1.1.2012 (vgl § 323 Abs 29 BAO).

Mit dem **Finanzverwaltungsgerichtsbarkeitsgesetz 2012 (FVwGG 2012)** wurde ab 1.1.2014 der Begriff „Berufungszinsen“ durch „Beschwerdezinsen“ ersetzt.

Hinsichtlich **Details** siehe die Ausführungen unter „D. BAO – Verfahrensrecht“ Pkt. 2.

7. UMSATZSTEUERZINSEN (§ 205c BAO)

Mit Umsatzsteuerzinsen zu verzinsen sind bestimmte **Umsatzsteuer-Gutschriften** und **Umsatzsteuer-Nachforderungen**. Hinsichtlich der einzelnen **Tatbestände** sowie der **Verzinsungsräume** siehe § 205c Abs 1 und 2 BAO.

Die Umsatzsteuerzinsen betragen **pro Jahr 2% über dem Basiszinssatz**. Umsatzsteuerzinsen, die den Betrag von **€ 50** nicht erreichen, sind nicht festzusetzen (**Bagatellgrenze**) (vgl § 205c Abs 5 BAO).

Hinsichtlich weiterer **Details** siehe § 205c Abs 3 und 4 BAO.

§ 205c BAO idF AbgÄG 2022 **tritt mit 20.7.2022 in Kraft**; hinsichtlich weiterer Details zur Anwendbarkeit siehe § 323 Abs 75 BAO.

8. SÄUMNISZUSCHLÄGE (§ 217 BAO)

Wird eine Abgabe (außer Nebengebühren) nicht spätestens am Fälligkeitstag oder bis zum Ablauf einer gesetzlich zustehenden oder vom Finanzamt bewilligten Zahlungsfrist entrichtet, so sind Säumniszuschläge zu entrichten (vgl § 217 Abs 1 BAO).

- Der **erste Säumniszuschlag** beträgt **2%** des nicht zeitgerecht entrichteten Abgabebetrages (vgl § 217 Abs 2 BAO).
- Ein **zweiter Säumniszuschlag** iHv **1%** ist für eine Abgabe zu entrichten, soweit sie nicht spätestens drei Monate nach dem Eintritt ihrer Vollstreckbarkeit entrichtet ist (vgl § 217 Abs 3 BAO).
- Ein **dritter Säumniszuschlag** iHv **1%** ist für eine Abgabe zu entrichten, soweit sie nicht spätestens drei Monate nach dem Eintritt der Verpflichtung zur Entrichtung des zweiten Säumniszuschlages entrichtet ist (vgl § 217 Abs 3 BAO).

„**Ausnahmsweise Säumnis**“: Die Verpflichtung zur Entrichtung eines ersten Säumniszuschlages entsteht nicht, soweit die Säumnis nicht mehr als fünf Tage beträgt und der Abgabepflichtige innerhalb der letzten sechs Monate vor dem Eintritt der Säumnis alle Abgabenschuldigkeiten, hinsichtlich derer die Gebarung (§ 213 BAO) mit jener der nicht zeitgerecht entrichteten Abgabenschuldigkeit zusammengefasst verbucht wird, zeitgerecht entrichtet hat. In den Lauf der fünftägigen Frist sind Samstage, Sonntage, gesetzliche Feiertage, der Karfreitag und der 24. Dezember nicht einzurechnen; sie beginnt in den Fällen des § 211 Abs 2 BAO erst mit dem Ablauf der dort genannten Frist (vgl § 217 Abs 5 BAO).

Auf Antrag des Abgabepflichtigen sind **Säumniszuschläge insoweit herabzusetzen bzw nicht festzusetzen, als ihn an der Säumnis kein grobes Verschulden** trifft, insbesondere insoweit bei nach Abgabenvorschriften selbst zu berechnenden Abgaben kein grobes Verschulden an der Unrichtigkeit der Selbstberechnung vorliegt (vgl § 217 Abs 7 BAO).

Im Fall der **nachträglichen Herabsetzung der Abgabenschuld** hat die Berechnung der Säumniszuschläge unter rückwirkender Berücksichtigung des Herabsetzungsbetrages zu erfolgen; dies gilt sinngemäß

- für bei Veranlagung durch Anrechnung von Vorauszahlungen entstehende Gutschriften und
- für Nachforderungszinsen (§ 205 BAO), soweit nachträglich dieselbe Abgabe betreffende Gutschriftszinsen festgesetzt werden (vgl § 217 Abs 8 BAO).

Im Fall der **nachträglichen rückwirkenden Zuerkennung oder Verlängerung von Zahlungsfristen** hat auf Antrag des Abgabepflichtigen die Berechnung der Säumniszuschläge unter rückwirkender Berücksichtigung der zuerkannten oder verlängerten Zahlungsfrist zu erfolgen (vgl § 217 Abs 9 BAO).

Säumniszuschläge, die den Betrag von **€ 50** nicht erreichen, sind nicht festzusetzen (**Bagatellgrenze**) (vgl § 217 Abs 10 BAO).

Darüber hinaus ist das Finanzamt verpflichtet, entsprechende **Einbringungsmaßnahmen** im finanzbehördlichen oder gerichtlichen Exekutionsverfahren zu ergreifen.

§ 323c Abs 15 BAO idF COVID-19-StMG bzw 2. COVID-19-StMG

Für Abgaben mit Fälligkeit **zwischen dem 15.3.2020 und 30.6.2021** sind abweichend von § 217 Abs 2 und 3 BAO **keine Säumniszuschläge** zu entrichten.

9. VERSPÄTUNGSZUSCHLAG (§ 135 BAO)

Wird die Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht gewahrt, kann die Abgabenbehörde einen **Zuschlag bis zu 10%** der festgesetzten Abgabe auferlegen, wenn die Verspätung nicht entschuldbar ist (vgl § 135 BAO).

Verspätungszuschläge, die den Betrag von **€ 50** nicht erreichen, sind nicht festzusetzen (**Bagatellgrenze**).

Kein Verspätungszuschlag bei rückwirkend entstandener USt-Schuld!

Nach der UFS-Entscheidung vom 3.3.2011 (RV/1433-L/09) ist kein Verspätungszuschlag festzusetzen, wenn die Umsatzsteuerschuld durch die Ausübung der Option zur Steuerpflicht rückwirkend entstand und zum maßgeblichen Zeitpunkt keine Verpflichtung zur Einreichung einer UVA bestand.

10. SONDERMASSNAHMEN FÜR OPFER VON NATURKATASTROPHEN BETREFFEND FRISTVERSÄUMNIS

Werden als Folge von **Katastrophen** (insbesondere Hochwasser, Erdbeben, Vermurung und Lawinen) Zahlungsfristen oder Fristen zur Einreichung von Abgabenerklärungen versäumt, so ist auf Antrag des Abgabepflichtigen (§ 77 BAO) von

- der Festsetzung von **Säumniszuschlägen** (§ 217 BAO),
- der Festsetzung von **Verspätungszuschlägen** (§ 135 BAO),
- der Geltendmachung von **Terminverlusten** (§ 230 Abs 5 BAO)

abzusehen, wenn spätestens zwei Monate nach Eintritt der Naturkatastrophe die versäumte Handlung nachgeholt oder ein Ansuchen um Zahlungserleichterungen (§ 212 BAO) oder ein Antrag auf Verlängerung der Frist zur Einreichung der Abgabenerklärung eingebracht wird (HWG 2005/BGBl I 2005/112 ab 28.10.2005).



shop.manz.at

Velisek

Die Bankverbindung in der Verlassenschaft

2025. XVIII, 152 Seiten. Br.

ISBN 978-3-214-26035-4

44,00 EUR

inkl. MwSt.

MANZ

G. Buchführungspflicht nach BAO

1. BETRIEBSVERMÖGENSVERGLEICH nach § 5 Abs 1 EStG (5/1-ERMITTLER, RECHNUNGSLEGUNGSPFLICHTIGE GEWERBETREIBENDE)

Wer nach dem UGB (bzw anderen gesetzlichen Vorschriften) zur Buchführung verpflichtet ist, hat diese Verpflichtung auch im Interesse der Abgabenerhebung zu erfüllen (§ 124 BAO).

Die steuerliche Gewinnermittlung knüpft somit an die neu definierte, idR umsatzabhängige unternehmensrechtliche Rechnungslegungspflicht nach § 189 UGB an. Die neuen Rechnungslegungsvorschriften gelten grundsätzlich ab dem ersten im Jahr 2007 beginnenden Geschäftsjahr. Es bestehen jedoch sowohl nach dem UGB als auch nach dem EStG bis zum Jahr 2009 reichende Übergangsregelungen.

Die **Gewinnermittlung nach § 5 Abs 1 EStG** (rechnungslegungspflichtige Gewerbetreibende) erfasst Steuerpflichtige, die **nach § 189 UGB** oder anderen bundesgesetzlichen Vorschriften der **Pflicht zur Rechnungslegung** unterliegen **und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb** (§ 23 EStG) beziehen.

Nach UGB rechnungslegungspflichtig sind

- **auf Grund der Rechtsform** (§ 189 Abs 1 Z 1 UGB): **Kapitalgesellschaften** und unternehmerisch tätige eingetragene Personengesellschaften, bei denen kein unbeschränkt haftender Gesellschafter eine natürliche Person ist (**verdeckte Kapitalgesellschaften, insbesondere GmbH & Co KG**); die Höhe der Umsatzerlöse ist hier *nicht* maßgeblich;
- **auf Grund der Umsatzerlöse** iSd § 231 Abs 2 Z 1 UGB (§ 189 Abs 1 Z 3 UGB): **alle anderen Unternehmer** (Einzelunternehmer, „normale“ Personengesellschaften wie OG, KG mit natürlichen Personen als unbeschränkt Haftende) die hinsichtlich der einheitlichen Betriebe jeweils **mehr als € 700.000 Umsatzerlöse** (€ 400.000 bis 31.12.2009) im Geschäftsjahr erzielen (Details zum „Schwellenwert“ siehe unten), **mit Ausnahme** der
 - **Angehörigen der freien Berufe** (als Einzelunternehmer, OG, KG),
 - **Land- und Forstwirte** (als Einzelunternehmer, OG, KG) sowie
 - **Unternehmer**, deren Einkünfte iSd § 2 Abs 4 Z 2 EStG im Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (**außerbetriebliche Einkunftsarten**) liegen.

Die Rechtsfolgen des Schwellenwertes iHv € 700.000 treten ein („Beobachtungszeiträume“; § 189 Abs 2 UGB):

- **ab dem zweitfolgenden Geschäftsjahr, wenn** der Schwellenwert in zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren überschritten wird; **sie entfallen** ab dem folgenden Geschäftsjahr, wenn er in zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren nicht mehr überschritten wird (**Kurzformel bei € 700.000: 2 x Überschreiten + 1 Pufferjahr**);
- jedoch schon **ab dem folgenden Geschäftsjahr, wenn** der Schwellenwert um mindestens € 300.000 überschritten wird oder wenn bei Gesamt- oder bei Einzelrechtsnachfolge in den Betrieb oder Teilbetrieb eines Unternehmens der Rechtsvorgänger zur Rechnungslegung verpflichtet war, es sei denn, dass der Schwellenwert für den übernommenen Betrieb oder Teilbetrieb in den letzten

zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren nicht erreicht wurde; **sie entfallen ab dem folgenden Geschäftsjahr, wenn** er bei Aufgabe eines Teilbetriebes um mindestens die Hälfte unterschritten wird (**Kurzformel bei € 1.000.000: 1 x Überschreiten; kein Pufferjahr**).

BGA von KÖR

Der durch das COVID-19-StMG neu geregelte § 7 Abs 3 KStG sieht nunmehr eine Gewinnermittlungspflicht nach § 5 Abs 1 EStG für Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften öffentlichen Rechts bei Rechnungslegungspflicht und Umsätzen von mehr als € 700.000 vor („umsatzabhängige Gewinnermittlung gemäß § 5 Abs 1 EStG“; ab der Veranlagung 2020 – siehe § 26c Z 77 KStG iF COVID-19-StMG).

| Rechnungslegungspflicht nach UGB und Firmenbucheintragung | | | |
|---|---|---|----------------------|
| Kapitalgesellschaften, unternehmerisch tätige eingetragene Personengesellschaften ohne natürliche Personen als unbeschränkt Haftende (verdeckte Kapitalgesellschaften, insbesondere GmbH & Co KG) | alle anderen Unternehmer (Einzelunternehmer, „normale“ Personengesellschaften wie OG, KG ¹⁾ mit natürlichen Personen als unbeschränkt Haftende) | | |
| | <ul style="list-style-type: none"> • Einkünfte aus Gewerbebetrieb • Einkünfte aus selbständiger Arbeit iSd § 22 EStG ausgenommen „Angehörige der freien Berufe“ iSd § 189 Abs 4 UGB | <ul style="list-style-type: none"> • Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft • Einkünfte von „Angehörigen der freien Berufe“ iSd § 189 Abs 4 UGB • Überschusseinkünfte iSd § 2 Abs 4 Z 2 EStG | |
| unabhängig von Größe und Tätigkeit | Umsatz > € 700.000 | Umsatz ≤ € 700.000 | unabhängig von Größe |
| ↓ | ↓ | ↓ | ↓ |
| Rechnungslegungspflicht nach UGB immer Eintragung im Firmenbuch | | keine Rechnungslegungspflicht nach UGB OG, KG: immer Eintragung ins Firmenbuch Einzelunternehmer: freiwillige Eintragung | |

¹⁾ Betreiben mehrere Personen ein Unternehmen in der Rechtsform einer **Gesellschaft bürgerlichen Rechts** und überschreitet die Gesellschaft den Schwellenwert iSd § 189 UGB, so sind sie zur Eintragung der Gesellschaft als **OG** oder als **KG** verpflichtet (§ 8 Abs 3 UGB).

Quelle: In Anlehnung an EStR 2000 Rz 430m.

2. BETRIEBSVERMÖGENSVERGLEICH NACH § 5 Abs 1 EStG AUF ANTRAG (§ 5 Abs 2 EStG)

Als rechnungslegungspflichtiger Gewerbetreibender iSd § 5 Abs 1 EStG gilt auf Antrag ein Steuerpflichtiger, der Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23 EStG) bezieht und nicht mehr der Pflicht zur Gewinnermittlung nach § 5 Abs 1 EStG unterliegt. Der Antrag ist für das Jahr zu stellen, in dem das Wirtschaftsjahr endet, für das erstmalig keine Pflicht zur Gewinnermittlung nach § 5 Abs 1 EStG besteht. Der **Antrag** bindet den Steuerpflichtigen so lange, als er nicht für das jeweils zu veranlagende Wirtschaftsjahr mit Wirkung für dieses und die folgenden Wirtschaftsjahre widerrufen wird („Dauerrecht“).

Hinweis

Als rechnungslegungspflichtige **Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft** iSd § 7 Abs 3 erster Satz KStG gilt auf Antrag auch eine Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft, die nicht mehr unter § 7 Abs 3 erster Satz KStG fällt.

3. (VERPFLICHTENDER) BETRIEBSVERMÖGENSVERGLEICH NACH § 4 Abs 1 EStG (4/1-ERMITTLER)

3.1. Allgemeines

Soweit sich eine **Verpflichtung zur Buchführung nicht bereits nach dem UGB** (bzw anderen gesetzlichen Vorschriften) ergibt, **sind Unternehmer für einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb** oder wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (§ 31 BAO), dessen **Umsatz** in zwei aufeinander folgenden Kalenderjahren jeweils **€ 700.000 überstiegen hat**, verpflichtet, für steuerliche Zwecke Bücher zu führen (§ 125 BAO).

Hinweis

Die erhöhte Umsatzgrenze von € 700.000 tritt mit 1.1.2020 in Kraft; für die Anwendung ab dem Kalenderjahr 2020 ist hinsichtlich der in den Jahren 2018 und 2019 ausgeführten Umsätze bereits auf die erhöhte Umsatzgrenze abzustellen (vgl § 323 Abs 68 BAO idF KonStG 2020). Die Umsatzgrenze iHv € 550.000 war erstmals auf in den Jahren 2013 und 2014 ausgeführte Umsätze – bis 2019 – anzuwenden („rückwirkender Beobachtungszeitraum“; siehe § 323 Abs 43 BAO idF BBG 2014); zuvor Umsatzgrenze iHv € 400.000.

Hinweis

Die bisherige Einheitswertgrenze für die Buchführungspflicht iHv € 150.000 ist durch das KonStG 2020 (BGBl I 2020/96) mit Ablauf des 31.12.2019 gänzlich entfallen (siehe § 323 Abs 68 BAO).

3.2. „Angehörige der freien Berufe“ iSd § 189 Abs 4 UGB versus Freiberufler iSd § 22 Z 1 EStG

Der Kreis der „Angehörigen der freien Berufe“ iSd § 189 Abs 4 UGB einerseits und der **Freiberufler iSd § 22 Z 1 EStG** andererseits **decken sich nicht**. Unter diese Personengruppe fallen im Rahmen der Einkünfte aus selbständiger Arbeit jedenfalls nur Freiberufler iSd § 22 Z 1 EStG, nicht aber Steuerpflichtige mit Einkünften aus sonstiger selbständiger Arbeit iSd § 22 Z 2 EStG (vermögensverwaltende Tätigkeit wie zB Hausverwalter oder Aufsichtsräte); hinsichtlich der Gesellschafter-Geschäftsführern iSd § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG siehe unten Pkt. 3.3.

Soweit demnach **Steuerpflichtige mit Einkünften aus selbständiger Arbeit nach § 22 EStG unternehmensrechtlich nicht als freie Berufe gelten**, kann es zu einer unternehmensrechtlichen Rechnungslegungspflicht kommen, die über § 124 BAO auch steuerlich beachtlich ist. Die **Gewinnermittlung ist aber mangels gewerblicher Einkünfte** eine solche **nach § 4 Abs 1 EStG** (vgl EStR 2000 Rz 430h).

3.3. Gesellschafter-Geschäftsführer iSd § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG

Der Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH (§ 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG) ist als selbständig und somit als *Unternehmer* anzusehen, wenn aufgrund der Höhe seines Geschäftsanteils (50% oder mehr) oder aufgrund gesellschaftsrechtlicher Sonderbestimmungen (Sperrminorität) Gesellschafterbeschlüsse gegen seinen Willen nicht zustande kommen können. **Aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung kann jedoch auch ein Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH als Nicht-unternehmer behandelt werden** (vgl. EStR 2000 Rz 430f).

4. (FREIWILLIGER) BETRIEBSVERMÖGENSVERGLEICH NACH § 4 Abs 1 EStG (4/1-ERMITTLER)

Soweit sich eine **Verpflichtung zur Buchführung weder nach dem UGB** (bzw. anderen gesetzlichen Vorschriften) **noch nach der BAO** ergibt, können Unternehmer freiwillig Bücher führen (nicht rechnungslegungspflichtige Gewerbetreibende, Land- und Forstwirte unterhalb der Buchführungsgrenze, selbständig Tätige iSd § 22 EStG).

5. ÜBERGANGSBESTIMMUNG FÜR 4/1 bzw 4/3-ERMITTLER (AUFSCHUB-OPTION NACH § 124b Z 134 EStG)

Für **Betriebe**, die **bis zum 31.12.2006 nicht im Firmenbuch eingetragen** waren, **richtet sich die Art der Gewinnermittlung** für Wirtschaftsjahre, die vor dem 1.1.2010 beginnen, **auf Antrag** unbeschadet der Bestimmungen des § 124 BAO **nach den vor dem 1.1.2007 geltenden abgabenrechtlichen Bestimmungen**. Eine zwischen 1.1.2007 und 31.12.2009 erfolgende Eintragung in das Firmenbuch löst für Gewerbetreibende jedoch keinen Wechsel zur Gewinnermittlung nach § 5 aus. Der **Antrag ist in der Steuererklärung** jenes Wirtschaftsjahres **zu stellen**, für das sich erstmals eine Rechnungslegungspflicht nach § 189 UGB ergibt (vgl. § 124b Z 134 EStG).

Der Gesetzgeber entbindet damit Betriebe, die auf Grund der Größenkriterien eigentlich bereits ab 2007 in die Gewinnermittlung nach § 5 EStG wechseln müssten, bis 2009 von dieser Rechtslage (Gewinnermittlung nach § 5 EStG erst ab 2010).

6. EXKURS: ÜBERSCHUSS DER BETRIEBSEINNAHMEN ÜBER DIE BETRIEBSAUSGABEN NACH § 4 Abs 3 EStG (4/3-ERMITTLER)

Voraussetzungen für die Gewinnermittlung durch Überschussrechnung sind, dass

- **keine Buchführungspflicht** nach UGB oder anderen gesetzlichen Vorschriften (§ 124 BAO) oder nach § 125 BAO (BgA von KöR und Land- und Forstwirte bei Überschreiten von Umsatzgrenzen; siehe oben Pkt. 3.) besteht und
- **keine freiwillige ordnungsmäßige Buchführung** nach § 4 Abs 1 EStG erfolgt (siehe oben Pkt. 4.).

Selbständig Tätige iSd § 22 EStG, die „Angehörige der freien Berufe“ iSd § 189 Abs 4 UGB sind, **können unabhängig von ihrem Umsatz den Gewinn immer nach § 4 Abs 3 EStG ermitteln**.

7. ZUSAMMENFASSUNG ZUR STEUERLICHEN BUCHFÜHRUNGSPFLICHT

| Rechnungslegungspflicht nach UGB und steuerliche Buchführungspflicht | | |
|--|---|--|
| | bis 2006 | ab 2007 |
| | Handelsgesetzbuch (HGB) | Unternehmensgesetzbuch (UGB) |
| Gilt für | Kaufleute | Unternehmer |
| Handels- bzw unternehmensrechtliche Buchführungspflicht, gilt über § 124 BAO auch steuerlich | für Vollkaufleute iSd HGB | für Unternehmer bei Rechnungslegungspflicht iSd § 189 UGB |
| Steuerliche Buchführungspflicht nach § 125 BAO (ist immer Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 EStG) | für Land- und Forstwirte <ul style="list-style-type: none"> wenn Umsatz > € 400.000 oder Einheitswert > € 150.000 | für Land- und Forstwirte <ul style="list-style-type: none"> wenn Umsatz > € 700.000¹⁾ oder Einheitswert > € 150.000 (bis 31.12.2019)¹⁾ |
| | für Gewerbetreibende <ul style="list-style-type: none"> wenn Umsatz > € 400.000, bei Lebensmitteleinzel- und Gemischtwarenhändlern > € 600.000 | für Gewerbetreibende <ul style="list-style-type: none"> entfällt (ausgenommen bei Aufschub-Option iSd § 124b Z 134 EStG) |
| Steuerliche Gewinnermittlung nach § 5 EStG | <ul style="list-style-type: none"> zwingend für im Firmenbuch protokollierte Gewerbetreibende | <ul style="list-style-type: none"> zwingend für rechnungslegungspflichtige Gewerbetreibende freiwillig zur Beibehaltung der § 5-Ermittlung für nicht (mehr) rechnungslegungspflichtige Gewerbetreibende zwingend für Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften öffentlichen Rechts bei Rechnungslegungspflicht und Umsätzen > € 700.000 („umsatzabhängige Gewinnermittlung gemäß § 5 Abs 1 EStG“) – (§§ 7 Abs 3 und 26c Z 77 KStG idF COVID-19-StMG ab der Veranlagung 2020) |

¹⁾ Die erhöhte Umsatzgrenze von € 700.000 tritt mit 1.1.2020 in Kraft; für die Anwendung ab dem Kalenderjahr 2020 ist hinsichtlich der in den Jahren 2018 und 2019 ausgeführten Umsätze bereits auf die erhöhte Umsatzgrenze abzustellen (vgl § 323 Abs 68 BAO idF KonStG 2020). Die Umsatzgrenze iHv € 550.000 war erstmals auf in den Jahren 2013 und 2014 ausgeführte Umsätze – bis 2019 – anzuwenden („rückwirkender Beobachtungszeitraum“; siehe § 323 Abs 43 BAO idF BBG 2014); zuvor Umsatzgrenze iHv € 400.000.

²⁾ Die bisherige Einheitswertgrenze für die Buchführungspflicht iHv € 150.000 ist durch das KonStG 2020 (BGBl I 2020/96) mit Ablauf des 31.12.2019 gänzlich entfallen (siehe § 323 Abs 68 BAO).

Quelle: In Anlehnung an EStR 2000 Rz 430a.

H. Bewertungsgesetz (BewG)

Sterbewahrscheinlichkeitstabelle: Grundsätzlich ist für Zwecke der Bewertung von Renten und dauernden Lasten von der Erlebenswahrscheinlichkeit nach der „Sterbewahrscheinlichkeitstabelle“ auszugehen (Verordnung des Bundesministers für Finanzen zur verbindlichen Festsetzung von Erlebenswahrscheinlichkeiten zum Zwecke der Bewertung von Renten und dauernden Lasten – ErlWS-VO 2009) (BGBl II 2009/20).

Hinweis

Berechnungsprogramm des BMF betreffend Bewertung von Renten und wiederkehrenden Nutzungen und Leistungen – „Rentenrechner“ (§ 16 BewG) – unter www.bmf.gv.at

Hinweis

Berechnungsprogramm des BMF betreffend Abzinsung von Forderungen und Schulden (§ 14 BewG) – unter www.bmf.gv.at

Twaroch/Wittmann/Frühwald (Hrsg.)

Kommentar zum Bewertungsgesetz

Loseblattwerk in 3 Mappen inkl. 32. Lieferung
BestNr. 21005032G
ISBN 978-3-7007-8754-9
Ladenpreis € 519,-
Abopreis € 389,-*
Seiten 3.436
*ab Verlag und in der Buchhandlung



JETZT BESTELLEN!
shop.lexisnexis.at

Ab 40 Euro Bestellwert versandkostenfrei innerhalb von Österreich

I. Schenkungsmeldegesetz 2008 (SchenkMG 2008) und unentgeltliche Übertragungen ab 1.8.2008

1. ALLGEMEINES

Für Erwerbe von Todes wegen, Schenkungen unter Lebenden und Zweckzuwendungen, die sich **nach dem 31.7.2008** ereignen, wird **keine Erbschafts- und Schenkungssteuer** mehr erhoben (vgl § 34 Abs 1 Z 13 ErbStG).

Unentgeltliche Zuwendungen an eine privatrechtliche Stiftung oder auf damit vergleichbare Vermögensmassen unterliegen ab 1.8.2008 einer sogenannten Stiftungseingangssteuer nach dem StiftEG (siehe dazu „J. Stiftungseingangssteuergesetz (StiftEG)“).

Die unentgeltliche Übertragung von Grundstücken unterliegt nunmehr – als Grunderwerbsteuerpflichtiger Erwerb – dem GrEStG, sofern die unentgeltliche Übertragung nicht an eine privatrechtliche Stiftung oder auf damit vergleichbare Vermögensmassen erfolgt (bis 31.12.2011). Der bisher in § 15a ErbStG enthaltene Freibetrag für Betriebsübertragungen wurde in angepasster Form in das GrEStG übernommen (siehe dazu „K. Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG)“). Als Reaktion auf das VfGH-Erkenntnis vom 2.3.2011, G 150/10-8, unterliegt die Zuwendung inländischer Grundstücke an Stiftungen ab dem 1.1.2012 stets der Grunderwerbsteuer (Änderung durch BBG 2012).

2. MELDEPFLICHTEN UND BEFREIUNGEN (§ 121a BAO)

Um auch nach Abschaffung der Erbschafts- und Schenkungssteuer Vermögensverschiebungen nachvollziehen zu können, wurde durch das SchenkMG 2008 (BGBl I 2008/85 vom 26.6.2008) eine **gesetzliche Anzeigeverpflichtung** eingeführt (§ 121a BAO). Die Anzeigepflicht ist erstmalig auf Erwerbe nach dem 31.7.2008 anzuwenden (vgl § 323 Abs 22 BAO).

Die Meldung einer Schenkung im Schenkungsmeldesystem ist eine **reine Information der Finanzverwaltung**. Sie bedeutet *nicht*, dass die Finanzverwaltung durch Schweigen zur Meldung die Einstufung als Schenkung auch inhaltlich akzeptiert. Im Rahmen einer Außenprüfung kann sich beispielsweise daher sehr wohl herausstellen, dass die gemeldeten Schenkungen Einkünfte sind und diese auch als solche nachzuersteuern sind. Ob ein Sachverhalt eine Schenkung oder Einkünfte darstellt, ist stets nach der wirtschaftlichen Lage (vgl §§ 21 bis 24 BAO) zu beurteilen.

Die **folgenden Schenkungen unter Lebenden** (§ 3 ErbStG; also nicht für Schenkungen auf den Todesfall) sowie **Zweckzuwendungen unter Lebenden** (§ 4 Z 2 ErbStG; das sind Zuwendungen unter einer bestimmten Auflage oder eine vertraglich vereinbarte Leistung zugunsten eines bestimmten Zweckes) **sind dem Finanzamt Österreich anzuzeigen, wenn**

- Bargeld, Kapitalforderungen, Anteile an Kapitalgesellschaften und Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit, Beteiligungen als stiller Gesellschafter, *oder*
- Betriebe (Teilbetriebe), die der Erzielung von Einkünften gemäß § 2 Abs 3 Z 1 bis 3 EStG dienen, *oder*

- bewegliches körperliches Vermögen (zB Kraftfahrzeuge, Motor- und Segelboote, Schmuck, Edelsteine) und immaterielle Vermögensgegenstände (zB Urheberrechte, Konzessionen, Fruchtgenussrechte, Wohnrechte, Warengutscheine)

erworben wurden und

- der Erwerber, Geschenkgeber, Zuwendende bei freigebiger Zuwendung, Beschwerter bei Zweckzuwendung im Zeitpunkt des Erwerbes einen **Wohnsitz, den gewöhnlichen Aufenthalt, den Sitz oder die Geschäftsleitung im Inland** hatte (§ 121a Abs 1 BAO).

Von der Anzeigepflicht sind gemäß § 121a Abs 2 BAO folgende Vorgänge **befreit**:

- **Erwerbe zwischen Angehörigen** (§ 25 BAO), wenn der gemeine Wert (§ 10 BewG) **€ 50.000 nicht übersteigt**. *Innerhalb von einem Jahr* (gerechnet ab dem letzten Erwerb) von derselben Person anfallende Erwerbe sind nur dann von der Anzeigepflicht ausgenommen, wenn die Summe der gemeinen Werte dieser Erwerbe den Betrag von € 50.000 nicht übersteigt.

Der **Angehörigenbegriff** richtet sich nach den Bestimmungen der BAO und umfasst neben Eltern, Ehegatten/eingetragene Partner und Kindern ua auch Großeltern, Urgroßeltern, Enkel, Urenkel, Onkel, Tanten, Neffen, Nichten, Cousins, Cousinen, Stiefkinder, Stiefgroßeltern, Stiefonkel, Stieftanten, Schwiegereltern, Schwiegerkinder, Verschwägerte, Lebensgefährten (auch gleichgeschlechtliche) sowie deren Kinder und eingetragene Partner. *Nicht* unter diesen Angehörigenbegriff fallen unter anderem die Eltern eines Lebensgefährten oder der Ehepartner einer Schwägerin bzw die Ehepartnerin eines Schwagers (Details siehe Hinweis unten).

- **Erwerbe zwischen anderen Personen**, wenn der gemeine Wert (§ 10 BewG) **€ 15.000 nicht übersteigt**. *Innerhalb von fünf Jahren* (gerechnet ab dem letzten Erwerb) von derselben Person anfallende Erwerbe sind nur dann von der Anzeigepflicht ausgenommen, wenn die Summe der gemeinen Werte dieser Erwerbe den Betrag von € 15.000 nicht übersteigt;
- Erwerbe iSd § 15 Abs 1 Z 1 lit c, Z 2 sinngemäß, Z 6, Z 12, Z 14, Z 14a, Z 15, Z 20 und Z 21 ErbStG; dazu zählen ua: Zuwendungen zwischen Ehegatten oder eingetragene Partner zur Anschaffung/Errichtung einer Wohnstätte mit höchstens 150 m² Wohnfläche zur Befriedigung des dringenden Wohnbedürfnisses (siehe auch § 3 Abs 1 Z 7 GrEStG); Gewinne aus Preisausschreiben und anderen Gewinnspielen; Zuwendungen unter Lebenden an Kirchen, an inländische juristische Personen, die gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen; Zuwendungen öffentlich-rechtlicher Körperschaften und Zuwendungen im Katastrophenfalle an Geschädigte;
- **unter das StiftEG fallende Zuwendungen**;
- **übliche Gelegenheitsgeschenke, soweit** der gemeine Wert **€ 1.000 nicht übersteigt**; ohne Wertgrenze von der Meldepflicht befreit ist **Hausrat** einschließlich Wäsche und Kleidungsstücke.

Wird durch einen anzeigepflichtigen Vorgang die Betragsgrenze (€ 50.000 bei Angehörigen, € 15.000 bei anderen Personen) überschritten, so sind in der Anzeige alle von der Zusammenrechnung erfassten Erwerbe anzuführen (**Zusammenrechnung mehrerer Erwerbe**). Bei der Zusammenrechnung nach § 121a Abs 2 BAO sind Erwerbe vor dem 1.8.2008 *nicht* zu berücksichtigen (§ 323 Abs 22 BAO).

(Inländisches) **Grundvermögen** ist **von der Anzeigepflicht** nach dem SchenkMG 2008 **ausgenommen**, da der Erwerb von Todes wegen und die Schenkung unter Lebenden von Grundstücken nunmehr unter das GrEStG fällt und diesbezüglich eine Anzeigepflicht nach dem GrEStG gegeben ist. *Ausländisches* Grundvermögen scheint – wohl auf Grund eines Redaktionsfehlers – nicht der Anzeigepflicht zu unterliegen.

Wird im Zuge von Abgabeverfahren (zB Außenprüfung) eine Schenkung behauptet, welche *nicht* angezeigt wurde, so trägt der Abgabepflichtige die Beweislast für das Vorliegen der Schenkung (**Umkehr der Beweislast**; § 121a Abs 8 BAO).

Angehörige iSd Abgabenvorschriften sind gemäß § 25 Abs 1 BAO

1. der Ehegatte;
2. die Verwandten in gerader Linie und die Verwandten zweiten, dritten und vierten Grades in der Seitenlinie;
3. die Verschwägerten in gerader Linie und die Verschwägerten zweiten Grades in der Seitenlinie;
4. die Wahl-(Pflege-)Eltern und die Wahl-(Pflege-)Kinder;
5. Personen, die miteinander in Lebensgemeinschaft leben, sowie Kinder und Enkel einer dieser Personen im Verhältnis zur anderen Person;
6. der eingetragene Partner.

Die durch eine Ehe begründete Eigenschaft einer Person als Angehöriger bleibt aufrecht, auch wenn die Ehe nicht mehr besteht (§ 25 Abs 2 BAO).

Z 3 gilt für eingetragene Partner sinngemäß. Die durch eine eingetragene Partnerschaft begründete Eigenschaft einer Person als Angehöriger bleibt aufrecht, auch wenn die eingetragene Partnerschaft nicht mehr besteht (§ 25 Abs 3 BAO).

Hinweis

Der Begriff „Angehörige“ iSd § 25 Abs 1 BAO ist nicht ident mit dem in § 7 Abs 1 Z 1 GrEStG angeführten „Angehörigen“! Der Begriff „Angehörige“ iSd GrEStG ist enger.

3. MELDEVERPFLICHTETE, MELDEFRIST UND MELDEFORM (§ 121a BAO)

Zur Anzeige verpflichtet sind gemäß § 121a Abs 3 BAO zur ungeteilten Hand

- der Erwerber,
- Geschenkgeber,
- Zuwendende bei freigebiger Zuwendung,
- Beschwerte bei Zweckzuwendung sowie
- Rechtsanwälte und Notare, die beim Erwerb oder bei der Errichtung der Vertragsurkunde über den Erwerb mitgewirkt haben oder die zur Erstattung der Anzeige beauftragt sind.

Sobald ein Verpflichteter eine Anzeige erstattet, entfällt die Verpflichtung für die anderen Beteiligten.

Die **Anzeige** hat gemäß § 121a Abs 4 BAO **binnen dreier Monate** ab Erwerb zu erfolgen. „Erwerb“ ist bei Schenkungen die (insbesondere körperliche) Übergabe des Gegenstandes. Wird die Anzeigepflicht durch Zusammenrechnung mehrerer Erwerbe ausgelöst, ist der Erwerb für die Anzeigefrist maßgeblich, mit dem die Betragsgrenze (€ 50.000 bei Angehörigen innerhalb von einem Jahr, € 15.000 bei anderen Personen innerhalb von fünf Jahren) erstmals überschritten wird.

Anzeigen sind auf elektronischem Weg (FinanzOnline) **zu übermitteln**, es sei denn, dass die elektronische Übermittlung nicht zumutbar ist (§ 121a Abs 5 BAO). Die elektronische Übermittlung ist dann unzumutbar, wenn der Meldeverpflichtete nicht über die dazu erforderlichen technischen Voraussetzungen (Internet-Anschluss) verfügt (siehe § 29 FOnV 2006 iVm § 2 FOnErkIV). Die Anzeige erfolgt unter Verwendung des amtlichen Formulars „Schenk 1“ bzw der Eingabemaske im Rahmen von FinanzOnline.

Hinweis

Das **Formular Schenk 1** (Anzeige gemäß § 121a BAO) steht auf der BMF-Homepage (www.bmf.gv.at) zum Download zur Verfügung.

Der Bundesminister für Finanzen kann durch Verordnung Form und Inhalt der Anzeige sowie deren elektronische Übermittlung näher regeln (**Verordnungsermächtigung**; § 121a Abs 6 BAO); siehe dazu §§ 28 bis 30 FinanzOnline-Verordnung 2006 (FONV 2006).

Die Anzeige kann **bis 31.12.2020 bei jedem Finanzamt mit allgemeinem Aufgabenkreis** eingebracht werden (vgl § 121a Abs 7 BAO idF FORG iVm § 323 Abs 63 BAO). Siehe auch „**Übergangsbestimmungen im Zusammenhang mit der Finanz-Organisationsreform 2020**“ in § 323b BAO idF 2. FORG.

4. SANKTIONEN BETREFFEND DIE VERLETZUNG DER ANZEIGEPFLICHT (§ 49a FinStrG)

Die *vorsätzliche* Verletzung der Anzeigepflicht gemäß § 121a BAO stellt eine **Finanzordnungswidrigkeit** dar. Die Finanzordnungswidrigkeit wird mit einer **Geldstrafe bis zu 10% des gemeinen Wertes** des durch die nicht angezeigten Vorgänge übertragenen Vermögens geahndet (§ 49a Abs 1 FinStrG).

Straffreiheit einer Selbstanzeige tritt – unbeschadet der in § 29 Abs 3 FinStrG genannten Gründe – auch dann *nicht* mehr ein, wenn eine solche erst mehr als ein Jahr ab dem Ende der Anzeigefrist des § 121a Abs 4 BAO erstattet wird (§ 49a Abs 2 FinStrG).

Die **Verjährungsfrist** beträgt für Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49a FinStrG **drei Jahre** (vgl § 31 Abs 2 FinStrG). Der Tatbestand der Finanzordnungswidrigkeit nach § 49a FinStrG ist ein echtes Unterlassungsdelikt, sodass die Verjährungsfrist erst mit dem Ende der Handlungspflicht und nicht schon mit dem Ablauf der Anzeigefrist zu laufen beginnt. Auf den Zeitpunkt der Tatbestandsverwirklichung – das ist der Zeitpunkt, bis zu dem die geforderte Handlung zu setzen gewesen wäre – kommt es dabei nicht an (vgl SchenkMG 2008 ErläutRV 549 BlgNR 23. GP 10). Die **Verfolgungsverjährung** betreffend einer Finanzordnungswidrigkeit nach § 49a FinStrG wird daher in der Regel **nicht früher beginnen, als die Abgabenbehörde von einem allfällig anzeigepflichtigen Vorgang Kenntnis erlangt** hat.

Bei Finanzvergehen nach § 49a FinStrG **erlischt die Strafbarkeit** jedenfalls, wenn ab dem Ende der Anzeigefrist gemäß § 121a Abs 4 BAO **zehn Jahre** verstrichen sind (**absolute Verjährung**; vgl § 31 Abs 5 FinStrG).

Für alle Finanzvergehen ist **ab 1.1.2021 das Amt für Betrugsbekämpfung als Finanzstrafbehörde zuständig** (vgl § 58 Abs 1 lit b FinStrG idF FORG iVm § 265 Abs 2 FinStrG). Siehe auch „**Übergangsbestimmungen im Zusammenhang mit der Finanz-Organisationsreform 2020**“ in § 323b BAO idF 2. FORG.

Nach § 58 Abs 1 lit c FinStrG idF vor FORG ist **bis zum 31.12.2020** für Finanzvergehen nach § 49a FinStrG **jenes Finanzamt zuständig**, in dessen Bereich dieses Finanzvergehen entdeckt worden ist.

Die Änderungen des FinStrG auf Grund des SchenkMG 2008 sind **am 1.8.2008 in Kraft getreten** (vgl § 265 Abs 1m FinStrG).

J. Stiftungseingangssteuergesetz (StiftEG)

1. ALLGEMEINES

Die **Stiftungseingangsbesteuerung** war **bislang im ErbStG geregelt**. Bei der unentgeltlichen Zuwendung an eine inländische Privatstiftung kam es grundsätzlich zum Anfall einer 5%igen Schenkungssteuer; bei der unentgeltlichen Zuwendung von Grundstücken erhöhte sich die Schenkungssteuer um 3,5% (Grunderwerbsteuer-Äquivalent) auf 8,5%.

Mit **Auslaufen der Erbschafts- und Schenkungssteuer per 31.7.2008** wurde die Stiftungseingangsbesteuerung im **Stiftungseingangssteuergesetz (StiftEG)** geregelt (Art 7 SchenkMG 2008, BGBl 2008/85).

Als Reaktion auf das VfGH-Erkenntnis vom 2.3.2011, G 150/10-8, unterliegt die **Zuwendung inländischer Grundstücke an Stiftungen ab dem 1.1.2012** stets der **Grunderwerbsteuer** (Änderung durch BBG 2012).

2. STEUERGEGENSTAND

Der **Stiftungseingangssteuer unterliegen** unentgeltliche Zuwendungen an eine privatrechtliche Stiftung oder an damit vergleichbare Vermögensmassen, wenn

- der Zuwendende oder
- die Stiftung oder die damit vergleichbare Vermögensmasse (der Erwerber)

im Zeitpunkt der Zuwendung einen Wohnsitz, den gewöhnlichen Aufenthalt, den Sitz oder den Ort der Geschäftsleitung im Inland haben (§ 1 Abs 1 und 2 StiftEG).

Die Begriffe „privatrechtliche Stiftung“ oder „vergleichbare Vermögensmassen“ sind im Gesetz nicht definiert. Als **privatrechtliche Stiftung** gelten Privatstiftungen nach dem PSG, Stiftungen nach dem BStFG bzw nach einem Landesstiftungsrecht, private (intransparente) ausländische Stiftungen (zB Liechtenstein, Schweiz, Deutschland). Als **vergleichbare Vermögensmassen** gilt zB ein Trust (strittig) oder eine Liechtenstein-Anstalt.

3. STEUERSCHULD UND STEUERSCHULDNER

Steuerschuldner ist der Erwerber. Bei Zuwendungen unter Lebenden ist Steuerschuldner der Zuwendende, wenn der Erwerber weder den Sitz noch den Ort der Geschäftsleitung im Inland hat. Für die Steuer haftet der jeweils andere sowie bei Erwerben von Todes wegen der Nachlass (§ 1 Abs 3 StiftEG).

Die **Steuerschuld entsteht** im Zeitpunkt der Zuwendung. Bei Zuwendungen, die bereits vor der Entstehung der privatrechtlichen Stiftung oder der damit vergleichbaren Vermögensmasse geleistet werden, entsteht die Steuerschuld erst mit der Entstehung der Körperschaft (§ 1 Abs 4 StiftEG).

4. BEFREIUNGEN

Steuerfrei bleiben gemäß § 1 Abs 6 StiftEG

1. Zuwendungen an

- inländische juristische Personen, die gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen,
- inländische Institutionen gesetzlich anerkannter Kirchen und Religionsgesellschaften, wenn diese eine Stiftung oder vergleichbare Vermögensmasse sind,
- vergleichbare ausländische juristische Personen aus dem EU/EWR-Raum, die die Verfolgung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke durch Vorlage eines jährlichen Tätigkeitsberichts und eines Jahresabschlusses nachweisen (ab 1.1.2016/GG 2015; siehe § 1 Z 6 StiftEG);

2. Zuwendungen öffentlich-rechtlicher Körperschaften;

3. Zuwendungen von Todes wegen von Kapitalvermögen iSd § 27 Abs 3 und 4 EStG, ausgenommen Anteile an in- und ausländischen Kapitalgesellschaften, wenn auf die daraus bezogenen Einkünfte ein besonderer Steuersatz gemäß § 27a Abs 1 EStG anwendbar ist (GG 2015).

4. Zuwendungen an betriebliche Privatstiftungen iSd § 4d EStG.

5. Zuwendungen von Grundstücken iSd § 2 GrEStG (ab 1.1.2012; Änderung durch BBG 2012).

Hinweis

Die **Zuwendung inländischer und ausländischer Grundstücke** an Stiftungen unterlag bis zum 31.12.2011 der Stiftungseingangssteuer.

Auf Grund des BBG 2012 unterliegt die Zuwendung *inländischer* Grundstücke ab dem 1.1.2012 der Grunderwerbsteuer (siehe dazu die Ausführungen unter „K. Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG)“ Pkt. 6.). Da im GrEStG nur inländische Grundstücke erfasst werden, führt dies dazu, dass die Zuwendung *ausländischer* Grundstücke an Stiftungen ab dem 1.1.2012 keiner Besteuerung mehr unterliegt (vgl ErläutRV 1494 BlgNR 24. GP 21).

5. WERTERMITTLUNG

Die Steuer ist vom zugewendeten Vermögen nach Abzug von Schulden und Lasten, die in wirtschaftlicher Beziehung zum zugewendeten Vermögen stehen, zu berechnen. Für die **Wertermittlung** ist der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld maßgeblich. Die Bewertung richtet sich nach den Vorschriften des Ersten Teiles des Bewertungsgesetzes (Allgemeine Bewertungsvorschriften) (§ 1 Abs 5 StiftEG idF BBG 2012).

F. Haunschildt/J. Haunschildt

Erbschaft und Testament

7., aktualisierte Auflage
Preis € 64,- | Seiten 306
BestNr. 87005007
ISBN 978-3-7007-8812-6



Bestellung unter shop.lexisnexis.at

| Vermögenswert | Wertmaßstab |
|---|---|
| Betriebsvermögen | Teilwert |
| Anteile an Personengesellschaften | Teilwert |
| Wertpapiere, Anteile an Kapitalgesellschaften, die im Inland einen Kurswert haben | Börsenkurs |
| Wertpapiere, Anteile an Kapitalgesellschaften, die im Inland <i>keinen</i> Kurswert haben | Gemeiner Wert ¹⁾ |
| Kapitalforderungen und Schulden | Nennwert (ggf Wertberichtigung) |
| Unverzinsliche befristete Forderungen | Mit 5,5% pa abgezinster Nennwert |
| Noch nicht fällige Ansprüche aus Lebens-, Kapital- oder Rentenversicherungen | 2/3 der eingezahlten Jahresprämie/ Kapitalbeiträge oder nachgewiesener Rückkaufswert |
| Wiederkehrende Nutzungen und Leistungen | Bestimmte Anzahl von Jahreswerten (siehe §§ 15 und 16 ErbStG) |
| Sonstige Vermögensgegenstände | Gemeiner Wert |

¹⁾ Der gemeine Wert von Anteilen an Kapitalgesellschaften, die *keinen* Kurswert haben, ist in erster Linie aus zeitnahen *Verkäufen* innerhalb des Ermittlungszeitraumes abzuleiten. Liegen solche nicht vor, ist nach dem „Wiener Verfahren 1996“ (AÖF 1996/189 und AÖF 2002/89) eine Art steuerlicher Unternehmenswert unter Berücksichtigung des Gesamtvermögens und der Ertragsaussichten zu ermitteln. Bei ausländischen Aktien kann der Kurs an einer ausländischen Börse zur Ermittlung des gemeinen Werts beitragen (siehe auch § 13 BewG).

6. STEUERSATZ

Die **Steuer beträgt** gemäß § 2 Abs 1 StiftEG **2,5%** der Zuwendungen. Davon abweichend beträgt die **Steuer 25%** bei Zuwendungen, wenn

- a) die Stiftung oder vergleichbare Vermögensmasse nicht mit einer Privatstiftung nach dem Privatstiftungsgesetz oder mit einer unter § 5 Z 6 KStG fallenden Stiftung vergleichbar ist oder
- b) sämtliche Dokumente in der jeweils geltenden Fassung, die die innere Organisation der Stiftung oder vergleichbaren Vermögensmasse, die Vermögensverwaltung oder die Vermögensverwendung betreffen (wie insbesondere Stiftungsurkunde, Stiftungszusatzurkunden und damit vergleichbare Unterlagen), nicht spätestens im Zeitpunkt der Fälligkeit der Stiftungseingangssteuer dem zuständigen Finanzamt offen gelegt worden sind oder
- c) die Stiftung oder vergleichbare Vermögensmasse nicht einer dem § 5 PSG entsprechenden gesetzlichen Verpflichtung unterliegt, die Begünstigten mitzuteilen oder
- d) die Stiftung oder vergleichbare Vermögensmasse nicht unter Vorlage der Stiftungsurkunde (Statut) in das Firmenbuch oder ein vergleichbares ausländisches öffentliches Register eingetragen ist oder
- e) mit dem Ansässigkeitsstaat der Stiftung oder vergleichbaren Vermögensmasse keine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht (§ 2 Abs 1 StiftEG).

Bei **Widerruf der Stiftung** besteht **keine Erstattungsmöglichkeit** der angefallenen Stiftungseingangssteuer, da § 33 ErbStG mit Ablauf des 26.6.2008 ausgelaufen ist (vgl § 34 Abs 1 Z 13 ErbStG)!

Hinweis

Ab Inkrafttreten des Steuerabkommens Österreich-Liechtenstein (BGBl III 2013/301 idF BGBl III 2017/9) am 1.1.2014 bestimmt sich die Höhe der Stiftungseingangssteuer für Vermögenswidmungen an in Liechtenstein verwaltete Vermögensstrukturen einerseits nach der Offenlegung gegenüber dem zuständigen Finanzamt und andererseits nach der Art der Besteuerung in Liechtenstein. Hinsichtlich Details siehe Art 33 ff StA Ö-FL.

| Besteuerung in Liechtenstein (FL) | Offenlegung gegenüber dem österreichischen Finanzamt | |
|-----------------------------------|--|------|
| | Ja | Nein |
| Regelbesteuerung in FL | 5% | 7,5% |
| Besteuerung als PVG in FL | 7,5% | 10% |

Quelle: *Fraberger/Petritz*, Steuerabkommen Österreich – Liechtenstein/Schweiz – SWK-Sonderheft (2014) 104.

7. ENTRICHTUNG UND ERKLÄRUNGSPFLICHT

Der Steuerschuldner hat die Steuer selbst zu berechnen und **bis zum 15. Tag (Fälligkeitstag) des zweitfolgenden Monats** nach Entstehen der Steuerschuld **zu entrichten** (§ 3 Abs 1 StiftEG). Der Steuerschuldner hat bis zum Fälligkeitstag eine Steuererklärung elektronisch einzureichen. Ist die elektronische Übermittlung nicht zumutbar, hat die Übermittlung unter Verwendung eines amtlichen Vordruckes zu erfolgen (§ 3 Abs 2 StiftEG).

8. ZUSTÄNDIGKEIT

Für die Erhebung der Steuer ist **ab 1.1.2021** das **Finanzamt für Großbetriebe** zuständig (§ 4 StiftEG idF FORG iVm § 5 Z 9 StiftEG und § 323b Abs 10 dritter Teilstrich BAO idF 2. FORG). Siehe auch „**Übergangsbestimmungen im Zusammenhang mit der Finanz-Organisationsreform 2020**“ in § 323b BAO idF 2. FORG.

Rechtslage 1.8.2008 bis 31.12.2020: Für die Erhebung der Steuer ist das **Finanzamt mit erweitertem Aufgabenkreis** (§ 15 Abs 1 Z 1 lit c AVOG 2010) zuständig, in dessen Bereich der Erwerber seinen Sitz – oder bei Fehlen eines Sitzes im Inland – seinen Ort der Geschäftsleitung hat. Hat der Erwerber weder den Sitz noch den Ort der Geschäftsleitung im Inland, obliegt die Erhebung der Steuer dem **Finanzamt Wien 1/23** (§ 4 StiftEG).

9. INKRAFTTRETEN

Das StiftEG ist anzuwenden

1. bei **Zuwendungen von Todes wegen**, wenn der Todestag nach dem **31.7.2008** liegt und
2. bei **Zuwendungen unter Lebenden**, wenn die Steuerschuld nach dem **31.7.2008** entsteht (§ 5 StiftEG).

Hinweis

Hinsichtlich weiterer **Details zur Stiftungseingangssteuer** siehe StiftR 2009 Rz 308 ff.

K. Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG)

1. GrESt-PFLICHTIGE ERWERBSVORGÄNGE (§ 1 GrEStG)

1.1. Standarderwerbsvorgänge (Kauf, Schenkung, Erbschaft, etc)

Der *Grunderwerbsteuer* unterliegen die folgenden Rechtsvorgänge, soweit sie sich auf **inländische Grundstücke** beziehen (§ 1 Abs 1 GrEStG):

1. ein **Kaufvertrag** oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet (Tauschvertrag, Teilungsvertrag [siehe aber Befreiung nach § 3 Abs 2 GrEStG], Übergabevertrag, Schenkungsvertrag, Punktation, etc; *nicht*: Vorkaufsrecht, Anbot, Option, Vorvertrag);
2. der **Erwerb des Eigentums, wenn kein den Anspruch auf Übereignung begründendes Rechtsgeschäft vorausgegangen ist** (Ersitzung, Enteignung, Zwangsversteigerung, Erbweg, Angewachung nach § 142 UGB, etc);
3. ein Rechtsgeschäft, das den **Anspruch auf Abtretung eines Übereignungsanspruches** begründet;
4. ein Rechtsgeschäft, das den **Anspruch auf Abtretung der Rechte aus einem Kaufanbot** begründet. Dem Kaufanbot steht ein Anbot zum Abschluß eines anderen Vertrages gleich, kraft dessen die Übereignung verlangt werden kann;
5. der **Erwerb eines der in den Z 3 und 4 bezeichneten Rechte, wenn kein Rechtsgeschäft** vorausgegangen ist, das den Anspruch auf Erwerb der Rechte begründet.

Erwerb der Verwertungsbefugnis: Der Grunderwerbsteuer unterliegen gemäß § 1 Abs 2 GrEStG auch Rechtsvorgänge, die es ohne Begründung eines Anspruches auf Übereignung einem anderen rechtlich oder wirtschaftlich ermöglichen, ein inländisches Grundstück auf eigene Rechnung zu verwerten (**Treuhandvertrag, Baurechtsbegründung**, etc).

1.2. Anteilsübertragung bei Personengesellschaften ab 1.1.2016

Gehört zum Vermögen einer Personengesellschaft ein inländisches Grundstück, unterliegt der Steuer eine Änderung des Gesellschafterbestandes dergestalt, dass **innerhalb von fünf Jahren mindestens 95% der Anteile** am Gesellschaftsvermögen auf *neue* Gesellschafter übergehen.

Treuhandig gehaltene Gesellschaftsanteile sind *dem Treugeber zuzurechnen*. Ein **inländisches Grundstück gehört zum Vermögen einer Personengesellschaft**, wenn sie das Grundstück durch einen Rechtsvorgang gemäß § 1 Abs 1 oder Abs 2 GrEStG erworben hat (§ 1 Abs 2a GrEStG idF StRefG 2015/2016 und JStG 2018).

Inkrafttreten: § 1 Abs 2a GrEStG idF StRefG 2015/2016 tritt mit 1.1.2016 in Kraft und ist auf Erwerbsvorgänge anzuwenden, die nach dem 31.12.2015 verwirklicht werden (§ 18 Abs 2p GrEStG idF StRefG 2015/2016). § 1 Abs 2a GrEStG idF JStG 2018 tritt mit 15.8.2018 in Kraft (§ 18 Abs 2r GrEStG idF JStG 2018). Hinsichtlich **Details** siehe unten Pkt. 1.4.

1.3. Anteilsvereinigung bei Kapital- und Personengesellschaften ab 1.1.2016

Gehört zum Vermögen einer Gesellschaft (Kapitalgesellschaft oder Personengesellschaft) ein inländisches Grundstück, so unterliegen der Steuer, *soweit eine Besteuerung nach § 1 Abs 2a GrEStG nicht in Betracht kommt*, außerdem:

1. ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übertragung eines oder mehrerer Anteile am Gesellschaftsvermögen oder der Gesellschaft begründet, wenn durch die **Übertragung mindestens 95% aller Anteile** am Gesellschaftsvermögen oder der Gesellschaft in der Hand des Erwerbers allein oder in der Hand einer Unternehmensgruppe gemäß § 9 KStG vereinigt werden würden;
2. die **Vereinigung von mindestens 95% aller Anteile** am Gesellschaftsvermögen oder der Gesellschaft, wenn kein schuldrechtliches Geschäft iSd der Z 1 vorausgegangen ist;
3. ein Rechtsgeschäft, das den **Anspruch auf Übertragung von mindestens 95% aller Anteile** am Gesellschaftsvermögen oder der Gesellschaft begründet;
4. der **Erwerb von mindestens 95% aller Anteile** am Gesellschaftsvermögen oder der Gesellschaft, wenn kein schuldrechtliches Geschäft iSd Z 3 vorausgegangen ist.

Treuhändig gehaltene Gesellschaftsanteile sind *dem Treugeber zuzurechnen*. Ein **inländisches Grundstück gehört zum Vermögen einer Gesellschaft, wenn** sie das Grundstück durch einen Rechtsvorgang gemäß § 1 Abs 1 oder Abs 2 GrEStG erworben hat (§ 1 Abs 3 GrEStG idF StRefG 2015/2016 und JStG 2018).

Inkrafttreten: § 1 Abs 3 GrEStG idF StRefG 2015/2016 tritt mit 1.1.2016 in Kraft und ist auf Erwerbsvorgänge anzuwenden, die nach dem 31.12.2015 verwirklicht werden (§ 18 Abs 2p GrEStG idF StRefG 2015/2016). § 1 Abs 3 GrEStG idF JStG 2018 tritt mit 15.8.2018 in Kraft (§ 18 Abs 2r GrEStG idF JStG 2018). Hinsichtlich **Details** siehe unten Pkt. 1.4.

1.4. Inkrafttreten von § 1 Abs 2a und Abs 3 GrEStG und Übergangsbestimmung

§ 1 Abs 2a und Abs 3 GrEStG idF StRefG 2015/2016 treten mit 1.1.2016 in Kraft und sind auf Erwerbsvorgänge anzuwenden, die nach dem 31.12.2015 verwirklicht werden (§ 18 Abs 2p GrEStG idF StRefG 2015/2016).

Änderungen des Gesellschafterbestandes, die vor dem 1.1.2016 erfolgen, sind für die Verwirklichung des Tatbestandes des § 1 Abs 2a GrEStG nicht zu berücksichtigen. Werden Anteile am Gesellschaftsvermögen oder an der Gesellschaft, die am 31.12.2015 treuhändig gehalten wurden, nach diesem Tag an den Treugeber übertragen, sind § 1 Abs 2a letzter Satz und Abs 3 letzter Satz GrEStG nicht anzuwenden. Werden am 31.12.2015 mindestens 95% der Anteile am Gesellschaftsvermögen oder an der Gesellschaft in der Hand einer Person oder einer Unternehmensgruppe gemäß § 9 KStG gehalten, ist § 1 Abs 3 GrEStG idF StRefG 2015/2016 auch auf Rechtsvorgänge anzuwenden, sofern dadurch der Prozentsatz verändert wird, aber nicht unter 95% sinkt und bezogen auf diese Anteile nicht bereits ein Tatbestand des § 1 Abs 3 idF StRefG 2015/2016 erfüllt wurde (§ 18 Abs 2p GrEStG idF StRefG 2015/2016 und AbgÄG 2015).

§ 1 Abs 2a und Abs 3 GrEStG idF JStG 2018 tritt mit 15.8.2018 in Kraft (§ 18 Abs 2r GrEStG idF JStG 2018).

StRefG 2015/2016 ErläutRV 684 BlgNR 25. GP 35

Gemäß § 18 Abs 2p soll § 1 Abs 2a, 3, 4 und 5 GrEStG erstmals auf Erwerbsvorgänge anzuwenden sein, die nach dem 31.12.2015 verwirklicht werden oder wenn der Erblasser nach dem 31.12.2015 verstirbt. Mangels Rechtsvorganges soll daher allein das Inkrafttreten der Neuregelung keinen steuerbaren Tatbestand auslösen; zur Vermeidung von Zweifeln soll dies in § 18 Abs 2p GrEStG ausdrücklich normiert werden.

Ein Erwerbsvorgang nach § 1 Abs 2a GrEStG soll daher erstmals verwirklicht werden, wenn innerhalb von fünf Jahren – gerechnet ab der ersten nach dem 31.12.2015 erfolgenden Änderung des Gesellschafterbestandes – 95% der Anteile am Gesellschaftsvermögen auf neue Gesellschafter übergehen. Der Tatbestand des § 1 Abs 3 GrEStG soll dann erfüllt werden, wenn durch einen Rechtsvorgang nach dem 31.12.2015 die maßgebliche 95%-Grenze erstmals erreicht wird oder wenn die 95%-Grenze bereits erreicht war und durch einen weiteren Rechtsvorgang nicht unterschritten wird.

Auch die Zurechnung von treuhändig gehaltenen Anteilen an den Treugeber setzt einen Rechtsvorgang nach dem 31.12.2015 voraus; der Rechtsvorgang muss sich allerdings nicht auf den treuhändig gehaltenen Anteil selbst beziehen.

AbgÄG 2015 ErläutRV 896 BlgNR 25. GP 14 f

Änderungen Gesellschafterbestand:

Es soll klargestellt werden, dass der Übergang von Gesellschaftsanteilen auf neue Gesellschafter, der vor dem Inkrafttreten des Steuerreformgesetzes 2015/2016 erfolgt (ist), nicht in die 95%-Grenze des § 1 Abs 2a GrEStG einzubeziehen ist. Im Ergebnis kann daher die fünfjährige Frist, innerhalb der mindestens 95% der Anteile am Gesellschaftsvermögen auf neue Gesellschafter übergehen müssen, um den Tatbestand des § 1 Abs 2a GrEStG zu verwirklichen, nicht vor dem 1.1.2016 beginnen.

Übergangsbestimmung im Zusammenhang mit Treuhandschaften:

Werden bestehende Treuhandschaften nach dem Inkrafttreten aufgelöst und die Anteile auf den Treugeber rückübertragen, soll die spezielle Zurechnungsvorschrift des § 1 Abs 2a und 3 GrEStG, jeweils letzter Satz, nicht greifen. Damit wären solche Übertragungsvorgänge wie alle anderen Erwerbe zu betrachten, womit dadurch ein Anteilsvereinigungstatbestand erfüllt werden könnte (wenn der Treugeber bereits mindestens 95% Anteile hat oder er mit den treuhändig gehaltenen Anteilen auf mindestens 95% kommt).

Übergangsbestimmung im Zusammenhang mit Anteilsvereinigungen und -übergängen:

Der Tatbestand des § 1 Abs 3 GrEStG wird unter anderem dann verwirklicht, wenn mindestens 95% aller Anteile am Gesellschaftsvermögen oder an der Gesellschaft in der Hand eines Erwerbers oder in der Hand einer Unternehmensgruppe (§ 9 KStG) vereinigt werden. Wurde eine Anteilsvereinigung einmal verwirklicht, führen weitere Erwerbe (Aufstockungen) nicht zu einer neuerlichen Tatbestandserfüllung. Das gleiche gilt auch für Aufstockungen nach einer Anteilsvereinigung in der Hand einer Unternehmensgruppe. Wenn allerdings etwa nach einer Vereinigung in der Hand einer Unternehmensgruppe (Vorgang 1) durch einen weiteren Rechtsvorgang die Anteile zu mindestens 95% in der Hand eines Erwerbers, der selbst Gruppenmitglied ist, vereinigt werden (Vorgang 2), kommt es zu einem neuerlichen Verwirklichen des Tatbestandes des § 1 Abs 3 GrEStG. Für diesen Fall sieht § 1 Abs 5 GrEStG eine „Differenzbesteuerung“ von jenem Betrag vor, um den die Bemessungsgrundlage für den Vorgang 2 jene des Vorgangs 1 übersteigt.

Mit der Übergangsbestimmung soll nun sichergestellt werden, dass jene Fälle, in denen am 31.12.2015 bereits mindestens 95% der Gesellschaftsanteile (Personen- und Kapitalgesellschaften) von einer Person oder einer Unternehmensgruppe gehalten werden, und bei denen ab dem 1.1.2016 Übertragungsvorgänge erfolgen, einmal dem Tatbestand der Anteilsvereinigung gemäß § 1 Abs 3 GrEStG unterliegen, sofern dabei die Grenze von 95% nicht unterschritten wird. Damit sollen sowohl Erwerbs-, als auch Veräußerungsvorgänge vom Anteilsvereinigungstatbestand erfasst werden. Dies soll nicht gelten, wenn bereits nach dem 31.12.2015 der Anteilsvereinigungstatbestand erfüllt wurde.

JSStG 2018 ErläutRV 190 BlgNR 26. GP 34

Die Grunderwerbsteueratbestände des qualifizierten Grundstückswechsels (§ 1 Abs 2a GrEStG) und der Anteilsvereinigung (§ 1 Abs 3 GrEStG) setzen voraus, dass Anteile an einer Gesellschaft, zu deren Vermögen ein Grundstück gehört, übertragen werden. In der Literatur wurde zuletzt kontroversiell diskutiert, ob ein Grundstück nur dann zugehörig ist, wenn die Gesellschaft einen Tatbestand nach § 1 Abs 1 oder 2 GrEStG erfüllt hat oder ob – unter Bezugnahme auf die Judikatur des VwGH (1.12.1987, 85/16/0111; 18.4.2012, 2009/16/0247) – auch die Erfüllung des Sondertatbestandes des § 1 Abs 3 GrEStG (Anteilsvereinigung) die Grundstückszugehörigkeit vermittelt. Vor allem in letzterem Fall würde es zu einer „Aufspaltung“ der Verfügungsmacht an den betreffenden Grundstücken kommen, womit diese aus grunderwerbsteuerlicher Sicht mehreren Rechtsträgern (natürliche Personen, Gesellschaften oder Unternehmensgruppe) gehören könnten: Während die rechtliche Verfügungsmacht stets unmittelbar bei jener Gesellschaft verbleibe, die zivilrechtliche Eigentümerin der Grundstücke ist, gehe die wirtschaftliche Verfügungsmacht auf denjenigen Rechtsträger über, der hinsichtlich dieser Grundstücke einen grunderwerbsteuerlichen Tatbestand verwirklicht hat („wanderndes Grundstück“). Bei mehreren aufeinanderfolgenden Anteilerwerben würde die wirtschaftliche Verfügungsmacht jeweils auf das oberste Glied der Beteiligungskette übergehen, somit auf jenen Rechtsträger, der zuletzt den Anteilsvereinigungstatbestand erfüllt hat.

Es soll daher klargestellt werden, wie derartige Fälle grunderwerbsteuerrechtlich zu beurteilen sind und zwar dahingehend, dass Grundstücke nur dann zum Vermögen einer (Personen-)Gesellschaft gehören sollen, wenn sie durch einen Rechtsvorgang gemäß Abs 1 oder Abs 2 erworben wurden.

Bei der Einführung des Grunderwerbsteueratbestandes des qualifizierten Grundstückswechsels aufgrund eines Gesellschafterwechsels bei Personengesellschaften (§ 1 Abs 2a GrEStG) wurde das System der Differenzbesteuerung nur geringfügig angepasst. Die Differenzbesteuerung soll sicherstellen, dass mehrfache Erwerbsvorgänge zwischen denselben Personen nur hinsichtlich einer höheren Bemessungsgrundlage steuerpflichtig sind. Aufgrund der in der Praxis hervorgekommenen Zweifelsfragen soll die jetzige Regelung der Differenzbesteuerung entsprechend angepasst werden, damit auch Fallkonstellationen des Gesellschafterwechsels bei Personengesellschaften (§ 1 Abs 2a GrEStG) Berücksichtigung finden. Nunmehr soll bei mehrfacher Erfüllung des Grunderwerbsteueratbestandes des qualifizierten Grundstückswechsels aufgrund eines Gesellschafterwechsels bei Personengesellschaften in der gleichen Unternehmensgruppe das System der Differenzbesteuerung zur Anwendung kommen.

1.5. Berücksichtigung von Vorerwerben

Siehe dazu § 1 Abs 4 und Abs 5 GrEStG.

Beispiel 1

Ein Verkäufer A schließt mit einem Käufer B einen Kaufvertrag über ein Grundstück. Dieser Rechtsvorgang ist grunderwerbsteuerpflichtig. Noch bevor das Eigentum des B im Grundbuch eingetragen wird, veräußert dieser das Grundstück weiter an C. Auch wenn es zu keiner Eigentumsübertragung zwischen A und B kommt, sondern das Eigentum durch die Eintragung in das Grundbuch gleich an C übertragen wird, unterliegt der Kaufvertrag zwischen B und C ebenfalls der Grunderwerbsteuer.

Beispiel 2

Der Verkäufer A verkauft seine Liegenschaft an B. B erwirbt die Liegenschaft aber nicht für sich, sondern treuhändig für C. Damit erwirbt B rechtlich den Übereignungsanspruch von A. Durch das Treuhandverhältnis zwischen B und C erwirbt C die wirtschaftliche Verfügungsmacht über das Grundstück. Grunderwerbsteuerpflichtig ist sowohl der rechtliche Erwerb des Übereignungsanspruches durch B als auch der Erwerb der wirtschaftlichen Verfügungsmacht durch C. Die Grunderwerbsteuer fällt somit zweifach an.

Quelle: www.bmf.gv.at

1.6. GrESt-pflichtige Erwerbsvorgänge nach dem UmgrStG

Siehe dazu §§ 6 Abs 5, 11 Abs 5, 22 Abs 4, 26 Abs 3 und 31 Abs 3 UmgrStG sowie §§ 4 Abs 1, 7 Abs 1 Z 2 lit c und 7 Abs 3 GrEStG idF StRefG 2015/2016.

2. GRUNDSTÜCKE iSd GrEStG (§ 2 GrEStG)

Unter Grundstücken sind gemäß § 2 Abs 1 GrEStG **Grundstücke iSd bürgerlichen Rechtes** zu verstehen; das sind **Grund und Boden, Gebäude**, der **Zuwachs** (Pflanzen, Tiere) und das **Zugehör** (zB Geschäftseinrichtung).

Zum Grundstück werden jedoch nicht gerechnet:

1. Maschinen und sonstige Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören; *Hinweis: Betriebsanlagen (zB Backofen, Tanks, Kesselanlagen) sind zwar Zubehör, aber von der Grunderwerbsteuer ausgenommen.*
2. Gewinnungsbewilligungen nach dem Berggesetz sowie Apothekengerechtigkeiten.

Hinweis

Der auf das übernommene Inventar entfallende Anteil der Gegenleistung fällt nicht in die Bemessungsgrundlage. Inventar sind bewegliche Sachen (zB Wohnungseinrichtung), die mit dem Gebäude nicht fest verbunden sind oder doch ohne Zerstörung und wirtschaftlich sinnvoll vom Gebäude losgelöst werden können.

Den Grundstücken stehen gleich (§ 2 Abs 2 GrEStG):

1. **Baurechte** (vgl § 1 BauRG),
2. **Gebäude auf fremdem Boden** (zB Superädifikate iSd § 435 ABGB).

Bezieht sich ein Rechtsvorgang auf mehrere Grundstücke, die zu einer wirtschaftlichen Einheit gehören, so werden diese Grundstücke als *ein* Grundstück behandelt. Bezieht sich ein Rechtsvorgang auf einen oder mehrere Teile eines Grundstückes, so werden diese Teile als *ein* Grundstück behandelt (§ 2 Abs 3 GrEStG; für die „Bagatellgrenze“ gemäß § 3 Abs 1 Z 1 GrEStG von Bedeutung).

3. AUSNAHMEN VON DER BESTEUERUNG (§ 3 GrEStG)

Von der Besteuerung sind ausgenommen (vgl § 3 Abs 1 GrEStG):

- Z 1 lit a: der Erwerb eines Grundstückes, wenn der für die Berechnung der Steuer maßgebende Wert **€ 1.100** nicht übersteigt („**Bagatellgrenze**“) oder
- Z 1 lit b: der Erwerb eines Grundstückes gemäß § 13 des Liegenschaftsteilungsgesetzes, wenn der für die Berechnung der Steuer maßgebende Wert **€ 2.000** nicht übersteigt (ab 1.1.2013; siehe § 18 Abs 2k GrEStG);
- Z 2: **Freibetrag von € 900.000 für unentgeltliche oder teilentgeltliche** Erwerbe eines Grundstückes **iZm Unternehmensübertragungen** (Betrieb, Teilbetrieb, Mitunternehmeranteil) (StRefG 2015/2016) (siehe dazu unten Pkt. 4.);
- Z 2a: **Freibetrag von € 365.000** für Erwerbe von **land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken** durch den in § 26a Abs 1 Z 1 GGG genannten Personenkreis **iZm Unternehmensübertragungen** (Betrieb, Teilbetrieb, Mitunternehmeranteil), sofern eine Gegenleistung nicht vorhanden, nicht ermittelbar oder geringer als der Einheitswert des Grundstückes ist (StRefG 2015/2016) (siehe dazu unten Pkt. 4.3.);
- Z 3: der **unentgeltliche** Erwerb eines Grundstückes durch **Körperschaften**, Körperschaften öffentlichen Rechtes, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen, die der **Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke** nach Maßgabe der §§ 34 bis 47 BAO dienen (GG 2015);
- Z 4: der Erwerb eines **land- und forstwirtschaftlichen Grundstückes im Rahmen eines Zusammenlegungs- oder Flurbereinigungsverfahrens** iSd jeweiligen Landesgesetzes, soweit sie den Vorschriften des Flurverfassungs-Grundsatzgesetzes 1951, BGBl 1951/103 idF BGBl I 2013/189 entsprechen (StRefG 2020);
- Z 5: **bei behördlichen Maßnahmen zur besseren Gestaltung von Bauland** der Erwerb eines Grundstückes nach den für die bessere Gestaltung von Bauland geltenden Vorschriften;
- Z 6: der **Erwerb eines Grundstückes durch einen fremden Staat** für Zwecke seiner ausländischen Vertretungsbehörden, soweit Gegenseitigkeit gewährleistet ist;
- Z 7: **Erwerbe eines Grundstückes unter Lebenden durch den Ehegatten oder eingetragenen Partner** unmittelbar zum Zwecke der gleichzeitigen Anschaffung oder Errichtung einer **Wohnstätte** zur Befriedigung des dringenden Wohnbedürfnisses der Ehegatten oder eingetragenen Partner, **soweit die Wohnnutzfläche 150 m² (Freibetrag)** nicht übersteigt. Die Steuerbefreiung tritt unter bestimmten Voraussetzungen (wieder) außer Kraft; siehe dazu § 3 Abs 1 Z 7 GrEStG (StRefG 2015/2016);
- Z 7a: der **Erwerb einer Wohnstätte** oder eines Anteiles an dieser
 - durch **Erbanfall**,
 - durch **Vermächtnis**,
 - durch **Erfüllung eines Pflichtteilsanspruchs**, wenn die Leistung an Erfüllung Statt vor Beendigung des Verlassenschaftsverfahrens vereinbart wird,
 - durch **Schenkung auf den Todesfall** (ab 15.8.2018/JStG 2018) oder
 - gemäß **§ 14 Abs 1 Z 1 WEG**

durch den Ehegatten oder eingetragenen Partner, wenn das Grundstück dem Erwerber im Zeitpunkt des Todes als **Hauptwohnsitz** gedient hat und **soweit die Wohnnutzfläche 150 m² (Freibetrag)** nicht übersteigt (StRefG 2015/2016 und JStG 2018); zur „Option in die Besteuerung nach dem StRefG 2015/2016“ siehe § 18 Abs 2p GrEStG idF StRefG 2015/2016 und AbgÄG 2015.

- Z 8: der Erwerb eines Grundstückes infolge eines **behördlichen Eingriffs** oder aufgrund eines Rechtsgeschäftes zur **Vermeidung eines solchen** nachweisbar unmittelbar drohenden Eingriffs;
- Z 9: **Zuwendungen öffentlich-rechtlicher Körperschaften.**

Realteilung des Miteigentums (aus Quoteneigentum wird Flächeneigentum bzw aus Miteigentum wird Alleineigentum): Wird ein Grundstück, das mehreren Miteigentümern gehört, von diesen der Fläche nach geteilt, so wird die Steuer nicht erhoben, soweit der Wert des Teilgrundstückes, das der einzelne Erwerber erhält, dem Bruchteil entspricht, mit dem er am gesamten zu verteilenden Grundstück beteiligt ist (§ 3 Abs 2 GrEStG).

Darüber hinaus existieren noch **Befreiungsvorschriften bzw Begünstigungen in anderen Gesetzen:**

- NeuFöG,
- UmgrStG,
- etc.

Hinsichtlich **weiterer Befreiungen außerhalb des GrEStG** siehe *Takacs*, GrEStG⁵ (2009) 296 ff und 333 f.

4. FREIBETRAG FÜR DEN ERWERB VON GRUNDSTÜCKEN IZM „BETRIEBSÜBERTRAGUNGEN“ (BETRIEBSFREIBETRAG)

4.1. Allgemeines

Der früher in § 15a ErbStG enthaltene Freibetrag für „Betriebsübertragungen“ wurde durch § 3 Abs 1 Z 2 GrEStG idF SchenkMG 2008 in angepasster Form in das GrEStG übernommen. Liegen die Voraussetzungen sowohl für die Anwendung des Freibetrages nach dem GrEStG als auch für den Freibetrag nach § 5a Abs 2 Z 2 NeuFöG vor, sind beide Freibeträge nebeneinander zu gewähren. Durch das StRefG 2015/2016 (BGBl I 2015/118) erfolgte eine umfangreiche Novellierung.

4.2. Freibetrag gemäß § 3 Abs 1 Z 2 GrEStG ab 1.1.2016

Bei **unentgeltlichen oder teilentgeltlichen Erwerben** (siehe § 7 Abs 1 Z 1 GrEStG) von begünstigtem Vermögen kann für bestimmte „Betriebsübertragungen“ – sofern dadurch ein Grunderwerbsteuertatbestand verwirklicht wird – ein **Freibetrag bis zu € 900.000** geltend gemacht werden, sofern der **Erwerber eine natürliche Person** ist und *im Falle einer Zuwendung unter Lebenden*, wenn

- der Übergeber das **55. Lebensjahr vollendet** hat oder
- wegen körperlicher, psychischer, sinnesbedingter oder kognitiver Funktionseinschränkungen in einem Ausmaß **erwerbsunfähig** ist, dass er nicht in der Lage ist, seinen Betrieb fortzuführen oder die mit seiner Stellung als Gesellschafter verbundenen Aufgaben oder Verpflichtungen zu erfüllen.

Das Vorliegen der Erwerbsunfähigkeit ist auf Grundlage eines vom Steuerpflichtigen beizubringenden medizinischen Gutachtens eines allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen zu beurteilen, es sei denn, es liegt eine medizinische Beurteilung durch den für den Steuerpflichtigen zuständigen Sozialversicherungsträger vor.

Umfasst sind nur Grundstücke (§ 3 Abs 1 Z 2 lit a GrEStG),

- soweit sie zum **Betriebsvermögen eines** erworbenen **Betriebes oder Teilbetriebes** gehören, der der Einkunftserzielung gemäß § 2 Abs 3 Z 2 oder 3 EStG dient, oder
- die der **Mitunternehmerschaft** von einem Mitunternehmer zur Nutzung überlassen sind (Sonderbetriebsvermögen), wenn diese gemeinsam mit Mitunternehmeranteilen zugewendet werden und der Übergeber im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld mindestens zu 25% unmittelbar am Vermögen der Gesellschaft beteiligt ist.

Die **Befreiung** steht nur **bis zu einem Wert von € 900.000 (Freibetrag)** zu. Liegt ein **teilentgeltlicher Erwerb** vor, **vermindert sich der Freibetrag aliquot** in jenem Ausmaß, der dem entgeltlichen Teil entspricht; der verminderte Freibetrag ist vom Wert des unentgeltlichen Teils abzuziehen (§ 3 Abs 1 Z 2 lit c GrEStG).

Der Freibetrag (Freibetragsteil gemäß § 3 Abs 1 Z 2 lit e GrEStG) steht bei jedem Erwerb von Vermögen gemäß § 3 Abs 1 Z 2 lit a GrEStG zu, wenn **Gegenstand der Zuwendung** ist (§ 3 Abs 1 Z 2 lit d GrEStG)

- ein **Anteil von mindestens 25% des Betriebes**,
- ein **gesamter Teilbetrieb oder ein Anteil des Teilbetriebes**, vorausgesetzt der Wert des Teilbetriebes oder der Anteil desselben beträgt **mindestens 25%** des gesamten Betriebes,
- ein **Mitunternehmeranteil** in dem in § 3 Abs 1 Z 2 lit a zweiter Teilstrich GrEStG angeführten Ausmaß.

Der **Freibetrag steht beim Erwerb** (§ 3 Abs 1 Z 2 lit e GrEStG)

- eines Anteiles eines Betriebes nur **entsprechend dem Anteil** des erworbenen Vermögens zu,
- eines Teilbetriebes oder eines Anteiles daran nur **in dem Verhältnis** zu, in dem der Wert des Teilbetriebes (Anteil des Teilbetriebes) zum Wert des gesamten Betriebes steht,
- eines Mitunternehmeranteiles nur **in dem Ausmaß** zu, der dem übertragenen Anteil am Vermögen der Gesellschaft entspricht.

Bei einem **Erwerb durch mehrere Erwerber** steht jedem Erwerber unter Berücksichtigung obiger Ausführungen der seinem Anteil am erworbenen Vermögen entsprechende Teil des Freibetrages („**Freibetragsteil**“) zu (§ 3 Abs 1 Z 2 lit e letzter Satz GrEStG).

Hinweis

Der Freibetrag steht nur dann zu, wenn die Zuwendung aus Sicht des Übergebers ein bestimmtes Mindestausmaß – und zwar idR 25% – erreicht (siehe § 3 Abs 1 Z 2 lit d GrEStG). Die Begünstigung steht demnach auch dann zu, wenn das unentgeltlich bzw teilentgeltlich übertragene Vermögen auf mehrere Erwerber aufgeteilt wird und **beim einzelnen Erwerber das 25%ige Mindestausmaß nicht mehr erreicht** wird.

Die **Steuer ist nachzuerheben**, wenn der Erwerber innerhalb von fünf Jahren nach dem Erwerb das Vermögen gemäß § 3 Abs 1 Z 2 lit a GrEStG oder wesentliche Grundlagen davon entgeltlich oder

unentgeltlich überträgt, betriebsfremden Zwecken zuführt oder wenn der Betrieb oder Teilbetrieb aufgegeben wird. Der Erwerber hat Umstände, die zur Nacherhebung der Steuer führen, innerhalb eines Monats nach ihrem Eintritt dem Finanzamt anzuzeigen (§ 3 Abs 1 Z 2 lit f GrEStG).

Es kommt zu **keiner Nacherhebung der Steuer, wenn** die Vermögensübertragung einen nach dieser Bestimmung steuerbegünstigten Erwerb darstellt oder das erworbene Vermögen Gegenstand einer Umgründung nach dem UmgrStG ist, sofern für das an seine Stelle getretene Vermögen kein oben angeführter Grund für eine Nacherhebung der Steuer eintritt (§ 3 Abs 1 Z 2 lit g GrEStG).

Inkrafttreten: § 3 Abs 1 Z 2 GrEStG idF StRefG 2015/2016 tritt mit 1.1.2016 in Kraft und ist auf Erwerbsvorgänge anzuwenden, die nach dem 31.12.2015 verwirklicht werden (§ 18 Abs 2p GrEStG idF StRefG 2015/2016).

4.3. Freibetrag gemäß § 3 Abs 1 Z 2a GrEStG für land- und forstwirtschaftliche Betriebe

Von der Besteuerung sind Erwerbe von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken **durch den in § 26a Abs 1 Z 1 GGG genannten Personenkreis** ausgenommen, sofern eine **Gegenleistung nicht vorhanden, nicht ermittelbar oder geringer als der Einheitswert des Grundstückes** ist, nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen:

Umfasst sind nur Grundstücke,

- soweit sie zum **Betriebsvermögen eines** erworbenen **Betriebes oder Teilbetriebes** gehören, der der Einkunftserzielung gemäß § 2 Abs 3 Z 1 EStG dient, oder
- die der **Mitunternehmerschaft** von einem Mitunternehmer zur Nutzung überlassen sind (Sonderbetriebsvermögen), wenn diese gemeinsam mit Mitunternehmeranteilen zugewendet werden und der Übergeber im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld mindestens zu 25% unmittelbar am Vermögen der Gesellschaft beteiligt ist.

Die Befreiung steht **nur bis zu einem Wert von € 365.000 (Freibetrag)** zu.

§ 3 Abs 1 Z 2 lit b und d bis g GrEStG **sind anzuwenden.**

Keine Änderung durch StRefG 2015/2016

An der Begünstigung im Zusammenhang mit der Übergabe von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen soll sich durch die Steuerreform 2015/2016 gegenüber der bestehenden Rechtslage nichts ändern. Die bisherige Z 2 des § 3 Abs 1 GrEStG soll daher zur Gänze in die neue Z 2a übernommen werden, allerdings eingeschränkt auf den Bereich der Land- und Forstwirtschaft. Dies bedeutet, dass der Betriebsfreibetrag von € 365.000 zusteht, sofern eine allfällige Gegenleistung den einfachen Einheitswert des übertragenen land- und forstwirtschaftlichen Grundstückes nicht übersteigt und der Erwerb innerhalb des Familienverbandes stattfindet. Als Bemessungsgrundlage soll der um den Betriebsfreibetrag verminderte einfache Einheitswert des Grundstückes herangezogen werden (siehe § 4 Abs 2 GrEStG); diese soll mit dem besonderen Steuersatz von 2% versteuert werden (siehe § 7 Abs 1 Z 2 lit d GrEStG) (StRefG 2015/2016 ErläutRV 684 BlgNR 25. GP 35 f).

5. GrESt-TARIF UND BEMESSUNGSGRUNDLAGE ab 1.1.2016

Hinweis

Berechnungsprogramm des BMF – „Sonstige Steuerberechnungen – Grunderwerbsteuer“ – unter www.bmf.gv.at

5.1. Abgrenzung Unentgeltlichkeit/Teilentgeltlichkeit/Entgeltlichkeit ab 1.1.2016 (§ 7 Abs 1 Z 1 GrEStG)

Ein Erwerb gilt als

- **unentgeltlich**, wenn die *Gegenleistung nicht mehr als 30%*,
 - **teilentgeltlich**, wenn die *Gegenleistung mehr als 30%, aber nicht mehr als 70%*,
 - **entgeltlich**, wenn die *Gegenleistung mehr als 70%*
- des Grundstückswertes beträgt (§ 7 Abs 1 Z 2 lit a GrEStG idF StRefG 2015/2016).

Ein Erwerb gilt als **unentgeltlich**, wenn er durch *Erbanfall*, durch *Vermächtnis*, durch *Erfüllung eines Pflichtteilsanspruchs*, wenn die *Leistung an Erfüllung Statt* vor Beendigung des Verlassenschaftsverfahrens vereinbart wird, oder gemäß § 14 Abs 1 Z 1 WEG erfolgt (§ 7 Abs 1 Z 2 lit b GrEStG idF StRefG 2015/2016).

Ein *Erwerb unter Lebenden durch den in § 26a Abs 1 Z 1 GGG angeführten Personenkreis* gilt als **unentgeltlich** (§ 7 Abs 1 Z 2 lit c GrEStG idF StRefG 2015/2016).

§ 26a Abs 1 Z 1 GGG

„bei Übertragung einer Liegenschaft an den Ehegatten oder eingetragenen Partner während aufrechter Ehe (Partnerschaft) oder im Zusammenhang mit der Auflösung der Ehe (Partnerschaft), an den Lebensgefährten, sofern die Lebensgefährten einen gemeinsamen Hauptwohnsitz haben oder hatten, an einen Verwandten oder Verschwägerten in gerader Linie, an ein Stief-, Wahl- oder Pflegekind oder deren Kinder, Ehegatten oder eingetragenen Partner, oder an Geschwister, Nichten oder Neffen des Überträgers;“

Liegt eine Gegenleistung vor und ist ihre Höhe nicht zu ermitteln, gilt der Erwerbsvorgang als **teilentgeltlich**, wobei die Gegenleistung in Höhe von 50% des Grundstückswertes angenommen wird (§ 7 Abs 1 Z 2 lit d GrEStG idF StRefG 2015/2016).

StRefG 2015/2016 ErläutRV 684 BlgNR 25. GP 37

Unentgeltliche Erwerbe sollen gegenüber entgeltlichen Erwerben künftig dadurch begünstigt werden, dass für sie ein Stufentarif zur Anwendung kommt. Dadurch ist es notwendig, im GrEStG den Begriff der Unentgeltlichkeit bzw Entgeltlichkeit explizit und allgemein zu definieren.

Damit nicht bereits durch geringe Gegenleistungen (vor allem durch im Rahmen von Schenkungen übernommenen Schulden) ein Verlust des Stufentarifs bewirkt wird, sollen Erwerbe mit Gegenleistungen bis zu 30% des Grundstückswertes noch zur Gänze als unentgeltlich gelten.

Um Übergänge zwischen Entgeltlichkeit und Unentgeltlichkeit zu „glätten“ – um also zu verhindern, dass durch 1 Euro mehr an Gegenleistung der Erwerb nicht mit dem Stufentarif sondern zur Gänze mit

dem Normalsatz von 3,5% zu versteuern ist – sollen Erwerbsvorgänge, bei denen die Gegenleistung mehr als 30% des Grundstückswertes beträgt, in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufgespalten werden. Soweit Unentgeltlichkeit vorliegt, soll der Stufentarif anzuwenden sein, soweit Entgeltlichkeit vorliegt, der Normalsatz.
 Erst bei Gegenleistungen in Höhe von mehr als 70% soll zur Gänze ein als entgeltlich zu beurteilender Erwerbsvorgang vorliegen.

Beispiel 1

A schenkt seinem Patenkind ein Grundstück mit einem Grundstückswert (GW) von € 200.000 gegen Übernahme der darauf lastenden Schulden iHv € 80.000.

Da die Gegenleistung 40% des GW beträgt, ist der Erwerbsvorgang zu 40% entgeltlich und zu 60% unentgeltlich.

Die Grunderwerbsteuer ist wie folgt zu berechnen:

| | |
|--|---------|
| Entgeltlicher Teil: 3,5% von € 80.000 = | € 2.800 |
| Unentgeltlicher Teil: 0,5% von € 120.000 = | € 600 |
| Grunderwerbsteuer in Summe = | € 3.400 |

Quelle: StRefG 2015/2016 ErläutRV 684 BlgNR 25. GP 37.

StRefG 2015/2016 ErläutRV 684 BlgNR 25. GP 37

Bei der Beurteilung, ob ein Erwerb entgeltlich oder unentgeltlich erfolgt, ist auf Grund der allgemein im GrEStG geltenden Regelung auf jede einzelne wirtschaftliche Einheit (WE) bzw auch auf jeden Erwerbsvorgang abzustellen.

Beispiel 2

B schenkt seinem Cousin die Grundstücke X (GW € 150.000) und Y (GW € 250.000), wovon X mit einem Wohnrecht (€ 50.000) belastet ist.

Variante 1: Jedes Grundstück bildet eine eigene wirtschaftliche Einheit (WE).
 Der Erwerb von X erfolgt teilentgeltlich, jener von Y unentgeltlich.

Variante 2: Die beiden Grundstücke bilden eine wirtschaftliche Einheit (WE).
 Der GW der gesamten WE beträgt € 400.000. Der teilentgeltliche Teil (€ 50.000 bzw 12,5%) liegt unter 30% des GW, somit liegt insgesamt ein unentgeltlicher Vorgang vor.

Quelle: StRefG 2015/2016 ErläutRV 684 BlgNR 25. GP 37.

StRefG 2015/2016 ErläutRV 684 BlgNR 25. GP 37 f

Erwerbe von Todes wegen (§ 7 Abs 1 Z 1 lit b GrEStG), Erwerbe von Wohnungseigentum bei Tod des Partners (§ 14 Abs 1 WEG) und Erwerbe unter Lebenden im Familienverband sollen als unentgeltlich gelten. Dies bedeutet:

- Als Bemessungsgrundlage ist immer der Grundstückswert heranzuziehen; allfällige Gegenleistungen (insbesondere Übernahme von Schulden oder Einräumung von Wohn- oder Fruchtgenussrechten) sind unbeachtlich.
- Es ist ausschließlich der Stufentarif (mit Zusammenrechnung, aber auch mit Deckelung bei gemäß § 3 Abs 1 Z 2 GrEStG begünstigten Betriebsübergaben) anzuwenden (siehe § 7 Abs 1 Z 2 lit a GrEStG).
- Die Entrichtung der Steuer kann zur Gänze auf zwei bis fünf Jahre verteilt werden (siehe § 7 Abs 3 GrEStG).

Liegt außerhalb des Familienverbandes eine Gegenleistung vor, kann die genaue Höhe jedoch nicht ermittelt bzw zugeordnet werden, soll von einer Gegenleistung in Höhe von 50% auszugehen sein. Dies bedeutet, dass auf eine Hälfte des Grundstückswertes der Stufentarif (einschließlich Zusammenrechnung und Verteilungsmöglichkeit), auf die andere Hälfte der Normaltarif anzuwenden ist.

Der zum Familienverband zählende Personenkreis soll durch den Verweis auf § 26a GGG definiert werden. Im Wesentlichen fallen darunter die Ehepartner, eingetragenen Partner und Lebensgefährten mit gemeinsamen Hauptwohnsitz, die Eltern, Kinder, Enkel usw in gerader Linie (auch Pflegekinder, Adoptiv- und Schwiegerkinder usw), Geschwister sowie Nichten und Neffen.

5.2. Grunderwerbsteuersatz ab 1.1.2016 (§ 7 GrEStG)**5.2.1. Übersicht (ohne land- und forstwirtschaftliche Grundstücke)**

| | |
|--|--|
| <ul style="list-style-type: none"> • Unentgeltlich = Gegenleistung \leq 30% (§ 7 Abs 1 Z 1 lit a GrEStG); • Teilentgeltlich = Gegenleistung $>$ 30% und \leq 70%: Stufentarif für den <i>unentgeltlichen</i> Teil (§ 7 Abs 1 Z 1 lit a GrEStG); • Falls Höhe der Gegenleistung nicht zu ermitteln ist, gilt Erwerbsvorgang als teilentgeltlich, wobei die Gegenleistung iHv 50% des Grundstückswertes angenommen wird: Stufentarif für den unentgeltlichen Teil (Fiktion – § 7 Abs 1 Z 1 lit d GrEStG); • Erwerb unter Lebenden durch begünstigte Angehörige iSd § 26a Abs 1 Z 1 GGG gilt als unentgeltlich (Fiktion – § 7 Abs 1 Z 1 lit c GrEStG); • Erwerb gilt als unentgeltlich, wenn er durch Erbanfall, durch Vermächtnis, durch Erfüllung eines Pflichtteilsanspruchs, wenn die Leistung an Erfüllung Statt vor Beendigung des Verlassenschafts-verfahrens vereinbart wird, oder gemäß § 14 Abs 1 Z 1 WEG erfolgt (Fiktion – § 7 Abs 1 Z 1 lit b GrEStG) | <ul style="list-style-type: none"> • Entgeltlich = Gegenleistung $>$ 70% (§ 7 Abs 1 Z 1 lit a GrEStG); • Teilentgeltlich = Gegenleistung $>$ 30% und \leq 70%: Normaltarif für den entgeltlichen Teil (§ 7 Abs 1 Z 1 lit a GrEStG) • Falls Höhe der Gegenleistung nicht zu ermitteln ist, gilt Erwerbsvorgang als teilentgeltlich, wobei die Gegenleistung iHv 50% des Grundstückswertes angenommen wird: Normaltarif für den entgeltlichen Teil (Fiktion – § 7 Abs 1 Z 1 lit d GrEStG) |
| Stufentarif: 0,5% bis 3,5% (§ 7 Abs 1 Z 2 lit a GrEStG) | Normaltarif: 3,5% (§ 7 Abs 1 Z 3 GrEStG) |

| |
|---|
| <p>Gelten Erwerbsvorgänge als unentgeltlich, so ist als Bemesungsgrundlage immer der Grundstückswert heranzuziehen; allfällige Gegenleistungen (insbesondere Übernahme von Schulden oder Einräumung von Wohn- oder Fruchtgenussrechten) sind unbeachtlich (§ 4 Abs 1 GrEStG und StRefG 2015/2016 ErläutRV 684 BlgNR 25. GP 37).</p> |
| <p>Zusammenrechnung der Erwerbe innerhalb der letzten fünf Jahre ab 1.1.2016: Siehe § 7 Abs 1 Z 2 lit a letzter Absatz GrEStG und § 18 Abs 2p und Abs 2u GrEStG.</p> |
| <p>Begünstigte Betriebsübergabe: Betriebsfreibetrag iHv € 900.000 (§ 3 Abs 1 Z 2 GrEStG); 0,5%-Deckelung (§ 7 Abs 1 Z 2 lit b GrEStG).</p> |
| <p>Erwerb durch Anteilsvereinigung (§ 1 Abs 2a GrEStG), Übertragung aller Anteile (§ 1 Abs 3 GrEStG) und Vorgänge nach dem UmgrStG, wenn die Steuer nicht vom Einheitswert zu berechnen ist (also keine land- und forstwirtschaftliche Grundstücke): GrESt iHv 0,5%; siehe § 7 Abs 1 Z 2 lit c GrEStG.</p> |
| <p>Entrichtung der GrESt in max. fünf gleichen Jahresbeträgen: Siehe § 7 Abs 3 GrEStG.</p> |
| <p>Stiftungseingangssteueräquivalent: GrESt iHv 2,5%; siehe § 7 Abs 2 GrEStG.</p> |
| <p>Hauptwohnsitzbefreiung: Siehe § 3 Abs 7 und Abs 7a GrEStG.</p> |

5.2.2. Stufentarif (§ 7 Abs 1 Z 2 lit a GrEStG)

| Unentgeltlicher Erwerb und teilentgeltlicher Erwerb (insoweit keine Gegenleistung) | |
|---|-------------------|
| Grundstückswert | Steuersatz |
| für die ersten € 250.000 | 0,5% |
| für die nächsten € 150.000 | 2,0% |
| darüber hinaus | 3,5% |

Dies **gilt auch bei teilentgeltlichen Erwerben**, *insoweit keine Gegenleistung* zu erbringen ist; *insoweit eine Gegenleistung* zu erbringen ist, gilt § 7 Abs 1 Z 3 GrEStG (= **3,5%**).

StRefG 2015/2016 ErläutRV 684 BlgNR 25. GP 38
Der Stufentarif kommt grundsätzlich bei unentgeltlichen Erwerben sowie für den unentgeltlichen Teil bei teilentgeltlichen Erwerben zum Ansatz. Wie bei der Abgrenzung zwischen entgeltlich und unentgeltlich wird auch für die Berechnung der Grunderwerbsteuer anhand des Stufentarifs auf die einzelne wirtschaftliche Einheit bzw auf den jeweiligen Erwerbsvorgang abgestellt.

Beispiel 1

Eine Mutter schenkt ein Einfamilienhaus (GW € 400.000) an ihre Tochter und deren Lebensgefährten. Sowohl die Tochter als auch deren Lebensgefährte erwerben somit einen Anteil von € 200.000.

Die jeweilige Grunderwerbsteuer beträgt 0,5% von € 200.000 = € 1.000.

Quelle: StRefG 2015/2016 ErläutRV 684 BlgNR 25. GP 38.

Beispiel 2

Eine Tante schenkt ihren beiden Neffen zwei Grundstücke, die eine wirtschaftliche Einheit darstellen (Grundstück 1 – GW € 400.000, Grundstück 2 – GW € 250.000).

Von den Neffen wird daher jeweils die Hälfte an der wirtschaftlichen Einheit mit einem gesamten GW von € 650.000 erworben.

Die Grunderwerbsteuer berechnet sich wie folgt:

GrESt Neffe 1:

0,5% von € 250.000 = € 1.250

+ 2% von € 75.000 = € 1.500

Grunderwerbsteuer in Summe € 2.750

GrESt Neffe 2: Wie Neffe 1.

Quelle: StRefG 2015/2016 ErläutRV 684 BlgNR 25. GP 38.

Zusammenrechnung ab 22.7.2023: Folgende Erwerbsvorgänge eines Erwerbers innerhalb der letzten fünf Jahre sind durch Zusammenrechnung als Vorerwerbe für die Ermittlung des Steuersatzes zu berücksichtigen. Erwerbe von derselben Person an den Erwerber (**vertikale Zusammenrechnung**) sowie Erwerbe einer wirtschaftlichen Einheit oder Teile einer wirtschaftlichen Einheit – durch zwei oder mehrere Erwerbsvorgänge – durch den Erwerber (**horizontale Zusammenrechnung**), jeweils soweit die Steuer nach dieser Litera berechnet wurde. Dabei sind frühere Erwerbe mit ihrem früheren Wert anzusetzen. Für die Berechnung der Fünfjahresfrist ist jeweils auf den Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld abzustellen. Werden Erwerbsvorgänge gleichzeitig verwirklicht, hat der Steuerschuldner die Reihenfolge für die Erfassung als Vorerwerb im Rahmen der Abgabenerklärung oder Selbstberechnung bekannt zu geben (AbgÄG 2023).

Zusammenrechnung ab 1.1.2016 bis 21.7.2023: Für die Ermittlung des anzuwendenden Steuersatzes sind von derselben Person an dieselbe Person anfallende Erwerbe innerhalb der letzten fünf Jahre, soweit die Steuer nach dieser Litera berechnet wurde, zusammenzurechnen; dabei sind frühere Erwerbe mit ihrem früheren Wert anzusetzen. Für die Berechnung der Fünfjahresfrist ist jeweils auf den Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld (siehe § 8 GrEStG) abzustellen. Eine Zusammenrechnung hat auch dann zu erfolgen, wenn – durch zwei oder mehrere Erwerbsvorgänge – eine wirtschaftliche Einheit oder Teile einer wirtschaftlichen Einheit (AbgÄG 2015) innerhalb der Fünfjahresfrist an dieselbe Person anfällt.

StRefG 2015/2016 ErläutRV 684 BlgNR 25. GP 38

Für die Ermittlung der Grunderwerbsteuer nach dem Stufentarif sollen alle unentgeltlichen Erwerbe bzw unentgeltlichen Teile von teilentgeltlichen Erwerben berücksichtigt werden, die zwischen denselben Personen innerhalb von fünf Jahren stattgefunden haben. Eine Zusammenrechnung soll somit auch dann vorgenommen werden, wenn die Erwerbe gleichzeitig (zB mit einem Schenkungsvertrag) erfolgen.

Beispiel 3

Fortsetzung von Beispiel 1: Die Mutter verstirbt drei Jahre nach der Schenkung des Einfamilienhauses und hinterlässt ihrer Tochter eine Eigentumswohnung (GW € 300.000).

Die Grunderwerbsteuer berechnet sich wie folgt, wobei von der ersten Stufe (0 bis € 250.000) durch den Erwerb des Anteils am Einfamilienhaus bereits € 200.000 „verbraucht“ sind:

| | |
|-----------------------------------|----------------|
| 0,5% von € 50.000 = | € 250 |
| + 2% von € 150.000 = | € 3.000 |
| + 3,5% von € 150.000 = | € 5.250 |
| Grunderwerbsteuer in Summe | € 8.500 |

Quelle: StRefG 2015/2016 ErläutRV 684 BlgNR 25. GP 38.

StRefG 2015/2016 ErläutRV 684 BlgNR 25. GP 38

Der letzte Erwerbsvorgang, mit dem Erwerbe zu Lebzeiten zusammengerechnet werden müssen, ist der Erwerb von Todes wegen, weil sowohl der Erbe als auch der Vermächtnisnehmer noch vom Erblasser erwerben.

Die Fristberechnung soll auf den jeweiligen Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld (§ 8 GrEStG) abstellen. Eine Zusammenrechnung soll sowohl bei Erwerben durch und von natürlichen Personen als auch durch und von Personen- oder Kapitalgesellschaften erfolgen. Allerdings werden nur Erwerbe „in die gleiche Richtung“ zusammengerechnet; wenn etwa A dem B ein Grundstück geschenkt hat und von B zu einem späteren Zeitpunkt ein Grundstück geschenkt bekommt, ist keine Zusammenrechnung vorzunehmen.

Eine Zusammenrechnung innerhalb der Fünfjahresfrist soll auch dann erfolgen, wenn eine Person von zwei oder mehreren Personen zum selben Zeitpunkt oder sukzessive eine wirtschaftliche Einheit erwirbt.

AbgÄG 2015 ErläutRV 896 BlgNR 25. GP 14

Die Ergänzung soll lediglich klarstellen, dass die Zusammenrechnung auch dann erfolgt, wenn ein Erwerber innerhalb von 5 Jahren einen Anteil an einer wirtschaftlichen Einheit durch mehr als einen Erwerbsvorgang erhält.

**Finanzausgleich 2024:
Ein Handbuch**
Mit Kommentar zum FAG 2024

www.fkd.or.at 27

VERLAG ÖSTERREICH

**Grundlagen, Gesetzes-
kommentierung und Reformansätze**

Bauer/Biwald/Mitterer (Hrsg.)
Finanzausgleich 2024: Ein Handbuch
Mit Kommentar zum FAG 2024

Handbuch, 568 Seiten, gebunden
ISBN 978-3-7083-4223-8
Erscheinungsdatum: 7.8.2024
68,00 €
Auch als eBook erhältlich

VERLAG
ÖSTERREICH

www.verlagoesterreich.at

Beispiel 4

Vater und Mutter schenken das ihnen je zur Hälfte gehörende Einfamilienhaus an ihr Kind, Grundstückswert € 300.000.

Die Grunderwerbsteuer berechnet sich wie folgt:

Durch die in diesem Fall vorzunehmende Zusammenrechnung unterliegt der gesamte Betrag von € 300.000 dem Stufentarif:

| | |
|-----------------------------------|----------------|
| 0,5% von € 250.000 = | € 1.250 |
| + 2% von € 50.000 = | € 1.000 |
| Grunderwerbsteuer in Summe | € 2.250 |

Quelle: StRefG 2015/2016 ErläutRV 684 BlgNR 25. GP 38 f.

5.2.3. Normaltarif und sonstige Steuersätze (§ 7 Abs 1 Z 2 lit b, c, d, Z 3 und Abs 2 GrEStG)

- **Steuersatz gemäß § 7 Abs 1 Z 2 lit b GrEStG (Grundstückserwerbe, die gemäß § 3 Abs 1 Z 2 GrEStG begünstigt sind/Betriebsfreibetrag)**

Bei Erwerben, die unter § 3 Abs 1 Z 2 GrEStG fallen, ist die **Steuer nach § 7 Abs 1 Z 2 lit a GrEStG („Stufentarif“)** zu berechnen, beträgt aber **höchstens 0,5% vom Grundstückswert**.

Dies **gilt auch bei teilentgeltlichen Erwerben, insoweit keine Gegenleistung zu erbringen ist; insoweit eine Gegenleistung** zu erbringen ist, gilt § 7 Abs 1 Z 3 GrEStG (= 3,5%).

Im Fall einer Nacherhebung gemäß § 3 Abs 1 Z 2 lit f GrEStG ist die **Steuer ohne Begrenzung zu berechnen**.

StRefG 2015/2016 ErläutRV 684 BlgNR 25. GP 39

Grundstücke, die im Rahmen einer begünstigten Betriebs-, Teilbetriebs- oder Mitunternehmeranteilsübertragung auf den Erwerber übergehen, sollen (nach Abzug des Betriebsfreibetrages) mit ihrem entgeltlichen Teil dem Normaltarif von 3,5%, mit ihrem unentgeltlichen Teil dem Stufentarif unterliegen. Soweit die Grunderwerbsteuer nach dem Stufentarif zu berechnen ist, soll sie der Höhe nach mit 0,5% des (anteiligen) Grundstückswertes (ohne Abzug des Betriebsfreibetrages) begrenzt werden. Die Neuregelung soll nicht für die Übertragung von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen gelten; in diesem Fall soll ausschließlich § 3 Abs 1 Z 2a GrEStG zur Anwendung kommen. Werden im Rahmen einer begünstigten Betriebs-, Teilbetriebs- oder Mitunternehmeranteilsübertragung mehrere wirtschaftliche Einheiten übertragen, sollen sie für die Anwendung des Stufentarifs zusammenzurechnen sein.

Bis zu einem (zusammengerechneten) Grundstückswert von € 1.375.000 soll **im Ergebnis ausschließlich der Stufentarif** anzuwenden sein; **darüber hinaus greift die 0,5%-Deckelung:**

| Wert | Bemessungsgrundlage | Stufentarif | Deckelung | GrESt |
|--------------|---------------------|-------------|-----------|----------|
| € 1.000.000 | € 100.000 | € 500 | € 5.000 | € 500 |
| € 1.200.000 | € 300.000 | € 2.250 | € 6.000 | € 2.250 |
| € 1.375.000 | € 475.000 | € 6.875 | € 6.875 | € 6.875 |
| € 1.700.000 | € 800.000 | € 18.250 | € 8.500 | € 8.500 |
| € 2.500.000 | € 1.600.000 | € 46.250 | € 12.500 | € 12.500 |
| € 5.000.000 | € 4.100.000 | € 133.750 | € 25.000 | € 25.000 |
| € 10.000.000 | € 9.100.000 | € 308.750 | € 50.000 | € 50.000 |

Quelle: StRefG 2015/2016 ErläutRV 684 BlgNR 25. GP 39.

Beispiel 1

Im Rahmen eines begünstigten Betriebsübergangs wird ein Betriebsgrundstück mit einem Grundstückswert von € 1,2 Mio an die Nichte übertragen; die darauf entfallenden Schulden betragen € 480.000 und werden von der Nichte übernommen.

Gemäß § 7 Abs 1 Z 1 lit c GrEStG handelt es sich um einen unentgeltlichen Vorgang im Familienverband. Der Betriebsfreibetrag ist daher im ungekürzten Ausmaß von € 900.000 heranzuziehen.

Besteuerung mit dem Stufentarif

€ 1,2 Mio abzüglich Betriebsfreibetrag von € 900.000 = € 300.000

a) Stufentarif:

0,5% von € 250.000 = € 1.250
 + 2% von € 50.000 = € 1.000

Grunderwerbsteuer in Summe € 2.250

b) Deckelung:

0,5% von € 1,2 Mio = € 6.000

In diesem Fall greift die Deckelung von 0,5% nicht.

Quelle: StRefG 2015/2016 ErläutRV 684 BlgNR 25. GP 35 (leicht adaptiert).

Berger/Steinwendner/Becker/Wakounig

Der Verein im Steuerrecht
 Rechtliches und allgemeine
 Besteuerungsgrundlagen

6., neu bearbeitete Auflage
 Preis € 43,- | Seiten 216
 BestNr. 79002006
 ISBN 978-3-7007-8886-7



Bestellung unter shop.lexisnexis.at

Beispiel 2

Im Rahmen eines begünstigten Betriebsübergangs an die Schwester wird ein Betriebsgrundstück mit einem GW von € 2 Mio übertragen; die darauf entfallenden Schulden betragen € 800.000 und werden von der Schwester übernommen.

Es handelt sich um einen unentgeltlichen Vorgang, da der Betriebsübergang im Familienverband erfolgt.

Die Grunderwerbsteuer berechnet sich wie folgt:

Bemessungsgrundlage:

€ 2 Mio abzüglich Betriebsfreibetrag von € 900.000 = € 1,1 Mio

a) Stufentarif:

| | |
|------------------------|----------|
| 0,5% von € 250.000 = | € 1.250 |
| + 2% von € 150.000 = | € 3.000 |
| + 3,5% von € 700.000 = | € 24.500 |

| | |
|---------------------------|----------|
| Summe Grunderwerbsteuer = | € 28.750 |
|---------------------------|----------|

b) Deckelung:

| | |
|--------------------|----------|
| 0,5% von € 2 Mio = | € 10.000 |
|--------------------|----------|

In diesem Fall greift daher die niedrigere Deckelung von 0,5%.

Quelle: StRefG 2015/2016 ErläutRV 684 BlgNR 25. GP 39.

StRefG 2015/2016 ErläutRV 684 BlgNR 25. GP 39 f

Kommt es zu einer Nacherhebung gemäß § 3 Abs 1 Z 2 lit f GrEStG, weil einer der dort angeführten Tatbestände erfüllt ist und lit g leg cit nicht zur Anwendung kommt, soll für die Berechnung der nachzuerhebenden Grunderwerbsteuer Folgendes zu beachten sein:

– Ein Betriebsfreibetrag ist nicht in Abzug zu bringen.

– Die Grunderwerbsteuer für den unentgeltlichen Teil ist ausschließlich nach dem Stufentarif – also ohne Deckelung – zu berechnen.

Beispiel 3

Der im Beispiel 2 begünstigt erworbene Betrieb wird nach drei Jahren aufgegeben. Die Differenz zwischen begünstigter und nicht begünstigter GrESt ist nachzuerheben:

| | |
|--------------------|----------|
| Begünstigte GrESt: | € 10.000 |
|--------------------|----------|

Nicht begünstigte GrESt:

| | |
|--------------------------|----------|
| 0,5% von € 250.000 = | € 1.250 |
| + 2% von € 150.000 = | € 3.000 |
| + 3,5% von € 1.600.000 = | € 56.000 |

| | |
|---------------------------|----------|
| Summe Grunderwerbsteuer = | € 60.250 |
|---------------------------|----------|

Die Differenz zwischen der begünstigten GrESt (€ 10.000) und der nicht begünstigten GrESt (€ 60.250) ist nachzuerheben: € 50.250.

Quelle: StRefG 2015/2016 ErläutRV 684 BlgNR 25. GP 40.

- **Steuersatz gemäß § 7 Abs 1 Z 2 lit c GrEStG**

| Erwerb durch Anteilsvereinigung (§ 1 Abs 2a GrEStG), Übertragung aller Anteile (§ 1 Abs 3 GrEStG) und Vorgänge nach dem UmgrStG, wenn die Steuer nicht vom Einheitswert zu berechnen ist (also keine land- und forstwirtschaftliche Grundstücke) | |
|--|------------|
| Grundstückswert | Steuersatz |
| keine Stufen | 0,5% |

StRefG 2015/2016 ErläutRV 684 BlgNR 25. GP 40
Der Steuersatz soll immer 0,5% vom Grundstückswert betragen, weshalb eine Abgrenzung, ob der Erwerbsvorgang, entgeltlich, unentgeltlich oder teilentgeltlich erfolgt, nicht vorzunehmen ist. Werden land- und forstwirtschaftliche Grundstücke durch einen der genannten Rechtsvorgänge erworben, beträgt die Steuer – wie bisher – 3,5% vom einfachen Einheitswert.

- **Steuersatz gemäß § 7 Abs 1 Z 2 lit d GrEStG
(Erwerb von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken)**

| Erwerb, bei dem die Steuer gemäß § 4 Abs 2 Z 1 und 2 GrEStG vom Einheitswert zu berechnen ist | |
|--|------------|
| Grundstückswert | Steuersatz |
| keine Stufen | 2,0% |

StRefG 2015/2016 ErläutRV 684 BlgNR 25. GP 40
Bei der Besteuerung des Erwerbs (Bemessungsgrundlage und Steuersatz) von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken ergeben sich durch das StRefG 2015/2016 inhaltlich keine Änderungen.

- **Steuersatz gemäß § 7 Abs 1 Z 3 GrEStG**

| In allen übrigen Fällen | |
|-------------------------|------------|
| Grundstückswert | Steuersatz |
| keine Stufen | 3,5% |

- **Steuersatz gemäß § 7 Abs 2 GrEStG idF JStG 2018
(Stiftungseingangssteueräquivalent)**

Fällt bei *unentgeltlichen* oder *teilentgeltlichen* Erwerben durch eine privatrechtliche Stiftung oder durch eine damit vergleichbare Vermögensmasse eine **Steuer gemäß § 7 Abs 1 GrEStG an, erhöht sich diese Steuer um 2,5%** des Unterschiedsbetrages zwischen dem Grundstückswert und einer allfälligen Gegenleistung (Stiftungseingangssteueräquivalent).

JStG 2018 ErläutRV 190 BlgNR 26. GP 34
Es soll klargestellt werden, dass das Stiftungseingangssteueräquivalent keinen Mindeststeuercharakter hat, somit bei Anwendbarkeit einer Befreiungsbestimmung nicht anfällt.

5.2.4. Entrichtung der GrESt in max. fünf gleichen Jahresbeträgen (§ 7 Abs 3 GrEStG)

Die Steuer ist **über Antrag** statt in einem Betrag in **höchstens fünf Jahresbeträgen** festzusetzen, soweit sie nach § 7 Abs 1 Z 2 lit a, lit b erster Satz oder lit c GrEStG berechnet und der Erwerbsvorgang mit einer **Abgabenerklärung** (§ 10 GrEStG) angezeigt wird.

Die **GrESt-Verteilung** ist demnach in **folgenden Fällen möglich**:

- Bei *unentgeltlichen* Erwerben (Erwerbe im Familienverband, Schenkungen an Personen außerhalb des Familienverbandes ohne Gegenleistung oder mit einer Gegenleistung, die geringer als 30% des Grundstückswertes ist, sowie Erwerbe von Todes wegen und gemäß § 14 Abs 1 WEG);
- bei *teilentgeltlichen* Erwerben hinsichtlich jenes Anteils an der GrESt, der auf den unentgeltlichen Teil entfällt (vgl StRefG 2015/2016 ErläutRV 684 BlgNR 25. GP 40).

Der einzelne Jahresbetrag ist in der Weise zu ermitteln, dass bei einer Verteilung auf zwei, drei, vier oder fünf Jahre **der Gesamtbetrag um vier, sechs, acht oder zehn Prozent zu erhöhen** und in zwei, drei, vier oder fünf gleiche Teile aufzuteilen ist. Der erste Teil wird mit Ablauf eines Monats nach Zustellung des Steuerbescheides fällig. Die Fälligkeit der Jahresbeträge für die auf die Zustellung des Steuerbescheides folgenden Kalenderjahre tritt jeweils am 31. März jedes folgenden Kalenderjahres ein (§ 7 Abs 3 GrEStG idF StRefG 2015/2016).

5.2.5. Inkrafttreten

§ 7 GrEStG idF StRefG 2015/2016 tritt mit 1.1.2016 in Kraft und ist auf Erwerbsvorgänge anzuwenden, die nach dem 31.12.2015 verwirklicht werden (§ 18 Abs 2p GrEStG idF StRefG 2015/2016). Hinsichtlich **Details** siehe § 18 Abs 2p GrEStG idF StRefG 2015/2016.

5.3. Art der Berechnung ab 1.1.2016 (§ 4 GrEStG)

Die **Steuer ist zu berechnen vom Wert der Gegenleistung (§ 5 GrEStG), mindestens vom Grundstückswert**. Bei Vorgängen gemäß § 1 Abs 2a [Erwerb durch Anteilsvereinigung] und 3 [Übertragung aller Anteile] GrEStG, bei Vorgängen nach dem UmgrStG sowie bei Erwerben gemäß § 7 Abs 1 Z 1 lit b [Erwerb durch Erbanfall, etc] und c GrEStG [Erwerb unter Lebenden durch den in § 26a Abs 1 Z 1 GGG angeführten Personenkreis] GrEStG ist die Steuer **immer vom Grundstückswert** zu berechnen (AbgÄG 2015).

Der **Grundstückswert** ist entweder

- als Summe des hochgerechneten (anteiligen) dreifachen Bodenwertes gemäß § 53 Abs 2 BewG 1955 und des (anteiligen) Wertes des Gebäudes („**Pauschalwertmodell**“) oder
- in Höhe eines von einem geeigneten **Immobilienpreisspiegel** abgeleiteten Wertes zu berechnen (§ 4 Abs 1 GrEStG idF StRefG 2015/2016 und AbgÄG 2015).

Hinweis

Hinsichtlich der Berechnung des Grundstückswertes (§ 4 Abs 1 GrEStG) auf Grundlage des Pauschalwertmodells gemäß § 2 Grundstückswertverordnung (GrWV) siehe „**Grundstückswertrechner**“ unter www.bmf.gv.at

Verordnungsermächtigung: Der Bundesminister für Finanzen hat im Einvernehmen mit dem Bundeskanzler unter Berücksichtigung der Grundsätze einer einfachen und sparsamen Verwaltung durch Verordnung sowohl die näheren Umstände und Modalitäten für die Hochrechnung des Bodenwertes und die Ermittlung des Gebäudewertes als auch den anzuwendenden Immobilienpreisspiegel samt Höhe eines Abschlages festzulegen (§ 4 Abs 1 GrEStG idF StRefG 2015/2016).

Hinweis

Siehe Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend Festlegung der Ermittlung des Grundstückswertes (**Grundstückswertverordnung – GrWV**) (BGBl II 2015/442 idF BGBl II 2019/291).

Nachweis des geringeren gemeinen Wertes: Weist ein Steuerschuldner nach, dass der gemeine Wert des Grundstückes im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld geringer ist als der nach der Verordnung ermittelte Grundstückswert, gilt der geringere gemeine Wert als Grundstückswert. Erfolgt dieser Nachweis durch Vorlage eines Schätzungsgutachtens, das von einem allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Immobiliensachverständigen erstellt wurde, hat der von diesem festgestellte Wert die Vermutung der Richtigkeit für sich (§ 4 Abs 1 GrEStG idF StRefG 2015/2016).

Abweichend von § 4 Abs 1 GrEStG ist bei den nachstehend angeführten Erwerbsvorgängen betreffend land- und forstwirtschaftliche Grundstücke die Steuer vom Einheitswert (§ 6 GrEStG) zu berechnen (§ 4 Abs 2 GrEStG idF StRefG 2015/2016):

1. bei Übertragung eines Grundstückes an den in § 26a Abs 1 Z 1 GGG angeführten Personenkreis;
2. bei Erwerb eines Grundstückes durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder in Erfüllung eines Pflichtteilsanspruches, wenn die Leistung an Erfüllung Statt vor Beendigung des Verlassenschaftsverfahrens vereinbart wird, durch den in § 26a Abs 1 Z 1 GGG angeführten Personenkreis;
3. bei Vorgängen gemäß § 1 Abs 2a und 3 GrEStG;
4. bei Erwerb eines Grundstückes auf Grund einer Umgründung iSd UmgrStG.

Maßgebend ist der **Einheitswert**, der **auf den dem Erwerbsvorgang unmittelbar vorausgegangenem Feststellungszeitpunkt festgestellt** ist (§ 6 Abs 1 GrEStG). Hinsichtlich weiterer Details siehe § 6 GrEStG.

§ 26a Abs 1 Z 1 GGG

„bei Übertragung einer Liegenschaft an den Ehegatten oder eingetragenen Partner während aufrechter Ehe (Partnerschaft) oder im Zusammenhang mit der Auflösung der Ehe (Partnerschaft), an den Lebensgefährten, sofern die Lebensgefährten einen gemeinsamen Hauptwohnsitz haben oder hatten, an einen Verwandten oder Verschwägerten in gerader Linie, an ein Stief-, Wahl- oder Pflegekind oder deren Kinder, Ehegatten oder eingetragenen Partner, oder an Geschwister, Nichten oder Neffen des Überträgers;“

Bei einem **Tauschvertrag**, der für jeden Vertragsteil den Anspruch auf Übereignung eines Grundstückes begründet, ist die Steuer sowohl vom Wert der Leistung des einen als auch vom Wert der Leistung des anderen Vertragsteils zu berechnen (§ 4 Abs 3 GrEStG idF StRefG 2015/2016).

Inkrafttreten: § 4 GrEStG idF StRefG 2015/2016 tritt mit 1.1.2016 in Kraft und ist auf Erwerbsvorgänge anzuwenden, die nach dem 31.12.2015 verwirklicht werden (§ 18 Abs 2p GrEStG idF StRefG 2015/2016). Hinsichtlich **Details** siehe § 18 Abs 2p GrEStG idF StRefG 2015/2016.

StRefG 2015/2016 ErläutRV 684 BlgNR 25. GP 36

Infolge der Steuerreform 2015/2016 soll im Grunderwerbsteuergesetz künftig der Grundstückswert als Bemessungsgrundlage herangezogen werden, wenn eine Gegenleistung nicht vorhanden oder die Gegenleistung geringer ist als der Grundstückswert. Bei Anteilsübertragungen und Anteilsvereinigungen gemäß § 1 Abs 2a und 3 GrEStG sowie bei Vorgängen nach dem Umgründungssteuergesetz soll die Steuer immer vom Grundstückswert berechnet werden, weil bei diesen Rechtsvorgängen eine Gegenleistung in vielen Fällen nur mit besonders hohem Aufwand oder gar nicht ermittelt werden kann.

Der Grundstückswert kann auf drei verschiedene Arten ermittelt werden:

- a) *Summe des hochgerechneten (anteiligen) dreifachen Bodenwertes und des Gebäudewertes:
Aus Gründen der Vorhersehbarkeit der Grunderwerbsteuerbelastung und somit der Erleichterung der Selbstberechnung, aber auch der Verwaltungsökonomie soll ein für Zwecke der Grunderwerbsteuer vereinfachte pauschale Wertermittlung ermöglicht werden. Dieser Wert soll sich aus der Summe des hochgerechneten dreifachen Bodenwertes gemäß § 53 Abs 2 BewG 1955 und dem Wert des Gebäudes zusammensetzen. Wird nur ein Anteil an einem Grundstück übertragen, soll nur der anteilige Bodenwert bzw Gebäudewert anzusetzen sein. Die näheren Details sollen in einer Verordnung geregelt werden; dies betrifft insbesondere die Hochrechnungsfaktoren und die Faktoren für die Ermittlung des Gebäudewertes.*
- b) *Ein von einem geeigneten Immobilienpreisspiegel abgeleiteter Wert:
Welcher Immobilienpreisspiegel für die Wertermittlung geeignet ist, soll in einer Verordnung näher bestimmt werden. Um zu verhindern, dass regionale Schwankungen zu überhöhten Ergebnissen führen, soll zudem ein Bewertungsabschlag von bis zu 30% vorgenommen werden, dessen genaue Höhe ebenfalls in der Verordnung festgelegt werden soll.*
- c) *Nachweis des geringeren gemeinen Wertes:
Dem Steuerschuldner soll es unbenommen bleiben, den Nachweis zu führen, dass der tatsächliche gemeine Wert unter dem nach a) oder b) ermittelten Wert liegt. Wird dieser geringere gemeine Wert mit einem Gutachten eines Immobiliensachverständigen nachgewiesen, dann soll dieser Wert die (widerlegbare) Vermutung der Richtigkeit für sich haben (Umkehr der Beweislast).*

Davon ausgenommen sollen die in § 4 Abs 2 GrEStG angeführten Erwerbe von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken sein, weil im Bereich der Land- und Forstwirtschaft die seit 1.6.2014 bzw 1.1.2015 geltende Rechtslage beibehalten werden soll. In § 4 Abs 2 Z 3 GrEStG erfolgt lediglich eine Anpassung an die Neuordnung der Regelungen bei der Vereinigung und dem Übergang von Anteilen an Personen- und Kapitalgesellschaften.

AbgÄG 2015 ErläutRV 896 BlgNR 25. GP 14

Zur Vermeidung von Zweifeln und Missverständnissen soll die ausschließliche Zugrundelegung des Grundstückswertes als Bemessungsgrundlage ausdrücklich auch für die als unentgeltlich geltenden Erwerbe innerhalb des Familienverbandes gemäß § 26a GGG sowie für Erwerbe von Todes wegen und nach § 14 Abs 1 Z 1 WEG geregelt werden.

5.4. Gegenleistung (§ 5 GrEStG)

Die **Grunderwerbsteuer ist grundsätzlich vom Wert der Gegenleistung zu berechnen** (§ 4 Abs 1 GrEStG).

Gegenleistung ist bei einem **Kauf** der **Kaufpreis** einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen (übernommene Hypotheken, Begründung neuer Reallasten, Vertragserrichtungskosten, sofern der Verkäufer den Auftrag erteilt hat, etc) und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen wie zB Fruchtgenuss- oder Wohnrecht (§ 5 Abs 1 Z 1 GrEStG), bei einem **Tausch** die **Tauschleistung** des anderen Vertragsteiles einschließlich einer vereinbarten zusätzlichen Leistung (§ 5 Abs 1 Z 2 GrEStG).

Hinsichtlich weiterer **Details** siehe § 5 GrEStG.

6. GRUNDERWERBSTEUERSATZ BEIM UNENTGELTLICHEN/TEILENTGELTLICHEN ERWERB DURCH EINE STIFTUNG ab 1.1.2012

6.1. Allgemeines

Unentgeltliche Zuwendungen (zB in- oder ausländische Grundstücke) an eine privatrechtliche Stiftung oder auf damit vergleichbare Vermögensmassen unterlagen im Zeitraum 1.8.2008 bis 31.12.2012 der Stiftungseingangssteuer nach dem StiftEG. Als Reaktion auf das VfGH-Erkenntnis vom 2.3.2011, G 150/10-8, unterliegt die Zuwendung *inländischer* Grundstücke an Stiftungen ab dem 1.1.2012 stets der Grunderwerbsteuer (Änderung durch BBG 2012). Die Zuwendung *ausländischer* Grundstücke unterliegt ab 1.1.2012 weder der Stiftungseingangssteuer noch der Grunderwerbsteuer.

6.2. Stiftungseingangssteueräquivalent (§ 7 Abs 2 GrEStG)

Fällt bei *unentgeltlichen* oder *teilentgeltlichen* Erwerben durch eine privatrechtliche Stiftung oder durch eine damit vergleichbare Vermögensmasse eine **Steuer gemäß § 7 Abs 1 GrEStG an, erhöht sich diese Steuer um 2,5%** des Unterschiedsbetrages zwischen dem Grundstückswert und einer allfälligen Gegenleistung (Stiftungseingangssteueräquivalent).

JStG 2018 ErläutRV 190 BlgNR 26. GP 34

Es soll klargestellt werden, dass das Stiftungseingangssteueräquivalent keinen Mindeststeuercharakter hat, somit bei Anwendbarkeit einer Befreiungsbestimmung nicht anfällt.

Inkrafttreten: § 7 Abs 2 GrEStG idF StRefG 2015/2016 tritt mit 1.1.2016 in Kraft und ist auf Erwerbsvorgänge anzuwenden, die nach dem 31.12.2015 verwirklicht werden (§ 18 Abs 2p GrEStG idF StRefG 2015/2016). § 7 Abs 2 GrEStG idF JStG 2018 tritt mit 15.8.2018 in Kraft (§ 18 Abs 2r GrEStG idF JStG 2018).

7. STEUERSCHULD (§ 8 GrEStG)

Die **Steuerschuld entsteht**, sobald der GrESt-steuerpflichtige Erwerbsvorgang (**Verpflichtungsgeschäft**) verwirklicht worden ist. Das ist der Zeitpunkt, in dem sich die Vertragspartner über Kaufgegenstand und Kaufpreis (zB durch Unterfertigung der Vertragsurkunde) geeinigt haben. Auf das Verfügungsgeschäft (Übertragung des Eigentums durch Eintragung in das Grundbuch) kommt es nicht an (vgl § 8 Abs 1 GrEStG).

Beispiel 1

Ein Kaufvertrag über ein inländisches Grundstück wird mit 14.5.2015 rechtskräftig abgeschlossen. Die Eintragung in das Grundbuch erfolgt am 1.10.2015. Die Steuerschuld entsteht mit 14.5.2015.

Bei **Schenkungen** entsteht die Steuerschuld mit Abschluss des Schenkungsvertrages. Abweichend davon entsteht die Steuerschuld bei **Schenkung auf den Todesfall** erst mit dem Tod des Geschenkgebers (vgl § 8 Abs 3 GrEStG).

Bei **Erwerben durch Erbanfall** entsteht die Steuerschuld mit der Rechtskraft des Beschlusses über die Einantwortung und bei **Erwerben durch Vermächtnis** mit Bestätigung des Verlassenschaftsgerichts gemäß § 182 Abs 3 Außerstreitgesetz („Amtsbestätigung“) (§ 8 Abs 4 GrEStG).

Ist die Wirksamkeit des Erwerbsvorganges vom **Eintritt einer Bedingung** oder von der **Genehmigung einer Behörde** (zB pflegschafts-, abhandlungs-, grundverkehrsbehördliche Genehmigung) abhängig, so entsteht die Steuerschuld mit dem Eintritt der Bedingung oder mit der Genehmigung (vgl § 8 Abs 2 GrEStG).

Eine *aufschiebende Bedingung* liegt vor, wenn die Rechtswirkungen des Rechtsgeschäftes erst dann eintreten sollen, wenn die Bedingung erfüllt wird.

Beispiel 2

Der Kaufvertrag über eine Eigentumswohnung wird von der Bedingung abhängig gemacht, dass der Verkäufer heiratet.

Ein Geschäft ist unter einer *auflösenden Bedingung* geschlossen, wenn die Rechtswirkungen des Geschäftes sofort eintreten, aber wieder aufhören, wenn und sobald ein ungewisses Ereignis eintritt.

Beispiel 3

Das Grundstück wird übertragen, es muss jedoch wieder herausgegeben werden, wenn sich der Übernehmer scheiden lässt.

Die Vereinbarung einer *auflösenden Bedingung* verhindert das Entstehen der Steuerschuld nicht (vgl § 8 Abs 2 GrEStG), jedoch kann nach Eintritt der Bedingung unter bestimmten Voraussetzungen die Rückerstattung der bereits entrichteten Grunderwerbsteuer beantragt werden (siehe § 17 GrEStG).

Quelle: www.bmf.gv.at

8. NICHTFESTSETZUNG ODER ABÄNDERUNG DER STEUER (§ 17 GrEStG)

Die **Steuer wird auf Antrag nicht festgesetzt** (§ 17 Abs 1 GrEStG),

1. wenn der Erwerbsvorgang innerhalb von drei Jahren seit der Entstehung der Steuerschuld durch Vereinbarung, durch Ausübung eines vorbehaltenen Rücktrittsrechtes oder eines Wiederkaufsrechtes rückgängig gemacht wird,
2. wenn der Erwerbsvorgang auf Grund eines Rechtsanspruches rückgängig gemacht wird, weil die Vertragsbestimmungen nicht erfüllt werden,
3. wenn das Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründen sollte, ungültig ist und das wirtschaftliche Ergebnis des ungültigen Rechtsgeschäftes beseitigt wird,
4. wenn das geschenkte Grundstück aufgrund eines Rechtsanspruches herausgegeben werden musste oder ein von Todes wegen erworbenes Grundstück herausgegeben werden musste und dieses beim Empfänger einen Erwerb von Todes wegen darstellt.

Wird die Gegenleistung für das Grundstück herabgesetzt, so wird die Steuer auf Antrag der Herabsetzung entsprechend festgesetzt (§ 17 Abs 3 GrEStG),

1. wenn die Herabsetzung innerhalb von drei Jahren seit der Entstehung der Steuerschuld stattfindet,
2. wenn die Herabsetzung (Minderung) auf Grund der §§ 932 und 933 ABGB vollzogen wird.

Hinsichtlich weiterer **Details** siehe § 17 Abs 2 und 4 GrEStG.

Anträge nach § 17 Abs 1 bis 4 GrEStG **sind bis zum Ablauf des fünften Kalenderjahres zu stellen**, das auf das Jahr folgt, in dem das den Anspruch auf Nichtfestsetzung oder Abänderung der Steuer begründende Ereignis eingetreten ist. Die Frist endet keinesfalls jedoch vor Ablauf eines Jahres nach Wirksamwerden der Festsetzung (§ 17 Abs 5 GrEStG).

9. STEUERSCHULDNER (§ 9 GrEStG)

Schuldner der Grunderwerbsteuer sind (vgl § 9 GrEStG):

- grundsätzlich alle am Erwerbsvorgang beteiligten Personen (zB Käufer und Verkäufer, Geschenkgeber und Geschenknehmer) (Z 4);
- beim Erwerb kraft Gesetzes (zB Ersitzung) der bisherige Eigentümer und der Erwerber (Z 1);
- beim Erwerb von Todes wegen und bei Schenkung auf den Todesfall der Erwerber (Z 1);
- bei der Enteignung oder Zwangsversteigerung nur der Erwerber (Z 2);
- bei Erwerben gemäß § 1 Abs 1 Z 4 GrEStG jene Person, die das Kaufanbot annimmt und jene Person, die das Kaufanbot unmittelbar an diese Person übertragen hat (Z 2a; AbgÄG 2023: ab 1.1.2024 – siehe § 18 Abs 2u GrEStG);
- bei der Änderung des Gesellschafterbestandes einer Personengesellschaft die Personengesellschaft (Z 3);
- bei der Vereinigung von mindestens 95% der Anteile am Gesellschaftsvermögen oder einer Gesellschaft in der Hand des Erwerbers, derjenige in dessen Hand die Anteile vereinigt werden (Z 3);
- bei der Vereinigung von mindestens 95% der Anteile am Gesellschaftsvermögen oder einer Gesellschaft in der Hand einer Unternehmensgruppe, die am Erwerbsvorgang Beteiligten (Z 3).

Die Steuerschuldner haften für die Grunderwerbsteuer als Gesamtschuldner zur ungeteilten Hand (**Solidarschuldverhältnis**).

Quelle: www.bmf.gv.at

10. ABGABENERKLÄRUNG (§ 10 GrEStG)

Erwerbsvorgänge, die dem GrEStG unterliegen, sind **bis zum 15. Tag des** auf den Kalendermonat, in dem die Steuerschuld entstanden ist, **zweitfolgenden Monats** beim Finanzamt mit einer Abgabenerklärung **anzuzeigen**; die Abgabenerklärung hat die Sozialversicherungsnummer oder Steuernummer der am Erwerbsvorgang Beteiligten zu enthalten. Hierzu sind die in § 9 GrEStG genannten Personen sowie die Notare, Rechtsanwälte und sonstigen Bevollmächtigten, die beim Erwerb des Grundstückes oder bei Errichtung der Vertragsurkunde über den Erwerb mitgewirkt haben, zur ungeteilten Hand verpflichtet.

Sind Erwerbsvorgänge von der Besteuerung ausgenommen, ist die Abgabenerklärung bis zum 15. Tag des auf den Kalendermonat, in dem die Steuerschuld entstanden wäre, zweitfolgenden Monats vorzulegen; in den Fällen des § 3 Abs 1 Z 1 lit b GrEStG ist keine Abgabenerklärung vorzulegen.

Ist über den Erwerbsvorgang eine Schrift (Urkunde, Beschluss, usw) ausgefertigt worden, so ist sie unter Angabe des im automationsunterstützten Verfahren vergebenen Ordnungsbegriffes (Erfassungsnummer) dem Finanzamt in **Abschrift** zu übermitteln. Diese **Verpflichtungen entfallen insgesamt bei Erwerbsvorgängen, für die gemäß § 11 GrEStG eine Selbstberechnung der Steuer erfolgt** (vgl § 10 Abs 1 GrEStG).

Abweichend von § 10 Abs 1 GrEStG sind **Erwerbsvorgänge, welche nicht nach einem inländischen Verlassenschaftsverfahren und unter Vorlage eines gültigen Europäischen Nachlasszeugnisses** gemäß Verordnung (EU) Nr 650/2012 nachgewiesen werden, bis zum 15. Tag des auf den Kalendermonat, in dem das Europäische Nachlasszeugnis ausgestellt wurde, zweitfolgenden Monats beim Finanzamt Österreich mit einer Abgabenerklärung anzuzeigen (vgl § 10 Abs 1a GrEStG idF AbgÄG 2023; ab 1.1.2024 – siehe § 18 Abs 2u GrEStG).

Die **Abgabenerklärung ist durch einen Parteienvertreter iSd § 11 GrEStG (Rechtsanwälte und Notare) vorzulegen und elektronisch zu übermitteln**. In den Fällen des § 3 Abs 1 Z 4 und 5 GrEStG kann die Abgabenerklärung auch durch die in § 9 GrEStG genannten Personen vorgelegt und elektronisch übermittelt werden. Ist über den in der elektronischen Abgabenerklärung enthaltenen Erwerbsvorgang eine **Urkunde** errichtet worden, die in ein durch Bundesgesetz vorgesehene Urkundenarchiv aufgenommen wurde, so ist der Abgabenbehörde der Zugriffscode zu dieser Urkunde bekannt zu geben. Die Abgabenbehörden sind berechtigt, auf diese Urkunden lesend zuzugreifen. Abweichend von § 10 Abs 1 GrEStG ist die Schrift nur über Verlangen der Abgabenbehörde vorzulegen; auf der Schrift ist der im automationsunterstützten Verfahren vergebene Ordnungsbegriff (Erfassungsnummer) anzugeben. Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, die Übermittlung der elektronischen Abgabenerklärung mit Verordnung näher zu regeln (vgl § 10 Abs 2 GrEStG).

Hinsichtlich weiterer **Details** siehe § 10 Abs 3 GrEStG und §§ 11 bis 15 GrEStG (Befugnis zur Selbstberechnung, Selbstberechnungserklärung, Erhebung der Steuer bei Selbstberechnung, Aufbewahrung/Überprüfung).

Hinweis

Siehe Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend die Grunderwerbsteuer-Selbstberechnungserklärung und die Übermittlung von Daten an die Justiz (**Grunderwerbsteuer-Selbstberechnungsverordnung – GrESt-SBV**) (BGBl II 2015/156 idF BGBl II 2020/579).

11. ZUSTÄNDIGKEIT

Für die Erhebung der Steuer ist **ab 1.1.2021** das **Finanzamt Österreich** zuständig (§ 60 BAO idF FORG iVm § 323 Abs 64 und Abs 67 BAO). Siehe auch „**Übergangsbestimmungen im Zusammenhang mit der Finanz-Organisationsreform 2020**“ in § 323b BAO idF 2. FORG.

Rechtslage 1.1.2011 bis 31.12.2020: Dem **Finanzamt für Gebühren, Verkehrssteuern und Glücksspiel** mit Sitz in Wien obliegt für das gesamte Bundesgebiet die Erhebung der Grunderwerbsteuer (vgl § 19 Abs 2 Z 3 und § 33 AVOG 2010).



Fuhrmann/Lang (Hrsg) Grunderwerbsteuer in Beispielen

2024. XII, 208 Seiten. Br.
ISBN 978-3-214-25239-7

58,00 EUR

inkl. MwSt.

shop.manz.at

MANZ 



Hartlieb/Saurer/Zollner Anteilsübertragung bei der GmbH

2024. XXVI, 542 Seiten. Geb.
ISBN 978-3-214-25356-1

132,00 EUR

inkl. MwSt.

shop.manz.at

MANZ 

12. GESAMTÜBERSICHT ZUR GrESt ab 1.1.2016

| Bemessungs- grundlagen | Wert der Gegenleistung (5 GrEStG), mindestens der Grundstückswert (§ 4 Abs 1 erster Satz GrEStG) | Grundstückswert (§ 4 Abs 1 zweiter Satz GrEStG und §§ 1 bis 4 GrWW) | Einheitswert (§ 4 Abs 2 und § 6 GrEStG) |
|---|--|---|--|
| <p>Tatbestände</p> <p>Erwerbe¹⁾ durch „Fremde“</p> <p>„Fremder“ = Person, die nicht in § 26a Abs 1 Z 1 GGG angeführt ist.²⁾</p> | <p>3,5% (Normaltarif)</p> <p>bei entgeltlichen Erwerben (= Gegenleistung ist > 70% des Grundstückswertes)</p> <p>bei teilentgeltlichen Erwerben (= Gegenleistung ist > 30% und ≤ 70% des Grundstückswertes) für den <i>entgeltlichen</i> Anteil</p> <p>Ist die Höhe der Gegenleistung nicht zu ermitteln, wird Teilentgeltlichkeit iHv 50% des Grundstückswertes fingiert.</p> <p>(§ 7 Abs 1 Z 1 lit a und lit d GrEStG)</p> <p>Normaltarif iHv 3,5% vom Wert der Gegenleistung, mindestens der Grundstückswert (§ 7 Abs 1 Z 3 GrEStG)</p> | <p>Stufentarif³⁾</p> <p>bei unentgeltlichen Erwerben (= Gegenleistung ist ≤ 30% des Grundstückswertes)</p> <p>bei teilentgeltlichen Erwerben (= Gegenleistung ist > 30% und ≤ 70% des Grundstückswertes) für den <i>unentgeltlichen</i> Anteil</p> <p>Ist die Höhe der Gegenleistung nicht zu ermitteln, wird Teilentgeltlichkeit iHv 50% des Grundstückswertes fingiert.</p> <p>(§ 7 Abs 1 Z 1 lit a und lit d GrEStG)</p> <p>Stufentarif vom Grundstückswert (§ 7 Abs 1 Z 2 lit a GrEStG):⁴⁾ 0,5% für die ersten € 250.000 2,0% für die nächsten € 150.000 3,5% für Werte über € 400.000</p> | --- |

| Bemessungsgrundlagen | Wert der Gegenleistung (5 GrEStG), mindestens der Grundstückswert (§ 4 Abs 1 erster Satz GrEStG) | Grundstückswert (§ 4 Abs 1 zweiter Satz GrEStG und §§ 1 bis 4 GrWV) | Einheitswert (§ 4 Abs 2 und § 6 GrEStG) |
|--|--|---|---|
| Tatbestände | --- | Stufentarif³⁾ Erwerb gilt als unentgeltlich! (§ 7 Abs 1 Z 1 lit c und Z 2 lit a GrEStG) | 2% bei Erwerb land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke (§ 7 Abs 1 Z 2 lit d GrEStG) |
| Entgeltliche und unentgeltliche Erwerbe ¹⁾ durch „begünstigte Angehörige“ iSd § 26a Abs 1 Z 1 GGG ²⁾ | --- | --- | --- |
| Sonderatbestände: • Anteilsübertragung bei Personengesellschaften (§ 1 Abs 2a GrEStG) • Anteilsvereinigung bei Kapital- und Personengesellschaften (§ 1 Abs 3 GrEStG) • Vorgänge nach dem UmgStG | --- | 0,5% (§ 7 Abs 1 Z 2 lit c GrEStG) | 3,5% bei Erwerb land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke (§ 7 Abs 1 Z 3 GrEStG) |

1) Hinsichtlich **GrEStG-Ausnahmen** siehe § 3 GrEStG: ZB **Erwerbe eines Grundstückes unter Lebenden durch den Ehegatten** oder eingetragenen Partner unmittelbar zum Zwecke der gleichzeitigen Anschaffung oder Errichtung einer Wohnstätte zur Befriedigung des dringenden Wohnbedürfnisses der Ehegatten oder eingetragenen Partner, soweit die Wohnnutzfläche 150 m² (Freibetrag) nicht übersteigt. **Erwerb einer Wohnstätte oder eines Anteiles an dieser ZB Erbanfall durch den Ehegatten oder eingetragenen Partner**, wenn das Grundstück dem Erwerber im Zeitpunkt des Todes als Hauptwohnsitz gedient hat und soweit die Wohnnutzfläche 150 m² (Freibetrag) nicht übersteigt. **Begünstigte Unternehmensübertragungen** (Betriebs-freibetrag).

2) **„Begünstigte Angehörige“ iSd § 26a Abs 1 Z 1 GGG:** „bei Übertragung einer Liegenschaft an den Ehegatten oder eingetragenen Partner während aufrechter Ehe (Partnerschaft) oder im Zusammenhang mit der Auflösung der Ehe (Partnerschaft), an den Lebensgefährten, an den Lebensgefährten einen gemeinsamen Hauptwohnsitz haben oder hatten, an einen Verwandten oder Verschwägerten in gerader Linie, an ein Stief-, Wahl- oder Pflegekind oder deren Kinder, Ehegatten oder eingetragenen Partner, oder an Geschwister, Nichten oder Neffen des Übertragers.“

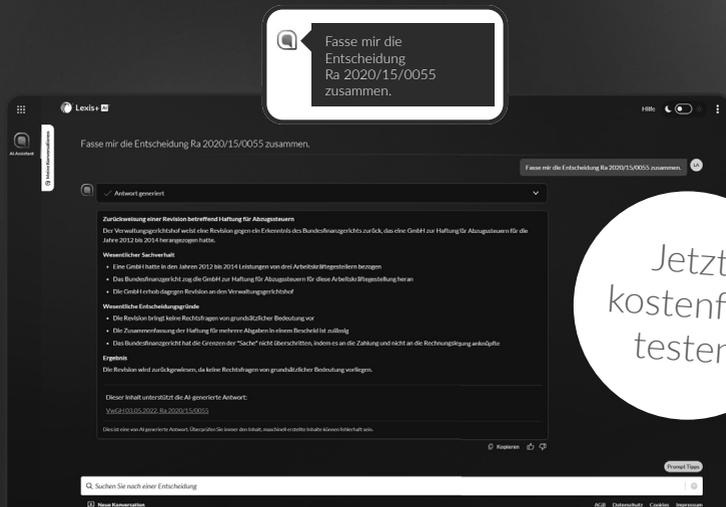
3) **Zusammenrechnung ab 1.1.2016 bis 21.7.2023:** Für die Ermittlung des anzuwendenden Steuersatzes sind von derselben Person an dieselbe Person anfallende **Erwerbe innerhalb der letzten fünf Jahre** zusammenzurechnen; dabei sind frühere Erwerbe mit ihrem früheren Wert anzusetzen. Für die Berechnung der Fünfjahresfrist ist jeweils auf den Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld (siehe § 8 GrEStG) abzustellen. Eine Zusammenrechnung hat auch dann zu erfolgen, wenn – durch zwei oder mehrere Erwerbsvorgänge – eine wirtschaftliche Einheit oder Teile einer wirtschaftlichen Einheit (zB Vater und Mutter schenken je ½ Wohnung) innerhalb der Fünfjahresfrist an dieselbe Person anfällt (vgl § 7 Abs 1 Z 2 lit a letzter Absatz GrEStG und § 18 Abs 2p GrEStG). **Zusammenrechnung ab 22.7.2023:** Folgende Erwerbsvorgänge eines Erwerbers **innerhalb der letzten fünf Jahre** sind durch Zusammenrechnung als Vorerwerbe für die Ermittlung des Steuersatzes zu berücksichtigen. Erwerbe von derselben Person an den Erwerber (**vertikale Zusammenrechnung**) sowie Erwerbe einer wirtschaftlichen Einheit oder Teile einer wirtschaftlichen Einheit – durch zwei oder mehrere Erwerbsvorgänge – durch den Erwerber (**horizontale Zusammenrechnung**), jeweils soweit die Steuer nach dieser Litera berechnet wurde. Dabei sind frühere Erwerbe mit ihrem früheren Wert anzusetzen. Für die Berechnung der Fünfjahresfrist ist jeweils auf den Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld abzustellen. Werden Erwerbsvorgänge gleichzeitig verwirklicht, hat der Steuerschuldner die Reihenfolge für die Erfassung als Vorerwerb im Rahmen der Abgabenerklärung oder Selbstberechnung bekannt zu geben (§ 7 Abs 1 Z 2 lit a letzter Absatz GrEStG iF AbgAG 2023 und § 18 Abs 2u GrEStG).

4) **Fällt bei unentgeltlichen oder teilentgeltlichen Erwerben durch eine privatrechtliche Stiftung** oder durch eine damit vergleichbare Vermögensmasse eine **Steuer gemäß § 7 Abs 1 GrEStG an, erhöht sich diese Steuer um 2,5%** des Unterschiedsbetrages zwischen dem Grundstückswert und einer allfälligen Gegenleistung (Stiftungseingangssteueraquivalent gemäß § 7 Abs 2 GrEStG).
Quelle: Übersichts (leicht adaptiert) entnommen aus G. Hackl/G. Hackl/Mäder-Jacksch/Wilfing, arbeitsbuchhoherlaa2020 (2020) 157.

Lexis+ AI™ : Die umfassende AI-Lösung für die Steuerbranche

In vier Anwendungsfällen bietet Lexis+ AI

- **Rechtliche Antworten** auf Basis hochwertiger Quellen.
- **Kompetente Textentwürfe** nach Ihren Wünschen.
- **Prägnante Zusammenfassung** von Entscheidungen.
- **Upload und Analyse** eigener Dokumente.



Jetzt
kostenfrei
testen



L. Gebührengesetz (GebG)

1. RECHTSGESCHÄFTSGEBÜHREN BEI URKUNDENERRICHTUNG (§ 33 GebG)

| Rechtsgeschäft | Hundertsatzgebühr | Rechtsgeschäft | Hundertsatzgebühr |
|--------------------------------------|---------------------|--|---------------------|
| Annahmeverträge (TP 1) | 1% | Glücksverträge (TP 17) | idR 2% |
| Anweisungen (TP 4) | 2% | Hypothekarverschreibungen (TP 18) | 1% |
| Bestandverträge (TP 5) ¹⁾ | 1%/2% ²⁾ | Vergleiche (außergerichtliche) (TP 20) | 1%/2% ³⁾ |
| Bürgschaftserklärungen (TP 7) | 1% | Zessionen (TP 21) | 0,8% |
| Dienstbarkeiten (TP 9) | 2% | Wechsel (TP 22) | 0,125% |
| Ehepakete (TP 11) | 1% | | |

¹⁾ Bei *unbestimmter Vertragsdauer* ist der Bemessungswert der 3-fache Jahreswert; bei *bestimmter Vertragsdauer* ist der Bemessungswert der mit der Vertragsdauer entsprechend vervielfachte Jahreswert, jedoch maximal der 18-fache Jahreswert. Verträge über die Miete von Wohnräumen sind ab 11.11.2017 gebührenfrei. Hinsichtlich Details zur Bemessungsgrundlage siehe unten Pkt. 1.1.

²⁾ Beim Jagdpachtvertrag.

³⁾ 1%, wenn der Vergleich über anhängige Rechtsstreitigkeiten getroffen wird; sonst 2%.

§ 35 Abs 5 GebG enthält **Gebührenbefreiungen iZM Katastrophenschäden** (insbesondere Hochwasser-, Erdbeben-, Vermurungs- und Lawinenschäden) (HWG 2005/BGBl I 2005/112 ab 1.7.2005; siehe § 37 Abs 16 GebG).

§ 35 Abs 6 GebG: **Schriften**, die unmittelbar **durch die Geburt eines Kindes veranlasst** sind (insbesondere Geburtsurkunde, Staatsbürgerschaftsnachweis, Reisedokument), sofern sie innerhalb von zwei Jahren ab der Geburt ausgestellt werden, sind **von den Stempelgebühren und den Verwaltungsabgaben des Bundes befreit** (ab 1.1.2008; siehe § 37 Abs 20 GebG).

§ 35 Abs 8 GebG: **Schriften und Amtshandlungen**, die mittelbar oder unmittelbar aufgrund der erforderlichen hoheitlichen Maßnahmen zur Bewältigung der **COVID-19-Krisensituation** erfolgen, sind **von den Gebühren und Bundesverwaltungsabgaben befreit**. Die Befreiung gilt auch in Verfahren vor den Verwaltungsgerichten, dem Verwaltungsgerichtshof und dem Verfassungsgerichtshof. Wurden Bundesverwaltungsabgaben bereits bescheidmäßig festgesetzt, so ist auf Antrag der Bescheid durch die Behörde abzuändern und eine bereits entrichtete Bundesverwaltungsabgabe rückzuerstatten. Hinsichtlich der Gebühren gilt § 241 Abs 2 BAO sinngemäß. **Rechtsgeschäfte**, die zur Durchführung der Maßnahmen im Zusammenhang mit der Bewältigung der COVID-19-Krisensituation notwendig sind, sind **von den Hundertsatzgebühren befreit** (ab 1.3.2020 bzw 1.7.2021 bis 30.6.2022 bzw 1.7.2022 bis 31.12.2022; siehe § 37 Abs 41 und Abs 45 GebG idF BGBl I 2021/227).

§ 35 Abs 9 GebG: **Bestandverträge im Zusammenhang mit Veranstaltungen**, deren Bestandszeitraum zur Gänze **zwischen 1.3.2020 und 30.6.2022** liegt und **deren Ausführung wegen der COVID-19 Krisensituation gänzlich unterbleibt**, sind **von den Hundertsatzgebühren befreit**. Wurde die Hundertsatzgebühr bereits festgesetzt, so ist auf Antrag der Abgabenbescheid vom Finanzamt Österreich mit Bescheid aufzuheben. Wurde die Hundertsatzgebühr bereits selbstberechnet, ist auf Antrag vom Finanzamt Österreich ein Bescheid zu erlassen, wonach die Hundertsatzgebühr nicht festgesetzt wird (ab 1.3.2020 bzw 1.7.2021 bis 30.6.2022 bzw 1.7.2022 bis 31.12.2022; siehe § 37 Abs 43 und Abs 45 GebG idF COVID-19-StMG bzw BGBl I 2021/227).

1.1. Bemessungsgrundlage bei Bestandverträgen (§ 33 TP 5 GebG)

| Vertragsinhalt | Bemessungsgrundlage |
|---|--|
| Vertrag auf bestimmte Zeit (keine Kündigungsrechte) | Bestimmte Dauer: Jahreswert der wiederkehrenden Leistungen x bestimmte Zeit + einmalige Leistungen (insgesamt maximal 18 Jahre) |
| Vertrag auf unbestimmte Zeit (ohne beidseitigen Kündigungsverzicht) | Unbestimmte Dauer: Jahreswert der wiederkehrenden Leistungen x 3 + einmalige Leistungen |
| Vertrag auf unbestimmte Zeit mit einseitigem Kündigungsverzicht auf bestimmte Zeit; anderer Vertragspartner kann jederzeit kündigen | Unbestimmte Dauer |
| Vertrag auf unbestimmte Zeit mit zweiseitigem Kündigungsverzicht von (verschiedener) bestimmter Zeit | Bestimmte Dauer iHv so vielen Jahren, als vom zweiseitigen Kündigungsverzicht umfasst + unbestimmte Dauer (insgesamt maximal 21 Jahre) |
| Vertrag auf bestimmte Zeit mit einseitigem Kündigungsverzicht auf bestimmte, kürzere Zeit; anderer Vertragspartner kann nicht kündigen; nach Ende des Verzichtes ist die Kündigung jederzeit möglich | Bestimmte Dauer iHv so vielen Jahren, als vom einseitigen Kündigungsverzicht umfasst + unbestimmte Dauer (insgesamt maximal 21 Jahre) |
| Vertrag auf bestimmte Zeit (keine Kündigungsrechte); Verlängerung um eine weitere bestimmte Zeit, wenn das Vertragsverhältnis nach Ablauf der bestimmten Zeit nicht beendet wird | Bestimmte Dauer + bestimmte Dauer (insgesamt maximal 18 Jahre) |
| Vertrag auf bestimmte Zeit (keine Kündigungsrechte); Verlängerung auf unbestimmte Zeit, wenn das Vertragsverhältnis nach Ablauf der bestimmten Zeit nicht beendet wird | Bestimmte Dauer + unbestimmte Dauer (insgesamt maximal 21 Jahre) |
| Vertrag auf bestimmte Zeit; ein oder beide Vertragspartner können jederzeit unter Einhaltung einer bestimmten Kündigungsfrist kündigen | Unbestimmte Dauer |
| Vertrag auf bestimmte Zeit; ein Vertragspartner verzichtet auf sein Kündigungsrecht und der andere Vertragspartner kann nur bei Vorliegen eng abgegrenzter Kündigungsgründe (zB § 30 Abs 2 MRG, außerordentliche Kündigungsgründe) kündigen | Bestimmte Dauer |
| Vertrag auf bestimmte Zeit von über 18 Jahren | Bestimmte Dauer von maximal 18 Jahren |

Quelle: GebR 2025 Rz 1350 (Entwurf)

1.2. Zuständigkeit für Rechtsgeschäftsgebühren

Für die Erhebung der Steuer ist **ab 1.1.2021** das **Finanzamt Österreich** zuständig (§ 60 BAO idF FORG iVm § 323 Abs 64 und Abs 67 BAO). Siehe auch „**Übergangsbestimmungen im Zusammenhang mit der Finanz-Organisationsreform 2020**“ in § 323b BAO idF 2. FORG.

Rechtslage 1.1.2011 bis 31.12.2020: Dem **Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel** mit Sitz in Wien obliegt seit 1.1.2011 für das gesamte Bundesgebiet die Erhebung der Stempel- und Rechtsgebühren (vgl § 19 Abs 2 Z 1 AVOG 2010).

2. FESTE STEMPELGEBÜHREN FÜR SCHRIFTEN UND AMTSHANDLUNGEN (§ 14 GebG)

| Feste Stempelgebühren für Schriften und Amtshandlungen (§ 14 GebG) | | |
|---|--|--|
| Abschriften (TP 1) | Schriften in Patent-, Gebrauchsmuster-, Marken- und Musteranlässen (TP 10) | Eingetragene Partnerschaft (TP 18) |
| Amtliche Ausfertigungen (TP 2) | Waffendokumente (TP 11) | Grenzüberschreitende Abfallverbringung (TP 19) |
| Auszüge (TP 4) | Ausländerbeschäftigungsverfahren (TP 12) | Zivilluftfahrtwesen (TP 20) |
| Beilagen (TP 5) | Unterschriftsbeglaubigungen (TP 13) | Ausweise für Personenbeförderungsgewerbe mit Pkw (Taxi) (TP 21) |
| Eingaben (TP 6) | Zeugnisse (TP 14) | Fahrerqualifizierungsnachweise (TP 22) |
| Protokolle (Niederschriften) (TP 7) | Zulassungsscheine und Überstellungsfahrtscheine (TP 15) | Ausnahmebewilligung zum zeitlich unbeschränkten Parken in Kurzparkzonen (TP 23) |
| Einreise- und Aufenthaltstitel (TP 8) | Führerscheine (TP 16) | Verfahren nach dem Sprengmittelgesetz 2010 (TP 24) |
| Reisedokumente (TP 9) | Eheschließung (TP 17) | Verfahren zur Erteilung von Genehmigungen oder Bescheinigungen im Zusammenhang mit Exemplaren wildlebender Tier- und Pflanzenarten (TP 25) |

M. Kammerumlagen (KU)

1. KAMMERUMLAGE 1/KU 1

KU 1-Hebesätze und Schwellenwerte der Bemessungsgrundlagen gemäß § 122 Abs 1 WKG („degressiver Staffeltarif“):

| KU 1 gemäß § 122 Abs 1 WKG (ab 2024) | |
|---|------------------------------|
| Schwellenwerte | Hebesätze |
| Hebesatz für Teile der Bemessungsgrundlage bis € 3 Mio | 0,28% ¹⁾ |
| Hebesatz für Teile der Bemessungsgrundlage über € 3 Mio bis € 32,5 Mio | 0,2660% ²⁾ |
| Hebesatz für Teile der Bemessungsgrundlage über € 32,5 Mio | 0,2464% ³⁾ |

¹⁾ 2019 bis 2023: 0,29%; 2002 bis 2018: 0,30%.

²⁾ Bis 2023: 0,2755%.

³⁾ Bis 2023: 0,2552%.

Die **Umlage gemäß § 122 Abs 1 WKG** ist in einem Tausendsatz zu berechnen von jenen Beträgen, die

- auf Grund der an das Kammermitglied für dessen inländische Unternehmensteile von anderen Unternehmern erbrachten Lieferungen oder sonstigen Leistungen vom anderen Unternehmer, ausgenommen auf Grund von Geschäftsveräußerungen, als Umsatzsteuer geschuldet werden (Z 1),
- als Umsatzsteuerschuld auf Grund der an das Kammermitglied für dessen Unternehmen von anderen Unternehmern erbrachten Lieferungen oder sonstigen Leistungen auf das Kammermitglied übergegangen ist (Z 2),
- auf Grund der Einfuhr von Gegenständen für das Unternehmen des Kammermitglieds oder auf Grund des innergemeinschaftlichen Erwerbs für das Unternehmen des Kammermitglieds vom Kammermitglied als Umsatzsteuer geschuldet werden (Z 3).

Von der Bemessungsgrundlage nach § 122 Abs 1 WKG ist die Umsatzsteuer auf Investitionen in das ertragssteuerliche Anlagevermögen in Abzug zu bringen (§ 122 Abs 2 WKG – ab 1.1.2019).

Sonderregeln für Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen: Siehe § 122 Abs 3 WKG.

2. KAMMERUMLAGE 2/KU 2 (DZ)

Für den DZ (= KU 2) kommen die Grundsätze des Dienstgeberbeitrages zum Familienlastenausgleichsfonds (DB) sinngemäß zur Anwendung (siehe Sozialversicherungsteil).

| Höhe ¹⁾ | Bundesland | Höhe ¹⁾ | Bundesland | Höhe ¹⁾ | Bundesland |
|----------------------------|------------------|----------------------------|----------------|-----------------------------|------------|
| 0,40% ²⁾ | Burgenland | 0,31% ⁵⁾ | Oberösterreich | 0,39% ⁸⁾ | Tirol |
| 0,37% ³⁾ | Kärnten | 0,36% ⁶⁾ | Salzburg | 0,33% ⁹⁾ | Vorarlberg |
| 0,34% ⁴⁾ | Niederösterreich | 0,34% ⁷⁾ | Steiermark | 0,36% ¹⁰⁾ | Wien |

¹⁾ Davon 0,12% (ab 1.1.2024; 2019 bis 2023: 0,14%; bis 2018: 0,15%) BKU, Rest LKU.

²⁾ Ab 1.1.2024; 2019 bis 2023: 0,42%; bis 2018: 0,44%.

³⁾ Ab 1.1.2024; 2019 bis 2023: 0,39%; 2008 bis 2018: 0,41%; bis 2007: 0,42%.

⁴⁾ Ab 1.1.2025; 2024: 0,35%; 2019 bis 2023: 0,38%; 2010 bis 2018: 0,40%; 2009: 0,41%; bis 2008: 0,42%.

⁵⁾ Ab 1.1.2025; 2024: 0,32%; 2019 bis 2023: 0,34%; bis 2018: 0,36%.

⁶⁾ Ab 1.1.2024; 2020 bis 2023: 0,39%; 2019: 0,40%; 2010 bis 2018: 0,42%; bis 2017: 0,43%.

⁷⁾ Ab 1.1.2024; 2023: 0,36%; 2019 bis 2022: 0,37%; 2011 bis 2018: 0,39%; 2009 und 2010: 0,40%; 2008: 0,41%; bis 2007: 0,42%.

⁸⁾ Ab 1.1.2024; 2019 bis 2023: 0,41%; 2009 bis 2018: 0,43%; bis 2008: 0,44%.

⁹⁾ Ab 1.1.2024; 2019 bis 2023: 0,37%; bis 2018: 0,39%.

¹⁰⁾ Ab 1.1.2024; 2019 bis 2023: 0,38%; bis 2018: 0,40%.

N. Finanzstrafgesetz (FinStrG)

1. FINANZVERGEHEN

1.1. Abgabenhinterziehung (§ 33 FinStrG)

Vorsatz

Vorsätzlich handelt, wer einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht; dazu genügt es, dass der Täter diese Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet (§ 8 Abs 1 FinStrG).

Der Abgabenhinterziehung macht sich schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt (§ 33 Abs 1 FinStrG). Vorsätzlich bedeutet, dass der Täter absichtlich handelt oder sich zumindest damit abfindet, dass eine zu geringe Abgabenfestsetzung erfolgt bzw eine Abgabenfestsetzung ungerechtfertigt unterbleibt oder Selbstbemessungsabgaben (Umsatzsteuervorauszahlungen, Normverbrauchsabgabe, Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag, etc) nicht (zeitgerecht) entrichtet bzw bekannt gegeben wurden.

Beispiel

Ein Unternehmer setzt private Ausgaben als Betriebsausgaben ab (zB Urlaubsreise als Dienstreise). Auch wenn er nicht die Absicht hat, Steuern zu verkürzen, sondern sich bloß sagt, wahrscheinlich ist das falsch, ich mach es aber trotzdem, handelt er vorsätzlich.

Hinsichtlich der **Höhe der Strafe** siehe die Ausführungen unten in Pkt. 1.6.

1.2. Grob fahrlässige Abgabenverkürzung (§ 34 FinStrG)

Fahrlässigkeit

Fahrlässig handelt, wer die Sorgfalt außer acht lässt, zu der er nach den Umständen verpflichtet und nach seinen geistigen und körperlichen Verhältnissen befähigt ist und die ihm zuzumuten ist, und deshalb nicht erkennt, dass er einen Sachverhalt verwirklichen könne, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht. Fahrlässig handelt auch, wer es für möglich hält, dass er einen solchen Sachverhalt wirkliche, ihn aber nicht herbeiführen will (§ 8 Abs 2 FinStrG).

Grob fahrlässig handelt, wer ungewöhnlich und auffallend sorgfaltswidrig handelt, sodass der Eintritt eines dem gesetzlichen Tatbild entsprechenden Sachverhaltes als geradezu wahrscheinlich vorhersehbar war (§ 8 Abs 3 FinStrG idF StRefG 2015/2016).

Der grob fahrlässigen Abgabenverkürzung macht sich schuldig, wer **die im § 33 Abs 1 FinStrG bezeichnete Tat** (siehe oben Pkt. 1.1.) *grob fahrlässig* begeht; § 33 Abs 3 FinStrG gilt entsprechend (§ 34 Abs 1 FinStrG idF StRefG 2015/2016). Siehe auch § 34 Abs 2 FinStrG idF StRefG 2015/2016.

Die grob fahrlässige Abgabenverkürzung wird mit einer **Geldstrafe bis zum Einfachen des maßgeblichen Verkürzungsbetrages** (der ungerechtfertigten Abgabengutschrift) geahndet. § 33 Abs 5 zweiter Satz FinStrG ist sinngemäß anzuwenden (§ 34 Abs 3 FinStrG idF StRefG 2015/2016).

Beispiel

Ein Unternehmer führt seine Buchhaltung dermaßen schlampig, dass er irrtümlich private Ausgaben als betrieblich veranlasst geltend macht.

Allgemeine Einschränkung der Strafbarkeit von Verkürzungsdelikten wegen fahrlässiger Tatbegehung auf grobe Fahrlässigkeit durch das StRefG 2015/2015

Die Strafbarkeit der *fahrlässigen* Abgabenhinterziehung nach § 34 FinStrG sowie der Verzollungsumgehung und der *fahrlässigen* Verkürzung von Eingangs- und Ausgangs-abgaben tritt **ab 1.1.2016** (siehe § 265 Abs 1x FinStrG) erst bei *grober* Fahrlässigkeit ein.

1.3. Verletzung von Verpflichtungen im Bargeldverkehr (§ 48b FinStrG)

Der Verletzung von Verpflichtungen im Barmittelverkehr macht sich schuldig, wer vorsätzlich oder fahrlässig

1. entgegen Artikel 3 der Verordnung (EU) 2018/1672 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 23. Oktober 2018 über die Überwachung von Barmitteln, die in die Union oder aus der Union verbracht werden, und zur Aufhebung der Verordnung (EG) Nr 1889/2005 (ABI L 284 vom 12.11.2018 S 6–21) Barmittel nicht, nicht richtig oder nicht vollständig anmeldet oder nicht für eine Kontrolle zur Verfügung stellt oder
2. entgegen Artikel 4 der Verordnung (EU) 2018/1672 eine Offenlegungserklärung nicht, nicht richtig, nicht vollständig oder nicht rechtzeitig abgibt oder
3. den Pflichten nach § 17b Abs 1 oder Abs 2 Zollrechts-Durchführungsgesetz (ZollR-DG), nicht, nicht richtig, nicht vollständig oder nicht fristgerecht nachkommt (§ 48b Abs 1 FinStrG idF BGBl I 2021/227).

Die Tat wird mit **Geldstrafe** geahndet, deren Höchstmaß bei *vorsätzlicher* Begehung **€ 100.000** (€ 50.000 bis 14.12.2012), bei fahrlässiger Begehung **€ 10.000** (€ 5.000 bis 14.12.2012) beträgt (§ 48b Abs 2 FinStrG).

1.4. Finanzordnungswidrigkeiten (§§ 49 bis 51b FinStrG)

1. Einer Finanzordnungswidrigkeit macht sich gemäß § 49 Abs 1 FinStrG schuldig, wer *vorsätzlich*
 - a) **Abgaben, die selbst zu berechnen sind**, insbesondere Vorauszahlungen an Umsatzsteuer, nicht spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit entrichtet oder abführt, es sei denn, dass der zuständigen Abgabenbehörde bis zu diesem Zeitpunkt die Höhe des geschuldeten Betrages bekanntgegeben wird; im Übrigen ist die Versäumung eines Zahlungstermines für sich allein nicht strafbar;
 - b) durch **Abgabe unrichtiger Voranmeldungen** (§ 21 UStG) ungerechtfertigte Abgabengutschriften geltend macht.

Die Finanzordnungswidrigkeit wird mit einer **Geldstrafe** geahndet, deren Höchstmaß die Hälfte des nicht oder verspätet entrichteten oder abgeführten Abgabebetrages oder der geltend gemachten Abgabengutschrift beträgt (§ 49 Abs 2 FinStrG).

Beispiel

Ein Unternehmer leistet über einen bestimmten Zeitraum weder Umsatzsteuervorauszahlungen, noch reicht er Umsatzsteuervoranmeldungen ein, weil er meint, er könne so Buchhaltungskosten sparen und es genüge, wenn er seine Umsätze und Vorsteuern mit einer Jahressteuererklärung dem Finanzamt bekannt gibt.

2. Einer Finanzordnungswidrigkeit macht sich schuldig, wer es *vorsätzlich* unterlässt, die gemäß § 121a BAO anzeigepflichtigen Vorgänge anzuzeigen („**Schenkungs meldung**“). Die Finanzordnungswidrigkeit wird mit einer **Geldstrafe** bis zu 10% des gemeinen Wertes des durch die nicht angezeigten Vorgänge übertragenen Vermögens geahndet (§ 49a Abs 1 FinStrG). Straffreiheit einer **Selbstanzeige** tritt unbeschadet der in § 29 Abs 3 FinStrG genannten Gründe auch dann nicht mehr ein, wenn eine solche erst mehr als ein Jahr ab dem Ende der Anzeigefrist des § 121a Abs 4 BAO erstattet wird (§ 49a Abs 2 FinStrG).
3. Ebenso macht sich einer Finanzordnungswidrigkeit schuldig, wer, ohne hiedurch den Tatbestand eines mit strengerer Strafe bedrohten Finanzvergehens zu erfüllen, es *vorsätzlich* unterlässt, eine dem § 109b EStG entsprechende Mitteilung („**Mitteilung bei Auslandszahlungen**“) zu erstatten. Die Finanzordnungswidrigkeit wird mit einer **Geldstrafe** bis zu 10% des mitzuteilenden Betrages, höchstens jedoch bis zu € 20.000, geahndet (§ 49a Abs 3 FinStrG).
4. Einer Finanzordnungswidrigkeit macht sich schuldig, wer *vorsätzlich* die Verpflichtung zur **Übermittlung des länderbezogenen Berichts** gemäß § 8 Abs 1 des Bundesgesetzes über die standardisierte Verrechnungspreisdokumentation (**VPDG**) dadurch verletzt, dass
- die Übermittlung nicht fristgerecht erfolgt oder
 - meldepflichtige Punkte der Anlage 1, Anlage 2 oder Anlage 3 zum VPDG nicht oder unrichtig übermittelt werden,
- und ist mit einer **Geldstrafe** bis zu € 50.000 zu bestrafen (vgl § 49b Abs 1 FinStrG).
Wer die Tat nach § 49b Abs 1 FinStrG *grob fahrlässig* begeht, ist mit einer **Geldstrafe** bis zu € 25.000 zu bestrafen. Die *fahrlässige* Übermittlung unrichtiger Daten ist nach dieser Bestimmung nicht strafbar (vgl § 49b Abs 2 FinStrG).
§ 29 FinStrG (**Selbstanzeige**) ist nicht anzuwenden (vgl § 49b Abs 3 FinStrG).
Inkrafttreten: 2.8.2016 – EU-AbgÄG 2016.
5. Einer Finanzordnungswidrigkeit macht sich schuldig, wer *vorsätzlich* eine **Pflicht nach den Bestimmungen des 2. Teils des EU-Meldepflichtgesetzes** (EU-MPFG), BGBl I 2019/91, dadurch verletzt, dass
- eine Meldung nicht oder nicht vollständig erstattet wird, oder
 - die Meldepflicht nicht fristgerecht erfüllt wird, oder
 - unrichtige Informationen (§§ 16 und 17 EU-MPFG) gemeldet werden, oder
 - den Pflichten nach § 11 EU-MPFG nicht oder nicht vollständig nachgekommen wird (§ 49c Abs 1 FinStrG idF AbgÄG 2020).
- Die Finanzordnungswidrigkeit wird mit einer **Geldstrafe** bis zu € 50.000 geahndet (§ 49c Abs 2 FinStrG idF AbgÄG 2020).
Wer die Tat nach § 49c Abs 1 FinStrG *grob fahrlässig* begeht, ist mit einer **Geldstrafe** bis zu € 25.000 zu bestrafen (§ 49c Abs 3 FinStrG idF AbgÄG 2020).
§ 29 FinStrG ist nicht anzuwenden (§ 49c Abs 4 FinStrG idF AbgÄG 2020).
Inkrafttreten: 1.7.2020 – siehe § 265 Abs 3 FinStrG.
Siehe auch § 257 Abs 8 FinStrG.

6. Einer Finanzordnungswidrigkeit macht sich schuldig, wer *vorsätzlich* die **Pflicht zur Führung, Aufbewahrung oder Übermittlung von Aufzeichnungen nach § 18 Abs 11 oder 12 UStG** verletzt.

Die Finanzordnungswidrigkeit wird mit einer **Geldstrafe** bis zu € 50.000 geahndet (§ 49d Abs 1 FinStrG idF AbgÄG 2020).

Wer die Tat nach § 49d Abs 1 FinStrG *grob fahrlässig* begeht, ist mit einer **Geldstrafe** bis zu € 25.000 zu bestrafen (§ 49d Abs 2 FinStrG idF AbgÄG 2020).

Inkrafttreten: 1.1.2020 – siehe § 265 Abs 3 FinStrG.

7. Einer Finanzordnungswidrigkeit („**Aufzeichnungs-, Mitteilungs- und Aufbewahrungspflichten für Zahlungsdienstleister**“) macht sich schuldig, wer *vorsätzlich*

- die Pflicht zur Führung von Aufzeichnungen nach § 18a Abs 1 UStG verletzt, oder (Z 1)
- entgegen § 18a Abs 8 Z 2 UStG Informationen nicht, nicht richtig, nicht vollständig oder nicht rechtzeitig übermittelt, oder (Z 2)
- entgegen § 18a Abs 8 Z 3 UStG übermittelte Informationen nicht oder nicht rechtzeitig berichtigt beziehungsweise vervollständigt, oder (Z 3)
- entgegen § 18a Abs 8 Z 4 UStG der Aufbewahrungspflicht nicht entsprechend nachkommt (Z 4) (§ 49e Abs 1 FinStrG idF CESOP-Umsetzungsgesetz 2023).

Die Finanzordnungswidrigkeit wird mit einer **Geldstrafe** bis zu € 50.000 geahndet (§ 49e Abs 2 FinStrG idF CESOP-Umsetzungsgesetz 2023).

Wer die Tat nach § 49 e Abs 1 FinStrG *grob fahrlässig* begeht, ist mit einer **Geldstrafe** bis zu € 25.000 zu bestrafen (§ 49e Abs 3 FinStrG idF CESOP-Umsetzungsgesetz 2023).

Hinsichtlich der Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49e Abs 1 Z 2 und 3 FinStrG tritt Straffreiheit einer **Selbstanzeige** unbeschadet der in § 29 Abs 3 FinStrG genannten Gründe auch dann nicht mehr ein, wenn eine solche erst mehr als ein Jahr ab dem Ende der Frist in § 18a Abs 8 Z 2 oder 3 UStG erstattet wird (§ 49e Abs 4 FinStrG idF CESOP-Umsetzungsgesetz 2023).

Inkrafttreten: 1.1.2024 – siehe § 265 Abs 4 FinStrG.

8. Einer Finanzordnungswidrigkeit macht sich schuldig, wer *vorsätzlich* unter Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht für die Entrichtung von Abgabenschuldigkeiten **ungerechtfertigt Zahlungserleichterungen** erwirkt (§ 50 Abs 1 FinStrG). Die Finanzordnungswidrigkeit wird mit einer **Geldstrafe** bis zu € 5.000 geahndet (§ 50 Abs 2 FinStrG).

9. Einer Finanzordnungswidrigkeit macht sich gemäß § 51 Abs 1 FinStrG schuldig, wer, ohne hiedurch den Tatbestand eines anderen Finanzvergehens zu erfüllen, *vorsätzlich*

- a) eine abgaben- oder monopolrechtliche **Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht** verletzt,
- b) eine abgaben- oder monopolrechtliche **Verwendungspflicht** verletzt,
- c) eine abgaben- oder monopolrechtliche **Pflicht zur Führung oder Aufbewahrung von Büchern oder sonstigen Aufzeichnungen oder zur Einrichtung technischer Sicherheitsvorkehrungen** verletzt,
- d) eine abgaben- oder monopolrechtliche **Pflicht zur Ausstellung oder Aufbewahrung von Belegen** verletzt,
- e) **Maßnahmen** der in den Abgaben- oder Monopolvorschriften vorgesehenen Zollaufsicht oder sonstigen amtlichen oder abgabenbehördlichen Aufsicht und Kontrolle **erschwert oder verhindert** oder die **Pflicht, an solchen Maßnahmen mitzuwirken**, verletzt,

- f) eine zollrechtliche **Gestellungspflicht** verletzt oder
 g) wer ein **abgabenrechtliches Verbot zur Leistung oder Entgegennahme von Barzahlungen** (zB § 48 EStG) verletzt (ab 1.1.2016 – siehe § 265 Abs 1x FinStrG idF StRefG 2015/2016).

Die Finanzordnungswidrigkeit wird mit einer **Geldstrafe** bis zu € 5.000 geahndet (§ 51 Abs 2 FinStrG).

Beispiel 1

Ein Abgabepflichtiger reicht seine Einkommensteuererklärung zum wiederholten Male nicht beim Finanzamt ein, weil er sich sagt, sein Gewinn liegt ja ohnedies weit unter der Steuerfreigrenze.

Beispiel 2

Organe der Abgabenbehörde stellen fest, dass ein zur Führung einer Registrierkasse verpflichteter Unternehmer ein den einschlägigen steuerlichen Bestimmungen nicht entsprechendes Gerät verwendet.

10. Einer Finanzordnungswidrigkeit macht sich schuldig, wer, ohne hiedurch den Tatbestand eines anderen Finanzvergehens zu erfüllen, *vorsätzlich* abgaben- oder monopolrechtlich zu führende **Bücher, Aufzeichnungen oder Aufzeichnungssysteme, die automatisationsunterstützt geführt werden**, durch Gestaltung oder Einsatz eines Programms, mit dessen Hilfe Daten verändert, gelöscht oder unterdrückt werden können, **verfälscht** (§ 51a Abs 1 FinStrG idF StRefG 2015/2016; **ab 1.1.2016** – siehe § 265 Abs 1x FinStrG). Die Finanzordnungswidrigkeit wird mit einer **Geldstrafe bis zu € 25.000** geahndet (§ 51a Abs 2 FinStrG idF StRefG 2015/2016).
11. Einer Finanzordnungswidrigkeit macht sich schuldig, wer mit dem *Vorsatz*, einen Geschäftsvorgang vorzutäuschen oder dessen wahren Gehalt zu verschleiern, für abgaben- oder monopolrechtlich zu führende **Bücher oder Aufzeichnungen Belege verfälscht, falsche oder unrichtige Belege herstellt oder verfälschte, falsche oder unrichtige Belege verwendet** (§ 51b Abs 1 FinStrG idF BBKG Teil I; **ab 20.7.2024** – siehe § 265 Abs 7 FinStrG). Die Finanzordnungswidrigkeit wird mit einer **Geldstrafe bis zu € 100.000** geahndet (§ 51b Abs 2 FinStrG idF BBKG Teil I).

1.5. Finanzvergehen im Bereich des Zolls (§§ 35 bis 37, 44 bis 46 FinStrG)

1. **Schmuggel** begeht, wer *vorsätzlich* Waren, für die Eingangsabgaben (Ausgangsabgaben) zu entrichten wären, vorschriftswidrig in das (aus dem) Zollgebiet der Europäischen Gemeinschaft verbringt (vgl § 35 FinStrG); *Strafe*: Siehe dazu unten Pkt. 1.6.
Wer diese Tat *grob fahrlässig* begeht, macht sich der **Verzollungsumgehung** schuldig (vgl § 36 Abs 1 FinStrG idF StRefG 2015/2016); *Geldstrafe* bis zum Einfachen des auf die Ware entfallenden Abgabebetrages (vgl § 36 Abs 3 FinStrG).
2. Wer *vorsätzlich* eine wahrheitswidrige Zollanmeldung abgibt, die zu einer zu niedrigen Festsetzung oder zu einer Nichtfestsetzung der Abgaben führt, macht sich der **Hinterziehung von Eingangsabgaben** (Ausgangsabgaben) schuldig und wird hierfür bestraft werden (vgl § 35 FinStrG); *Strafe*: Siehe dazu unten Pkt. 1.6.
Wird dieses Delikt *grob fahrlässig* begangen, liegt eine ebenfalls strafbare **grob fahrlässige Verkürzung von Eingangsabgaben** (Ausgangsabgaben) vor (vgl § 36 Abs 2 FinStrG idF StRefG 2015/2016); *Geldstrafe* bis zum Einfachen des Verkürzungsbetrages (vgl § 36 Abs 3 FinStrG).
3. Wegen **Abgabenhehlerei** strafbar macht sich, wer *vorsätzlich* Waren, hinsichtlich derer eines der oben genannten Zolldelikte begangen wurde (zB geschmuggelte Zigaretten) kauft, an sich bringt oder damit handelt (vgl § 37 FinStrG); *Strafe*: Siehe dazu unten Pkt. 1.6.
Wer diese Tat *grob fahrlässig* begeht, ist nur mit einer *Geldstrafe* bis zum Einfachen des Verkürzungsbetrages zu bestrafen (vgl § 37 Abs 3 FinStrG idF EU-FinAnpG 2019).
4. Des Weiteren macht sich strafbar, wer *vorsätzlich oder fahrlässig* in die Rechte des **Tabakmonopols** eingreift (siehe dazu §§ 44 und 45 FinStrG).
5. Hinsichtlich der **Monopolhehlerei** siehe § 46 FinStrG.
6. **Weitere Strafbestimmungen** finden sich ua im Außenhandelsgesetz 1995, Alkoholsteuergesetz, Marktordnungsgesetz, Produktpirateriegesetz und Tabakmonopolgesetz.

Allgemeine Einschränkung der Strafbarkeit von Verkürzungsdelikten wegen fahrlässiger Tatbegehung auf grobe Fahrlässigkeit durch das StRefG 2015/2015

Die Strafbarkeit der *fahrlässigen* Abgabenhinterziehung nach § 34 FinStrG sowie der Verzollungsumgehung und *fahrlässigen* Verkürzung von Eingangs- und Ausgangsabgaben tritt **ab 1.1.2016** (siehe § 265 Abs 1x FinStrG) erst bei *grober* Fahrlässigkeit ein.

Hinweis

Die Finanzstrafbehörde kann unter bestimmten Umständen ein Strafverfahren ohne mündliche Verhandlung und ohne Fällung eines Erkenntnisses durch **Strafverfügung** beenden; siehe dazu §§ 143 bis 146 FinStrG.

1.6. Strafen bei Abgabenhinterziehung, Schmuggel/Hinterziehung von Eingangs-/Ausgangsabgaben, Abgabenhhehlerei (§§ 33, 35, 37 und 38a FinStrG)

| Tatbestand | Abgabenhinterziehung (§ 33 FinStrG) | Schmuggel und Hinterziehung von Eingangs- oder Ausgangsabgaben (§ 35 FinStrG) | Abgabenhhehlerei (§ 37 FinStrG) |
|--|---|---|---|
| Geldstrafe | bis zu 200% des für den Strafrahmen maßgeblichen Verkürzungsbetrages (der ungerechtfertigten Abgabengutschrift) | bis zu 200% des auf die Waren entfallenden Abgabebetrag bzw des Verkürzungsbetrages | bis zu 200% des Verkürzungsbetrages an Verbrauchsteuern oder an Eingangs- oder Ausgangsabgaben |
| + Freiheitsstrafe im gerichtlichen Finanzstrafverfahren | bis zu 4 Jahre (ab 23.7.2019/ EU-FinAnpG 2019) | bis zu 2 Jahre; bis zu 4 Jahre, sofern der strafbestimmende Wertbetrag € 100.000 übersteigt (ab 23.7.2019/ EU-FinAnpG 2019) | bis zu 2 Jahre; bis zu 4 Jahre, sofern der strafbestimmende Wertbetrag € 100.000 übersteigt (ab 23.7.2019/ EU-FinAnpG 2019) |
| + Freiheitsstrafe im verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahren (§ 15 Abs 3 FinStrG) | bis zu 3 Monate | bis zu 3 Monate | bis zu 3 Monate |

Althuber/Spornberger (Fellner) (Hrsg)

FinStrG Finanzstrafgesetz Band I
Kommentar zum Finanzstrafgesetz

Ladenpreis € 219.- | Abopreis € 175,-* | Seiten 688
BestNr. 32160001 | ISBN 978-3-7007-8574-3
*ab Verlag und in der Buchhandlung



JETZT BESTELLEN!
shop.lexisnexis.at

Ab 40 Euro Bestellwert versandkostenfrei innerhalb von Österreich



| Tatbestand | Abgaben- hinterziehung (§ 33 FinStrG) | Schmuggel und Hinterziehung von Eingangs- oder Ausgangsabgaben (§ 35 FinStrG) | Abgabehhehlerei (§ 37 FinStrG) |
|--|---|---|---|
| Strafe bei Begehung als Mitglied einer Bande oder unter Gewaltanwendung (§ 38a FinStrG), sofern nicht § 39 FinStrG (Abgabebetrag) anwendbar | im <i>gerichtlichen</i> Finanzstrafverfahren: Freiheitsstrafe bis zu fünf Jahren; neben einer Freiheitsstrafe von bis zu vier Jahren kann eine Geldstrafe bis zu € 1,5 Mio verhängt werden; <i>Verbände</i> : Verbands-geldbuße bis zum Dreifachen des strafbestimmenden Wertbetrages | im <i>gerichtlichen</i> Finanzstrafverfahren: Freiheitsstrafe bis zu fünf Jahren; neben einer Freiheitsstrafe von bis zu vier Jahren kann eine Geldstrafe bis zu € 1,5 Mio verhängt werden; <i>Verbände</i> : Verbands-geldbuße bis zum Dreifachen des strafbestimmenden Wertbetrages | im <i>gerichtlichen</i> Finanzstrafverfahren: Freiheitsstrafe bis zu fünf Jahren; neben einer Freiheitsstrafe von bis zu vier Jahren kann eine Geldstrafe bis zu € 1,5 Mio verhängt werden; <i>Verbände</i> : Verbands-geldbuße bis zum Dreifachen des strafbestimmenden Wertbetrages |
| | im <i>verwaltungsbehördlichen</i> Finanzstrafverfahren: Geldstrafe bis zum Dreifachen des Betrages, nach dem sich sonst die Strafdrohung richtet + Freiheitsstrafe bis zu drei Monaten | im <i>verwaltungsbehördlichen</i> Finanzstrafverfahren: Geldstrafe bis zum Dreifachen des Betrages, nach dem sich sonst die Strafdrohung richtet + Freiheitsstrafe bis zu drei Monaten | im <i>verwaltungsbehördlichen</i> Finanzstrafverfahren: Geldstrafe bis zum Dreifachen des Betrages, nach dem sich sonst die Strafdrohung richtet + Freiheitsstrafe bis zu drei Monaten |
| + Verfall (vgl § 17 FinStrG) ¹⁾ | Verfall nur im Falle der Hinterziehung von Verbrauchsteuern | Verfall | Verfall |

¹⁾ Das Zollamt Österreich hat überdies die Möglichkeit sowohl die Sachen, hinsichtlich derer das Finanzvergehen begangen wurde, als auch die zur Begehung des Finanzvergehens benützten mit besonderen Vorrichtungen versehen gewesenen Beförderungsmittel und Behältnisse (Koffer, Taschen und dergleichen) und die Geräte und Vorrichtungen, die zur Erzeugung der Sachen hinsichtlich derer das Finanzvergehen begangen wurde, bestimmt gewesen oder benützt worden sind für verfallen zu erklären. Ebenso die zur Erzeugung dieser Sachen bestimmt gewesenen Rohstoffe, Hilfsstoffe und Halbfabrikate und unter bestimmten Voraussetzungen die zur Begehung des Finanzvergehens benützten Beförderungsmittel. Verfall bedeutet, dass das Eigentum auf den Staat übergeht.

1.7. Abgabebetrag (§ 39 FinStrG)

Des Abgabebetrages macht sich schuldig, wer ausschließlich *durch das Gericht zu ahndende Finanzvergehen der Abgabehinterziehung, des Schmuggels, der Hinterziehung von Eingangs- oder Ausgangs-abgaben oder der Abgabehhehlerei nach § 37 Abs 1 FinStrG*

- a) **unter Verwendung falscher oder verfälschter Urkunden**, falscher oder verfälschter **Daten** oder anderer solcher **Beweismittel** mit Ausnahme unrichtiger nach abgaben-, monopol- oder zollrechtlichen Vorschriften zu erstellenden Abgabenerklärungen, Anmeldungen, Anzeigen, Aufzeichnungen und Gewinnermittlungen („**Urkundendelikt**“) oder

- b) **unter Verwendung von Scheingeschäften oder anderen Scheinhandlungen** (§ 23 BAO) oder
- c) **unter Verwendung automatisationsunterstützt erstellter**, aufgrund abgaben- oder monopolrechtlicher Vorschriften zu führender **Bücher oder Aufzeichnungen**, welche **durch Gestaltung oder Einsatz eines Programms, mit dessen Hilfe Daten verändert, gelöscht oder unterdrückt werden können, beeinflusst wurden** (ab 1.1.2016 – siehe § 265 Abs 1x FinStrG idF StRefG 2015/2016)
begeht (§ 39 Abs 1 FinStrG).

Eines Abgabebetrages macht sich auch schuldig, wer ohne den Tatbestand des § 39 Abs 1 FinStrG zu erfüllen, *durch das Gericht zu ahndende Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung* dadurch begeht, dass er **Vorsteuerbeträge geltend macht, denen keine Lieferungen oder sonstigen Leistungen zugrunde liegen**, um dadurch eine Abgabenverkürzung zu bewirken (§ 39 Abs 2 FinStrG).

| Rechtslage ab 23.7.2019 (§ 39 Abs 3 FinStrG idF EU-FinAnpG 2019) | | | |
|--|----------------------------|-----------------------------------|-------------------|
| Strafbestimmender Wertbetrag | Freiheitsstrafe (zwingend) | zusätzliche Geldstrafe (optional) | Verbands-geldbuße |
| über € 100.000 bis € 500.000 | bis 5 Jahre | bis € 1,5 Mio ¹⁾ | bis € 5 Mio |
| über € 500.000 | 1 bis 10 Jahre | bis € 2,5 Mio ²⁾ | bis € 8 Mio |

Außerdem sind die Bestimmungen der §§ 33, 35 und 37 FinStrG über den **Verfall** anzuwenden; der Verfall umfasst auch die Beförderungsmittel iSd § 17 Abs 2 lit c Z 3 FinStrG.

1) Neben einer 4 Jahre nicht übersteigenden Freiheitsstrafe.
2) Neben einer 8 Jahre nicht übersteigenden Freiheitsstrafe.

Beispiel
Der Abgabepflichtige macht private Aufwendungen unter Zugrundelegung einer entsprechend unrichtig ausgestellten Rechnung betrieblich geltend. Der Abgabepflichtige lässt sich Scheinrechnungen über tatsächlich nicht stattgefundene Leistungen ausstellen und verwendet diese zur Geltendmachung von Vorsteuern.

Riedl

Das Berufsgeheimnis rechtsberatender Berufe im Steuerrecht

Preis € 85,- | Seiten 410
BestNr. 92181001
ISBN 978-3-7007-8806-5





Bestellung unter shop.lexisnexis.at

1.8. Grenzüberschreitender Umsatzsteuerbetrug ab 23.7.2019 (§ 40 FinStrG)

Eines grenzüberschreitenden Umsatzsteuerbetrugs macht sich schuldig, wer *vorsätzlich* ein **grenzüberschreitendes Betrugssystem**, in welchem Lieferungen oder sonstige Leistungen ganz oder zum Teil ausgeführt oder vorgetäuscht werden, **schafft oder sich daran beteiligt, indem er**

- falsche, unrichtige oder unvollständige Umsatzsteuererklärungen oder Unterlagen verwendet oder vorlegt, oder
 - umsatzsteuerrelevante Informationen unter Verletzung einer gesetzlichen Verpflichtung verschweigt, oder
 - unter Einreichung von richtigen Umsatzsteuererklärungen betrügerisch einen Einnahmehausfall an Umsatzsteuer herbeiführt, wobei geschuldete Umsatzsteuer nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet wird oder unrechtmäßig Umsatzsteuergutschriften geltend gemacht werden,
- und der **Einnahmehausfall an Umsatzsteuer im Gemeinschaftsgebiet** (§ 1 Abs 3 UStG) insgesamt **mindestens € 10 Mio** beträgt (§ 40 Abs 1 FinStrG idF EU-FinAnpG 2019).

Der grenzüberschreitende Umsatzsteuerbetrug ist mit **Freiheitsstrafe von 1 bis zu 10 Jahren** zu ahnden. **Neben einer 8 Jahre nicht übersteigenden Freiheitsstrafe kann eine Geldstrafe bis zu € 2,5 Mio** verhängt werden. **Verbände** sind mit einer Verbandsgeldbuße **bis zu € 8 Mio** zu bestrafen (§ 40 Abs 2 FinStrG idF EU-FinAnpG 2019).

Umsatzsteuern sind der **Berechnung des Einnahmehausfalls** mit jenen Beträgen zugrunde zu legen, die bei Entstehung der Steuerschuld im Inland anzusetzen wären, es sei denn, der Beschuldigte weist deren Höhe durch einen rechtskräftigen Bescheid des zur Abgabenerhebung zuständigen anderen EU-Mitgliedstaates nach (§ 40 Abs 1 FinStrG idF EU-FinAnpG 2019).

Siehe auch § 257 Abs 5 FinStrG.

1.9. Erbringung gemeinnütziger Leistungen (§ 179 Abs 3 FinStrG)

Der **Vollzug einer Ersatzfreiheitsstrafe hat zu unterbleiben, wenn der Bestrafte gemeinnützige Leistungen** (siehe § 3a StVG) **erbringt**. Darüber ist er in der Aufforderung zum Strafantritt zu informieren, wobei ihm auch das Ausmaß der zu erbringenden gemeinnützigen Leistungen mitzuteilen ist. Eine Gleichschrift dieser Mitteilung darf auch einer in der Sozialarbeit erfahrenen Person (siehe § 29b Bewährungshilfegesetz) übermittelt werden.

§ 3a Abs 1 bis 4 StVG und § 29b Bewährungshilfegesetz sind mit der Maßgabe sinngemäß anzuwenden, dass an Stelle des Gerichtes die Finanzstrafbehörde tritt. Die **Vermittlung gemeinnütziger Leistungen hat nur über Ersuchen des Bestraften** zu erfolgen.

Betroffen sind die in einem verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahren bestrafte Personen, bei denen die verhängte Geldstrafe uneinbringlich ist und die daher die festgesetzte Ersatzfreiheitsstrafe antreten müssten.

Inkrafttreten: 1.8.2013 (siehe auch § 265 Abs 1v FinStrG; FinStrG-Novelle 2013).

1.10. Strafpraxis

| Tatbestand | Strafpraxis – grober Orientierungsrahmen |
|--|---|
| Abgabenhinterziehung (§ 33 FinStrG) | ca 25% bis 40% des strafbestimmenden Wertbetrages; gesetzliche Mindeststrafe: 10% der maximalen Strafdrohung = 20% des strafbestimmenden Wertbetrages |
| Grob fahrlässige Abgabenverkürzung (§ 34 FinStrG) | ca 15% bis 20% des strafbestimmenden Wertbetrages; gesetzliche Mindeststrafe: 10% der maximalen Strafdrohung = 10% des strafbestimmenden Wertbetrages |
| Finanzordnungswidrigkeiten (§ 49 FinStrG) | ca 6% bis 10% des strafbestimmenden Wertbetrages |
| Doppelbestrafung bei Verband (zB GmbH und Geschäftsführer) | ca 60% bis 90% der Geldstrafe der physischen Person |
| Geldstrafe und Zahlungsaufschub (Stundung, Ratenzahlung) | möglich (siehe § 172 Abs 1 FinStrG iVm § 212 BAO) |

Mindeststrafe (§ 23 Abs 4 FinStrG)
 Bei Finanzvergehen, deren Strafdrohung sich nach einem Wertbetrag richtet, hat die Bemessung der Geldstrafe mit mindestens einem Zehntel des Höchstmaßes der angedrohten Geldstrafe zu erfolgen. Die Bemessung einer diesen Betrag unterschreitenden Geldstrafe aus besonderen Gründen ist zulässig, wenn die Ahndung der Finanzvergehen nicht dem Gericht obliegt.

Lachmayer/Strimitzer/ Vock (Hrsg.innen)

Die Körperschaftsteuer – KStG 1988



Gesamtwerk inkl. 38. Lieferung
 Einzelpreis € 509,- | Abopreis € 399,-*
 Best.-Nr. 20014038G | ISBN 978-3-7007-8651-1
 *ab Verlag und in Ihrer Buchhandlung

JETZT BESTELLEN!
shop.lexisnexis.at
 Ab 40 Euro Bestellwert versandkostenfrei innerhalb von Österreich



2. ZUSTÄNDIGKEITEN IM FINANZSTRAFVERFAHREN (§§ 53 und 58 FinStrG)

| Zuständigkeiten im Finanzstrafverfahren (§§ 53 und 58 FinStrG) ab 1.1.2021 (siehe § 265 Abs 2 FinStrG) | |
|---|--|
| Zollamt Österreich als Finanzstrafbehörde | Für Finanzvergehen, die bei oder im Zusammenhang mit der Ein-, Aus- oder Durchfuhr von Waren begangen werden sowie für Abgabenhellerei und Monopolhellerei, und für Finanzvergehen, durch welche sonst Abgaben- oder Monopolvorschriften oder andere Rechtsvorschriften, deren Handhabung der Zollverwaltung oder ihren Organen obliegt, verletzt werden (§ 58 Abs 1 lit a FinStrG idF FORG). ¹⁾ |
| Amt für Betrugsbekämpfung als Finanzstrafbehörde | Für alle übrigen Finanzvergehen (§ 58 Abs 1 lit b FinStrG idF FORG). ¹⁾ |
| Spruchsenat als Organ der Finanzstrafbehörde | Beträgt der Verkürzungsbetrag („strafbestimmender Wertbetrag“) mehr als € 33.000 (Zoll € 10.000) , wird ein aus drei Mitgliedern bestehender weisungsfreier Spruchsenat ²⁾ als Organ der Finanzstrafbehörde tätig. Unterhalb dieser Betragsgrenze kann die Befassung eines Spruchsenates vom Beschuldigten auch beantragt werden (vgl § 58 Abs 2 FinStrG idF EU-FinAnpG 2019). ¹⁾ Den Vorsitz im Spruchsenat führt ein Richter des Dienststandes, die weiteren Mitglieder sind ein Finanzbeamter der Verwendungsgruppe A oder A1 oder ein Finanzbediensteter der Entlohnungsgruppe a oder v1 als Behördenbeisitzer und ein Laienbeisitzer (vgl § 66 Abs 1 FinStrG). |
| Gericht | Vorsätzlich begangene Delikte (ausgenommen Finanzordnungswidrigkeiten) mit einem Hinterziehungsbetrag („strafbestimmender Wertbetrag“) von mehr als € 150.000 (Zoll € 75.000) (1.1.2021 bis 21.7.2023: € 100.000 bzw € 50.000) werden vom Gericht geahndet (§ 53 FinStrG). Zur Ahndung des grenzüberschreitenden Umsatzsteuerbetrugs (siehe § 40 FinStrG) ist stets das Gericht zuständig (§ 53 Abs 1a FinStrG idF EU-FinAnpG 2019). |

¹⁾ In den Fällen des § 52 FinStrG (Selbstverschuldete Berauschung) ist jene Finanzstrafbehörde zur Durchführung des Finanzstrafverfahrens zuständig, die für die Verfolgung des dem Berauschten nicht zurechenbaren Finanzvergehens zuständig wäre (§ 58 Abs 1 lit d FinStrG idF FORG).

²⁾ Spruchsenate haben als Organe des Amtes für Betrugsbekämpfung und des Zollamtes Österreich in Feldkirch, Graz, Innsbruck, Klagenfurt, Linz, Salzburg und Wien zu bestehen. Zur organisatorischen Abwicklung der Spruchsenatsverfahren sind jeweils Geschäftsstellen einzurichten (§ 65 Abs 1 FinStrG idF FORG).

Siehe auch „**Übergangsbestimmungen im Zusammenhang mit der Finanz-Organisationsreform 2020**“ in § 323b BAO idF 2. FORG.

Finanzstrafregister

Zum Zweck der Evidenzhaltung der verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahren hat das **Amt für Betrugsbekämpfung** für das gesamte Bundesgebiet ein Finanzstrafregister zu führen (§ 194a FinStrG idF FORG ab 1.1.2021).

Finanzverwaltungsgerichtsbarkeitsgesetz 2012 (FVwGG 2012)

Mit dem Finanzverwaltungsgerichtsbarkeitsgesetz 2012 (FVwGG 2012) wurde ab 1.1.2014 der Begriff „Finanzstrafbehörde erster Instanz“ durch „Finanzstrafbehörde“ ersetzt.

Handbuch zur Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung

In diesem praxisbezogenen Loseblattwerk finden Sie in 3 Bänden alles Wissenswerte über die steuerliche Betriebsprüfung. Alle Autor:innen und Herausgeber:innen sind namhafte Expert:innen aus der Finanzverwaltung.

Die Herausgeber:innen:

MR Dr. Hannes Schuh
HR Mag. Roland Macho
Mag.^a Dr.^a Eva-Maria Kerstinger

Gesamtwerk inkl. 44. Auflage in 3 Mappen
44. Lieferung
BestNr. 25008044G
ISBN 978-3-7007-8719-8
Ladenpreis € 440,-
Abopreis € 360,-*
Seiten 3.582
*ab Verlag und in Ihrer Buchhandlung



JETZT BESTELLEN!
shop.lexisnexis.at

Ab 40 Euro Bestellwert versandkostenfrei innerhalb von Österreich

3. SELBSTANZEIGE (§ 29 FinStrG)

3.1. Wie erlangt man Straffreiheit?

Ist eine Abgabenverkürzung bewirkt worden und ein (Tat-)Erfolg bereits eingetreten, wurde also beispielsweise aufgrund der unrichtigen Abgabenerklärung der unrichtige Steuerbescheid bereits zugestellt, ist es noch nicht zu spät.

Eine **Strafe kann dadurch vermieden werden, indem**

- **rechtzeitig gegenüber dem Zollamt Österreich** (wenn die Handhabung der verletzten Abgaben- oder Monopolvorschriften dem Zollamt Österreich obliegt), sonst gegenüber einem **Finanzamt** oder dem **Amt für Betrugsbekämpfung** (§ 29 Abs 1 zweiter Satz FinStrG idF FORG iVm § 265 Abs 2 FinStrG – ab 1.1.2021)
- die **Verfehlung eingestanden bzw dargelegt** wird,
- die nicht oder falsch erklärten **Besteuerungsgrundlagen** unverzüglich bekanntgegeben bzw **offengelegt** werden,
- die sich daraus ergebenden **Abgaben** den Abgabenvorschriften entsprechend **entrichtet** werden, und
- es sich um **keine „wiederholte Selbstanzeige“**, handelt.

3.2. Wann ist eine Selbstanzeige rechtzeitig?

Rechtzeitig bedeutet, dass

- zum Zeitpunkt der Selbstanzeige **keine Verfolgungshandlungen**
 - gegen den, für den die Selbstanzeige erstattet wird (Anzeiger),
 - gegen andere an der Tat Beteiligte oder
 - gegen einen Hehler (iZm Zoll- oder Monopolvergehen) gesetzt worden sind,
- zum Zeitpunkt der Selbstanzeige die Tat (ganz oder teilweise) noch **nicht entdeckt** worden ist bzw die Entdeckung nicht unmittelbar bevorstanden ist (bei Zollvergehen);
- bei vorsätzlichen Finanzvergehen anlässlich einer Nachschau, Beschau, Abfertigung oder Außenprüfung die Selbstanzeige bereits bei Beginn der Amtshandlung erstattet worden ist (vgl § 29 Abs 3 lit c FinStrG); als Prüfungsbeginn bei der Außenprüfung gilt die Aufforderung zur Vorlage der Bücher und Aufzeichnungen.
- im Fall der Verletzung der Anzeigepflicht gemäß § 121 a BAO (Schenkungsmeldung) die Selbstanzeige nicht mehr als ein Jahr ab dem Ende der Anzeigefrist erstattet worden ist.

3.2.1. Was ist eine Verfolgungshandlung?

Straffreiheit tritt nicht ein, wenn zum Zeitpunkt der Selbstanzeige **Verfolgungshandlungen** (siehe § 14 Abs 3 FinStrG) gegen den Anzeiger, gegen andere an der Tat Beteiligte oder gegen Hehler gesetzt waren (§ 29 Abs 3 lit a FinStrG).

Eine Verfolgungshandlung ist **jede nach außen erkennbare Amtshandlung**

- eines Gerichtes (inkl. BFG),
- einer Staatsanwaltschaft,
- einer Finanzstrafbehörde,
- eines Organs der Abgabenbehörden (zB Prüfer), oder

- eines Organs des öffentlichen Sicherheitsdienstes (zB Polizei) mit dem Ziel der Aufdeckung eines Finanzvergehens.

Diese Amtshandlung muss sich gegen eine **bestimmte Person** als den eines Finanzvergehens

- Verdächtigen,
- Beschuldigten oder
- Angeklagten

gerichtet haben und die Aufdeckung eines Finanzvergehens zum Ziel gehabt haben.

3.2.2. Was versteht man unter der „Entdeckung der Tat“?

Straffreiheit tritt nicht ein, wenn zum Zeitpunkt der Selbstanzeige die **Tat** hinsichtlich ihrer objektiven Tatbestandsmerkmale **bereits ganz oder zum Teil entdeckt und dies dem Anzeiger bekannt war** oder die Entdeckung der Verletzung einer zollrechtlichen Verpflichtung hinsichtlich ihrer objektiven Tatbestandsmerkmale unmittelbar bevorstand und dies dem Anzeiger bekannt war (§ 29 Abs 3 lit b FinStrG ab 1.1.2011).

Anmerkung: Die bisherige Bestimmung des § 29 Abs 3 lit b FinStrG ließ Interpretationsspielraum dahingehend offen, dass sich die Entdeckung der Tat auch auf den *subjektiven Tatbestand* zu beziehen hatte. Die Neuformulierung durch die FinStrG-Novelle 2010 stellt klar, dass Straffreiheit durch Erstattung einer Selbstanzeige jedenfalls nicht eintritt, wenn zum Zeitpunkt der Selbstanzeige zumindest der objektive Tatbestand bereits entdeckt oder die Entdeckung des objektiven Tatbestandes unmittelbar bevorstand und dies dem Anzeiger bekannt war. Damit ist auch klargestellt, dass es auf die Kenntnis über die Identität des Täters für die Tatentdeckung nicht ankommt.

Von der Entdeckung der Tat ist dann auszugehen, wenn die Abgabenbehörde Feststellungen getroffen hat, aus denen der Nachweis der Verkürzung einer Abgabe bei vorläufiger Tatbeurteilung wahrscheinlich ist. Diese Feststellungen müssen dem „Selbstanzeiger“ bekannt sein.

Beispiel

Ein Prüfer des Finanzamtes stellt fest, dass ein Abgabepflichtiger in einem bestimmten Zeitraum keine Umsatzsteuervorauszahlungen entrichtet hat, obwohl solche zu leisten gewesen wären. Er meldet sich beim Abgabepflichtigen zu einer Prüfung an und teilt dem Abgabepflichtigen seine Feststellungen mit.

3.3. In welcher Form kann die Verfehlung dargelegt werden?

Wesentlich ist die exakte Beschreibung der nunmehr eingestandenen Fehler. Die Straffreiheit wird nämlich nur im Umfang des Geständnisses gewährt; insbesondere sind die Abgabenarten und Zeiträume bekannt zu geben, hinsichtlich derer eine Verkürzung bewirkt worden ist.

Beispiele

- „Ich erkläre, Einkünfte aus der Vermietung meiner Eigentumswohnung in ... nicht in meine Steuererklärung(en) der Jahre 2022 und 2023 aufgenommen zu haben.“
- „Es wird bekannt gegeben, dass die abgegebenen Lohnsteueranmeldungen für die Monate 1–12/2023 und 1–3/2024 falsch gewesen sind.“
- „Meine Betriebsausgaben für das Kalenderjahr 2023 sind überhöht, indem ich fingierte Subhonorare angesetzt habe.“

3.4. Wie hat die Offenlegung der Besteuerungsgrundlagen zu erfolgen?

Die Offenlegung muss **unverzüglich, vollständig und wahrheitsgemäß** erfolgen; das heißt, die wahrheitsgemäßen und vollständigen Informationen müssen der Behörde als Grundlage für die Berechnung des verkürzten Abgabensanspruches dienen; die Abgabebemessung muss ohne Vorhalt („schriftliches Nachfragen“) oder sonstige weitere Ermittlungen möglich sein.

Am Besten ist es, gleich zum Zeitpunkt der Erstattung der Selbstanzeige an die Abgaben-/Finanzstrafbehörde eine **vollständig ausgefüllte (berichtigte) Abgabenerklärung samt Beilagen** zu überreichen, aus denen sich die verkürzten Abgaben nachvollziehen lassen. Je unvollständiger die Angaben sind, desto eher besteht die Gefahr, dass der „Selbstanzeiger“ (zumindest teilweise) die Straffreiheit verliert!

3.4.1. Selbstanzeige bei USt-Nachzahlungen iZm der USt-Jahreserklärung

Nach Ansicht der Finanzverwaltung und der Höchstgerichte wurde idR die Einreichung einer USt-Jahreserklärung, die von den einzelnen UVAs abweicht, von den Abgabenbehörden als Selbstanzeige gewertet. Der UFS hat jedoch mehrfach entschieden, dass diese Vorgangsweise nicht als Selbstanzeige zu werten ist (zB UFS 29.4.2010, RV/0033-L/09).

Diese Rechtsunsicherheit wurde nunmehr durch Einführung des § 29 Abs 7 FinStrG beseitigt (AbgÄG 2012): *„Wird eine Selbstanzeige betreffend Vorauszahlungen an Umsatzsteuer im Zuge der Umsatzsteuerjahreserklärung erstattet, bedarf es keiner Zuordnung der Verkürzungsbeträge zu den einzelnen davon betroffenen Voranmeldungszeiträumen.“*

Allerdings ist aus der Neuregelung nicht gesichert ableitbar, dass die bloße Einreichung der USt-Jahreserklärung bereits als (vollständige) strafbefreiende Selbstanzeige gilt. Deshalb empfiehlt sich die unten angeführte Vorgangsweise in der Praxis.

„Strafbefreiende“ Vorgangsweise bei USt-Nachzahlungen iZm der USt-Jahreserklärung:

- Einreichung der USt-Jahreserklärung (eine Zuordnung der Verkürzungsbeträge zu den einzelnen davon betroffenen Voranmeldungszeiträumen ist nicht erforderlich);
- Selbstanzeige gemäß § 29 FinStrG in Form eines Begleitschreibens erforderlich!
- Entrichtung der Umsatzsteuer binnen Monatsfrist nach Erstattung der Selbstanzeige (alternativ: Zahlungserleichterungsansuchen).

3.5. Entrichtung der verkürzten Abgaben

War mit einer Verfehlung eine Abgabenverkürzung oder ein sonstiger Einnahmefall verbunden, so tritt gemäß § 29 Abs 2 FinStrG die Straffreiheit nur insoweit ein, als **binnen einer Frist von einem Monat** die sich daraus ergebenden Beträge, die vom Anzeiger geschuldet werden, oder für die er zur Haftung herangezogen werden kann, **tatsächlich mit schuldbefreiender Wirkung entrichtet werden**.

Vorsicht! Nicht als Entrichtung gelten die Abschreibung (Löschung und Nachsicht) und die Entlassung aus der Gesamtschuld gemäß §§ 235 ff BAO, da in diesen Fällen keine tatsächliche Schadensgutmachung vorliegt.

Die **Monatsfrist beginnt** bei selbst zu berechnenden Abgaben (§§ 201 und 202 BAO; zB USt-Vorauszahlungen, NoVA, LSt, DB, DZ, etc) mit der Selbstanzeige, in allen übrigen Fällen mit der Bekanntgabe des Abgaben- oder Haftungsbescheides zu laufen und kann durch **Gewährung von Zahlungserleichterungen (§ 212 BAO) auf höchstens zwei Jahre** verlängert werden.

Lebt die Schuld nach Entrichtung ganz oder teilweise wieder auf, so bewirkt dies unbeschadet der Bestimmungen des § 31 FinStrG (Verjährung der Strafbarkeit) insoweit auch das Wiederaufleben der Strafbarkeit (*Hinweis: Das Wiederaufleben der Strafbarkeit ist für den Fall vorgesehen, dass die entrichtete Abgabenschuld infolge einer Anfechtung nach §§ 27 ff IO seitens des Abgabengläubigers zur Insolvenzmasse geleistet (zurückgezahlt) werden musste*).

3.5.1. Abgabenerhöhung bei Selbstanzeigen

Werden **Selbstanzeigen anlässlich** einer finanzbehördlichen Nachschau, Beschau, Abfertigung oder **Prüfung** von Büchern oder Aufzeichnungen nach deren Anmeldung oder sonstigen Bekanntgabe erstatet, tritt gemäß § 29 Abs 6 FinStrG **strafbefreiende Wirkung hinsichtlich vorsätzlich oder grob fahrlässig begangener Finanzvergehen nur unter der weiteren Voraussetzung insoweit ein, als** auch eine mit einem Bescheid der Abgabenbehörde **festzusetzende Abgabenerhöhung** unter sinngemäßer Anwendung des § 29 Abs 2 FinStrG **entrichtet wird**.

Die Abgabenerhöhung beträgt einen bestimmten Prozentsatz der Summe der sich aus den Selbstanzeigen ergebenden Mehrbeträgen.

| Abgabenerhöhung („Zuschlag“) | Mehrbetrag („Abgabenverkürzung“) |
|------------------------------|----------------------------------|
| 5% | ≤ € 33.000 |
| 15% | > € 33.000 |
| 20% | > € 100.000 |
| 30% | > € 250.000 |

Insoweit Straffreiheit nicht eintritt, entfällt die Verpflichtung zur Entrichtung der Abgabenerhöhung, dennoch entrichtete Beträge sind gutzuschreiben. Die Abgabenerhöhung gilt als Nebenanspruch iSd § 3 Abs 2 lit a BAO.

Inkrafttreten der Abgabenerhöhung: 1.10.2014 (siehe auch § 265 Abs 1w FinStrG; FinStrG-Novelle 2014).

3.6. Keine „wiederholte Selbstanzeige“ ab 1.10.2014 möglich

Straffreiheit tritt ab 1.10.2014 dann nicht ein, wenn bereits einmal hinsichtlich desselben Abgabeananspruches, ausgenommen Vorauszahlungen, eine **Selbstanzeige erstattet worden ist** (§ 29 Abs 3 lit d FinStrG; siehe auch § 265 Abs 1w FinStrG; FinStrG-Novelle 2014).

3.7. Für wen wirkt die Selbstanzeige?

Die **Selbstanzeige wirkt nur für den Anzeiger und für die Personen, für die sie erstattet wird** (§ 29 Abs 5 FinStrG); sie wirkt nicht etwa auch automatisch für Mittäter oder sonstige Beteiligte!

Es sind sämtliche Personen (Geschäftsführer, Prokurist, Buchhalter, etc) bzw der „Verband“ anzuführen, die allenfalls auch als Beitragstäter Straffreiheit erlangen wollen!

Es genügt nicht, wenn in der Selbstanzeige nur die XY GmbH angeführt ist; auch dann nicht, wenn es sich um eine „Ein-Mann-GmbH“ handelt, in der der einzige Geschäftsführer auch gleichzeitig einziger Gesellschafter ist.

4. STRAFAUFHEBUNG IN BESONDEREN FÄLLEN (VERKÜRZUNGSZUSCHLAG) – „SCHNELLVERFAHREN“ ab 1.1.2011 (§ 30a FinStrG)

Die Abgabenbehörden sind berechtigt, eine **Abgabenerhöhung von 10%** der im Zuge einer abgabenrechtlichen Überprüfungsmaßnahme festgestellten Nachforderungen, soweit hinsichtlich der diese begründenden Unrichtigkeiten der Verdacht eines Finanzvergehens besteht, festzusetzen,

- sofern dieser **Betrag in Summe € 33.000 nicht übersteigt** (ab 20.7.2024/BBKG 2024 Teil I),¹⁾
- sich der Abgabe- oder Abfuhrpflichtige **spätestens 14 Tage nach Festsetzung** der Abgabennachforderung mit dem Verkürzungszuschlag **einverstanden erklärt oder diesen beantragt** und
- er auf die **Erhebung eines Rechtsmittels** gegen die Festsetzung der Abgabenerhöhung wirksam **verzichtet**.

Werden die Abgabenerhöhung und die dieser zugrundeliegenden Abgabennachforderungen **innerhalb eines Monats** nach deren Festsetzung tatsächlich mit schuldbefreiender Wirkung **zur Gänze entrichtet**, so tritt **Straffreiheit** hinsichtlich der im Zusammenhang mit diesen Abgabennachforderungen begangenen Finanzvergehen ein. Für die der Abgabenerhöhung zugrundeliegenden Abgabennachforderungen kann die Monatsfrist durch Gewährung von Zahlungserleichterungen (§ 212 BAO) auf höchstens sechs Monate verlängert werden. Für die Abgabenerhöhung darf ein Zahlungsaufschub nicht gewährt werden (§ 30a Abs 1 FinStrG idF BBKG 2024 Teil I).

Hinweis

¹⁾ Rechtslage bis 19.7.2024: [...] sofern dieser Betrag für ein Jahr (einen Veranlagungszeitraum) insgesamt € 10.000, in Summe jedoch € 33.000 nicht übersteigt, [...].

Werden **mehrere Überprüfungsmaßnahmen gleichzeitig oder in unmittelbarer Folge** durchgeführt, so ist die Summe aller Verkürzungsbeträge für die Zulässigkeit der Festsetzung einer Abgabenerhöhung nach § 30a Abs 1 FinStrG maßgeblich (§ 30a Abs 2 FinStrG).

Tritt wegen **Nichteinhaltung der Erfordernisse des § 30a Abs 1 FinStrG** Straffreiheit nicht ein, so entfällt ab diesem Zeitpunkt die Verpflichtung zur Entrichtung der Abgabenerhöhung. Allenfalls bis dahin entrichtete Beträge sind gutzuschreiben (§ 30a Abs 3 FinStrG).

Im Falle einer **nachträglichen Herabsetzung der Abgabenschuld** hat die Berechnung der Abgabenerhöhung unter rückwirkender Berücksichtigung des Herabsetzungsbetrages zu erfolgen (§ 30a Abs 4 FinStrG).

Die Festsetzung einer **Abgabenerhöhung** nach § 30a Abs 1 FinStrG ist **im Zusammenhang mit Eingangs- und Ausgangsabgaben sowie mit § 11 Abs 3 des Mineralölsteuergesetzes 2022 (MinStG 2022), unzulässig** (§ 30a Abs 5 FinStrG idF BBKG 2024 Teil I).

Die **Festsetzung einer Abgabenerhöhung ist weiters ausgeschlossen, wenn** hinsichtlich der betroffenen Abgaben bereits ein Finanzstrafverfahren anhängig ist, eine Selbstanzeige vorliegt oder es einer Bestrafung bedarf, um den Täter von der Begehung weiterer Finanzvergehen abzuhalten (§ 30a Abs 6 FinStrG).

Die **Festsetzung der Abgabenerhöhung stellt keine Verfolgungshandlung dar**. Die strafrechtliche Verfolgung einer weiteren, hinsichtlich derselben Abgabenart und desselben Erhebungszeitraumes bewirkten Abgabenverkürzung oder einer Nichtentrichtung (Nichtabfuhr) von Selbstbemesungsabgaben wird dadurch nicht gehindert (§ 30a Abs 7 FinStrG).

Die Abgabenerhöhung gilt als **Nebenanpruch iSd § 3 BAO** (§ 30a Abs 8 FinStrG).

Ungeachtet der Straffreiheit **ist auf Verfall von Monopolgegenständen zu erkennen**. Dies gilt auch für Behältnisse und Beförderungsmittel der im § 17 Abs 2 lit b FinStrG bezeichneten Art, es sei denn, dass die besonderen Vorrichtungen entfernt werden können; die Kosten hat der Abgabepflichtige zu ersetzen. Ein Wertersatz ist nicht aufzuerlegen (§ 30a Abs 9 FinStrG idF 2. AbgÄG 2014).

5. WELCHE RECHTE HAT DER BESCHULDIGTE ODER VERDÄCHTIGE EINES FINANZSTRAFVERFAHRENS?

5.1. Definition „Beschuldigter/Verdächtiger“ (§ 75 FinStrG)

Beschuldigter ist die im Verdacht eines Finanzvergehens stehende Person (Verdächtiger) vom Zeitpunkt der Verständigung über die Einleitung des Strafverfahrens (siehe § 83 Abs 2 FinStrG) oder der ersten Vernehmung gemäß § 83 Abs 3 FinStrG bis zum rechtskräftigen Abschluß des Strafverfahrens. Die für den Beschuldigten geltenden Bestimmungen sind auch auf den Verdächtigen anzuwenden, wenn gegen ihn schon vor der Einleitung des Strafverfahrens eine Verfolgungshandlung (siehe § 14 Abs 3 FinStrG) gerichtet wurde (vgl § 75 FinStrG).

5.2. Rechtsbelehrung

Beschuldigte oder Verdächtige sind durch die Finanzstrafbehörde sobald wie möglich über das gegen sie geführte Finanzstrafverfahren und den gegen sie bestehenden Tatverdacht, sowie über ihre wesentlichen Rechte im Verfahren zu informieren. Diese Information darf nur so lange unterbleiben, als besondere Umstände befürchten lassen, dass ansonsten der Zweck der Ermittlungen gefährdet wäre. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn Ermittlungen oder Beweisaufnahmen durchzuführen sind, deren Erfolg voraussetzt, dass der Beschuldigte oder der Verdächtige keine Kenntnis von den gegen ihn geführten Ermittlungen hat. Ein Rechtsbelehrungsformular wird anlässlich einer Ladung übermittelt.

5.3. Beiziehung eines Verteidigers (§§ 77 und 78 FinStrG)

Beschuldigte/Verdächtige können sich im Finanzstrafverfahren durch einen – oder mehrere – Verteidiger vertreten lassen. Wenn die Finanzstrafbehörde nicht ausdrücklich das persönliche Erscheinen des Beschuldigten/Verdächtigen fordert, kann der Verteidiger auch an Stelle des Beschuldigten/Verdächtigen bei der Finanzstrafbehörde auftreten. Der Verteidiger braucht eine ausdrückliche Vollmacht für das Finanzstrafverfahren, auch wenn der Beschuldigte/Verdächtige diesem für das Abgabenverfahren bereits Vollmacht erteilt hat. Wenn der Beschuldigte/Verdächtige wünscht, dass der Verteidiger auch alle Schriftstücke der Finanzstrafbehörde zugestellt bekommt, ist die ausdrückliche Erteilung einer Zustellvollmacht notwendig.

Als Verteidiger sind die in § 48 Abs 1 Z 5 StPO genannten Personen, wie Rechtsanwälte, Notare, Personen, welche die Lehrbefugnis für Strafrecht oder Strafprozessrecht an einer inländischen Universität erworben haben, sowie zusätzlich im verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahren auch Steuerberater, zugelassen.

Beschuldigte können auf die Inanspruchnahme eines Verteidigers auch verzichten und sich selbst verteidigen. Die Erklärung ist für das weitere Verfahren nicht bindend.

Hinsichtlich Details siehe §§ 77 und 78 FinStrG.

5.4. Akteneinsicht (§ 79 FinStrG)

Beschuldigte/Verdächtige haben in jeder Lage des Verfahrens das Recht, in ihren Finanzstrafakt Einsicht zu nehmen. Dies allerdings nur dann, wenn dies zur Geltendmachung finanzstrafrechtlicher oder abgabenrechtlicher Interessen oder zur Erfüllung solcher Pflichten nötig ist (zB zur Ergreifung eines Rechtsmittels). Hinsichtlich Details siehe § 79 FinStrG.

5.5. Parteiengehör

Beschuldigte/Verdächtige haben das Recht, sich hinsichtlich der gegen sie erhobenen Vorwürfe und Beweismittel zu äußern. In der Regel werden Beschuldigte/Verdächtige im Falle der Einleitung eines Finanz-

strafverfahrens oder im Falle von entsprechenden Voruntersuchungen vorgeladen oder zur schriftlichen Stellungnahme aufgefordert. Es ist ratsam, dieser Aufforderung nachzukommen. Beschuldigte/Verdächtige wahren dadurch ihr Recht, sich entsprechend zu rechtfertigen bzw ihre Sicht der Angelegenheit darzustellen. Beschuldigte/Verdächtige haben auch das Recht, selbst Beweisanträge zu stellen, also beispielsweise einen Zeugen namhaft zu machen, der sie entlasten kann.

5.6. Verweigerung der Aussage

Der Beschuldigte steht nicht unter Wahrheitspflicht. In dieser Eigenschaft kann der Beschuldigte auch nicht zur Aussage gezwungen werden; ein Geständnis ist jedoch ein wichtiger Milderungsgrund im Falle einer Bestrafung.

6. VERJÄHRUNG NACH FinStrG

6.1. Verjährung der Strafbarkeit (§ 31 FinStrG)

Die **Strafbarkeit** eines Finanzvergehens **erlischt durch Verjährung**. Die **Verjährungsfrist beginnt**, sobald die mit Strafe bedrohte Tätigkeit abgeschlossen ist oder das mit Strafe bedrohte Verhalten aufhört. Gehört zum Tatbestand ein Erfolg, so beginnt die Verjährungsfrist erst mit dessen Eintritt zu laufen. Sie beginnt aber nie früher zu laufen als die Verjährungsfrist für die Festsetzung der Abgabe, gegen die sich die Straftat richtet (§ 31 Abs 1 FinStrG).

Die **Verjährungsfrist** beträgt für den *Abgabenbetrug (§ 39 FinStrG) mit einem € 500.000 übersteigenden strafbestimmenden Wertbetrag und für den grenzüberschreitenden Umsatzsteuerbetrug (§ 40 FinStrG) zehn Jahre*, für *Finanzordnungswidrigkeiten nach §§ 49 bis 49e und § 51b FinStrG drei Jahre*, für *andere Finanzordnungswidrigkeiten ein Jahr* und für die *übrigen Finanzvergehen fünf Jahre* (§ 31 Abs 2 FinStrG idF AbgÄG 2023/ab 22.7.2023 und BBKG 2024 Teil I/ab 20.7.2024).

Begeht der Täter während der Verjährungsfrist ein vorsätzliches Finanzvergehen, auf das § 25 oder § 191 StPO nicht anzuwenden ist, so tritt die Verjährung nicht ein, bevor auch für diese Tat die Verjährungsfrist abgelaufen ist (§ 31 Abs 3 FinStrG).

Hinweis

Die finanzstrafrechtliche Verjährung deckt sich nicht mit der Verjährung des Abgabenanspruches nach BAO. Daher kann ein Abgabenanspruch bereits verjährt sein, während die finanzstrafrechtliche Verjährung noch nicht eingetreten ist. Zur Verjährung nach BAO siehe die Ausführungen unter „D. BAO – Verfahrensrecht“ Pkt. 4.

Beispiel

Ein Steuerpflichtiger hinterzieht sieben Jahre hindurch die Einkommensteuer. Die Verjährung für die ersten sechs Jahre tritt erst dann ein, wenn auch die Verjährung für das siebente Jahr eingetreten ist.

Was wird in die Verjährungsfrist nicht eingerechnet? – § 31 Abs 4 FinStrG

In die Verjährungsfrist werden nicht eingerechnet:

- a) die Zeit, während der nach einer gesetzlichen Vorschrift die Verfolgung nicht eingeleitet oder fortgesetzt werden kann;
- b) die Zeit, während der wegen der Tat gegen den Täter ein Strafverfahren bei der Staatsanwaltschaft, bei Gericht, bei einer Finanzstrafbehörde oder beim Bundesfinanzgericht geführt wird;
- c) die Zeit von der Einbringung einer Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof oder einer Revision an den Verwaltungsgerichtshof bezüglich des Finanzstrafverfahrens oder der mit diesem im Zusammenhang stehenden Abgaben- oder Monopolverfahren bis zur deren Erledigung;
- d) die Probezeit nach § 203 Abs 1 StPO sowie die Fristen zur Zahlung eines Geldbetrages samt allfälliger Schadensgutmachung und zur Erbringung gemeinnütziger Leistungen samt allfälligem Tatfolgenausgleich (§§ 200 Abs 2 und 3, 201 Abs 1 und 3 StPO).

Absolute Verjährung: Bei Finanzvergehen, für deren Verfolgung die Finanzstrafbehörde zuständig ist, erlischt die Strafbarkeit jedenfalls, wenn seit dem Beginn der Verjährungsfrist **zehn Jahre** und gegebenenfalls die in § 31 Abs 4 lit c FinStrG genannte Zeit verstrichen sind. Bei Finanzvergehen nach § 49a FinStrG erlischt die Strafbarkeit jedenfalls, wenn dieser Zeitraum ab dem Ende der Anzeigefrist gemäß § 121a Abs 4 BAO oder der Mitteilungsfrist nach § 109b Abs 6 EStG 1988 verstrichen ist (§ 31 Abs 5 FinStrG).

Die Bestimmungen des § 31 Abs 1 bis 5 FinStrG gelten dem Sinne nach auch für die Nebenbeteiligten (siehe § 76 FinStrG) und für das selbständige Verfahren (siehe §§ 148 und 243 FinStrG) (§ 31 Abs 6 FinStrG).

6.2. Verjährung der Vollstreckbarkeit (§ 32 FinStrG)

Die **Vollstreckbarkeit von Strafen** wegen Finanzvergehen **erlischt durch Verjährung**. Die Frist für die **Verjährung beginnt** mit der Rechtskraft der Entscheidung, in der auf die zu vollstreckende Strafe erkannt worden ist. Sie beträgt **fünf Jahre** (§ 32 Abs 1 FinStrG).

Wird gegen den Bestraften in der Verjährungsfrist auf eine neue Strafe wegen eines Finanzvergehens erkannt, so tritt die Verjährung der Vollstreckbarkeit nicht ein, bevor nicht auch die Vollstreckbarkeit dieser Strafe erloschen ist (§ 32 Abs 2 FinStrG).

Hinsichtlich weiterer **Details** siehe § 32 Abs 3 bis 5 FinStrG.

Quelle: Das Kapitel „Finanzstrafgesetz (FinStrG)“ wurde zum großen Teil der BMF-Homepage (www.bmf.gv.at) entnommen und überarbeitet.

O. Internationales Steuerrecht

1. BESCHRÄNKT STEUERPFLICHTIGE EINKÜNFTE (§ 98 EStG)

Die **beschränkte Steuerpflicht** im Inland **umfasst nur die in § 98 EStG taxativ** (erschöpfend) **aufgezählten Einkünfte**. Das weitere Welteinkommen unterliegt nicht der beschränkten Steuerpflicht.

| Einkunftsart | Steueranknüpfung |
|---|---|
| Land- und Forstwirtschaft ¹⁾ | <ul style="list-style-type: none"> im Inland betrieben |
| Selbständige Arbeit ¹⁾ | <ul style="list-style-type: none"> im Inland ausgeübt im Inland verwertet |
| Gewerbebetrieb ¹⁾ | <ul style="list-style-type: none"> inländische Betriebsstätte inländischer ständiger Vertreter inländisches unbewegliches Vermögen inländische kaufmännische oder technische Beratung inländische Arbeitskräftegestellung Tätigkeit als Sportler, Artist, Mitwirkender an Unterhaltungsdarbietungen im Inland |
| Nichtselbständige Arbeit | <ul style="list-style-type: none"> im Inland ausgeübt im Inland verwertet aus inländischen öffentlichen Kassen stammend |
| Kapitalvermögen ^{1) 2)} | <ul style="list-style-type: none"> Gewinnanteile (Dividenden) von inländischen Kapitalgesellschaften uä und Zuwendungen von inländischen Privatstiftungen ab 1.1.2017: inländische Zinsen gemäß § 27 Abs 2 Z 2 EStG oder inländische Stückzinsen gemäß § 27 Abs 6 Z 5 EStG (einschließlich solche bei Nullkuponanleihen und sonstigen Forderungswertpapieren), wenn KESt einzubehalten war (EU-AbgÄG 2016) bis 31.12.2016: Zinsen iSd EU-QuStG, wenn KESt einzubehalten war (AbgÄG 2014) Gewinnanteile (echter) stiller Gesellschafter bzw nach Art eines stillen Gesellschafters an einem inländischen Unternehmen Einkünfte iSd §§ 40 und 42 ImmoInvFG, wenn Immobilien im Inland gelegen sind Veräußerung von Beteiligungen an inländischen Kapitalgesellschaften (ab 1% innerhalb der letzten fünf Kalenderjahre) |
| Vermietung und Verpachtung | <ul style="list-style-type: none"> inländisches unbewegliches Vermögen inländische Sachbegriffe in inländischen Betriebsstätten verwertete Rechte |
| Sonstige Einkünfte ³⁾ | <ul style="list-style-type: none"> Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen iSd § 30 EStG, soweit es sich um inländische Grundstücke handelt |

¹⁾ Durch das AbgÄG 2003 wurde die **beschränkte Steuerpflicht für Zinsenzahlungen und Lizenzgebührenezahlungen („Export von Zinsenzahlungen bzw Lizenzgebührenezahlungen“)**, die **verbundenen Unternehmen oder Betriebsstätten in der EU** gezahlt oder geschuldet werden, bei Erfüllung der Voraussetzungen des § 99a EStG **aufgehoben** (§ 98 Abs 2 EStG). Durch die Einführung des § 99a EStG wurde die **Zinsen-Lizenz-Richtlinie** der EU umgesetzt (ab Veranlagung 2004).

Voraussetzungen:

- Unmittelbare Mindestbeteiligung von 25% (Mutter, Tochter, Schwester in der EU) für mindestens 1 Jahr zum Zeitpunkt der Zahlung;
- EU-Ansässigkeitsbestätigung im Zeitpunkt der Zahlung.

2) Ab 1.1.2017: Von der beschränkten Steuerpflicht ausgenommen sind

- **(Stück)Zinsen**, die *nicht von natürlichen Personen* erzielt werden;
- **(Stück)Zinsen**, die von **Personen** erzielt werden, die **in einem Staat ansässig** sind, mit dem ein **automatischer Informationsaustausch besteht**, wobei die Begründung der Ansässigkeit in einem solchen Staat dem Abzugsverpflichteten durch Vorlage einer Ansässigkeitsbescheinigung nachzuweisen ist;
- **(Stück)Zinsen**, die **in Ausschüttungen gemäß § 186 Abs 1 des Investmentfondsgesetzes 2011** oder **in ausschüttungs-gleichen Erträgen gemäß § 186 Abs 2 Z 1 des Investmentfondsgesetzes 2011** oder **§ 40 Abs 1 des Immobilien-Investmentfondsgesetzes enthalten** sind, sofern das den §§ 186 oder 188 des Investmentfondsgesetzes 2011 bzw §§ 40 oder 42 des Immobilien-Investmentfondsgesetzes unterliegende Gebilde direkt oder indirekt höchstens 15% seines Vermögens in Wirtschaftsgüter angelegt hat, deren Erträge inländische Zinsen sind (§ 98 Abs 1 Z 5 letzter Satz EStG idF EU-AbgÄG 2016 und JStG 2018).

Bis 31.12.2016: Von der beschränkten Steuerpflicht ausgenommen sind

- **Zinsen**, die **nicht von natürlichen Personen** erzielt werden,
- **Zinsen**, die **von Personen** erzielt werden, die in den **Anwendungsbereich des EU-QuStG** fallen, und
- **Zinsen, deren Schuldner weder Wohnsitz noch Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat, noch eine inländische Zweigstelle** eines ausländischen Kreditinstitutes ist (§ 98 Abs 1 Z 5 letzter Satz EStG idF 2. AbgÄG 2014).

3) Neben den Einkünften aus privaten Grundstücksveräußerungen iSd § 98 Abs 1 Z 7 EStG sind auch für Grundstücksveräußerungen im Rahmen der Einkünfte iSd § 98 Abs 1 Z 1 bis 3 EStG die Regelungen hinsichtlich des besonderen Steuersatzes (§ 30a EStG), der Entrichtung der Immobilienertragsteuer (§ 30b EStG) sowie der Mitteilung und Selbstberechnung durch den Parteienvertreter (§ 30c EStG) anzuwenden (siehe § 98 Abs 4 EStG). Folglich unterliegen auch Einkünfte aus der Veräußerung eines einem ausländischen Betrieb zugehörigen, inländischen Grundstücks grundsätzlich dem besonderen Steuersatz von 25% bzw 30% bei Veräußerungen nach dem 31.12.2015 (vgl EStR 2000 Rz 7985).

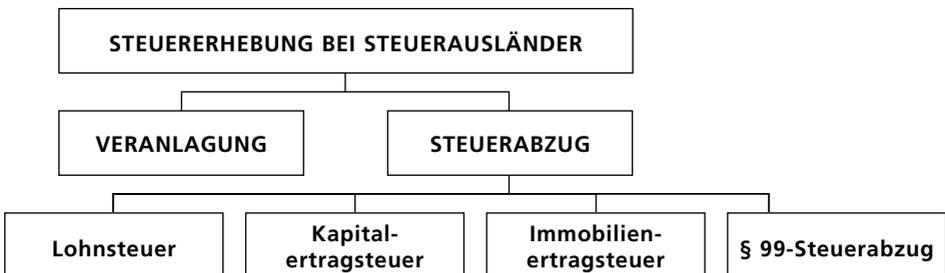
Quelle: Übersicht (adaptiert) entnommen aus *Loukota, Österreichs Außensteuerrecht* (2002) Rz 62.

Die **beschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auch auf nachträgliche Einkünfte** iSd § 32 Abs 1 Z 2 EStG (zB der nach Betriebsbeendigung unter Aufgabe des inländischen Wohnsitzes erfolgende Eingang abgeschriebener Forderungen oder der Ausfall nicht abgeschriebener Forderungen) einschließlich nachzuversteuernder oder rückzuzahlender Beträge aus Vorjahren, in denen unbeschränkte oder beschränkte Steuerpflicht nach § 98 Abs 1 EStG bestanden hat (§ 98 Abs 3 EStG idF BBG 2007; ab der Veranlagung 2007).

2. STEUERERHEBUNG BEI BESCHRÄNKT STEUERPFLICHTIGEN

Die Einkommensteuer wird entweder durch **Steuerabzug** (Lohnsteuer iSd § 70 EStG, KEST iSd § 93 EStG oder § 99-Steuerabzug/„Ausländersteuer“, ImmoEst iSd § 30a EStG) **oder** im **Veranlagungs-weg** nach der Regelung des § 102 EStG erhoben. Sieht man vom Fall der Veranlagung von Steuerländern mit ihren inländischen Betrieben und einigen anderen Sonderfällen ab, dann ist die inländische Einkommensteuerpflicht mit dem Steuerabzug abgegolten, sodass keine Einbeziehung der abzugspflichtigen Einkünfte in die Steuerveranlagung erfolgt.

Ab der Veranlagung 2005 besteht in allen Fällen des Steuerabzuges – in denen nicht ohnedies eine Pflichtveranlagung vorzunehmen ist – ein **Recht auf Antragsveranlagung**.



**3. BESCHRÄNKTE STEUERPF LICHT UND § 99-ABZUGSTEUER
(BRUTTO- UND NETTOBESTEUERUNG)**

3.1. Bruttobesteuerung (§ 99 Abs 2 Z 1 EStG)

Die Abzugsteuer gemäß § 99 EStG beträgt generell **20% der Einnahmen** (einschließlich aller Kostenersätze und Sachbezüge jedoch abzüglich der Umsatzsteuer) **ohne** Berücksichtigung von **Ausgaben** (abgesehen vom Fall des § 99 Abs 1 Z 2 EStG); bei Einkünften gemäß § 99 Abs 1 Z 6 und 7 EStG jedoch **27,5%** (für Zuflüsse ab 1.1.2016; davor 25%) (vgl § 100 Abs 1 EStG idF StRefG 2015/2016 und AbgÄG 2015; siehe auch EStR 2000 Rz 8600).

Für den Steuerabzug ist belanglos, ob Entgeltteile direkt dem beschränkt Steuerpflichtigen oder in seinem Auftrag an Dritte (**Kostenübernahmevertrag**) ausgezahlt werden. Für die Einbeziehung von Entgeltteilen in die Bemessungsgrundlage ist maßgeblich, ob in wirtschaftlicher Betrachtungsweise Leistungsbeziehungen zwischen dem beschränkt Steuerpflichtigen und dem Dritten oder zwischen dem Schuldner der Einkünfte und dem Dritten bestehen (vgl EStR 2000 Rz 8006a).

Die **vom Schuldner übernommene Abzugsteuer** unterliegt als weiterer Vorteil ebenfalls dem Steuerabzug (gilt auch für die Nettobesteuerung).

Ist der **Schuldner der Abzugsteuer** (§ 100 Abs 2 erster Satz EStG) – also der Empfänger der Einkünfte – eine **Körperschaft** iSd § 1 Abs 1 KStG, kann in den Fällen des § 99 Abs 1 Z 6 und 7 EStG die **Abzugsteuer in Höhe der Steuersätze** gemäß § 100 Abs 1a Z 1 EStG einbehalten werden (vgl § 100 Abs 1a Z 2 EStG idF AbgÄG 2023):

| | |
|--------------------------------------|------------|
| Zufluss bis Kalenderjahr 2022 | 25% |
| Zufluss Kalenderjahr 2023 | 24% |
| Zufluss ab Kalenderjahr 2024 | 23% |

3.2. Nettobesteuerung (§ 99 Abs 2 Z 2 EStG)

Für **zugeflossene Einkünfte ab dem 24.5.2007** besteht neben der Bruttobesteuerung die **Möglichkeit** (keine Verpflichtung!) **zur Nettobesteuerung** (Berücksichtigung von mit den Einnahmen unmittelbar zusammenhängenden Ausgaben). Ist der **Empfänger** der Einkünfte eine **natürliche Person**, gelten folgende **Steuersätze für die Abzugsteuer** (vgl § 100 Abs 1 zweiter Satz EStG idF AbgÄG 2023 und § 124b Z 432 EStG):

| | |
|--|--|
| Zufluss bis 31.12.2015 | 35% |
| Zufluss ab 1.1.2016 bis 30.6.2023 | 25% |
| Zufluss ab 1.7.2023 | 20% bis € 20.000 im Kalenderjahr; 25% für den übersteigenden Teil |

Ist der **Schuldner der Abzugsteuer** (§ 100 Abs 2 erster Satz EStG) – also der Empfänger der Einkünfte – eine **Körperschaft** iSd § 1 Abs 1 KStG, kann in den Fällen des § 99 Abs 2 Z 2 EStG die **Abzugsteuer in Höhe folgender Steuersätze** einbehalten werden (vgl § 100 Abs 1a Z 1 EStG idF AbgÄG 2023):

| | |
|--------------------------------------|------------|
| Zufluss bis Kalenderjahr 2022 | 25% |
| Zufluss Kalenderjahr 2023 | 24% |
| Zufluss ab Kalenderjahr 2024 | 23% |

Vorteilhaftigkeitsvergleich: Sofern die Einkünfte € 20.000 nicht übersteigen und abziehbare Ausgaben vorliegen, führt die **Nettobesteuerung im Vergleich zur Bruttobesteuerung** jedenfalls zu einer geringeren Abzugsteuer. Übersteigen die Einkünfte € 20.000, hängt es von der Höhe der Einkünfte ab, ab welchem Betrag an abziehbaren Ausgaben die Nettobesteuerung günstiger ist (vgl EStR 2000 Rz 8006).

Die **Nettobesteuerung setzt voraus, dass**

- der Empfänger der Einnahmen in der EU oder dem EWR ansässig ist und
- dem Abzugsverpflichteten die unmittelbar mit den Einnahmen (Betriebseinnahmen) zusammenhängenden Ausgaben (Betriebsausgaben, Werbungskosten) vor dem Zufließen der Einkünfte schriftlich mitgeteilt hat (zB Reise-/Unterkunftskosten) (vgl EStR 2000 Rz 8006b).

Der **Abzugsverpflichtete kann die Ausgaben berücksichtigen, muss es aber nicht**; der **Abzugsverpflichtete haftet** nach § 100 Abs 2 EStG für die Richtigkeit des Steuerabzuges! Sollte der Abzugsverpflichtete die mitgeteilten Ausgaben nicht abziehen, steht dem beschränkt Steuerpflichtigen ein Veranlagungsverfahren jedenfalls offen.

Die **Nettobesteuerung ist unzulässig** („Sicherungseinrichtung“), **wenn**

- der Empfänger der als Ausgaben geltend gemachten Beträge *beschränkt* steuerpflichtig ist,
- die Ausgaben beim Empfänger € 2.421 (2024: € 2.331; 2023: € 2.126; bis 2022: € 2.000) übersteigen und
- die steuerliche Erfassung zur inländischen Besteuerung beim Empfänger nicht ausreichend sichergestellt ist (zB für die Gagen, die ein ausländisches Theater an die ausländischen Künstler bezahlt) (vgl EStR 2000 Rz 8006f).

Tipp

Auf Grund des hohen administrativen Aufwands und des Haftungsrisikos für den „Abzugsberechtigten“ bei Anwendung der Nettoabzugsbesteuerung ist die Bruttoabzugsbesteuerung für den „Abzugsberechtigten“ die sicherere und empfehlenswertere Variante!

4. DBA-STEUFREIE EINKÜNFTE UND DIE VERPFLICHTUNG ZUR ABGABE EINER STEUERERKLÄRUNG

Der **wesentliche Inhalt von DBAs** liegt darin, bei grenzüberschreitender Einkünfteerzielung die **Besteuerungsrechte zwischen den beiden Vertragsstaaten aufzuteilen**. In dieser Hinsicht derogieren die Abkommen als „lex specialis“ den entgegenstehenden inländischen Steuerrechtsnormen (VwGH 28.6.1963, 2312/61, 17.12.1975, 1037/75, BFH 18.9.1968, I R 56/67). Über diese Abgrenzung der Steuerhoheit durch Zuteilung der Steuergüter gehen die durch die DBAs bewirkten Einschränkungen der nationalen Steuerrechte grundsätzlich nicht hinaus (VfGH 11.3.1965, B 210, 211/1964).

Daher **greifen DBAs grundsätzlich auch nicht in verfahrensrechtliche Fragen ein**, wie etwa die Frage unter welchen Gegebenheiten der Steuerpflichtige zur Abgabe einer Steuererklärung verpflichtet ist. Dies richtet sich daher ausschließlich nach inländischem Recht und zwar sowohl bei unbeschränkt wie auch bei beschränkt Steuerpflichtigen.

Gemäß § 42 Abs 2 EStG besteht für beschränkt Steuerpflichtige die Verpflichtung zur Abgabe einer Steuererklärung, wenn die gemäß § 102 EStG zur Einkommensteuer zu veranlagenden Einkünfte mehr als € 2.421 (2024: € 2.331; 2023: € 2.126; bis 2022: € 2.000) betragen. Das Gesetz sieht keine Ausnahme von dieser Erklärungsverpflichtung vor, wenn die nach § 102 EStG veranlagungspflichtigen Einkünfte durch ein DBA von der Besteuerung freigestellt sein können.

Hinzurechnungsbetrag

Die Einkommensteuer ist bei *beschränkt* Steuerpflichtigen gemäß § 33 Abs 1 EStG mit der Maßgabe zu berechnen, dass dem Einkommen ein Betrag von € 10.888 (2024: € 10.486; 2023: € 9.567; bis 2022: € 9.000) hinzuzurechnen ist. Beim Steuerabzug vom Arbeitslohn angesetzte Absetzbeträge sind zu berücksichtigen (§ 102 Abs 3 EStG).

EAS 3322 lässt erkennen, dass **Eigenbeurteilungen der Rechtsfolgen eines Doppelbesteuerungsabkommens** durch den Steuerpflichtigen **nicht schlechthin der Kontrolle durch die Abgabenbehörde entzogen werden dürfen**.

Andererseits ist einzuräumen, dass eine **undifferenzierte Umsetzung dieser Rechtslage nicht sinnvoll administrierbar wäre**. Denn diesfalls müssten zB in den tausenden Fällen von kurzfristigen Dienstnehmerentsendungen nach Österreich Steuernummern vergeben und Steuererklärungen eingereicht werden, sobald die auf die Entsendungszeit entfallenden Einkünfte den Schwellenwert von € 2.421 (2024: € 2.331; 2023: € 2.126; bis 2022: € 2.000) überschreiten. Und dies müsste auch dann geschehen, wenn zweifelsfrei von vornherein erkennbar ist, dass auf Grund der „183-Tage-Klausel“ von DBAs damit keine inländische Steuerleistung verbunden sein wird. Es kann daher bereits EAS 1757 so verstanden werden, dass in den Fällen von DBA-steuerfreien Dienstnehmerentsendungen keine Einkommensteuererklärungen einzureichen sind.

In EStR 2000 Rz 7548 wird im Übrigen unter den dort genannten Voraussetzungen bei den **bloß kraft inländischem Zweitwohnsitz unbeschränkt Steuerpflichtigen** aus den bereits in EAS 1459 angesprochenen Verwaltungsvereinfachungsgründen **keine Erklärungsabgabe** mehr gefordert.

Seitens des BMF bestehen daher derzeit auch **im Fall der beschränkt Steuerpflichtigen keine Bedenken, wenn eine Erklärungsabgabe in Fällen unterlassen wird**, in denen mit einer

an Sicherheit grenzenden Wahrscheinlichkeit erkennbar ist, **dass einer Erklärungsabgabe im Hinblick auf die Auswirkungen von DBAs keine fiskalisch sinnvolle Bedeutung mehr zukommt**. Dies kann angenommen werden, wenn

- die Steuerfreistellungsverpflichtung in Österreich aus dem Abkommen unzweifelhaft ableitbar ist,
 - wenn diese Rechtsfolge weiters korrespondierend von beiden Vertragsstaaten wahrgenommen wird und
 - wenn dies durch einen Besteuerungsnachweis im ausländischen Staat bei Bedarf dokumentierbar ist.
- Fälle von Doppelnichtbesteuerung bedürfen aber jedenfalls einer abgabenbehördlichen Nachprüfungsmöglichkeit.** Dies gilt auch in Fällen, in denen die Rechtsfolgen eines DBA nicht völlig zweifelsfrei gegeben sind, wie etwa in dem in EAS 3322 behandelten Fall.

ESTr 2000 Rz 7548 – Erklärungspflicht bei Doppelwohnsitz

Es bestehen keine Bedenken, wenn kraft inländischen Zweitwohnsitzes *unbeschränkt* Steuerpflichtige, die in einem DBA-Partnerstaat Österreichs ansässig sind und bei denen die Voraussetzungen der Zweitwohnsitzverordnung nicht zutreffen, unter folgenden Voraussetzungen keine inländische Einkommensteuererklärung abgeben:

- Sie erzielen weder inländische Einkünfte im Sinn des § 2 Abs 3 Z 1 bis 3 EStG noch andere inländische Einkünfte von mehr als insgesamt € 2.421 (2024: € 2.331; 2023: € 2.126; bis 2022: € 2.000),
- sie besitzen eine von der Steuerverwaltung des DBA-Partnerstaates ausgestellte Ansässigkeitsbescheinigung und
- sie können den Nachweis erbringen, dass ihr Welteinkommen im DBA-Partnerstaat steuerlich erfasst wird.

Quelle: BMF-010221/0387-IV/4/2013 (EAS 3329) vom 2.7.2013 und *Fuchs*, AFS 6/2013, 208 f.

Bendlinger

Auslandsentsendungen

in der Praxis des internationalen Steuer- und Sozialversicherungsrechts

Wien 2024 | 4., neu bearbeitete Auflage
Preis € 108,- | Seiten 716
BestNr. 80019004 | ISBN 978-3-7007-8351-0



JETZT BESTELLEN!
shop.lexisnexus.at

Ab 40 Euro Bestellwert versandkostenfrei innerhalb von Österreich

5. DOPPELBESTEUERUNGSABKOMMEN (DBA) UND SONSTIGE ABKOMMEN

Österreich hat mit folgenden Staaten ein Doppelbesteuerungsabkommen auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und/oder vom Vermögen abgeschlossen:

| | | | | |
|---------------------------|-------------------------------|----------------------|------------------------------------|--------------------------------------|
| Ägypten (VAR) | Finnland | Kosovo | Niederlande | Tadschikistan |
| Albanien | Frankreich | Kroatien | Norwegen | Taiwan |
| Algerien | Georgien | Kuba | Pakistan | Thailand |
| Argentinien ¹⁾ | Griechenland | Kuwait | Philippinen | Tschechische Republik |
| Armenien | Großbritannien und Nordirland | Lettland | Polen | Tunesien |
| Aserbajdschan | Hongkong | Libyen ²⁾ | Portugal | Türkei |
| Australien | Indien | Liechtenstein | Rumänien | Turkmenistan |
| Bahrein | Indonesien | Litauen | Russische Föderation ³⁾ | Ukraine |
| Barbados | Iran | Luxemburg | San Marino | Ungarn |
| Belgien | Irland | Malaysia | Saudi Arabien | USA |
| Belize | Island | Malta | Schweden | Usbekistan |
| Bosnien und Herzegowina | Israel | Marokko | Schweiz | Venezuela |
| Brasilien | Italien | Mazedonien | Serbien | Vereinigte Arabische Emirate |
| Bulgarien | Japan | Mexiko | Singapur | Vietnam |
| Chile | Kanada | Moldau | Slowakei ⁴⁾ | Weißrussland (Belarus) ⁵⁾ |
| China | Kasachstan | Mongolei | Slowenien | Zypern |
| Dänemark | Katar | Montenegro | Spanien | |
| Deutschland | Kirgisistan | Nepal | Südafrika | |
| Estland | Korea (Südkorea) | Neuseeland | Syrien ²⁾ | |

¹⁾ Gekündigt mit Wirkung 1.1.2009 (BGBl III 2008/80); neues DBA am 6.12.2019 unterzeichnet.

²⁾ Lediglich unterzeichnet.

³⁾ Teilweise Suspendierung des DBA durch Russland; DBA mit Wirksamkeit ab 7.12.2023 teilweise ausgesetzt (BGBl III 2023/200).

⁴⁾ DBA mit der vormaligen Tschechoslowakei anwendbar.

⁵⁾ Teilweise Suspendierung des DBA durch Belarus; DBA mit Wirksamkeit ab 28.6.2024 bis 31.12.2026 teilweise ausgesetzt (BGBl III 2024/100).

Österreich hat mit folgenden Staaten ein Doppelbesteuerungsabkommen auf dem Gebiete der Nachlass-, Erbschafts- und/oder Schenkungssteuern abgeschlossen:

| | | |
|------------------------------|------------------------|----------------------|
| Deutschland ^{1) 2)} | Polen ¹⁾ | Ungarn ¹⁾ |
| Frankreich | Schweden ¹⁾ | USA |
| Liechtenstein ¹⁾ | Schweiz ¹⁾ | |
| Niederlande | Tschechische Republik | |

¹⁾ Nicht auf dem Gebiete der Schenkungssteuern.

²⁾ Gekündigt mit Wirkung 1.1.2008 (BGBl III 2007/116). Am 6.11.2008 wurde ein Abkommen zur vorübergehenden Weitergeltung des Abkommens auf Erbfälle, in denen der Erblasser nach dem 31.12.2007 und vor dem 1.8.2008 verstorben ist, unterzeichnet; das Abkommen wurde am 13.10.2009 mit BGBl III 2009/115 verlautbart.

Österreich bzw die EG hat mit folgenden Staaten ein Abkommen über die Besteuerung von Zinserträgen abgeschlossen:

| | | |
|------------------------|---------------|--------------------------|
| Andorra | Guernsey | Montserrat |
| Anguilla | Isle of Man | Niederländische Antillen |
| Aruba | Jersey | San Marino |
| British Virgin Islands | Liechtenstein | Schweiz |
| Cayman Islands | Monaco | Turks and Caicos Islands |

Österreich hat mit folgenden Staaten ein Abkommen über den Informationsaustausch in Steuersachen abgeschlossen (TIEA):

| | | |
|-------------------------|-------------------------|--|
| Andorra ¹⁾ | Jersey ³⁾ | St. Vincent & die Grenadinen ⁵⁾ |
| Gibraltar ¹⁾ | Mauritius ⁴⁾ | |
| Guernsey ²⁾ | Monaco ¹⁾ | |

¹⁾ Ab 1.1.2011 anwendbar.

⁴⁾ Ab 1.1.2016 anwendbar.

²⁾ Ab 1.1.2015 anwendbar.

⁵⁾ Ab 1.1.2012 anwendbar.

³⁾ Ab 1.1.2014 anwendbar.

Österreich hat mit folgenden Staaten und Territorien ein Abkommen über eine „Umfassende Amtshilfe im Bereich Steuern vom Einkommen“ abgeschlossen (ab 1.1.2025 – keine Änderungen zum Vorjahr):

Ägypten, Albanien, Algerien, Andorra, Anguilla, Antigua und Barbuda, Argentinien, Armenien, Aruba, Aserbaidshan, Australien, Bahamas, Bahrain, Barbados, Belarus¹⁾, Belgien, Belize, Benin, Bermuda, Bosnien-Herzegowina, Botsuana, Brasilien, Britische Jungferninseln, Brunei, Bulgarien, Burkina Faso, Chile, China (Volksrepublik), Cook Inseln, Costa Rica, Curaçao, Dänemark, Deutschland, Dominica, Dominikanische Republik, Ecuador, El Salvador, Estland, Eswatini, Färöer-Inseln, Finnland, Frankreich, Georgien, Ghana, Gibraltar, Grenada, Griechenland, Großbritannien, Grönland, Guatemala, Guernsey, Hongkong, Indien, Indonesien, Irland, Island, Isle of Man, Israel, Italien, Jamaika, Japan, Jersey, Jordanien, Kaimaninseln, Kamerun, Kanada, Kap Verde, Kasachstan, Katar, Kenia, Kolumbien, Korea (Republik), Kosovo, Kroatien, Kuwait, Lettland, Libanon, Liberia, Liechtenstein, Litauen, Luxemburg, Macao, Malaysia, Malediven, Malta, Marokko, Marshall Inseln, Mauretanien, Mauritius, Mexiko, Moldau, Monaco, Mongolei, Montenegro, Montserrat, Namibia, Nauru, Neuseeland, Niederlande, Nigeria, Niue, Nordmazedonien, Norwegen, Oman, Pakistan, Panama, Papua-Neuguinea, Paraguay, Peru, Philippinen, Polen, Portugal, Ruanda, Rumänien, Russland¹⁾, Samoa, San Marino, Saudi-Arabien, Schweden, Schweiz, Senegal, Serbien, Seychellen, Singapur, Sint Maarten, Slowakische Republik, Slowenien, Spanien, St. Kitts und Nevis, St. Lucia, St. Vincent und die Grenadinen, Südafrika, Tadschikistan, Taiwan (Chinesisches Taipei), Thailand, Tschechische Republik, Tunesien, Türkei, Turkmenistan, Turks- und Caicosinseln, Uganda, Ukraine, Ungarn, Uruguay, Vanuatu, Venezuela, Vereinigte Arabische Emirate, Vereinigte Staaten von Amerika, Vietnam und Zypern.

¹⁾ Österreich tauscht mit Belarus und Russland seit März 2022 keine Informationen aus.

Hinweis

Das österreichische Steuerrecht verlangt in einigen Fällen das Vorliegen einer „umfassenden“ Amtshilfe (zB bei der Verlustnachversteuerung gemäß § 2 Abs 8 EStG, der Spendenbegünstigung gemäß § 4a EStG oder der Befreiung für Beteiligungserträge gemäß § 10 Abs 1 Z 6 KStG). Zur Klarstellung der Frage, gegenüber welchen Staaten oder Territorien Rechtsbeziehungen über eine „umfassende“ Amtshilfe bestehen, wird vom BMF jährlich diese Staatenliste kundgemacht.

Hinweis

Der Begriff „umfassende“ Amtshilfe wird seitens des BMF im Sinn des „großen“ Informationsaustausches („große Auskunftsklauseln“) verstanden, der somit über den Umfang der für die reine Abkommensanwendung erforderlichen Informationen hinausgeht. Als hierfür maßgebliche Rechtsgrundlagen kommen derzeit die Amtshilferichtlinie (RL 2011/16/EU), das multilaterale Amtshilfeabkommen, DBA-Auskunftsklauseln bzw Abkommen über den Informationsaustausch (Tax Information Exchange Agreements – TIEA) in Betracht.

Quelle: BMF-Information vom 9.12.2024, 2024-0.853.922.

(Multilaterales) Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen:

ab 1.1.2015 (BGBl III 2014/193 idF BGBl III 2018/226)

Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft über die Zusammenarbeit in den Bereichen Steuern und Finanzmarkt:

ab 1.1.2013 (BGBl III 2012/192) bis 31.12.2016 (BGBl III 2017/6)

Abkommen zwischen der Republik Österreich und dem Fürstentum Liechtenstein über die Zusammenarbeit im Bereich der Steuern:

ab 1.1.2014 (BGBl III 2013/301 idF BGBl III 2017/9)

Abkommen zwischen der Republik Österreich und den Vereinigten Staaten von Amerika über die Zusammenarbeit für eine erleichterte Umsetzung von FATCA:

ab 9.12.2014 (BGBl III 2015/16)

Mehrseitiges Übereinkommen zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Maßnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (MLI):

Anwendbarkeit abhängig vom jeweiligen Abkommen (BGBl III 2018/93 idF BGBl III 2023/168)

Österreich hat mit folgenden Staaten ein Doppelbesteuerungsabkommen mit Diskriminierungsverbot abgeschlossen:

Ägypten, Albanien, Algerien, Armenien, Aserbaidschan, Bahrain, Barbados, Belize, Bosnien-Herzegowina (ab 2012), Brasilien, Chile (ab 2016), China, Georgien, Großbritannien (ab 2021), Hongkong (ab 2012), Indien, Indonesien, Island (ab 2017), Iran, Israel, Japan, Kanada, Kasachstan, Katar (ab 2013), Kirgisistan, Korea, Kosovo (ab 2019), Kuba, Kuwait, Malaysia, Marokko, Mazedonien, Mexiko, Moldau, Mongolei, Montenegro (ab 2016), Nepal, Neuseeland, Pakistan, Philippinen, Russische Föderation (suspendiert ab 6.12.2023, wirksam ab 7.12.2023), San Marino, Schweiz, Serbien, Singapur, Südafrika, Tadschikistan, Taiwan (ab 2015), Thailand, Tunesien, Türkei, Turkmenistan (ab 2017), Ukraine, USA, Usbekistan, VAE, Venezuela, Vietnam, Weißrussland.

Quelle: LStR 2002 Rz 7a

Automatischer Informationsaustausch über Finanzkonten nach § 91 GMSG – Liste der teilnehmenden Staaten zum 1.5.2024

Zur Klarstellung, welche Staaten und Territorien zwecks automatischen Austausches von Informationen über Finanzkonten im **Kalenderjahr 2024** als teilnehmende Staaten nach § 91 GMSG gelten, wurde vom BMF nachstehende Liste kundgemacht (Änderungen ab 1.5.2024 *kursiv* bzw nicht mehr erwähnt)¹⁾:

Albanien, Andorra, Anguilla, Antigua und Barbuda, Argentinien, Aruba, Aserbaidschan, Australien, Bahamas, Bahrain, Barbados, Belgien, Belize, Bermuda, Brasilien, Britische Jungferninseln, Brunei Darussalam, Bulgarien, Cayman Islands, Chile, China, Cook Inseln, Costa Rica, Curaçao, Dominica, Ecuador, Dänemark, Deutschland, Estland, Färöer Inseln, Finnland, Frankreich²⁾, Ghana, Gibraltar, Grenada, Griechenland, Grönland, Guernsey, Hongkong, Indien, Indonesien, Irland, Island, Israel, Isle of Man, Italien, Jamaika, Japan, Jersey, Kanada, Kasachstan, Katar, Kenia, Kolumbien, Korea (Republik), Kroatien, Kuwait, Lettland, Libanon, Liechtenstein, Litauen, Luxemburg, Macau, Malaysia, Malediven, Malta, Marshall-Inseln, Mauritius, Mexiko, Monaco, Montserrat, Nauru, Neukaledonien, Neuseeland, Niederlande³⁾, Nigeria, Niue, Norwegen, Oman, Pakistan, Panama, Peru, Polen, Portugal, Rumänien, Russland⁴⁾, Saint Kitts und Nevis, Saint Lucia, Saint Vincent und die Grenadinen, Samoa, San Marino, Saudi Arabien, Schweden, Schweiz, Seychellen, Singapur, Sint Maarten, Slowakei, Slowenien, Spanien⁵⁾, Südafrika, Thailand, Tschechische Republik, Türkei, Turks und Caicos Inseln, Ungarn, Uruguay, Vanuatu, Vereinigte Arabische Emirate, Vereinigtes Königreich und Zypern.

¹⁾ Im Gegensatz zur Info des BMF vom 21.6.2023, 2023-0.415.373, und im Einklang mit der Verordnung des Bundesministers für Finanzen zu § 91 Z 2 GMSG über die Liste der teilnehmenden Staaten, BGBl II 2024/124, gelten folgende Staaten für den Meldezeitraum 2023 nicht als teilnehmende Staaten: Georgien, Liberia, Marokko, Moldau, Montenegro, Uganda und Ukraine. Als teilnehmende Staaten gelten nur Staaten, die auf der Grundlage des Übereinkommens über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen, BGBl III 2014/193, die Mehrseitige Vereinbarung zwischen den zuständigen Behörden über den automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten, BGBl III 2017/182, unterzeichnet haben und mit denen Österreich in einem tatsächlichen Austauschverhältnis steht. Ein solches Austauschverhältnis liegt dann vor, wenn sowohl Österreich als auch der andere Staat in ihren Notifikationen gemäß § 7 der Mehrseitigen Vereinbarung einander gegenseitig als Austauschpartner anführen.

²⁾ Einschließlich Französisch-Guayana, Guadeloupe, Martinique, Mayotte, Réunion, Sankt Bartholomäus und St. Martin.

³⁾ Einschließlich Bonaire, Saba und Sint Eustacius.

⁴⁾ Mit Stand vom 23.3.2022 ist der Informationsaustausch mit Russland aufgrund des Übereinkommens über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen (Amtshilfekonvention) suspendiert.

⁵⁾ Einschließlich Kanarische Inseln.

Für den **Meldezeitraum 2023** sind die gesammelten Informationen gemäß § 4 Abs 2 und Abs 3 GMSG für folgende Staaten an das Finanzamt zu übermitteln (Änderungen ab 1.5.2024 *kursiv* bzw nicht mehr erwähnt)¹⁾:

Albanien, Andorra, Argentinien, Aruba, Aserbaidschan, Australien, Barbados, Brasilien, Belgien, Bulgarien, Chile, China, Cook Inseln, *Costa Rica*, Curaçao, Dänemark, Deutschland, Ecuador, Estland, Färöer Inseln, Finnland, Frankreich²⁾, Ghana, Gibraltar, Grenada, Griechenland, Grönland, Guernsey, Hongkong, Indien, Indonesien, Irland, Island, Isle of Man, Israel, Italien, Jamaika, Japan, Jersey, Kanada, Kasachstan, *Kenia*, Kolumbien, Korea (Republik), Kroatien, Lettland, Liechtenstein, Litauen, Luxemburg, Malaysia, Malediven, Malta, Mauritius, Mexiko, Monaco, Neuseeland, Niederlande³⁾, Nigeria, Norwegen, Pakistan, Panama, Peru, Polen, Portugal, Russland⁴⁾, Rumänien, *Saint Kitts und Nevis*, Saint Lucia, San Marino, Saudi Arabien, Schweden, Schweiz, Seychellen, Singapur, Slowakei, Slowenien, Spanien⁵⁾, Südafrika, *Thailand*, Tschechische Republik, Türkei, Ungarn, Uruguay, Vereinigtes Königreich und Zypern.

¹⁾ Für den Meldezeitraum 2023 ist Antigua und Barbuda weggefallen.

²⁾ Einschließlich Französisch-Guayana, Guadeloupe, Martinique, Mayotte, Réunion, Sankt Bartholomäus und St. Martin.

³⁾ Einschließlich Bonaire, Saba und Sint Eustacius.

⁴⁾ Mit Stand vom 23.3.2022 ist der Informationsaustausch mit Russland aufgrund des Übereinkommens über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen (Amtshilfekonvention) suspendiert. Dessen ungeachtet sind die gesammelten Informationen an das Finanzamt zu übermitteln. Ob die Informationen im September 2024 tatsächlich an Russland weitergeleitet werden oder nicht, hängt von den weiteren politischen Entwicklungen ab.

⁵⁾ Einschließlich Kanarische Inseln.

Hinweis

Diese BMF-Information listet alle Staaten und Territorien auf, welche für den Meldezeitraum 2023 zwecks automatischen Austausches von Informationen über Finanzkonten als teilnehmende Staaten nach § 91 GMSG gelten, und führt darüber hinaus jene Staaten und Territorien an, für die im Kalenderjahr 2024 Informationen gemäß § 4 GMSG an das zuständige Finanzamt übermittelt werden müssen.

Hinweis

Als teilnehmende Staaten gelten einerseits sämtliche Mitgliedstaaten der Europäischen Union (§ 91 Z 1 GMSG; vgl Richtlinie 2011/16/EU idF Richtlinie 2014/107/EU), andererseits Staaten und Territorien, die in § 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen zu § 91 Z 2 GMSG über die Liste der teilnehmenden Staaten, BGBl II 2024/124, angeführt sind (§ 91 Z 2 GMSG), sowie jene Staaten und Territorien, mit denen die EU gesonderte Abkommen über den Austausch von Informationen über Finanzkonten abgeschlossen hat und die in einer von der Europäischen Kommission veröffentlichten Liste angeführt sind (§ 91 Z 3 GMSG).

Quelle: BMF-Information vom 30.5.2024, 2024-0.398.016.

EU-Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete für Steuerzwecke

Aufgrund von § 10a Abs 11 KStG idF COVID-19-StMG gilt eine Körperschaft jedenfalls als niedrigbesteuerter, wenn diese in einem Staat ansässig ist, der zum Abschlussstichtag dieses Wirtschaftsjahres in der Liste jener Drittländer geführt wird, die von den Mitgliedstaaten gemeinsam als nicht kooperierende Länder eingestuft worden sind.

Mit Stand 8.10.2024 sind folgende Staaten auf dieser Liste: Amerikanische Jungferninseln, Amerikanisch-Samoa, Anguilla, Fidschi, Guam, Palau, Panama, Russland, Samoa, Trinidad und Tobago, Vanuatu.

Quelle: KStR 2013 Rz 1248aw und <https://www.consilium.europa.eu/de/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/#countries>

Gruber-Risak/Helme/Obrecht

Introduction to Austrian Labour Law

Wien 2023
Ladenpreis € 29,-
Hörerscheinpreis € 23,20 *
Seiten 164
BestNr. 97170001
ISBN 978-3-7007-8824-9

*in Ihrer Buchhandlung oder ab Verlag





LexisNexis

Bestellung unter shop.lexisnexis.at

6. RANGFOLGE DER KRITERIEN ZUR BESTIMMUNG DER ANSÄSSIGKEIT iSd DBA

| Rangfolge der Kriterien zur Bestimmung der Ansässigkeit einer natürlichen Person ¹⁾ | |
|--|---|
| 1. | ständige Wohnstätte |
| 2. | Mittelpunkt der Lebensinteressen |
| 3. | gewöhnlicher Aufenthalt |
| 4. | Staatsangehörigkeit |
| 5. | andere Merkmale, die durch die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten in gegenseitigem Einvernehmen zu bestimmen sind |

¹⁾ Art 4 Abs 2 OECD-MA

Ist nach der Grundregel eine **andere als eine natürliche Person** in beiden Vertragsstaaten ansässig, so gilt sie als nur in dem Staat ansässig, in dem sich der **Ort ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung** befindet (Art 4 Abs 3 OECD-MA).

7. ZUTEILUNGSREGELN FÜR DIE STEUERN VOM EINKOMMEN NACH DEM OECD-MUSTERABKOMMEN

Die **Zuteilungsregeln** (Verteilungsnormen) lassen sich wie folgt systematisieren:

- Verteilungsnormen, die das **Besteuerungsrecht eines Vertragsstaates zur Gänze ausschließen** („complete distributive rules“): Diese Normen schließen Doppelbesteuerung bereits aus, sodass der Methodenartikel nicht zur Anwendung kommt. Sie sind in der nachfolgenden Aufstellung mit „**NUR**“ gekennzeichnet.
- Verteilungsnormen, die das **Besteuerungsrecht eines Vertragsstaates einschränken** („open distributive rules“): Diese Normen erfordern die Anwendung des Methodenartikels zur Vermeidung von Doppelbesteuerung. Sie sind in der nachfolgenden Aufstellung mit „**AUCH**“ gekennzeichnet.

Der folgende Überblick zeigt die **Grundstruktur der Zuteilungsregeln des OECD-MA**:

| Art | DBA-Einkünftegruppe – Norm | Steuerzuteilung an den | |
|------------|--|------------------------|---|
| | | Ansässigkeitsstaat | Quellenstaat |
| 6 | Unbewegliches Vermögen inkl. Land- und Forstwirtschaft – („auch“) | Entlastung | Belegenheit des unbeweglichen Vermögens |
| 7 Abs 1 | Unternehmensgewinne (Gewerbebetrieb und selbständige Arbeit) – („nur“) | Ansässigkeit | – |
| Abs 2 | Unternehmensgewinne aus Betriebsstätte im Quellenstaat – („auch“) | Entlastung | Betriebsstätte |
| 8 | Internationale Seeschifffahrt und Luftfahrt; Binnenschifffahrt – („nur“) | Geschäftsleitung | – |

| Art | DBA-Einkünftegruppe – Norm | Steuerzuteilung an den | |
|-------|---|---|-------------------------------|
| | | Ansässigkeitsstaat | Quellenstaat |
| 9 | <i>Verbundene Unternehmen</i> | <i>Fremdvergleich</i> | <i>Fremdvergleich</i> |
| 10 | Dividenden aus Quellenstaat – („auch“) | Ansässigkeit | Quellensteuer iHv 5%/15% |
| 11 | Zinsen aus Quellenstaat – („auch“) | Ansässigkeit | Quellensteuer iHv 10% |
| 12 | Lizenzgebühren aus Quellenstaat – („nur“) | Ansässigkeit | – |
| 13 | Veräußerungsgewinne | | |
| Abs 1 | • unbewegliches (Betriebs-)Vermögen im Quellenstaat – („auch“) | Entlastung | Belegenheit |
| Abs 2 | • bewegliches Betriebsvermögen im Quellenstaat – („auch“) | Entlastung | Betriebsstätte |
| Abs 3 | • International eingesetzte Seeschiffe und Luftfahrzeuge; Binnenschiffe – („nur“) | Geschäftsleitung | – |
| Abs 4 | • Anteile an Immobiliengesellschaften – („auch“) | Entlastung | Belegenheit |
| Abs 5 | • Übriges Vermögen (zB Veräußerung von Beteiligungen, Forderungen, Patenten) – („nur“) | Ansässigkeit | – |
| 15 | | | |
| Abs 1 | Nichtselbständige Arbeit – („auch“) | Entlastung | Tätigkeit |
| Abs 2 | Nichtselbständige Arbeit, wenn sich der Arbeitnehmer weniger als 183 Tage innerhalb eines Zeitraums von 12 Monaten (Steuerjahr oder variable 12-Monatsfrist beginnend mit Einreise) im Tätigkeitsstaat aufhält und die Bezüge weder von einem Arbeitgeber noch einer Betriebsstätte im Tätigkeitsstaat getragen werden – („nur“) | Ansässigkeit bei Erfüllung der Kriterien nach Abs 2 | – |
| 16 | Aufsichts- und Verwaltungsräte – („auch“) | Entlastung | Ansässigkeit der Gesellschaft |
| 17 | Künstler und Sportler – („auch“) | Entlastung | Tätigkeit (Durchgriff) |
| 18 | Private Ruhegehälter (Firmen- und Sozialversicherungspensionen) – („nur“) | Ansässigkeit | – |

| Art | DBA-Einkünftegruppe – Norm | Steuerzuteilung an den | |
|-------------|--|---|--------------|
| | | Ansässigkeitsstaat | Quellenstaat |
| 19 | Aktivbezüge und Ruhegehälter im öffentlichen Dienst – („nur“) | | |
| Abs 1 lit a | Aktivbezüge im öffentlichen Dienst | – | Kassenstaat |
| Abs 1 lit b | Aktivbezüge im öffentlichen Dienst, insbesondere wenn der Bedienstete Staatsangehöriger und Ansässiger des Tätigkeitsstaates ist | Ansässigkeit bei Erfüllung der Kriterien des Abs 1 lit b | – |
| Abs 2 lit a | Ruhegehälter im öffentlichen Dienst | – | Kassenstaat |
| Abs 2 lit b | Ruhegehälter im öffentlichen Dienst, wenn der Bedienstete Staatsangehöriger seines Tätigkeitsstaates ist | Ansässigkeit | – |
| 20 | Stipendien etc an Studenten, Praktikanten oder Lehrlinge – („nur“) | Ansässigkeit, sofern die Zahlungen nicht aus dem Quellenstaat stammen | – |
| 21 | Nicht besonders erwähnte Einkünfte – („nur“) | Ansässigkeit | – |

Hinweis: Art 6 bis Art 21 OECD-MA regelt die „Besteuerung des Einkommens“; Art 22 OECD-MA regelt die „Besteuerung des Vermögens“.

Quelle: Übersicht (adaptiert) entnommen aus *Bertl/Djanani/Eberhartinger/Kofler/Tumpel*, Handbuch der österreichischen Steuerlehre Bd V – Internationale Steuerplanung² (2011) 147 f.

8. LISTE DER ENTWICKLUNGSLÄNDER („DAC-List of ODA Recipients“)

| Am wenigsten entwickelte Länder | Andere einkommensschwache Länder | Länder mit mittlerem Einkommensniveau (unterer Bereich) und andere Gebiete | Länder mit mittlerem Einkommensniveau (oberer Bereich) und andere Gebiete |
|---------------------------------|----------------------------------|--|---|
| Afghanistan | Kenia (bis 2017) | Ägypten | Albanien |
| Angola | Kirgisistan (bis 2013) | Algerien (ab 2022) | Algerien (bis 2021) |
| Äquatorial Guinea (bis 05/2017) | Korea, Dem. Rep. | Angola (2021) | Anguilla (bis 2013) |
| Äthiopien | Simbabwe (bis 2021) | Armenien (bis 2021) | Antigua und Barbuda (bis 2021) |
| Bangladesch | Syrien (ab 2022) | Belize (bis 2013, ab 2022) | Argentinien |
| Benin | Tadschikistan (bis 2017) | Bolivien | Äquatorial Guinea (ab 06/2017) |

| Am wenigsten entwickelte Länder | Andere einkommensschwache Länder | Länder mit mittlerem Einkommensniveau (unterer Bereich) und andere Gebiete | Länder mit mittlerem Einkommensniveau (oberer Bereich) und andere Gebiete |
|---------------------------------|----------------------------------|--|---|
| Bhutan | | Elfenbeinküste | Armenien (ab 2022) |
| Burkina Faso | | El Salvador | Aserbaidschan |
| Burundi | | Eswatini | Belize (von 2014 bis 2021) |
| Demokratische Rep. Kongo | | Fidschi (bis 2013) | Bosnien und Herzegowina |
| Dschibuti | | Georgien (bis 2021) | Botswana |
| Eritrea | | Ghana | Brasilien |
| Gambia | | Guatemala (bis 2021) | Chile (bis 2017) |
| Guinea | | Guyana (bis 2017) | China |
| Guinea-Bissau | | Honduras | Cook Inseln (bis 2019) |
| Haiti | | Indien | Costa Rica |
| Jemen | | Indonesien | Kolumbien |
| Kambodscha | | Iran (ab 2022) | Kuba |
| Kiribati | | Jordanien (von 2018 bis 2021) | Dominica |
| Komoren | | Kamerun | Dominikanische Republik |
| Laos | | Kap Verde | Ecuador |
| Lesotho | | Kenia (ab 2018) | Fidschi (ab 2014) |
| Liberia | | Kirgisistan (ab 2014) | Gabun |
| Madagaskar | | Kongo, Rep. | Georgien (ab 2022) |
| Malawi | | Kosovo (bis 2021) | Grenada |
| Mali | | Marokko | Guatemala (ab 2022) |
| Mauretanien | | Mikronesien, Föderierte Staaten | Guyana (ab 2018) |
| Mosambik | | Moldawien (bis 2021) | Irak (ab 2014) |
| Myanmar | | Mongolei | Iran (bis 2021) |
| Nepal | | Nicaragua | Jamaika |
| Niger | | Nigeria | Jordanien (bis 2017, ab 2022) |
| Osttimor | | Pakistan | Kasachstan |
| Ruanda | | Papua-Neuguinea | Kosovo (ab 2022) |
| Salomoninseln | | Paraguay (bis 2017) | Libanon |
| Sambia | | Philippinen | Libyen |
| São Tomé und Príncipe | | Samoa (von 2014 bis 2017, ab 2022) | Malaysia |
| Senegal | | Simbabwe (ab 2022) | Malediven |

| Am wenigsten entwickelte Länder | Andere einkommensschwache Länder | Länder mit mittlerem Einkommensniveau (unterer Bereich) und andere Gebiete | Länder mit mittlerem Einkommensniveau (oberer Bereich) und andere Gebiete |
|---------------------------------|----------------------------------|--|---|
| Sierra Leone | | Sri Lanka | Marshallinseln (ab 2014) |
| Somalia | | Syrien (bis 2021) | Mauritius |
| Sudan | | Tadschikistan (ab 2018) | Mexiko |
| Südsudan | | Tokelau | Moldawien (ab 2022) |
| Tansania | | Tonga (bis 2013) | Montenegro |
| Togo | | Tunesien (ab 2018) | Montserrat |
| Tschad | | Turkmenistan (bis 2013) | Namibia |
| Tuvalu | | Ukraine | Nauru |
| Uganda | | Usbekistan | Niue |
| Vanuatu (bis 2020) | | Vanuatu (ab 2021) | Nordmazedonien |
| Zentral Afrikanische Rep. | | Vietnam | Palau |
| | | Westjordanland und Gazastreifen | Panama |
| | | | Paraguay (ab 2018) |
| | | | Peru |
| | | | Samoa (von 2018 bis 2021) |
| | | | Serbien |
| | | | Seychellen (bis 2017) |
| | | | St. Helena |
| | | | St. Kitts und Nevis (bis 2013) |
| | | | St. Lucia |
| | | | St. Vincent und die Grenadinen |
| | | | Südafrika |
| | | | Suriname |
| | | | Thailand |
| | | | Tonga (ab 2014) |
| | | | Tunesien (bis 2017) |
| | | | Türkei |
| | | | Turkmenistan (ab 2014) |
| | | | Uruguay (bis 2017) |
| | | | Venezuela |
| | | | Wallis und Futuna |
| | | | Weißrussland |

Quelle: LStR 2002 Rz 1409

9. WICHTIGE VERORDNUNGEN iZm AUSLANDSSACHVERHALTEN

- Verordnung des Bundesministers für Finanzen zur Einbehaltung von Kapitalertragsteuer und deren Erstattung bei Mutter- und Tochtergesellschaften im Sinne der Mutter-Tochter-Richtlinie (BGBl 1995/56)
- Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend die Ermittlung des Einkommens von Sportlern (BGBl II 2000/418)
- Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend die Vermeidung von Doppelbesteuerungen (BGBl II 2002/474)
- Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend inländische Zweitwohnsitze (BGBl II 2003/528)
- Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend die steuerliche Entlastung von Erträgen aus der internationalen Schachtelbeteiligung (BGBl II 2004/295) – letztmalig auf Erträge anzuwenden, die vor dem 1.1.2019 realisiert wurden; siehe § 10 VO-Passiveinkünfte niedrigbesteueter Körperschaften
- Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend die Entlastung von der Abzugsbesteuerung auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen (DBA-Entlastungsverordnung) (BGBl III 2005/92 idF BGBl II 2022/318)
- Verordnung der Bundesministerin für Finanzen zur Durchführung der KEST-Entlastung in Bezug auf Auslandszinsen sowie zur Anrechnung ausländischer Quellensteuer bei Kapitalertragsteuerabzug bei Auslandsdividenden (Auslands-KESt VO 2012) (BGBl II 2012/92)
- Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend die Durchführung des automatischen Informationsaustausches (BGBl II 2014/380)
- Verordnung des Bundesministers für Finanzen zur Durchführung des Gemeinsamen Meldestandard-Gesetzes (GMSG-DV) (BGBl II 2015/439 idF BGBl II 2019/339)
- Verordnung des Bundesministers für Finanzen zur Durchführung des Kapitalabfluss-Meldegesetzes (Kapitalabfluss-Durchführungsverordnung – KapAbfl-DV) (BGBl II 2016/91 idF BGBl II 2020/579)
- Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend Zuzugsbegünstigungen (Zuzugsbegünstigungsverordnung 2016 – ZBV 2016) (BGBl II 2016/261 idF BGBl II 2020/579)
- Verordnung des Bundesministers für Finanzen zur Durchführung des Bundesgesetzes über die standardisierte Verrechnungspreisdokumentation (Verrechnungspreisdokumentationsgesetz-Durchführungsverordnung – VPDG-DV) (BGBl II 2016/419)
- Verordnung des Bundesministers für Finanzen zur Durchführung der Hinzurechnungsbesteuerung und des Methodenwechsels bei Passiveinkünften niedrigbesteueter Körperschaften (VO-Passiveinkünfte niedrigbesteueter Körperschaften) (BGBl II 2019/21)
- Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Vorausmeldung im Verfahren zur Rückzahlung oder Erstattung österreichischer Einkommen- oder Körperschaftsteuer (BGBl II 2019/22 idF BGBl II 2020/579)
- Verordnung des Bundesministers für Finanzen zur Abzugsteuerentlastung bei Arbeitskräftegestellung (BGBl II 2022/318)
- Verordnung des Bundesministers für Finanzen über Durchführungsbestimmungen zum Digitale Plattformen-Meldepflichtgesetz (DPMG-Durchführungsverordnung) (BGBl II 2022/490)
- Verordnung des Bundesministers für Finanzen zur Durchführung der digitalen Befreiungserklärung (Befreiungserklärungs-Durchführungsverordnung – BefE-DV) (BGBl II 2023/263)
- Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die elektronische Übermittlung von Aufzeichnungen gemäß § 18a des Umsatzsteuergesetzes 1994 (BGBl II 2023/265)

- Verordnung des Bundesministers für Finanzen zu § 91 Z 2 GMSG über die Liste der teilnehmenden Staaten (BGBl II 2024/124)
- Verordnung des Bundesministers für Finanzen zur Ausstellung von Steuerbescheinigungen für Einkünfte aus Kapitalvermögen durch die Abzugsverpflichteten der Kapitalertragsteuer (Steuerreportingverordnung – SteuerreportingVO) (BGBl II 2024/213)
- Verordnung des Bundesministers für Finanzen zum temporären CbCR-Safe-Harbour (CbCR-Safe-Harbour-V) (BGBl II 2024/357)

Aschauer/Bertl/Fröhlich/Mandl (Hrsg.)

Handbuch zum Rechnungslegungsgesetz – Rechnungslegung, Prüfung und Offenlegung

Gesamtwerk inkl. 27.Lieferung
BestNr. 25099027G
ISBN 978-3-7007-8750-1
Ladenpreis € 579,-
Abopreis € 459,-*
Seiten 3.506
*ab Verlag und in der Buchhandlung



JETZT BESTELLEN!
shop.lexisnexis.at

Ab 40 Euro Bestellwert versandkostenfrei innerhalb von Österreich

P. Unternehmensgesetzbuch (UGB)

1. UNTERNEHMER UND UNTERNEHMEN (§§ 1 bis 3 UGB)

Unternehmer ist, wer ein Unternehmen betreibt (§ 1 Abs 1 UGB; „**Unternehmer kraft Betrieb eines Unternehmens**“). Ein **Unternehmen** ist jede auf Dauer angelegte Organisation selbständiger wirtschaftlicher Tätigkeit, mag sie auch nicht auf Gewinn gerichtet sein (§ 1 Abs 2 UGB). Die Bestimmung entspricht jener des § 1 Abs 2 Satz 1 KSchG („organisierte Erwerbsgelegenheit“).

Der **weite Unternehmerbegriff umfasst** somit nicht nur **Gewerbetreibende**, sondern auch **Angehörige der freien Berufe** (unabhängig von einer Kammerzugehörigkeit) und **Land- und Forstwirte**. Eine bestimmte Größe des Unternehmens wird nicht vorausgesetzt, sofern nur überhaupt von einem Mindestmaß an „auf Dauer angelegte Organisation“ für die wirtschaftliche Tätigkeit gesprochen werden kann. So sind nach der Rechtsprechung des OGH auch **Vermieter**, wenn sie mehr als fünf Bestandsobjekte vermieten, Unternehmer; auch **Non-Profit-Organisationen** oder sonst **unternehmerisch tätige Vereine** können vom Unternehmerbegriff umfasst sein.

Aktiengesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit, Sparkassen, Europäische wirtschaftliche Interessenvereinigungen (EWIV), Europäische Gesellschaften (SE) und Europäische Genossenschaften (SCE) sind **Unternehmer kraft Rechtsform** (§ 2 UGB).

Personen, die zu Unrecht ins Firmenbuch eingetragen sind und unter ihrer Firma handeln, gelten als **Unternehmer kraft Eintragung** (§ 3 UGB).

Achtung! Die **unternehmerische Tätigkeit per se sagt noch nichts über die Verpflichtung zur Eintragung** ins Firmenbuch bzw über die **Verpflichtung zur unternehmensrechtlichen Buchführung** (Rechnungslegung) aus. Jedoch **ergibt sich aus der Pflicht zur Rechnungslegung** nach § 189 UGB **eine Eintragungsverpflichtung!** Weiters besteht die Möglichkeit sich **freiwillig in das Firmenbuch einzutragen** („Opting-In“); **auf Grund der freiwilligen Eintragung** kann sich **nie eine Verpflichtung zur Rechnungslegung** nach § 189 UGB ergeben.

2. VERPFLICHTENDE EINTRAGUNG IN DAS FIRMBUCH (§ 8 UGB)

Unternehmerisch tätige natürliche Personen, die **nach § 189 UGB der Pflicht zur Rechnungslegung** unterliegen (siehe dazu unten Pkt. 6.), sind **verpflichtet, sich in das Firmenbuch einzutragen zu lassen**. **Andere** Einzelunternehmer sind dazu **berechtigt** (siehe dazu unten Pkt. 3. „Opting-In“). Eine freiwillige Eintragung ist auf Antrag wieder zu löschen (§ 8 Abs 1 UGB).

Die Eintragung von Unternehmern kraft Rechtsform, offenen Gesellschaften, Kommanditgesellschaften und anderen Rechtsträgern wird in den für sie geltenden Sonderbestimmungen geregelt (§ 8 Abs 2 UGB).

Betreiben mehrere Personen ein Unternehmen in der Rechtsform einer **Gesellschaft bürgerlichen Rechts** (§§ 1175 ff ABGB) und überschreitet die Gesellschaft den Schwellenwert des § 189 UGB

(€ 700.000 Umsatzerlöse pro Geschäftsjahr; siehe dazu unten Pkt. 6.), so sind sie zur Eintragung der Gesellschaft als offene Gesellschaft oder als Kommanditgesellschaft verpflichtet (§ 8 Abs 3 UGB).

3. FREIWILLIGE EINTRAGUNG IN DAS FIRMBUCH („OPTING-IN“ – EINTRAGUNGSOPTION) – (§ 8 Abs 1 UGB)

Angehörige der freien Berufe können sich durch Eintragung in das Firmenbuch freiwillig dem **Ersten Buch des UGB** (insb Vorschriften zum Firmenbuch, zur Firma, zum Unternehmensübergang und zur Erteilung der Prokura) unterstellen, sofern dem keine berufsrechtlichen Sonderbestimmungen entgegenstehen (§ 4 Abs 2 UGB). Das Verständnis der freien Berufe iSd UGB richtet sich nach der Verkehrsauffassung. Darunter sind vor allem solche Berufe zu verstehen, die überwiegend wissenschaftlichen, künstlerischen, religiösen, sozialen, lehrenden, heilenden oder rechtswahrenden Charakter haben und idR, jedoch nicht zwingend, eine gewisse höhere Bildung voraussetzen. In diesem Zusammenhang ist anzumerken, dass es einen unterschiedlichen Begriffsinhalt der „freien Berufe“ im UGB (nach Verkehrsauffassung) und EStG (taxative Aufzählung in § 22 Z 1 EStG) gibt (siehe auch die Ausführungen unter „G. Buchführungspflicht nach BAO“ Pkt. 3.2. und Pkt. 3.3.).

Auch **Land- und Forstwirte** können sich mit ihrem Unternehmen oder mit einem zu ihrer Land- oder Forstwirtschaft zählenden Nebengewerbe in das Firmenbuch eintragen lassen und damit ebenfalls freiwillig dem **Ersten Buch des UGB** unterstellen (§ 4 Abs 3 UGB).

Einzelunternehmer, die nach § 189 UGB nicht der Pflicht zur Rechnungslegung unterliegen, sind berechtigt, sich in das Firmenbuch eintragen zu lassen. Eine freiwillige Eintragung ist auf Antrag wieder zu löschen (§ 8 Abs 1 UGB).

Eine freiwillige Eintragung in das Firmenbuch ist somit auch für **Überschussermittler iSd § 2 Abs 4 Z 2 EStG (außerbetriebliche Einkunftsarten)** möglich (zB Vermietung und Verpachtung), sofern sie ein Unternehmen iSv § 1 UGB betreiben; ein Mindestmaß an „Organisation“ ist jedoch auf Grund des „Unternehmerbegriffes“ erforderlich (§ 8 Abs 1 UGB iVm § 189 Abs 4 UGB; siehe dazu oben Pkt. 1. „Unternehmer und Unternehmen“).

Von der Eintragungsoption nach § 8 Abs 1 UGB werden aber auch Einzelunternehmer, die keine natürlichen Personen sind (etwa **Vereine** oder die öffentliche Hand), erfasst.

Welche Vorteile bringt die freiwillige Eintragung in das Firmenbuch?

- Publizität des Firmenbuchs;
- geschützte Führung einer werbewirksamen Firma nach § 37 UGB;
- Erteilung einer Prokura;
- firmenbuchrechtliche Ersichtlichmachung von Haftungsbeschränkungen bei Unternehmensveräußerungen.

Die Eintragungsoption stellt somit eine **Gestaltungsoption** dar! **Auf Grund der freiwilligen Eintragung** kann sich **nie** eine **Verpflichtung zur Rechnungslegung** nach § 189 UGB ergeben (siehe dazu unten Pkt. 5.).

4. FIRMENBUCH-EINTRAGUNG UND ZWINGENDE RECHTSFORMZUSÄTZE (§ 19 UGB)

Bei in das Firmenbuch eingetragenen Unternehmern muss die Firma, auch wenn sie nach den §§ 21, 22, 24 UGB oder nach anderen gesetzlichen Vorschriften fortgeführt wird, **enthalten** (§ 19 Abs 1 UGB):

- bei **Einzelunternehmern** die Bezeichnung **„eingetragener Unternehmer“** oder „eingetragene Unternehmerin“ oder eine allgemein verständliche Abkürzung dieser Bezeichnung, insbesondere **„e.U.“**;
- bei einer **offenen Gesellschaft** die Bezeichnung **„offene Gesellschaft“** oder eine allgemein verständliche Abkürzung dieser Bezeichnung, insbesondere **„OG“**;
- bei einer **Kommanditgesellschaft** die Bezeichnung **„Kommanditgesellschaft“** oder eine allgemein verständliche Abkürzung dieser Bezeichnung, insbesondere **„KG“**;
- bei **Angehörigen eines freien Berufes**, soweit die berufsrechtlichen Vorschriften für die Firma nichts anderes vorsehen, einen Hinweis auf den ausgeübten freien Beruf. An die Stelle der Bezeichnung „offene Gesellschaft“ kann die Bezeichnung „Partnerschaft“ oder – sofern die Firma nicht die Namen aller Gesellschafter enthält – der Zusatz „und (&) Partner“, an die Stelle der Bezeichnung „Kommanditgesellschaft“ die Bezeichnung „Kommandit-Partnerschaft“ treten.
- **Wenn** in einer offenen Gesellschaft oder einer Kommanditgesellschaft **keine natürliche Person unbeschränkt haftet**, muss dieser Umstand aus der Firma erkennbar sein, auch wenn sie nach den §§ 21, 22, 24 UGB oder nach anderen gesetzlichen Vorschriften fortgeführt wird.

5. FREIWILLIGE EINTRAGUNG IN DAS FIRMENBUCH UND UNTERNEHMENSRECHTLICHE BUCHFÜHRUNGSPFLICHT (RECHNUNGSLEGUNG) – (§ 189 Abs 4 UGB)

Das Dritte Buch des UGB (**Rechnungslegung**) ist **nicht anzuwenden auf Angehörige der freien Berufe** (als Einzelunternehmer, OG, KG), **Land- und Forstwirte** (als Einzelunternehmer, OG, KG) sowie **Unternehmer, deren Einkünfte iSd § 2 Abs 4 Z 2 EStG im Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten** (außerbetriebliche Einkunftsarten) liegen, auch wenn ihre Tätigkeit im Rahmen einer eingetragenen Personengesellschaft (OG oder KG) ausgeübt wird, es sei denn, dass es sich um eine eingetragene Personengesellschaft iSd § 189 Abs 1 Z 2 UGB (unternehmerisch tätige eingetragene Personengesellschaften, bei denen kein unbeschränkt haftender Gesellschafter eine natürliche Person ist; sogenannte „verdeckte Kapitalgesellschaft“) handelt (§ 189 Abs 4 UGB).

Weiters ist das Dritte Buch des UGB (**Rechnungslegung**) **nicht anzuwenden auf andere Einzelunternehmer, GesBR, OG, KG, wenn die Umsatzerlöse iSd § 231 Abs 2 Z 1 UGB pro Geschäftsjahr € 700.000 nicht überschreiten.**

7. RECHNUNGSLEGUNGSPFLICHT NACH UGB UND STEUERLICHE BUCHFÜHRUNGSPFLICHT

| Rechnungslegungspflicht nach UGB und steuerliche Buchführungspflicht | | |
|--|---|--|
| | bis 2006 | ab 2007 |
| | Handelsgesetzbuch (HGB) | Unternehmensgesetzbuch (UGB) |
| Gilt für | Kaufleute | Unternehmer |
| Handels- bzw unternehmensrechtliche Buchführungspflicht , gilt über § 124 BAO auch steuerlich | für Vollkaufleute iSd HGB | für Unternehmer bei Rechnungslegungspflicht iSd § 189 UGB |
| Steuerliche Buchführungspflicht nach § 125 BAO (ist immer Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 EStG) | für Land- und Forstwirte <ul style="list-style-type: none"> wenn Umsatz > € 400.000 oder Einheitswert > € 150.000 | für Land- und Forstwirte <ul style="list-style-type: none"> wenn Umsatz > € 700.000¹⁾ oder Einheitswert > € 150.000 (bis 31.12.2019)²⁾ |
| | für Gewerbetreibende <ul style="list-style-type: none"> wenn Umsatz > € 400.000, bei Lebensmitteleinzel- und Gemischtwarenhändlern > € 600.000 | für Gewerbetreibende <ul style="list-style-type: none"> entfällt (ausgenommen bei Aufschub-Option iSd § 124b Z 134 EStG) |
| Steuerliche Gewinnermittlung nach § 5 EStG | <ul style="list-style-type: none"> zwingend für im Firmenbuch protokollierte Gewerbetreibende | <ul style="list-style-type: none"> zwingend für rechnungslegungspflichtige Gewerbetreibende freiwillig zur Beibehaltung der § 5-Ermittlung für nicht (mehr) rechnungslegungspflichtige Gewerbetreibende zwingend für Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften öffentlichen Rechts bei Rechnungslegungspflicht und Umsätzen > € 700.000 („umsatzabhängige Gewinnermittlung gemäß § 5 Abs 1 EStG“) – (§§ 7 Abs 3 und 26c Z 77 KStG idF COVID-19-StMG ab der Veranlagung 2020) |

¹⁾ Die erhöhte Umsatzgrenze von € 700.000 tritt mit 1.1.2020 in Kraft; für die Anwendung ab dem Kalenderjahr 2020 ist hinsichtlich der in den Jahren 2018 und 2019 ausgeführten Umsätze bereits auf die erhöhte Umsatzgrenze abzustellen (vgl § 323 Abs 68 BAO idF KonStG 2020). Die Umsatzgrenze iHv € 550.000 war erstmals auf in den Jahren 2013 und 2014 ausgeführte Umsätze – bis 2019 – anzuwenden („rückwirkender Beobachtungszeitraum“; siehe § 323 Abs 43 BAO idF BBG 2014); zuvor Umsatzgrenze iHv € 400.000.

²⁾ Die bisherige Einheitswertgrenze für die Buchführungspflicht iHv € 150.000 ist durch das KonStG 2020 (BGBl I 2020/96) mit Ablauf des 31.12.2019 gänzlich entfallen (siehe § 323 Abs 68 BAO).

Quelle: In Anlehnung an EStR 2000 Rz 430a.

8. GESCHÄFTSPAPIERE UND BESTELLSCHEINE VON (FREIWILLIG ODER VERPFLICHTEND) EINGETRAGENEN UNTERNEHMERN (§ 14 UGB)

In das Firmenbuch **eingetragene Unternehmer** haben nach § 14 Abs 1 UGB auf allen Geschäftsbriefen und Bestellscheinen, die auf Papier oder in sonstiger Weise an einen bestimmten Empfänger gerichtet sind, sowie auf ihren Webseiten

- die **Firma**
- die **Rechtsform**,
- den **Sitz**,
- die **Firmenbuchnummer** des Unternehmers,
- gegebenenfalls den **Hinweis**, dass sich der Unternehmer in **Liquidation** befindet und
- das **Firmenbuchgericht** anzugeben.

Bei einer **offenen Gesellschaft** oder **Kommanditgesellschaft**, bei der **kein unbeschränkt haftender Gesellschafter eine natürliche Person** ist („verdeckte Kapitalgesellschaften“), sind diese **Angaben** auf den Geschäftsbriefen, Bestellscheinen und Webseiten der Gesellschaft **auch über die unbeschränkt haftenden Gesellschafter** zu machen.

Einzelunternehmer haben auch ihren Namen anzugeben, wenn er sich von der Firma unterscheidet.

Genossenschaften haben auch die Art ihrer Haftung anzugeben (bis 31.12.2024/GenRÄG 2024).

Werden bei einer Kapitalgesellschaft auf Geschäftsbriefen, Bestellscheinen und Webseiten **Angaben über das Kapital der Gesellschaft gemacht**, so müssen in jedem Fall das Grund- und Stammkapital sowie bei der Aktiengesellschaft, wenn auf die Aktien der Ausgabebetrag nicht vollständig, bei der Gesellschaft mit beschränkter Haftung, wenn nicht alle in Geld zu leistenden Einlagen eingezahlt sind, der Gesamtbetrag der ausstehenden Einlagen angegeben werden (§ 14 Abs 2 UGB).

Auf Geschäftsbriefen, Bestellscheinen und Webseiten, die von einer **inländischen Zweigniederlassung** eines Unternehmers mit ausländischer Hauptniederlassung oder mit ausländischem Sitz benützt werden, sind **außer den Angaben nach § 14 Abs 1 und 2 UGB** die **Firma**, die **Firmenbuchnummer der Zweigniederlassung** und das **Firmenbuchgericht** anzugeben (§ 14 Abs 3 UGB).

Der **Angaben nach § 14 Abs 1 und 2 UGB bedarf es nicht** bei Mitteilungen oder Berichten, die im Rahmen einer bestehenden Geschäftsverbindung ergehen und für die üblicherweise Vordrucke verwendet werden, in denen lediglich die im Einzelfall erforderlichen besonderen Angaben eingefügt zu werden brauchen. Diese Regelung gilt nicht für Bestellscheine (§ 14 Abs 4 UGB).

Wer als Unternehmer diesen Verpflichtungen nicht nachkommt, ist dazu vom Firmenbuchgericht durch eine **Zwangsstrafe** anzuhalten (§ 14 Abs 5 UGB).

9. GRÖSSENKLASSEN (§ 221 UGB)

Kleine Kapitalgesellschaften sind solche, die mindestens zwei der drei nachstehenden Merkmale nicht überschreiten (§ 221 Abs 1 UGB):

| | ab 1.1.2024 | 1.1.2016 bis 31.12.2023 | 1.1.2008 bis 31.12.2015 |
|------------------------------------|-------------|----------------------------|----------------------------|
| Bilanzsumme | € 6,25 Mio | € 5,00 Mio | € 4,84 Mio |
| Umsatzerlöse | € 12,50 Mio | € 10,00 Mio | € 9,68 Mio |
| Ø Arbeitnehmer¹⁾ | 50 | 50 | 50 |

¹⁾ Der Durchschnitt der Arbeitnehmeranzahl bestimmt sich nach der Arbeitnehmeranzahl an den jeweiligen Monatsletzten innerhalb des Geschäftsjahrs (§ 221 Abs 6 UGB).

Kleinstkapitalgesellschaften sind kleine Kapitalgesellschaften, die keine Investmentunternehmen oder Beteiligungsgesellschaften sind und mindestens zwei der drei nachstehenden Merkmale nicht überschreiten (§ 221 Abs 1a UGB):

| | ab 1.1.2024 | 1.1.2016 bis 31.12.2023 | |
|------------------------------------|-------------|----------------------------|--|
| Bilanzsumme | € 0,45 Mio | € 0,35 Mio | |
| Umsatzerlöse | € 0,90 Mio | € 0,70 Mio | |
| Ø Arbeitnehmer¹⁾ | 10 | 10 | |

¹⁾ Der Durchschnitt der Arbeitnehmeranzahl bestimmt sich nach der Arbeitnehmeranzahl an den jeweiligen Monatsletzten innerhalb des Geschäftsjahrs (§ 221 Abs 6 UGB).

Mittelgroße Kapitalgesellschaften sind solche, die mindestens zwei der drei Merkmale für „kleine Kapitalgesellschaften“ überschreiten und mindestens zwei der drei nachstehenden Merkmale nicht überschreiten (§ 221 Abs 2 UGB):

| | ab 1.1.2024 | 1.1.2016 bis 31.12.2023 | 1.1.2008 bis 31.12.2015 |
|------------------------------------|-------------|----------------------------|----------------------------|
| Bilanzsumme | € 25,00 Mio | € 20,00 Mio | € 19,25 Mio |
| Umsatzerlöse | € 50,00 Mio | € 40,00 Mio | € 38,50 Mio |
| Ø Arbeitnehmer¹⁾ | 250 | 250 | 250 |

¹⁾ Der Durchschnitt der Arbeitnehmeranzahl bestimmt sich nach der Arbeitnehmeranzahl an den jeweiligen Monatsletzten innerhalb des Geschäftsjahrs (§ 221 Abs 6 UGB).

Große Kapitalgesellschaften sind solche, die mindestens zwei der drei Merkmale für „mittelgroße Kapitalgesellschaften“ überschreiten. Ein Unternehmen von öffentlichem Interesse (siehe § 189a Z 1 UGB) gilt stets als große Kapitalgesellschaft (§ 221 Abs 3 UGB).

Die **Rechtsfolgen der Größenmerkmale** iSd § 221 Abs 1 bis Abs 3 erster Satz UGB treten ab dem folgenden Geschäftsjahr ein, wenn diese Merkmale an den Abschluss-Stichtagen von zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren überschritten bzw nicht mehr überschritten werden. Im Falle der Neugründung und Umgründung (Verschmelzung, Umwandlung, Einbringung, Zusammenschluss, Realteilung oder Spaltung) außer bei einer rechtsformwechselnden Umwandlung treten die Rechtsfolgen bereits ein, wenn die Größenmerkmale am ersten Abschluss-Stichtag nach der Neugründung oder Umgründung vorliegen; dies gilt auch bei der Aufgabe eines Betriebes oder eines Teilbetriebes, wenn die Größenmerkmale um mindestens die Hälfte unterschritten werden (§ 221 Abs 4 UGB).

Verordnungsermächtigung

Der Bundesminister für Justiz wird ermächtigt, in Umsetzung von Rechtsvorschriften der Europäischen Union durch Verordnung an Stelle der in § 221 Abs 1 bis 2 UGB angeführten Merkmale andere Zahlen festzusetzen (§ 221 Abs 7 UGB).

Siehe dazu die (bereits eingearbeitete) **UGB-Schwellenwerte-Verordnung – UGB-SchweVO** (BGBl II 2024/318).

Die folgende Tabelle bietet eine Übersicht über die **Anzahl der GmbHS mit Gewerbeberechtigung (WKO-Mitglieder)** im Jahr 2024 – gegliedert nach Größenklassen und Arbeitnehmeranzahl (unselbständig Beschäftigte ohne geringfügig Beschäftigte).

| GmbHS nach Größenklassen im Jahr 2024 | | | |
|--|--------------|-------------|------------------|
| | Arbeitnehmer | Unternehmen | Unternehmen in % |
| Anzahl der GmbHS in Summe | | 117.446 | 100,00% |
| davon große GmbHS | 250+ | 978 | 0,83% |
| davon mittelgroße GmbHS | 50–249 | 4.996 | 4,26% |
| davon kleine GmbHS | 10–49 | 22.517 | 19,17% |
| davon Kleinst-GmbHS | 1–9 | 49.585 | 42,22% |
| davon Kleinst-GmbHS | 0 | 39.370 | 33,52% |

Hinweis: Die Auswertung erfolgte noch nach den für den Zeitraum 1.1.2016 bis 31.12.2023 geltenden Größenmerkmalen.

Quelle: WKO-Beschäftigungsstatistik in Kammersystematik (Stand: August 2024 – vorläufig).

10. KONSOLIDIERUNGSBEFREIUNG (§ 246 UGB)

Ein Mutterunternehmen ist gemäß § 246 Abs 1 Z 1 UGB **von der Pflicht zur Erstellung eines Konzernabschlusses und eines Konzernlageberichtes befreit**, wenn am Abschluss-Stichtag seines Jahresabschlusses und am vorhergehenden Abschluss-Stichtag mindestens zwei der drei nachstehenden Merkmale zutreffen („Bruttomethode“):

| Bruttomethode | ab 1.1.2024 | 1.1.2016 bis 31.12.2023 | 1.1.2008 bis 31.12.2015 |
|------------------------------------|--------------------|--------------------------------|--------------------------------|
| Bilanzsumme | € 30,00 Mio | € 24,00 Mio | € 21,00 Mio |
| Umsatzerlöse | € 60,00 Mio | € 48,00 Mio | € 42,00 Mio |
| Ø Arbeitnehmer¹⁾ | 250 | 250 | 250 |

¹⁾ Jahresdurchschnitt der letzten zwölf Monaten vor dem Abschluss-Stichtag.

Ein Mutterunternehmen ist gemäß § 246 Abs 1 Z 2 UGB **von der Pflicht zur Erstellung eines Konzernabschlusses und eines Konzernlageberichtes befreit**, wenn am Abschluss-Stichtag eines von ihm aufzustellenden Konzernabschlusses und am vorhergehenden Abschluss-Stichtag mindestens zwei der drei nachstehenden Merkmale zutreffen („Nettomethode“):

| Nettomethode | ab 1.1.2024 | 1.1.2016 bis 31.12.2023 | 1.1.2008 bis 31.12.2015 |
|------------------------------|-------------|----------------------------|----------------------------|
| Bilanzsumme | € 25,00 Mio | € 20,00 Mio | € 17,50 Mio |
| Umsatzerlöse | € 50,00 Mio | € 40,00 Mio | € 35,00 Mio |
| Ø Arbeitnehmer ¹⁾ | 250 | 250 | 250 |

¹⁾ Jahresdurchschnitt der letzten zwölf Monaten vor dem Abschluss-Stichtag.

Die **Rechtsfolgen der Merkmale** gemäß § 246 Abs 1 Z 1 und 2 UGB treten, wenn diese Merkmale an den Abschluss-Stichtagen von zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren zutreffen, ab dem folgenden Geschäftsjahr ein (§ 246 Abs 2 UGB).

§ 246 Abs 1 UGB ist nicht anzuwenden, wenn eines der verbundenen Unternehmen ein Unternehmen von öffentlichem Interesse (siehe § 189a Z 1 UGB) ist (§ 246 Abs 3 UGB).

Verordnungsermächtigung

Der Bundesminister für Justiz wird ermächtigt, in Umsetzung von Rechtsvorschriften der Europäischen Union durch Verordnung an Stelle der in § 221 Abs 1 bis 2 UGB angeführten Merkmale andere Zahlen festzusetzen (§ 246 Abs 4 UGB iVm § 221 Abs 7 UGB).
 Siehe dazu die (bereits eingearbeitete) **UGB-Schwellenwerte-Verordnung – UGB-SchweVO** (BGBl II 2024/318).

11. ELEKTRONISCHE EINREICHUNG DES JAHRESABSCHLUSSES BEIM FIRMBUCH (§ 277 Abs 6 UGB)

Die **Unterlagen nach § 277 Abs 1 UGB** (= Jahresabschluss, Lagebericht, gesonderter nichtfinanzieller Bericht, Corporate Governance-Bericht, Bericht über Zahlungen an staatliche Stellen) sind **elektronisch einzureichen**, in die Urkundensammlung des Firmenbuchs aufzunehmen und gemäß §§ 33 f FBG öffentlich zugänglich zu machen (§ 277 Abs 6 erster Satz UGB).

Überschreiten die Umsatzerlöse in den zwölf Monaten vor dem Abschluss-Stichtag des einzureichenden Jahresabschlusses **nicht € 70.000, kann der Jahresabschluss auch in Papierform eingereicht werden**. Die Umsatzerlöse sind gleichzeitig mit der Einreichung bekannt zu geben. In Papierform eingereichte Jahresabschlüsse müssen für die Aufnahme in die Datenbank des Firmenbuchs geeignet sein. Der Bundesminister für Justiz kann durch Verordnung nähere Bestimmungen über die äußere Form der Jahresabschlüsse festlegen (§ 277 Abs 6 UGB).

Für die Nichtbefolgung der Offenlegungsbestimmungen sind in § 283 UGB und § 24 FBG **Zwangsstrafen** vorgesehen.

Mittelbach-Hörmanseder/Hummel/Schneider (Hrsg. innen)

Handbuch Nachhaltigkeits- berichterstattung

Wien 2024
Preis € 98,-
Seiten 476
BestNr. 30193001
ISBN 978-3-7007-8141-7



JETZT BESTELLEN!
shop.lexisnexis.at

Ab 40 Euro Bestellwert versandkostenfrei innerhalb von Österreich

Hirschler (Hrsg.)

Handbuch der österreichischen Steuerlehre – Band II Steuerliche Gewinnermittlung und Steuerbilanzpolitik

4., völlig neu bearbeitete Auflage
Wien 2024
Ladenpreis € 89,-
Abopreis € 55,20*
Hörerscheinpreis € 55,20*
Seiten 412
BestNr. 13072024
ISBN 978-3-7007-7526-3
*ab Verlag und in der Buchhandlung



JETZT BESTELLEN!
shop.lexisnexis.at

Ab 40 Euro Bestellwert versandkostenfrei innerhalb von Österreich

A. Unselbständige (ASVG)

1. ASVG – BEITRAGSRECHT

Geringfügigkeitsgrenze:

- monatlich € 551,10

Höchstbeitragsgrundlage:

- monatlich – 12 mal € 7.525,00
- monatlich – 14 mal € 6.450,00
- Sonderzahlungen € 12.900,00
- täglich € 215,00

Beitragsätze Arbeiter¹⁾

| Bezeichnung | Beitragsatz in % | | |
|-----------------------------|------------------|--------------|--------------|
| | DNA | DGA | Summe |
| Krankenversicherung | 3,87 | 3,78 | 7,65 |
| Unfallversicherung | 0,00 | 1,10 | 1,10 |
| Pensionsversicherung | 10,25 | 12,55 | 22,80 |
| Arbeitslosenversicherung | 2,95 | 2,95 | 5,90 |
| Zuschlag nach IESG | 0,00 | 0,10 | 0,10 |
| Arbeiterkammerumlage | 0,50 | 0,00 | 0,50 |
| WB-Förderungsbeitrag | 0,50 | 0,50 | 1,00 |
| Summe | 18,07 | 20,98 | 39,05 |
| BV-Beitrag | 0,00 | 1,53 | 1,53 |
| Schlechtwetterentschädigung | 0,70 | 0,70 | 1,40 |
| Nachtschwerarbeitsbeitrag | 0,00 | 3,80 | 3,80 |

¹⁾ Gilt für alle Beitragsätze: Von den Sonderzahlungen sind keine Landarbeiterkammerumlage (Ausnahme: Kärnten), keine Arbeiterkammerumlage und kein Wohnbauförderungsbeitrag zu entrichten.

Hinweis: Eine vollständige Liste aller Beitragsgruppen kann dem Arbeitsbehelf der ÖGK entnommen werden.

Beitragsätze Angestellte

| Bezeichnung | Beitragsatz in % | | |
|--------------------------|------------------|--------------|--------------|
| | DNA | DGA | Summe |
| Krankenversicherung | 3,87 | 3,78 | 7,65 |
| Unfallversicherung | 0,00 | 1,10 | 1,10 |
| Pensionsversicherung | 10,25 | 12,55 | 22,80 |
| Arbeitslosenversicherung | 2,95 | 2,95 | 5,90 |
| Zuschlag nach IESG | 0,00 | 0,10 | 0,10 |
| Arbeiterkammerumlage | 0,50 | 0,00 | 0,50 |
| WB-Förderungsbeitrag | 0,50 | 0,50 | 1,00 |
| Summe | 18,07 | 20,98 | 39,05 |
| BV-Beitrag | 0,00 | 1,53 | 1,53 |

Beitragsätze Freie Dienstnehmer

| Bezeichnung | Beitragsatz in % | | |
|--------------------------|------------------|--------------|--------------|
| | DNA | DGA | Summe |
| Krankenversicherung | 3,87 | 3,78 | 7,65 |
| Unfallversicherung | 0,00 | 1,10 | 1,10 |
| Pensionsversicherung | 10,25 | 12,55 | 22,80 |
| Arbeitslosenversicherung | 2,95 | 2,95 | 5,90 |
| Zuschlag nach IESG | 0,00 | 0,10 | 0,10 |
| Arbeiterkammerumlage | 0,50 | 0,00 | 0,50 |
| WB-Förderungsbeitrag | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| Summe | 17,57 | 20,48 | 38,05 |
| BV-Beitrag | 0,00 | 1,53 | 1,53 |

Reduzierte Arbeitslosenversicherungsbeiträge für Dienstnehmer¹⁾

| | DN-Anteil |
|--------------------------------|-----------|
| bis € 2.074,00 | 0% |
| über € 2.074,00 bis € 2.262,00 | 1% |
| über € 2.262,00 bis € 2.451,00 | 2% |
| über € 2.451,00 | 2,95% |

- Beitragssatz KV ASVG-Pensionist 5,1%
- Zusatzbeitrag Angehörige 3,4%
- Dienstgeberabgabe 19,4% bei Überschreitung von monatlicher Grenze € 826,65

¹⁾ Für Lehrlinge ist zusätzlich noch zu berücksichtigen:

| | |
|--------------------------------|-------|
| bis € 2.074,00 | 0% |
| über € 2.074,00 bis € 2.262,00 | 1% |
| über € 2.262,00 | 1,15% |

Selbstversicherung Krankenversicherung pro Monat

| Selbstversicherung | Beitragssatz in % | Niedrigste Beitrags-GL in Euro | Höchste Beitrags-GL in Euro | Niedrigster Beitrag in Euro | Höchster Beitrag in Euro |
|--|-------------------|--------------------------------|-----------------------------|-----------------------------|--------------------------|
| Studenten | 7,55 | 973,20 | 973,20 | 73,48 | 73,48 |
| Selbstversicherung nach § 19a ASVG (PV + KV) | – | – | – | 77,81 | 77,81 |
| Sonstige Selbstversicherte | 7,55 | 973,20 | 6.977,40 | 73,48 | 526,79 |

Selbstversicherung Pensionsversicherung pro Monat

| Selbstversicherung | Beitragssatz in % | Niedrigste Beitrags-GL in Euro | Höchste Beitrags-GL in Euro | Niedrigster Beitrag in Euro | Höchster Beitrag in Euro |
|--|-------------------|--------------------------------|-----------------------------|-----------------------------|--------------------------|
| Selbstversicherung nach § 16a ASVG | | | | | |
| – bei vorangegangener Pflichtversicherung | 22,80 | 1.010,40 | 7.525,00 | 230,37 | 1.715,70 |
| – ohne vorangegangener Pflichtversicherung | 22,80 | 1.010,40 | 3.762,50 | 230,37 | 857,85 |
| Bei Pflege eines behinderten Kindes (§ 18a ASVG) | 22,80 | 2.300,10 | 2.300,10 | 524,42 | 524,42 ¹⁾ |

¹⁾ Die Beiträge werden aus Mitteln des Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und des Bundes getragen.

Weiterversicherung Pensionsversicherung pro Monat

| Selbstversicherung | Beitragsatz in % | Niedrigste Beitrags-GL in Euro | Höchste Beitrags-GL in Euro | Niedrigster Beitrag in Euro | Höchster Beitrag in Euro |
|---|------------------|--------------------------------|-----------------------------|-----------------------------|--------------------------|
| Weiterversicherung für die die Pflege eines nahen Angehörigen mit Anspruch auf Pflegegeld mind. Stufe 3 ¹⁾ | 22,80 | 1.010,40 | 7.525,00 | 230,37 | 1.715,70 |
| Sonstige Weiterversicherte | 22,80 | 1.010,40 | 7.525,00 | 230,37 | 1.715,70 |

¹⁾ Die Beiträge werden aus den Mitteln des Bundes getragen.

Selbstversicherung Unfallversicherung pro Monat

| Selbstversicherung | Beitragsatz in % | Niedrigste Beitrags-GL in Euro | Höchste Beitrags-GL in Euro | Niedrigster Beitrag in Euro | Höchster Beitrag in Euro |
|--|------------------|--------------------------------|-----------------------------|-----------------------------|--------------------------|
| Selbständig Erwerbstätige | 1,90 | 776,10 | 3.109,20 | 14,75 | 59,07 |
| deren Ehegatten und Kinder | 1,90 | 776,10 | 3.109,20 | 14,75 | 59,07 |
| Lehrkräfte in Betriebsstätten sowie Rettungsärzte und Rettungshelfer | 1,00 | 803,70 | 3.219,00 | 8,04 | 32,19 |

**2. ASVG – LEISTUNGSRECHT
KRANKENVERSICHERUNG**

- Rezeptgebühr € 7,55
- E-card-Serviceentgelt 2025 € 14,65 (wird für das Jahr 2026 eingehoben)
- Mindestbetrag für Heilbehelfe/Hilfsmittel mind. € 43,00
- Kostenanteil für Sehbehelfe mind. € 129,00
- Wochengeld für § 19a-Selbstversicherte täglich € 11,87
- Krankengeld für § 19a-Selbstversicherte monatlich € 197,93

Grenzbetrag für Befreiung von der Rezeptgebühr (monatliche Nettoeinkünfte)

- für Alleinstehende € 1.273,99
- für Ehepaare im gemeinsamen Haushalt (auch für Lebensgefährten) € 2.009,85
- für Personen, die infolge Leiden oder Gebrechen überdurchschnittliche

- Ausgaben nachweisen und deren monatliche Einkünfte nicht übersteigen
- für Alleinstehende € 1.465,09
 - für Ehepaare € 2.311,33
 - Erhöhung der Grenzbeträge pro Kind, dessen Nettoeinkommen € 468,58 nicht erreicht € 196,57

Zuzahlung für Rehabilitation und Gesundheitsvorsorge (pro Verpflegungstag)

- Höhe der Zuzahlung pro Verpflegungstag:
 - Monatliches Bruttoeinkommen von € 1.274,00 bis € 1.855,37 € 10,31
 - Monatliches Bruttoeinkommen von € 1.855,38 bis € 2.436,76 € 17,67
 - Monatliches Bruttoeinkommen über € 2.436,76 € 25,04
- Grenzbetrag für die Befreiung von Zuzahlung bei Personen mit monatlichen Bruttoeinkünften € 1.273,99

3. ASVG – LEISTUNGSRECHT PENSIONSVERSICHERUNG

| Pensionsart ¹⁾ | Eintritt des Versicherungsfalles (M/F) | Wartezeit am Stichtag | „schädliche“ Erwerbstätigkeit |
|--|--|--|--|
| Alterspension | 65/60+ ²⁾⁺⁴⁾ | 180 VM in 360 KM oder 180 BM oder 300 VM | Keine Einschränkung |
| Hacklerregelung II (Langzeitversicherte) | 62/60+ ³⁾ | 540 BM ⁵⁾ (M+F) und Geburtsdatum ab dem 1.1.1954 (M) / 1.1.1959 (F) | Erwerbstätigkeit > monatliche GF-Grenze ODER Pflichtversicherung in der PV ODER Einheitswert > € 2.400,00 |
| Korridorpension | 62 | 480 VM | Erwerbstätigkeit > monatliche GF-Grenze ODER Pflichtversicherung in der PV ODER Einheitswert > € 2.400,00 |
| Legende: BM – Beitragsmonate F – Frauen GF – Geringfügigkeit KM – Kalendermonate Lj – Lebensjahr M – Männer PV – Pensionsversicherung VM – Versicherungsmonate | | | |

1) Aus Gründen der Übersichtlichkeit wird an dieser Stelle nicht auf die Unterscheidung im Pensionsrecht in Alt- und Neufälle eingegangen.

2) Bei Frauen erhöht sich ab dem Geburtsdatum 2.12.1963 das Antrittsalter jeweils um 6 Monate – ab dem Geburtsdatum 2.6.1969 beträgt das Regelpensionsalter auch bei Frauen 65 Jahre.

| Frauen geboren | nach Vollendung von | erforderliche Beitragsmonate |
|-----------------------|---------------------|------------------------------|
| 1.1.1962 – 31.12.1963 | 60 Lebensjahren | 540 (45 Jahre) |
| 1.1.1964 – 30.06.1964 | 60½ Lebensjahren | 540 (45 Jahre) |
| 1.7.1964 – 31.12.1964 | 61 Lebensjahren | 540 (45 Jahre) |
| 1.1.1965 – 30.6.1965 | 61½ Lebensjahren | 540 (45 Jahre) |
| ab 1.7.1965 | 62 Lebensjahren | 540 (45 Jahre) |

| | |
|-------------------------------------|------------------|
| 4) 1. Jänner 1964 bis 30. Juni 1964 | 60,5. Lebensjahr |
| 1. Juli 1964 bis 31. Dezember 1964 | 61. Lebensjahr |
| 1. Jänner 1965 bis 30. Juni 1965 | 61,5. Lebensjahr |
| 1. Juli 1965 bis 31. Dezember 1965 | 62. Lebensjahr |
| 1. Jänner 1966 bis 30. Juni 1966 | 62,5. Lebensjahr |
| 1. Juli 1966 bis 31. Dezember 1966 | 63. Lebensjahr |
| 1. Jänner 1967 bis 30. Juni 1967 | 63,5. Lebensjahr |
| 1. Juli 1967 bis 31. Dezember 1967 | 64. Lebensjahr |
| 1. Jänner 1968 bis 30. Juni 1968 | 64,5. Lebensjahr |
| nach dem 30. Juni 1968 | 65. Lebensjahr |

5) Als Beitragsmonate gelten auch:

- Zeiten des Wochengeldes
- Zeiten des Präsenz-, Ausbildungs- und Zivildienstes
- Zeiten der Kindererziehung bis maximal 60 Monate, die sich nicht mit Beitragszeiten decken

Hinweis: Für ab dem 1. Jänner 1962 bis 31. Dezember 1965 geborene Frauen deckt sich das Antrittsalter einer Langzeitversicherungspension mit dem einer Alterspension. Somit besteht für die genannten Jahrgänge mit Vollendung des in der Tabelle angeführten Lebensalters ein Anspruch auf eine Alterspension ohne Abschläge.

Frühstarterbonus:

Für jedes Beitragsmonat auf Grund einer Erwerbstätigkeit, erworben vor dem Monatsersten nach Vollendung des 20. Lebensjahres, als Pensionsbestandteil zu jeder Eigenpension

| | |
|-------------------|----------|
| | € 1,14 |
| (höchstens jedoch | € 68,40) |

| | |
|--|----------------------|
| BMGL für Kindererziehungszeiten (Neurecht) | € 2.300,10 pro Monat |
|--|----------------------|

| | |
|----------------------|-------|
| APG-Kontoprozentsatz | 1,78% |
|----------------------|-------|

Nachkauf von Schul- und/oder Studienzeiten (Werte jeweils pro Monat) für Personen mit Geburtsdatum nach dem 31.12.1954¹⁾

- Schul- und Studienmonat jeweils € 1.470,60

¹⁾ Dies gilt für vor dem 1.1.2005 liegende Zeiten.
Für ab 1.1.2005 liegende Zeiten finden Sie nähere Informationen auf der Homepage der Pensionsversicherungsanstalt unter www.pensionsversicherung.at.

Pensionserhöhung 2025

Die Pensionen werden abhängig vom monatlichen Gesamtpensionseinkommen (brutto) erhöht:

| | |
|--|---------------|
| Gesamtpensionseinkommen bis € 6.060,00 | Erhöhung 4,6% |
| ab € 6.060,01 | € 278,76 |

Wenn mehrere Leistungen bezogen werden, die zum Gesamtpensionseinkommen zählen, werden die Leistungen folgendermaßen erhöht:

Gesamtpensionseinkommen bis zu € 6.060,00:
Erhöhung jeder einzelnen Leistung mit dem Faktor 1,046.

Gesamtpensionseinkommen ab € 6.060,01:
Jede einzelne Leistung wird mit jenem Prozentsatz erhöht, der dem Anteil von € 278,76 am Gesamtpensionseinkommen entspricht.

Ausgleichszulagenrichtsätze:

- für alleinstehende Pensionisten € 1.273,99
- für Pensionisten, die mit dem Ehegatten (der Ehegattin) im gemeinsamen Haushalt leben € 2.009,85
- Erhöhung des Richtsatzes für jedes Kind, dessen monatliches Nettoeinkommen unter € 468,58 liegt, um € 196,57
- Für Pensionsberechtigte auf Waisenspension
 - bis zum 24. Lebensjahr (mehrfach verwaist) € 468,58 (€ 703,58)
 - nach Vollendung des 24. Lebensjahres (mehrfach verwaist) € 832,68 (€ 1.273,99)

| | |
|----------------|---------|
| Kinderzuschuss | € 29,07 |
|----------------|---------|

Ausgleichszulagenbonus/Pensionsbonus:

- bis zu einem Gesamteinkommen von € 1.386,20 maximal € 188,60 wenn bis zum Stichtag mindestens 360 Beitragsmonate der Pflichtversicherung auf Grund einer Erwerbstätigkeit erworben wurden,
- bis zu einem Gesamteinkommen von € 1.656,05 maximal € 481,00 wenn bis zum Stichtag mindestens 480 Beitragsmonate der Pflichtversicherung auf Grund einer Erwerbstätigkeit erworben wurden.
- Der Bonus beträgt maximal € 480,49 bei einem Gesamteinkommen bis € 2.235,34 (samt dem Nettoeinkommen des in gemeinsamen Haushalt lebenden Ehegatten/ eingetragenen Partners), wenn die versicherte Person zum Stichtag mindestens 480 Beitragsmonate erworben hat.

**4. ASVG – LEISTUNGSRECHT
UNFALLVERSICHERUNG**

| | |
|---|--------------|
| Erhöhung der Renten ab 1.1.2025 um | 4,6% |
| Kinderzuschuss zu Schwerversehrtenrenten | max. € 76,31 |

Bemessungsgrundlage für Schüler und Studenten
– Bemessungsgrundlage für Barleistungen an
Schüler und Studenten:

- Nach dem 15. bis Vollendung
des 18. Lebensjahres € 13.071,11
- Nach dem 18. bis Vollendung
des 24. Lebensjahres € 17.429,83
- Nach Vollendung des
24. Lebensjahres € 26.144,25

B. Selbständige (GSVG, FSVG, BSVG)

**1. GEWERBLICHE SOZIALVERSICHERUNG / FREIBERUFLICHE SOZIALVERSICHERUNG –
BEITRAGSRECHT**

Krankenversicherung

| | Beitrag in % | Niedrigste BMGL in Euro | Höchste BMGL in Euro | Niedrigster Beitrag in Euro | Höchster Beitrag in Euro |
|--|-----------------|-------------------------------|----------------------------|-----------------------------------|--------------------------------|
| „Alte“ ⁽¹⁾ und „neue“ Selbständige (§ 2 Abs 1 Z 1 bis Z 4 GSVG) | 6,80% | 551,10 | 7.525,00 | 37,47 | 511,70 |

Pensionsversicherung

| | Beitrag in % | Niedrigste BMGL in Euro | Höchste BMGL in Euro | Niedrigster Beitrag in Euro | Höchster Beitrag in Euro |
|--|-----------------|-------------------------------|----------------------------|-----------------------------------|--------------------------------|
| „Alte“ Selbständige und „neue“ Selbständige (§ 2 Abs 1 Z 1 bis Z 4 GSVG) | 18,50% | 551,10 | 7.525,00 | 101,95 | 1.392,13 |
| FSVG-Versicherte (Apotheker, niedergelassene Ärzte, Patentanwälte, Zivilingenieurkonsulenten) | 20% | 551,10 | 7.525,00 | 110,22 | 1.505,00 |

¹⁾ Für die ersten zwei Kalenderjahre einer Erwerbstätigkeit als „alter“ Selbständiger (§ 2 Abs 1 Z 1 bis Z 3 GSVG) gilt als fixe monatliche Beitragsgrundlage € 551,10, wenn innerhalb der letzten 120 Kalendermonate keine Pflichtversicherung in der Pensions- und/oder Krankenversicherung nach dem GSVG begründet wurde.

- Beitragssatz Selbständigenvorsorge 1,53% der vorläufigen KV-Beitragsgrundlage
(ohne Nachbemessung – bzw. Höchstbeitragsgrundlage bei Notaren und Rechtsanwälten –
bei Freiberufler und LuF von der PV-Beitragsgrundlage)
- Beitragssatz Arbeitslosenversicherung für Selbständige 3% bei Wahl von 1/4 der HBGI; 6% bei
Wahl 1/2 bzw. 3/4 der HBGI.

Bemessungsgrundlage bei Einbeziehung in die Zusatzversicherung (§ 22a ASVG) gemäß § 181a Abs 2 ASVG mind. € 39.216,38
 Beitragssatz KV GSVG-Pensionisten 5,1%

Unfallversicherung:

- Monatsbeitrag € 12,07
- Höherversicherung I – Zusatzbeitrag (Jahreswert) + € 144,92
- Höherversicherung II – Zusatzbeitrag (Jahreswert) + € 217,71

Versicherungsgrenze neuer selbständig

Erwerbstätiger € 551,10 (m) / 6.613,20 (j)

Kleinstunternehmer:

- Grenze Umsatz € 55.000,00 (j)
- Grenze Einkünfte € 6.613,20 (j)

Selbstversicherung – Weiterversicherung:

- Beitragssatz Weiterversicherung / Familienversicherung KV 7,65%
- Beitragssatz Weiterversicherung PV 22,8%¹⁾

Beitragssatz Zusatzversicherung 2,5%

Zuschuss Künstlerförderung max. € 143,50 monatlich (für Zeiträume von 2013 bis 2017).
 Ab dem Jahr 2018 beträgt der Zuschuss maximal monatlich € 158,00 bzw € 1.896,00 jährlich.

¹⁾ FSVG 20%

Tabelle Beitragsberechnung – vorläufige Beitragsgrundlage 2025

| |
|--|
| Versicherungspflichtige Einkünfte laut Einkommensteuerbescheid 2022 + im Jahr 2022 vorgeschriebene KV- und PV-Beiträge und freiwillige AIV-Beiträge – Sanierungsgewinn – Veräußerungsgewinn = Zwischensumme x Aktualisierungsfaktor 2025: 1,134 ÷ Anzahl der versicherungspflichtigen Monate = monatliche vorläufige Beitragsgrundlage (höchstens jedoch € 7.525,00 – mindestens siehe Beitragsgrundlagentabelle) |
|--|

2. GEWERBLICHE SOZIALVERSICHERUNG – LEISTUNGSRECHT KRANKENVERSICHERUNG

Sach- / Geldleistungsberechtigung
 Sachleistungsgrenze = € 90.299,99

Zusatzbeitrag Option:

- Wechsel Sachleistung → volle Geldleistung (Höherreihung) € 132,35 pro Monat
- Wechsel Sachleistung → halbe Geldleistung (Sonderklasse) € 105,90 pro Monat
- Wechsel Geldleistung → halbe Sachleistung (Sachleistung beim Vertragsarzt) – kein Beitrag ab 2013

Wochengeld € 70,28 pro Tag

3. GEWERBLICHE SOZIALVERSICHERUNG – LEISTUNGSRECHT PENSIONSVERSICHERUNG

Siehe „ASVG – Leistungsrecht Pensionsversicherung“.

4. GEWERBLICHE SOZIALVERSICHERUNG – LEISTUNGSRECHT UNFALLVERSICHERUNG

Bemessungsgrundlage Unfallversicherung

| Unfallversicherung | Bemessungsgrundlage |
|--|---------------------|
| Monatsbeitrag € 12,07 | € 26.144,25 |
| Höherversicherung I (= + € 144,92 jährlich) | € 42.753,45 |
| Höherversicherung II (= + € 217,71 jährlich) | € 51.180,67 |

5. BÄUERLICHE SOZIALVERSICHERUNG – BEITRAGSRECHT

Mindesteinheitswertgrenze:

- KV und PV € 1.500,00
- UV € 150,00

Umrechnungstabelle Einheitswert – Versicherungswert

| | | |
|--------------|---------------|----------|
| | bis € 5.000 | 24,82107 |
| von € 5.100 | bis € 8.700 | 27,57900 |
| von € 8.800 | bis € 10.900 | 22,40791 |
| von € 11.000 | bis € 14.500 | 15,51322 |
| von € 14.600 | bis € 21.800 | 12,58293 |
| von € 21.900 | bis € 29.000 | 9,30795 |
| von € 29.100 | bis € 36.300 | 6,89477 |
| von € 36.400 | bis € 43.600 | 5,17109 |
| | über € 43.700 | 3,96449 |

Monatliche Mindestbeitragsgrundlage Beitragsbemessung über den Einheitswert

In der Krankenversicherung:

- für Betriebsführer und hauptberuflich beschäftigte Ehepartner € 551,10
- bei geteiltem Versicherungswert (ehepartnerschaftliche Betriebe) € 275,55
- für hauptberuflich beschäftigte Kinder € 551,10
- bei geteiltem Versicherungswert (hauptberufliche Beschäftigung von Kind und Schwiegerkind) € 275,55
- für hauptberuflich beschäftigte Eltern € 275,55

In der Pensionsversicherung:

- für Betriebsführer und hauptberuflich beschäftigte Ehepartner € 551,10
- bei geteiltem Versicherungswert (ehepartnerschaftliche Betriebe) € 275,55
- für hauptberuflich beschäftigte Kinder € 551,10
- bei geteiltem Versicherungswert (hauptberufliche Beschäftigung von Kind und Schwiegerkind) € 275,55
- für hauptberuflich beschäftigte Eltern € 275,55

Beitragsgrundlagen-Optionsmodell

In der Pensionsversicherung:

- für Betriebsführer und hauptberuflich beschäftigte Ehepartner € 1.016,97
- bei geteiltem Versicherungswert (ehepartnerschaftliche Betriebe) € 508,49

- für hauptberuflich beschäftigte Kinder € 551,10
- bei geteiltem Versicherungswert (hauptberufliche Beschäftigung von Kind und Schwiegerkind) € 275,55
- für hauptberuflich beschäftigte Eltern € 508,49

In der Krankenversicherung:

- für Betriebsführer und hauptberuflich beschäftigte Ehepartner € 551,10
- bei geteiltem Versicherungswert (ehepartnerschaftliche Betriebe) € 275,55
- für hauptberuflich beschäftigte Kinder € 551,10
- bei geteiltem Versicherungswert (hauptberufliche Beschäftigung von Kind und Schwiegerkind) € 275,55
- für hauptberufliche Eltern € 275,55

In der Unfallversicherung:

Die Mindestbeitragsgrundlage beträgt € 1.016,97 bei der Beitragsbemessung über den Einheitswert. Beim Beitragsgrundlagen-Optionsmodell beträgt die Mindestbeitragsgrundlage € 1.911,02; bei der Beitragsgrundlagenoption – siehe Krankenversicherung

Monatliche Höchstbeitragsgrundlage

- für Betriebsführer und hauptberuflich beschäftigte Ehepartner (KV, PV, UV) € 7.525,00
- für hauptberuflich beschäftigte Kinder (KV, PV)¹⁾ € 2.508,33
- für hauptberuflich beschäftigte Eltern (KV, PV) € 3.762,50

¹⁾ Vor Vollendung des 27. Lebensjahres in der PV € 3.762,50.

Beitragssätze:

- KV 6,80%
- Betriebshilfebeitrag 0,40%
- PV 17,00%
- Zusatzbeitrag für Angehörige 3,40%
- Unfallversicherung 1,90%
- KV Pensionisten 5,10%
- Selbständigenvorsorge 1,53%

Selbstversicherung / Weiterversicherung:

- PV 22,80%
- KV 7,65%

6. BÄUERLICHE SOZIALVERSICHERUNG – LEISTUNGSRECHT KRANKENVERSICHERUNG

- Behandlungsbeitrag € 12,45
- Wochengeld pro Tag € 70,28

7. BÄUERLICHE SOZIALVERSICHERUNG – LEISTUNGSRECHT PENSIONSVERSICHERUNG

Siehe „ASVG – Leistungsrecht Pensionsversicherung“.

8. BÄUERLICHE SOZIALVERSICHERUNG – LEISTUNGSRECHT UNFALLVERSICHERUNG

- Erhöhung der Renten mit 1.1.2025 4,6%
- Versehrtengeld täglich € 15,41
- Bemessungsgrundlage Unfallversicherung € 26.144,25¹⁾

¹⁾ Als BMGL für Geldleistungen an die nach dem BSVG unfallversicherten Bauern, die gleichzeitig nach dem ASVG und (oder) GSVG pflichtversichert sind, gilt für Versehrtenrenten an Schwerversehrte sowie für Witwen ein Wert von € 16.609,20, in allen übrigen Fällen € 8.303,97, wenn die Summe aller BMGL höher als € 26.144,25 ist.

| | | |
|------------------------|--------------|--------------|
| 48. € 656,26 | 49. € 665,60 | 50. € 675,13 |
| 51. € 684,85 | 52. € 694,77 | 53. € 704,90 |
| 54. € 711,08 | 55. € 717,49 | 56. € 724,15 |
| 57. € 731,04 | 58. € 738,16 | 59. € 747,88 |
| 60. € 757,79 | 61. € 767,84 | 62. € 777,99 |
| 63. € 788,19 | 64. € 799,00 | 65. € 809,77 |
| Kind bis 17.: € 85,11 | | |
| Kind 18.–25.: € 161,72 | | |

2. PFLEGEgeld

Pflegegeld nach dem Bundespflegegeldgesetz:

- Stufe 1 € 200,80
- Stufe 2 € 370,30
- Stufe 3 € 577,00
- Stufe 4 € 865,10
- Stufe 5 € 1.175,20
- Stufe 6 € 1.641,10
- Stufe 7 € 2.156,60

3. VERZUGSZINSEN ASVG/GSVG/BSVG

- 7,03% ab 1.1.2025

C. Sonstiges

1. BEITRÄGE GRUPPENKRANKENVERSICHERUNG – UNIQA

Monatsprämien (Eintrittsalter – monatlicher Beitrag) – Wirtschaftstreuhänder – geschlechtsunabhängig – inkl. ein Mitversicherter (SVBYC 9/2025 – Einstiegsprämien)

| | | |
|--------------|--------------|--------------|
| 18. € 345,60 | 19. € 352,92 | 20. € 360,17 |
| 21. € 367,35 | 22. € 374,47 | 23. € 381,54 |
| 24. € 390,30 | 25. € 399,05 | 26. € 407,80 |
| 27. € 416,54 | 28. € 425,33 | 29. € 436,43 |
| 30. € 447,59 | 31. € 458,81 | 32. € 470,12 |
| 33. € 481,54 | 34. € 495,02 | 35. € 508,64 |
| 36. € 522,37 | 37. € 536,26 | 38. € 550,30 |
| 39. € 560,90 | 40. € 571,66 | 41. € 582,57 |
| 42. € 593,64 | 43. € 604,87 | 44. € 614,79 |
| 45. € 624,87 | 46. € 635,14 | 47. € 645,60 |

D. Arbeitsrecht

1. ENTGELTFORTZAHLUNG IM KRANKHEITSFALL

1.1. Angestellte gemäß § 8 Abs 1 und 2 AngG (Altfälle für Arbeitsjahre, die vor dem 1.7.2018 begonnen haben)

| Dienstjahre | EFZ (in Wochen) |
|-------------|--------------------|
| unter 5 | 6 volle + 4 halbe |
| vom 6.–15. | 8 volle + 4 halbe |
| vom 16.–25. | 10 volle + 4 halbe |
| ab dem 26. | 12 volle + 4 halbe |

Bei abermaliger Erkrankung innerhalb eines halben Jahres nach Wiederantritt des Dienstes (Folgeerkrankung im zeitlichen Sinn) gebührt ein halber Anspruch für die genannten Zeiträume, wenn der Grundanspruch erschöpft ist (6 Wochen

halbe + 4 Wochen viertel EFZ unter 5 Dienstjahren, 8 Wochen halbe + 4 Wochen viertel EFZ vom 6.–15. Dienstjahr, usw).

Eine neuerliche Erkrankung außerhalb des halben Jahres nach Wiederantritt des Dienstes löst wiederum die vorstehend angeführte Anspruchstaffel aus (6 Wochen volle und 4 Wochen halbe EFZ unter 5 Dienstjahren, usw). Eine Arbeitsunfähigkeit aufgrund eines Arbeitsunfalles löst denselben Entgeltfortzahlungsanspruch wie aufgrund einer sonstigen Erkrankung aus, lediglich in den ersten 5 Dienstjahren besteht bei einer Arbeitsunfähigkeit infolge eines Arbeitsunfalles ein Anspruch auf 8 Wochen volle und 4 Wochen halbe EFZ.

1.2. Arbeiter gemäß EFZG

| Dienstjahre | EFZ (in Wochen) |
|-------------|--------------------|
| unter 5 | 6 volle + 4 halbe |
| vom 6.–15. | 8 volle + 4 halbe |
| vom 16.–25. | 10 volle + 4 halbe |
| ab dem 26. | 12 volle + 4 halbe |

Diese Entgeltfortzahlungsansprüche gelten pro Arbeitsjahr. Bei Arbeitsunfähigkeit infolge eines Arbeitsunfalles gebührt ein gesonderter Anspruch auf EFZ pro Arbeitsunfall für 8 Wochen, ab dem 16. Arbeitsjahr für 10 Wochen.

1.3. Lehrling gemäß § 17a Berufsausbildungsgesetz (Altfälle für Arbeitsjahre, die vor dem 1.7.2018 begonnen haben)

Ein Lehrling hat im Krankheitsfall Anspruch auf volle Lehrlingsentschädigung für 4 Wochen und Teilentgelt (Differenz zwischen Lehrlingsentschädigung und Krankengeld) für weitere 2 Wochen. Ist dieser Anspruch vollständig erschöpft, hat der Lehrling für jede weitere Erkrankung innerhalb desselben Lehrjahres Anspruch auf 3 Tage volle Lehrlingsentschädigung und 6 Wochen Teilentgelt. Im Fall einer Arbeitsunfähigkeit durch einen Arbeitsunfall besteht ein Anspruch von 8 Wochen voller Lehrlingsentschädigung und 4 Wochen Teilentgelt pro Arbeitsunfall.

1.4. Angleichung Arbeiter und Angestellte (für Arbeitsjahre, die ab 1.7.2018 begonnen haben)

Mit dem BGBl I 2017/153 kommt es ab 1.7.2018 für Krankenstandsrechnungen zu einer Angleichung von Arbeitern und Angestellten. Die Neuregelung gilt für Krankenstände, die in dem 30.6.2018 begonnenen Arbeitsjahren eingetreten sind (gilt auch für laufende Krankenstände). Die Erhöhung des Anspruches auf 8 Wochen erfolgt bereits ab Vollendung des 1. Arbeitsjahres.

1.5. Neue Krankenstandsübersichtstabelle für Arbeiter und Angestellte (ohne Arbeitsunfall/Berufskrankheit) ab 1.7.2018

| | |
|----------------------------|----------------|
| bis zum vollendeten | 6 Wochen 100% |
| 1. Dienstjahr | + 4 Wochen 50% |
| ab Beginn des 2. DJ | 8 Wochen 100% |
| bis zum vollendeten 15. DJ | + 4 Wochen 50% |
| ab Beginn des 16. DJ | 10 Wochen 100% |
| bis zum vollendeten 25. DJ | + 4 Wochen 50% |
| ab Beginn des 26. DJ | 12 Wochen 100% |
| | + 4 Wochen 50% |

Hinsichtlich Arbeitsunfall/Berufskrankheit besteht ein eigenes Kontingent von 8 Wochen (ab 15 Dienstjahren 10 Wochen) volle Entgeltfortzahlung pro Arbeitsunfall oder Berufskrankheit. Bei Folgeerkrankungen gibt es keinen „halben Topf“ (6 Wochen 1/2 bzw 4 Wochen 1/4).

1.6. Neue Krankenstandsübersichtstabelle für Arbeiter und Angestellte hinsichtlich Arbeitsunfall/Berufskrankheit ab 1.7.2018

| | |
|------------------------------------|----------------|
| bis zum vollendeten | |
| 15. Dienstjahr pro | |
| Arbeitsunfall/Berufskrankheit | 8 Wochen 100% |
| ab Beginn des 16. Dienstjahres pro | |
| Arbeitsunfall/Berufskrankheit | 10 Wochen 100% |

Auch bei den Lehrlingen kommt es zu Änderungen (siehe nächste Tabelle).

1.7. Neue Krankenstandsübersichtstabelle für Lehrlinge ab 1.7.2018

| | |
|---|---|
| pro Lehrjahr (gleich welches) | 8 Wochen voll + 4 Wochen Teilentgelt |
| nach Ausschöpfen des Grundanspruchs pro weiterer Dienstverhinderung | 3 Tage voll + 6 Wochen Teilentgelt |
| Pro Arbeitsunfall oder Berufskrankheit | 8 Wochen voll + 4 Wochen Teilentgelt |

2. URLAUBSANSPRUCH

Laut Urlaubsgesetz besteht bis zum 25. Dienstjahr ein jährlicher Urlaubsanspruch pro Urlaubsjahr im Ausmaß von fünf Wochen. Ab Beginn des 26. Dienstjahres besteht ein Anspruch von sechs Wochen.

3. PFLEGEFREISTELLUNG

Für die Pflege von erkrankten nahen Angehörigen bzw zur Betreuung von Kindern besteht unter bestimmten Voraussetzungen ein Anspruch auf Freistellung der Arbeitsleistung von einer Woche pro Arbeitsjahr. Bei einer neuerlichen Erkrankung eines Kindes unter zwölf Jahren eine weitere Woche. Danach Anspruch auf einseitigen Urlaubsantritt unter Anrechnung auf das Urlaubsmaß bei Kindern unter zwölf Jahren.

4. ARBEITSVERFASSUNGSGESETZ

4.1. Zahl der Betriebsratsmitglieder (§ 50 ArbVG)

| | |
|---|---------------|
| 1–4 Arbeitnehmer | 0 |
| 5–9 Arbeitnehmer | 1 |
| 10–19 Arbeitnehmer | 2 |
| 20–50 Arbeitnehmer | 3 |
| 51–100 Arbeitnehmer | 4 |
| für je weitere 100 Arbeitnehmer | je 1 weiteres |
| ab 1.001 für je weitere 400 Arbeitnehmer | je 1 weiteres |

4.2. Freistellung von Betriebsräten (§ 117 ArbVG)

| | |
|-----------------------------------|---------------|
| bis 150 Arbeitnehmer | 0 |
| ab 151 Arbeitnehmer | 1 |
| ab 701 Arbeitnehmer | 2 |
| ab 3.001 Arbeitnehmer | 3 |
| für je weitere 3.000 Arbeitnehmer | je 1 weiteres |

4.3. Bildungsfreistellung (§ 118 Abs 1 ArbVG)

3 Wochen pro Funktionsperiode (4 Jahre) für jedes Mitglied des Betriebsrates.

4.4. Erweiterte Bildungsfreistellung (§ 119 Abs 1 ArbVG)

1 Jahr (ohne Entgelt) für 1 Mitglied des Betriebsrates bei mehr als 200 Arbeitnehmern.

5. ABFERTIGUNG ALT

Die Regelungen gelten sowohl für Arbeiter als auch für Angestellte:

| | |
|--|-------------------|
| unter 3 Arbeitsjahren | kein Anspruch |
| nach Vollendung des 3. Arbeitsjahres | 2 Monatsentgelte |
| nach Vollendung des 5. Arbeitsjahres | 3 Monatsentgelte |
| nach Vollendung des 10. Arbeitsjahres | 4 Monatsentgelte |
| nach Vollendung des 15. Arbeitsjahres | 6 Monatsentgelte |
| nach Vollendung des 20. Arbeitsjahres | 9 Monatsentgelte |
| nach Vollendung des 25. Arbeitsjahres | 12 Monatsentgelte |

6. ABFERTIGUNG NEU (BMSVG)

Keine Verfügungsmöglichkeit bei

- Kündigung durch Arbeitnehmer
- Entlassung aus Verschulden
- Unberechtigten vorzeitigen Austritt
- Lösung in der Probezeit durch Arbeitnehmer
- Vorhandensein von weniger als drei Einzahlungsjahren seit Beginn der Beitragszahlung.

In diesen Fällen bleibt das Kapital in der BV-Kasse (keine Übertragung möglich).

Bei anderen Beendigungsarten und mindestens drei Einzahlungsjahren bestehen folgende Verfügungsmöglichkeiten:

- Auszahlung als Kapitalbetrag
- Belassen in der BVK des alten Arbeitgebers
- Übertragung in die BVK des neuen Arbeitgebers
- Überweisung an Pensionsversicherung
- Überweisung an eine Pensionskasse.

Jedenfalls besteht ein Anspruch des Kapitals

- bei Vollendung des Anfallsalters für die vorzeitige Alterspension aus der gesetzlichen Pensionsversicherung;
- bei Verstreichen von mindestens fünf Jahren nach dem letzten Arbeitsverhältnis, im Rahmen dessen BV-Beiträge einbezahlt wurden.

7. WICHTIGE WERTE 2025

• Behinderteneinstellungsgesetz

- Seit 1.1.2011 ist die Höhe der Ausgleichstaxe abhängig von der Anzahl der Arbeitnehmer:

| Anzahl AN | monatliche Ausgleichstaxe |
|--------------|---------------------------|
| 0–24 | keine |
| 25–99 | € 335,00 |
| 100–399 | € 472,00 |
| 400 und mehr | € 499,00 |



shop.manz.at

Marek/Jerabek Korruption, Amtsmissbrauch und Untreue

17. Auflage 2024. VI, 172 Seiten. Br.
ISBN 978-3-214-26025-5

48,00 EUR

inkl. MwSt.

MANZ



shop.manz.at

Svinger/Winkler Österreichisches Rechtswörterbuch

4. Auflage 2024. XII, 234 Seiten. Br.
ISBN 978-3-214-25974-7

38,00 EUR

inkl. MwSt.

MANZ

E. Lohnnebenkosten

Nachstehend werden die Lohnnebenkosten für echte Dienstnehmer dargestellt.

1. KOMMUNALSTEUER

Die Kommunalsteuer besteuert die Bruttolöhne, die Dienstgeber den Dienstnehmer gewähren. Der Steuersatz beträgt 3%.

Steuergegenstand sind die Arbeitslöhne, die jeweils in einem Kalenderjahr an die Dienstnehmer einer im Inland (Bundesgebiet) gelegenen Betriebsstätte des Unternehmens gewährt werden.

Die Steuer beträgt 3% der Bemessungsgrundlage. Übersteigt bei einem Unternehmen die Bemessungsgrundlage im Kalendermonat nicht € 1.460, wird von ihr € 1.095 abgezogen.

2. DIENSTGEBERBEITRAG ZUM FLAF (DB)

Den Dienstgeberbeitrag zum Familienlastenausgleichsfonds haben alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen; als im Bundesgebiet beschäftigt gilt ein Dienstnehmer auch dann, wenn er zur Dienstleistung ins Ausland entsendet ist.

Dienstnehmer sind Personen, die in einem Dienstverhältnis iSd § 47 Abs 2 EStG stehen, freie Dienstnehmer iSd § 4 Abs 4 ASVG sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen iSd § 22 Z 2 EStG.

Der Beitrag des Dienstgebers ist von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Abs 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage). Arbeitslöhne sind Bezüge gemäß § 25 Abs 1 Z 1 lit a und b EStG sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art iSd § 22 Z 2 EStG

sowie freie Dienstnehmer iSd § 4 Abs 4 ASVG. Zur Ausnahme von der Beitragsgrundlage siehe § 41 Abs 4 FLAG.

Übersteigt die Beitragsgrundlage in einem Kalendermonat nicht den Betrag von € 1.460, so verringert sie sich um € 1.095. Der Beitrag beträgt 3,7% der Beitragsgrundlage.

3. ZUSCHLAG ZUM DB (DZ)

Die Kammer der gewerblichen Wirtschaft sowie die jeweiligen Landesorganisationen heben einen Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag ein. Somit haben Wirtschaftskammermitglieder diese Abgabe zu entrichten. Für den DZ kommen die Grundsätze des Dienstgeberbeitrages sinngemäß zur Anwendung.

Dienstgeberbeitrag nach Bundesländer:

| | |
|------------------|-------|
| Burgenland | 0,40% |
| Kärnten | 0,37% |
| Niederösterreich | 0,34% |
| Oberösterreich | 0,31% |
| Salzburg | 0,36% |
| Steiermark | 0,34% |
| Tirol | 0,39% |
| Vorarlberg | 0,33% |
| Wien | 0,36% |

4. DIENSTGEBERABGABE (U-BAHN-STEUER)

Für Dienstverhältnisse in Wien erhebt die Gemeinde in Wien eine Dienstgeberabgabe. Diese wird auch als „U-Bahn-Steuer“ bezeichnet.

Die Abgabe beträgt für jeden Dienstnehmer und für jede angefangene Woche eines bestehenden Dienstverhältnisses € 2,00.

5. DIENSTGEBERABGABE (GERINGFÜGIG BESCHÄFTIGTE PERSONEN)

Die Dienstgeberabgabe wurde anstelle des pauschalen Dienstgeberbeitrages mit 1.6.2003 eingeführt und betrifft Dienstgeber, die Personen beschäftigen, die als geringfügig beschäftigt iSd § 5 ASVG anzusehen sind. Dienstgeber, die geringfügig beschäftigte Personen beschäftigen, haben eine pauschale Abgabe in der Höhe von 19,4% zu entrichten, sofern die Summe der monatlichen allgemeinen Beitragsgrundlagen (Entgelt ohne Sonderzahlungen) dieser Personen das eineinhalbfache der Geringfügigkeitsgrenze, im Jahre 2025 € 826,65, übersteigt.

Grundlage für die Bemessung der Abgabe ist die Summe der Entgelte (einschließlich der Sonderzahlungen) nach § 49 ASVG, die der Dienstgeber jeweils in einem Kalendermonat an die geringfügig beschäftigten Personen zu zahlen hat.

6. ABFERTIGUNG NEU (BMSVG)

Auf Arbeitsverträge, deren vertraglicher Beginn nach dem 31.12.2002 lag, sind die Regelungen zur Betrieblichen Vorsorge – Abfertigung Neu – anzuwenden. Das BMSVG gilt für Arbeitsverhältnisse, die auf einem privatrechtlichen Vertrag basieren. Seit 1.1.2008 ist es auch für freie Dienstnehmer gemäß § 4 Abs 4 ASVG und Vorstände gemäß § 4 Abs 1 Z 6 ASVG anzuwenden.

Der Arbeitgeber hat ab Beginn des Arbeits- bzw Lehrverhältnisses einen laufenden Beitrag in der Höhe von 1,53% des monatlichen Entgelts sowie allfälliger Sonderzahlungen (Entgelt gemäß § 49 Abs 1 und 2 ASVG) an den zuständigen Krankenversicherungsträger (ÖGK) zur Weiterleitung an die jeweilige BV-Kasse zu leisten. Dies allerdings nur dann, sofern das Arbeitsverhältnis länger als einen Monat (= Naturalmonat) dauert. Das erste Monat ist jedenfalls beitragsfrei. Sowohl die Geringfügigkeitsgrenze als auch die Höchstbeitragsgrundlage werden für die Beitragsermittlung nicht berücksichtigt.

F. Lohnpfändungswerte

Allgemeiner Grundbetrag:

Wenn der Verpflichtete (= Arbeitnehmer) im Rahmen des Dienstverhältnisses Sonderzahlungen erhält (§ 291a Abs 1 EO):

| | |
|-------------|------------|
| monatlich | € 1.273,00 |
| wöchentlich | € 297,00 |
| täglich | € 42,00 |

Erhöhter allgemeiner Grundbetrag:

Wenn der Verpflichtete keine Sonderzahlungen erhält (§ 291a Abs 2 Z 1 EO):

| | |
|-------------|------------|
| monatlich | € 1.486,00 |
| wöchentlich | € 346,00 |
| täglich | € 49,00 |

Unterhaltsgrundbetrag:

Erhöhung des Grundbetrages pro Person, der gesetzlicher Unterhalt gewährt wird (§ 291a Abs 2 Z 2 EO), um:

| | |
|-------------|----------|
| monatlich | € 254,00 |
| wöchentlich | € 59,00 |
| täglich | € 8,00 |

Steigerungsbeträge:

Übersteigt die Berechnungsgrundlage der Lohnpfändung (das ist im Wesentlichen das gerundete Nettoentgelt) die oben angeführten pfändungsfreien Beträge, verbleiben vom Mehrbetrag 30% (allgemeiner Steigerungsbetrag; § 291a Abs 3 Z 1 EO) und 10% für jede unterhaltsempfangende Person – höchstens jedoch für 5 Personen (Unterhaltssteigerungsbetrag; § 291a Abs 3 Z 2 EO).

Höchstberechnungsgrundlage:

Zur Gänze pfändbar ist jedenfalls das Nettoentgelt, das folgende Beträge übersteigt (§ 291a Abs 3 letzter Satz EO):

| | |
|-------------|------------|
| monatlich | € 5.080,00 |
| wöchentlich | € 1.185,00 |
| täglich | € 169,00 |

Unterhaltsexistenzminimum:

Bei Exekutionen wegen Unterhaltsansprüchen haben dem Verpflichteten 75% des unpfändbaren

Freibetrags nach § 291a EO zu verbleiben; für jene Unterhaltsberechtigten, die die Unterhaltsexekution führen, gebühren dabei keine Unterhaltsgrundbeträge und keine Unterhaltssteigerungsbeträge (§ 291b Abs 2 EO).

Absolutes Existenzminimum:

Bei Zusammenrechnung von Geldforderungen mit Ansprüchen auf Sachleistungen vermindert sich der unpfändbare Freibetrag der Gesamtforderung um den Wert der Sachleistungen. Dem Verpflichteten hat jedoch von den Geldforderungen mindestens

der halbe allgemeine Grundbetrag zu verbleiben (§ 292 Abs 4 EO). Dieses absolute Existenzminimum beträgt daher grundsätzlich:

| | |
|-------------|----------|
| monatlich | € 636,50 |
| wöchentlich | € 148,50 |
| täglich | € 21,00 |

und bei Unterhaltsexekutionen:

| | |
|-------------|----------|
| monatlich | € 477,38 |
| wöchentlich | € 111,38 |
| täglich | € 15,75 |



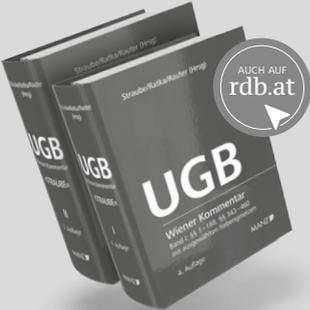
Hörmann/Pfau (Hrsg.)
Praxiskommentar zur VRV 2025

2025. XL, 600 Seiten. Br.
ISBN 978-3-214-25821-4

128,00 EUR
inkl. MwSt.

shop.manz.at

MANZ



Straube/Ratka/Rauter (Hrsg.)
Wiener Kommentar zum Unternehmensgesetzbuch UGB

Band I & II im Paket. Faszikelwerk in 6 Leinenmappen.
Band I inkl 107. Lfg. 2024 und Band II inkl 113. Lfg. 2024.
ISBN 978-3-214-25933-4
Im Abonnement zur Fortsetzung vorgemerkt

598,00 EUR
inkl. MwSt.

shop.manz.at

MANZ

ÖSTERREICHISCHE GESUNDHEITSKASSE (Internet: www.oegk.at):

Bundesland Wien

Wienerbergstraße 15–19
A-1103 Wien
Tel.: 05 0766-11
E-Mail: office-w@oegk.at

Bundesland Oberösterreich

Postfach 61, Gruberstraße 77
A-4021 Linz
Tel.: 05 0766-14
E-Mail: office-o@oegk.at

Bundesland Salzburg

Engelbert-Weiß-Weg 10
A-5020 Salzburg
Tel.: 05 0766-17
E-Mail: office-s@oegk.at

Bundesland Niederösterreich

Kremser Landstraße 3
A-3100 St. Pölten
Tel.: 05 0766-12
E-Mail: office-n@oegk.at

Bundesland Steiermark

Josef-Pongratz-Platz 1
A-8011 Graz
Tel.: 05 0766-153000
E-Mail: office-st@oegk.at

Bundesland Tirol

Klara-Pölt-Weg 2
A-6021 Innsbruck
Tel.: 05 0766-181920
E-Mail: office-t@oegk.at

Bundesland Burgenland

Siegfried-Marcus-Straße 5
A-7001 Eisenstadt
Tel.: 05 0766-13
E-Mail: office-b@oegk.at

Bundesland Kärnten

Kempfstraße 8
A-9021 Klagenfurt
Tel.: 05 0766-16
E-Mail: office-k@oegk.at

Bundesland Vorarlberg

Jahngasse 4
A-6850 Dornbirn
Tel.: 05 0766-19
E-Mail: office-v@oegk.at

UNFALLVERSICHERUNGSANSTALT

Allgemeine Unfallversicherungsanstalt – Hauptstelle

Adalbert-Stifter-Straße 65
A-1201 Wien
Tel.: 05 93 93-20000
E-Mail: HSP@auva.at
Internet: www.auva.at

PENSIONSVERSICHERUNGSANSTALT

Pensionsversicherungsanstalt (PVA)

Friedrich-Hillegeist-Straße 1
A-1021 Wien
Tel.: 05 03 03
Fax: 05 03 03-288 50
E-Mail: pva@pensionsversicherung.at
Internet: www.pensionsversicherung.at

SOZIALVERSICHERUNG DER SELBSTÄNDIGEN

Kundencenter Wien

A-1051 Wien, Wiedner Hauptstraße 84-86
Tel.: 050 808 808

Versicherung & Beiträge:
vs@svs.at

Gesundheit & Vorsorge:
gs@svs.at

Pension & Pflege:
pps@svs.at

Unfallversicherung:
dlz.uv@svs.at

Internet: www.svs.at

(Internetadresse, Telefon und E-Mail-Adressen gelten für alle Kundencenter in Österreich)

Kundencenter Niederösterreich

A-1051 Wien, Hartmannsgasse 2b

Kundencenter Burgenland

A-7001 Eisenstadt, Siegfried-Marcus-Straße 5

Kundencenter Oberösterreich

A-4010 Linz, Mozartstraße 41

Kundencenter Steiermark

A-8011 Graz, Körblergasse 115

Kundencenter Kärnten

A-9021 Klagenfurt, Bahnhofstraße 67

Kundencenter Salzburg

A-5020 Salzburg, Auerspergstraße 24

Kundencenter Tirol

A-6021 Innsbruck, Klara-Pörtl-Weg 1

Kundencenter Vorarlberg

A-6801 Feldkirch, Schloßgraben 14



Krammer/Guggenbichler/Schiller/Tanczos Sachverständige und ihre Gutachten

4. Auflage 2025. XXXIV, 260 Seiten. Br.

ISBN 978-3-214-25823-8

58,00 EUR

inkl. MwSt.

shop.manz.at

MANZ 

Kontaktinformation Bundesministerium für Finanzen

BUNDESMINISTERIUM FÜR FINANZEN (BMF)

Postanschrift: Johannesgasse 5

1010 Wien

Telefon: 01/51433/DW

Bürgerservice des Finanzministeriums

Telefon: +43 (0) 50 233 765

Montag bis Freitag von 08:00 bis 16:00 Uhr

Steuerombudsmann Mag. Alfred Faller

Telefon: +43 (0) 1 51433 504007

E-Mail: steuerombudsdienst@bmf.gv.at

| Sektion | Zuständigkeit | Titel / Vorname / Nachname | DW |
|-------------------------|--|---------------------------------|--------|
| | Bundesminister für Finanzen | | 500000 |
| | Kabinett des HBM | | |
| | Interne Revision | Markus Erlmoser, MBA MA | 501274 |
| Präsidialsektion | Steuerung und Services | MMag. Elisabeth Gruber | 501220 |
| Sektion I | Finanzverwaltung | Mag. Dr. Angelika Schätz | 501000 |
| Gruppe I/A | Management Finanzverwaltung | MMag. Helgar Thomic-Sutterlüti | 504047 |
| I/1 | Grundsatz Personal | derzeit unbesetzt | |
| I/6 | Personalentwicklung | Mag. Eleonore Siegert-Zessin | 501343 |
| I/7 | Verwaltungsmanagement der Steuer- und Zollverwaltung | MMag. Helgar Thomic-Sutterlüti | 504047 |
| Gruppe I/B | Zoll | Mag. Anton Zeilinger, MA LL.M. | 504154 |
| I/2 | Zollrecht, Zollpolitik und Internationale Zollangelegenheiten | Mag. Anton Zeilinger, MA LL.M. | 504154 |
| I/3 | Tarifmanagement; Handelspolitische Instrumente; nichttarifarisches Maßnahmen | Bernhard Herics, BA MA | 504229 |
| I/4 | Umweltökonomische Aufgaben der Zollverwaltung, Internationale Agenden der Finanzverwaltung | Mag. Natascha Nehammer | 501409 |
| Gruppe I/C | Prozess- und IT-Management der Finanzverwaltung | Daphne Aiglsperger, BA | 504056 |
| I/8 | Prozessmanagement und Glücksspiel | Daphne Aiglsperger, BA | 504056 |
| I/10 | IT-Management Steuer und Verbundkomponenten | Mag. Erich Waldecker | 505100 |
| I/11 | IT-Management Zoll und Querschnitt | Mag. Philipp Panzenböck | 505112 |
| Gruppe I/D | Förderwesen und Betrugsbekämpfung | derzeit unbesetzt | |
| I/9 | Betrugsbekämpfung Steuer und Zoll | Mag. Thomas Turek | 504091 |
| I/12 | Steuerung des Förderwesens gemäß COFAG-NoAG | derzeit unbesetzt | |
| I/13 | Förderrecht gemäß COFAG-NoAG | Mag. Andreas Deimbacher | 501007 |

| Sektion | Zuständigkeit | Titel / Vorname / Nachname | DW |
|--------------------|---|-------------------------------------|--------|
| Sektion II | Budget | Mag. Maria Ulmer | 500009 |
| Sektion III | Wirtschaftspolitik und Finanzmärkte | Mag. Harald Waiglein, MSc | 503000 |
| Sektion IV | Steuerpolitik und Steuerrecht | Univ.-Prof. DDr. Gunter Mayr | 506000 |
| Gruppe IV/A | Steuerpolitik | Mag. (FH) Michael Krammer | 506021 |
| IV/1 | Steuerpolitik und Abgabenlegistik | Mag. (FH) Michael Krammer | 506021 |
| IV/2 | Steuerökonomie und Steuerschätzung | Mag. Rainer Pilz | 506055 |
| IV/7 | Lohnsteuer | Mag. Karin Kufner | 506160 |
| Gruppe IV/B | Indirekte Steuern | Dr. Stefan Melhardt | 506100 |
| IV/4 | Umsatzsteuer | Dr. Stefan Melhardt | 506100 |
| IV/5 | Verbrauchssteuern und Umwelt-abgaben | Mag. Helmut Schamp | 506222 |
| IV/10 | Finanzstrafrecht | Mag. Eva Trubrig | 504073 |
| IV/12 | Internationale indirekte Steuern | Mag. Dr. Thomas Ecker | 506106 |
| Gruppe IV/C | Direkte Steuern und Verfahrensrecht | Mag. Christoph Schlager | 506020 |
| IV/3 | EU-Steuerrecht | Mag. Dr. Katharina Schwaha | 506035 |
| IV/6 | Einkommen- und Körperschaftsteuer | Mag. Christoph Schlager | 506020 |
| IV/8 | Internationales Steuerrecht | Dr. Sabine Schmidjell-Dommes | 506200 |
| IV/9 | Immobilien- und Kraftfahrzeugbe-steuerung, Gebühren und Bewertung | Mag. Matthias Ofner | 506127 |
| IV/11 | Abgabenverfahrens- und Exekutionsrecht | Dr. Martin Vock, LL.M. | 504190 |
| Sektion VI | Telekommunikation, Post und Bergbau | Mag. Andreas Reichhardt | 506001 |

BUNDESFINANZGERICHT (BFG)

| Sitz/Außenstelle | PLZ Ort | Adresse | DW | Zuständigkeit | Titel / Vorname / Nachname |
|------------------------|-----------------|--|------|------------------------------------|------------------------------------|
| Präsidium | 1030 Wien | Hinterer Zollamtsstraße 2b | 011* | Präsident | Dr. Peter Unger |
| | | | 011* | Vizepräsidentin | Mag. Andrea Müller-Dobler, MBA MSc |
| | | | 011* | Sekretariat | N.N |
| | | | 030* | Präsidialbüro | Mag. Elisabeth Dohnal, MSc |
| | | | 040* | Evidenzstelle und Kommunikation | Dr. Angela Stöger-Frank |
| | | | 010* | Presse | Mag. Mirha Karahodžić, MA |
| Sitz | 1030 Wien | Hinterer Zollamtsstraße 2b | 300* | Geschäftsstellenleiterin | Angelika Kary |
| Außenstelle Feldkirch | 6800 Feldkirch | Schillerstraße 2 | 720* | Außenstellenleiter | Mag. Peter Bilger |
| | | | 760* | Geschäftsstellenleiterin | Isabella Längle |
| Außenstelle Graz | 8010 Graz | Conrad-von-Hötzendorf- Straße 14 – 18 | 829* | Außenstellenleiter | Mag. Josef Gutl |
| | | | 871* | Geschäftsstellenleiterin | Claudia Schmöbzer |
| Außenstelle Innsbruck | 6020 Innsbruck | Innrain 32 | 627* | Außenstellenleiter | Mag. Johann Kraler |
| | | | 672* | Geschäftsstellenleiterin | Angelika Aichinger |
| Außenstelle Klagenfurt | 9020 Klagenfurt | Siriusstraße 11 | 932* | Außenstellenleiterin | Dr. Helga Woschank |
| | | | 960* | Geschäftsstellenleiterin | Alexandra Dumpelnik |
| Außenstelle Linz | 4020 Linz | Bahnhofplatz 7 | 428* | Außenstellenleiter | Mag. Johann Fischerlehner |
| | | | 482* | Geschäftsstellenleiterin | Doris Höcher |
| Außenstelle Salzburg | 5026 Salzburg | Aignerstraße 10 | 512* | Außenstellenleiter | Dr. Ralf Schatzl |
| | | | 560* | Geschäftsstellenleiterin | Helene Premm |

* +43 (0) 50 250 577/DW

Experten

Vielen Dank an die Kollegen
StB MMag. DDr. Hubert W. Fuchs und
StB Mag. Dr. Stefan Steiger, die diesen praktischen
Leitfaden ermöglicht haben.



StB MMag. DDr. Hubert W. Fuchs

email: hubert.fuchs@parlament.gv.at
web: www.huebner.at



StB Dr. Stefan Steiger

e l i x a SteuerberatungsG.m.b.H.
Horn, Mattersburg, Wien
mobil: +43/2626/64646
fax: +43/1/817 49 55-1771
email: stefan.steiger@elixa.at
web: www.elixa.at

Unsere Experten für Steuern und Sozialversicherung
stehen Ihnen gerne mit Rat und Tat zur Seite.
Nützen Sie auch den ÖGSW-Expertenpool.
Unter www.oegsw.at finden Sie die Experten für
die jeweiligen Fachgebiete.

Bestellung:

Weitere Exemplare „ÖGSW-Leitfaden Steuern und Sozialversicherung 2025“ können Sie per Fax unter
01/315 45 45-33 oder per email unter sekretariat@oegsw.at oder über die Homepage unter www.oegsw.at
bestellen.

Ich bestelle Stück „ÖGSW-Leitfaden Steuern und Sozialversicherung 2025“

| | |
|---------------|--|
| Standard | € 20,- (exkl. 10 % USt) plus Versandkosten |
| ÖGSW-Mitglied | € 15,- (exkl. 10 % USt) plus Versandkosten |

Name: _____

Rechnungsanschrift: _____

Datum: _____

Unterschrift: _____

Macht schnell fit im gesamten Steuerrecht

AFS
Zeitschrift für Abgaben-,
Finanz- und Steuerrecht

ISSN 2079-8865
Jahresabo (6 Hefte) 189,00 €
Einstiegsabo (3 Hefte) 14,00 €
zzgl Versandkosten

Die AFS bietet einen praxisorientierten Überblick über alle wichtigen Neuerungen im Steuerrecht und wertet für Sie vorrangig BFG-Erkenntnisse sowie Erkenntnisse aller relevanten Gerichtshöfe (insbesondere VwGH, VfGH, EuGH) aus. Präsentation und Analyse der aktuellen Judikatur sind auf die Bedürfnisse von Steuer-Praktiker*innen ausgerichtet. Kommentierungen sollen helfen, Zusammenhänge herzustellen und Perspektiven zu erarbeiten; praxisnahe Beispiele sorgen für Anwendbarkeit im Steueralltag.

Die AFS beinhaltet die Rubriken:

- „Steuer & Service“ (Fachbeiträge)
- „Bundesfinanzgericht“ inklusive „BFG-Erkenntnisse kurz & bündig“
- „Verwaltungsgerichtshof“ (Erkenntnisse, Amtsbeschwerden)



ZEITSCHRIFT FÜR AFS

ABGABEN-, FINANZ- UND STEUERRECHT

BFG-ERKENNTNISSE ZUM ABGABEN- UND STEUERRECHT

2024 / Heft 6, Seiten 201–240 (22. Jahrgang)

Mit Jahresübersicht 2024 zum Herausnehmen

Steuer & Service

- 202 Neue UGB-Schwellenwerte ab 1.1.2024
- 204 Beschwerdezinssätze im Vergleich mit der Aussetzung der Einhebung
- 208 Strompreis 2025 für das Aufladen emissionsfreier arbeitgeberbezogener KFZ
- 209 Bausparprämie 2025
- 209 Zinsensparnis 2025

Bundesfinanzgericht

- 209 Gesamtübersicht veröffentlichter BFG-Erkenntnisse
- 213 Werbungskosten eines Politikers
- 216 Zahlungen aufgrund einer Konkurrenzklausel nach Beendigung des Dienstverhältnisses
- 219 Horizontale Zusammenrechnung beim Stufentarif der GrEST
- 220 Landwirtschaftliche Maschinen und Geräte Teil der GrEST
- 221 Alleinerzieherabsetzbetrag
- 225 Pendlerpauschale: Wohnsitz oder Familienwohnsitz
- 228 Gewerblicher Grundstücksandel
- 231 BFG-Erkenntnisse kurz & bündig

Herausgeber: Hubert W. Fuchs und Klaus Hilber

verlagoesterreich.at
afs.voe.at

JETZT ABO BESTELLEN

www.verlagoesterreich.at
Verlag Österreich Kundenservice: T: +43-1-610 77-555
kundenservice@verlagoesterreich.at