

Teil A – 3. Betriebseröffnung, Neuanlagen, Wartung

BAO ohne unnötigen Aufschub auf Gefahr des Einschreiters an die zuständige Stelle weiterzuleiten oder den Einschreiter an diese zu verweisen.⁹³

Eine Erledigung, die erst nach dem 31. Dezember 2020 wirksam wird, gilt als Erledigung der im Zeitpunkt des Wirksamwerdens für die jeweilige Angelegenheit zuständigen Abgabenbehörde.

2.3. Zuständigkeit im Beschwerdeverfahren

Die Übertragung oder der Übergang der Zuständigkeit von einem Finanzamt auf ein anderes berührt nicht die Zuständigkeit des bisher zuständig gewesenen Finanzamtes im Beschwerdeverfahren betreffend der von diesem erlassenen Bescheide. Daher bleibt das bisher zuständige Finanzamt weiterhin zuständig für die Erlassung sämtlicher Bescheide, die mit einem im Zeitpunkt der Übertragung oder des Übergangs der Zuständigkeit offenen Beschwerdeverfahren zusammenhängen.⁹⁴

Dies betrifft insb die Erlassung von Beschwerdevorentscheidungen, mit denen die Beschwerde als zurückgenommen erklärt, zurückgewiesen, als gegenstandslos erklärt oder materiell/inhaltlich erledigt wird. Ebenso betrifft dies die Vorlage der Beschwerde und der Akten an das Verwaltungsgericht, die Rechtsstellung als Amtspartei, die Durchführung der Außenprüfung und die Aufhebung von Bescheiden gem § 300 BAO.⁹⁵

Zweck des § 300 BAO ist nach den Erläuterungen (2007 BlgNR 24. GP, 21) die Vermeidung der gleichzeitigen Zuständigkeit einer Abgabenbehörde und eines Verwaltungsgerichtes. Nach dem Wortlaut des § 300 Abs 1 BAO können Bescheide und Beschwerdevorentscheidungen weder abgeändert noch aufgehoben werden. Nach der Rechtsprechung dürfen (und können) insb Abgabenbehörden nunmehr nach Beschwerdevorlage keine (weitere) Beschwerdevorentscheidung erlassen (VwGH 22.10.2015, Ro 2015/15/0035). Eine solche Auslegung, die nicht nur die Abänderung und Aufhebung, sondern auch Erlassung von Erledigungen beinhaltet, entspricht dem Zweck der Bestimmung; ausgenommen sind lediglich entgegen der Bestimmung des § 261 Abs 1 BAO unterlassene Beschwerdevorentscheidungen.

2.4. Zuständigkeit Feststellung von Einkünften

Die Feststellung von Einkünften obliegt nach Maßgabe der Voraussetzungen der §§ 60 und 61 BAO entweder dem Finanzamt Österreich oder dem Finanzamt für Großbetriebe.⁹⁶

3. Betriebseröffnung, Neuanlagen, Wartung

3.1. Anzeige wesentlicher Umstände

§ 120 Abs 1 BAO bestimmt, dass die Abgabepflichtigen dem Finanzamt alle Umstände anzuzeigen haben, die eine persönliche Abgabepflicht begründen, ändern oder beendigen. Nach § 120 Abs 2 BAO hat jeder, der einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb, einen gewerblichen Betrieb oder eine sonstige selbständige Erwerbstätigkeit begründet oder aufgibt, dies dem für die Erhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt anzuzeigen.

Nach § 121 BAO sind solche Anzeigen binnen eines Monats, gerechnet vom Eintritt des anmeldungspflichtigen Ereignisses, zu erstatten.

⁹³ BMF-AV 2021/172, BMF-IV/11 (IV/11) Rz 11.

⁹⁴ BMF-AV 2021/172, BMF-IV/11 (IV/11) Rz 32.

⁹⁵ BMF-AV 2021/172, BMF-IV/11 (IV/11) Rz 32.

⁹⁶ BMF-AV 2021/172, BMF-IV/11 (IV/11) Rz 199.

Die Person, die von Amts wegen zum Vertreter nach § 81 BAO bestellt wurde, kann dagegen Beschwerde erheben.

- **Beispiel (BFG 17.5.2017, RV/7106515/2016)¹¹⁹**

Das Finanzamt hat die Bestellung des bisherigen Vertreters einer Miteigentumsgemeinschaft gem § 81 Abs 3 BAO widerrufen. Der Widerruf wurde damit begründet, dass aus wichtigen Gründen eine andere in Betracht kommende Person von der Abgabenbehörde als Vertreterin bestellt werden sollte.

Gleichzeitig wurde eine neue Vertreterin bestellt. Es handelte sich um die älteste Miteigentümerin. Zum Zeitpunkt ihrer Bestellung war sie beinahe 80 Jahre alt und aufgrund ihres Gesundheitszustands nur bedingt einsatzfähig bzw geschäftsfähig. Weder aus der Bescheidbegründung noch aus dem Akteninhalt war zu entnehmen, welche wichtigen Gründe vorliegen, die es rechtfertigen, gerade diese Person als Vertreterin heranzuziehen. Der Beschwerde wurde Folge gegeben und die Bestellung damit aufgehoben.

3.5.3.3. Wirkung der Namhaftmachung bzw Vertreterbestellung

Die von den Gesellschaftern (Mitgliedern) zur Vertretung namhaft gemachte oder von der Behörde von Amts wegen zur Vertretung bestellte Person ist während des Bestandes der Gesellschaft und auch nach ihrer Auflösung – vorbehaltlich einer anderweitigen wirksamen Vertreterbestellung durch die Beteiligten – vertretungs- und zustellungsbezugt. Das bedeutet, dass die zulässigerweise dem Vertreter in dieser Eigenschaft übermittelten schriftlichen Ausfertigungen (Bescheide) als an alle aktuellen und früheren Gesellschafter zugestellt gelten.

Dem Vertreter einer Personenvereinigung iSd § 81 Abs 2 BAO steht es frei, sich seinerseits selbst – zur Empfangnahme von Schriftstücken – vertreten zu lassen.¹²⁰ Die Erteilung einer Zustellvollmacht durch den Vertreter nach § 81 Abs 2 BAO ist dabei von der Namhaftmachung eines anderen Vertreters durch die Mitglieder der Personenvereinigung zu unterscheiden.

- **Beispiel (VwGH 28.1.1998, 95/13/0229)**

Mit Bescheid vom 22.5.1991 wurde Josef K vom Finanzamt gem § 81 Abs 2 BAO als Vertreter der „Josef K und Mitgesellschafter I“ bestellt. Bereits im Jahr 1987 hatte Josef K einen Steuerberater mit seiner Vertretung bevollmächtigt (inkl Zustellvollmacht). Im Jahr 1993 legte der Steuerberater diese Vollmacht dem Finanzamt vor und berief sich darauf. Im Februar 1994 wurden Feststellungsbescheide an Josef K persönlich zugestellt. Erst im Juli 1994 gelangten die Bescheide zum Steuerberater.

Auf das Vollmachtsverhältnis zu Josef K hatte sich der Wirtschaftstreuhänder bei seiner Vorsprache beim Finanzamt unter Vorlage einer Kopie der Vollmacht ausdrücklich berufen. Nach dieser Vollmacht war der Steuerberater ausdrücklich als Zustellungsbevollmächtigter des Josef K namhaft gemacht worden. Die Beschwerde (damals: Berufung) im Juli 1994 war daher rechtzeitig.

Werden die Ausfertigungen nicht einer nach § 81 BAO vertretungsbefugten Person (oder ihrem Zustellungsbevollmächtigten) zugestellt, so wird die betreffende Erledigung nicht wirksam.¹²¹

Die in § 101 Abs 3 und Abs 4 BAO normierte Zustellfiktion dient der Vereinfachung der Zustellung an Personengemeinschaften ohne Rechtspersönlichkeit. Schriftliche Aus-

¹¹⁹ Siehe auch BFG 11.2.2020, RV/2100648/2018: Bestellung einer 70-jährigen Miteigentümerin zur Vertreterin einer aus 21 Mitgliedern bestehenden Grundstücksgemeinschaft.

¹²⁰ VwGH 28.1.1998, 95/13/0229.

¹²¹ Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO³ § 101 Anm 9.

nahmsanträge nach § 304 BAO maßgeblichen Frist zu stellen. Daraus folgte, dass für die Frist der Abgabefestsetzungsbescheid maßgeblich war, weil es im Feststellungsverfahren keine Verjährung gibt.

VfGH 30.11.2017, G 131/2017, G 286/2017: Aufhebung des § 304 BAO per 31.12.2018 wegen Verstoßes gegen den Gleichheitssatz. Soweit die Bestimmung in dieser Fassung jedoch Anwendung findet, ist eine Antragstellung nach Ablauf der absoluten Verjährungsfrist nicht möglich.¹⁸⁵

Jahressteuergesetz 2018: Geänderter § 304 BAO trat mit 1.1.2019 in Kraft. Ein Antrag nach § 295 Abs 4 BAO konnte nach Eintritt der Verjährungsfrist gestellt werden, sofern dieser Antrag innerhalb von drei Jahren ab Eintritt der Rechtskraft des das Verfahren abschließenden (abgeleiteten) Bescheides erfolgt.

VfGH 4.12.2019, G 159/2019: Aufhebung des letzten Satzes des § 295 Abs 4 BAO („Der Antrag ist vor Ablauf der für Wiederaufnahmsanträge nach § 304 maßgeblichen Frist zu stellen.“) als verfassungswidrig. Die Aufhebung erfolgte mit Ablauf des 31.12.2020. Die für Anträge auf Wiederaufnahme des Verfahrens geltende Frist erwies sich als unsachliche Beschränkung eines Antrags gem § 295 Abs 4 BAO.

COVID-19-StMG: Neufassung des § 295 Abs 4 BAO per 7.1.2021. § 295 Abs 4 BAO setzte bislang einen gem § 295 Abs 1 BAO geänderten Bescheid voraus.¹⁸⁶ Dies wurde dahingehend geändert, dass nunmehr allgemein „Bescheide“, die sich auf Dokumente stützen, die letztlich Nichtbescheide sind, aufhebbar sind. Der Antrag nach § 295 Abs 4 BAO ist innerhalb eines Jahres ab Rechtskraft der Zurückweisung der Beschwerde gegen den vermeintlichen Grundlagenbescheid zu stellen. Aufgrund der Aufhebung des letzten Satzes des § 295 Abs 4 BAO (idF BGBl I 2013/70) waren in der Zeit von 1.1.2021 bis 7.1.2021 Anträge nach § 295 Abs 4 BAO an keine Frist gebunden. Die Jahresfrist ist für Amtshandlungen, die ab 8.1.2021 erfolgen, maßgeblich.¹⁸⁷ Der Wegfall der Voraussetzung, dass nur ein gem § 295 Abs 1 BAO erlassener Bescheid nach § 295 Abs 4 BAO aufgehoben werden kann, führte offenbar zu Anwendungsproblemen, zumal es sich zuweilen als erforderlich erwies, mehrere Anträge hintereinander zu stellen und Aufhebungen durchzuführen (vgl ErläutRV 1534 BlgNR 27. GP, 44).

AbgÄG 2022: Das Antragsrecht der Partei wurde um die Möglichkeit einer Abänderung des abgeleiteten Bescheides ergänzt. Handelt es sich beim Feststellungsbescheid tatsächlich um einen Nichtbescheid, sind auf das Dokument gestützte Bescheide auf Antrag der Partei entweder aufzuheben oder insoweit abzuändern, als sie sich auf das Dokument stützen. Inhaltserfordernisse an den Antrag wurden aufgenommen.

3.8.2. Anwendung des § 295 Abs 4 BAO

3.8.2.1. Bescheid stützt sich auf einen vermeintlichen (Nicht-)Feststellungsbescheid

Grundlegende Voraussetzung zur Anwendung des § 295 Abs 4 BAO ist, dass sich jener Bescheid, der aufgehoben oder abgeändert werden soll, auf einen Nichtbescheid stützt. Es muss sich dabei nicht (mehr) notwendigerweise um einen gem § 295 Abs 1 BAO erlassenen Bescheid handeln. Aufhebbar sind auch Erstbescheide, Beschwerde-vorentscheidungen, BFG-Erkenntnisse oder inhaltliche Entscheidungen des VwGH. Zuständig für die Aufhebung ist stets die Abgabenbehörde (§ 93a BAO).

¹⁸⁵ BFG 15.4.2015, RV/6100456/2013; VwGH 29.3.2017, Ra 2015/15/0047.

¹⁸⁶ VwGH 26.2.2015, 2012/15/0127.

¹⁸⁷ Ritz/Koran, § 295 Rz 21j.

B. Besonderer Teil

1. Allgemeines zu den Formularen

Die Erklärung zur Feststellung von Einkünften (Feststellungserklärung) besteht aus folgenden Formularen:

- **E 6** – Feststellungserklärung,
- **E 6a** – Beilage zur Feststellungserklärung für betriebliche Einkünfte,
- **E 6a-1** – (zusätzliche) Beilage zum Formular E 6a,
- **E 6b** – Beilage zur Feststellungserklärung für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung,
- **E 6c** – Beilage zur Feststellungserklärung für pauschalierte Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft,
- **E 61** – Beilage zur Feststellungserklärung (bei Beteiligung an einer weiteren Gemeinschaft),
- **Verf 60** – Bekanntgabe von Beteiligten bei Änderung im Beteiligungsverhältnis.

Die Steuererklärung zur Feststellung umfasst die Feststellungserklärung (E 6) mit den jeweils erforderlichen Beilagen. Es müssen somit stets das Formular E 6 und sämtliche jeweils erforderlichen Beilagen eingereicht werden.

Folgende Beilagen können zur Feststellungserklärung (E 6) abgegeben werden:

Einkünfte aus			
Land-/Forstwirtschaft	selbständiger Arbeit	Gewerbebetrieb	Vermietung und Verpachtung
E 6a, E 6a-1, E 61 oder E 6c	E 6a, E 6a-1, E 61	E 6a, E 6a-1, E 61	E 6b, E 61

1.1. E 6

1.1.1. Allgemeines zum Formular E 6

Die Gewinnermittlung (betriebliche Einkünfte) bzw Überschussermittlung (Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung) ist im Feststellungsverfahren in den jeweiligen Beilagen (E 6a, E 6a-1, E 6c für betriebliche Einkünfte, E 6b für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung) darzustellen. Dabei sind Freibeträge, Kapitalerträge, Tarifbegünstigungen und ausländische Einkünfte gesondert anzugeben.

In die Feststellungserklärung (E 6) ist das Ergebnis aus der jeweiligen Beilage in die KZ 310, 320, 330 oder 370 zu übernehmen. Einer Feststellungserklärung muss daher immer zumindest eine Beilage angeschlossen sein.

Da eine Mitunternehmerschaft stets nur einen einzigen Betrieb hat,¹ darf einer Feststellungserklärung nur eine einzige Beilage E 6a (mit oder ohne zusätzliche Beilage E 6a-1), eine einzige Beilage E 6b bzw eine einzige Beilage E 6c angeschlossen werden.

¹ EStR 2000 Rz 5832.

Der Gewinn aus Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft sowie selbständiger Arbeit ist gem § 4 Abs 1 zu ermitteln, wenn die Buchführungsgrenzen gem § 125 BAO überschritten werden oder Rechnungslegungspflicht nach dem UGB besteht, aber mangels gewerblicher Einkünfte iSd § 23 EStG die Gewinnermittlung nach § 5 EStG nicht anwendbar ist.

Der Kreis der Angehörigen der freien Berufe iSd UGB einerseits und derjenige der Freiberufler iSd § 22 Z 1 EStG andererseits decken sich nicht. 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.

- **Beispiel**

Eine Tanzschulen-OG, die die Umsatzgrenzen nach § 189 UGB überschreitet, wird nach UGB rechnungslegungspflichtig. Steuerlich erzielt die Tanzschulen-OG Einkünfte aus selbständiger Arbeit nach § 22 EStG. Die Tanzschulen-OG muss ihren Gewinn nach § 4 Abs 1 EStG ermitteln.

2.3.3. Gewinnermittlung nach § 4 Abs 3 EStG

D10

Die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ist eine vereinfachte Form der Gewinnermittlung. Es wird ihr nicht ein Betriebsvermögensvergleich zugrunde gelegt, sondern eine Gegenüberstellung der Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben, und zwar grundsätzlich im Sinne einer Geldflussrechnung. Maßgeblich sind daher das Zufließen der Betriebseinnahmen und das Abfließen der Betriebsausgaben. Hingegen bleiben Forderungen und Schulden grundsätzlich außer Betracht. Aus dem System der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ergeben sich gegenüber jenem des Betriebsvermögensvergleiches unterschiedliche Periodenergebnisse. Teilwertabschreibungen sind dieser Gewinnermittlungsart fremd.⁴¹

Die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ist ausgeschlossen, wenn gesetzliche Buchführungspflicht besteht (§§ 124 und 125 BAO) oder freiwillig Bücher geführt werden.

Darf der Gewinn durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermittelt werden, kann der Gewinnanteil aus einer Mitunternehmerschaft, der auf eine daran beteiligte Kapitalgesellschaft entfällt, grundsätzlich aus der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung der Personengesellschaft abgeleitet werden. Die Aufstellung einer eigenen „anteiligen“ Steuerbilanz ist nicht erforderlich.⁴²

2.3.3.1. Bruttosystem

Die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer ist im Zeitpunkt der Vereinnahmung als Betriebseinnahme und im Zeitpunkt der Abfuhr an das Finanzamt als Betriebsausgabe zu behandeln. Die dem Einnahmen-Ausgaben-Rechner in Rechnung gestellten abziehbaren Vorsteuerbeträge sind im Zeitpunkt der Bezahlung Betriebsausgaben und im Zeitpunkt der Verrechnung mit dem Finanzamt Betriebseinnahmen. Die Zahllast des Voranmeldungszeitraumes ist somit bei Bezahlung eine Betriebsausgabe, eine allfällige Gutschrift für einen Voranmeldungszeitraum stellt eine Betriebseinnahme dar.

2.3.3.2. Nettosystem

Das Nettosystem ist nur bei solchen Steuerpflichtigen zulässig, bei denen die Umsatzsteuer grundsätzlich Durchlaufcharakter haben kann. Die Umsatzsteuer, die wie ein

⁴¹ VwGH 15.1.2008, 2006/15/0116.

⁴² EStR 2000 Rz 661.

2.5.3. Öko-Investitionsfreibetrag (15 %) – KZ 9277

Für Wirtschaftsgüter, deren Anschaffung oder Herstellung dem Bereich Ökologisierung zuzuordnen ist, erhöht sich der Investitionsfreibetrag von 10 % auf 15 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten.

D49

Die dem Bereich Ökologisierung zuzuordnenden Investitionen wurden im Wege einer Verordnung näher festgelegt (Öko-IFB-VO).¹³⁵ Darunter fallen etwa:

- Wirtschaftsgüter, auf die das Umweltförderungsgesetz (UFG) oder das Klima- und Energiefondsgesetz (KLI.EN-FondsG) anwendbar ist und für die von der Kommunalcredit Public Consulting GmbH (zuständige Förderstelle) eine Förderung nach dem UFG oder KLI.EN-FondsG gewährt wird oder plausibilisiert wird, dass die inhaltlichen Voraussetzungen für die Zuerkennung einer Förderung vorliegen
- Emissionsfreie Fahrzeuge (zB Kfz, Baumaschinen, Boote, Flugzeuge), Fahrräder, Transporträder
- E-Ladestationen und Wasserstofftankstellen
- Wirtschaftsgüter, die der Verlagerung von Güterverkehr auf die Schiene dienen
- Wirtschaftsgüter zur Erzeugung und Speicherung von Strom aus erneuerbaren Quellen und zur Erzeugung von Wasserstoff aus erneuerbaren Quellen

2.5.4. Abschreibungen des Anlagevermögens (allgemein) – KZ 9240

Hier sind insb jene Korrekturen einzutragen, die sich aus § 8 EStG (zB zwingende steuerrechtliche Mindestnutzungsdauer bei Gebäuden oder derivativ erworbenem Firmenwert) ergeben – außer die Beträge sind in der KZ 9130 oder KZ 9269 zu erfassen.

D50

Werden die KZ 9130 (Abschreibungen auf Anlagevermögen) und die KZ 9240 (Korrekturen zu den Abschreibungen auf Anlagevermögen) zusammen betrachtet, muss es zum insgesamt richtigen steuerlichen Ergebnis kommen.

2.5.4.1. KZ 9269 – Korrekturen zu Abschreibungen des Anlagevermögens zur KZ 9135

Hier sind insb jene Korrekturen einzutragen, die sich aus § 8 Abs 1a EStG ergeben.

D51

Werden die KZ 9135, in der auch die beschleunigte Gebäudeabschreibung enthalten ist und die KZ 9269 in Bezug auf Gebäude zusammen betrachtet, muss es zum insgesamt richtigen steuerlichen Ergebnis kommen.

2.5.5. Abschreibungen des Anlagevermögens (degressive AfA) – KZ 9268

Hier sind insb jene Korrekturen einzutragen, die sich aus § 7 Abs 1a EStG (degressive Abschreibung) ergeben.

D52

Werden die KZ 9134 (degressive Abschreibung) und die KZ 9268 (Korrekturen zu Abschreibungen auf das Anlagevermögen gem Kennzahl 9134) zusammen betrachtet, muss es zum insgesamt richtigen steuerlichen Ergebnis kommen.

2.5.6. Wertberichtigung/Forderungsaltsbestand – KZ 9273

Gem § 124b Z 372 lit a EStG dürfen auch Forderungen pauschalwertberichtigt werden, die in früheren Wirtschaftsjahren entstanden sind (Forderungsaltsbestände). Die Pauschalwertberichtigung dieser Forderungsaltsbestände ist über fünf Jahre zu verteilen (§ 124b Z 372 lit c EStG).

D53

¹³⁵ BGBl II 2023/155.

- **Beispiel**

Eine natürliche Person ist als Komplementärin an einer KG A beteiligt, die KG A ist Kommanditistin der KG B. Für die KG B haftet die natürliche Person beschränkt, ebenso entfaltet die natürliche Person für die KG B keine ausgeprägte Mitunternehmerinitiative.

Die Verlustzuweisungen aus der KG B unterliegen den Beschränkungen des § 23a EStG für die natürliche Person.

3.1.2. Zuführung zur Wartetaste bei Verlust – KZ 9025 und Verminderung um die Wartetaste bei Gewinn – KZ 9026

Ein im Jahr 2023 nicht verwertbarer Verlust ist wie folgt in der Beilage E 6a-1 einzutragen:

Zunächst ist der steuerliche Ergebnisanteil (**ohne** Berücksichtigung von § 23a EStG), wie dieser auf Seite 3 in der Zeile Gesamtsumme ermittelt wurde, in der Zeile *Ergebnisanteil vor Berücksichtigung von § 23a*, einzutragen.

E33

3.1.3. Korrekturen iZm § 23a des Ergebnisses aus einer doppelstöckigen Mitunternehmerschaft – KZ 9053

Erstmals ab der Veranlagung 2023 sind in dieser Kennzahl Korrekturen des Ergebnisses aus einer kapitalistischen Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft zu erfassen.

E34

Nicht verwertbare Verluste¹⁹³ nach § 23a EStG sind sodann in der KZ 9025 beim betroffenen Mitunternehmer hinzuzurechnen. Der einzutragende Betrag ergibt sich aus der zwingend zu führenden **Entwicklung der Wartetastenverluste** und der im Rahmen dieser Entwicklung zu erfassenden Erhöhung des Wartetastenverlustes eines Jahres, einzutragen in KZ 9402 bzw in KZ 7402 bei einem allfälligen Wirtschaftsjahr 2.

E35

Auf Wartetaste liegende Verluste aus Vorjahren sind mit dem Gewinn des Wirtschaftsjahres zu verrechnen. Der einzutragende Betrag ergibt sich aus der zwingend aufzuzeichnenden Entwicklung der Wartetastenverluste und der im Rahmen dieser Entwicklung zu erfassenden Verminderung durch Verrechnung mit dem Gewinn eines Jahres, einzutragen in KZ 9403 bzw in KZ 7403 bei einem allfälligen Wirtschaftsjahr 2.

E36

Die Summe der sich nach Berücksichtigung der nicht ausgleichsfähigen Verluste oder verrechenbaren Wartetastenverluste der KZ 9403 für kapitalistisch beteiligte Mitunternehmer ergebenden steuerlichen Ergebnisanteile ist in die Erklärung E 6 in den KZ 310/320/330 zu übernehmen. Ausgleichs- bzw vortragsfähige Verluste gem § 23a EStG lt KZ 9405 (Einlagenüberhang, Haftungsinanspruchnahme) sind ausschließlich in der persönlichen Steuererklärung des Mitunternehmers in der KZ 509 der E1 oder E7 einzutragen und wirken sich nicht auf den steuerlichen Ergebnisanteil lt E 6a-1 aus, siehe E 53 (Pkt 3.1.5.).

E37

3.1.4. Maßgebliches steuerliches Kapitalkonto – KZ 9397/9398/9399/9400

Der **Stand des steuerlichen Kapitalkontos** vor Verlustzuweisung ist **entscheidend** für das Ausmaß der Verlustverwertungsmöglichkeiten eines kapitalistischen Mitunternehmers.

E45

Das nach § 23a EStG zu führende steuerliche Kapitalkonto, auch als KapK I bezeichnet, umfasst das von der Mitunternehmerschaft geführte Kapitalkonto für den kapitalistischen Mitunternehmer, bestehend aus dem starren und dem variablen Kapitalkonto

¹⁹³ Nähere Informationen zu umfassten Verlusten siehe KZ 9402.

3.8.1.4. Abzugsverbot gem § 20 Abs 2 – KZ 9771

E43

Die vom Abzugsverbot umfassten Kosten sind in der KZ 9771 separat anzuführen, dies beeinflusst aber nicht die Ermittlung der Beträge der sonstigen iZm Grundstücksveräußerungen anzuführenden Kennzahlen.

Aufwendungen und Ausgaben, insoweit diese mit Einkünften, welche dem besonderen Steuersatz nach § 30a Abs 1 EStG unterliegen, in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, dürfen nicht abgezogen werden.

Vom **Abzugsverbot** umfasste **Kosten** sind beispielsweise Verkäuferprovision an den Makler, Kosten für Inserate, vom Verkäufer übernommene Vertragserrichtungskosten, Kosten von Bewertungsgutachten, Instandhaltungskosten oder Kosten der Umwidmung, Fremdkapitalzinsen, ausgenommen jene Zinsen, die mit der Erzielung von Einkünften in Zusammenhang stehen (abzugsfähig bei den laufenden betrieblichen Einkünften).

Bei der **Regeleinkünftermittlung** sind die Kosten für die Mitteilung oder Selbstberechnung der ImmoESt (Rechtsanwalts- und Steuerberaterkosten, sofern separat in der Honorarnote ausgewiesen) und Minderbeträge aus Vorsteuerberichtigungen **abzugsfähig**.

Das Abzugsverbot gilt auch bei Ausübung der Regelbesteuerungsoption gem § 30a Abs 2 EStG.

3.8.1.5. Immobilienertragsteuer – KZ 9765

E44

Die Erhebung der Steuer in Form der Immobilienertragsteuer gem § 30b Abs 1 EStG oder als besondere Vorauszahlung gem § 30b Abs 4 EStG gilt auch für betriebliche Grundstücks**veräußerungen**. Nach § 30b Abs 5 EStG sind die Bestimmungen nur auf Veräußerungen von Betriebsgrundstücken anzuwenden, nicht jedoch für Entnahmen.²⁷⁰

Die ImmoESt (und besondere Vorauszahlung) beträgt seit 1.1.2016 30 % und für Körperschaften 24 %.

Hinweis

Im Jahr 2023 kann die ImmoESt auch noch 25 % betragen. Das ist dann der Fall, wenn das Verpflichtungsgeschäft (= Kaufvertrag) der Grundstücksveräußerung bereits im Jahr 2015 abgeschlossen wurde, der Zufluss (= maßgebend für Fälligkeit der ImmoESt) des Kaufpreises aber erst im Jahr 2023 erfolgt. Werden ausländische Betriebsgrundstücke einer Personengesellschaft veräußert, ist die dafür entrichtete ausländische Steuer (DBA mit Anrechnungsmethode) in der Einkommensteuerveranlagung anzurechnen.

Einzutragen ist immer ausschließlich die auf die **Gesellschaft** entfallende ImmoESt (oder besondere Vorauszahlung bzw allfällig dafür entrichtete ausländische Steuer), nicht auch jene, welche von einem Gesellschafter (bei Anteilsveräußerungen) abzuführen ist. Die ImmoESt kann für einzelne Gesellschafter unterschiedlich hoch sein – abhängig davon, ob für einen Gesellschafter Alt- oder Neuvermögen vorliegt.

Im betrieblichen Bereich entfaltet die Abfuhr der Immobilienertragsteuer **keine Abgeltungswirkung**, die Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen sind **immer zu veranlagern**.

²⁷⁰ EStR 2000 Rz 6738.

5.1.2.2. Maßgeblicher Einheitswert für die Anwendbarkeit der LuF-PauschVO 2015

Die LuF-PauschVO 2015 ist nach § 17 Abs 1 LuF-PauschVO 2015 für jenen Veranlagungszeitraum erstmals anzuwenden, für den gem § 20c BewG 1955 festgestellte Einheitswerte gem § 20 Abs 3 BewG 1955 erstmalig anzuwenden sind. Gem § 20c BewG 1955 werden die Einheitswerte im Rahmen der Hauptfeststellung zum 1.1.2014 festgestellt. Unabhängig davon, wann der Bescheid ergeht, wird er gem § 20 Abs 3 BewG 1955 mit dem folgenden Jahr – also zum 1.1.2015 – wirksam und die darin festgestellten Einheitswerte sind ab diesem Zeitpunkt anzuwenden. Die LuF-PauschVO 2015 ist somit erstmals für den Veranlagungszeitraum 2015 anzuwenden, und zwar auch für den Fall, dass der Einheitswert noch nicht gem § 20c BewG 1955 festgestellt wurde.⁴²⁶

Gem § 1 Abs 1 iVm Abs 2 LuF-PauschVO 2015 ist die Pauschalierungsverordnung anwendbar, wenn der Einheitswert für das während des Veranlagungsjahres bewirtschaftete land- und forstwirtschaftliche Vermögen 165.000 € (bis zur Veranlagung 2022: 130.000 €) nicht übersteigt.

Der zur Überprüfung der Anwendbarkeit der LuF-PauschVO 2015 für das Veranlagungsjahr 2023 maßgebende Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes ist der zum 31.12.2022 festgestellte Einheitswert. Übersteigt an diesem Stichtag der Einheitswert 165.000 €, ist LuF-Pauschalierung im Folgejahr nicht mehr zulässig.

- **Beispiel**

Wird im Rahmen der Hauptfeststellung im Jahr 2022 ein Einheitswertbescheid erlassen, mit dem ein Einheitswert von über 165.000 € festgestellt wird, stellt dieser den zum 31.12.2022 maßgeblichen Einheitswert dar. Ab dem der Bescheidzustellung folgenden Jahr (2023) ist die LuF-PauschVO 2015 nicht mehr anwendbar. Der Gewinn ist zumindest durch eine vollständige Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zu ermitteln.

Wird die Einheitswertgrenze von 165.000 € zum 31.12.2022 unterschritten, so kann die LuF-Pauschalierung im Folgejahr (2023) angewendet werden.⁴²⁷

- **Beispiel**

Wird im Rahmen der Hauptfeststellung im Jahr 2022 ein Einheitswertbescheid erlassen, mit dem ein Einheitswert von 165.000 € oder weniger festgestellt wird, stellt dieser den zum 31.12.2022 maßgeblichen Einheitswert dar. Ab dem der Bescheidzustellung folgenden Jahr (2023) kann der Gewinn nach den Regeln der LuF-PauschVO 2015 ermittelt werden.

⁴²⁶ EStR 2000 Rz 4140a.

⁴²⁷ Vgl EStR 2000 Rz 4141a; *Petschnigg*, Land- und Forstwirtschaft im EStR-Wartungserlass 2023, SWK 13–14/2023, 623 (624).

Zu den **Einkünften aus Be- und/oder Verarbeitung von Urprodukten**⁴⁹⁴ gehört der Verkauf von be- und/oder verarbeiteten (eigenen oder gekauften) Urprodukten. Damit diese Einkünfte der Land- und Forstwirtschaft zugeordnet werden können, müssen die Be- und/oder Verarbeitung nach ihrer wirtschaftlichen Zweckbestimmung zum land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb im Verhältnis der wirtschaftlichen Unterordnung stehen. Diese liegt vor, wenn der Wert der zugekauften und verarbeiteten Waren 25 % der Einnahmen aus dem Nebenbetrieb nicht überschreitet und wenn die Einnahmen aus der Be- und/oder Verarbeitung für sich alleine oder gemeinsam mit den Einnahmen aus einem allfälligen land- und forstwirtschaftlichen Nebenerwerb 45.000 € nicht überschreiten.⁴⁹⁵ Bei der Ermittlung des Gewinnes aus be- und/oder verarbeiteten Urprodukten sind die Betriebsausgaben zwingend mit 70 % der Betriebseinnahmen (einschließlich USt) anzusetzen.⁴⁹⁶ Abschließend ist der Gewinn aus Be- und/oder Verarbeitung in die KZ **9742** des Formulars E 6c zu übertragen.

Im Fall der Vollpauschalierung ist der Gewinn aus der Veräußerung von Urprodukten bis zu einem Gesamteinheitswert bis 75.000 € und einem Forsteinheitswert bis 15.000 € durch die Pauschalierung abgegolten, weshalb die Einnahmen nicht aufgezeichnet werden müssen.⁴⁹⁷

5.2.19. Einkünfte aus land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieben – KZ 9744

G19

Zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft gehören gem § 21 Abs 2 Z 1 EStG auch die Einkünfte aus einem land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieb. Als Nebenbetrieb gilt ein Betrieb, der dem land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb zu dienen bestimmt ist.⁴⁹⁸ Dazu gehören beispielsweise Substanzabbaubetriebe, wenn die abgebaute Bodensubstanz zumindest überwiegend im eigenen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb verwendet wird (zB Verwendung des gewonnenen Schotters für den Bau forsteigener Straßen),⁴⁹⁹ aber auch Be- und/oder Verarbeitungsbetriebe (zB Sägewerk oder Käseereien). Die Gewinne aus land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieben werden durch die Pauschalierung nicht erfasst, sondern sind durch vollständige Einnahmen-Ausgaben-Rechnung pro Nebenbetrieb zu ermitteln. Das Ergebnis ist in der KZ **9744** zu vermerken.

5.2.20. Vereinnahmte Pachtzinse – KZ 9750

G20

Die von der Voll- oder Teilpauschalierung ermittelte Gewinnsumme ist um vereinnahmte Pachtzinse für verpachtete land- und forstwirtschaftliche Flächen einschließlich Jagd-/Fischereipächterlösen und Naturalleistungen des Pächters durch Eintragung in die KZ **9750** zu erhöhen.⁵⁰⁰

Unter Pachtzinsen iSd § 15 Abs 1 und Abs 2 LuF-PauschVO 2015 sind nur (angemessene) Entgelte zu verstehen, die auf dem Landpachtgesetz⁵⁰¹ unterliegenden Landpachtverträgen beruhen.⁵⁰² Darunter fallen Verträge, durch die Grundstücke oder der Fischzucht dienende Teichgrundstücke allein oder gemeinsam mit Wohn- oder Wirtschaftsräumen oder anderen Sachen vorwiegend zur landwirtschaftlichen Nutzung verpachtet werden.

⁴⁹⁴ Aufzählung der Urprodukte siehe EStR 2000 Rz 4220.

⁴⁹⁵ EStR 2000 Rz 4216.

⁴⁹⁶ EStR 2000 Rz 4218.

⁴⁹⁷ EStR 2000 Rz 4217.

⁴⁹⁸ Vgl § 30 Abs 8 BewG 1955.

⁴⁹⁹ EStR 2000 Rz 4226.

⁵⁰⁰ § 15 Abs 1 LuF-PauschVO 2015.

⁵⁰¹ Bundesgesetz vom 26.11.1969, mit dem Bestimmungen über landwirtschaftliche Pachtverträge getroffen werden (Landpachtgesetz), BGBl 1969/451.

⁵⁰² UFS 14.10.2008, RV/0545-W/06.