

1. Allgemeines zum Feststellungsverfahren

Der Wechsel eines Beteiligten führt daher nicht zur Erlassung mehrerer Feststellungsbescheide für ein Wirtschaftsjahr.²³

Die Erlassung von Feststellungsbescheiden liegt nicht im Ermessen der Abgabenbehörde.²⁴ Feststellungsbescheide können ohne Bedachtnahme auf Verjährungsvorschriften erlassen werden.²⁵ Für die abgeleiteten Abgabenbescheide sind allerdings die Verjährungsvorschriften anzuwenden,²⁶ dh, Feststellungsbescheide können zwar außerhalb der Verjährung erlassen werden, sind aber wirkungslos, wenn die abgeleiteten Abgaben bereits verjährt sind.

1.3.2. Fakultative Spruchbestandteile

Im Spruch des Bescheides über die Feststellung von Einkünften ist gegebenenfalls darüber abzusprechen, ob Verlustanteile²⁷ iSd § 18 Abs 6 und 7 EStG vortragsfähig sind, ob Einkunftssteile begünstigten Steuersätzen²⁸ unterliegen, ob Einkunftssteile²⁹ gem § 2 Abs 2a oder § 23a EStG (Wartetastenverluste) nicht ausgleichsfähig sind, ob derartige zunächst nicht ausgleichsfähige Einkunftssteile spätere Gewinnanteile mindern³⁰, ob eine Komplementär-GmbH Gewinne verdeckt oder über die Veräußerung eines Mitunternehmeranteiles ausgeschüttet hat³¹.

Wird über diese Punkte im Feststellungsbescheid nicht abgesprochen, kann der Bescheid hinsichtlich der unterbliebenen Feststellung keine Bindung entfalten und es ist über die betreffenden Umstände in den abgeleiteten Bescheiden abzusprechen.³²

Strittig ist, ob anrechenbare ausländische Abgaben bereits im Feststellungsbescheid auszuweisen und auf die Beteiligten zu verteilen sind. Dafür spricht die Verwaltungsökonomie. Dagegen spricht der Wortlaut des § 188 Abs 1 BAO, wonach „Einkünfte“ festzustellen sind. Auch wenn fakultative Spruchbestandteile zulässig sind, dient doch der Abspruch über ausländische Abgaben nicht der Qualifikation von Einkünften, so dass sie nicht im Feststellungsbescheid auszuweisen sind.³³

1.3.3. Bescheidadressierung

1.3.3.1. Offene Gesellschaft (OG) und Kommanditgesellschaft (KG)

Bescheide sind bei im Firmenbuch eingetragenen Gesellschaften (OG, KG) an die Gesellschaft zu richten und mit der Firma zu bezeichnen. Solche Gesellschaften verlieren ihre Parteifähigkeit erst mit ihrer Beendigung, wobei die Auflösung und Löschung im

23 VwGH 11.6.1991, 90/14/0048; Stoll, 1999.

24 VwGH 3.9.2008, 2006/13/0167.

25 VwGH 22.4.1998, 93/13/0277; 11.11.2008, 2006/13/0187.

26 VwGH 8.9.1992, 87/14/0158; 25.9.2001, 95/14/0098.

27 VwGH 15.12.1994, 92/15/0030; 18.10.2005, 2004/14/0154.

28 VwGH 28.2.1995, 95/14/0021; 18.10.2005, 2004/14/0154.

29 VwGH 20.11.1996, 94/15/0091.

30 VwGH 19.5.1993, 91/13/0113; 15.12.1994, 92/15/0030; 20.11.1996, 94/15/0091, jeweils zu § 23a EStG 1972.

31 VwGH 22.3.1991, 87/13/0201.

32 VwGH 18.10.2005, 2004/14/0154.

33 Bejahend *Loukota* in FS Stoll 419, und *Loukota* in Internationale Steuerfälle, Tz 426; verneinend *Urtz*, SWI 1996, 226, und *Ellinger* in *Gassner/Lang*, Besteuerung und Bilanzierung international tätiger Unternehmen 120.

Firmenbuch ihre Parteifähigkeit so lange nicht beeinträchtigt, als ihre Rechtsverhältnisse zu Dritten (dazu zählen auch die Abgabengläubiger) noch nicht abgewickelt sind (zB ein noch nicht abgeschlossenes Feststellungsverfahren gem § 188 BAO).³⁴

Erfolgt eine Geschäftsübernahme gem § 142 UGB, bewirkt das die Vollbeendigung der Personengesellschaft. Die Geschäfte werden vom übernehmenden Gesellschafter ohne Liquidation fortgeführt.³⁵ Das Gesellschaftsvermögen geht gem § 142 Abs 1 UGB im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf den übernehmenden Gesellschafter über. Feststellungsbescheide sind wegen der ausdrücklichen und speziellen Anordnung des § 191 Abs 2 BAO an die ehemals Beteiligten zu richten („An A, B und C als ehemalige Gesellschafter der X-KG“).³⁶

1.3.3.2. Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GesBR)

Bei einer GesBR kommt als Adressierung insbesondere die Nennung aller Gesellschafter in Betracht („An A, B und C“). Der Zusatz „GesBR“ erscheint zweckmäßig („An A, B und C GesBR“). Für Feststellungsbescheide genügt die Adressierung „An A und Mitges“, wenn die Beteiligten im Spruch des Bescheides namentlich bei der Aufteilung der Einkünfte genannt sind.³⁷

Eine GesBR endet mit ihrer Auflösung. Auflösungsgründe sind vor allem Vereinbarung, Zeitablauf (bei befristetem Gesellschaftsvertrag) und Aufkündigung der unbefristeten Gesellschaft durch einen Gesellschafter. Mit der Beendigung gehen gem § 19 Abs 2 BAO die Rechte und Pflichten der Personenvereinigung auf die zuletzt beteiligt gewesenen Gesellschafter über. Die Vertretungsbefugnis gem § 81 Abs 6 BAO bleibt so lange aufrecht, als nicht von einem der zuletzt beteiligt gewesenen Gesellschafter oder der vertretungsbefugten Person dagegen Widerspruch erhoben wird.

Die Feststellungsbescheide haben gem § 191 Abs 2 BAO nach Beendigung der Personenvereinigung an diejenigen zu ergehen, denen gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind. Die Einkünftebezieher sind daher namentlich zu nennen (gilt auch für „Nichtfeststellungsbescheide“).³⁸

1.3.3.3. Unechte (atypische) stille Gesellschaft

Die Adressierung der Feststellungsbescheide hat an alle Gesellschafter (den Inhaber des Unternehmens sowie an den/die stillen Gesellschafter) zu erfolgen. Anstelle der namentlichen Nennung der stillen Gesellschafter im Adressfeld käme auch ein Hinweis im Adressfeld auf ihre Nennung in einer Beilage des Feststellungsbescheides oder auf ihre namentliche Bezeichnung im Spruchteil über die Aufteilung der Einkünfte in Betracht.³⁹

Wird eine atypisch stille Gesellschaft nicht anerkannt, dh erfolgt keine Einkünftezurechnung an die stillen Gesellschafter, so ist für jeden Gesellschafter, für den das Vorliegen

34 VwGH 29.3.2006, 2001/14/0091; 17.11.2004, 2000/14/0142; BMF, AÖF 2010/36, Abschn 6.1.1.

35 VwGH 21.9.2005, 2005/13/0117.

36 VwGH 21.9.2005, 2005/13/0117; 25.1.2006, 2005/13/0174; BMF, AÖF 2010/36, Abschn 6.1.2.

37 BMF, AÖF 2010/36, Abschn 6.2.

38 BMF, AÖF 2010/36, Abschn 10.2.

39 BMF, AÖF 2010/36, Abschn 6.3.

3. Betriebseröffnung, Neuanlagen, Wartung

3.1. Anzeige wesentlicher Umstände

§ 120 Abs 1 BAO bestimmt, dass die Abgabepflichtigen dem Finanzamt alle Umstände anzugeben haben, die eine persönliche Abgabenpflicht begründen, ändern oder beenden. 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 anzugeben.

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

Die Anzeige nach § 120 BAO ist nicht an eine bestimmte Form gebunden. Auch die Vorlage von Formularen oder Urkunden ist nicht vorgeschrieben. Die Anzeigepflicht gemäß § 120 Abs 2 BAO besteht unabhängig davon, ob aus der in Betracht kommenden betrieblichen Tätigkeit Abgabenpflichten entstehen.⁶³

3.2. Zuständiges Finanzamt

Für die Erhebung der Abgaben (§ 49 Abs 2 BAO) sind grundsätzlich die Finanzämter mit allgemeinem Aufgabenkreis sachlich zuständig (§ 13 Abs 1 Z 1 AVOG 2010). Unter „Erhebung“ sind nach der Legaldefinition des § 49 Abs 2 BAO alle der Durchführung der Abgabenvorschriften dienenden abgabenbehördlichen Maßnahmen zu verstehen. Dazu gehören unter anderem die Erhebung der Einkommen- bzw Körperschaftsteuer, Umsatzsteuer, die Erhebung des Dienstgeberbeitrages sowie der Kammerumlage und die Feststellung der Einkünfte nach § 188 BAO.

Örtlich zuständig ist das Betriebsfinanzamt gem § 21 AVOG 2010 bzw das Lagefinanzamt gem § 22 AVOG 2010 (siehe auch 2.2. Örtliche Zuständigkeit).

3.3. Fragebogen zur Betriebseröffnung

Nachdem die Anzeige der Betriebseröffnung erfolgt ist, wird das zuständige Finanzamt einen Fragebogen (Verf 16) zusenden und gegebenenfalls Unterlagen verlangen, sofern für die Meldung der Betriebseröffnung nicht bereits der Fragebogen verwendet wurde. Zu den Unterlagen, die zusammen mit dem Fragebogen vorzulegen sind, gehören normalerweise der Gesellschaftsvertrag, eine Unterschriftsprobe und eine Ausweiskopie. Wurde ein Gesellschaftsvertrag nur mündlich errichtet, ist der wesentliche Vertragsinhalt bekannt zu geben.

⁶³ Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO³ § 120 Anm 15.

3.3. Fragebogen zur Betriebseröffnung

FRAGEBOGEN		Zutreffendes bitte ankreuzen ! Mit * gekennzeichnete Felder sind Pflichtfelder und müssen ausgefüllt werden !			
Firmenwortlaut (laut Firmenbuch) *					
Ort der Geschäftsleitung (Befindet sich die Geschäftsleitung nicht im Inland, bitte die Angaben zur inländischen Betriebsstätte anführen) Anschrift (bei Vermietungsgemeinschaft Angabe der Lageadresse) *		Postleitzahl *	Ort *		
Beginn der unternehmerischen Tätigkeit (TTMMJJJJ) *		Telefonnummer			
Rechtsform *					
<input type="checkbox"/> Arbeitsgemeinschaft (ARGE)		<input type="checkbox"/> Atypisch stille Gesellschaft	<input type="checkbox"/> Gesellschaft nach bürgerlichem Recht		
<input type="checkbox"/> Kapitalgesellschaft und Mitunternehmer (z.B. GmbH & Co KG)		<input type="checkbox"/> Kommanditgesellschaft	<input type="checkbox"/> Offene Gesellschaft		
<input type="checkbox"/> Vermietungsgemeinschaft (z.B. Hausgemeinschaft)		<input type="checkbox"/> Sonstige Personengesellschaft (Gemeinschaft)			
Einkünfte *					
<input type="checkbox"/> Buchführender Landwirt		<input type="checkbox"/> Einkünfte aus Land u. Forstwirtschaft (Pauschalwert)	<input type="checkbox"/> Einkünfte aus Land u. Forstwirtschaft (Pauschalwert mit Weinbau)		
<input type="checkbox"/> Einkünfte aus Land u. Forstwirtschaft (Pauschalwert mit Gartenbau)		<input type="checkbox"/> Einkünfte aus Land u. Forstwirtschaft (Pauschalwert mit Mostbuschenschenk)	<input type="checkbox"/> Einkünfte aus selbstständiger Arbeit		
<input type="checkbox"/> Einkünfte aus Gewerbebetrieb		<input type="checkbox"/> Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung			
(Genaue) Bezeichnung der ausgeübten Geschäftstätigkeit (zB statt Handel mit Waren aller Art > Gemüsehandel)					
Eintragung im Firmenbuch erfolgt? <input type="checkbox"/> Ja >		Firmenbuchnummer			
		Bilanzstichtag/Abschlussstichtag (TTMMJJJJ)			
Gilt der vom 31.12. abweichende Bilanzstichtag auch für die Umsatzsteuer? (Antrag gemäß § 20 Abs. 1 UStG 1994) <input type="checkbox"/> Ja		Anzahl der im Betrieb (voraussichtlich) beschäftigte Arbeitnehmer >			
Der voraussichtliche Jahresumsatz beträgt im Eröffnungsjahr * Euro		Der voraussichtliche Jahresumsatz beträgt im Folgejahr * Euro			
Der voraussichtliche Gewinn beträgt im Eröffnungsjahr * Euro		Der voraussichtliche Gewinn beträgt im Folgejahr * Euro			
<input type="checkbox"/> Regelbesteuerung gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994 wird beantragt ab (JJJJ)					
Auf Grund der ausgeübten Tätigkeit fallen auch nachstehend angeführte Abgaben an <input type="checkbox"/> Normverbrauchsabgabe <input type="checkbox"/> Kraftfahrzeugsteuer <input type="checkbox"/> Werbeabgabe					
Beteiligte * (Bitte geben Sie die erforderlichen Daten weiterer Beteiligter auf dem Formular Verf 60 bekannt.)					
Finanzamts-/Steuernummer	Beteiligung in Prozent	Vertreter gemäß § 81 BAO 1)	Finanzamts-/Steuernummer	Beteiligung in Prozent	Vertreter gemäß § 81 BAO 1)
		<input type="checkbox"/> Ja			<input type="checkbox"/> Ja
		<input type="checkbox"/> Ja			<input type="checkbox"/> Ja
		<input type="checkbox"/> Ja			<input type="checkbox"/> Ja
Vollmacht (Name der bevollmächtigten Person) _____					
<input type="checkbox"/> Eine Vollmacht zur steuerlichen Vertretung liegt vor					
<input type="checkbox"/> Ein Auftrag zur Anmeldung dieser Personengesellschaft (Gemeinschaft) liegt vor					
<input type="checkbox"/> Eine Vollmacht zum Empfang sämtlicher Schriftstücke liegt vor					
Zustelladresse: _____					
<input type="checkbox"/> Ich bin Vertreter gemäß § 81 BAO 1)					
Zustelladresse gemäß § 81 BAO					
Ich versichere/Wir versichern, dass ich/wir die vorstehenden Angaben nach bestem Wissen und Gewissen vollständig und richtig gemacht habe/haben.					
Name		Die Identität und der Wohnsitz des/der Zeichnungsberechtigten wurden mir durch Originalbelege nachgewiesen. <input type="checkbox"/> Ja <input type="checkbox"/> Nein			
Datum, Unterschrift bzw. firmenmäßige Zeichnung		bzw. Datum und Unterschrift des bevollmächtigten Vertreters			
1) Zur Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten ist für die Personengesellschaft (Gemeinschaft) eine Person aus dem Kreis der Beteiligten namhaft zu machen. Bei Anmeldung der Personengesellschaft (Gemeinschaft) durch einen befugten berufsmäßigen Parteienvertreter kann der Vertreter gemäß § 81 BAO auch dieser berufsmäßigen Parteienvertreter sein.					
Verf 16, Seite 2, Version vom 29.10.2007					

1.1.2.1. Rechtsform des Unternehmens

Die einzelnen Rechtsformen sind in A. Allgemeiner Teil 5.1. dargestellt.

A1

1.1.2.2. Betriebliche Einkünfte

Das Ergebnis der Gesellschaft/Gemeinschaft aus der Beilage E 6c wird in Punkt 1.a) eingetragen. Das Ergebnis der Gesellschaft/Gemeinschaft aus der Beilage E 6a oder E 6a-1 wird in Punkt 1.b) eingetragen. Die Summe aus a) und b) ergibt die KZ 310 Betriebliche Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft.

Erzielt die Gesellschaft/Gemeinschaft betriebliche Einkünfte aus selbständiger Arbeit oder aus Gewerbebetrieb, so ist dieses Ergebnis aus der Beilage E 6a oder E 6a-1 in die jeweilige KZ 320 für selbständige Arbeit oder KZ 330 für Einkünfte aus Gewerbebetrieb einzutragen.

Beispiel

A und B sind je zur Hälfte an einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb beteiligt. Die Einkünfte werden auf Grundlage der LuF-PauschVO in Höhe von 20.000 € ermittelt.

Formular E 6c:

Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft	20.000
<i>Bitte diesen Betrag in das Formular E 6 übernehmen.</i>	

Formular E 6:

Betriebliche Einkünfte aus	1. Land- und Forst wirtschaft	2. selbständiger Arbeit	3. Gewerbe- betrieb	
a) Der Gesellschaft/Gemeinschaft – Ergebnis aus der Beilage E 6c	20.000	X	X	
b) Der Gesellschaft/Gemeinschaft – Ergebnis aus der Beilage E 6a oder E 6a-1		X	X	
Summe aus a) und b)	310	20.000	320	330

1.1.2.3. Nicht ausgleichsfähige Verluste iSd § 2 Abs 2a EStG

Nicht ausgleichsfähige Verluste gem § 2 Abs 2a EStG dürfen aus den Einkünften nicht A3, A7 ausgeschieden werden, sondern sind zunächst in KZ 310, 320 oder 330 immer ungekürzt anzugeben. Der auf sie entfallende nicht ausgleichsfähige Anteil muss in den KZ 341, 342 bzw 371 angeführt werden.

Für folgende negative Einkünfte besteht gem § 2 Abs 2a EStG ein Verlustausgleichs- und Vortragsverbot:

- Negative Einkünfte aus der Beteiligung an Gesellschaften oder Gemeinschaften, wenn das Erzielen steuerlicher Vorteile im Vordergrund steht (= beteiligungsbezogenes Verlustausgleichsverbot);
- negative Einkünfte aus Betrieben, deren Unternehmensschwerpunkte im Verwalten unkörperlicher Wirtschaftsgüter (Beteiligungen, Wertpapiere, Rechte) oder in der gewerblichen Vermietung von Wirtschaftsgütern (Leasinggesellschaften) gelegen ist (= branchenbezogenes Verlustausgleichsverbot).²

2 EStR 2000 Rz 156.

Verluste aus solchen negativen Einkünften dürfen nicht mit dem Restgewinn der Gesellschaft ausgeglichen werden. Diese Verluste dürfen nur isoliert mit späteren Gewinnen aus diesem Betrieb oder dieser Beteiligung in den Folgejahren frühestmöglich verrechnet werden (Wartetastenverlust). Eine zu Unrecht unterbliebene Verlustverrechnung kann nicht in einem späteren Jahr nachgeholt werden.³

Das Verlustausgleichsverbot des § 2 Abs 2a EStG betrifft den Verlustausgleich innerhalb der jeweiligen Einkunftsquelle (= innerbetrieblicher Verlustausgleich), innerhalb der einzelnen Einkunftsarten (= horizontaler Verlustausgleich) und den Verlustausgleich zwischen den Einkunftsarten (= vertikaler Verlustausgleich). Es darf daher kein Verlustausgleich zwischen laufenden Gewinnen einer Gesellschaft/Gemeinschaft mit dem Verlustanteil einer im Betriebsvermögen gehaltenen Beteiligung gem § 2 Abs 2a EStG erfolgen.⁴

1.1.2.3.1. Das Erzielen steuerlicher Vorteile steht im Vordergrund

Die Bestimmung des § 2 Abs 2a EStG ist bei Beteiligungen seit der Veranlagung 2000 unabhängig vom Zeitpunkt des Erwerbes bzw Eingehens der Beteiligung anzuwenden. Verluste aus Beteiligungen an Gesellschaften oder Gemeinschaften sind nicht mehr ausgleichsfähig, wenn der Steuervorteil aus der Beteiligung dominiert; das ist dann der Fall, wenn Beteiligungsmodelle mit Steuervorteilen aus Verlustzuweisungen beworben werden oder wenn bei einer allgemein angebotenen Beteiligung die Rendite nach Steuern (dh jene unter Berücksichtigung des Renditevorteils aus einem Verlustausgleich) die Rendite vor Steuern (also diejenige ohne Berücksichtigung des Renditevorteils aus einem Verlustausgleich) um mehr als das Doppelte übersteigt.⁵

1.1.2.3.2. Verwalten unkörperlicher Wirtschaftsgüter

Darunter versteht man nach der Verordnung BGBl 1996/734 vom 10.12.1996 sowohl das Verwalten von Anlagevermögen als auch das Verwalten von Umlaufvermögen, womit insbesondere der gewerbliche Handel mit unkörperlichen Wirtschaftsgütern gemeint ist.⁶ Die Beurteilung, ob der Unternehmensschwerpunkt im Verwalten unkörperlicher Wirtschaftsgüter bzw in der gewerblichen Vermietung gelegen ist, muss nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse erfolgen.

Beispiele für das Verwalten von unkörperlichen Wirtschaftsgütern

- Wertpapierhandel, insbesondere wenn er über Kreditinstitute läuft
- Herstellen von Filmen, um die Filmrechte im Wege der Nutzungsüberlassung zu verwerten.
Dies gilt nicht für Filme mit Drehbeginn vor 2006.⁷

1.1.2.3.3. Gewerbliche Vermietung von Wirtschaftsgütern

Die gewerbliche Vermietung von Wirtschaftsgütern betrifft insbesondere Leasingpersonengesellschaften und stellt auf die Art der Betätigung ab. Ein in Relation zur gewerblichen Vermietung deutlich überwiegender Kapitaleinsatz im Bereich der vermögensverwaltenen Vermietung sowie ein deutliches Überwiegen der aus der vermögensverwaltenden

3 VwGH 21.1.2004, 2003/13/0093.

4 EStR 2000 Rz 158.

5 EStR 2000 Rz 163 f.

6 VfGH 2.10.1998, B 553/98; VwGH 22.5.2002, 99/15/0119.

7 EStR 2000 Rz 160.

kommenden Kennzahlen netto (ohne USt) angesetzt. Die vereinnahmte USt wird in der KZ 9093, die verausgabte (abzugsfähige oder nicht abzugsfähige) USt in der KZ 9233 eingetragen. Die USt-Zahllast wird in KZ 9230, eine allfällige USt-Gutschrift in KZ 9090 eingetragen.

2.3.3. Aufwendungen/Betriebsausgaben

D14 Gemäß § 4 Abs 4 EStG sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Nach der gesetzlichen Definition ist nicht ausschlaggebend, ob durch aus anderen (privaten) Gründen veranlasste Aufwendungen und Ausgaben eine Einkunftsart gefördert wird, sondern kommt es darauf an, dass die Aufwendungen und Ausgaben durch die konkrete Einkunftsquelle veranlasst werden.⁶¹

Aufwendungen, die einen Zusammenhang mit der persönlichen Lebensführung aufweisen, sind als Betriebsausgaben bzw Werbungskosten abzugsfähig, wenn eine beinahe ausschließliche betriebliche bzw berufliche Veranlassung gegeben ist.⁶² Derjenige, der typische Aufwendungen der privaten Lebensführung als Werbungskosten oder Betriebsausgaben geltend macht, hat im Hinblick auf seine Nähe zum Beweisthema von sich aus nachzuweisen, dass diese Aufwendungen entgegen der allgemeinen Lebenserfahrung (nahezu) ausschließlich die berufliche bzw betriebliche Sphäre betreffen.⁶³ Ersparte Aufwendungen sind keine Betriebsausgaben.⁶⁴

2.3.3.1. Waren, Rohstoffe, Hilfsstoffe – KZ 9100

D15 Folgende Aufwendungen sind in dieser Kennzahl zu erfassen:

Bilanzierung	Einnahmen-Ausgaben-Rechnung
<ul style="list-style-type: none"> • Wareneinsatz • Verbrauch von Rohstoffen • Verbrauch von bezogenen Fertig- und Einzelteilen • Verbrauch von Hilfsstoffen • nach Abzug von Skontoerträgen auf Materialaufwand. 	<ul style="list-style-type: none"> • Ausgaben für den Einkauf von Waren • Ausgaben für Rohstoffe • Ausgaben für Fertig- und Einzelteile • Ausgaben für Hilfsstoffe • nach Abzug von Skontoerträgen auf den Einkauf von Material. • Soweit das Abzugsverbot für Umlaufvermögen gemäß § 4 Abs 3 EStG greift⁶⁵, darf keine Eintragung erfolgen.

Der Verbrauch/Einkauf von Betriebsstoffen, Werkzeugen und anderen Erzeugungshilfsmitteln, Brenn- und Treibstoffen, Energie und Wasser ist in KZ 9230 zu erfassen.

61 VwGH 29.7.2010, 2007/15/0234.

62 VwGH 19.12.2013, 2012/15/0040.

63 VwGH 18.12.2013, 2011/13/0119.

64 Atzmüller/Knechtl/Wiesner/Unger in Wiesner/Grabner/Wanke, § 4 Anm 56.

65 Bei Grundstücken im Sinne des § 30 EStG sowie bei Gold, Silber, Platin und Palladium (sofern diese Metalle nicht der unmittelbaren Weiterverarbeitung dienen) sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder der Einlagerwert erst bei Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen abzusetzen, wenn es sich um Umlaufvermögen handelt.

2.3.3.2. Fremdpersonal und Fremdleistungen – KZ 9110

Zu den Ausgaben/Aufwendungen für Fremdpersonal gehören nur die unmittelbaren Aufwendungen; Provisionen an Dritte sind in KZ 9190 zu erfassen. Nicht einzutragen sind bei Einnahmen-Ausgaben-Rechnern jene Ausgaben für Fremdpersonal, die als Herstellungskosten von Anlagegütern zu aktivieren sind. Zu den Fremdleistungen zählen auch die „sonstigen bezogenen Herstellungsleistungen“. Das sind insbesondere Aufwendungen/Ausgaben für Materialbearbeitung, Materialveredelung, andere Werkleistungen und Beistellung von Personal im Herstellungsbereich.

Personalgestellung und Abzugsteuer nach § 99 EStG

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs⁶⁶ ist der Begriff „Arbeitgeber“ bei Passivleistungen in der 183-Tage-Klausel von Doppelbesteuerungsabkommen (Art 15 Abs 2 OECD-Musterabkommen) im Sinn eines „wirtschaftlichen Arbeitgebers“ zu verstehen. Im Fall einer internationalen Arbeitskräfteüberlassung (Arbeitskräftegestellung) kommt daher die abkommensrechtliche Arbeitgebereigenschaft dem Beschäftiger (Gestellungsnehmer) zu. Bei einem inländischen Beschäftiger („Inbound-Fälle“) ist Österreich ab dem ersten Tag der Arbeitskräfteüberlassung berechtigt, ins Inland überlassene Arbeitnehmer zu besteuern. Grundsätzlich wird dieses Besteuerungsrecht im Wege des Steuerabzuges nach § 99 Abs 1 Z 5 EStG durch den Beschäftiger wahrgenommen. Der inländische Beschäftiger (das ist der Schuldner der Einkünfte iSd § 100 Abs 2 EStG) haftet für die Einbehaltung und Abfuhr der Abzugsteuer. Das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart kann über Antrag eines abkommensberechtigten Arbeitskräfteüberlassungsunternehmens bei Vergütungen für die Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung zeitlich befristet durch Bescheid eine Entlastung von der Abzugsteuer an der Quelle zulassen, wenn sichergestellt ist, dass keine Umgehungsgestaltung vorliegt und das ausländische Arbeitskräfteüberlassungsunternehmen oder der inländische Gestellungsnehmer (Beschäftiger) für die überlassenen Arbeitskräfte die Arbeitgeberpflichten (insb freiwilliger Lohnsteuerabzug) wahrnimmt. Liegt ein solcher Befreiungsbescheid vor, ist sichergestellt, dass die Einkünfte der Arbeitnehmer in Österreich besteuert werden. Demnach kann die Vergütung an den Arbeitskräfteüberlasser ohne Abzugsteuer ausbezahlt werden.

2.3.3.3. Eigenes Personal – KZ 9210

Zu den Personalaufwendungen gehören:

D17

- Löhne (Grundlöhne inkl Zulagen und Nichtleistungslöhne sowie Beiträge an die Mitarbeitervorsorgekasse).
- Gehälter (Grundgehälter, Mehrarbeitszuschläge, Urlaubsablösen, Prämien und Provisionen, 13. und 14. Gehalt, sonstige Sonderzahlungen, Jubiläumsaufwendungen, freiwillige Fahrtkosten- und Verpflegungszuschüsse sowie Sachbezugsleistungen). Nachforderungen an Lohnsteuer⁶⁷ und Sozialversicherungsbeiträgen aus Löhnen oder Gehältern, die nicht auf die Arbeitnehmer überwälzt werden können (zB anlässlich einer GPLA), sind ebenfalls hier zu erfassen. Nicht zu den Löhnen und Gehältern gehören Reisekostenersätze und Tages- und Nächtigungsgelder, die den Arbeitnehmern zum Ausgleich für ihnen auf Dienstreisen entstandene Aufwendungen bezahlt werden.

⁶⁶ VwGH 22.5.2013, 2009/13/0031.

⁶⁷ Nach § 86 Abs 3 EStG sind Lohnsteuernachforderungen aufgrund der Haftung des Arbeitgebers, für die der Arbeitgeber seine Arbeitnehmer nicht in Anspruch nimmt, kein Vorteil aus dem Dienstverhältnis. Übernimmt der Arbeitgeber den Arbeitnehmeranteil aus der Sozialversicherung, stehen dem Vorteil aus dem Dienstverhältnis im selben Ausmaß Werbungskosten gegenüber (VwGH 29.5.1985, 83/13/0201).

2. Beilage E 6a

Eintragungen in der **Einkommensteuererklärung (E 1)** beider Gesellschafter:

9. – 11. Betriebliche Einkünfte aus (Beträge in Euro)	9. Land- und Forstwirtschaft	10. selbstän- diger Arbeit	11. Gewerbe- betrieb
a) Als Einzelunternehmer/in – Ergebnis aus der/den Beilage(n) E 1a oder E 1a-K, bei land- und forstwirtschaftlicher Pauschierung aus E 1c ⁴⁾			
b) Als Beteiligte/r (Mitunternehmer/in) – Ergebnis aus der Beilage E 11 ⁴⁾			0

Die anteiligen Einkünfte in Höhe von 450 in der Spalte 11 als „Ergebnis aus der Beilage E 11“ hätten zur Folge, dass sie in der KZ 330 enthalten wären. Damit würden diese Einkünfte zum normalen Tarif versteuert werden.

Summe aus a) bis h)	310	320	330	-
Besondere Steuersätze				
Betriebliche Kapitalerträge, die mit dem besonderen Steuersatz zu besteuern sind				
i) In den Kennzahlen 310/320/330 nicht enthaltene in- und ausländische Kapitalerträge (Früchte und Substanz), auf die keine ausländische Quellensteuer anzurechnen ist und die mit dem besonderen Steuersatz von 27,5% zu besteuern sind.	946	+	947	+
			948	+ 450,00
j) In den Kennzahlen 310/320/330 nicht enthaltene in- und ausländische Kapitalerträge, auf die keine ausländische Quellensteuer anzurechnen ist und die mit dem besonderen Steuersatz von 25% zu besteuern sind.	781	+	783	+
			785	
k) In den Kennzahlen 310/320/330 nicht enthaltene in- und ausländische Kapitalerträge (Früchte und Substanz), auf die ausländische Quellensteuer anzurechnen ist und die mit dem besonderen Steuersatz von 27,5% zu besteuern sind.	949	+	950	+
			951	+ 949,00
l) In den Kennzahlen 310/320/330 nicht enthaltene in- und ausländische Kapitalerträge, auf die ausländische Quellensteuer anzurechnen ist und die mit dem besonderen Steuersatz von 25% zu besteuern sind.	920	+	921	+
			922	+ 920,00

Die Eintragung in der KZ 948 bewirkt, dass die darin enthaltenen Einkünfte zum besonderen Steuersatz von 27,5 % besteuert werden.

D46 Substanzgewinne und Substanzverluste sind gegeneinander auszugleichen. Teilwertabschreibungen und Verluste aus der Veräußerung, Einlösung und sonstigen Abschichtung von Wirtschaftsgütern und Derivaten iSd § 27 Abs 3 und 4 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 und Derivaten sowie mit Zuschreibungen derartiger Wirtschaftsgüter desselben Betriebes zu verrechnen. Ein verbleibender negativer Überhang darf nur zu 55 % ausgeglichen werden. Vorrangig findet jedoch eine innerbetriebliche Verrechnung statt. Damit ist auch eine Verrechnung mit außerbetrieblichen Einkünften nach der Kürzung möglich. Die Verluste sind in der Folge ebenfalls einem Verlustvortrag zugänglich.

Beispiel

Die Mitunternehmerschaft, die aus zwei natürlichen Personen besteht, verkauft einen Anteil an einer Kapitalgesellschaft mit einem steuerlichen Substanzgewinn in Höhe von 900 €. Aus der Einlösung eines Wertpapiers erzielt die Mitunternehmerschaft einen Verlust in Höhe von 1.500 €. Insgesamt ergibt sich somit ein Substanzverlust in Höhe von 600 €. Davon sind 55 %, das sind 330 €, mit anderen Einkünften verrechenbar; 270 € gehen verloren und sind in der KZ 9289 einzutragen (mit positivem Vorzeichen).

4. Korrekturen und Ergänzungen zur Gewinnermittlung laut Punkt 3 (Steuerliche Mehr-/Weniger-Rechnung)			
Hinweis: Bei einem negativen Saldo sind 45 % dieses Betrages ohne Vorzeichen in Kennzahl 9289 einzutragen.	Substanzgewinne	900,00	X
Ein positiver Saldo ist nur im Punkt 5 in der Kennzahl 9045 (oder in den Kennzahlen 9763, 7763 der Beilage E 6a-1) auszuweisen; eine Eintragung in 9289 hat zu unterbleiben.	Substanzverluste	1.500,00	
	Saldo	- 600,00	9289 270,00
Steuerlicher Gewinn/Verlust (sofern keine Beilage E 6a-1 anzuschließen ist)			330,00

Ein positiver Saldo (die Substanzgewinne übersteigen die Substanzverluste) ist insgesamt mit 27,5 % zu versteuern und in die KZ 9045 einzutragen.

2.6. Wechsel der Gewinnermittlungsart – KZ 9010 und 9242

Bei Überschreiten der Schwellenwerte des § 189 UGB entsteht Rechnungslegungspflicht. **D47** Dadurch kann es zu einem Wechsel der Gewinnermittlungsart (von § 4 Abs 1 EStG oder § 4 Abs 3 EStG zu § 5 Abs 1 EStG kommen). Weiters erfolgt ein Wechsel der Gewinnermittlungsart, wenn die Personengesellschaft aus der Rechnungslegungspflicht gem § 189 UGB (Schwellenwertüberschreitung) herausfällt, weil nachhaltig Umsätze von weniger als 700.000 € erzielt werden. Eine Gewinnermittlung nach § 5 Abs 1 EStG ist dann grundsätzlich nicht mehr zulässig und der steuerliche Gewinn muss nach § 4 Abs 1 EStG oder § 4 Abs 3 EStG ermittelt werden (abgesehen von der Fortführungs-option). Auch bei einem freiwilligen Wechsel der Gewinnermittlungsart (von § 4 Abs 3 EStG auf § 4 Abs 1 EStG) kann es zu einem Übergangsgewinn bzw Übergangsverlust kommen.

Geschäftsfälle werden bei Bilanzierern zu einem anderen Zeitpunkt erfasst als beim Einnahmen-Ausgaben-Rechner. Es darf zu keiner doppelten Erfassung oder zu keiner endgültigen Nichtberücksichtigung von Geschäftsfällen kommen. Die Ermittlung des Übergangsgewinns erfolgt durch Zu- und Abschläge.¹⁰⁰

Übergangsgewinne sind bei laufendem Betrieb beim nächsten Gewinnermittlungszeitraum zu berücksichtigen. Ein Übergangsgewinn ist prinzipiell in der KZ 9010 einzutragen. Ein Übergangsverlust ist nur dann in voller Höhe in KZ 9010 einzutragen, wenn es zu keiner Verteilung auf sieben Jahre kommt (zB Betriebsveräußerung).

100 VwGH 26.2.2014, 2009/13/0113.