

Die beiden physischen Personen beziehen aus der Vermietung des Objektes Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, die AG hingegen gem § 7 Abs 3 KStG kraft ihrer Rechtsform Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Eine Feststellung von Einkünften gem § 188 BAO hat daher nur bezüglich der zwei Drittelanteile der physischen Personen zu erfolgen.⁷

Erklärungen zur Feststellung der Einkünfte unterliegen gem § 85a BAO der Entscheidungspflicht, auch dann, wenn die absolute Verjährung für die abgeleiteten Abgaben bereits eingetreten ist.⁸

1.2. Nichtanwendbarkeit des § 188 BAO

Gem § 188 Abs 4 BAO hat die Feststellung zu unterbleiben:

- für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, wenn das unbewegliche Vermögen nicht im Inland gelegen ist,
- für Einkünfte aus Gewerbebetrieb, wenn die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz noch eine Betriebsstätte im Inland hat,
- für Einkünfte aus selbständiger Arbeit, wenn die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz noch eine Betriebsstätte im Inland hat,
- für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, wenn das unbewegliche Vermögen nicht im Inland gelegen ist,
- für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, wenn hinsichtlich aller Grundstücksanteile Wohnungseigentum⁹ besteht, sofern die Feststellung nur allgemeine Teile der Liegenschaft¹⁰ (§ 2 Abs 4 WEG) betreffen würde,
- wenn sich der alleinige Zweck bei einer nach bürgerlichem Recht nicht rechtsfähigen Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit auf die Erfüllung eines einzigen Werkvertrages¹¹ oder Werklieferungsvertrages¹² beschränkt, es sei denn, der mit dem Auftraggeber bei Auftragsvergabe vereinbarte Auftragswert übersteigt 700.000 € (ohne Umsatzsteuer).

Einkünfte aus einer echten stillen Gesellschaft sind nicht gem § 188 BAO festzustellen; dies gilt auch dann, wenn die stille Beteiligung zum Betriebsvermögen des Stillen gehört.¹³ Ebenso unterbleibt die Einkünftefeststellung, wenn nur Einkünfte aus Kapitalvermögen erzielt werden.¹⁴

⁷ Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO³ § 188 Anm 8.

⁸ VwGH 22.5.2013, 2009/13/0088 bis 0089.

⁹ Ob Wohnungseigentum besteht, richtet sich nach dem Wohnungseigentumsgesetz (vgl VwGH 21.9.1983, 82/13/0212).

¹⁰ Allgemeine Teile der Liegenschaft sind solche, die der allgemeinen Benützung dienen oder deren Zweckwidmung einer ausschließlichen Benützung entgegensteht (zB Stiegenhäuser, Hausfassade, Aufzug für mehrere Eigentumswohnungen, Autoabstellplätze, Garten, Abstellräume).

¹¹ Gem § 1151 Abs 1 ABGB entsteht ein Werkvertrag, wenn sich jemand zur Herstellung eines Werkes gegen Entgelt verpflichtet.

¹² Der Begriff des Werklieferungsvertrages ist dem österreichischen Privatrecht fremd, man versteht darunter die Vereinbarung der Herstellung einer vertretbaren Sache aus einem vom Unternehmer beizustellenden Stoff (vgl *Koziol/Welser*, Bürgerliches Recht II¹³, 255; deutsches bürgerliches Gesetzbuch [BGB] § 651).

¹³ VwGH 19.12.1990, 86/13/0136.

¹⁴ EStR 2000 Rz 6023.

1.3.3.4. Miteigentümergeinschaft

Bei Miteigentümergeinschaft sind folgende Bescheidadressierungen möglich:

- „An die Gemeinschaft der Miteigentümer der Liegenschaft ...“ (wenn die Miteigentümer im Spruch namentlich genannt sind),
- „An A, B und C“ (wenn die Liegenschaft im Bescheid bezeichnet ist),
- „An A und Mitbes der Liegenschaft ...“ (wenn die Mitbesitzer im Bescheidspruch namentlich genannt sind).

Die Adressierung „An A und Mitbes“ könnte nur dann ausreichend sein, wenn die Miteigentümer im Bescheidspruch namentlich genannt sind und die betreffende Liegenschaft im Bescheid bezeichnet ist, wobei die Angabe der Steuernummer hierfür nicht ausreicht.⁵¹

Die Miteigentümer müssen nicht namentlich im Adressfeld genannt werden, es genügt auch ein Hinweis auf die Aufzählung in einer Beilage oder auf die Bezeichnung der Einkünftebezieher bei der Aufteilung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.⁵²

1.3.3.5. Mehrstöckige Personengesellschaften – Unterbeteiligung

Ist der Unterbeteiligte⁵³ nicht in die Feststellung der Einkünfte der Gesellschaft einzu beziehen, so ist der vom Feststellungsbescheid der Gesellschaft abgeleitete Feststellungsbescheid an den Gesellschafter und den/die Unterbeteiligten zu richten. Ist der Unterbeteiligte den Gesellschaftern der Hauptgesellschaft nicht bekannt, besteht die Mitunternehmerschaft nur im Verhältnis zum Hauptgesellschafter und muss in einem zweiten Feststellungsverfahren, in welchem der Gewinnanteil des Hauptgesellschafters aus der Hauptgesellschaft verteilt wird, berücksichtigt werden.⁵⁴

Ist die Unterbeteiligung den Gesellschaftern der Hauptgesellschaft bekannt, besteht die Mitunternehmerschaft des Unterbeteiligten bereits im Verhältnis zur Hauptgesellschaft. Sie ist dann bereits bei der Gewinnfeststellung der Hauptgesellschaft zu berücksichtigen.⁵⁵

1.3.3.6. Erbengemeinschaft

Mehrere Erben bilden eine Erbengemeinschaft. Das Recht der Erben auf Vertretung, Besorgung und Verwaltung der Verlassenschaft beginnt mit dem Antreten der Erbschaft zur ungeteilten Hand (also gemeinsam). Mit der Einantwortung erwerben die Erben das Eigentum an der Erbschaft und werden Gesamtrechtsnachfolger des Erblassers. Bis zur Einantwortung sind die Bescheide an die Verlassenschaft zu richten. Ab der Einantwortung können Abgabenbescheide nur mehr an die Erben gerichtet werden.

Führen die Erben eines Einzelunternehmers dessen Betrieb fort, dann werden sie grundsätzlich zu Mitunternehmern.⁵⁶ Es liegt eine GesbR vor, die Mitunternehmerstellung der einzelnen Erben ist nach den allgemeinen Regeln zu beurteilen.

Die Erben sind im Feststellungsbescheid namentlich zu nennen. Die Adressierung „An die Erben nach ...“, ohne dass sie namentlich genannt werden, genügt nicht.⁵⁷

⁵¹ BMF, AÖF 2010/36, Abschn 6.4.; BFG 5.12.2017, RV/7100495/2012; BFG 29.6.2018, RV/7103529/2015; BFG 12.4.2019, RV/7102419/2008.

⁵² BMF, AÖF 2010/36, Abschn 6.4.

⁵³ Bei einer Unterbeteiligung beteiligt sich eine natürliche oder juristische Person am Mitunternehmeranteil eines Personengeschafters (Hauptgesellschafters). Hat der Unterbeteiligte nicht nur Anteil am Gewinn/Verlust des Hauptgesellschafters, sondern auch an den stillen Reserven und dem Firmenwert, dann ist er Mitunternehmer und erzielt betriebliche Einkünfte, wenn die Hauptgesellschaft betriebliche Einkünfte erzielt (vgl EStR 2000 Rz 5824).

⁵⁴ VwGH 8.2.1957, 3564/54, ÖStZB 1957, 53 = Slg 1588 F; EStR 2000 Rz 5826.

⁵⁵ VwGH 15.1.1991, 87/14/0053.

⁵⁶ VwGH 22.12.1976, 1688/74.

⁵⁷ VwGH 25.2.2005, 2001/15/0160.

3.5. Betriebskategorie

Die österreichische Finanzverwaltung teilt die Betriebe in verschiedene Kategorien ein. Die sachliche Abgrenzung der Prüfständigkeit zwischen Großbetriebsprüfung und der Betriebsprüfung durch die Finanzämter erfolgt aufgrund interner Regelungen betreffend die Betriebskategorisierung.

Einteilung in Betriebskategorien:⁷⁴

BKAT	Wert
K3	< 30.000
K2	> 29.999 und < 100.000
K1	> 99.999 und < 220.000
K0	> 219.999 und < 700.000
M2	> 699.999 und < 2.000.000
M1	> 1.999.999 und < 4.000.000
M0	> 3.999.999 und <=10.000.000
G2	> 10.000.000 und < 40.000.000
G1	> 39.999.999 und <= 50.000.000
G0	> 50.000.000

3.6. Der Vertreter nach § 81 BAO

3.6.1. Allgemeines

Der Zweck des Feststellungsverfahrens liegt darin, die Grundlagen für die Besteuerung des Einkommens einer natürlichen Person oder einer juristischen Person in einer Weise zu ermitteln, die ein gleichartiges Ergebnis für alle beteiligten Steuersubjekte gewährleistet, und die Durchführung von Parallelverfahren für die einzelnen Beteiligten zu vermeiden. Das bedeutet, dass für alle Beteiligten nur ein (einheitliches) Verfahren zur Einkünftefeststellung aus einer Personenvereinigung, die für ertragsteuerliche Zwecke kein Besteuerungssubjekt ist, sondern als transparent gilt, durchgeführt wird. Durch die Regelungen des § 188 BAO wird somit ein Ausschnitt der Einkommen- bzw Körperschaftsteuer-Verfahren der Beteiligten, der im Rahmen der Festsetzung der Ertragsteuer für die Beteiligten durchzuführen wäre, in einem einheitlichen Sonderverfahren gebündelt.⁷⁵

Ein solches Verfahren kann seinem Vereinfachungszweck nur dann gerecht werden, wenn auch die Kommunikation zwischen Finanzamt und der Personenvereinigung einheitlich und vereinfacht abläuft. Solcherart wird die Person, welche im Feststellungsverfahren dem Finanzamt gegenüber für die Personenvereinigung auftritt (der „§-81-BAO-Vertreter“), für die Gesellschafter der Personenvereinigung (im Hinblick auf diesen Ausschnitt ihres Einkommensteuerverfahrens) tätig.

Soweit eine Personengesellschaft unter Benennung ihrer Gesellschafter dem Finanzamt gegenüber mit dem Begehren auf bescheidmäßige Feststellung von Einkünften nach § 188 BAO auftritt (insbesondere durch Einreichung einer entsprechenden Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften oder aber auch durch eine Beschwerde), muss die bescheidmäßige Erledigung gegenüber diesen Rechtssubjekten einheitlich

⁷⁴ Anfragebeantwortung vom 13.4.2018 auf die parlamentarische Anfrage 266/J (26. GP), BMF-310205/0019-GS/VB/2018; *Trauner/Wakounig*, Praxishandbuch der Land- und Forstwirtschaft³, 19.9.3.

⁷⁵ VwGH 28.2.1995, 95/14/0021.

- **Beispiel**

Am Feststellungsbescheid einer gewerblich tätigen Personengesellschaft ist der Einkünfteanteil folgendermaßen angeführt:

Nr.	Name/Adresse/Finanzamt/St.Nr.	Anteil
1	Michaela Glück 2500 Kaiser-Franz-Ring 1 Baden Mödling 16 234/5678	Einkünfte 2.000,00 €
Von den Einkünften wurde einbehalten		
	Kapitalertragsteuer auf betriebliche Kapitalerträge	100,00 €
In den Einkünften sind enthalten:		
	Inländische Einkünfte aus der Überlassung von Kapital, auf die der besondere Steuersatz von 25 % anwendbar ist	400,00 €

Die Einkünfte, die zum Tarif zu besteuern sind, betragen 1.600 € (2.000 minus 400).¹²⁰

Zu den Eintragungen in der Steuererklärung siehe B. Besonderer Teil 2.5. Kapitaleinkünfte der Mitunternehmerschaft.

Einzig hinsichtlich der Einkünfte aus Anlass der Einräumung von Leitungsrechten (§ 107 EStG) ist in den Steuererklärungsformularen für Personengesellschaften vorgesehen, dass keine Eintragung zu erfolgen hat.

3.8. Bindungswirkung des Feststellungsverfahrens

Das Verfahren zur Feststellung nach § 188 BAO zielt primär auf die Geltendmachung des Einkommensteueranspruchs gegenüber den Beteiligten ab. Der Zweck der Feststellung nach § 188 BAO liegt darin, die Grundlagen für die Besteuerung in einer Weise zu ermitteln, die ein gleichartiges Ergebnis für alle Beteiligten gewährleistet und die Durchführung von Parallelverfahren der einzelnen Finanzämter der Beteiligten über die nach § 188 BAO festzustellenden Besteuerungsgrundlagen vermeidet (siehe auch 1.1. Zweck, Voraussetzungen). Die im Bescheid nach § 188 BAO enthaltenen Feststellungen sind gemäß § 192 BAO den (abgeleiteten) Feststellungs- oder Einkommensteuerbescheiden der Beteiligten zugrunde zu legen.¹²¹

§ 295 Abs 1 BAO erfasst Fälle, in denen ein Bescheid von einem Feststellungsbescheid abhängig ist. Er gilt also, wenn ein Feststellungsbescheid auf einem anderen Feststellungsbescheid beruht oder wenn ein Abgabenbescheid auf einem Feststellungsbescheid beruht. § 295 Abs 1 BAO soll gewährleisten, dass abgeleitete Bescheide dem aktuell vorliegenden Feststellungsbescheid entsprechen. Die grundsätzliche Funktion der genannten Vorschrift besteht darin, abgeleitete Bescheide mit den aktuellen Inhalten der zugrunde liegenden Feststellungsbescheide in Einklang zu bringen.¹²² Eine Abänderung (oder Aufhebung) nach § 295 Abs 1 BAO setzt voraus, dass nachträglich (nach Erlassung des „abgeleiteten“ Bescheides) ein Feststellungsbescheid abgeändert, aufgehoben oder erlassen wird.¹²³ Der ändernde Bescheid iSd § 295 BAO tritt an die Stelle des früheren Bescheides und ist daher in vollem Umfang anfechtbar.

Eine Abänderung gemäß § 295 Abs 1 BAO ist jedoch nur zulässig, wenn Bescheide von Feststellungsbescheiden abzuleiten sind.¹²⁴

¹²⁰ BFG 18.10.2017, RV/3100227/2015.

¹²¹ VwGH 27.6.2017, Ro 2015/13/0016.

¹²² VwGH 26.2.2015, 2012/15/0127.

¹²³ VwGH 26.2.2013, 2010/15/0064; BFG 5.4.2017, RV/7105235/2014.

¹²⁴ VwGH 24.11.1998, 93/14/0203; 24.9.2014, 2011/13/0061; BFG 30.10.2018, RV/7103608/2010.

schaftlich erzielten Einkünfte abgesprochen wird. Ungleiche Einkunftsarten ergeben sich bei der Beteiligung von Kapitalgesellschaften an nicht gewerblich tätigen Personengesellschaften aber auch dann, wenn eine natürliche Person als Gesellschafter ihren Anteil an einer grundstücksverwaltenden Personengesellschaft im Betriebsvermögen hält.²¹³

- **Beispiel 1**

An einer grundstücksvermietenden Miteigentümergeinschaft sind eine natürliche Person und eine Kapitalgesellschaft beteiligt.

Die natürliche Person erzielt Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gem § 28 EStG, der Kapitalgesellschaft sind gem § 7 Abs 3 KStG Einkünfte aus Gewerbebetrieb zuzurechnen.

Kein Feststellungsverfahren ist durchzuführen, jeder Beteiligte bezieht unterschiedliche Einkünfte.

- **Beispiel 2**

An einer grundstücksvermietenden GmbH & Co KG sind neben der Kapitalgesellschaft als Komplementärin noch zwei natürliche Personen als Kommanditisten beteiligt.

Ein Feststellungsverfahren ist für die einheitlichen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der natürlichen Personen durchzuführen. Die Einkünfte der Kapitalgesellschaft sind nicht zu berücksichtigen.²¹⁴

- **Beispiel 3**

Variante zu Beispiel 2

Anstelle einer Kapitalgesellschaft sind zwei Kapitalgesellschaften an einer grundstücksvermietenden GmbH & Co KG beteiligt.

Zwei getrennte Feststellungsverfahren sind durchzuführen: eines für die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der natürlichen Personen und eines für die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für die Kapitalgesellschaften.²¹⁵

4.3. Gewinn-(Überschuss-)Ermittlung

4.3.1. Allgemein

In der Einkommensteuer stellen Personengesellschaften und Personenvereinigungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit grundsätzlich keine eigenen Steuersubjekte dar. In der Körperschaftsteuer sind nicht rechtsfähige Personenvereinigungen vom § 1 Abs 2 Z 3 KStG prinzipiell erfasst, jedoch nach § 3 KStG von der Körperschaftsteuer ausgenommen, wenn die Zurechnung des Einkommens zu einem anderen Steuerpflichtigen zu erfolgen hat, wie dies für Personengesellschaften im § 23 Z 2 EStG geregelt ist.²¹⁶ Daraus ergibt sich, dass Personengesellschaften zwar keine Ertragsteuersubjekte, sehr wohl aber Einkünfteermittlungssubjekte sind.²¹⁷

Die Zurechnung von Einkünften richtet sich nach ertragsteuerlichen Vorschriften.²¹⁸

²¹³ VwGH 20.5.1987, 86/13/0068; BMF, AÖF 2010/36, Abschn 1.

²¹⁴ Vgl VwGH 11.9.1997, 93/15/0127; EStR 2000 Rz 6024; KStR 2013 Rz 349.

²¹⁵ VwGH 25.6.1997, 95/15/01/92; KStR 2013 Rz 349; EStR 2000 Rz 6024: Die Einkünfteumwandlung des § 7 Abs 3 KStG ist dem Feststellungsverfahren vorgelagert; daher sind im Feststellungsverfahren für Kapitalgesellschaften auch Einkünfte iSd § 27 und § 30 EStG aufzunehmen, weil es sich dabei um Einkünfte aus Gewerbebetrieb handelt.

²¹⁶ Vgl *Quantschnigg/Schuch*, § 23 Tz 17.

²¹⁷ Vgl *Quantschnigg/Schuch*, § 23 Rz 18.3; *Doralt/Kauba* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, § 23 Rz 209; *Peyerl* in *Jakom*, § 23 Rz 138.

²¹⁸ Vgl *Ritz*, § 188 Rz 3 mit Verweis ua auf *Quantschnigg/Schuch*, § 2 Tz 46 ff.

1.1.2.4. Verrechenbare Verluste aus Vorjahren

Verrechenbare Verluste gem § 2 Abs 2a EStG aus Vorjahren sind in den Folgejahren mit positiven Einkünften frühestmöglich zu verrechnen. Der Gewinn des laufenden Jahres ist in den KZ 310, 320 oder 330 immer ungekürzt anzugeben. In weiterer Folge sind die nunmehr verrechenbaren Verluste desselben Betriebes in den KZ 332, 346 bzw 372 einzutragen.

A4

1.1.2.5. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

1.1.2.5.1. Ergebnis aus der/den Beilage(n) E 6b

Ist das Beteiligungsergebnis (Überschuss/Verlust) auf die Beteiligten **nicht** nach dem angemerkten Beteiligungsverhältnis zu verteilen, ist dies in der Beilage E 61 (Ankreuzkästchen bei KZ 370) bekannt zu geben. In diesem Fall ist das Ergebnis aus der/den Beilage(n) E 61 (KZ 370) nicht im Punkt 4b auszuweisen, sondern in die Beilage E 6b (KZ 9540) zu übernehmen und als Teil des Ergebnisses der Beilage E 6b in den Punkt 4a zu übernehmen.

A5

• **Beispiel**

A, B und C sind zu je einem Drittel Eigentümer eines Gebäudes. Weiters sind sie auch noch an einer Vermietungsgemeinschaft beteiligt. Das tatsächliche Beteiligungsmaß entspricht **nicht** dem bisher angemerkten Beteiligungsverhältnis. A und B sind mit jeweils 25 % beteiligt, C mit 50 %. Der Anteil an den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung beträgt 50.000 €.

Formular E 61:

Anteil an den Einkünften		A		B		C		Gesamtsumme
aus Vermietung und Verpachtung	<input type="checkbox"/> 370 <input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/> 12.500	<input checked="" type="checkbox"/> 12.500	<input checked="" type="checkbox"/> 12.500	<input type="checkbox"/> 25.000	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	50.000

Formular E 6b:

		Summenspalte	A	B	C
Einkünfte aus Beteiligungen, die nicht nach dem angemerkten Beteiligungsverhältnis zu verteilen sind	<input type="checkbox"/> 9540	50.000	12.500	12.500	25.000

Formular E 6:

4. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	
a) der Gesellschaft/Gemeinschaft – Ergebnis aus der/den Beilage(n) E 6b	50.000
b) als Beteiligte (Miteigentümer/in) – Ergebnis aus der Beilage E 61	
Summe aus 4.a) und b)	<input type="checkbox"/> 370

1.1.2.5.2. Ergebnis aus der Beilage E 61

Ist das Ergebnis aus einer weiteren Beteiligung auf die Beteiligten nach dem angemerkten Beteiligungsverhältnis zu verteilen, ist es in der Feststellungserklärung E 6 im Punkt 4b auszuweisen. In diesem Fall darf das Beteiligungsergebnis nicht in Punkt 4a enthalten sein. Eine eigene, nur das Beteiligungsergebnis betreffende Beilage E 6b ist nicht auszufüllen.

A6

B1

Neben den Stammdaten der beteiligten Steuerpflichtigen sind vier Felder anzugeben:

- „Prozentsatz der Beteiligung“
- „von“
- „bis“
- „Beteiligung gilt für die Folgejahre“

Im Feld „**Prozentsatz der Beteiligung**“ ist der Prozentsatz anzugeben. Gemeldet werden immer der Zeitraum und die Höhe der Beteiligung. Eine tageweise Aliquotierung der Gewinnanteile bei Veränderungen erfolgt automatisch durch das System.

• **Beispiel**

Der Beteiligte A ist bis 30.6. mit 30 % beteiligt. Im Verf 60 ist anzugeben: 30 % von 1.1. bis 30.6. Bei der Gewinnaufteilung werden A automatisch 14, 87671232 % (30 % für 181 von 365 Tagen auf acht Nachkommastellen genau gerechnet) des Jahresergebnisses zugewiesen.

Ändert sich bei einem Beteiligten das Beteiligungsausmaß während eines Jahres, so ist er mehrfach im Verf 60 aufzunehmen und für den jeweiligen Zeitraum ist das Beteiligungsausmaß anzugeben. Um eine möglichst genaue Gewinnaufteilung zu erreichen und Rundungsdifferenzen zu vermeiden, kann die Höhe der Beteiligung mit bis zu acht Nachkommastellen angegeben werden. So sollte eine Beteiligung von 33,33 % mit 33,3333333 % eingetragen werden.

Im Feld „**von**“ sind Tag und Monat des Beginns der Beteiligung verpflichtend anzugeben (das Feld darf nicht leer gelassen werden). Das Jahr wird automatisch entsprechend dem Veranlagungsjahr ergänzt. Besteht die Beteiligung schon vor Beginn des Veranlagungsjahres, ist dennoch der 1.1. anzugeben.

Das Feld „**bis**“ muss nur ausgefüllt werden, wenn sich die Beteiligung im Veranlagungsjahr ändert. Besteht eine Beteiligung unverändert über das Ende des Jahres hinaus weiter, so ist das Feld frei zu lassen. Wird in diesem Feld daher zB 31.12. ausgefüllt, bedeutet das, dass ein Beteiligter mit Jahresende ausgeschieden ist und daher nicht in das Folgejahr übernommen wird.

Das Feld „**Beteiligung gilt für die Folgejahre**“ ist zwingend mit „ja“ anzukreuzen, wenn im Feld „bis“ kein Datum angegeben wird. Endet die Beteiligung im laufenden Wirtschaftsjahr und ist daher im Feld „bis“ ein Eintrag enthalten, so muss zusätzlich das Feld „Beteiligung gilt für die Folgejahre“ mit „nein“ angekreuzt werden. Alle Beteiligungen, bei denen das Feld „bis“ leer ist und daher das Kreuz bei „Beteiligung gilt für die Folgejahre“ bei „ja“ gesetzt sein muss, werden für die Folgejahre übernommen.

• **Beispiel**

An einer Gesellschaft ist A mit 30 %, B ebenfalls mit 30 % und C mit 40 % beteiligt. A verkauft am 30.6. seinen Anteil an D. Im Verf 60 sind folgende Angaben zu machen:

Beteiligter	Prozentsatz	von	bis	Beteiligung gilt für Folgejahre
A	30 %	1.1.	30.6.	N
B	30 %	1.1.		J
C	40 %	1.1.		J
D	30 %	1.7.		J

Bei einem abweichenden Wirtschaftsjahr ist zu beachten, dass das Formular Verf 60 für das Veranlagungsjahr und nicht für das Wirtschaftsjahr zu erstellen ist. Das Veranlagungsjahr umfasst das Kalenderjahr, in dem das Wirtschaftsjahr endet.

2.4.6. Werbe- und Repräsentationsaufwand – KZ 9280

Hier sind insbesondere jene Korrekturen einzutragen, die sich aus dem Abzugsverbot für Repräsentationsaufwendungen gem § 20 Abs 1 Z 3 EStG (zB Bewirtungskosten) ergeben. **D40**

Werden die KZ 9200 und die KZ 9280 zusammen betrachtet, muss es zum insgesamt richtigen steuerlichen Ergebnis kommen.

2.4.7. Spenden – KZ 9317 und 9322

Sollten Spenden in höherem Ausmaß als 10 % des Betriebsgewinnes (vor Berücksichtigung von Zuwendungen gemäß § 4a EStG für Zuwendungen zur Vermögensausstattung und § 4c EStG) geleistet worden sein, ist das Ausmaß der als Betriebsausgaben abzugsfähigen Spenden auf die steuerlich zulässige Höhe über die KZ 9317 zu korrigieren. Da in den KZ 9243 bis 9246 ein – aus steuerlicher Sicht – zu hoher Betrag eingetragen wurde, ist der steuerliche Gewinn entsprechend zu erhöhen (positiver Betrag in der KZ 9317). **D41**

2.4.8. Zuwendungen an Innovationsstiftung für Bildung – KZ 9325

Sollten die Zuwendungen an die Innovationsstiftung für Bildung oder deren Substiftungen in höherem Ausmaß als 500.000 € (§ 4c Abs 1 Z 1 EStG) bzw 10 % des Gewinns vor Berücksichtigung von Zuwendungen gemäß § 4a und § 4b EStG und vor Berücksichtigung eines Gewinnfreibetrages (§ 4c Abs 1 Z 2 EStG) geleistet worden sein, ist das Ausmaß der als Betriebsausgaben abzugsfähigen Zuwendung auf die steuerlich zulässige Höhe über die KZ 9325 zu korrigieren. Da in der KZ 9262 ein – aus steuerlicher Sicht – zu hoher Betrag eingetragen wurde, ist der steuerliche Gewinn entsprechend zu erhöhen (positiver Betrag in der KZ 9325). **D42**

2.4.9. Entgelte für Arbeits- und Werkleistungen – KZ 9257

Die Bestimmung des § 20 Abs 1 Z 7 EStG sieht ein Abzugsverbot für Aufwendungen für Arbeits- oder Werkleistungen (inkl Sachbezügen) vor, soweit diese den Betrag von 500.000 € jährlich übersteigen. Rückstellungen für Entgeltbestandteile, die in späteren Perioden geleistet werden, stellen im Jahr der Bildung ebenfalls einen Aufwand dar und können dem Grunde nach dem Abzugsverbot unterliegen. Lohnnebenkosten¹¹⁵ zählen nicht zum Entgelt. **D43**

Das Entgelt kann für Arbeits- oder Werkleistungen geleistet werden und als Empfänger kommen sowohl Dienstnehmer als auch vergleichbar organisatorisch eingegliederte Personen in Betracht. Umfasst sind die Entgelte folgender Personen:¹¹⁶

- Echte Dienstnehmer,
- freie Dienstnehmer,
- Werkvertragsnehmer,
- Arbeitskräfteüberlasser (bezogen auf die empfangene Vergütung). Das vom Überlasser an die überlassene Person geleistete Entgelt unterliegt hingegen nicht mehr dem Abzugsverbot, womit keine Kaskadenwirkung des Abzugsverbotes eintreten kann.

¹¹⁵ ZB Dienstgeberanteil zur Sozialversicherung, Dienstgeberbeitrag zum Familienlastenausgleichsfonds, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zum Familienlastenausgleichsfonds, Kommunalsteuer, Beitrag zur Betrieblichen Vorsorgekasse.

¹¹⁶ EStR 2000 Rz 4852c.

2.9.2. DBA mit Befreiungsmethode

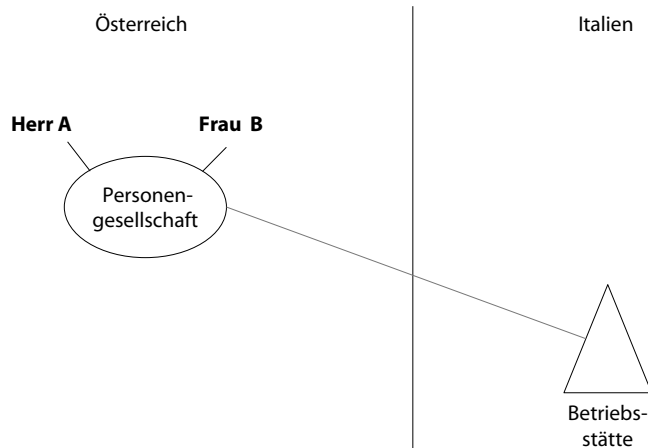
2.9.2.1. Ausländische Gewinne – KZ 9030

D51

Unterhält die Personengesellschaft eine Betriebsstätte im Ausland und wird dort ein Gewinn erzielt, für den Österreich kein Besteuerungsrecht zusteht (DBA mit Befreiungsmethode), ist der steuerbefreite Gewinn in der KZ 9030 zu erfassen. Steht Österreich ein Progressionsvorbehalt zu, ist der ausländische Gewinn auch im Formular E 6 in die KZ 440 einzutragen. Beim Gesellschafter ist der anteilige Gewinn zur Geltendmachung des Progressionsvorbehaltes in der Einkommensteuererklärung (Formular E 1) in KZ 440 einzutragen.

• **Beispiel**

Eine Mitunternehmerschaft, an der zwei natürliche Personen zu je 50 % beteiligt sind, betreibt zwei Filialen. Die Filiale in Österreich hat Einnahmen in Höhe von 1.000.000 €; die Filiale in Deutschland hat Einnahmen in Höhe von 500.000 €. In der österreichischen Filiale sind Betriebsausgaben für eigenes Personal in Höhe von 80.000 € sowie Aufwendungen für Waren in Höhe von 160.000 € angefallen. In der deutschen Filiale sind (bereits auf österreichisches Steuerrecht umgerechneten) Betriebsausgaben für eigenes Personal in Höhe 40.000 € und Aufwendungen für Waren in Höhe von 90.000 € angefallen.



Steuerlicher Gewinn

	Österreich	Deutschland	Gesamt
Einnahmen	1.000.000,00	500.000,00	1.500.000,00
Waren, Rohstoffe	- 160.000,00	- 90.000,00	- 250.000,00
Personal	- 80.000,00	- 40.000,00	- 120.000,00
Gewinn/Verlust	760.000,00	370.000,00	1.130.000,00

Jener Gewinn, für den im DBA das Besteuerungsrecht an Deutschland zugewiesen wurde und den Österreich von der Besteuerung befreit (370.000 €), ist bei den Gesellschaftern, sofern es sich dabei um natürliche Personen handelt, zum Progressionsvorbehalt zu berücksichtigen.

Auf jeden Gesellschafter entfällt ein steuerpflichtiger Gewinn in Höhe von 380.000 € (Inlandsanteil) und ein unter Progressionsvorbehalt befreiter Gewinn in Höhe von 185.000 €; sohin insgesamt 565.000 €.