

4.2 Wareneingangsbuch

4.2.1 Was wird in das Wareneingangsbuch (WEB) eingetragen und wie sind die Eintragungen vorzunehmen?

§ 128 BAO schreibt für folgende Einkäufe Eintragungen vor:

- Waren
- Rohstoffe
- Halberzeugnisse
- Hilfsstoffe
- Zutaten

Eine Eintragung ist vorzunehmen, wenn die Waren, Rohstoffe usw. zur gewerblichen Weiterveräußerung erworben werden, und zwar unabhängig davon,

- ob sie **unverändert** verkauft werden oder erst, nachdem sie im Unternehmen **bearbeitet** oder **verarbeitet** worden sind, und
- ob sie auf fremde oder auf eigene Rechnung erworben worden sind.

Waren, Rohstoffe, Halberzeugnisse, Hilfsstoffe und Zutaten

Waren:

Waren sind bewegliche körperliche Gegenstände, die zum Zweck der **gewerblichen Weiterveräußerung** (ohne Be- oder Verarbeitung) erworben werden; im Sprachgebrauch zum Handel. Waren sind auch dann einzutragen, wenn sie für **betriebsfremde Zwecke** (zB zum **Eigenverbrauch**) verwendet werden. Eintragungspflichtig sind nur Waren, die erworben worden sind. Selbst hergestellte Gegenstände sind daher nicht eintragungspflichtig.

Rohstoffe:

Rohstoffe (auch Material) werden zur gewerblichen Be- oder Verarbeitung erworben – zur **Erzeugung**. Sie sind wesentlicher Bestandteil des Erzeugnisses. Nicht eintragungspflichtig sind Stoffe, die als Betriebsstoffe (zB Schmiermittel, Reinigungsmaterial oder Heizmaterial) Verwendung finden.

Halberzeugnisse:

Halberzeugnisse sind Gegenstände, die bereits in **halbfertigem Zustand** erworben und im Betrieb weiter be- oder verarbeitet (zB eingebaut) werden. Im WEB sind nur erworbene Halberzeugnisse, nicht selbst erzeugte zu erfassen.

Hilfsstoffe:

Hilfsstoffe (auch Hilfsmaterial) sind Stoffe, die bei der Be- oder Verarbeitung unmittelbar verbraucht werden, aber im Erzeugnis selbst nicht enthalten sind (zB Verpackungsmaterial).

Zutaten:

Zutaten sind Stoffe, die bei der Be- oder Verarbeitung verwendet werden, im Erzeugnis aber wert- oder mengenmäßig nur geringfügig enthalten sind (zB Gewürze beim Bäcker).

Bearbeitung: der erworbene Gegenstand bleibt in seiner **Wesensart erhalten**, wird aber verändert; zB Damenblusen werden mit einer Stickerei versehen: die Damenbluse bleibt als solche erhalten, der Gegenstand heißt weiter Damenbluse.

Verarbeitung: der erworbene Gegenstand geht in einem **Gegenstand anderer Art** auf; er ist in seiner ursprünglichen Wesensart nicht mehr existent bzw nicht mehr erkennbar; zB: aus Blech werden Gießkannen gefertigt; der Gegenstand heißt nicht mehr Blech, sondern Gießkanne.

Was haben die Eintragungen ins Wareneingangsbuch zu umfassen?

Zu den Waren, Rohstoffen usw. sind folgende Angaben in das WEB einzutragen:

- fortlaufende Nummer der Eintragung;
- Tag des Wareneingangs oder der Rechnungsausstellung;
- Name (Firma) und Anschrift des Lieferanten;
- Bezeichnung, wobei eine branchenübliche Bezeichnung genügt;
- Preis;
- Hinweis auf die dazugehörigen Belege.

Die Eintragungen sind wie folgt vorzunehmen:

- in richtiger zeitlicher Reihenfolge;
- zeitgerecht – bezogen auf den Zeitpunkt des Bekanntwerdens der eintragungspflichtigen Angaben, dh nicht bezogen auf den Zeitpunkt des Erwerbes;
- die Beträge sind monatlich und jährlich zusammenzurechnen;
- auf dem Beleg ist die fortlaufende Nummer zu vermerken.

Während der **Inhalt** der Eintragungen **genau geregelt** ist, enthält die BAO keine Vorschriften über ein **System des WEB**, die äußere Gestaltung oder die Technik; es gibt auch **kein amtliches Formular** für das WEB. Es können daher in der Praxis nach eigener Wahl entweder die verschiedenen im Fachhandel erhältlichen Formulare oder selbst angefertigte verwendet werden, wenn sie die im Gesetz vorgeschriebenen Angaben vorsehen – siehe oben. Das WEB kann selbstverständlich auch **automationsunterstützt** geführt werden.

ZUR BEACHTUNG

Für die Führung eines Wareneingangsbuches kann auch ein Tabellenkalkulationsprogramm verwendet werden, sofern zB durch das Betriebssystem oder durch Zusatzprogramme sichergestellt wird, dass Eintragungen **nachträglich nicht mehr verändert** oder **gelöscht** werden können!

Aus den gesetzlichen Angaben lässt sich folgendes **Grundschema des Wareneingangsbuches** ableiten:

Ifd. Nr.	Tag des Wareneinganges oder der Rechnungsausstellung	Name, Anschrift des Lieferanten	Bezeichnung	Preis	Belegnummer

Laufende Nummer:

Ein bestimmtes System der Nummerierung ist nicht vorgeschrieben. Es empfiehlt sich aber, jeweils zu Jahresanfang mit „1“ zu beginnen und aufsteigend durchzunummerieren. Die richtige Reihenfolge der Eintragung hängt davon ab, ob der Tag des Wareneingangs oder der Tag der Rechnungsausstellung erfasst wird.

Tag des Wareneingangs – Tag der Rechnungsausstellung:

Der Gewerbetreibende hat die Wahl, ob er den Tag des Wareneingangs oder den der Rechnungsausstellung einträgt.

Zeitgerechte Eintragung:

Die Eintragungen sind innerhalb einer **Frist von einem Monat und 15 Tagen** nach Ablauf des jeweiligen **Kalendermonats** vorzunehmen. Gewerbetreibende, die als Voranmeldungszeitraum nicht den Kalendermonat, sondern das Kalendervierteljahr haben (d.s. Gewerbetreibende, deren Vorjahresumsatz 100.000 € nicht überstiegen hat), brauchen die Eintragungen erst einen Monat und 15 Tage nach Ablauf des **Kalendervierteljahres** vorzunehmen.

Die Frist für die zeitgerechte Eintragung richtet sich nach dem **Bekanntwerden** der eintragungspflichtigen Angabe.

Aus dem **Durchführungserlass** zu den §§ 126 ff der BAO¹ ergibt sich dazu:

- **„Bekannt werden“:** Wird eine Ware im Monat Jänner erworben, die Rechnung aber erst im Februar gelegt, so sind bei einer auf den Kalendermonat bezogenen Erfassung die im Jänner bekannt gewordenen Angaben (wie etwa der Tag des Wareneingangs, die Bezeichnung der Ware, Name und Anschrift des Lieferanten) bis spätestens 15. März, die im Februar bekannt gewordenen Angaben (wie etwa der Preis) bis spätestens 15. April in das WEB einzutragen.
- Die einmal gewählte Vorgangsweise (Eintragung nach dem Wareneingang oder nach der Rechnungsausstellung) ist beizubehalten.
- Wird der Tag der Rechnungsausstellung eingetragen und im Einzelfall eine Rechnung nicht erteilt (zB Privateinlage), so ist ausnahmsweise der Tag des Wareneingangs zu erfassen.

¹ Erl. d. BMF vom 22.5.1990, GZ 02 2261/4-IV/2/90, AÖF 88/90. Der Erlass ist im Anhang I abgedruckt.)

4.4.1 Welche Aufzeichnungsverpflichtungen gibt es?

4.4.1.1 Belegerteilungspflicht für Unternehmer

Unternehmer nach § 1 UStG haben seit 1.1.2016 dem die Barzahlung Leistenden einen Beleg über empfangene Barzahlungen (Cash, Bankomat- oder Kreditkarte oder andere vergleichbare elektronische Zahlungsformen) für Lieferungen und sonstige Leistungen zu erteilen. Dabei ist entscheidend, dass eine **Barzahlung** erfolgt und nicht, wann die Lieferung oder sonstige Leistung erbracht wird.

Barzahlungen

Solche sind auch **Anzahlungen** für eine noch nicht erbrachte Leistung, **Ratenzahlungen** und **Restzahlungen**. Alle derartigen Barzahlungen sind belegerteilungspflichtig und auch für die Umsatzgrenzen der Registrierkassen-Pflicht relevant, unabhängig davon, ob Soll- oder Ist-Besteuerung vorliegt. Barzahlung liegt auch vor, wenn der Unternehmer dem Leistungsempfänger eine Rechnung mit Erlagschein übergibt, der Leistungsempfänger diesen Betrag aber dennoch beim Unternehmer in bar bezahlt. In diesem Fall entsteht die Steuerschuld nicht ein zweites Mal. Der leistende Unternehmer stellt keine „Rechnung“ im Sinn des UStG, sondern einen **Beleg über die empfangene Barzahlung** aus.

Barzahlungen sind Zahlungen mit Bargeld, iZm der Registrierkassen- und Belegerteilungspflicht aber auch **Gegenleistungen**, die unmittelbar beim Leistungsaustausch erfolgen und welche erfolgen:

- mit Barscheck;
- mit Bankomat- oder Kreditkarte;
- durch andere vergleichbare elektronische Zahlungsformen (vor Ort/an der Kasse);
- durch das Einlösen von Wertgutscheinen, Bons, Geschenkmünzen und dergleichen, die von Unternehmern ausgegeben und an Geldes statt angenommen werden.

Nicht als Barzahlung gelten beispielsweise

- die Zahlung mit Zahlungsanweisung;
- die Online-Banking-Überweisung;
- Paypal und Einziehungsaufträge;
- Daueraufträge;
- Zahlungen über das Internet mittels Bankomat- oder Kreditkarte, die nicht vor Ort (zB im Geschäftslokal) beim bzw im Beisein des leistenden Unternehmers erfolgen.

Die **Belegerteilung** ist eine Bringschuld des Unternehmers. Vom Beleg ist eine Durchschrift oder eine sonstige Zweitschrift anzufertigen und **sieben Jahre aufzubewahren**. Die Belegerteilungspflicht besteht ua. auch dann, wenn die Umsätze umsatzsteuerfrei sind, sowie wenn sie unter der „Kleinunternehmergrenze“ (30.000 Euro) liegen. Sie besteht für betriebliche Einkünfte und auch für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sowie für sonstige Einkünfte.

Der **Beleg** ist dem die Barzahlung Leistenden, welcher nicht der Empfänger der Leistung sein muss, vor dem Verlassen der Geschäftsräumlichkeiten zu erteilen. Der Leistungsempfänger hat den Beleg entgegenzunehmen und bis außerhalb der Geschäftsräumlichkeiten mitzunehmen. Diese Verpflichtung wird jedoch bei Nichtbefolgung derzeit nicht sanktioniert.

HINWEIS:

Eine **Belegerstellung vor Leistung** ist an sich unzulässig, jedoch ist eine Rechnungsvorbereitung vor erfolgter Barzahlung zulässig (zB Ausstellung einer Nächtigungsrechnung am Vorabend der Abreise des Gastes). Eine Belegausstellung vor Erhalt der Barzahlung ist im Regelfall nicht vorgesehen (Erleichterungen siehe 4.4.2.12).

Die Belege haben mindestens folgende **Angaben** zu enthalten:

1. eindeutige **Bezeichnung des liefernden oder leistenden Unternehmers**;
2. **fortlaufende Nummer**;
3. **Tag der Belegausstellung**;
4. **Menge und handelsübliche Bezeichnung** der gelieferten Gegenstände oder die Art und den Umfang der sonstigen Leistungen;
5. **Betrag der Barzahlung**, wobei es genügt, dass dieser Betrag auf Grund der Belegangaben rechnerisch ermittelbar ist.

Die **fortlaufende Nummer**¹ besteht aus einer oder mehreren Zahlenreihen, die zur Identifizierung des Geschäftsfalles einmalig vergeben werden. In ihrem Rahmen sind auch Buchstaben zulässig. Das Erfordernis der Rechnungsnummer gilt auch für Gutschriften. In die fortlaufende Nummerierung können auch die Kleinbetragsrechnungen einbezogen werden. Der Zeitpunkt des Beginns der laufenden Nummer kann frei gewählt werden, muss jedoch systematisch sein.

Zulässig sind auch

- **täglicher** Nummernbeginn;
- verschiedene **Rechnungskreise** bei eindeutiger Zuordnung (zB für Filialen, Betriebsstätten, Bestandobjekte, Registrierkassen);
- **eigene Rechnungskreise** für verschiedene Vertriebssysteme, Warengruppen oder Leistungsprozesse (zB Safe- oder Depotleistungen bei Kreditinstituten).

HINWEIS:

Eine **Belegerstellung vor Leistung** ist an sich unzulässig, jedoch ist eine Rechnungsvorbereitung vor erfolgter Barzahlung zulässig (zB Ausstellung einer Nächtigungsrechnung am Vorabend der Abreise des Gastes). Eine Belegausstellung vor Erhalt der Barzahlung ist im Regelfall nicht vorgesehen (Erleichterungen siehe 4.4.2.12).

¹ Zur fortlaufenden Nummer gelten die Bestimmungen der UStR 2000 Abschnitt 11.1.6.6

HINWEIS:

Trotz der großzügigen Formalismen im Zusammenhang mit der **fortlaufende Nummer** können in folgenden Fällen **Zweifel an der vollständigen Erfassung** iZm der Nummerierung entstehen:

- das Erfordernis der fortlaufenden Bezeichnung ist nicht gewährleistet;
- nicht systematischer Zeitpunkt des Beginns der laufenden Nummer;
- Zuordnung bei verschiedenen Rechnungskreisen ist nicht eindeutig;
- es ist nicht gewiss, dass die fortlaufende Nummer zur Identifizierung des Geschäftsfalls nur einmalig vergeben wird.

Bei Verwendung von Registrierkassen oder sonstigen elektronischen Aufzeichnungssystemen hat der Beleg zusätzlich zu den o.a. Mindestangaben **weitere Angaben**, die insbesondere zur Nachvollziehbarkeit der einzelnen Geschäftsfälle und der Identifizierung des belegausstellenden Unternehmers dienen, zu enthalten. Diese weiteren Angaben sind in der RKSv geregelt und werden bei der Belegausstellung mit Registrierkassen besprochen (siehe Abschn. 4.4.4.4, Punkt B).

4.4.1.2 Einzelaufzeichnungspflicht für EA-Rechner

Einnahmen/Ausgaben-Rechner, sollen seit 1.1.2016 alle **Bargeschäfte** (Bareinnahmen und Barausgaben – nur Bargeld – Cash) einzeln festhalten. Diese Festhaltung erfolgt entweder mittels Belegerteilung (Paragon) oder im Rahmen der digitalen Aufzeichnung mit elektronischen Aufzeichnungssystemen. Andere bisher erlaubte oder geduldete Formen der Einzelaufzeichnung (zB Strichlisten) sind nun nicht mehr zulässig.

4.4.1.3 Registrierkassenpflicht für Betriebe

Betriebe haben seit 1.5.2016 alle Bareinnahmen zum Zweck der Losungsermittlung mit elektronischer Registrierkassen oder sonstigem elektronischen Aufzeichnungssystemen einzeln zu erfassen. Die Verpflichtung gilt bei Überschreiten der Jahresumsatzgrenze von 15.000 € je Betrieb und gleichzeitig der Barumsatzgrenze dieses Betriebes von 7.500 € im Jahr. Barumsätze sind Umsätze, bei denen die Gegenleistung durch Barzahlung bzw mit Bankomat- oder Kreditkarte oder durch andere vergleichbare elektronische Zahlungsformen erfolgt.

Der **Nettoumsatz** gilt bei der Berechnung der Jahresumsatzgrenze von 15.000 € und bei der Barumsatzgrenze von 7.500 €, aber auch bei der Umsatzgrenze von 30.000 € bei Erleichterungen (siehe unten) unabhängig davon,

- ob eine Soll- oder Ist-Besteuerung vorliegt bzw die USt nach Brutto- oder Nettomethode ermittelt wird,
- ob der Abgabepflichtige auf dem Beleg die USt anführt (gesonderter Ausweis oder %-Satz bzw Hinweis auf USt) oder nicht.

5.6 Wie wird die E/A-Rechnung praktisch durchgeführt?

Diese vereinfachte Gewinnermittlung erfolgt so, dass die

- tatsächlich **zugeflossenen** Betriebseinnahmen den
- tatsächlich **abgeflossenen** Betriebsausgaben

gegenübergestellt werden.

Zu beachten ist, dass den baren Betriebseinnahmen und -ausgaben auch Zugänge bzw Abgänge an **Sachwerten** gleichzusetzen sind.

Die Betriebsausgaben können mit **Eigen-** oder mit **Fremdmitteln** (zB Bankkredit) getätigt werden. Für den Abfluss von Ausgaben ist dies unerheblich. Werden Warenschulden daher mit Hilfe eines Kredits bezahlt, dann stellt die **Bezahlung** der Warenschulden und nicht erst die spätere Rückzahlung des Kredits den Abfluss der Betriebsausgaben dar.

Die Umsatzsteuer kann im Rahmen der E/A-Rechnung nach dem **Bruttosystem** oder **Nettosystem** behandelt werden.

Bei der **Bruttoverrechnung** werden sowohl die Betriebseinnahmen als auch die Betriebsausgaben jeweils mit dem **Bruttobetrag** (also einschließlich USt) erfasst.

Die vereinnahmten Umsatzsteuerbeträge stellen **Betriebseinnahmen** und die bezahlten Umsatzsteuerbeträge (Vorsteuern) stellen **Betriebsausgaben** dar.

Diesem System entsprechend sind daher auch die an das Finanzamt geleisteten **Umsatzsteuerzahlungen Betriebsausgaben**, und die mit dem Finanzamt **verrechneten** (gutgeschriebenen) **Umsatzsteuerbeträge Betriebseinnahmen**.

Bei der **Nettoverrechnung** werden die geschuldeten Umsatzsteuerbeträge und die abziehbaren Vorsteuerbeträge als **durchlaufende Posten** behandelt. Durchlaufende Posten scheiden grundsätzlich aus den Betriebseinnahmen und aus den Betriebsausgaben aus (siehe Abschn. 5.11.5).

5.7 Wann gelten Einnahmen als zugeflossen?

Einnahmen gelten in dem Kalenderjahr als bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen **zugeflossen** sind. Eine Einnahme ist dann zugeflossen, wenn der Empfänger in der Lage ist, darüber wie über eigenes Geld zu **verfügen**.

Aber auch durch **Gutschrift** kann eine Einnahme zufließen, sofern der Empfänger über den gutgeschriebenen Betrag rechtlich und wirtschaftlich verfügen kann. Das wird zB dann nicht der Fall sein, wenn der Schuldner zahlungsunfähig ist.

Zugeflossen ist eine Einnahme auch dann, wenn sie über Auftrag des Steuerpflichtigen für seine Rechnung vom Schuldner einem Dritten **überwiesen** wird.

Das Zufließen setzt also eine **Vermögensvermehrung** voraus. Ist ein Wirtschaftsgut aus der Verfügungsgewalt des Zahlenden in die Verfügungsgewalt des Empfängers übergegangen, gilt das Wirtschaftsgut als zugeflossen. Demnach sind **Vorschüsse** oder erhaltene **Nachzahlungen** im Jahr des **Zufließens** als **Einnahme** zu behandeln und nicht in dem Jahr, zu dem sie wirtschaftlich gehören. Spätere

Rückzahlungen von Vorschüssen stellen Betriebsausgaben dar. Entstandene Forderungen stellen noch keine Einnahmen dar.

Gehen vereinnahmte Beträge später **verloren** (zB Diebstahl), so gelten sie dennoch vorher als zugeflossen; das Schicksal, das die einmal zugeflossenen Beträge beim Empfänger erleiden, hat auf die Tatsache des Zufließens keinen Einfluss.

Der Wert der vom **Pächter** angeschafften **Anlagegüter** (Pächterinvestitionen) fließt dem Verpächter erst zum Pachtende mit dem noch vorhandenen Wert zu, auch wenn diese zivilrechtlich schon im Zeitpunkt der Investitionen in das Eigentum des Verpächters übergegangen sind (etwa Investitionen in und an einem Gebäude, die als Teil des Gebäudes anzusehen sind).

Für **regelmäßig wiederkehrende Einnahmen und Ausgaben**, die kurze Zeit vor oder nach Beginn des Kalenderjahres geleistet werden, ist im Rahmen der Ermittlung der Überschusseinkünfte und der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 EStG der tatsächliche Zeitpunkt der Einnahme bzw Ausgabe unmaßgeblich; derartige Einnahmen und Ausgaben sind vielmehr dem Kalenderjahr zuzurechnen, zu dem sie **wirtschaftlich** gehören.

Wiederkehrende Einnahmen (Ausgaben) sind dabei solche, die nicht nur einmal, sondern **mehrmals** hintereinander (mindestens dreimal) anfallen. Regelmäßig wiederkehrend bedeutet, dass zwischen den einzelnen Einnahmen bzw Ausgaben gleiche bzw zumindest annähernd gleiche Zeiträume liegen müssen (ein Jahr, ein Halb- oder Vierteljahr, ein Monat).

Regelmäßig wiederkehrende Zahlungen müssen nicht gleich hoch sein, sie müssen lediglich **Gleichartigkeit** (zB Löhne, Mieten, Versicherungsprämien, Zinsen, Renten, dauernde Lasten) aufweisen.

Ratenzahlungen sind keine wiederkehrenden Zahlungen. Regelmäßig wiederkehrende Einnahmen (Ausgaben) sind überdies nur solche, die nach dem zugrunde liegenden Rechtsverhältnis grundsätzlich mit **Beginn** oder **Ende** des Kalenderjahres **fällig** sind, zu dem sie **wirtschaftlich** gehören, tatsächlich aber wenige Tage vor Beginn oder wenige Tage nach Beendigung dieses Kalenderjahres vereinnahmt bzw verausgabt werden.

Unter dem vom Gesetzgeber verwendeten Begriff „kurze Zeit“ ist eine Zeitspanne von bis zu **15 Tagen** zu verstehen.

Die „**Kurze-Zeit-Regel**“ verfolgt den Zweck, zufällig eintretende **Abweichungen** einer Zahlung vom wirtschaftlichen Bezugsjahr zu **verhindern**. Wird also eine Zahlung deshalb nicht im wirtschaftlichen Bezugsjahr geleistet, weil sie im nächsten (vorangegangenen) Jahr **fällig** ist (war), liegt bei einer Zahlung im Fälligkeitszeitpunkt **keine zufällige**, sondern eine durchaus **gewollte** und regelmäßig eintretende Abweichung vor. In konsequenter Weiterverfolgung des Normzwecks kommt die in Rede stehende Gesetzesbestimmung selbst dann zur Anwendung, wenn wirtschaftliches Bezugsjahr und Jahr der Fälligkeit voneinander abweichen und der Zahlungszeitpunkt ins wirtschaftliche Bezugsjahr fällt (Zurechnung zum Fälligkeitsjahr).

**Beispiel 1:**

Miete für 12/2019 wird am 15.12.2019 fällig und am 5.1.2020 vereinnahmt; Zurechnung zum Jahr 2020 (Fälligkeit tritt nicht zu Beginn/Ende eines Kalenderjahres ein, daher Zahlungszeitpunkt entscheidend).

Beispiel 2:

Miete für 12/2019 wird am 5.1.2020 fällig und am 5.1.2020 vereinnahmt; Zurechnung zum Jahr 2020.

Beispiel 3:

Miete für 12/2019 wird am 1.1.2020 fällig und am 30.12.2019 vereinnahmt; Zurechnung zum Jahr 2020, also dem Jahr der Fälligkeit.

5.8 Wann gelten Ausgaben als abgeflossen?

Ausgaben sind für das Kalenderjahr abzuziehen, in dem sie **geleistet** worden sind. In der Regel stimmt der Zeitpunkt der Verausgabung beim Leistenden mit dem der Vereinnahmung beim Empfänger überein.

Eine Ausgabe liegt anderenfalls nur vor, wenn der geleistete Geldbetrag **aus dem Vermögen ausgeschieden** ist und der Steuerpflichtige die wirtschaftliche Verfügungsmacht darüber verloren hat. Für den Abfluss von Ausgaben ist es völlig unerheblich, ob diese mit Eigen- oder Fremdmitteln getätigt werden.

Bei Erteilung eines Überweisungsauftrags ist noch kein sofortiger Abfluss anzunehmen, sondern erst bei tatsächlicher Abbuchung.

Bezüglich des Aufteilungsgebots gewisser Vorauszahlungen gem. § 4 Abs. 6 EStG siehe Abschn. 5.4.

Vor allem bei Rechtsverhältnissen zwischen E/A-Rechnern und bilanzierenden Unternehmungen entspricht einer Ausgabe auf der einen Seite nicht unbedingt eine Einnahme auf der anderen Seite. Einem Zufließen beim Empfänger muss nicht im selben Zeitpunkt eine Ausgabe beim Schuldner gegenüberstehen.

Hat ein Buchführender zB eine Schuld gegen einen E/A-Rechner passiviert, hat der Gläubiger (E/A-Rechner) diesen Betrag noch nicht als Einnahme zu behandeln, sondern erst dann, wenn er über den Betrag die Verfügungsgewalt erhält.

Zur Belastung eines Bankkontos mit Zinsen und Spesen siehe Abschn. 5.13.14.

5.9 Wie ist die E/A-Rechnung gegliedert?

Praktisch ist die E/A-Rechnung in der Anordnung und Gliederung vergleichbar mit der **Gewinn- und Verlustrechnung** im Rahmen der **doppelten Buchführung**. Tatsächlich bestehen Gliederungsvorschriften für die E/A-Rechnung überhaupt **nicht**, die Gestaltung ist daher auch recht unterschiedlich. In der Praxis werden häufig sogenannte „**Speserverteiler**“ angelegt und auch die E/A-Rechnung danach gegliedert.

Die E/A-Rechnung ist in einer Beilage **gesondert** darzustellen, wobei im Erklärungsformular lediglich der Gewinn (Verlust) einzutragen ist.

Gemäß § 44 Abs. 4 EStG sind E/A-Rechner verpflichtet, in der Steuererklärung (Beilage E 1a) die **Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben** nach der **vorgegebenen gruppenweisen Gliederung** auszuweisen. Siehe dazu auch Abschn. 2.3.4 und Formular E 1a (im Anhang IV, Seite 399).

Diese Verpflichtung besteht gem. § 44 Abs. 5 EStG entsprechend auch für die **Überschussermittlung** im Rahmen der Einkünfte aus **Vermietung und Verpachtung** (Formular E 1b [im Anhang IV]). Keine Aufgliederung ist erforderlich für **Einkünfte aus Kapitalvermögen** und für sonstige Einkünfte (§ 29 EStG).

Schematische Darstellung einer Überschussrechnung (Nettomethode)

Betriebseinnahmen		Kennzahl
Einnahmen aus Lieferungen	150.000,-	9040
Einnahmen aus Leistungen	40.000,-	9040
Eigenverbrauch (Teilwert entnommener Waren)	1.800,-	9040
Anlagenerträge	6.200,-	9060
Summe	198.000,-	
Betriebsausgaben		Kennzahl
Waren- und Materialeinkauf	80.000,-	9100
Löhne und Gehälter (einschl. Nebenkosten)	46.400,-	9120
betriebliche Versicherungen	4.500,-	9230
Miete für Geschäftsräume	20.200,-	9180
Energie (Beleuchtung, Beheizung)	3.000,-	9230
Abschreibung (AfA)	1.500,-	9130
geringwertige Wirtschaftsgüter	1.200,-	9130
sonstige Betriebsausgaben	8.700,-	9230
Summe	165.000,-	198.000,-
Überschuss (Gewinn)	32.500,-	
	198.000,-	198.000,-

5.10 Was zählt zu den Betriebseinnahmen?

Eine ausdrückliche Definition der Betriebseinnahmen enthält das EStG nicht.

„Betriebseinnahmen“ sind – in Anlehnung an die für die Überschusseinkünfte in § 15 Abs. 1 EStG enthaltene Definition der „Einnahmen“ – grundsätzlich alle **im Rahmen des Betriebes zugeflossenen Geld- und Sachwerte**. Entsprechend der Definition der „Betriebsausgaben“ (§ 4 Abs. 4 EStG) kann man sie auch als zugeflossene **Geldbeträge** oder in **Geldeswert** bestehenden Wirtschaftsgüter verstehen, **die durch den Betrieb veranlasst** sind.

Betriebseinnahmen, die **regelmäßig** anfallen, sind u.a.

- Erlöse aus Warenverkäufen;
- Erlöse aus Dienst- und Werkleistungen;
- Erlöse aus Hilfsgeschäften (Verkauf von Anlagegütern);
- Provisionseinnahmen;
- erhaltene Abfindungen, Ablösen (zB Mietrechte für Geschäftslokal);

- Zuwendungen durch Geschäftsfreunde (nicht bloße Aufwandskosten), zB sind Urlaubsreisen, Sachgeschenke, mit dem geldwerten Vorteil anzusetzen;
- erstattete Betriebssteuern (Gutschriften);
- erhaltene Schadenersatzleistungen (Versicherungsentschädigungen);
- Zuschüsse (soweit nicht steuerbefreit);
- Einnahmen in Sachwerten (statt Bargeld Waren oder Dienstleistungen);
- Zinsen und Ausschüttungsbeträge (aus Darlehen, Bankbeständen und Kapitalanlagen); soweit diese Kapitalerträge endbesteuert sind, müssen sie nicht in die Einkommensteuererklärung aufgenommen werden (siehe Hinweis unten);
- rückempfangene Betriebsausgaben;
- Privatentnahmen (Sachentnahmen, Nutzungsentnahmen).

Da ein **mittelbarer** Zusammenhang zum Betrieb genügt, sind auch alle Einnahmen aus Hilfs- und Nebengeschäften zu erfassen, wozu Veräußerungserlöse von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens und Abfindungszahlungen (zB für Aufgabe von betrieblichen Mietrechten) gehören.

Wegen der erforderlichen Abgrenzung zwischen privater und betrieblicher Sphäre ist bei den Einnahmen – wie bei den Ausgaben (§ 20 EStG) – der **objektive** Zusammenhang mit dem Betrieb maßgeblich. Einnahmen in der **privaten Sphäre** (zB Schenkung, Vermächtnis, Erbschaft, Toto-/Lotto-Gewinne) zählen genauso wenig zu den Einnahmen wie Geldbeträge, die durch Aufnahme von Darlehen oder Bareinlagen dem Betrieb zugeflossen sind.

Ideelle Vorteile und fiktive Einnahmen (Gratisauftritt eines Künstlers) ohne Auflage sind nicht anzusetzen. Geldwerte Vorteile (zB betrieblich erlangte Urlaubsaufenthalte, Gratisflüge) sind mit dem „Mittelwert des Verbrauchsortes“ anzusetzen.

Betrieblich veranlasste Einnahmen können schon **vor der Eröffnung** oder **nach Beendigung** des Betriebes als **vorweggenommene** oder **nachträgliche** Betriebseinnahmen anfallen.

Nicht steuerpflichtige Einnahmen

- öffentliche Subventionen (siehe Abschn. 5.11.14);
- Forschungsprämie nach § 108c EStG (siehe Abschn. 5.23);
- Wissenschafts- (Forschungs-) und Kunststipendien (Kunstförderungs- und Filmförderungsgesetz);
- Arbeitsmarktförderungen (nach dem Arbeitsmarktförderungsgesetz, Arbeitsmarktservicegesetz, Berufsausbildungsgesetz);
- Beihilfen wegen Hilfsbedürftigkeit;
- Zuwendungen in Katastrophenfällen (zB Hochwasserschäden);
- Endbesteuerte Kapitalerträge (betriebliche Bankkonten, Wertpapiere, Aktien- und GesmbH-Anteile), die der KESt von 25% bzw 27,50% unterliegen;
- „Sanierungsgewinne“ (§ 36 EStG; siehe Abschn. 5.11.8);
- Kautionen sind erst steuerpflichtig, sobald sie zB mit Mietrückständen verrechnet werden.

HINWEIS:

Endbesteuerungsfähige Kapitalerträge (Zinsen aus betrieblichen Bankkonten, Erträge aus Wertpapieren, zB zur Nutzung des Freibetrag nach § 10 EStG, Aktiendividenden und Ausschüttungen aus GmbH-Anteilen), die der KEST von 25% bzw 27,50% unterliegen, sind zwar dem Grunde nach Betriebseinnahmen, müssen aber nicht in die Einkommensteuererklärung aufgenommen werden. Gleichartige Auslandserträge (zB aus Bankguthaben im Ausland) müssen hingegen stets in die Steuererklärung aufgenommen werden, unterliegen im Rahmen der Veranlagung jedoch ebenfalls grundsätzlich einem festen Steuersatz von 25% bzw 27,50% (KESt-Äquivalent). Der Steuerpflichtige kann jedoch im Rahmen der Veranlagung – aber nur für alle endbesteuerungsfähigen betrieblichen und privaten Kapitalanlagen gemeinsam – eine Regelbesteuerung nach dem allgemeinen Tarif verlangen. Dies ist insbesondere dann vorteilhaft, wenn das Einkommen – auch unter Einrechnung der Kapitalerträge – unter der Besteuerungsgrenze von 11.000 € bleibt. Dadurch kommt es zur Erstattung der KEST.

5.11 Welche besonderen Betriebseinnahmen gibt es? ABC der Einnahmen

5.11.1 Abfindungen

Entschädigungen für die Aufgabe von Mietrechten (betrieblich genutzter Räume oder Liegenschaften) sind einkommensteuerlich **Betriebseinnahmen**. So diese Abfindung in Sachwerten (zB Ersatzliegenschaft, Ersatzräume) besteht, ist der Geldwert der Betriebseinnahme gleich dem geschätzten Verkehrswert (gemeinen Wert) des (eingetauschten) Ersatzwirtschaftsgutes.

5.11.2 Abtretung und Umwandlung von Forderungen

Das Abtretungsentgelt (in Geld oder Sachwerten) ist in voller Höhe als **Betriebs-einnahme** anzusetzen. Die Umwandlung einer **Forderung** in ein **Darlehen** führt erst bei **Rückzahlung** des Darlehens zu einer Betriebseinnahme.

5.11.3 Betriebsgründung/Betriebsbeendigung (vorweg erhaltene und nachträgliche Betriebseinnahmen)

Für die Gewinnermittlung sind bereits die ersten, im Zug der Gründung anfallenden Vorbereitungshandlungen maßgebend. Demnach sind allfällige **vor** oder **bei** Gründung eines Betriebes erhaltene Betriebseinnahmen – ebenso wie die in der Regel häufiger anfallenden vorweggenommene Betriebsausgaben – bereits zu erfassen.

Desgleichen sind **nach der Betriebsaufgabe** (oder Veräußerung) noch eingehende Beträge – wie die in diesem Zeitraum getätigten Betriebsausgaben – nach dem

Grundsatz des Zu- und Abfließens (gem. § 19 iVm § 32 EStG) zu behandeln, weil auch nach Einstellung des Betriebes die E/A-Rechnung anzuwenden ist.

Maßgeblich wird jedoch sein, wie Ansprüche (Forderungen) oder Verpflichtungen (Verbindlichkeiten) bei der Veräußerung (Aufgabe) des Betriebes und dem dabei vollzogenen Übergang zum Vermögensvergleich behandelt worden sind. Eine im Übergangsgewinn angesetzte Forderung, die später ausfällt, ist im Jahr des Forderungsausfalls als (nachträgliche) Betriebsausgabe steuerwirksam. Eine (zu Recht) mit nur zu 80% im Übergangsgewinn angesetzte Forderung, die später zu 100% eingehet, führt zu einer nachträglichen Betriebseinnahme von 20%.

5.11.4 Darlehen

Bei der E/A-Rechnung bleiben Darlehensaufnahme und Darlehenshingabe – wie beim Vermögensvergleich – grundsätzlich **ohne Auswirkung** auf den Gewinn, es liegen lediglich für die Gewinnermittlung unbeachtliche **Vermögensumschichtungen** vor.

Darlehenszuflüsse an den Betrieb stellen keine Betriebseinnahme dar, ebenso wenig führt die Tilgung von Darlehensschulden zu Betriebsausgaben.

Die **Zinsen** für betriebliche Darlehen sind dagegen sowohl auf der **Einnahmenseite** (Haben-Zinsen bei Forderung) als auch auf der **Ausgabenseite** (Soll-Zinsen bei Schuld) zu erfassen.

Ein bei einem betrieblich veranlassten Darlehen vereinbartes **Damnum (Abgeld)** – wenn der Verfügungsbetrag also geringer ist als die Nominalschuld – führt im Rahmen der E/A-Rechnung zu Betriebsausgaben (beim Schuldner) bzw zu Betriebseinnahmen (beim Gläubiger).

Da das Damnum in der Regel eine **Vorauszahlung** für **Fremdmittelkosten** für die gesamte Laufzeit der Verbindlichkeit darstellt, findet eine Aufteilung gem. § 4 Abs. 6 EStG statt. Beim E/A-Rechner muss das **Damnum** stets **gleichmäßig** auf die Laufzeit der Verbindlichkeit **verteilt** werden.

Die bloße **Wertminderung** einer betrieblich veranlassten Darlehensforderung kann steuerlich **nicht berücksichtigt werden**. Der (gänzliche oder teilweise) **Ausfall** einer betrieblich veranlassten Darlehensforderung (Geldforderung) führt jedoch zur Wahrung der **Totalgewinnlichkeit** bereits in dem Jahr, in dem er feststeht, zum Ansatz einer **fiktiven Betriebsausgabe**.

Zum (gänzlichen oder teilweisen) Nachlass einer betrieblich veranlassten Darlehensverbindlichkeit siehe Abschn. 5.11.8 (Erlass einer Schuld).

8.5 Wie sind Aufwendungen auf das Gebäude steuerlich zu behandeln?

Bei all diesen Ausgaben muss zwischen **Erhaltungs- und Herstellungsaufwand** unterschieden werden, innerhalb des Erhaltungsaufwands muss bei Wohngebäuden auch zwischen Instandsetzung und Instandhaltung unterschieden werden:

8.5.1 Herstellungsaufwand

Neben den Errichtungskosten selbst gehören zum Herstellungsaufwand die Kosten für **Erweiterungen** (Anbau, Umbau, Zubau) und **Verbesserungen** an Gebäuden über den ursprünglichen Zustand hinaus. Bei jeder Änderung **der Wesensart des Gebäudes** zählen die Ausgaben zum Herstellungsaufwand.

Typischer Herstellungsaufwand liegt demnach vor bei **Aufstockung** von Gebäuden, **Zusammenlegung** von Wohnungen, **Versetzung** von Zwischenwänden, Einbau von Zentralheizungen, Aufzugsanlagen, Badezimmern und WC, Einbau von Gebäudeteilen an anderen Stellen (zB Versetzen von Türen und Fenstern).

Grundsätzlich ist bei jeder Baumaßnahme eine **Trennung** in Erhaltungs- und Herstellungsaufwand vorzunehmen. Wenn Erhaltungsaufwand durch Herstellungsaufwand bedingt ist, liegt **einheitlicher Herstellungsaufwand** vor. Wäre allerdings der Erhaltungsaufwand auch ohne Herstellungsaufwand notwendig gewesen, bleibt auch in diesem Fall der Charakter des **Erhaltungsaufwands bestehen** (zB: im Zug einer Aufstockung wird ein schadhaftes Dach repariert).

Werden Herstellungsaufwendungen aus öffentlichen Mitteln subventioniert, so bleiben die Subventionen auf der Einkommenseite außer Ansatz. Sie kürzen aber den absetzbaren Herstellungsaufwand.

Dieser Herstellungsaufwand ist – gekürzt um Subventionen – grundsätzlich zu **aktivieren** und auf die **Restnutzungsdauer** oder über Antrag auf **10 bis 15 Jahre** zu verteilen.

Folgende **Herstellungsaufwendungen** können über **Antrag auf 10 bis 15 Jahre** verteilt werden:

- **Aufwendungen** nach §§ 3-5 MRG (Erhaltung, Verbesserung, Wohnungszusammenlegung)
- **Sanierungsmaßnahmen** nach dem Wohnhaussanierungsgesetz, Startwohnungsgesetz und Landesgesetzen über Wohnhaussanierung (bei Gewährung bzw Zusage von Förderungen)
- **Sanierungsmaßnahmen** nach dem Denkmalschutzgesetz (Bestätigung des Bundesdenkmalamts erforderlich)

Auf einen **kürzeren** Zeitraum als **15**, mindestens jedoch auf **10 Jahre** kann verteilt werden, wenn erhöhte Zwangsmieten oder erhöhte Mieten für einen **kürzeren** Zeitraum eingehoben werden (Überwälzung der Kosten auf die Mieter). Man spricht daher von „**Fünftehtel- bis Zehntelabsetzungen**“.

Bei **Mietgebäuden**, die dem MRG unterliegen, sind nahezu alle Herstellungsaufwendungen über Antrag auf **10 bis 15 Jahre** zu verteilen (ausgenommen: Dachbodenausbau).

Bei **unentgeltlicher Übertragung** des Gebäudes können restliche, noch nicht geltend gemachte Abschreibungsteilbeträge vom Erwerber ab dem auf die Übertragung folgenden Jahr fortgeführt werden.

Bei **Veräußerung** des Gebäudes ist hingegen eine Geltendmachung durch den Erwerber nicht möglich, auch der bisherige Eigentümer kann die Beträge nicht weiter absetzen.

Die noch nicht geltend gemachten Teilbeträge sind in diesen Fällen verloren.

8.5.2 Erhaltungsaufwand

Aufwendungen dieser Art sind aufzuteilen in:

- Instandhaltungsaufwand** (regelmäßig anfallend) sofort absetzbar, jährlich anfallende **kleinere Reparaturen**. Kann **nicht** verteilt werden.
- Instandhaltungsaufwand** (nicht regelmäßig anfallend) über **Antrag** auf 15 Jahre **verteilbar**, nicht regelmäßig jährlich anfallende „**Großreparaturen**“. Kann auch sofort abgesetzt werden.
- Instandsetzungsaufwand** zwingend auf 15 Jahre zu verteilen, bei Gebäuden, die **Wohnzwecken** dienen, sonst wahlweise.

Bei Ausgaben, die bis 2015 abgeflossen sind, hat der Verteilungszeitraum 10 Jahre betragen. Für die Beträge, die ab der Veranlagung 2016 zu berücksichtigen sind, verlängert sich der Verteilungszeitraum auf 15 Jahre.



Beispiel (siehe Gesetzesmaterialien):

Im Jahr 2012 wurden Instandsetzungsaufwendungen iHv 90 getätigt. Bis 2015 (somit für vier Jahre) wurden bereits Aufwendungen von 36 abgesetzt (40% von 90). Ab 2016 sind die restlichen Instandsetzungsaufwendungen, also 54, auf 11 Jahre (anstelle von 6) zu verteilen. Die noch offenen Aufwendungen von 54 sind daher jährlich mit 4,9 abzusetzen.

8.5.2.1 Instandhaltungsaufwand

Instandhaltungsaufwand liegt vor bei Austausch von nicht wesentlichen Gebäudeteilen, insbesondere bei allen Investitionen, die **keine** wesentliche **Erhöhung** des **Nutzungswertes** oder **Verlängerung** der **Nutzungsdauer** bewirken. Es handelt sich dabei um:

- laufende Wartungsarbeiten,
- Reparaturen, auch wenn diese nicht alljährlich anfallen,
- Ausmalen des Stiegenhauses und der Räume,
- Anstreichen der Fassade ohne Erneuerung des Außenverputzes,
- Ausbessern des Verputzes,
- Erneuerung von Gebäudeteilen infolge höherer Gewalt (Sturmschäden).

Diese **Instandhaltungsaufwendungen** sind grundsätzlich **sofort als Werbungskosten absetzbar**. Wenn es sich um nicht jährlich wiederkehrende Investitionen handelt, **können diese über Antrag linear auf 15 Jahre** verteilt abgesetzt werden.

Dabei ist es gleichgültig, ob und inwieweit das Gebäude Wohnzwecken oder anderen (insbesondere betrieblichen) Zwecken dient.

8.5.2.2 Instandsetzungsaufwand

Als „Mittelding“ zwischen Herstellungsaufwand und bloßem Instandhaltungsaufwand abzugrenzen ist – jedoch nur **soweit das Gebäude zu Wohnzwecken vermietet** ist – der sogenannte **Instandsetzungsaufwand**.

Dies ist jener Aufwand, der

- nicht **Anschaffungs- Herstellungsaufwand** darstellt und
- alleine oder mit Herstellungsaufwand verbunden
 - **den Nutzungswert des Gebäudes wesentlich erhöht oder**
 - **die Nutzungsdauer wesentlich verlängert.**

In der Verwaltungsübung bedeutet „wesentlich“ eine zumindest **25%ige** Veränderung.

Der **Nutzungswert** eines Gebäudes wird dann erhöht, wenn dieses aufgrund der getätigten Investitionen zB durch Erzielung **höherer Einnahmen besser nutzbar** wurde. Auch wenn Teile des Gebäudes **ausgetauscht** und **modernisiert** werden, ohne dass infolge Änderung der Wesensart des Gebäudes Herstellungsaufwand gegeben ist, erhöht sich der Nutzungswert. Dies wird auch dann der Fall sein, wenn bei einer Neuvermietung **mehr verlangt** werden könnte, kürzere Leerstellungen vorliegen, der **Wohnwert** für die Mieter **verbessert** wird und bei einer Veräußerung des Gebäudes **mehr erzielt** werden könnte.

Keine wesentliche Erhöhung des Nutzungswertes wird dann eintreten, wenn Investitionen infolge höherer Gewalt notwendig sind (zB Erneuerung des Daches nach Sturmschaden).

Die **Nutzungsdauer** eines Gebäudes verlängert sich dann **wesentlich**, wenn vor Durchführung der Investitionen die **Restnutzungsdauer geringer** war. Dabei wird nicht auf die ursprüngliche Nutzungsdauer, sondern auf die tatsächliche technische oder wirtschaftliche Restnutzungsdauer im **Zeitpunkt** der **Investition** abgestellt.

Instandsetzungsaufwand liegt insbesondere bei Austausch (Erneuerung) folgender Teile (zumindest 25%) vor:

- Fenster und Türen, Dach und Dachstuhl,
- Zwischenwände und Zwischendecken,
- Stiegen, Unterböden (Estrich statt Holzboden),
- Aufzugs- und Heizungsanlagen,
- Elektro-, Gas-, Wasser-, Heizungs- und Sanitärinstallationen,
- Erneuerung des Außenverputzes und Trockenlegung der Mauern.

Generell liegt **Instandsetzungsaufwand** immer dann vor, wenn **Teile des Gebäudes ausgetauscht** werden und Herstellungsaufwand nur deshalb nicht vorliegt, weil bei Austausch von unselbständigen Bestandteilen ohne Änderung der Wesensart des Gebäudes eine Aktivierung nicht vorzunehmen ist.

Instandsetzungsaufwand stellen auch folgende **energiesparende Investitionen** dar:

Nachträglicher Einbau von Wärmepumpen, Solaranlagen und Wärmerückgewinnungsanlagen, Erhöhung des Wärmeschutzes von Fenstern, Türen und Außenwänden, Maßnahmen zur Verminderung des Energieverlustes oder -verbrauchs von Zentral- und Warmwasseranlagen, Umstellung auf Fernwärmeversorgung etc.

Instandsetzungsaufwendungen sind bei Gebäuden, die Wohnzwecken dienen, zwingend linear auf 15 Jahre zu verteilen. Die Verwendung von **Subventionen aus öffentlichen Mitteln** hat so zu erfolgen, dass auf der **Einnahmenseite** die Subvention und auf der **Ausgabenseite** die Instandsetzungsaufwendungen **außer Ansatz bleiben** (siehe Abschn. 8.9).

Dann noch verbleibende Aufwendungen, gekürzt um Subventionen, sind auf 15 Jahre zu verteilen.

Liegen **Vorauszahlungen** von Instandsetzungsaufwendungen vor, erfolgt die Verrechnung mit Subventionen und steuerfreien Beträgen und die Verteilung auf 10 Jahre bereits **im Zeitpunkt der Vorauszahlung**.

Dienen Gebäude nur **teilweise Wohnzwecken**, teilweise aber **anderen Zwecken** (zB für Geschäfts- und Büroräumlichkeiten), sind jene Aufwendungen, die dem **Wohnzwecken** dienenden Teil zurechenbar sind, auf **15 Jahre zu verteilen**. Die Aufwendungen, die Gebäudeteile betreffen, die nicht für Wohnzwecke vermietet werden, können wie **Instandhaltungsaufwand sofort** oder über Antrag auf **15 Jahre verteilt** abgesetzt werden.

Soweit die Instandsetzungen **allgemeine Teile** des Gebäudes betreffen und damit nicht unmittelbar zugeordnet werden können, (zB Dach, Außenfassade), sind die Aufwendungen entsprechend dem Verhältnis der Nutzflächen aufzuteilen, wobei ein untergeordnetes Ausmaß der andersgearteten Nutzung außer Betracht bleibt.

Aus Vereinfachungsgründen kann bei gemischten Objekten auch der gesamte Aufwand gefünfteilt werden.

Wird das Gebäude **unentgeltlich** auf eine andere Person **übertragen** (Erbchaft, Schenkung), dann kann der Erwerber ab dem auf die Übertragung folgenden Jahr die **Fünfteiltelabsetzung für Instandhaltung und Instandsetzungsaufwand fortsetzen**.

Bei **entgeltlicher Übertragung** des Mietobjekts gehen die nicht geltend gemachten **Fünfteiltelabschreibungen verloren**.

Bei **Beendigung** der Einkunftserzielung **ohne Veräußerung** (zB durch Eigennutzung) laufen die noch nicht geltend gemachten Instandhaltungs- und Instandsetzungsfünfteiltel weiter. Es liegen dann zwar keine Einnahmen, aber in Höhe der Fünfteiltelabschreibung Werbungskosten vor, sodass **negative Einkünfte** aus ehemaliger Vermietung und Verpachtung gegeben sind (§ 32 Z 2 EStG). Die Herstellungsfünfteiltel bis -zehntel gehen verloren.

Übersicht über die steuerliche Behandlung von Baumaßnahmen bei vermieteten Wohngebäuden

	Instandhaltung	Instandsetzung	Herstellung
Abgrenzung	Keine Herstellung oder Instandsetzung, und nicht jährlich anfallend; Instandsetzung nach höherer Gewalt	Keine Vergrößerung und keine Wesensänderung, jedoch Verlängerung der Nutzungsdauer oder Erhöhung des Nutzwerts	Vergrößerung des Gebäudes oder Änderung seiner Wesensart; Einbau bisher nicht vorhandener unselbständiger Gebäudeteile
Sofortabzug	ja	nein	nein
Fünfteilabsetzung	ja (auf Antrag), sofern nicht jährlicher Aufwand	ja (zwingend)	ja (auf Antrag), sofern begünstigter Herstellungsaufwand; bei erhöhten Zwangsmieten auf zumindest zehn Jahre
Offene Teilbeträge bei Übertragung des Gebäudes	Gehen bei entgeltlicher Übertragung unter. Bei unentgeltlicher Übertragung können sie übernommen werden.		
Offene Teilbeträge bei Aufgabe der Vermietung oder Einlage in ein Betriebsvermögen	laufen als nachträgliche Werbungskosten aus V+V weiter	laufen als nachträgliche Werbungskosten aus V+V weiter	sind nicht zu berücksichtigen, gehen verloren
Nachversteuerung bisheriger Teilbeträge bei Gebäudeübertragung	nein	nein	Altvermögen: Bei Veräußerung erhöhen sich die Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen um die Hälfte der in den letzten 15 Jahren abgesetzten Teilbeträge

8.5.3 Außergewöhnliche Aufwendungen

Weiters sind Aufwendungen für

- Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung und damit zusammenhängende Aufwendungen sowie
- außergewöhnliche Aufwendungen, die keine Instandhaltungs-, Instandsetzungs- oder Herstellungsaufwendungen sind

über Antrag auf 15 Jahre (bis 2015: 10 Jahre) verteilt abzusetzen.

Diese Änderung steht iZm der neueren Judikatur des VwGH, wonach im Fall eines Gebäudeabbruchs sowohl der Restbuchwert als auch die Abbruchkosten – somit Aufwendungen, die im Allgemeinen eine beträchtliche Höhe erreichen – als

Werbungskosten in Betracht kommen. Diese Werbungskosten müssten sofort abgesetzt werden, was wegen des im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nicht zustehenden Verlustvortrags zu unsachlichen Ergebnissen führen könnte. Diese Unsachlichkeit ist nunmehr durch die Verteilungsmöglichkeit beseitigt worden.

8.6 Wie ist die AfA zu berechnen?

Für die Berechnung der AfA ist neben der **Bemessungsbasis** die **Nutzungsdauer** maßgebend.

8.6.1 Bemessungsbasis

Bei der Bemessungsgrundlage ist seit 1.8.2008 die Möglichkeit entfallen, bei unentgeltlichem Erwerb des Mietobjekts eine Aufwertung der AfA-Bemessungsgrundlage (auf die fiktiven Anschaffungskosten) vorzunehmen. Seither gilt hier „Buchwertfortführung“.

Als **Bemessungsgrundlage** kommen in Frage:

- Tatsächliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten (Grundfall)
- Fiktive Anschaffungskosten (bei erstmaliger Vermietung ab 1.1.2007, als Alternative zum Einheitswert bei unentgeltlichem Erwerb bis 31.7.2008)
- Einheitswert (bei unentgeltlichem Erwerb bis 31.7.2008)
- Gemeiner Wert (bei erstmaliger Vermietung bis 31.12.2006)

Bei **gekauften Gebäuden** sind die **Anschaffungskosten**, bei **errichteten Gebäuden** sind die **Herstellungskosten** der Berechnung der AfA zugrunde zu legen. Auszuscheiden aus dem Kaufpreis ist der Anteil für **Grund und Boden**. Desgleichen zählen die anfallenden abziehbaren Vorsteuerbeträge nicht zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten.

Zu „aktivieren“ und nur im Rahmen der AfA absetzbar sind auch alle **Anschaffungsnebenkosten**, zB Grunderwerbsteuer, Eintragungsgebühr und Maklerprovision. Ebenso sind Freimachungskosten (insbesondere Ablösezahlungen an weichende Mieter) als zusätzliche Anschaffungskosten des Mietobjekts (und nicht als eigenständiges Mietrecht) zu werten.

ZUR BEACHTUNG

Ein an den weichenden Mieter nach § 10 MRG bezahlte Investitionskostenersatz kann auf zehn Jahre abgesetzt werden (§ 28 Abs. 4 EStG), im Fall der Überwälzung auf den Nachmieter liegen beim Vermieter wiederum Einnahmen vor. Siehe auch Abschn. 8.7.

Freimachungskosten zur besseren Veräußerbarkeit können nicht als Werbungskosten aus Vermietung berücksichtigt werden.

Finanzierungskosten für das Mietobjekt sind nach Maßgabe der Zahlung Werbungskosten.