

# Verteilung von Einkünften/Verlusten auf mehrere Besteuerungsperioden

Vom Regelfall der steuerlichen Gewinn-, Verlustfassung im laufenden Ermittlungszeitraum entweder im **Kalender oder Wirtschaftsjahr**, wobei der Gewinn/Verlust in dem Kalenderjahr zu erfassen ist, in dem das Wirtschaftsjahr endet, gibt es unterschiedliche **Verteilungsbegünstigungen für Sondergewinne und Verschlechterungen für Verluste**.

1) Verschiebung auf das Folgejahr

Der **Übergangsgewinn** beim Wechsel der Gewinnermittlungsart ist gemäß § 4 Abs. 10 Z 1, 2 Satz EStG beim Gewinn des ersten Ermittlungszeitraumes nach dem Wechsel zu berücksichtigen.

2) Verteilung auf drei Jahre über Antrag

## **2.1. Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinn §§ 24, 37 Abs. 2 Z 1 EStG**

Sofern nicht der Freibetrag von EUR 7.300,00 oder der begünstigte Steuersatz gemäß § 37 Abs. 5 EStG in Anspruch genommen wird und die Sperrfrist von 7 Jahren zwischen Eröffnung und Einstellung des Betriebes verstrichen ist.

## **2.2. Entschädigungen gemäß §§ 32 Z 1, 37 Abs. 2 Z 2 EStG**

Für entgangene Einnahmen und die Nichtausübung oder Aufgabe einer Tätigkeit erhaltene Entschädigungen müssen einen Zeitraum von mindestens 7 Jahren umfassen.

## **2.3. Besondere Einkünfte §§ 28 Abs. 7, 37 Abs. 2 Z 3 EStG**

Hier handelt es sich um Einkünfte aus Vermietung, wenn ein Gebäude innerhalb von 15 Jahren verschenkt oder vererbt wird und die Herstellungskosten auf 15 Jahre verteilt worden sind. Die zu versteuernden Einkünfte errechnen sich aus der Differenz zwischen den fünfzehntel Absetzungen und der rechnerischen normal Afa. Seit Beginn der fünfzehntel Absetzungen müssen aber mindestens 6

Jahre verstrichen sein. Andernfalls sind diese Einkünfte im Jahr der Übertragung zu versteuern.

## **2.4. Einkünfte von Künstlern oder Schriftstellern gemäß § 37 Abs. 9 EStG**

Durch eine gleichmäßige Verteilung dieser selbstständigen Einkünfte auf das laufende und die beiden vorangegangenen Jahre, kann eine Progressionsminderung sowie Minderung der Basis für die Sozialversicherungsbeiträge erreicht werden. Es ist allerdings zu beachten, dass für Nachbelastungen aus wiederaufgenommenen Vorjahren Anspruchszinsen anfallen können.

### 3) Verteilung auf 5 Jahre § 37 Abs. 3 EStG

Veräußerungs- bzw. Aufgabengewinne auf Grund einer (drohenden) Enteignung oder eines behördlichen Eingriffes können gleichmäßig auf 5 Jahre über Antrag verteilt werden. Auch hier gilt die Siebenjahresfrist.

### 4) Verlustverteilung auf 7 Jahre

**Übergangsverluste** auf Grund eines Wechsels der Gewinnermittlungsart sind gemäß § 4 Abs. 10 Z 1, dritter Satz EStG in den folgenden 7 Jahren gleichmäßig absetzbar.

### **Ausnahme bei Umgründungen:**

Die in der Fachliteratur vertretene Rechtsansicht, dass der **Übergangsverlust** bei Wechsel der Gewinnermittlungsart im Zuge der **Einbringung nach Artikel III Umgründungssteuergesetz** auch der siebentel Regelung unterliege, steht offensichtlich in Widerspruch zu TZ 1.581 Umgründungssteuerrichtlinien 2002. Dort wird nämlich ausgeführt, dass § 4 Abs. 10 EStG bei Realteilungen und Zusammenschlüssen nicht anwendbar ist; gleiches ist auch bei Einbringungen anzunehmen. Wörtlich heißt es in TZ 1.581: „*Ein rechnerischer Übergangsverlust ist daher nicht auf 7 Gewinnermittlungszeiträume zu verteilen.*“

### 5) Verteilung auf 10 Jahre

Für die Besteuerung aufgelöster stiller Reserven in Betriebsgebäuden bei Aufgabe des gesamten Betriebes besteht - bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen - eine **mehrfache Steuerbegünstigung**. (§ 24 Abs. 6 EStG)

Wenn es sich um den Hauptwohnsitz gehandelt hat und das Gebäude weder veräußert noch vermietet wird und keine stillen Reserven übertragen worden sind, und die sonstigen Voraussetzungen für den Hälftesteuersatz gegeben sind, besteht **volle Steuerfreiheit**.

Bei einer **Widmungsänderung innerhalb von 5 Jahren** nach Aufgabe des Betriebes kommt es allerdings zu einer **Nachversteuerung** wie folgt:

**Halber Steuersatz von Amts wegen**, bei Veräußerung durch den Steuerpflichtigen oder seinen Erben, bei Schenkung, bei Verwendung zur Einkünfteerzielung durch den Steuerpflichtigen selbst oder durch einen anderen. (RZ 5714 EStR)

**Halber Steuersatz auf 10 Jahre verteilt, auf Antrag**, bei Verwendung zur betrieblichen Einkünfteerzielung durch den Steuerpflichtigen selbst oder bei Überlassung zur Einkünfteerzielung durch einen anderen. (RZ 57 15 EStR)

6) Verteilung auf 15 Jahre bei Umgründungen

**Übergangsgewinne** (siehe Punkt 1) sind im ersten Gewinnermittlungszeitraum nach dem Wechsel der Gewinnermittlung zu versteuern. Diese Regel gilt grundsätzlich laut TZ 725 EStR 2000 auch für Übergangsgewinne infolge Wechsel der Gewinnermittlungsart bei Umgründungen (Umwandlung, Zusammenschluss und Realteilung).

Ausnahme laut Umgründungssteuergesetz

Außerhalb des Einkommensteuergesetzes gibt es lt. § 29 Abs. 1 UmgrStG eine Verteilungsregel auf **15 Wirtschaftsjahre** für die sogenannten **Ausgleichsposten**. Hier handelt es sich um die Verteilung der im Zuge einer Umgründung aufgelösten stillen Reserven.

Die **Umgründungssteuerrichtlinien 2002** gehen aber einen Schritt weiter und ermöglichen laut **TZ 1.581** den **Übergangsgewinn von der Einnahmen-Ausgabenrechnung** zur Bilanz und zurück nach der gleichen Methode wie die Ausgleichsposten auf **15 Jahre** zu verteilen. Diese Vorgangsweise ist in geeigneter Weise dem Finanzamt gegenüber zu dokumentieren. Aus der Formulierung (Variante 2 TZ 1581), dass im Falle von Härten in der Besteuerung bei erheblichem Forderungsbestand, mit dessen Eingang nicht im Folgejahr zu

rechnen ist, die oben angeführte Methode der Verteilung der Ausgleichsposten anwendbar ist, kann der Schluss gezogen werden, dass der Übergangsgewinn auch dann auf 15 Jahre verteilt werden kann, wenn keine Ausgleichsposten existieren.

## 7) Anleitungen zum Ausfüllen der Einkommensteuererklärung (E 1)

7.1. Für die Verteilung der Einkünfte auf 3, 5, 10 Jahre bzw. die auszuscheidenden 2/3, 4/5, 9/10 sind die **KZ 312/322/328** vorgesehen.

7.2. Für die Verteilung der Einkünfte aus künstlerischer/schriftstellerischer Tätigkeit (Punkt 2.4) betreffend das Ausscheiden von 2/3 der Einkünfte ist die **KZ 325** vorgesehen.

7.3. Für die anzusetzenden Teilbeträge 1/3, 1/5, 1/10 bei den Einkünften laut Punkt 7.1. in den Folgejahren sind die **KZ 314, 324, 326** vorgesehen. In der **KZ 324** sind die Drittelbeträge in den berechtigten Erklärungen der beiden Vorjahre einzutragen, wenn die Verteilung nach Punkt 7.2. beantragt worden ist.

7.4. Für die Verteilung der „besonderen Einkünfte“ (Punkt 2.2.) sind die **KZ 376, 378** vorgesehen.

7.5. Für die Verteilung der Nachversteuerung der stillen Reserven (siehe Punkt 5) auf 10 Jahre ist in der **E 1** keine konkrete KZ vorgesehen. Es handelt sich um einen Veräußerungsgewinn mit doppelter Steuerbegünstigung. Der unter den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung in KZ 370 ausgewiesene Zehntelbetrag ist auch in der **KZ 423** einzutragen, um auch in den Genuss des halben Steuersatzes zu gelangen.

7.6. Für die Verteilung der **Ausgleichsposten** sowie des **Übergangsgewinnes** laut Punkt 6 auf 15 Jahre sind in der Einkommensteuererklärung keine Kennziffern vorgesehen. Diese Vorgangsweise ist - wie in den Umgründungssteuerrichtlinien 2002 ausgeführt - dem Finanzamt in geeigneter Weise zu dokumentieren.