

Ing. Mag. Peter Hager: Fiktive Anschaffungskosten¹

Vorwort	1
1. Begriff, Bedeutung	1
2. Stichtag	2
2.1. Unentgeltlicher Erwerb im betrieblichen Bereich	2
2.2. Im außerbetrieblichen Bereich.....	2
3. Bestandteile	3
3.1. Fiktiver Kaufpreis	3
3.2. Fiktive Anschaffungsnebenkosten	3
3.3. USt	4
4. Ermittlung	4
4.1. Allgemeines	4
4.2. Kaufpreisermittlung.....	4
Zusammenfassung	5
Literatur	5
Gesetze / Verordnungen	5
Erlässe / Richtlinien.....	5
Judikatur.....	5
Bücher	5
Artikel.....	6

Vorwort

Die fiktiven Anschaffungskosten stellen eine steuerliche Bemessungsgröße dar, die im betrieblichen und außerbetrieblichen Bereich zur Anwendung kommt. Ihre Bedeutung ist zwar nicht groß, bei der Ermittlung sind jedoch einige Fallstricke zu beachten. Die einschlägige Fachliteratur und Judikatur befasst sich zumeist nur mit den fiktiven Anschaffungskosten von Gebäuden, es können aber auch andere Wirtschaftsgüter betroffen sein.

Die Unterlage befasst sich mit den generellen Prinzipien. Auf Fragen der konkreten Ermittlung (insbesondere bei Immobilien) wird nicht eingegangen.

1. Begriff, Bedeutung

Fiktive Anschaffungskosten:

entsprechen dem Betrag, den der Erwerber für das einzelne Wirtschaftsgut im Zeitpunkt des Empfanges hätte aufwenden müssen.²

Aus der Definition ergibt sich folgende Rahmen:

- Stichtagsbezug³
- Erwerberbetrachtung
- Wertermittlung ohne Bezug auf einen konkreten Betrieb⁴

Die fiktive Anschaffungskosten werden in § 6 Z 9 lit b EStG 1988 begrifflich bestimmt und die Anwendung für die betriebliche Gewinnermittlung bestimmt. Die Bestimmung findet sich bereits in der Stammfassung des EStG 1953 in § 6 Z 7. Für den betrieblichen Bereich enthielt § 19 Abs. 2

¹ Das Dokument ist zur Verwendung als PDF gedacht. Nicht alle hinterlegten Internetlinks sind vollständig im Text abgedruckt.

² Vgl. § 6 Z 9 lit b EStG 1988.

³ Vgl. Kapitel 2.

⁴ In Gegensatz zum Teilwert gibt es in der Legaldefinition der fiktive Anschaffungskosten keinen Hinweis auf den konkreten Betrieb (vgl. Formulierung Teilwert in § 10 Abs. 12 BewG).

(d)EStG 1925 (für Beteiligungen) und § 6 Abs. 2 EStDVO 1935 (für das Betriebsvermögen) eine vergleichbare Bestimmung. Demnach war bei fehlenden Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Betrag anzusetzen, der der für den Gegenstand im Zeitpunkt seines Erwerbes hätte aufgewendet werden müssen.⁵

In Deutschland wird für vergleichbare Tatbestände der gemeine Wert als Bewertungsmaßstab verwendet (§ 6 Abs. 4 (d)EStG).⁶

Die fiktive Anschaffungskosten und gemeiner Wert sind nicht zwei Seiten einer Medaille. Dies ergibt sich aus der Erwerberposition und der vorherrschenden österreichischen Interpretation von Verfügungsbeschränkung.⁷

Aus der Erwerberbetrachtung folgt:

- die Anschaffungsnebenkosten sind (so wie beim Teilwert) zu berücksichtigen;⁸
- bei PKW ist der höhere Käuferpreis der Eurotaxliste maßgeblich und
- bei Börsen ist der Briefkurs (das ist der höhere Kurs) zu bezahlen.

Anwendung im betrieblichen Bereich:

Bei unentgeltlicher Erwerb einzelner Wirtschaftsgüter aus betrieblichem Anlass⁹, erfolgt die Bewertung mit den fiktiven Anschaffungskosten. Dabei ist der Vermögenszuwachs in gleicher Höhe eine Gewinnerhöhung. Liegt kein betrieblicher Anlass vor, ist von einer gewinnneutralen Einlage nach § 6 Z 5 auszugehen.

Beispiele für unentgeltlichen Erwerb einzelner Wirtschaftsgüter aus betrieblichem Anlass sind Incentive-Reisen für Großkunden, Sachgeschenke einer Bierbrauerei (zB Schirmständer), teure Kundengeschenke die beim Zuwendenden ev. als Repräsentationsaufwand nicht absetzbar sind (Silbergeschirr an Kunden).¹⁰

Anwendung im außerbetrieblichen Bereich:¹¹

- a) AfA-Basis bei unentgeltlich erworbenen Wirtschaftsgütern (bis 2012) oder Gebäuden (bis 2008).
- b) AfA-Basis bei erstmaliger Nutzung für Erwerbszwecke bei Gebäuden im Altvermögen. (seit 2013). Bis 2008 für alle Gebäude.

2. Stichtag

2.1. Unentgeltlicher Erwerb im betrieblichen Bereich

Dabei ist der Stichtag des unentgeltlichen Erwerbes maßgeblich.

2.2. Im außerbetrieblichen Bereich

Im außerbetrieblichen Bereich war Stichtag des unentgeltlichen Erwerbes bzw. der ersten Nutzung für Erwerbszwecke maßgeblich.

⁵ Zur Historie vgl. auch *Wiesner (1975)*.

⁶ Zu § 6 Abs 4 (d)EStG vgl. *Wilke in Herrmann / Heuer / Raupach (2004)*, § 6 Anm. 1400 ff.

⁷ Vgl. *Pröll (2019)*., aA *Hammerl (2005)*, *Zorn in Hofstätter / Reichl (2018)*, § 16 Rz. 157/2.

⁸ Vgl. Kap 3.2.

⁹ Zum Begriff vgl. *Doralt / Mayr in DKMZ (2020)*, § 6, Rz. 411 ff.

¹⁰ Vgl. *Doralt / Mayr in DKMZ (2020)*, § 6, Rz. 417.

¹¹ Eine genaue Übersicht der Rechtsentwicklung findet sich bei *Zorn in DKMZ (2020)*, § 16, Rz. 142.

3. Bestandteile

Aus der Formulierung „für das ... Wirtschaftsgut ... hätte aufwenden müssen“ lassen sich folgende Komponenten ableiten:

1. jener Betrag den der Verkäufer verlangt hätte,
2. was an Anschaffungsnebenkosten anfallen würde,¹²
3. die USt (sofern sie nicht abgezogen werden kann).

3.1. Fiktiver Kaufpreis

Kaufpreis: Fiktive Anschaffungskosten sind jene Kosten, die der Erwerber aufwenden hätte müssen, um das Wirtschaftsgut zu erwerben. Die fiktiven Anschaffungskosten gehen daher von einem Käufer aus, im Gegensatz zum gemeinen Wert, der von einem Verkäufer ausgeht.

Die Betrachtung aus der **Erwerberperspektive** hat Bedeutung wenn wie bei Wertpapieren und Gebrauchtwagen zwischen Preis für Käufer und Verkäufer ein Unterschied besteht (Brief- bzw. Geldkurs).¹³

3.2. Fiktive Anschaffungsnebenkosten

Anschaffungsnebenkosten: Nach *ESiR 2000* Rz 6441 umfassen die fiktiven Anschaffungskosten jene Kosten, die bei einem gedachten Erwerb jedenfalls angefallen wären (zB GrESt), fiktive Kosten die nicht sicher anfallen wie Maklergebühren und Kosten für Inserate sind hingegen nicht zen.^{14 15} Die GrESt ist in der Höhe anzusetzen, wie sie bei einem entgeltlichen Erwerb des anzuwenden gewesen wäre (2% oder 3,5%;).¹⁶ Gebühren für Grundbucheintragung, Unterschriftsbeglaubigung oder Firmenbucheintragung sind bei tatsächlichem Anfall in der angefallenen Höhe anzusetzen.¹⁷ Die Schenkungssteuer wird nicht hinzugerechnet.¹⁸

Fallen neben den fiktiven Erwerbskosten tatsächlich andere Aufwendungen an, die nach allgemeinen Grundsätzen zu den Anschaffungskosten zu rechnen sind, so sind diese den fiktiven Anschaffungskosten hinzuzurechnen (bzw. statt diesen zu rechnen).¹⁹

Ziel der Berücksichtigung fiktiven Anschaffungsnebenkosten ist es den unentgeltlichen Erwerb in seinen Auswirkungen dem entgeltlichen gleichzusetzen. Es ist daher darauf zu achten, dass Kosten nicht doppelt erfasst oder unberücksichtigt bleiben.

Wird Grund und Boden samt Gebäude erworben, so ist auch eine Aufteilung der fiktiven Anschaffungskosten auf Grund und Boden einerseits und auf Gebäude andererseits vorzunehmen.²⁰

Übersteigen die fiktiven Anschaffungskosten den Teilwert, kommt zum Bilanzstichtag eine Teilwertabschreibung in Betracht.²¹

¹² Vgl. *Mayr in DKMZ (2020)*, § 6, Rz. 107 unter Verweis auf BFH 29.4.1999 - IV R 63/ 97, DB 1999, 1582, aA *Quantschnigg / Schuch (1993)*, § 6, Rz. 67.

¹³ Vgl. *Mayr in DKMZ (2020)*, § 6, Rz. 107.

¹⁴ Vgl. *Mayr in DKMZ (2020)*, § 6, Rz. 107.

¹⁵ Deutlich weiter sieht *Pröll (2016)*, S 351 f die fiktiven Anschaffungsnebenkosten im Zusammenhang mit dem Teilwert: demnach sind auch gerichtliche Eintragungsgebühr, die Vermittlungsprovision, die Vertragserrichtungskosten (Rechtsanwalt, Notar, Beglaubigungen oder Übersetzer) sowie Schätzkosten zu aktivieren.

¹⁶ Vgl. *Atzmüller u.a. (2008)*, S. 112.

¹⁷ Vgl. *ESiR 2000* Rz 6441.

¹⁸ *Zorn / Petritz in Hofstätter / Reichl (2018)*, § 6, Rz 9 unter Verweis auf VwGH 25. 10. 1957, 1383/53.

¹⁹ *Quantschnigg / Schuch (1993)*, § 6, Rz. 67.

²⁰ *Quantschnigg / Schuch (1993)*, § 6, Rz. 67.

²¹ *Zorn / Petritz in Hofstätter / Reichl (2018)*, § 6, Rz 9.

3.3. USt

Soweit die Vorsteuer abgezogen werden kann (§ 12 Abs. 1 und Art. 12 UStG 1994), gehört sie nicht zu den Anschaffungskosten des Wirtschaftsgutes und ist als Forderung auszuweisen. Soweit die Vorsteuer nicht abgezogen werden kann, gehört sie zu den Anschaffungskosten²² und somit auch zu den fiktiven Anschaffungskosten.

4. Ermittlung

4.1. Allgemeines

Das Gesetz regelt nicht, wie dieser Wert im Einzelnen festgestellt werden soll; somit ist eine Ermittlung im Schätzungsweg nach § 184 BAO geboten.

Grundsätze der Judikatur zu § 184 BAO:²³

- die Wahl jener (allenfalls mit anderen Methoden kombinierten) Schätzungsmethode, die im konkreten Einzelfall das Ziel der größtmöglichen Annäherung an die Wirklichkeit erreicht (deren Wahl steht grundsätzlich frei, VwGH 17.10.01, 2000/13/0157 zur Vermietung) und
- die Auseinandersetzung mit relevanten Behauptungen des Stpfl. sowie die Wahrung des Parteigehörs (VwGH 26.6.07, 2004/13/0122 zur AfA nach § 16 Abs 1 Z 8 lit b).

Unterläuft dem Stpfl. bei der Schätzung ein Fehler, dann ist eine spätere Korrektur der fiktiven Anschaffungskosten möglich.²⁴

Bei Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten sind zwei Komponenten (getrennt) zu ermitteln: der Kaufpreis und gegebenenfalls die Nebenkosten.

4.2. Kaufpreisermittlung

Bei der Ermittlung des Kaufpreises ist jener Wert zu ermitteln, den ein typischer Erwerber für dieses Wirtschaftsgut bezahlen würde. Für die Bemessungsgrundlage der Abschreibung im außerbetrieblichen Bereich ist die Konkretisierung in EStR 2000 Rz 6442a durch einen ertragsorientierten Erwerber wohl richtig, nicht jedoch für den betrieblichen Bereich.

Sofern ein Marktpreis (zB Immobilienvergleichspreise, Börsenkurswerte) besteht ist dieser anzusetzen.

Ansonsten ist der Wert zu schätzen. Dazu sind einschlägige betriebswirtschaftliche Empfehlungen zu beachten, zB Institut der Wirtschaftsprüfer: „Grundsätze zur Bewertung immaterielle Vermögenswerte (IDW S 5)“, (Stand: 23.5.2011).

Der VwGH hat in ständiger Rechtsprechung dem Liegenschaftsbewertungsgesetz und seiner Vorgängerbestimmung der Realschätzungsordnung die Tauglichkeit für die Beurteilung des steuerlich relevanten Verkehrswertes iSd fiktiven Anschaffungskosten abgesprochen.²⁵

Einige der im Liegenschaftsbewertungsgesetz festgeschriebenen Bewertungsregeln können aber als dazu brauchbar angesehen werden, die Schlüssigkeit des Schätzungsvorganges im Abgabungsverfahren zu beurteilen.²⁶

Beim Erwerb von Liegenschaftsanteilen sind Minoritätenabschläge anerkannt (Sechstelerwerb 30 %, Achtzehntelerwerb 60 %); in der Praxis sind die Minoritätenabschläge wesentlich geringer.²⁷

Die mit der Wertermittlung verbundenen Kosten stellen sofort abzugsfähige Werbungskosten dar.²⁸

²² EStR 2000 Rz 2194.

²³ Jakom (2020), § 16 Rz. 37, vgl auch VwGH 30.3.2016, 2013/13/0015.

²⁴ Mayr in DKMZ (2020), § 6, Rz. 107 unter Verweis auf VwGH 24.11.1970, 1578/69.

²⁵ So z.B. VwGH 10.8.2005, 2002/13/0132.

²⁶ VwGH 30.3.2016, 2013/13/0015.

²⁷ Vgl. Mayr in DKMZ (2020), § 6, Rz. 107 und die dort angeführte Judikatur und Literatur.

Zusammenfassung

Die fiktiven Anschaffungskosten bestehen aus zwei Teilen den fiktivem Kaufpreis des Erwerbers und die damit im Zusammenhang stehenden Anschaffungsnebenkosten. Beide sind zu schätzen, wobei sich die Kaufpreisermittlung an einschlägigen (betriebswirtschaftlichen) Empfehlungen orientiert. Die fiktiven Anschaffungsnebenkosten umfassen die typischerweise anfallenden fiktiven Aufwendungen und bestimmte tatsächliche Aufwendungen. Wenn die USt nicht abgezogen werden kann, ist sie bei den fiktiven Anschaffungskosten zu berücksichtigen. Bei der Wertermittlung ist auf den maßgeblichen Stichtag (unentgeltliche Zuwendung oder erstmalige Verwendung für Ertragszwecke) zu achten.

Literatur

Gesetze / Verordnungen

- [Bundesgesetz](#) vom 13.7.1955 über die Bewertung von Vermögenschaften (Bewertungsgesetz 1955 – BewG 1955), BGBl. Nr. 148/1955 i.d.F. BGBl. I Nr. 104/2019, zitiert: *BewG*;
- [Bundesgesetz](#) vom 7.7.1988 über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen (Einkommensteuergesetz 1988 – EStG 1988), BGBl. Nr. 400/1988 idF BGBl. I Nr. 23/2020, zitiert: *EStG 1988*;
- Bundesgesetz vom 3. Dezember 1953, betreffend die Vorschriften über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen (Einkommensteuergesetz 1953 - EStG. 1953), BGBl 4/1954, zitiert *EStG 1953*;
- Einkommensteuergesetz (EStG), RGBI I 1925 S. 189-208, zitiert: *(d)EStG 1925*; ²⁹
- [Bundesgesetz](#) über die gerichtliche Bewertung von Liegenschaften (Liegenschaftsbewertungsgesetz – LBG), BGBl. Nr. 150/1992, zitiert *LBG*;
- Verordnung der Minister der Justiz, des Innern und des Ackerbaues über die Schätzung von Liegenschaften (Realschätzungsordnung) vom 31.7.1897, RGBI 175/1897, S 1164; ³⁰

Erlässe / Richtlinien

- Richtlinie des BMF v. 8.11.2000: „[EStR 2000](#), Einkommensteuerrichtlinie 2000“, zuletzt aktualisiert am 14.5.2019, zitiert: *EStR 2000*;
- Erste Verordnung zur Durchführung des Einkommensteuergesetzes (Erste EStDVO) vom 6.2.1935, zitiert: *EStDVO 1935*; ³¹

Judikatur

- VwGH 17.10.2001, 2000/13/0157;
- VwGH 10.8.2005, 2002/13/0132;
- VwGH 26.06.2007, 2004/13/0122;
- VwGH 30.03.2016, 2013/13/0015;

Bücher

- Doralt / Kirchmayr / Mayr / Zorn: „Kommentar zum EStG“, Online-Ressource Stand 21. Lieferung, LexisNexis 2020, zitiert: *Autor in DKMZ (2020)*;

²⁸ *EStR 2000* Rz 6441.

²⁹ Online bei alex.onb.ac.at, sowie wikisource.org ([File:Deutsches Reichsgesetzblatt_25](#)), beide abgefragt 12.3.2021.

³⁰ Online bei alex.onb.ac.at, abgefragt 12.3.2021.

³¹ Online bei alex.onb.ac.at, sowie wikisource.org ([File:Deutsches Reichsgesetzblatt_35](#)), beide abgefragt 12.3.2021.

- Herrmann / Heuer / Raupach: „Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz“, Verlag Schmidt 2004 (bis Ergänzungslieferung 213), zitiert: *Autor in Herrmann / Heuer / Raupach (2004)*;
- Hofstätter / Reichl: „Die Einkommensteuer (EStG 1988)“, Stand 66. Lieferung, LexisNexis 2018, zitiert: *Autor in Hofstätter / Reichl (2018)*;
- Kanduth-Kristen u.a.: „Jakom Einkommensteuergesetz 2020“, Linde 2020, zitiert *Autor in Jakom (2020)*;
- Quantschnigg / Schuch: „Einkommensteuer-Handbuch“, Orac 1993, zitiert: *Quantschnigg / Schuch (1993)*;

Artikel

- Atzmüller u.a.: „Highlights aus dem EStR-Wartungserlass 2007“, RDW 2008/66, zitiert: *Atzmüller u.a. (2008)*;
- Hammerl: „Fiktive Anschaffungskosten und gemeiner Wert bei Gebäuden“, RdW 2005, 79, zitiert: *Hammerl (2005)*;
- Pröll: „Fiktive Anschaffungsnebenkosten als Teilwertbestandteil“, ÖStZ 2016, 521, zitiert: *Pröll (2016)*;
- Pröll: „Fiktive Anschaffungskosten – Spezifika eines steuerrechtlichen Wertbegriffs“, BFGJ 2019, 212, zitiert: *Pröll (2019)*;
- Wiesner: „Anschaffungskosten unentgeltlich erworbener wesentlicher Beteiligungen“, ÖStZ 1975, 101;