

Kurztitel

Einkommensteuergesetz 1988

Kundmachungsorgan

BGBI. Nr. 400/1988 zuletzt geändert durch BGBI. Nr. 201/1996

§/Artikel/Anlage

§ 18

Inkrafttretensdatum

01.05.1996

Außerkrafttretensdatum

14.07.1999

Beachte

Bezugszeitraum: Abs. 1 Z 3 lit. c und Abs. 3 Z 2

ab 1. 1. 1996 (Veranlagungsjahr 1996)

§ 124a Z 3 idF BGBI. Nr. 201/1996

Abs. 2

ab 1. 1. 1997 (Veranlagungsjahr 1997)

§ 124b Z 9 idF BGBI. Nr. 201/1996

Abs. 6 erster Satz

vgl. § 124b Z 5 idF BGBI. Nr. 201/1996

Text

6. ABSCHNITT

Sonderausgaben

§ 18. (1) Folgende Ausgaben sind bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind:

1. Renten und dauernde Lasten, die auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhen. Renten und dauernde Lasten, die als Gegenleistung für die Übertragung von Wirtschaftsgütern geleistet werden, sind jedoch nur insoweit abzugsfähig, als die Summe der bezahlten Beträge den auf den Zeitpunkt der Übertragung kapitalisierten Wert der Rentenverpflichtung (§ 16 Abs. 2 und 4 des Bewertungsgesetzes 1955) übersteigt.
2. Beiträge und Versicherungsprämien zu einer
 - freiwilligen Kranken-, Unfall- oder Pensionsversicherung
 - Lebensversicherung (Kapital- oder Rentenversicherung)
 - freiwilligen Witwen-, Waisen-, Versorgungs- und Sterbekasse
 - Pensionskasse.

Versicherungsprämien sind nur dann abzugsfähig, wenn das Versicherungsunternehmen Sitz oder Geschäftsleitung im Inland hat oder ihm die Erlaubnis zum Geschäftsbetrieb im Inland erteilt wurde.

Beiträge zu Versicherungsverträgen auf den Erlebensfall (Kapitalversicherungen) sind nur abzugsfähig, wenn der Versicherungsvertrag vor dem 1. Juni 1996 abgeschlossen worden ist, für den Fall des Ablebens des Versicherten mindestens die für den Erlebensfall vereinbarte Versicherungssumme zur Auszahlung kommt und überdies zwischen dem Zeitpunkt des Vertragsabschlusses und dem Zeitpunkt des Anfallens

der Versicherungssumme im Erlebensfall ein Zeitraum von mindestens zwanzig Jahren liegt. Hat der Versicherte im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses das 41. Lebensjahr vollendet, dann verkürzt sich dieser Zeitraum auf den Zeitraum bis zur Vollendung des 60. Lebensjahres, er darf jedoch nicht weniger als zehn Jahre betragen.

Beiträge zu Rentenversicherungsverträgen sind nur abzugsfähig, wenn eine mindestens auf die Lebensdauer zahlbare Rente vereinbart ist.

Besteht der Beitrag (die Versicherungsprämie) in einer einmaligen Leistung, so kann der Erbringer dieser Leistung auf Antrag ein Zehntel des als Einmalprämie geleisteten Betrages durch zehn aufeinanderfolgende Jahre als Sonderausgaben in Anspruch nehmen.

Werden als Sonderausgaben abgesetzte Versicherungsprämien ohne Nachversteuerung (Abs. 4 Z 1) vorausgezahlt, rückgekauft oder sonst rückvergütet, dann vermindern die rückvergüteten Beträge beginnend ab dem Kalenderjahr der Rückvergütung die aus diesem Vertrag als Sonderausgaben abzugsfähigen Versicherungsprämien.

3. Ausgaben zur Wohnraumschaffung oder zur Wohnraumsanierung:

a) Mindestens achtjährig gebundene Beträge, die vom Wohnungswerber zur Schaffung von Wohnraum an Bauträger geleistet werden. Bauträger sind

- gemeinnützige Bau-, Wohnungs- und Siedlungsvereinigungen
- Unternehmen, deren Betriebsgegenstand nach Satzung und tatsächlicher Geschäftsführung die Schaffung von Wohnungseigentum ist
- Gebietskörperschaften.

Dabei ist es gleichgültig, ob der Wohnraum dem Wohnungswerber in Nutzung (Bestand) gegeben oder ob ihm eine Kaufanwartschaft eingeräumt wird. Ebenso ist es nicht maßgeblich, ob der Wohnungswerber bis zum Ablauf der achtjährigen Bindungszeit im Falle seines Rücktrittes einen Anspruch auf volle Erstattung des Betrages hat oder nicht.

b) Beträge, die zur Errichtung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen verausgabt werden. Eigenheim ist ein Wohnhaus im Inland mit nicht mehr als zwei Wohnungen, wenn mindestens zwei Drittel der Gesamtnutzfläche des Gebäudes Wohnzwecken dienen. Das Eigenheim kann auch im Eigentum zweier oder mehrerer Personen stehen. Eigenheim kann auch ein Gebäude auf fremdem Grund und Boden sein. Eigentumswohnung ist eine Wohnung im Sinne des Wohnungseigentumsgesetzes 1975, die mindestens zu zwei Dritteln der Gesamtnutzfläche Wohnzwecken dient. Auch die Aufwendungen für den Erwerb von Grundstücken zur Schaffung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen durch den Steuerpflichtigen bzw. einen von ihm Beauftragten sind abzugsfähig.

c) Ausgaben zur Sanierung von Wohnraum, wenn die Sanierung über unmittelbaren Auftrag des Steuerpflichtigen durch einen befugten Unternehmer durchgeführt worden ist, und zwar

- Instandsetzungsaufwendungen einschließlich Aufwendungen für energiesparende Maßnahmen, wenn diese Aufwendungen den Nutzungswert des Wohnraumes wesentlich erhöhen oder den Zeitraum seiner Nutzung wesentlich verlängern oder
- Herstellungsaufwendungen.

d) Rückzahlungen von Darlehen, die für die Schaffung von begünstigtem Wohnraum oder für die Sanierung von Wohnraum im Sinne der lit. a bis lit. c aufgenommen wurden, sowie Zinsen für derartige Darlehen. Diesen Darlehen sind Eigenmittel der in lit. a genannten Bauträger gleichzuhalten.

4. Ausgaben natürlicher Personen für die Anschaffung von Genußscheinen im Sinne des § 6 des Beteiligungsfondsgesetzes und für die Erstanschaffung junger Aktien (Abs. 3 Z 4 lit. a) von Aktiengesellschaften im Sinne des Abs. 3 Z 4 lit. b, die den Ausgabebetrag (Nennbetrag und ein Aufgeld) betreffen. Die Genußscheine oder jungen Aktien müssen bei einem inländischen Kreditinstitut

- gegen sofortige volle Zahlung der Anschaffungskosten der Genußscheine oder des Ausgabebetrages der jungen Aktien erworben und
- durch mindestens zehn Jahre ab der Anschaffung hinterlegt werden.

Das Kreditinstitut hat dem Steuerpflichtigen die Anschaffung der Genußscheine oder jungen Aktien, die bezahlten Beträge und die Tatsache der Hinterlegung auf einem amtlichen Vordruck zu bescheinigen. Eine Gleichschrift dieser Bescheinigung ist von dem Kreditinstitut dem Wohnsitzfinanzamt zu übersenden.

5. Beiträge an gesetzlich anerkannte Kirchen und Religionsgesellschaften, höchstens jedoch 1 000 S jährlich.

6. Steuerberatungskosten, die an berufsrechtlich befugte Personen geleistet werden.

7. Ausgaben zur Leistung von Zuwendungen im Sinne des § 4 Abs. 4 Z 5 und 6, soweit diese nicht aus dem Betriebsvermögen erfolgen. Diese Zuwendungen sind jedoch nur insoweit als Sonderausgaben abzugsfähig, als sie zusammen mit Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen im Sinne des § 4 Abs. 4 Z

5 und 6 insgesamt 10% des sich nach Verlustausgleich ergebenden Gesamtbetrages der Einkünfte des unmittelbar vorangegangenen Kalenderjahres nicht übersteigen.

(2) Für Sonderausgaben im Sinne des Abs. 1 Z 2 bis 4 mit Ausnahme der Beiträge für eine freiwillige Weiterversicherung einschließlich des Nachkaufs von Versicherungszeiten in der gesetzlichen Pensionsversicherung und vergleichbarer Beiträge an Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen ist ohne besonderen Nachweis ein Pauschbetrag von 819 S jährlich abzusetzen.

(3) In Ergänzung des Abs. 1 wird bestimmt:

1. Ausgaben im Sinne des Abs. 1 Z 2, 3 und 5 kann der Steuerpflichtige auch dann absetzen, wenn er sie für seinen nicht dauernd getrennt lebenden (Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3) und für seine Kinder (§ 106) leistet.
2. Für Ausgaben im Sinne des Abs. 1 Z 2 bis 4 mit Ausnahme der Beiträge für eine freiwillige Weiterversicherung einschließlich des Nachkaufs von Versicherungszeiten in der gesetzlichen Pensionsversicherung und vergleichbarer Beiträge an Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen besteht ein einheitlicher Höchstbetrag von 40 000 S jährlich. Dieser Betrag erhöht sich
 - um 40 000 S, wenn dem Steuerpflichtigen der Alleinverdiener- oder der Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht und/oder
 - um 20 000 S bei mindestens drei Kindern (§ 106 Abs. 1 und 2). Ein Kind kann nur bei der Anzahl der Kinder eines Steuerpflichtigen berücksichtigt werden. Kinder, die selbst unter das Sonderausgabenviertel fallende Sonderausgaben geltend machen, zählen nicht zur Anzahl der den Erhöhungsbetrag vermittelnden Kinder.

Sind diese Ausgaben insgesamt

- niedriger als der jeweils maßgebende Höchstbetrag, so ist ein Viertel der Ausgaben, mindestens aber der Pauschbetrag nach Abs. 2, als Sonderausgaben abzusetzen,
- gleich hoch oder höher als der jeweils maßgebende Höchstbetrag, so ist ein Viertel des Höchstbetrags als Sonderausgaben abzusetzen (Sonderausgabenviertel).

Beträgt der Gesamtbetrag der Einkünfte mehr als 500 000 S, so vermindert sich das Sonderausgabenviertel (der Pauschbetrag nach Abs. 2) gleichmäßig in einem solchen Ausmaß, daß sich bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte von 700 000 S kein absetzbarer Betrag mehr ergibt.

3. a) Soweit Beträge nach Abs. 1 Z 3 als Sonderausgaben anerkannt worden sind, können sie aus einem anderen Rechtstitel nicht nochmals als Sonderausgaben berücksichtigt werden. In gleicher Weise dürfen Beträge, bei denen gemäß § 108 Abs. 7 Z 2 die Rückforderung erstatteter Einkommensteuer (Lohnsteuer) unterbleibt, nicht als Sonderausgaben nach Abs. 1 Z 3 berücksichtigt werden.
- b) Abs. 1 Z 3 ist auch dann anzuwenden, wenn innerhalb des in Z 1 genannten Personenkreises Geldgeber oder Darlehensschuldner einerseits und Errichter (Eigentümer) bzw. Wohnungswerber (Nutzungsberechtigter, Bestandnehmer) andererseits nicht identisch sind.
4. a) Junge Aktien im Sinne des Abs. 1 Z 4 sind Aktien,
 - aa) die im Rahmen der Gründung gegen Bareinzahlung mit sofortiger voller Leistung des Ausgabebetrages (Nennbetrag und Aufgeld) bis zum Ablauf von drei Monaten ab der Eintragung der Gesellschaft in das Firmenbuch angeschafft werden,
 - bb) die im Rahmen einer Kapitalerhöhung gegen Bareinzahlung mit sofortiger voller Leistung des Ausgabebetrages (Nennbetrag und Aufgeld) neu ausgegeben werden und die im Rahmen einer ordentlichen oder genehmigten Kapitalerhöhung bis zum Ablauf von drei Monaten ab der Eintragung der Durchführung der Erhöhung des Grundkapitals in das Firmenbuch angeschafft werden oder bei denen im Rahmen einer bedingten Kapitalerhöhung die Ausübung des unentziehbaren Bezugsrechtes erklärt wird. Nicht begünstigt sind Aktien, die auf Grund einer Kapitalerhöhung ausgegeben werden, wenn der Beschluß auf Erhöhung des Grundkapitals (§ 149 Abs. 1 des Aktiengesetzes 1965) innerhalb von zwei Jahren nach der Eintragung des Beschlusses über die Herabsetzung des Grundkapitals zum Zwecke der Rückzahlung von Teilen des Grundkapitals (§ 177 des Aktiengesetzes 1965) gefaßt wurde; dies gilt auch für Kapitalherabsetzungen durch eine Aktiengesellschaft oder eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung als Rechtsvorgänger der Aktiengesellschaft (§§ 219 und 245 des Aktiengesetzes 1965, § 2 des Bundesgesetzes über die Umwandlung von Handelsgesellschaften, BGBl. Nr. 187/1954).

Die jungen Aktien müssen zur Gänze von einem oder mehreren Kreditinstituten gemeinsam übernommen werden. Die für die Zeichnung der Aktien aufgewendeten Geldmittel müssen der Aktiengesellschaft zusätzlich zugeflossen sein. Nicht begünstigt sind Aktien, für die Garantien hinsichtlich des Wertes oder der Dividendenansprüche abgegeben werden.

- b) Aktiengesellschaften im Sinne des Abs. 1 Z 4 sind Aktiengesellschaften mit Sitz und Geschäftsleitung im Inland,

- aa) die den Sektionen „Gewerbe“ oder „Industrie“ einer Kammer der gewerblichen Wirtschaft angehören und deren Unternehmensschwerpunkt nach der Satzung sowie den Vorbereitungshandlungen oder der tatsächlichen Geschäftsführung nachweislich die industrielle Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter im Inland, ausgenommen die Herstellung elektrischer Energie, Gas, Wärme oder Wohnbauten, ist und
- bb) für die keine allgemeinen Ausfallhaftungen für den Fall der Insolvenz übernommen worden sind.
- c) Als Aktiengesellschaft mit dem Unternehmensschwerpunkt im Sinne der lit. b gilt bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen auch eine Aktiengesellschaft, deren Unternehmensschwerpunkt die geschäftsleitende Verwaltung von Beteiligungen ist, wenn auf Grund der finanziellen und organisatorischen Verflechtung nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse der Schwerpunkt des Unternehmensverbundes nachweislich die industrielle Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter in Aktiengesellschaften im Inland ist. Voraussetzung ist, daß die Mittel aus der Kapitalerhöhung nachweislich zur Übernahme des Grundkapitals oder einer ordentlichen Kapitalerhöhung bei einer Aktiengesellschaft im Sinne der lit. b verwendet werden.
- d) Der Steuerpflichtige hat der Abgabenbehörde das Vorliegen der in lit. a bis c genannten Voraussetzungen nachzuweisen. Die Nachweispflicht entfällt insoweit, als der Bundesminister für Finanzen auf Antrag der ausgebenden Aktiengesellschaft das Vorliegen dieser Voraussetzungen bescheinigt.
- (4) In folgenden Fällen sind die als Sonderausgaben abgesetzten Beträge nachzuversteuern:
1. Eine Nachversteuerung von Versicherungsprämien (Abs. 1 Z 2) hat zu erfolgen, wenn
 - die Ansprüche aus dem Versicherungsvertrag auf den Erlebensfall innerhalb von zwanzig Jahren seit Vertragsabschluß ganz oder zum Teil abgetreten oder rückgekauft werden. Dieser Zeitraum verkürzt sich, wenn der Versicherte im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses das 41. Lebensjahr vollendet hat, entsprechend Abs. 1 Z 2
 - innerhalb von zehn Jahren seit Vertragsabschluß eine Vorauszahlung oder Verpfändung der Ansprüche aus dem Versicherungsvertrag erfolgt
 - die Ansprüche aus einem Rentenversicherungsvertrag ganz oder zum Teil abgetreten oder rückgekauft oder vor oder nach Beginn der Rentenzahlungen ganz oder zum Teil durch eine Kapitalzahlung abgegolten werden.

Eine Nachversteuerung erfolgt nicht, wenn

 - die Ansprüche aus einer kurzen Ablebensversicherung abgetreten oder verpfändet wurden
 - die Nachversteuerung bei den Erben vorzunehmen wäre oder
 - der Steuerpflichtige nachweist, daß die angeführten Tatsachen durch wirtschaftliche Notlage verursacht sind.

Die Umstände, die zu einer Nachversteuerung oder Verminderung der absetzbaren Versicherungsprämien (Abs. 1 Z 2 letzter Satz) führen, müssen dem Wohnsitzfinanzamt ohne amtliche Aufforderung innerhalb eines Monats mitgeteilt werden

 - vom Versicherungsunternehmen im Falle des Rückkaufs, der Abgeltung der Ansprüche aus einem Rentenversicherungsvertrag sowie einer Vorauszahlung, einer Verpfändung oder einer sonstigen Rückvergütung,
 - vom Steuerpflichtigen in allen übrigen Fällen.

Im Falle der Verminderung der absetzbaren Versicherungsprämien (Abs. 1 Z 2 letzter Satz) entfällt die Meldepflicht dann, wenn die rückvergüteten Beträge mit künftigen Versicherungsprämien aufgerechnet werden.
 2. a) Eine Nachversteuerung von achtjährig gebundenen Beträgen (Abs. 1 Z 3 lit. a) hat insoweit zu erfolgen, als vor Ablauf von acht Jahren seit Vertragsabschluß die geleisteten Beträge ganz oder zum Teil rückgezahlt werden.

Eine Nachversteuerung erfolgt nicht,

 - wenn die Wohnung dem Wohnungswerber ins Eigentum (Eigentumswohnung, Eigenheim) übertragen wird
 - wenn der Vertrag durch den Tod des Wohnungswerbers aufgelöst wird oder
 - soweit die rückgezahlten Beträge wieder für Zwecke der Wohnraumschaffung oder der Wohnraumsanierung verwendet werden.

Die im Abs. 1 Z 3 lit. a genannten Bauträger sind verpflichtet, die Umstände, die zu einer Nachversteuerung führen, dem Wohnsitzfinanzamt des Wohnungswerbers innerhalb eines Monats ohne amtliche Aufforderung mitzuteilen.
 - b) Eine Nachversteuerung von Ausgaben zur Errichtung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen hat zu erfolgen, wenn die Voraussetzungen des Abs. 1 Z 3 lit. b nicht gegeben sind. Ausgaben zum Erwerb von Grundstücken sind nachzuversteuern, wenn nicht innerhalb von fünf Jahren Maßnahmen

gesetzt werden, aus denen die Verwendung des Grundstücks zur Errichtung eines Eigenheimes oder einer Eigentumswohnung erkennbar ist. Eine Nachversteuerung erfolgt nicht, wenn der Steuerpflichtige inzwischen verstorben ist.

- c) Eine Nachversteuerung von Darlehensrückzahlungen (Abs. 1 Z 3 lit. d) hat zu erfolgen, wenn festgestellt wird, daß die gesetzlichen Voraussetzungen für die Anerkennung als Sonderausgaben nicht erfüllt sind. Eine Nachversteuerung erfolgt nicht, wenn der Steuerpflichtige inzwischen verstorben ist.
3. Eine Nachversteuerung von Ausgaben zur Anschaffung von Genußscheinen und jungen Aktien (Abs. 1 Z 4) hat zu erfolgen, wenn die Genußscheine oder Aktien vor Ablauf von zehn Jahren seit ihrer Hinterlegung aus dem Depot ausscheiden oder entnommen, entgeltlich oder unentgeltlich übertragen oder einem Betriebsvermögen zugeführt werden. Der Umtausch von Aktien gemäß den §§ 67, 179, 226 Abs. 7 und 233 des Aktiengesetzes und gemäß § 1 Abs. 2 des Gesetzes über die Spaltung von Kapitalgesellschaften gilt insoweit nicht als Entnahme aus dem Depot, als nicht bare Zuzahlungen geleistet werden. Eine Kapitalherabsetzung mit Rückzahlung der Einlagen gilt insoweit als Ausscheiden aus dem Depot. Im Falle eines Depotwechsels oder der Drittverwahrung unterbleibt eine Nachversteuerung, wenn das übernehmende Kreditinstitut die Verpflichtungen im Sinne dieser Ziffer übernimmt und das übertragende Kreditinstitut hievon verständigt. Die Verständigung ist von dem übertragenden Kreditinstitut zehn Jahre ab der Anschaffung aufzubewahren. Die Nachversteuerung erfolgt im Falle der Auflösung eines Beteiligungsfonds höchstens in Höhe des ausgeschütteten Liquidationserlöses, im Falle der Kapitalherabsetzung oder der Abwicklung einer Aktiengesellschaft höchstens in Höhe der rückgezahlten Beträge. Die Tatsachen, die zur Nachversteuerung führen, sind im Falle des Ausscheidens oder der Entnahme von Genußscheinen oder Aktien aus dem Depot von dem depotführenden Kreditinstitut, in allen anderen Fällen vom Steuerpflichtigen dem Wohnsitzfinanzamt innerhalb eines Monats ohne amtliche Aufforderung mitzuteilen. Die Nachversteuerung erfolgt nicht, soweit a) in den Fällen des Übergangs von Todes wegen, der Abgeltung

eines Pflichtteilsanspruches, der Abgeltung von Ansprüchen aus Vermächtnissen, der Übertragung auf Miterben zur Teilung des Nachlasses oder der Übertragung auf einen Ehegatten bei Aufteilung ehelichen Gebrauchsvermögens und ehelicher Ersparnisse anlässlich der Scheidung, Aufhebung oder Nichtigerklärung der Ehe die Genußscheine oder jungen Aktien weiter bei dem Kreditinstitut hinterlegt bleiben. In diesen Fällen treffen den Rechtsnachfolger die dem Steuerpflichtigen obliegenden Verpflichtungen im Sinne der vorstehenden Bestimmungen.

- b) innerhalb eines Jahres nach Eintritt der Tatsachen, die zur Nachversteuerung führen, nach Wahl des Steuerpflichtigen

- in Höhe der dem Sonderausgabenabzug zugrunde gelegten Ausgaben bzw.
- in den Fällen der Auflösung eines Beteiligungsfonds bzw. der Kapitalherabsetzung oder Abwicklung einer Aktiengesellschaft in Höhe der rückgezahlten Beträge

Genußscheine oder im Wege der Erstanschaffung junge Aktien bei dem depotführenden Kreditinstitut erworben und hinterlegt werden (Ersatzbeschaffung). Das Kreditinstitut hat Anschaffungen, durch die eine Nachversteuerung vermieden werden kann, unter Anwendung des Abs. 1 Z 4 zu bescheinigen. Ausgaben für die Anschaffung solcher Genußscheine oder Aktien können nicht nach Abs. 1 Z 4 abgesetzt werden; in diesen Fällen läuft die Zehnjahresfrist für die Nachversteuerung ab dem Zeitpunkt der Hinterlegung jener Genußscheine oder Aktien, deren Anschaffungskosten als Sonderausgaben abgesetzt wurden.

(5) Die Nachversteuerung der als Sonderausgaben abgesetzten Beträge hat mit einem Steuersatz von 30% für jenes Jahr zu erfolgen, in dem die Voraussetzungen für eine Nachversteuerung eingetreten sind.

(6) Als Sonderausgaben sind auch Verluste abzuziehen, die in einem vorangegangenen Jahr entstanden sind (Verlustabzug). Dies gilt nur,

- wenn die Verluste durch ordnungsmäßige Buchführung ermittelt worden sind und
- soweit die Verluste nicht bereits bei der Veranlagung für die vorangegangenen Kalenderjahre berücksichtigt wurden.

Die Höhe des Verlustes ist nach den §§ 4 bis 14 zu ermitteln.

(7) Anlaufverluste, das sind Verluste, die in den ersten drei Veranlagungszeiträumen ab Eröffnung eines Betriebes entstehen, sind auch bei einem Steuerpflichtigen, der den Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 ermittelt, nach Abs. 6 zu berücksichtigen.