

S.I.B. - STEUER-INFORMATIONEN

Ausgabe 12/2018

Inhaltsverzeichnis**Steuerrecht / Sozialversicherungsrecht**

1. Vorschau auf das Jahr 2019
2. Neuerungen bei der "Kammerumlage 1" ab 2019
3. Sozialversicherung: Monatliche Beitragsgrundlagenmeldung
4. Umsatzsteuer: Die wichtigsten Änderungen aus dem Wartungserlass 2018

Immobiliensteuerrecht

5. Wirtschaftliche Belastung nicht maßgeblich für Hauptwohnsitzbefreiung
6. § 24 Abs 6 EStG – Gebäudebegünstigung bei Betriebsaufgabe



S.I.B. wünscht
besinnliche Feiertage
und ein erfolgreiches 2019 !



1. Vorschau auf das Jahr 2019

1.1. Sozialversicherungswerte 2019

Hier eine erste Vorschau auf die **wichtigsten SV-Werte für das Jahr 2019**.

Höchstbeitragsgrundlage	monatlich	€ 5.220,00
Höchstbeitragsgrundlage Sonderzahlungen	jährlich	€ 10.440,00
Höchstbeitragsgrundlage freie DN ohne SZ, GSVG, BSVG	monatlich	€ 6.090,00
Geringfügigkeitsgrenze	monatlich	€ 446,81

- **Unfallversicherung** für 2019: € 117,48 im Jahr bzw € 9,79 monatlich.
- Die **Auflösungsabgabe** bei DG-Kündigung oder einvernehmlicher Auflösung beträgt letztmalig im Jahr 2019 **€ 131** (2018: € 128). Die Abgabe entfällt mit Ende 2019.

1.2. Sachbezugswerte für Dienstautos ab 2019

Sachbezug	Fahrzeugtyp	CO2-Wert im Zeitpunkt der Erstzulassung	max pm	Vorsteuerabzug
2%	alle PKW und Hybridfahrzeuge	über 121 g/km	€ 960,00	Nein
1,5%	ökologische PKW und Hybridfahrzeuge	Anschaffung in 2016: bis 130 g/km 2017: bis 127 g/km 2018: bis 124 g/km 2019: bis 121 g/km	€ 720,00	Nein
0%	Elektroautos		€ 0,00	ja

Für ab dem 1.9.2018 erstmalig in der EU zugelassene Fahrzeuge wird der Verbrauch nach dem neuen WLTP-Messverfahren anstelle des bisherigen NEFZ-Verfahrens ermittelt, was im Schnitt einen um ca 20% höheren Verbrauchswert ergibt. Daraus resultieren 2019 noch keine Änderungen für die Sachbezugswerte oder die Normverbrauchsabgabe. Bis Ende 2019 erfolgt eine Rückrechnung von WLTP auf NEFZ mit Hilfe des von der EU-Kommission veröffentlichten Kalkulators (<https://co2mpas.io/>).

1.3. Sachbezugswerte für Zinersparnis

Gegenüber dem Vorjahr unverändert ist 2019 die **Zinersparnis** für einen Gehaltsvorschuss oder ein Arbeitgeberdarlehen, die den Betrag von **€ 7.300** übersteigen, **mit 0,5%** als **Sachbezug** anzusetzen.

1.4. Dienstwohnungen

Der Sachbezug für Dienstwohnungen orientiert sich jeweils an den zum 31.10. des Vorjahres geltenden Richtwertmietzinsen. Diese wurden zuletzt ab 1.4.17 angepasst. Daher gelten **2019 unverändert** zum Vorjahr folgende Sachbezugswerte für Dienstwohnungen pro Quadratmeter Wohnfläche:

	Bgld	Kärnten	NÖ	OÖ	Slbg	Stmk	Tirol	Vbg	Wien
€/m ²	5,09	6,53	5,72	6,05	7,71	7,70	6,81	8,57	5,58

Ist der um ein Viertel gekürzte fremdübliche Mietzins um mehr als 100% höher als der sich aus obigen Werten ergebende Sachbezug, dann ist der um 25% verminderte fremdübliche Mietzins anzusetzen.

Die Quadratmeterwerte beinhalten **auch die Betriebskosten**. Werden die Betriebskosten vom Arbeitnehmer getragen, ist von den Quadratmeterwerten ein Abschlag von 25% vorzunehmen.

Werden die Heizkosten vom Arbeitgeber übernommen, ist ganzjährig ein Heizkostenzuschlag von €0,58 pro m² anzusetzen. Kostenbeiträge des Arbeitnehmers kürzen diesen Zuschlag.

Bei einer vom Arbeitgeber **gemieteten Wohnung** sind die oben angeführten Quadratmeterwerte der um 25% gekürzten tatsächlichen Miete (samt Betriebskosten, exklusive Heizkosten) einschließlich der vom Arbeitgeber getragenen Betriebskosten gegenüberzustellen; der höhere Wert bildet den maßgeblichen Sachbezug.

Für **arbeitsplatznahe Dienstwohnungen bis zu 30 m²** ist kein Sachbezug bzw bei einer Wohnungsgröße zwischen 30 m² und 40 m² ein um 35% reduzierter Sachbezug anzusetzen, wenn diese Wohnung nicht den Mittelpunkt der Lebensinteressen des Arbeitnehmers bildet.

1.5. Unterhaltsleistungen – Regelbedarfsätze für 2019

Ein **Unterhaltsabsetzbetrag von €29,20** (für das 2. Kind €43,80 und für jedes weitere Kind €58,40) steht zu, wenn Unterhaltszahlungen an nicht haushaltszugehörige Kinder geleistet werden. Der Anspruch besteht nur, wenn sich die Kinder in einem EU-, EWR-Staat oder in der Schweiz aufhalten. Der Unterhaltsabsetzbetrag kann nur für jene Monate geltend gemacht werden, in denen der volle Unterhalt geleistet wurde. In Fällen, in denen keine **behördliche Festsetzung der Unterhaltsleistungen** vorliegt, müssen zumindest die **Regelbedarfsätze** bezahlt werden. Die monatlichen Regelbedarfsätze werden jährlich per 1.Juli angepasst. Damit für steuerliche Belange unterjährig keine unterschiedlichen Beträge zu berücksichtigen sind, sind die nunmehr gültigen Regelbedarfsätze für das gesamte Kalenderjahr 2019 heranzuziehen.

Kindesalter in Jahren	0-3 J	3-6 J	6-10 J	10-15 J	15-19 J	19-28 J
Regelbedarfssatz 2018	€204	€262	€337	€385	€454	€569
Regelbedarfssatz 2019	€208	€267	€344	€392	€463	€580

Liegt weder eine behördlich festgelegte Unterhaltsverpflichtung noch ein schriftlicher Vertrag vor, muss die **empfangsberechtigte Person** eine **Bestätigung** vorlegen, aus der das Ausmaß des vereinbarten Unterhalts und das Ausmaß des tatsächlich bezahlten Unterhalts hervorgehen. In allen Fällen steht der **Unterhaltsabsetzbetrag** nur dann für jeden Kalendermonat zu, wenn

- der vereinbarten Unterhaltsverpflichtung in vollem Ausmaß nachgekommen und alles bezahlt wurde,
- die von den Gerichten angewendeten sogenannten Regelbedarfsätze nicht unterschritten wurden.

1.6. Familienbeihilfe

Die Familienbeihilfe beträgt im Jahr 2019 unverändert gegenüber dem Vorjahr:

Familienbeihilfe für ein Kind 2019		Erhöhungsbetrag für jedes Kind, wenn für mehrere Kinder FBH bezahlt wird:	
0 - 2 Jahre	€114,00	für 2 Kinder	€ 7,10
3 - 9 Jahre	€121,90	für 3 Kinder	€17,40
10 - 18 Jahre	€141,50	für 4 Kinder	€26,50
ab 19 Jahre (bis max 24 J)	€165,10	für 5 Kinder	€32,00
Zuschlag bei Behinderung	€155,90	für 6 Kinder	€35,70
		für jedes weitere Kind	€52,00

Mehrkindzuschlag von €20 monatlich ab dem 3.Kind (Familieneinkommen unter €55.000)

Für alle 6- bis 15- jährige Kinder gibt es einmalig im September ein Schulstartgeld iHv €100.

1.7. Familienbonus Plus

Der **Familienbonus Plus** ist ein **Steuerabsetzbetrag**, der ab dem 1.1.2019 dann zusteht, **wenn für ein Kind Familienbeihilfe** bezogen wird. Der Familienbonus plus beträgt pro Kind

- **€125 monatlich (= €1.500 jährlich)** bis zum **18. Geburtstag** des Kindes
- **€41,67 monatlich (= €500 jährlich)** nach Vollendung des 18. Lebensjahres, solange für das Kind Familienbeihilfe gebührt.

Der Anspruch stellt auf eine monatliche Betrachtung ab, weshalb auch für jene Kinder, die in der zweiten Jahreshälfte geboren wurden, ein **aliquoter Anteil von €125 pro Monat** zusteht.

Für Kinder, die nicht im Inland sondern im EU/EWR-Raum/Schweiz leben, werden der Familienbonus Plus und der Alleinverdiener-/Alleinerzieherabsetzbetrag sowie der Unterhaltsabsetzbetrag an das Preisniveau des **Wohnsitzstaates angepasst**. Für Kinder, die in Drittstaaten leben, gebühren kein Familienbonus Plus und kein Alleinverdiener-/Alleinerzieherabsetzbetrag.

Der Familienbonus Plus ersetzt den Kinderfreibetrag und die Kinderbetreuungskosten bis zum 10. Lebensjahr des Kindes. Weiterhin als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig sind Aufwendungen für Berufsausbildung des Kindes außerhalb des Wohnortes mit einem Pauschalbetrag von € 110 je Monat der Berufsausbildung.

Um den Familienbonus Plus ab 1.1.2019 bereits **in der laufenden Gehaltsabrechnung** geltend machen zu können, ist das neu gestaltete **Formular E 30** auszufüllen und dem Arbeitgeber vorzulegen. Dabei ist die allfällige Aufteilung mit Partner bzw Unterhaltsverpflichtetem im Ausmaß von je 50% oder die alleinige Geltendmachung im Ausmaß von 100% anzugeben. Grundsätzlich bleibt auch die Möglichkeit, den Familienbonus Plus im **Rahmen der jährlichen Steuerveranlagung** geltend zu machen.

Bei überwiegender Tragung der Kinderbetreuungskosten besteht bis 2021 auch die Möglichkeit einer 90/10 Aufteilung (diese Variante kann nur bei der Veranlagung geltend gemacht werden).

Die Berücksichtigung des Freibetragsbescheides 2019 bei der laufenden Gehaltsabrechnung steht in einer gewissen Konkurrenz zu der laufenden Berücksichtigung des Familienbonus Plus und führt aus heutiger Sicht zu Überschneidungen, die in einer Nachzahlung beim Dienstnehmer für das Jahr 2019 mündet. Dem soll durch eine Korrektur des Freibetragsbescheides seitens der Finanzbehörde im ersten Quartal 2019 noch entgegen gewirkt werden.

2. Neuerungen bei der "Kammerumlage 1" ab 2019

Alle Mitglieder der **Wirtschaftskammer Österreich (WKO)** sind verpflichtet, ab einem Wert von **im Inland steuerbaren Umsätzen von 150.000 €** neben der sogenannten **Grundumlage** eine **"Kammerumlage 1"** zur **Finanzierung der Wirtschaftskammer** zu entrichten. Mit 1.1.2019 wird die Höhe der zu entrichtenden Kammerumlage 1 verringert. Dies soll einerseits durch eine **Änderung der Bemessungsgrundlage** und andererseits durch eine Änderung des Hebesatzes erreicht werden.

Grundsätzlich basiert die Kammerumlage 1 (KU 1) auf den **in Rechnung gestellten Vorsteuern aus Lieferungen und Leistungen**, die für das Unternehmen des Kammermitglieds erbracht werden, auf der **Einfuhrumsatzsteuer**, der **Erwerbsteuer** und der im Rahmen des Reverse Charge Systems übergegangenen Umsatzsteuer. Bisher durfte bereits die **Umsatzsteuer auf den Eigenverbrauch** von der Bemessungsgrundlage der KU 1 in Abzug gebracht werden. Die KU 1 ist als **Selbstbemessungsabgabe** vom Kammermitglied selbst zu berechnen und bis spätestens 15. des auf das Quartal zweitfolgenden Kalendermonats zu entrichten.

Ab 1.1.2019 dürfen für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage der KU 1 **Investitionen in das ertragsteuerliche Anlagevermögen** von der **Bemessungsgrundlage abgezogen** werden. Investitionsgüter können dabei **neue oder gebrauchte Wirtschaftsgüter**, geringwertige Wirtschaftsgüter und auch Fiskal-Lkw, Fahrschulkraftfahrzeuge, Vorführkraftwagen udgl, deren Anschaffungskosten 40.000 € nicht übersteigen, sein. **Nicht abzugsfähig** als Investitionen in das ertragsteuerliche Anlagevermögen sind **selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände**, da diese nicht als Anlagevermögen aktiviert werden dürfen.

Neben der Änderung der Bemessungsgrundlage wird ab 1.1.2019 der sogenannte **Hebesatz** zur Berechnung der Kammerumlage **verringert**. **Statt** wie bisher **0,3% der Bemessungsgrundlage** sind künftig **nur noch 0,29%** der Bemessungsgrundlage als KU 1 zu entrichten. Eine weitere **Ermäßigung** besteht für **besonders große Unternehmen** - so verringert sich der Hebesatz auf 0,2755% bei einer Bemessungsgrundlage von über 3 Mio. €. Ab einem Schwellenwert von 32,5 Mio. € verringert sich der Hebesatz auf 0,2552%.

Für **Banken und Versicherungen** wurde **keine geänderte** Ermittlung der **Bemessungsgrundlage** festgeschrieben, der **Hebesatz** wurde jedoch von 0,038% auf 0,037% **gesenkt**. Ab einer Bemessungsgrundlage von 24 Mio. € bzw. 260 Mio. € senkt sich auch hier der Hebesatz auf 0,03515% bzw. auf 0,03256%. Wird ein **Schwellenwert** während des Jahres überschritten, kann entweder **sofort** der **ermäßigte Hebesatz** angewendet werden oder diese **Korrektur** wird im letzten Quartal des Jahres durchgeführt.

3. Sozialversicherung: Monatliche Beitragsgrundlagenmeldung

Ab 1. 1. 2019 sind die **individuellen Beitragsgrundlagen** sämtlicher Arbeitnehmer **monatlich** anstelle der Gesamtsumme aller Entgelte an die Sozialversicherung zu melden. Dafür entfallen die Beitragsnachweisung sowie der sozialversicherungsrechtliche Teil im jährlichen Lohnzettel, weil diese Meldungen gänzlich durch die monatliche Beitragsgrundlagenmeldung ersetzt werden. Dies gilt für Vorschreibetriebe und Selbstabrechner. Die Verpflichtung zur Übermittlung des **Lohnzettels an die Finanzbehörde** besteht weiterhin.

3.1. Anmeldung und Änderungsmeldungen

Ab 1.1.2019 wird auch die **Anmeldung** von Beschäftigten **neu** geregelt. **Vor Arbeitsantritt** müssen die folgenden Daten gemeldet werden:

- Beitragskontonummer,
- Name und Versicherungsnummer bzw. Geburtsdatum des Arbeitnehmers,
- der Tag des Beschäftigungsbeginns sowie
- das Vorliegen einer Voll- oder Teilversicherung.
- Zusätzlich ist noch anzugeben, ob es sich um einen Arbeiter oder Angestellten handelt und
- wann die betriebliche Mitarbeitervorsorge beginnt.

Die bisherige Mindestangaben-Anmeldung wird es in Zukunft nicht mehr geben.

Die für eine **vollständige Anmeldung** erforderlichen Daten sind dann mit der ersten monatlichen Beitragsgrundlagenmeldung zu übermitteln. Diese ist im Regelfall bis zum 15. des Folgemonats zu erstatten. Bei Arbeitsantritt in der zweiten Monatshälfte ist die erste monatliche Beitragsgrundlagenmeldung erst bis zum 15. des übernächsten Monats vorzunehmen, wodurch der Anmeldeverpflichtung endgültig entsprochen wird. Eine frühere Meldung bleibt zulässig.

Mit Einführung der monatlichen Beitragsgrundlagenmeldung kommt es auch zu Anpassungen bei der **Änderungsmeldung**. Arbeitgeber haben weiterhin die Pflicht, während des Bestands der Pflichtversicherung jede für die Versicherung bedeutsame Änderung binnen **sieben Tagen** dem Krankenversicherungsträger zu melden.

Die Pflicht zur Änderungsmeldung umfasst aber nur jene Änderungen, die nicht in der monatlichen Beitragsgrundlagenmeldung enthalten sind. Die Fälle, die eine Änderungsmeldung erforderlich machen, werden sich daher reduzieren. Die Unterscheidung ist aber insofern bedeutsam, als die Änderungsmeldung innerhalb von sieben Tagen, die monatliche Beitragsgrundlagenmeldung erst bis zum 15. des Folgemonats zu erstatten sind. Anwendungsfall für eine Änderungsmeldung ist beispielsweise der Umstieg von der Geringfügigkeit auf eine Vollversicherung während eines Monats. Betrifft die Änderung aber einen bereits abgerechneten Zeitraum, so soll nach Angabe der Sozialversicherung die Stornierung der monatlichen Beitragsgrundlagenmeldung (und keine Änderungsmeldung) vorgenommen werden.

3.2. Sanktionen

Werden die **Beitragsgrundlagen nicht oder nicht vollständig** übermittelt, drohen je nach Dauer der **Verspätung gestaffelte Säumniszuschläge** (€ 5 bis € 50 pro Dienstnehmer). Wenn nach Ablauf des Kalendermonats immer noch keine monatliche Beitragsgrundlagenmeldung vorliegt, so kann zum einen ein Säumniszuschlag in der Höhe von € 50 vorgeschrieben werden, zum anderen können die monatlichen Beitragsgrundlagen geschätzt werden. Bis zur vollständigen Übermittlung können die Beitragsgrundlagen des Vormonats fortgeschrieben werden. Liegen solche nicht vor, kann der Krankenversicherungsträger diese unter

Heranziehung der Daten von Arbeitsverhältnissen beim gleichen Arbeitgeber oder – falls es solche nicht gibt – auf Basis gleichartiger oder ähnlicher Betriebe festsetzen.

Der **Beitragszuschlag** für Personen, bei denen die Finanzpolizei anlässlich einer Kontrolle feststellt, dass sie nicht vor Arbeitsantritt angemeldet wurden (sogenannter „**Betretungsfall**“), wird reduziert. Der Beitragszuschlag nach einer unmittelbaren Betretung setzt sich aus zwei Teilbeiträgen zusammen. Der Teilbeitrag für die gesonderte Bearbeitung beläuft sich auf € 400 je nicht vor Arbeitsantritt angemeldeter Person (bisher: € 500). Der Teilbetrag für den Prüfeinsatz beläuft sich auf € 600 (bisher: € 800). Unter gewissen engen Grenzen kann wie bisher ein Teilbetrag entfallen bzw herabgesetzt werden.

Abgesehen vom oben erwähnten Betretungsfall drohen bei allen anderen Meldeverstößen anstelle der bisherigen Beitragszuschläge und Ordnungsbeiträge nunmehr **Säumniszuschläge**:

- Keine elektronische Anmeldung zur Pflichtversicherung innerhalb von sieben Tagen ab Beginn der Pflichtversicherung: bis zu € 50;
- keine Meldung der noch fehlenden Daten zur Anmeldung mit der monatlichen Beitragsgrundlagenmeldung für den Kalendermonat des Beginns der Pflichtversicherung: bis zu € 50;
- keine oder verspätete Abmeldung: bis zu € 50;
- Frist für die Vorlage der monatl. Beitragsgrundlagenmeldung nicht eingehalten: € 5 bis € 50;
- verspätete Berichtigung der monatlichen Beitragsgrundlagenmeldung: Verzugszinsen keine oder verspätete Änderungsmeldung: bis zu € 50.

Die Festsetzung von **Säumniszuschlägen** wird künftig mit dem Fünffachen der täglichen Höchstbeitragsgrundlage (2019: € 174 x 5 = **€ 870**) **pro Kalendermonat gedeckelt**. Mit diesem Betrag sind dann sämtliche Meldeverstöße pro Monat pauschal abgegolten, mit Ausnahme von Verstößen gegen die Anmeldepflicht innerhalb von sieben Tagen ab dem Beginn der Pflichtversicherung. Die Versicherungsträger können in bestimmten Fällen „unter Berücksichtigung des Meldeverstoßes auf den Säumniszuschlag zur Gänze oder zum Teil verzichten“. Dabei sind die Art des Meldeverstoßes, die wirtschaftlichen Verhältnisse des Beitragsschuldners, der Verspätungszeitraum sowie die Erfüllung der bisherigen Meldeverpflichtungen zu berücksichtigen.

Meldeverstöße im Übergangszeitraum bis 31. 8. 2019, werden nicht sanktioniert. Davon ausgenommen ist die rechtzeitige Anmeldung von Dienstnehmern vor Arbeitsantritt.

Gemeldete Beitragsgrundlagen können innerhalb **von 12 Monaten** nach Ablauf des Meldezeitraums **ohne nachteilige Rechtsfolgen** (dh keine Sanktionen bzw Verzugszinsen) von selbstabrechnenden Betrieben **berichtigt** werden.

3.3. Übergangsregelung

Auf Meldepflichten, die Beitragszeiträume vor dem 1. 1. 2019 betreffen, ist die alte Rechtslage weiterhin anzuwenden. Das Jahr 2018 ist daher nach den bisherigen Rechtsvorschriften abzuschließen. Auch die Sanktionsbestimmungen für Meldeverpflichtungen betreffend Beitragszeiträume bis 31. 12. 2018 bleiben aufrecht.

Bis **15.2.19** ist die **1. monatliche Beitragsgrundlagenmeldung für Jänner 2019** zu erstatten.

4. Umsatzsteuer: Die wichtigsten Änderungen aus dem Wartungserlass 2018

Mit dem Wartungserlass 2018 wurden gesetzliche Änderungen, die Judikatur der Höchstgerichte und Richtlinien der EU in die Umsatzsteuerrichtlinien (UStR) eingearbeitet. Die wichtigsten Änderungen haben wir für Sie im Folgenden zusammengefasst.

4.1. Gutscheine

Bislang war die Ausstellung von Gutscheinen zum späteren Bezug von Waren oder nicht konkretisierten Dienstleistungen noch kein steuerbarer Vorgang. Mit Einarbeitung der EU-RL wird ab 1.1.2019 unterschieden in Einzweck- oder Mehrzweckgutscheine, die eine unterschiedliche umsatzsteuerliche Behandlung nach sich ziehen.

- **Einzweckgutscheine** sind Gutscheine, bei denen der Ort der Leistung und die dafür geschuldete Umsatzsteuer bereits bei der Ausstellung feststehen (zB Gutschein für eine bestimmte Konzertkarte, bestimmtes Küchengerät eines Herstellers). **Umsätze** aus Einzweckgutscheinen werden **zum Zeitpunkt der Übertragung des Gutscheines verwirklicht**. Dies gilt auch dann, wenn der Gutschein durch einen Dritten übertragen wird oder später keine Einlösung erfolgt.
- Bei **Mehrzweckgutscheinen** erfolgt die **umsatzsteuerliche Leistung erst zum Zeitpunkt der Leistungserbringung (Einlösung des Gutscheines)** und nicht schon bei der Übertragung. Die Übertragung (Veräußerung) eines Mehrzweckgutscheins (zB Geschenkbons, Geschenkmünzen) durch Unternehmer, die zu einem späteren Bezug von Waren nach freier Wahl oder noch nicht konkretisierten Dienstleistungen berechtigt, stellt weder einen umsatzsteuerbaren Vorgang dar, noch unterliegt dieses Entgelt der Anzahlungsbesteuerung. Auch Gutscheine, die zum Bezug von Leistungen in verschiedenen Ländern berechtigen (mit unterschiedlichen Leistungsorten), stellen Mehrzweckgutscheine dar.

Bei **Preiserstattungsgutscheinen** (Gutscheine, die zu einer nachträglichen Vergütung berechtigen) und **Preisnachlassgutscheinen** (Gutscheine, die zum verbilligten Erwerb einer Leistung berechtigen) erfolgt die umsatzsteuerliche Leistung erst mit Einlösung der Gutscheine.

4.2. Lottospielgemeinschaften

Lottospielgemeinschaften erbringen an ihre Kunden eine einheitliche Leistung, die weder eine Vermittlungs- noch Besorgungsleistung ist. Die Organisation und Durchführung von Spielgemeinschaften und Erstellung von Zahlenreihen ist eine Serviceleistung und damit Teil dieser einheitlichen umsatzsteuerpflichtigen Leistung.

4.3. Elektronische Dienstleistungen

Für elektronische Dienstleistungen an Endkunden tritt ab 1.1.2019 eine Vereinfachung in Kraft. **Erbringt ein Kleinunternehmer nur gelegentlich Telekom-, Rundfunk- oder elektronische Dienstleistungen an Nichtunternehmer in anderen Mitgliedstaaten**, so sind diese am **Unternehmerort** (Ursprungsland) steuerbar. Diese Regelung betrifft Leistungen bis zu einem **Gesamtumsatz von insgesamt €10.000**. Für inländische Kleinunternehmer soll damit für diese Dienstleistungen die **umsatzsteuerliche Kleinunternehmerbefreiung auch über die Grenze** zur Anwendung kommen. Wurde die Umsatzgrenze hingegen im Vorjahr überschritten, bleibt diese elektronische Dienstleistung weiterhin am Empfängerort steuerbar. Wird die Umsatzgrenze im laufenden Kalenderjahr überschritten, ist die Grundregel der Besteuerung am Empfängerort erst ab dem Umsatz, mit dem die Schwelle überschritten wurde, anwendbar.

In diesem Kontext ist auch die folgende Regelung zu sehen, wonach zum Nachweis des Empfängerortes bei elektronischen Dienstleistungen an Endkunden im anderen Mitgliedstaat anstelle von zwei Beweismitteln bereits ein Beweismittel für die Identifizierung als Nichtunternehmer genügt, sofern der Leistende die Lieferschwelle von €100.000 innerhalb der EU nicht überschreitet.

4.4. Begünstigte Bildungsleistungen

Begünstigte Bildungsleistungen und damit **unecht umsatzsteuerbefreite Umsätze** sind sämtliche Leistungen allgemeiner oder berufsbildender Art sowie Leistungen, die dem Erwerb von Fähigkeiten für die Berufsausübung dienen, wenn diese eine vergleichbare Zielsetzung verfolgen. Zur Klarstellung wurde eine eigene BMF-VO über das Vorliegen vergleichbarer Zielsetzung bei Bildungsleistungen veröffentlicht. Allerdings darf es damit zu keiner Wettbewerbsverzerrung kommen. Eine derartige **Wettbewerbsverzerrung** kann vorliegen, wenn andere Unternehmer vergleichbare Leistungen anbieten, die mangels vergleichbarer Zielsetzung **umsatzsteuerpflichtig** sind. Damit eine Wettbewerbsverzerrung nachgewiesen werden kann, müssen die **Bildungsleistungen überwiegend an Unternehmer erbracht** werden.

4.5. Dreiecksgeschäft

Ausgelöst durch die EuGH-Entscheidung in der Rs Hans Bühler KG wurde in den UStR nun klar gestellt, dass bei einem Dreiecksgeschäft der innergemeinschaftliche Erwerb des mittleren Unternehmers auch dann als besteuert gilt, wenn die Zusammenfassende Meldung verspätet abgegeben wurde, da dies nur ein formelles Kriterium darstellt.

5. Wirtschaftliche Belastung nicht maßgeblich für Hauptwohnsitzbefreiung

Die Frage nach der **Hauptwohnsitzbefreiung** für die Ausnahme von der **Immobilienvermögensteuer** wirft immer neue Konstellationen auf. Entscheidend für die **Steuerbefreiung privater Grundstücksveräußerungen** ist, dass der Hauptwohnsitz aufgegeben wird und der Veräußerer ab der Anschaffung/Herstellung bis zur Veräußerung diese Immobilie für **mindestens zwei Jahre durchgehend** als **Hauptwohnsitz** genutzt hat. **Alternativ** greift die Befreiung auch dann, wenn der Hauptwohnsitz aufgegeben wird und er **innerhalb** der letzten **10 Jahre** vor der Veräußerung **mindestens 5 Jahre** als Hauptwohnsitz gedient hat – diese Befreiung bedingt keine unmittelbare (zeitliche) Nutzung als Hauptwohnsitz vor der Veräußerung.

Das **Bundesfinanzgericht** hatte sich (GZ RV/5100672/2018 vom 12.7.2018) mit einem Sachverhalt auseinanderzusetzen, in dem ein Steuerpflichtiger seinen Hauptwohnsitz aufgrund von familiären Streitigkeiten aufgeben musste und aus dem **gemeinsamen Haushalt auszog**. Für die Veräußerung des zu Beginn gemeinsam genutzten Reihenhauses sollte die Hauptwohnsitzbefreiung geltend gemacht werden. Das **BFG** sah jedoch **keine** der beiden **Befreiungstatbestände als erfüllt** an. Die geforderte **fünfjährige durchgehende Nutzung** war weder vor Auszug aus dem Reihenhaus noch während des zweiten Einzugs in das Reihenhaus (ohne früherer Lebensgefährtin) erfüllt – selbst dann nicht, wenn man entgegen der Bestimmung die beiden Zeiträume zusammenzählen würde. Dabei macht es auch **keinen Unterschied**, dass der Steuerpflichtige auch **während seines Auszugs** aus dem Reihenhaus **weiterhin die Kreditraten** begleichen musste – der Zeitraum einer solchen **wirtschaftlichen Belastung** hat **keine Relevanz für die Geltendmachung der Hauptwohnsitzbefreiung**.

6. § 24 Abs 6 EStG – Gebäudebegünstigung bei Betriebsaufgabe

6.1. Betriebsaufgabe

§ 24 EStG regelt die Besteuerung von Gewinnen, die im Zuge einer Betriebsveräußerung bzw. einer Betriebsaufgabe entstehen. Betriebsveräußerung liegt dann vor, wenn der Unternehmer seinen Geschäftsbetrieb (mit seiner wesentlichen Geschäftsgrundlage) auf einen Erwerber entgeltlich überträgt – der Betrieb bleibt also bestehen. Bei der Betriebsaufgabe hingegen geht der Betrieb unter – es kommt zu keiner Übertragung des Betriebes auf einen Erwerber.

Da in weiterer Folge nur die Betriebsaufgabe des gesamten Betriebes begünstigt ist, wird auf diese infolge vertiefend eingegangen.

Eine Betriebsaufgabe im Sinn des § 24 Abs 6 EStG liegt dann vor, wenn im Zuge eines einheitlichen Vorganges alle wesentlichen Betriebsgrundlagen in das Privatvermögen übernommen werden. Dies hat im Rahmen der Aufgabe der betrieblichen Tätigkeit zu erfolgen (vgl. EStR Rz 5631 ff).

Regelungsinhalt des § 24 Abs 6 EStG ist die steuerlich begünstigte Erfassung stiller Reserven im Zusammenhang mit Gebäuden im Zuge der Aufgabe eines Betriebes und der Überführung dieses Gebäudes in das Privatvermögen. Unter stiller Reserve versteht man den Unterschiedsbetrag zwischen dem in der Bilanz ausgewiesenen Buchwert eines

Wirtschaftsgutes und dem gemeinen Wert. Das Gebäude, welches sich im Betriebsvermögen befindet, muss dem Steuerpflichtigen bereits vor der Betriebsaufgabe als Hauptwohnsitz gedient haben. Von Bedeutung ist, dass Abs 6 nur dann zur Anwendung kommt, wenn es zur Aufgabe des gesamten Betriebes kommt, da in einem solchen Fall die oftmals hohen stillen Reserven ohne Aufgabe des Wohnsitzes nicht realisiert werden können. Liegt also eine Betriebsveräußerung vor, oder werden nur einzelne Teile des Betriebes aufgegeben, so ist die Begünstigung des § 24 Abs 6 EStG nicht anwendbar. Auch die unentgeltliche Übertragung des Betriebes stellt keine Betriebsaufgabe dar, weshalb die Anwendbarkeit der Gebäudebegünstigung auch in diesem Fall nicht gegeben ist.

6.2. Personenbezogene und gebäudebezogene Voraussetzungen des § 24 Abs 6 EStG

Personenbezogene Voraussetzungen

Die Begünstigung des § 24 Abs 6 EStG kommt nur in bestimmten, im Gesetz aufgezählten Fällen der Betriebsaufgabe zur Anwendung. Als personenbezogene Voraussetzungen zählt das Gesetz auf, dass der Steuerpflichtige entweder

- gestorben ist,
- erwerbsunfähig geworden ist oder
- das 60. Lebensjahr vollendet hat und seine gesamte Erwerbstätigkeit gem. § 2 Abs 3 Z 1–4 EStG einstellt.

Gebäudebezogene Voraussetzungen

Gebäude oder Gebäudeteil

Unter „Gebäude“ im Sinn des § 24 Abs 6 EStG ist eine bautechnische Einheit zu verstehen. Befinden sich in einem Gebäude jene Räume, die als Hauptwohnsitz verwendet werden, ist nur dieses und nicht auch ein weiteres Gebäude von der Begünstigung erfasst.

Gem. § 6 Z 4 EStG sind Entnahmen mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Entnahme anzusetzen. Grund und Boden ist mit dem Buchwert im Zeitpunkt der Entnahme anzusetzen. Daher sind nur die stillen Reserven des Gebäudes von der Befreiung gem. § 24 Abs 6 EStG erfasst.

Die Gebäudebegünstigung des § 24 Abs 6 EStG ist anzuwenden auf:

- Alleineigentum
- Miteigentum
- Gebäude im gemeinschaftlichen Eigentum von Mitunternehmern
- Eigentumswohnungen (vgl. EStR Rz 5700)

Die Begünstigung des § 24 Abs 6 EStG kommt nur dann zur Anwendung, wenn das Gebäude, das im Eigentum des Steuerpflichtigen steht, Betriebsvermögen darstellt und im Privatvermögen als Hauptwohnsitz dient.

Folgendes Beispiel soll das verdeutlichen: Das Geschäftslokal im Erdgeschoss befindet sich im Alleineigentum des Steuerpflichtigen. Im selben Haus hat er im Obergeschoss seine Wohnung. Sowohl für das Geschäftslokal als auch für die Wohnung ist Wohnungseigentum begründet. Die Gebäudebegünstigung kommt bezüglich Geschäftslokal nicht zur Anwendung, da es sich bei den beiden Wohnungseinheiten um getrennte Eigentumseinheiten handelt, die separat zu beurteilen sind.

Hauptwohnsitz

Das Gebäude, auf welches die stillen Reserven entfallen, muss dem Steuerpflichtigen bis zur Aufgabe des Betriebes als Hauptwohnsitz gedient haben. Liegen bei einem Steuerpflichtigen mehrere Wohnsitze (iSd § 26 Abs 1 BAO) vor, so kommt die Begünstigung im Zusammenhang mit jenem Wohnsitz zur Anwendung, der den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen begründet – das ist der Wohnsitz, an dem der Steuerpflichtige regelmäßig und laufend seine Wohnbedürfnisse befriedigt. Wie lange vor Betriebsaufgabe das Gebäude dem Steuerpflichtigen bereits als Hauptwohnsitz gedient haben muss, ist gesetzlich nicht geregelt. In den Einkommensteuerrichtlinien (EStR Rz 5709) wird diesbezüglich ausgeführt, dass das Gebäude in den beiden vor der Betriebsaufgabe liegenden 2 Kalenderjahren dem Steuerpflichtigen durchgehend als Hauptwohnsitz gedient haben muss (ab der Veranlagung 2005). Da die Übertragung des Gebäudes ins Privatvermögen durch die Betriebsaufgabe veranlasst sein

muss, ist ein enger zeitlicher Zusammenhang zwischen der Aufgabe und der Übertragung des Gebäudes notwendig.

Zu beachten ist, dass die Begünstigung nicht zur Anwendung kommt, wenn auf das Gebäude stille Reserven gem. § 12 EStG übertragen wurden.

6.3. Verfügungsbeschränkung, Nachversteuerung

Mit der antragsgebundenen Begünstigung ist eine Verfügungsbeschränkung verbunden. Der Steuerpflichtige bzw. der Rechtsnachfolger im Erbgang darf das Gebäude in den 5 Jahren, die auf die Betriebsaufgabe folgen, nicht veräußern. Ab der Veranlagung 2005 sind unter anderem folgende Sachverhaltskonstellationen nicht begünstigungsschädlich: Der Steuerpflichtige oder sein unentgeltlicher Rechtsnachfolger vermietet oder verpachtet das Gebäude (EStR Rz 5710a).

Nur der Tatbestand der Veräußerung des Gebäudes ist begünstigungsschädlich. In einem solchen Fall kommt es zu einer Nachversteuerung in Form einer nachträglichen Erfassung der stillen Reserven. Die Veräußerung gilt als rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO, das die Steuerfestsetzung im Wege der Abänderung des Bescheides des Aufgabejahres nach sich zieht. Bemessungsgrundlage ist die Höhe der bisher unversteuert gebliebenen stillen Reserven zum Zeitpunkt der damaligen Betriebsaufgabe, wobei nachträgliche Wertminderungen die Bemessungsgrundlage reduzieren. Nachträgliche Wertsteigerungen werden gem. § 30 EStG steuerlich erfasst (Beispiel EStR Rz 5714).

6.4. Bemessungsgrundlage für Abschreibung bei nachträglicher Gebäudenutzung

Es soll hier noch auf die Frage eingegangen werden, welche Bemessungsgrundlage für die Abschreibung (AfA) anzuwenden ist, wenn das Gebäude, das im Zuge der Betriebsaufgabe in das Privatvermögen übertragen wurde, nachträglich zur Vermietung genutzt wird. Für Sachverhalte ab 01.08.2008 gilt, dass der steuerliche Wertansatz um die nicht versteuerten stillen Reserven – auf maximal null – gekürzt wird. Dieser gekürzte Wert ist als Grundlage für die Berechnung der AfA heranzuziehen (vgl. EStR Rz 5717a). Wird das Gebäude entgegen der Verfügungsbeschränkung des § 24 Abs 6 EStG vor Ablauf der fünfjährigen Frist veräußert und kommt es dadurch zu einer Nachversteuerung der stillen Reserven (wie oben geschildert), so ist im Gegenzug die Bemessungsgrundlage, die damals für die Berechnung der AfA herangezogen wurde, zu korrigieren. Der Wertansatz des Gebäudes wird durch die Nachversteuerung der stillen Reserven erhöht, dadurch erhöht sich aber auch die AfA rückwirkend.