

S.I.B. - STEUER-INFORMATIONEN

Ausgabe 09/2018

Inhaltsverzeichnis**Steuerrecht / Sozialversicherungsrecht**

1. Neuregelung der Arbeitszeit ab 1.9.2018
2. Highlights des Einkommensteuerrichtlinie-Wartungserlasses
3. Steuertermine für Herabsetzungsanträge und Anspruchsverzinsung
4. Frist für Vorsteuerrückerstattung aus EU-Mitgliedstaaten für das Jahr 2017
5. Elektronische Einreichung des Jahresabschlusses per 30.9.2018
6. Angleichung der Entgeltfortzahlung im Krankenstand seit 1.7.2018

Immobiliensteuerrecht

7. Wissenswertes:
 - 7.1 Erhöhte Mietvertragsgebühr wegen Umdeutung von Mietverträgen
 - 7.2 Funktionierender Mietenmarkt als Fremdüblichkeitskriterium
 - 7.3 Ungeplante Verluste nach langjähriger Überschussphase bei Vermietung - Risiko von Liebhaberei
 - 7.4 Hauptwohnsitzbefreiung für Haus der pflegebedürftigen Mutter
 - 7.5 Präzisierungen zum Fruchtgenussrecht (Rz 111ff)
 - 7.6 Änderungen bei Grundstücksveräußerungen
8. Entgeltlicher Verzicht auf ein Wohnrecht
9. Herstellerbefreiung bei Veräußerung von Gebäuden



1. Neuregelung der Arbeitszeit ab 1.9.2018

1.1. Erhöhung der Höchstgrenzen der Arbeitszeit

Seit einigen Tagen ist nunmehr die viel diskutierte Erhöhung der Höchstgrenzen der Arbeitszeit in Kraft. In Anbetracht der Verunsicherung, die diese Neuregelung verursacht hat, wollen wir daher vorweg ausdrücklich festhalten, dass es durch die Reform des Arbeitszeitgesetzes zu **keiner Änderung bei der bestehenden täglichen und wöchentlichen Normalarbeitszeit** gekommen ist. Der 8-Stunden-Tag sowie die 40-Stunden-Woche ist als rechtlicher Normalzustand unverändert bestehen geblieben. Geändert wurden die generell **zulässigen Höchstarbeitszeiten**, die sich aufgrund von Überstunden für den einzelnen Mitarbeiter pro Arbeitstag sowie pro Arbeitswoche ergeben können. Die **tägliche zulässige Höchstarbeitszeit** wird nunmehr von 10 auf **12 Stunden** sowie die wöchentliche von derzeit 50 auf **60 Stunden** erhöht.

Diese Erhöhung spiegelt zumindest in Teilbereichen die bereits bestehende Wirklichkeit des Arbeitslebens in Österreich wider und führt einerseits zu einer von der Wirtschaft seit Jahren geforderten **Flexibilisierung der Arbeitszeit** und andererseits zu einer **Entkriminalisierung von Dienstgebern**, die im Zuge dringender Auftragsabwicklungen bzw. bei kurzfristigen Projekten an einzelnen Tagen Überstunden angeordnet und dabei die bisherige tägliche 10-Stunden-Grenze überschritten haben.

Bei Vorliegen eines erhöhten Arbeitsbedarfs können daher seit 1.9.2018 **wöchentlich bis zu 20 Überstunden** geleistet, **täglich jedoch maximal 12 Stunden gearbeitet** werden. Die Leistung dieser Überstundenanzahl darf nicht permanent erfolgen, da zu beachten ist, dass innerhalb eines **Durchrechnungszeitraumes von 17 Wochen eine durchschnittliche wöchentliche Arbeitszeit von 48 Stunden** nicht überschritten werden darf.

Ein Dienstnehmer ist nur dann zur Leistung von Überstunden verpflichtet, wenn dies im Kollektivvertrag, einer Betriebsvereinbarung oder im Dienstvertrag vorgesehen ist. Bisher schon konnten Dienstnehmer Überstunden (also die 9. und 10. Stunde) bei Vorliegen eines erhöhten Arbeitsbedarfs trotz vorhandener Verpflichtung sanktionslos ablehnen, wenn berücksichtigungswürdige Interessen des Dienstnehmers der Überstundenarbeit entgegengestanden sind. Überstunden, die als 11./12. Stunde täglich bzw. 51.-60. Stunde wöchentlich erbracht werden sollen, können **ohne Angabe von Gründen** abgelehnt werden.

Für diese Überstunden (11./12. Stunde täglich sowie 51.-60. Stunde wöchentlich), besteht ein **Wahlrecht des Dienstnehmers** diese in **Geld oder in Zeitausgleich abgegolten** zu bekommen.

Vom Dienstgeber **angeordnete** Arbeitsstunden, die über die Normalarbeitszeit hinausgehen, gelten automatisch als **Überstunden**, wodurch die kollektivvertraglichen Folgen (insbesondere Überstundenzuschläge) zur Anwendung gelangen. In der Praxis lässt sich nur schwer feststellen, ob eine Überstunde „freiwillig“ geleistet oder ob diese vom Dienstgeber „angeordnet“ wurde. Allerdings ist aufgrund der tendenziell arbeitnehmerfreundlichen Rechtsprechung davon auszugehen, dass im Zweifelsfalle eine stillschweigende Anordnung von Überstunden dem Dienstgeber zuzuschreiben ist, sofern keine entsprechenden Nachweise und Aufzeichnungen geführt bzw. vom Dienstnehmer unterfertigt werden.

Neben einem **Benachteiligungsverbot** bei Ablehnung der Leistung von Überstunden wurde zusätzlich eine eigene **gerichtliche Kündigungsanfechtung** (Geltendmachung binnen zwei Wochen durch den Dienstnehmer) eingeführt.

1.2. Ausnahmen vom Geltungsbereich des Arbeitszeitrechts

Der vom Anwendungsbereich des Arbeitszeitrechts ausgenommene Personenkreis wurde gesetzlich neu definiert und umfasst neben den **Familienangehörigen** nunmehr auch die **dritte Führungsebene**.

Als Familienangehörige gelten nahe Angehörige des Arbeitgebers. Dazu zählen: Eltern, volljährige Kinder, im gemeinsamen Haushalt lebende Ehepartner, eingetragene Partner sowie Lebensgefährten (sofern seit zumindest drei Jahren ein gemeinsamer Haushalt besteht).

Ausgenommen waren bisher schon Mitarbeiter der ersten und zweiten Führungsebene. Diese Ausnahme wurde nunmehr auf Arbeitnehmer erweitert, die **maßgebliche selbständige**

Entscheidungsbefugnisse übertragen bekommen haben. Damit ist laut den erläuternden Bemerkungen **die dritte Führungsebene** gemeint.

Die Ausnahme vom Geltungsbereich gilt für beide Personenkreise nur dann, wenn die **gesamte Arbeitszeit aufgrund der besonderen Merkmale der Tätigkeit NICHT gemessen ODER NICHT im Voraus festgelegt ODER von diesen hinsichtlich Lage und Dauer die Arbeitszeit selbst festgelegt werden kann**. In allen anderen Fällen sind auch nahe Angehörige und Führungskräfte weiterhin an das Arbeitszeitgesetz und die damit einhergehenden Einschränkungen und Aufzeichnungsverpflichtungen gebunden.

1.3. Kollektivvertragliche Ermächtigung zur Übertragung von Zeitguthaben

Bisher war es den Kollektivvertragsparteien freigestellt, eine Übertragung von Zeitguthaben ausschließlich in den nächsten Durchrechnungszeitraum (die genaue Festlegung des Durchrechnungszeitraums wie beispielsweise das Kalenderjahr erfolgt ebenso im Kollektivvertrag) zu ermöglichen. Künftig ist auch eine **mehrmalige statt einmalige Übertragung möglich**. Zusätzlich entfallen ist die Einschränkung auf **Zeitguthaben** und es können nunmehr auch **Zeitschulden** des Dienstnehmers übertragen werden. Diese Übertragungsmöglichkeit muss weiterhin im Kollektivvertrag geregelt sein, weshalb eine sofortige flächendeckende Anwendbarkeit der Neuregelung als nicht wahrscheinlich gilt und je nach Kollektivvertrag weiterhin separat geprüft werden muss, ob ein vorhandenes Zeitguthaben (mit oder ohne Zeitzuschläge) auszubezahlen ist oder (einmalig oder mehrmals) übertragen werden darf.

1.4. Gleitzeit

Bisher galt auch bei vereinbarter Gleitzeit die Einhaltung der täglichen Arbeitszeit von maximal zehn Stunden. Diese Grenze wurde nun auf **zwölf Stunden pro Tag** angehoben. Dies ist nur unter der Voraussetzung zulässig, dass die Gleitzeitvereinbarung einen **ganztägigen Verbrauch von Zeitguthaben** vorsieht und der Verbrauch im **Zusammenhang mit einer wöchentlichen Ruhezeit nicht ausgeschlossen** ist. In allen anderen Fällen bleibt die bisherige Grenze von 10 Stunden pro Tag aufrecht. Für Dienstgeber wird es daher von entscheidender Bedeutung sein, die Adaptierung bestehender Gleitzeitvereinbarungen vorzunehmen.

1.5. BV-Ermächtigung für Wochenend- und Feiertagsdienste

Bei vorübergehend auftretendem besonderen Arbeitsbedarf kann mittels **Betriebsvereinbarung (BV)** eine Ausnahme von der Wochenendruhe (mindestens 36 Stunden durchgehende Freizeit) und der Feiertagsruhe (mindestens 24 Stunden durchgehende Freizeit) an **vier Wochenenden oder Feiertagen pro Dienstnehmer und pro Jahr** zugelassen werden, wobei dies einschränkend nicht an vier aufeinanderfolgenden Wochenenden erfolgen darf. Ausgenommen sind Verkaufstätigkeiten außerhalb des Öffnungszeitengesetzes.

1.6. Bestandsgarantie

Die neuen gesetzlichen Bestimmungen führen zu keiner abrupten Änderung zulasten der Dienstnehmer, weil für **bestehende Gleitzeitvereinbarungen** sowie **günstigere Bestimmungen in geltenden Kollektivverträgen und Betriebsvereinbarungen** eine gesetzliche Bestandsgarantie vorgesehen ist. Sind diese Vereinbarungen zeitlich befristet abgeschlossen, können die neuen Regelungen aber bei Abschluss von neuen Vereinbarungen selbstverständlich berücksichtigt werden.

2. Highlights des Einkommensteuerrichtlinie-Wartungserlasses

Die Einkommensteuerrichtlinien (EStR) wurden zuletzt im Jahr 2015 aktualisiert. Der nunmehr vorliegende EStR-Wartungserlass 2018 arbeitet in die EStR sämtliche gesetzliche Änderungen, BMF-Erlässe, VwGH-Judikate und geänderte Verwaltungsmeinungen ein, die seit der letzten Wartung ergangen sind. Der Wartungserlass hat einen Umfang von 366 Seiten, weshalb im Folgenden nur punktuell die für die Praxis wichtigsten Änderungen dargestellt werden können:

2.1. Einkünftezurechnung bei Zwischenschaltung einer Körperschaft (Rz 104)

Die vom Zivilrecht abweichende Einkünftezurechnung bei bestimmten Sachverhalten wurde mittlerweile in § 2 Abs 4a EStG gesetzlich geregelt. Die zur Frage der Einkünftezurechnung bei

höchstpersönlichen Tätigkeiten ergangene Judikatur des VwGH wurde bei der Überarbeitung der Rz 104 berücksichtigt. Der VwGH hat die Drittanstellung von Geschäftsführern abseits eines Missbrauchs gem § 22 BAO als grundsätzlich zulässig erachtet. Diese Rechtsprechung ist allerdings vor Inkrafttreten des § 2 Abs 4a EStG ergangen. Für Zeiträume ab der Veranlagung 2016 ist demnach gem § 2 Abs 4a EStG – vorbehaltlich einer künftigen gegenläufigen Rechtsprechung des VwGH – von der grundsätzlichen Unzulässigkeit einer Drittanstellung von Geschäftsführern auszugehen. In Rz 104 finden sich neue Aussagen betreffend des „sich abhebenden Betriebs“, welcher auch dann vorliegen kann, wenn neben der höchstpersönlichen Tätigkeit eine weitere, qualitativ relevante Tätigkeit ausgeübt wird. Ferner stellen die EStR nunmehr klar, dass bei der Einkünftezurechnung an die hinter der Körperschaft stehende natürliche Person nicht nur die Einnahmen sondern auch sämtliche Ausgaben der Körperschaft der natürlichen Person zuzurechnen und bei der Körperschaft zu neutralisieren sind. Keine Aussage treffen die EStR leider darüber, wie mit den bei der Körperschaft erfolgten gesellschaftsrechtlichen Gewinnausschüttungen zu verfahren ist. UE kann die Körperschaft nach Umqualifizierung ihrer Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben in Einlagen und Einlagenrückzahlungen aus steuerlicher Sicht keine Gewinnausschüttungen getätigt haben, weshalb die gesellschaftsrechtlichen Gewinnausschüttungen zu Einlagenrückzahlungen umqualifiziert und von den entrichteten Kapitalertragsteuern entlastet werden müssen.

2.2. Bilanzberichtigung nach § 4 Abs 2 EStG

Entsprechend der neuesten Rechtsprechung des VwGH fordern nun auch die EStR für eine Bilanzberichtigung nicht nur eine objektive sondern auch eine subjektive Unrichtigkeit der Bilanz. Eine Grenze findet dieser Grundsatz allerdings dort, wo die Unrichtigkeit der Bilanz auf einer unrichtigen rechtlichen Beurteilung beruht. In diesem Fall muss auch eine nur objektiv unrichtige Bilanz berichtigt werden. Bei lediglich objektiver Unrichtigkeit der AfA-Bemessung ist die AfA ab dem Wirtschaftsjahr, in dem der Fehler bekannt wurde, zu berichtigen. Die Berichtigung erfolgt durch die Verteilung des Restbuchwerts auf die Restnutzungsdauer.

2.3. Bilanzielle Berücksichtigung von Steuernachforderungen (Rz 1600)

In der Vergangenheit bestand in der Fachwelt Uneinigkeit darüber, wann Steuernachforderungen bilanziell zu berücksichtigen sind. In den EStR wurde nun der Rechtsprechung des VwGH insofern gefolgt, als nur bei vorsätzlich verkürzten Steuern die bloße Kenntnis des Steuerpflichtigen von der Tatbegehung alleine noch nicht die Passivierung einer daraus allenfalls resultierenden Steuerschuld rechtfertigt. In diesem Fall ist für die Passivierung erforderlich, dass die Nachforderung zumindest der Höhe nach bekannt und deren Geltendmachung hinreichend wahrscheinlich ist. In allen anderen Fällen stellt aber die fehlende Erfassung einer Steuer einen unrichtigen Bilanzansatz dar, der gem § 4 Abs 2 EStG im Wurzeljahr zu berichtigen ist. Eine Nachforderung an Umsatzsteuer, Lohnsteuer, Dienstgeber- und Sozialversicherungsbeiträgen ist daher in jenem Jahr zu bilanzieren, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist.

2.4. Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze des UGB

Die Änderungen des Unternehmensrechts durch das RÄG 2014 wurden eingearbeitet. So wird auf die Zuschreibungspflicht gem § 208 Abs 1 UGB und die Bildung einer Zuschreibungsrücklage im Wirtschaftsjahr 2016 sowie deren Auflösung näher eingegangen. Bei der Gewinnermittlung gem § 5 Abs 1 EStG können die steuerlichen Begünstigungen gem §§ 8 Abs 2, 12 Abs 1 und 8 sowie 13 EStG für Wirtschaftsjahre ab 2016 in der Steuerbilanz weitergeführt bzw weiter geltend gemacht werden. Eine geeignete Evidenzhaltung für steuerliche Zwecke ist aber notwendig.

2.5. Beitragszuschlag nach ASVG

Beitragszuschläge der Sozialversicherung stellen keine Strafe bzw Sanktion mit strafrechtlichem Charakter dar, sondern sind als Pauschalersatz der Dienstgeber für den Verwaltungsaufwand der Sozialversicherung zu werten und sind daher als Betriebsausgaben abzugsfähig.

2.6. Unentgeltliche Übertragung von Mitunternehmeranteilen

Bei der unentgeltlichen Übertragung eines Mitunternehmeranteils erfolgt keine Veräußerungsgewinnermittlung, sondern der Erwerber hat die bisherigen Buchwerte fortzuführen. Eine Schenkung liegt allerdings nur dann vor, wenn der Rechtsnachfolger tatsächlich bereichert wird. Dies ist nur dann der Fall, wenn der reale Wert des Mitunternehmeranteils positiv ist. Die Übernahme der mit dem negativen Kapitalkonto des

Geschenkgebers verbundenen Einkommensteuerlatenz durch den Geschenknahmer stellt dabei keine Gegenleistung für die Übertragung des Mitunternehmeranteils dar.

3. Steuertermine für Herabsetzungsanträge und Anspruchsverzinsung

Wie jedes Jahr gilt es, folgende **Fristen** zum 30. September 2018 bzw. ab 1. Oktober 2018 zu **beachten**:

Bis spätestens **30. September 2018** können noch **Herabsetzungsanträge** für die **Vorauszahlungen 2018** für Einkommen- und Körperschaftsteuer beim zuständigen Finanzamt gestellt werden. Wesentliche Bestandteile eines Antrags sind die **schlüssige Begründung** der gewünschten Herabsetzung der Vorauszahlung sowie eine **Prognoserechnung**, in der das voraussichtliche Einkommen nachgewiesen werden kann. Um eine Nachzahlung im Zuge der Veranlagung 2018 oder Anspruchszinsen zu vermeiden, sollte die Prognoserechnung jedenfalls **realistisch** gestaltet sein.

Stichwort **Anspruchszinsen**: mit **1. Oktober 2018** beginnen für die zu diesem Zeitpunkt noch nicht **bescheidmäßig veranlagten** ESt- oder KöSt-Ansprüche des **Veranlagungsjahres 2017** Anspruchszinsen zu laufen. Da der **Basiszinssatz** nach wie vor -0,62 % beträgt, beläuft sich der **Anspruchszinssatz** auf **1,38 %**. Bekanntermaßen ist er mit 2 % über dem Basiszinssatz festgesetzt. Die **Anspruchsverzinsung gleicht Zinsvorteile bzw. Zinsnachteile aus**, welche durch die spätere Bezahlung der Nachforderung bzw. durch das spätere Wirksamwerden der Gutschrift in Abhängigkeit von dem **Zeitpunkt der Steuerfestsetzung** entstehen. Der **Problematik** der **Nachforderungszinsen** (negative Anspruchsverzinsung) **kann** regelmäßig dadurch **entgangen werden**, indem vor dem 1. Oktober (2018) eine **Anzahlung** an das Finanzamt in Höhe der erwarteten Nachzahlung **geleistet wird**. Wurde dies bislang verabsäumt, so tritt trotzdem keine Belastung ein, so lange die Nachforderungszinsen **50 €** nicht übersteigen. Folglich ist es unter Umständen **ratsam**, noch **vor Ablauf des** vor allem von der erwarteten Nachforderung abhängigen „**zinsfreien Zeitraums**“ eine entsprechende **Zahlung an das Finanzamt zu leisten** (**Bezeichnung** „E 1-12/2017“ bzw. „K 1-12/2017“). Dennoch anfallende **Anspruchszinsen** sind **steuerlich nicht abzugsfähig**. Anspruchszinsen können auch **Gutschriftszinsen** sein, welche **nicht steuerpflichtig** sind. Schließlich ist noch zu beachten, dass durch (zu) hohe Vorauszahlungen **keine Zinsen** lukriert werden können, da Guthaben wie Rückstände auf dem Abgabekonto von der Verzinsung ausgenommen sind.

4. Frist für Vorsteuerrückerstattung aus EU-Mitgliedstaaten für das Jahr 2017

Am **30. September 2018** endet die Frist für österreichische Unternehmer, die **Vorsteuern** des Jahres **2017** in den **EU-Mitgliedstaaten** zurückholen wollen. Die Anträge sind dabei elektronisch über **FinanzOnline** einzureichen. Die österreichische Finanzverwaltung prüft den Antrag auf Vollständigkeit und Zulässigkeit und leitet diesen an den zuständigen Mitgliedstaat weiter. Eine **Vorlage der Originalbelege** (bzw. Kopien davon) ist im elektronischen Verfahren **nicht vorgesehen**, außer das erstattende Land fordert dies gesondert an. Die einzelnen EU-Mitgliedstaaten können ab einem Rechnungsbetrag von 1.000 € (bei Kraftstoffrechnungen ab 250 €) die Vorlage von Rechnungskopien verlangen.

Die **Bearbeitung** des Antrags ist vom Erstattungsstaat grundsätzlich **innerhalb von vier Monaten** durchzuführen. Bei einer Anforderung von zusätzlichen Informationen verlängert sich dieser Zeitraum auf bis zu acht Monate. Der **Erstattungszeitraum** muss grundsätzlich **mindestens 3 Monate** und maximal ein Kalenderjahr umfassen – weniger als 3 Monate dürfen nur beantragt werden, wenn es sich um den **Rest eines Kalenderjahres** (z.B. November und Dezember) handelt. Neben dem Erstattungszeitraum sind auch noch davon abhängige **Mindesterstattungsbeträge** zu beachten. Bei einem **Kalenderjahr** gelten **50 €** und bei **3**

Monaten 400 € als **Mindestbeträge**. Wenngleich Frist und Antragsmodus für alle EU-Mitgliedstaaten gleich sind, ist zu beachten, dass regelmäßig **von Land zu Land unterschiedliche** steuerliche Bestimmungen hinsichtlich **Art** und **Ausmaß** der **Vorsteuerrückerstattung** vorliegen können. Beschränkungen betreffen dabei regelmäßig u.a. Verpflegungs- und Bewirtungsaufwendungen, Repräsentationskosten, PKW-Aufwendungen usw.

In der **Praxis** hat sich gezeigt, dass die ausländischen Behörden **manchmal beglaubigte Übersetzungen** von Rechnungen und Verträgen **verlangen** und deshalb immer die Höhe der zu erstattenden Summe im Auge behalten werden sollte. **Schwierigkeiten** können auch vereinzelt bei der **rechtzeitigen** (elektronischen) **Zustellung** von **Ergänzungsersuchen** bzw. Bescheiden auftreten.

5. Elektronische Einreichung des Jahresabschlusses per 30.9.2018

Die verpflichtende Form der **elektronischen Einreichung** beim **Firmenbuchgericht** hat für Jahresabschlüsse zum 31.12.2017 **per 30.9.2018** zu erfolgen. Davon betroffen sind **Kapitalgesellschaften** und **verdeckte Kapitalgesellschaften** (insbesondere GmbH & Co KG), bei denen die Erlöse in den letzten zwölf Monaten vor dem Bilanzstichtag **70.000 € überschritten** haben. Bei entsprechenden **Umsätzen unter 70.000 €** ist auch eine Einreichung in **Papierform** möglich. **Keine Offenlegungspflicht** besteht für Einzelunternehmer und „normale“ **Personengesellschaften**. Die Einreichung des Jahresabschlusses dürfen nicht nur Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, sondern auch u.a. Bilanzbuchhalter, Selbständige Buchhalter, Rechtsanwälte, Notare sowie vertretungsbefugte Organwalter des Unternehmens vornehmen. Mit der elektronischen Einreichung sind **Gebühren** verbunden. Bei nicht ordnungsgemäßer und somit auch **bei verspäteter Einreichung drohen Zwangsstrafen**.

Die **Strafen** bei verspäteter Einreichung **betreffen die Gesellschaft und den Geschäftsführer/Vorstand** selbst. Beginnend bei 700 € für jeden Geschäftsführer/Vorstand kommt es bei kleinen Kapitalgesellschaften **alle zwei Monate** wieder zu einer Strafe von 700 €, wenn der Jahresabschluss weiterhin nicht eingereicht wird. Organe von **mittelgroßen** Kapitalgesellschaften müssen 2.100 € zahlen und Organe von **großen** Kapitalgesellschaften sogar 4.200 €.

6. Angleichung der Entgeltfortzahlung im Krankenstand seit 1.7.2018

Mit 1.7.2018 kam es zu einer weitgehenden Angleichung der Rechtstellung von Arbeitern und Angestellten. Eine der wichtigsten Änderungen erfolgte bei der Entgeltfortzahlung im Krankenstand.

Die **Anspruchsdauer** für die **Entgeltfortzahlung neu** sieht somit wie folgt aus:

Dienstjahr	Krankheit	Arbeitsunfall / Berufskrankheit
erstes Dienstjahr	6 Wochen voll / 4 Wochen halb	8 Wochen voll
2.-15. Dienstjahr	8 Wochen voll / 4 Wochen halb	8 Wochen voll
16.-25. Dienstjahr	10 Wochen voll / 4 Wochen halb	10 Wochen voll
ab 26 Dienstjahren	12 Wochen voll / 4 Wochen halb	10 Wochen voll

Der volle und halbe Krankenentgeltanspruch muss auch bei einvernehmlicher Lösung des Dienstverhältnisses bezahlt werden. Die neuen Bestimmungen gelten für neue Arbeitsjahre, die nach dem 30.6.2018 beginnen.

6.1. Neue Regeln für den Zuschuss zur Entgeltfortzahlung ab 1.7.2018

Um **Kleinunternehmen mit bis zu zehn Dienstnehmern** zu entlasten, wird das bisherige Ausmaß der Zuschussleistung von 50% des fortgezählten Entgelts (einschließlich allfälliger Sonderzahlungen unter Beachtung der eineinhalbfachen Höchstbeitragsgrundlage) **auf 75%** angehoben. Wie bisher gebühren die **Zuschüsse im Erkrankungsfall ab dem elften Tag** und bei Eintritt eines Unfalles ab dem ersten Tag der Entgeltfortzahlung. Für die Berechnung der Dienstnehmeranzahl gilt ausnahmslos der Durchschnittswert des vergangenen Kalenderjahres. Bislang waren geringfügige Überschreitungen unter bestimmten Voraussetzungen zulässig. Die neue Regelung ist auf Entgeltfortzahlungstage infolge Krankheit und Unfall, die nach dem 30.6.2018 eingetreten sind bzw. sich ereignet haben, anzuwenden.

6.2. Senkung des Beitrages zur Arbeitslosenversicherung (ALV) bei niedrigen Einkommen ab 1.7.2018

monatliche Beitragsgrundlage		ALV-Beitrag
ab 1. Jänner 2018	ab 1. Juli 2018	
bis € 1.381,00	bis € 1.648,00	0%
€ 1.381,01 – € 1.506,00	€ 1.648,01 – € 1.798,00	1%
€ 1.506,01 – € 1.696,00	€ 1.798,01 – € 1.948,00	2%
ab € 1.696,01	ab € 1.948,01	3%

7. Wissenswertes Immobiliensteuerrecht

7.1. Erhöhte Mietvertragsgebühr wegen Umdeutung von Mietverträgen

Mitte November 2017 ist die **Mietvertragsgebühr** (Bestandvertragsgebühr) auf die **Überlassung von Wohnraum** abgeschafft worden. Auf die **Vermietung von Geschäftsräumen** fällt weiterhin **1%** von der Bemessungsgrundlage an, welche sich grundsätzlich danach bemisst, ob eine **Überlassung auf unbestimmte Dauer** vorliegt oder ob die **Vermietung befristet** ist. Bei **unbestimmter Vertragsdauer** gilt der **dreifache Jahreswert** (vor allem des Mietzinses) als Bemessungsgrundlage, während bei einer **bestimmten Vertragsdauer** eben jener **vervielfachte Jahreswert** - maximal das Achtzehnfache des Jahreswertes - heranzuziehen ist. Bei einer Kombination aus Vermietung über einen befristeten Zeitraum mit Übergang auf einen unbefristeten Zeitraum, sind die beiden Jahreswerte entsprechend zusammenzuzählen (**maximal** kann es daher zum **21fachen Jahreswert** als Bemessungsgrundlage kommen).

Werden grundsätzlich als **unbefristet** abgeschlossene Mietverträge von Geschäftsräumen durch die Finanzverwaltung als solche interpretiert, die **zuerst befristet** sind und **dann** auf ein **unbefristetes** Vertragsverhältnis übergehen, so kann dies nicht nur zur Nachforderung von Mietvertragsgebühr führen, sondern generell auch zu **Rechtsunsicherheit**. Verstärkt wurde dieses Risiko durch eine VwGH-Entscheidung (GZ Ra 2018/16/0040 vom 26.4.2018). Bedeutender Aspekt dabei ist, dass ein an sich auf unbestimmte Zeit abgeschlossener Bestandvertrag **gebührenrechtlich** als ein Vertrag auf **bestimmte Dauer** anzusehen ist, wenn das **Vertragsverhältnis** vor Ablauf einer bestimmten Zeit **von keinem** der Vertragsteile **einseitig beendet werden könne** oder diese Möglichkeit auf einzelne im Vertrag ausdrücklich genannte Fälle beschränkt ist. Im konkreten Fall war ein Vertrag über unbestimmte Dauer abgeschlossen worden, wobei die **Mieterin** einen **Kündigungsverzicht von zehn Jahren** abgegeben hatte. Die **Kündigung durch die Vermieterin** konnte nur aus den Gründen des § 1118 ABGB (grobes Fehlverhalten der Mieterin) sowie aufgrund von § 30 Abs. 2 MRG erfolgen. Abgesehen von dem Kündigungsgrund aus „**Eigenbedarf**“ stehen die **Kündigungsgründe nach dem MRG** vorwiegend mit der **Vermietung von Wohnraum** im Zusammenhang - eine Kündigung von vermieteten Geschäftsräumen ist dementsprechend unwahrscheinlich.

Der **VwGH** folgte der Ansicht des Bundesfinanzgerichts und **qualifizierte** den auf unbefristete Dauer abgeschlossenen **Mietvertrag** aus **gebührenrechtlicher Sicht** in einen mit **bestimmter Dauer** von **zehn Jahren** und anschließend als Vertrag auf **unbestimmte Dauer** um. Da die Vermieterin im Endeffekt nur aufgrund von Eigenbedarf kündigen könne, sei die **Wahrscheinlichkeit** einer **frühzeitigen Auflösung** des abgeschlossenen Mietverhältnisses **durch die Vermieterin als äußerst gering** anzunehmen. Bei der Beurteilung müssen nämlich einerseits der **Umfang der Kündigungsrechte** und andererseits die **Wahrscheinlichkeit der Ausübung der Kündigungsrechte** beachtet werden. De facto muss daher unter Berücksichtigung des Kündigungsverzichts der Mieterin von einer **Befristung** von **zehn Jahren** ausgegangen werden - **danach** geht das Vertragsverhältnis auf **unbestimmte Zeit** über. Um derart unliebsamen Konsequenzen einer Umdeutung von Mietverträgen vorzubeugen, ist besondere Vorsicht bei der Ausgestaltung der Verträge zur Überlassung von Geschäftsräumen geboten.

7.2. Funktionierender Mietenmarkt als Fremdüblichkeitskriterium

Die **steuerliche Anerkennung** von Vermietungstätigkeiten von Häusern bzw. Wohnungen durch eine **Privatstiftung** an den **Stifter** bzw. an den **Begünstigten** wird typischerweise von der Finanzverwaltung **kritisch hinterfragt**. Insbesondere dann, wenn die Immobilie auf die persönlichen Bedürfnisse des Mieters zugeschnitten ist und aufgrund der Größe, Lage sowie der exklusiven Ausstattung eine **rentable Vermietung** an eine **andere Person nicht** ohne weiteres **angenommen** werden kann. Der **Verwaltungsgerichtshof** hatte sich

unlängst (GZ Ra 2017/15/0047 vom 22.3.2018) mit der Frage auseinanderzusetzen, ob das von einer Privatstiftung errichtete (und an Stifter und Alleinbegünstigte vermietete) Haus für Zwecke der Einnahmenerzielung errichtet worden sei oder ob **keine steuerlich relevante**, unternehmerische **Betätigung** vorliegt. Kernaspekt dabei ist die **Höhe einer fremdüblichen Miete**, welche sich basierend auf früherer Rechtsprechung dadurch auszeichnet, dass die **Rendite** eines **marktüblich agierenden Immobilieninvestors** (aus dem eingesetzten Kapital durch Vermietung) erzielt wird. Dabei müsste ein **Renditezinssatz** aus der Summe der Anschaffungs- und Herstellungskosten (bzw. gegebenenfalls des Verkehrswertes) **zwischen 3% und 5% erzielbar** sein (Weiterentwicklung der sogenannten „**Renditemiete**“).

Eine solche **abstrakte Renditeberechnung** ist jedoch dann **nicht notwendig**, sofern für **das Mietobjekt** in der gegebenen Bauart und Ausstattung ein **funktionierender Mietenmarkt existiert**. Es ist also vom Steuerpflichtigen **nachzuweisen**, dass ein wirtschaftlich agierender, (nur) am Mietertrag interessierter **Investor** Immobilienobjekte vergleichbarer Gediegenheit und Exklusivität errichtet und **am Markt gewinnbringend vermietet**. Im konkreten Fall wurde im Zusammenhang mit der Vermietung durch die Privatstiftung - im Sinne des **Nachweises der Fremdüblichkeit** der Vermietung - die **Entwicklung des Marktes** für Einfamilienhäuser seit Erwerb des Grundstücks **verfolgt** und **dokumentiert**. Dies umfasst den Ausdruck von seitens Immobilienmaklern im Internet angebotenen Objekten sowohl in Österreich als auch in Deutschland. Allen Objekten ist gemein, dass sie eine Wohnfläche von mindestens 200 m² haben, über eine **überdurchschnittlich gute Ausstattung** verfügen und den Mietpreisen entsprechend nur für einen kleinen Teil der Bevölkerung leistbar sind. Das **Bundesfinanzgericht** sah durch diese **Sammlung von Vergleichsobjekten** den **Nachweis** eines **funktionierenden Mietenmarktes nicht als erfüllt** an, da sich die vorgelegten Informationen auf die **allgemeine Beschreibung** der Objekte **beschränkten**. Neben Angaben zu den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten bzw. zu den Verkehrswerten **fehlte** vor allem der **Nachweis**, dass die **Immobilien tatsächlich nachgefragt** und in weiterer Folge **vermietet** worden sind.

Der **VwGH stimmte dem BFG zu** und stellte klar, dass für den **Nachweis eines funktionierenden Mietenmarktes** mehr getan werden müsse, als Immobilienangebote im Internet zu dokumentieren. Schließlich würde auch ein wirtschaftlich agierender, (nur) am Mietertrag interessierter **Investor vor Errichtung** des Mietobjekts den **Mietenmarkt erkunden, um Fehlinvestitionen zu vermeiden**. Die von der Privatstiftung vorgebrachten Argumente, dass es sich bei umfangreicheren Nachweisen um eine **unzulässige Beweislastumkehr** handeln würde und dabei von einem Durchschnittsbürger das **Spezialwissen** eines **Sachverständigen** verlangt würde, liefen ins Leere.

7.3. Ungeplante Verluste nach langjähriger Überschussphase bei Vermietung - Risiko von Liebhaberei

Grundsätzlich gilt, dass bei einer mit **objektiver Ertragsaussicht** nach **Wirtschaftlichkeitsprinzipien** ausgerichteten **Vermietungstätigkeit** das Auftreten **ungeplanter Verluste** nicht zur Aberkennung der Einkunftsquelleneigenschaft bzw. zur **Qualifizierung als Liebhaberei** führt. Als verlustbegründende **unvorhersehbare Ereignisse** gelten dabei insbesondere unerwartete Investitionserfordernisse, unvorhersehbare Schwierigkeiten bei der Abwicklung von Bestandsverhältnissen, **Katastrophenschäden** oder **Probleme bei der Suche von Nachmietern**. Wenn auf diese Ereignisse in angemessener Zeit **reagiert** wird, bleibt es daher bei der Einstufung als Einkunftsquelle.

Solche **Unabwägbarkeiten liegen** aber nach herrschender Ansicht dann **nicht vor**, wenn die **Verluste einem betätigungstypischen Risiko entspringen**. **Keine Unabwägbarkeiten** sind nach der Judikatur beispielsweise höhere Instandhaltungsmaßnahmen aus Denkmalschutzgründen oder ein allgemeiner **Preisverfall am Immobilienmarkt**, wodurch eine entsprechende (nachhaltige) Verlustsituation hervorgerufen wird. Es ist daher **ab diesem Zeitpunkt** von **Liebhaberei** auszugehen, wenn **trotz Aussichtslosigkeit eines Erfolges** ab Erkennbarkeit dieser Situation die **Betätigung nicht eingestellt** wird. Dies **gilt auch** dann, wenn zuvor langjährig positive Ergebnisse erwirtschaftet wurden und auch in einer **Totalbetrachtung** noch immer ein **Gesamtgewinn** vorliegt. Diese Grundsätze wurden durch eine aktuelle **BFG-Entscheidung** wieder bestätigt (BFG vom 16.3.2018, GZ RV/2101106/2015). Im gegenständlichen Fall führte die

schlechte Entwicklung am lokalen Markt für Geschäftsräume im Stadtzentrum dazu, dass - um einen Auszug des Mieters zu vermeiden - die **Miete gesenkt** werden musste und angesichts bestehender **Fixkosten keine realen Chancen** mehr auf die Erzielung eines **positiven steuerlichen Ergebnisses** bestanden haben.

7.4. Hauptwohnsitzbefreiung für Haus der pflegebedürftigen Mutter

Für die Geltendmachung der **Hauptwohnsitzbefreiung** zwecks Vermeidung der **Immobilienwertsteuer** ist u.a. Voraussetzung, dass das Eigenheim dem Veräußerer **innerhalb der letzten zehn Jahre vor der Veräußerung mindestens fünf Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz** gedient hat und dass der Hauptwohnsitz aufgegeben wird. Das **Bundesfinanzgericht** (GZ RV/7104612/2014 vom 6.2.2018) beschäftigte sich unlängst mit dem Fall, in welchem der **Hauptwohnsitz in Wien** gelegen war, der als **Nebenwohnsitz** gemeldete Ort sich allerdings im **Haus der pflegebedürftigen Mutter** befand. Für dieses Haus wollte die **Tochter** - als Erbin nach dem Ableben der Mutter - die **Hauptwohnsitzbefreiung** bei der Veräußerung geltend machen. Der **Hauptwohnsitz** in Wien war während des Aufenthalts am Nebenwohnsitz **nicht aufgegeben** worden, um einen **Kündigungsgrund** nach dem Mietrechtsgesetz zu **verhindern**. Nach dem Tod der Mutter war die Tochter nach Wien zurückgekehrt und hatte das Haus der Mutter veräußert.

Das BFG berücksichtigte bei der Beurteilung den Umstand, dass die die Hauptwohnsitzbefreiung geltend machende Steuerpflichtige seit ihrer eigenen Pensionierung ihren **Lebensmittelpunkt** an die Adresse der Mutter **verlegt** hat, um diese bis zu deren Tod (d.h. deutlich mehr als fünf Jahre) zu pflegen. Außerdem lagen Nachweise wie die Urkunde zur **Bestellung zur Sachwalterin der Mutter**, die **Strom- und Gasverbrauchsnachweise** für die Wiener Wohnung und auch eine **Bestätigung der Gemeinde** über den Aufenthalt an der Adresse des Wohnhauses der Mutter vor. Selbst wenn nach dem **zentralen Melderegister** der **Hauptwohnsitz durchgehend** in der Mietwohnung in **Wien** bestand, kommt dem BFG folgend die **Hauptwohnsitzbefreiung zur Anwendung**. Der für die Befreiung von der Immobilienwertsteuer entscheidende **Hauptwohnsitz im Haus der Mutter** ist durch die durchgehende Pflege derselben nachgewiesen. Schließlich ist beim **Vorliegen mehrerer Wohnsitze** auch der **Mittelpunkt der Lebensinteressen** im Sinne des tatsächlichen Wohnsitzes zu **berücksichtigen**.

7.5. Präzisierungen zum Fruchtgenussrecht (Rz 111ff)

Die durch den VwGH verschärften Voraussetzungen für das Vorliegen des wirtschaftlichen Eigentums beim Fruchtgenussberechtigten wurden eingearbeitet. Ferner wurde klargestellt, dass Zahlungen für Substanzabgeltung (AfA) nur beim Vorbehaltsfruchtgenuss, nicht hingegen beim Zuwendungsfruchtgenuss als zulässig erachtet werden. Die Verpflichtung des Fruchtgenussberechtigten auf Zahlung der Substanzabgeltung an den Fruchtgenussbesteller muss ausreichend publizitätswirksam dokumentiert werden (zB in Form eines Notariatsakts). Eine derartige Vereinbarung muss aber nicht gleichzeitig mit der Fruchtgenussbestellung abgeschlossen werden. Sie wirkt aber nur für die Zukunft. Eine rückwirkende Geltendmachung der Substanzabgeltung ist nicht zulässig. Die vom VwGH entwickelte Unterscheidung der entgeltlichen Übertragung eines Fruchtgenussrechts entweder der „Ausübung nach“ oder der „Substanz nach“ wurde in die EStR übernommen. Wird das Fruchtgenussrecht der „Substanz nach“ entgeltlich übertragen oder zugunsten des Eigentümers verzichtet, liegt ertragsteuerlich eine Veräußerung vor. Gehört das Fruchtgenussrecht zum Privatvermögen des Fruchtgenussberechtigten, ist die Veräußerung grundsätzlich nicht steuerbar. Ein Spekulationsgeschäft liegt idR mangels Anschaffung des Fruchtgenussrechts nicht vor. Einkünfte aus Leistungen gem § 29 Z 3 EStG liegen wegen der Wirtschaftsguteigenschaft des Fruchtgenussrechts nicht vor. Ausnahmsweise können allerdings nachträgliche Einkünfte bei der Veräußerung eines Vorbehaltsfruchtgenussrechts vorliegen, wenn eine Einheit mit der vormaligen Übertragung des Wirtschaftsguts vorliegt. In diesem Fall stellt das Entgelt für den Verzicht auf das Fruchtgenussrecht einen nachträglichen Veräußerungserlös dar. In diesem Fall kann zB ein steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn gem § 30 EStG vorliegen. Weitere Voraussetzung für das Vorliegen eines steuerpflichtigen Tatbestands ist allerdings, dass das Entgelt für den Verzicht gemeinsam mit dem ursprünglichen Entgelt für die Übertragung des Wirtschaftsguts mindestens 50 % des gemeinen Werts des übertragenen Wirtschaftsguts zum Zeitpunkt des Verzichts auf das Fruchtgenussrecht beträgt. Wird das Fruchtgenussrecht hingegen der „Ausübung nach“ entgeltlich an einen Dritten übertragen, stellt dies aus ertragsteuerlicher Sicht eine Nutzungsüberlassung dar. Dies führt –

vergleichbar der Untervermietung durch einen Hauptmieter – zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung beim übertragenden Fruchtgenussberechtigten.

7.6. Änderungen bei Grundstücksveräußerungen

Grundsätzlich stellt die **Rückabwicklung** einer Grundstücksveräußerung eine neue Veräußerung dar. Nur wenn die Rückabwicklung aufgrund einer gerichtlichen Vertragsauflösung mit Ex-tunc-Wirkung (zB im Fall von Irrtum) erfolgt, stellt die Rückabwicklung ein rückwirkendes Ereignis dar. In diesem Fall kommt der Rückabwicklung auch dann steuerliche Wirkung zu, wenn die ImmoESt bereits entrichtet wurde. Weiters ist bei Grundstücksveräußerungen gegen Ratenzahlungen oder gegen Rente eine Rückabwicklung auch dann steuerlich anzuerkennen, wenn noch kein Abgabenanspruch entstanden ist. Ein ImmoESt-Anspruch entsteht erst dann, wenn die Summe der zugeflossenen Raten oder Renten die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Grundstücks überstiegen hat. Solange dies nicht der Fall ist, ist kein Abgabenanspruch entstanden und der Vertrag kann auch mit steuerlicher Wirkung rückabgewickelt werden. Die mittlerweile ergangene Judikatur des VwGH zur **Hauptwohnsitzbefreiung** wurde in die EStR eingearbeitet. Das Erfordernis des Vorliegens von Wohnungseigentum zum Zeitpunkt der Veräußerung wurde ebenso aufgenommen wie die Einrechnung der Mietzeit vor dem Kauf der Eigentumswohnung oder des Eigenheims in die Mindestfrist für die Hauptwohnsitzbefreiung. Die bisher in den EStR enthaltene einjährige Frist für die erforderliche Aufgabe des Hauptwohnsitzes zur Geltendmachung der Hauptwohnsitzbefreiung wurde entsprechend der Judikatur des VwGH etwas aufgeweicht. Steht daher bei Abschluss des Kaufvertrags fest, dass der Hauptwohnsitz aufgegeben wird, der neue Hauptwohnsitz aber noch nicht bezugsfertig ist, kann die Toleranzfrist auch ein Jahr übersteigen. Für die Praxis von Interesse ist auch die neue Aussage in den EStR, wonach im Fall eines ratenweisen Zuflusses des Veräußerungspreises die Regelbesteuerungsoption jedes Jahr von Neuem in Anspruch genommen werden kann. Durch eine Optionsausübung im Vorjahr besteht keine Bindungswirkung für die Folgejahre. Die Hauptwohnsitzbefreiung umfasst weiterhin nur eine Grundstücksfläche von 1.000 m².

8. Entgeltlicher Verzicht auf ein Wohnrecht

Der Verzicht auf ein Wohnrecht fällt unter die Einkünfte aus Leistungen gem § 29 Z 3 EStG. Wurde ein Wohnrecht im Zuge der Veräußerung eines Gebäudes zurückbehalten und hat es damit den Veräußerungserlös gemindert, stellt das Entgelt für die nachträgliche Aufgabe des Wohnrechts einen nachträglichen Veräußerungserlös aus der Grundstücksveräußerung dar.

9. Herstellerbefreiung bei Veräußerung von Gebäuden

Die Herstellerbefreiung für selbst errichtete Gebäude steht nur dann zu, wenn innerhalb der letzten zehn Jahre keine Nutzung zur Erzielung von Einkünften vorlag. Auch eine kurzfristige Vermietung ist befreiungsschädlich. Die Befreiung für nicht vermietete, selbst hergestellte Gebäudeteile bleibt aber erhalten. Die Vereinbarung eines Optionsentgelts im Rahmen des beabsichtigten Verkaufs steht der Herstellerbefreiung nicht entgegen.

Alle Informationen und Angaben in diesem Rundschreiben wurden mit größtmöglicher Sorgfalt erstellt; wir ersuchen aber um Verständnis, dass diese weder eine persönliche Beratung ersetzen können – noch, dass wir irgendeine Haftung für deren Inhalt übernehmen können. Bei Bedarf betreffend einer verbindlichen Beratung setzen Sie sich daher bitte direkt mit uns in Verbindung. Durch das Abonnement dieses Rundschreibens entsteht kein Mandantenverhältnis.