

CONVISIO-Info 03/15

Ausgabe 03/2015

Inhaltsverzeichnis

- BFG zur Frist zwischen Verkauf und Aufgabe des Hauptwohnsitzes zur Erlangung der Hauptwohnsitzbefreiung
- EStR-Wartungserlass 2015 in Begutachtung
- Merkblatt zur familienhaften Mitarbeit in Betrieben
- Kinderbetreuungskosten im Familienkreis bedingen auch Fremdüblichkeit für eine außergewöhnliche Belastung
- BMF-Ansicht zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Arztleistungen im Zusammenhang mit dem Einsetzen von Spiralen zur Empfängnisverhütung

BFG zur Frist zwischen Verkauf und Aufgabe des Hauptwohnsitzes zur Erlangung der Hauptwohnsitzbefreiung

Wenngleich die Zeiten von durch Zeitablauf **steuerfreien Grundstücksveräußerungen** (Stichwort **Spekulationsfrist**) vorüber sind, gibt es immer noch die **Hauptwohnsitzbefreiung**, welche eine prinzipielle Steuerpflicht von **privaten Grundstücksveräußerungen** verhindern kann. Eine solche **Hauptwohnsitzbefreiung** liegt etwa dann vor, wenn ein (bebautes) Grundstück seit der Anschaffung für **mehr als zwei Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz** gedient hat und nach dem 31.3.2012 verkauft wird. Entscheidend für diese Begünstigung ist auch die **Zeitspanne** zwischen **Veräußerung** und **Aufgabe des Hauptwohnsitzes**, da ein **enger zeitlicher Zusammenhang** gefordert wird. Außerdem gibt es noch die so genannte „**5 aus 10-Regelung**“, nach der die **Hauptwohnsitzbefreiung** auch dann zusteht, wenn **innerhalb** der letzten **10 Jahre vor der Veräußerung mindestens 5 Jahre durchgehend** in dieser Wohneinheit der **Hauptwohnsitz** begründet wurde.

Das **Bundesfinanzgericht** (BFG) hatte sich in **zwei unterschiedlichen Fällen** (GZ RV/6100633/2014 vom 28.10.2014 und GZ RV/7100571/2014 vom 7.11.2014) mit zwei Konstellationen auseinanderzusetzen, deren Gemeinsamkeit darin bestand, dass die Steuerpflichtigen jeweils auf die Anwendung der Hauptwohnsitzbefreiung bestanden. In dem **ersten Sachverhalt** ging es darum, dass der Hauptwohnsitz mit **Juli 2012** (Vertragsunterzeichnung) **verkauft** wurde, der **Auszug** aus der verkauften Doppelhaushälfte aber **erst Ende Dezember 2013** erfolgte, da sich die **Bauarbeiten** für den neuen Hauptwohnsitz **verzögert** hatten.

Das **Finanzamt verneinte** aufgrund dieser **langen Dauer** (rund 1,5 Jahre) zwischen Verkauf und Aufgabe des Hauptwohnsitzes die **Hauptwohnsitzbefreiung**, da der **Hauptwohnsitz zu spät aufgegeben** worden sei. Die **Einkommensteuerrichtlinien** sehen hierfür eine **Toleranzgrenze von 1 Jahr** vor (früher waren es nur 6 Monate). Das BFG teilte die Ansicht des Finanzamts unter Berücksichtigung des **Sinn und Zwecks** der **Hauptwohnsitzbefreiung** nicht. Durch die Befreiung soll nämlich sichergestellt werden, dass der **Erlös** aus der Veräußerung des alten Hauptwohnsitzes **ungeschmälert** zur **Schaffung** eines **neuen Hauptwohnsitzes** zur Verfügung steht. Die überschrittene **1-Jahres-Frist** kann im vorliegenden Fall **nur als Indiz** gewertet werden, weil bei planmäßigem Bauverlauf besagte Frist eingehalten worden wäre. Da im konkreten Fall die **Steuerpflichtigen** auch **nicht** für die Verzögerungen **verantwortlich** waren und der inhaltliche **Zusammenhang** zwischen der **Veräußerung des alten Wohnsitzes und der Schaffung des neuen Wohnsitzes eindeutig** gegeben war, sah das **BFG** die **tatsächliche Frist** zwischen Verkauf und Aufgabe des Hauptwohnsitzes von **rund 1,5 Jahren** als noch **angemessen** an und **bejahte die Hauptwohnsitzbefreiung**.

In dem **anderen Sachverhalt verneinte** das **BFG** jedoch die **Hauptwohnsitzbefreiung**. Dies, obwohl das Eigenheim (in den 70er Jahren) für **über drei Jahre durchgehend** als **Hauptwohnsitz** gedient hatte und somit die Voraussetzung der durchgehenden Nutzung von zumindest zwei Jahren gegeben war. Da **jedoch** dieser **Hauptwohnsitz** Ende 1973 an einen anderen Ort **verlegt wurde** und es **erst** im **Jahr 2012** zum **Verkauf** des Eigenheims (ursprünglicher Hauptwohnsitz) **kam**, sah das BFG ein **zu weites zeitliches Auseinanderklaffen** zwischen **Aufgabe des Hauptwohnsitzes** und **Verkauf des Wohnobjekts**. **Der Hauptwohnsitz war zu früh aufgegeben worden**, wodurch die Hauptwohnsitzbefreiung verhindert wird. Die von der Verwaltungspraxis gewährte **Toleranz** für den Verkaufszeitpunkt von **1 Jahr** vor bzw. nach Aufgabe des Hauptwohnsitzes war jedenfalls **weit überschritten** worden.

EStR-Wartungserlass 2015 in Begutachtung

Der **Wartungserlass 2015 der Einkommensteuerrichtlinien**, welcher im **Begutachtungsentwurf** vorliegt, sieht einige Erläuterungen und Klarstellungen vor. Nachfolgend werden ausgewählte Aspekte der Meinung der **Finanzverwaltung** näher dargestellt.

Ausgestaltung von Fruchtgenussvereinbarungen

Einkünfte aus einem **Fruchtgenuss** sind dann die eigenen Einkünfte des Fruchtgenussberechtigten wenn er **auf die Einkünfteerzielung Einfluss nehmen** kann, indem er am Wirtschaftsleben teilnimmt und die **Nutzungsmöglichkeiten** nach eigenen Intentionen gestaltet. Maßgeblich ist dabei die **tatsächliche**, nach außen in Erscheinung tretende **Gestaltung**. Wichtige **Voraussetzung** für die Einkünftezurechnung ist, dass die **Aufwendungen** i.Z.m. dem Gegenstand des Fruchtgenusses **getragen** werden (z.B. Erhaltungsaufwand, Abgaben, Zinsen), wobei es nicht notwendig ist, die Übernahme der laufenden Kosten ausdrücklich in der Fruchtgenussvereinbarung zu regeln. Darüber hinaus muss eine rechtlich abgesicherte Position begründet werden, z.B. durch Abschluss eines **Notariatsakts**. Eine **Eintragung ins Grundbuch ist nicht nötig**.

Abzugsfähigkeit von Abbruchkosten eines Gebäudes

In der langjährigen Diskussion um die sogenannte „Opfertheorie“ wird nun in den **Einkommensteuerrichtlinien** ausgeführt, dass bei **Abbruch** eines **noch verwendbaren Gebäudes** die Abbruchkosten und der Restbuchwert sofort abzugsfähig sind. Es ist dabei **unbeachtlich**, ob das Gebäude in Abbruchabsicht erworben wurde oder nicht.

Wald als forstwirtschaftlicher Betrieb

Da das natürliche **Wachstum der Bäume** zu einem **Wertzuwachs** führt, ist ein **Wald** auch dann als **forstwirtschaftlicher Betrieb** anzusehen, wenn über Jahre hinweg **keine Bewirtschaftung** erfolgt und keine Erträge erzielt werden. Sofern nicht insgesamt von steuerlicher Liebhaberei auszugehen ist, ist die **Veräußerung dieses stehenden Holzes** (des Waldes) als abschließende Verwertung im Rahmen der **Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft** zu besteuern. Sofern der veräußerte Wald den gesamten Betrieb darstellt, ist eine Betriebsveräußerung gem. § 24 EStG vorzunehmen.

Begünstigung nur bei endgültiger altersbedingter Einstellung der Erwerbstätigkeit

Es wird klargestellt, dass der **Hälftesteuersatz** i.Z.m. der **altersbedingten Einstellung** der **Erwerbstätigkeit** nur dann zustehen soll, wenn es sich um die **endgültige altersbedingte Einstellung der Erwerbstätigkeit** handelt. Während **früher** die **Aufnahme** der Erwerbstätigkeit nach Ablauf eines Jahres nach Betriebsveräußerung bzw. –aufgabe **unschädlich** war, ist **nunmehr** eine **Wiederaufnahme** einer Erwerbstätigkeit **immer schädlich**. Die Wiederaufnahme der Erwerbstätigkeit stellt ein rückwirkendes Ereignis gem. § 295a BAO dar und ermöglicht grundsätzlich eine nachträgliche Änderung des ursprünglichen Bescheids.

Einlagen in Personengesellschaft als Veräußerung und Einlage

Werden **Wirtschaftsgüter** nach dem 30.9.2014 in eine **Personengesellschaft** übertragen, so sind solche Vorgänge in einen **Veräußerungs-** und in einen **Einlagevorgang aufzuteilen**. **Bisher** herrschte die Meinung vor, dass die Übertragung von Privatvermögen in eine Personengesellschaft **generell** als **Einlage** zu sehen ist. Nunmehr liegt **insoweit** eine **Einlage** vor, als das Wirtschaftsgut dem **übertragenden Gesellschafter weiterhin steuerlich zuzurechnen** ist – ein ausschließlicher Einlagevorgang kann daher nur bei 100% Substanzbeteiligung erreicht werden. In jenem Ausmaß, in dem das **übertragene Wirtschaftsgut** auch **anderen Gesellschaftern steuerlich zuzurechnen** ist, ist ein **Tausch** anzunehmen, da im **Gegenzug** für die Übertragung (weitere) **Gesellschaftsrechte gewährt** werden. Diese Aufspaltung hat selbst dann zu erfolgen, wenn **lediglich** das **variable Kapitalkonto** durch die Übertragung berührt wird und es zu **keiner Gewährung von Gesellschaftsrechten** kommt. Es ist dann auch von einer **Veräußerung** im Ausmaß der Quote der anderen Gesellschafter auszugehen **und** von einer **Einlage** im Ausmaß der Quote des Übertragenden. **Ausnahmen** können eintreten, wenn es sich bei den anderen Gesellschaftern um **nahe Angehörige** handelt.

Nachversteuerung aufgrund der Verlustverwertung im Ausland verschärft

Bei der **Nachversteuerung** von **Betriebsstättenverlusten** aus **Staaten ohne umfassende Amtshilfe**, welche ja spätestens im **3. Jahr** nach Ansatz des Verlustes zu erfolgen hat, kommt es zu Klarstellungen. So kann es zur **Nachversteuerung durch Zeitablauf** nur insoweit kommen als es **nicht schon** zu einer **regulären Nachversteuerung** aufgrund von **Verlustverwertung im Ausland** gekommen ist. Für die Nachversteuerung durch Zeitablauf ist das Fehlen der umfassenden Amtshilfe im Jahr des Ansatzes des ausländischen Verlustes in Österreich maßgeblich. Eine **freiwillige frühere Nachversteuerung** dieser Verluste ist jederzeit ganz oder teilweise **möglich**.

Merkblatt zur familienhaften Mitarbeit in Betrieben

BMF, SVA und WKO haben ein rückwirkend **ab 1.1.2015** zu berücksichtigendes **Merkblatt** herausgegeben, welches als **Orientierungshilfe** bei der Frage herangezogen werden kann, ob bei der **Tätigkeit von Angehörigen im eigenen Betrieb** ein **sozialversicherungspflichtiges Dienstverhältnis** oder eine **familienhafte Mitarbeit** vorliegt. Gerade bei GPLA-Prüfungen von Gastronomie- und Hotelbetrieben kam es in der Vergangenheit hinsichtlich der Mitarbeit von Familienangehörigen immer wieder zu **unterschiedlichen Qualifizierungen**.

Eine **Grundvoraussetzung** für die Annahme **familienhafter Mitarbeit** ist bei den meisten Familienangehörigen die **vereinbarte Unentgeltlichkeit** der Tätigkeit, d.h. es dürfen **weder Geld- noch Sachbezüge** (auch nicht durch Dritte) gewährt werden. Ein Wechsel zwischen der Ausübung der Tätigkeit aufgrund eines Dienstverhältnisses mit der bloßen Mithilfe im Familienverband ist bei einer einschlägigen und tatsächlichen Änderung der faktischen Gegebenheiten möglich.

Im Einzelnen gilt:

- **Ehepartner:** Grundsätzlich ist von einer **Mitarbeit** aufgrund der **ehelichen Beistandspflicht** auszugehen, sodass **nur in Ausnahmefällen** ein **Dienstverhältnis** vorliegt. Ein solches wird dann gegeben sein, wenn ausdrücklich oder konkludent ein **Entgeltsanspruch** vereinbart wurde und persönliche sowie wirtschaftliche Abhängigkeit vorliegt, welche auch **nach außen zum Ausdruck kommt** (Dienstvertrag, Weisungsgebundenheit, Zeitaufzeichnungen, Führung eines Lohnkontos). Für die Annahme eines **steuerlichen Dienstverhältnisses** muss die Tätigkeit auch über das Ausmaß der ehelichen Beistandspflicht hinausgehen. Diese Voraussetzungen gelten auch für **eingetragene PartnerInnen** nach dem Eingetragenen-Partnerschaft-Gesetz (EPG).
- **Lebensgefährten:** Auch wenn es keine gesetzlich verankerte Beistandspflicht gibt, wird auch bei Lebensgefährten die Begründung eines **Dienstverhältnisses** als **Ausnahme** gesehen.
- **Kinder:** Hier gilt die **Vermutung**, dass sie aufgrund **familienrechtlicher Verpflichtungen** und nicht aufgrund eines Dienstverhältnisses im elterlichen Betrieb mitarbeiten. **Steuerlich** liegt ein **Dienstverhältnis** nur dann vor, wenn die **Mitwirkung fremdüblich abgegolten** wird und das Kind bereits selbsterhaltungsfähig ist. Zu beachten ist die **Versicherungspflicht** nach § 4 Abs. 1 Z 3 **ASVG**. Demnach sind im Familienbetrieb regelmäßig beschäftigte Kinder voll versichert, wenn sie das **17. Lebensjahr vollendet** haben, keiner anderen Erwerbstätigkeit hauptberuflich nachgehen und keine Beschäftigung in einem land- oder forstwirtschaftlichen Betrieb vorliegt.
- **Eltern, Großeltern:** Grundsätzlich ist bei der Mitwirkung von Eltern oder Großeltern eher von einem **Dienstverhältnis** auszugehen.

Ist für eine Tätigkeit allerdings **Unentgeltlichkeit vereinbart**, so wird **kein Dienstverhältnis** angenommen, wenn der Betrieb auch ohne die Mithilfe der Eltern aufrechterhalten werden kann (z.B. Eltern/Großeltern beziehen eine Alterspension).

- **Geschwister, sonstige Verwandte:** Je **entfernter** das Verwandtschaftsverhältnis ist, desto **eher** ist ein **Dienstverhältnis** anzunehmen, zumal auch keine familienrechtlichen Verpflichtungen bestehen. Wenn jedoch **Unentgeltlichkeit vereinbart** wurde, ist bei einer kurzfristigen Tätigkeit dennoch nicht von einem Dienstverhältnis auszugehen.

Kinderbetreuungskosten im Familienkreis bedingen auch Fremdüblichkeit für eine außergewöhnliche Belastung

Um **Kinderbetreuungskosten bis zu 2.300 €** pro Kind und Kalenderjahr steuerlich als **außergewöhnliche Belastung** geltend machen zu können, müssen bestimmte Voraussetzungen erfüllt werden. Besonders **wesentlich** ist dabei, dass die Betreuung in einer institutionellen privaten oder öffentlichen **Kinderbetreuungseinrichtung** erfolgt oder durch **pädagogisch qualifizierte Personen**, ausgenommen **haushaltszugehörige** Angehörige.

Das **Bundesfinanzgericht** (BFG) hatte sich unlängst (GZ RV/3100698/2012 vom 4.2.2015) mit einem Sachverhalt auseinanderzusetzen, in dem ein Steuerpflichtiger seinem **Schwiegervater** (zugleich der **Großvater** des zu betreuenden Mädchens) für die **umfassende Kinderbetreuung** ein Entgelt von insgesamt **2.300 € pro Jahr** bezahlte. Diese Kosten wollte der berufstätige Vater des Mädchens in eben dieser Höhe – entgegen der Ansicht des Finanzamts - als **außergewöhnliche Belastung** absetzen. Das BFG berücksichtigte in der Frage, ob die **entgeltliche Kinderbetreuung im Familienkreis** anzuerkennen ist, nicht nur die Voraussetzungen zur Geltendmachung einer außergewöhnlichen Belastung, sondern auch die **steuerlichen Anforderungen an Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen**. So müssen auch Vereinbarungen zwischen Schwiegersohn und Schwiegervater **Publizitätswirkung** und einen **eindeutigen**, jeden Zweifel ausschließenden **Inhalt** haben sowie dem **Fremdvergleich** standhalten. Im konkreten Fall lag eine unterzeichnete „Vereinbarung zur Kinderbetreuung“ vor, die eine **jährliche Pauschalsumme** in Höhe von **2.300 €** als Gegenleistung für die Kinderbetreuung vorsieht.

Insbesondere mit dem Hinweis auf die **mangelnde Fremdüblichkeit des Honorars** für die umfassende Kinderbetreuung **verneinte** das **BFG** die Geltendmachung als **außergewöhnliche Belastung**. Ausgehend von einer – wie in der Vereinbarung dargelegt – **wöchentlichen Kinderbetreuungszeit von 39 Stunden pro Woche** würde sich ein **Stundenlohn** von nur **1,34 €** ergeben (2.300 €/1.716 h). Vergleicht man die Tätigkeit des Schwiegervaters mit jenen von Haushaltshilfen oder Tageseltern, so ist der berechnete **Stundenlohn** wohl **keinesfalls fremdüblich**. Noch verstärkt wurde die ablehnende Entscheidung des BFG dadurch, dass das **Kriterium** einer **pädagogisch qualifizierten Person nicht erfüllt** war. Der von dem Schwiegervater besuchte **achtstündige Kinderbetreuungskurs** ist nämlich nicht mit dem für die Ausbildung zur Tagesmutter oder –vater verbundenen Aufwand vergleichbar.

BMF-Ansicht zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Arztleistungen im Zusammenhang mit dem Einsetzen von Spiralen zur Empfängnisverhütung

Seitens des BMF wurde die **Ärztammer** informiert, dass eine **ärztliche Leistung** im Zusammenhang mit dem **Einsetzen einer Spirale** nur dann eine **umsatzsteuerfreie Heilbehandlung** darstellt, wenn damit ein **therapeutisches Ziel** verfolgt wird (beispielsweise Verhinderung einer **Risikoschwangerschaft**). Das Einsetzen für Zwecke der **Empfängnisverhütung** ist demnach **ab 2015 nicht mehr als Heilbehandlung** anzusehen und unterliegt daher der Umsatzsteuer. Ähnliche Entwicklungen waren in der Vergangenheit ja bereits bei **ästhetisch-plastischen Leistungen** („Schönheitsmedizin“) oder den Leistungen der **Arbeitsmediziner** zu verzeichnen.

Bei der Erstellung von **Honorarnoten** für das Einsetzen von Spiralen ist daher auf die **korrekte Rechnungslegung** (mit oder ohne Umsatzsteuer) zu achten. Für jene Spiralen, welche im Zusammenhang mit **umsatzsteuerpflichtigen Leistungen** stehen, kann im Gegenzug zumindest ein **Vorsteuerabzug** beim Einkauf vorgenommen werden. Eine **Ermittlung des Vorsteuerabzugs** nach dem Verhältnis der umsatzsteuerpflichtigen und umsatzsteuerbefreiten Leistungen wird **vereinfachend ebenfalls möglich** sein.

Impressum: Medieninhaber, Herausgeber und Verleger: Klienten-Info, Klier, Krenn & Partner KG, Redaktion: 1090 Wien, Julius-Tandler-Platz 6/9. Richtung: unpolitische, unabhängige Monatschrift, die sich mit dem Wirtschafts- und Steuerrecht beschäftigt und speziell für Klienten von Steuerberatungskanzleien bestimmt ist. Die veröffentlichten Beiträge sind urheberrechtlich geschützt und ohne Gewähr. © www.klienten-info.at