



## » Hauptwohnsitzbefreiung – Fristen »

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 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.

## » 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.

## » Altersbedingte Einstellung der Erwerbstätigkeit »

Es wird klargestellt, dass der Hälfteuersatz im Zusammenhang mit 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.

## » Familienhafte 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 müssen dem Fremdvergleich standhalten »

Um Kinderbetreuungskosten bis zu EUR 2.300,00 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.

Gerade bei Familienangehörigen legt die Finanz jedoch strenge Maßstäbe an. So ist in einer auch nach außen erkennbaren Vereinbarung die qualifizierte Ausbildung, das zeitliche Ausmaß der Kinderbetreuung und das dafür zu zahlende Entgelt festzulegen. Der daraus resultierende „Stundenlohn“ müsste jenem von Haushaltshilfen oder Tageseltern entsprechen, d.h. fremdüblich sein.

## » 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.

## » 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.

## » 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 im Zusammenhang mit 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.

## » Abbruchkosten »

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.