

# WD Wirtschaftsprüfung

Ausgabe 08/2018

## Inhaltsverzeichnis

- Wirtschaftliche Eigentümer Registergesetz - Updates
- Erhöhte Mietvertragsgebühr wegen Umdeutung von Mietverträgen
- Funktionierender Mietenmarkt als Fremdüblichkeitskriterium
- Ungeplante Verluste nach langjähriger Überschussphase bei Vermietung - Risiko von Liebhaberei
- Hauptwohnsitzbefreiung für Haus der pflegebedürftigen Mutter
- Neuerungen bei Zuschüssen zur Entgeltfortzahlung bei Krankheit und Unfall

## Wirtschaftliche Eigentümer Registergesetz - Updates

Das **Wirtschaftliche Eigentümer Registergesetz (WiEReG)** kommt nicht aus den Schlagzeilen. Zuletzt (KI 06/18) haben wir davon berichtet, dass der erste Lauf des **automationsunterstützten Zwangsstrafverfahrens** auf den **16. August 2018 verschoben** wird. Inzwischen hat das BMF als Registerbehörde noch **weitere Informationen** für betroffene Unternehmen und Parteienvertreter veröffentlicht.

- Die **BMF-Info** vom **20. Juli 2018** (GZ BMF-460000/0019-III/6/2018) beinhaltet sogenannte **Best Practices zur Feststellung, Überprüfung und Meldung von wirtschaftlichen Eigentümern** von Gesellschaften **durch Parteienvertreter**. Diese Info hilft insbesondere, wenn Parteienvertreter wie Steuerberater oder Rechtsanwälte Meldungen an das Register für die Unternehmen durchführen. Die **Best Practices** behandeln Themen wie die Ermittlung der relevanten Beteiligungsstruktur, die Prüfung möglicher Abweichungen aufgrund von Stimmrechten oder Kontrollverhältnissen, die Meldung (bzw. Änderungsmeldung) und die Dokumentation.
- Noch umfangreicher als die BMF-Info sind die **FAQ** zu diversen Themen i.Z.m. dem WiEReG (<https://www.bmf.gv.at/finanzmarkt/register-wirtschaftlicher-eigentuemmer/Uebersicht/Faqs.html>). Die „häufig gestellten Fragen“ werden laufend aktualisiert.
- **Mit 1. August 2018** kommt es insoweit zu Änderungen bei meldebefreiten Kommanditgesellschaften, als die **Meldebefreiung für KGs wegfällt**, sobald einer der Gesellschafter eine **juristische Person** ist. Es macht dabei keinen Unterschied, ob die juristische Person Komplementär oder Kommanditist ist.
- Bedingt durch die **Datenschutzgrundverordnung (DSGVO)** ist es auch zu Verschärfungen bei den **Strafbestimmungen** für das **WiEReG** gekommen. Bei **vorsätzlich unbefugter Einsicht in das Register** drohen bis zu **30.000 € Geldstrafe** (ursprünglich waren maximal 10.000 € vorgesehen).
- Das **Jahressteuergesetz 2018** wurde Anfang **Juli 2018 vom Nationalrat beschlossen** (die Zustimmung durch den Bundesrat erfolgte Mitte Juli). Durch das Gesetz kommt es **ab 1. Oktober 2018** zu weiteren Maßnahmen zum **Schutz von wirtschaftlichen Eigentümern**. Der Antrag auf **Einschränkung der Einsichtnahme** ist beispielsweise dann

erfolgsversprechend, wenn der **wirtschaftliche Eigentümer minderjährig oder geschäftsunfähig** ist. Ebenso soll eine Einschränkung der Einsichtnahme dann erfolgen, wenn andernfalls das unverhältnismäßige **Risiko** bestünde, dass der **wirtschaftliche Eigentümer Opfer einer Straftat** wie z.B. Betrug, erpresserische Entführung, Erpressung, Nötigung etc. werden könnte.

## Erhöhte Mietvertragsgebühr wegen Umdeutung von Mietverträgen

Mitte November 2017 ist die **Mietvertragsgebühr** (Bestandvertragsgebühr) auf die **Überlassung von Wohnraum abgeschafft** worden (siehe auch KI 12/17). 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 **Kündungsverzicht 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 Kündungsverzichts 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.

## 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 m<sup>2</sup> 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.

## 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 zu 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 **Liebhabelei** 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.

## **Hauptwohnsitzbefreiung für Haus der pflegebedürftigen Mutter**

Für die Geltendmachung der **Hauptwohnsitzbefreiung** zwecks Vermeidung der **Immobiliensteuer** 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 Immobiliensteuer 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**.

## Neuerungen bei Zuschüssen zur Entgeltfortzahlung bei Krankheit und Unfall

Mit **1. Juli 2018** ist es zu Änderungen bei **Entgeltfortzahlungen infolge von Krankheit und Unfall** gekommen, sofern diese Umstände nach dem 30. Juni 2018 eingetreten sind. Wie bisher **erhalten Dienstgeber Zuschüsse** zum fortgezahlten Entgelt an arbeitsunfähige Dienstnehmer, sofern dies durch Krankheit oder Unfall bedingt ist. Um den Aufwand für den Dienstgeber abzufedern, gebührt einem **Dienstgeber mit bis zu 50 Dienstnehmern 50% des fortgezahlten Entgelts inklusive Sonderzahlungen**. **Begrenzt** ist der Zuschuss mit dem 1,5fachen der ASVG-Höchstbeitragsgrundlage - für das Jahr 2018 somit mit 7.695 €. Für den zeitlichen Beginn der Förderung wird zwischen Krankheit und Unfall unterschieden.

Bei Arbeitsunfähigkeit infolge von **Krankheit** gilt der Zuschuss **ab dem elften Tag** der Entgeltfortzahlung bis höchstens sechs Wochen je Arbeitsjahr, wenn die Arbeitsunfähigkeit länger als zehn aufeinanderfolgende Tage gedauert hat. War ein **Unfall** ursächlich für die Arbeitsunfähigkeit des Dienstnehmers, so kommt der Zuschuss **ab dem ersten Tag** der Entgeltfortzahlung bis höchstens sechs Wochen je Arbeitsjahr ins Spiel, wenn die Arbeitsunfähigkeit länger als drei aufeinanderfolgende Tage gedauert hat.

**Neu ist seit 1. Juli 2018**, dass (kleine) **Unternehmen mit bis zu 10 Dienstnehmern** besser unterstützt werden, indem die **Zuschussleistung** von bisher 50% **auf 75% des fortgezahlten Entgelts** einschließlich allfälliger Sonderzahlungen **angehoben** wird. An den zeitlichen Besonderheiten hinsichtlich Krankheit und Unfall ändert sich für Dienstgeber ebenso wenig wie an der Beachtung der 150% ASVG-Höchstbeitragsgrundlage als Obergrenze. Bei der Berechnung der **Anzahl der Dienstnehmer** ist **Vorsicht** geboten, da nunmehr **ausschließlich** der **Durchschnittswert des vergangenen Kalenderjahres** vor der Antragstellung maßgeblich ist - in diesem Kalenderjahr dürfen für die Förderung die 50 bzw. 10 Dienstnehmer nicht überschritten werden. Bisher war unter bestimmten Voraussetzungen ein geringfügiges Überschreiten des Durchschnittswertes für die Begünstigung unschädlich.