

Inhaltsverzeichnis

- Einkommensteuerrichtlinien – Wartungserlass 2011
- Zeitnaher Grundstücksverkauf als werterhellender Umstand
- Basispauschalierung bei Betriebseröffnung
- High-School-Jahr in Amerika als außergewöhnliche Belastung?
- Fahrtkosten bei einem angestellten Arzt mit Sonderklassehonoraren

Einkommensteuerrichtlinien – Wartungserlass 2011

Wenngleich der Wartungserlass 2011 zu den EStR 2000 keine Ausführungen zur „Kapitalbesteuerung neu“ enthält, so wurden doch einige **Gesetzesänderungen** eingearbeitet und **Klarstellungen** getroffen. Nachfolgend eine **Übersicht**.

Steuerpflicht bei Übertragung von Fruchtgenussrechten ab 2012

Bis inklusive Veranlagung 2011 war die **Veräußerung** eines **Fruchtgenussrechts** nur im Rahmen der **betrieblichen Einkünfte** (Ausnahme bei Verwirklichung des **Spekulationstatbestands** im außerbetrieblichen Bereich) **steuerpflichtig**. Ab 2012 kommt es insoweit zu einer **Ausdehnung** der Steuerpflicht als bei **entgeltlicher Übertragung** des Fruchtgenussrechts an Dritte bzw. bei dessen Ablösung durch den Eigentümer Einkünfte aus **Vermietung und Verpachtung** vorliegen. Die entgeltliche Übertragung eines Fruchtgenussrechts ist dabei der Untervermietung durch den Hauptmieter vergleichbar.

Spenden als Betriebsausgaben bzw. Sonderausgaben

Bekanntermaßen sind Spenden an **Forschungseinrichtungen** bzw. für **mildtätige Zwecke (ab 2012** auch für freiwillige Feuerwehren und für Zwecke des Umwelt-, Natur- und Artenschutzes sowie für Tierheime) grundsätzlich als **Betriebsausgabe** (wenn aus dem Betriebsvermögen geleistet) bzw. als **Sonderausgabe** steuerlich abzugsfähig. Wesentlich ist dabei das Merkmal der Freiwilligkeit – die Spende darf nicht Ersatz für eine Leistungsvergütung sein. Da im alltäglichen Leben oftmals kleine Gegenleistungen für Spenden vorliegen, ist auf das **Wertverhältnis** zwischen **Spende** und **Gegenleistung** abzustellen. Grundvoraussetzung ist, dass der gemeine Wert der Gegenleistung **maximal 50% der Zuwendung** betragen darf, wobei dann nur der über die Gegenleistung hinausgehende Teil der Spende abzugsfähig ist. Eine **Ausnahme** besteht wenn die Gegenleistung nur einen tatsächlich **unerheblichen Wert** (z.B. Weihnachtskarten) hat. Interessant ist die steuerliche Behandlung von **karitativen Flohmärkten** oder Versteigerungen, bei denen Sachspenden verkauft bzw. versteigert werden und letztlich der begünstigten Einrichtung ein Geldbetrag zukommt. Das Ausmaß der **Geldspende**, die auch den **Wert der Sachspende beinhaltet**, ist auf den Spender des Gegenstands und auf den Geldspender **aufzuteilen** – der erste der beiden leistet eine Sachspende (allerdings nur, wenn der Gegenstand aus dem Betriebsvermögen stammt) und der zweite spendet einen Geldbetrag, welcher im Regelfall den gemeinen Wert der Sachspende erheblich übersteigt. Der **Geldspender** kann immer nur den über den gemeinen Wert der Sachspende hinausgehenden Betrag

steuerlich geltend machen. Bei schwieriger Wertermittlung der Sachspende kann aus **Vereinfachungsgründen** eine Aufteilung von **50:50** vorgenommen werden.

Die steuerliche Abzugsfähigkeit von Spenden ist als **Betriebsausgabe** mit **10% des Gewinns aus dem Vorjahr** begrenzt und **insgesamt mit 10% des Gesamtbetrags der Vorjahreseinkünfte** (nach Verlustausgleich). Steuerliche Vorjahresverluste schließen den Spendenabzug als Betriebsausgabe aus. Mangels Vorjahresgewinn gilt dies auch für das **erste (Rumpf)Wirtschaftsjahr** neu gegründeter Betriebe. Allerdings können Spenden aus dem Betriebsvermögen dann bis zu 10% des Gesamtbetrags der Vorjahreseinkünfte ausmachen und als **Sonderausgaben** abgesetzt werden.

Freibetrag für investierte Gewinne (§ 10 EStG)

Wurden im Zusammenhang mit dem Freibetrag für investierte Gewinne entsprechende **Wertpapiere** angeschafft und sind diese vor Ablauf der **vierjährigen Behaltefrist** ausgeschieden (z.B. durch Verkauf), so kann eine **Nachversteuerung** durch Anschaffung bzw. Herstellung **begünstigter körperlicher Wirtschaftsgüter** verhindert werden. Solche Ersatzbeschaffungswirtschaftsgüter sind auch bei **Gebäudeanschaffungen oder –herstellungen** gegeben (einschließlich Herstellungsaufwendungen eines Mieters oder sonstigen Nutzungsberechtigten eines Gebäudes). Für den FBiG anwendbare **Wertpapiere** gelten bekanntermaßen **nicht** als **Ersatzbeschaffungswirtschaftsgüter**. Innerhalb von **zwei Monaten** nachbeschaffte Wertpapiere können allerdings eine **Nachversteuerung verhindern**, wenn diese aus der vorzeitigen Tilgung von Wertpapieren droht. In den nachbeschafften Wertpapieren setzt sich dann der Lauf der Behaltefrist fort.

Der **13%ige Gewinnfreibetrag** ist auch auf die ausländischen Teile der betrieblichen Einkünfte anzuwenden und **kürzt** damit den bei der Befreiungsmethode zur Anwendung kommenden **Progressionsvorbehalt**. Entscheidend ist, dass immer der **Gesamtbetrag** aus (**inländischen** bzw. **ausländischen** Gewinnen bzw. Verlusten) für die Berechnung des FBiG herangezogen wird. Dies hat zur Folge, dass ein **ausländischer Verlust**, der in Österreich zu berücksichtigen ist, die Höhe des **FBiG negativ beeinflusst**. Bei einem ausländischen Gewinn und einem geringeren inländischen Verlust ist der FBiG konsequenterweise auch anwendbar – allerdings ist dies **nur sinnvoll** wenn im Inland aus anderen nicht betrieblichen Einkunftsquellen positive Einkünfte erzielt werden und somit **insgesamt** ein zu versteuerndes **Einkommen** vorliegt.

Mitteilungspflicht bei Auslandszahlungen (§ 109b EStG)

Zwecks Überprüfung der korrekten steuerlichen Behandlung in Österreich bzw. gegebenenfalls als Informationsweitergabe an den Staat, dem das Besteuerungsrecht zukommt, besteht für **Honorare ins Ausland** i.Z.m. bestimmten inländischen Leistungen eine **Mitteilungsverpflichtung**. Die Meldung gem. § 109b EStG hat, wenn **elektronisch** durchgeführt, grundsätzlich bis Ende Februar des auf die Zahlung ins Ausland folgenden Kalenderjahres zu erfolgen. **Meldungspflichtige Leistungen** sind im Inland ausgeübte **selbständige Tätigkeiten**, aufs Inland bezogene **Vermittlungsleistungen** (z.B. wenn inländisches Vermögen betroffen ist) sowie die **kaufmännische und technische Beratung** im Inland (physische Anwesenheit im Inland ist erforderlich). Neben der **Höhe der Zahlung** und des **Kalenderjahres** sind auch die (persönlichen) **Daten des Leistungsempfängers** (etwa österreichische Steuernummer, UID, Geburtsdatum etc.) in der Meldung anzugeben. **Ausnahmen** von der Meldepflicht liegen vor, wenn die Zahlungen an einen Leistungsempfänger im Kalenderjahr **100.000 € nicht übersteigen** oder wenn ohnehin österreichische Steuerabzugspflicht besteht. Zahlungen an ausländische Körperschaften sind grundsätzlich ebenso wenig zu melden, es sei denn der Ansässigkeitsstaat erhebt einen Körperschaftsteuersatz von **weniger als 15%**. Bei Verstößen gegen die Mitteilungspflicht drohen **Geldstrafen** i.H.v. 10% des zu meldenden Betrags, max. jedoch 20.000 €.

Zeitnaher Grundstücksverkauf als werterhellender Umstand

Der alte Spruch „Nachher weiß man es immer besser“ gilt auch mitunter im Steuerrecht. In einem jüngst ergangenen Erkenntnis hat der **VwGH** (GZ 2009/15/0115 vom 24.11.2011) festgehalten, dass ein ca. **dreieinhalb Jahre** nach erfolgter Einbringung realisierter **Verkaufspreis** unter gewissen Umständen auch als **relevanter Wertansatz** zum Zeitpunkt der **Einbringung** heranzuziehen ist. Konkret ging es darum, dass ein Steuerpflichtiger auf Basis eines **Sachverständigengutachtens** anlässlich der Einbringung eine **steuerneutrale Aufwertung** eines Grundstücks vorgenommen hat. **Dreieinhalb Jahre danach** wurde das Grundstück um einen den **Buchwert** um rd. **50% unterschreitenden Preis veräußert** und ein steuerlicher **Verlust** geltend gemacht. Der VwGH folgte der Ansicht des Finanzamtes, dass der bei einer **nachfolgenden Veräußerung** eines Wirtschaftsgutes erzielte Betrag (unter **Hinzurechnung** fiktiver stattgefundenen Abschreibungen) ein **Indiz** für einen in dieser Höhe gelegenen **Wert zum Zeitpunkt der Einbringung** sein kann, **wenn** zwischen Einbringung und Veräußerung **keine außergewöhnlichen Umstände** ersichtlich sind, die auf die Bildung des Veräußerungserlöses Einfluss genommen hätten. Darüber hinaus stimmte der VwGH dem Finanzamt auch darin zu, dass das **Sachverständigengutachten** in mehreren Punkten **Unstimmigkeiten** aufweisen würde.

Der in diesem Fall gegebene relativ lange **Rückbeziehungszeitraum** von dreieinhalb Jahren bringt für die Praxis einige **Planungsunsicherheit**. Steuerpflichtige müssen sich daher bei vergleichbaren Konstellationen möglicherweise vermehrt auf **Diskussionen** einstellen, ob ein **nachträglich realisierter Wert** nicht schon für einen **früheren Zeitpunkt** (z.B. Einbringung, Schenkung etc.) **relevant** gewesen ist. Etwas **relativiert** wird dieser Umstand jedoch dadurch, dass **zusätzlich** zum Vorliegen einer deutlichen Wertänderung wohl auch **Ungereimtheiten im Verkehrswertgutachten** hinzutreten müssen. Ein auf Basis eines **schlüssigen Sachverständigengutachtens** ermittelter Wert **sollte** daher auch dann **halten**, wenn der relativ zeitnah realisierte Wert davon abweicht. Darüber hinaus empfiehlt es sich, die **für den Verkauf maßgebenden Aspekte** (z.B. Zeitdruck, Umstrukturierung eines Betriebes usw.) entsprechend zu **dokumentieren**.

Basispauschalierung bei Betriebseröffnung

Bei selbständigen Einkünften und bei Einkünften aus Gewerbebetrieb können die Betriebsausgaben bei **Einnahmen-Ausgaben-Rechnern** durch einen **pauschalen Durchschnittssatz** ermittelt werden. Die Anwendung der so genannten **Basispauschalierung** setzt voraus, dass

- **keine** Buchführungspflicht besteht und auch nicht freiwillig **Bücher geführt** werden,
- die **Umsätze** des **vorangegangenen Wirtschaftsjahres** nicht mehr als 220.000 € betragen und
- aus der Aufstellung der Betriebsausgaben hervorgeht, dass der Steuerpflichtige von der **Pauschalierung** Gebrauch macht.

Der Durchschnittssteuersatz beträgt bei bestimmten Tätigkeiten **6% des Umsatzes** (z.B. schriftstellerische, vortragende, wissenschaftliche, unterrichtende, vermögensverwaltende oder erzieherische Tätigkeiten sowie bei kaufmännischer und technischer Beratung, bei Aufsichtsräten und GmbH-Geschäftsführern ab 25% Beteiligung). Bei allen **übrigen Tätigkeiten** beträgt die Pauschalierung der Ausgaben **12% des Umsatzes**. Neben der pauschalen Geltendmachung von Betriebsausgaben können **zusätzlich** noch bestimmte Ausgaben in **tatsächlicher Höhe** steuerlich

berücksichtigt werden. Von Bedeutung sind hierbei insbesondere **Beiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung**. Im Falle des **freiwilligen Wechsels** von der Basispauschalierung zur Buchführung bzw. zur vollständigen Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ist eine **Rückkehr zur Basispauschalierung** frühestens nach Ablauf von fünf Wirtschaftsjahren möglich.

Bisher hat die Finanzverwaltung eine Pauschalierung im Jahr der Betriebseröffnung für möglich erachtet, jedoch dann **nicht**, wenn **im Jahr der Betriebseröffnung** bereits die **Umsatzgrenze** von **220.000 € überschritten** wird. Diese **Rechtsmeinung** wurde nun vom **VwGH** in einer kürzlich ergangenen Entscheidung (GZ 2008/15/0200 vom 25.10.2011) **gekippt**. Da das **Gesetz** nämlich in Bezug auf die Umsatzgrenze auf das **vorangegangene Wirtschaftsjahr** abstellt, lässt sich eine **Bezugnahme auf die laufenden Umsätze** bei Betriebseröffnung **nicht rechtfertigen**. Somit ist eine **Pauschalierung unabhängig von der Umsatzgrenze im Jahr der Betriebseröffnung möglich**.

High-School-Jahr in Amerika als außergewöhnliche Belastung?

Eine steuermindernde **außergewöhnliche Belastung** liegt vor, sofern sie außergewöhnlich ist, **zwangsläufig** erwächst und die **wirtschaftliche Leistungsfähigkeit** des Steuerpflichtigen wesentlich **beeinträchtigt**. Zudem darf die außergewöhnliche Belastung weder unter ein Abzugsverbot fallen noch bereits als Betriebsausgabe, Werbungskosten oder Sonderausgabe geltend gemacht worden sein.

Bei **Berufsausbildungskosten** für **Kinder** gilt generell, dass diese als außergewöhnliche Belastung anzusehen sind, wenn im **Einzugsbereich** des Wohnortes **keine** entsprechende **Ausbildungsmöglichkeit** besteht. Ausbildungsstätten, die vom Wohnort **mehr als 80 km** entfernt sind, liegen laut Verordnung nicht mehr innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes. Zudem muss die Absicht bestehen, durch ernsthaftes und zielstrebiges Bemühen das **Ausbildungsziel** zu erreichen und Prüfungen abzulegen. Die Gewährung dieser Steuerbegünstigung ist **nicht** auf Kinder beschränkt, die **Familienbeihilfe** beziehen. Sofern mit einem erfolgreichen Abschluss innerhalb der doppelten durch Gesetz oder Verordnung festgelegten Studiendauer gerechnet werden kann, bestehen gegen die Gewährung keine Bedenken. Die außergewöhnliche Belastung ist mit einem **Pauschalbetrag** von **110 € pro Monat** zu berücksichtigen und somit nicht mit den tatsächlichen Kosten. Der Pauschalbetrag muss nicht um einen Selbstbehalt gekürzt werden.

In der Rechtsprechung wird für die Teilnahme an einem geförderten **Studentenaustauschprogramm** (z.B. Erasmus) oder für die Absolvierung eines ausländischen Praktikums im Rahmen der Universitätsausbildung der Pauschalbetrag **anerkannt**, da hier von einer im Inland nicht entsprechenden Ausbildungsmöglichkeit ausgegangen wird. Nun allerdings hatte der **UFS** (GZ RV/0019-F/10 vom 15.9.2011) über ein **High-School-Jahr** in den **USA** – während einer österreichischen AHS-Ausbildung - zu entscheiden. Im Kern der Entscheidung ging es um die Frage, ob die im Ausland erworbene **Sprachenperfektion** und **interkulturelle Bildung** in einer rein inländischen Schulausbildung ebenfalls hätten erreicht werden können. Der UFS **verneinte** dies und entschied, dass die im Ausland erworbenen Fähigkeiten nicht mit einer inländischen AHS-Ausbildung vergleichbar sind und ging zudem von einer **faktischen Verpflichtung** der Eltern zur Tragung der **Mehraufwendungen** aus. Die steuermindernden **Pauschalbeträge** standen den Eltern somit zu, die darüber hinaus gehenden **tatsächlich verausgabten höheren Kosten** blieben allerdings **steuerlich unbeachtlich**.

Fahrtkosten bei einem angestellten Arzt mit Sonderklassehonoraren

Sonderklassegebühren stellen **nichtselbständige Einkünfte** (automatischer Lohnsteuerabzug durch den Arbeitgeber) dar, **wenn** nach dem für das jeweilige Bundesland zur Anwendung gelangenden Krankenanstaltengesetz der Träger der **Krankenanstalt verpflichtet** ist, die **Sonderklassegebühren** im eigenen Namen **einzuheben**. In allen **anderen Fällen** sind Sonderklassegebühren bei Ärzten im Rahmen der **selbständigen Tätigkeit** zu erfassen und in der Einkommensteuererklärung zu deklarieren. Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH (z.B. GZ 2002/14/0148 vom 21.12.2005) gilt für **Fahrtkosten** des (angestellten) Arztes **zu seinem Krankenhaus** folgendes:

- Fahrten zwischen **Wohnung und dem Krankenhaus** in Erfüllung des Dienstplanes einschließlich **Dienstbereitschaften** sind durch sein **Dienstverhältnis veranlasst** und daher mit dem **Verkehrsabsetzbetrag** von jährlich 291 € bereits pauschal **steuerlich abgegolten**. Es können auch dann **keine Fahrtkosten** angesetzt werden, wenn an den entsprechenden Tagen **auch Operationen stattfinden**, die dem Arzt **Ansprüche auf Sonderklassehonorare** vermitteln. Ist ein Arzt daher bereits **aus Anlass seines Dienstverhältnisses** an der Krankenanstalt, **fallen zusätzliche Fahrtkosten** zur Erzielung der **selbständigen Einkünfte** gar **nicht** an.
- **Betriebsausgaben** können lediglich dann angesetzt werden, wenn **Fahrtkosten außerhalb** seiner **Dienstbereitschaft** - etwa über Anforderung einzelner Patienten - **anfallen**. Eine Abzugsfähigkeit von Fahrtkosten ist natürlich auch dann gegeben, wenn **Operationen** an einer Krankenanstalt durchgeführt werden, zu welcher der Arzt **kein Dienstverhältnis** hat.

In einem kürzlich zurückliegenden Verfahren vor dem **VwGH** (GZ 2007/15/0144 vom 31.3.2011) wurde versucht, eine **weitere Konstellation** ins Treffen zu führen. Ein Abteilungsvorstand behauptete dabei, im Rahmen seines Dienstverhältnisses lediglich für die Betreuung des Fachpersonals und des medizinischen Geräteparks zuständig zu sein. Daraus leitete der **Steuerpflichtige** die **Sichtweise** ab, dass **Sonderklassehonorare** eine vom Dienstverhältnis absolut **losgelöste selbständige Einkunftsquelle** darstellen und daher **Fahrtkosten** zur Krankenanstalt **absetzbar seien**. Diese **Auffassung** wurde **vom VwGH** jedoch **nicht geteilt**, so dass auch auf derartige Fälle die oben dargestellten Grundsätze anzuwenden sind.