

# Die Eckpunkte

Am 19. September 2019 wurden das Steuerreformgesetz 2020, das Abgabenänderungsgesetz 2020 und das Finanz-Organisationsreformgesetz (FORG) im Nationalrat beschlossen.

Von Markus Metzl\*

Nach dem unerwarteten und plötzlichen Ende der Regierung im Mai dieses Jahres wurde im Juli der erste Teil des ursprünglich in Etappen geplanten Steuerreformgesetzes 2020 in Form von Initiativanträgen im Parlament eingebracht. Dieses Vorgehen hat eine Beschlussfassung für jene steuerlichen Änderungen, die 2020 in Kraft treten sollen, noch in der laufenden Legislaturperiode ermöglicht. Im Budgetausschuss wurde am 12. September 2019 grünes Licht für den ÖVP-FPÖ-Vorschlag zur Steuerreform 2020 mit Stimmenmehrheit gegeben. Die Beschlussfassung erfolgte in einer am 19. September 2019 anberaumten Sondersitzung des Nationalrats.

Die Eckpunkte der Steuerreform 2020 sind:

- Eine Entlastung niedriger Einkommen wird durch eine höhere Rückerstattung von Sozialversicherungsbeiträgen für niedrige Einkommen mittels Steuergutschrift (Negativsteuer) und Erhöhung des Verkehrsabsetzbetrages erreicht. Bis zu einem maximalen Jahreseinkommen von 21.500 Euro wird Steuerpflichtigen ab 2020 zusätzlich zur bisherigen Rückerstattung der Sozialversicherungsbeiträge ein „Sozialversicherungsbonus“ von 300 Euro gewährt.
- Eine für die Ärzteschaft relevante Veränderung wurde im Bereich der Gewinnermittlung beschlossen. Eine neue Möglichkeit der Pauschalierung für Kleinunternehmer bis zu einem Jahresumsatz von 35.000 Euro wird geschaffen; die pauschalen Betriebsausgaben betragen für Dienstleistungsunternehmen 20 Prozent der Betriebseinnahmen, für sonstige Betriebe 45 Prozent. Daneben können nur Beiträge zur Pflichtversicherung gem. § 4 Abs. 4 Z1 EStG als Betriebsausgaben angesetzt werden. Was als Dienstleistungsbetrieb gilt, soll eine BMF-Verordnung regeln. Die bisherige Möglichkeit der Basispauschalierung bleibt ebenfalls erhalten.
- Eine weitere Maßnahme, die Hebung der Kleinunternehmergrenze für die Umsatzsteuer, von 30.000 Euro auf 35.000 Euro ist auf jeden Fall zu begrüßen.
- Die Grenze für geringwertige Wirtschaftsgüter wird von 400 Euro auf 800 Euro angehoben.
- Die Klarstellung in § 22, dass freiberufliche Vertretungsärzte, die nach dem freiberuflichen-Sozialversicherungsgesetz versichert sind, Einkünfte aus selbstständiger Arbeit beziehen, ist sehr begrüßenswert.

- Im Bereich Umsatzsteuer ist vor allem die Senkung des Umsatzsteuersatzes auf zehn Prozent für elektronische Veröffentlichungen hervorzuheben.
- Im Bereich der Normverbrauchsabgabe und der Motorbezogenen Versicherungssteuer sind Umgestaltungen unter Berücksichtigung des CO<sub>2</sub>-Ausstoßes geplant. Änderungen wird es auch bei der Tabaksteuer geben. Steuerbegünstigungen sind für erneuerbare Energie wie Wasserstoff, Biogas und durch Photovoltaik erzeugten Strom vorgesehen.
- Die Freigrenze für Einkünfte aus Kapitalvermögen von den Agrargemeinschaften wird vor dem Hintergrund der klimatischen Veränderungen bereits ab 1. Oktober 2019 von derzeit 2.000 Euro auf 4.000 Euro angehoben.

Zusammen mit der Steuerreform wurde auch die Pensionsanpassung für das kommende Jahr verhandelt. Zur Sozialversicherungsreform wurden ebenfalls steuerliche Begleitmaßnahmen beschlossen:

- Begleitende Bestimmungen zur Pensionsanpassung 2020 werden im Einkommensteuergesetz verankert. Die Pensionen werden gestaffelt um 1,8 Prozent mit Deckel von 94 Euro bis 3,6 Prozent bei kleinen Pensionen angehoben.
- Die im Zuge der Sozialversicherungs-Organisationsreform geschaffenen Stiftungen werden von der Einkommenssteuer, von der Körperschaftssteuer und von der Stiftungseinkommensteuer befreit.

Neben dem Steuerreformgesetz 2020 wurden in der Nationalratssitzung auch das Abgabenänderungsgesetz 2020 und das Finanz-Organisationsreformgesetz beschlossen. Das Abgabenänderungsgesetz 2020 beinhaltet das Digitalsteuergesetz, das EU-Meldepflichtgesetz und geplante Maßnahmen aus dem Abgabenbetrugsbekämpfungsgesetz 2020 und betrifft hauptsächlich Konzerne und internationale Gestaltungen. So bringt das Digitalsteuergesetz eine fünfprozentige Steuer auf Online-Werbeleistungen mit Inlandsbezug für Unternehmen mit einem weltweiten Umsatz von 750 Millionen Euro beziehungsweise einem jährlichen Umsatz aus Onlinewerbeleistungen von mindestens 25 Millionen Euro - soweit diese in Österreich gegen Entgelt erbracht werden.

Mit dem Finanz-Organisationsreformgesetz wurde die geplante Neuorganisation der Finanz- und Zollverwaltung beschlossen. Die Modernisierung der Finanzverwaltung soll eine Verschlankung der Struktur bringen. An Stelle der bestehenden über 50 Ämter und Organisationseinheiten treten mit bundesweiter Zuständigkeit das Finanzamt Österreich, das Finanzamt für Großbetriebe, das Zollamt Österreich, das Amt für Betrugsbekämpfung und der Prüfdienst für lohnabhängige Abgaben und Beiträge. Die beschlossenen Gesetzesänderungen treten größtenteils per 1. Jänner 2020 in Kraft.

### Steuerliche Neuerungen, die 2019 in Kraft getreten sind

Bereits am 1. Jänner 2019 in Kraft getreten sind die Regelungen bezüglich Familienbonus PLUS und zahlreiche Änderungen im Meldewesen. Der Familienbonus PLUS kann vom Arbeitgeber direkt bei der Lohnverrechnung berücksichtigt werden oder im Rahmen der Veranlagung vom Steuerpflichtigen geltend gemacht werden.

Das Melde- und Beitragssystem der Sozialversicherung wurde mit Wirkung ab 1. Jänner 2019 modernisiert. Früher getrennte Meldebereiche wurden durch die monatliche Beitragsgrundlagenmeldung zusammengeführt und auch die Anmeldung wurde neu geregelt. Zur Klärung von Unstimmigkeiten und Widersprüchen wurde ein Clearingsystem eingeführt. Seit Jahresbeginn 2019 wurden alle Beitrags- und Verrechnungsgruppen durch Beschäftigungsgruppen ersetzt.

Obwohl vom Gesetzgeber als Vereinfachung gepriesen, ist durch die entstehenden EDV-Kosten und durch die weitgehende Abwälzung der Verantwortung für Clearingfälle auf den Dienstgeber die Personalverrechnungssunde de facto teurer geworden.

### Fazit

Die Steuerreform, deren Kosten sich schon im nächsten Jahr auswirken werden, bringt eine Entlastung von rund einer Milliarde Euro. Der wesentlichste Teil entfällt auf die Negativsteuern (Sozialversicherungs-Rückerstattung) für Geringverdiener, die Senkung der Sozialversicherungsbeiträge für Unternehmer sowie die sofortige Absetzbarkeit von geringwertigen Wirtschaftsgütern bis 800 Euro statt wie bisher 400 Euro. All das muss natürlich auch gegenfinanziert werden, um ohne neue Schulden auszukommen. Verschärfungen im Online-Versandhandel und die Streichung der Freigrenze (Importe bis zu 22 Euro) sollen einen Teil in Form der Mehrwertsteuer wieder einspielen. Zusätzlich wird die Tabaksteuer jährlich bis 2023 angehoben sowie die Online-Werbeabgabe. Kommen also doch zusätzliche Steuern entgegen den angekündigten Versprechungen?

## Aktuelle Themen und Anfragen

### Vermietung an Ärzte

Seit 1. September 2012 besteht keine Möglichkeit zur Option zur Umsatzsteuer bei Vermietung an einen Mieter, der unecht steuerbefreite Umsätze tätigt. Das bringt große finanzielle Nachteile für den Vermieter, weil er zum Beispiel die Vorsteuer für anstehende Investitionen nicht mehr geltend machen kann (beziehungsweise geltend gemachte Vorsteuern berichtigen muss).

Dies hat dazu geführt, dass das Vermietungsangebot für Ärzte stark zurückgegangen ist und dass es sehr schwer geworden ist, geeignete Ordinationsräume zum Mieten zu finden.

Das Thema wurde schon in der Vergangenheit aufgegriffen und nunmehr in den Forderungskatalog der ÄK an eine zukünftige Bundesregierung aufgenommen.

### Kostenfalle bei Einbringung von Ordinationen in Gruppenpraxen

Auf eine mögliche Kostenfalle bei der Einbringung von Ordinationen in Gruppenpraxen sei in diesem Zusammenhang hingewiesen: Eine bisher als Einzelunternehmen geführte Kanzlei kann unter bestimmten Voraussetzungen steuerlich neutral in eine bestehende oder neu gegründete Gruppenpraxis eingebracht werden. Die entsprechenden steuerlichen Bestimmungen finden sich im Umgründungssteuergesetz, wobei in diesen Fällen je nach Rechtsform der Gruppenpraxis eine Einbringung in eine GmbH oder ein sogenannter Zusammenschluss zu einer OG in Frage kommen.

Während es durch Anwendung der Bestimmungen des Umgründungssteuergesetzes zu einer nicht steuerbaren Rechtsnachfolge kommt, gehen die Vertragsverhältnisse nicht automatisch sondern grundsätzlich in Form der Einzelrechtsnachfolge auf die Gruppenpraxis über. Zwar normiert § 38 Unternehmensgesetzbuch, dass bei der Fortführung eines unter lebenden erworbenen Unternehmens der Erwerber alle unternehmensbezogenen Rechtsverhältnisse des Veräußerers übernimmt, der Vertragspartner hat jedoch ein Widerspruchsrecht.

Es ist demnach sehr wichtig, dass im Falle der Einbringung beziehungsweise des Zusammenschlusses alle Vertragspartner vollständig und zeitgerecht informiert werden. Das gilt auch für Mietverhältnisse, die von der Gruppenpraxis fortgeführt werden. Insbesondere bei der dislozierten Gruppenpraxis (ein PVE-Netzwerk in der Rechtsform einer GmbH oder OG) wird es häufig der Fall sein, dass Mietverhältnisse weitergeführt werden, weil die ehemaligen Einzelpraxen an ihren Standorten weitergeführt werden.

Der auf die Gruppenpraxis übergegangene Mietvertrag wird umsatzsteuerlich in der Regel als neuer Mietvertrag zu qualifizieren sein. Somit kommt die seit 2012 gültige Neuregelung zur Anwendung und der Vermieter kann nicht mehr zur Umsatz-

steuer optieren, sofern es sich bei dem Gebäude nicht um einen „permanenten Altfall“ handelt.

Hat der Vermieter bisher von der Möglichkeit der Option Gebrauch gemacht und mit Umsatzsteuer vermietet und wird es von Seiten des einbringenden Arztes verabsäumt, seinen Vermieter rechtzeitig von der Einbringung zu informieren beziehungsweise die Zustimmung einzuholen, kann das zu einer gefährlichen Kostenfalle für den Arzt werden.

Der Vermieter muss die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer nämlich jedenfalls weiterhin abführen (da sie auf der Rechnung ausgewiesen ist, als sogenannte „Rechnungs-USt“), kann aber keine Vorsteuern mehr abziehen und muss Vorsteuern für Anlagevermögen entsprechend den gesetzlichen Regelungen berichtigen. Bereits erstattete Vorsteuern, die den neuen Mietvertrag betreffen, müssen zurückgezahlt werden.

Der Fehler kann zum Beispiel im Zuge einer Betriebsprüfung aufgedeckt werden. Da der Arzt als Mieter aufgrund der unterlassenen Meldung für die fehlerhafte Fortführung des Mietvertrags verantwortlich ist, hat der Vermieter ein Regressrecht. Den entstandenen Schaden hat damit in voller Höhe der Arzt zu tragen.

**Verlängerung bzw. Änderung eines Mietvertrages**

Auch bei den Anfragen, die im Laufe des Jahres von den Landeskammern an die ÖÄK gestellt wurden, findet sich wiederholt das Thema Vermietung.

In einem Fall wurde eine Ordination vor dem 1. September 2012 angemietet, der Mietvertrag war daher von der Neuregelung im Zusammenhang Optionsmöglichkeit Umsatzsteuer bislang nicht betroffen, der Vermieter hatte zur Umsatzsteuer optiert. In diesem Fall bleibt der Mietvertrag bei Verlängerung ohne zeitliche Unterbrechung bestehen. Es entsteht kein neuer Mietver-

trag, die Möglichkeit zu Umsatzsteuer zu optieren bleibt für den Vermieter bestehen.

Anders sieht die Sache aus, wenn ein neuer Raum dazu gemietet wird. Hier wären die genauen Verhältnisse im Einzelfall zu untersuchen. Stellt der neu dazu gemietete Raum einen eigenen Grundstücksteil dar (was zum Beispiel der Fall sein wird, wenn sich der Raum in einem anderen Stock befindet), wäre die Vermietung des neuen Raums als getrennter, neuer Mietvertrag zu betrachten. Das heißt für den bisher vermieteten Gebäudeteil bleibt es bei der alten Regelung, für den neu gemieteten Gebäudeteil gilt die Neuregelung. In anderen Fällen (der Raum gehört zur Ordination, hier stellt sich allerdings die Frage, wie dieser zur Ordination gehörige Gebäudeteil bisher genutzt wurde) wird auf die Gesamtverhältnisse abzustellen sein. Abhängig von der Raumgröße im Verhältnis zur bisherigen Ordinationsgröße und den zusätzlichen Kosten für den Raum im Verhältnis zu den bisherigen Kosten, wird zu beurteilen sein, ob die Änderung so groß ist, dass de facto ein neuer Mietvertrag vorliegt oder ob der bisherige Mietvertrag fortgeführt wird.

Letztlich wird die endgültige Beurteilung jedoch beim Vermieter liegen, der ja hier das steuerliche Risiko trägt. Denkbar wäre aber auch, dass es sich von Vermieterseite um einen „permanenten Altfall“ handelt (das heißt der Vermieter hat das Gebäude nicht gekauft, sondern selbst errichtet und vor dem 1. September 2012 mit der Errichtung begonnen), dann bleibt die Möglichkeit der Option jedenfalls bestehen.

**Immobilienvertragssteuer**

Im Zusammenhang mit der Immobilienvertragssteuer wurde die Frage behandelt, ob die Hauptwohnsitzbefreiung beziehungsweise die Herstellerbefreiung im „Erbweg“ übertragbar sind. Sowohl die Herstellerbefreiung als auch die Hauptwohnsitzbefreiung kann vom Erblasser nicht auf den Erben übertragen werden.

**Tab. 1: Anstellung von Ärzten versus Vertretungsarzt**

Gegenüberstellung	Anstellung	Vertretung (Werktag)
Tätigkeit in der Ordination	Überwiegend gleichzeitig	Nicht überwiegend gleichzeitig; vor allem bei Urlaub, Krankenstand, Fortbildung bzw. fallweise oder regelmäßige Vertretung
Leistungs-/Umsatzsteigerung	Ja, erwünscht. ev. Ausweitung der Öffnungszeiten durch die Anstellung.	Dient der Aufrechterhaltung der laufenden Praxis. Umsatzsteigerung eher ausgeschlossen
Verrechnung der Klassenleistung	Gesamtvertrag Neu	Abrechnung erfolgt über den derzeit Gesamtvertrag Neu gültigen Kassenvertrag des Ordinationsinhabers
Abgrenzung	Kontrollrecht	Kein Kontrollrecht
	Einbindung in die betriebliche Struktur/Ordinationsvorschriften	Keine Einbindung in die Ordinationsvorschriften
Einzuhaltende Vorschriften	Regelungen lt. KV	Freie Vereinbarung über Honorarhöhe Findet keine Anwendung Findet keine Anwendung
	Haftung nach dem Lohn- und Sozialdumpinggesetz (LSD-BG)	Findet keine Anwendung
	Gesetzliche Arbeitszeiten	Findet keine Anwendung
	Entgeltfortzahlung im Anlassfall	Findet keine Anwendung

Früher war eine Übertragung, nach Abreifung der Spekulationsfrist möglich. Jetzt besteht die einzige Möglichkeit einer steuerfreien Veräußerung (das heißt Vermeidung ImmoESt) darin, sich selbst vor der Veräußerung für mindestens fünf Jahre einen Hauptwohnsitz zu begründen. Diese fünf Jahre können auch schon zu Lebzeiten des Erblassers erwirkt werden. Die andere Variante - durchgehender zweijähriger Wohnsitz - ist mangels fehlender entgeltlicher Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht möglich.

### **Umsatzsteuer für ärztliche Gutachten**

Eine weitere Anfrage aus den Landeskammern betrifft die Frage nach der Umsatzsteuerpflicht von Pflegegeldgutachten. Gutachten für einen Sozialversicherungsträger für die (primäre) Einstufung der Pflegegeldstufe fallen grundsätzlich unter die Umsatzsteuerbefreiung. Die taxative Aufzählung der steuerpflichtigen Gutachten in den Umsatzsteuerrichtlinien sieht Umsatzsteuerpflicht für Gutachten zur Feststellung des Grades einer Invalidität, Berufs- oder Erwerbsminderung nur dann vor, wenn sie in laufenden Gerichtsverfahren oder im Rahmen einer außergerichtlichen Streitbeilegung erbracht werden. Das ist bei Pflegegeld-Einstufungsgutachten in der Regel nicht der Fall.

### **Anstellung von Ärzten versus Vertretungsarzt**

Durch die Novellierung des Ärztegesetzes ist es ab sofort möglich, ärztliche Kolleginnen und Kollegen in der kassenärztlichen Ordination anzustellen. Bisher war aufgrund der berufsrechtlichen Vorschriften nur eine vorübergehende Vertretung auf selbstständiger Basis möglich. Die steuerliche Voraussetzung für die Anerkennung einer selbstständigen Tätigkeit ist wiederum, dass der Behandlungsvertrag zwischen Vertretungsarzt und Patient geschlossen wird (siehe Judikat vom 12.09.2019).

Das Ärztegesetz enthält nun im neu eingefügten § 47a detaillierte Regelungen im Hinblick auf die Voraussetzungen für eine Anstellung und im Hinblick auf die erlaubte Anzahl der angestellten Ärzte. Auch eine Klarstellung bezüglich der Tätigkeit von Vertretungsärzten enthält der Paragraph. Demnach ist sowohl eine regelmäßige als auch eine fallweise Vertretung als freiberufliche ärztliche Tätigkeit zu qualifizieren, solange Arzt und Vertretung nicht überwiegend gleichzeitig in der Ordination anwesend sind.

Die Kosten einer Arbeitsstunde sind beim angestellten Arzt voraussichtlich etwas geringer als beim freiberuflich tätigen Vertretungsarzt. Dem gegenüber steht aber eine höhere arbeitsrechtliche Verantwortung, die der beschäftigende Arzt gegenüber seinem Mitarbeiter hat. In der Praxis ist aufgrund der berufsrechtlich normierten Vorgabe, dass freiberuflich tätige Vertretungsärzte nicht überwiegend gleichzeitig mit dem Ordinationsinhaber in der Ordination anwesend sein dürfen, die Wahlmöglichkeit ohnehin sehr eingeschränkt. Wird eine echte Vertretung gesucht, kommt daher nur ein freiberuflich tätiger Arzt in Frage. Möchte der Ordinationsinhaber jedoch überwiegend gleichzeitig mit dem Arzt arbeiten, so ist die Anstellung zu wählen. In diesem Fall sind auch die Regelungen des Kollektivvertrags (derzeit noch in Verhandlung) zu beachten. Die wesentlichen Kriterien der beiden Varianten sind in Tabelle 1 dargestellt.

## Überblick über die relevante Judikatur

### **Steuerfreiheit der Gefahrenzulage (Infektionszulage) einer Ordinationshelferin in einer Landarztpraxis (BFG 29.01.2019, GZ.RV/3100435/2017)**

Im Jänner erging ein neues Urteil des BFG in zweiter Instanz zur Frage der Steuerfreiheit von Infektionszulagen in einer Ordination. Eine an eine Ordinationshilfe ausbezahlte Infektionszulage wurde in zweiter Instanz als steuerbegünstigt im Sinne des § 68 EStG 1988 anerkannt.

Das Bundesfinanzgericht geht (den Ausführungen in einem von der ÄK beauftragten und vorgelegten Gutachten folgend) davon aus, dass für eine Ordinationshelferin in einer stark frequentierten Landarztpraxis während der tatsächlichen Ordinationszeiten permanent eine besondere Infektionsgefahr besteht.

Aufgrund der schlüssig und genau dokumentierten Dienstzeiten und der tatsächlichen Öffnungszeiten (die wie in Landarztpraxen üblich über die offiziellen Öffnungszeiten der Praxis deutlich hinausgehen) konnte glaubhaft gemacht werden, dass die Ordinationshilfe überwiegend während der tatsächlichen Ordinationszeiten in der Patientenversorgung tätig war. Administrative Tätigkeiten wurden vorwiegend von der Gattin des Arztes erbracht, nicht von der Ordinationshilfe. Das Bundesfinanzgericht geht daher davon aus, dass die Ordinationshilfe während der tatsächlichen Ordinationszeiten mit Ausnahme des Telefondienstes laufend mit Arbeiten beschäftigt war, bei denen sie mit Patienten in Kontakt kam und daher einer besonderen Gefährdung ausgesetzt war. Aufgrund des Urteils empfiehlt es sich für die Praxis jedenfalls, in der Ordination genaue Arbeitsaufzeichnungen zu führen.

### **Sonderklassegebühren (VwGH 31.01.2019, GZ.Ro2017/15/0029)**

Sonderklassegebühren, die von einer Privatkrankenanstalt als Teil einer Pauschale an die Zusatzversicherung der Patienten verrechnet und dem behandelnden Arzt weitergeleitet werden, können umsatzsteuerfrei Arzthonorare sein. Sie werden steuerlich dem Arzt zugerechnet, wenn der im Namen des Arztes eingehobene Anteil in der Abrechnung der Krankenanstalt - allenfalls in Ergänzung mit weiteren Unterlagen wie einem Rahmenvertrag - erkennbar ausgewiesen wird und in der Folge dem Arzt auch als solcher - allenfalls unter Abzug eines Bearbeitungsbeitrags - weitergeleitet wird.

Nicht um ein im Namen des Arztes eingehobenes Entgelt handelt es sich dagegen, wenn der „Arztanteil“ als solcher gar nicht an den Arzt weitergeleitet wird, das

gilt auch, wenn der Anteil dem Arzt mit einem jährlichen Betrag pauschal abgegolten wird. In diesem Fall ist der Name des Arztes auf der Rechnung nur als nähere Information über die erbrachte Leistung anzusehen. Da es sich somit um kein umsatzsteuerfreies Arzthonorar handelt, wäre der ermäßigte Umsatzsteuersatz in Höhe von zehn Prozent zu verrechnen.

### **Vertretungsärzte (VwGH 12.09.2019, GZ.Ra2017/13/0041-5)**

Der VwGH sieht als entscheidendes Kriterium die Frage an, ob der Behandlungsvertrag zwischen Vertreter und dem Patienten direkt entsteht. Kommt der Behandlungsvertrag zwischen Praxisvertreter und Patient direkt zu Stande, führt dies zur vollen vertraglichen Haftung des Vertretungsarztes. Die ansonsten für ein Dienstverhältnis sprechenden Gesichtspunkte wie zum Beispiel Weisungsgebundenheit, Eingliederung in die Organisation, etc. treten dann in den Hintergrund. Der VwGH hält fest, dass es auf den stillschweigenden Abschluss eigener Behandlungsverträge mit vollem Haftungsrisiko des Vertreters ankommt.

Für die Praxis ist anzuraten, das Vorliegen eines Behandlungsvertrages zwischen vertretenem Arzt und Patient eindeutig zu kommunizieren zum Beispiel durch einen Hinweis am Ordinationsschild oder der Eingangstüre zum Praxisraum, durch Information durch die Mitarbeiter, etc.

### **Verzicht des Arbeitgebers auf die Rückzahlung eines dem Arbeitnehmer gewährten Darlehens zählt nicht zwingend zum steuerlichen Lohn (VwGH 25.7.2018, GZ.Ro2018/13/0005)**

In diesem Fall beschäftigte der Revisionswerber eine Hausangestellte. Der Revisionswerber gewährte ihr ein Darlehen in Höhe von einer Million Euro; zu einem späteren Zeitpunkt verzichtete er auf die Rückzahlung des Darlehens.

Fraglich war, ob der Darlehensverzicht gegenüber der Hausangestellten bei ihr zu Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit führt und der Arbeitgeber folglich zur Haftung für die entsprechende Lohnsteuer herangezogen werden kann. Das Finanzamt

und das Bundesfinanzgericht bejahten dies, weil sie davon ausgingen, das „geschenkte“ Darlehen stelle für die Hausangestellte einen Vorteil aus dem Dienstverhältnis dar.

Aufgrund der Revision des Arbeitgebers hob der VwGH die Entscheidung des Bundesfinanzgerichts als inhaltlich rechtswidrig auf. Der Revisionswerber hatte ein „sehr inniges“ persönliches Verhältnis zwischen ihm und der Angestellten behauptet. Das Bundesfinanzgericht unterließ jedoch entsprechende Feststellungen dazu und hat daher seine Entscheidung mit Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften belastet.

Für die Abgrenzung, ob ein entgeltlicher oder ein unentgeltlicher Vorgang vorliegt, ist auch die Wertrelation zu beachten. Beträge, die nahen Angehörigen zufließen, können nur insoweit als Entgelt (Entlohnung) für die Dienstleistung angesehen werden, als sie unter gleichen Voraussetzungen auch Fremden gezahlt worden wären; trifft diese Voraussetzung aber nicht zu, so stellt der Bezugsteil kein Entgelt für die Dienstleistung dar und kann nicht als Bezug oder Vorteil aus einem Dienstverhältnis angesehen werden. Eine vergleichbare Situation wie bei nahen Angehörigen kann auch dann gegeben sein, wenn ein besonders inniges Verhältnis wie etwa mit Hausangestellten vorliegt.

### **Apothekenpflichtige Präparate als außergewöhnliche Belastung (VwGH 12.9.2018, GZ.Ra2017/13/0039)**

Eine Belastung muss, um als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt zu werden, gemäß § 34 Abs. 1 Z 1 bis 3 EStG 1988 außergewöhnlich sein, zwangsläufig erwachsen und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

Leidet ein Abgabepflichtiger seit seiner Kindheit unter einer schweren Stoffwechselerkrankung, ist nicht ohne besonderen Grund an der Zwangsläufigkeit zu zweifeln, wenn der Erwerb entsprechender Präparate im Einzelfall ohne Einholung eines neuen Rezepts erfolgt.

Im vorliegenden Fall hat der Abgabepflichtige, der seit seiner Kindheit unter einer schweren Stoffwechselerkrankung leidet,

im Verfahren vorgebracht, bei den strittigen Präparaten handle es sich um solche, die ihm ärztlich verschrieben worden seien, und dazu Rezeptkopien vorgelegt. Dieses vom Bundesfinanzgericht übergangene Vorbringen war - im Falle seines Zutreffens - geeignet, die medizinische Notwendigkeit des Aufwandes und damit auch dessen Zwangsläufigkeit im Sinne des § 34 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 darzutun.

#### **Abzugsbeschränkung ausländischer Pflichtversicherungsbeiträge zur Krankenversicherung (VwGH 21.11.2018, GZ.Ra2017/13/0042)**

In diesem Fall war ein Arbeitnehmer im Jahr 2010 von seinem deutschen Arbeitgeber nach Österreich entsendet worden. In der Folge wurde er in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig, verblieb jedoch im deutschen Sozialversicherungssystem. Das Finanzamt und das Bundesfinanzgericht anerkannten die Pflichtversicherungsbeiträge dem Grunde nach als Werbungskosten, begrenzten jedoch deren Höhe mit den Höchstbeiträgen nach dem österreichischen ASVG und nicht wie beantragt mit den (höheren) Höchstbeiträgen nach dem deutschen Sozialversicherungsrecht.

Der VwGH führte hierzu aus, die Beschränkung in §16 Abs 1 Z 4 lit e EStG 1988 (Pflichtbeiträge) bezieht sich auf die Höchstbeiträge in der gesetzlichen österreichischen Sozialversicherung.

#### **Steuerliche Absetzbarkeit von Fortbildungskosten (VwGH 19.12.2018, GZ.Ra2018/15/0043)**

Eine Französischlehrerin einer allgemeinbildenden höheren Schule nahm an einem Sprachkurs teil, der auf Martinique stattfand. Die Lehrerin beantragte daraufhin die Absetzung der dabei angefallenen Kurskosten (600 Euro) und Reisekosten (Kosten für Transfer und Unterkunft (1.726 Euro) als Werbungskosten.

Der VwGH führte hierzu aus, dass zwischen den Kurskosten und den Reisekosten zu unterscheiden ist. Die Kurskosten (für die Fortbildung in der Fremdsprache) stellen klarerweise absetzbare Werbungskosten dar. Für die Absetzbarkeit von Kurskosten (hier: Sprachkurs) macht es keinen Unterschied, ob der

Steuerpflichtige einen Kurs an seinem Wohnort oder an einem anderen Ort absolviert.

Reisekosten stellen jedoch nur dann Werbungskosten dar, wenn die von der Rechtsprechung entwickelten strengen Voraussetzungen einer „Studienreise“ erfüllt sind, was hier nicht der Fall war.

#### **Familienheimfahrten – Beibehaltung des Familienwohnsitzes (VwGH 20.12.2018 GZ.Ra2016/13/0016)**

Der VwGH hat bereits wiederholt ausgesprochen, dass sich aus der Pflegebedürftigkeit eines Angehörigen ein wichtiger Grund für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes ergeben kann. Der bloße Umstand, dass aufgrund des Alters der Eltern wahrscheinlich mit einer Pflegebedürftigkeit der Eltern in den nächsten Jahren gerechnet werden müsse, begründet aber für die Streitjahre noch keinen Grund, aus welchem das Aufgeben des Familienwohnsitzes als unzumutbar erkannt werden könnte.

Kosten für Familienheimfahrten und für die doppelte Haushaltsführung sind nach der Rechtsprechung absetzbar, wenn die Verlegung des Familienwohnsitzes zum Tätigkeitsort nicht zumutbar ist. Dabei reicht es aus, wenn die Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung ihre Ursache in der privaten Lebensführung hat wie etwa in der Betreuung von Pflegebedürftigen.

#### **Forderungskatalog an eine zukünftige Bundesregierung**

Die steuerliche Forderung nach Absetzbarkeit von privaten Krankenversicherungen wurde leider nicht beschlossen, bleibt aber weiterhin aufrecht. Im Rahmen einer Stellungnahme zur Steuerreform hat die ÖÄK angeregt, im Fall einer Senkung der Sozialversicherungsbeiträge eine Kompensation der entgangenen Sozialversicherungsbeiträge im Vorfeld abzuklären und sicherzustellen, dass es durch die Steuerreform nicht zwangsläufig zu Kürzungen im Gesundheitssystem kommt. Die Entwicklung diesbezüglich ist jedenfalls kritisch zu verfolgen. ☉

*\*) Prof. Dr. Markus Metzl  
ist Bereichsleiter Finanzen und Steuern in der ÖÄK*