

Inhaltsverzeichnis

- Verlustvortragsmöglichkeit - VfGH prüft Einschränkung auf betriebliche Einkünfte
- Werbungskostenabzug für leerstehende Wohnungen
- Keine Werbungskosten bei ehrenamtlicher Tätigkeit
- Vorsteuerabzug aus vom Arbeitgeber ersetzten Kosten für Jahresnetzkarten
- Familienbeihilfe im Lichte der Rechtsprechung
- Abfertigungszusage als verdeckte Gewinnausschüttung
- Außendienstmitarbeiter im Handel: keine Diäten und Kilometergelder für die Fahrt zur Betriebsstätte

Verlustvortragsmöglichkeit - VfGH prüft Einschränkung auf betriebliche Einkünfte

Der **Ausgleich von Gewinnen und Verlusten** und die Besteuerung der bloßen Wertschöpfung des Steuerpflichtigen entsprechen dem Leistungsfähigkeitsprinzip und stellen ein **Grundprinzip des Steuerrechts** dar. Eine vollkommene Verlustverwertung ist oft nur dann möglich, wenn der Verlust mit nachfolgenden Gewinnen verrechnet wird und daher der Verlust über mehrere Jahre vorgetragen werden kann. Für den **Verlustvortrag** – steuerlich stellt er eine Sonderausgabe dar - ist vorausgesetzt, dass der Verlust durch eine **ordnungsgemäße Buchführung** ermittelt wurde und aus einer **betrieblichen Einkunftsart** (Einkünfte aus Gewerbebetrieb, Einkünfte aus selbständiger Arbeit und Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft) stammt. Für **bilanzierende Steuerpflichtige** ist der **Verlustvortrag zeitlich unbegrenzt** möglich, für **Einnahmen-Ausgaben-Rechner** wurde durch das KMU-Förderungsgesetz 2006 immerhin die Verrechnung von Gewinnen mit Verlusten aus den vorangegangenen **drei Jahren** ermöglicht.

Die Einschränkung der Verlustvortragsmöglichkeit auf betriebliche Einkunftsarten ist besonders für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nachteilig. Entsteht hierbei ein Verlust, welcher nicht im selben Jahr mit anderen Einkünften ausgeglichen werden kann, so müssen in den nachfolgenden Jahren **Gewinne versteuert** werden, die **wirtschaftlich nicht angefallen** wären, wenn man die Gewinne und Verluste der einzelnen Jahre zusammenrechnet. Der Verfassungsgerichtshof hat **bisher** den **Ausschluss der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung** vom Verlustvortrag als **verfassungskonform** angesehen – auch deshalb, da hohe Werbungskosten, die zu einem Verlust führen könnten, durch Verteilungsbestimmungen steuerlich geltend gemacht werden können. Dies gilt etwa für die **Verteilung von Herstellungsaufwendungen** und Aufwendungen im Zusammenhang mit Sanierungsmaßnahmen über 15 Jahre sowie für Instandsetzungsaufwendungen über 10 Jahre.

In einem aktuellen Fall, der vor den VfGH gebracht wurde, ist im Rahmen der Vermietungstätigkeit in einem einzelnen Jahr (nach Jahrzehnten positiver Einkünfte) ein Verlust angefallen, da die **Abbruchkosten** eines noch funktionsfähigen Gebäudes zwecks Errichtung eines Neubaus **nicht** auf das neu errichtete Gebäude **aktiviert werden konnten**. Da also nicht mehr der so genannten

Opfertheorie entsprochen wurde, kam es zu einem Verlust in diesem Jahr, welcher aufgrund des Ausschlusses der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nicht vorgetragen werden kann. Der VfGH nimmt diesen Fall als Anlass, die im Einkommensteuergesetz verankerte Verlustvortragsregelung einem **Gesetzesprüfungsverfahren** zu unterziehen. Es ist anzunehmen, dass dieser Schritt einen längeren Zeitraum in Anspruch nehmen wird. Zu dem jetzigen Zeitpunkt ist auch noch unklar, ob im Falle der Aufhebung der Beschränkung des Verlustvortrags auf betriebliche Einkunftsarten die Änderung für die Zukunft oder **auch rückwirkend** gilt. Wir werden Sie in der Klienten-Info jedenfalls über die weitere Entwicklung auf dem Laufenden halten.

Sofern, wie bisher bei den betrieblichen Einkunftsarten, ein Verlustvortrag möglich ist, so ist allerdings die **75%-Verlustvortragsgrenze** zu berücksichtigen. Sie hat zur Folge, dass **maximal 75% des Gewinns** eines Jahres zum Ausgleich mit einem bestehenden Verlustvortrag verwendet werden können. In Folge dessen kann sich die **Verlustverwertung verzögern** und es werden zumindest 25% des Gewinns eines Jahres der Besteuerung unterworfen. **Ausnahmen** von der Verlustvortragsgrenze bestehen beispielsweise für **Sanierungsgewinne** und auch für **Veräußerungs- und Aufgabegewinne**. Diese können in vollem Umfang verwendet werden, um einen bestehenden Verlustvortrag auszugleichen.

Werbungskostenabzug für leerstehende Wohnungen

Für die Anerkennung von Werbungskosten im Rahmen der Vermietung und Verpachtung ist es notwendig die Finanzverwaltung regelmäßig von der **tatsächlichen Vermietungsabsicht** zu überzeugen. Dies ist beispielsweise bei Aufnahme der Vermietungstätigkeit der Fall, wenn durch **Prognoserechnungen** zu beweisen ist, dass langfristig betrachtet ein Gesamtüberschuss zu erwarten ist und es sich daher **nicht** um steuerlich unbeachtliche **Liebhaberei** handelt. Die Absicht, eine Wohnung vermieten zu wollen bedeutet naturgemäß nicht, dass dies auch immer von Erfolg gekrönt ist und keinesfalls Zeiträume eintreten, in denen das Objekt leersteht.

Der **UFS** hat entschieden (GZ RV/0469-F/07 vom 4.12.2009), dass die Ausgaben für eine **zwischenzeitlich leerstehende Wohnung** als **Werbungskosten** geltend gemacht werden können, wenn die weitere Vermietungsabsicht nachgewiesen wird und eine Nutzung für private Zwecke objektiv nicht erkennbar ist. In dem konkreten Fall wurden über Jahre hinweg positive Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt und dann für eine Wohnung – mitbedingt durch das Fehlen von Balkon und Parkplatz – kein Nachmieter gefunden. Ähnlich dem VfGH in einer früheren Entscheidung ist auch der UFS zu dem Schluss gekommen, dass von der erforderlichen Vermietungsabsicht erst dann **nicht mehr ausgegangen werden kann**, wenn die **private Nutzung** des Objekts (z.B. für private Wohnzwecke des Eigentümers) **objektiv erkennbar** ist oder die Bemühungen um das **Erlangen von Mietern** als **beendet** anzusehen sind. Diese Umstände waren allerdings im aktuellen Fall nicht erfüllt, da durch die Beauftragung eines Immobilienbüros sowie durch die Einschaltung von Inseraten in Printmedien und im Internet das Weiterbestehen der Vermietungsabsicht nicht schon im ersten Jahr des Leerstehens der Wohnung abgesprochen werden kann. Entlastend kommt hinzu, dass auch noch weitere Wohnungen in demselben Gebäude vermietet werden.

Zu beachten ist allerdings, dass mit zunehmender Dauer des Leerstehens der Wohnung auch die konkret getätigten Schritte für eine erneute Vermietung **genauer nachgewiesen** werden müssen. Fehlt umgekehrt die Bereitschaft zur Sanierung oder auch zur Senkung des Mietzinses, so kann dies die Vermutung stärken, dass keine Vermietungsabsicht mehr vorliegt und folglich keine Werbungskosten mehr anzuerkennen sind.

Keine Werbungskosten bei ehrenamtlicher Tätigkeit

Menschen, die ehrenamtlich tätig sind, wenden oftmals nicht nur ein beträchtliches Ausmaß an Zeit dafür auf. Nicht selten sind mit ihrem Engagement auch erhebliche Kosten verbunden. Der **UFS** hat entschieden (GZ RV/0070-K/08 vom 26.1.2010), dass im Zusammenhang mit (zu keinen Einnahmen führenden) **ehrenamtlichen Tätigkeiten keine Betriebsausgaben oder Werbungskosten** steuerlich geltend gemacht werden können. Dies gilt auch dann wenn zwischen der ehrenamtlichen Tätigkeit und einer zu Einnahmen führenden beruflichen Tätigkeit ein gewisser Zusammenhang besteht.

Im konkreten Fall war ein **Dienstnehmer** des österreichischen Roten Kreuz neben und bereits vor seiner beruflichen Beschäftigung als Bereichsleiter für Rettungs- und Krankentransporte **auch** als **freiwilliger Mitarbeiter** tätig, u.a. seit mehreren Jahren als Landesrettungskommandant und Landeskatastrophenbeauftragter. Die geltend gemachten Kilometergelder bezogen sich auf Fahrten zu Verkehrsunfällen mit dem privaten PKW sowie auf den Besuch von **Vorträgen und Veranstaltungen**. Trotz einer gewissen Verknüpfung und schwierigen Abgrenzung zwischen beruflicher und ehrenamtlicher Tätigkeit – es ist auch davon auszugehen, dass sich das mehrjährige ehrenamtliche Engagement positiv auf die spätere Anstellung beim Roten Kreuz ausgewirkt hat – können die Aufwendungen, welche auch ausdrücklich im Zusammenhang mit der ehrenamtlichen Tätigkeit genannt werden, nicht steuerlich geltend gemacht werden. Für den UFS stellt die **ehrenamtliche Tätigkeit** keine Einkunftsquelle dar, sondern lediglich eine **Quelle von Aufwendungen**, weshalb auch eine Aufteilung im Schätzungswege nicht möglich ist.

Vorsteuerabzug aus vom Arbeitgeber ersetzten Kosten für Jahresnetzkarten

Im Sozialbereich ist es häufig gängige Praxis, dass die Trägerorganisationen ihren im **Außendienst** tätigen Mitarbeitern die **Kosten** der von diesen zunächst privat angeschafften - aber **für ihre berufliche Tätigkeit** nützlichen - **Jahreskarten ersetzen**. Neben lohnsteuerlichen Fragen (Sachbezug) ist dabei auch die Frage des **Vorsteuerabzugs** von Bedeutung. Eine unlängst ergangene Entscheidung des **UFS** (28.12.2009, RV/1096-W/04) mahnt hinsichtlich des Vorsteuerabzugs beim Arbeitgeber zur **Vorsicht**. Nach Auffassung des UFS wurde in einem Berufungsverfahren der Vorsteuerabzug mangels Vorliegen von **Rechnungen im umsatzsteuerlichen Sinn** beim Arbeitgeber nämlich versagt. Dieser hatte als Beleg Kopien von den Jahresnetzkarten der Mitarbeiter vorgelegt. Nach § 11 Abs. 9 UStG gelten Fahrausweise, die für die Beförderung im Personenverkehr ausgegeben werden, als zum **Vorsteuerabzug** berechtigende Rechnungen, wenn sie neben dem Namen und der Anschrift des Beförderungsunternehmers auch das **Entgelt** und den **Steuerbetrag** (in einer Summe) und den **Steuersatz** enthalten. Auf den Jahresnetzkarten der Wiener Linien war jedoch nur der Name des Beförderungsunternehmers, nicht aber die übrigen Rechnungsmerkmale (Entgelt, Steuerbetrag, Steuersatz) enthalten.

Eine analoge Anwendung der in § 13 UStG normierten Möglichkeit den Vorsteuerabzug aus Rechnungen für Nächtigungen zuzulassen, selbst wenn diese auf den Namen des Mitarbeiters (und nicht des Unternehmers) lauten, ist nach Ansicht des UFS auf Fahrtkosten **nicht übertragbar**.

Familienbeihilfe im Lichte der Rechtsprechung

Die Voraussetzungen für den Bezug von Familienbeihilfe und damit zusammenhängende Besonderheiten unterliegen einem **ständigen Wandel**. Nachfolgend sollen wesentliche Punkte anhand jüngerer VwGH- und UFS-Entscheidungen dargestellt werden.

- Anspruch auf Familienbeihilfe und Kinderabsetzbetrag hat grundsätzlich jeder Elternteil, der einen Haushalt mit einem Kind führt, wobei die **Mutter vorrangig anspruchsberechtigt** ist. Der Vater bekommt die Beihilfe, wenn er den Haushalt überwiegend führt oder wenn die Mutter schriftlich auf ihren Anspruch verzichtet. Der Verzicht setzt voraus, dass das Kind, für welches der Familienbeihilfeanspruch besteht, im gemeinsamen Haushalt der Eltern lebt. Zieht ein Elternteil aus, fällt die Anspruchsberechtigung – unabhängig von einem etwaigen früheren Verzicht des anderen - für ihn weg (VwGH vom 21.9.2009, 2009/16/0081).

- Für folgende Kinder kann Familienbeihilfe bezogen werden:
 - Der Anspruch besteht **prinzipiell für minderjährige Kinder** (bis zur Vollendung des 18. Lebensjahres).
 - Für beim AMS vorgemerkte **Arbeitssuchende** ohne eigenes Einkommen und ohne Anspruch auf Unterstützungsleistungen verlängert sich der **Anspruch bis zum 21. Lebensjahr**.
 - Für Kinder, die in einer **Berufsausbildung** stehen, verlängert sich der Anspruch bei Vorlage von Leistungsnachweisen bis zum 26. bzw. bis zum 27. Lebensjahr wenn Präsenz- oder Zivildienst geleistet wurde. Eine bloße **Unterbrechung der Ausbildung schadet nicht**, jedoch kann von einer Unterbrechung nicht mehr gesprochen werden, wenn die Ausbildung nach dem Abbruch nicht mehr aufgenommen wird (VwGH vom 24.9.2009, 2009/16/0088). Nach Vollendung des 18. Lebensjahres ist auf die **Zuverdienstgrenze von 9.000 € pro Jahr** zu achten, um nicht den Anspruch auf Familienbeihilfe zu verlieren.
 - Für „Kinder“, die vor dem 26. Lebensjahr selbst ein Kind bekommen verlängert sich der Anspruch bis zum 27. Lebensjahr.
 - Bei **erheblich behinderten Kindern** besteht der Anspruch grundsätzlich bis zum 27. Lebensjahr. Sofern sie voraussichtlich dauerhaft nicht im Stande sind, sich selbst Unterhalt zu verschaffen, **verlängert sich der Anspruch** auch über das 27. Lebensjahr hinaus. Als nicht nur vorübergehend gilt ein Zeitraum von voraussichtlich mehr als drei Jahren, wobei der Grad der Behinderung mindestens 50 % betragen muss (UFS vom 24.2.2010, RV/3376-W/09).

- **Österreichische Staatsbürger** müssen für den Bezug von Familienbeihilfe ihren Wohnsitz, gewöhnlichem Aufenthalt oder Mittelpunkt der Lebensinteressen in Österreich haben. Diese Regelung gilt gleichermaßen für **EU-Bürger**. Nicht EU- oder EWR-Staatsbürger sind anspruchsberechtigt, wenn sie bei einem inländischen Dienstgeber zumindest drei Monate beschäftigt sind. Bei einem ständigen fünfjährigen Aufenthalt in Österreich gelten für EU-Ausländer die gleichen Regeln wie für inländische Staatsbürger. **Mittelpunkt der Lebensinteressen** ist in jenem Staat, zu dem die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen bestehen. Dieser Mittelpunkt kann auch dann in Österreich liegen wenn die Absicht besteht, Österreich nach einer gewissen Zeit zu verlassen. Junge ausländische Eltern (EU-Bürger), die sich in Österreich nur zu Ausbildungszwecken aufhalten, haben demnach auch Anspruch auf Familienbeihilfe (VwGH vom 27.1.2010, 2009/16/0114).

Abfertigungszusage als verdeckte Gewinnausschüttung

Vereinbarungen zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihren Gesellschaftern finden nur dann steuerliche Anerkennung, wenn sie **nach außen** ausreichend **zum Ausdruck** kommen, einen klaren und eindeutigen Inhalt haben und auch **zwischen Fremden** unter **gleichen Bedingungen** abgeschlossen worden wären. Die Auszahlung einer **freiwilligen Abfertigung** an einen Gesellschafter-Geschäftsführer kann insbesondere dann eine **verdeckte Gewinnausschüttung** darstellen, wenn die zugrundeliegende Vereinbarung dem Grundsatz der Fremdüblichkeit nicht Stand hält. Dabei ist die Angemessenheit der **Gesamtausstattung** der **Geschäftsführerentlohnung** entscheidend. In einem vor dem **VwGH** geendeten Verfahren (16.11.2009, 2005/15/0058) ging es darum, dass einem knapp 60jährigen ehemaligen Einzelunternehmer im Zuge einer Umgründung, von der GmbH, bei welcher er in weiterer Folge als Gesellschafter-Geschäftsführer fungierte, Vordienstzeiten im Ausmaß von 5 Jahren angerechnet wurden und nach einer Tätigkeit von zehn Monaten dann **tatsächlich** eine **Abfertigung ausbezahlt** wurde. Nach Auffassung des VwGH handelte es sich dabei um keine fremdübliche Vereinbarung, so dass die **Abfertigungszahlung** als **verdeckte Gewinnausschüttung** qualifiziert wurde.

Außendienstmitarbeiter im Handel: keine Diäten und Kilometergelder für die Fahrt zur Betriebsstätte

Außendienstmitarbeiter (z.B. Handelsvertreter) sind bekanntlich beruflich viel unterwegs. Dementsprechende Bedeutung kommt daher den **kollektivvertraglichen Regelungen** für Dienstreisen zu. Eine **Dienstreise** liegt vor, wenn der Angestellte zur Ausführung eines ihm erteilten Auftrages den **Dienstort verlässt**. Nach einer Entscheidung des OGH (22.10.2009, 8 ObA 60/09w) ist bei den dem Kollektivvertrag für Handelsangestellte unterliegenden Außendienstmitarbeitern der **Dienstort** auch dann **die Betriebsstätte** des Arbeitgebers, wenn diese außerhalb des Betreuungsgebietes des Mitarbeiters liegt. Daraus ergibt sich, dass der Arbeitnehmer bei **Fahrten von seinem Wohnort zur Betriebsstätte** des Arbeitgebers **keine Dienstreise** tätigt und daher auch kein Anspruch auf Diäten oder Kilometergelder besteht. Unternimmt der Außendienstmitarbeiter jedoch Fahrten von seinem Wohnort in sein Betreuungsgebiet und liegt dieses außerhalb des Gemeindegebiets, in dem sich die Betriebsstätte des Arbeitgebers befindet, sind auf Basis des Kollektivvertrages für Angestellte in Handelsbetrieben Diäten und Kilometergelder zu bezahlen.