

CONVISIO – INFO

07/2010

Inhaltsverzeichnis

- Steuerpflicht von Bonusmeilen erst bei privater Einlösung – keine Lohnsteuerhaftung des Dienstgebers
- Betrugsbekämpfungsgesetz schränkt auch Standortattraktivität ein
- Insolvenzrechtsänderungsgesetz 2010
- Stock-Options stellen erst bei Ausübung einen steuerlichen Vorteil dar
- Liebhaberei bei Vermietung von Eigentumswohnungen (sogenannte „kleine Vermietung“)
- Umsatzsteuerliche Aufteilung von Menüpreisen eines Fast-Food Restaurants
- Umsatzsteuerpflicht der Refundierung von Ausbildungskosten

Steuerpflicht von Bonusmeilen erst bei privater Einlösung – keine Lohnsteuerhaftung des Dienstgebers

Wir haben bereits in der KI 09/08 berichtet, dass bei auf **Dienstreisen erworbenen Bonusmeilen**, die in weiterer Folge für private Zwecke zur Verfügung stehen, ein **lohnsteuerpflichtiger Sachbezug** vorliegt, der vom Dienstgeber bei der Lohnverrechnung grundsätzlich zu berücksichtigen ist. Die Finanzverwaltung vertrat bislang die Auffassung, dass der Sachbezug bereits **bei Erwerb** der Bonusmeilen - und nicht erst bei deren Einlösung - als zugeflossen gilt.

Nunmehr hatte sich der **Verwaltungsgerichtshof** (2007/15/0293 vom 29.4.2010) mit der Thematik der Bonusmeilen auseinander zu setzen. Der VwGH **bestätigte**, dass Bonusmeilen aus Dienstreisen **grundsätzlich steuerpflichtig** sind, wenn sie privat genutzt werden können, da sie einen geldwerten Vorteil aus dem Dienstverhältnis darstellen. Der VwGH erkannte allerdings auch, dass die

Steuerpflicht erst im Zeitpunkt der privaten Verwendung – und nicht schon bei Erwerb der Bonusmeilen – eintritt. Werden die Bonusmeilen nicht eingelöst bzw. für berufsbedingte Flüge verwendet, entsteht gar keine Steuerpflicht.

Darüber hinaus stellte der VwGH klar, dass den **Dienstgeber** mangels Zumutbarkeit **keine Verpflichtung** zum Einbehalt und zur Abfuhr der **Lohnsteuer sowie der Lohnnebenkosten** (Dienstgeberbeitrag zum FLAG, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag, Kommunalsteuer) trifft. Die privat genutzten Bonusmeilen sind vielmehr **vom Dienstnehmer** in der Beilage L 1i zur Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung oder Einkommensteuererklärung bei Kennzahl 359 **anzugeben**.

Sofern ein Dienstgeber für Bonusmeilen bislang Lohnsteuer und Lohnnebenkosten abgeführt hat, kann für das laufende Kalenderjahr eine **Aufrollung** vorgenommen werden. Für **Vorjahre** kann eine Rückerstattung einer zu Unrecht entrichteten Lohnsteuer vom Dienstnehmer bei der Veranlagung geltend gemacht werden. Sollten Vorjahre bereits rechtskräftig veranlagt sein, kann grundsätzlich eine Wiederaufnahme des Verfahrens beantragt werden.

Betrugsbekämpfungsgesetz schränkt auch Standortattraktivität ein

Mit dem **Betrugsbekämpfungsgesetz 2010**, welches derzeit im Begutachtungsentwurf vorliegt, sollen Meldeverpflichtungen ausgedehnt und zusätzlich weitere Haftungen bzw. Abzugssteuern eingeführt werden. Darüber hinaus sind im Begutachtungsentwurf insbesondere **Einschränkungen** für die **Abzugsfähigkeit von Fremdkapitalzinsen** im Zusammenhang mit dem Erwerb von Beteiligungen nach § 10 KStG vorgesehen. Nachfolgend werden die bedeutendsten geplanten Änderungen dargestellt.

- Mit der bereits bestehenden **Meldeverpflichtung** gem. § 109a EStG soll sichergestellt werden, dass **Zahlungen** für Leistungen außerhalb eines steuerlichen Dienstverhältnisses **nicht nur** als **Betriebsausgabe** geltend gemacht werden, sondern auch bei dem **Zahlungsempfänger versteuert** werden. Ab **2011** soll **zusätzlich** zur Meldeverpflichtung eine **Abzugssteuer** von 20% einbehalten werden, wenn die Zahlung über 3.000 € ausmacht. Ebenfalls ab 1.1.2011 soll eine **weitere Meldeverpflichtung** erfolgen, wenn die Summe der **Zahlungen** an einen ausländischen Empfänger (in einem Kalenderjahr) für in Österreich erbrachte Leistungen aus selbständiger Arbeit oder kaufmännischer bzw. technischer Beratung **100.000 € übersteigt**.
- Vergleichbar der Auftraggeberhaftung im Sozialversicherungsrecht (siehe KI 08/09) soll ab 2011 eine ähnliche **Haftung für Lohnabgaben des Subunternehmers** gelten. Der Auftraggeber haftet demnach bei der Weitergabe von Bauaufträgen an Subunternehmer für die Lohnabgaben des Auftragnehmers. Eine **Ausnahme** von der Haftung kann erreicht werden, indem der Auftraggeber 10% des Werklohns an das Finanzamt des Subunternehmers überweist.
- Ab der Veranlagung 2011 soll die **Abzugsfähigkeit von Fremdkapitalzinsen** für den **Beteiligungserwerb** nach § 10 KStG **ohne Übergangsregelung** eingeschränkt werden (zur Verhinderung von Steuerumgehungsmodellen). Künftig sollen nur noch Fremdkapitalzinsen, welche in Verbindung mit dem Erwerb von österreichischen Beteiligungen oder von Beteiligungen an Unternehmen aus dem restlichen EU-/EWR-Raum stehen, steuerlich abzugsfähig sein. Nur mehr **eingeschränkt** wird dies bei **Beteiligungen** an Unternehmen aus **Drittstaaten** möglich sein – nämlich dann, wenn es sich um **Portfoliobeteiligungen** (Beteiligungsausmaß < 10%) handelt. Darüber hinaus wird auch die Zinsabzugsfähigkeit i.Z.m. dem Erwerb von Beteiligungen innerhalb des Konzerns völlig versagt. Die geplante

Bestimmung kratzt am **Vertrauensschutzgedanken**, da der Fremdkapitalzinsenabzug im Zusammenhang mit dem Erwerb von Beteiligungen im Jahr 2005 eingeführt wurde und künftig aber nicht mehr für (bestimmte) bereits angeschaffte Beteiligungen gelten soll.

- Die **Verjährungsfrist** für hinterzogene Abgaben soll von 7 auf **10 Jahre verlängert** werden. Die **absolute Verjährungsfrist** für von der Finanzverwaltung vorläufig festgesetzte Abgaben soll von 10 auf 15 Jahre erhöht werden.

Ob die Entwurfsfassung in dieser Form Gesetz wird bleibt abzuwarten. Wir werden Sie über die weitere Entwicklung auf dem Laufenden halten.

Insolvenzrechtsänderungsgesetz 2010

Die Wirtschafts- und Finanzkrise hat dazu beigetragen, dass Unternehmen leichter in wirtschaftliche Probleme geraten und sogar um ihr Fortbestehen fürchten müssen. Leider hat sich in den letzten Monaten auch die Zahl der **Insolvenzen** spürbar **erhöht**. Am 21. April 2010 wurde auch aus diesem Grund das neue Insolvenzrechtsänderungsgesetz 2010 beschlossen, welches mit **1. Juli 2010** in Kraft tritt.

Ziel des IRÄG 2010 ist es Anreize zu schaffen, um eine **Unternehmenssanierung leichter zu ermöglichen**. Außerdem soll die positive Ausrichtung des Verfahrens - auch für die Vertragspartner des Schuldners - stärker betont werden. Das bisher zweigliedrige Verfahren (Konkurs- u. Ausgleichsverfahren) wird nun durch **ein einheitliches Insolvenzverfahren** ersetzt. Inhaltlich gliedert sich das einheitliche Insolvenzverfahren jedoch wieder in **drei** wesentliche **Bestandteile**:

- **Sanierungsverfahren mit Eigenverwaltung (bisherige Ausgleichsordnung)**
Wie bisher im Ausgleich steht auch hier der Unternehmer unter Aufsicht eines **Insolvenzverwalters**. Die bisherige Voraussetzung, nämlich die Bedienung der Gläubiger mit 40% der Ansprüche wurde nun auf **30%** (Schuldnerquote) herabgesetzt. Dem Gericht sind hierbei aussagekräftige Dokumente wie ein **Sanierungsplan**, Finanzplan, Vermögensverzeichnis und eine Statusaufnahme vorzulegen, welche vom Verwalter auch inhaltlich geprüft werden. Der Sanierungsplan muss **innerhalb von 90 Tagen** von den Gläubigern akzeptiert werden, sonst wird die Selbstverwaltung entzogen.
- **Sanierungsverfahren ohne Eigenverwaltung (vormals Zwangsausgleich)**
Die bisherige **Schuldnerquote von 20%** bleibt auch **weiterhin** erhalten. Auch hier ist ein Sanierungsplan vorzulegen, welcher von der Mehrheit der Gläubiger (bezogen auf die Gesamtsumme der Forderungen) akzeptiert werden muss. Bisher war eine $\frac{3}{4}$ -Mehrheit notwendig. Nach Erfüllung des Sanierungsplans ist eine Löschung des Insolvenzeintrages aus der Insolvenzdatei und dem Firmenbuch möglich.
- **Konkursverfahren**
Das bisherige System des Konkurses bleibt auch weiterhin bestehen. Der Antrag erfolgt zumeist durch die Gläubiger. Gelingt keine Sanierung des Unternehmens, findet eine **Verwertung** statt. Scheitert ein oben genanntes Sanierungsverfahren, so kommt es **automatisch** zu einem Wechsel in das Konkursverfahren.

Insgesamt soll durch das neue Insolvenzrechtsänderungsgesetz 2010 eine **frühere Einleitung** der Unternehmenssanierung **möglich gemacht** werden und auch die Anzahl jener Fälle zurückgedrängt werden, in denen es mangels Masse zu keiner Eröffnung des Sanierungsverfahrens kommt.

Stock-Options stellen erst bei Ausübung einen steuerlichen Vorteil dar

Bei einem Stock-Options-Modell wird es den Mitarbeitern durch die gewährten Optionen ermöglicht, Anteile des Unternehmens (z.B. Aktien) zu einem festgelegten Ausübungspreis zu erwerben. Dies ist regelmäßig dann sinnvoll, wenn der aktuelle Kurs des Anteils höher als der Ausübungspreis liegt und auch mit der Ausübung verbundene Spesen berücksichtigt werden. Der **VwGH** hat bei an Mitarbeiter gewährte Stock-Options entschieden, dass ein **geldwerter Vorteil** und somit **Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit erst bei Ausübung** dieser **Optionen** eintreten kann und nicht schon etwa bei Gewährung der Stock-Options (GZ 2006/13/0136 vom 15.12.2009).

Der VwGH betont also das **Zuflussprinzip** und trägt auch dem Umstand Rechnung, dass zum Zeitpunkt der **Gewährung** kein konkreter Vorteil, sondern viel eher eine **steuerlich unerhebliche Chance** aus den Stock-Options vorliegt und folglich auch eine Quantifizierung des Vorteils schwierig wäre. Aus dem konkreten Fall ergibt sich auch, dass der bei Ausübung eintretende und zu versteuernde Vorteil **aus dem Dienstverhältnis begründet** sein muss – es ist dabei unerheblich, ob die Option durch den Arbeitgeber (direkt) oder durch die Konzernobergesellschaft gewährt wird. Der als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu versteuernde Vorteil aus der Ausübung der Stock-Options berechnet sich aus dem Kurs des Wertpapiers zum Zeitpunkt der Ausübung abzüglich des Ausübungspreises sowie allfälliger Spesen.

Hinzuweisen ist außerdem, dass die **steuerlichen Begünstigungen** im Zusammenhang mit **Stock-Options** durch das Steuerreformgesetz 2009 aufgehoben wurden und nur noch für Stock-Options gelten, die **vor dem 1. April 2009** eingeräumt wurden.

Liebhabelei bei Vermietung von Eigentumswohnungen (sogenannte „kleine Vermietung“)

Sofern bei der Vermietung einer Eigentumswohnung **Verluste** erzielt werden, können diese **grundsätzlich** mit anderen positiven Einkünften (z.B. aus Angestelltentätigkeit, selbständiger oder gewerblicher Tätigkeit) im Jahr der Entstehung **ausgeglichen werden**. Wird jedoch über einen Zeitraum von 20 Jahren kein Gesamtüberschuss erzielt, nimmt die Finanz **„Liebhabelei“** an.

Steuerliche Liebhabelei bedeutet, dass weder positive noch negative Ergebnisse aus der betroffenen Tätigkeit steuerliche Auswirkungen haben, da aus Sicht der Finanz **keine Einkunftsquelle** vorliegt. Der vorgenommene Verlustausgleich sowie die beim Kauf angefallenen Vorsteuern werden rückwirkend nicht anerkannt, sodass es zu Steuernachzahlungen kommen kann. Für die Bauzeit verlängert sich der oben genannte Beobachtungszeitraum um bis zu drei Jahre.

Ein **Gesamtüberschuss aus der Vermietung** von Eigentumswohnungen muss der Finanz mittels **Prognoserechnung** glaubhaft gemacht werden. Hierbei ist von **marktkonformen Mieteinnahmen** mit Indexanpassungen auszugehen. Sonderabschreibungen (10 oder 15 Jahre) dürfen auf eine Normalabschreibung (67 Jahre) umgerechnet werden. In einem jüngst ergangenen Urteil hat der **UFS** (19.2.2010, RV/0342-F/08) nochmals dargelegt, dass **Veräußerungsüberschüsse** aus der Veräußerung der Eigentumswohnung **nicht in die Gesamtüberschussbetrachtung** mit einzubeziehen sind. Dies ergibt sich daraus, dass die Einkünfte aus der Veräußerung (hier § 30 EStG Spekulationseinkünfte) **nicht aus derselben Einkunftsart** bewirkt wurden wie die Vermietung der Eigentumswohnung (§ 28 EStG Vermietung und Verpachtung).

Umsatzsteuerliche Aufteilung von Menüpreisen eines Fast-Food Restaurants

Die umsatzsteuerliche Behandlung einer Lieferung bzw. einer Leistung soll grundsätzlich für jeden (Einzel)Teil getrennt erfolgen. Die Praxis bringt es allerdings mit sich, dass **Leistungen** mitunter **wirtschaftlich** eng **verflochten** sind und nicht vernünftig voneinander abgegrenzt werden können. Häufig muss dann nachgewiesen werden, dass eine Leistung die **Hauptleistung** darstellt und die andere Leistung als untergeordnete **Nebenleistung** das umsatzsteuerliche Schicksal der Hauptleistung teilt. Der VwGH hatte sich in seiner Entscheidung (2008/15/0075 vom 16.12.2009) mit einem ähnlich gelagerten Problem zu befassen – nämlich mit der **Aufteilung des Gesamtentgelts** auf verschiedene Leistungen.

Ausgangspunkt ist die gastronomisch erfolgreiche Kombination von Speisen und Getränk zu einem **Menü**, wodurch der Gesamtpreis (Menüpreis) im Vergleich zu den Einzelverkaufspreisen niedriger ausfällt. Da bei einem **Fast-Food Restaurant** die Speisen sowohl für den Betreiber wie auch für den Kunden im Vordergrund stehen, ist es nicht verwunderlich, dass in einem Menü das **Getränk** gleichsam als **relativ günstige „Draufgabe“** dazugegeben wird. Da umsatzsteuerlich **Speisen** dem **begünstigten Steuersatz** von 10%, Getränke aber dem Normalsteuersatz (20%) zu unterwerfen sind, stellt sich für den VwGH die Frage, wie der **Gesamtpreis** für das **Menü** umsatzsteuerlich zu behandeln ist.

Aus der **EuGH-Rechtsprechung** folgend ergeben sich zwei **Aufteilungsmöglichkeiten** – die Aufteilung nach den **tatsächlichen Kosten** und die Aufteilung nach dem **Marktpreis**. Da der EuGH der Marktpremethode den Vorzug gibt und diese auch nicht komplizierter als die Aufteilung entsprechend der tatsächlichen Kosten ist, ist das Pauschalentgelt (Menüpreis) umsatzsteuerlich **im Verhältnis der Einzelverkaufspreise** aufzuteilen. Der VwGH stützt sich auf diese EuGH-Rechtsprechung. Für das Fast-Food Restaurant ist demnach ausgehend von dem Einzelverkaufspreis durch die sogenannte **„lineare Kürzung“** (die Vergünstigung wird auf die Menübestandteile entsprechend der Einzelverkaufspreise aufgeteilt) jener Menübestandteil (Getränk) zu ermitteln, welcher dem Normalsteuersatz unterliegt und jener (Speisen), der dem ermäßigten Steuersatz (10%) zu unterwerfen ist.

Umsatzsteuerpflicht der Refundierung von Ausbildungskosten

Eine grundlegende Voraussetzung für die Beurteilung ob eine **Leistung umsatzsteuerbar** ist oder nicht, betrifft das Vorliegen eines **Leistungsaustauschs**. Ein Leistungsaustausch setzt eine innere Verknüpfung von Leistung und Gegenleistung bei zwei Beteiligten voraus. Wenn dieser Leistungsaustausch fehlt (z.B. bei echten Schadenersatzleistungen), sind diese nicht steuerbar und unterliegen demnach nicht der Umsatzsteuer.

Der **UFS** hatte nun folgenden Fall zu beurteilen (GZ RV/0807-W/06, 7.12.2009): ein Dienstnehmer kündigte vorzeitig seinen Dienstvertrag. Beim Arbeitgeber waren **Ausbildungskosten** angefallen, welche laut Kollektivvertrag vom Dienstnehmer anteilig refundiert werden mussten. Es stellt sich demnach die Frage, ob diese **Refundierung** der **Umsatzsteuer zu unterwerfen** ist.

Bezüglich der Frage des **Leistungsaustausches** entschied der UFS, dass ein Leistungsaustausch **vorliegt**, da der Arbeitnehmer im Gegenzug für seine Kompensationszahlung eine Leistung vom Arbeitgeber erhalten hätte. Diese **Leistung** besteht in einer **höheren Qualifikation**, welche grundsätzlich auch bei einem anderen Arbeitgeber verwendet werden kann bzw. zumindest geeignet ist, die Arbeitssuche zu erleichtern. Ein echter, nicht steuerbarer Schadenersatz kann also nicht angenommen werden, selbst dann nicht, wenn das erworbene Wissen z.B. durch einen

Branchenwechsel für den Arbeitnehmer nutzlos würde. Die **Kompensationszahlungen** stellen somit **umsatzsteuerbaren Leistungsaustausch** dar und **unterliegen** daher der **Umsatzsteuer**. Für den ausgeschiedenen Dienstnehmer erhöht sich also die Rückzahlung von Ausbildungskosten um den Betrag der Umsatzsteuer.

Impressum: Medieninhaber, Herausgeber und Verleger: Klienten-Info, Klier, Krenn & Partner KG, Redaktion: 1090 Wien, Rotenlöwengasse 19/12-14. Richtung: unpolitische, unabhängige Monatsschrift, die sich mit dem Wirtschafts- und Steuerrecht beschäftigt und speziell für Klienten von Steuerberatungskanzleien bestimmt ist. Die veröffentlichten Beiträge sind urheberrechtlich geschützt und ohne Gewähr. © www.klienten-info.at