

WD Wirtschaftsprüfung

Ausgabe 03/2022

Inhaltsverzeichnis

- Lohnsteuerrichtlinien-Wartungserlass 2021 - ausgewählte Highlights
- Kurz-Info: Corona-Kurzarbeit läuft mit Ende März 2022 aus
- OGH zu Mietzinsbefreiung und Fixkostenzuschuss
- Kosten für noch nicht zugelassene Heilbehandlung als außergewöhnliche Belastung
- Sozialversicherungsrechtliche Konsequenzen bei Gewinnausschüttungen an Gesellschafter-Geschäftsführer – Update

Lohnsteuerrichtlinien-Wartungserlass 2021 - ausgewählte Highlights

Im Rahmen des **Lohnsteuerrichtlinien-Wartungserlasses 2021** wurden Ende Dezember 2021 laufende Änderungen sowie neue Gesetze in die **Lohnsteuerrichtlinien 2002** eingearbeitet. Erwartungsgemäß sind dabei die Themen **Homeoffice** und **Öffi-Ticket** (siehe dazu auch den Beitrag in der KI 02/22) weitreichend vertreten. Nachfolgend werden **ausgewählte**, für Arbeitnehmer und Arbeitgeber **relevante Punkte**, überblicksartig dargestellt.

Überlassen von Jahreskarten bzw. Jahresnetzkarten für Privatfahrten (Öffi-Ticket)

Eine vom Arbeitgeber dem Arbeitnehmer zur Verfügung gestellte **Jahresnetzkarte** (z.B. Klimaticket), die auch für **Privatfahrten** verwendet werden kann, stellt dann **keinen steuerpflichtigen Sachbezug** im Sinne eines Vorteils aus dem Dienstverhältnis dar, wenn es sich um ein **nicht-steuerbares Öffi-Ticket** handelt. Dies ist erfüllt, sofern die Karte zumindest am **Wohn- oder Arbeitsort des Arbeitnehmers gültig** ist. Wichtig ist ebenso, dass das Ticket **ab 1. Juli 2021 gekauft** oder **verlängert** wurde. Die Begünstigung für das Öffi-Ticket kommt übrigens unabhängig davon zur Anwendung, wer das Ticket kauft. Das Öffi-Ticket darf grundsätzlich auch **übertragbar** oder eine Familienkarte sein. Mit der Übertragbarkeit oder der Familienkarte verbundene Zusatzkosten sind allerdings nicht von der Begünstigung umfasst. Bei **Beendigung des Dienstverhältnisses** liegt grundsätzlich für den Gültigkeitszeitraum des Öffi-Tickets nach Beendigung des Dienstverhältnisses anteilig ein **steuerpflichtiger Sachbezug** vor. Unterbrechungen eines arbeitsrechtlich weiterhin aufrechten Arbeitsverhältnisses, wie im Falle der **Karenzierung** oder während der Ausübung des Präsenzdiensts, sind **nicht steuerschädlich** für das gewährte Öffi-Ticket.

Übernommene Geldstrafen (Strafvorschreibung direkt an den Arbeitgeber)

Wenn der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer **Geldstrafen ersetzt**, welche über den Arbeitnehmer wegen in Ausübung des Dienstes begangener **Verwaltungsübertretungen** (Verkehrsstrafen) verhängt wurden, liegt ein **steuerpflichtiger Sachbezug** vor. Dies ist allerdings dann **nicht der Fall**, wenn der **Arbeitgeber nachweisen** oder glaubhaft machen kann, dass die **Verkehrsstrafen über den Arbeitgeber verhängt** und von diesem bezahlt wurden. Bei dieser **direkten Strafvorschreibung** an den Arbeitgeber handelt es sich nicht um eine über den Arbeitnehmer verhängte Geldstrafe, welche vom Arbeitgeber ersetzt wird. Folglich kann es auch nicht zu einem steuerpflichtigen Sachbezug kommen.

Pendlerpauschale bei Öffi-Ticket

Die umfangreichen Neuerungen i.Z.m. dem Öffi-Ticket haben auch Auswirkungen auf die Geltendmachung des Pendlerpauschales. So steht das **Pendlerpauschale nicht zu**, wenn ein **Arbeitnehmer überwiegend** (also für mehr als die Hälfte der Arbeitstage im Lohnzahlungszeitraum) **auf Kosten des Arbeitgebers** durch Zahlung bzw. Zurverfügungstellung des Öffi-Tickets **zwischen Wohnung und Arbeitsstätte befördert wird**. Auf eine allfällige vom Öffi-Ticket nicht umfasste Wegstrecke kann das Pendlerpauschale jedoch geltend gemacht werden, wobei die Höhe des Pendlerpauschales mit dem fiktiven Pendlerpauschale für die Gesamtstrecke begrenzt ist. **Kostenbeiträge des Arbeitnehmers zum Öffi-Ticket** sind **grundsätzlich** dem Anteil der Privatnutzung des Öffi-Tickets zuzuordnen und daher **nicht als Werbungskosten** abzugsfähig, es sei denn das Öffi-Ticket stellt eine Streckenkarte zwischen Wohnung und Arbeitsstätte dar. In einer solchen Konstellation ist der **Kostenbeitrag des Arbeitnehmers** bis maximal zur Höhe des im konkreten Fall in Frage kommenden Pendlerpauschales als **Werbungskosten** abzugsfähig - ein **Pendlereuro** steht nicht zu.

Digitale Arbeitsmittel als Werbungskosten

Ausgaben für digitale Arbeitsmittel wie z.B. Drucker, Laptop, Router etc. zur Verwendung auf einem **in der Wohnung eingerichteten Arbeitsplatz** können als **Werbungskosten** steuerlich abgesetzt werden. Sie sind jedoch um das **Homeoffice-Pauschale** (vom Arbeitgeber als nicht steuerbar gewährt bzw. vom Arbeitnehmer als Differenzwerbungskosten in Anspruch genommen - siehe dazu auch KI 05/21) zu **kürzen**.

Alternativen zum Fahrtenbuch

Neben dem "klassischen" Fahrtenbuch können auch Belege und Unterlagen sowie **elektronische Aufzeichnungen** zur **Nachweisführung** geeignet sein. Voraussetzung dafür ist, dass **für jede** einzelne **Fahrt** zumindest **Datum, Dauer, Ziel und Zweck** aufgezeichnet werden können. Sollen diese Nachweise auch zur Inanspruchnahme von **steuerfreien Taggeldern** dienen, müssen auch Beginn und Ende der Fahrt (Uhrzeit) aufgezeichnet werden.

Kurz-Info: Corona-Kurzarbeit läuft mit Ende März 2022 aus

Aufgrund der **Erholung des heimischen Arbeitsmarktes** läuft die **Corona-Kurzarbeit** für besonders betroffene Betriebe mit **Ende März 2022 aus**. Für solche Unternehmen war sogar ein **100-prozentiger Kostenersatz** möglich. Die **Maximaldauer** der Inanspruchnahme der **regulären Kurzarbeit** wird um **zwei Monate verlängert** (von 24 auf 26 Monate).

Demnach können Betriebe, welche **seit Beginn** der COVID-19-Krise die **Corona-Kurzarbeit in Anspruch genommen** haben, bis Ende Mai in die reguläre Kurzarbeit wechseln - diese ist mit Ende Juni 2022 befristet. Die Verlängerung um zwei Monate soll zu **Planungssicherheit** beitragen, da viele Betriebe (z.B. aus den Bereichen Nachtgastronomie, Veranstaltungen, Flugverkehr und Stadthotellerie) aufgrund der Delta- und Omikron-Welle nicht so rasch wie geplant endgültig aus der Kurzarbeit aussteigen können. Die **reguläre Kurzarbeit** sieht einen **Abschlag von 15 %** im Vergleich zur Corona-Kurzarbeit vor. Unabhängig davon, ob Corona-Kurzarbeit oder reguläre Kurzarbeit in Anspruch genommen wird, erhalten die **Arbeitnehmer** während der Kurzarbeit jeweils **80 bis 90 %** ihres Gehalts.

OGH zu Mietzinsbefreiung und Fixkostenzuschuss

Die COVID-19-Krise hat neben betriebswirtschaftlichen Herausforderungen auch zu brisanten **juristischen Fragen** geführt. Der **Oberste Gerichtshof** (OGH) hatte sich (GZ 3 Ob 78/21y vom 21.10.2021) etwa mit einem Fall auseinanderzusetzen, in dem strittig war, ob eine **Mietzinsbefreiung während des Lockdowns** vorliegt und ob der Bezug eines **Fixkostenzuschusses** dabei eine Rolle spielen kann. Ausgangspunkt war, dass die Betreiberin eines **Sonnenstudios** innerhalb eines Einkaufszentrums **während des behördlichen Lockdowns** (sie fiel unter das Betretungsverbot i.Z.m. der Erbringung körpernaher Dienstleistungen) für einzelne Monate **keinen Mietzins bezahlte**. Gleichzeitig bezog sie - auch für die Monate, in denen sie die Miete schuldig blieb - Corona-Förderungen in Form des **Fixkostenzuschusses** bzw. des Umsatzersatzes.

Im konkreten Fall stellen sich also die Fragen, ob die **Aussetzung der Mietzinszahlung** durch den **Lockdown** gerechtfertigt werden kann und ob nicht etwa der erhaltene **Fixkostenzuschuss** an den **Vermieter weitergegeben** werden muss, um den ausständigen Mietzins zu begleichen. Einleitend für die Klärung ist, dass die **COVID-19-Pandemie** als **Seuche** (i.S.d. § 1104 ABGB) zu werten ist. Darunter versteht man ein elementares Ereignis, das vom Menschen nicht beherrschbar ist, sodass für dessen Folgen im Allgemeinen von niemandem Ersatz erwartet werden kann. Auch durch die COVID-19-Pandemie ist ein größerer Personenkreis auf eine Weise betroffen, die durch eine gesetzliche Regelung über Ersatzansprüche **nicht ausgeglichen** werden kann.

Für die Betreiberin des Sonnenstudios ist wesentlich, dass es für die **Unbenutzbarkeit** des **Mietgegenstands** auf die **Erfüllung des vertraglichen Geschäftszweckes** ankommt. Wenn der **Kundenbereich** eines gemieteten Geschäftslokals **nicht von den Kunden betreten werden darf**, so kann der **bestimmungsgemäße Geschäftszweck nicht erfüllt** werden. Daran ändert auch nichts, dass während der Lockdowns andere Geschäfte innerhalb des Einkaufszentrums (z.B. Apotheken oder Lebensmittelgeschäfte) geöffnet hatten. Dem **OGH** folgend war die **Betreiberin während** eines pandemiebedingten verordneten **Lockdowns** und dem Betretungsverbot für das Sonnenstudio von der **Pflicht zur Mietzinszahlung befreit**. Ein etwaiger vertraglicher Verzicht auf das gesetzliche Mietzinsminderungsrecht lag auch nicht vor.

Die Intention des **Fixkostenzuschusses** liegt in der **Erhaltung der Zahlungsfähigkeit** und der **Überbrückung von Liquiditätsschwierigkeiten** von Unternehmen i.Z.m. der Ausbreitung von COVID-19 und der dadurch verursachten wirtschaftlichen Auswirkungen. Eine **Voraussetzung** für die Inanspruchnahme ist, dass das Unternehmen zumutbare Maßnahmen gesetzt haben muss, um die durch den Fixkostenzuschuss zu **deckenden Fixkosten zu reduzieren**. Der **OGH** sieht jedoch **keine Verpflichtung** für den Mieter, die staatliche Unterstützung in Form des **Fixkostenzuschusses** an den **Vermieter herauszugeben** - der Fixkostenzuschuss dient also nicht dazu, den gesetzlichen Mietzinsausfall des Vermieters wettzumachen. Die Betreiberin des Sonnenstudios ist überdies ihrer **Schadensminderungspflicht** i.Z.m. dem **Fixkostenzuschuss** gerade dadurch nachgekommen, dass sie die ihr zustehende Mietzinsminderung geltend gemacht hat.

Kosten für noch nicht zugelassene Heilbehandlung als außergewöhnliche Belastung

Die Kosten für eine **außergewöhnliche Belastung** können steuerlich geltend gemacht werden, wenn die Belastung **außergewöhnlich** ist, **zwangsläufig** erwächst und die **wirtschaftliche Leistungsfähigkeit maßgeblich** beeinträchtigt. Die Berücksichtigung außergewöhnlicher Belastungen ist Folge des Leistungsfähigkeits- bzw. **subjektiven Nettoprinzips**. Demnach müssen einem Steuerpflichtigen jene Beträge von der Bemessungsgrundlage abgezogen werden können, welche er für seine eigene oder für die Existenz seiner Familie aufwenden muss und welche demnach nicht zur Steuerzahlung zur Verfügung stehen.

Im Zusammenhang mit **Krankheitskosten** ist etwa das Merkmal der **Zwangsläufigkeit** erfüllt, wenn aus tatsächlichen (Krankheits)Gründen eine **ärztliche Behandlung notwendig** ist und sich somit der Steuerpflichtige der Belastung aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. Anders ausgedrückt, ergibt sich die **Zwangsläufigkeit** der Krankheitskosten aus der **Tatsache der Krankheit**. Dies bedeutet, dass krankheitsbedingte Maßnahmen wie Arzt- und Krankenhaus honorare ärztlich verordnete **Medikamente**, Behandlungsbeiträge, Rezeptgebühren usw. regelmäßig **zwangsläufig** sind, soweit sie der **Heilung dienen** oder den Zweck verfolgen, die Krankheit erträglicher zu machen. Für die steuerliche Anerkennung der Kosten ist dabei auch das **Recht auf freie Arztwahl** im Rahmen der Krankenbehandlung zu beachten und es können auch höhere Aufwendungen als jene von der Sozialversicherung finanzierte als zwangsläufig zu beurteilen sein, sofern triftige medizinische Gründe vorliegen.

Der **VwGH** hatte sich unlängst (GZ Ro 2020/15/00010 vom 15.12.2021) mit einem Fall auseinanderzusetzen, in dem die Kosten für die **Operation eines Prostatakarzinoms** mittels der "**NanoKnife-Methode**" als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht werden sollten. Diese Behandlungsmethode wurde mitunter aufgrund der **Hoffnung auf geringere Nebenwirkungen** ausgewählt. Nach Ansicht des **Finanzamts** konnte die **medizinische Notwendigkeit** dieser Operation **nicht nachgewiesen** werden, weshalb es an der **Zwangsläufigkeit** als Voraussetzung für die außergewöhnliche Belastung **fehlte**. Begründet wurde dies damit, dass das oben angesprochene **Operationsverfahren** noch in der **Erprobungsphase** stünde und noch **nicht ausgereift** sei. Das **BFG verneinte** ebenso die Geltendmachung als **außergewöhnliche Belastung** und sah kein Vorliegen triftiger medizinischer Gründe für die Inanspruchnahme dieser (damals) in Österreich noch nicht zugelassenen Heilbehandlung. Die **fehlende medizinische Notwendigkeit** ergebe sich auch aus der **fehlenden Kostenübernahme** bzw. -beteiligung durch die **gesetzliche Krankenversicherung**.

Der **VwGH** betonte in seiner Entscheidung, dass einer in einem öffentlichen Krankenhaus (konkret in Deutschland) von **zugelassenen Ärzten vorgenommenen Operation** nicht deshalb die Zwangsläufigkeit abgesprochen werden kann, weil sich die Operationsmethode (in Österreich) erst im **Erprobungsstadium** befindet. Überdies spricht der vom BFG ins Treffen geführte Umstand, dass die Krankenkasse die Kosten einer in Erprobung befindlichen schulmedizinischen Behandlung nicht übernimmt, nicht gegen die Zwangsläufigkeit. Außerdem können auch die Aussichten auf **geringere Nebenwirkungen triftige Gründe** für eine bestimmte Behandlungsmethode darstellen. Im Endeffekt konnten die **Kosten für die Operation** daher als **außergewöhnliche Belastung** steuerlich geltend gemacht werden. Dem VwGH folgend ist allerdings keine außergewöhnliche Belastung möglich, wenn dargelegt werden kann, dass die gewählte, alternative Operationsmethode (Heilbehandlung) **weniger erfolgsversprechende Ergebnisse** liefert als bisher übliche Operationsmethoden.

Sozialversicherungsrechtliche Konsequenzen bei Gewinnausschüttungen an Gesellschafter-Geschäftsführer - Update

Gewinnausschüttungen an Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH unterliegen immer schon der **Beitragspflicht nach GSVG** (§ 25 Abs. 1 GSVG), **sofern nicht** bereits aufgrund der Tätigkeit eine **ASVG-Pflichtversicherung** gegeben ist. Praktisch **nicht betroffen** sind jene Gesellschafter-Geschäftsführer, die schon mit ihren **laufenden Bezügen** die **Höchstbeitragsgrundlage** zur Sozialversicherung **überschreiten**. Wie zuletzt in der KI 05/20 berichtet, gab es seitens der Sozialversicherung der Selbständigen (SVS) Probleme in der Informationsbeschaffung. Grundsätzlich müssen nämlich **seit Jänner 2016** solche **Gewinnausschüttungen** an GSVG-pflichtige Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH **verpflichtend** bei der **KESt-Anmeldung angegeben** werden. Mittels Verordnung aus Februar 2020 sind konkret **folgende Daten** aus der KESt-Anmeldung **der SVS elektronisch** zur Verfügung zu stellen:

- Name und Sozialversicherungsnummer des GSVG-pflichtigen Gesellschafter-Geschäftsführers,
- Bruttobetrag der Gewinnausschüttung.

Aufgrund **technischer Schwierigkeiten** konnte die **Übermittlung der Daten** erst **Ende 2021 tatsächlich durchgeführt** werden, wodurch die SVS nunmehr faktisch in der Lage ist, für zugeflossene Gewinnausschüttungen (rückwirkend seit 1.1.2019) die entsprechenden **Sozialversicherungsbeträge** den Gesellschafter-Geschäftsführern **vorzuschreiben**. Dabei ist zu beachten, dass die Finanzbehörden die Ausschüttungsdaten grundsätzlich nur dann übermitteln, wenn und sobald eine **Veranlagung zur Einkommensteuer** mit Einkünften aus selbständiger Arbeit und/oder aus Gewerbebetrieb erfolgt. Ansonsten werden derzeit **keine Ausschüttungsdaten** an die SVS übermittelt.

Mittels **Information vom 21.1.2022** hat die **SVS** weitere interessante **Ansichten** zu dieser schier unendlichen Geschichte bekanntgegeben. Demnach ist beispielsweise bei Vorliegen einer **Pflichtversicherung** nach § 2 Abs. 1 Z 3 GSVG bzw. § 2 Abs. 2 FSVG als Gesellschafter-Geschäftsführer die **Gewinnausschüttung** (Bruttobetrag, d.h. Einkünfte aus der Ausschüttung vor Abzug der KESt) **immer beitragspflichtig**, selbst wenn der **Gesellschafter-Geschäftsführer keine Tätigkeitsvergütung** (in Form selbständiger oder nichtselbständiger Einkünfte) **erhält**. Anders sieht es bei so genannten "**neuen Selbständigen**" aus. Gewinnausschüttungen können hierbei - der Information der SVS folgend - in einem ersten Schritt keine Pflichtversicherung nach GSVG begründen, da hierfür Einkünfte gem. § 22 oder § 23 EStG vorausgesetzt werden. Möglich ist jedoch,

dass ein Gesellschafter-Geschäftsführer mit **geringfügiger Tätigkeitsvergütung in die Pflichtversicherung hineinwächst**, weil die Summe aus der (geringfügigen) Tätigkeitsvergütung und der Gewinnausschüttung die **Versicherungsgrenze übersteigt**.

Nachgemeldete Gewinnausschüttungen können eine bereits endgültig festgestellte **Beitragsgrundlage erhöhen**, wobei die Vorschreibung der Beitragsdifferenz im Rahmen der vier Quartalsvorschreibungen des Folgejahres erfolgt. Etwas anderes gilt im Zusammenhang mit **Pensionen**. Der sogenannten "**Versteinerung**" folgend, führen nach dem Pensionsstichtag festgestellte Gewinnausschüttungen zu **keiner Änderung der Beitragsgrundlage**.

Andere mögliche Auswirkungen auf und **Besonderheiten bei Pensionen** erfordern oftmals eine **Beurteilung des Einzelfalls**. So ist laut SVS nicht auszuschließen, dass aufgrund der Berücksichtigung der Gewinnausschüttungen **rückwirkend ein Hineinwachsen in die Pflichtversicherung** bei "**neuen Selbständigen**" (Pflichtversicherung in der Kranken- und Pensionsversicherung) erfolgt. Ebenso kann eine **Gewinnausschüttung** für sich ein **pensionsschädliches Erwerbseinkommen** darstellen und mitunter die **Rückforderung von Pensionsleistungen** nach sich ziehen. Schließlich führt entsprechend der Info der SVS die Erhöhung der Beiträge bei erwerbstätigen Regelpensionisten zu einer **Anpassung der "besonderen Höherversicherung"**. Dabei handelt es sich um eine gesonderte, auf Basis versicherungsmathematischer Faktoren ermittelte Zusatzleistung zur Regelpension.