



## Klienten-Info 08/2019

### Inhaltsverzeichnis

- Krankenrücktransport mit Flugambulanz als außergewöhnliche Belastung
- Liebhaberei bei der großen und kleinen Vermietung
- Umsatzsteuerfreie Sonderklassegebühren eines Arztes
- Unbeschränkte Steuerpflicht für Hauptwohnsitzbefreiung

### Krankenrücktransport mit Flugambulanz als außergewöhnliche Belastung

Unfälle während des Urlaubs sind oftmals doppelt tragisch - sie unterbrechen bzw. beenden die manchmal schönste Zeit des Jahres und können, gerade wenn sie im Ausland passieren, zu **unerwartet hohen Kosten** führen. So hatte sich das BFG (GZ RV/7104693/2016 vom 10.7.2018) mit den Konsequenzen eines **Motorradunfalls in Italien** auseinanderzusetzen. Im Detail fielen für den **Rücktransport** mit der **Flugrettung** von Italien nach Österreich **8.400 €** an, welche von der **Schwägerin** des Unfallopfers **bezahlt** wurden. Nach vollständiger Genesung wollte der Motorradfahrer die **Kosten** für den Krankenrücktransport und insbesondere die **Flugambulanzkosten** steuerlich als **außergewöhnliche Belastung** geltend machen.

Kosten können steuerlich als außergewöhnliche Belastung abgesetzt werden, wenn die Kriterien der **Außergewöhnlichkeit**, der **Zwangsläufigkeit** und der **wesentlichen Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit** erfüllt sind. Überdies darf die Belastung nicht bereits Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben darstellen. Das **Finanzamt verwehrt** jedoch die **steuerliche Anerkennung** mit dem Hinweis, dass die Kosten für die Flugambulanz nicht selbst von dem Motorradfahrer getragen worden sind, sondern von seiner Schwägerin. Sein Hinweis, er habe die **8.400 €** seiner Schwägerin **in bar zurückgezahlt**, wurde **mangels** eindeutigen **Nachweises** und mit dem Hinweis, dass eine solche **Vorgehensweise nicht üblich** sei, abgetan.

Das **BFG** berücksichtigte in seiner Entscheidung auch den **körperlichen und seelischen Ausnahmestand**, welcher mit einem solchen **Unfall** einhergehen kann. Das Vorstrecken der Kosten durch die Schwägerin zeigt auch, dass sie als einzige handlungsfähig war - im Gegensatz zu dem Verunfallten selbst, der sich im künstlichen Tiefschlaf befand, wie auch zu den geschockten anderen Familienangehörigen. Die **Rückzahlung** des Betrags **in bar** sei dem BFG folgend

**glaubwürdig** und wird nicht zuletzt mit dem Hinweis auf die **aktuell niedrigen Bankzinsen** untermauert - es sei also durchaus üblich, dass ein **größerer Betrag** für eine Hausrenovierung bzw. für Reparaturen angespart und in **Barmitteln** abseits des Bankkontos **aufbewahrt** werde. Außerdem spricht für die tatsächliche Kostentragung der Umstand, dass die Schwägerin einen Betrag in Höhe des geborgten/zurückgezahlten Betrags zeitnah auf ihr Sparbuch eingezahlt hat.

Durch eine **Krankheit hervorgerufene Kosten**, das gilt auch für Kosten für Krankenrücktransporte nach einem Unfall, sofern dieser **nicht vorsätzlich** oder grob fahrlässig herbeigeführt wurde, sind **außergewöhnlich**, erwachsen **zwangsläufig** und **beeinträchtigen** die **wirtschaftliche Leistungsfähigkeit**, da sie den **Selbstbehalt übersteigen**. Folglich können (auch) die **Kosten** für den Rücktransport mit der **Flugambulanz** - nach Berücksichtigung etwaiger Versicherungsentschädigungen - steuerlich als **außergewöhnliche Belastung** geltend gemacht werden. Selbst wenn es in dem konkreten Fall für den Motorradfahrer auch steuerlich noch einmal gut gegangen ist, **empfiehlt** es sich trotzdem, **Zahlungen** bzw. Rückzahlungen **gut zu dokumentieren**. Bei **Barzahlungen** sollte ebenfalls ein **Beleg** angefertigt werden, der als Nachweis geeignet ist.

## **Liebhabelei bei der großen und kleinen Vermietung**

Wird eine Tätigkeit als **steuerliche „Liebhabelei“** eingestuft, so dürfen daraus resultierende **Verluste nicht** mit anderen Einkünften **ausgeglichen** werden bzw. **nicht** in Folgejahre **vorgetragen** werden. So können etwa **Verluste** aus der **Vermietung und Verpachtung nicht** mit positiven steuerlichen Einkünften wie z.B. **Gehaltseinkünften ausgeglichen** werden und dadurch **Steuern gespart** werden. Andererseits sind **zufälligerweise resultierende Gewinne nicht steuerpflichtig**. Von **Liebhabelei** ist gemeinhin auszugehen, wenn eine Tätigkeit mittel- bis langfristig **keinen positiven Gesamterfolg** erwarten lässt.

Im Rahmen der **Vermietung und Verpachtung** muss grundsätzlich zwischen der „**großen Vermietung**“ und der „**kleinen Vermietung**“ unterschieden werden. Beide beinhalten unterschiedliche Anforderungen wie z.B. verschieden lange Betrachtungszeiträume. Noch **vor** der eigentlichen **Liebhabeleithematik** wird die **Abzugsfähigkeit von Werbungskostenüberschüssen** bei der Überlassung von Immobilien in einigen Situationen kritisch gesehen und kann zur **steuerlichen Negierung von Werbungskostenüberschüssen** führen. Dies droht etwa bei mangelnder Vermietungsabsicht, bei **fremdunüblichen Vertragsgestaltungen** gegenüber Nahestehenden, bei Wohnraumversorgung für nahe Angehörige in Erfüllung einer Unterhaltspflicht oder auch bei der Nutzung zu eigenen Wohnzwecken (z.B. bei der gemeinsamen Ehwohnung).

Die **große Vermietung** i.S.d. Liebhabelei stellt die **entgeltliche Gebäudeüberlassung** dar, welche nicht mit der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten zusammenhängt (typischerweise die erwerbswirtschaftliche **Vermietung von Geschäfts- und Büroobjekten**). Bei der großen Vermietung wird **grundsätzlich** eine steuerlich relevante **Einkunftsquelle** angenommen - dennoch gibt es **keinen** (geschützten) **Anlaufzeitraum**, innerhalb dessen jedenfalls von einer Einkunftsquelle ausgegangen werden kann. Generell kommt es darauf an, ob die **Betätigung** in der konkret gewählten **Bewirtschaftungsart geeignet** ist, innerhalb des absehbaren Zeitraums einen **Gesamtgewinn** (Gesamt-Einnahmenüberschuss) zu **erwirtschaften**. Bei der **großen Vermietung** beträgt dieser Zeitraum **25 Jahre** ab Beginn der entgeltlichen Überlassung bzw. **maximal 28 Jahre** ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben). Hierbei kommt eine stichtagsbezogene Betrachtung zur Anwendung.

Die sogenannte **kleine Vermietung** umfasst beispielsweise die **Vermietung von** Ein- und Zweifamilienhäusern, **Ferienhäusern**, Bungalows, **Eigentumswohnungen** (unabhängig von der Anzahl der in einem Gebäude gelegenen Eigentumswohnungen), einzelnen Appartements etc. Bei der kleinen Vermietung ist verstärkt auf die **bloße Eignung** für die **private bzw. familiäre Nutzung** abzustellen. Unterschied zur großen Vermietung ist, dass hierbei **im Falle von Verlusten grundsätzlich von Liebhaberei auszugehen** ist. Es besteht jedoch die Möglichkeit, die Liebhabereivermutung zu widerlegen. Als **Zeitraum** für die **Erzielung eines Totalüberschusses** bei der kleinen Vermietung gelten **20 Jahre** ab Beginn der entgeltlichen Überlassung bzw. **höchstens 23 Jahre** ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) - es gilt ebenso eine **stichtagsbezogene Betrachtung**.

Mittels einer **Prognoserechnung** kann Liebhaberei entkräftet werden, da **nachgewiesen** wird, dass innerhalb eines absehbaren Zeitraums eine **Einkunftsquelle** vorliegt. Neben den in den **Liebhabereirichtlinien** genannten Elementen (z.B. sind Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen, wie etwa Rationalisierungsmaßnahmen, zu berücksichtigen) stellen sich folgende **Anforderungen** an eine **plausible Prognoserechnung**: Einbeziehung aller Jahre der Betätigung; Einbeziehung von **Reparaturen** und **Instandsetzungsaufwendungen** nach einem angemessenen (nicht willkürlich verschiebbaren) Zeitraum; Ansatz **realistischer Mietzinssteigerungen**; Berücksichtigung des **Mietausfallsrisikos**; Ansatz realistischer Fremdkapitalzinsen und Fremdwährungsrisiken sowie Orientierung an tatsächlichen Verhältnissen. Für die **große Vermietung** gelten diese Anforderungen genauso - allerdings gibt es einnahmenseitig eine **Besonderheit** bei **gesetzlich beschränkten Mietzinsen** i.S.d. MRG. Im Rahmen der Prognoserechnung müssen **beschränkte Mietzinse durch marktübliche Mieten** ersetzt werden. Grundsätzlich entscheidet über den **Erfolg** der **Prognoserechnung, ob und wann** die **Verluste** durch **spätere Überschüsse ausgeglichen** werden können. **Nicht berücksichtigt** werden dürfen im Rahmen der Prognoserechnung jedoch die **Erlöse aus der Veräußerung des Mietobjekts**.

Wird eine Vermietung **zunächst** als **Einkunftsquelle** eingestuft, bleiben jedoch die Jahresergebnisse hinter der Prognose zurück, so ist zu prüfen, ob der ursprünglich absehbare Zeitraum eingehalten werden kann. Wird die **Prognose** allein aufgrund von „**Unwägbarkeiten**“ wie z.B. höhere Gewalt/Naturkatastrophen oder eine nicht erkennbare Insolvenz von Mietern verfehlt, spricht dies **gegen Liebhaberei** (zum oftmals schmalen Grat zwischen Unwägbarkeit und betätigungstypischem Risiko siehe jedoch Klienten-Info 08/18).

## **Umsatzsteuerfreie Sonderklassegebühren eines Arztes**

**Ärzte** erzielen mit ihrer Tätigkeit **Einkünfte aus selbständiger Arbeit**, welche in der **Umsatzsteuer unecht befreit** sind, weshalb auch ein **Vorsteuerabzug nicht möglich** ist. Diese Befreiung gilt jedoch nur für **Umsätze**, die in **direktem Zusammenhang** mit einer **Heilbehandlung** stehen. Die **Umsatzsteuerbefreiung** gilt nicht nur für selbständige Ärzte, sondern kann auch in gewissen Fällen von **in Krankenanstalten angestellten Ärzten** in Anspruch genommen werden. § 2 Abs. 6 UStG stellt nämlich umsatzsteuerlich einen in einer Krankenanstalt angestellten Arzt einem Unternehmer gleich, wenn er im Rahmen des Dienstverhältnisses ärztliche Tätigkeiten ausübt, die im Sinne des Gesetzes zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit gezählt werden. Somit sind z.B. Sonderklassegebühren, auch wenn sie von den Krankenanstalten eingehoben werden, für den **behandelnden Arzt und den Patienten umsatzsteuerfrei**, da sie im Namen und auf Rechnung des Arztes erfolgen. Eine **(Privat)Krankenanstalt** erzielt hingegen Einkünfte aus einem Gewerbebetrieb

und die **Umsätze** unterliegen dem **begünstigten (Umsatz)Steuersatz von 10%** - ein Vorsteuerabzug ist möglich.

Vor den **VwGH** kam nun ein Fall (GZ Ro 2017/15/0029 vom 31.1.2019), in dem ein **Privatkrankenhaus** Leistungen an Privatpatienten erbrachte, die im Rahmen einer Rehabilitation bzw. eines stationären Aufenthaltes ausgeführt wurden. Diese Leistungen wurden der **Zusatzversicherung der Patienten** in Rechnung gestellt, wobei einerseits ein **10%iger Umsatzsteuersatz** weiterverrechnet und andererseits ein **Teil dieser Leistungen umsatzsteuerfrei** gestellt wurde. Begründet wurde dies damit, dass ein „**Arztanteil**“ in der Gesamtleistung enthalten wäre, der **umsatzsteuerfrei** sei. Im Gegenzug wurde von der Krankenanstalt **an den Arzt ein Pauschale für diese ärztlichen Leistungen** bezahlt, wobei die an die Versicherungsunternehmen als steuerfreie Ärztehonorare verrechneten Beträge nicht mit denen an die Ärzte überrechneten Honorare übereinstimmten. **Strittig** war nun, ob die den gegenständlichen **Sonderklassegebührenezahlungen** zu Grunde liegenden **ärztlichen Leistungen der Krankenanstalt oder dem behandelnden Arzt zuzurechnen** sind.

Der **VwGH** blieb im Wesentlichen bei seiner bisherigen Rechtsprechung. Er führte aus, dass bei einem **direkten Leistungsaustausch** zwischen Arzt und Patient und sofern die **Krankenanstalt in fremdem Namen und auf Rechnung des Arztes** Leistungen weiterverrechnet, eine **umsatzsteuerbefreite Tätigkeit aus** ärztlicher Tätigkeit vorliegen kann. Wird hingegen vom Krankenhausträger ein **Arztanteil verrechnet**, der dann als solcher gar nicht an den Arzt weitergeleitet wird, sondern nur mit einem **jährlichen Pauschale abgegolten** wird, kann **nicht** von einem im Namen des Arztes eingehobenen **gesonderten Entgelt** gesprochen werden. Der Name des Arztes auf der Rechnung dient hier **lediglich als Zusatzinformation** und bedeutet nicht per se, dass die Rechnung auch tatsächlich im Namen und auf Rechnung des Arztes erfolgt ist. **Im Ergebnis** ist also eine **Aufteilung** der Abrechnung in einen **umsatzsteuerfreien** und einen **steuerpflichtigen Teil** laut VwGH **zulässig**. Entgegen der Meinung der Vorinstanzen ist **nicht der gesamte „Arztanteil“ der Umsatzsteuer** zu unterwerfen.

## **Unbeschränkte Steuerpflicht für Hauptwohnsitzbefreiung**

Die **Hauptwohnsitzbefreiung** ermöglicht die **Befreiung von der Immobilienertragsteuer** und somit die steuerliche Freistellung des Veräußerungserlöses aus Eigenheimen bzw. Eigentumswohnungen samt Grund und Boden. Dafür muss der **Hauptwohnsitz aufgegeben** werden und das Eigenheim entweder für **mindestens zwei Jahre durchgehend** oder **innerhalb** der letzten **zehn Jahre** mindestens **fünf Jahre durchgehend** als Hauptwohnsitz gedient haben. Das **BFG** hatte sich (GZ RV/7105501/2016 vom 16.5.2018) mit einem Fall auseinanderzusetzen, in dem mit Hinweis auf die durchgehende fünfjährige Nutzung als Hauptwohnsitz die Befreiung von der Immobilienertragsteuer zur Anwendung kommen sollte.

Im Detail wollte ein **leitender Beamter einer internationalen Organisation** mit Sitz in Wien, der nach seiner mehrjährigen Tätigkeit in Österreich mit seiner Familie nach Australien übersiedelte, besagte Steuerbefreiung geltend machen. Wenngleich die **fünfjährige Nutzung der Wohnung** in Österreich **unbestritten** war, **verneinte** das **Finanzamt die Befreiung** mit Hinweis auf die **besondere steuerliche Situation** des leitenden Beamten und nigerianischen Staatsbürgers. Leitende Beamte mit einer „**roten Legitimationskarte**“ genießen in Österreich - wie auch z.B. **Diplomaten** - besondere **Privilegien und Immunitäten**. Aus **steuerlicher** Sicht gelten **Sonderregelungen** ("Wiener Übereinkommen über diplomatische Beziehungen"), sodass diese Personen, welche **weder österreichische Staatsbürger noch** in Österreich **ständig ansässig** sind, nur mit ihren inländischen

Einkünften gem. § 98 EStG (d.h. im Rahmen der **beschränkten Steuerpflicht**) **steuerpflichtig** sind. Darüber hinaus sieht Österreich eine **Befreiung der Dienstbezüge** vom Entsendestaat vor. Einkünfte aus Drittstaaten dürften sowieso nicht in Österreich besteuert werden, da die **beschränkte Steuerpflicht niemals** das **Welteinkommen** umfassen kann. Wie schon der VwGH vor geraumer Zeit zum Ausdruck gebracht hatte, **verzichtet Österreich** bei diesen Personen aufgrund völkerrechtlicher Verträge auf sein grundsätzliches **Recht**, deren **sämtliche Einkünfte zu besteuern** - und zwar **auch** dann, **wenn** diese Personen im Inland einen **Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben**. Es ist daher **beschränkte Steuerpflicht trotz Wohnsitzes im Inland** gegeben und die entsprechenden Bestimmungen müssen angewendet werden.

Das BFG betonte in seiner Entscheidungsfindung, dass im vorliegenden Fall Österreich auf die unbeschränkte Einkommensbesteuerung verzichtet und daher ein **Fehlen der unbeschränkten Steuerpflicht in Österreich** seitens des ehemals leitenden Beamten anzunehmen ist. **Ohne unbeschränkte Steuerpflicht** können jedoch Vorschriften, welche die unbeschränkte Steuerpflicht voraussetzen (wie etwa die **Hauptwohnsitzbefreiung**), **nicht zur Anwendung kommen**. Der leitende Beamte war nämlich in Österreich nicht unbeschränkt steuerpflichtig, da Österreich auf die unbeschränkte Einkommensbesteuerung wirksam verzichtet hat. Anders ausgedrückt kann er **keinen Wohnsitz in Österreich haben**, da er **wie** ein **beschränkt Steuerpflichtiger** zu behandeln ist und daher **im Umkehrschluss weder Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt im Inland haben kann**. Im Endeffekt blieb die bereits entrichtete Immobilienertragsteuer (die beschränkte Steuerpflicht umfasst auch Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen) als steuerliche Belastung aufrecht - die **Hauptwohnsitzbefreiung kam nicht zur Anwendung**.

Impressum: Medieninhaber, Herausgeber und Verleger: Klienten-Info, Klier, Krenn & Partner KG, Redaktion: 1030 Wien, Jacquingasse 51/2. 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