

CONVISIO – INFO

07/09

Inhaltsverzeichnis

- Neues Vorsteuer-Erstattungsverfahren für EU-Unternehmer ab 2010
- Wann ist die auswärtige Berufsausbildung eines Kindes steuerlich abzugsfähig?
- Strenge Anforderungen bei Kurkosten als außergewöhnliche Belastung
- Höhere Lohnnebenkosten bei freien Dienstverträgen ab 2010
- Systematische Anpassung der Topfsonderausgaben an den geänderten Steuertarif
- Beteiligungen und Zuschreibungspflicht
- Bloßes Erscheinungsbild einer Privatkrankenanstalt ist dem VwGH zu wenig
- Inventurarbeiten und höchstzulässige Tagesarbeitszeit

Neues Vorsteuer-Erstattungsverfahren für EU-Unternehmer ab 2010

Das Vorsteuer-Erstattungsverfahren wurde für EU-Unternehmer mit der Richtlinie 2008/9/EG vom 12.2.2008 **mit Wirkung ab 1. Jänner 2010** neu geregelt. Bislang mussten Erstattungsanträge in Papierform im Erstattungsstaat eingereicht werden (siehe auch KI 06/09). Künftig sind die Einreichungen **zwingend in elektronischer Form** vorzunehmen; die **Anträge** auf Erstattung der Mehrwertsteuer sind dabei **im Ansässigkeitsstaat zu stellen** und an den Erstattungsmitgliedstaat zu richten.

Wurde einem österreichischen Unternehmer z.B. Umsatzsteuer in Spanien, Frankreich und Belgien in Rechnung gestellt, mussten bislang drei Erstattungsanträge (einer in Spanien, einer in Frankreich und einer in Belgien) eingebracht werden. Künftig ist für diesen österreichischen Unternehmer **nur noch ein globaler Erstattungsantrag** erforderlich, der in Österreich einzubringen ist. Die **österreichische Finanzverwaltung leitet den Antrag sodann nach Prüfung von Vollständigkeit und Zulässigkeit**

nach Spanien, Frankreich und Belgien **weiter**. Die bislang erforderliche schriftliche **Unternehmerbescheinigung entfällt**.

Die **Vorlage von Originalbelegen** ist im neuen elektronischen Verfahren nicht mehr möglich und daher **nicht vorgesehen**. Der Erstattungsmitgliedstaat kann jedoch beim Antragsteller einzelne Belege anfordern, sofern Zweifel bestehen. Die **Erstattungsbeträge** müssen künftig **zumindest 400 €** betragen. Bezieht sich ein Antrag auf ein **ganzes Kalenderjahr** bzw. auf den letzten Zeitraum eines Kalenderjahres, so müssen die Erstattungsbeträge **zumindest 50 €** betragen.

Der **Antrag** auf Vorsteuererstattung muss dem Mitgliedstaat, in dem der Steuerpflichtige ansässig ist, **bis spätestens 30. September** des auf den Erstattungszeitraum folgenden Kalenderjahres vorliegen. Es kommt somit im Vergleich zur derzeitigen Rechtslage zu einer Verlängerung der Frist um drei Monate. Der **Erstattungsstaat muss innerhalb von vier Monaten** den Antrag entweder **gewähren oder abweisen oder zusätzliche Informationen** vom Antragsteller **anfordern**. Andernfalls hat der Steuerpflichtige einen Anspruch auf eine Säumnisgebühr.

Die **Vorsteuererstattung für Nicht-EU-Unternehmer bleibt** gegenüber der derzeitigen Rechtslage **im Wesentlichen unverändert**. Lediglich die Mindesterstattungsbeträge werden an die oben dargestellte Neuregelung für EU-Unternehmer angepasst.

Wann ist die auswärtige Berufsausbildung eines Kindes steuerlich abzugsfähig?

Das Einkommensteuergesetz sieht vor, dass Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes dann als außergewöhnliche Belastung gelten, wenn **im Einzugsbereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit** besteht. Sind diese Voraussetzungen erfüllt, wird die außergewöhnliche Belastung der Berufsausbildung durch **Abzug eines Pauschalbetrages von 110 € pro Monat** berücksichtigt. Der Pauschalbetrag soll Unterbringungskosten, höhere Fahrtkosten und Mehraufwendungen für Verköstigung abdecken.

Unter **Berufsausbildung** wird grundsätzlich **jede Art einer Ausbildung zu einem Beruf** verstanden. Eine zweite Berufsausbildung ist von diesem Begriff - im Gegensatz zu Umschulungsmaßnahmen des AMS – allerdings nicht umfasst. Voraussetzung ist weiters, dass **ein ernsthaftes und zielstrebiges Bemühen** erkennbar ist, das Ausbildungsziel zu erreichen. Ein solches Bemühen liegt laut Verwaltungspraxis dann vor, wenn mit einem erfolgreichen **Abschluss innerhalb der doppelten festgelegten Studiendauer** gerechnet werden kann.

Eine **entsprechende Ausbildungsmöglichkeit im Einzugsbereich des Wohnortes** besteht laut Rechtsprechung bei Schulen und Universitäten dann, wenn ein **gleichwertiger Abschluss** möglich ist. Ist ein **Zugang** zur Ausbildungsstätte am Wohnort jedoch **nicht möglich, weil besondere Zugangsbeschränkungen** bestehen, **steht der Pauschalbetrag zu**.

Strittig ist der Begriff „**Einzugsbereich des Wohnortes**“. Grundsätzlich wird unter dem Einzugsbereich eine **Entfernung vom Wohnort von maximal 80 km** verstanden. Der **Pauschalbetrag** steht jedoch unabhängig von der Entfernung **auch dann zu wenn die tägliche Hin- und Rückfahrt zeitlich nicht zumutbar** ist.

Zuletzt hatte sich der UFS (UFS 8.1.2009, RV/3715-W/08) mit einem **Schüleraustauschprogramm in den USA** zu beschäftigen. Die Schülerin absolvierte im Zuge dieses Programms einen speziellen Studienlehrgang u.A. mit dem Ziel, dadurch einen **Vorteil für die Aufnahme eines Studiums an einer US-amerikanischen Universität** zu erlangen. Das **Finanzamt war der Ansicht, dass keine außergewöhnliche Belastung vorliegt**, da am Wohnort eine gleichartige Ausbildungsmöglichkeit vorhanden sei. Der **UFS** vertrat jedoch die Auffassung, dass der Besuch einer inländischen Schule mit verstärkter interkultureller und fremdsprachlicher Ausbildung dem Unterricht an einer amerikanischen High-School als nicht gleichwertig angesehen werden kann und **bejahte daher die pauschale Berücksichtigung der außergewöhnlichen Belastung**.

Strenge Anforderungen bei Kurkosten als außergewöhnliche Belastung

Der VwGH hat wiederholt betont, dass neben den **allgemeinen Voraussetzungen** für die Geltendmachung einer **außergewöhnlichen Belastung** (außergewöhnlich, zwangsläufig und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen wesentlich beeinträchtigend) an die steuerliche Berücksichtigung von Kurkosten **besonders strenge Bedingungen** geknüpft sind. Die strengen Anforderungen sind notwendig, da die Abgrenzung zwischen Kuraufenthalt und Erholungsreise schwierig sein kann und **nicht jede Reise**, selbst wenn sie das Wohlbefinden steigert und vom Arzt angeraten wurde, zu einer **außergewöhnlichen Belastung** führen soll. Dies gilt insbesondere dann, wenn das Reiseziel im Ausland liegt. Voraussetzung für die außergewöhnliche Belastung ist, dass die der Behandlung dienende **Kur** zur Heilung oder Linderung der Krankheit **nachweislich notwendig ist** und eine andere Behandlung nicht oder kaum Erfolg versprechend ist und somit das Kriterium der Zwangsläufigkeit erfüllt ist. Damit verbunden ist ein **ärztliches Gutachten**, welches die Notwendigkeit und Dauer der Reise sowie das Reiseziel bescheinigt und bereits **vor Antritt** des Kuraufenthalts erstellt werden muss. Diese Voraussetzung ist automatisch erfüllt, wenn Zuschüsse von der Sozialversicherung oder aufgrund von beihilferechtlichen Bestimmungen gewährt wurden, da für deren Erlangung ebenfalls ein solches Gutachten benötigt wird. Die durch Zuschüsse gedeckten Kosten sind freilich nicht mehr in die Bemessungsgrundlage für die außergewöhnliche Belastung mit einzubeziehen.

Ein offensichtliches **Unterscheidungsmerkmal** zwischen einer Erholungsreise und einem steuerlich verwertbaren Kuraufenthalt liegt darin, dass die **Kur** einem **geregelten Tagesablauf** folgen und auch **(kur)ärztliche Betreuung** beinhalten muss, sodass der Gesamtcharakter eines Kuraufenthalts erfüllt ist. Liegen die Voraussetzungen für eine außergewöhnliche Belastung vor, so können unter Berücksichtigung der Angemessenheit und des **Selbstbehalts** die Aufenthaltskosten, die Kosten für die medizinische Betreuung und für Kurmittel sowie die Fahrtkosten zum und vom Kurort angesetzt werden. Ist die kurende Person pflege- und hilfsbedürftig oder ein Kind, so können auch die Aufwendungen für eine Begleitperson geltend gemacht werden.

Höhere Lohnnebenkosten bei freien Dienstverträgen ab 2010

Im Zuge des am 17.6.2009 beschlossenen Budgetbegleitgesetzes 2009 ist es zu wesentlichen Änderungen bei den freien Dienstnehmern gekommen. **Ab 2010** muss der **Auftraggeber** für freie Dienstnehmer sowohl die 3%ige **Kommunalsteuer** als auch den 4,5%igen **Dienstgeberbeitrag** (DB) entrichten. Falls der Auftraggeber Mitglied der Wirtschaftskammer ist, fällt auch der **Zuschlag zum DB** an. Hintergrund dieser Regelung, die eine **Verteuerung** bei den Lohnnebenkosten von **circa 8%** bewirkt, ist es, eine Gleichstellung zwischen echten und freien Dienstnehmern herzustellen. **Freien Dienstnehmern** steht nämlich ab 2010 – wie allen Selbständigen – der 13%ige **Gewinnfreibetrag** offen, der eine der Sechstelbegünstigung bei echten Dienstnehmern entsprechende (vorteilhafte) Steuerbelastung bewirken soll. Die Einbeziehung in den DB und in die Kommunalsteuer soll damit eine ungerechtfertigte Bevorzugung der freien Dienstnehmer verhindern.

Offen bleibt vorerst, ob ab 2010 die an freie Dienstnehmer ausbezahlten **Fahrt- und Reisekostenentschädigungen** ebenfalls der DB- und Kommunalsteuerpflicht unterliegen werden. Die VwGH-Judikatur bei Gesellschafter-Geschäftsführern (VwGH vom 4.2.2009, GZ 2008/15/0260), die in die Bemessungsgrundlage „Vergütungen jeder Art“ (also auch Kostenersätze und Reisespesen) hineinrechnet, lässt eine solche Belastung auch bei freien Dienstnehmern befürchten. In diesem Fall wäre entgegen der eigentlichen Zielsetzung sogar eine **Schlechterstellung** gegenüber den echten Dienstnehmern gegeben.

Systematische Anpassung der Topsonderausgaben an den geänderten Steuertarif

Topsonderausgaben, das sind Ausgaben für Lebens-, Unfall- und Krankenversicherungen, für Wohnraumschaffung und –sanierung sowie für junge Aktien und Genussscheine, können

betragsmäßig nach oben hin beschränkt steuerlich geltend gemacht werden und **reduzieren** sich mit steigendem Jahreseinkommen **kontinuierlich** bis auf **Null**. Im Zuge der Veränderung des ab der Veranlagung 2009 anzuwendenden Steuertarifs (Spitzensteuersatz von 50% ab 60.000 €), wird auch die **Obergrenze** für die **Einschleifung** der Topfsonderausgaben von 50.900 € auf **60.000 € erhöht**. Demnach können zukünftig ab einem Jahreseinkommen von über 60.000 € keine Topfsonderausgaben geltend gemacht werden. Ebenso systembedingt wird das Sonderausgabenpauschale von 60 € bei Veranlagung und auch bei Lohnsteuerabzug nicht mehr der Einschleifung unterworfen.

Beteiligungen und Zuschreibungspflicht

Nach bisheriger Rechtsauffassung musste eine **steuerpflichtige Zuschreibung** bei Beteiligungen **nur dann** vorgenommen werden, wenn **exakt** jene Gründe wegfallen sind, die ursprünglich zur Teilwertabschreibung geführt haben. Wenn der Wert der Beteiligung aus **anderen Gründen** gestiegen ist, war daher **kein** zwingender Zuschreibungsgrund gegeben. Diese Behandlung stand auch in Einklang mit der Rz 2584 der Einkommensteuerrichtlinien und wurde so auch von der Finanzverwaltung exekutiert.

In einem aktuellen Urteil hat der **VwGH** (22.4.2009, GZ 2007/15/0074) jedoch **entschieden**, dass Teilwertabschreibungen auf Beteiligungen **bei jeglicher Wertsteigerung** wieder durch die Vornahme einer Zuschreibung **rückgängig zu machen** sind. Dieses Judikat wird vermutlich dazu führen, dass die Finanzverwaltung künftig Beteiligungen, bei denen in der Vergangenheit Teilwertabschreibungen vorgenommen wurden, genauer auf den aktuellen Wert überprüfen wird.

Wenn es um die **Bewertung** einer Beteiligung geht, empfiehlt sich daher jedenfalls, den Wert durch ein nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer **Unternehmensbewertung** erstelltes **Gutachten** zu untermauern.

Bloßes Erscheinungsbild einer Privatkrankenanstalt ist dem VwGH zu wenig

Ärzte erzielen in ihrer **Ordination** Einkünfte aus selbständiger Arbeit und die Umsätze sind unecht umsatzsteuerbefreit, weshalb **kein Vorsteuerabzug** möglich ist. Im Rahmen einer **(Privat)Krankenanstalt** liegen für den Arzt Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor und die Umsätze unterliegen dem begünstigten (Umsatz)Steuersatz von 10% - **Vorsteuerabzug** ist **möglich**. Wird nun die gleiche ärztliche Tätigkeit teilweise in einer Ordination und teilweise in einer Privatkrankenanstalt, beispielsweise mit der Bezeichnung „Institut“, ausgeübt, so wäre eine Zuordnung von Patienten bzw. Leistungen entsprechend der umsatzsteuerlichen Vorteilhaftigkeit denkbar. Der VwGH hatte in einer Entscheidung vom 24.9.2008 (GZ 2006/15/0283) mit jener Situation zu tun, dass ein Arzt neben seiner Ordination auch eine Krankenanstalt („Institut“) betrieb und hat dazu ausgeführt, dass die **Bewilligung** zum Betrieb einer **(Privat)Krankenanstalt allein** nicht zu deren steuerlichen Konsequenzen führt, sofern das tatsächliche Erscheinungsbild nicht dem des gewöhnlichen Betriebs einer Krankenanstalt entspricht.

Ein bedeutendes **Abgrenzungsmerkmal** zwischen der ärztlichen Tätigkeit in der Ordination und dem Wesen einer Krankenanstalt liegt in der organisatorischen Einrichtung einer Krankenanstalt (z.B. durch das Vorliegen einer für Patienten und Ärzte geltenden **Anstaltsordnung**) einerseits und in der medizinischen Eigenverantwortlichkeit des Arztes bei der Behandlung in seiner Ordination andererseits. Die **Umsatzsteuerrichtlinien** erläutern, dass es für eine Zuordnung der Einnahmen bzw. Umsätze zur Krankenanstalt maßgeblich ist, dass sich die angebotenen und erbrachten Leistungen der Anstalt bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise objektiv vom **Leistungsangebot** einer Facharztpraxis **unterscheiden**. Unabhängig von der ertragsteuerlichen Einstufung - selbständige Tätigkeit erlaubt keinen Vorsteuerabzug, Einkünfte aus Gewerbebetrieb hingegen schon - ist eine dem begünstigten Umsatzsteuersatz unterworfenen Krankenanstalt (und somit Vorsteuerabzugsmöglichkeit) gegeben, wenn nachfolgende **Voraussetzungen** erfüllt sind:

- Möglichkeit der gleichzeitigen Behandlung **mehrerer Patienten**,

- Bestellung eines **Stellvertreters** des ärztlichen Leiters, wodurch mindestens zwei Ärzte zur Verfügung stehen,
- **Behandlungsvertrag** wird nicht nur mit dem Arzt sondern auch mit der Einrichtung, welche unter sanitätsbehördlicher Aufsicht steht, abgeschlossen,
- typischer Organisationsgrad einer Krankenanstalt.

Der VwGH konnte in dieser Entscheidung die organisatorischen Merkmale der Krankenanstalt **nicht** erkennen, weshalb sowohl die Einnahmen ausschließlich der Ordination zuzurechnen waren, als auch kein Vorsteuerabzug im Rahmen der Privatkrankenanstalt (Institut) möglich war. Der VwGH sah sich u.A. in seiner Meinung bestätigt, da von dem ärztlichen Leiter lediglich eine Stellvertreterin und auch ein Krankenhaushygieniker namhaft gemacht wurden, ohne aber tatsächlich in dem „Institut“ anwesend oder tätig gewesen zu sein.

Inventurarbeiten und höchstzulässige Tagesarbeitszeit

Inventurarbeiten geschehen oftmals unter großem Zeitdruck, da aus betrieblichen Gründen der Abschluss an einem Tag bzw. binnen weniger Tage erfolgen muss. Dass in diesem Zusammenhang **öfters Überstunden** anfallen, verwundert nicht. Dabei ist jedoch auf das **Arbeitszeitgesetz (AZG)** mit der darin normierten **Höchstgrenze** für die **Tagesarbeitszeit** im Ausmaß von **10 Stunden** zu achten. Die im AZG vorgesehenen Ausnahmebestimmungen zur **Überschreitung** dieser Höchstgrenze sind – wie der VwGH unlängst (17.3.2009, GZ 2009/11/0013) entschieden hat – **nicht anwendbar**. Bei Inventurarbeiten handelt es sich demnach nicht um „Vor- oder Abschlussarbeiten“; sie gehen dem Hauptarbeitsgang nicht voran und schließen sich ihm auch nicht an. Vielmehr sind sie unabhängig von ihm, da in der Regel diese Arbeiten nicht während der Kundenöffnungszeiten durchgeführt werden können. Bei **Übertretungen** gegen diese Bestimmung drohen **Verwaltungsstrafen**.

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