

Klienten-Info Online im Textformat

Ausgabe 03/2004

Inhaltsverzeichnis

- Risiken bei der Abfassung einer Selbstanzeige hinsichtlich der strafbefreienden Wirkung
- Abzugsbesteuerung EU-widrig
- Valorisierung der Regelbedarfsätze für Unterhaltsleistungen
- Umsatzsteuerfreiheit für ärztliche Leistungen und Abgrenzung zur Krankenanstalt
- GSBG-Beihilfe für Ärzte und Krankenanstalten
- Neue Umsatzsteuertatbestände für Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Eigenverbrauch ab 1. Jänner 2004
- Kurz-Info: Geschäftsfreundebewirtung im Umsatzsteuerrecht

Risiken bei der Abfassung einer Selbstanzeige hinsichtlich der strafbefreienden Wirkung

Sachverhalt

Der steuerliche Vertreter erstattet eine "Selbstanzeige" an das zuständige Finanzamt folgenden Inhaltes: "In der Anlage übersenden wir Ihnen die Umsatzsteuervoranmeldungen für die Monate Nachdem die in den erwähnten Erklärungen enthaltenen Zahllasten nicht in voller Höhe entrichtet wurden, ersuchen wir dieses Schreiben als Selbstanzeige gemäß § 29 Finanzstrafgesetz zu betrachten. W.KG für P. GmbH."

Rechtliche Qualifikation durch die Behörde und den VwGH

Das Finanzamt versagte die strafbefreiende Wirkung unter Hinweis auf § 29 Abs. 5 Finanzstrafgesetz wegen Fehlens der Nennung der physischen Person, für welche die Selbstanzeige erstattet worden ist. Der VwGH 2001/13/0297 vom 27. Februar 2002 wies die dagegen erhobene Beschwerde als unbegründet ab.

Täterbenennung in der Selbstanzeige

Um die strafbefreiende Wirkung einer Selbstanzeige zu erreichen, ist der Täter des Finanzvergehens in der Selbstanzeige eindeutig zu benennen. (§ 29 Abs. 5 Finanzstrafgesetz) Die Bezeichnungspflicht besteht nicht nur, wenn mehrere Personen als Täter in Betracht kommen, sondern auch dann, wenn der Täter Alleingesellschafter und Alleingeschäftsführer einer Gesellschaft ist.

Der Umstand, dass somit in einer Selbstanzeige für eine Gesellschaft **alle Geschäftsführer** und **alle Gesellschafter** namentlich angeführt sein müssen, kann bei einer Mehrzahl dieser Personen an die Grenzen der Machbarkeit führen. Im zitierten VwGH-Erkenntnis wird aber ausdrücklich darauf hingewiesen, dass bei Aufwendung bloß durchschnittlicher Sorgfalt in der Verfassung der Selbstanzeige die gesetzliche Anforderung des § 29 Abs. 5 Finanzstrafgesetz sehr einfach erfüllbar sein müsse, weil der Anzeigenverfasser den Namen desjenigen, der durch die Anzeige straffrei werden soll, notwendigerweise geläufig sein muss. Dieser Hinweis des Höchstgerichtes wird in der Praxis aber bisweilen graue Theorie bleiben, zumal bei Selbstanzeigen in der Regel enormer Zeitdruck besteht und Personen, welche an dem Finanzvergehen völlig unschuldig sind, sich dagegen wehren werden, mit diesem in Verbindung gebracht zu werden. Ferner ist auf die rechtspolitische Problematik dieser Bestimmung hinzuweisen, weil sie zu Erpressungen und einem Wettlauf von Selbstanzeigen führt, bei dem Unschuldige zum Handkuss kommen können.

Sonderfall Selbstbemessungsabgaben/Umsatzsteuer

Bei Selbstbemessungsabgaben genügt es, wenn auf dem Einzahlungsabschnitt die Abgabenart und der Entrichtungszeitraum bekannt gegeben werden und die Abgabe - wenn auch verspätet - entrichtet wird. Die formelle Bezeichnung „Selbstanzeige“ ist in diesen Fällen nicht erforderlich, um die strafbefreiende Wirkung des § 29 Finanzstrafgesetz zu erreichen. (VwGH 20.01.2003, 2002/17/0062)

Insbesondere wird bei der **Umsatzsteuer** darauf hingewiesen, dass die Jahresumsatzsteuererklärung als konkludente Darlegung der Verfehlung zu beurteilen ist, wonach bei fehlerhaften Umsatzsteuervoranmeldungen durch eine korrekte Jahresumsatzsteuererklärung keine strafbare Umsatzsteuerhinterziehung besteht (OGH 27.07.1998 Punkt 12 Os 41/98). Ferner sei auf Seite 4 der Umsatzsteuererklärung verwiesen, wo darauf hingewiesen wird, dass durch umgehende Entrichtung einer fälligen Restschuld die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens verhindert werden kann.

Mit den hier angeführten Grundsätzen steht die Abweisung der Beschwerde im einleitend zitierten VwGH-Erkenntnis in Widerspruch, zumal es sich um die Berichtigung von Selbstbemessungsabgaben (im konkreten Fall berichtigte Umsatzsteuervoranmeldungen) gehandelt hat.

Allgemeine Voraussetzungen für eine strafbefreiende Selbstanzeige

Dass eine bloß berichtigte Steuererklärung automatisch einer Selbstanzeige gleich kommt, gilt seit dem Urteil des OGH vom 29. Juli 1997, 14 Os 204/96 als überholt. Vielmehr müssen folgende **Voraussetzungen** kumulativ vorliegen:

- Darlegung der Verfehlung und Offenlegung der Umstände, die mit dem Steuerausfall verbunden waren.
- Rechtzeitigkeit der Anzeige (vor Einleitung einer dem Täter bekannten Verfolgungshandlung).
- Einbringung der Selbstanzeige bei der zuständigen Abgabenbehörde.
- Benennung des Täters bzw. der Täter.
- Rechtzeitige Entrichtung der verkürzten Abgabe.

Hinweise für die Praxis

Zur Vermeidung des Risikos der nicht strafbefreienden Wirkung einer Selbstanzeige, sollten die formellen Voraussetzungen des § 29 Finanzstrafgesetz penibel beachtet werden. Besser ist ein zuviel als zuwenig. Wie man sieht, hält sich nicht einmal die höchstrichterliche Rechtsprechung an die Ausnahmeregelung für Selbstbemessungsabgaben und die Finanzbehörde orientiert sich zum Teil an dieser überschießenden Fehlinterpretation. Der steuerliche Vertreter erspart sich enormen Argumentationsaufwand, wenn er selbst in den Fällen höherer Nachzahlung bei Selbstbemessungsabgaben sämtliche Kriterien (Voraussetzungen) für eine Selbstanzeige offen legt; ganz zu schweigen von den Unannehmlichkeiten für die an der Abgabenverkürzung schuldigen oder unschuldigen Personen, für welche ein Finanzstrafverfahren in der Regel beträchtliche emotionale Reaktionen auslöst.

Abzugsbesteuerung EU-widrig

Einkommensteuer von Bruttoeinnahmen

Laut EuGH vom 12. Juni 2003 verstößt die Bruttobesteuerung beschränkter Steuerpflichtiger gegen die Dienstleistungsfreiheit in der EU. Dieses Urteil, welches gegen deutsches Steuerrecht ergangen ist, hat auch für die österreichische Regelung Bedeutung, weil hier ebenfalls die Abzugsbesteuerung der Einkünfte mit 20 % des Bruttoeinkommens normiert ist. Eine Neuregelung dürfte in Richtung einer Veranlagungsoption gehen.

Zweitwohnsitz - Verordnung mit Wirkung ab 1. Jänner 2004

Diese mildert die bisherige Handhabung des Wohnsitzkonzeptes für die Anknüpfung zur unbeschränkten Steuerpflicht. Zweitwohnsitzer mit untergeordneter Benutzung des österreichischen Zweitwohnsitzes sind unter folgenden Voraussetzungen vom Eintritt der unbeschränkten Steuerpflicht ausgenommen:

- Der Mittelpunkt der Lebensinteressen befindet sich seit mehr als 5 Kalenderjahren im Ausland.
- Der österreichische Zweitwohnsitz (es können auch mehrere Zweitwohnsitze sein) wird nicht länger als 70 Tage im Jahr benutzt, womit Feriendomizile nicht steuer-schädlich sind.
- Es wird ein Verzeichnis geführt, aus dem die Anzahl der Tage der inländischen Wohnungsbenutzung ersichtlich ist.

Dessen ungeachtet besteht aber dann unbeschränkte Steuerpflicht des Abgabepflichtigen, wenn der unbeschränkt steuerpflichtige (Ehe-)Partner, von dem der Abgabepflichtige nicht dauernd getrennt lebt, den inländischen Wohnsitz benutzt.

Valorisierung der Regelbedarfsätze für Unterhaltsleistungen

Die monatlichen Regelbedarfsätze betragen:

bei einem Alter		2003	2004
von	0-3 Jahren	155,-	157,-
bis	6 Jahren	198,-	200,-
bis	10 Jahren	255,-	258,-
bis	15 Jahren	293,-	296,-
bis	19 Jahren	344,-	348,-
bis	28 Jahren	434,-	438,-

Bezüglich der Voraussetzungen für die Anwendung der Regelbedarfsätze wird auf die Ausführungen in RZ 795 ff. der Lohnsteuerrichtlinien 1999 verwiesen.

Die Regelbedarfsätze kommen nur dann zur Anwendung, wenn eine behördliche Festsetzung nicht vorliegt.

Liegt weder eine behördlich festgelegte Unterhaltsverpflichtung noch ein schriftlicher Vertrag vor, bedarf es der Vorlage einer **Bestätigung** der **empfangsberechtigten Person**, aus der das Ausmaß des **vereinbarten** Unterhalts und das Ausmaß des **tatsächlich bezahlten Unterhalts** hervorgeht. In all diesen Fällen steht der Unterhaltsabsetzbetrag nur dann für jeden Kalendermonat zu, wenn

- der **vereinbarten** Unterhaltsverpflichtung **in vollem Ausmaß** nachgekommen wurde und
- die von den Gerichten angewendeten **Regelbedarfsätze nicht unterschritten** wurden.

Umsatzsteuerfreiheit für ärztliche Leistungen und Abgrenzung zur Krankenanstalt

Im Umsatzsteuerprotokoll 2003 wird zu folgenden Themen Stellung genommen:

Rechtsform der Ausübung der ärztlichen Tätigkeit

Laut Urteil des EuGH vom 10. September 2002 ist für die **Steuerfreiheit** nur die **Art** der Tätigkeit und **nicht** die **Rechtsform**, in deren Rahmen die ärztliche Tätigkeit erbracht wird, maßgebend. Daraus leitet das Umsatzsteuerprotokoll 2003 ab, dass für die **Steuerbefreiung** folgende **Voraussetzungen** erforderlich sind:

- Erbringung ärztlicher Leistungen,
- von Personen, welche den erforderlichen beruflichen Befähigungsnachweis besitzen, worunter auch die im Gesetz erwähnten ähnlichen Berufe (z.B. Dentist, Psychotherapeut, Hebammen) fallen.

Liegen diese Voraussetzungen z.B. bei einer GmbH vor, ist § 6 Abs. 1 Z 19 UStG (Steuerfreiheit) anwendbar.

Abgrenzung der ärztlichen Tätigkeit zur Krankenanstalt

Aus der bisherigen höchstgerichtlichen Rechtsprechung leitet das Umsatzsteuerprotokoll 2003 folgende Grundsätze ab:

- **Ärztliche Tätigkeit** und damit **Umsatzsteuerfreiheit**, ist dann gegeben, wenn die Einkünfte einkommenssteuerlich als freiberufliche Tätigkeit einzustufen sind. Das ist dann der Fall, wenn der Arzt aufgrund eigener Fachkenntnisse leitend und eigenverantwortlich tätig wird.
- **Eine Krankenanstalt** und damit der ermäßigte Umsatzsteuersatz von 10 % ist dann gegeben, wenn folgende **Voraussetzungen** vorliegen:
 - Möglichkeit der **gleichzeitigen Behandlung** mehrerer Personen.
 - Bestellung eines **Stellvertreters des ärztlichen Leiters**, wodurch mindestens zwei Ärzte zur Verfügung stehen.
 - Der Behandlungsvertrag wird mit der Einrichtung, die unter sanitätsbehördlicher Aufsicht steht, abgeschlossen.
 - Bestehen einer **Organisation, die einer Krankenanstalt** entspricht.

Der Umstand einer gewerbebehördlichen Bewilligung aufgrund des Krankenanstaltengesetzes zum Betrieb einer Krankenanstalt und somit der Zugehörigkeit der Organisation zur Kammer der gewerblichen Wirtschaft wird lediglich als **Indiz für das Vorliegen einer Krankenanstalt gewertet** und reicht laut Rechtsprechung für die **umsatzsteuerliche Beurteilung** alleine nicht aus.

GSBG-Beihilfe für Ärzte und Krankenanstalten

Seit dem 1. Jänner 1997 sind Leistungen aus ärztlicher Tätigkeit unecht umsatzsteuerbefreit (die Umsätze unterliegen daher nicht der Umsatzsteuer - allerdings ist damit auch der Wegfall der Vorsteuerabzugsberechtigung verbunden). Eine unechte Steuerbefreiung besteht auch für jene - unmittelbar mit der Patientenbehandlung im Zusammenhang stehenden - Leistungen, die von Kranken- und Pflegeanstalten, Alters-, Blindenheimen und Siechenheimen bzw. Kuranstalten erbracht werden. Voraussetzung ist auch, dass diese von Körperschaften öffentlichen Rechts bzw. von gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Institutionen geführt werden. Die Umsätze von privaten (auf Gewinn gerichteten) Krankenanstalten sind hingegen mit 10% steuerpflichtig; es besteht im Gegenzug aber auch die Möglichkeit eines Vorsteuerabzuges. Zur Kompensation des fehlenden Vorsteuerabzuges bei unecht umsatzsteuerbefreiten Leistungen von Ärzten und Krankenanstalten hat der Gesetzgeber mit dem etwas sperrig klingenden "Gesundheits- und Sozialbereichsbeihilfengesetz (GSBG)" einen Ausgleich in Form einer Beihilfe geschaffen (diese Beihilfe besteht u.a. auch noch für die Krankenkassen als Sozialversicherungsträger).

Bei den begünstigten Krankenanstalten ist die Beihilfe dabei grundsätzlich als voller Ausgleich für die nicht abziehbaren Vorsteuern konzipiert. Die Beihilfe wird lediglich um 10% jener unecht steuerbefreiten Leistungsentgelte, soweit diese nicht aus öffentlichen Mitteln stammen (dazu zählen insbesondere Behandlungsgebühren für Privatpersonen, Klassegeldder etc), gekürzt.

Bei Vertragsärzten besteht die GSBG-Beihilfe in Form eines fachgruppenspezifischen Ausgleichs für den Entfall der Vorsteuerabzugsberechtigung. Die **Höhe des Anspruchs** des jeweiligen Facharztes ist **nachstehender Tabelle** zu entnehmen und orientiert sich dabei am in den Tarifverträgen oder ähnlichen Verträgen festgelegten Entgelt, soweit die Leistung im

Rahmen eines Vertrages (Einzelvertrag) mit dem Sozialversicherungsträger, einer Krankenfürsorgeeinrichtung oder einem Träger des öffentlichen Fürsorgewesens erbracht wird.

Augenheilkunde und Optometrie	3,9%
Chirurgie	4,5%
Frauenheilkunde und Geburtshilfe	3,1%
Hals-Nasen-Ohrenkrankheiten	3,3%
Haut- und Geschlechtskrankheiten	3,4%
Innere Medizin	4,4%
Kinder- und Jugendheilkunde	3,3%
Lungenkrankheiten	4,5%
Neurologie/Psychiatrie	3,0%
Orthopädie und orthopädische Chirurgie	3,1%
Physikalische Medizin	3,3%
Radiologie, med. Radiologie-Diagnostik, Strahlentherapie-Radioonkologie	5,8%
Unfallchirurgie	4,3%
Urologie	3,3%
Zahn-, Mund- und Kieferheilkunde	4,8%
Medizinische und chemische Labordiagnostik	6,7%
bzw. bei Ärzten der Allgemeinmedizin,	3,4%

Gutachterärzte, sonstige nicht eigens angeführte Fachärzte

Die Auszahlung der Beihilfe erfolgt im Zuge der Endabrechnung mit der Sozialversicherung. Anzumerken ist noch, dass im Falle einer gesetzlich oder vertraglich geregelten (teilweisen) Bezahlung durch den Patienten der erstattungsfähige Ausgleich dennoch vom gesamten Entgelt (inkl. Selbstbehalt) berechnet wird. Voraussetzung ist jedoch, dass die Leistung im Rahmen eines Einzelvertrages erfolgt und das Entgelt im Tarifvertrag mit der Sozialversicherung festgelegt ist. Zu beachten ist weiters, dass jene Umsätze von Ärzten, die nicht unter die Steuerbefreiung fallen (z.B. Vermietung von medizinischen Geräten an andere Ärzte, Mitarbeit bei medizinischen Fachzeitschriften, Vortragstätigkeit etc.) auch nicht beihilfenberechtigt sind. Der Arzt ist jedoch für diese steuerpflichtigen Umsätze ohnehin (aliquot) vorsteuerabzugsberechtigt.

Neue Umsatzsteuertatbestände für Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Eigenverbrauch ab 1. Jänner 2004

Infolge Änderung des Umsatzsteuergesetzes betreffend die Eigenverbrauchsbesteuerung kommt es für **Sachzuwendungen** an **Arbeitnehmer** sowie für **Werbegeschenke** zu einer Umsatzsteuerbelastung von bestimmten Aufwendungen, sofern diese nicht geringfügiger Natur sind. Für geplante Werbekampagnen ab 2004 sind daher eventuelle Zusatzkosten zu kalkulieren. Die bisher selbständigen Tatbestände des Nutzungs- und Leistungseigenverbrauches sind abgeschafft. Ab 1. Jänner 2004 wird der Entnahme-Eigenverbrauch einer Lieferung, der Nutzungs- und Leistungseigenverbrauch der sonstigen Leistung gleichgestellt.

Als selbstständiger Eigenverbrauchstatbestand bleiben bestehen: Aufwendungen, die einkommenssteuerlich nicht abzugsfähig sind, sowie Auslandsaufwendungen, welche im Inland nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt hätten.

Praktische Auswirkungen

Neu sind folgende Umsatzsteuertatbestände:

:: Unentgeltliche Zuwendungen an Arbeitnehmer

- Sachzuwendungen an Arbeitnehmer (Entnahmetatbestand)

Hier handelt es sich eher um eine textliche Neufassung und weniger um eine materielle Neuerung. Schon bisher lag nämlich Umsatzsteuerpflicht vor, wenn die unentgeltliche Zuwendung eher im Interesse der Arbeitnehmer, als im Interesse des Betriebes erfolgte. Laut Gesetzestext sind Aufmerksamkeiten - wie bisher - von der Besteuerung ausgenommen.

- Unentgeltliche Leistungen an Arbeitnehmer (Verwendungs- und Leistungseigenverbrauch)

Sofern nicht ohnedies der Tatbestand eines umsatzsteuerpflichtigen tauschähnlichen Umsatzes vorliegt, kann es zur Umsatzsteuerpflicht aus diesem Titel kommen. Hierher gehören z.B. Kantinenumsätze sowie die Überlassung eines betrieblichen Kfz, für welches der Vorsteuerabzug vorgenommen worden ist, an Arbeitnehmer, ferner die Überlassung eines betrieblichen Kfz's mit Chauffeur an den Arbeitnehmer für Privatfahrten. Kleine Aufmerksamkeiten sind ebenfalls umsatzsteuerfrei.

:: Unentgeltliche Zuwendungen an Dritte

Hier liegt effektiv eine **materielle Neuerung** betreffend eines Umsatzsteuertatbestandes vor, der - wie einleitend erwähnt - für Werbemaßnahmen zu Zusatzkosten führt. Die erläuternden Bemerkungen führen Beispiele an:

Werbezwecke, Verkaufsförderung, Imagepflege, höherwertige Geschenke an Geschäftsfreunde, Sachspenden an Vereine, Warenabgaben anlässlich von Preisausschreiben, Verlosungen etc. zu Werbezwecken. Ausgenommen sind wiederum Geschenke von geringem Wert und die Abgabe von Warenmustern.

Schlussbemerkung

Während hinsichtlich der textlichen Neufassung betreffend die unentgeltlichen Zuwendungen an Arbeitnehmer keine größeren Änderungen zu erwarten sind, wird es beim neuen materiellen Tatbestand der unentgeltlichen Zuwendungen an Dritte infolge von Abgrenzungsschwierigkeiten zwischen Tausch, Repräsentation und Gratisabgabe sicher zu Problemen kommen, welche hoffentlich ehestens in den Umsatzsteuerrichtlinien geklärt werden.

Kurz-Info: Geschäftsfreundebewirtung im Umsatzsteuerrecht

In der Klienten-Info Ausgabe Januar 2004 haben wir bereits auf den Sachverhalt EU-Widrigkeit des halben Vorsteuerabzuges von Bewirtungskosten hingewiesen. Auf Grund der aktuellen Rechtsprechung des unabhängigen Finanzsenates gelten rückwirkend mit 1. Februar 1999 für alle Bewirtungsaufwendungen, die der Werbung dienen und bei denen eine betriebliche Veranlassung gegeben ist, eine Vorsteuerabzugsfähigkeit im Ausmaß von 100 %. Gemäß § 299 BAO kann rückwirkend eine Bescheidaufhebung beantragt werden.

Copyright: www.klienten-info.at