



# Mag. Peter Doll

Wirtschaftstreuhänder - Steuerberater

A – 6314 Wildschönau · Niederau 39 · Tel. 05339/25 00 · Fax 05339/25 00 25 · Mobil 0664/3202183

Wirtschafts- & Steuerrecht für die Praxis

April  
2005

aktuell.  
kompetent.

# KLIENTEN-INFO

## Steuerliche Gleichstellung der ausländischen mit den inländischen Kapitalerträgen und Rückerstattung der ausländischen Quellensteuer

Bereits in der Klienten-Info November 2003 wurde über diese Gleichstellung berichtet. Auf Grund der Auslands-KEST VO 2003 unterliegen ausländische Dividenden und Zinsen aus ausländischen Bankguthaben, Zinsen aus Forderungswertpapieren, die sich auf ausländischen Depots befinden, sowie Erträge aus Auslandsfonds, soweit sie ihre Erträge wie inländische Fonds offen legen, dem inländischen KEST-Abzug in der Höhe von 25% unter Anrechnung der

ausländischen Quellensteuer, allerdings nur in der Höhe von 15% des Kapitalertrages. Um die Rückerstattung einer höheren ausländischen Quellensteuer muss sich der Steuerpflichtige auf Basis der einschlägigen Doppelbesteuerungsabkommen selbst bemühen.

### Rechtshistorische Entwicklung der Gleichstellung

Auf Grund des EuGH-Urteils vom 15. Juli 2004 hat Österreich die bisher bestehende Diskriminierung der ausländischen Kapitalerträge in folgender Weise beseitigt:

**1. Ab 1. April 2004** KEST-Abzug durch die inländische Bank. Infolge Anrechnung der ausländischen Quellensteuer in der Höhe von nur 15% des Kapitalertrages kommt es effektiv zu einem Gesamtabzug von 35%, wenn z.B. die ausländische Quellensteuer ebenfalls 25% beträgt. Damit ist die Endbesteuerung verbunden. Wenn der halbe Durchschnittssteuersatz günstiger ist, kann dieser beantragt werden (keine Endbesteuerung!)

**2. 1. April 2003 bis 31. März 2004** (Übergangsphase)  
Auch für diese Periode gilt das unter Punkt 1 Gesagte. Im Formular **E 1** sind für diese Zwecke die folgenden Kennzahlen vorgesehen:

	Kapitaleinkünfte	ausl. Quellensteuer
Sondersteuersatz 25%	KZ 754	KZ 757
Vollsteuersatz	KZ 755	KZ 758
Halbsteuersatz	KZ 756	KZ 759

Laut BMF sind aber die ausländischen Kapitaleinkünfte, die vor dem 1. April 2003 zugeflossen sind in der **E 1 2003** genau so zu behandeln, wie jene, die nach dem 31. März 2003 zugeflossen sind.

### EDITORIAL & INHALT

Mit der Klienten-Info bieten wir Ihnen Monat für Monat den entscheidenden Informationsvorsprung im Bereich Wirtschafts- und Steuerrecht.

Ihr  
Mag. Peter Doll



- Steuerliche Gleichstellung der ausländischen mit den inländischen Kapitalerträgen und Rückerstattung der ausländischen Quellensteuer
- Qualifikation der Einkünfte aus der saisonal bedingten Privatziimmervermietung am Bauernhof
- USt-pflichtige Entschädigungen an pauschalisierte Land- und Forstwirte für Grundstücksüberlassung
- Verschärfung der KommSt- und DB-Pflicht bei wesentlich beteiligten GmbH-Geschäftsführern
- KEST-pflichtige Kapitalherabsetzung
- Kreditzinsen als Betriebsausgabe
- Zwangszuweisung der bei der GKK zwischengeparkten MVK-Beiträge
- Familienmitglieder als Mitgesellschafter eines Freiberuflers

### 3. 1994 bis einschließlich 2002

Da durch das EuGH-Urteil die Diskriminierung rückwirkend ab EU-Beitritt Österreichs zu beseitigen war, hat der österreichische Fiskus für diese Periode folgende Regelung getroffen:

#### ■ Noch nicht rechtskräftig veranlagt

Mittels formlosen Antrages erfolgt die Besteuerung mit 25% oder dem Halbsatz.

#### ■ Bereits rechtskräftig veranlagt

Mittels Antrag auf Aufhebung des Steuerbescheides nach § 299 BAO kann innerhalb der 5jährigen Verjährungsfrist die Sanierung bewerkstelligt werden.

### Praktische Durchführung

Für die **Endbesteuerung** bzw. **Tarifbesteuerung** hat das BMF am 30. Juli und ergänzend am 30. September 2004 schriftliche Informationen herausgegeben, in welchen insbesondere infolge Fehlens der entsprechenden **Eintragungsfelder** in den **E 1-Formularen 1994 bis 2002** folgende Vorgangsweise verordnet wurde:

#### ■ Endbesteuerung mit 25%

Mittels formlosen Antrages an das zuständige Finanzamt sind die Kapitalerträge mitzuteilen, welche statt bisher in der KZ 361 nunmehr in die **KZ 403** aufzunehmen sind. Ausländische Quellensteuern sind bis zur Höhe des zustehenden Anrechnungsbetrages (15% des Kapitalertrages) in **KZ 375** einzutragen.

#### ■ Tarifbesteuerung

- **Vollsatzbesteuerung:** In- und ausländische Kapitalerträge sind insgesamt in die **KZ 361** einzutragen. Die KZ 366, 369, 364, 409, 444 und 448 sind **nicht** auszufüllen.
- **Halbsatzbesteuerung:** Derartige in- und ausländische Kapitaleinkünfte (**Dividenden**) sind in **KZ 423** einzutragen. Eine anrechenbare inländische KEST ist in **KZ 375** einzutragen. Gleiches gilt für eine ausländische Quellensteuer bis zur Höhe von 15% des Kapitalertrages.

#### Anmerkungen

- Bei der Auswahl der o.a. Varianten ist darauf zu achten, dass jeweils nur eine Variante möglich ist und keine Mischung.
- Wenn nur ausländische Dividenden vorliegen, ist die Halbsatzvariante billiger, weil der Halbsatz unter 25% liegt. Es ist allerdings damit keine Endbesteuerung (Erb-schaftsteuer) verbunden.
- Durch die Bezeichnung der **KZ 403** als Eigenkapitalverzinsung darf man sich nicht irre machen lassen. Diese KZ ist nämlich mit dem **Sondersteuersatz** von **25%** belegt.

### Entlastung von der ausländischen Quellensteuer

Übersteigt die ausländische Quellensteuer den im Art. 10 OECD-Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung vorgesehenen Höchstsatz von 15% – nur dieser wird auf die inländische KEST angerechnet – kann der übersteigende Betrag auf Antrag entlastet werden. Damit ist ein erhöhter Verwaltungsaufwand verbunden, der für viele Steuerpflichtige prohibitiv sein kann. Um diese Schwelle zu überwinden, sei für die Praxis auf folgende Vorgangsweise hingewiesen:

In den Doppelbesteuerungsabkommen sind hierfür folgende Instrumente vorgesehen: Die **Steuerrückerstattung auf Antrag** oder das **Freistellungsverfahren**, welches zur Entlastung an der Quelle führt. Letzteres ist eher für größere

Fälle auf längere Zeit sinnvoll und hat einen Freistellungsbescheid zur Voraussetzung. Die Form der Rückerstattung wird von den einzelnen Vertragsstaaten individuell geregelt. Österreich sieht z.B. in § 240 BAO eine Frist von 5 Jahren vor. In **Frankreich** endet lt. **Antragsformular RF 1**, die Frist spätestens am 31. Dezember des Jahres, welches auf das Jahr der Vereinnahmung der Erträge folgt. **Italien** setzt lt. **Antragsformular R/A-I/1** eine Frist von 18 Monaten ab Steuerabzug und empfiehlt den Antrag spätestens innerhalb von 15 Monaten bei der österreichischen Steuerbehörde einzubringen. Die Rückerstattung dauert dafür dann aber angeblich bis zu 6 Jahre! In den **Niederlanden** ist lt. **Formular IB 92.2\*\* 1 PL OST** der Antrag innerhalb von 3 Jahren einzubringen. Im **Formular 84** setzt die **Schweiz** eine Frist von 3 Jahren für die Einreichung des Antrages bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung. Die entsprechenden Antragsformulare für das betreffende Land sind bei der Drucksortenverwaltung der Finanzbehörde Tel. (01) 71125 3643, Fax: (01) 71125 3649 anzufordern und ausgefüllt an das zuständige Finanzamt einzureichen. Dieses leitet das Formular an das FA Eisenstadt weiter, welches gem. § 13a AVOG für die Zusendung an die Steuerverwaltungen der betreffenden Länder zuständig ist.

Für die Rückerstattung der österreichischen KEST an ausländische Steuerpflichtige stehen die **Zwischenstaatlichen Formulare** zur Verfügung, welche der Homepage des BMF zu entnehmen sind (z.B. Formular **ZS-RD1**). ■

## Qualifikation der Einkünfte aus der saisonal bedingten Privatzimmervermietung am Bauernhof

### Grundregel lt. Rz 4193 EStR

■ **Bis 5 Betten:** Die Einkünfte sind mit der **Pauschalierung** abgegolten.

■ **Von 6 bis 10 Betten:** Die Einnahmen stellen einen **steuerpflichtigen Nebenerwerb** dar, bei dem die Ausgaben mit 50% der Einnahmen pauschaliert sind.

■ **Über 10 Betten:** Es liegen Einkünfte aus **Gewerbebetrieb** vor.

### Unterscheidung zwischen Fremdenzimmer und Appartements

Für die Beurteilung der Einkunftsart, ob **Nebenerwerbseinkünfte, Vermietung** oder **Gewerbebetrieb**, ist hinsichtlich der Bettenkapazität zwischen Fremdenzimmer mit Frühstück und Appartements, sowie des Umfangs der erbrachten Nebenleistungen zu unterscheiden (Einkommensteuerprotokoll 2004 zu Land- und Forstwirtschaftlichen Zweifelsfragen).

#### ■ Gleiche Behandlung

Besteht ein **einheitliches Vermarktungskonzept** (Urlaub am Bauernhof mit Produktverkostung, Mitarbeit der Gäste, Betriebsbesichtigung, Demonstration der Betriebsabläufe etc.) oder werden sowohl gegenüber den **Zimmergästen** als auch den **Appartementgästen** die **gleichen Leistungen** erbracht, gilt für alle die **10-Bettengrenze**. Ist diese **überschritten** liegen Einkünfte aus **Gewerbebetrieb** vor.

#### ■ Ungleiche Behandlung

Werden dagegen die Nebenleistungen (tägliche Reinigung,

Frühstück etc.) nur den Zimmergästen gegenüber erbracht, gelten die oben angeführten Bettengrenzen nur für die Fremdenzimmer.

**Beispiel:** 4 Doppelzimmer und 2 Appartements mit je 4 Betten. Insgesamt also 16 Betten.

Bei **gleicher Behandlung:** Einkünfte aus **Gewerbebetrieb**, da über 10 Betten.

Bei **ungleicher Behandlung:** Einkünfte aus der **Zimmervermietung** sind **Nebenerwerbseinkünfte**, aus der **Appartementvermietung** Einkünfte aus **Vermietung**, da je nur 8 Betten.

Letzteres gilt lt. Rz. 5073 EStR auch für die Vermietung von 5 mit Kochgelegenheiten ausgestatteten Appartements an Saisongäste.

### Qualifikation der Nebenleistungen

Es ist zu unterscheiden zwischen nicht schädlichen (für Vermietung) und schädlichen Nebenleistungen (für Gewerbebetrieb).

#### ■ Nicht schädlich

Schneeräumung, Müllabfuhr, Zurverfügungstellung der Waschküche, Sauna, Bad, Übernahme von Poststücken, Heizwärme und Warmwasser (Tz 5437 EStR).

#### ■ Schädlich

Verpflegung der Gäste, tägliche Wartung der Zimmer (Reinigung), Überwachung des Parkplatzes (Tz 5438 EStR). Bei Vermietung im Rahmen der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft schaden aber diese Leistungen nicht, soweit die in der oben angeführten Grundregel genannte Bettenanzahl nicht überschritten wird. Werden neben Fremdenzimmer auch Appartements vermietet, kommt es darauf an, ob schädliche Leistungen auch für Appartements erfolgen und insgesamt die 10-Bettengrenze überschritten wird (vgl. Beispiel).

### Steuerliche Folgen der unterschiedlichen Qualifikation der Einkünfte

#### ■ Laufende Besteuerung

Sowohl die Einkünfte aus Vermietung als auch aus Gewerbebetrieb unterliegen der Einkommensteuer. Die Ausgaben bei Vermietung stellen Werbungskosten, bei Gewerbebetrieb Betriebsausgaben dar. Im Steuerrecht ist der Begriff Betriebsausgaben aber weiter gefasst, als jener der Werbungskosten (z.B. bei Abschreibungen).

#### ■ Beendigung der Tätigkeit

Die Aufgabe oder der Verkauf der Vermietung hat keine steuerlichen Konsequenzen, während bei einer gewerblichen Tätigkeit der Erlös als Betriebsaufgabe/-verkauf steuerpflichtig ist.

### Schlussbemerkung

Hinsichtlich der rechtlichen Qualifikation der Einkünfte aus einer **Frühstückspension** im allgemeinen (außerhalb der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft) sei auf die Ausführungen in der Klienten-Info vom Juni und Oktober 2004 verwiesen. Dort wurde auf die unterschiedliche Beurteilung durch die Finanzverwaltung, der Gewerbeordnung und der Rechtsprechung hingewiesen. Ferner wurde auf die finanzstrafrechtlichen Folgen der Verletzung der Offenlegungspflicht aufmerksam gemacht.

Abschließend sei eine Entscheidung des UFS 27.10.2004, GZ.PV/0473-I/03 erwähnt, wo es darum ging, ob die Ein-

künfte aus der Vermietung von **Ferienappartements** Einkünfte aus Vermietung oder Gewerbebetrieb sind und der Erlös aus der Veräußerung der Appartementgebäude steuerpflichtig ist. Geht die Verwaltungsarbeit bei einer größeren Zahl von Wohnungen über jenes Ausmaß hinaus, welches mit der bloßen Nutzungsüberlassung üblicherweise verbunden ist, handelt es sich um gewerbliche Einkünfte und der Veräußerungserlös ist steuerpflichtig. Unter anderem schloss der Senat aus dem Aufwand für Weihnachtspost von mehr als € 500,- auf einen erhöhten Werbeaufwand und damit auf „gewerbliche“ Nebenleistungen! ■

## USt-pflichtige Entschädigungen an pauschalierte Land- und Forstwirte für Grundstücksüberlassung

■ **Bis 2004** wurden Entschädigungen für die **Überlassung von Grundstücken** zur Nutzung als Skipiste, Langlaufloipe, Liftrasse, sowie für das Aufstellen von Handymasten als pauschalierte Umsätze im Rahmen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes behandelt.

■ **Ab 2005** kommt es infolge des VwGH (30.10.2003, 2000/15/0109) zu Änderungen: Es stellt sich nunmehr die Frage, ob die Überlassung von Grundstücken als steuerfreier Umsatz aus Vermietung und Verpachtung (§ 6 Abs 1 Z 16 UStG) oder aber als steuerpflichtige (20%) Einräumung einer Dienstbarkeit zu beurteilen ist.

Nach Auffassung der Finanzverwaltung (USt-Prot. 2004) ist bei der Vermietung für das **Aufstellen von Handymasten** von einer (**unecht**) **steuerbefreiten Grundstücksvermietung** auszugehen. Anderes gilt, wenn nicht das Grundstück vermietet wird, sondern lediglich das **Recht zur Nutzung** als Skipiste, Liftrasse oder Langlaufloipe eingeräumt wird. Hier liegt nämlich eine Dienstbarkeit vor. Die Umsätze des pauschalierten Landwirtes unterliegen in diesem Fall dem **Normalsteuersatz** von 20% auch dann, wenn keine Rechnung mit USt-Ausweis gelegt wird.

**Bagatellgrenze:** Bei Nutzungsentgelten von maximal € 2.000,- jährlich pro Leistungsempfänger kann von einer Besteuerung Abstand genommen werden, wenn in der Rechnung keine Umsatzsteuer ausgewiesen wird. Bei Prüfung der Kleinunternehmergrenze (€ 22.000,- p.a.) sind die pauschalierten Umsätze (150% des Einheitswertes) mit einzubeziehen. ■

## Verschärfung der KommSt- und DB-Pflicht bei wesentlich beteiligten GmbH-Geschäftsführern

Der VwGH hat mit dem Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 10. November 2004, 2003/13/0018 als **einziges** entscheidendes **Kriterium** für die diesbezügliche Steuerpflicht nur mehr die **Eingliederung** in den **betrieblichen Organismus** des Unternehmens festgestellt. Weiteren Elementen, wie dem Fehlen des Unternehmerrisikos, keine laufende Lohnzahlung, könne nur mehr dann Bedeutung zukommen, wenn eine Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft nicht klar erkennbar sei. In der Praxis wird das kaum vorkommen, weil mit einer kontinuierlichen Tätig-

keit für die Gesellschaft die Eingliederung i.d.R. hergestellt ist. Anders sind jene Fälle zu beurteilen, in denen der Gesellschafter-Geschäftsführer als Freiberufler oder Gewerbetreibender (z.B. Rechtsanwalt mit eigener Kanzleistruktur etc.) tätig ist und seine Leistungen im Rahmen eines Werkvertrages erbringt.

Da der Geschäftsführerbezug einkommensteuerpflichtig ist, kann anstelle der tatsächlichen Ausgaben das Betriebsausgabenpauschale in Anspruch genommen werden, wenn im Vorjahr der Umsatz nicht mehr als € 220.000,- betragen hat. Dieses Pauschale beträgt 6% des Umsatzes begrenzt mit € 13.200,- p.a. ■

## KEst-pflichtige Kapitalherabsetzung

Grundsätzlich führt eine ordentliche Kapitalherabsetzung zu einer steuerfreien Vermögensumschichtung, es sei denn, es erfolgte innerhalb der letzten 10 Jahre eine steuerfreie Kapitalberichtigung aus Gesellschaftsmitteln gem. § 3 Abs. 1 Z 29 EStG. In diesem Fall normiert § 32 Z 3 EStG eine KEst-pflichtige Ausschüttung. Eine diesbezügliche Verschärfung ist der Rz 6911 EStR zu entnehmen, wonach bei wiederholten Kapitalberichtigungen die 10-Jahresfrist mit jedem Jahr neu zu laufen beginnt und die Rückzahlung nicht auf die älteste – vor 10 Jahren beschlossene – Kapitalberichtigung bezogen werden kann. (BMF 9. Juli 2004).

Weiters steht das BMF auf dem Standpunkt, dass selbst nach Ablauf von 10 Jahren nach der letzten Kapitalerhöhung die Rückzahlung infolge Kapitalherabsetzung als Einlagenrückzahlung im Sinne des § 4 Abs. 12 EStG einen steuerpflichtigen Tatbestand darstellt, soweit der Rückzahlungsbetrag die Anschaffungskosten der Anteile übersteigt.

Die Rückzahlung an Körperschaften fällt aber unter die Beteiligungsbefreiung gem. § 10 Abs. 1 KStG (Rz 740 KStG). Erfolgt aber die Rückzahlung innerhalb der o.a. Sperrfrist, liegt eine steuerpflichtige Ausschüttung und keine Einlagenrückzahlung vor. ■

## Kreditzinsen als Betriebsausgabe

Der UFS Graz 11. Mai 2004 verweigerte dem Berufungswerber Kreditzinsen als Betriebsausgabe, weil mit diesem Kredit die Abstattung der Einkommensteuerschuld finanziert worden ist. Gleichzeitig wird aber die grundsätzliche Dispositionsfreiheit eingeräumt, den Betrieb mit Fremd- oder Eigenmittel zu finanzieren. Hier ist in der Argumentation dem Steuerpflichtigen ein Fehler unterlaufen. Nach dem Motto „Geld hat kein Mascherl“, kann der Fiskus nicht von sich aus feststellen, wofür ein Kredit verwendet wird. Bei Kreditaufnahmen ist in solchen Fällen daher darauf zu achten, dass kein unmittelbarer Zusammenhang mit der Finanzierung betriebsfremder Vorgänge (z.B. Einkommensteuerzahlung, Entnahme für private Anschaffungen etc.) hergestellt werden kann.

Abschließend sei darauf hingewiesen, dass der Zinsbegriff eng auszulegen ist und weder Kosten der Kurssicherung noch Kursverluste bei Fremdwährungskrediten umfasst (Entwurf des Wartungserlasses 2004 der KStR Rz. 1212). Sehr wohl fallen aber darunter alle Nebenkosten (z.B.: Gebühren, Provisionen, Honorare an Makler, Anwälte, Notare etc.) ■

## Zwangszuweisung der bei der GKK zwischengeparkten MVK-Beiträge

**Arbeitgeber**, die innerhalb von 6 Monaten ab Beginn des Dienstverhältnisses noch keine Mitarbeitervorsorgekasse (MVK) ausgewählt haben und die Beiträge daher an die Gebietskrankenkasse (GKK) abführen, werden von dieser schriftlich aufgefordert, binnen 3 Monaten eine MVK auszuwählen. Sollte keine Auswahl getroffen werden, erfolgt eine automatische Zuweisung an irgendeine MVK. Diese Zwangszuweisung ist ab **Mitte 2005** vorgesehen. Die bei der GKK zwischengeparkten Beiträge sind nur mit 1,5% schlecht verzinst und der Arbeitnehmer erhält keine Kontonachricht über den Stand seines Guthabens. Um dies zu verhindern, sollte jene MVK ehestens ausgewählt werden, welche für die Abfertigungsvorsorge die optimalen Bedingungen erfüllt. ■

## Familienmitglieder als Mitgesellschafter eines Freiberuflers

Laut VwGH E. 29.9.2004, 2001/13/0159 ist der Zusammenschluss eines Freiberuflers mit nahen Angehörigen einer besonders strengen Prüfung zu unterziehen. Nur dann, wenn der Berufsfremde einen wesentlichen Beitrag zum wirtschaftlichen Erfolg der Gesellschaft leistet, ist der Gesellschaftsvertrag als nicht unüblich zu qualifizieren.

Als wesentliche Arbeitsleistung ist nur eine Tätigkeit anzusehen, welche den Betriebserfolg maßgeblich beeinflusst. Im Regelfall wird ein Tätigwerden auf gleicher oder zumindest gleichwertiger Ebene erforderlich sein, wozu eine entsprechende Qualifikation notwendig ist. Bloß unterstützende Hilfstätigkeiten, wie Sekretariatsarbeiten, vermögen den Betriebserfolg nicht wesentlich zu beeinflussen und werden den Freiberufler nicht dazu veranlassen, sich mit dem Erbringer derartiger Dienste zu vergesellschaften, um mit ihm den Gewinn zu teilen. Auf den Grundsatz des Fremdvergleiches ist daher zu achten. ■

### VORSCHAU

- Unterschiedliche Steuerbelastung nach Rechtsform des Unternehmens ab 2005
- Steuerfreie Zuwendungen an Dienstnehmer
- Geländefahrzeuge im Umsatzsteuerrecht

Adresse: