



Mag. Peter Doll

Wirtschaftstreuhänder - Steuerberater

A – 6314 Wildschönau · Niederau 39 · Tel. 05339/25 00 · Fax 05339/25 00 25 · Mobil 0664/2432559

Wirtschafts- & Steuerrecht für die Praxis

Okt.
2005

aktuell.
kompetent.

KLIENTEN-INFO

Steuerklausel als rückwirkende Gestaltungsmöglichkeit zur Steuervermeidung

Die zunehmende Komplexität des Steuerrechtes führt dazu, dass bei einer Vertragsgestaltung die steuerlichen Folgen oft nicht mit Sicherheit feststellbar sind, zumal die Finanzbehörde i.d.R. nicht bereit ist, sich diesbezüglich festzulegen. Steuerklauseln können dieser Rechtsunsicherheit vorbeugen und vor nicht gewollten Steuerfolgen schützen.

■ Rechtsgrundlagen

Gem. § 295a BAO kann ein Bescheid auf Antrag der Partei oder von Amts wegen insoweit abgeändert werden, als ein Ereignis eintritt, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruches hat.

Mit Wirkung ab 20. Dezember 2003 besteht somit ein **Verfahrenstitel** zur **Rechtskraftdurchbrechung** eines Bescheides. Das Gesetz stellt das Prinzip der **materiellen Rechtsrichtigkeit** über jenes der **formellen Rechtssicherheit**.

■ Steuerklausel

Sie ist eine **unechte** (auf vergangene/gegenwärtige Umstände abgestellte) **auflösende Bedingung** in einem zivilrechtlichen Vertrag, die dessen Gültigkeit davon abhängig macht, dass die steuerlichen Folgen, von denen die Parteien ausgehen, mit der Steuerfestsetzung durch das Finanzamt identisch sind.

Voraussetzungen für die rückwirkende Abgabewirksamkeit sind:

- Die **Bedingung** (Steuerklausel) muss von den Vertragsparteien **beachtet** und in die Tat umgesetzt werden (**Rückabwicklung** des Vertrages).
- Die Parteien haben einen **schriftlichen Antrag** auf Abänderung des Bescheides an das Finanzamt zu stellen.

■ Beispiele für Steuerklauseln

EDITORIAL & INHALT

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



Ihr
Mag. Peter Doll

- Steuerklausel als rückwirkende Gestaltungsmöglichkeit zur Steuervermeidung
- Zurückbehaltung von Gebäuden bei Betriebsaufgabe – schädliche Einkünfte
- Ab 1. Oktober 2005: Ausweitung der Umsatzsteuerpflicht für ärztliche Gutachten
- Aktuelle Lehrlingsförderung
- Eigenverbrauchsbesteuerung bei PKW-Auslandsleasing bis Ende 2007 verlängert
- Tagesgeld bei Berufs- und Geschäftsreisen
- 30.000 Kilometer-Grenze für steuerfreies KM-Geld auch bei Dienstreisen?
- Welche Fahrzeuge unter die SachbezugsVO fallen
- Steuerliche Erleichterungen für Hochwassergeschädigte

– Veräußerungsgeschäft

Bleibt die Frage offen, ob das Finanzamt den begünstigten Steuersatz gewährt oder nicht, besteht die Möglichkeit mittels entsprechender Steuerklausel das Steuerrisiko zu

beseitigen. Wendet das Finanzamt den vollen Steuersatz an, ermöglicht nunmehr ein Antrag gem. § 295a BAO die Rückgängigmachung der Steuerschuld.

– Verdeckte Gewinnausschüttung

Besteht das redliche Bemühen um einen äquivalenten Leistungsaustausch zwischen der Gesellschaft und dem Gesellschafter, so kann im Falle einer sich nachträglich herausstellenden Unangemessenheit von Leistung und Gegenleistung unter Berufung auf § 295a BAO eine Rückabwicklung der Steuerpflicht mittels Steuerklausel vermieden werden.

■ Rückwirkende Ereignisse gem. § 295a BAO

- **Nachträgliche Besteuerung** im Ausland bzw. Entrichtung ausländischer Quellensteuern, die auf die österreichische Steuer anrechenbar sind.
- **Nachträglicher Kostenersatz** in Folgejahren (z.B. geltend gemachte außergewöhnliche Belastung infolge Heilbehandlung) führt zur Bescheidänderung von Amts wegen.
- Rechtsgeschäfte sind z.B. wegen **List, Irrtum oder Furcht** anfechtbar. Ist die Anfechtung gebührenrechtlich beachtlich, steht zur Abänderung des Gebührenbescheides nunmehr § 295a BAO zur Verfügung.
- **Steuerbegünstigte Betriebsaufgabe** gem. § 24 Abs. 6 EStG: Liegen die Voraussetzungen für die Halbsatzbesteuerung bei der Privatentnahme eines Betriebsgrundstückes vor, kann es bei einer nachfolgenden Veräußerung des Grundstückes oder der Wiederaufnahme einer schädlichen Erwerbstätigkeit zum Verlust dieser Begünstigung kommen. Wird das Grundstück nämlich **innerhalb von fünf Jahren** nach Betriebsaufgabe **veräußert**, handelt es sich gem. § 24 Abs. 6 Z 3 EStG um ein rückwirkendes Ereignis gem. § 295a BAO und somit um den Verlust der Halbsatzbegünstigung. Ein verfahrensrechtliches Problem ergibt sich bei der **Aufnahme** einer begünstigungsschädlichen **Erwerbstätigkeit**. Laut Rz 7322 EStR 2000 gilt eine Frist von einem Jahr. Seit Einführung des § 295a BAO gilt aber für ein rückwirkendes Ereignis – und um ein solches handelt es sich unweigerlich – die **zehnjährige Verjährungsfrist**. Zur bestehenden Rechtsunsicherheit ist folgendes zu vermerken. Im Verfahren beim Finanzamt wird voraussichtlich weiterhin die Einjahresfrist zur Anwendung gelangen, da die Richtlinien eine interne Weisung darstellen, aber keine Gesetzeskraft haben. Vor einem UFS oder den Höchstgerichten wird die Richtlinienregelung aber keine Chance haben. Hier wird § 295a BAO zur Anwendung gelangen.

■ Keine rückwirkenden Ereignisse sind

- Änderung der Rechtsprechung.
- Rückwirkende Änderung steuerrechtlicher Vorschriften. Für diesen Fall sind die §§ 299 ff (Aufhebung des Bescheides), 303 ff (Wiederaufnahme des Verfahrens) und 295 (Änderung des Bescheides) BAO zuständig (Hinweis auf Anfragebeantwortung des BMF vom 12. Jänner 2005).
- Rückwirkend in Kraft gesetzte Doppelbesteuerungsabkommen.

■ Verfahrensrecht

- Die Abänderung kann von Amts wegen oder auf schriftlichen Antrag der Parteien erfolgen. Der Abänderungsantrag vermittelt aber keinen Anspruch auf Aussetzung der Einhebung.
- Der Antrag ist **nicht befristet** und unterliegt der Entschei-

Steuerklauseln als auflösende Bedingung einer entstandenen Steuerschuld

Steuerklauseln verknüpfen die zivilrechtliche Wirksamkeit von Rechtsgeschäften mit dem Eintritt bestimmter Abgabefolgen

Steuerklauseln nehmen abgabenrechtlichen Unsicherheiten die Spitze

Bei Wiederaufnahme einer begünstigungsschädlichen Erwerbstätigkeit nach Betriebsaufgabe ist im Rechtsmittelverfahren mit der zehnjährigen Frist zu rechnen.

dungspflicht mittels Bescheid im Rahmen des Ermessens der Abgabenbehörde, wobei dem Prinzip der **Rechtsrichtigkeit** (gleichmäßige Besteuerung) der Vorrang vor **Rechtsbeständigkeit** einzuräumen ist.

- Wenn **Verjährung** eingetreten ist, ist keine meritorische Erledigung des Antrages mehr möglich. Die Verjährung beginnt mit Ablauf des Jahres, in dem das Ereignis eingetreten ist. Abänderungen sind daher auch dann noch zulässig, wenn die vom Jahr des Entstehens des Abgabeananspruches abgeleitete Bemessungsverjährungsfrist von fünf Jahren bereits abgelaufen ist, aber die absolute Verjährung gem. § 209 Abs. 3 BAO (**10 Jahre ab Entstehen des Abgabeananspruches**) noch nicht eingetreten ist.
- Wie eingangs erwähnt, ist § 295a BAO am 20. Dezember 2003 in Kraft getreten. Als Verfahrensvorschrift ist diese Bestimmung aber auch dann anzuwenden, wenn der betreffende Bescheid vor In-Kraft-Treten ergangen, oder das Ereignis eingetreten ist. ■

Zurückbehaltung von Gebäuden bei Betriebsaufgabe – schädliche Einkünfte

Schon bisher bestand unter relativ restriktiven Bedingungen anlässlich der Betriebsaufgabe die Möglichkeit, auf Antrag eine Besteuerung der stillen Reserven im entnommenen Gebäude zu vermeiden, sofern das Gebäude bisher der Hauptwohnsitz des Steuerpflichtigen war und er gestorben ist, berufsunfähig wurde oder das 60. Lebensjahr vollendet und seine Erwerbstätigkeit eingestellt hat. Weiters dürfen in der Vergangenheit auch keine stillen Reserven auf das Gebäude übertragen worden sein.

War **bis zum 1. Jänner 2005** jede Einkünfteerzielung mit dem Gebäude nach Betriebsaufgabe steuerschädlich (auch wenn die Verwaltungspraxis bisher geringfügige wirtschaftliche Aktivitäten toleriert hat), so haben sich durch das AbgÄG 2004 **ab 2005** nunmehr **Verbesserungen** für den Steuerpflichtigen ergeben. Voraussetzung ist nach wie vor, dass die **Erwerbstätigkeit eingestellt** wird. Dies ist der Fall, wenn der **Gesamtumsatz** aus den weiterhin ausgeübten Tätigkeiten **€ 22.000,-** und die gesamten **Einkünfte** aus diesen Tätigkeiten **€ 730,- jährlich** nicht übersteigen.

Wichtig ist daher zu unterscheiden, welche Tätigkeiten bei Überschreiten der zuvor genannten Grenzen grundsätzlich begünstigungsschädlich sind bzw. welche Tätigkeiten ohne diesen Restriktionen ausgeübt werden können.

Begünstigungsschädliche Tätigkeiten bzw. Einkunfts-

arten sind insbesondere:

- Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft
- Einkünfte aus selbständiger Arbeit (insbesondere auch Gesellschafter-Geschäftsführer, die mit mehr als 25% beteiligt sind und einen Gehalt beziehen; Tätigkeiten als Stiftungsvorstand, Aufsichtsrat etc)
- Einkünfte aus Gewerbebetrieb
- Einkünfte aus aktiv ausgeübter nicht selbständiger Tätigkeit als Dienstnehmer (der Bezug einer Pension ist somit nicht schädlich)
- Einkünfte aus Funktionsgebühren von öffentlich-rechtlichen Körperschaften

Nicht begünstigungsschädlich und ohne Berücksichtigung der Einkunfts- und Umsatzgrenze können folgende Aktivitäten ausgeübt werden :

- Einkünfte aus Kapitalvermögen
- Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung
- Einkünfte aus wiederkehrenden Bezügen (Renten)
- Einkünfte als Geschäftsführer-Gesellschafter, wenn auf ein Gehalt verzichtet wird und nur Gewinnausschüttungen erfolgen (der Ersatz von tatsächlichen Aufwendungen ist ebenfalls möglich)
- Aufnahme einer neuerlichen Erwerbstätigkeit nach **ein-jähriger Pause** lt. Rz 7322 EStR 2000 (es darf dabei jedoch kein innerer Zusammenhang zwischen Einstellung und Wiederaufnahme bestehen). Seit Einführung des **§ 295a BAO** erhöht sich aber dieser Zeitraum auf **10 Jahre**, was insbesondere im Rechtsmittelverfahren voraussichtlich zu einer Verböserung führt. Näheres hiezu im einleitenden Artikel über „Steuerklausel“.

Der häufigste Anwendungsfall wird wohl die Vermietung von nicht privat genutzten Gebäudeteilen nach der Betriebsaufgabe sein. Dabei ist zu beachten, dass im Ausmaß der nicht besteuerten stillen Reserven eine Kürzung der Abschreibungsbasis erfolgt. Wird das Gebäude **innerhalb von fünf Jahren** nach Aufgabe des Betriebes durch den Steuerpflichtigen oder seine Erben **veräußert**, kommt es zur Nachversteuerung der anlässlich der Betriebsaufgabe steuerfrei gestellten stillen Reserven.

Abschließend ist noch anzumerken, dass unter bestimmten Voraussetzungen gem. § 124b Z 110 EStG eine Optionsmöglichkeit zur Anwendung der neuen Rechtslage für Betriebsaufgaben vor dem 1. Jänner 2005 besteht. ■

Ab 1. Oktober 2005: Ausweitung der Umsatzsteuerpflicht für ärztliche Gutachten

Grundsätzlich gehören die Ausstellung von ärztlichen Zeugnissen und die Erstattung von ärztlichen Gutachten zur Berufstätigkeit eines Arztes und fällt somit unter die unechte Umsatzsteuerbefreiung. Mit Wirkung vom 1. Oktober 2005 hat das BMF als Reaktion auf die jüngste Rechtsprechung des EuGH allerdings eine Ausweitung der Steuerpflicht für ärztliche Gutachten vorgenommen (Rz 946 UStR-Wartungserlass).

Seit dem **1. Jänner 2001** unterliegen folgende **ärztliche Leistungen der 20%igen Umsatzsteuer**:

- ärztliche Untersuchungen über die pharmakologische Wirkung eines Medikaments beim Menschen und die dermatologische Untersuchung von kosmetischen Stoffen;

- psychologische Tauglichkeitstests zur Berufsfindung
- auf biologische Untersuchungen gestützte Feststellungen einer anthropologisch-erbbiologischen Verwandtschaft

Ab dem **1. Oktober 2005** sind zusätzlich auch folgende **ärztliche Leistungen umsatzsteuerpflichtig**:

- Ausstellung von Bescheinigungen für Zwecke eines Anspruches nach dem Kriegsopferversorgungsgesetz
- Erstellung von Gutachten für zivil- und strafrechtliche Haftungsfragen
- Gutachten über ärztliche Kunstfehler
- Gutachten, um Anhaltspunkte zu gewinnen, die für oder gegen einen Antrag auf Zahlung einer Invaliditätspension sprechen.

Für die im Zusammenhang mit diesen umsatzsteuerpflichtigen Leistungen anfallenden Vorsteuern kann die Vorsteuer geltend gemacht werden. Nicht eindeutig zuordenbare Vorsteuerbeträge können dabei nach dem Verhältnis steuerfreie zu steuerpflichtige Umsätze aufgeteilt werden. ■

Aktuelle Lehrlingsförderung

Mit **1. September 2005** hat die Förderung zusätzlicher Lehrstellen durch das **AMS** begonnen. Um in den Genuss der **Lehrlingsprämie** idHv. € 400,- monatlich im ersten, € 200,- im zweiten und € 100,- im dritten Lehrjahr zu kommen, ist folgendes zu beachten:

- Rechtzeitige **Kontaktaufnahme** des Jugendlichen und des Betriebes mit dem **AMS vor Ausbildungsbeginn**.
- Die einzelnen Lehrberufe müssen im Förderprogramm enthalten sein (evtl. je nach AMS-Landesdirektion unterschiedlich)
- Die Lehrlingsprämie gibt es nur für **zusätzliche Lehrlinge**, die ihre Lehre zwischen 1. September 2005 und 31. August 2006 beginnen.
- Die Lehrstelle gilt dann als zusätzlich geschaffen, wenn der Betrieb am Beginn des neuen Ausbildungsverhältnisses mehr Lehrlinge beschäftigt als zum 31. Dezember 2004.
- Da die Förderung jährlich zuerkannt wird, muss die Gesamtzahl der beschäftigten Lehrlinge auch im 2. und 3. Lehrjahr höher sein als per 31. Dezember 2004.

■ Entfernungsbeihilfe

Seit **11. Juli 2005** bietet das **AMS** eine Beihilfe für Lehrlinge bei entfernt gelegener Lehrstelle für Fahrten zum bzw. Unterbringung am Arbeitsort, bis höchstens € 250,- p.m. mit Selbstbehalt von € 64,- p.m.

■ Lehrlingsausbildungsprämie gem. § 108f EStG

Diese steht dem Betrieb pro Lehrling in Höhe von **€ 1.000,- p.a.** zu. In diesem Zusammenhang sei auf die Behaltspflicht der Lehrlinge hingewiesen: Nach Ablauf der Probezeit (3 Monate) ist eine Kündigung des Lehrverhältnisses grundsätzlich nicht vorgesehen. Das Berufsausbildungsgesetz zählt Entlassungstatbestände auf, die im Ausnahmefall zu einer fristlosen Kündigung führen können. Darüber hinaus ist der Lehrling nach Abschluss der Lehre für weitere 6 Monate im Unternehmen zu beschäftigen.

■ Lehrlingsfreibetrag gem. § 124b Z 31 EStG

Dieser beträgt **€ 1.460,-** am Beginn des Lehrverhältnisses und im Jahr der Lehrabschlussprüfung. Bei Geltendmachung dieses Freibetrages entfällt die Lehrlingsausbildungsprämie. ■

Eigenverbrauchsbesteuerung bei PKW-Auslandsleasing bis Ende 2007 verlängert

In der Klienten-Info Juni 2005 wurde darauf hingewiesen, dass diese Besteuerung mit 31. Dezember 2005 begrenzt ist. Mit dem **Wachstums- und Beschäftigungsgesetz 2005** wurde § 1 Abs. 1 Z 2 lit. b UStG dahingehend novelliert, dass die Besteuerung auf Umsätze anzuwenden ist, die vor dem 1. Jänner 2008 ausgeführt werden. Inwieweit diese Bestimmung das Wachstum und die Beschäftigung stimulieren soll, bleibt ungeklärt.

Dass der UFS-Linz am 1. März 2005 dieses Gesetz als gemeinschaftswidrig qualifiziert hat, wurde im zitierten Artikel erwähnt. Desgleichen der Umstand, dass die Finanz gegen diese Entscheidung Amtsbeschwerde beim VwGH eingebracht hat. Unternehmer, die den mühsamen Weg der Rechtsdurchsetzung beschritten haben, sollen sich aber weiterhin nicht abschrecken lassen. Sie haben zumindest Aussicht auf einen Erfolg nach der Entscheidung des VwGH. ■

Tagesgeld bei Berufs- und Geschäftsreisen

In der Klienten-Info 9/2005 wurde ausgeführt, dass dieses nur bei Übernachtung (so lt. UFS und VwGH) möglich ist. Die EStR Rz.1378 i.V.m. LStR Rz. 311 sehen diese Restriktion (noch) nicht vor. Es ist zu erwarten, dass bei einer Betriebsprüfung diese Rechtsauslegung daher nicht zur Anwendung gelangt. In einem Berufungsverfahren ist aber damit zu rechnen. ■

30.000 Kilometer-Grenze für steuerfreies KM-Geld auch bei Dienstreisen?

Bisher war das steuerfreie KM-Geld nur bei Berufs- und Geschäftsreisen mit einer jährlichen Kilometerleistung von 30.000 begrenzt, wobei bei Geschäftsreisen nach Überschreitung dieser Grenze, insgesamt nur die tatsächlichen Kosten als Betriebsausgaben absetzbar sind.

Rechtsprechung und Verwaltung gehen nun bei **Dienstreisen** unterschiedliche Wege.

■ Verwaltung

Laut Rz 713 LStR 2002 können KM-Gelder in der Höhe von € 0,36 / Km auch für mehr als 30.000 KM/Jahr steuerfrei ausbezahlt werden.

■ Rechtsprechung

Laut VwGH E. 19.5.2005,2001/15/0088 ist die 30.000 KM-Grenze auch bei Dienstreisen anzuwenden. Im konkreten Fall handelte es sich um gefahrene KM in der Größenordnung von bis zu 182.000 KM/Jahr, wobei es bei einem Brutbezug von S 196.000,- p.a. zu einem steuerfreien KM-Geldersatz von bis zu S 887.000,- p.a. kam. Der Gerichtshof sah darin einen Mißbrauchstatbestand.

Ob die Finanzverwaltung dieses VwGH-Erkenntnis zum Anlass nimmt, die LStR entsprechend zu modifizieren, bleibt abzuwarten. Für die Praxis ist zu empfehlen, die LStR nach wie vor anzuwenden. Eine überzogene Ausschöpfung der steuerfreien KM-Gelder bei Dienstreisen sollte aber vermieden werden. ■

Welche Fahrzeuge unter die SachbezugsVO fallen

Im LStR-Wartungserlass 2005 wird zu den Sachbezugswerten folgendes klar gestellt:

- Für die Privatnutzung des **arbeitgebereigenen Fahrzeuges** ist nur bei mehrspurigen KFZ (PKW, Kombi) und Motorrädern ein Sachbezugswert anzusetzen, nicht aber bei Mopeds, Mofas und Fahrrädern mit Hilfsmotor (Rz 174a LStR).
- Für die Privatnutzung eines **Garagenplatzes** ist nur dann ein Sachbezugswert anzusetzen, wenn für das Fahrzeug Parkgebühren zu entrichten sind. Da dies für Motorräder, Mopeds, Mofas und Fahrräder mit Hilfsmotor nicht der Fall ist, entfällt der Ansatz eines Sachbezugswertes (Rz 196 LStR). ■

Steuerliche Erleichterungen für Hochwassergeschädigte 2005

Ähnlich wie im Jahre 2002 (Klienten-Info Sept. 2002) bestehen auch für 2005 entsprechende steuerliche Begünstigungen wie folgt:

- **Verspätungs-** sowie **Säumniszuschläge** fallen nicht an, wenn spätestens 2 Monate nach Eintritt der Katastrophe die versäumten Maßnahmen nachgeholt werden, bzw. ein Zahlungserleichterungsansuchen gestellt wird.
- **Ersatzbeschaffungen im betrieblichen Bereich** in der Zeit vom 1. Juli 2005 bis 31. Dezember 2006 können entweder vorzeitig abgeschrieben (12% Gebäude, 20% sonstige WG) oder eine Prämie (natürliche Personen für Gebäude 5%, sonstige WG 10 %, bzw. Körperschaften 3% und 5%) geltend gemacht werden. Im **privaten Bereich** als außergewöhnliche Belastung.
- Für die **Absetzung von Spenden** gilt Gleiches wie 2002: Betriebsausgabe als Werbeaufwand.
- **Schenkungssteuer- und Gebührenfreiheit** wie 2002. ■

VORSCHAU

- **e-Rechnung / Vorsteuerabzug**
- **Entlastung von der Abzugsteuer gem. § 99 EStG**
- **KöSt bei Wirtschaftsjahr 2004/2005**
- **UID-Nr. als Rechnungsbestandteil erst ab 1. Juli 2005**

Adresse: