



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

April
2007

aktuell.
kompetent.

KLIENTEN-INFO

Verbesserung des Rechtsschutzes durch Bescheidabänderung auf Grund eines rückwirkenden Ereignisses

Die Qualität eines Gesetzes ist i.d.R. an seinem Umfang messbar. Je kürzer und klarer umso besser. § 295a BAO besteht aus einem Satz und lautet:

Ein Bescheid kann auf Antrag der Partei (§ 78) oder von Amts wegen insoweit abgeändert werden, als ein Ereignis eintritt, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bescheid oder Umfang eines Abgabenanspruches hat.

Umso umfangreicher fällt die **Richtlinie des BMF vom 29. November 2006** hinsichtlich der **Präzisierung „rückwirkender Ereignisse“** aus. Als solche sind sachverhaltsändernde Geschehnisse hinsichtlich **Tatsachen, Willenserklärungen von Parteien** oder **Amtshandlungen** zu verstehen, die das **materielle Abgabenrecht** betreffen.

Nicht darunter fallen **formelle Änderungen** wie **rückwirkende Änderungen von Abgabenvorschriften**, von **Rechtsprechung** oder **Erlässen**, was auch dem Rechtsschutz von Abgabepflichtigen dienen kann. Ferner ist diese Bestimmung dann nicht anwendbar, wenn es ausdrücklich in einer Abgabenvorschrift angeordnet ist.

■ Ob ein **rückwirkendes Ereignis** nach Eintritt der formellen Rechtskraft des Bescheides auch tatsächlich rückwirkt, ist also eine Frage des Inhalts bzw. der Auslegung materieller Abgabenvorschriften.

In der zit. RL des BMF erfolgt eine umfangreiche Aufzählung von einschlägigen **Beispielen**, von welchen in der Folge einige erwähnt seien:

EDITORIAL & INHALT

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



Ihr
Mag. Peter Doll

- **Verbesserung des Rechtsschutzes durch Bescheidabänderung auf Grund eines rückwirkenden Ereignisses**
- **Für die Rechtzeitigkeit der Wahrung einer Frist beim Finanzamt ist der Postaufgabestempel maßgebend**
- **Lohnsteuer-News lt. 2. Wartungserlass 2006 zu den LStR**
- **Rechtsfolgen bei Nichtzurverfügungstellung von elektronischen Datenträgern bei Finanzamtsprüfungen**
- **Beitragszuschlag und Verzugszinsen lt. ASVG**
- **Ordinationsmiete und Umsatzsteuer**
- **Aufwendungen durch alternativmedizinische Behandlung als außergewöhnliche Belastung?**
- **Kurz-Infos**
 - **Heilbehandlungskosten im Ausland als außergewöhnliche Belastung absetzbar**
 - **Eigenverbrauchsbesteuerung bei Kfz-Auslands-Leasing EU-widrig**
 - **Kassenfehlbetrag als Werbungskosten**

- Entrichtete **ausländische Abgaben** in den Folgejahren sind für das Jahr auf die inländische Steuer anzurechnen, für das sie entrichtet worden sind. Eine nachträgliche Besteuerung oder Beseitigung einer Besteuerung lt. DBA ist ein rückwirkendes Ereignis.
- **Einkommensteuer**
 - **Nachträgliche** Einnahmen / Ausgaben oder Wegfall derselben wie z.B.: Nachzahlung von Pensionen; Ersatz von Ausgaben, die als a.g. Belastung geltend gemacht wurden; Ersatz von Werbungskosten durch den Arbeitgeber; nachträgliche Werbungskosten oder Erlösminde- rungen bei Spekulations- oder Veräußerungsgeschäften.
 - **Anrechnung** von entrichteten Erbschafts- oder Schenkungssteuern auf die Einkommensteuer bei Veräußerung von Wirtschaftsgütern, Beteiligungen bzw. Veräuße- rungsgewinnen.
 - **Anfechtung** von Rechtsgeschäften wegen Irrtums, List oder Furcht.
 - **Rückwirkende Gewährung** von Alleinverdiener- oder Alleinerzieherabsetzbetrag sowie Familienbeihilfe.
- **Weitere Beispiele** sind angeführt für: KStG, UmrStG, GrEStG, ErbStG, GebG, KVStG, VersStG und NeuFöG.

■ Antrag

Dieser ist schriftlich einzubringen. Legitimiert ist auch der Kommanditist bei Bescheiden über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften. Der Antrag ist sinnvollerweise gem. § 205 Abs. 6 BAO auf die vorgeschriebenen **Anspruchszinsen** zu erweitern, um deren Herabsetzung oder Nichtfestsetzung zu erwirken, wobei auch hier die € 50,- Grenze zu beachten ist. Obwohl diese Bestimmung mit **31. Dezember 2004 in Kraft** getreten ist, ist sie auch **anwendbar** für **vor ihrem Inkrafttreten** entstandene Abgabenansprüche, eingetretene rückwirkende Ereignisse und erfolgte Festsetzungen von Anspruchszinsen.

■ Ermessen

Die Abänderung liegt im Ermessen der Behörde unabhängig davon, ob der Antrag von der Partei stammt oder von Amts wegen erfolgt und ob zugunsten oder zum Nachteil der Partei. Der Ermessensspielraum ist allerdings vom Grundsatz über Treu und Glauben, sowie den Richtlinien für die Abgabeneinhebung bestimmt.

■ Anfechtbarkeit der Abänderung

Der Abänderungsbescheid ist mit Berufung nur dem Grunde nach, sowie hinsichtlich der Abänderung anfechtbar.

■ Verjährung

Abänderungen sind nur bis zum Ablauf der Verjährungsfrist zulässig. Die Verjährung beginnt mit Ablauf des Jahres, in dem das rückwirkende Ereignis eingetreten ist. Sie sind auch noch nach Verjährungseintritt sachlich zu erledigen, wenn der Antrag vor Eintritt der Verjährung eingebracht wurde. Nach Ablauf der absoluten Verjährungsfrist von 10 Jahren nach Entstehung des Abgabenanspruches, ist eine Abänderung aber nicht mehr zulässig.

■ Zeitliche Anwendung

§ 295a BAO ist am **20. Dezember 2003 in Kraft** getreten und ist **auch** dann **anwendbar**, wenn der betroffene **Bescheid vor Inkrafttreten erlassen** wurde bzw. das **rückwirkende Ereignis vor Inkrafttreten eingetreten ist**. ■

Für die Rechtzeitigkeit der Wahrung einer Frist beim Finanzamt ist der Postaufgabestempel maßgebend

Gem. § 108 Abs. 4 BAO werden die Tage des Postenlaufes nicht in die Frist eingerechnet, wenn das Schreiben auch tatsächlich beim Finanzamt einlangt. Damit ist die Frist auch dann gewahrt, wenn das Schreiben am **letzten Tag der Frist zur Post** gebracht wird. Der **Datumsstempel** des Postamtes auf der Briefsendung besitzt die **Beweiskraft** einer öffentlichen Urkunde, wobei allerdings der **Gegenbeweis zulässig** ist.

Im Falle UFS 15.9.2004 wurde die Beschwerde wegen Zurückweisung der Berufung infolge Fristversäumnis als unbegründet abgewiesen. Der Brief wurde wohl am letzten Tag der Frist dem Postamt übergeben und auch zunächst übernommen, aber dann vom Postamt zur Fehlerbeseitigung dem Beschwerdeführer zurückgestellt, wodurch infolge Dienstschluss der Post, dieser erst nach der Fehlerbeseitigung am nächsten Tag an das Hauptpostamt übersendet wurde. Damit war Fristversäumnis eingetreten.

Um verspätete Einreichungen zu vermeiden, sollte daher nicht bis zum letztmöglichen Termin zugewartet werden. Wenn es knapp zu werden droht, bietet sich ein rechtzeitiger Antrag auf **Fristverlängerung** an, welche aber **nicht immer möglich** ist, zumal folgende Arten von Fristen zu unterscheiden sind:

- **Behördliche Fristen**, als sog. Ordnungsfristen wie z.B. für Zwecke der Mängelbehebung. Sie sind im Rahmen des Ermessens **verlängerbar**. Bei deren Versäumnis tritt kein zwingender Rechtsverlust ein.
- **Gesetzliche Fristen** sind nur dann verlängerbar, wenn dies gem. § 110 BAO im Gesetz vorgesehen ist. Hiebei handelt es sich um sog. Fall- oder Ausschlussfristen, bei deren Versäumnis ein Recht verloren geht. Zu den **verlängerbaren Fallfristen** zählen z.B. die Fristen für die Abgabe von Steuererklärungen, die Einbringung einer Berufung u.a., **nicht verlängerbar** sind z.B. die 3-Monatsfristen für die Wiederaufnahme des Verfahrens oder die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand u.a.

Für die Antragstellung auf **Fristverlängerung** ist es daher erforderlich, zuerst zu **klären**, um welche **Art der Frist** es sich handelt. ■

Lohnsteuer-News lt. 2. Wartungserlass 2006 zu den LStR

■ Zukunftssicherungsmaßnahmen Rz. 81

Der **Freibetrag** von **€ 300,- p.a.** kann im Falle von **mehrerer gleichzeitigen Dienstverhältnissen** bei jedem Arbeitgeber berücksichtigt werden und es kommt zu keiner Rückführung auf das einfache Ausmaß bei einer (Arbeitnehmer-) Veranlagung. Erfolgt die Zuwendung in Teilbeträgen (z.B. jeweils € 50,- p.m.) sind diese solange lohnsteuerfrei bis der Jahresbetrag von € 300,- erreicht ist.

■ Stock-Options – Lohnsteuerabzug Rz. 90c

Bei Optionsausübung nach Beendigung des Dienstverhältnisses hat der Arbeitgeber die Versteuerung nach § 67 Abs. 10 EStG nebst DB, DZ und KommSt vorzunehmen. Soweit die Lohnsteuer nicht durch Barlohn gedeckt ist, hat der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber den erforderlichen Betrag zu zahlen. Die Haftung für die abzuführende Lohnsteuer trägt aber der Arbeitgeber.

■ Rückerstattung nachgekaufter Versicherungszeiten Rz. 579a

Infolge Vorliegens eines rückwirkenden Ereignisses kommt es innerhalb der Bemessungsverjährungsfrist von 5 Jahren zu einer **Abänderung des Veranlagungsbescheides**, in dem die Beiträge als Sonderausgaben berücksichtigt worden sind. **Keine Nachversteuerung** erfolgt aber, wenn abgesetzte Beiträge für den **Nachkauf von Versicherungszeiten** in der **gesetzlichen Pensionsversicherung rückerstattet** werden (Rz. 610a).

■ Dienstverhältnis bei Lehrenden / Vortragenden im Rahmen der Erwachsenenbildung Rz. 688c, 992ff (vgl. Klienten-Info Jan. 2007)

Wenn kein gesetzlich geregelter Lehrplan besteht, tritt Lohnsteuerpflicht – für sonst selbständig tätige Vortragende – nur dann ein, wenn der **Lehrgang mehr als vier Semester** dauert. Ferner liegt ein Dienstverhältnis dann vor, wenn **pro Semester mehr als 15 Vortragsstunden** gehalten werden. Die Bezüge unterliegen aber **nicht dem DB / DZ** sowie der **KommSt**. Auf Grund einer Übergangsbestimmung ist diese Tätigkeit für das **Wintersemester 2006/2007** noch als **selbständige Tätigkeit** zu behandeln. Nähere Informationen über die umfangreiche und kasuistische Neuregelung sind zu entnehmen aus: <http://www.erwachsenenbildung.at>

■ SV-Beitragsabzug bei Vergleichszahlung Rz. 1102b

Übersteigt die Vergleichszahlung an Arbeitnehmer, die der Abfertigung Neu unterliegen € 7.500,-, bleiben 20% des übersteigenden Betrages lohnsteuerfrei. Die einbehaltenen **SV-Beiträge** sind den jeweiligen Teilbeträgen **anteilmäßig zuzuordnen**.

■ Herausrechnung von Überstunden Tz. 1162

Die für die Grundlohnberechnung bei einer Gesamtlohnvereinbarung erforderliche Anzahl der 50%igen Überstunden ist glaubhaft zu machen, wenn kein Nachweis bzw. keine zahlenmäßige Vereinbarung vorliegt. In diesen Fällen bestehen keine Bedenken, wenn für die Ermittlung der Zuschläge **20 Überstunden als Durchschnittswert** für die Ermittlung des Grundlohnes unterstellt werden. ■

Rechtsfolgen bei Nichtzurverfügungstellung von elektronischen Datenträgern bei Finanzamtsprüfungen

§ 111 BAO verpflichtet den Unternehmer dem Betriebsprüfer elektronische Datenträger zur Verfügung zu stellen. Welche Rechtsfolgen die Nichterfüllung dieser Verpflichtung

haben kann, beantwortet das BMF vom 19. Oktober 2006 wie folgt:

Eine **Schätzung** der Besteuerungsgrundlagen wird **allein damit nicht** ausgelöst, es sei denn, es ist dadurch die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen nicht möglich. Bloße „Schwierigkeiten“, deren Überwindung wohl Mühe kosten, rechtfertigen nicht diese Rechtsfolge. Werden die Unterlagen nur in lesbarer Form (z.B. **Papierausdruck**) zur Verfügung gestellt, so kann das aber folgende **Auswirkungen** haben:

– Zwangsstrafe

Diese kann festgesetzt werden, wenn der Verpflichtung elektronische Datenträger i.S. des § 111BAO vorzulegen, nicht Folge geleistet wird, es sei denn die Leistung ist unmöglich oder unzumutbar.

– Eine **Verletzung der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht** liegt dann nicht vor, wenn die bedeutsamen Umstände auf Papier, statt auf elektronischen Datenträgern offen gelegt werden.

– Eine **Verletzung der Mitwirkungspflicht** ist ebenfalls nicht gegeben, da Bücher und Aufzeichnungen dadurch nicht Ihre formelle Ordnungsmäßigkeit verlieren. ■

Beitragszuschlag und Verzugszinsen lt. ASVG

Erfolgte eine Anmeldung zur Pflichtversicherung verspätet, kann gem. § 113 Abs. 1 Z 2 ASVG ein **Beitragszuschlag** bis zum Doppelten jener Beiträge vorgeschrieben werden, die auf die Zeit ab Beginn der Pflichtversicherung bis zum Eintreffen der verspäteten Anmeldung beim Versicherungsträger entfallen. Er darf aber die Höhe der Verzugszinsen, die ohne seine Verschreibung aufgrund des § 59 Abs. 1 ASVG für die nachzuzahlenden Beiträge zu entrichten gewesen wären, nicht unterschreiten. Wurden aber im Rahmen des Lohnsummenverfahrens die betreffenden Beiträge zeitgerecht (innerhalb von 15 Tagen nach der Fälligkeit) überwiesen, fehlt die Grundlage für die Verschreibung eines Beitragszuschlages (VwGH 27.3.1990, 89/08/0050).

Bei verspäteter Zahlung der Beiträge kommt es gem. § 59 ASVG zur Verschreibung von **Verzugszinsen** in der Höhe von **6,74% ab 1. Jänner 2007** (2006: 5,93%), wenn nicht ein Beitragszuschlag eingehoben wird. Zu der Zahlungsfrist von 15 Tagen kommt noch eine zusätzliche Respirofrist von 3 Tagen. ■

Ordinationsmiete und Umsatzsteuer

Die Vermietung von **Geschäftsräumlichkeiten** ist **unecht umsatzsteuerbefreit**, womit der **Verlust des Vorsteuerabzuges** verbunden ist. Der Vermieter kann jedoch zur **Umsatzsteuerpflicht (20%) optieren**, um in den Genuss des **Vorsteuerabzuges** zu gelangen, was bei hohen Reparaturkosten und Investitionen von Vorteil sein kann. Für den vorsteuerabzugsberechtigten Mieter stellt die Vorsteuer ohnehin einen Durchlaufposten dar.

Dies gilt aber nicht für **Ärzte**, zumal diese selbst unecht umsatzsteuerbefreit sind und damit die **Umsatzsteuer zum Kostenfaktor** wird.

Werden die Geschäftsräumlichkeiten an nicht vorsteuerabzugsberechtigte Mieter vermietet, kann es sinnvoll sein,

die Miete steuerfrei zu belassen, wenn mit dem Mieter vereinbart wird, dass die **Kosten**, die durch den **Verlust des Vorsteuerabzugs** entstehen, vom **Mieter zu tragen** sind. In dieser Vereinbarung sollten auch Vorsteuern künftiger Investitionen oder Großreparaturen berücksichtigt werden. Da diese Kosten meist nicht so einfach kalkulierbar sind, kommt es in der **Praxis** häufig zu einer pauschalen Abgeltung dergestalt, dass die **Nettomiete um die halbe wegfallende Umsatzsteuer erhöht** wird.

Die **Option** muss **nicht** für das **gesamte Vermietungsobjekt** angewendet werden. Es kann z.B. für Büros zur Umsatzsteuerpflicht optiert werden und die Arzt-Ordination ohne Umsatzsteuer vermietet werden. Der **Vorsteuerbetrag** ist dann entsprechend den Umsätzen in abzugsfähige und nicht abzugsfähige Beträge **aufzuteilen**, womit allerdings ein nicht unerheblicher Verwaltungsmehraufwand verbunden ist. Für den Vorsteuerabzug ist lt. Rz. 901 UStR **jeder Veranlagungszeitraum für sich zu beurteilen**.

Zu einem **Nachteil des Vermieters** kann es kommen, wenn die **Immobilie umsatzsteuerpflichtig erworben** oder **errichtet** worden ist. Dieser Vorsteuerabzug steht nämlich nur für umsatzsteuerpflichtige Vermietung zu. Kommt es daher innerhalb einer Frist von **10 Jahren** zu einer **umsatzsteuerfreien Vermietung**, ist die geltend gemachte **Vorsteuer** anteilig **zurückzuzahlen**. Ein Wechsel zur Umsatzsteuerbefreiung sollte daher erst nach Ende dieser Frist erfolgen. Beim Wechsel aus der Umsatzsteuerbefreiung in die Steuerpflicht können hingegen aliquot nachträglich anteilige Vorsteuern geltend gemacht werden. Ähnlich verhält es sich auch bei bereits lukrierten Vorsteuern aus früheren Investitionen und Großreparaturen. Diese anteiligen Vorsteuer-Rückzahlungen sollten ebenfalls in die Vereinbarung mit dem Arzt aufgenommen werden. ■

Aufwendungen durch alternativmedizinische Behandlung als außergewöhnliche Belastung?

Aufwendungen, die durch Krankheit verursacht werden, können gem. § 34 EStG als a.g. Belastung geltend gemacht werden. Als Krankheit ist eine gesundheitliche Beeinträchtigung zu verstehen, die eine Heilbehandlung erfordert. Für die Qualifikation als Heilbehandlung ist ein schlüssiger Erfolgsnachweis erforderlich. Zugegebenermaßen ist dieser selbst bei der Schulmedizin nicht immer leicht zu erbringen, was vielfach auch der Grund für alternative Heilbehandlung ist.

Jedenfalls nicht unter Heilbehandlung fallen z.B.: Kosten für die Erhaltung der Gesundheit, Verhütungsmittel, Kinderwunschbehandlung, Schönheitsoperation, Nahrungsergänzungsmittel etc. Sehr wohl aber z.B. eine Hippotherapie bei MS-Behandlung sowie ein „Partnerhund“ zur seelischen Unterstützung (lt. UFS-Erkenntnisse).

Für die **Abgrenzung von Alternativmedizin, Esoterik und Schulmedizin** ist als **entscheidendes Kriterium** die Führung eines **Erfolgsnachweises** hinsichtlich der **Heilungsmöglichkeit** entscheidend. Gelingt es dem Antragsteller in schlüssiger und klar nachvollziehbarer Form einen Heilerfolg nachzuweisen, wird die a.g. Belastung als Steuerabzugsposten nicht zu verwehren sein. ■

Kurz-Infos

Heilbehandlungskosten im Ausland als außergewöhnliche Belastung absetzbar

Für die Anerkennung von **Krankheitskosten** als a.g. Belastung ist es – lt. LSt-Protokoll 2006 – erforderlich, dass die Behandlungskosten in direktem Zusammenhang mit der Krankheit stehen und eine taugliche Maßnahme zur Linderung oder Beseitigung der Krankheit darstellen. Erfolgt die **Behandlung im Ausland** durch dort **anerkannte Heilpraktiker**, können die Behandlungskosten sowie die Fahrtkosten (Kilometergelder) unter Berücksichtigung der in § 34 EStG geregelten Selbstbehalte (bis maximal 12%) steuerlich geltend gemacht werden.

In **Österreich** bedürfen **Behandlungen** durch **nichtärztliches Personal** (z.B. Physiotherapeuten) grundsätzlich einer **ärztlichen Verschreibung**. Für derartige **Behandlungen im Ausland** ist eine steuerliche Anerkennung nur möglich, wenn die medizinische Erforderlichkeit durch ein **ärztliches Gutachten** nachgewiesen wird. ■

Eigenverbrauchsbesteuerung bei Kfz-Auslands-Leasing EU-widrig

Die Europäische Kommission 21. Dezember 2006 verlangt von Österreich die Anpassung der noch bis Ende 2007 bestehenden Regelung gem. § 1 Abs. 1 Z 2b UStG an das EU-Recht, weil diese nicht EU-rechtskonform ist. Damit droht Österreich eine Klage der Kommission vor dem EuGH wegen Nicht-Abzugsfähigkeit der erhobenen Umsatzsteuer als Vorsteuer. Bereits in der Klienten-Info Oktober 2005 wurde darauf aufmerksam gemacht, dass der UFS-Linz am 1. März 2005 dieses Gesetz als gemeinschaftsrechtswidrig qualifiziert hat. Damit erhöht sich die Chance auf einen Erfolg bei der Rechtsdurchsetzung für die USt-Freiheit des Kfz-Auslandsleasing. ■

Kassenfehlbetrag als Werbungskosten

Der Ersatz von Kassenfehlbeträgen vom Dienstnehmer an den Dienstgeber kann als Werbungskosten im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung geltend gemacht werden. Voraussetzung ist allerdings, dass darüber ein Nachweis des Dienstgebers vorgelegt wird. Die bloße Behauptung, dass derartige Fehlbeträge ersetzt worden sind, reicht nicht für die Anerkennung als Werbungskosten aus. ■

VORSCHAU

- **Freibetrag für investierte Gewinne ab 2007**
- **Vermeidung der Bruttobesteuerung beschränkt Steuerpflichtiger**
- **Keine Energieabgabevergütung für Dienstleistung**
- **Vereinfachte Abwicklung der EUST-Befreiung**
- **Irrtum und Berichtigungspflicht im Abgabenverfahren**

Adresse: