

KLIENTEN-INFO

Juni 2004

Fallfrist 30. Juni 2004 für die Rückerstattung von ausländischen Mehrwertsteuern aus 2003

Die Antragstellung auf Rückerstattung von im Ausland bezahlter Mehrwertsteuer entwickelt sich immer mehr zu einer Spezialdisziplin des internationalen Steuerrechts. Dem Antrag sind eine Unternehmerbestätigung, die Originalrechnungen, diverse Listen, ausgefüllte Fragebögen und unterschiedliche Dokumentationen beizulegen und an die zuständige ausländische Finanzbehörde bis spätestens 30. Juni 2004 einzureichen.

Erstattungsfähig

sind Mehrwertsteuern insbesondere in Rechnungen über:
Aufenthalts- und Bewirtungskosten, Treibstoff, Konferenzen
und Schulungen, Messen und Marketingaktivitäten, Telekommunikation,
Güter- und Personentransport sowie Beratungskosten
etc.

Erstattungsmöglichkeiten nach Ländern

■ Dienstleistungen

Luxemburg, Niederlande und Zypern erstatten die Mehrwertsteuer für alle Dienstleistungen, Litauen dagegen vergütet keine.

■ Schulungen

Außer Irland und Island gewähren alle EU-Länder eine uneingeschränkte Mehrwertsteuervergütung.

■ Bewirtungskosten

Uneingeschränkte Erstattung gewähren nur Spanien, Luxemburg, Frankreich, Polen, Ungarn und Zypern.

■ Treibstoff

Während Deutschland, Estland, Großbritannien, Island, Luxemburg, Niederlande, Schweden, Schweiz, Spanien und Zypern volle Mehrwertsteuervergütung gewähren, gibt es in anderen Ländern Einschränkungen.

Abschließend wird auf die einschlägigen Ausführungen in der Klienten-Info April 2003 verwiesen. ■

Steuerflucht in die Ges.m.b.H.?

Die Senkung des Körperschaftsteuertarifes von bisher 34 % auf 25 % ab 2005 beflügelt die Fantasie für legales Steuersparen. Beträgt nämlich der höchste Steuersatz nach dem Einkommenssteuertarif nach wie vor 50 %, sinkt die gleichbleibende Steuerbelastung bei Vollausschüttung des Gewinnes aus der Ges.m.b.H. (nach Körperschaftsteuer und Kapitalertragssteuer) auf 43,75 %. Im Folgenden seien die Vor- und Nachteile der Ges.m.b.H. kurz zusammengefasst:

Vorteile

- Bei einer thesaurierenden Ges.m.b.H. ist die Steuerbelastung bereits ab einem Jahreseinkommen von rd. € 28.000,- günstiger als bei der Einkommenssteuer.
- Bei einer vollausschüttenden Ges.m.b.H. ist die Steuerbelastung ab einem Jahresgewinn von rd. € 135.000,- günstiger als bei der Einkommenssteuer.
- Bei Geschäftsführerbezügen unterliegen der 13. und 14. Bezug einem festen Steuersatz, wenn ein Dienstverhältnis gegeben ist.

– Die Gruppenbesteuerung auch über die Grenze hinweg führt zu einer Gewinn- und Verlustverrechnung zwischen verflochtenen Gesellschaften.

Nachteile

– Die Steuervorteile hängen von der Nachhaltigkeit der Gewinne ab. Sinken die Gewinne unter die oben angeführten Grenzen, kann die Steuerbelastung unter Umständen höher sein als bei der Einkommenssteuer.

– Bei der Ges.m.b.H. gibt es keine Steuerbegünstigung (halber Steuersatz) für den nichtentnommenen Gewinn und die Übertragung stiller Reserven wird ab 2005 abgeschafft.

– Körperschaften unterliegen einer Mindest-Körperschaftsteuer, auch bei einem Verlust (GmbH _ 1.750,- p.a.).

– Grundsätzlich gibt es bei Körperschaften keinen Verlustausgleich mit anderen Einkünften, wie bei der Einkommensteuer, es sei denn es kommt zu einer Gruppenbesteuerung.

– Bei wesentlicher Beteiligung des Gesellschafter- Geschäftsführers sind seine Bezüge als Einkünfte aus selbstständiger Arbeit zu versteuern, bei denen es keinen festen Steuersatz gibt. Liegt kein Unternehmerwagnis vor, sind aber trotzdem Lohnnebenkosten (Dienstgeberbeitrag und Kommunalsteuer) abzuführen. (Siehe Artikel in dieser Ausgabe.)

– Geschäftsführerbezüge unterliegen gemäß § 2 Abs. 1 Z 3 GSVG der Pflichtversicherung (Kranken- und Pensionsversicherung) sofern die Gesellschaft Mitglied der Kammer der gewerblichen Wirtschaft ist.

– Für die Ges.m.b.H. bestehen strengere Bilanzierungsregeln und die Pflicht zur Einreichung des Jahresabschlusses beim Firmenbuch.

Zeitlicher Geltungsbereich

Der neue Körperschaftssteuertarif kommt erst ab dem Veranlagungszeitraum 2005 zur Anwendung. Bei vom Kalenderjahr abweichendem Wirtschaftsjahr ist der bis 31. Dezember 2004 anfallende Gewinn noch mit dem alten Tarif (34 %) zu versteuern.

Ges.m.b.H.-Gründung

Eine Ges.m.b.H. kann auch von einer einzigen Person gegründet werden. Für die Einbringung von Einzelunternehmen in eine Ges.m.b.H. ist Artikel III UmgrStG anzuwenden. Die Einbringung kann mit steuerlicher Rückwirkung von 9 Monaten erfolgen.

Fehlende Steuerbegünstigungen für Freiberufler

Grundsätzlich bleiben Freiberufler bei der Neuordnung der Unternehmensbesteuerung auf der Strecke. Ihnen ist der halbe Steuersatz für den nichtentnommenen Gewinn verwehrt und die massive Tarifbegünstigung gilt nur für Körperschaften. Während Rechtsanwälten, Wirtschaftstreuhändern und Ziviltechnikern beruflich der Weg in die Ges.m.b.H. offen steht, können sich Ärzte laut Ärztegesetz nur in der Rechtsform einer OEG vergesellschaften. Inwieweit Ärzte die steuerlichen Vorteile einer Ges.m.b.H. doch nützen können, sei im Folgenden aufgezeigt.

Ärzte-Ges.m.b.H.

■ Berufsrecht

Da seit dem VfGH vom 1.3.1996.G 1279, 1280/95 eine Ordinationsgemeinschaft in Form einer Ertragsgemeinschaft auch als Außengesellschaft zulässig ist, steht – laut Meinung der Fachliteratur – der Führung derselben in der Rechtsform einer Ges.m.b.H., nichts entgegen. Sinnvoll wäre es, wenn im Ärztegesetz dies auch verankert würde.

■ Steuerrecht

– Ertragsteuern

Geschäftsführerbezüge sollten nur in jener Höhe ausbezahlt werden, soweit sie unter dem ab 2005 bei der Gewinnausschüttung der Ges.m.b.H. zur Anwendung gelangenden Steuersatz von 43,75 % (KÖST und KEST) liegen.

– Umsatzsteuer

Laut Umsatzsteuerprotokoll 2003 des BMF ist die unechte Befreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 19 UStG unabhängig von der Rechtsform anzuwenden, wenn die erbrachte Leistung als ärztliche Tätigkeit zu qualifizieren ist. Dies gilt demnach auch für die Ärzte Ges.m.b.H. ■

Steuerliche Qualifikation der Einkünfte aus einer Frühstückspension

Ob es sich hierbei um Einkünfte aus Vermietung oder Gewerbebetrieb handelt, gibt es in der Verwaltung und Rechtsprechung unterschiedliche Auffassungen. Die wesentlichen Kriterien sind die Anzahl der Gästebetten und die vom Vermieter erbrachten Dienstleistungen.

Finanzverwaltung

■ Bettenanzahl

Nach Rz 5435 Einkommensteuerrichtlinien liegen bei saisonaler Vermietung von mehr als **10 Fremdenbetten** jedenfalls Einkünfte aus **Gewerbebetrieb** vor.

■ Dienstleistungen

Nach Rz 5438 Einkommensteuerrichtlinien besteht bei Vorliegen folgender Nebenleistungen ein **Gewerbebetrieb**: Verpflegung der Gäste, tägliche Wartung der Zimmer (Reinigung), Mitvermietung von Einrichtungsgegenständen, Zurverfügungstellung von Wäsche, Besteck, Geschirr und Wohnungseinrichtung. Unschädlich dagegen sind: Müllabfuhr, Schneeräumung, Waschküche, Sauna, Bad, Heizung, Warmwasser, Lüften der Zimmer, gelegentliche Überwachungstätigkeit und Übernahme von Poststücken.

Gewerbeordnung

Gemäß § 149 Z 8 Gewerbeordnung liegt **kein gebundenes Gewerbe** vor, wenn nicht mehr als **10 Fremdenbetten** bereitgestellt werden und nur Frühstück, kleine Imbisse, nichtalkoholische Getränke und Flaschenbier sowie gebrannte Getränke nur als Beigabe zu diesen Getränken verabreicht werden.

Rechtssprechung

Aufgrund mehrerer Erkenntnisse des VwGH ist die 10-Bettenanzahl nicht das entscheidende Kriterium. So entschied er in Fällen bei 4 Ferienwohnungen (18 Gästebetten) und sogar bei 15 Ferienwohnungen, dass ein Gewerbebetrieb nur dann gegeben ist, wenn die erbrachten Nebenleistungen das mit der Verwaltung der eigenen Liegenschaft üblicherweise verbundene Ausmaß an Verwaltungsarbeit überschritten wird. Eine Ferienwohnungsvermietung bei der z.B. keinerlei Verpflegung der Gäste und keine Wartung der Zimmer stattfindet, führt daher zu keinen Einkünften aus Gewerbebetrieb, sondern zu Einkünften aus Vermietung.

Schlussfolgerung

Ob Einkünfte aus Vermietung oder Gewerbebetrieb vorliegen ist im Einzelfall zu prüfen. Für den Fiskus dürfte allerdings die 10 Fremdenbetten-Regel laut Einkommensteuerrichtlinien maßgebend sein. Nebenleistungen sind daraufhin zu beurteilen, ob sie über den Rahmen der gewöhnlichen Nutzungsüberlassung hinausgehen (z.B. Zimmerservice mit à la carte bestellten Speisen etc.) In Grenzfällen kann unter Umständen gegen die engere Auslegung des Fiskus Hilfe beim VwGH gefunden werden.

Finanzstrafrechtliche Folgen hatte die Verletzung der Offenlegungspflicht durch einen pauschalierten Landwirt, weil er der Ansicht war, dass die Einkünfte aus seiner Privatzimmervermietung mit der Pauschalierung abgegolten seien. (VwGH 27.2.2003,2003/15/0010). ■

Steuerliche Qualifikation der Bezüge von wesentlich beteiligten Gesellschaftergeschäftsführern

Kommunalsteuer und Dienstgeberbeitrag

Im Folgenden sei auf die letzte Rechtssprechung zu diesem endlosen Thema eingegangen:

Die Bezüge stellen Einkünfte aus selbstständiger Tätigkeit dar und sind kommunalsteuer- und dienstgeberbeitragspflichtig, es sei denn es besteht ein Unternehmerwagnis.

Die bloße Vereinbarung, dass die Entlohnung vom Erfolg der Ges.m.b.H. abhängig sei, bewirkt aber noch kein Unternehmerrisiko, wenn kontinuierlich Akontozahlungen erfolgen (VwGH 24.06.2003,2003/14/0016).

Auch ein Geschäftsführer, der bloß mittelbar beteiligt ist (er hält 95 % der Anteile der Alleingesellschafterin), unterliegt mit seinen Bezügen bei fehlendem Unternehmerrisiko und Eingliederung in den Organismus des Unternehmens der erwähnten Steuerpflicht (VwGH 05.06.2003, 2003/15/0040).

Im folgenden Fall sah der VwGH E.17.12.2003,2001/ 13/0200 aber ein **Unternehmerwagnis** als gegeben:

Der mit 50 % beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer hat ausschließlich eine erfolgsabhängige Vergütung von 7 % der Betriebsleistung. Die monatlichen Akontozahlungen werden mit dem Jahresentgelt verrechnet und ein sich ergebender Mehrbetrag wird zurückgezahlt. Die Bezüge unterliegen demnach nicht der Kommunalsteuer und dem Dienstgeberbeitrag.

Schlussfolgerung

Ein Unternehmerwagnis ist dann gegeben, wenn die Vereinbarung so gestaltet ist, dass die Bezugshöhe konkret aus dem Betriebsergebnis abgeleitet werden kann und diese Vereinbarung auch tatsächlich so gelebt wird.

Umsatzsteuer

Entgegen der VwGH-Rechtssprechung galt bislang der wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer aus Vereinfachungsgründen in Ausübung seiner gesellschaftsrechtlichen Qualifikation im Sinne der Finanzverwaltung als Nichtunternehmer. Seine Bezüge waren daher nicht umsatzsteuerbar.

Laut Protokoll über die Umsatzsteuertagung 2003 hat sich aber das BMF zur Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes bekannt, wonach diese Gesellschafter-Geschäftsführer als Unternehmer anzusehen sind,

wenn sie zu mehr als 50 % beteiligt sind oder über eine Sperrminorität verfügen. Ganz so heiß wird das aber offensichtlich nicht gegessen, da dem Geschäftsführer die Möglichkeit eingeräumt wird, sich wie bisher als Nichtunternehmer behandeln zu lassen. Laut RZ 184 UStRL besteht ein Wahlrecht. ■

Steuerliche Qualifikation von Steuerberatungskosten

■ Grundsatz

Zahlungen an berufsrechtlich befugte Personen (insbesondere Wirtschaftstreuhänder) sind in unbeschränkter Höhe Sondergaben, sofern sie nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abzugsfähig sind.

■ Zurechnung

– Bei selbstständig Erwerbstätigen

Die Aufwendungen sind zur Gänze Betriebsausgaben.

– Bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung

Liegt der Schwerpunkt bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, dann handelt es sich zur Gänze um Werbungskosten. Betrifft die Tätigkeit schwerpunktmäßig die Abfassung der Einkommenssteuererklärung, dann liegen zur Gänze Sonderausgaben vor.

– Bei Liebhaberei

Sind die Steuerberatungskosten grundsätzlich entweder als Betriebsausgaben oder Werbungskosten zu qualifizieren, dann sind sie als Sonderausgaben abzugsfähig.

– Bei Pauschalierungen (Neu)

Steuerberatungskosten sind nicht mit dem Betriebsausgabenpauschale abgegolten, sondern können als **Sonderausgaben** berücksichtigt werden (Rz 4116a und 4250 EStR 2000)

■ **Keine Sonderausgaben** sind Zahlungen an selbstständige und gewerbliche Buchhalter, da sie nicht zur Steuerberatung befugt sind (Rz 564a Lohnsteuerrichtlinien 2002)

■ Umsatzsteuer

Liegen die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug vor, können sie bei Betriebsausgaben/Werbungskosten geltend gemacht werden. Bei Sonderausgaben gibt es keinen Vorsteuerabzug. ■

Wertberichtigung von Forderungen

Pauschale Wertberichtigungen zu Forderungen sind gemäß § 6 Z 2 a EStG **nicht zulässig**, selbst dann nicht, wenn diese auf Grund des kaufmännischen Vorsichtsprinzips handelsrechtlich geboten erscheinen. Dies gilt für **Inlandsforderungen** ab 1994 und für **Auslandsforderungen** ab 1996.

Der aus dem Wortlaut der Rz 2378 EStR 2000 – dass nämlich keine Bedenken bestehen Auslandsforderungen aus dem Titel eines politischen oder wirtschaftlichen **Länderrisikos** wertzuberichtigen – abgeleitete Schluss, es handle sich um die Möglichkeit einer Pauschalwertberichtigung, tritt das Einkommensteuerprotokoll 2002 entgegen. Darin wird klargestellt, dass eine derartige gruppenweise Wertberichtigung nur dann gestattet ist, wenn hinsichtlich der Einbringlichkeit tatsächliche Bedenken bestehen (z.B. schlechte Zahlungsmoral, fehlende Sicherheiten etc.). Letztlich handelt es sich auch in diesem Fall um eine **Einzelwertberichtigung**.

Publizierte **Länderratings** rechtfertigen für sich alleine demnach keine Wertberichtigung, es muss zusätzlich eine Konkretisierung der individuellen Schuldnerbonität hinzukommen.

Wie aus dem aktuellen Länderrating von OKV Coface ersichtlich ist, besteht bei unseren Nachbarländern ein geringes Zahlungsausfall-Risiko. Die Stufe A ist durch geringes Risiko gekennzeichnet, die Stufen B bis D gelten als riskant.

A1 Österreich, Großbritannien, Spanien

A2 Deutschland, Ungarn, Frankreich, Italien, Tschechien, Slowenien, Niederlande, Portugal

A3 Malta, Zypern, Estland

A4 Polen, Kroatien, Lettland, Litauen

B Rumänien, Bulgarien, Russland

