



Vertretungsarzt als Dienstnehmer?

Handelt ein Vertretungsarzt im eigenen Namen und auf eigenes Risiko und fehlt auch eine persönliche Weisungsgebundenheit, ist er nicht als Dienstnehmer des Ordinationsinhabers anzusehen.

Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH) ist die Dienstnehmereigenschaft eines Vertretungsarztes vorwiegend aufgrund folgender Kriterien zu beurteilen:

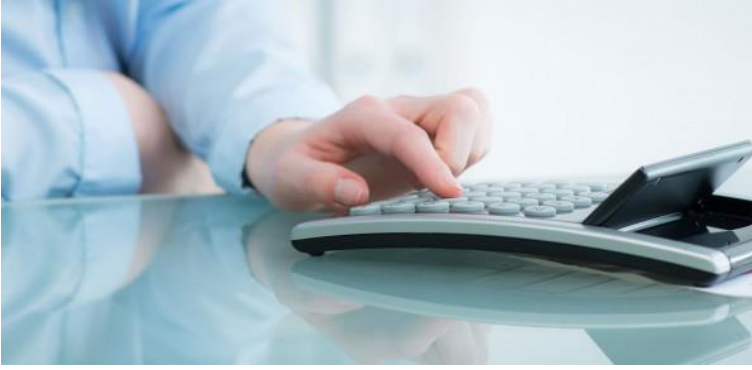
- Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber
- Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers

Nur in Fällen, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständigen und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, ist auf weitere Abgrenzungskriterien, wie etwa das **Fehlen** eines **Unternehmerrisikos** und der **Befugnis, sich vertreten zu lassen**, Bedacht zu nehmen.

Behandlungsvertrag zwischen Patient und Vertretungsarzt

Nach der Rechtsprechung des Obersten Gerichtshofes kommen Behandlungsverträge in der Regel nicht mit dem Vertretenen, sondern mit den Praxisvertretern zustande, wenn die Patienten mittels entsprechender Maßnahmen vor Beginn der Behandlung über die Vertretung aufgeklärt werden. Dies führt auch zur vollen vertraglichen Haftung des Vertretungsarztes gegenüber den Patienten. Er ist somit **im eigenen Namen und auf eigenes Risiko** tätig.

Aus der VwGH-Entscheidung geht hervor, dass bei der Beurteilung eines Vertretungsarztes als Dienstnehmer die Information der Patienten eine zentrale Rolle spielt. Wir empfehlen daher, die **Patienten** über die **Vertretung vorab eindeutig aufzuklären** (z.B. Hinweisschild am Ordinationsschild oder im Behandlungsraum, Information durch die Mitarbeiter in der Praxis). Fehlt zudem eine persönliche Weisungsgebundenheit des Vertretungsarztes, so schließt dies ein Dienstverhältnis aus und es besteht daher keine Dienstgeberbeitragspflicht für den vertretenen Arzt.



Private Nutzung von Betriebsvermögen

Verwenden Sie als Unternehmer im Rahmen Ihres Einzelunternehmens Betriebsvermögen vorübergehend für private Zwecke, ist dies als Nutzungsentnahme zu berücksichtigen.

Ist ein Wirtschaftsgut dem Betrieb zuzuordnen (= Betriebsvermögen), so sind die mit diesem Wirtschaftsgut in Zusammenhang stehenden Einnahmen und Ausgaben sowie Wertänderungen steuerlich zu erfassen. Eine bloß vorübergehende Nutzung dieses Wirtschaftsgutes für private Zwecke nimmt diesem nicht die Betriebsvermögenseigenschaft. Aber Achtung, **übersteigt die private Nutzung eine bestimmte Grenze** (z.B. 50% bei beweglichen Wirtschaftsgütern) liegt **kein Betriebsvermögen**, sondern Privatvermögen vor.

Wird Betriebsvermögen auch teilweise privat verwendet, ist dies in Form einer **Nutzungsentnahme** zu berücksichtigen. Die Bewertung der Nutzungsentnahme erfolgt mit dem entsprechenden Anteil an den Betriebsausgaben. Es sind daher die auf die Privatnutzung entfallenden Beträge an Abschreibungen, Reparaturen, Betriebskosten sowie Finanzierungsaufwendungen u.a. als Entnahmewert anzusetzen.

Umsatzsteuer bei privater Nutzung

Werden Gegenstände, für die Sie als Unternehmer den vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug geltend gemacht haben, für private Zwecke verwendet, unterliegt diese Verwendung der Umsatzsteuer. Bemessungsgrundlage dafür sind die auf die Nutzung des Gegenstandes entfallenden effektiven Kosten. Dazu zählt neben den laufenden Betriebskosten auch die anteilige Absetzung für Abnutzung. Die Kosten sind um solche, bei denen kein Vorsteuerabzug möglich ist, zu kürzen.

Wir empfehlen, die Verwendung von Betriebsvermögen für unternehmensfremde Zwecke stets genau zu dokumentieren und die steuerliche Behandlung zeitnah mit uns abzuklären.



Einordnung eines bebauten Grundstücks als Alt- oder Neuvermögen

Für die Ermittlung der Immobilienertragsteuer ist entscheidend, ob es sich beim Grundstück um Alt- oder Neuvermögen handelt.

Der Veräußerungsgewinn wird durch die Differenz zwischen Veräußerungserlös und Anschaffungskosten bestimmt. Für die Anschaffungskosten ist zu unterscheiden:

- "Neu-Grundstücke": Hier werden die tatsächlichen Anschaffungskosten – gegebenenfalls adaptiert – abgezogen
- "Alt-Grundstücke": Hier wird ein großzügiger pauschaler Wert für die Anschaffungskosten angesetzt.

Neu-Grundstücke sind ab dem 31.03.2002 angeschafft worden und waren damit jedenfalls am 31.03.2012 steuerverfangen. Das bedeutet, dass die zehnjährige Spekulationsfrist am 31.03.2012 noch nicht abgelaufen war. Alt-Grundstücke wurden vor dem 31.03.2002 angeschafft und waren damit am 31.03.2012 nicht steuerverfangen; die zehnjährige Spekulationsfrist war am 31.03.2012 bereits abgelaufen.

Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH)

Der VwGH entschied kürzlich: Wird ein Grundstück nach seiner Anschaffung bebaut, beginnt die Spekulationsfrist bereits mit der Anschaffung des Grundstückes zu laufen. Durch die Errichtung eines Gebäudes beginnt **keine neue Frist** zu laufen. Auch eine gesonderte Frist für das Gebäude wird nicht in Lauf gesetzt. Somit werden Grund und Boden und das Gebäude gleichbehandelt.

Beispiel

Im Jahr 1994 wird (nackter) Grund und Boden angeschafft. Es erfolgt darauf eine Errichtung eines Ferienhauses durch eine Baufirma (welche auch das finanzielle Baurisiko trägt) im Jahr 2004. Durch die Errichtung des Gebäudes beginnt keine neue Frist zu laufen. Das Grundstück (Grund und Boden und Gebäude) ist damit am 31.3.2012 nicht steuerverfangen und somit ein Altgrundstück. Bei einer Veräußerung ab dem 1.4.2012 kann daher ein Pauschalwert für die Anschaffungskosten von Grund und Boden sowie Gebäude (i.d.R. 86 % des Veräußerungserlöses) angesetzt werden.

Wäre das Gebäude erst nach dem 31.03.2012 errichtet worden, stellt das Gebäude nach Ansicht der Finanzverwaltung Neuvermögen dar. Somit wäre bei einer Veräußerung des Grundstücks nur im Hinblick auf den Grund und Boden die Möglichkeit gegeben, einen Pauschalwert für die Anschaffungskosten anzusetzen.

Wir beraten Sie gerne vor Verkauf einer Liegenschaft hinsichtlich der Besteuerung des Veräußerungsgewinns.



Keine Anwendbarkeit der begünstigten Reihengeschäftsregelungen ohne korrekter Rechnung

Für die Finanz verhindern formale Fehler die Anwendung der Dreiecksregelung. Solche Fehler sind auch nur in Ausnahmefällen sanierbar. Der Erwerber sollte daher auf eine formal korrekte Rechnungslegung achten.

Bei Warenlieferungen, an denen mehrere, in unterschiedlichen EU-Staaten ansässige Unternehmer beteiligt sind, kann es aus umsatzsteuerlicher Sicht für den involvierten österreichischen Unternehmer zu zusätzlichen steuerlichen Verpflichtungen kommen. Der österreichische Unternehmer ist unter Umständen dazu gezwungen, sich im EU-Ausland für umsatzsteuerliche Zwecke registrieren zu lassen.

Um solche Verpflichtungen zu vermeiden, enthält das österreichische Umsatzsteuergesetz für sogenannte „**innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäfte**“ Vereinfachungsregeln, bei welchen jedoch strenge Formalerfordernisse zu erfüllen sind.

An einem Dreiecksgeschäft sind drei Unternehmer beteiligt, die in drei verschiedenen EU-Mitgliedstaaten über denselben Gegenstand Umsatzgeschäfte abschließen, wobei dieser Gegenstand unmittelbar vom ersten Lieferanten an den letzten Abnehmer gelangt. Der mittlere Unternehmer wird als Erwerber, der letzte Unternehmer als Empfänger bezeichnet.

Beispiel:

Ein polnischer Unternehmer (= Empfänger) bestellt Waren bei seinem österreichischen Händler (= Erwerber). Dieser wiederum erwirbt die Waren in Deutschland bei einem deutschen Unternehmer (= Erstlieferant), holt diese dort ab und liefert sie direkt an den polnischen Unternehmer.

Grundsätzlich müsste sich der österreichische Händler in Polen umsatzsteuerlich registrieren, da er dort einerseits einen innergemeinschaftlichen Erwerb aus der Lieferung an ihn sowie den Umsatz aus der Lieferung an den Empfänger versteuern müsste. Zusätzlich käme es zu einer Erwerbsbesteuerung in Österreich, da der österreichische Erwerber seine österreichische UID verwendet.

Kommt die **Vereinfachungsregel des Dreiecksgeschäfts** zur Anwendung, bedeutet dies für den Erwerber:

- Der innergemeinschaftliche Erwerb gilt im UID Land (Österreich) als besteuert.
- Der innergemeinschaftliche Erwerb im Bestimmungsland (Polen) ist befreit.
- Für die Lieferung an den letzten Abnehmer im Bestimmungsland (Polen) geht die Steuerschuld auf den Abnehmer (polnischer Unternehmer) über.

Formale Voraussetzung für die Vereinfachungsregel ist, dass der Erwerber eine **korrekte Rechnung** ausstellt, die **zusätzlich folgende Angaben** enthält:

1. Einen ausdrücklichen Hinweis auf das Vorliegen eines innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäftes und die Steuerschuldnerschaft des letzten Abnehmers,
2. die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer, unter der der Unternehmer (Erwerber) den innergemeinschaftlichen Erwerb und die nachfolgende Lieferung der Gegenstände bewirkt hat, und
3. die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Empfängers der Lieferung.

Zusätzlich hat der Erwerber noch eine **Zusammenfassende Meldung** abzugeben, die unter anderem seine UID-Nummer sowie die UID-Nummer des Empfängers beinhalten muss.



Umstellung des CO₂-Messverfahrens bei PKW

Zur Feststellung der CO₂/km-Werte von Fahrzeugen wird ein neues Messverfahren herangezogen, das realistischere Messergebnisse erzielen soll. Das wirkt sich auch auf die Berechnung von NoVA und Sachbezugswerten aus.

Zur Berechnung der CO₂/km-Werte von Fahrzeugen kommt nun das neue Messverfahren nach WLTP (Worldwide Harmonized Light-Duty Vehicles Test Procedure) zur Anwendung. Dieses Messverfahren beruht auf weltweit gesammelten Fahrdaten und soll mit seiner dynamischen Ausrichtung realistischere Messergebnisse hinsichtlich Treibstoffverbrauch und CO₂-Emissionen erzielen als das bisherige Messverfahren NEFZ (Neuer Europäischer Fahrzyklus).

Übergangsregelung für 2019

Seit 01.09.2017 werden alle **neu typisierten Pkw** dem Prüfverfahren WLTP zur Ermittlung der Verbrauchs- und Abgaswerte unterzogen. Die nach dem WLTP-Prüfverfahren ermittelten Verbrauchswerte werden mittels der unionsrechtlichen Applikation „CO₂MPAS“ auf NEFZ-Werte (= korrelierte NEFZ-Werte) zurückgerechnet. Für die Ermittlung der NoVA sowie der Sachbezugswerte sind die korrelierten NEFZ-Werte heranzuziehen. Für Fahrzeuge vor diesem Stichtag gelten noch die Werte nach NEFZ (alt).

Seit 01.09.2018 sind alle **neu zugelassenen Fahrzeuge** der Messmethode WLTP zu unterziehen, zunächst alle Fahrzeuge der Klasse M1/N1 Gruppe I (bis 1.305 kg). Für die Besteuerung dieser Fahrzeuge (Sachbezugswerte, NoVA) sind die korrelierten NEFZ-Werte heranzuziehen. Bei den genannten Fahrzeugen ist im Zulassungsschein der korrelierte NEFZ-Wert bereits ausgewiesen – dieser ist bis zum 31.12.2019 für die Besteuerung heranzuziehen.

Normverbrauchsabgabe (NoVA)

Die NoVA ist eine einmalig zu entrichtende Steuer, die bei erstmaliger Zulassung von Personenkraftwagen (ausgenommen Elektrofahrzeuge) in Österreich fällig wird. Grundlage der Berechnung der NoVA ist der CO₂-Emissionswert in Gramm CO₂/km. Von diesem CO₂-Emissionswert werden 90 Gramm abgezogen. Dieser Wert ist durch fünf zu teilen. Das Ergebnis ist der Steuersatz, der zur Berechnung der NoVA herangezogen wird. Der errechnete Steuersatz ist auf den Nettowert (exkl. USt und NoVA) des Pkw anzuwenden, anschließend ist ein Fixbetrag in der Höhe von € 300 Euro abzuziehen.

Sachbezug

Ein Sachbezug ist in all jenen Fällen anzusetzen, in denen der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer ein Kraftfahrzeug zur privaten Nutzung überlässt. Die Höhe des Sachbezugs hängt von den CO₂-Emissionen des Fahrzeugs ab und beträgt zwischen 2% und 0% (bei Elektrofahrzeugen) der tatsächlichen Anschaffungskosten des Kraftfahrzeuges.

Ob der Sachbezug 0%, 1,5% oder 2% beträgt, ist anhand des für das Jahr der Anschaffung (bzw. bei Gebrauchtwagen für das Jahr der Erstzulassung) geltenden maximalen CO₂-Emissionswertes laut Sachbezugswerteverordnung zu beurteilen – unabhängig davon, wann dem Arbeitnehmer das Fahrzeug überlassen wurde.

Wir führen für Sie gerne die Berechnung der NoVA sowie die Ermittlung der Sachbezugswerte durch.



Kleinunternehmerbefreiung bei unterjähriger Wohnsitzbegründung

Bei einer Wohnungsvermietung ist die Kleinunternehmerregelung erst ab jenem Monat anzuwenden, in dem der Vermieter seinen Wohnsitz in Österreich begründet hat.

Für davor liegende Monate gilt der Vermieter dagegen noch als ausländischer Vermieter, weshalb für diese Monate die Kleinunternehmerregelung nicht zur Anwendung kommen kann. Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH) ist nämlich die Kleinunternehmerregelung für jeden einzelnen Monat zu beurteilen.

Die Entscheidung des VwGH bezieht sich auf die Kleinunternehmerregelung bis zum 31.12.2016. Seit dem 1.1.2017 kommt es eigentlich nicht mehr auf die Ansässigkeit des Unternehmers im Inland an, sondern darauf, ob der Unternehmer sein Unternehmen im Inland betreibt. Im Fall der Vermietung eines Grundstückes durch einen im Ausland ansässigen Vermieter wird jedoch **weiterhin davon auszugehen** sein, dass das Unternehmen mangels eigener Geschäftsleitung im Inland **am Ort der Ansässigkeit** des Vermieters im Ausland betrieben wird.

Wie funktioniert die Kleinunternehmerregelung?

Unternehmer, deren Jahresumsatz € 30.000 jährlich nicht überschreitet und die ihr Unternehmen in Österreich betreiben, sind Kleinunternehmer. Einmal in fünf Jahren darf die Umsatzgrenze von € 30.000 um max. 15% überschritten werden, ohne dass der Unternehmer seine Kleinunternehmerstellung aufgeben muss. Der Kleinunternehmer ist, soweit er nicht freiwillig zur Steuerpflicht optiert, von der Umsatzsteuer unecht befreit.

Dies bedeutet etwa für den Bereich der Vermietung und Verpachtung, dass er eine Wohnung ohne Umsatzsteuer vermieten kann. Er muss somit auch keine Umsatzsteuer an das Finanzamt abführen und ebenso wenig eine Umsatzsteuererklärung abgeben. Dies stellt eine wesentliche Verwaltungserleichterung dar. Es ist jedoch zu beachten, dass sich Vermieter, welche Kleinunternehmer sind und nicht in die Steuerpflicht optiert haben, auch **keine Vorsteuer** etwa von Reparaturen, die in der vermieteten Wohnung anfallen, abziehen können.



Reduzierung des 30%igen Immobilienertragsteuersatzes

Im Rahmen der Besteuerung des Betriebsverkaufs bzw. der Betriebsaufgabe kann die Steuerbelastung für mitzuverkaufende oder ins Privatvermögen übernommene Gebäude bzw. Grund und Boden von 30% Immobilienertragsteuer auf den halben durchschnittlichen Einkommensteuersatz reduziert werden.

Die Besteuerung des Betriebsverkaufs bzw. der Betriebsaufgabe kann anstelle des progressiven Einkommensteuertarifs mit dem halben durchschnittlichen Einkommensteuersatz erfolgen, sofern

1. seit der Eröffnung oder dem Erwerb des zu verkaufenden Unternehmens sieben Jahre verstrichen sind und
2. der verkaufende Unternehmer das 60. Lebensjahr vollendet hat sowie
3. seine Erwerbstätigkeit einstellt oder erwerbsunfähig geworden ist.

Der diesbezüglich maximale durchschnittliche Steuersatz beträgt ca. 27,5% bei einem Veräußerungsgewinn von über € 1 Million. In der Praxis liegt dieser halbe Durchschnittsteuersatz jedoch darunter.

Besteuerung des Gebäudes und des Grund und Bodens

Teil des zu verkaufenden Betriebsvermögens bzw. des aufzugebenden Unternehmens ist sehr oft auch eine Liegenschaft, wobei hinsichtlich der Besteuerung des Gebäudes und des Grund & Bodens zu unterscheiden ist:

- Die Besteuerung des **Gebäudes** im Betriebsvermögen im Rahmen des Verkaufs oder der Aufgabe unterliegt einem fixen Steuersatz von 30%. Bemessungsgrundlage ist der anteilige Kaufpreis abzüglich des Restbuchwertes des Gebäudes.
- Die Veräußerung von **Grund und Boden** im Betriebsvermögen unterliegt ebenfalls einem fixen Steuersatz von 30% des Veräußerungsgewinns. Bemessungsgrundlage ist der anteilige Kaufpreis abzüglich der Anschaffungskosten oder von pauschalen Anschaffungskosten von 86% bzw. 40% des anteiligen Kaufpreises, wenn es sich um Altvermögen (= am 31.3.2012 nicht steuerverfangen) handelt. Zu beachten ist, dass im Rahmen einer Betriebsaufgabe Grund und Boden **ohne Besteuerung ins Privatvermögen überführt** werden kann

In der Praxis wird jedoch oft davon ausgegangen, dass die Besteuerung von Grund und Boden bei Altvermögen lediglich einer Besteuerung von 4,2% bzw. 18% des Veräußerungserlöses unterliegt. Die 4,2% und die 18% sind jedoch nur eine rechnerische Größe. Durch Abzug von pauschalen Anschaffungskosten in Höhe von 86% bzw. 40% ergibt sich eine steuerliche Bemessungsgrundlage von 14% (= 100% - 86%) bzw. 60% (100% - 40%), die einer Besteuerung in Höhe von 30% unterliegt. Durchgerechnet entspricht dies somit einer effektiven Besteuerung von 4,2% (= 14% x 30%) bzw. 18% (= 60% x 30%) des Veräußerungserlöses.

Der Steuersatz von 30% für das Gebäude und den Grund und Boden kann jedoch unter Anwendung der Option zur Regelbesteuerung ebenso wie für das übrige zu verkaufende Betriebsvermögen auf den halben durchschnittlichen Einkommensteuersatz reduziert werden. Somit könnte etwa eine **effektive Steuerbelastung von ca. 3,5%** vom Veräußerungserlös **für betriebliches Immobilienvermögen** erzielt werden.

Ergänzend sei festgehalten, dass die Option zur Regelbesteuerung für sämtliche in einem Veranlagungszeitraum stattfindenden Grundstücksverkäufe gilt und somit für die anderen Grundstücke der normale Einkommensteuertarif gilt. In der Praxis ist es jedoch selten, dass im selben Veranlagungszeitraum der Betriebsveräußerung und –aufgabe auch zahlreiche private Grundstücksveräußerungen stattfinden.

Die Nutzung des Steuervorteils im Zusammenhang mit der Inanspruchnahme des halben durchschnittlichen Einkommensteuertarifs (auch für Grundstücke) ist im Regelfall die günstigste Besteuerungsvariante beim Verkauf bzw. Aufgabe eines Betriebs. Daher wäre im Vorfeld eines Betriebsverkaufs oder einer Betriebsaufgabe auch eine **Umstrukturierung einer GmbH in ein Einzelunternehmen oder Personengesellschaft** zu überlegen, um eine optimale Besteuerung zu gewährleisten.



Konteneinschau durch die Finanz

Bei der Öffnung eines Bankkontos werden im Gegensatz zur Einsicht in das Kontenregister alle Kontobewegungen sowie der Kontostand ersichtlich. Sie setzt daher eine gerichtliche Bewilligung durch das Bundesfinanzgericht voraus.

Die Konteneinschau und die Einsicht in das Kontenregister wurden als Mittel zur Betrugsbekämpfung eingeführt. Das Kontenregister ist eine Datenbank, die Informationen darüber enthält, wer welche Konten bei welcher Bank hat. Die Konteneinschau dagegen ist die Öffnung eines Bankkontos.

Die Abgabenbehörde ist berechtigt, in einem Ermittlungsverfahren eine **Konteneinschau bei einem Kreditinstitut** zu verlangen, wenn

- begründete Zweifel an der Richtigkeit der Angaben des Abgabepflichtigen bestehen,
- zu erwarten ist, dass die Auskunft geeignet ist, die Zweifel aufzuklären und
- zu erwarten ist, dass der mit der Auskunftserteilung verbundene Eingriff in die schutzwürdigen Geheimhaltungsinteressen des Kunden des Kreditinstitutes nicht außer Verhältnis zu dem Zweck der Ermittlungsmaßnahme steht.

Bevor das Bundesfinanzgericht (BFG) einen Beschluss zur Konteneinschau fasst, ist der Abgabepflichtige anzuhören und seine Stellungnahme einzuholen.

In diversen Entscheidungen hat das BFG eine Konteneinschau als zulässig erachtet,

- wenn Angaben eines Steuerpflichtigen den Erfahrungen des täglichen Lebens deutlich widersprechen und zudem noch ungeklärte Zahlungsflüsse vorliegen. Weiters sind keine anderen zweckmäßigen Ermittlungsmaßnahmen möglich, um die Angaben des Steuerpflichtigen zu kontrollieren.
- wenn beträchtliche Mieteinnahmen nicht in der Steuererklärung erklärt worden sein könnten und das Bankkonto diesbezüglich konkrete Aufschlüsse bieten könnte.

Das BFG erachtete eine **Konteneinschau** dagegen **als nicht zulässig**,

- wenn die Abgabenbehörde für die Überprüfung von Umsätzen Bankunterlagen wünscht, jedoch keine Zweifel an der Richtigkeit der Beträge vorbringt,
- wenn aus den vorgelegten Unterlagen nicht hervor geht, für welche konkreten Konten und für welche Zeiträume die Konteneinschau beantragt wird.

Aus den auszugsweise angeführten Entscheidungen des BFG ist erkennbar, dass die Ersuchen einer Konteneinschau einer **ausführlichen Prüfung** unterzogen werden. Es müssen sowohl die formellen Voraussetzungen vorliegen als auch die Zweifel an der Richtigkeit der Angaben des Abgabepflichtigen hinreichend begründet sein.