

# Highlights zur Umsatzsteuer

## Sachzuwendungen an Arbeitnehmer

Aus den Randzahlen 66 bis 73 der UStRL 2000 ist folgendes abzuleiten:

· Ein steuerpflichtiger Eigenverbrauchstatbestand liegt vor, wenn zwischen Dienstgeber und Dienstnehmer ein Leistungsaustausch gegeben ist und zugunsten des Dienstnehmers eine Bedürfnisdeckung besteht. Hat der Dienstnehmer für die Sachzuwendung nichts zu bezahlen (auch kein Lohnabzug) und dient dieser nicht der privaten Bedürfnisdeckung des Dienstnehmers, liegt kein steuerpflichtiger Eigenverbrauch vor. Andernfalls sind die lohnsteuerlichen Sachbezugswerte Bemessungsgrundlage für den umsatzsteuerpflichtigen Eigenverbrauch.

### **Beispiele für die Steuerfreiheit:**

- Bloße Annehmlichkeiten (z.B. Bereitstellung von Getränken am Arbeitsplatz etc.)
- Freiwilliger Sozialaufwand (z.B. Gesundheitsleistungen, Berufskleidung etc.)
- Unentgeltliche Beförderung zwischen Wohnort und Arbeitsstätte
- Unentgeltliche Beherbergung und Verköstigung der Dienstnehmer im Gastronomiegewerbe.
- Hausbesorgerwohnung
- Unentgeltliche Garagierung von Privat-KFZ von Dienstnehmern ausschließlich beschränkt auf die Dienstzeit.

## Kein Vorsteuerabzug bei Rechnungsmängel

Aus der Randzahl 1508 UStRL 2000 ist folgendes abzuleiten:

Bloße Sammel- oder Gattungsbezeichnungen stellen keine handelsübliche Bezeichnung dar und reichen daher nicht für den Vorsteuerabzug (z.B. Büromaterial, Fachliteratur, Werkzeuge, Lebensmittel, Reinigungsmittel,

Vermittlungsleistung etc.)

Rechnungsberichtigung auch bei Missbrauch möglich

Auf Grund des EuGH-Urteils vom 19. September 2000, Rs.C-454/98, entspricht es dem EU-Recht, dass eine Rechnung, welche laut § 11 Abs. 14 UStG eine Umsatzsteuerschuld kraft Rechnungslegung (abstrakte Steuerschuld) auslöst, auch dann berichtigt werden kann, wenn eine missbräuchliche Rechnungslegung vorliegt. Dies wird damit begründet, dass die Gefährdung des Steueraufkommens mit der rechtzeitigen und vollständigen Rechnungsberichtigung beseitigt ist. Eine zu Unrecht in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer kann daher - ohne dass sie vom guten Glauben des Ausstellers der Rechnung abhängig gemacht wird - berichtigt werden, weil damit der Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer gewahrt ist.

In der Klienten-Info März 2000 wurde noch die gegenteilige Rechtsauffassung mitgeteilt. Den UStRL 2000 ist diesbezüglich noch keine Information zu entnehmen.

Vorsteuerabzug bei „unecht“ befreiten Umsätzen

Entgegen der bisherigen Rechtsauffassung vertritt der EuGH in seinem Urteil vom 22. Februar 2001 C408/98 die Rechtsauffassung, dass der Vorsteuerabzug für Dienstleistungen im Zusammenhang mit der unechten Befreiung gemäß § 6 Abs. 1 Zi 8 lit g UStG (Umsätze und Vermittlung von Anteilen an Gesellschaften und anderen Vereinigungen) rechtens ist. Die Umsatzsteuerrichtlinien 2000 werden in diesem Sinne anzupassen sein. Damit kann die Vorsteuer von Vermittlungs-, Konzeptions- und Marketing-Leistungen im Zusammenhang mit Umsätzen von Gesellschaftsrechten geltend gemacht werden.

Abgrenzung der unecht umsatzsteuerbefreiten Gesundheitsleistungen von den umsatzsteuerpflichtigen Leistungen einschließlich der Einfuhrumsatzsteuer und deren Auswirkung auf den Vorsteuerabzug sowie Änderungen der UStR 2000 ab 1. Jänner 2001

Der EuGH hat am 14. September 2000 die Befreiungsbestimmung des § 6 Abs. 1 Z 19 UStG ausschließlich auf medizinische Diagnose und Therapie in der Humanmedizin eingeschränkt. Gemäß § 6 Abs. 1 Z 20 UStG sind auch die Leistungen der Zahntechniker sowie die Lieferung von Zahnersatz durch

Zahnärzte und Zahntechniker umsatzsteuerfrei. Zur Problematik der Einfuhrumsatzsteuer für Zahnprothesen hat der VwGH am 28. September 2000 ZL 99/16/0302 Recht gesprochen.

Steuerfreie Leistungen im Rahmen der Heilberufe gemäß § 6 UStG

Ziffer 18 und 25: Kranken- und Pflegeanstalten etc. soweit ihr Träger eine Körperschaft öffentlichen Rechts oder eine gemeinnützige Körperschaft ist.

Ziffer 19: Die taxativ aufgezählten Tätigkeiten als: Arzt, Dentist, Psychotherapeut, Psychologe, Hebamme, Krankenpflegefachdienst und gehobene medizinisch-technische Dienste (z.B. ernährungswissenschaftlicher Dienst, Logopädie u.a.). Neben den Umsätzen, die dem Berufsbild entsprechen, fallen auch die Kostenersätze im Rahmen der ärztlichen Praxisgemeinschaften unter die Befreiungsbestimmung, es sei denn, es handelt sich um Kapitalgesellschaften.

Ziffer 20: Umsätze der Zahntechniker und Lieferung von Zahnersatz durch Zahnärzte, auch dann, wenn für seine Herstellung eigenes Personal eingesetzt wird.

Ziffer 21: Lieferung von menschlichen Organen, menschlichem Blut und Frauenmilch

Ziffer 22: Krankenförderung mit hierfür besonders eingerichteten Fahrzeugen.

Steuerpflichtige Leistungen im Rahmen der Heilberufe

### • **20% Umsatzsteuer**

Dem Normalsteuersatz unterliegen folgende beispielsweise aufgezählte Tätigkeiten der Heilberufe, auch dann, wenn sie berufsbezogen ausgeübt werden:

Fachschriftstellerische-, Vortrags- und Lehrtätigkeit, Mitarbeit in Rundfunk und Fernsehen, die Lieferung von Hilfsmittel (z.B. Kontaktlinsen, Schuheinlagen etc.) und Hilfsgeschäfte (z.B. Verkauf von Geräten, Betriebsveräußerung etc.). Im Psychotherapeuten-Erlass des BMF vom 20. Juni 1997 sind weiters angeführt: Forschung, Betriebs- und Organisationsberatung sowie Supervision. Eine Ausnahme von der Ausnahme bildet die Ausbildungssupervision. Erfolgt die Supervision nämlich in einer Ausbildungseinrichtung (Schule), sind die Umsätze gemäß § 6 Abs. 1 Z 11 UStG befreit. Hierbei ist es unmaßgeblich, ob die Honorare

des Psychotherapeuten über die Ausbildungseinrichtung oder direkt an den Ausbildungskandidaten verrechnet werden.

Auf Grund der UStR 2000 RZ 946 in der Fassung des BMF-Erlasses vom 17. Jänner 2001 ist die Umsatzsteuerbefreiung gemäß § 6 (1) Zi 19 UStG ab 1. Jänner 2001 nicht mehr anzuwenden:

- auf biologische Untersuchungen gestützte Feststellung einer anthropologischerb-biologischen Verwandtschaft;
- auf die ärztliche Untersuchung über die pharmakologische Wirkung eines Medikamentes beim Menschen und die dermatologische Untersuchung von kosmetischen Stoffen,
- auf psychologische Tauglichkeitstests, die sich auf die Berufsfindung erstrecken.

### **·Auswirkung der Änderungen und praktische Hinweise:**

Die schon bisher schwierige Abgrenzung zwischen umsatzsteuerfreien und -pflichtigen Leistungen ist durch die Neuregelung noch weiter verschärft worden. Zur zeitlichen Abgrenzung sei vermerkt, dass auf den Leistungszeitpunkt und nicht auf den Honorarzufluss abzustellen ist. Der Honorarnotenerstellung ist daher erhöhte Aufmerksamkeit zu widmen. Da in die Kleinunternehmergrenze von S 300.000,- p.a. auch die umsatzsteuerfreien Umsätze einzubeziehen sind, wird diese i.d.R. nur für nebenberuflich selbständige angestellte Spitalsärzte in Frage kommen. Im oben zitierten Erlass des BMF vom 17. Jänner 2001 wurden die mit Erlass vom 14. November 2000 veröffentlichten UStR 2000 schon wieder geändert. Damit bleibt die USt-Befreiung für ärztliche Zeugnisse und Gutachten, die nicht ausdrücklich - wie oben angeführt - davon angenommen sind, auch weiterhin bestehen, es sei denn es handelt sich um Gutachten, die der Lösung von Rechtsfragen dienen (z.B. der Ermittlung des Pflegebedarfes eines Versicherten - vgl OLG Linz 16. März 2001).

Dieses Gerichtsurteil steht somit im Gegensatz zum BMF-Erlass, welcher nur die ausdrücklich im Erlass erwähnten Gutachten als steuerpflichtig bezeichnet.

Entscheidend für die USt-Freiheit sei der Zweck der medizinischen Leistung. Wenn keine Diagnose oder Therapie bezweckt wird, liegt keine umsatzsteuerfreie Leistung vor. Nur diese Auslegung entspreche der Rechtsansicht des EuGH und

stehe im Einklang mit dem Gemeinschaftsrecht. Nun ist der schwarze Peter wieder beim Fiskus. Und woran hält sich der Steuerpflichtige in der Zwischenzeit?

### • **10% Umsatzsteuer**

Private Kranken- und Pflegeanstalten, Alters-, Blinden- und Siechenheime sowie Kuranstalten unterliegen gemäß § 10 Abs. 2 Z 15 UStG dem begünstigten Steuersatz. Abgrenzungsprobleme zwischen Umsatzsteuerbefreiung und begünstigtem Steuersatz können sich bei kleinen Ambulatorien ergeben, in denen die ärztliche Tätigkeit im Vordergrund steht. Entscheidend wird die zivil- bzw. gewerberechtliche Qualifikation sein. Liegt z.B. ein Bescheid der Gewerbebehörde zum Betrieb einer privaten Krankenanstalt vor, wird Umsatzsteuerpflicht anzunehmen sein.

Einfuhrumsatzsteuerbefreiung für die Einfuhr von Zahnersatz

Obwohl in § 6 Abs. 4 UStG diese Gegenstände nicht ausdrücklich genannt sind, hat der Verwaltungsgerichtshof unter Berufung auf Artikel 14 RL 77/388 EWG die Einfuhrumsatzsteuerfreiheit für sämtliche ärztliche Behandlungsleistungen und Prothesen sowie Implantate als anwendbar erklärt. Dabei wird der österreichische Gesetzgeber dahingehend kritisiert, die EWG-Richtlinie bei der EUST für ärztliche Leistungen nicht korrekt umgesetzt zu haben. In der Fachliteratur wird die Auffassung vertreten, dass nunmehr die EUST-Befreiung für sämtliche Leistungen und Lieferungen gemäß § 6 Abs. 1 Z 19 bis 21 UStG anzuwenden ist. Dieser Ansicht hat sich das BMF in RZ 3941 der UStR 2000 hinsichtlich des innergemeinschaftlichen Erwerbes angeschlossen.

Vorsteuererfassung

Das Wesen der unechten Umsatzsteuerbefreiung besteht darin, dass ein Vorsteuerabzug nicht zulässig ist. Werden neben unecht umsatzsteuerfreien auch umsatzsteuerpflichtige Umsätze erzielt, dann ist die Vorsteuer nach Maßgabe des § 12 Abs. 4 bis 6 UStG in abziehbare und nicht abziehbare aufzuteilen, was in der Regel mit einem erheblichen Verwaltungsmehraufwand verbunden ist, der meist außer Verhältnis zur ermittelten Höhe der geltend zu machenden Vorsteuer steht, da in diesem Fall ja sämtliche Vorsteuerbeträge des Jahres gesondert erfasst werden müssten, wenn keine direkte Zurechnung der Vorsteuern zu den steuerpflichtigen Umsätzen möglich ist. Sollte die Voraussetzung des § 14 UStG

(Vorsteuerabzug nach Durchschnittssätzen) erfüllt sein, könnte die vereinfachte pauschale Vorsteuerermittlung in Anspruch genommen werden.