Angehörige der Gesundheitsberufe in der Umsatzsteuer

RdM 2017/87
§§ 1, 2, 6, 12 UStG
Unternehmer;
unechte Steuerbefreiung;
Rechnung;
Vorsteuerabzug;
Steuererklärung

Die Schnittstellen der Umsatzsteuer zu den Gesundheitsberufen sind zahlreich. Der folgende Beitrag bietet einen Überblick über die Umsatzbesteuerung von Angehörigen der Gesundheitsberufe.

Von Sebastian Bergmann und Thomas Bieber

Inhaltsübersicht:

A. Einleitung
B. Voraussetzungen der Unternehmereigenschaft gem § 2 UStG
C. Unecht steuerbefreite Umsätze gem § 6 Abs 1 Z 16, 18, 19, 20, 22, 26 und 27 UStG
1. Vermietung für Geschäftszwecke und Option zur Umsatzsteuerpflicht (Z 16)
2. Krankenanstalten (Z 18)
3. Arzt und andere Gesundheitsberufe (Z 19)
4. Zahntechniker (Z 20)
5. Krankenbeförderung (Z 22)
6. Lieferungen bei Ausschluss vom Vorsteuerabzug (Z 26)
7. Kleinunternehmerregelung (Z 27)
D. Ausstellung einer Rechnung gem § 11 UStG
E. Vorsteuerabzug und Vorsteueraufteilung gem § 12 UStG
F. Voranmeldung und Veranlagung gem § 21 UStG
G. Vorgaben der BMR für den grenzüberschreitenden Warenverkehr innerhalb der EU

A. Einleitung

Unionsrechtliche Grundlage des Umsatzsteuerrechts ist die Mehrwertsteuersystemrichtlinie[1], deren Vorgaben von den EU-Mitgliedstaaten umzusetzen sind. Die Vorschriften des österr Umsatzsteuerrechts sind im UStG 1994 niedergeschrieben.[2] In der Praxis sind neben den Vorgaben des UStG 1994 insb auch die in den Umsatzsteuerrichtlinien 2000[3] festgehaltenen Rechtsansichten der österr Finanzverwaltung zu berücksichtigen.

Allgemein kann davon ausgegangen werden, dass Leistungen, die Unternehmer[4] gegenüber ihren Kunden erbringen, der Umsatzsteuer unterliegen. Unter Leistungen sind sowohl Warenlieferungen als auch Dienstleistungen zu verstehen.[5] Im medizinischen Bereich sind allerdings verschiedene Leistungen umsatzsteuerbefreit.[6]

Schuldner der Umsatzsteuer ist grundsätzlich der leistende Unternehmer. Tatsächlich getragen wird die Umsatzsteuer allerdings durch den Leistungsempfänger. In wirtschaftlicher Betrachtung übt der leistende Unternehmer insofern lediglich die Funktion eines Treuhänders aus. Er vereinnahmt von den Kunden die USt und muss diese an das Finanzamt abführen.

Konzeptionell soll die Umsatzsteuer grundsätzlich nur den Letztverbrauch von Konsumenten endgültig belasten. Zwar beziehen auch Unternehmer regelmäßig Leistungen und bezahlen die darin enthaltene Umsatzsteuer mit, doch kann die aus einer solchen Leistungsabrechnung resultierende Umsatzsteuer bei Erfüllung der gesetzlichen Voraussetzungen des § 12 UStG von unternehmerisch tätigen Leistungsempfängern wiederum als Vorsteuer geltend gemacht werden. Innerhalb der Unternehmerkette ist die Umsatzsteuer somit grundsätzlich ein steuerneutraler Durchlaufposten. Sofern ein unternehmerischer Leistungsempfänger seinerseits allerdings steuerbefreite Leistungen erbringt, kann die ihm in Rechnung gestellte Umsatzsteuer nicht als Vorsteuer abgezogen werden.

B. Voraussetzungen der Unternehmereigenschaft gem § 2 UStG

Nach § 2 Abs 1 UStG ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit[7] selbständig[8] ausübt. Eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit setzt voraus, dass Leistungen im wirtschaftlichen Sinne ausgeführt werden.[9] Betätigungen, die sich nur als Leistungen im Rechtssinne, nicht aber zugleich als Leistungen im wirtschaftlichen Sinne darstellen, werden von der Umsatzsteuer nicht erfasst. Daher ist zB die bloße Kapitalhingabe durch Private (etwa die Geldeinlage auf Bankkonten) keine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit.[10] Die Voraussetzungen der Unternehmereigenschaft werden zB von freiberuflichen Ärzten mit eigener Praxis erfüllt, womit diese als umsatzsteuerliche Unternehmer gelten.[11] Ebenfalls unternehmerisch tätig werden Ärzte, die nicht in einem Dienstverhältnis zu einer Krankenanstalt stehen, aber in einer solchen fallweise tätig werden (zB Gastchirurgen oder Hausärzte in Sanatorien).[12] Ein grundsätzlich nichtselbständig tätiger Arzt, der entgeltlich die Vertretung für einen freiberuflichen Arzt übernimmt, wird inso-

1) RL 2006/112/EG des Rates v 28. 11. 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl L 2006/347, 1.
2) BGBl 1994/663 idF BGBl I 2015/163.
3) BMF 09 4501/58-IV/9/00 idF BMF-010219/0414-VI/4/2015.
4) Vgl zu den Voraussetzungen der Unternehmereigenschaft sogleich Kap B.
5) Vgl § 1 Abs 1 Z 1, § 3 Abs 1, § 3a Abs 1 UStG.
6) Vgl dazu im Detail Kap C.
7) *Windsteig* in *Melhardt/Tumpel,* UStG² (2015) § 2 Rn 71 ff; *Ruppe/Achatz,* UStG⁴ (2011) § 2 Rn 40 ff.
8) *Windsteig* in *Melhardt/Tumpel,* UStG² § 2 Rn 201 ff; *Ruppe/Achatz,* UStG⁴ § 2 Rn 67 ff.
9) UStR 2000 Rz 186.
10) UStR 2000 Rz 186.
11) *Bürgler* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig,* UStG-ON²·⁰⁶ § 2 Rn 84.
12) *Bürgler* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig,* UStG-ON²·⁰⁶ § 2 Rn 84.

weit ebenso selbständig tätig. Diesfalls liegt eine Leistung des vertretenden Arztes an den vertretenen Arzt vor.[13] Nach § 2 Abs 6 UStG gilt als Unternehmer auch ein in einem Dienstverhältnis zu einer Krankenanstalt stehender Arzt, soweit er in Ausübung seiner ärztlichen Tätigkeit Entgelte vereinnahmt, die gem § 22 Z 1 lit b EStG zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit zählen.[14] Eine unternehmerische Tätigkeit iSd § 2 Abs 6 UStG liegt nach hA[15] vor,

- wenn der leitende Arzt oder Assistenzarzt mit dem Patienten direkt ein Sonderhonorar vereinbart und dieses direkt in Rechnung stellt,
- wenn das vereinbarte Honorar von der Krankenanstalt erkennbar im Namen des Arztes eingehoben wird und
- wenn Assistenzärzte Anspruch auf einen Teil der Sondergebühren haben und diesen Teil direkt vom leitenden Arzt erhalten.

Die Leistungen von unternehmerisch tätigen Ärzten fallen jedoch unter die Steuerbefreiung des § 6 Abs 1 Z 18 UStG und sind damit letztlich ungeachtet der Unternehmereigenschaft nicht umsatzsteuerpflichtig (siehe dazu unten).[16]

Auch das Betreiben einer Apotheke nach dem Apothekengesetz[17] begründet als gewerbliche Tätigkeit eine Unternehmereigenschaft gem § 2 UStG. Die umsatzsteuerliche Einstufung der Abgabe von Medikamenten an Patienten wird durch die sozialversicherungsrechtlichen Rahmenbedingungen und die Art der Zurverfügungstellung beeinflusst: Durch die entgeltliche Abgabe von nicht rezeptpflichtigen Medikamenten unmittelbar an einen Patienten bewirken Apotheker eine umsatzsteuerbare Leistung an den Patienten. Durch die Abgabe von Medikamenten entsprechend den sozialversicherungsrechtlichen Bestimmungen[18] unmittelbar an einen Patienten bewirkt der Apotheker eine Lieferung des Medikaments an den Sozialversicherungsträger und der Sozialversicherungsträger eine Lieferung an den Patienten.[19] Die Lieferung des Apothekers an den Sozialversicherungsträger ist umsatzsteuerpflichtig und berechtigt den Sozialversicherungsträger zum Vorsteuerabzug. Die Lieferung des Sozialversicherungsträgers an den Patienten ist, sofern ein Leistungsaustausch stattfindet, steuerbar, aber nach § 6 Abs 1 Z 7 UStG steuerbefreit.[20] Gibt der Apotheker das Medikament nicht unmittelbar an den Patienten, sondern an einen (keine Hausapotheke führenden) Arzt ab, damit dieser es bei Bedarf an seine Patienten ausfolgt, und geschieht dies in der Weise, dass der Arzt anlässlich der Abgabe der Medikamente an seine Patienten nur die Rezeptgebühr einhebt und diese zusammen mit dem anlässlich der Medikamentenausgabe ausgeschriebenen Rezept dem Apotheker zur Verrechnung mit dem Sozialversicherungsträger übergibt, so kann mangels Entgelts keine steuerbare Lieferung des Arztes unterstellt werden und bildet die Rezeptgebühr beim Arzt lediglich einen durchlaufenden Posten.[21] Vielmehr liegt eine steuerbare Lieferung des Apothekers an den Arzt vor und stellt die Vergütung des Sozialversicherungsträgers für diese Lieferung beim Apotheker ein Entgelt von dritter Seite iSd § 4 Abs 2 Z 2 UStG dar.[22]

Der Unternehmensbegriff umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit eines Unternehmers (Grundsatz der Unternehmenseinheit).[23] Zur unternehmerischen Tätigkeit eines freiberuflichen Arztes mit eigener Praxis zählen somit bspw auch Nebentätigkeiten als Betriebsarzt, als Vertragsarzt bei der Polizei oder als Theaterarzt.[24]

Für eine Nichtselbständigkeit von Ärzten und damit gegen eine umsatzsteuerliche Unternehmereigenschaft sprechen die vertragliche Vereinbarung fester Vergütungen (Pauschalabfindung), die Festlegung einer bestimmten Arbeits- und Urlaubszeit und die ausdrückliche Genehmigung einer Privatpraxis.[25] Dass ein Arzt dem Grunde nach weisungsfrei ist, steht einer Nichtselbständigkeit nicht entgegen.[26]

C. Unecht steuerbefreite Umsätze gem § 6 Abs 1 Z 16, 18, 19, 20, 22, 26 und 27 UStG

1. Vermietung für Geschäftszwecke und Option zur Umsatzsteuerpflicht (Z 16)

Nach § 6 Abs 1 Z 16 Satz 1 UStG sind Umsätze, die aus der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken, von grundstücksgleichen Rechten und von staatlichen Hoheitsrechten, die sich auf die Nutzungen von Grund und Boden beziehen, erzielt werden, grundsätzlich steuerfrei, wobei die Überlassung der Nutzung an Geschäftsräumen und anderen Räumlichkeiten aufgrund von Nutzungsverträgen als Vermietung oder Verpachtung von Grundstücken anzusehen ist. Nicht befreit ist nach § 6 Abs 1 Z 16 Satz 2 UStG jedoch die Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Grundstücken für Wohnzwecke. Diese unterliegt nach § 10 Abs 2 Z 3 lit a UStG einem ermäßigten Umsatzsteuersatz iHv 10%.[27]

Nach § 6 Abs 2 UStG kann der Vermieter bei der Vermietung für Geschäftszwecke grundsätzlich auch zur Umsatzsteuerpflicht optieren und steuerpflichtig

13) *Bürgler* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig,* UStG-ON[2.06] § 2 Rn 84.
14) Vgl dazu im Detail *Bergmann/Bieber,* Angehörige der Gesundheitsberufe in der Einkommensteuer, RdM 2016, 295.
15) *Windsteig* in *Melhardt/Tumpel,* UStG[2] § 2 Rn 424; *Ruppe/Achatz,* UStG[4] § 2 Rn 275.
16) *Ruppe/Achatz,* UStG[4] § 2 Rn 276. Nach *Ruppe/Achatz* ist aus unionsrechtlicher Sicht auch davon auszugehen, dass die Leistungen der Krankenanstalt an die Ärzte unter § 6 Abs 1 Z 18 UStG fallen.
17) RGBl 1907/5 idF BGBl I 2016/30.
18) Sozialversicherungsrechtlich besteht unter gewissen Voraussetzungen ein Anspruch des Versicherten auf den Bezug von Medikamenten. Es ist dies ein Sachleistungsanspruch des Patienten gegenüber dem Sozialversicherungsträger. Diesen Anspruch erfüllt der Sozialversicherungsträger unter Mitwirkung einer Apotheke. Die Apotheken erfüllen gegenüber dem Patienten durch die (von der Rezeptgebühr abgesehen) unentgeltliche Abgabe von Medikamenten keine eigene Verpflichtung, sondern eine Verpflichtung des Sozialversicherungsträgers (vgl § 136 Abs 2 und § 338 Abs 1 und 2 ASVG).
19) VwGH 19. 1. 1984, 83/15/0034.
20) VwGH 19. 1. 1984, 83/15/0034.
21) VwGH 19. 1. 1984, 83/15/0034.
22) VwGH 19. 1. 1984, 83/15/0034.
23) *Windsteig* in *Melhardt/Tumpel,* UStG[2] § 2 Rn 171 ff; *Ruppe/Achatz,* UStG[4] § 2 Rn 122 ff.
24) *Bürgler* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig,* UStG-ON[2.06] § 2 Rn 84 (Stand 1. 9. 2014, rdb.at).
25) UStR 2000 Rz 231.
26) *Bürgler* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig,* UStG-ON[2.06] § 2 Rn 84.
27) *Ruppe/Achatz,* UStG[4] § 10 Rn 63.

vermieten.[28] Seit dem 1. StabG 2012[29] ist die Option zur Steuerpflicht aber nur noch zulässig, soweit der Mieter das Grundstück oder einen baulich abgeschlossenen, selbständigen Teil des Grundstücks nahezu ausschließlich für Umsätze verwendet, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen, und der Vermieter diese Voraussetzung nachweist.[30] Diese Neuregelung soll nach den Erläuterungen zur Regierungsvorlage *„unerwünschte Gestaltungen vermeiden"*[31] und *„zu einer größeren Steuergerechtigkeit und zur Gleichstellung aller Unternehmer [führen], die wegen der Erzielung unecht steuerfreier Umsätze vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen sind"*.[32] Soweit es sich bei den Mietern um Krankenanstalten, Ärzte und sonstige medizinische Berufe handelt,[33] die steuerbefreite Umsätze gem § 6 Abs 1 Z 18, 19 oder 20 UStG erzielen, kann der Vermieter die Option zur Steuerpflicht nicht mehr ausüben und muss steuerfrei vermieten. Die Einschränkung der Optionsmöglichkeit bzw die Verpflichtung zur steuerfreien Vermietung gilt nach § 28 Abs 38 UStG für Miet- und Pachtverhältnisse, die nach dem 31. 8. 2012 beginnen, sofern mit der Errichtung des Gebäudes durch den Unternehmer nicht bereits vor dem 1. 9. 2012 begonnen wurde.

2. Krankenanstalten (Z 18)

Steuerbefreit sind nach § 6 Abs 1 Z 18 UStG die Umsätze der Kranken- und Pflegeanstalten, der Alters-, Blinden- und Siechenheime sowie jener Anstalten, die eine Bewilligung als Kuranstalt oder Kureinrichtung nach den jeweils geltenden Rechtsvorschriften über natürliche Heilvorkommen und Kurorte besitzen, soweit sie von Körperschaften des öffentlichen Rechts bewirkt werden und es sich um Leistungen handelt, die unmittelbar mit der Kranken- oder Kurbehandlung oder unmittelbar mit der Betreuung der Pfleglinge im Zusammenhang stehen.[34] Als Kranken- und Pflegeanstalten iSd § 6 Abs 1 Z 18 UStG gelten allgemeine Krankenanstalten, das sind Krankenanstalten für Kranke ohne Unterschied der Krankheit und des Alters einschließlich der Universitätskliniken, Sonderheilanstalten, Genesungsheime, Pflegeanstalten für chronisch Kranke, Gebäranstalten und Entbindungsheime, Sanatorien, selbständige Ambulatorien (Röntgeninstitute, Zahnambulatorien und ähnliche Einrichtungen) sowie Rehabilitationszentren.[35] Typische steuerbefreite und steuerpflichtige Krankenanstaltsumsätze sind in nachfolgender Tabelle aufgezählt.

28) *Ruppe/Achatz,* UStG[4] § 6 Rn 406 ff.
29) BGBl I 2012/22.
30) Vgl dazu auch *Bergmann/Bieber,* Das Optionsrecht zur Umsatzsteuerpflicht bei Grundstücksvermietungen und -verpachtungen (§ 6 Abs 2 UStG), FJ 2015, 207 ff.
31) ErläutRV 1680 BlgNR 24. GP 3.
32) ErläutRV 1680 BlgNR 24. GP 22 f.
33) Vgl *Pumpler,* Tax Compliance – Die Optionseinschränkung des § 6 Abs 2 UStG bei Grundstücksumsätzen, in *Haunold/Kovar/Schuch/Wahrlich,* Immobilienbesteuerung[3] (2013) 469 f; *Koutny,* Die Umsatzsteuer bei Immobilien, in *Urtz* (Hrsg), Die neue Immobiliensteuer Update 2013[2] – ÖStZ Spezial (2013) 424.
34) *Rattinger* in *Melhardt/Tumpel,* UStG[2] § 6 Rn 521 ff; *Ruppe/Achatz,* UStG[4] § 6 Rn 416.
35) UStR 2000 Rz 927.

Steuerbefreite Krankenanstaltsumsätze nach § 6 Abs 1 Z 18 UStG[36]	Steuerpflichtige Krankenanstaltsumsätze[37]
stationäre oder teilstationäre Aufnahme von Patienten	Kantinenumsätze
Behandlung und Versorgung ambulanter Patienten	Beherbergung und Verköstigung von Personen, die Kranke besuchen
Vornahme von medizinischen Analysen durch ein anstaltseigenes Labor	Lieferungen von Speisen und Getränken an Besucher
Hauskrankenpflege, die von einer Kranken- bzw Pflegeanstalt durchgeführt wird	Arzneimittellieferungen an Besucher oder von einer Krankenhausapotheke an Krankenhäuser anderer Träger
Lieferungen von Körperersatzstücken und orthopädischen Hilfsmitteln	
Überlassung von medizinisch-technischen Geräten und damit verbundene Gestellungen von medizinischem Hilfspersonal, zB Computer-Tomograph an angestellte Ärzte für deren selbständige Tätigkeit an Krankenhäusern und an niedergelassene Ärzte zur Mitbenutzung	
Abgabe von ärztlichen Gutachten	
Gestellung von Ärzten und von medizinischem Hilfspersonal durch Krankenhäuser an andere Krankenhäuser	
Gewährung von Beherbergung, Verköstigung und sonstigen Naturalleistungen an das Personal	
Lieferungen von Gegenständen des Anlagevermögens, zB Röntgeneinrichtung, Krankenfahrstühle und sonstige Einrichtungsgegenstände	

Tabelle

36) UStR 2000 Rz 928.
37) UStR 2000 Rz 929.

3. Arzt und andere Gesundheitsberufe (Z 19)

§ 6 Abs 1 Z 19 UStG befreit die Umsätze aus Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, die im Rahmen der Tätigkeit als Arzt (iSd Ärztegesetzes 1998),[38] Gerichtsmediziner[39], Turnusarzt mit selbständigen Einkünften iSd § 22 EStG,[40] Zahnarzt oder Dentist (iSd Zahnärztegesetzes),[41] Psychotherapeut (iSd Psychotherapiegesetzes),[42] Gesundheitspsychologe und klinischer Psychologe (iSd Psychologengesetzes),[43] Hebamme (iSd Hebammengesetzes),[44] freiberuflich Tätiger iSd § 35 Abs 1 Z 1 iVm § 11 Gesundheits- und Krankenpflegegesetz (GuKG),[45] oder freiberuflich Tätiger iSd § 7 Abs 1 iVm § 1 Z 1 bis 7 des Bundesgesetzes über die Regelung der gehobenen medizinisch-technischen Dienste (MTD-Gesetz),[46] durchgeführt werden.[47] Unter § 1 Z 1 bis 7 MTD-Gesetz fallen der physiotherapeutische Dienst, der medizinisch-technische Laboratoriumsdienst, der radiologisch-technische Dienst, der Diätdienst und die ernährungsmedizinische Beratung, der ergotherapeutische Dienst, der logopädisch-phoniatrisch-audiologische Dienst und der orthoptische Dienst.

Die Umsatzsteuerrichtlinien des BMF[48] zählen typische steuerbefreite Heilbehandlungen von Ärzten,[49] Zahnärzten,[50] Heilmasseuren[51] und Psychotherapeuten[52] auf. Zu den Tätigkeiten als Arzt gehören demnach auch ästhetisch-plastische Leistungen (Operationen und Behandlungen) mit medizinischer Indikation iSd § 3 Abs 1 Z 4 ÄsthOpG[53] sowie Schwangerschaftsabbrüche, wenn ein therapeutisches Ziel im Vordergrund steht. Ob eine medizinische Indikation vorliegt, beurteilt der behandelnde Arzt. Diese Beurteilung, die durch die Erklärung als steuerfreie Arztleistung dokumentiert wird, ist für die Finanzverwaltung bindend. Zur Feststellung einer medizinischen Indikation sind insb vorhandene wissenschaftliche Daten aus klinischen Studien heranzuziehen.[54] Eine medizinische Indikation für eine ästhetische Operation ist jedenfalls dann anzunehmen, wenn die Kosten vom gesetzlichen Krankenversicherungsträger übernommen werden.[55] Ästhetisch-plastische Leistungen ohne medizinische Indikation[56] fallen nicht unter die Umsatzsteuerbefreiung des § 6 Abs 1 Z 19 UStG.

Tierärzte fallen nicht unter § 6 Abs 1 Z 19 UStG.[57] Ebenfalls nicht unter § 6 Abs 1 Z 19 UStG fallen Sozialarbeiter, Familienberater oder Entwicklungshelfer.[58] Nicht als „Arzt" iSd § 6 Abs 1 Z 19 UStG gelten weiters Heilpraktiker und Homöopathen (ohne medizinisches Studium), Mental-Suggesteure oder Hypnotiseure (ohne eine Berufsbefugnis iSd Psychotherapiegesetzes oder des Psychologengesetzes), Musiktherapeuten (ohne eine Berufsbefugnis iSd Psychotherapiegesetzes), medizinische Masseure sowie gewerbliche Masseure (vgl § 94 Z 48 GewO), autodidaktische Chiropraktiker (ohne medizinisches Studium oder eine Berufsbefugnis iSd Medizinischer Masseur- und Heilmasseurgesetzes).[59] Nicht von § 6 Abs 1 Z 19 UStG erfasst und somit umsatzsteuerpflichtig sind weiters zB schriftstellerische Tätigkeiten, Vortrags- und Lehrtätigkeiten sowie die Lieferung von Medikamenten zur Einnahme außerhalb der Ordination sowie aus einer Hausapotheke.[60] Sofern Vorsteuern iZm den steuerpflichtigen Umsätzen (zB Hausapothekenumsätzen) stehen, sind diese abzugsfähig.[61] Bei Psychologen fallen insb Tätigkeiten als Betriebs- oder Organisationspsychologen, die Abhaltung von Seminaren und Fortbildungen sowie Supervisionstätigkeiten nicht unter die Steuerbefreiung.[62]

4. Zahntechniker (Z 20)

Steuerbefreit sind nach § 6 Abs 1 Z 20 UStG die sonstigen Leistungen, die Zahntechniker im Rahmen ihrer Berufsausübung erbringen, sowie die Lieferungen von Zahnersatz durch Zahnärzte und Zahntechniker. Die Befreiungsbestimmung greift allerdings nicht bei jenen Lieferungen von Zahnersatz, bei denen sich der Ort der Lieferung nach Art 3 Abs 3 UStG (Versandhandelsregelung; s dazu unten Kapitel G) aus dem Gebiet eines Mitgliedstaats nach Österreich verlagert, wenn für die an den Unternehmer erbrachten Leistungen im anderen Mitgliedstaat das Recht auf Vorsteuerabzug nicht ausgeschlossen ist.[63]

5. Krankenbeförderung (Z 22)

Steuerbefreit sind nach § 6 Abs 1 Z 22 UStG die Beförderungen von kranken und verletzten Personen mit Fahrzeugen, die hierfür besonders eingerichtet sind. Unter § 6 Abs 1 Z 22 UStG fallen neben Landfahrzeugen auch Luft- und Wasserfahrzeuge.[64] Typische Merkmale eines Krankenfahrzeugs sind zB Liegen oder

38) BGBl I 1998/169 idF BGBl I 2016/9.
39) UStR 2000 Rz 942.
40) UStR 2000 Rz 942.
41) BGBl I 2013/182 idF BGBl I 2016/9.
42) BGBl 1994/310 idF BGBl I 2016/8.
43) BGBl I 2005/126 idF BGBl I 2016/8.
44) BGBl 1990/361 idF BGBl I 2016/9.
45) BGBl I 1997/108 idF BGBl I 2016/8.
46) BGBl 1992/460 idF BGBl I 2016/8.
47) UStR 2000 Rz 941.
48) UStR 2000 Rz 942 und 944.
49) Bspw die Untersuchung auf das Vorliegen oder Nichtvorliegen von körperlichen Krankheiten, Geistes- und Gemütskrankheiten etc, die Beurteilung und Behandlung dieser Zustände bei Verwendung medizinisch-diagnostischer Hilfsmittel sowie die Vornahme operativer Eingriffe einschließlich der Entnahme oder Infusion von Blut.
50) Bspw die Vornahme von Zahnfüllungen oder von Extraktionen und Wurzelbehandlungen.
51) Bspw die klassische Massage, Packungsanwendungen, die Thermotherapie oder die Ultraschalltherapie.
52) Bspw die psychotherapeutische Behandlung einschließlich Diagnostik und Indikation unter Anwendung anerkannter wissenschaftlich-psychotherapeutischer Methoden.
53) BGBl I 2012/80.
54) ErläutRV 1807 BlgNR 24. GP 5.
55) ErläutRV 1807 BlgNR 24. GP 5. Beispielhaft führen die Erläuterungen folgende Fälle medizinisch indizierter plastisch-ästhetischer Operationen iSd § 3 Abs 1 Z 4 ÄsthOpG an: Narbenkorrektur bei Funktionsbehinderung oder Entstellung, insb im Gesicht; Spaltbildungen durch angeborene Fehlbildungen oder Anomalien oder Nabelhernien.
56) Zu den ästhetischen Operationen ohne medizinische Indikation zählen nach § 4 ÄsthOpG zB die Auflagerungsplastik, Bauchstraffung (Abdominoplastik), Brauenkorrektur, Facelift (Rhytidektomie) oder die Kinnplastik (Genioplastik).
57) UStR 2000 Rz 941.
58) UStR 2000 Rz 957.
59) UStR 2000 Rz 943 a.
60) UStR 2000 Rz 948.
61) Vgl zur erforderlichen Vorsteueraufteilung zB VwGH 23. 2. 2010, 2007/15/0289.
62) UStR 2000 Rz 956.
63) *Rattinger* in *Melhardt/Tumpel*, UStG² § 6 Rn 600.
64) UStR 2000 Rz 974.

Spezialsitze für Patienten und Begleitpersonal, Bodenverankerungen für die Beförderung von Rollstühlen sowie spezielle Auffahrtsrampen und Trittbretter.[65]

6. Lieferungen bei Ausschluss vom Vorsteuerabzug (Z 26)

Steuerbefreit sind nach § 6 Abs 1 Z 26 UStG die Lieferungen von Gegenständen, wenn der Unternehmer für diese Gegenstände keinen Vorsteuerabzug vornehmen konnte und die gelieferten Gegenstände ausschließlich für eine nach § 6 Abs 1 Z 7 bis 25 UStG steuerfreie Tätigkeit verwendet hat. Nach den Umsatzsteuerrichtlinien des BMF zählen der Kundenstock und der Firmenwert zu den erfassten Gegenständen.[66] Nach der Rsp des BFG[67] gilt allerdings die Überlassung einer Patientenkartei oder der Verkauf des Patientenstocks als sonstige Leistung. Das BFG weicht damit von der Rechtsansicht der Finanzverwaltung ab und stützt sich direkt auf die unionsrechtlichen Vorgaben der Mehrwertsteuersystemrichtlinie.[68]

Beispiel[69]

Facharzt A und Facharzt B betreiben gemeinsam eine Ärzte-OG. Anlässlich der Pensionierung des A und der Löschung der OG verpflichtet sich B zur Bezahlung einer Sachablöse iHv € 21.818,86 brutto und einer Firmenwertablöse iHv € 99.192,35 brutto. Die Veräußerung des Firmenwerts fällt nach Auffassung des BFG als sonstige Leistung nicht unter die Umsatzsteuerbefreiung des § 6 Abs 1 Z 26 UStG, weshalb von der Bemessungsgrundlage iHv € 82.660,30 eine USt (20%) iHv € 16.532,06 festgesetzt wird.

7. Kleinunternehmerregelung (Z 27)

§ 6 Abs 1 Z 27 UStG definiert Kleinunternehmer als Unternehmer, deren jährlicher Umsatz € 30.000,– (netto) nicht überschreitet.[70] Wird die Grenze von € 30.000,– (netto) innerhalb von fünf Kalenderjahren um nicht mehr als 15% überschritten (= Schwellenwert € 34.500,–), ist dies unschädlich.[71] Generell kann ein Kleinunternehmer nach § 6 Abs 3 UStG zur Umsatzsteuerpflicht optieren.[72] Diese Option bindet allerdings für fünf Kalenderjahre.

Beispiel[73]

Ein praktischer Arzt erzielt Ordinationsumsätze in Höhe von € 300.000,– sowie Einnahmen aus der Vermietung einer Eigentumswohnung zu Wohnzwecken in Höhe von € 13.200,– pro Jahr. Weitere steuerbare Umsätze liegen nicht vor. Unstrittig ist, dass es sich bei den Ordinationsumsätzen um steuerfreie Umsätze gem § 6 Abs 1 Z 19 UStG handelt, während die Umsätze aus der Vermietung zu Wohnzwecken nach § 10 Abs 2 Z 3 lit a UStG mit 10% umsatzsteuerpflichtig sind. Nach den Umsatzsteuerrichtlinien[74] fallen die steuerpflichtigen Vermietungsumsätze des Arztes iHv € 13.200,– pro Jahr nicht unter § 6 Abs 1 Z 27 UStG, weil die Gesamtumsätze iHv € 312.200,– die Kleinunternehmergrenze iHv € 30.000,– übersteigen. Im Schrifttum wird demgegenüber vertreten, dass die Nichtanwendung der Kleinunternehmerregelung solchen Fällen der unionsrechtlichen Vorgabe des Art 288 Mehrwertsteuersystemrichtlinie widerspricht.[75] Nach dieser Bestimmung seien nicht sämtliche steuerbefreiten Umsätze, sondern nur bestimmte steuerbefreite Umsätze bei der Berechnung der Kleiunternehmergrenze zu berücksichtigen. Vor diesem Hintergrund könnte es in derartigen Fallkonstellationen empfehlenswert sein, sich direkt auf das Unionsrecht zu berufen.[76]

D. Ausstellung einer Rechnung gem § 11 UStG

Führt ein Unternehmer Lieferungen oder sonstige Leistungen an eine Privatperson aus, ist er gem § 11 Abs 1 UStG berechtigt, Rechnungen auszustellen.[77] Eine Verpflichtung zur Rechnungsausstellung besteht, sofern der Unternehmer die Umsätze an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausführt oder an eine juristische Person, soweit sie nicht Unternehmer ist, ausführt.[78] § 11 Abs 1 Z 3 UStG definiert verpflichtende Rechnungsmerkmale.[79] Nach § 11 Abs 1 Z 3 lit e UStG ist in der Rechnung darauf hinzuweisen, dass für den Umsatz eine Steuerbefreiung (zB nach § 6 Abs 1 Z 19 UStG) besteht.[80] Nach der Verwaltungspraxis genügt allerdings der Hinweis auf die Steuerbefreiung und muss die konkrete gesetzliche Bestimmung nicht angeführt werden.[81] § 11 Abs 6 UStG enthält Erleichterungen für Kleinbetragsrechnungen, die den Betrag von € 400,– inkl USt nicht überschreiten. Übersteigt eine Rechnung nicht den Bruttobetrag von € 400,–, können Name und Adresse des Leistungsempfängers sowie die laufende Rechnungsnummer und die UID-Nummer entfallen. Ebenso kann der getrennte Ausweis des Steuerbetrags unterbleiben. Es genügt die Angabe des Bruttobetrags (Entgelt plus Steuerbetrag) und des Steuersatzes.

§ 11 Abs 12 UStG regelt Fälle des unrichtigen Steuerausweises.[82] Die Bestimmung greift, wenn ein Unternehmer eine Leistung ausgeführt hat und hierüber eine Rechnung ausgestellt hat, in der eine nach

65) *Rattinger* in *Melhardt/Tumpel,* UStG² § 6 Rn 614.
66) UStR 2000 Rz 342.
67) BFG 28. 2. 2014, RV/2100756/2012; 31. 3. 2016, RV/5100368/2016.
68) Vgl FN 1.
69) BFG 31. 3. 2016, RV/5100368/2016.
70) *Rattinger* in *Melhardt/Tumpel,* UStG² § 6 Rn 669; *Ruppe/Achatz,* UStG⁴ § 6 Rn 450.
71) *Rattinger* in *Melhardt/Tumpel,* UStG² 6 Rn 674; *Ruppe/Achatz,* UStG⁴ § 6 Rn 462.
72) *Rattinger* in *Melhardt/Tumpel,* UStG² § 6 Rn 684; *Ruppe/Achatz,* UStG⁴ § 6 Rn 470 ff.
73) Entnommen aus *Kanduth-Kristen/Heidenbauer,* Die Ermittlung der Umsatzgrenze bei Kleinunternehmern im Lichte des Unionsrechts, taxlex 2014, 421.
74) UStR 2000 Rz 995 f.
75) *Kanduth-Kristen/Heidenbauer,* taxlex 2014, 425.
76) *Kanduth-Kristen/Heidenbauer,* taxlex 2014, 425.
77) *Kollmann/Schuchter* in *Melhardt/Tumpel,* UStG² § 11 Rn 3.
78) *Kollmann/Schuchter* in *Melhardt/Tumpel,* UStG² § 11 Rn 18.
79) *Kollmann/Schuchter* in *Melhardt/Tumpel,* UStG² § 11 Rn 33 ff.
80) *Ruppe/Achatz,* UStG⁴ § 11 Rn 86/1.
81) UStR 2000 Rz 1546.
82) *Ruppe/Achatz,* UStG⁴ § 11 Rn 125 ff.

dem UStG nicht geschuldete USt gesondert ausgewiesen wurde. Anwendungsfälle des § 11 Abs 12 UStG sind die Versteuerung einer nicht steuerbaren Leistung, die Anwendung eines falschen Steuersatzes, eine falsche Steuerberechnung oder etwaige Rechenfehler.[83] Nach § 11 Abs 12 UStG ist die Rechnung zu berichtigen.

E. Vorsteuerabzug und Vorsteueraufteilung gem § 12 UStG

§ 12 Abs 1 Z 1 Satz 1 UStG setzt für den Vorsteuerabzug voraus, dass die Leistung durch einen Unternehmer ausgeführt wird, die ausgestellte Rechnung den Formvorschriften des § 11 UStG entspricht, die Leistung als im Inland ausgeführt gilt, der Leistungsempfänger ein Unternehmer ist und die Leistung (mindestens 10% davon)[84] für Zwecke des Unternehmens des leistungsempfangenden Unternehmers ausgeführt wurde. Darüber hinaus darf der empfangende Unternehmer nach § 12 Abs 3 ff UStG nicht vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen sein.[85]

Nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten nach § 12 Abs 2 Z 2 UStG generell ertragsteuerlich überwiegend (> 50%) nicht abzugsfähige Ausgaben iSd § 20 Abs 1 Z 1 bis 5 EStG, § 8 Abs 2 KStG oder § 12 Abs 1 Z 1 bis 5 KStG (zB Repräsentationsaufwendungen)[86] sowie Leistungen iZm Pkw (unabhängig vom Ausmaß der unternehmerischen Verwendung).[87] Seit 1. 1. 2016 besteht die Möglichkeit eines Vorsteuerabzugs für Fahrzeuge mit ausschließlich elektrischem oder elektrohydraulischem Antrieb, nicht aber zB für Hybridautos.[88]

Bewirkt ein Unternehmer neben Umsätzen, die zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führen, auch Umsätze, bei denen ein solcher Ausschluss nicht eintritt, so hat er nach § 12 Abs 4 UStG die Vorsteuerbeträge in abziehbare und nicht abziehbare Vorsteuern aufzuteilen. Stattdessen kann der Unternehmer gem § 12 Abs 5 UStG die Vorsteuerbeträge auch nach dem Verhältnis der Umsätze aufteilen (reine Umsatzschlüsselmethode) oder nur jene Vorsteuerbeträge nach dem Verhältnis der Umsätze aufteilen, die den zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führenden Umsätzen oder den übrigen Umsätzen nicht ausschließlich zuzurechnen sind (Mischmethode).[89] In den Fällen des § 12 Abs 4 und Abs 5 Z 2 UStG ist die Zuordnung der Vorsteuern nach § 18 Abs 5 UStG aufzuzeichnen, wobei diese Aufzeichnungen leicht nachprüfbar sein müssen.[90]

F. Voranmeldung und Veranlagung gem § 21 UStG

Nach § 21 Abs 1 UAbs 1 UStG hat ein Unternehmer für jeden Kalendermonat eine Umsatzsteuervoranmeldung (UVA) abzugeben und die darin berechnete Umsatzsteuer spätestens bis zum 15. des auf den Voranmeldungszeitraum zweitfolgenden Kalendermonats zu entrichten (zB für den Voranmeldungszeitraum Mai bis spätestens 15. 7.). Die Übermittlung der UVA hat elektronisch zu erfolgen. Nach § 21 Abs 1 UAbs 2 UStG iVm § 1 VO BGBl II 1998/206 idF BGBl II 2010/171 entfällt die Verpflichtung zur Abgabe einer UVA für Unternehmer, deren Umsätze im vorangegangenen Kalenderjahr € 30.000,– nicht überstiegen haben, wenn die Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag entrichtet wird oder sich für einen Voranmeldungszeitraum keine Vorauszahlung ergibt.[91] Haben die Umsätze € 30.000,– überstiegen, besteht die Verpflichtung zur Abgabe von UVA. Die Finanzverwaltung befreit jedoch Unternehmer, die ausschließlich steuerbefreite Umsätze gem § 6 Abs 1 Z 7 bis 28 UStG tätigen, aus Vereinfachungsgründen von der Verpflichtung zur Abgabe einer UVA, sofern sich für einen Voranmeldungszeitraum weder eine Vorauszahlung noch ein Überschuss ergibt.[92]

Beispiel[93]

Ein Arzt, dessen Umsätze im Jahr 2015 € 600.000,– betrugen, erzielt im Voranmeldungszeitraum 1/2016 Umsätze gem § 6 Abs 1 Z 19 UStG iHv € 40.000,–. Daneben tätigt er keine anderen Umsätze. Da er nur steuerbefreite Umsätze ausführt, ergibt sich keine Verpflichtung zur Abgabe einer UVA. Im Voranmeldungszeitraum 2/2016 tätigt der Arzt neben seinen Umsätzen gem § 6 Abs 1 Z 19 UStG iHv € 48.000,– auch steuerpflichtige Umsätze (zB Vorträge, schriftstellerische Tätigkeit) iHv € 3.000,–. Da der Arzt nicht ausschließlich steuerfreie Umsätze tätigt und seine Umsätze im vorangegangenen Kalenderjahr € 30.000,– überstiegen haben, ist er verpflichtet, für den Voranmeldungszeitraum 2/2016 eine UVA abzugeben. Im Voranmeldungszeitraum 3/2016 erwirbt der Arzt ein medizinisches Gerät um € 15.000,– aus Deutschland. Der Erwerb muss in Österreich versteuert werden. Aus diesem Grund ergibt sich eine Vorauszahlung und der Unternehmer ist verpflichtet, für den Voranmeldungszeitraum 3/2016 eine UVA abzugeben.

Nach § 21 Abs 2 UStG muss ein Unternehmer, dessen Umsätze im vorangegangenen Kalenderjahr € 100.000,– nicht überstiegen haben, nur vierteljährlich eine UVA abgeben.[94]

Der Unternehmer wird nach § 21 Abs 4 UStG nach Ablauf des Kalenderjahrs durch Jahresbescheid zur Umsatzsteuer veranlagt. Grundlage dafür bildet eine Steuererklärung, die alle in diesem Kalenderjahr endenden Veranlagungszeiträume zu umfassen hat.[95] Die Übermittlung der USt-Jahreserklärung hat gem

83) *Ruppe/Achatz*, UStG⁴ § 11 Rn 127.
84) *Kollmann/Schuchter* in *Melhardt/Tumpel*, UStG² § 11 Rn 139 ff; UStR 2000 Rz 1902.
85) *Kollmann/Schuchter* in *Melhardt/Tumpel*, UStG² § 11 Rn 331 ff; UStR 2000 Rz 1991 ff.
86) UStR 2000 Rz 1914 ff.
87) UStR 2000 Rz 1931 ff.
88) ErläutRV 684 BlgNR 25. GP 31.
89) *Gaedke/Huber-Wurzinger* in *Melhardt/Tumpel*, UStG² § 18 Rn 72.
90) *Gaedke/Huber-Wurzinger* in *Melhardt/Tumpel*, UStG² § 18 Rn 72.
91) UStR 2000 Rz 2751.
92) UStR 2000 Rz 2751.
93) UStR 2000 Rz 2751.
94) *Kollmann* in *Melhardt/Tumpel*, UStG² § 21 Rn 13.
95) *Kollmann* in *Melhardt/Tumpel*, UStG² § 21 Rn 29.

§ 21 Abs 4 UStG ebenso wie die Übermittlung der UVA elektronisch zu erfolgen.

Nach § 21 Abs 6 UStG muss ein Kleinunternehmer, dessen Umsätze im Veranlagungszeitraum € 30.000,– nicht übersteigen und der für den Veranlagungszeitraum keine Steuer zu entrichten hat, keine Steuererklärung abgeben.[96] Die Durchführung einer Veranlagung ist nicht erforderlich.

G. Vorgaben der BMR für den grenzüberschreitenden Warenverkehr innerhalb der EU

Die Binnenmarktregelung (BMR) ist ein Anh zu § 29 Abs 8 UStG.[97] Nach Art 1 Abs 1 BMR unterliegt der Umsatzsteuer auch der innergemeinschaftliche Erwerb im Inland gegen Entgelt. Ein innergemeinschaftlicher Erwerb setzt voraus, dass ein Gegenstand von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat gelangt und sowohl Erwerber als auch Lieferer Unternehmer sind.[98] Der innergemeinschaftliche Erwerb ist nach Art 3 Abs 8 BMR an jenem Ort zu versteuern, an dem sich der Gegenstand am Ende der Beförderung oder Versendung befindet.[99]

Nach Art 1 Abs 4 BMR liegt kein innergemeinschaftlicher Erwerb vor, wenn der Gegenstand von einem Schwellenerwerber erworben wird und die Erwerbsschwelle iHv € 11.000,– weder im vorangegangenen Kalenderjahr noch im laufenden Kalenderjahr überschritten wurde. Schwellenerwerber sind Unternehmer mit ausschließlich unecht steuerbefreiten Umsätzen (zB Ärzte oder Kleinunternehmer), pauschalierte Landwirte sowie juristische Personen im nichtunternehmerischen Bereich.[100]

Wird bei einer Lieferung der Gegenstand durch den Lieferer oder einen von ihm beauftragten Dritten aus dem Gebiet eines Mitgliedstaats in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaats befördert oder versendet, so gilt die Lieferung nach Art 3 Abs 3 BMR nach Maßgabe der Art 3 Abs 4 bis 7 BMR dort als ausgeführt, wo die Beförderung oder Versendung endet.[101] Zu den qualifizierten Abnehmern zählten nach Art 3 Abs 4 Z 1 und 2 BMR Privatpersonen sowie Schwellenerwerber (dazu zählen Krankenanstalten oder Ärzte).[102] Art 3 Abs 5 BMR setzt voraus, dass die Lieferschwelle überschritten wurde. Maßgebliche Lieferschwelle ist in Österreich der Betrag von € 35.000,–.[103] In die Lieferschwelle einzuberechnen sind nur die Entgelte für Lieferungen iS der Versandhandelsregelung.[104] Sind die Voraussetzungen für die Versandhandelsregelung erfüllt, liegt eine steuerbare Lieferung im Bestimmungsland vor (Ort, wo Beförderung oder Versendung des Gegenstands endet).[105] Der liefernde Unternehmer ist nach Art 11 Abs 1 Satz 2 BMR zu einer Rechnung mit gesondertem Steuerausweis verpflichtet.

Beispiel

Der Facharzt R aus Österreich kauft vom deutschen Hersteller D für seine Praxis neue medizinische Geräte um € 10.000,–. Die medizinischen Geräte werden von D an R versendet. D tätigt jährlich Lieferungen nach Österreich mit einem Volumen von über 1 Mio Euro. R ist Unternehmer, der nur steuerfreie Umsätze ausführt, die zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führen (Art 1 Abs 4 Z 1 lit a iVm § 6 Abs 1 Z 19 UStG). Da R die Erwerbschwelle gem Art 1 Abs 4 Z 2 UStG iHv € 11.000,– nicht überschritten hat, liegt kein ig Erwerb gem Art 1 Abs 2 UStG durch R vor. Da D jedoch die Lieferschwelle von € 35.000,– (Art 3 Abs 5 BMR) überschreitet, kommt es gem Art 3 Abs 3 UStG zur Verlagerung des Lieferorts nach Österreich. D hat in der Rechnung österr USt auszuweisen und in Österreich abzuführen (Art 11 Abs 1 UStG).

96) *Kollmann* in *Melhardt/Tumpel,* UStG² § 21 Rn 37.
97) *Kollmann* in *Melhardt/Tumpel,* UStG² § 29 Rn 23.
98) *Tumpel* in *Melhardt/Tumpel,* UStG² Art 1 Rn 11 ff; UStR 2000 Rz 3571 ff.
99) *Tumpel* in *Melhardt/Tumpel,* UStG² Art 3 Rn 71; *Ruppe/Achatz,* UStG⁴ Art 3 Rn 33.
100) *Tumpel* in *Melhardt/Tumpel,* UStG² Art 1 Rn 116 ff.
101) *Tumpel* in *Melhardt/Tumpel,* UStG² Art 3 Rn 31 ff.
102) *Tumpel* in *Melhardt/Tumpel,* UStG² Art 3 Rn 47.
103) Für die Lieferschwellen in anderen EU-Mitgliedstaaten vgl UStR 2000 Rz 3741.
104) *Tumpel* in *Melhardt/Tumpel,* UStG² Art 3 Rn 52.
105) *Tumpel* in *Melhardt/Tumpel,* UStG² Art 3 Rn 42.

➜ In Kürze

Angehörige der Gesundheitsberufe gelten in vielen Fällen als Unternehmer iSd § 2 UStG, deren Leistungen unter bestimmten Voraussetzungen unecht umsatzsteuerbefreit sind. Der vorliegende Beitrag versteht sich als Versuch, einen Überblick über die Umsatzbesteuerung der Angehörigen der Gesundheitsberufe zu vermitteln.

➜ Zum Thema

Über die Autoren:
Assoz. Univ.-Prof. Dr. Sebastian Bergmann, LL. M. MBA, lehrt und forscht am Institut für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik der Johannes Kepler Universität Linz und ist Mitarbeiter einer international tätigen Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungskanzlei in Wien.
Tel: +43 (0)732 2468 7480
Fax: +43 (0)732 2468 1870
E-Mail: sebastian.bergmann@jku.at
Ass.-Prof. MMag. Dr. Thomas Bieber lehrt und forscht am Institut für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik der Johannes Kepler Universität Linz.
Tel: +43 (0)732 2468 7485
Fax: +43 (0)732 2468 1870
E-Mail: thomas.bieber@jku.at