

# Klienten-Info

Ausgabe 1-2/2010

Inhalt:

1	WICHTIGE STEUERLICHE NEUERUNGEN AB 1.1.2010 .....	1
2	RÄG 2010 – DIE NEUEN GRENZEN FÜR EINNAHMEN-AUSGABEN-RECHNER .....	2
3	NEUERUNGEN BEI DER FINANZAMTSZUSTÄNDIGKEIT DURCH DAS AVOG 2010 .....	3
4	RECHTSFORMWAHL: FLUCHT AUS DER KAPITALGESELLSCHAFT?.....	5
5	NEUERUNGEN IM SOZIALVERSICHERUNGSRECHT BEI GRENZÜBERSCHREITENDEN SACHVERHALTEN.....	6
6	ZUSAMMENFASSENDE MELDUNG (ZM) AB 1.1.2010 UND ISTBESTEUERUNG .....	7
7	AUS DER JUDIKATUR DER HÖCHSTGERICHTE .....	7
8	HIGHLIGHTS AUS DEM ESTR-WARTUNGSERLASS 2009 .....	8
9	HIGHLIGHTS AUS DEM LSTR-WARTUNGSERLASS 2009 .....	10
10	STEUERSPLITTER.....	13
11	SOZIALVERSICHERUNGSWERTE UND –BEITRÄGE FÜR 2010 .....	15

## 1 Wichtige steuerliche Neuerungen ab 1.1.2010

### 1.1 13%iger Gewinnfreibetrag für alle betrieblichen Einkunftsarten

Mit 1.1.2010 ist der letzte Teil der Steuerreform 2009 in Kraft getreten. Als Äquivalent für die begünstigte Besteuerung des 13./14. Bezuges bei Lohnsteuerpflichtigen wurde für einkommensteuerpflichtige Unternehmer mit Wirksamkeit **ab 2010** der bisherige „Freibetrag für investierte Gewinne“ **von 10% auf 13% erhöht** und in „**Gewinnfreibetrag**“ umbenannt (§ 10 EStG). Der neue Gewinnfreibetrag gilt für **alle betrieblichen Einkunfts- und Gewinnermittlungsarten** (also auch für Bilanzierer). Der **Höchstbetrag von € 100.000 pro Veranlagungsjahr und Steuerpflichtigen** bleibt **unverändert**, der begünstigungsfähige Maximalgewinn beträgt daher € 769.230 (13% von € 769.230 = € 100.000).

Der neue Gewinnfreibetrag besteht aus zwei Teilen:

- Für **Gewinne bis € 30.000** steht der 13%ige Gewinnfreibetrag **unabhängig von allfälligen Investitionen** zu. Dieser so genannte „**Grundfreibetrag**“ beträgt somit **maximal € 3.900** (13% von € 30.000) und wird automatisch gewährt.
- Soll der Gewinnfreibetrag auch für **Gewinne über € 30.000** beansprucht werden, müssen entsprechende Investitionen in begünstigte Wirtschaftsgüter nachgewiesen werden. Dieser Teil des Gewinnfreibetrags wird als „**investitionsbedingter Gewinnfreibetrag**“ bezeichnet. Als **begünstigte Investitionen** gelten **neue abnutzbare körperliche Anlagen** mit einer **Nutzungsdauer von mindestens vier Jahren** (zB Maschinen, Betriebs- und Geschäftsausstattung, LKWs, Taxifahrzeuge, EDV etc). **Nicht begünstigt** sind **Grund und Boden, PKWs und Kombis** (ausgenommen Fahrschulkräftfahrzeuge sowie Fahrzeuge zum Zwecke der gewerblichen Personenbeförderung, wie z.B. Taxi), **Luftfahrzeuge**, sofort abgesetzte **geringwertige Wirtschaftsgüter, gebrauchte Anlagen** sowie Wirtschaftsgüter, die von einem Unternehmen erworben werden, das unter beherrschendem Einfluss des Steuerpflichtigen steht. Weiters sind auch Investitionen ausgeschlossen, für die der Forschungsfreibetrag bzw die Forschungsprämie geltend gemacht wurde. Investitionen in **Gebäude und Mieterinvestitionen** (zB Adaptierungskosten für ein gemietetes Büro) sind (ab 2010) **begünstigt** (Voraussetzung: Beginn der tatsächlichen Bauausführung nach dem 31.12.2008).
- Übrigens: Die zur Deckung des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages verwendeten Sachinvestitionen (ausgenommen Gebäude und Mieterinvestitionen) können im Jahr 2010 auch mit 30% vorzeitig abgeschrieben werden!

- Als begünstigte Investition gilt auch die Anschaffung von bestimmten **Wertpapieren (Anleihen und Anleihenfonds)**, die dann vier Jahre lang behalten werden müssen. Der Kauf ausreichender Wertpapiere rechtzeitig vor Jahresende 2010 ist daher die einfachste Möglichkeit, um bei Gewinnen über € 30.000 die Inanspruchnahme des investitionsbedingten Gewinnfreibetrag zu sichern.

Wird der Gewinn im Wege einer **Pauschalierung** (ausgenommen Sportlerpauschalierung) ermittelt, steht nur der 13%ige Grundfreibetrag zu.

Der Gewinnfreibetrag kann auch von den **Gesellschaftern einer Personengesellschaft** (Mitunternehmerschaft) in Anspruch genommen werden, und zwar nach Maßgabe ihrer jeweiligen **Gewinnbeteiligung** und begrenzt mit maximal **€ 100.000 für die gesamte Personengesellschaft** (was bei Personengesellschaften mit mehreren Gesellschaftern und hohen Gewinnen einen erheblichen Nachteil darstellen kann). Achtung: Die für die Inanspruchnahme des investitionsbedingten Gewinnfreibetrag erforderlichen **Investitionen**, wie die oben genannten Sachanlagen bzw Wertpapiere, sind nach Ansicht des BMF den Gesellschaftern nach Maßgabe ihrer **Vermögensbeteiligung** zuzurechnen!

## 1.2 Verlängerung der Steuerspaltung bis 31.12.2011

Mit dem kurz vor Jahreswechsel im Parlament verabschiedeten Abgabenverwaltungsorganisationsgesetz 2010 (AVOG 2010) wurden die für die Praxis besonders wichtigen Bestimmungen über die **Steuerspaltung** im Umgründungsteuergesetz auf **Stichtage bis zum 31.12.2011 verlängert**.

## 1.3 Einbeziehung der freien Dienstnehmer in die Dienstgeberbeitrags- und Kommunalsteuerpflicht

Wir haben bereits mehrfach darauf hingewiesen, dass die **Bezüge freier Dienstnehmer ab 1.1.2010** sowohl dem **4,5 %igen Dienstgeberbeitrag (DB) zum FLAF** (und damit bei Wirtschaftskammerzugehörigkeit des Auftraggebers auch dem Zuschlag zum DB) als auch der **3 %igen Kommunalsteuer** unterliegen. Damit werden freie Dienstverhältnisse ab 2010 für den Auftraggeber um **bis zu 8 % teurer**. Verschärft wird diese Belastung noch dadurch, dass nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes, der sich auch die Finanzverwaltung angeschlossen hat, auch **Fahrt- und Reisekostenentschädigung** an freie Dienstnehmer in die Bemessungsgrundlage für den DB und die Kommunalsteuer einzubeziehen sind.

## 1.4 Auslaufen der Landesabgabenordnungen und Integration in Bundesabgabenordnung

Mit 31.12.2009 sind die Bestimmungen der **neun unterschiedlichen Landesabgabenordnungen ausgelaufen**. Für sämtliche **Bundes-, Landes- und Gemeindeabgaben** gelten daher ab **1.1.2010 die Regelungen der Bundesabgabenordnung (BAO)**. Trotz der (erfreulichen) Vereinheitlichung des Verfahrensrechts bleiben einige Bestimmungen der BAO für Landes- und Gemeindeabgaben unanwendbar (wie zB das Rechtsmittelverfahren vor dem UFS, da die landesgesetzlichen Bestimmungen über die Rechtsmittelbehörden der Länder und deren Verfahren nicht geändert wurden).

## 2 RÄG 2010 – die neuen Grenzen für Einnahmen-Ausgaben-Rechner

Mit dem Rechnungslegungsrechts-Änderungsgesetz (RÄG) 2010 wurde die **Umsatzgrenze für die unternehmensrechtliche Rechnungslegungspflicht (Buchführungs- und Bilanzierungspflicht) ab 1.1.2010 von bisher € 400.000 auf € 700.000** angehoben. Gleichzeitig wurde auch der **erhöhte Schwellenwert**, dessen Überschreiten zur Rechnungslegungspflicht bereits im Folgejahr führt, **von € 600.000 auf € 1.000.000 angehoben** (daher sofortige Rechnungslegungspflicht im Folgejahr, wenn in einem Jahr ein Umsatz von über € 1.000.000 erzielt wird). Die Anzahl der Einnahmen-Ausgaben-Rechner wird dadurch ab 2010 deutlich ansteigen.

Ab 2010 sind daher folgende Regeln zu beachten:

- Tätigt ein Unternehmer in zwei aufeinander folgenden Wirtschaftsjahren Umsätze zwischen € 700.000 und € 1.000.000, ist er **nach einem Pufferjahr ab dem vierten Wirtschaftsjahr** nach UGB

**rechnungslegungspflichtig.** Dies gilt auch dann, wenn der Unternehmer im dritten Wirtschaftsjahr (Pufferjahr) die € 700.000-Umsatzgrenze nicht überschreitet. Das Pufferjahr dient der unternehmensinternen Vorbereitung der Umstellung auf die Bilanzierung.

- Erzielt der Unternehmer in einem Wirtschaftsjahr **Umsätze von mehr als € 1.000.000**, dann tritt die **Verpflichtung zur Rechnungslegung** ohne Pufferjahr **sofort im nächsten Wirtschaftsjahr** ein.
- Werden in zwei aufeinander folgenden Wirtschaftsjahren Umsätze von weniger als € 700.000 erzielt, so **entfällt** die Rechnungslegungspflicht sofort ab dem dritten Jahr (ein Pufferjahr besteht in diesem Fall nicht).

Bei der Beurteilung, ob ein **Unternehmer ab 1.1.2010 erstmals rechnungslegungspflichtig** ist, sind die neuen erhöhten Grenzen auch auf **Beobachtungsjahre vor 2010** anzuwenden:

- Hat ein Unternehmer in den Jahren 2007 und 2008 jeweils Umsätze von mehr als € 400.000 erzielt, so wäre er nach dem Pufferjahr 2009 ab dem vierten Wirtschaftsjahr, also ab 2010, nach bisheriger Rechtslage rechnungslegungspflichtig geworden. Haben die Umsätze 2007 und 2008 aber weniger als € 700.000 betragen, fällt wegen der rückwirkenden Anwendung der neuen höheren Grenzen auch auf Beobachtungszeiträume vor 2010 die Buchführungspflicht für das Jahr 2010 wieder weg. Der Unternehmer kann seinen Gewinn 2010 in diesem Fall daher weiterhin durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermitteln.
- Hat ein Unternehmer im Jahr 2009 einen Umsatz von mehr als € 600.000, aber weniger als € 1.000.000 erzielt, so wäre er nach bisheriger Rechtslage wegen Überschreitens des erhöhten Schwellenwertes ab 2010 rechnungspflichtig geworden. Durch die rückwirkenden Anwendung der neuen höheren Grenze von € 1 Mio auch auf Beobachtungszeiträume vor 2010 fällt die Rechnungslegungspflicht für 2010 aber wieder weg. Der Unternehmer kann seinen Gewinn 2010 auch in diesem Fall weiterhin durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermitteln.

Weiters können folgende Unternehmer **ab 1.1.2010** weiterhin den **Gewinn durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermitteln**:

- Angehörige der **Freien Berufe** – unabhängig vom Umsatz und Vermögen;
- **Land- und Forstwirte sowie wirtschaftliche Geschäftsbetriebe** mit einem Einheitswert von bis zu € 150.000 oder Umsätzen bis zu € 400.000 (diese unterliegen nicht dem UGB, sondern eigenen steuerlichen Buchführungsgrenzen);
- **Personen (Unternehmer) mit außerbetrieblichen Einkünften** (§ 2 Abs 4 Z 2 EStG), die ihre Einkünfte als **Überschuss** der Einnahmen über die Werbungskosten ermitteln (zB Einkünfte aus Kapitalvermögen, aus Vermietung und Verpachtung oder sonstige Einkünfte);

Im Hinblick auf den höheren Informationsgehalt einer doppelten Buchführung mit Erfassung auch sämtlicher Vermögens- und Schuldpositionen und des Eigenkapitals in einer Bilanz und einer periodengerechten Gewinnermittlung sollte allerdings im Einzelfall geprüft werden, ob nicht doch die unternehmensrechtliche Rechnungslegung mit doppelter Buchführung und Jahresabschluss (Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung) die für das Unternehmen bessere Gewinnermittlungsform darstellt.

### **3 Neuerungen bei der Finanzamtszuständigkeit durch das AVOG 2010**

Mit dem ab 1.7.2010 geltenden **Abgabenverwaltungsorganisationsgesetz 2010 (AVOG 2010)** wurden einerseits die teilweise in der Bundesabgabenordnung (BAO) geregelten **Bestimmungen über die sachliche und örtliche Zuständigkeit der Finanz- und Zollämter** im neuen AVOG 2010 zusammengefasst und andererseits auch einige inhaltliche Änderungen vorgenommen. Dadurch soll den Steuerpflichtigen künftig eine einfachere Feststellung der für sie zuständigen Abgabenbehörden ermöglicht und ein hohes Maß an Rechtssicherheit und Rechtsrichtigkeit erreicht werden. Nachfolgend die für die Praxis **wichtigsten Änderungen**:

Nach geltender Rechtslage erfolgt im Falle der **Einreichung einer Eingabe** (zB einer Steuererklärung oder eines Stundungsansuchens) bei einem **unzuständigen Finanzamt** die **Weiterleitung an das zuständige Finanzamt** hinsichtlich der Einhaltung allfälliger Fristen **auf Gefahr des Einschreiters**. Das heißt: Für die Wahrung einer allfälligen Frist (zB ein Stundungsansuchen hat nur dann aufschiebende Wirkung, wenn es vor Fälligkeit der zu stundenden Steuer eingebracht wird) ist erst das Einlangen beim **zuständigen Finanzamt** maßgeblich. Braucht das unzuständige Finanzamt, bei dem zB ein

Stundungsansuchen fristgerecht eingebracht wurde, für die Weiterleitung zwei Wochen und ist die Fälligkeitsfrist bis zum Eintreffen des Ansuchens beim zuständigen Finanzamt bereits abgelaufen, so ist das Stundungsansuchen verspätet, hat keine aufschiebende Wirkung mehr und es fallen 2% Säumniszuschlag an.

Ab 1.7.2010 ist das anders: Ab diesem Zeitpunkt müssen die **Finanzämter mit allgemeinem Aufgabenkreis** bundesweit alle Eingaben (Anbringen) von Steuerpflichtigen (zB Stundungsanträge, Vorhaltsbeantwortungen, Steuererklärungen, Berufungen etc, ausgenommen Anbringen im Zusammenhang mit der Abgabenvollstreckung) **fristenwährend** entgegen nehmen (das heißt, für die Beurteilung der Rechtzeitigkeit der Eingabe gilt der Zeitpunkt der Einreichung beim unzuständigen Finanzamt). **Entscheidende Voraussetzung für die Fristenwahrung** ist allerdings, dass in der betreffenden Eingabe **das für die Erledigung der konkreten Eingabe zuständige Finanzamt richtig bezeichnet ist**. Durch diese Regelung soll es zB Pendlern ermöglicht werden, für das Wohnsitzfinanzamt bestimmte (und an dieses gerichtete) Unterlagen persönlich auch bei einem anderen Finanzamt (zB beim Finanzamt am Arbeitsort) einzureichen. Für Eingaben, die – wie dies immer häufiger der Fall ist – elektronisch über FinanzOnline eingebracht werden (zB Steuererklärungen, Stundungsanträge etc), ist diese neue Regelung allerdings bedeutungslos.

Das **Wohnsitzfinanzamt** (= das Finanzamt, in dessen Amtsbereich der Abgabepflichtige seinen Wohnsitz hat) ist künftig **generell für die Erhebung von Einkommensteuer und Umsatzsteuer** – und zwar auch bei Vorliegen mehrerer Betriebe eines Unternehmers im Amtsbereich unterschiedlicher Finanzämter – sowie auch für die **Erhebung der Lohnabgaben** (Dienstgeberbeitrag zum FLAF samt Zuschlag, Lohnsteuer) und der sonstigen Abzugssteuern zuständig. Im Gegensatz zur bisherigen Rechtslage gilt dies auch dann, wenn für den Betrieb bisher ein anderes Finanzamt zuständig war. Der Unternehmer kann aber aus wichtigem Grund die **Delegierung** der Zuständigkeit auf ein anderes Finanzamt beantragen, in dessen Bereich sich ein Betrieb des Unternehmers befindet.

Ein eigenes **Betriebsfinanzamt** gibt es ab 1.7.2010 im Regelfall nur mehr für **Körperschaften** (insbesondere Kapitalgesellschaften, zB GmbHs) sowie für **Personengesellschaften** (maßgeblich ist der Ort der Geschäftsleitung). Das Betriebsfinanzamt ist zuständig für die Erhebung der **Körperschaftsteuer** (bei Körperschaften), der **Umsatzsteuer**, der **Lohnabgaben** und der sonstigen Abzugssteuern, sowie weiters für die **Feststellung betrieblicher Einkünfte bei Personengesellschaften**.

Das **Lagefinanzamt** ist ab 1.7.2010 zuständig für die **Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bei Personengemeinschaften** (zB Hausgemeinschaften) einschließlich Erhebung der **Umsatzsteuer** sowie für die Feststellung der **Einheitswerte**.

Für **Stempel- und Rechtsgebühren** ist jenes Finanzamt zuständig, dass als erstes vom gebührenpflichtigen Sachverhalt Kenntnis erlangt. Für die Erhebung der **Grunderwerbsteuer** ist jenes Finanzamt örtlich zuständig, in dessen Bereich das Grundstück bzw der wertvollste Teil des Grundstückes gelegen ist.

Für die Erhebung der **Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer beschränkt Steuerpflichtiger** ist das Finanzamt örtlich zuständig, in dessen Bereich sich **unbewegliches Vermögen** des Steuerpflichtigen befindet. Andernfalls richtet sich die Zuständigkeit nach dem letzten Wohnsitz (Sitz) des Steuerpflichtigen bzw in Ermangelung eines solchen oder bei Gefahr im Verzug nach der Kenntniserlangung eines abgabepflichtigen Sachverhalts.

Generell ist davon auszugehen, dass alle betroffenen Steuerpflichtigen von allfälligen Änderungen der Finanzamtszuständigkeit im Laufe des ersten Halbjahres 2010 verständigt werden. Damit bis zum späteren Eintreffen dieser Verständigung nichts passiert, gibt es für ein Jahr ab Inkrafttreten folgende **Toleranzregelung**: Werden bei einem Finanzamt **bis zum 30. Juni 2011** Eingaben eingebracht, zu deren Behandlung dieses Finanzamt nur auf Grund der neuen Bestimmungen des AVOG 2010 **nicht mehr zuständig** ist, so hat die **Weiterleitung an das zuständige Finanzamt nicht auf Gefahr des Einschreiters** zu erfolgen, wenn dieser bis zur Einbringung seiner Eingabe über die Änderung der Finanzamtszuständigkeit von der Finanzverwaltung noch nicht verständigt worden ist.

#### **4 Rechtsformwahl: Flucht aus der Kapitalgesellschaft?**

Unternehmer, die ihr Unternehmen in der Rechtsform einer **Kapitalgesellschaft**, insbesondere **GmbH**, betreiben, sollten aus mehreren Gründen ihre **bisherige Rechtsformentscheidung neu überdenken**. Einerseits ist durch den ab 2010 geltenden **13%igen Gewinnfreibetrag** eine annähernde Gleichstellung der Ertragsbesteuerung von Einzelunternehmen und Personengesellschaften mit (ausschüttenden) Kapitalgesellschaften erfolgt. Damit hat aber die Verlagerung von Einkünften in Kapitalgesellschaften in vielen Fällen keinen Sinn mehr. Andererseits beobachtet die Finanzbehörde schon seit längerer Zeit Kapitalgesellschaften, die bei der Erbringung höchstpersönlicher Leistungen nur zwischengeschaltet werden, äußerst kritisch.

Wie bereits berichtet, wurde in die Einkommensteuerrichtlinien (EStR) mit Wirkung ab 2010 eine Regelung aufgenommen, wonach in bestimmten Fällen **höchstpersönlicher Leistungen** die von einer bloß **zwischengeschalteten Kapitalgesellschaft** vereinnahmten Einkünfte steuerlich nicht dieser, sondern dem dahinter stehenden Gesellschafter zugerechnet werden. Damit kann es in diesen Fällen steuerlich durchaus gefährlich sein, die bisherige berufliche Tätigkeit weiterhin in einer Kapitalgesellschaft fortzuführen. Weiters werden die **Vergütungen von Gesellschafter-Geschäftsführern** einer GmbH immer stärker mit **Nebenkosten** (Kommunalsteuer, Dienstgeberbeitrag und allenfalls auch DZ) belastet. Zuletzt hat der VwGH – wie ebenfalls bereits früher berichtet – auch die **Spesenersätze** (zB für Kilometergeld und Diäten) des Gesellschafter- Geschäftsführers den erwähnten Nebenkosten unterworfen; die Finanzverwaltung hat sich dieser Ansicht angeschlossen. Auch der **Verzicht auf eine Geschäftsführervergütung** wurde in einem Fall vom Verwaltungsgerichtshof (VwGH) als Missbrauch eingestuft. Insgesamt sprechen somit immer mehr Gründe dafür, die Rechtsform der Kapitalgesellschaft zu überdenken.

Zu beachten ist dabei aber auch, dass im Fall der **Thesaurierung der Gewinne** in der Kapitalgesellschaft **nur 25 % Körperschaftsteuer** zu bezahlen sind. Lediglich im Fall der Ausschüttung der Bilanzgewinne erhöht sich die **gesamte Ertragsteuerbelastung auf 43,75 %**. Bei hohen Gewinnen, die nicht ausgeschüttet, sondern thesauriert werden sollen, ist die GmbH daher nach wie vor attraktiv. Wird der überwiegende Teil des Gewinnes hingegen ausgeschüttet, sollte eine Rechtsformänderung erwogen werden.

Die einfachste und steuerschonendste Form der „Beseitigung“ einer obsolet gewordenen Kapitalgesellschaft ist die sogenannte **Umwandlung**. Dabei wird das Vermögen der Kapitalgesellschaft mittels eines Umwandlungsbeschlusses der Generalversammlung nach den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften des **Umwandlungsgesetzes** auf den oder die Gesellschafter übertragen (= umgewandelt) und die Kapitalgesellschaft aufgelöst. Je nach dem, ob es nur einen Gesellschafter oder mehrere gibt, entsteht durch die Umwandlung ein **nachfolgendes Einzelunternehmen** (entweder im Firmenbuch eingetragen oder auch nicht eingetragen) oder eine **Nachfolge-Personengesellschaft** (OG oder KG).

Da die Umwandlung aus ertragsteuerlicher Sicht im Normalfall unter Anwendung des **Art II Umgründungssteuergesetz** (UmgrStG) vorgenommen werden muss (andernfalls kommt es leider zur Liquidationsbesteuerung mit Versteuerung aller stiller Reserven im Vermögen der umgewandelten Kapitalgesellschaft), müssen gewisse Voraussetzungen und Formerfordernisse erfüllt sein:

- Die umzuwandelnde GmbH muss mit dem oder den Gesellschaftern einen **Umwandlungsvertrag** abschließen, in dem die Bedingungen der Umwandlung vereinbart werden.
- Die umzuwandelnde GmbH muss sowohl am **Umwandlungstichtag** (welcher maximal 9 Monate vor dem Tag der Einreichung des Umwandlungsvertrags beim Firmenbuch liegen kann) als auch am **Tag des Abschlusses des Umwandlungsvertrags** über einen **Betrieb im steuerlichen Sinn** verfügen.
- Auf den Umwandlungstichtag ist eine **Umwandlungsbilanz** zu erstellen.
- Wenn auf eine OG oder KG umgewandelt wird, dann wird es vernünftig sein, auch einen schriftlichen **Gesellschaftsvertrag** dieser OG oder KG abzuschließen.

Die Vorteile der Umwandlung nach Art II UmgrStG liegen nicht nur darin, dass das Vermögen der GmbH unter **Buchwertfortführung** auf den oder die steuerlichen Rechtsnachfolger übergeht, sondern dass auch allfällige **Verlustvorträge** der GmbH übergehen, wenn der Betrieb, der die Verluste verursacht hat, im Zeitpunkt der Umwandlung noch in vergleichbarem Umfang (mindestens 25%) vorhanden ist. **Mindestkörperschaftsteuern**, die am Umwandlungsstichtag auf Wartetaste liegen, gehen in jedem Fall auf den oder die Rechtsnachfolger über. Bei vorhandenen Verlustvorträgen in der GmbH ist aber zu beachten, dass auf Gesellschafterebene Einkäufe in diese Verlustvorträge nicht möglich sind. Hat im Verlustjahr oder später ein **Gesellschafterwechsel** (ausgenommen Erbschaft) stattgefunden, **gehen Verlustvorträge insoweit nicht auf den bzw die Rechtsnachfolger über**, sondern sind verloren.

Verfügt die umzuwandelnde GmbH über **Liegenschaften**, so muss beachtet werden, dass im Fall der Umwandlung **3,5 % Grunderwerbsteuer und 1 % Eintragungsgebühr vom doppelten Einheitswert** der Liegenschaften gezahlt werden muss.

Zuletzt sei noch auf die **sozialversicherungsrechtlichen Auswirkungen** einer Umwandlung hingewiesen. Nach der vorherrschenden Praxis der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft werden üblicherweise nur die Einkünfte des Gesellschafter-Geschäftsführers einer GmbH der GSVG-Pflicht unterworfen, obwohl es Judikatur des VwGH gibt, dass auch die Gewinnausschüttungen zur Beitragsgrundlage zählen. Wenn mit den GF-Einkünften ohnedies bereits die Höchstbeitragsgrundlage erreicht wird, sind Gewinnausschüttungen ohnedies unbeachtlich. Aber in allen Fällen, in denen nur ein geringer oder gar kein GF-Bezug aus der GmbH ausgezahlt wird, wäre eine allfällige Gewinnausschüttung GSVG-pflichtig. Nach erfolgter Umwandlung sind die **Einkünfte des Einzelunternehmers oder der Gesellschafter der OG bzw KG** jedenfalls die **Beitragsgrundlage nach GSVG**.

In jedem Fall einer beabsichtigten Umwandlung ist der Steuerberater beizuziehen. Nur dieser kann über die Sinnhaftigkeit oder die Gefahren einer Umwandlung und die steuerlich optimale Vorgangsweise im konkreten Fall Auskunft geben.

## **5 Neuerungen im Sozialversicherungsrecht bei grenzüberschreitenden Sachverhalten**

Das innerstaatliche Sozialversicherungsrecht baut in aller Regel auf dem **Territorialprinzip** auf, dh erwerbstätige Personen sind in jenem Staat sozialversichert, in dem sie tätig sind. Um zu vermeiden, dass es bei **Auslandsentsendungen** bzw bei Tätigwerden in mehreren Staaten zu Mehrfachversicherungen kommt (und daraus resultierend zu einem Flickwerk von Leistungsansprüchen), wurden im Verhältnis zwischen EU/EWR-Mitgliedstaaten Abgrenzungsregelungen getroffen. Auch mit einzelnen Drittstaaten wurden Abkommen über die soziale Sicherheit abgeschlossen.

Die nunmehr seit mehr als 30 Jahren bestehende **VO (EWG) 1408/71** enthält für EU-/EWR-Bürger ua Regelungen zur Festlegung der anzuwendenden sozialversicherungsrechtlichen Rechtsvorschriften. Danach gelten folgende Grundsätze:

- **Prinzip der Einfachversicherung am Tätigkeitsort.**
- Bei **Auslandsentsendung bis zu 12 Monaten** erfolgt eine Weiterversicherung im Entsendestaat (die Entsendedauer kann auf Antrag um weitere 12 Monate verlängert werden).
- **Personen** (mit Ausnahme von fliegendem oder fahrendem Personal), die gewöhnlich **in mindestens zwei Mitgliedstaaten abhängig (unselbständig) beschäftigt** sind, **bleiben an ihrem Wohnort versichert**, wenn die Tätigkeit auch am Wohnort ausgeübt wird.
- Personen, die gleichzeitig **in mehreren Mitgliedstaaten eine abhängige und eine selbständige Tätigkeit ausüben**, unterliegen den Rechtsvorschriften des **Staates der abhängigen Tätigkeit**. Hier haben sich aber viele Staaten Ausnahmen vorbehalten.

Die VO (EWG) 1408/71 wird **ab 1.5.2010** durch die **VO (EG) 883/2004** abgelöst. Folgende Neuerungen treten damit in Kraft:

- Die mögliche **Entsendedauer** wird von zwölf Monaten auf **24 Monate** ausgedehnt.
- Die **Sonderregelungen** für das **fahrende und fliegende Personal entfallen**.
- Die **Sonderregelungen** für eine Reihe von Staaten hinsichtlich der Anwendbarkeit der Rechtsvorschriften mehrerer Staaten bei **Zusammentreffen von unselbständiger und selbständiger Tätigkeit entfallen**.

- Bei einer **in mehreren Mitgliedstaaten ausgeübten Tätigkeit als Arbeitnehmer** sind die sozialversicherungsrechtlichen Bestimmungen des **Wohnsitzstaates** nur dann anzuwenden, wenn die Person **im Wohnsitzstaat einen wesentlichen Teil (zumindest 25 %) ihrer Tätigkeit** ausübt oder für mehrere Unternehmen tätig ist, die ihren Sitz in mehreren Mitgliedstaaten haben.

Übergangsregelung: Käme es auf Grund der neuen Regelungen zu einem Wechsel vom Sozialversicherungssystem eines Staates in einen anderen (zB weil im Wohnsitzstaat nur ein geringfügiger Teil der abhängigen Tätigkeit ausgeübt wird), bleibt die betroffene Person – bei unverändertem Sachverhalt - **bis zu maximal 10 Jahre im bisherigen Sozialversicherungssystem**. Auf Antrag können aber auch die neuen Bestimmungen angewandt werden

## **6 Zusammenfassende Meldung (ZM) ab 1.1.2010 und Istbesteuerung**

**Grenzüberschreitende sonstige Leistungen**, die von österreichischen Unternehmen erbracht werden, sind gemäß § 3a Abs 6 UStG dort steuerbar, wo der Leistungsempfänger (Kunde, Klient) sein Unternehmen betreibt (**Empfängerortprinzip**). Erbringt ein österreichischer Unternehmer daher eine derartige sonstige Leistung an einen Unternehmer aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet (EU-Ausland), ist diese in Österreich nicht steuerbar, es kommt aber zwingend zum **Übergang der Steuerschuld** auf den Leistungsempfänger in dem jeweiligen Mitgliedsstaat (Reverse-Charge).

Für Meldezeiträume ab 1.1.2010 müssen derartige **sonstige Leistungen, die dem Reverse-Charge-System unterliegen**, bekanntlich zusätzlich zu den innergemeinschaftlichen Lieferungen vom leistenden Unternehmer in die **Zusammenfassende Meldung (ZM)** aufgenommen werden. Gerade bei **Freiberuflern** (zB Rechtsanwälte, Steuerberater), die zumeist eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung führen und ihre Umsätze erst bei Zufluss versteuern (**Istbesteuerung**), stellt sich daher die Frage, **wann** eine derartige grenzüberschreitende Dienstleistung in der ZM zu erfassen ist. Das **BMF** hat in einer **Information** klargestellt, dass eine **innergemeinschaftliche sonstige Leistung** vom leistenden Unternehmer **in jenen Zeitraum in seine ZM aufzunehmen ist, in dem sie ausgeführt wurde**. Der Zeitpunkt der Rechnungsausstellung oder Vereinnahmung des Entgeltes hat keinen Einfluss auf den Meldezeitraum. Lediglich bei **Vereinnahmung einer Anzahlung** (Teilzahlung, Honorarvorschuss) kann der Anzahlungsbetrag auch im Monat der Bezahlung in die ZM aufgenommen werden.

### **Beispiel:**

Ein österreichischer Rechtsanwalt erbringt eine Beratungsleistung an einen deutschen Unternehmer. Er vereinnahmt im Januar einen Honorarvorschuss vom deutschen Unternehmer. Im Februar wird die Beratungsleistung an den deutschen Unternehmer tatsächlich erbracht, das Resthonorar wird Anfang März in Rechnung gestellt. Anfang April geht das Geld am Bankkonto ein.

*Der Honorarvorschuss kann in der ZM für Jänner erfasst werden. Die Beratungsleistung ist jedenfalls in der ZM für Februar (eventuell unter Abzug des bereits für Jänner gemeldeten Honorarvorschusses) anzugeben. Rechnungslegung und Vereinnahmung des Resthonorars finden in der ZM keinen Niederschlag. Die Zahlungseingänge im Jänner und April sind auch nicht in die UVA aufzunehmen, da es sich um in Österreich nicht steuerbare Leistungen handelt.*

## **7 Aus der Judikatur der Höchstgerichte**

- **VfGH: Unterhaltsleistungen an nicht haushaltszugehörige Kinder: Aufhebung des § 34 Abs 7 Z 2 EStG mit Wirkung ab dem 31.12.2010 durch den VfGH**

Der Verfassungsgerichtshof (VfGH) hat mit Ablauf des **31.12.2010 (!)** jene **Bestimmung des Einkommensteuergesetzes aufgehoben**, welche die Berücksichtigung von **Unterhaltsleistungen** an nicht haushaltszugehörige Kinder **als außergewöhnliche Belastung** verhindert. Dabei hat der VfGH festgestellt, dass es Fälle gibt (wie den Anlassfall), in denen die gesetzliche Unterhaltsverpflichtung eine derartige Höhe erreicht, dass die verfassungsgesetzlich erforderliche steuerliche Berücksichtigung durch den Unterhaltsabsetzbetrag alleine nicht annähernd herbeigeführt werden kann. Der Gesetzgeber hat nunmehr bis Ende 2010 Zeit, eine verfassungskonforme Regelung zu treffen.

- **VwGH: Kursverluste aus Fremdwährungskrediten in Zusammenhang mit Beteiligungen steuerlich absetzbar**

Seit dem Steuerreformgesetz 2005 sind bei Kapitalgesellschaften Zinsen im Zusammenhang mit der Fremdfinanzierung von Beteiligungen an Tochter-Kapitalgesellschaften steuerlich abzugsfähig. Nach bisheriger Auffassung der Finanzverwaltung war diese Neuregelung eng auszulegen und waren daher sonstige Aufwendungen, wie zB Wertsicherungsbeträge und Kursverluste bei Fremdwährungskrediten, weiterhin steuerlich nicht absetzbar. Im Gegenzug dazu wurden zB Kursgewinne aus derartigen Krediten steuerfrei gestellt.

In einer aktuellen Entscheidung widerspricht der VwGH der bisherigen Auffassung der Finanz und stellt fest, dass Kursverluste, die im Zusammenhang mit einem für die Anschaffung einer Schachtelbeteiligung aufgenommenen Fremdwährungskredit anfallen, steuerlich absetzbar sind; dementsprechend sind Kursgewinne daher ebenfalls steuerpflichtig.

## **8 Highlights aus dem EStR-Wartungserlass 2009**

Der im Dezember 2009 veröffentlichte Wartungserlass 2009 zu den Einkommensteuerrichtlinien (EStR) enthält eine Reihe interessanter Aussagen, insbesondere auch die Rechtsansichten des BMF zu den Neuerungen durch das Steuerreformgesetz 2009 und das Konjunkturbelebungs-gesetz 2009. Einige wesentliche Aussagen sollen im Folgenden dargestellt werden.

### **8.1 Wann wird die "Zwischenschaltung" von Kapitalgesellschaften anerkannt?**

Im Zuge der vorletzten Einkommensteuerrichtlinien-Wartung 2008 wurde in Rz 104 EStR erstmals eine unter Steuerexperten höchst umstrittene Rechtsansicht des BMF aufgenommen, wonach Einkünfte für so genannte „höchstpersönliche Leistungen“ auch im Falle der Abrechnung über eine zwischengeschaltete, unter dem Einfluss des Steuerpflichtigen oder seiner nahen Angehörigen stehende Kapitalgesellschaft (zB GmbH) steuerlich weiterhin von der natürlichen Person zu versteuern sind, welche diese Leistungen erbracht hat.

Mit der nunmehrigen Neufassung der Rz 104 im Wartungserlass 2009 wurde die bisherige strenge Haltung der Finanz zu diesem Thema deutlich entschärft und klargestellt, dass die **Zwischenschaltung von Kapitalgesellschaften** nur dann **nicht anerkannt** wird, wenn die zwischengeschaltete Kapitalgesellschaft

- in Hinblick auf die betreffende Tätigkeit **selbst Marktchancen nicht nutzen kann und**
- über **keinen eigenständigen, sich von der natürlichen Person abhebenden geschäftlichen Betrieb** verfügt.

**Marktchancen** kann eine zwischengeschaltete Kapitalgesellschaft dann nicht nutzen, wenn die betreffende Tätigkeit entweder aufgrund eines gesetzlichen oder statutarischen Verbots nur von natürlichen Personen erbracht werden kann (zB „Drittanstellung“ von Vorständen, Stiftungsvorständen und Aufsichtsräten) oder in einer „typisierenden Betrachtungsweise“ nach der Verkehrsauffassung eine **höchstpersönliche Tätigkeit** darstellt (zB Schriftsteller, Vortragende, Sportler, Künstler). Ob bei der Kapitalgesellschaft ein **eigenständiger, sich von der natürlichen Person abhebender, geschäftlicher Betrieb** vorliegt, ist im Einzelfall zu beurteilen. Werden **Mitarbeiter** beschäftigt, so spricht dies grundsätzlich für einen eigenständigen, sich von der natürlichen Person abhebenden Betrieb (zB Professoren-GmbH, bei der neben der Gutachtenserstellung durch den Gesellschafter-Geschäftsführer auch weitere umsatzrelevante Leistungen durch qualifizierte Mitarbeiter erbracht werden). Erbringen die Mitarbeiter der Kapitalgesellschaft aber nur vorbereitende oder Hilfstätigkeiten, die sich lediglich auf die höchstpersönliche Tätigkeit beziehen (zB Sekretariatsarbeit), so liegt kein eigenständiger, sich abhebender geschäftlicher Betrieb vor.

Nach der nunmehrigen Rechtsauffassung ist daher zB ein Gärtnereibetrieb in Form einer hierfür gegründeten „Ein-Mann-GmbH“ ohne Mitarbeiter, in welcher nur der Alleingesellschafter als Gärtner tätig ist, steuerlich anzuerkennen. Entsprechendes wird für „klassische“ freiberufliche Tätigkeiten gelten, soweit deren Ausübung auch in Form einer GmbH zulässig ist und daher die GmbH die Marktchancen

nutzen kann (zB Rechtsanwalt, Wirtschaftstreuhand). Ist die Tätigkeit der natürlichen Person (zB Aufsichtsratsmandat eines Rechtsanwalts bei einer AG) bloßer Ausfluss der eigenbetrieblichen Tätigkeit der Kapitalgesellschaft (AG ist Klient der Anwalts-GmbH), erfolgt ebenfalls keine Zurechnung zur natürlichen Person.

Beispiel 1:

*Ein Rechtsanwalt, der Gesellschafter-Geschäftsführer einer Rechtsanwalts-GmbH ist, wird als Stiftungsvorstand in der von seinem Klienten errichteten Privatstiftung tätig. Sein Dienstvertrag mit der Rechtsanwalts-GmbH sieht vor, dass er die Vergütungen für seine Tätigkeit als Stiftungsvorstand an die Rechtsanwalts-GmbH abführen muss. Als Stiftungsvorstand kommt nur eine natürliche Person in Betracht, die Rechtsanwalts-GmbH kann daher die Marktchancen nicht nutzen. Da die Rechtsanwalts-GmbH jedoch über einen eigenständigen, sich abhebenden geschäftlichen Betrieb verfügt und die Tätigkeit als Stiftungsvorstand Ausfluss dieser eigenbetrieblichen Tätigkeit der GmbH ist, werden die Einkünfte der GmbH und nicht dem Rechtsanwalt persönlich zugerechnet.*

Beispiel 2:

*Ein Universitätsprofessor rechnet Honorare für seine Gutachtenstätigkeit über eine ihm und seiner Ehefrau gehörende GmbH ab. Einzige Arbeitnehmerin in der GmbH ist seine Ehefrau, die als Sekretärin beschäftigt wird. Es liegt in typisierender Betrachtungsweise eine Tätigkeit vor, die höchstpersönlich zu erbringen ist; die GmbH kann daher nicht die Marktchancen nutzen. Da die GmbH auch nicht über einen eigenständigen, sich abhebenden Betrieb verfügt, werden die Honorare der natürlichen Person zugerechnet.*

*Wenn neben der Gutachtenserstellung durch den Professor als Gesellschafter-Geschäftsführer auch weitere umsatzrelevante Leistungen im Ausmaß von mehr als 20% des Honorarumsatzes durch qualifizierte (zB wissenschaftliche) Mitarbeiter erbracht werden (zB durch Subgutachten für die GmbH), so wäre die Zwischenschaltung nach aktueller Verwaltungspraxis anzuerkennen.*

Beispiel 3:

*Ein Mitarbeiter der Konzernmutter wird als Aufsichtsrat in die Tochtergesellschaft entsandt. Die Vergütung für diese Tätigkeit ist in seiner Gesamtvergütung, die er von der Konzernmutter erhält, enthalten. Die Konzernmutter verrechnet der Tochtergesellschaft eine Umlage für diese Konzerngestellung. Da es sich bei der Konzernmutter nicht um eine unter dem Einfluss des Steuerpflichtigen stehende Kapitalgesellschaft handelt und die Konzernmutter überdies idR über einen eigenständigen, sich abhebenden Betrieb verfügen wird, kommt es zu keiner abweichenden Zurechnung.*

Neu ist auch, dass die **Aussagen der Rz 104 EStR** zu dieser Thematik von der Finanz laut Wartungserlass 2009 **generell erst ab 1.1.2010** angewendet werden. Wer mit der Finanz keinen Streit haben will, kann seine den dargestellten Kriterien nicht entsprechende zwischengeschaltete Kapitalgesellschaft daher bis 30.9.2010 noch rückwirkend per Stichtag 31.12.2009 gem Art II UmgrStG in ein Personenunternehmen umwandeln. Das für eine steuerneutrale Umwandlung nach Art II UmgrStG notwendige Erfordernis, dass am Tag des Umwandlungsbeschlusses ein Betrieb vorhanden sein muss, gilt in diesen Fällen als erfüllt.

Bei dieser Entscheidung ist auch zu beachten, dass sich die Steuerbelastung für Personenunternehmen durch die Steuerreform 2009 ab 2010 infolge des 13%igen Gewinnfreibetrages deutlich vermindert, der **Spitzensteuersatz bei natürlichen Personen faktisch nur mehr 43,5 % beträgt** und damit sogar geringfügig unter dem Steuersatz für die ausschüttende GmbH von 43,75% liegt. Da die Attraktivität der Zwischenschaltung von Kapitalgesellschaften gerade bei „höchstpersönlichen“ Leistungen primär auf die Ertragsteuerrückgang zwischen Kapitalgesellschaft und natürlicher Person zurückzuführen ist, ist die Rückkehr (Umwandlung) zum Personenunternehmen vor allem in jenen Fällen zu überlegen, bei denen ohnedies ein erheblicher Teil der Gewinne ausgeschüttet wird.

## **8.2 Pensionskassenbeiträge für wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer**

Leistet der Arbeitgeber Pensionskassenbeiträge, führt dies bei einem Dienstnehmer zu keinem Vorteil aus dem Dienstverhältnis. **Pensionskassenbeiträge für wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer** sind zwar bei der GmbH als Betriebsausgabe abzugsfähig, beim Gesellschafter-Geschäftsführer jedoch als **Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit** sofort zum laufenden Tarif zu

versteuern. Da der Pensionskassenbeitrag in diesem Fall als Eigenbeitrag gilt, ist von der späteren Pensionskassen-Pension nur ein Anteil von 25% zu versteuern.

### 8.3 Spende im Wege einer Erbschaft

**Testamentarische Zuwendungen an spendenbegünstigte Institutionen** (wie zB Forschungseinrichtungen und der Erwachsenenbildung dienende Lehrinrichtungen, Universitäten, diverse Fonds, Museen, Bundesdenkmalamt sowie – ab 2009 – auch diverse mildtätige Institutionen, wenn sie in der Liste der begünstigten Spendenempfänger angeführt sind) können **im Rahmen der letzten Veranlagung des Verstorbenen noch als Betriebsausgabe oder Sonderausgabe** berücksichtigt werden. Die Tatsache, dass die Zuwendung tatsächlich erst zu einem späteren Zeitpunkt an die begünstigte Organisation bezahlt wird, ist in diesem Falle unbeachtlich.

### 8.4 Vorzeitige Absetzung für Abnutzung

In den Jahren 2009 und 2010 besteht die Möglichkeit, für bestimmte Anlagegüter eine **vorzeitige AfA in Höhe von 30 %** geltend zu machen. Ausgeschlossen sind Wirtschaftsgüter, mit deren Anschaffung oder Herstellung vor dem 1.1.2009 begonnen wurde. Klargestellt wird, dass als **Zeitpunkt der Anschaffung** der **Zeitpunkt der Erlangung des wirtschaftlichen Eigentums**, als Beginn der Herstellung der Zeitpunkt maßgeblich, in dem durch Handlungen (zB konkrete Erteilung eines Planungsauftrages) die Absicht, einen neuen Gegenstand herzustellen oder ein bestehendes Wirtschaftsgut zu ändern, zu verwirklichen begonnen wird. Die vorzeitige AfA ist wie die laufende AfA bei **Privatnutzung** um den **Privatanteil** zu kürzen.

Voraussetzung für die steuerliche Anerkennung der vorzeitigen AfA ist, dass sie auch **im Jahresabschluss (als Bewertungsreserve) ausgewiesen wird**. Lediglich bei Bilanzierung mit einem abweichenden Bilanzstichtag bis zum 30.4.2009 ist eine außerbücherliche Berücksichtigung nur über die steuerliche Mehr-Weniger-Rechnung zulässig.

### 8.5 Steuerliche Behandlung der Förderung einer Totalsanierung

Nach der **Wiener Sanierungsverordnung 2008** werden ab 2009 auch **Totalsanierungen** mit mehr als 50 % Neubauanteil oder "Abbruch und Neubau in Sanierungszielgebieten" gefördert. Aufwendungen für derartige Sanierungsmassnahmen können, obwohl es sich eigentlich um einen Neubau handelt, auf 15 Jahre verteilt abgesetzt werden.

## 9 Highlights aus dem LStR-Wartungserlass 2009

Das BMF hat mit dem Wartungserlass 2009 vor allem die Änderungen durch das Steuerreformgesetz 2009 und aktuelle Erlässe in die Lohnsteuerrichtlichen (LStR) eingearbeitet. Einige wesentliche Änderungen sollen im folgenden dargestellt werden.

### 9.1 Die neuen Steuerbegünstigungen für Kinder

- Der **Arbeitgeber** kann ab 2009 einem Arbeitnehmer, dem mehr als 6 Monate im Kalenderjahr der Kinderabsetzbetrag zusteht, steuerfrei einen **Zuschuss für die Kinderbetreuung** in Höhe von **€ 500 pro Jahr und Kind** (bis zum zehnten Lebensjahr) gewähren. Die Steuerbegünstigung gilt auch dann, wenn das Kind bereits im Februar zehn Jahre alt wird, der Zuschuss aber erst im Dezember geleistet wird. Der Kinderbetreuungszuschuss steht **nicht** zu für **freie Dienstnehmer** oder wenn der Kinderabsetzbetrag dem **Ehepartner des Arbeitnehmers** gewährt wird. Der Arbeitnehmer hat dem Arbeitgeber schriftlich die Voraussetzungen für den Arbeitgeberzuschuss (**Formular L35**) zu erklären bzw den Wegfall binnen einem Monat zu melden. Wichtig ist, dass der **Zuschuss direkt an eine institutionelle Kinderbetreuungseinrichtung** oder an eine pädagogisch qualifizierte Person geleistet wird. Er kann auch in Form von Gutscheinen (analog den Essensbons) geleistet werden.
- **Kinderbetreuungskosten** sind ab 2009 bis zum Ende des Kalenderjahres, in dem das Kind das zehnte Lebensjahr (behindertes Kind das sechzehnte Jahr) vollendet hat als **außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt** zu berücksichtigen. Dies gilt für Personen bzw deren (Ehe)Partner, denen der Kinderabsetzbetrag für mehr als sechs Monate zusteht, und unterhaltsverpflichtete Personen (zB geschiedener Elternteil). Die Absetzbarkeit der Betreuungskosten ist mit **€ 2.300 pro**

**Kind und Jahr limitiert.** Die Kosten müssen **unmittelbar an die Kinderbetreuungseinrichtung oder an die pädagogisch qualifizierte Person bezahlt werden.** Eine rein rechnerische Abspaltung von Kosten für die Kinderbetreuung aus Unterhaltsleistungen, die an den mit der Obsorge betrauten Elternteil bezahlt werden, ist nicht möglich. Nicht abzugsfähig, da nicht unmittelbar für die Betreuung des Kindes angefallen, sind zB Kosten für Verpflegung, Bastelgeld, Schulgeld, Vermittlung von Betreuungspersonen, Kosten für Nachhilfeunterricht, Musik- und Sportunterricht. Der Beleg über die Kinderbetreuungskosten hat zusätzlich zu den Rechnungsmerkmalen gem § 11 UStG den Namen und die SV-Nummer des Kindes und bei privaten Kinderbetreuungseinrichtungen die Bewilligung bzw bei **pädagogisch qualifizierten Personen** zusätzlich deren SV-Nummer und eine Kopie des Nachweises der konkreten Qualifikation (zB Kursbestätigung) zu enthalten. Es werden ausschließlich jene Seminare und Schulungen anerkannt, die auf der Homepage des Wirtschaftsministeriums ([www.bmwfi.gv.at](http://www.bmwfi.gv.at)) veröffentlicht sind.

- Der ab 2009 geltende **Kinderfreibetrag** beträgt **€ 220 pro Kind** und Jahr bzw **€ 132**, wenn er von zwei Steuerpflichtigen in Anspruch genommen wird. Der Kinderfreibetrag (von € 132) steht auch **unterhaltsverpflichteten Personen** für ein nicht haushaltszugehöriges Kind zu, wenn für das Kind ein Unterhaltsabsetzbetrag für mehr als sechs Monate im Kalenderjahr zusteht. Der Kinderfreibetrag kann – erstmals für das Jahr 2009 – nur im Rahmen der (Arbeitnehmer-)Veranlagung unter Angabe der SV-Nummer des Kindes geltend gemacht werden.

### Klienten-Info-Steuertipp zu Kinderbetreuungskosten: Das Oma-Steuersparmodell

Auch die **Großmutter** kann eine „pädagogisch qualifizierte Person“ sein, wenn sie einen der auf der Homepage des BMWFJ angeführten Kurse besucht und nicht im Haushalt des Kindes wohnt. Wenn die Eltern dann **an die Oma für die Kinderbetreuung eine Vergütung** bezahlen, können sie diese als **Kinderbetreuungskosten steuerlich absetzen** (vorausgesetzt, dass der Höchstbetrag von € 2.300 pro Kind nicht schon durch andere Kinderbetreuungskosten ausgeschöpft wird). **Steuerlich optimal** ist das vor allem dann, wenn die Oma **keine eigenen Einkünfte** hat. In diesem Fall kann sie zB – unter der Annahme einer selbständigen Kinderbetreuungstätigkeit (zB Betreuung der Enkelkinder im Haushalt der Oma) – für die Betreuung dreier Enkelkinder (bis zum 10. Lebensjahr) jährlich pro Enkelkind € 2.300 Honorar beziehen (das ist genau der Betrag, den die Eltern steuerlich absetzen können), das sind insgesamt € 6.900 pa. Mit diesem Honorar ist sie nicht einkommensteuerpflichtig (Einkommensteuerpflicht besteht erst ab einem steuerpflichtigen Einkommen von € 11.000) und bei Berücksichtigung von 12% Betriebsausgabenpauschale und (ab 2010) 13% Gewinnfreibetrag (siehe oben) auch noch nicht sozialversicherungspflichtig (die SV-Pflicht beginnt erst ab selbständigen Einkünften von € 6.453,36, unter Berücksichtigung der genannten Absetzposten beträgt das beitragspflichtige Einkommen bei Einnahmen von € 6.900 aber nur rd € 5.280). Die **Eltern ersparen sich im Beispielfall durch die Absetzung der Kinderbetreuungskosten für drei Kinder (€ 6.900) bis zu € 3.450** (50% von € 6.900)!

Wenn die Oma schon mit einem Gehaltsbezug oder einer Pension steuerpflichtig ist, so kann sie aus steuerlicher Sicht **€ 730 pa an anderen Einkünften steuerfrei dazu verdienen** (Nebeneinkünftefreibetrag); sozialversicherungspflichtig wird sie bei einer selbständigen Kinderbetreuungstätigkeit erst ab Nebeneinkünften von € 4.395,96 pa. Aufgrund der bestehenden pauschalen Absetzmöglichkeiten (12% Betriebsausgabenpauschale und 13% Gewinnfreibetrag) bei einer selbständigen Kinderbetreuungstätigkeit kann bei voller Nutzung des Nebeneinkünftefreibetrages von € 730 allerdings ein wesentlich höheres **Honorar von rd € 950** verrechnet werden. Ein **steuerfreies Honorar von zB € 950 an die pädagogisch qualifizierte Oma** bringt dann **bei den Eltern** immerhin noch eine **Steuerersparnis von bis zu € 475** (50% von € 950).

Wenn die **selbständigen Einkünfte der Oma unter der SV-Grenze von € 4.395,96** liegen und daher keine SV-Pflicht gegeben ist, kann die Sache auch bei höheren Beträgen steuerlich insgesamt noch immer interessant sein, nämlich vor allem dann, **wenn die Steuerersparnis aus der Absetzung der Kinderbetreuungskosten bei den Eltern höher ist** (zB Grenzsteuersatz von 50% bei steuerpflichtigem Einkommen über € 60.000) **als die Steuer, welche die Oma für das Kinderbetreuungshonorar zahlen muss** (zB Grenzsteuersatz von 36,5% bis zu einem steuerpflichtigen Gesamteinkommen von € 25.000, wenn die Oma nur eine kleine Pension bezieht).

Beispiel:

<i>Honorar für Kinderbetreuung von 2 Kindern</i>	€ 4.600
<i>abzüglich 12% pauschale Betriebsausgaben</i>	€ - 552
<i>Einkünfte vor Gewinnfreibetrag</i>	€ 4.048
<i>davon 13% Gewinnfreibetrag (Grundfreibetrag)</i>	€ - 526
<i>steuerpflichtige Einkünfte</i>	<u>€ 3.522</u>

Bei diesen Einkünften besteht für die Nebentätigkeit noch **keine SV-Pflicht**. Wenn die Großmutter zB eine normale Pension bezieht, liegt die Grenzsteuerbelastung für die Nebeneinkünfte voraussichtlich zwischen 36,5% und 43,2143%. Die Steuerbelastung für das Honorar von € 4.600 Euro beträgt daher von € 1.286 (36,5% von € 3.522) bis € 1.522 (43,2148% von € 3.522). Dieser Steuerbelastung steht eine Steuerersparnis bei den Eltern von zumindest € 1.679 (36,5% von € 4.600) bis maximal € 2.300 (50% von € 4.600) gegenüber. Der **jährliche Steuervorteil beträgt daher bis zu € 1.014**. Einziger Nachteil: Die Oma muss eine Steuererklärung abgeben!

Will man – etwa in der Großfamilie – die steuerlichen Möglichkeiten weiter ausreizen, so könnte die Oma einen Lehrgang für Tagesmütter absolvieren (Ausbildung ca 5 Tage, Kosten rund € 1.100). In diesem Fall kann sie anstelle des 12%igen Betriebsausgabenpauschales die wesentlich höheren Betriebsausgabenpauschalbeträge für Tagesmütter (70% der Einnahmen aus der Tätigkeit als Tagesmutter, maximal € 650 pro Monat der Tätigkeit) in Anspruch nehmen, was die steuer- und SV-freien Verdienstmöglichkeiten der Oma und damit die steuerlichen Optimierungsmöglichkeiten in der Familie wesentlich erweitert!

## 9.2 Steuerfreie Reisekostenentschädigungen für Sportler

**Sportler, Schiedsrichter und Sportbetreuern** (Trainer, Masseur, Zeugwart) können eine **pauschale Reisekostenentschädigung** in Höhe von **€ 60 für den Einsatztag** bzw **monatlich höchstens € 540 steuerfrei erhalten**. Funktionären und Platzwarten steht diese Begünstigung nicht zu. Bei mehreren Dienstverhältnissen können die pauschalen Aufwandsentschädigungen von jedem Arbeitgeber bis zur Obergrenze steuerfrei belassen werden. Im Wege der Arbeitnehmerveranlagung erfolgt dann die Korrektur auf das einfache Ausmaß. Neben diesen Pauschalbeträgen dürfen keine Reisevergütungen und Diäten steuerfrei ausbezahlt werden. Lediglich die von Sportvereinen zur Verfügung gestellten Bus- und Bahntickets, Nächtigungsmöglichkeiten und Kilometergelder bleiben neben der pauschalen Aufwandsentschädigung steuerfrei.

## 9.3 Fahrten zwischen mehreren Arbeitsstätten

Für Fahrten zwischen **zwei oder mehreren Tätigkeitsorten** stehen steuerfreie Fahrtkostensätze (zB Kilometergeld) zu. Die **Fahrten von der Wohnung zur Hauptarbeitsstätte** (an der der Arbeitnehmer im Kalenderjahr im Durchschnitt am häufigsten tätig wird) und zurück sind mit dem **Verkehrsabsetzbetrag** und einem allfälligen **Pendlerpauschale abgegolten**. Ist die Hauptarbeitsstätte nicht eindeutig zu ermitteln, da der Arbeitnehmer gleich oft an mehreren Arbeitsstätten tätig wird, so gilt subsidiär jene Arbeitsstätte, die im Dienstvertrag als Hauptarbeitsstätte definiert ist. Für **Fahrten von der Hauptarbeitsstätte zu einer weiteren Arbeitsstätte** und zurück zur Hauptarbeitsstätte stehen grundsätzlich **Fahrtkosten** (zB Kilometergeld) zu. Werden **an einem Tag zwei oder mehrere Arbeitsstätten angefahren**, so stehen Fahrtkosten nur für jene Strecke zu, die die Strecke Wohnung-Hauptarbeitsstätte-Wohnung übersteigt. Für Fahrten von der Wohnung zu einer weiteren Arbeitsstätte und zurück zur Wohnung stehen Fahrtkosten insoweit zu, als diese Strecke länger ist als die Strecke Wohnung-Hauptarbeitsstätte-Wohnung.

Beispiel:

*Ein Arbeitnehmer fährt an einem Tag zunächst 20 km vom Wohnort zur Hauptarbeitsstätte; in der Folge fährt er 30 km von der Hauptarbeitsstätte zur Arbeitsstätte B; von dort fährt er am Abend schließlich 45 km zurück zur Wohnung. Die zurückgelegte Gesamtstrecke beträgt 95 km (20 km + 30 km + 45 km = 95 km). Davon stellen 40 km (2 x Entfernung Wohnung-Hauptarbeitsstätte) Fahrten Wohnung-Arbeitsstätte dar, die durch den Verkehrsabsetzbetrag bzw ein allfälliges*

*Pendlerpauschale abgegolten sind. Für die verbleibenden 55 km können steuerfrei Fahrtkosten (zB Kilometergeld) ausbezahlt werden.*

#### 9.4 Parkraumbewirtschaftung

Die Parkraumbewirtschaftung wird erweitert auf die Städte Leonding, Traun, Wolfsberg und den 15. Bezirk in Wien. Für einen kostenlosen Firmen-Parkplatz in diesen Städten (Bezirken) ist daher ein **Sachbezug von € 14,53 pro Monat** anzusetzen.

#### 10 Steuersplitter

- **Wertpapierdeckung** für Pensionsrückstellungen zum 31.12.2009

Nachdem der VfGH im Jahr 2006 die verpflichtende Wertpapierdeckung auch für Pensionsrückstellungen als verfassungswidrig aufgehoben hat, hat der Gesetzgeber im Jahr 2007 für Wirtschaftsjahre, die nach dem 30. Juni 2007 beginnen, eine Neuregelung der Wertpapierdeckung getroffen. Eine neuerliche Wertpapierdeckung war demnach bei einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr frühestens zum 30. 6. 2008 (nämlich für das abweichende Wirtschaftsjahr 1.7.2007 bis 30.6.2008), im Falle eines Regelwirtschaftsjahres (= Kalenderjahres) **erstmalig zum 31.12.2008 erforderlich**. Ab diesen Bilanzstichtagen müssen als Deckung der Pensionsrückstellung Wertpapiere im Nennbetrag von 50 % des vorjährigen (steuerlichen) Rückstellungsbetrages im Betriebsvermögen vorhanden sein.

Als deckungsfähige Wertpapiere gelten weiterhin vor allem Anleihen und Anleihenfonds (wobei nunmehr neben Anleihen österreichischer Schuldner auch in Euro begebene Anleihen von in einem EU- bzw EWR-Mitgliedstaat ansässigen Schuldner zugelassen werden), weiters **neu** auch inländische **Immobilienfonds** sowie ausländische offene Immobilienfonds mit Sitz in einem EU- bzw EWR-Staat.

Neu ist weiters, dass die steuerlich erforderliche Deckung der Pensionsrückstellung auch durch **Rückdeckungsversicherungen** erfüllt werden kann. Anrechenbar ist in diesem Falle das versicherungsmathematische Deckungskapital bzw ein höherer Rückkaufswert. Das Deckungsvermögen darf nicht für andere Zwecke (zB als Sicherstellung für einen Bankkredit) verwendet werden.

- **Valorisierung der neuen fahrleistungsabhängigen Mauttarife für LKW ab 2010**

Wie bereits in der Ausgabe 4/09 der Klienteninformation berichtet, wurde in Umsetzung der EU-Wegekostenrichtlinie die LKW-Maut nach dem Schadstoffausstoß in drei Gruppen gestaffelt. Die damals veröffentlichten Sätze für den ab 2010 gültigen Grundkilometertarif wurden mit Wirkung ab 1.1.2010 valorisiert und betragen daher:

<b>Km-abhängige LKW-Maut ab 2010</b>	Tarifklasse A (Euroklasse EEV, VI)	Tarifklasse B (Euroklasse IV-V)	Tarifklasse C (Euroklasse 0-III)
Fahrzeuge unter 3,5 to	Keine Maut	keine Maut	keine Maut
Fahrzeuge mit 2 Achsen	14,40 Cent/ km	15,40 Cent / km	17,60 Cent / km
Fahrzeuge mit 3 Achsen	20,16 Cent/ km	21,56 Cent / km	24,64 Cent / km
Fahrzeuge mit 4 und mehr Achsen	30,24 Cent/ km	32,34 Cent / km	36,96 Cent / km

Die Tarife für die Sondermautstrecken wurden ebenfalls entsprechend angepasst.

- **Faxrechnungen**

Der Vorsteuerabzug für **Faxrechnungen** wird bis **Ende 2010** verlängert.

- **UFS erteilt der Gebührenpflicht von E-Mails eine deutliche Absage**

Die Gebührenrichtlinien enthalten die äußerst umstrittene Aussage, dass jede elektronische Signatur (also nicht nur eine sichere elektronische Signatur gemäß Signaturgesetz) als gebührenrechtlich relevante Unterschrift gilt und daher – wenn es sich um eine grundsätzlich dem Gebührengesetz

unterliegende Urkunde handelt – die Gebührenpflicht unabhängig davon auslöst, ob das elektronische Dokument in Papierform ausgedruckt wird. Der UFS Linz hat nunmehr dieser Rechtsmeinung eine deutliche Absage erteilt. Er hat in seiner Entscheidung festgehalten, dass ein **E-Mail**, auch wenn dieses mit einer sicheren elektronischen Signatur unterfertigt wurde, **keine Urkunde** darstellt, **solange es nicht auf Papier ausgedruckt wird**. Eine endgültige Klärung dieser umstrittenen Rechtsfrage ist aber dem VwGH vorbehalten, weil das Finanzamt gegen die UFS-Entscheidung eine Amtsbeschwerde eingebracht hat.

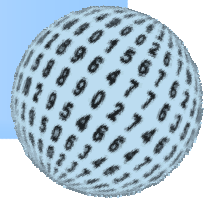
- **Der 20%ige NoVA-Erhöhungsbetrag entfällt auch für Neufahrzeuge**

Aufgrund einer aktuellen VwGH-Entscheidung hat das BMF die Finanzämter angewiesen, nunmehr in Fällen des **Eigenimports von KFZ (Neu- und Gebrauchtwagen) aus einem anderen Mitgliedsstaat in das Inland** bei der Vorschreibung der NoVA den **20%igen NoVA-Erhöhungsbetrag** (entspricht 20% USt) **außer Ansatz** zu lassen. Dies gilt allerdings nicht für Eigenimporte aus dem Drittland. Anträge auf **Rückerstattung** des (zu Unrecht) entrichteten 20%-igen Erhöhungsbetrages können unter Beachtung der **Jahresfrist** gestellt werden.

Diese und auch vergangene Ausgaben unserer Klienteninfo stehen für Sie auch auf unserer Website

[www.causa.at](http://www.causa.at)

unter der Rubrik „Steuernews & Downloads“ zum Download bereit!



## 11 Sozialversicherungswerte und –beiträge für 2010

### Echte und freie Dienstnehmer (ASVG)

Beträge in €	jährlich	monatlich	täglich
<b>Höchstbeitragsgrundlage</b>			
laufende Bezüge	---	4.110,00	137,00
Sonderzahlungen	8.220,00	---	---
Freie Dienstnehmer ohne Sonderzahlung	---	4.795,00	---
<b>Geringfügigkeitsgrenze</b>	---	366,33	28,13

Beitragssätze je Beitragsgruppe	gesamt	Dienstgeber-Anteil	Dienstnehmer-Anteil
<b>Arbeiter</b>			
Unfallversicherung	1,40 %	1,40 %	---
Krankenversicherung	7,65 %	3,70 %	3,95 %
Pensionsversicherung	22,80 %	12,55 %	10,25 %
Sonstige (AV, KU, WF, IE)	8,05 %	4,05 %	4,00 % <sup>***)</sup>
<b>Gesamt</b>	<b>39,90 %</b>	<b>21,70 %</b>	<b>18,20 %</b>
<i>Abfertigung neu (ohne Höchstbeitragsgrundlage)</i>	1,53 %	1,53 %	---
<b>Angestellte</b>			
Unfallversicherung	1,40 %	1,40 %	---
Krankenversicherung	7,65 %	3,83 %	3,82 %
Pensionsversicherung	22,80 %	12,55 %	10,25 %
Sonstige (AV, KU, WF, IE)	8,05 %	4,05 %	4,00 % <sup>***)</sup>
<b>Gesamt</b>	<b>39,90 %</b>	<b>21,83 %</b>	<b>18,07 %</b>
<i>Abfertigung neu (ohne Höchstbeitragsgrundlage)</i>	1,53 %	1,53 %	---
<b>Freie Dienstnehmer</b>			
Unfallversicherung	1,40 %	1,40 %	---
Krankenversicherung	7,65 %	3,78 %	3,87 %
Pensionsversicherung	22,80 %	12,55 %	10,25 %
<b>Sonstige (AV, KU, WF, IE) NEU</b>	<b>7,05 %</b>	<b>3,55 %</b>	<b>3,50 %<sup>***)</sup></b>
<b>Gesamt</b>	<b>38,90 %</b>	<b>21,28 %</b>	<b>17,62 %</b>
<i>Abfertigung neu (ohne Höchstbeitragsgrundlage)</i>	1,53 %	1,53 %	---
<b>Geringfügig Beschäftigte</b>			
		bei Überschreiten der 1,5-fachen Gering- fügigkeitsgrenze *)	bei Überschreiten der Geringfügigkeitsgrenze aus mehreren Dienstverhältnissen **)
Arbeiter		17,80 %	14,20 %
Angestellte		17,80 %	13,65 %
Freie Dienstnehmer		17,80 %	14,20 %
<i>Abfertigung neu</i>		1,53 %	---
Selbstversicherung (Opting In)			€ 51,69 pm
<b>Entfallende Beiträge für ältere Dienstnehmer</b>			
Männer und Frauen ab 58.Lj (AV)	-6,00 %	-3,00 %	-3,00 %
Frauen ab vorz Alterspension (AV/IE)	-6,55 %	-3,55 %	-3,00 %
Männer und Frauen ab 60.Lj (AV/IE/UV)	-7,95 %	-4,95 %	-3,00 %

\*) UV 1,4 % zuzügl pauschale Dienstgeberabgabe 16,4 %

\*\*) inkl 0,5 % Arbeiterkammerumlage

\*\*\*) Der 3 %ige Arbeitslosenversicherungsbeitrag (AV) vermindert sich für Dienstnehmer mit einem Monatsbezug von unter 1.417 Euro

daher Höchstbeiträge (ohne Abfertigung neu) in €	monatlich	jährlich inkl Sonderzahlungen
Arbeiter/Angestellte	1.639,89	22.835,16
Freie Dienstnehmer (ohne Sonderzahlungen)	1.865,26	22.383,12

## Gewerbetreibende und sonstige Selbständige (GSVG / FSVG)

Mindest- und Höchstbeitragsgrundlagen und Versicherungsgrenzen in €	vorläufige und endgültige Mindestbeitragsgrundlage bzw Versicherungsgrenzen		vorläufige und endgültige Höchstbeitragsgrundlage	
	monatlich	jährlich	monatlich	jährlich
<b>Gewerbetreibende</b>				
Neuzugänger im 1. bis 3. Jahr	537,78	6.453,36	4.795,00	57.540,00
ab dem 4. Jahr – in der KV	653,30	7.839,60	4.795,00	57.540,00
ab dem 4. Jahr – in der PV	818,30	9.819,60	4.795,00	57.540,00
<b>Sonstige Selbständige</b>				
mit anderen Einkünften	366,33	4.395,96	4.795,00	57.540,00
ohne anderen Einkünften	537,78	6.453,36	4.795,00	57.540,00

**Berechnung der vorläufigen monatlichen Beitragsgrundlage:**  
(bis zum Vorliegen des Steuerbescheides für 2007):

Einkünfte aus versicherungspflichtiger Tätigkeit lt Steuerbescheid 2007  
+ in 2007 vorgeschriebene KV- und PV-Beiträge  
= Summe  
x 1,074 (Aktualisierungsfaktor)  
: Anzahl der Pflichtversicherungsmonate 2007

Beitragssätze	Gewerbetreibende	FSVG	Sonstige Selbständige
Unfallversicherung pro Monat	€ 8,03	€ 8,03	€ 8,03
Krankenversicherung	7,65 %	---	7,65 %
Pensionsversicherung	16,25 %	20,0 %	16,25 %
<b>Gesamt</b>	<b>23,90 %</b>	<b>20,0 %</b>	<b>23,90 %</b>

Mindest- und Höchstbeiträge (inkl UV) in € (ohne Beitrag BMSVG)	vorläufige Mindestbeiträge		vorläufige und endgültige Höchstbeiträge	
	monatlich	jährlich	monatlich	jährlich
<b>Gewerbetreibende</b>				
Neuzugänger im 1. und 2. Jahr	136,56	1.638,72	828,36	9.940,30 *)
Neuzugänger im 3. Jahr	136,56	1.638,72	1.154,04	13.848,42
ab dem 4. Jahr	190,99	2.291,88	1.154,04	13.848,42
<b>Sonstige Selbständige</b>				
mit anderen Einkünften	95,59	1.147,00	1.154,04	13.848,42
ohne anderen Einkünften	136,56	1.638,72	1.154,04	13.848,42

\*) die Beiträge zur KV werden nicht nachbemessen

### Regelbedarfsätze für Unterhaltsleistungen in 2010

Für das Kalenderjahr steht der volle Unterhaltsabsetzbetrag nur zu, wenn auch der volle Unterhalt geleistet wurde. Fehlt eine behördliche Festsetzung der Unterhaltsleistungen oder ein schriftlicher Unterhaltsvergleich, dann müssen als Unterhalt im Jahr 2010 mindestens folgende Beträge bezahlt werden:

Kindesalter	0-3 Jahre	3-6 Jahre	6-10 Jahre	10-15 Jahre	15-19 Jahre	19-28 Jahre
Regelbedarfsatz	€ 177	€ 226	€ 291	€ 334	€ 392	€ 492