

Klienten-Info

Ausgabe 3/2009

INHALT:

1	BUDGETBEGLEITGESETZ 2009	1
2	UMSATZSTEUER – NEUREGELUNG DIENSTLEISTUNGsort AB 1.1.2010	4
3	WAS KINDER IN DEN FERIEEN VERDIENEN DÜRFEN	5
4	ZURECHNUNG VON HÖCHSTPERSÖNLICHEN EINKÜNFTEIN BEI ZWISCHENSCHALTUNG VON KAPITALGESELLSCHAFTEN (RZ 104 ESTR) - TERMIN 30.6.2009!	6
5	STEUERSPLITTER	7
6	AKTUELLE ENTSCHEIDUNGEN DER HÖCHSTGERICHTE	8
7	TERMINE	9

1 Budgetbegleitgesetz 2009

Am 19.5.2009 wurde im Parlament das **Budgetbegleitgesetz 2009** (BBG 2009) beschlossen, welches auch einen **umfangreichen steuerrechtlichen Teil** beinhaltet. Nach der Behandlung im Bundesrat wird das Gesetz voraussichtlich in der zweiten Junihälfte 2009 im Bundesgesetzblatt (BGBl) veröffentlicht werden. Soweit keine besonderen Inkrafttretensbestimmungen vorgesehen sind, tritt es **am Tag nach der Veröffentlichung im BGBl in Kraft**. Die steuerlichen Änderungen sind von sehr unterschiedlicher Relevanz. Nachfolgend finden Sie einen Überblick über die wichtigsten Neuerungen.

1.1 Einkommensteuerliche Änderungen

- **Arbeitnehmer**, welche von ihrem Arbeitgeber den mit der Steuerreform 2009 eingeführten **steuerfreien Zuschuss zu den Kinderbetreuungskosten** erhalten (maximal € 500 pro Jahr und Kind für Kinder bis zum 10. Lebensjahr), sind **verpflichtet, allfällige Änderungen** der für die Steuerfreiheit **maßgeblichen Verhältnisse innerhalb eines Monats dem Arbeitgeber zu melden**. Der Arbeitgeber hat die geänderten Verhältnisse ab dem Zeitpunkt der Meldung zu berücksichtigen. Im Falle der nicht rechtzeitigen Meldung ist der Arbeitnehmer für das betreffende Jahr zur Abgabe einer Steuererklärung verpflichtet (Pflichtveranlagungsstatbestand).¹
- Die bisher nur in den Vereinsrichtlinien geregelte **Steuerfreistellung von pauschalen Fahrt- und Reiseaufwandsentschädigungen**, die von **gemeinnützigen Sportvereinen an Sportler, Schiedsrichter und Sportbetreuer** (zB Trainer) ausbezahlt werden, wird im Interesse der Rechtssicherheit gesetzlich verankert. Danach können ab 1.1.2009 derartige Entschädigungen bis zu € 30 pro Tag bzw € 540 pro Monat steuer- und sozialversicherungsfrei ausbezahlt werden, wobei auch keine Kommunalsteuer und kein Dienstgeberbeitrag anfällt.² Die Beträge verstehen sich als Freibeträge: Wird mehr ausbezahlt, ist nur der übersteigende Betrag steuer- und beitragspflichtig.
- Auch **außerhalb des UGB normierte unternehmensrechtliche Rechnungslegungspflichten** (= Verpflichtung zur doppelten Buchführung und zur Erstellung eines Jahresabschlusses) führen bei Vorliegen eines Gewerbebetriebes zur Verpflichtung, den Gewinn durch einen **uneingeschränkten Betriebsvermögensvergleich nach § 5 EStG** zu ermitteln (mit der Konsequenz der Vollenwendung

¹ § 3 Abs 1 Z 13 lit b EStG idF BBG 2009.

² § 3 Abs 1 Z 16 c EStG idF BBG 2009.

der unternehmensrechtlichen Bilanzierungsvorschriften, der Möglichkeit der Bilanzierung nach einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr sowie der Steuerpflicht des zum Betriebsvermögen gehörenden Grund und Bodens). Die (klarstellende) Regelung trifft zB auf Vereine zu, die einen Gewerbebetrieb führen und nach dem Vereinsgesetz der Rechnungslegungspflicht unterliegen.³

- Die **steuerliche Absetzbarkeit von Topfsonderausgaben** (zB Prämien zu freiwilligen Renten- und Krankenversicherungen, Aufwendungen für die Wohnraumschaffung, Erwerb junger Aktien) wird derzeit ab einem Einkommen von € 36.400 bis € 50.900 auf Null eingeschliffen. Das **obere Ende dieser Einschleifregelung** wird rückwirkend ab 2009 an die neue Grenze für den 50%igen Spitzensteuersatz (gemäß Steuerreform 2009) angepasst und **auf € 60.000 angehoben**. Damit können ab 2009 auch Personen mit einem steuerpflichtigen Einkommen zwischen € 50.900 und € 60.000 noch Teilbeträge der Topfsonderausgaben steuerlich absetzen. Überdies bleibt bei der neuen Einschleifregelung im Gegensatz zur bisherigen Rechtslage auch das **Sonderausgabenpauschale von € 60** steuer-mindernd erhalten.⁴
- Durch eine Ergänzung in § 20 EStG soll klargestellt werden, dass die bei der **unentgeltlichen Übertragung von vermieteten Liegenschaften** anfallenden Beträge für **Grunderwerbsteuer und Nebenkosten** (Grundbuchsgebühr, Notarkosten udgl) **steuerlich nicht absetzbar sind** (auch nicht im Wege der Absetzung für Abnutzung verteilt über die restliche Nutzungsdauer).⁵
- **Rückzahlungen** von als **Sonderausgaben steuerlich voll abgesetzten Beiträgen für freiwillige Weiterversicherungen einschließlich des Nachkaufs von Versicherungszeiten** in der gesetzlichen Pensionsversicherung wurden bisher nicht besteuert. Diese Besteuerungslücke wird nunmehr geschlossen; Rückzahlungen ab dem Tag nach der Veröffentlichung des BBG 2009 im BGBl werden daher besteuert. Zur Sicherstellung der steuerlichen Erfassung muss die Versicherungsanstalt einen Lohnzettel ausstellen.⁶
- Entgegen einer kürzlich ergangenen Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH)⁷ wird die bisherige Verwaltungspraxis⁸, wonach **Ausschüttungen von Agrargemeinschaften der 25%igen KESt** (mit Veranlagungsoption) unterliegen, nunmehr gesetzlich verankert (Inkrafttreten für Zuflüsse ab 1.1.2009).⁹
- Die bei **Betriebsaufgabe bzw –veräußerung durch einen Einnahmen-Ausgaben-Rechner** zu versteuernden **Übergangsgewinne** unterliegen ab Inkrafttreten des BBG 2009 nur dann der Halbsatzbegünstigung gemäß § 37 Abs 5 EStG (bei Zutreffen der dafür vorgesehenen Voraussetzungen, wie zB Tod, Erwerbsunfähigkeit oder Erreichen des 60. Lebensjahres und Einstellung der Erwerbstätigkeit), wenn der betreffende Betrieb bereits **mindestens sieben Jahre** bestanden hat (diese Voraussetzung galt bisher nur für Veräußerungs-, nicht aber für Übergangsgewinne).¹⁰
- Die **Erstattung von Negativsteuerbeträgen** (bei Arbeitnehmer- und Alleinverdienerabsetzbetrag) kann ab Inkrafttreten des BBG 2009 nur mehr im Wege der **normalen Einkommensteuerveranlagung** (innerhalb von 5 Jahren) geltend gemacht werden. Das bisher vorgesehene gesonderte Verfahren (mit dem Formular E 5) läuft ersatzlos aus.¹¹

1.2 Änderungen bei der Körperschaftsteuer

• Nachversteuerung von Auslandsverlusten im Rahmen der Gruppenbesteuerung¹²

Nach bisheriger Rechtslage mussten die beim inländischen Gruppenträger verwerteten Verluste eines ausländischen Gruppenmitgliedes spätestens beim Ausscheiden des ausländischen Gruppenmitgliedes aus der Steuergruppe (zB durch Verkauf oder Liquidation der Auslandstochter) nachversteuert werden. Ab 1. 7.2009 wird dieser Nachversteuerungstatbestand schon ausgelöst, wenn zwar die Beteiligung am ausländischen Gruppenmitglied weiter besteht, der Umfang der wirtschaftlichen Tätigkeit der Auslandstochter (gemessen zB am Umsatz oder an der Mitarbeiteranzahl) aber im Vergleich zum Verlustentstehungsjahr um mehr als 75 % geschrumpft und damit wirtschaftlich nicht mehr vergleichbar ist.

³ § 5 Abs 1 EStG idF BBG 2009.

⁴ § 18 Abs 3 Z 2 EStG idF BBG 2009.

⁵ § 20 Abs 1 Z 6 EStG idF BBG 2009.

⁶ § 25 Abs 1 Z 3 lit e iVm § 69 Abs 9 EStG idF BBG 2009.

⁷ VwGH 18.11.2008, 2006/15/0050.

⁸ Rz 7723a ff EStR.

⁹ § 27 Abs 1 Z 1 lit d iVm § 93 Abs 2 Z 1 lit f EStG idF BBG 2009.

¹⁰ § 37 Abs 5 EStG idF BBG 2009.

¹¹ § 40 EStG idF BBG 2009.

¹² § 9 Abs 6 Z 6 KStG idF BBG 2009.

- **Steuerfreiheit für Dividenden aus Portfoliobeteiligungen¹³**

Auch Dividenden aus **unter 10 %igen Auslandsbeteiligungen** (so genannte „Portfoliobeteiligungen“) können steuerfrei behandelt werden, wenn es sich bei der ausländischen, Dividenden zahlenden Gesellschaft um eine **Kapitalgesellschaft** aus einem **EU-Staat oder Norwegen** handelt. Als weitere Voraussetzung für die Steuerfreiheit muss nachgewiesen werden, dass die ausländische Gesellschaft einer **vergleichbaren Körperschaftsteuerbelastung von mindestens 15 %** unterliegt. Beträgt die ausländische Steuerbelastung weniger als 15 % (wie dies zB in Bulgarien, Irland und Zypern der Fall ist), ist für Portfoliobeteiligungen weiterhin das Anrechnungsverfahren anzuwenden, also Besteuerung der Auslandsdividende bei der österreichischen Mutter mit 25 % KöSt und Anrechnung der (niedrigeren) ausländischen Steuer. Im Gegensatz zur Steuerfreiheit beim internationalen Schachtelprivileg ist hier **keine Behaltefrist von einem Jahr** vorgesehen. Die Neuregelung ist auf alle offenen Steuerveranlagungen anzuwenden.

- **Ausländische Beteiligungserträge bei Stiftungen¹⁴**

Dividenden aus Beteiligungen an ausländischen Kapitalgesellschaften sind künftig (ab Inkrafttreten des BBG 2009) **bei Stiftungen grundsätzlich auch dann steuerfrei, wenn für diese Dividenden eine Rückerstattung der ausländischen Quellensteuer** beantragt wurde (bisher hat die Rückerstattung ausländischer Quellensteuern die Steuerpflicht der Auslandsdividenden in der Stiftung bewirkt). Stammen die Dividenden jedoch aus einer in einem Niedrigsteuerland ansässigen Tochtergesellschaft und erzielt diese Tochtergesellschaft bei einer Beteiligung ab 10 % überwiegend Passiveinkünfte (zB aus Vermögensveranlagung), kommt es zur Vermeidung von Steuerumgehungen zu einem Methodenwechsel zum **Anrechnungsverfahren**: Die **Dividenden** sind dann in der Stiftung **körperschaftsteuerpflichtig**, die als Vorbelastung der Ausschüttung anzusehende **ausländische Körperschaftsteuer** wird auf die inländische Körperschaftsteuer der Stiftung **auf Antrag angerechnet**.

1.3 Sonstige Änderungen

- **Stiftungseingangssteuer¹⁵**

Werden bei der **Zuwendung von Liegenschaften** und anderen Vermögenswerten an eine Stiftung auch **Schulden** mitübertragen, kürzen diese die Basis für die Stiftungseingangssteuer. Da Liegenschaften für die Stiftungseingangssteuer nur mit dem dreifachen Einheitswert bewertet werden, dürfen ab Inkrafttreten des BBG 2009 auch **die mit Liegenschaften mitübertragenen Schulden nur maximal bis zur Höhe des dreifachen Einheitswertes abgesetzt** werden und können daher nicht mehr die Stiftungseingangssteuerbasis für andere, gemeinsam mit den Liegenschaften zugewendete Vermögenswerte mindern.

- **Erbschafts- und Schenkungssteuer**

Die derzeit nach dem Auslaufen der Erbschaftssteuer mit Ablauf des 31.7.2008 noch bestehenden **Meldepflichten für Gerichte** (wonach diese bei Verlassenschaftsabhandlungen dem Finanzamt die Todesfälle zu melden haben) bzw für **Versicherungen** (wonach diese bei Todesfällen vor Auszahlung von Versicherungssummen oder Renten an andere Personen als den Versicherungsnehmer dem Finanzamt vor allem die Empfänger von Versicherungszahlungen zu melden haben) werden **rückwirkend für alle Todesfälle ab 1.8.2008 gestrichen**.

- **Gebühren**

Die Novelle des Gebührengesetzes (GebG) enthält neben der **Pauschalierung der Gebühren** bei der **Beantragung der österreichischen Staatsbürgerschaft**, einer **Gebührenbefreiung für Rechtsgeschäfte, die unter das Stiftungseingangssteuergesetz fallen**, und anderen neuen Gebührenbefreiungen ua auch eine **Befreiung für Diebstahl- und Verlustanzeigebestätigungen**.

- **DB- und Kommunalsteuerpflicht für freie Dienstverträge ab 2010**

Freie Dienstnehmer werden für die beauftragenden Unternehmer ab nächstem Jahr um ca 8% teurer werden: Sie **unterliegen nämlich ab 1.1.2010 sowohl der 3%igen Kommunalsteuer als auch dem 4,5%igen Dienstgeberbeitrag** (und damit im Falle der Wirtschaftskammerzugehörigkeit des Auftraggebers auch dem Zuschlag zum DB). Begründet wird diese Maßnahme damit, dass freie Dienstnehmer ab 2010 auch den allen Selbständigen zustehenden 13%igen Gewinnfreibetrag in Anspruch nehmen können, der eine der Sechstelbegünstigung bei echten Dienstnehmern entsprechende Steuerentlastung bewirken soll. Dass die Begünstigung des 13%igen Gewinnfreibetrages dem freien Dienstnehmer zugute

¹³ § 10 KStG idF BBG 2009.

¹⁴ § 13 Abs 2 KStG idF BBG 2009.

¹⁵ § 1 Abs 5 StiftEG idF BBG 2009.

kommt, die zusätzlichen rd 8% Lohnnebenkosten aber den Auftraggeber belasten, wird dabei geflissentlich verschwiegen!

Verschärft wird die Belastungssituation bei freien Dienstnehmern noch dadurch, dass nach der neuesten Judikatur des VwGH zur **Kommunalsteuer- und DB-Pflicht von an Gesellschafter-Geschäftsführer ausbezahlten Fahrt- und Reisekostenentschädigungen** (siehe unten Punkt 6.) zu befürchten ist, dass diese nachteilige Judikatur ab 1.1.2010 auch auf freie Dienstverhältnisse anzuwenden ist, was zu einer erheblichen Benachteiligung gegenüber echten Dienstverhältnissen führen würde.

2 Umsatzsteuer – Neuregelung Dienstleistungsort ab 1.1.2010

Ebenfalls mit dem BBG 2009 wird auch die EU-Richtlinie 2008/8/EG umgesetzt, mit welcher der **Ort der Dienstleistung ab 1.1.2010** neu geregelt wird. Die neuen Bestimmungen dienen vor allem der Vereinfachung. Für die **Bestimmung des Ortes der Dienstleistung** ist zu unterscheiden, ob die sonstige Leistung an einen **steuerpflichtigen Unternehmer**¹⁶ erbracht wird oder an einen **Privaten**.

- 1) Bei einer **Dienstleistung an einen Steuerpflichtigen (= Unternehmer)** – so genannte **Business to Business-Leistungen (B2B)** – gilt das **Empfängerortprinzip**: Die sonstige Leistung ist am **Ort des Leistungsempfängers** steuerpflichtig, wobei gleichzeitig ein Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger stattfindet (**Reverse Charge**) und der Erbringer der grenzüberschreitenden Dienstleistung diese in seine Zusammenfassende Meldung (**ZM**) aufnehmen muss.
- 2) Bei einer **Dienstleistung an Nichtsteuerpflichtige** (Endverbraucher, Private) – so genannte **Business to Consumer-Leistungen (B2C)** - kommt grundsätzlich das **Unternehmensortprinzip** zur Anwendung: Die sonstige Leistung ist am **Ort des leistenden Unternehmers** steuerpflichtig.

Gesonderte Regelungen gelten ua für Vermittlungsleistungen, Grundstücksleistungen und Beförderungsleistungen, die in der folgenden Übersicht dargestellt werden.

	Steuerpflichtige /Unternehmer	Nichtsteuerpflichtige / Nichtunternehmer
Grundregel: Ort der sonstigen Leistung	Ort, von dem aus der Empfänger sein Unternehmen betreibt <i>bisher: Unternehmensort</i>	Ort: Sitz bzw Betriebsstätte des Dienstleistungserbringers
Vermittlungsleistungen	Empfängerort <i>bisher: Ort, an dem der vermittelte Umsatz erbracht wird</i>	Ort, an dem der vermittelte Umsatz erbracht wird (Art 46)
Grundstücksleistungen	Grundstücksort (Art 47)	Grundstücksort (Art 47)
Personenbeförderung	Dort, wo jeweils stattfindet (Art 48)	Dort, wo jeweils stattfindet (Art 48)
Güterbeförderung (außer innergemeinschaftliche Güterbeförderung)	Empfängerort <i>bisher: dort, wo stattfindet</i>	Dort, wo jeweils stattfindet (Art 49)
Innergemeinschaftliche Güterbeförderung	Empfängerort <i>bisher: Abgangsort</i>	Abgangsort (Art 50)
Kunst, Sport, Wissenschaft, Unterhaltung, usw	Tätigkeitsort (Art 53)	Tätigkeitsort (Art 53)
Nebentätigkeiten zur Beförderung	Empfängerort <i>bisher: Tätigkeitsort</i>	Tätigkeitsort (Art 54 lit a)

¹⁶ Der Unternehmerbegriff gem § 3a Abs 5 Z 1 und 2 UStG ist weiter gefasst als in § 2 UStG und umfasst auch Unternehmer hinsichtlich nicht steuerbarer Tätigkeiten (wie zB Holding mit Beteiligungsverwaltung) und nicht steuerpflichtige juristische Personen mit UID-Nummer (Trennung in Hoheitsbereich und Betrieb entfällt).

Begutachtung von / Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen	Empfängerort <i>bisher: Tätigkeitsort</i>	Tätigkeitsort (Art 54 lit b)
Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen	Tätigkeitsort (Art 55) <i>bisher: Unternehmensort</i>	Tätigkeitsort (Art 55) <i>bisher: Unternehmensort</i>
Vermietung von Beförderungsmitteln bis 30 Tage	Dort, wo es zur Verfügung gestellt wird (Art 56) <i>bisher: Unternehmensort</i>	Dort, wo es zur Verfügung gestellt wird (Art 56) <i>bisher: Unternehmensort</i>
Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen bei innergemeinschaftlicher Personenbeförderung	Abgangsort (Art 57) <i>bisher: Unternehmensort</i>	Abgangsort (Art 57) <i>bisher: Unternehmensort</i>
elektronisch erbrachte Dienstleistungen vom Drittland	Empfängerort	Dort, wo der Nichtsteuerpflichtige ansässig ist (Art 58)
Katalogleistungen an Drittlandskunden	Empfängerort	Dort, wo der Nichtsteuerpflichtige ansässig ist (Art 59)
Telekom-, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen vom Drittland	Empfängerort	Tatsächliche Nutzung oder Auswertung (Art 59b)

Quelle: BMF

Weiters enthält die UStG-Novelle des BBG 2009 noch folgende erwähnenswerte Änderungen:

- Nach bisheriger Rechtslage kann bei Lieferungen und sonstigen Leistungen **die Steuerschuld und damit die Fälligkeit der Umsatzsteuer um einen Kalendermonat hinausgeschoben** werden, wenn die **Rechnungsausstellung erst nach Ablauf des Kalendermonates erfolgt, in dem die Lieferung oder sonstige Leistung erbracht worden ist**. Diese Möglichkeit der Verschiebung der Steuerschuld um einen Monat wird im Interesse der Bekämpfung des Steuerbetrugs **für Dienstleistungen ab 2010 ersatzlos gestrichen**.¹⁷
- Die **Umsatzgrenze**, bis zu der das **Kalendervierteljahr** als Voranmeldungszeitraum gewählt werden kann, wird **von € 22.000 auf € 30.000 angehoben** und damit an die Kleinunternehmergrenze angeglichen.¹⁸

3 Was Kinder in den Ferien verdienen dürfen

Wenn studierende Kinder für die Ferien einen lukrativen Ferialjob finden, so ist das sowohl für die Kinder als auch für die Eltern erfreulich. Für die Eltern kann ein Ferialjob allerdings auch zu empfindlichen finanziellen Einbußen führen.

Um die **Familienbeihilfe und den Kinderabsetzbetrag** nicht zu gefährden, darf das steuerpflichtige Jahreseinkommen (nach Abzug von Sozialversicherungsbeiträgen, Werbungskosten, Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen) bei **Kindern ab 18 Jahren € 9.000 pro Jahr** nicht überschreiten, unabhängig davon, ob es in den Ferien oder außerhalb der Ferien erzielt wird. Bei Gehaltseinkünften darf ein Kind daher insgesamt brutto rund € 11.200 pro Jahr (unter Berücksichtigung von SV-Beiträgen, Werbungskosten- und Sonderausgabenpauschale, jedoch ohne Sonderzahlungen) verdienen, ohne dass die Eltern die Familienbeihilfe und den Kinderabsetzbetrag verlieren. Die Einkünftegrenze von € 9.000 ist ein Jahresbetrag. Zu den für den Bezug der Familienbeihilfe und des Kinderabsetzbetrages „schädlichen“ Einkünften zählen nicht nur Einkünfte aus einer aktiven Tätigkeit (Lohn- oder Gehaltsbezüge, Einkünfte aus einer selbständigen oder gewerblichen Tätigkeit), sondern **sämtliche der Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte** (daher beispielsweise auch Vermietungs- oder sonstige Einkünfte). Lehrlingsentschädigungen, Waisenpensionen sowie einkommensteuerfreie Bezüge (und offensichtlich auch endbesteuerte Einkünfte) bleiben außer Ansatz.

¹⁷ § 19 Abs 2 Z 1 UStG idF BBG 2009.

¹⁸ § 21 Abs 2 UStG idF BBG 2009.

Folgende **Besonderheiten** sind noch zu beachten:

- Ein zu versteuerndes Einkommen, das in Zeiträumen erzielt wird, für die kein Anspruch auf Familienbeihilfe besteht (zB bei vorübergehender Einstellung der Familienbeihilfe, weil die vorgesehene Studienzeit in einem Studienabschnitt abgelaufen ist), ist in die Berechnung des Grenzbetrages nicht einzubeziehen.
- Auch das Einkommen des Kindes innerhalb von drei Monaten nach Abschluss der Berufsausbildung wird auf die schädliche Einkommensgrenze nicht angerechnet.
- Die Familienbeihilfe und der Kinderabsetzbetrag fallen übrigens nicht automatisch weg, sondern erst dann, wenn die Eltern den zu hohen Verdienst ihres Sprösslings pflichtgemäß dem Finanzamt melden. Wer eine solche Meldung unterlässt, riskiert zusätzlich zur Rückforderung der Familienbeihilfe und des Kinderabsetzbetrages auch eine Finanzstrafe!
- Übrigens: Kinder unter 18 Jahren können ganzjährig beliebig viel verdienen!

Bis zu einem **monatlichen Bruttobezug von € 357,74** (Wert für 2009) fallen wegen **geringfügiger Beschäftigung** auch keine Dienstnehmer-Sozialversicherungsbeiträge an. Liegt der Monatsbezug über dieser Grenze, sind im Normalfall die SV-Beiträge für Dienstnehmer zu entrichten.

Bei Ferialjobs in Form von **Werkverträgen oder freien Dienstverträgen**, bei denen vom Auftraggeber kein Lohnsteuerabzug vorgenommen wird, muss ab einem Jahreseinkommen (Bruttoeinnahmen abzüglich der mit der Tätigkeit verbundenen Ausgaben) von **€ 11.000** (Betrag ab 2009; bis 2008: € 10.000) **für das betreffende Jahr eine Einkommensteuererklärung** abgegeben werden. Eine Ferialbeschäftigung im Werkvertrag bzw freien Dienstvertrag unterliegt grundsätzlich auch der **Umsatzsteuer (im Regelfall 20%)**. Umsatzsteuerpflicht besteht jedoch erst ab einem Jahresumsatz (= Bruttoeinnahmen inklusive 20% Umsatzsteuer) von mehr als € 36.000 (bis dahin gilt die unechte Steuerbefreiung für Kleinunternehmer). Eine Umsatzsteuererklärung muss allerdings – trotz der Steuerbefreiung – bereits ab einem Jahresumsatz von mehr als € 7.500 (netto, ohne USt) abgegeben werden.

4 Zurechnung von höchstpersönlichen Einkünften bei Zwischenschaltung von Kapitalgesellschaften (Rz 104 EStR) - Termin 30.6.2009!

Im Zuge der letzten Einkommensteuerrichtlinien-Wartung 2008 wurde in Rz 104 EStR eine neue Bestimmung über die Zurechnung höchstpersönlicher Tätigkeiten aufgenommen. Das BMF steht demnach auf dem Standpunkt, dass **gewisse höchstpersönliche Tätigkeiten** (wie zB als Geschäftsführer, Vorstand, Aufsichtsrat, Vortragender, Schriftsteller, Gutachter etc) **nur von natürlichen Personen ausgeübt**, somit die dafür gezahlten Vergütungen **nur diesen zugerechnet werden** können und von diesen auch versteuert werden müssen. Die **Erbringung derartiger höchstpersönlicher Leistungen über eine zwischengeschaltete Kapitalgesellschaft** (im Wege einer Art Personalgestellung) **wird nach Ansicht des BMF steuerlich nicht anerkannt**. Da derartige Konstruktionen bisher sehr verbreitet waren, hat das BMF die entsprechende Bestimmung der Einkommensteuerrichtlinien erst mit Wirkung **ab dem 1.7.2009** in Kraft gesetzt. In der Literatur ist die neue Richtlinienbestimmung (die ja nur die Rechtsansicht des BMF wiedergibt und daher keinen Gesetzes- oder Verordnungsrang hat) bisher heftig kritisiert worden.

Neuerdings versucht das BMF, die **bisherige strenge Haltung** zu diesem Thema wieder **aufzuweichen**.

- Nach neuesten Äußerungen aus dem BMF¹⁹ soll sich Rz 104 EStR nur auf „zwischengeschaltete“ Kapitalgesellschaften erstrecken, bei denen die Kapitalgesellschaft **über keinen eigenständigen, sich von der natürlichen Person abhebenden, geschäftlichen Betrieb verfügt** und **selbst die Marktchancen nicht nutzen kann** (zB bei Vergütungen für höchstpersönliche Tätigkeiten, wie Schriftsteller, Vortragender oder „Drittstellung“ von Vorständen, Stiftungsvorstand oder Aufsichtsrat²⁰). Ob bei der Kapitalgesellschaft ein eigenständiger, sich von der natürlichen Person abhebender, geschäftlicher Betrieb vorliegt, ist im Einzelfall zu beurteilen. Dabei wird die Beschäftigung von Mitarbeitern grundsätzlich für einen eigenständigen, sich von der natürlichen Person abhebenden Betrieb sprechen (zB GmbH, bei der neben der Gutachtenserstellung durch den Gesellschafter-Geschäftsführer auch weitere umsatzrelevante Leistungen durch Mitarbeiter erbracht werden). Bloße **vorbereitende Tätigkeiten oder Hilfstätigkeiten** in der Kapitalgesellschaft, die sich lediglich auf die höchstpersönliche Tätigkeit beziehen (zB Sekretariatsarbeit), stellen **keinen eigenständigen, sich abhebenden, geschäftlichen Betrieb** dar.
- Auch soll nach neuester Rechtsansicht des BMF eine Einkünftezurechnung zur natürlichen Person unterbleiben, wenn die GmbH **selbst am Markt auftreten und die Marktchancen nutzen kann**. So

¹⁹ Noch nicht veröffentlichter Entwurf des Salzburger Steuerialogs 2009 (Körperschaftsteuer).

²⁰ Zu Letzterem vgl UFS Linz 16.12.2008, RV/0237-L/04.

ist zB ein Gärtnereibetrieb in Form einer hierfür gegründeten „Ein-Mann-GmbH“ ohne Mitarbeiter 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). Werden von der natürlichen Person jedoch – zusätzlich zur eigentlichen freiberuflichen Tätigkeit – die oben genannten höchstpersönlichen Leistungen (zB Stiftungsvorstand, Aufsichtsrat) erbracht, werden die aus dieser höchstpersönlichen Tätigkeiten erzielten Einkünfte der natürlichen Person zugerechnet.

- Schließlich erfolgt auch bei der **Konzerngestaltung von Vorständen oder Geschäftsführern** keine direkte Zurechnung allfälliger Vergütungen zum Vorstand bzw Geschäftsführer.

Unabhängig vom Ausgang dieses Rechtsstreits und der immer komplexer werdenden rechtlichen Beurteilung stellt sich die Frage, ob nicht im Einzelfall eine **Umwandlung von bei höchstpersönlichen Tätigkeiten zwischengeschalteten GmbHs bis 30.6.2009** anzuraten ist, um eine Konfrontation mit der Finanzverwaltung zu vermeiden. Dabei ist zu beachten, dass nach den Bestimmungen des Umgründungssteuergesetzes²¹ bei einer Umwandlung sowohl am Umwandlungsstichtag als auch am Tag der Beschlussfassung über die Umwandlung bei der umgewandelten Gesellschaft ein **Betrieb** iSd EStG vorhanden sein muss. Demnach wäre eine Umwandlung nach dem 30.6.2009 – unter der Voraussetzung, dass die in Rz 104 EStR dokumentierte Rechtsansicht des BMF gesetzeskonform ist – mit steuerneutraler Wirkung nicht mehr möglich, da die zwischengeschaltete GmbH über keinen Betrieb mehr verfügt.

Bei der Entscheidung ist auch zu beachten, dass sich die Steuerbelastung für Personenunternehmen durch die Steuerreform 2009 ab 2010 infolge des 13%igen Gewinnfreibetrages deutlich vermindert hat, der **Spitzensteuersatz bei natürlichen Personen faktisch nur mehr 43,5 % beträgt**²² und damit sogar geringfügig unter dem Steuersatz für die ausschüttende GmbH von 43,75% liegt. Eine Umwandlung spätestens am 30.6.2009 auf einen zeitnahen Zwischenbilanzstichtag (zB 30.4.2009 oder 31.5.2009) ermöglicht zusätzlich ein Einkommenssplitting zwischen der körperschaftsteuerpflichtigen (umgewandelten) GmbH und dem einkommensteuerpflichtigen Nachfolgeunternehmer und damit eine Progressionsglättung. Außerdem spricht für die Umwandlung auch die immer strenger werdende Judikatur des VwGH zur Lohnnebenkostenpflicht (Kommunalsteuer, DB und DZ) für die Vergütungen von wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern (siehe auch unten Punkt 6.).

5 Steuersplitter

5.1 Aktuelle Zinsen ab 13.5.2009

Die erneute Senkung des Basiszinssatzes ab 13.5.2009 von 0,88 % auf 0,38 % führt zu folgender Senkung der Stundungs-, Aussetzungs- und Anspruchszinsen:

	ab 13.05.09	11.3.09 - 12.5.09	21.01.09 - 10.03.09	10.12.08- 20.01.09	12.11.08- 09.12.08	15.10.08- 11.11.08	09.07.08- 14.10.08
Stundungszinsen	4,88%	5,38 %	5,88 %	6,38 %	7,13 %	7,63 %	8,2 %
Aussetzungs- / Anspruchszinsen	2,38%	2,88 %	3,38 %	3,88 %	4,63 %	5,13 %	5,7 %

5.2 Absetzbare Kinderbetreuungskosten

Zu den mit der Steuerreform 2009 eingeführten Begünstigungen für Familien (siehe KlientenInfo Ausgabe 1/2009) hat das BMF per Erlass nun einige Zweifelsfragen geklärt.²³

Zwei wichtige neue Begünstigungen betreffen die **Kinderbetreuungskosten für Kinder bis zum 10. Lebensjahr**. Einerseits kann der Arbeitgeber allen Mitarbeitern bzw bestimmten Mitarbeiter-Gruppen **Zuschüsse zur Kinderbetreuung in Höhe von maximal € 500 pa steuer- und sozialversicherungsfrei** gewähren²⁴, andererseits können die Eltern die von ihnen selbst getragenen Kinderbetreuungskosten

²¹ Artikel II (§§ 7 - 11) UmgrStG.

²² In Anbetracht der Deckelung des 13%igen Gewinnfreibetrages mit € 100.000 pro Person gilt dies für Einkünfte bis rd € 769.000 (= 100.000 / 13%).

²³ BMF-Erlass GZ 010222/0092-VI/7/2009 vom 30.4.2009.

²⁴ § 3 Abs 1 Z 13 lit b EStG idF SteuerreformG 2009.

bis zu einem Höchstbetrag von € 2.300 pro Jahr und Kind ohne Selbstbehalt als außergewöhnliche Belastung von der Lohn- und Einkommensteuer absetzen.²⁵

In beiden Fällen ist Voraussetzung, dass die Kinderbetreuung durch **eine öffentliche oder private institutionelle Kinderbetreuungseinrichtung oder durch eine pädagogisch qualifizierte Person**, die nicht haushaltszugehörige Angehörige ist, erbracht wird und die Kosten direkt an die betreffende Einrichtung bzw Person bezahlt werden.

Zu den **Kinderbetreuungseinrichtungen** gehören Kinderkrippen, Kindergärten, Betriebskindergärten, Horte, altersgemischte Kinderbetreuungseinrichtungen (zB Tagesheimstätten, Kindergruppen, Kinderhäuser), elternverwaltete Kindergruppen, Spielgruppen sowie die Kinderbetreuung an Universitäten. **Private Institutionen** sind solche, die von Vereinen, gesetzlich anerkannten Kirchen und Religionsgesellschaften, kirchennahen Organisationen, Stiftungen, Familienorganisationen, Betrieben oder natürlichen Personen betrieben werden. Auch Tagesbetreuungsformen, die die Schule zur Verfügung stellt, wie zB schulische Nachmittagsbetreuung oder Halbinternate, sind zu berücksichtigen. Die **Kosten müssen eindeutig der Betreuung zurechenbar** sein und als solche gesondert ausgewiesen werden. Verpflegungskosten und das Schulgeld sind steuerlich nicht absetzbar.

Pädagogisch qualifizierte Personen sind Personen, die eine Ausbildung zur Kinderbetreuung und Kindererziehung im Mindestausmaß von **8 Stunden nachweisen** können. Die Ausbildung kann im Rahmen von Spezialkursen erworben werden oder im Rahmen anderer Ausbildungen²⁶, in denen diese Kenntnisse im vorgesehenen Ausmaß vermittelt werden. Für bereits zum Zeitpunkt der Veröffentlichung des Erlasses laufende Betreuungen durch Personen ohne Ausbildungsnachweis kann die erforderliche Ausbildung spätestens bis 31.12.2009 nachgeholt werden.

Die Kinderbetreuung durch eine pädagogisch qualifizierte Person, die **Angehörige im Sinne des § 25 BAO ist und zum selben Haushalt wie das Kind gehört** (zB die Oma, die mit dem Kind in einem Haushalt wohnt), ist steuerlich **nicht begünstigt**.

6 Aktuelle Entscheidungen der Höchstgerichte

• Verfassungsgerichtshof (VfGH) hebt § 25 GebG auf

Der VfGH hat mit Entscheidung vom 26.2.2009, G 158/08, § 25 GebG mit Wirkung ab 8.4.2009 aufgehoben und damit eine gefährliche Falle im Gebührengesetz beseitigt. Nach § 25 GebG konnte bisher, wenn über ein Rechtsgeschäft mehrere Urkunden errichtet wurden, die Rechtsgeschäftsgebühr mehrfach vorgeschrieben werden, wenn nicht alle Originale (Gleichschriften) beim zuständigen Finanzamt zur Gebührenanzeige vorgelegt wurden.²⁷

• Zuschreibungspflicht bei Wertaufholung nach Teilwertabschreibung

Nach Ansicht des VwGH²⁸ sind Teilwertabschreibungen auf Beteiligungen **bei jeglicher Wertsteigerung** der Beteiligung wieder **durch Zuschreibung rückgängig** zu machen. Nach bisheriger Rechtsauffassung musste eine steuerpflichtige Zuschreibung nur dann vorgenommen werden, wenn exakt die konkreten Gründe, die früher zur Teilwertabschreibung geführt haben, weggefallen sind.

• DB- und Kommunalsteuerpflicht für Reisespesen von Gesellschafter-Geschäftsführern

Nach einer kürzlich ergangenen Entscheidung des VwGH²⁹ gehören zu den **der 3%igen Kommunalsteuer und dem 4,5%igen DB** (zuzüglich rd 0,4% DZ) **unterliegenden "Vergütungen jeder Art"**, die an einen mit mehr als 25% beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer bezahlt werden, auch die **Vergütungen für die bei ihm angefallenen Betriebsausgaben**, wie zB Kostenersatz für berufsrechtlich vorgeschriebene Versicherung, Telefonkostenersatz und **Reisespesenvergütung**.

²⁵ § 34 Abs 9 EStG idF SteuerreformG 2009.

²⁶ Jene Kurse, welche diese Voraussetzungen erfüllen, werden auf der Homepage des Bundesministeriums für Wirtschaft, Familie und Jugend (www.bmwfj.gv.at) veröffentlicht.

²⁷ Das BMF hat mit Information vom 5.5.2009 darauf hingewiesen, dass für nicht ordnungsgemäß angezeigte Gleichschriften, für welche die Gebührenschild vor dem 8.4.2009 entstanden ist, die Rechtsgeschäftsgebühr weiterhin mehrfach vorgeschrieben werden kann.

²⁸ VwGH 22. 4. 2009, 2007/15/0074.

²⁹ VwGH 4.2.2009, 2008/15/0260.

7 Termine

- **Termin 15.6.2009: Frist zur Einreichung für spendenbegünstigte Vereine**

Vereine und sonstige Institutionen, die für 2009 noch rückwirkend ab Jahresbeginn unter die neue Spendenbegünstigung für mildtätige etc Organisationen (§ 4a EStG) fallen wollen, müssen den Antrag samt den für die Begünstigung erforderlichen Unterlagen und Nachweisen (insbesondere den gesetzlich vorgeschriebenen Bericht des Wirtschaftsprüfers) **bis spätestens 15.6.2009 beim zuständigen Finanzamt 1/23 in Wien** einreichen. Die Frist ist eine **Fallfrist** und kann nicht verlängert werden.

- **Termin 30.6.2009: Frist zur Erstattung ausländischer Vorsteuern**

Mit 30.6.2009 endet endgültig die Frist für die **Erstattung ausländischer Vorsteuern** aus dem Kalenderjahr 2008. Die **Anträge sind unter Beilage der Originalbelege** bei den in den jeweiligen EU-Mitgliedstaaten zuständigen Finanzbehörden rechtzeitig per Post einzureichen.

Das Prozedere wird ab 2010 durch eine EU-weite **Änderung des Vorsteuerrückerstattungssystems** deutlich einfacher und schneller. Wir werden in der nächsten Ausgabe der KlientenInfo darüber berichten.

- **Termin 30.9.2009: Frist zur Einreichung des Jahresabschlusses 31.12.2008 beim Firmenbuch**

Seit dem Vorjahr müssen **alle Jahresabschlüsse** ab Bilanzstichtag 31.12.2007 **verpflichtend** in **elektronischer Form** beim Firmenbuch eingereicht werden. Ausgenommen davon sind (grundsätzlich weiterhin offenlegungspflichtige) **Kleinst-Kapitalgesellschaften**, bei denen die Umsatzerlöse in den zwölf Monaten vor dem Abschlussstichtag € 70.000 nicht überschritten haben. Diese können die Einreichung des Jahresabschlusses sowie die Bekanntgabe der Umsatzerlöse weiterhin in Papierform vornehmen. Bei Verletzung der Verpflichtung zur elektronischen Einreichung sind **Zwangsstrafen bis zu € 3.600** vorgesehen, die auch mehrmals verhängt werden können. Im Falle der mehrmaligen Verhängung können die Zwangsstrafen bei mittelgroßen Kapitalgesellschaften bis zum Dreifachen, bei großen sogar bis zum Sechsfachen angehoben werden. Die **Eingabegebühr** beträgt bei **elektronischer Einreichung** für **GmbHs € 34** und für **AGs € 131**, die **Eintragungsgebühr** € 17 (Papierform) bzw **€ 10 (elektronisch)**³⁰. Insgesamt betragen damit die Gebühren für einen elektronisch übermittelten Jahresabschluss bei einer GmbH € 44 und bei einer AG € 141.

³⁰ Die Eintragungsgebühr entfällt bei freiwilliger elektronischer Einreichung durch Kleinst-Kapitalgesellschaften
Dr. FR/DK/04.06.2009/Klienten- und Kollegeninfo, Stand 01.06.2009