

Klausur VK Steuerrecht

9. Februar 2023

**Univ.-Prof. Dr. Claus Staringer / Bendlinger / Borns / Frenkenberger /
Neumüller / Stöcklinger**

**Univ.-Prof. Dr. Josef Schuch / Mittendorfer / Pacher / Gessl / Romstorfer /
Hubmann / Wallig**

**Univ.-Prof. Dr. Daniel Blum / Klokár / Knotzer / Scharitzer / Gleiss /
Tschatsch / Schragl**

Begründen Sie Ihre Lösungen **ausführlich** – aber stichwortartig – und unter Hinweis auf den **Gesetzestext**. Verwenden Sie dazu bitte die beiliegenden Lösungsblätter. Maßgebend ist die **geltende Rechtslage**.

Erlaubte Unterlagen: Kodex Steuergesetze (es wird nach der 62. Auflage korrigiert)
Nicht-programmierbarer Taschenrechner

Arbeitszeit: 120 Minuten

Maximale Punktezahl: 52 Punkte

Beispiel 1 (9,5 Punkte)

Das österreichische Transportunternehmen LKW-Herbert-AG beschäftigt in seinem Betrieb in Korneuburg (Ö) neben österreichischen auch osteuropäische Fernfahrer auf internationalen Fernstrecken in Europa. Der slowakische Fahrer *Abraham* wohnt in Bratislava (Slowakei) und erhält pro Jahr Bezüge iHv EUR 40.000,-. Im vorliegenden Fall ist davon auszugehen, dass der slowakische Fahrer *Abraham* 30 % seiner beruflichen Zeit auf österreichischen Strecken und je 35% auf slowakischen und tschechischen Strecken im Auftrag der LKW-Herbert-AG unterwegs ist (Kalenderjahr mit 365 Tagen).

Gehen Sie davon aus, dass sämtliche DBA (DBA-Österreich/Tschechien, DBA-Österreich/Slowakei, DBA-Tschechien/Slowakei) hier in den wesentlichen Bestimmungen dem OECD-MA entsprechen, und die Vertragsstaaten in den DBA die Befreiungsmethode nach Art 23A OECD-MA anwenden.

Unterliegt der slowakische Fernfahrer *Abraham* mit den Einkünften der beschränkten Steuerpflicht und wenn ja, sind diese der österreichischen Lohnabzugsbesteuerung zu unterwerfen? Der Steuersatz und die Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer sind nicht zu prüfen.

Beurteilen Sie die Steuerpflicht des slowakischen Fernfahrers *Abraham* auch nach abkommensrechtlichen Gesichtspunkten! Welcher Vertragsstaat darf die jeweiligen Bezüge nach Anwendung der DBA besteuern? Prüfen Sie jeweils gesondert, ob sich *Abraham* auf das jeweilige DBA stützen kann, welcher Staat demnach welchen Teil von *Abrahams* Einkünften besteuern darf und welcher Staat gegebenenfalls eine etwaige Entlastung von der Doppelbesteuerung herbeizuführen hat.

LÖSUNG

Slowakischer Fahrer (*Abraham*)

Innerstaatliches Recht

Persönliche Steuerpflicht

- **§ 1 Abs 1 EStG:** natürliche Person.
- § 1 Abs 2 EStG iVm § 26 BAO: unbeschränkte Steuerpflicht wenn Wohnsitz (Abs 1) oder gewöhnlicher Aufenthalt (Abs 2) im Inland, Wohnsitz in Polen, gew Aufenthalt nur 30% in Ö.
- **§ 1 Abs 3 EStG:** → beschränkte Steuerpflicht weil weder Wohnsitz noch gewöhnlicher Aufenthalt im Inland nach § 26 BAO.
- **Beschränkte Steuerpflicht** erstreckt sich nur auf die im **§ 98 EStG** aufgezählten Einkünfte.

Sachliche Steuerpflicht

- **§ 98 Abs 1 Z 4 EStG:** steuerpflichtig mit den in Österreich ausgeübten oder in Österreich verwerteten Einkünften aus nicht selbständiger Arbeit. Die in Österreich und im Ausland (CZE+SK) ausgeübte, nicht selbständige Arbeit wird **in Österreich** (von der LKW-Herbert-AG) **verwertet** (voller Punkt auch wenn nur auf Ausübung abgestellt wird).
- **§ 47 Abs 1 EStG:** Lohnsteuerabzug, weil der Arbeitgeber die slowakischen Fahrer in seiner inländischen Betriebsstätte (im Außendienst) beschäftigt.

Doppelbesteuerungsabkommen

DBA-SK

- **Art 1 iVm Art 4 Abs 1 DBA-Ö/SK** → in der SK **ansässig**, DBA ist anwendbar
- **Art 2:** Steuer ist vom Abkommen erfasst (Besteuerung von Arbeitslohn nach EStG ist als Steuer vom Einkommen erfasst).
- **Art 15 Abs 1 DBA-Ö/SK** → Besteuerungsrecht für Ansässigkeitsstaat (SK), es sei denn die Arbeit wird im anderen Vertragsstaat (Ö) ausgeübt → Tätigkeitsstaat erlangt ein aliquotes Besteuerungsrecht aber nur unter Vorbehalt der 183-Tage-Klausel.
- **Art 15 Abs 1 iVm Abs 2 DBA-Ö/SK:** Nach Abs 1 hat Österreich für 30% als Tätigkeitsstaat das Besteuerungsrecht. Hier hätte Österreich nach der 183-Tage Klausel in Art 15 Abs 2 lit a DBA-SK kein Besteuerungsrecht, weil 30 % von 365 < als 183 Tage. Da der **Arbeitgeber** in Ö ansässig ist wird dieses Besteuerungsrecht Ö durch Art 15 Abs 2 nicht entzogen (siehe **Art 15 Abs 2 lit b DBA-SK**). → 30% der Lohnbezüge dürfen in Österreich

besteuert werden. Die Erhebung der Lohnsteuer ist sohin mit dem DBA vereinbar.

- **Art 23A DBA-Ö-SK:** Befreiungsmethode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung
Der Ansässigkeitsstaat (SK) muss die Einkünfte (30% der Lohnbezüge), welche in Österreich besteuert werden, von der Besteuerung in Polen freistellen.

DBA-SK/CZE

- **Art 1 iVm Art 4 Abs 1 DBA-SK** → in der SK **ansässig**, DBA ist anwendbar.
- **Art 2:** Steuer ist vom Abkommen wohl erfasst.
- **Art 15 Abs1 iVm Abs2 DBA-SK/CZE** → Tätigkeitsstaat Tschechien erlangt infolge der 183 Tage Klausel **kein** Besteuerungsrecht, weil Ausnahme nach Abs 2 erfüllt. Nach dem DBA-SK/CZE steht dieses ausschließlich der SK zu.

DBA-Ö/CZE

- **Art 1 iVm Art 4 Abs 1 DBA-Ö/CZE** → Keine Ansässigkeit in Ö und CZE, somit **nicht anwendbar**.

Beispiel 2 (9,5 Punkte)

Die *Sunshine Holding GmbH* (Sitz und Ort der Geschäftsleitung in Wien, Österreich) verwaltet verschiedene in- und ausländische Beteiligungen. Im Jahr X3 hält sie Beteiligungen an folgenden Gesellschaften:

- *Snow GmbH*, Sitz und Ort der Geschäftsleitung in Kitzbühel (Österreich). Das Beteiligungsausmaß beträgt 40%. Die Beteiligung wurde im Jahr X2 angeschafft. Die *Snow GmbH* schüttet im Jahr X3 an ihre Gesellschafter eine Dividende in Gesamthöhe von EUR 100.000 aus.
- *Water Ltd.*, Sitz und Ort der Geschäftsleitung in George Town (Cayman Islands). Das Beteiligungsausmaß beträgt 100%. Die *Water Ltd.* erzielt ausschließlich Einnahmen aus Zinsen. Die Gesellschaft ist mit einer inländischen Kapitalgesellschaft vergleichbar und unterliegt einer der österreichischen Körperschaftsteuer vergleichbaren ausländischen Steuer von 0%. Die *Water Ltd.* übt bezogen auf Personal, Ausstattung, Vermögenswerte und Räumlichkeiten keine wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit aus. Die Beteiligung wurde im Jahr X1 angeschafft. Noch im selben Jahr schüttet die *Water Ltd.* eine Dividende in Höhe von EUR 50.000 aus. Es wurden im Zuge der Ausschüttung keine Quellensteuern auf den Cayman Islands einbehalten.

a) Beurteilen Sie die ertragsteuerlichen Konsequenzen der dargestellten Vorgänge auf Ebene der Sunshine Holding GmbH. (7 Punkte)

Am 15. Oktober X4 wird der Körperschaftsteuerbescheid der *Sunshine Holding GmbH* für das Jahr X3 zugestellt. Die *Sunshine Holding GmbH* möchte den Bescheid vor bekämpfen. Herr Bieno, Geschäftsführer der *Sunshine Holding GmbH*, ist als umsichtig und zuverlässig bekannt. Auch die Bescheidbeschwerde hat er fristgerecht vorbereitet. Kurz vor Ende der Beschwerdefrist am 14. November X4 wurde Herr Bieno allerdings in einen folgenschweren Unfall verwickelt und wird für mehrere Wochen in den künstlichen Tiefschlaf. Als er am 20. November X4 aus dem Tiefschlaf erwacht, stellt er mit Entsetzen fest, dass er die Bescheidbeschwerde nicht fristwährend einbringen konnte.

b) Gibt es für die Sunshine Holding GmbH noch eine Möglichkeit, den Bescheid zu bekämpfen? Wenn ja, nach welcher Rechtsgrundlage und unter welchen Voraussetzungen ist das möglich? (2,5 Punkte)

Lösungsskizze (9,5 Punkte):

a) 7 Punkte

Persönliche Steuerpflicht, § 1 Abs 1 iVm Abs 2 Z 1 KStG:

Unbeschränkte Steuerpflicht der *Sunshine Holding GmbH*, weil nach § 27 Abs 1 BAO Sitz / Ort der Geschäftsleitung in Ö

Sachliche Steuerpflicht

§ 7 Abs 1 iVm Abs 2 KStG: Einkommensermittlung bestimmt sich nach EStG und KStG.

§ 7 Abs 3 KStG iVm § 189 Abs 1 Z 1 UGB: Gewerblichkeitsfiktion (EaGB gem § 23 EStG)

Gewinnermittlung nach § 5 Abs 1 EStG → Maßgeblichkeitsprinzip

Zu beurteilende Vorgänge

1. *Snow GmbH*: Inländische Beteiligungserträge

Begünstigte Beteiligung iSd § 10 Abs 1 KStG liegt vor, weil:

- Gewinnanteile aufgrund Beteiligung an inländischer KapGes
 - Dividende iHv EUR 40.000 KSt befreit
-

2. *Water Ltd.*: Ausländische Beteiligungserträge

Internationale Schachtelbeteiligung iSd § 10 Abs 1 Z 7 iVm § 10 Abs 2 KStG liegt vor, weil:

- Mindestbeteiligungsausmaß erfüllt (100% > 10%)
 - Mindestbehaltedauer erfüllt (2 Jahre > 1 Jahr)
 - Ltd vergleichbar [mit inl § 7 Abs 3 KStG-Körperschaft] lt SV
-

Hinzurechnungsbesteuerung anwendbar?

- Erzielt ausschließlich Einnahmen aus Zinsen und somit schädliche Passiveinkünfte iSd § 10a Abs 2 Z 1 bzw Z 5 KStG
- Niedrigbesteuerung, da 0 % < 12,5%, § 10a Abs 3 KStG
- Keine Substanz iSd § 10a Abs 4 Z 3 KStG
- Hinzurechnung der Einkünfte von *Water Ltd.* bei *Sunshine Holding GmbH* nach Maßgabe von § 10a Abs 5 KStG

- Kein Methodenwechsel, weil die Einkünfte der *Water Ltd.* nach § 10a Abs 5 KStG bei der *Sunshine Holding GmbH* hinzugerechnet werden, § 10a Abs 7 Z 2 KStG
-

→ Dividende iHv EUR 50.000 KSt nach § 10 Abs 1 Z 7 iVm Abs 2 KStG befreit

b) 2,5 Punkte

§ 308 BAO: Wiedereinsetzung in den vorigen Stand ist möglich

§ 308 BAO: (1):

- Versäumung einer Frist ja
 - Rechtsnachteil ja
 - unvorhergesehenes Ereignis ja
-

§ 308 BAO: (3):

- binnen 3 Monaten ab Wegfall des Hindernisses (Hindernis am 20. November entfallen, daher ab 20. November 3 Monate)

Beispiel 3 (9 Punkte)

Frau *Elona Maske* ist als Alleingesellschafterin-Geschäftsführerin von ihrem Unternehmen *RaumY AG* im wunderschönen Freistadt (Österreich) tätig. Das Unternehmen ist auf Raumfahrttechnik spezialisiert und bietet für staatliche Weltraumorganisation als auch für Privatpersonen Weltraumflüge an. Damit Frau *Elona Maske* ihre Kunden besuchen kann, kauft die *RaumY AG* bei einem österreichischen Autobauer *Edison AG* das Model Ö (E-Auto mit 0 Gramm CO₂-Emission) um EUR 60.000 inklusive Umsatzsteuer (USt iHv EUR 10.000,00). Das E-Auto benutzt Frau *Elona Maske* ausschließlich für ihre Kundenbesuche in Österreich und im Ausland.

Welche umsatzsteuerlichen Folgen ergeben sich für die RaumY AG durch den Kauf des E-Autos Model Ö? Die umsatzsteuerlichen Folgen bei der Edison AG sind NICHT zu prüfen. (9 Punkte)

MUSTERLÖSUNG

Vorsteuerabzug gem § 12 Abs 1 Z 1 UStG:

- ✓ Leistungsempfänger = Unternehmer? Der Vorsteuerabzug steht nur Unternehmern zu: Ist *RaumY* AG Unternehmer gem § 2 Abs 1 UStG:
 - Gewerbliche oder berufliche Tätigkeit nach § 2 Abs 1 UStG:
 - Nachhaltigkeit: JA
 - Einnahmenerzielungsabsicht: JA (Gewinnerzielungsabsicht nicht notwendig)
 - Selbstständigkeit: JA (keine Anwendung des § 2 Abs 2 Z 1 UStG: *RaumY* AG)

- ✓ Leistungserbringer = Unternehmer? Ist *Edison* AG Unternehmer gem § 2 Abs 1 UStG:
 - Gewerbliche oder berufliche Tätigkeit nach § 2 Abs 1 UStG:
 - Nachhaltigkeit: JA
 - Einnahmenerzielungsabsicht: JA (Gewinnerzielungsabsicht nicht notwendig)
 - Selbstständigkeit § 2 Abs 2 Z 1 UStG: JA

- ✓ Rechnung? Ja, B2B verpflichtend auszustellen und entspricht laut Angabe den Anforderungen des § 11 UStG
- ✓ Lieferung? Ja, es wird die Verfügungsmacht über das Model Ö verschafft -> Lieferung iSd § 3 Abs 1 UStG (Verschaffung der Verfügungsmacht über einen Gegenstand)
- ✓ Im Inland? Ja, Leistungsort wohl nach § 3 Abs 7 UStG („*ruhende Lieferung*“), wo sich der Gegenstand zur Zeit der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet, daher Österreich
[auch für § 3 Abs 8 UStG („*bewegte Lieferung*“) werden Punkte gegeben → beide Lösungen führen zu Lieferung im Inland]
- „Für das Unternehmen ausgeführt“:
 - Lieferung gilt als für das Unternehmen ausgeführt, wenn sie für Zwecke des Unternehmens erfolgt und wenn sie zu mindestens 10 % unternehmerischen Zwecken dient → *RaumY* AG benutzt den PKW ausschließlich für Kundenbesuche
 - § 12 Abs 2 Z 2 lit b UStG: Lieferung, die iZm Anschaffung eines PKW steht, gilt grundsätzlich nicht als für das Unternehmen ausgeführt.
 - ABER: § 12 Abs 2 Z 2a UStG: Lieferung, die iZm Anschaffung eines PKW mit einem CO₂-Emissionswert von 0 Gramm pro Kilometer steht, berechtigt nach den allgemeinen Vorschriften des § 12 UStG zum Vorsteuerabzug.

[„Z 2 lit a bleibt unberührt“ – sind Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Aufwendungen iSd § 20 Abs 1 Z 2 lit b EStG iVm § 1 PKW-AngemessenheitsVO (BGBl II 2004/446)? JA, AK (inkl USt) sind über „Luxustangente“, jedoch E-Auto hier EUR 80.000,00 .

[Kein Ausschluss vom Vorsteuerabzug gem § 12 Abs 3 UStG]

RaumY AG kann den Vorsteuerabzug in voller Höhe (= EUR 10.000,00) geltend machen, weil Entgelte nicht überwiegend nicht-abzugsfähig iSd § 20 Abs 1 Z 2 lit b EStG sind.

- ABER: in Höhe des unangemessenen Teils (20.000) kommt es zu einer Eigenverbrauchsbesteuerung gem § 1 Abs 1 Z 2 UStG
- BMGL: § 4 (8) lit c UStG → BMGL bemisst sich nach dem nichtabzugsfähigen Teil exkl USt (§ 4 Abs 10 UStG): $20.000/1,2 = \text{EUR } 16.666,66$

Seminarspezifische Beispiele (24 Punkte)

Seminar Staringer/Bendlinger

Seminarspezifisches Beispiel 1 (12 Punkte)

Sondervermögen-Verwaltungsgesellschaften im Investmentfondsgeschäft sourceten Leistungen an die Unternehmer O und L GmbH aus. O übernahm Leistungen zur Ermittlung der für die Einkünftebesteuerung der Anteilsinhaber maßgeblichen Werte, zB die Steuerrechnungen. Die Verwaltungsgesellschaften übernahmen schließlich die von O ermittelten Werte und übermittelten sie an die Meldestelle. L GmbH stellte einer Verwaltungsgesellschaft gegen Zahlung einer Lizenzgebühr ein Nutzungsrecht an einer Software zur Erstellung wesentlicher Berechnungen für das Risikomanagement und die Performancemessung zur Verfügung. Diese Software war speziell auf das Investmentfondsgeschäft zugeschnitten und konnte nur auf der technischen Infrastruktur der Verwaltungsgesellschaft ausgeführt werden. Fraglich ist, ob die Leistungen der O und L GmbH unter die Steuerbefreiung für die Verwaltung von Sondervermögen gem Art 135 Abs 1 lit g MwStSystRL fallen.

- a) Welche Argumente sprechen für die Anwendbarkeit der Steuerbefreiung iSd Art 135 Abs 1 lit g MwStSyst-RL? (6 Punkte)**
- b) Welche Argumente sprechen gegen die Anwendbarkeit der Steuerbefreiung iSd Art 135 Abs 1 lit g MwStSyst-RL? (6 Punkte)**

Seminarspezifisches Beispiel 2 (3 Punkte)

Grundsätzlich ist eine Leistung erst steuerbar (§ 1 Abs 1 Z 1 UStG), wenn sie gegen Entgelt erbracht wird. Ausnahmsweise gibt es jedoch auch unentgeltliche Leistungen die entgeltlichen gleichgestellt werden bzw. umsatzsteuerlich erfasst werden, obwohl gar keine Leistung vorliegt. **Welche Tatbestände kennen Sie? (3 Punkte)**

Seminarspezifisches Beispiel 3 (9 Punkte)

§ 20 EStG sieht einen Katalog an nicht abzugsfähigen Aufwendungen vor.

- a) Für welche Einkunftsarten ist dieser Katalog anwendbar? Nur für betriebliche oder auch für außerbetriebliche Einkünfte? Ist für die Ermittlung der Körperschaftsteuer § 20 EStG auch anwendbar, oder gibt es dafür eine eigene Norm? (3 Punkte)**
- b) Geldstrafen sind gem § 20 Abs 1 Z 5 EStG generell nicht abzugsfähig. Was könnte der Grund für diese Regelung sein? Sind Regresszahlungen eines Arbeitnehmers an den Arbeitgeber für eine gegen den Arbeitgeber verhängte Geldstrafe als Werbungskosten abzugsfähig? Wie hat der VWGH diesen Fall entschieden und warum? (3 Punkte)**
- c) Können Aufwendungen abgezogen werden, die im Zusammenhang mit KEST-pflichtigen Einkünften aus Kapitalvermögen stehen? Ändert sich die Antwort, wenn der Steuerpflichtige Gebrauch von der Regelbesteuerungsoption macht? (3 Punkte)**

Lösungsskizze

Beispiel 1: Umsatzsteuerrecht – Case Study

a) Pro Steuerbefreiung:

- Einheitliche Leistung ⇒ Einzelleistungen sind für den Kunden so eng miteinander verbunden, dass sie objektiv eine einzige untrennbare wirtschaftliche Leistung darstellen
- Auch ausgelagerte Dienstleistungen ⇒ wenn sie in einer engen Verbindung mit der Verwaltung von Sondervermögen stehen und ausschließlich für die Zwecke dieser bezogen werden
- Dienstleistungen erfasst, die die Besteuerung nach dem nationalen Recht sicherstellen ⇒ wenn sie eine enge Verbindung mit der Tätigkeit der Verwaltung von Sondervermögen haben

b) Contra Steuerbefreiung:

- Sehr enge Auslegung von Steuerbefreiungen, da diese eine Ausnahme vom Grundsatz der Besteuerung von Dienstleistungen darstellen
- Eigenständigkeit kann nur dann vorliegen, wenn eine Dienstleistung vollständig ausgelagert wird ⇒ andernfalls bloße Hilfsleistung
- rein materielle oder technische Dienstleistungen ≠ spezifisch und wesentlich ⇒ somit nicht steuerbefreit

[

Beispiel Eigenverbrauchsarten:

- Entnahmeeigenverbrauch nach § 3 Abs 2 UStG
- Nutzungseigenverbrauch nach § 3a Abs 1a Z 1 UStG
- Leistungseigenverbrauch nach § 3a Abs 1a Z 2 UStG
- Aufwandseigenverbrauch nach § 1 Abs 1 Z 2 UStG (1 ZP)

Eigenverbrauch – Arten



Entnahme-eigenverbrauch nach § 3 Abs 2	Nutzungs-eigenverbrauch nach § 3a Abs 1a Z 1	Leistungs-eigenverbrauch nach § 3a Abs 1a Z 2	Aufwands-eigenverbrauch nach § 1 Abs 1 Z 2
Entnahme eines Gegenstands:	Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstands:	Unentgeltliche Erbringung von sonstigen Leistungen:	Ausgaben, die nach § 20 Abs 1 Z 1-5 EStG oder § 12 Abs 1 Z 1-5 KStG nicht abzugsfähig sind
<ul style="list-style-type: none"> • für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen • für den Bedarf des Personals (Ausnahmen: Aufmerksamkeiten, überwiegendes betriebliches Interesse des Arbeitgebers) • für jede andere unentgeltliche Zuwendung (Ausnahme: Geschenke von geringem Wert ≤ 40 EUR, Warenmuster) 	<ul style="list-style-type: none"> • für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen • für den Bedarf des Personals (Ausnahmen: Aufmerksamkeiten, überwiegendes betriebliches Interesse des Arbeitgebers) 	<ul style="list-style-type: none"> • für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen • für den Bedarf des Personals (Ausnahmen: Aufmerksamkeiten, überwiegendes betriebliches Interesse des Arbeitgebers) 	Achtung: vorrangig Vorsteuerauschluss nach § 12 Abs 2 zu prüfen
Voraussetzung: voller oder teilweiser Vorsteuerabzug	Voraussetzung: voller oder teilweiser Vorsteuerabzug	Vorsteuerabzug keins Voraussetzung	Voraussetzung: voller oder teilweiser Vorsteuerabzug
Bmgl: Wiederbeschaffungspreis	Bmgl: Kosten	Bmgl: Kosten	Bmgl: nicht abzugsfähige Aufwendungen

Seminarspezifisches Beispiel 3

Frage a (3 Punkte)

§ 20 EStG ist für alle Einkunftsarten anwendbar. Aufwendungen gem § 20 EStG können daher weder für betriebliche Einkünfte als Ausgaben noch für außerbetrieblichen Einkünfte als Werbungskosten abgezogen werden

§ 20 EStG ist grundsätzlich nicht auf Körperschaften anwendbar. Allerdings sieht § 12 KStG einen ähnlichen Katalog für Körperschaften vor, der zum Teil auf § 20 EStG verweist

Frage b (3 Punkte)

Eine Abzugsfähigkeit von Geldstrafen würde den **Pönalcharakter der Strafe** unterlaufen, da die tatsächliche Belastung der Strafe sinken würde. Würde zum Beispiel eine natürliche Person mit einem Grenzsteuersatz von 40 % eine Strafmandat iHv EUR 100,- als Werbungskosten abziehen dürfen, läge die tatsächliche Belastung durch die Strafe bloß bei EUR 60,-

Der VwGH hat in der Entscheidung Ra 2019/13/0062 entschieden, dass die Regresszahlungen eines Arbeitnehmers an den Arbeitgeber für eine durch sein Verhalten ausgelöste Kartellstrafe gegen den Arbeitgeber sehr wohl als Werbungskosten abzugsfähig sind. Grund dafür ist, dass der Regress nicht vom Wortlaut des § 20 Abs 1 Z 5 lit b EStG erfasst ist und daher getrennt von der Strafe zu betrachten ist. Das Verhalten des Arbeitnehmers fällt unter die berufliche Sphäre, es ist daher ein erwerbsbezogener Veranlassungszusammenhang gegeben. Überdies kommt es zu keiner Belastung der Allgemeinheit, da die Regresszahlung an den Arbeitgeber bei diesem steuerpflichtig ist (Rz 13 der Entscheidung)

Frage c (3 Punkte)

Gem § 20 Abs 2 Z 2 EStG können Aufwendungen nicht abgezogen werden, die im unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit Einkünften iSd § 27 Abs 2 bis 4 EStG stehen, auf die ein besonderer Steuersatz gem § 27a Abs 1 EStG anwendbar ist. Dies gilt auch, dann wenn von der Regelbesteuerungsoption Gebrauch gemacht wird, weil der besondere Steuersatz nur anwendBAR sein muss. Anderes gilt für Einkünfte gem § 27 Abs 4a (Kryptowährungen). Hier können Aufwendungen bei Anwendung der Regelbesteuerungsoption sehr wohl abgezogen werden.

Nichtabzugsfähige Aufwendungen I

§ 20 Abs 1

3. Repräsentationsaufwendungen (Ausnahme: betriebliche/berufliche Veranlassung überwiegt → 50 % Abzugsfähigkeit)

5. a) strafbare Zuwendungen
- b) Geldstrafen → [CASE STUDY 5](#)
7. Gehälter über EUR 500.000,-

Nichtabzugsfähige Aufwendungen II

§ 20 Abs 2

2. Einkünfte gem § 27 Abs 2 – 4, auf die ein besonderer Steuersatz **anwendbar ist** (KESt-pflichtige Einkünfte)

3.
 - a) Einkünfte gem § 27 Abs 4a auf die ein besonderer Steuersatz **angewendet wird** (KESt-pflichtige Einkünfte aus Kryptowährungen)
 - b) Einkünfte auf die der besondere Steuersatz gem § 30a Abs 1 **angewendet wird** (ImmoEST-pflichtige Einkünfte)

KESt-pflichtige Einkünfte

- Anwendbar auf bestimmte **Einkünfte aus Kapitalvermögen**
- Steuersatz 27,5 % (Sparzinsen 25%) statt Tarif gem § 33 EStG
- Verwaltungsvereinfachung und Vermeidung einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung (KSt + ESt) für Dividenden (→ Begünstigung der Fremdfinanzierung)
- **Regelbesteuerungsoption** gem § 27a Abs 5
- Gilt auch für **betriebliche Einkünfte** gem § 27a Abs 6
- Kapitalertragssteuerpflicht gem §§ 93 ff
- Spezielle Verlustverwertungsvorschriften gem § 27 Abs 8

Seminarspezifische Beispiele (24 Punkte)

Seminar Blum/Klokar

Seminarspezifisches Beispiel 1 (12 Punkte)

Das System der österreichischen Gruppenbesteuerung (§ 9 KStG) ist hierarchisch geprägt: An der Spitze der Gruppe steht der Gruppenträger. Mit dem Gruppenträger (mittelbar) finanziell verbundene Körperschaften können als Gruppenmitglieder teilnehmen. Neben unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften können auch beschränkt steuerpflichtige Gesellschaften die Funktion des Gruppenträgers übernehmen, allerdings (ua) nur dann, wenn die beschränkt steuerpflichtige Gesellschaft über eine im Firmenbuch eingetragene Zweigniederlassung verfügt. Strittig ist, ob eine in Deutschland ansässige Gesellschaft als Gruppenträger fungieren kann, obwohl sie nicht mit einer Zweigniederlassung im Firmenbuch eingetragen war.

- a) Welche Argumente sprechen für die unionsrechtliche Vereinbarkeit (Niederlassungsfreiheit gem Art 49 ff AEUV) der Einschränkung, wonach beschränkt steuerpflichtige Gesellschaften nur dann Gruppenträger sein können, wenn sie über eine im Firmenbuch eingetragene Zweigniederlassung verfügen? (6 Punkte)**
- b) Welche Argumente sprechen gegen die unionsrechtliche Vereinbarkeit (Niederlassungsfreiheit gem Art 49 ff AEUV) der Einschränkung, wonach beschränkt steuerpflichtige Gesellschaften nur dann Gruppenträger sein können, wenn sie über eine im Firmenbuch eingetragene Zweigniederlassung verfügen? (6 Punkte)**

Seminarspezifisches Beispiel 2 (6 Punkte)

Der Begriff „Umgründung“ bezeichnet Vorgänge, bei denen sich der Rechtsträger eines Unternehmens ändert, sein Vermögen jedoch grundsätzlich unverändert fortbesteht. Das UmgrStG möchte aus Umgründungsmaßnahmen stammende nachteilige Steuerfolgen vermeiden und sieht dafür sechs Arten begünstigter Neustrukturierungen vor. **Von welchen Grundsätzen wird das Umgründungssteuerrecht getragen? Nennen und erläutern Sie drei dieser Grundsätze. (6 Punkte)**

Seminarspezifisches Beispiel 3 (6 Punkte)

Die BAO regelt das gesamte Abgabenverfahren, so auch dessen Ablauf.

- a) Nennen und beschreiben Sie die verschiedenen Phasen des Abgabenverfahrens. (3 Punkte)**
- b) Was ist das Ziel des Ermittlungsverfahrens und wann ist dessen Beginn? (3 Punkte)**

Lösungsskizze

Seminarspezifisches Beispiel 1: Ertragsteuerrecht – Case Study

a) PRO unionsrechtliche Vereinbarkeit der Einschränkung

- **Sicherung des Besteuerungsrechts** stellt das gewichtigste Argument dar.
- Dies ist vom **EuGH** auch grundsätzlich als **Rechtfertigungsgrund** für einen Eingriff in die NL-Freiheit anerkannt.
- Die Problematik ergibt sich aus DBA-rechtlichen Hintergrund, dass dem **Quellenstaat** (Sitz der Tochtergesellschaften) **nur ein Besteuerungsrecht** zukommt, **wenn eine inländische Betriebsstätte** vorliegt.
- EuGH erkannte diesen Rechtfertigungsgrund in der *Rs SCA Group Holding* nicht an, da er die **Besteuerungshoheit nicht gefährdet** sah – niederländisches Recht ist jedoch nicht österreichisches Recht: keine Konsolidierung, sondern stufenweise Zurechnung.
- Horizontale Gruppenbesteuerung jedenfalls die falsche Lösung, da **methodisch falsche** Lösung.

b) CONTRA unionsrechtliche Vereinbarkeit der Einschränkung

- **Kriterium des § 9 Abs 3 KStG** (im Firmenbuch eingetragene inländische Zweigniederlassung) = **Einschränkung** hinsichtlich der Aufnahme und Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit
- Kriterium der Zweigniederlassung = **unverhältnismäßige und unzumutbare Erschwernis** (hoher administrativer & finanzieller Aufwand)
- **Steuerliche Begünstigungen** des § 9 KStG bleiben **gebietsansässigen Tochtergesellschaften**, verbunden durch eine gebietsfremde Muttergesellschaft ohne eine inländische Zweigniederlassung, vorenthalten
 - ✓ **Unterbinden eines Ergebnisausgleichs** = Liquiditätsnachteil
 - ✓ **Ungleichbehandlung** im Vergleich zum reinen Inlandsfall
- **keine Rechtfertigung** dieser durch die unionsrechtliche Niederlassungsfreiheit (Art 49 AEUV) untersagte Beschränkung
 - ✓ Ungleichbehandlung weder durch **objektiv unterschiedliche Sachverhalte** gerechtfertigt
 - ✓ noch liegen mögliche **rechtfertigende Gründe des Allgemeininteresses** vor
- **Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit** ergibt sich weiters auch aus **2 EuGH-Urteilen** mit ähnlichem Sachverhalt [*Punkte auch bei genereller Nennung der EuGH-Rsp*]:
 - ✓ EuGH-Urteil vom 14.05.2020, zur Rechtssache *B ua*, C-749/18 (Luxemburg)
 - ✓ EuGH-Urteil vom 12.06.2014, zur Rechtssache *X AG*, C-40/13 (Niederlande)
 - ✓ **Vergleichbarkeit** des niederländischen & luxemburgischen Systems mit dem österreichischen Gruppenbesteuerungssystem

Grundsätze des Umgründungssteuerrechts (2)

- **Steuerneutralität von Umgründungen und Buchwertfortführung**
 - Nach **allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätzen** müssten Umgründungen zur **Versteuerung der stiller Reserven wegen Veräußerung (Tausch) oder Liquidation** führen.
 - **UmgrStG → Steuerneutralität von sechs Arten von Neustrukturierungen**
 - Umgründungen iSd UmgrStG lösen grundsätzlich keine Besteuerung der stillen Reserven aus, wenn deren Steuerhängigkeit weiterhin gesichert ist.
 - Im Allgemeinen unterbleibt daher der Gewinnausweis beim übertragenden Unternehmen, wobei der Übernehmer die Buchwerte des Übertragenden fortzuführen hat.
 - Umgründungsgewinne bzw -verluste bleiben steuerneutral (Unterschiedsbeträge zwischen übernommem Vermögen und begebenem Kapital bzw übernommenem Vermögen und ausgebuchter Beteiligung)
 - Steuerwirksam sind aber „Confusio“-Gewinne und -Verluste (zB Vereinigung von abgeschriebener Forderung mit Verbindlichkeit)



Grundsätze des Umgründungssteuerrechts (3)

- **Ertragsteuerliche Rückwirkungsfiktion**
 - Umgründungen iSd UmgrStG wirken ertragsteuerlich auf einen **in der Vergangenheit liegenden Stichtag** zurück.
 - Dieser Stichtag darf jedoch **maximal neun Monate** vor der Anmeldung der Umgründung zum Firmenbuch bzw Anmeldung beim Finanzamt liegen.
 - Als Stichtag wird praktischerweise ein Regelbilanzstichtag ausgewählt, da bei den gesellschaftsrechtlich geprägten Umgründungstypen (Verschmelzung, Spaltung, Umwandlung) eine unternehmensrechtliche Schlussbilanz vorliegen muss.
 - Die **Rückwirkung** ergibt sich **entweder direkt aus dem UmgrStG** (zB § 13 Abs 1 UmgrStG für die Einbringung) **oder indirekt aus dem Gesellschaftsrecht** (zB § 220 Abs 3 letzter Satz AktG iVm §§ 3 Abs 1 Z 3, § 2 Abs 3 UmgrStG für die Verschmelzung)



Grundsätze des Umgründungssteuerrechts (4)

WIRTSCHAFTS
UNIVERSITÄT
WIEN VIENNA
UNIVERSITY OF
ECONOMICS
AND BUSINESS

- **Objektbezogener Verlustvortragsübergang**
 - Verlustvorträge folgen verlustverursachendem Vermögen bei Übergang auf anderen Rechtsträger, soweit dieses vorhanden und vergleichbar ist
 - Nicht denkbar bei Zusammenschluss + Realteilung
 - Ausnahmen:
 - Keine Buchwertfortführung
 - Doppelverlustverwertung bei Beteiligungsabschreibungen
 - Einkauf in Verlustgesellschaften
- **Internationale Ausrichtung**
 - UmgrStG auch bei Auslandsbezug anwendbar
 - zB Auslandsverschmelzung, grenzüberschreitende Einbringung, Auslandsumwandlungen, Einbringungen durch Steuerausländer, Einbringungen in ausländische Körperschaften etc
 - Besteuerung bei Einschränkung des österreichischen Besteuerungsrechts („Wegzugsbesteuerung“) → Möglichkeit zur Ratenzahlung der Steuerschuld im Verhältnis zu EU/EWR-Staaten
 - „step up“ bei Zuzug



Grundsätze des Umgründungssteuerrechts (5)

WIRTSCHAFTS
UNIVERSITÄT
WIEN VIENNA
UNIVERSITY OF
ECONOMICS
AND BUSINESS

- **Maßgeblichkeit des Unternehmens-/Gesellschaftsrechts**
 - FB-Eintragung als Anwendungsvoraussetzung für das UmgrStG bei Verschmelzung, Umwandlung und Spaltung
 - Bei Einbringung, Zusammenschluss und Realteilung gilt Entsprechendes bei FB-Zuständigkeit
 - Gilt nicht für Bewertung!
- **Erfordernis der wirtschaftlichen Begründung → Ausnahme vom UmgrStG bei**
 - Missbrauch iSd § 22 BAO
 - Wenn Umgründungsmaßnahmen als (einen) hauptsächlichen Beweggrund die Steuerhinterziehung oder Steuerumgehung nach Art 15 FusionsRL haben
 - Verletzung einer (anderen) Anwendungsvoraussetzung



Seminarspezifisches Beispiel 3: Verfahrensrecht – Ablauf des Abgabenverfahrens (3 Punkte Ablauf allgemein, 3 Punkte Ermittlungsverfahren)

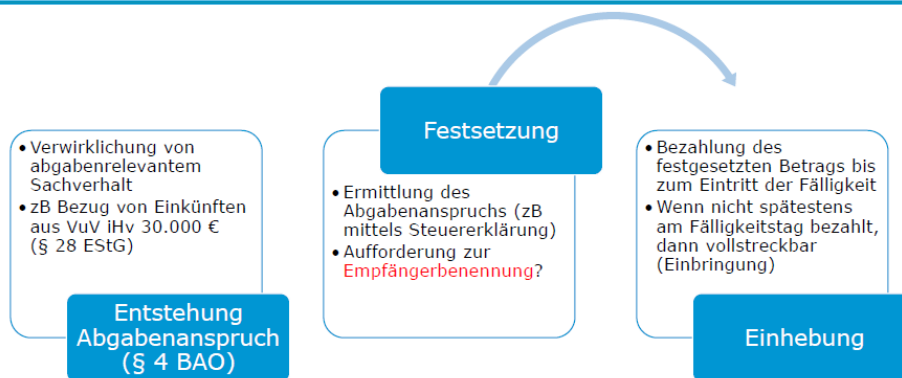
Ablauf des Abgabenverfahrens



1. Entstehung des Abgabenanspruchs
2. "Erhebung" des Abgabenanspruchs
 - a) Ermittlung des Abgabenanspruchs
 - b) Festsetzung des Abgabenanspruchs
 - c) Einhebung des Abgabenanspruchs
3. Rechtsschutz gegen unrichtige Erhebung des Abgabenanspruchs



Ablauf des Abgabenverfahrens



Ermittlungsverfahren und Empfängerbenennung



- **Ziel** des Ermittlungsverfahrens: **Erforschung** der „*materiellen Wahrheit*“ (= der Sachverhalt, der tatsächlich verwirklicht wurde)
- **Beginn** des Ermittlungsverfahrens: Bei **Prüfung** der eingereichten **Abgabenerklärung**
 - Keine Erklärung eingereicht? Stpfl wird aufgefordert, dies zu tun
 - Unvollständige Angaben oder Bedenken gegen Richtigkeit der Erklärung? „*Ergänzungsauftrag*“ oder „*Bedenkenvorbehalt*“ (§ 161 Abs 1 und 2 BAO)
 - **Praxis:** Die meisten Steuererklärungen werden (nur) auf automationsunterstütztem Weg geprüft, eine detaillierte Prüfung erfolgt erst im Rahmen einer allfälligen Außenprüfung
- Zweifel iZm abgesetzten Schulden oder Aufwendungen? Aufforderung zur **Empfängerbenennung** (§ 162 BAO)
 - Ermessensbestimmung
 - Keine Aufforderung zur Benennung eines Empfängers, wenn dies offenbar unerfüllbar ist und dies vom Stpfl nicht zu verantworten ist
 - **Keine oder unrichtige Empfängerbenennung?** Absetzung **zwingend nicht anzuerkennen**
 - Selbst dann, wenn sachliche Berechtigung zur Absetzung dem Grund und der Höhe nach berechtigt ist
 - **Außerdem** gem § 22 Abs 3 KStG: **Zuschlag iHv 25 %**, wenn Empfänger nicht bezeichnet wurde
 - **Zweck** des § 162 BAO: Besteuerung der abgesetzten Beträge **beim Empfänger** soll **sichergestellt** werden



Seminarspezifische Beispiele (24 Punkte)
Seminar Schuch/Mittendorfer

Seminarspezifisches Beispiel 1 (12 Punkte)

Frau S ist für DBA Zwecke in Österreich ansässig und befindet sich seit mehreren Jahren in Pension. Aus ihrer früheren Berufstätigkeit in der Schweiz bezieht sie AHV-Pensionsbezüge. Der ehemalige Arbeitgeber von Frau S ist ein Schweizer Kanton und damit eine Körperschaft öffentlichen Rechts. Vor ihrer Anstellung beim Schweizer Kanton war Frau S auch mehrere Jahre für eine Schweizer GmbH tätig. Die Auszahlung der AHV-Pensionsbezüge erfolgt nicht durch den Kanton selbst, sondern durch eine Stiftung, bei der es sich ebenfalls um eine Körperschaft öffentlichen Rechts handelt. Bis vor wenigen Jahren waren sowohl Österreich als auch die Schweiz der Meinung, dass AHV-Pensionsbezüge unter Art 19 DBA-CH fallen. Zu einer EAS-Auskunft, in der dies festgehalten wurde, erging kürzlich jedoch ein Disclaimer, wonach sich die Verwaltungsbehörden beider Staaten auf eine Anwendung von Art 21 DBA-CH geeinigt hätten. Bitte gehen Sie davon aus, dass das DBA-CH dem OECD-MA entspricht und dass als Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung die Befreiungsmethode vorgesehen ist.

- c) Welche Argumente sprechen für die Besteuerung der AHV-Pensionsbezüge in Österreich? (6 Punkte)**
- d) Welche Argumente sprechen gegen die Besteuerung der AHV-Pensionsbezüge in Österreich? (6 Punkte)**

Seminarspezifisches Beispiel 2 - Theoriefragen (12 Punkte)

- a) Nennen Sie vier mögliche ertrag-, umsatz- oder grunderwerbsteuerliche Rechtsfolgen einer unter das UmgrStG fallenden Umwandlung! (4 Punkte)**
- b) Wie ist eine Sacheinlage durch eine natürliche Person in eine österreichische GmbH ertragsteuerlich zu erfassen, wenn sie nicht unter das UmgrStG fällt? Zitieren Sie auch die maßgebende(n) gesetzliche(n) Bestimmung(en). (2 Punkte)**
- c) Eine der zentralsten abgabenrechtlichen Haftungen ist die Vertreterhaftung gem § 9 BAO. Welche Voraussetzungen müssen für eine Haftungsinanspruchnahme iSd § 9 BAO vorliegen? (3 Punkte)**
- d) Die Bundesabgabenordnung (BAO) regelt das gesamte Abgabenverfahren, u.a. wie der Verkehr zwischen den Abgabenbehörden, Parteien und sonstigen Personen abzulaufen hat. Die BAO schreibt dabei mehrere Grundsätze vor, die im Abgabenverfahren zu beachten sind. Nennen Sie drei Grundsätze des Abgabenverfahrens und deren gesetzliche Grundlage! (3 Punkte)**

Lösungsskizze

a) Case Study

c) **PRO Besteuerung in Österreich**

- **Übereinkunft beider Staaten:** Ö und CH haben sich im Rahmen einer Verständigungsvereinbarung darauf geeinigt, dass Art 21 DBA-CH auf AHV-Pensionsbezüge anwendbar sein soll.
- **Art 21 ist Auffangtatbestand zu Art 19:** Geht man von der Meinung aus, dass Art 19 DBA-CH nur anwendbar sein kann, wenn der ehemalige Arbeitgeber und die auszahlende Stelle dieselbe juristische Person öffentlichen Rechts sind, ist Art 19 nicht anwendbar. Art 21 wäre daher als Rückfallsklausel anwendbar.
- **Einkünfte aus privaten und öffentlichen Dienstverhältnissen:** Da die AHV-Pensionsbezüge von Frau S sowohl auf einem privaten als auch aus einem öffentlichen Dienstverhältnis stammen, ist eine Subsumtion unter Art 19 nicht möglich, wodurch Art 21 zur Anwendung kommt.
- **Doppelte Nichtbesteuerung:** DBA sollen nicht nur eine Doppelbesteuerung, sondern auch eine Doppelnichtbesteuerung verhindern. Bei der Anwendung von Art 19 würde es zu einer doppelten Nichtbesteuerung kommen, was dem Abkommenszweck zuwiderläuft, weshalb Art 21 zur Anwendung kommen sollte.

d) CONTRA Besteuerung in Österreich

- **Finanzierung durch Staat:** Die AHV-Rente wird zwar nicht vom Staat selbst bezahlt, jedoch durch diesen finanziert, weshalb eine Subsumtion unter Art 19 DBA-CH möglich ist.
- **Keine Rechtsverbindlichkeit des Disclaimers:** Disclaimer die zu früheren EAS-Auskünften ergehen entfalten ebenso wenig wie die EAS selbst rechtsverbindliche Wirkung. Eine Verständigungsvereinbarung wurde dazu auch noch nicht geschlossen und selbst wenn, würde eine solche ebenfalls keine rechtsverbindliche Wirkung erzeugen.
- **Disclaimer widerspricht dem Wortlaut des DBA-CH:** Nach dem DBA-CH sind Pensionsbezüge für eine frühere Tätigkeit für einen Vertragsstaat oder seine Gebietskörperschaften unter Art 19 zu subsumieren. Der Disclaimer, wonach Art 21 anwendbar sein soll, widerspricht diesem Wortlaut.
- **Keine gemeinsame Übung iSd Art 31 Abs 3 lit VVK:** Weder in der Verwaltungsübereinkunft noch in der geänderten Meinung des BMF kann eine gemeinsame Übung iSd VVK erkannt werden, weil es dafür einer über einen langen Zeitraum anhaltenden Übung bedarf, von der in keinem Fall abgewichen wurde und die nie gerichtlich bestritten worden ist.
- **Keine Rückfallsklausel:** Im DBA-CH findet sich keine Rückfallsklausel. Übt der nach dem DBA berechnete Staat sein Besteuerungsrecht nicht aus, bedeutet das nicht, dass der andere Staat besteuern darf. Es steht dem Staat frei, ob er ein ihm durch das DBA zugewiesenes Besteuerungsrecht ausüben will oder nicht.
- **Keine Switch-Over-Klausel:** Im DBA-CH findet sich keine Switch-Over-Klausel wonach von der Befreiungsmethode auf die Anrechnungsmethode gewechselt wird, um eine Doppelnichtbesteuerung zu verhindern.

Pro

- Übereinkunft der beiden Staaten über Subsumtion der AHV-Renten unter Art 21 DBA CH
- Art 21 DBA CH ist bei enger Auslegung des Art 19 DBA CH als Auffangtatbestand anzuwenden
 - auszahlende Stelle ist nicht der Staat selbst
- Beschwerdeführerin hat Einkünfte aus privaten und öffentlichen Dienstverhältnissen, daher keine Subsumtion unter Art 19 DBA CH
- Vermeidung der doppelten Nichtbesteuerung



Contra

- AHV-Renten werden nicht vom Staat direkt ausgezahlt aber von diesem finanziert und sind daher unter Art 19 DBA CH zu subsumieren
- keine Verständigungsvereinbarung, Disclaimer hat auch keine rechtsverbindliche Wirkung
- Disclaimer widerspricht dem Wortlaut des DBA CH
- keine gemeinsame Übung iSd Art 31 Abs 3 lit b der Wiener Vertragsrechtskonvention
- keine Rückfallklausel
- keine switch-over-Klausel



Theoriefragen:

Nennen Sie vier mögliche ertrag-, umsatz- oder grunderwerbsteuerliche Rechtsfolgen einer unter das UmgrStG fallenden Umwandlung! (4 Punkte)

- 1.) Steuerneutralität/Buchwertfortführung im Ertragsteuerrecht (+ ausnahmsweise Auflösung stiller Reserven)
- 2.) Rückwirkungsfiktion im Ertragsteuerrecht
- 3.) Objektbezogener Verlustvortragsübergang im Ertragsteuerrecht
- 4.) Umsatzsteuerneutralität (+ Eintritt in die Rechtsstellung der übertragenden Körperschaft)
- 5.) Übergang der Eigenschaft als lohnsteuerpflichtiger AG
- 6.) Begünstigter GrESt-Satz bei Übertragung von Grundstücken
- 7.) Übergang von MiKöSt-Guthaben auf natürliche Person als Rechtsnachfolger
- 8.) *(Ertragsrealisierungen nach § 9 Abs 5, 6 + 9 UmgrStG)*

Grundsätze des Umgründungssteuerrechts (1)

- **Steuerneutralität von Umgründungen und Buchwertfortführung**
 - Nach **allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätzen** müssten Umgründungen zur **Versteuerung der stiller Reserven wegen Veräußerung (Tausch) oder Liquidation** führen.
 - **UmgrStG → Steuerneutralität von sechs Arten von Neustrukturierungen**
 - Umgründungen iSd UmgrStG lösen grundsätzlich keine Besteuerung der stillen Reserven aus, wenn deren Steuerhängigkeit weiterhin gesichert ist.
 - Im Allgemeinen unterbleibt daher der Gewinnausweis beim übertragenden Unternehmen, wobei der Übernehmer die Buchwerte des Übertragenden fortzuführen hat.
 - Umgründungsgewinne bzw -verluste bleiben steuerneutral (Unterschiedsbeträge zwischen übernommenem Vermögen und begebenem Kapital bzw übernommenem Vermögen und ausgebuchter Beteiligung)
 - Steuerwirksam sind aber „Confusio“-Gewinne und -Verluste (zB Vereinigung von abgeschriebener Forderung mit Verbindlichkeit)



Grundsätze des Umgründungssteuerrechts (2)

- **Ertragsteuerliche Rückwirkungsfiktion**
 - Umgründungen iSd UmgrStG wirken ertragsteuerlich auf einen **in der Vergangenheit liegenden Stichtag** zurück.
 - Dieser Stichtag darf jedoch **maximal neun Monate** vor der Anmeldung der Umgründung zum Firmenbuch bzw Anmeldung beim Finanzamt liegen.
 - Als Stichtag wird praktischerweise ein Regelbilanzstichtag ausgewählt, da bei den gesellschaftsrechtlich geprägten Umgründungstypen (Verschmelzung, Spaltung, Umwandlung) eine unternehmensrechtliche Schlussbilanz vorliegen muss
 - Die **Rückwirkung** ergibt sich **entweder direkt aus dem UmgrStG** (zB § 13 Abs 1 UmgrStG für die Einbringung) **oder indirekt aus dem Gesellschaftsrecht** (zB § 220 Abs 3 letzter Satz AktG iVm §§ 3 Abs 1 Z 3, § 2 Abs 3 UmgrStG für die Verschmelzung)



Grundsätze des Umgründungssteuerrechts (3)

- **Objektbezogener Verlustvortragsübergang**
 - Verlustvorträge folgen verlustverursachendem Vermögen bei Übergang auf anderen Rechtsträger, soweit dieses vorhanden und vergleichbar ist
 - Nicht denkbar bei Zusammenschluss + Realteilung
 - Ausnahmen:
 - Keine Buchwertfortführung
 - Doppelverlustverwertung bei Beteiligungsabschreibungen
 - Einkauf in Verlustgesellschaften
- **Internationale Ausrichtung**
 - UmgrStG auch bei Auslandsbezug anwendbar
 - zB Auslandsverschmelzung, grenzüberschreitende Einbringung, Auslandsumwandlungen, Einbringungen durch Steuerausländer, Einbringungen in ausländische Körperschaften etc
 - „step up“ bei Zuzug
 - **Besteuerung bei Einschränkung des österreichischen Besteuerungsrechts („Wegzugsbesteuerung“)** → Möglichkeit zur Ratenzahlung der Steuerschuld im Verhältnis zu EU/EWR-Staaten

Sonstige steuerliche Folgen (1)

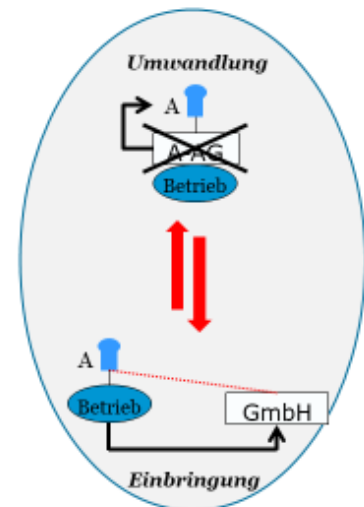
- **Umsatzsteuer**
 - Umgründungen führen nach allgemeinem Umsatzsteuerrecht idR zu einer Geschäftsveräußerung im ganzen (Tausch) und sind daher grundsätzlich steuerbare Vorgänge. → Nach UmgrStG gelten hingegen die Umgründungen als **nicht umsatzsteuerbare Vorgänge** (zB § 6 Abs 4 UmgrStG)
 - Eine Umgründung nach UmgrStG wirkt aus umsatzsteuerlicher Sicht nicht auf den Umgründungstichtag zurück
 - Mietverträge: Bei Untergang der Unternehmeridentität → Entfall der Möglichkeit, zur umsatzsteuerpflichtigen Vermietung zu optieren, wenn der Mieter keinen Vorsteuerabzug geltend machen kann
- **Lohnsteuer**
 - Die Eigenschaft als **lohnsteuerpflichtiger Arbeitgeber** geht mit der Eintragung der Umgründung im Firmenbuch auf den Rechtsnachfolger über (zB § 6 Abs 1 UmgrStG)
- USt- und LSt-Rechtsnachfolge **nicht rückwirkend, sondern ex nunc** (idR mit Eintragung im Firmenbuch)

Sonstige steuerliche Folgen (2)

- **Grunderwerbsteuer**
 - Keine Befreiung von der Grunderwerbsteuer
 - Grundsätzlich 0,5% vom Grundstückswert (§ 4 Abs 1 iVm § 7 Abs 1 Z 2 lit c GrEStG idF StRefG 2015/2016 und AbgÄG 2015)
 - Sowohl bei unmittelbarem Erwerb des Grundstücks als auch bei mittelbarem Erwerb (Vereinigung von $\geq 95\%$ der Anteile)
- **Eintragungsgebühr im Grundbuch (GGG)**
 - Fällt nur dann an, wenn das Grundstück selbst übertragen wird, daher nicht bei Anteilsvereinigung \rightarrow Steuersatz 1,1%
 - Bemessung seit 1.1.2013 vom dreifachen Einheitswert oder 30% des gemeinen Wertes (niedrigerer Wert), wenn Umgründung vorliegt (auch wenn UmgrStG nicht anwendbar)

Umwandlungen auf zwei Blicke

- Damit UmgrStG anwendbar ist, müssen vorliegen:
 1. Gesellschaftsrechtlich zulässige Umwandlung (**UmwG!**)
 2. Betrieb
 3. das Vermögen der umgewandelten Körperschaft muss beim Rechtsnachfolger in Österreich weiter steuerhängig bleiben
- Insoweit UmgrStG nicht auf Umwandlung anzuwenden ist, gilt:
 - Liquidationsbesteuerung auf Ebene der KapGes (§§ 20, 19 KStG)
 - Liquidationsbesteuerung auf Ebene der Gesellschafter (§ 27 Abs 6 Z 3 EStG)
- Falls UmgrStG anwendbar ist, dann neben BW-Fortführung ua **Übergang von MiKöSt-Guthaben** der übertragenden Körperschaft, die bis zum Umwandlungsstichtag nicht verrechnet wurden
 - Ausmaß bestimmt sich nach Beteiligungsausmaß der Rechtsnachfolger an der übertragenden KapGes im Zeitpunkt der Eintragung der Umwandlung in das Firmenbuch



- b) Wie ist eine Sacheinlage durch eine natürliche Person in eine österreichische GmbH ertragsteuerlich zu erfassen, wenn sie nicht unter das UmgrStG fällt? Zitieren Sie auch die maßgebende(n) gesetzliche(n) Bestimmung(en). (2 Punkte)

§ 6 Z 14 lit b iVm lit a EStG: Realisierung stiller Reserven/Lasten durch Ansatz von gemeinem Wert (Tauschgrundsatz)

Umgründungen im allgemeinen Steuerrecht: Gewinnrealisierung durch Tausch oder Liquidation



- **„Umgründung“:** ertragsteuerlicher Tausch/Einlage, umsatzsteuerbarer Leistungsaustausch/Eigenverbrauch, GrEST-, und Gebührenpflicht
- **Tauschgrundsatz im EStG**
 - § 6 Z 14 lit a und b EStG (Einlage/Einbringung in Körperschaft)
 - § 24 Abs 7 EStG
- **Umgründungen im KStG: § 20 KStG**
 - Liquidationsbesteuerung iSd § 19 KStG
Verschmelzung, Umwandlung oder Aufspaltung (§ 20 Abs 1 Z 1 KStG)
 - Tauschbesteuerung iSd § 6 Z 14 EStG
Einbringung und Abspaltung (§ 20 Abs 1 Z 2 KStG)
 - Veräußerungsgewinnbesteuerung iSd § 24 Abs 7 EStG
Zusammenschluss und Realteilung (§ 20 Abs 1 Z 3 KStG)
- **Anteilseignerebene: § 27 Abs 6 Z 3 EStG**



c) Haftungsvoraussetzungen:

- Stellung als abgabenrechtlicher Vertreter iSd § 80 BAO
- Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten
- Verschulden des Vertreters an der Pflichtverletzung
- Uneinbringlichkeit einer Abgabeforderung (beim Primärschuldner)
- Kausalität der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit/den Abgabenausfall
- Behördliche Entscheidung zur Haftungsinanspruchnahme iRd Ermessensübung

Vertreterhaftung nach § 9 Abs 1 BAO



- § 9 Abs 1 BAO: „Die in den §§ 80 ff. bezeichneten **Vertreter** haften neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffenden Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge **schuldhafter Verletzung** der den Vertretern auferlegten **Pflichten nicht eingebracht** werden können.“
- **Vertreter** nach §§ 80 ff BAO: GmbH-Geschäftsführer, Vorstand einer AG, Vorstandsmitglied einer Genossenschaft oder Privatstiftung, Insolvenzverwalter etc.
- **Schuldhafter Verletzung** abgabenrechtlicher **Pflichten**: zB Pflicht zur fristgerechten Einreichung von Abgabenerklärungen; vollständige und zeitgerechte Abgabentrachtung; Gleichbehandlung des Abgabengläubigers
 - Beauftragung Dritter: Auswahl-, Informations- und zumutbare Überwachungspflichten
 - Schuldvermutung: qualifizierte Mitwirkungs- und Darlegungspflicht
- „**nicht eingebracht werden können**“: Zwangsvollstreckung in das Vermögen des Schuldners und Mitverpflichteter war oder wäre erfolglos; Eröffnung Insolvenzverfahren alleine genügt noch nicht



Vertreterhaftung nach § 9 Abs 1 BAO



- **Ausfallhaftung**: Geltendmachung ist nur nach erfolgloser Heranziehung des Primärschuldners (oder restlicher Gesamtschuldner) möglich
- **Kausalität** zwischen Pflichtverletzung und Abgabenausfall wird **vermutet**, kann aber widerlegt werden
- **Heranziehung zur Haftung** liegt im **Ermessen** der Behörde (§ 20 BAO)
- **Sonderregelung für Parteienvertreter**: Haftung **iZm** Beratungstätigkeit wenn Berufspflichten verletzt wurden (§ 9 Abs 2 BAO)



d) **Beispiele für Verfahrensgrundsätze der BAO (3 müssen genannt werden):**

- Amtswegigkeit des Verfahrens und Grundsatz der materiellen Wahrheit (§ 115 Abs 1 BAO)
- Unbeschränktheit der Beweismittel (§ 166 ff BAO)
- Freie Beweisführung (§ 167 Abs 2 BAO)
- Parteiengehör (§ 115 Abs 2 BAO)

Verfahrensgrundsätze der BAO



- Amtswegigkeit des Verfahrens und Grundsatz der materiellen Wahrheit (§ 115 Abs 1 BAO)
 - Befreit Steuerpflichtigen nicht von der Verpflichtung zur Mitwirkung
 - Findet dort seine Grenze, wo nach Lage des Falles nur die Partei Angaben zum Sachverhalt machen kann
- Unbeschränktheit der Beweismittel
 - Aufzählung der Beweismittel (§§ 168 bis 182 BAO) ist bloß beispielhaft
 - Sogar gesetzwidrig der Behörde zugekommene Beweismittel können verwertet werden
- Freie Beweisführung (§ 167 Abs 2 BAO)
 - Alle Beweise sind grundsätzlich gleichwertig
 - Keine formalen Beweisregeln
- Parteiengehör (§ 115 Abs 2 BAO)



12. Grundsätze des Abgabenverfahrens

12.1 Allgemeines

Das Abgabenverfahren ist insbesondere von folgenden **Grundsätzen** beherrscht:

- Legalitätsprinzip (Grundsatz der Gesetzmäßigkeit),
- Gleichmäßigkeit der Besteuerung,
- Amtswegigkeit des Verfahrens,
- Mitwirkungspflicht der Partei,
- Grundsatz des Parteiengehörs (§ 115 Abs 2 BAO),
- kein Neuerungsverbot (§§ 115 Abs 4 und 280 BAO),
- Grundsatz der Vorfragenbeurteilung (§ 116 BAO),
- Grundsatz von Treu und Glauben,
- Grundsatz der Schriftlichkeit (§§ 85 Abs 1 und 92 Abs 2 BAO),
- Unbeschränktheit der Beweismittel (§ 166 BAO),
- freie Beweiswürdigung (§ 167 BAO),
- keine Teilrechtskraft (§ 251 BAO),
- amtswegige Zuständigkeitswahrung (§ 50 BAO),
- beiderseitige Kostentragung (§§ 312 und 313 BAO).