

ABGABENRECHTLICHE KLAUSURARBEIT

am 16. Oktober 2018

Geschäftszahl der Prüfungsarbeit:

Punkte	möglich:
Teil 1: Betriebswirtschaftliche Steuerlehre	90
Teil 2: Umsatzsteuer, Verkehrsteuern und sonstige Gebühren	105
Teil 3: Steuerliche Einkommens- und Erfolgs- bzw. Ertragsermittlung	<u>165</u>
Gesamtpunkte	360

NOTENVORSCHLAG	von	bis
nicht bestanden	0	215
Bestanden	216	360

Teil 1: BETRIEBSWIRTSCHAFTLICHE STEUERLEHRE

Punkte

1.1. Der Einzelunternehmer *Emil* möchte seinen Betrieb wirtschaftlich erweitern. Dazu benötigt er das Nachbargrundstück, das *Frieda* gehört.

Angaben zum Grundstück von *Frieda*:

- Das Grundstück stellt steuerl Privatvermögen von *Frieda* dar.
- Das Grundstück diene bisher nicht der Erzielung von Einkünften.
- Folgende Informationen bzgl Werten stehen zur Verfügung:

	Grund und Boden	Gebäude
Anschaffungskosten im Jahr 1990	€ 50.000,-	€ 100.000,-
gemeiner Wert im Jahr 2017	€ 160.000,-	€ 120.000,-
Teilwert (= fiktive Anschaffungskosten) im Jahr 2017	€ 170.000,-	€ 130.000,-

Der Grundstückswert des bebauten Grundstücks beträgt 2017 € 200.000,-.

Angaben zum Betrieb von *Emil*:

- Der Betrieb weist zum 01.01.2017 einen Buchwert von € 160.000,- sowie einen Verkehrswert von € 450.000,- auf.
- Die Differenz stellt den Firmenwert dar, stille Reserven in einzelnen Wirtschaftsgütern sind nicht vorhanden.

Emil und *Frieda* diskutieren folgende Varianten:

Variante 1

Zusatzinformationen:

- *Frieda* vermietet das ihr seit 1990 gehörende bebaute Grundstück an *Emil* ab 01.03.2017.
- Als monatliches Entgelt werden fremdübliche € 4.000,- vereinbart, zahlbar jeweils monatlich im Voraus.

Welche ertrag- und grunderwerbsteuerl Folgen ergeben sich daraus für *Emil* bzw für *Frieda*?

9

Variante 2

Zusatzinformationen:

Emil und *Frieda* einigen sich darauf, eine OG zu gründen, wobei

- *Emil* seinen Betrieb auf die OG gegen Gewährung neuer Anteile mit Substanzbeteiligung von 100% überträgt und
- *Frieda*:
 - eine Substanzbeteiligung von 0 % erhält,
 - vom Gewinn der Gesellschaft eine angemessene Haftungsvergütung erhält und
 - das Grundstück an die OG fremdüblich (siehe Variante 1) ab 01.03.2017 vermietet.

1. Liegt ein Anwendungsfall für Art IV UmgrStG vor?
2. Kommt es zu einer Verschiebung der Steuerbelastung zwischen *Emil* und *Frieda*?
 - a) Falls ja: In welcher Höhe und wie kann dagegen vorgesorgt werden?
 - b) Falls ja: Was sind die Folgen einer fehlenden Vorsorge gegen die Verschiebung der Steuerlast?
3. Welche ertragsteuerl Folgen ergeben sich für das Grundstück von *Frieda*?
4. Welche grunderwerbsteuerl Folgen ergeben sich für das Grundstück von *Frieda*?

15

Variante 3

Zusatzinformationen:

Emil und *Frieda* einigen sich darauf, eine OG zu gründen, wobei

- *Emil* seinen Betrieb auf die OG gegen Gewährung neuer Anteile mit Substanzbeteiligung von 60% überträgt und
- *Frieda* ihr Grundstück auf die OG überträgt und dafür eine Substanzbeteiligung von 40% erhält.

1. a) Liegt ein Anwendungsfall für Art IV UmgrStG vor?
 - b) Falls ja, ist ein solcher Zusammenschluss zum 01.01.2017 möglich und unter welchen Voraussetzungen?
2. Kommt es zu einer Verschiebung der Steuerbelastung hinsichtlich des von *Emil* eingebrachten Betriebes?
 - a) Falls ja: In welcher Höhe und wie kann dagegen vorgesorgt werden?
 - b) Falls ja: Was sind die Folgen einer fehlenden Vorsorge gegen die Verschiebung der Steuerbelastung?

3. Welche ertragsteuerl Folgen ergeben sich für das Grundstück von *Frieda*?
4. Welche Grunderwerbsteuerl Folgen ergeben sich für das Grundstück von *Frieda*?

28

52

1.2. Am 04.01.2017 wird eine 97%ige Beteiligung an der einen Grazer Hotelbetrieb führenden *R-GmbH* (Anschaffungskosten in 2009: € 2,000.000,- zzgl Anschaffungsnebenkosten iHv € 100.000,-) um einen fremdüblichen Kaufpreis von € 3,000.000,- veräußert.

Der Verkäufer bzw die Verkäuferin ist:

- a) *Frau Berger* (sie hält die Beteiligung im Privatvermögen).
- b) die *Z-GmbH & Co KG*, die einen Handelsbetrieb in Graz betreibt und an der nur natürliche Personen beteiligt sind.
- c) die Wiener *X-GmbH*.
- d) die *A-Privatstiftung* (Beteiligung im Privatvermögen).

Hinweis: Allenfalls mögliche steuerl Begünstigungen sind im maximal möglichen Ausmaß anzuwenden.

1. Erläutern Sie die ertragsteuerl Auswirkungen aus diesem Beteiligungsverkauf bei den jeweiligen Verkäufern (Variante a bis Variante d).

15

- o *Alternative A:* Bei der in 2009 angeschafften 97%igen Beteiligung handelt es sich nicht um eine österreichische, sondern um eine deutsche GmbH-Beteiligung (die *R-GmbH* hat Sitz und Geschäftsleitung in Deutschland).

Inwiefern ändern sich bei Alternative A die ertragsteuerl Auswirkungen aus diesem Beteiligungsverkauf bei den jeweiligen Verkäufern (Variante a bis Variante d)?

4

- o *Alternative B:* Die in 2009 angeschaffte 97%ige Beteiligung besteht nicht an einer Grazer Gesellschaft, sondern an einer mit einer österreichischen AG vergleichbaren Kapitalgesellschaft in den ‚Vereinigten Arabischen Emiraten‘ (mit Sitz und Geschäftsleitung in Dubai), wobei das Vermögen dieser AG nur aus einem in Dubai gelegenen Hotelbetrieb besteht. Diese AG unterliegt in Dubai einer Ertragsteuergesamtbelastung von weniger als 1%.

Inwiefern ändern sich bei Alternative B die ertragsteuerl Auswirkungen aus diesem Beteiligungsverkauf bei den jeweiligen Verkäufern (Variante a bis Variante d)?

4

2. Welche Konsequenzen bzgl Grunderwerbsteuer bestehen im Fall der Veräußerung der 97%-Beteiligung an der Grazer *R-GmbH*, wenn diese in Graz ein Hotel besitzt und betreibt (Verkehrswert der Immobilie am 04.01.2017: € 1,200.000,-; Grundstückswert gem GrVV am 04.01.2017: € 800.000,-;

Einheitswert am 04.01.2017: € 100.000,-)?	4
3. Welche Umgründung wäre im Fall der Grazer <i>R-GmbH</i> erforderlich, um ertragsteuerneutral in die Rechtsform einer <i>GmbH & Co KG</i> zu wechseln? Welche Folgen bzgl Grunderwerbsteuer bestehen im Fall einer solchen am 04.01.2017 zivilrechtlich durchgeführten Umgründung im Hinblick auf das in Graz befindliche Hotel?	6
4. Welche Steuer (ohne Berechnung) würde die Widmung eines Anteils von 51% an der Grazer <i>R-GmbH</i> durch eine natürliche Person (Stifter) aus dem Privatvermögen an eine Privatstiftung auslösen (Angabe von Steuerart, Ermittlung der Bemessungsgrundlage, Steuersatz)?	<u>5</u>
	<u>38</u>
	90

TEIL 2: UMSATZSTEUER, VERKEHRSTEUERN UND SONSTIGE GEBÜHREN

2.1. Die *Tele GmbH* verkauft am 15.04.2017 der Ehegattin ihres Alleingesellschafters, Frau *Flott*, ein exklusives Fernsehgerät verbilligt um brutto € 9.840,-. Der normale Listenpreis für dieses Gerät beträgt € 14.760,-.

Frau *Flott* ist als Rechtsanwältin tätig. Sie lässt das Fernsehgerät durch die *Tele GmbH* im Ferienwohnhaus in Kitzbühel installieren, in dem sie hin und wieder auch beruflich tätig ist und macht die Vorsteuer aus diesem Ankauf geltend.

Beurteilen Sie diesen Sachverhalt aus umsatzsteuerlicher Sicht für die *Tele GmbH* und Frau *Flott*. Begründen Sie Ihre Lösung!

12

2.2. *Giacomo* ist angestellter italienischer Manager (Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit) und stolzer Besitzer einer luxuriösen Eigentumswohnung im 1. Bezirk in Wien, die er mehrere Wochen pro Jahr als Drittwohnsitz nutzt und ansonsten sporadisch und spontan als möbliertes und voll eingerichtetes Luxusapartment an Touristen vermietet. Die aus der Vermietung anfallenden Entscheidungen trifft er anlässlich seiner Österreich-Aufenthalte gemeinsam mit seinem Hausverwalter, der im Tagesgeschäft für die Wohnung verantwortlich zeichnet. Sämtliche Unterlagen und Aufzeichnungen werden in Österreich geführt. Aus der Überlassung erzielt er zwischen Mai und September 2017 Einnahmen iHv € 33.900,-. An Vorsteuern fallen € 1.000,- aus den Rechnungen des Reinigungsunternehmens an, welches im Falle der Buchung die Wohnung 1x wöchentlich reinigt. Im Vorjahr hat er infolge eines glücklichen Zufalls über € 40.000,- Umsatz aus der Vermietung dieser Wohnung lukriert.

- a) Geben Sie zu nachstehenden Sachverhalten eine umfassende umsatzsteuerliche Beurteilung ab und begründen Sie Ihre Lösung!
- b) Zusatzfrage 1: Wie beurteilen Sie den obigen Sachverhalt, wenn *Giacomo* eine zweite Wohnung fremdfinanziert erwirbt, die nicht innerhalb der Grenzen des § 2 Abs 4 LVO einen Gesamtüberschuss erreicht und Einnahmen iHv € 11.000,- erwirtschaftet? Welche Auswirkungen hätte es, wenn er bei dieser Vermietung im Rahmen der erzielten Einnahmen 10% Umsatzsteuer (also Umsatzsteuer iHv € 1.000,-) gesondert in Rechnung gestellt hätte?
- c) Zusatzfrage 2: Wie schätzen Sie den Sachverhalt ein, wenn *Giacomo* sämtliche unternehmerische Entscheidungen von Italien aus trifft?

20

2.3. *Fritz* ist ein in Österreich ansässiger Unternehmensberater, der für in- und ausländische Kunden beratend tätig ist und 2016 infolge Überschreitens der Umsatzgrenze des § 6 Abs 1 Z 27 UStG regelbesteuert wurde. Im Jahr 2017 berät er

- die österr Notsob Consulting GmbH und erhält hierfür ein Honorar iHv € 24.000,- bar ausbezahlt
- die deutsche Tralala AG und erhält hierfür einen Betrag iHv € 36.000,- überwiesen.

Er verkauft Anlagevermögen (seinen Schreibtisch, weil er einen neuen anschafft) um € 12.000,-

Ergänzend betreibt Fritz einen Handel mit gebrauchten Sportwagen. Dabei erzielt er Einnahmen iHv € 180.000,- für Autos, die er um € 168.000,- angeschafft hat.

Fritz nimmt im Jahr 2017 keine Vorleistungen mit ausgewiesener Umsatzsteuer in Anspruch.

Kann *Fritz* im Jahr 2017 die Kleinunternehmerbefreiung in Anspruch nehmen? Begründen Sie Ihre Lösung ausführlich!

15

2.4. *Wolfgang* ist Versicherungsmakler mit einem Jahresprämienumsatz iHv € 200.000,-. Er verkauft sein Einzelunternehmen mit Kaufvertrag vom 30.01.2017 um € 600.000,-,-- Barkaufpreis und die Übernahme von Schulden im Ausmaß von € 180.000,-,--.

Hievon entfallen

€ 400.000,- auf seinen Kundenstock

€ 380.000,- auf Sachanlagevermögen

Der Barkaufpreis wird am 03.02.2017 am Bankkonto von Wolfgang gutgeschrieben.

Der Käufer betreibt die Versicherungsmaklerei weiter.

Bitte beachten Sie, dass Sie das nationale Umsatzsteuergesetz im Sinne der Mehrwertsteuersystemrichtlinie 2006/112 auslegen müssen und diese hinsichtlich Lieferungen in Art 14 Abs 1 wie folgt definiert:

Als „Lieferung von Gegenständen“ gilt die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen.

- a) Beurteilen Sie den Sachverhalt umfassend aus umsatzsteuerl Sicht und begründen Sie Ihre Lösung!
- b) Bitte kommentieren Sie Ihre Lösung aus Sicht der Neutralität der Umsatzsteuer in der Unternehmerkette. Gehen Sie insbesondere auf die Frage ein,

13

ob das Ergebnis sachgerecht ist?

Ist es des Weiteren möglich, das Ergebnis aus umsatzsteuerl Sicht zu optimieren? Falls ja, beschreiben und begründen Sie die Optimierungsmöglichkeiten!

7
20

2.5. A kauft regelmäßig gebrauchte Gegenstände von Privatpersonen ein, um diese im Anschluss wieder zu verkaufen. Am 03.07.2017 kam es zu folgenden Geschäftsfällen (jeweils inkl allfälliger USt), wobei der letztgenannte Umsatz an einen vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmer erfolgte (die anderen an Privatpersonen):

1. Verkauf eines Paar Schi um € 350,-, eingekauft um € 230,-;
2. Verkauf eines Gemäldes um € 480,-, eingekauft um € 300,-;
3. Verkauf eines alten Buches um € 270,-, eingekauft um € 30,-;
4. Verkauf eines Pelzmantels um € 500,-, eingekauft um € 800,- (erwies sich leider als Ladenhüter);
5. Verkauf eines Motors an einen Gebrauchtwagenhändler um € 1.000,-. Der Motor stammt aus einem alten PKW der Marke Opel, den A um € 1.500,- angekauft hat. Der Motor machte die Hälfte des Werts des Opel aus. Die übrigen Teile des Autos hat A noch nicht verkauft.

Insgesamt (über das Jahr betrachtet) betragen die Einkaufspreise 60% der Verkaufserlöse des A.

Dem A sind Vorsteuern aus der Miete seines Geschäftslokals, der Stromrechnung und diversen anderen Aufwendungen, alle für sein Unternehmen, iHv € 1.000,- angefallen.

Wie sind diese Vorgänge jeweils zu besteuern? Hat A dabei Möglichkeiten, durch Wahlrechte seine Besteuerung zu optimieren. Wenn ja, wie?

16

Kann A den Vorsteuerabzug (in welchem Ausmaß) geltend machen?

1
17

2.6. Der oberösterreichische Versicherungsvertreter A kauft seine Betriebs- und Geschäftsausstattung wegen der günstigen Preise zumeist in Deutschland. Im Jahr 2016 hat er um € 4.600,- in Deutschland eingekauft. Im Mai 2017 hat er Büromaterial um € 1.270,- sowie einen neuen PC um € 879,- jeweils bei Händlern in Passau gekauft und im eigenen PKW mit nach Österreich genommen. Im August erfolgte die größte Investition des Jahres 2017. Er holte den bereits im März 2017 bestellten neu produzierten PKW der Marke Skoda, Modell Superb, bei einem Händler in Tschechien ab. Das Fahrzeug nutzt er zu 63% für

unternehmerische Zwecke. Es hat € 33.000,- netto gekostet.

Außerdem hat er im Oktober bei einem deutschen Möbelhändler einen Schreibtisch um € 1.500,- gekauft und mitgenommen, den er, wie die im Mai gekauften Waren, ausschließlich unternehmerisch nutzt.

Welche umsatzsteuerl Auswirkungen hat dieser Sachverhalt auf A? Begründen Sie Ihre Lösung!

6

2.7.

1. Die A-AG ist Eigentümerin eines Grundstücks mit dem Grundstückswert von € 500.000,-. Die A-AG wird auf die B-AG mit Verschmelzungsvertrag vom 26.09.2017 verschmolzen und ihr Vermögen als Ganzes auf die B-AG übertragen. Auf diesen Vorgang ist das Umgründungssteuergesetz anzuwenden. Wann entsteht die Steuerschuld bei der Grunderwerbsteuer? Wie ist die Grunderwerbsteuer zu berechnen?

2. Kann ein Wirtschaftstreuhänder als Bevollmächtigter der B-AG die Grunderwerbsteuer selbstberechnen? Begründen Sie Ihre Lösung!

3. Kann ein Wirtschaftstreuhänder als Bevollmächtigter für eine Immobilienfirma (Bestandgeber) die Bestandvertragsgebühr selbstberechnen? Begründen Sie Ihre Lösung!

4. Kann das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel die Befugnis zur Selbstberechnung aberkennen? Begründen Sie Ihre Lösung!

5. Frau Müller vermietet ihr Geschäftslokal an Herrn Franz. Da die monatliche Miete sehr hoch ist, tritt Herr Bürges als Bürge für Herrn Franz bei. Über den Bestandvertrag samt Bürgschaft wird eine Urkunde errichtet. Welche Rechtsgebühren fallen an?

6. Unterliegt eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof in einer Grunderwerbsteuerangelegenheit einer Gebühr? Wenn ja, in welcher Höhe?

15

105

TEIL 3: STEUERLICHE EINKOMMENS- UND ERFOLGS- BZW ERTRAGSERMITTLUNG

Punkte

3.1. Körperschaftsteuer

Die *Wolf AG* (Sitz und Geschäftsleitung in Wien) erwirbt am 31.12.2013 die *Lamm-GmbH* (Sitz und Geschäftsleitung in St. Pölten) um einen Kaufpreis iHv € 2,000.000,- (*Lamm-GmbH* ist somit mit Wirkung ab 01.01.2014 100%-ige Tochter der *Wolf-AG*). Die *Lamm-GmbH* ist wiederum mit 50% an der *Rotkäppchen-GmbH* (Sitz und Geschäftsleitung in Graz) beteiligt. Die *Lamm-GmbH* hat ein unternehmensrechtliches Eigenkapital iHv € 900.000,-, stille Reserven im nicht abnutzbaren Anlagevermögen sind nicht vorhanden, die Überzahlung betrifft ausschließlich Firmenwertreserven bei der *Lamm-GmbH*. Die *Rotkäppchen GmbH* hat einen Verkehrswert in Höhe des Eigenkapitals, somit keine stille Reserven und keinen Firmenwert. Alle Gesellschaften bilanzieren zum Regelbilanzstichtag 31.12.

Die *Wolf AG* hat einen kleinen Geschäftsbetrieb mit Textilien. Die *Lamm-GmbH* und die *Rotkäppchen GmbH* sollen Marktnischen in der gleichen Branche der *Wolf AG* abdecken. In den Geschäftsjahren ab 2014 entwickelten sich die *Lamm-GmbH* und die *Rotkäppchen-GmbH* leider nicht so erfolgreich wie erhofft. Die steuerl Ergebnisse entnehmen Sie bitte der unten stehenden Tabelle:

Jahr	Wolf AG	Lamm-GmbH	Rotkäppchen-GmbH
2014	+ 20.000	- 200.000	- 150.000
2015	+ 50.000	- 100.000	- 50.000
2016	+ 100.000	- 30.000	- 20.000
2017	+ 120.000		

Am 05.05.2017 beschließt das Management, die *Lamm-GmbH* mit ihrer Beteiligung zu verkaufen. Besser ein Ende mit Schrecken als ein Schrecken ohne Ende. Der Verkaufspreis beträgt infolge der geringen Chance auf einen baldigen turn-around nur noch € 500.000,-. Unternehmensrechtlich wurde auf Basis der strategischen Bedeutung der beiden Beteiligungen bislang keine Abschreibung vorgenommen. Der Wirtschaftsprüfer hat die Bewertung der Beteiligung in den Jahren 2014 - 2016 in Höhe der Anschaffungskosten von € 2,000.000,- unter Zugrundelegung von Marktanalysen akzeptiert.

- 1) Kann in den Jahren 2014 - 2016 eine Unternehmensgruppe nach den Regeln des § 9 KStG gebildet werden, und bejahendenfalls, mit welchen Gesellschaften? Begründen Sie Ihre Lösung! 12
- 2) Kann eine Firmenwertabschreibung in den Jahren 2014 - 2016 in den Steuererklärungen geltend gemacht werden? Errechnen Sie die körperschaftsteuerl Bemessungsgrundlagen bei der Gruppenträgerin einschl der laufenden Ergebnisse der Gruppenmitglieder (siehe Tabelle) sowie einer allfälligen Firmenwertabschreibung. Erklären Sie, wie die körperschaftsteuerl Bemessungsgrundlage der *Wolf AG* für das Geschäftsjahr 2017 ermittelt wird. Erläutern Sie dabei insbesondere die steuerl Behandlung des Anteilsverkaufs. 22
- 3) War es im Nachhinein sinnvoll, eine Unternehmensgruppe zu bilden? Analysieren Sie den Sachverhalt mit dem Wissen aus dem Jahre 2017. Wie wären die steuerl Ergebnisse der Jahre 2014 - 2017 ohne Gruppenbildung? 13
- 4) Die Geschäftsführung überlegt im Zeitpunkt Dezember 2017 eine raschere steuerliche Verwertung der Verlustvorträge. Dabei wird eine Verschmelzung der *Wolf-AG* auf ihre Muttergesellschaft *OMA-Wolf-AG* überlegt. Welche Risiken ergeben sich in Bezug auf die Verlustverwertung? Klären Sie das Management auf. Bis zu welchem Zeitpunkt könnte eine risikolose Verschmelzung erfolgen? 8
- 5) Variante: Die Beteiligung an der *Lamm-GmbH* einschließlich ihrer Beteiligung kann in Erwartung einer baldigen Sanierung im Jahre 2017 um € 2,200.000,- verkauft werden. Ermitteln Sie den steuerl Veräußerungsgewinn für 2017. Beantworten Sie die Frage aus 3.: War die Gruppenbildung aus steuerl Gründen zielführend? 10

65

3.2. Einkommensteuer

3.2.1. Der in Österreich ansässige Hubert Huber stirbt am 27.08.2017 und besitzt zu diesem Zeitpunkt 30.000 Aktien an der A-AG, welche er in einem inländischen Bankdepot hält. Die Anschaffungskosten haben beim Kauf der Aktien am 03.04.2012 € 300.000,- betragen. Der gemeine Wert des Aktienpakets zum Todeszeitpunkt beträgt € 450.000,-. Er vermacht laut seinem Testament jeweils 10.000 Aktien an

- a) seinen im Inland lebenden Sohn 9
- b) seine in Deutschland lebende Tochter 14
- c) einer Liechtensteinische Stiftung, die er selbst errichtet hat 12

Im Jahr 2018 veräußert der jeweilige Vermächtnisnehmer sein/ihr jeweiliges Aktienpaket (10.000 Stück) um den Preis von € 140.000,-.

Welche einkommensteuerl Folgen sind mit diesen Vermächtnissen verbunden?

Welche Rechtsfolgen zieht der mit der Einantwortung notwendige Depotwechsel der Aktien vom Erblasser auf die Vermächtnisnehmer nach sich?

Welche Rechtsfolgen wird die Veräußerung im Jahr 2018 nach sich ziehen? Gehen Sie bei der Lösung von derselben Rechtslage wie im Jahr 2017 aus.

Beantworten Sie sämtliche Fragen für alle drei Vermächtnisnehmer.

35

3.2.2. *Julio* ist oberster Kopf eines italienischen Drogenrings und bezieht aus dieser Tätigkeit seit Beginn des Jahres 2017 pro Monat Einnahmen iHv ca. € 100.000,--, welche er nicht den zuständigen Behörden erklärt. Dieser Zufluss stellt seine einzigen Einnahmen dar. Ausgaben hat er keine.

Am 01.03.2017 fährt *Julio* mit seinem Ferrari Prozzo von Florenz nach Graz und gerät mit 200 km/h in eine steirische Radarfalle. Er wird 10 Minuten später im Rahmen einer Straßensperre verhaftet. *Julio* wird zu einer 7-monatigen Haftstrafe verurteilt, welche von 01.03.2017 – 30.09.2017 exekutiert wird. Der von ihm beauftragte Strafverteidiger ist trotz eines Honorars iHv € 12.000,-- brutto und trotz des Mitwirkens eines Steuerberaters um € 6.000,-- brutto machtlos.

Beurteilen Sie die persönliche und sachliche Steuerpflicht von *Julio*. Berechnen Sie dazu allenfalls die Höhe der steuerpflichtigen Einkünfte. Führen Sie begründend jeweils die Rechtsgrundlage und gegebenenfalls die Auslegung derselbigen durch die Steuerrichtlinien an.

20

3.2.3. Die nach UGB rechnungslegungspflichtige A-GmbH & Co KG hat als Unternehmensgegenstand die bloße Vermögensverwaltung eines vermieteten unbebauten Grundstückes und eines Wertpapierbestandes.

An ihr sind folgende Personen beteiligt:

- Herr Müller war als Kommanditist zu 100% seit der Gründung der Gesellschaft im Jänner 2002 beteiligt und veräußerte im Juni 2002 60% zu seinen eigenen Anschaffungskosten an Frau Bauer.
- Die A-GmbH ist seit der Gründung der Gesellschaft bloße Arbeitsgesellschafterin und Komplementärin.

Beurteilen Sie umfassend die folgenden Einkünfte aus ertragsteuerl Sicht (Anmerkung: eine betragsmäßige Aufteilung auf die Gesellschafter ist nur im Fall einer abweichenden steuerrechtlichen Beurteilung je Gesellschafter erforderlich):

- a) Die KG erwarb am 24.01.2002 ein unbebautes Grundstück um € 2.000.000,-, welches seit 1993 als Bauland gewidmet ist. Im August 2017 wurde das Grundstück um € 3.000.000,- veräußert (Zufluss im Juli 2017). Annahme: keine Veräußerungskosten bei der KG.

8

b) Die KG erwarb am 02.06.2013 einen 0,3%igen Anteil an der Wiener X-AG um € 200.000,- und neu ausgegebene ausländische Staatsanleihen um € 100.000,-. Sämtliche Wertpapiere liegen auf einem inländischen Bankdepot. Am 27.08.2017 werden der 0,3%ige Anteil um € 300.000,- und die Staatsanleihen um € 95.000,- (zzgl € 500,- Stückzinsen, laufend ausbezahlte Zinsen in 2017 € 1.000,-) veräußert (Zufluss im Oktober 2017). Die Ankaufs- und Verkaufsspesen betragen jeweils € 100,- für beide Erwerbe und beide Verkäufe.	12
c) Inwiefern ändert sich Ihre Beurteilung zu b), wenn die Erwerbe am 03.11.2011 zu den angegebenen Kaufpreisen erfolgten?	6
d) Inwiefern ändert sich Ihre Beurteilung zu b), wenn die Erwerbe am 03.06.2010 zu den angegebenen Kaufpreisen erfolgten?	2
e) In 2017 besteht das laufende Ergebnis der KG lediglich aus einem Verlust aus der Vermietungstätigkeit iHv insges € 50.000,-. Die Hafteinlage des Herrn Müller ist bereits durch Verlustanteile der Vorjahre aufgebraucht, jene der Frau Bauer beträgt zum Beginn des Jahres 2017 noch € 10.000,-. Darüber hinausgehende Haftungen der Kommanditisten bestehen nicht. Erläutern Sie auch die Regeln über die Zurechnung der Einkünfte zu den Gesellschaftern und über die Reichweite des Verlustausgleichs.	6
f) Inwiefern ändert sich Ihre Beurteilung zu e), wenn in der KG seit 2003 eine 60%ige Beteiligung an einer gewerblich tätigen rechnungslegungspflichtigen Hotelbetriebs OG gehalten wird?	6
g) Inwiefern ändert sich Ihre Beurteilung zu b), wenn in der KG seit 2003 eine 60%ige Beteiligung an einer gewerblich tätigen rechnungslegungspflichtigen Hotelbetriebs OG gehalten wird?	5
	<u>45</u>
	<u>165</u>
	360

ABGABENRECHTLICHE KLAUSURARBEIT

am 16. Oktober 2018

Geschäftszahl der Prüfungsarbeit:

Punkte	möglich:	erreicht:
Teil 1: Betriebswirtschaftliche Steuerlehre	90	
Teil 2: Umsatzsteuer, Verkehrsteuern und sonstige Gebühren	105	
Teil 3: Steuerliche Einkommens- und Erfolgs- bzw. Ertragsermittlung	<u>165</u>	
Gesamtpunkte	360	

NOTENVORSCHLAG	von	bis
nicht bestanden	0	215
Bestanden	216	360

Beurteilung:

Datum:

Name in Blockschrift:

Unterschrift:

Teil 1: BETRIEBSWIRTSCHAFTLICHE STEUERLEHRE

Punkte

1.1.

Variante 1

Frieda:

- Durch die Vermietung des bebauten Grundstücks erzielt sie ab 01.03.2017 Einkünfte aus VuV (§ 28 Abs 1 Z 1 EStG).
- Der Gesamtbetrag der Einnahmen beträgt 2017 € 40.000,-.
- Als Bemessungsgrundlage für die AfA ist, da es sich um ein am 31.03.2012 nicht steuerhängiges Grundstück (Altgrundstück) handelt, § 16 Abs 1 Z 8 lit c EStG zu berücksichtigen, daher sind die fiktiven Anschaffungskosten iHv € 130.000,- zugrunde zu legen. Mangels anderer nachgewiesener Nutzungsdauer beträgt der AfA-Satz 1,5 %, somit beträgt die AfA 2017 € 1.950,-.

6

Emil: Für ihn stellt die Miete steuerl Betriebsausgabe dar.

2

GrESt fällt mangels Tatbestands nicht an.

1

9

Variante 2

1. Da *Emil* einen Betrieb iSd § 23 Abs 2 UmgrStG überträgt, liegt dem Grunde nach ein Anwendungsfall für Art IV UmgrStG vor (vgl UmgrStR 2002, Rz 1297). 2
2. Da *Emil* unverändert zu 100% substanzbeteiligt ist, kommt es bzgl des am Zusammenschlussstichtag vorhandenen Firmenwerts des Betriebes zu keiner Verschiebung der Steuerbelastung und damit bedarf es auch keiner weiteren Vorsorge gegen eine Verschiebung der Steuerbelastung. 3
Das Gleiche gilt für das Grundstück von *Frieda*. Dieses wird steuerl zu Sonderbetriebsvermögen und damit verbleiben sämtliche stillen Reserven ausschließlich in der steuerl Sphäre von *Frieda*. 2
3. Durch den Zusammenschluss und die Gewährung der Mitunternehmerstellung an *Frieda* wird aus dem bisher zum Privatvermögen zählenden Grundstück steuerl Sonderbetriebsvermögen. Die Einlage erfolgt aus dem Privatvermögen ins Sonderbetriebsvermögen gem § 6 Z 5 EStG.
Dementsprechend wird der Grund und Boden mit den Anschaffungskosten iHv € 50.000,- eingelegt, das Gebäude aufgrund der Eigenschaft ‚Altgrundstück‘ mit dem Teilwert iHv € 130.000,-.
Die steuerl AfA beträgt nach § 8 Abs 1 EStG grundsätzlich 2,5 %, somit

€ 3.250,-.

Die bezahlte Miete von € 40.000,- stellt Sonderbetriebseinnahme dar.

7

4. GrESt fällt mangels Tatbestands nicht an.

1

15

Variante 3

1. Da *Emil* einen Betrieb iSd § 23 Abs 2 UmgrStG überträgt, liegt dem Grunde nach ein Anwendungsfall für Art IV UmgrStG vor (vgl UmgrStR 2002, Rz 1297).

1

Umgründungstichtag kann jeder Tag des Jahres sein, vorausgesetzt, es wird auf diesen Stichtag eine steuerl Schlussbilanz iSd § 4 Abs 1 EStG des Betriebes sowie eine Zusammenschlussbilanz erstellt.

Weitere Voraussetzungen gem § 23 Abs 1 UmgrStG (vgl UmgrStR 2002, Rz 1288):

- schriftlicher Zusammenschlussvertrag
- ausschließliche Gewährung von Gesellschafterrechten
- Übertragung von Vermögen mit positivem Verkehrswert am Zusammenschlussstichtag, jedenfalls am Tag des Abschlusses des Zusammenschlussvertrages
- tatsächliche Vermögensübertragung
- rechtzeitige (An)Meldung – hier bis 01.10.2017 beim Firmenbuch (Sachgründung OG).

5

2. Im vorliegenden Fall kommt es dem Grunde nach hinsichtlich des Betriebes des *Emil* zu einer Verschiebung der stillen Reserven einschließlich Firmenwert, da *Emil* nach dem Zusammenschluss nur noch zu 60 % an den bisherigen stillen Reserven einschließlich Firmenwert seines Betriebes beteiligt ist, dafür *Frieda* zu 40 %.

a) Dementsprechend kommt es hinsichtlich des Firmenwerts zu einer Verschiebung iHv € 116.000,- (40% von € 290.000,-). Vorgesorgt werden kann insbesondere durch die in der Praxis und in den UmgrStR vertretenen ‚Methoden‘ der Ergänzungsbilanz im Rahmen des Verkehrswertzusammenschlusses, des Gewinn- und/oder Liquidationsvorabs beim Kapitalkontenzusammenschluss oder durch Anwendung des sogenannten Vorbehaltszusammenschlusses.

b) Sollte eine Vorsorge unterbleiben, ist das eine Verletzung des § 24 Abs 2 UmgrStG, die trotz weiterer Anwendbarkeit des Art IV UmgrStG zur Steuerpflicht des Zusammenschlusses aus Sicht von *Emil* führt (vgl UmgrStR 2002, Rz 1305).

10

3. In diesem Fall legt *Frieda* das Grundstück in die OG ein. Hinsichtlich des Grundstücks von *Frieda* ist die Rechtslage insoweit anders, als das Grundstück für sich gesehen kein begünstigtes Vermögen iSd § 23 Abs 2 UmgrStG darstellt und daher hinsichtlich der zukünftigen Beteiligungsquote des *Emil* am Grundstück (somit 60 %) ein steuerpflichtiger Tausch vorliegt (vgl UmgrStR 2002, Rz 1417 iVm EStR 5927a).

Dementsprechend realisiert *Frieda* entsprechend § 30 EStG 60% der stillen Reserven des Grundstücks, wobei sie von § 30 Abs 4 EStG (Pauschalbesteuerung) Gebrauch machen kann. Der gemeine Wert des bebauten Grundstücks beträgt 2017 € 280.000,-, 60 % davon werden getauscht, somit € 168.000,-. Davon sind bei Anwendung § 30 Abs 4 EStG 14 % steuerpflichtig (= € 23.520,-), davon 30 % ImmoEST = € 7.056,-.

Bei Anwendung des § 30 Abs 3 EStG würden insgesamt € 78.000,- stille Reserven aufgedeckt, weshalb § 30 Abs 4 EStG vorteilhaft ist.

Die rechnerisch *Frieda* verbleibenden 40% Grundstücksanteil sind als Einlage iSd § 6 Z 5 EStG zu behandeln, für die darin enthaltenen stillen Reserven bedarf es letztlich ebenfalls einer Vorsorge gegen die Verschiebung von Steuerlasten (vgl UmgrStR 2002, Rz 1417a).

10

4. In diesem Fall liegt ein Tatbestand § 1 Abs 1 GrEStG vor. Da auch außerbetriebliche Grundstücke nach § 26 Abs 4 UmgrStG erfasst sind, fällt GrESt iHv 0,5% vom Grundstückswert an, somit iHv € 1.000,-.

2
28
52

1.2. Aufgabenstellung 1:

a) Frau Berger (sie hält die Beteiligung im Privatvermögen):

- Da Erwerb in 2009: „Alte“ § 31-EStG-Beteiligung, die durch die Übergangsbestimmung gem § 124b Z 185 lit a EStG zu Neuvermögen wird, Veräußerung steuerpflichtig gem § 27 Abs 3 EStG (Einkünfte aus Kapitalvermögen).
- Steuersatz: 27,5 % gem § 27a Abs 1 EStG (Option auf Tarifsatz gem § 27a Abs 5 EStG).
- Keine Anschaffungsnebenkosten ansetzbar (§ 27a Abs 4 Z 2 Satz 1 EStG).
- Berechnung: Erlös € 3,000.000,- minus AK € 2,000.000,- = € 1,000.000,-, Einkommensteuer daher € 275.000,-.

4

b) die Z-GmbH & Co KG, die einen Handelsbetrieb in Graz betreibt und an der nur natürliche Personen beteiligt sind:

- Einkünfte aus Gewerbebetrieb; gem § 27a Abs 1 iVm Abs 6 EStG gilt im Betriebsvermögen einer natürlichen Person (Mitunternehmer) ebenfalls der Steuersatz von 27,5% gem § 27a Abs 1 EStG (wieder mit Option auf Tarifsatz gem § 27a Abs 5 EStG).

- Anschaffungsnebenkosten im Betriebsvermögen anzusetzen (§ 27a Abs 4 Z 2 Satz 2 EStG), daher Gewinn € 900.000,- und Einkommensteuer € 247.500,-.

3

c) Wiener X-GmbH:

- 25 % Körperschaftsteuer im Betriebsvermögen (kein § 27a EStG, daher Veräußerungsgewinn nach Abzug von Anschaffungsnebenkosten zu ermitteln); keine Befreiung für die Beteiligungsveräußerung.
- Gewinn daher € 900.000,- und Körperschaftsteuer € 225.000,-.

3

d) A-Privatstiftung (Beteiligung im Privatvermögen):

- Da Erwerb in 2009: „Alte“ § 31-EStG-Beteiligung, die durch die Übergangsbestimmung gem § 124b Z 185 lit a EStG zu Neuvermögen wird, Veräußerung steuerpflichtig gem § 27 Abs 3 EStG (Einkünfte aus Kapitalvermögen).
- 25% Zwischen-Körperschaftsteuer („Zwischensteuer“) gem § 13 Abs 3 KStG.
- Keine Anschaffungsnebenkosten ansetzbar (§ 27a Abs 4 Z 2 Satz 1 EStG).
- Berechnung: Erlös € 3,000.000,- minus AK € 2,000.000,- = € 1,000.000,-, Zwischen-Körperschaftsteuer daher € 250.000,-.
- Die Steuerbelastung kann 2017 durch Bildung eines steuerfreien Betrages gem § 13 Abs 4 KStG in das Jahr 2018 verschoben werden. Im Jahr 2018 wiederum kann die Steuerbelastung durch die Übertragung des Auflösungsbetrages auf die Anschaffungskosten eines über 10%-igen, „konzernfremden“ oder (aufgrund einer Kapitalerhöhung) „neuen“ Kapitalanteils weiterhin vermieden werden. Im Übrigen wird die Zwischenkörperschaftsteuer nach Maßgabe weiterer KEST-pflichtiger Zuwendungen gutgeschrieben (§ 24 Abs 5 KStG).

5

Alternative A:

Hinsichtlich a, b und d ergibt sich keine Änderung.

Zu c ergibt sich folgende Änderung:

Es liegt eine internationale Schachtelbeteiligung gem § 10 Abs 2 KStG vor (10% Mindestbeteiligung, ein Jahr Behaltfrist erfüllt), daher Veräußerung gem § 10 Abs 3 KStG steuerneutral (Annahme: keine Option auf Steuerwirksamkeit der Beteiligung). Der Veräußerungsgewinn von € 900.000,- ist daher körperschaftsteuerneutral.

4

Alternative B:

Hinsichtlich a, b und d ergibt sich keine Änderung.

Zu c ergibt sich folgende Änderung:

Es liegt eine internationale Schachtelbeteiligung gem § 10 Abs 2 KStG vor (10% Mindestbeteiligung, ein Jahr Behaltefrist erfüllt). Zu prüfen ist, ob der Veräußerungsgewinn im Hinblick auf die Niedrigbesteuerung steuerneutral ist oder ob § 10 Abs 4 KStG zur Anwendung kommt. Aufgrund der aktiven, operativen Hotelbetriebstätigkeit in Dubai liegt allerdings keine „Passivgesellschaft“ vor und dementsprechend ist der Veräußerungsgewinn weiterhin gem § 10 Abs 3 KStG steuerneutral (Annahme: keine Option auf Steuerwirksamkeit der Beteiligung). Die Niedrigbesteuerung allein ist für die Anwendung von § 10 Abs 3 KStG (steuerneutrale Veräußerung) nicht schädlich. Der Veräußerungsgewinn von € 900.000,- ist daher körperschaftsteuerneutral.

4

23

Aufgabenstellung 2:

Die Veräußerung von 97 % einer österr Immobilienvermögen besitzenden Gesellschaft ist gem § 1 Abs 3 GrEStG grunderwerbsteuerpflichtig (Anteilsvereinigung), da durch die Veräußerung mindestens 95 % aller Anteile übertragen wurden.

- Bemessungsgrundlage bei Anteilsvereinigung ist gem § 4 Abs 1 GrEStG der Grundstückswert zum Veräußerungszeitpunkt (€ 800.000,- am 04.01.2017).
- Der Steuersatz bei Anteilsvereinigung beträgt gem § 7 Abs 1 Z 2 lit c GrEStG 0,5%.
- Grunderwerbsteuer daher € 4.000,-.

4

Aufgabenstellung 3:

Ertragsteuerneutrale Umwandlung gem Art II UmgrStG: errichtende Umwandlung gem § 7 Abs 1 Z 1 UmgrStG steuerneutral möglich (Buchwertfortführung), da die Gesellschaft einen Betrieb führt (Hotelbetrieb).

GrESt: Durch die Umwandlung erfolgt umgründungsbedingt die Übertragung eines Grundstücks von der *GmbH* auf die *KG*; Anwendung der Begünstigungsbestimmung des § 11 Abs 5 UmgrStG (mit Verweis auf § 4 und § 7 GrEStG): Bemessungsgrundlage Grundstückswert (€ 800.000,- am 04.01.2017) und Steuersatz 0,5%.

Grunderwerbsteuer daher € 4.000,-.

6

Aufgabenstellung 4:

Die Widmung unterliegt der Stiftungseingangssteuer. Die Stiftungseingangssteuer ist gem § 1 Abs 5 StiftEG vom Wert des zugewendeten Vermögens zu bemessen, wobei die Vorschriften des ersten Teiles des Bewertungsgesetzes maßgeblich sind. Dies ist bei Privatvermögen der gemeine Wert (§ 10 BewG), der bei Kapitalgesellschaften in der Rechtsform einer *GmbH* (dh kein Kurswert) – soweit aus Verkäufen nicht ableitbar – gem § 13 Abs 2 BewG unter Berücksichtigung des Gesamtvermögens und der Ertragsaussichten der Gesellschaft zu schätzen ist. Dies ist das Wiener Verfahren (Mittelwert von Substanz- und Ertragswert). Der Steuersatz beträgt gem § 2 StiftEG grundsätzlich 2,5 %.

5

38

90

TEIL 2: UMSATZSTEUER, VERKEHRSTEUERN UND SONSTIGE GEBÜHREN

Punkte

2.1. Das Entgelt für die Lieferung des Fernsehgeräts weicht aus außerbetrieblichen Gründen – Gesellschafterstellung iVm der „Nahen-Angehörigen-Rechtsprechung“ – vom normalen Kaufpreis ab. Es ist zu untersuchen, ob die Normalpreisregelung des § 4 Abs 9 UStG anzuwenden ist. 4

Im vorliegenden Fall ist gem § 4 Abs 9 lit a UStG zu untersuchen, ob Frau *Flott* zum Vorsteuerabzug berechtigt ist (Rz 1930 UStR). Als Rechtsanwältin ist sie grundsätzlich zum Vorsteuerabzug berechtigt. Hinsichtlich des Kaufs des Fernsehgeräts ist sie jedoch nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt, weil dieser nur dann der Unternehmenssphäre zuzurechnen ist, wenn er ausschließlich betrieblich verwendet wird. Dabei kommt es nicht darauf an, ob der Fernseher in einem ausschließlich betrieblich genutztem Raum verwendet wird (Rz 4741 EStR zu einem Radio im Arbeitszimmer eines Hochschulprofessors für Musik). 4

Der *Tele GmbH* steht daher der Vorsteuerabzug aus dem Ankauf des Fernsehers zu. Die Umsatzsteuerbemessungsgrundlage für den Verkauf des Fernsehers an Frau *Flott* ist gem § 4 Abs 9 lit a UStG vom Normalwert zu berechnen, der dem Listenpreis entspricht. € 14.760,- ./. 1,2 = € 12.300,-. 2

Frau *Flott* kann die ihr in Rechnung gestellte Vorsteuer aus dem Kauf des Fernsehers iHv € 1.640,- nicht als Vorsteuer abziehen (9.840,-/. 1,2 x 20% = 1.640,-). 2
12

2.2.

Giacomo:

§ 6 Abs 1 Z 27 S1 UStG ausgelegt durch die UStR 2000 Rz 994: *Giacomo* ist Kleinunternehmer, weil er einen Wohnsitz im Inland hat (bis 2016) bzw im Inland sein Unternehmen betreibt (ab 01.01.2017). Das Betreiben im Inland wird durch das Fällen der unternehmerischen Entscheidungen bewirkt (§ 3a Abs 6 UStG ausgelegt durch UStR 2000 Rz 639b Abs 2). 3

§ 6 Abs 1 Z 27 S2 UStG ausgelegt durch die UStR 2000 Rz 995 basierend auf VwGH 28.10.1998, 98/14/0057: Die Umsatzgrenze ist derart zu berechnen, dass aus den Einnahmen die jeweilige gesetzliche Steuer herauszurechnen ist und der hieraus resultierende Betrag den relevanten Betrag darstellt. 3

§ 28 Abs 42 Z 2 UStG: 13%iger Steuersatz gilt für Umsätze ausgeführt nach dem 30.04.2016.

§ 10 Abs 3 Z 3a UStG ausgelegt durch die UStR 2000 Rz 1368: In Ansehung der Möblierung, Volleinrichtung und der Reinigung ist von Beherbergung auszugehen, welche dem Steuersatz iHv 13% unterliegt. Der Nettoumsatz beträgt dem entsprechend € 30.000,-. 3

Die Kleinunternehmerbefreiung kommt zur Anwendung. 1

Zusatzfrage 1:

§ 2 UStG ausgelegt durch LRL 2012 Rz 168 letzter Absatz basierend auf VwGH 16.02.2006, 2004/14/0082: Die Überlassung von Grundstücken, die nach LVO keine Einkunftsquelle darstellen, ist in Interpretation der Abgabengesetze auf Grundlage von Art 135 Abs.1 I MwStSyst-RL unecht steuerfrei. *Giacomo* ist also Unternehmer, der unecht steuerfreie Umsätze ausübt. Diese sind bei der Berechnung der Grenze zu berücksichtigen. Dem entsprechend ist Giacomo kein Kleinunternehmer, sondern muss seine Umsätze versteuern und kann Vorsteuern abziehen.

€ 33.900,- / 1,13 =	€ 30.000,-
€ 11.000,- =	€ 11.000,-
Umsatzsteuer	€ 3.900,-
Vorsteuer	€ 1.000,-
Zahllast	€ 2.900,-

Wurde bei der Wohnungsvermietung fälschlicherweise Umsatzsteuer in Rechnung gestellt, so würde *Giacomo* gem § 11 Abs 12 UStG die Umsatzsteuer iHv € 1.000,- (€ 11.000,-/1,1) kraft Rechnungslegung bis zur Berichtigung gem § 16 Abs 1 UStG schulden. Die Zahllast würde dann nicht € 2.900,- sondern € 3.900,- betragen. 6

Zusatzfrage 2:

Dann wäre die Kleinunternehmerbefreiung nicht anwendbar, weil das Unternehmen von Italien aus geleitet wird. § 6 Abs 1 Z 27 S1 UStG ausgelegt durch UStR 2000 Rz 994 idF Wartungserlass 2017 vom 05.12.2017. 4

20

2.3.

§ 6 Abs 1 Z 27 S1 UStG: Es ist auf die Umsätze gemäß § 1 Abs 1 Z 1 und 2 UStG abzustellen, d.h. im Inland ausgeführte Umsätze. 2

§ 3a Abs 5 Z 1 iVm § 3a Abs 6 UStG: Beratungsumsätze eines inländischen Unternehmers an einen ausländischen Unternehmer sind nach dem Empfängerortprinzip im Ausland steuerbar und zählen dem entsprechend nicht für die Kleinunternehmergrenze. 3

§ 6 Abs 1 Z 27 S2 ausgelegt durch die UStR 2000 Rz 996: Hilfsgeschäfte, darunter fällt der Verkauf von AV, bleiben außer Ansatz. 3

§ 24 UStG: Der Handel mit gebrauchten Sportwagen ist ein Anwendungsfall der Differenzbesteuerung.

§ 24 Abs 4 Z 1 UStG: Bemessungsgrundlage ist die Differenz zwischen Verkaufspreis und Einkaufspreis

Diese Differenz (€ 12.000,--) wird für die Umsatzgrenzenberechnung herangezogen. 3

§ 6 Abs 1 Z 27 S2 UStG ausgelegt durch die UStR 2000 Rz 995 basierend auf VwGH 28.10.1998, 98/14/0057: Die Umsatzgrenze ist derart zu berechnen, dass aus den Einnahmen die jeweilige gesetzliche Steuer herauszurechnen ist und der hieraus resultierende Betrag den relevanten Betrag darstellt. Fritz überschreitet daher im Jahr 2017 die Kleinunternehmergrenze nicht und muss keine Umsatzsteuer bezahlen.

Berechnung:

€ 24.000,00 Honorar an Notsob	€ 20.000,00 netto	
€ 12.000,00 Differenzbesteuerung	€ 10.000,00 netto	
Umsatz für Grenze	€ 30.000,00	4

15

2.4.

a) § 1 Abs 1 Z 1 UStG: Der Verkauf eines Unternehmens ist ein umsatzsteuerbarer Leistungsaustausch. 1

§ 4 Abs 7 UStG: Bemessungsgrundlage ist das Entgelt, welches sich aus sämtlichen Gegenleistungen für die Übertragung der Aktiven zusammensetzt. Somit Barkaufpreis + übernommene Schulden. Dieses Entgelt ist auf die Vermögensgegenstände aufzuteilen. 1

§ 6 Abs 1 Z 13 UStG: Die Umsätze der Versicherungsmakler sind unecht steuerfrei. 1

§ 6 Abs 1 Z 26 UStG: Hilfsgeschäfte von unecht steuerfreien Unternehmern sind steuerfrei. Von der Befreiungsvorschrift sind aber nur Lieferungen, nicht aber sonstige Leistungen umfasst. 1

Unter einer „Lieferung“ ist die Übertragung der Verfügungsmacht über einen *körperlichen* Gegenstand zu verstehen. Ein Kundenstock ist kein körperlicher, sondern ein unkörperlicher Gegenstand. Aus diesem Grund stellt die Übertragung eines Kundenstocks eine sonstige Leistung im Sinne von § 3a Abs 1 UStG dar. 3

Kundenstock	400.000,00	20%	€ 333.333,33	
Sachanlagevermögen	380.000,00		€ 380.000,00	§ 6 (1) Z 26 UStG
Entgelt			€ 713.333,33	
hievon steuerfrei			€ 380.000,00	
hievon steuerpflichtig mit Umsatzsteuer		20%	€ 333.333,33	
		20%	€ 66.666,67	

4

§ 17 Abs 7 UStG: Die Ist-Besteuerung findet auf die Geschäftsveräußerung im Ganzen keine Anwendung.

1

§ 19 Abs 2 Z 1 a UStG: Die Steuerschuld entsteht im Monat der Leistungserbringung. Wird keine Rechnung ausgestellt, verschiebt sich die Steuerschuld in den nächsten Monat. Die Steuerschuld entsteht also mit Ablauf des Februars.

1

13

b) Im Ergebnis ist der Verkauf des Kundenstocks des Versicherungsmaklers, sein wichtigstes asset, aus Sicht des Verkäufers umsatzsteuerpflichtig und aus Sicht des Käufers, dieser übt naturgemäß damit Versicherungsmaklerei aus, nicht vorsteuerabzugsberechtigt in Folge von § 12 Abs 3 Z 2 UStG. Dies ist aus Sicht der Steuerneutralität vollkommen unbefriedigend.

1

Gestaltungsvorschläge:

In Österreich ist im Unterschied zu Deutschland (§ 1 Abs 2a dUStG) die finale Unternehmensveräußerung steuerbar. Die Verschaffung der Verfügungsmacht über ein Unternehmen ist aber im UmgrStG nicht steuerbar gestellt. Aus diesem Grund bietet es sich an, dass das Unternehmen unter Anwendung des Umgründungssteuergesetzes umgegründet wird und danach unter Anwendung von § 6 Abs 1 Z 8 lit g UStG umsatzsteuerfrei verkauft wird.

Hierfür bieten sich an:

- Einbringung in Kapitalgesellschaft und Verkauf der Anteile
- Zusammenschluss zu Personengesellschaft und Verkauf der Anteile

6

7

20

2.5.

Nach § 24 UStG gilt für die Lieferungen von beweglichen körperlichen Gegenständen (mit hier nicht relevanten Ausnahmen) die Differenzbesteuerung, wenn der Unternehmer ein Händler ist, der gewerbsmäßig mit diesen Gegenständen handelt (ist bei A nach dem Sachverhalt gegeben) und die Lieferung der Gegenstände an den Unternehmer im Gemeinschaftsgebiet ausgeführt und dafür keine USt geschuldet wurde (was beim Kauf von Privatleuten der Fall ist). Dabei ist die USt aus der Differenz zwischen Verkaufspreis und Einkaufspreis herauszurechnen

(§ 24 Abs 4 UStG), wobei stets (von Ausfuhrlieferungen abgesehen) der Normalsteuersatz zur Anwendung gelangt (§ 24 Abs 6 UStG). Der Unternehmer hat eine Rechnung auszustellen, in der er auf die Anwendung der Differenzbesteuerung hinweist und darf keine USt ausweisen (§ 24 Abs 7 UStG).

4

Für die einzelnen Geschäftsfälle ergeben sich folgende Konsequenzen:

1. Differenzbesteuerung – s. oben; Bemessungsgrundlage: $120/6 * 5 = € 100,-$; USt € 20,-

1

2. Differenzbesteuerung – s. oben; Bemessungsgrundlage: $180/6 * 5 = € 150,-$; USt € 30,-

1

3. Differenzbesteuerung – s. oben; Bemessungsgrundlage: $240/6 * 5 = € 200,-$; USt € 40,-

Aber: Hier wäre es sinnvoll gem § 24 Abs 12 UStG die Besteuerung nach den allgemeinen Bestimmungen vorzunehmen. Diesfalls ist zwar die gesamte Lieferung (nicht nur die Differenz) in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen, es kommt jedoch der ermäßigte Steuersatz von 10% gem § 10 Abs 2 Z 1 lit a UStG iVm Z 33 lit a der Anlage 1 zur Anwendung:

Bemessungsgrundlage: $270/11 * 10 = 245,45$; USt € 24,55

3

4. Da der Gegenstand zu einem geringeren Preis verkauft wird, als er eingekauft wurde, kommt es zu einer Bemessungsgrundlage von € 0,-. Eine negative Bemessungsgrundlage oder der Ausgleich mit einer positiven Differenz aus einem anderen Geschäftsfall ist nicht möglich (vgl. z.B. Ruppe/Achatz, UStG5 § 24 Tz 21).

3

5. Die Differenzbesteuerung bleibt anwendbar, wenn von einem erworbenen Gebrauchtgegenstand anschließend lediglich einzelne Teile geliefert oder entnommen werden (wie zB beim Ausschachten eines Autos; EuGH 18.01.2017, Rs C-471/15, Sjelle Autogenbrug I/S). Außerdem muss sich die Steuerbemessungsgrundlage, die nach der Differenzbesteuerungsregelung bestimmt wurde, aus Aufzeichnungen ergeben, die es ermöglichen, zu überprüfen, ob sämtliche Voraussetzungen für die Anwendung dieser Regelung erfüllt sind. Hier ist unstrittig, dass auf den Motor € 750,- des Anschaffungspreises entfallen.

Bemessungsgrundlage sind daher $1.000 - 750 = 250 / 6 * 5 = € 208,33$, USt € 41,67.

Eine Besteuerung gem § 24 Abs 12 UStG nach den allgemeinen Bestimmungen kann sinnvoll sein, weil der Kunde des A zum Vorsteuerabzug berechtigt ist. Dies ist dann der Fall, wenn A einen höheren Nettopreis als € 958,33 (€ 1.000,- abzgl € 41,67) verlangen kann. Diesfalls hat A eine Rechnung mit vollem Umsatzsteuerausweis auszustellen.

4

Vorsteuerabzug

Die Umsätze des A sind zwar differenzbesteuert, aber steuerpflichtig. A ist daher gem § 12 UStG berechtigt, die volle Vorsteuer von € 1.000,- abzuziehen. 1

17

2.6.

A ist als Versicherungsvertreter gem § 6 Abs 1 Z 13 UStG unecht von der USt befreit und daher ein atypischer Erwerber iSd Art 1 Abs 4 UStG. 1

A hat die Erwerbsschwelle von € 11.000,- im Jahr 2017 (und auch im Jahr 2016) nicht überschritten, weil der ig. Erwerb neuer Fahrzeuge nicht in die Schwelle einzurechnen ist (Art 1 Abs 6 UStG). Dieser unterliegt jedenfalls der österr Erwerbsbesteuerung, ist daher steuerbar und steuerpflichtig (€ 33.000 x 20%).

Der Einkauf der anderen Waren (€ 1.270,-, € 879,- und € 1.500,-) ist in Österreich nicht steuerbar. 2

Ein motorbetriebenes Landfahrzeug mit mehr als 48 Kubikzentimetern Hubraum oder mehr als 7,2 Kilowatt Leistung gilt als neu, wenn seit seiner ersten Inbetriebnahme nicht mehr als 6 Monate vergangen sind, oder es nicht mehr als 6.000 Kilometer zurückgelegt hat. Das Fahrzeug ist nach dem Sachverhalt fabriksneu und erfüllt damit die Kriterien des Art 1 Abs 8 und 9 UStG. 1

A kann den Vorsteuerabzug aus dem ig. Erwerb des PKW nicht geltend machen, weil er unecht steuerfreie Umsätze tätigt (§ 12 Abs 3 UStG 1994). Zudem wäre der Vorsteuerabzug für einen PKW auch gem Art 12 Abs 4 iVm § 12 Abs 2 Z 2 lit b UStG ausgeschlossen.

Daher kommt es auch zu keinem Eigenverbrauch beim PKW. 2

6

2.7.

Zu 1. Die Grunderwerbsteuerschuld für den Übergang des Grundstücks entsteht mit dem Verschmelzungsvertrag. 2

Vorgänge nach dem UmgrStG sind bei der GrEST begünstigt: Berechnung Grundstückswert $500.000 \times 0,5\% = € 2.500,-$. 2

Zu 2. Nein, nur Rechtsanwälte und Notare können die GrEST als Bevollmächtigte eines Steuerschuldners selbstberechnen (§ 11 GrESTG). 2

Zu 3. Ja, die Bestandvertragsgebühr kann ein Wirtschaftstreuhänder als Bevollmächtigter für einen Bestandgeber selbstberechnen (§ 33 TP 5 Abs 5 Z 4 GebG). 3

Zu 4. Ja, das FAGVG kann die Befugnis zur Selbstberechnung aberkennen, wenn der Parteienvertreter vorsätzlich oder wiederholt grob fahrlässig die Selbstberechnungsvorschriften verletzt, zB Fristen für Steuerentrichtung nicht einhält (§ 11

Abs 2 GrEStG, § 3 Abs 4c GebG).	3
Zu 5. Bestandvertragsgebühr und Bürgschaftsgebühr (§ 33 TP 5 und § 33 TP 7 GebG).	2
Zu 6. Ja, € 240,- (§ 24a VwGG).	<u>1</u>
	<u>15</u>
	105

Teil 3: STEUERLICHE EINKOMMENS- UND ERFOLGS- BZW ERTRAGSERMITTLUNG

Punkte

3.1. Körperschaftsteuer

1. Die *Wolf-AG* kann ab dem Geschäftsjahr 2014 eine Unternehmensgruppe mit der *Lamm-GmbH* nach den Regeln des § 9 KStG bilden. Die *Rotkäppchen GmbH* kann nicht als Gruppenmitglied mangels einer ausreichenden finanziellen Verbindung eingeschlossen werden. Die beteiligte Körperschaft muss unmittelbar mehr als 50% des Kapitals und der Stimmrechte der Beteiligungskörperschaft besitzen (§ 9 Abs 4 erster Teilstrich KStG).

Voraussetzung für die Gruppenbildung der *Wolf AG* mit der *Lamm-GmbH* ist, dass auch alle anderen gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt werden (zB rechtzeitig gestellter Gruppenantrag, Steuerumlagenvereinbarung, u.a.).

12

2. Eine steuerl Firmenwertabschreibung innerhalb der Unternehmensgruppe ist gem § 9 Abs 7 KStG idF AbgÄG 2014, BGBl I 2014/13 ab 01.03.2014 im Falle der Anschaffung vor dem 01.03.2014 zulässig. Die steuerl Ergebnisse für 2014 - 2016 ermitteln sich wie folgt:

Ermittlung der körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlagen

Ermittlung der Firmenwertabschreibung

Kaufpreis:	2.000.000,00
abzügl Eigenkapital (Unternehmensrecht)	900.000,00
	1.100.000,00

max. 50 % des Kaufpreises	1.000.000,00
hiervon 1/15 tel Firmenwert-AfA	66.666,67

	Wolf AG	Firmenwert- AfA	Lamm-GmbH	Rotkäppchen GmbH	Bemessungsgrundl
2014	20.000,00	- 66.666,67	- 200.000,00	0	- 246.666,67
2015	50.000,00	- 66.666,67	- 100.000,00	0	- 116.666,67
2016	100.000,00	- 66.666,67	- 30.000,00	0	3.333,33

Im Veräußerungsjahr 2017 ergeben sich bei der *Wolf AG* folgende körperschaftsteuerl Bemessungsgrundlagen:

Wolf AG: Ifd Ergebnis für 2017: € + 120.000,-; durch Verkauf der *Lamm-GmbH* wird deren Ergebnis im Jahr 2017 nicht mehr dem Gruppenträger zugerechnet.

Unternehmensrechtlicher Veräußerungsverlust:

€ - 1,500.000,- (Erlös € 500.000,- minus Buchwert=AnKo € 2,000.000,-)

Veräußerungsergebnis: Der unternehmensrechtliche Verlust aus dem Beteiligungsverkauf iHv € – 1,500.000,- wirkt sich – und zwar unabhängig von einem steuerl Veräußerungsverlust - nicht aus, weil in der Unternehmensgruppe Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert und Veräußerungsverluste hinsichtlich Beteiligungen an Gruppenmitgliedern gem § 9 Abs 7 erster Satz KStG nicht abzugsfähig sind.

22

3. Ohne Gruppenbildung wirkt sich der Veräußerungsverlust zu je einem Siebentel p.a. aus.

Davon 1/7tel von 1,5 Mio. p.a.: € - 214.285,74 (§ 12 Abs 3 Z 2 KStG)

Von 2017 - 2023 ergeben sich steuerl Verluste iHv € 1,500.000,- ohne Gruppenbildung.

Innerhalb der Gruppe betragen die steuerl Verluste einschließlich Firmenwert-Afa € 530.000,- (Verluste der *Lamm-GmbH* gehen als Gruppenverluste bei der *Wolf-AG* ein). Die Verluste der *Lamm-GmbH* würden auch ohne Gruppenbildung nicht verloren gehen. Fazit: Die Gruppenbildung wirkt sich steuerl daher sehr nachteilig aus (Firmenwert-AfA € 200.000,- mit Unternehmensgruppe und ohne Gruppenbildung € 1,500.000,- auf 7 Jahre verteilt).

13

4. Die Verschmelzung up-stream führt zu einem Verlust der Verlustvorträge, weil das verlustverursachende Vermögen nicht mehr vorhanden ist (§ 4 Abs 1 Z 1 lit a UmgrStG). Die kleinste Einheit des verlustverursachenden Vermögens ist die (nicht mehr vorhandene) Beteiligung (siehe UmgrStRI, Rz 195 und Rz 208). Der letztmögliche Stichtag für eine rückwirkende up-stream Verschmelzung ist somit ein Tag vor der Veräußerung der Anteile.

8

5. Bei einem steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn beim Verkauf der Anteile ist es schlussendlich egal, ob eine Gruppenbildung erfolgt oder nicht. Die steuerl geltend gemachte Firmenwertabschreibung reduziert den steuerl Buchwert der Anteile, weshalb der steuerl Veräußerungsgewinn bei inländischen Beteiligungen ceteris paribus wieder steigt.

Der steuerl Buchwert der Anteile an der *Lamm-GmbH* beträgt infolge der Firmenwert-AfA € 1,800.000,-. Der steuerpflichtige Veräußerungsgewinn ist daher um € 200.000,- (Betrag der insges geltend gemachten Firmenwert-AfA) höher. Die Gruppenbildung ist aber dann steuerl zielführend, wenn die Verlustbeiträge der *Lamm-GmbH* bei der Gruppenträgerin zu einer schnelleren Verlustverwertung führen könnten.

10

65

3.2. Einkommensteuer

3.2.1. Jeder Vermächtnisnehmer erhält Aktien mit Anschaffungskosten iHv € 100.000,-, die zum Todeszeitpunkt einen gemeinen Wert iHv € 150.000,- haben. Die spätere Veräußerung erfolgt – bezogen auf den Wert zum Todeszeitpunkt – mit Verlust.

a) Erwerb der Aktien durch eine unbeschränkt steuerpflichtige Person (Sohn);

Die Erwerb der Aktien löst grundsätzlich keine einkommensteuerl Folgen aus. Durch diesen unentgeltlichen Erwerb werden keine Veräußerungsfolgen ausgelöst. In diesem Fall liegen Aktien des Neubestands vor, die bei Veräußerung der Besteuerung gem § 27 Abs 3 EStG unterliegen. Der Sohn übernimmt die Anschaffungskosten des Vaters. Die anteiligen stillen Reserven iHv € 50.000,- bleiben beim Sohn steuerhängig.

3

Zu beachten ist jedoch, dass der Depotübertrag gem § 27 Abs 6 Z 2 EStG grundsätzlich steuerpflichtig ist; allerdings kann bei einem unentgeltlichen Erwerb dieser Umstand der Bank nachgewiesen werden (Vorlage der Urkunde über die Einantwortung) sodass auch der Depotübertrag keine Steuerfolgen auslöst.

3

Die Veräußerung des Aktienpakets um € 140.000,- im Jahr 2018 bewirkt einen Veräußerungsgewinn iHv € 40.000,-, der vom Sohn zum besonderen Steuersatz iHv 27,5% zu erfassen ist (€ 11.000,-). Soweit die Aktien noch in einem inländischen Bankdepot lagern, erfolgt die Besteuerung mit Abzug von KEST.

3

9

b) Erwerb der Aktien durch eine beschränkt steuerpflichtige natürliche Person (Tochter);

Durch den Übertrag der Aktien von einer unbeschränkt steuerpflichtigen Person auf eine beschränkt steuerpflichtige Person wird das österr Besteuerungsrecht auf den Kursgewinn eingeschränkt. Da steuerl Neubestand vorliegt, ist die Wegzugsbesteuerung gem § 27 Abs 6 Z 1 EStG zu beachten; diese führt grundsätzlich zur Erfassung des Kursgewinnes iHv € 50.000,- (150.000 gemeiner Wert minus 100.000 Anschaffungskosten) zur Einkommensteuer beim Erblasser (besonderer Steuersatz iHv 27,5%; ergibt € 13.750;-).

3

Da ein unentgeltlicher Erwerb zwischen natürlichen Personen vorliegt und die Einschränkung des Besteuerungsrechts gegenüber einem EU-Staat (Deutschland) vorliegt, kann in der Einkommensteuererklärung des Verstorbenen ein Besteuerungsaufschub beantragt werden (§ 27 Abs 6 Z 1 lit a EStG).

3

Soweit ein Depotübertrag erfolgt, löst dieser die Steuerpflicht der Veräußerung durch Abzug der KESt aus. Eine Ausnahme der Besteuerung des Depotübertrages gem § 27 Abs 6 Z 2 Satz 2 EStG erfolgt im Rahmen der Wegzugsbesteuerung nicht mehr. Es erfolgt grundsätzlich ein Abzug von KESt iHv € 13.750,-. Allerdings kann durch Vorlage des Abgabenbescheides, in dem über den Wegzug abgesprochen wurde, vor dem Depotübertrag der KESt-Abzug durch die Bank verhindert werden (§ 94 Z 7 EStG).

4

Die Veräußerung durch die Tochter im Jahr 2018 bewirkt bei der Verlassenschaft ein rückwirkendes Ereignis und die Besteuerung des Kursgewinnes (sh. Rz 6170ff EStR). Der nach der Erbanfall eingetretene Wertverlust (Kurs von € 150.000,- auf € 140.000,- gesunken) wird insoweit berücksichtigt als nur der geringere Veräußerungsgewinn iHv € 40.000,- zur Einkommensteuer zum besonderen Steuersatz iHv 27,5% (€ 11.000,-) erfasst wird.

4

14

c) Erwerb der Aktien durch eine beschränkt steuerpflichtige juristische Person (Stiftung);

Durch den Übertrag der Aktien von einer unbeschränkt steuerpflichtigen Person auf eine beschränkt steuerpflichtige Person wird das österr Besteuerungsrecht auf den Kursgewinn eingeschränkt. Da steuerl Neubestand vorliegt, ist die Wegzugsbesteuerung gem § 27 Abs 6 Z 1 EStG zu beachten; diese führt zur Erfassung des Kursgewinnes iHv € 50.000,- (150.000 gemeiner Wert minus 100.000 Anschaffungskosten) zur Einkommensteuer beim Erblasser (besonderer Steuersatz iHv 27,5%).

3

Da ein unentgeltlicher Erwerb durch eine Liechtensteinische Körperschaft (EWR-Staat mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe mit Österreich) erfolgt, kann eine Entlastung erfolgen. Da jedoch kein Erwerb durch eine natürliche Person vorliegt, kommt seit 2016 nicht das Nichtfestsetzungskonzept sondern nur das Ratenzahlungskonzept zur Anwendung (§ 27 Abs 6 Z 1 lit d iVm § 6 Z 6 EStG). Es wird der Veräußerungsgewinn iHv € 50.000,- mit Est iHv € 13.750,- besteuert. Die geschuldete Einkommensteuer iHv € 13.750,- kann über sieben Jahre in Raten abgezahlt werden.

3

Soweit ein Depotübertrag erfolgt, löst dieser die Steuerpflicht der Veräußerung durch Abzug der KESt aus. Eine Ausnahme der Besteuerung des Depotübertrages gem § 27 Abs 6 Z 2 Satz 2 EStG erfolgt im Rahmen der Wegzugsbesteuerung nicht mehr. Es erfolgt grundsätzlich ein Abzug von KESt iHv € 13.750,-. Allerdings kann durch Vorlage des Abgabenbescheides, in dem über den Wegzug abgesprochen wurde, vor dem Depotübertrag der KESt-Abzug durch die Bank verhindert werden (§ 94 Z 7 EStG).

3

Die Veräußerung der Aktien durch die Stiftung iHv € 140.000,- hat auf die Besteuerungshöhe keine Auswirkung in Österreich; es erfolgt keine (nochmalige) Besteuerung durch die Veräußerung. Der spätere Wertverlust kann nicht berücksichtigt werden. Durch die Veräußerung im Jahr 2018 werden vielmehr die noch offenen Raten gegenüber dem Finanzamt sofort fällig.

3

12

35

3.2.2. § 1 Abs 2 EStG iVm § 26 Abs 1 und 2 BAO: Eine natürliche Person ist dann persönlich unbeschränkt steuerpflichtig, wenn ein Wohnsitz (hier nicht gegeben) oder gewöhnlicher Aufenthalt (liegt hier vor) gegeben ist.

Zum gewöhnlichen Aufenthalt ordnen § 26 Abs 2 zweiter Satz und dritter Satz BAO an:

„Wenn Abgabenvorschriften die unbeschränkte Abgabepflicht an den gewöhnlichen Aufenthalt knüpfen, tritt diese jedoch stets dann ein, wenn der Aufenthalt im Inland länger als sechs Monate dauert. In diesem Fall erstreckt sich die Abgabepflicht auch auf die ersten sechs Monate.“

Somit genügt bei ununterbrochenem Aufenthalt, welcher kein gewöhnlicher Aufenthalt sein muss, eine Zeitdauer von mehr als 6 Monate zur Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht.

Julio ist somit im Zeitraum 01.03.2017 – 30.09.2017 unbeschränkt steuerpflichtig mit seinem Welteinkommen.

10

Sachliche Steuerpflicht:

Einnahmen	100.000,00	7 Monate	€ 700.000,00
Ausgaben	-26.400,00	Maximalbetr	-€ 26.400,00
Zwischensumme			€ 673.600,00
GFB		Sockel	-€ 3.900,00
Gewinn			€ 669.700,00
GBdE			€ 669.700,00
SA	60,00 § 18 (2)	SAP	-€ 60,00
Einkommen			€ 669.640,00

Die Betriebsausgabenpauschale gem § 17 Abs 1 zweiter Teilstrich iHv 12% vom Umsatz, max € 26.400,- ist zulässig, weil der Vorjahresumsatz von € 220.000,- nicht überschritten wurde.

Die Strafverteidigung ist nicht absetzbar. Die Steuerberatungskosten fallen iZm der Verteidigung an und stellen aus diesem Grund keine Sonderausgaben im Sinne von § 18 Abs 1 Z 5 EStG dar.

10

20

3.2.3.

a. Die lediglich vermögensverwaltende KG ermittelt für ihre beiden Kommanditisten die steuerl Einkünfte aus dem Grundstücksverkauf nach § 30 EStG (Privatvermögen). Die Einkünfte sind für beide Kommanditisten aufgrund des unterschiedlichen Einstiegsdatums gesondert zu beurteilen:

Für Herrn Müller ist das Grundstück zum 31.03.2012 nicht spekulationsverfangen (Ablauf der Zehnjahresfrist). Die Einkünfte können daher nach § 30 Abs 4 EStG oder nach § 30 Abs 3 EStG (Regeleinkünfteermittlung) ermittelt werden.

§ 30 Abs 4 EStG:

Vom anteiligen Veräußerungserlös € 1,200.000,- (40% von € 3,000.000,-) werden 86 % als pauschale Anschaffungskosten (€ 1,032.000,-) in Abzug gebracht, dies ergibt einen Veräußerungsüberschuss von € 168.000,-. Der Veräußerungsüberschuss ist mit dem 30%igen Steuersatz nach § 30a zu versteuern. Die ImmoEST beträgt für Herrn Müller € 50.400,-. Anmerkung: Die Regeleinkünfteermittlung gem § 30 Abs 3 EStG (€ 1,200.000,- minus € 800.000,- AK) ist betragsmäßig nicht vorteilhaft.

4

Für Frau Bauer ist das Grundstück aufgrund ihres späteren Einstieges in die KG (Juni 2002) zum 31.03.2012 noch steuerverfangen gewesen. Daher ist der anteilige Überschuss gem § 30 Abs 3 EStG zu ermitteln.

Vom anteiligen Veräußerungserlös iHv 60% von € 3,000.000,- (= € 1,800.000,-) sind die anteiligen Anschaffungskosten von 60% von € 2,000.000,- (= € 1,200.000,-) in Abzug zu bringen, dies ergibt € 600.000,-. (30% ImmoEST: € 180.000,-).

4

b. Nach § 124b Z 185 EStG unterliegen die Verkäufe der Kapitalvermögensbesteuerung gem § 27 Abs 3 EStG, da die Aktien nach 31.12.2010 und die Anleihen nach 31.03.2012 gekauft wurden.

2

Die Anschaffungsnebenkosten im Privatvermögen und die Veräußerungsspesen dürfen nicht angesetzt werden (§ 27a Abs 4 Z 2 und § 20 Abs 2 EStG).

2

Der Überschuss gem § 27 Abs 3 EStG aus dem Aktienanteil beträgt € 100.000,-, der Verlust aus den Staatsanleihen unter Berücksichtigung erhaltener Stückzinsen € 4.500,-. Der Verlust kann gem § 27 Abs 8 EStG mit laufenden Anleihezinsen iHv € 1.000,-, der verbleibende Verlust von € 3.500,- mit dem Überschuss aus dem Aktienverkauf, nicht aber mit anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden. Es verbleibt ein Überschuss iHv € 96.500,-, welcher auf beide Kommanditisten aufgeteilt wird.

5

Der verbleibende Überschuss unterliegt wegen des inländischen Bankdepots der 27,5%igen KEST (§ 27a Abs 1 EStG und § 93 EStG) und hat für beide Kommanditisten Endbesteuerungswirkung gem § 97 EStG. Eine Regelbesteuerung zum Tarifsatz ist gem § 27a Abs 5 EStG möglich.

3

- c. Gemäß § 124b Z 184 EStG liegt hinsichtlich der Anleihen ein fiktives Spekulationsgeschäft gem § 30 EStG in der Fassung vor der neuen Kapitalvermögensbesteuerung vor, da die Anleihen in der Zeit 01.10.2011 bis 31.03.2012 erworben wurden („Zwischenbestand“). Der Verlust ist daher nicht ausgleichsfähig mit dem Überschuss aus dem Aktienverkauf (Neubestand ist steuerpflichtig gem § 27 Abs 3 EStG). Die Stückzinsen sind in diesem Fall wie die regulär ausbezahlten Zinsen mit der 27,5%igen KESt endbesteuerte Einkünfte aus Kapitalvermögen gem § 27 Abs 2 Z 2 EStG. 6
- d. Gemäß § 124b Z 184 EStG liegt bei Kauf der Aktien vor 01.01.2011 und der Anleihen vor 01.10.2011 ein steuerneutraler „Altbestand“ vor. 2
- e. Die negativen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus einer Beteiligung an einer vermögensverwaltenden GmbH & Co KG sind nach Rechtsprechung und EStR (Rz 6018) nur bis zur Höhe der Hafteinlage den Kommanditisten zuzuweisen, wenn diese keine über die Hafteinlage hinausgehenden Haftungen eingegangen sind. Die negativen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sind daher anteilig nur an Frau Bauer und nur in Höhe der verbleibenden, noch nicht verbrauchten Hafteinlage von € 10.000,- zuzurechnen. Die restlichen Verlustanteile (€ 40.000,-) werden dem Komplementär zugewiesen und mit späteren Einnahmenüberschüssen bei diesem verrechnet. 6
- f. Aufgrund der Abfärbewirkung gem § 2 Abs 4 vorletzter Satz EStG hat die KG nunmehr insges Einkünfte aus Gewerbebetrieb, da eine Beteiligung an einer gewerblichen Personengesellschaft besteht, welche bei der KG zu einer Mitunternehmerschaft mit Gewinnermittlung nach § 5 EStG führt. 3
- Der Verlust aus der Vermietung (€ 50.000,-) ist daher mit den Einkünften aus der Mitunternehmerbeteiligung an der Hotelbetriebs OG zu verrechnen und der Saldo als Einkünfte aus Gewerbebetrieb auf die beiden Kommanditisten im Verhältnis 40% (Herr Müller) und 60% (Frau Bauer) unabhängig von der Höhe ihrer Hafteinlage zu verteilen (Mitunternehmerschaft).
- Anmerkung: Sollte davon ausgegangen werden, dass eine kapitalistische Mitunternehmerschaft vorliegt, wären die Verluste gem. § 23a EStG insofern nicht ausgleichsfähig, als dadurch ein negatives steuerliches Kapitalkonto entsteht oder sich erhöht. Auch diese Lösung sollte als richtig gewertet werden. 3
- g. Es liegt wiederum aufgrund der Abfärbung gem § 2 Abs 4 EStG eine Mitunternehmerschaft vor, die insges Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt. Die Anschaffungsnebenkosten dürfen im Betriebsvermögen angesetzt werden und vermindern den jeweiligen Veräußerungsüberschuss um € 100,-, während die Veräußerungsspesen weiterhin nicht angesetzt werden dürfen (§ 27a Abs 4 Z 2 und § 20 Abs 2 EStG). 2

Der Verlust aus dem Anleihenverkauf kann gem § 6 Z 2 lit c EStG zu 100% mit dem Aktienverkaufsgewinn ausgeglichen werden (Anmerkung: ein verbleibender Verlust wäre nur zu 55% ausgleichsfähig). Dies erfolgt bei Betriebsvermögen im Rahmen der Veranlagung und nicht durch die Bank. Es wird somit KESt ohne Endbesteuerungswirkung nur vom betrieblichen Gewinn aus dem Verkauf des Aktienpakets einbehalten.

2

Die anlässlich des Anleihenverkaufs erhaltenen Stückzinsen unterliegen wie die laufend ausbezahlten Zinsen der 27,5%igen KESt mit Endbesteuerungswirkung (§ 27 Abs 2 iVm §§ 93, 97 EStG).

1

45

165

360