

ABGABENRECHTLICHE KLAUSURARBEIT

am 4. April 2018

Geschäftszahl der Prüfungsarbeit:

Punkte	möglich:
I. Teilklausur	
1. Ertragsteuern und Abfassung von Abgabenerklärungen	120
2. Umgründungssteuergesetz, Rechtsformgestaltung und betriebswirtschaftliche Steuerlehre	<u>90</u>
Summe	210

NOTENVORSCHLAG	von	bis
nicht bestanden	0	125
Bestanden	126	210

TEIL 1: ERTRAGSTEUERN UND ABFASSUNG VON ABGABENERKLÄRUNGEN

Punkte

1.1. Körperschaftsteuer

1.1.1. Eine Gemeinde erzielt im Jahr 2017 ua folgende Einnahmen:

- a) Sie unterhält folgende Betriebe:
- ein der Trinkwasserversorgung für die Gemeindebevölkerung dienendes Wasserwerk,
 - die örtliche Müllabfuhr,
 - eine defizitäre Buslinie,
 - ein gewinnbringendes Elektrizitätswerk,
 - eine Bücherei (Einnahmen € 2.500,--) sowie
 - eine Forstwirtschaft, aus welcher sie große Mengen an Holz veräußert. 12
- b) Ein sich in ihrem Eigentum befindliches Gasthaus hat sie an einen Wirt, der dieses auf eigene Rechnung betreibt, um monatlich € 2.500,-- verpachtet. 3
- c) Einen im Rathaus befindlichen Saal vermietet sie tages- bzw stundenweise, ohne dass Nebenleistungen (wie zB Reinigung oä) erbracht würden. 3
- d) Sie veräußert das Grundstück, auf dem sich der ehemalige, seit fünf Jahren leerstehende, Bauhof befindet (Erwerb des Grundstücks 1975) um € 500.000,--
.
6
1. Wie sind die einzelnen Einnahmen aus Betrieben bzw Betätigungen der Gemeinde körperschaftsteuerl zu beurteilen?
Wie erfolgt die Ermittlung allfälliger Einkünfte aus dem Grundstücksverkauf?
2. Können einzelne Betriebe zusammengefasst werden; wenn ja unter welchen Voraussetzungen? 6

30

1.1.2. Die Baustoff-GmbH ist Gruppenträgerin einer Unternehmensgruppe. Im Jahr 2016 erzielte die Gruppenträgerin ein Einkommen iHv € 200.000,--.

Gruppenmitglieder sind (Beteiligung des Gruppenträgers jeweils zu 100%):

1. Die inländische Werkzeug-GmbH, Ergebnis 2016: € 100.000,--
2. Die inländische Baumarkt-GmbH, Ergebnis 2016: € 10.000,--
3. Die ausländische Fassaden-GmbH in Deutschland, Ergebnis 2016: € 50.000,--

4. Die ausländische Mechanik-GmbH in Deutschland, Ergebnis 2016: € - 250.000,--

5. Die ausländische Maschinen-GmbH in Deutschland, Ergebnis 2016: € - 20.000,--

Bis auf die Baumarkt-GmbH, die erst 2015 in die Gruppe aufgenommen wurde, sind alle Gruppenmitglieder seit 2010 in der Unternehmensgruppe.

Sämtliche Gruppenmitglieder und der Gruppenträger haben ihren Bilanzstichtag zum 31.12.

Im Dezember 2016 wird die Baumarkt-GmbH verkauft, der Veräußerungserlös ist bereits im Ergebnis des Gruppenträgers berücksichtigt. Im Jahr 2015 wurde ein Verlust der Baumarkt-GmbH iHv € 30.000,-- dem Gruppenträger zugerechnet.

Die Maschinen-GmbH wird im September 2016 liquidiert, das Ergebnis 2016 entspricht dem Liquidationsergebnis. In den Jahren seit 2010 wurden Verluste im Ausmaß von € 100.000,-- dem Gruppenträger zugerechnet. Der Teilwert der Beteiligung an der Maschinen-GmbH ist seit dem Kauf im Jahr 2010 um € 70.000,-- auf € 30.000,-- gesunken.

Die Gruppenträgerin verfügt über Verlustvorträge aus dem Jahr 2015 iHv € 120.000,-
-. Verlustvorträge aus früheren Jahren gibt es nicht.

Berechnen Sie die Körperschaftsteuer für die Unternehmensgruppe im Jahr 2016. Gehen Sie vereinfacht davon aus, dass die ausländischen Ergebnisse dem österr Steuerrecht entsprechen und daher keine Umrechnung erforderlich ist. Etwaige Mindestkörperschaftsteuerüberhänge aus Vorjahren sind außer Acht zu lassen. **35**

1.2. Einkommensteuer

1.2.1. Beurteilen Sie nachfolgende Sachverhalte hinsichtlich

- Tatbestand
- Bemessungsgrundlage
- Steuersatz
- Erhebungsform
- allfällige Anrechnung ausländischer Quellensteuern

Führen Sie jeweils die Rechtsgrundlage und gegebenenfalls die Auslegung derselbigen durch die EStR 2000 an.

a) Der unbeschränkt Steuerpflichtige A erhält am 02.03.2017 Dividenden der Daimler-Benz-AG iHv € 10.000,-- auf seinem Depot bei der deutschen Lampe-Bank gutgeschrieben. Von diesem Betrag werden ihm € 2.637,50 deutsche Quellensteuer abgezogen. **5**

b) Wie verhält sich Fall a), wenn die Aktien auf einem österr Bankdepot liegen? **2**

c) Der unbeschränkt steuerpflichtige B kauft am 30.06.2017 eine Anleihe der Republik Österreich

- Kurswert Nominale € 100.000,--
- Zinssatz 1%, Couponlaufzeit 01.01. – 31.12.
- Börsespesen 0,1%

und legt diese auf ein WP-Depot bei einer österr Bank, wofür diese pro Jahr € 200,-- Spesen einhebt.

Wie hoch sind die steuerl Anschaffungskosten?

3

d) Der Anleger aus Fall c) kassiert am 31.12.2017 die Zinsen aus dem Coupon.

Erläutern Sie neben der Lösung die steuerl Behandlung, wenn der Anleger die Anleihe zu Kurs 100 am 01.01.2018 (nach Inkasso des Coupons am 31.12.2017) verkauft und dabei 0,1% Börsespesen bezahlt?

Beschreiben Sie aus Sicht des Anlegers das Problemfeld „Stückzinsen“.

15

e) Der Anleger E kauft am 01.07.2016 einen Goldbarren um € 100.000,--, welchen er zu 100% mittels eines Kredites der Zweiten Bank finanziert. Zinssatz 2% pa, sonst keine Spesen. Die Zinsen von 01.07.2016 bis 31.12.2016 werden am 31.12.2016 bezahlt.

An 30.06.2017 verkauft der Anleger den Goldbarren um € 120.000,--. Mit dem Verkaufserlös wird der Kredit noch am 01.07.2017 incl Zinsen von 01.01.2017 – 30.06.2017 zurückbezahlt.

Hat der Anleger E im Jahr 2017 Einkünfte zu versteuern und wenn ja, welche in welcher Höhe?

5

f) Die Hauptversammlung der SITEM-AG beschließt am 08.06.2017 eine Dividende iHv € 1.000.000,-- auszahlab nach Maßgabe der Liquidität der Gesellschaft. Leider ist diese während des Jahres nicht ausreichend, sodass es nur zu einer einzigen Auszahlung am 11.10.2017 iHv € 500.000,-- kommt.

Beurteilen Sie die steuerl Folgen aus Sicht der Gesellschaft und der Gesellschafter. Gehen Sie davon aus, dass sämtliche Gesellschafter die Aktien im steuerl Privatvermögen halten und die Regelbesteuerungsoption nicht anwenden. 10

40

1.2.2. Geben Sie zu nachfolgendem Sachverhalt eine steuerl Beurteilung ab.

Führen Sie jeweils die Rechtsgrundlage und gegebenenfalls die Auslegung derselbigen durch die EStR 2000 und/oder die LStR 2002 an.

Walter erbt im Jahr 2012 eine kleine Eigentumswohnung im 10. Bezirk von seiner Tante, welche die 1953 um umgerechnet € 50.000,-- incl. Anschaffungsneben-

kosten angeschaffte Wohnung von der Anschaffung bis zu ihrem Tod als Hauptwohnsitz genutzt hat. Im Juli 2012 vermietet Walter die von einem Sachverständigen im Verlassenschaftsverfahren auf € 110.000,-- geschätzte Wohnung um € 500,-- monatlich zzgl Betriebskosten, aber ohne USt, weil er Kleinunternehmer ist. Sonst fallen keine Werbungskosten an. Das SV-Gutachten enthält weder Aussagen über die Aufteilung des Schätzwertes auf Grund und Boden und Gebäude, noch über die Restnutzungsdauer.

Im Juni 2017 verkauft Walter die Wohnung infolge eines glücklichen Zufalls um € 150.000,--

Erläutern Sie die einkommensteuerl Folgen der Veräußerung! Gehen Sie davon aus, dass die Regelbesteuerungsoption nicht wahrgenommen wird.

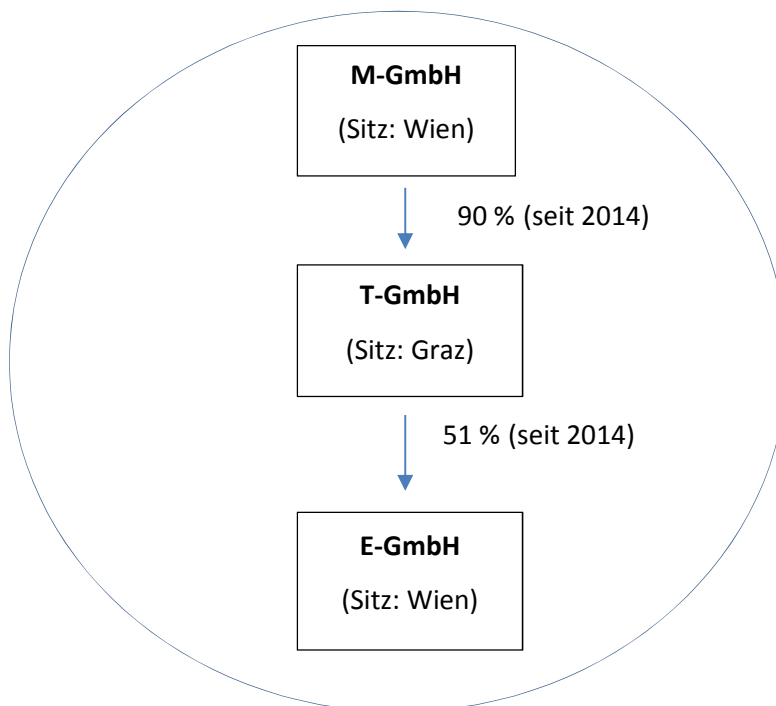
15

120

Teil 2: UMGRÜNDUNGSSTEUERGESETZ, REFORMGESTALTUNG UND BETRIEBSWIRTSCHAFTLICHE STEUERLEHRE

Punkte

2.1. Es liegt folgende Konzernstruktur (Gründungsjahr aller drei Konzerngesellschaften ist das Jahr 2014) vor:



Seit 01.01.2017 befinden sich diese drei Gesellschaften in einer Unternehmensgruppe gem § 9 KStG.

Es werden folgende steuerl Ergebnisse erzielt, wobei alle drei Gesellschaften über steuerl Verlustvorträge aus der Zeit vor Bildung der Unternehmensgruppe (vgl die Spalte Verlustvorträge per 01.01.2017) verfügen:

<i>(alle Beträge in T€)</i>	Verlustvorträge per 01.01.2017	2017	2018	2019	2020
M-GmbH	160	200	220	240	300
T-GmbH	80	40	20	-20	200
E-GmbH	140	-100	160	200	80

Ermitteln Sie die Körperschaftsteuerbelastung der Unternehmensgruppe in den

2.2. *Herr Riegler* (ledig, keine Kinder) ist Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH und erzielt im Jahr 2017 – vor Abzug Sozialversicherung – einen Geschäftsführerbezug iHv € 280.000,-- jährlich:

- Variante 1: *Herr Riegler* ist zu 25 % an der GmbH beteiligt und er erhält den jährlichen Geschäftsführerbezug in 14 Gehältern zu je € 20.000,-- ausbezahlt.
- Variante 2: *Herr Riegler* ist zu 75 % an der GmbH beteiligt.

Es sind für die Abgabeberechnung folgende Abgabensätze anzuwenden:

- SV nach GSVG 26,15 %
- UV € 111,96
- nach ASVG DG-Anteil 21,48 % (bei SZ 20,98 %), DN-Anteil (für Geschäftsführer) 17,62 % (bei SZ 17,12 %)
- SV-Höchstbeitragsgrundlage stets € 69.720,-- p.a. (bzw für 14 Gehälter € 4.980,-- pro Monat),
- DB 4,1 %
- DZ 0,4 %
- KommSt 3 %
- Der AVAB ist nicht zu berücksichtigen.

Das Investitionserfordernis für den maximalen Gewinnfreibetrag ist erfüllt.

Berechnen Sie – sowohl für Variante 1 als auch für Variante 2 – die gesamte Steuerbelastung des *Herrn Riegler* für das Jahr 2017.

25

2.3. *Alle Angaben in T€.*

Die *A-GmbH* soll rückwirkend mit Verschmelzungstichtag 31.12.2017 auf die *B-GmbH* verschmolzen werden (Bilanzstichtag ist jeweils der 31.12.).

Die Beteiligungsverhältnisse sind wie folgt:

- An der *A-GmbH* ist:
 - der Gesellschafter *X* zu 20 % beteiligt (Anschaffungskosten: 200) und
 - der Gesellschafter *Y* zu 80 % beteiligt (Anschaffungskosten: 1.000).
- An der *B-GmbH* ist der Gesellschafter *Z* zu 100% beteiligt (Anschaffungskosten: 1.500).
- Die *A-GmbH* ist seit 04.07.2004 zu 90% an der deutschen *D-GmbH* beteiligt (Teilwert zum 31.12.2017: 900).

- Die *B-GmbH* ist seit 09.03.2012 zu 5% an der deutschen *D-GmbH* beteiligt (Teilwert zum 31.12.2017: 50).
- Die deutsche *D-GmbH* ist Eigentümerin einer Immobilie in Linz (Grundstückswert: 100).

Die Gesellschafter der *A-GmbH* beschließen am 24.07.2018 eine Gewinnausschüttung iHv 100, die den Verkehrswert der *A-GmbH* auf insges 2.000 vermindert.

Der Verkehrswert der *B-GmbH* beträgt zum 31.12.2017 4.000.

In den Bilanzen zum 31.12.2017 entsprechen die unternehmensrechtlichen auch den steuerrechtlichen Buchwerten:

Schlussbilanz der <i>A-GmbH</i> zum 31.12.2017 (in T€)			
Anlagevermögen		Eigenkapital	
Sachanlagevermögen	500	Stammkapital	200
Beteiligung D-GmbH	400	Kapitalrücklagen	20
		Bilanzgewinn	130
Umlaufvermögen	1.000	Fremdkapital	1.550
	<i>1.900</i>		<i>1.900</i>

Das Sachanlagevermögen der *A-GmbH* enthält ein Grundstück in Graz (Buchwert: 200; Grundstückswert: 300; gemeiner Wert: 350).

Schlussbilanz der <i>B-GmbH</i> zum 31.12.2017 (in T€)			
Anlagevermögen		Eigenkapital	
Sachanlagevermögen	1.500	Stammkapital	600
Beteiligung D-GmbH	40	Kapitalrücklagen	250
		Bilanzgewinn	350
Umlaufvermögen	600	Fremdkapital	940
	<i>2.140</i>		<i>2.140</i>

Begründen Sie jeweils Ihr Vorgehen.

1. *Verschmelzung:*

- Erstellen Sie die steuerl Verschmelzungsbilanz der *A-GmbH* zum 31.12.2017.
- Erstellen Sie die steuerl Übernahmebilanz der *B-GmbH* zum 01.01.2018.
- Ermitteln Sie die Kapitalerhöhung sowie die Beteiligungsquoten und die Anschaffungskosten der Gesellschafter *X*, *Y* und *Z* an der *B-GmbH* nach der

Verschmelzung, wenn eine Äquivalenzverletzung vermieden werden soll.

- d) Erläutern Sie die verkehrssteuerlichen Konsequenzen des Verschmelzungsvorgangs.

28

2. *Zusatzinformation: Die B-GmbH verkauft die gesamte Beteiligung an der D-GmbH am 17.10.2019 um 1.100.*

Welche ertragsteuerl Konsequenzen ergeben sich daraus infolge des verschmelzungsbedingten Übergangs der Beteiligung an der D-GmbH?

Inwiefern ändert sich die Beurteilung, wenn die Veräußerung bereits am 04.10.2018 erfolgt?

10

3. *Variante zu Aufgabenstellung 1 (Verschmelzung):*

Zum Umgründungstichtag 31.12.2017 soll nur die Beteiligung an der D-GmbH auf die B-GmbH gem SpaltG abgespalten werden. Im Zeitpunkt des Abschlusses des Spaltungsvertrages beträgt der Verkehrswert der A-GmbH 2.000.

- a) Erstellen Sie die steuerl Übertragungsbilanz der A-GmbH.
- b) Ermitteln Sie die Kapitalerhöhung sowie die Beteiligungsquoten und die Anschaffungskosten der Gesellschafter X, Y und Z an der B-GmbH nach der Abspaltung, wenn eine Äquivalenzverletzung vermieden werden soll.

17

55

90

ABGABENRECHTLICHE KLAUSURARBEIT

am 4. April 2018

Geschäftszahl der Prüfungsarbeit:

Punkte	möglich:	erreicht:
I. Teilklausur		
1. Ertragsteuern und Abfassung von Abgabenerklärungen	120	
2. Umgründungssteuergesetz, Rechtsformgestaltung und betriebswirtschaftliche Steuerlehre	<u>90</u>	
Summe	210	

NOTENVORSCHLAG	von	bis
nicht bestanden	0	125
Bestanden	126	210

Beurteilung:

Ort, Datum:

Name in Blockschrift:

Unterschrift:

Teil 1: ERTRAGSTEUERN UND ABFASSUNG VON ABGABENERKLÄRUNGEN

Punkte

1.1. Körperschaftsteuer

1.1.1. *Anmerkung: Allfällige Hinweise auf Judikatur bzw BMF-Ansichten dienen der Information der Prüfungskommissäre und sind nicht Teil der von den Kandidaten erwarteten Lösung.*

1. Einnahmen der Gemeinde:

a) Betriebe:

Diesbezüglich stellt sich die Frage, ob Betriebe gewerblicher Art iSd § 2 KStG vorliegen, da eine Körperschaft öffentlichen Rechts, wozu Gebietskörperschaften zählen, nur mit derartigen Betrieben unbeschränkt steuerpflichtig sind.

Im Einzelnen ergibt sich:

- *Trinkwasserversorgung dienendes Wasserwerk:* Hoheitsbetrieb gem § 2 Abs 5 dritter Satz KStG; es liegt somit keine privatwirtschaftliche Tätigkeit und damit kein Betrieb gewerblicher Art vor (vgl KStR 2013 Rz 41)
→ nicht körperschaftsteuerbar, allenfalls beschränkte Steuerpflicht
- *Müllabfuhr:* gleichfalls Hoheitsbetrieb gem § 2 Abs 5 KStG, es liegt somit ebenfalls kein Betrieb gewerblicher Art vor (vgl KStR 2013 Rz 41).
→ nicht körperschaftsteuerbar
- *Buslinie, Elektrizitätswerk:* jeweils Betriebe gewerblicher Art gem § 2 KStG;
→ (unbeschränkt) körperschaftsteuerpflichtig
- *Bücherei:* diese stellt zwar dem Grunde nach einen Betrieb gewerblicher Art dar, allerdings muss bei einem derartigen Betrieb die Tätigkeit auch von „wirtschaftlichem Gewicht“ sein (vgl § 2 Abs 1 TS 2 KStG). Das wirtschaftliche Gewicht wird erst ab einer Höhe von € 2.900,-- angenommen (VwGH 29.01.2014, 2010/13/0006; KStR 2013 Rz 70). Es liegt daher kein Betrieb gewerblicher Art vor.
→ nicht körperschaftsteuerbar
- *Forstwirtschaft:* stellt keinen Betrieb gewerblicher Art dar, da daraus keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt werden (vgl § 2 Abs 1 TS 4 KStG 1988; KStR 2013 Rz 74);
→ nicht körperschaftsteuerbar

12

b) Verpachtung des Gasthauses:

Würde die Gemeinde das Gasthaus selbst führen, würde dies einen Betrieb gewerblicher Art darstellen. Kraft der gesetzlichen Fiktion des § 2 Abs 2 Z 2 KStG gilt die entgeltliche Überlassung eines Betriebes gewerblicher Art gleichfalls als Betrieb gewerblicher Art (vgl KStR 2013 Rz 85);

→ (unbeschränkt) körperschaftsteuerpflichtig

3

c) Vermietung des Saals im Rathaus:

Die entgeltliche Überlassung von Räumlichkeiten ohne Nebenleistungen stellt Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung dar. Dies begründet als außerbetrieblicher Bereich keinen Betrieb gewerblicher Art (KStR 2013 Rz 74).

→ nicht körperschaftsteuerbar

3

d) Veräußerung des Grundstücks:

Nach § 21 Abs 3 Z 4 KStG unterliegen Veräußerungen von Grundstücken durch Körperschaften öffentlichen Rechts außerhalb ihrer Betriebe gewerblicher Art der beschränkten Steuerpflicht iSd § 1 Abs 3 Z 2 und Z 3 KStG (idF 1. StabG 2012).

Das veräußerte Grundstück stellt bei der Gemeinde „Altvermögen“ dar, weil es nicht steuerverfangen war.

Die Einkünfteermittlung kann gem § 30 Abs 4 EStG 1988 mit dem Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den mit 86% des Veräußerungserlöses anzusetzenden Anschaffungskosten erfolgen (KStR 2013 Rz 1501). Die Einkünfte betragen somit € 70.000,--.

6

2. Zusammenfassung einzelner Betriebe

Die Betriebe gewerblicher Art, Elektrizitätswerk sowie Buslinie, können als Versorgungsbetriebe gem § 2 Abs 3, TS 3 und 5 KStG (Versorgung der Bevölkerung mit Elektrizität bzw dem öffentlichen Verkehr dienend) zu einem Versorgungsbetriebsverbund zusammengefasst und als einheitlicher Betrieb gewerblicher Art behandelt werden, wenn sie organisatorisch zusammengefasst sind und unter einer gemeinsamen Leitung stehen (§ 2 Abs 3, S 1 KStG; KStR 2013 Rz 79). Es kann dadurch innerhalb dieses zusammengefassten Betriebes ein Ausgleich der Verluste der Buslinie mit positiven Einkünften des Elektrizitätswerks erfolgen, was zwischen selbständig geführten Betrieben nicht möglich wäre.

6

30

1.1.2. Die Baumarkt-GmbH scheidet im Jahr 2016 aus der Gruppe aus, weil sie unterjährig verkauft wurde. Das Ergebnis 2016 geht nicht mehr in die Gruppe ein, da die Baumarkt-GmbH nicht das gesamte Jahr 2016 in der Gruppe war. Da die Gesellschaft erst seit 2015 in der Gruppe ist, ist außerdem die Mindestbestandsdauer von 3 Jahren (§ 9 Abs 10 KStG) nicht erfüllt. Die Gruppe ist daher in

Bezug auf die Baumarkt-GmbH rückabzuwickeln. Dies erfolgt über § 295a BAO (§ 9 Abs 10 TS 3 KStG); das Jahr 2015 ist entsprechend neu ohne das Ergebnis der Baumarkt-GmbH zu veranlagern. Der Verlustvortrag aus 2015 verringert sich daher um € 30.000,-- auf € 90.000,--.

Die 2015 zugerechneten Verluste iHv € 30.000,-- sind daher im Jahr 2015 wieder hinzuzurechnen.

7

Die Maschinen-GmbH scheidet auch im Jahr 2016 aus der Gruppe aus. Sämtliche zugerechnete Verluste aus der Vergangenheit sind daher nachzuversteuern. Da es sich bei einer Liquidation um einen endgültigen Vermögensverlust handelt, können allerdings gem § 9 Abs 6 Z 7 KStG die während der Gruppe nicht wirksamen Teilwertabschreibungen abgezogen werden.

Es ist daher ein Betrag von € 30.000,-- dem Gruppenträger hinzuzurechnen.

7

Die Ergebnisse der übrigen Gruppenmitglieder sind dem Gruppenträger zuzurechnen. Gemäß § 9 Abs 6 Z 6 KStG sind Verluste ausländischer Gruppenmitglieder allerdings nur bis zu einer Grenze von 75% der eigenen Einkommen der inländischen Gruppenmitglieder und des Gruppenträgers verrechenbar.

5

Inländisches Gruppenergebnis:

Baustoff GmbH:	€ 200.000,--
Werkzeug-GmbH:	<u>€ 100.000,--</u>
	€ 300.000,--
Davon 75%	€ 225.000,--

Die Nachversteuerungsbeträge gehören nicht zum eigenen Einkommen des Gruppenträgers und sind daher für die Berechnung der 75% Grenze nicht zu berücksichtigen (KStR Rz 1103).

3

Die Verluste des Gruppenmitglieds Mechanik GmbH sind daher nur bis zu € 225.000,-- beim Gruppenträger verrechenbar, die verbleibenden € 25.000,-- gehen in den Verlustvortrag für Folgejahre.

2

Das positive Ergebnis der Fassaden-GmbH berührt das Gruppenergebnis nicht.

1

Gruppenergebnis:

Baustoff GmbH:	€ 200.000
Werkzeug-GmbH:	€ 100.000
Mechanik GmbH:	€ -225.000
Nachversteuerung	
Maschinen-GmbH:	<u>€ 30.000</u>
	€ 105.000

4

Das Gruppenergebnis ist mit den Verlustvorträgen der Vorjahre zu verrechnen, dabei kommt die 75% Grenze zur Anwendung (§ 8 Abs 4 KStG). Für die Nachversteuerung der Auslandsverluste gilt allerdings eine 100%ige Verrechenbarkeit, es hat daher vorrangig ein Ausgleich mit diesen Einkünften zu erfolgen. 3

Das Gruppenergebnis beträgt nach Ausgleich der Verlustvorträge mit den Nachversteuerungsbeträgen der Maschinen-GmbH € 75.000,--, der verbleibende Verlustvortrag beträgt € 60.000,--.

Von den € 75.000,-- können 75% mit den Verlustvorträgen ausgeglichen werden, das zu versteuernde Gruppenergebnis beträgt daher € 18.750,--. 2

Die Körperschaftsteuer des Jahres 2016 für die Unternehmensgruppe beträgt € 4.688,--. 1

35

1.2. Einkommensteuer

1.2.1. Einkünfte aus Kapitalvermögen

a) § 27 Abs 2 Z 1 EStG: Einkünfte aus der Überlassung von Kapital, Gewinnausschüttung

§ 27a Abs 3 Z 1 EStG: Bemessungsgrundlage = die bezogenen Kapitalerträge = € 10.000,--; allfällige Spesen dürfen nach § 20 Abs 2 EStG nicht abgezogen werden.

§ 27a Abs 1 Z 2 EStG: unterliegen dem besonderen Steuersatz von 27,5%

§ 93 EStG: kein Kapitalertragsteuerabzug im Inland, weil keine qualifizierte inländische depotführende Stelle => Erhebung bei Veranlagung

Art 23 DBA Österreich – Deutschland: Anrechnung von 15% auf die österr Steuer

Restbetrag muss im Ausland zur Erstattung beantragt werden. 5

b) Einkunftsart, Bemessungsgrundlage, besonderer Steuersatz bleiben gleich

§ 93 Abs 2 Z 1 iVm § 95 Abs 2 Z 1 b TS 5 EStG: Kapitalertragsteuerabzug, weil die Dividenden dem besonderen Steuersatz unterliegen und eine qualifizierte inländische auszahlende Stelle vorliegt

§ 1 Abs 2 Auslandszinsen-VO: Anrechnung von 15% der ausländischen Quellensteuer bei Berechnung des Kapitalertragsteuerabzuges 2

c) § 27a Abs 3 Z 2a iVm § 27a Abs 4 Z 2 EStG: Die steuerl Anschaffungskosten werden incl € 500,-- Stückzinsen und excl Anschaffungsnebenkosten errechnet.

€ 100.500,-- steuerl Anschaffungskosten 3

d) 31.12.2017: Inkasso Coupon 1% von € 100.000,-- = € 1.000,--:

§ 27 Abs 3 Z 2 EStG: Einkünfte aus der Überlassung von Kapital, WP-Erträge
 § 27a Abs 1 Z 1 EStG: Bemessungsgrundlage = bezogene Kapitalerträge
 § 20 Abs 2 TS2 EStG: kein WK-Abzug, weil besonderer Steuersatz anwendbar
 § 27a Abs 1 EStG: besonderer Steuersatz anwendbar
 § 27a Abs 4 EStG: Option auf Regelbesteuerung
 § 93 Abs 1 EStG: bes. Steuersatz + qualifizierte depotführende Stelle = KESt
 01.01.2018: Verkauf der Anleihe um Kurs 100:
 § 27 Abs 3 EStG: realisierte Wertsteigerung
 § 27a Abs 3 Z 2a EStG: Bemessungsgrundlage = Unterschiedsbetrag von Erlös über die steuerl Anschaffungskosten jeweils incl Stückzinsen

Erlös:	€ 100.000,--	
Steuerl AK:	€ 100.500,--	
Verlust:	€ 500,--	ausgleichsfähig nur nach Maßgabe § 27 Abs 8 EStG

Falls sonst keine Einkünfte aus Kapitalvermögen mit besonderem Steuersatz: verloren.

Problem Stückzinsen: die bezahlten Stückzinsen erhöhen die Anschaffungskosten des Wertpapiers, obwohl sie tatsächlich Anschaffungskosten für die später vereinnahmte Zinsen darstellen. Dem entsprechend ist der Zinsenzufluss in 2017 voll steuerpflichtig und ein Verlust aus der Veräußerung ist nur in 2018 und nur nach Maßgabe § 27 Abs 8 EStG ausgleichsfähig.

15

e) Goldbarren

§ 31 EStG: Einkünfte aus Spekulationsgeschäften
 § 31 Abs 2 EStG: Bemessungsgrundlage = Unterschiedsbetrag zwischen Erlös und Anschaffungskosten und Werbungskosten andererseits

Veräußerungserlös	€ 120.000,--
Anschaffungskosten	- € 100.000,--
Zinsen 2016	- € 1.000,--
<u>Zinsen 2017</u>	- € <u>1.000,--</u>
Überschuss	€ 18.000,--

§ 31 EStG ausgelegt durch EStR 2000 Rz 6757:

Die Einkunftsart „Spekulationsgeschäfte“ stellt einen „gestreckten“ Tatbestand dar: vom erstmaligen Anfallen von Anschaffungskosten bzw. Werbungskosten

bis zum letztmaligem Zu- oder Abfließen. Die Werbungskosten sind nicht nach zeitlichem Abfluss, sondern im Jahr der Einnahmen zu erfassen.

5

f) Dividende Gesellschaft:

§ 93 Abs 1 EStG: KESt-pflichtig, weil besonderer Steuersatz und qualifizierte auszahlende Stelle

§ 95 Abs 3 Z 1 S 2 EStG: Wenn kein Auszahlungstag beschlossen wird, gilt der Tag nach der Beschlussfassung als Auszahlungstag.

§ 96 Abs 1 Z 1a EStG: KESt-Fälligkeit nach 1 Woche

§ 96 Abs 3 EStG: KESt-Meldung innerhalb 1 Woche nach „Zufluss“ der Kapitalerträge

Gesellschafter:

§ 27 Abs 2 Z 1 EStG: Einkünfte aus der Überlassung von Kapital – Dividende

§ 27a Abs 3 Z 1 EStG: Bemessungsgrundlage = bezogene Kapitalerträge: hier € 500.000,--

§ 20 Abs 2 TS 2 EStG: kein Werbungskostenabzug, wenn besonderer Steuersatz anwendbar.

§ 27a Abs 1 EStG: besonderer Steuersatz anwendbar

§ 97 Abs 2 EStG: Veranlagungsoption: Veranlagung notwendig, um die zu viel bezahlte KESt gutgeschrieben zu erhalten

falsche Lösung: Erstattungsverfahren § 240 BAO, weil die KESt nicht zu Unrecht abgezogen wurde.

10

40

1.2.2. Einkünfte

- Tatbestand: Die Veräußerung der Wohnung im Jahr 2017 ist steuerpflichtig nach § 30 EStG.
- Befreiung: In Ansehung der Vermietung greift keine Befreiungsbestimmung.
- Bemessungsgrundlage ist der nach § 30 Abs 4 EStG pauschal ermittelte 14%ige Überschuss des Veräußerungserlöses über die Anschaffungskosten, weil das Grundstück am 31.03.2012 nicht steuerverfangen war. Der Anschaffungszeitpunkt bestimmt sich nach § 30 Abs 1 S 3 EStG nach dem letzten entgeltlichen Erwerb.

Erlös		€ 150.000,--	
Pauschalermittlung	AK 86%	= € 129.000,--	
<hr/>			
Einkünfte aus privater Grundstücksveräußerung		€ 21.000,--	
§ 30a Abs 1 EStG	30 %	€ 6.300,--	bes. Steuersatz

Die Splittungsregel des § 30 Abs 6 lit a EStG kommt nicht zur Anwendung, weil die Wohnung im Sinne von § 124b Z 227 S 2 EStG vor dem 01.01.2013 erstmalig zur Erzielung von Einkünften verwendet wird.

- Steuersatz: besonderer Steuersatz 30% nach § 30a Abs 1 EStG
- Erhebungsform: §§ 30b, c ImmoESt

15

120

Hinweis: Die verbal vollständig ausformulierte Antwort unter Hinweis auf die Richtlinien und die Angabe von außersteuerlichen Gesetzesgrundlagen sind nicht zur Erlangung der vollständigen Punktezahl notwendig. Ein korrekter Verweis auf die steuerl Gesetzesstelle samt stichwortartiger Kurzantwort und gegebenenfalls eine richtige betragliche Darstellung sind ausreichend.

Teil 2: UMGRÜNDUNGSSTEUERGESETZ, REFORMGESTALTUNG UND BETRIEBSWIRTSCHAFTLICHE STEUERLEHRE

Punkte

2.1. Gruppe

	<i>Verlustvorträge per 01.01.2017</i>	2017	2018	2019	2020
<i>M-GmbH</i>	<i>160</i>	200	220	240	300
<i>T-GmbH</i>	<i>80</i>	40	20	-20	200
<i>E-GmbH</i>	<i>140</i>	-100	160	200	80
<i>Summe</i>	<i>380</i>	<i>140</i>	<i>400</i>	<i>420</i>	<i>580</i>
VV bei Gruppenmitglied		-40	-160	0	-20
<i>Gesamtbetrag der Einkünfte</i>		<i>100</i>	<i>240</i>	<i>420</i>	<i>560</i>
VV bei M-GmbH		-75	-85	0	0
(Gruppen-)Einkommen M		25	155	420	560
KöSt der Gruppe		6,25	38,75	105	140

10

2.2. Steuerbelastungsvergleich: Einschleifung 13./14. Gehalt versus Einschleifung Gewinnfreibetrag

a) Variante 1

<i>Jahresbruttobezug</i>	<i>280.000,00</i>		
<i>Monatsbezug</i>	<i>20.000,00</i>		
laufendes Gehalt	240.000,00		
SV DN (17,62 % von 12 * 4.980,--)	-10.529,71		
WK-Pauschale § 16 Abs 3 EStG	<u>-132,00</u>		
Einkünfte aus nichtselbst. Arbeit	229.338,29		
SAP § 18 Abs 2 EStG	<u>-60,00</u>		
Einkommen	229.278,29		
Einkommensteuer	102.519,15		
Verkehrsabsetzbetrag	<u>-400,00</u>		
Einkommensteuer	102.119,15		
13./14. Gehalt			

5

Urlaubsgeld			
13. Bezug	20.000,00		
SV DN 17,12 % von 2x HöchstBmGl	-1.705,15		
13. Bezug minus SV	18.294,85		
Einschleifung		davon 620 mit 0 %	0,00
		davon (18.294,85 - 620) mit 6%	1.060,49
Est auf Urlaubsgeld	1.060,49		1.060,49
Weihnachtsgeld			
14. Bezug	20.000,00		
SV DN	0,00		
Einschleifung		davon 6.705,15 mit 6 %	402,31
		davon (20.000 – 6.705,15) mit 27 %	3.589,61
Est auf Weihnachtsgeld	3.991,92		3.991,92
Summe Est 13./14. Gehalt	5.052,41		
Gesamte Einkommensteuer	107.172,00	(gerundet gem § 39 Abs 3 EStG)	

10

b) Variante 2

Geschäftsführerbezug	280.000,00		
SV GSVG (26,15% von 69.720,--)	-18.231,78		
minus Unfallversicherung	-111,96		
Einkünfte	261.656,26		
minus Gewinnfreibetrag	-28.815,94*		
minus SAP § 18 Abs 2 EStG	<u>- 60,00</u>		
Einkommen	232.780,32		
		(gerundet gem § 39 Abs 3 EStG)	
Einkommensteuer	104.270,00		
<i>*BmGl Gewinnfreibetrag</i>	<i>261.656,26</i>		
		<i>davon 175.000 mal 13 %</i>	<i>22.750,00</i>
		<i>davon 86.656,26 mal 7 %</i>	<i>6.065,94</i>
			<i>28.815,94</i>
<i>Gewinnfreibetrag</i>	<i>28.815,94</i>	<i>(davon 3.900 ohne Inv.erfordernis)</i>	

5

5
25

*Keine Betriebsausgabenpauschale bei Beanspruchung des investitionsbedingten GFB.

2.3. Verschmelzung und Spaltung

Hinweis: Alle Zahlenangaben in T€.

Aufgabenstellung 1:

a)

steuerl Verschmelzungsbilanz der <i>A-GmbH</i> zum 31.12.2017 (in T€)			
Anlagevermögen		Verschmelzungskapital	250
Sachanlagevermögen	500		
Beteiligung <i>D-GmbH</i>	400	Fremdkapital	
		Verbindl. Gewinnausschüttung	100
Umlaufvermögen	1.000	sonstiges Fremdkapital	1.550
	1.900		1.900

6

b)

steuerl Übernahmebilanz der <i>B-GmbH</i> zum 01.01.2018 (in T€)			
Anlagevermögen		Eigenkapital	1.450
Sachanlagevermögen	2.000		
Beteiligung <i>D-GmbH</i>	440	Fremdkapital	
		Verbindl. Gewinnausschüttung	100
Umlaufvermögen	1.600	sonstiges Fremdkapital	2.490
	4.040		4.040

6

c) **Kapitalerhöhung *B-GmbH*:** $300 = 2.000 \text{ (VKW A)} / 4.000 \text{ (VKW B)} * 600$
(Stammkapital B)

3

Beteiligungsquoten an der übernehmenden *B-GmbH*:

$$X: \quad 6,67 \% = 20 \% * 2.000 \text{ (VKW A)} / 6.000 \text{ (VKW A + B)}$$

$$Y: \quad 26,67 \% = 80 \% * 2.000 \text{ (VKW A)} / 6.000 \text{ (VKW A + B)}$$

$$Z: \quad \underline{66,67 \%} = 100 \% * 4.000 \text{ (VKW B)} / 6.000 \text{ (VKW A + B)}$$

$$100,00 \%$$

6¹

¹ Die volle Punktezahl ist auch erreicht, wenn sich bei Aufsummierung der Beteiligungsquoten Rundungsdifferenzen ergeben.

Anschaffungskosten bei den Gesellschaftern:

Fortsetzung der bisherigen Anschaffungskosten, kein Tausch; Identitätsfiktion; Anschaffungszeitpunkte bleiben unverändert (§ 5 Abs 2 UmgrStG) 2

d) **Grunderwerbsteuertatbestände** (vgl § 4 Abs 1 iVm § 7 Abs 1 Z 2 lit c GrEStG):

- § 6 Abs 6 UmgrStG: 0,5% vom Grundstückswert (300) der auf die übernehmende *B-GmbH* übergehenden Grazer Immobilie 2
- zusätzlich: Erwerbsvorgang gem § 1 Abs 3 Z 1 GrEStG wegen Vereinigung von 95% der Anteile an der *D-GmbH* bei der *B-GmbH*:

Bemessungsgrundlage	100	(Grundstückswert der Linzer Immobilie)	
Tarif	0,5 %		3

Aufgabenstellung 2:

Erweiterung einer bestehenden **internationalen Schachtelbeteiligung** (§ 3 Abs 4 UmgrStG):

Veräußerungserlös	1.100
- Buchwert incl übernommenem	
Buchwert	- 440
<hr/>	
= Veräußerungsgewinn	660

Durch die verschmelzungsbedingte Übertragung der steuerneutralen internationalen Schachtelbeteiligung an der *D-GmbH* (mindestens 10 % und 1 Jahr Behaltefrist erfüllt) wird bei der übernehmenden Körperschaft die bisher nicht steuerbegünstigte Minderheitsbeteiligung auf eine internationale Schachtelbeteiligung erweitert. Bezüglich der übertragenen Schachtelbeteiligung setzt die übernehmende Körperschaft die von der übertragenden Körperschaft begonnene Besitzfrist fort. Die bisher nicht steuerbegünstigte eigene Minderheitsbeteiligung ist in die Schachtelwirkung einzubeziehen, für sie beginnt daher keine Jahresfrist zu laufen (vgl auch UmgrStR 2002, Rz 180).

Bei der *B-GmbH* bestand vor Verschmelzung eine nicht nach § 10 Abs 3 KStG begünstigte Beteiligung an der *D-GmbH*:

VKW <i>B-GmbH</i> an <i>D-GmbH</i>	50
- BW <i>B-GmbH</i> an <i>D-GmbH</i>	- 40
= steuerverfangene stille Reserven (§ 3 Abs 4 UmgrStG)	10

2. Zusatzinformation

= **steuerpflichtiger Veräußerungsgewinnanteil**; restlicher Veräußerungsgewinn ist gem § 10 Abs 3 KStG steuerneutral, auch wenn der Verkauf noch in 2018 erfolgt (es beginnt keine neue Jahresfrist durch die Verschmelzung) 10

Aufgabenstellung 3:

a)

steuerl Übertragungsbilanz der <i>A-GmbH</i> zum 31.12.2017 (in T€)			
Beteiligung <i>D-GmbH</i>	400	Übertragungskapital	400
	400		400

2

b)

VKW der Beteiligung an der *D-GmbH* laut Angabe: 900

Kapitalerhöhung *B-GmbH*: $135 = 900 \text{ (VKW Beteiligung)} / 4.000 \text{ (VKW B)} * 600$ (Stammkapital B) 3

Beteiligungsquoten an der übernehmenden *B-GmbH*:

X: 3,67 % = $20 \% * 900 \text{ (VKW Beteiligung)} / 4.900 \text{ (VKW B samt übernommener Beteiligung)}$

Y: 14,69 % = $80 \% * 900 \text{ (VKW Beteiligung)} / 4.900 \text{ (VKW B samt übernommener Beteiligung)}$

Z: 81,63 % = $100 \% * 4.000 \text{ (VKW B)} / 4.900 \text{ (VKW B samt übernommener Beteiligung)}$

100,00 %

6²

Anschaffungskosten bei den Gesellschaftern an der *B-GmbH* nach Abspaltung:

X: 90,00 = $200 * 900 \text{ (VKW Beteiligung } D-GmbH) / 2.000 \text{ (VKW } A-GmbH)$

Y: 450,00 = $1.000 * 900 \text{ (VKW Beteiligung } D-GmbH) / 2.000 \text{ (VKW } A-GmbH)$

Z: 1.500,00 unveränderte Anschaffungskosten an der übernehmenden *B-GmbH*

6

55

90

² Die volle Punktzahl ist auch erreicht, wenn sich bei Aufsummierung der Beteiligungsquoten Rundungsdifferenzen ergeben.