

ABGABENRECHTLICHE KLAUSURARBEIT

am 16. Oktober 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

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

1.2. Einkommensteuer

1.2.1. 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

1.2.2. *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

120

Teil 2: UMGRÜNDUNGSSTEUERGESETZ, RECHTSFORMGESTALTUNG UND BETRIEBSWIRTSCHAFTLICHE STEUERLEHRE

Punkte

2.1. 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

2.2. 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>
	<u>90</u>
	210

ABGABENRECHTLICHE KLAUSURARBEIT

am 16. Oktober 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:

Datum:

Name in Blockschrift:

Unterschrift:

Teil 1: ERTRAGSTEUERN UND ABFASSUNG VON ABGABENERKLÄRUNGEN

Punkte

1.1. 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: lfd 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

1.2. Einkommensteuer

1.2.1. 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 AK 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

1.2.2. § 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

120

Teil 2: UMGRÜNDUNGSSTEUERGESETZ, RECHTSFORMGESTALTUNG UND BETRIEBSWIRTSCHAFTLICHE STEUERLEHRE

Punkte

2.1. 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.

4. GrESt fällt mangels Tatbestands nicht an.

7
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

2.2. 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 Tari-

satz 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 Behaltefrist 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

210