

Klausur VK Steuerrecht

26. Jänner 2024

Univ.-Prof. Georg Kofler / Borns / Gombotz / Hemmelmeyer / Schragl / Wallig

**Univ.-Prof. Alexander Rust / Beer / Coenen / Gleiss / Neumüller / Posch /
Tschatsch**

**Univ.-Prof. Claus Staringer / Scharizer / Romstorfer / Hubmann/
Frenkenberger / Komár / Beverungen**

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

Erlaubte Unterlagen: Kodex Steuergesetze (es wird nach der 72. Auflage korrigiert)
Nicht-programmierbarer Taschenrechner

Arbeitszeit: 120 Minuten

Maximale Punktezahl: 52 Punkte

Beispiel 1: Einkommensteuer und Doppelbesteuerungsabkommen (9,5 Punkte)

Gustav *Glücksritter* ist selbständiger Rechtsanwalt mit Wohnsitz in Maria Enzersdorf (Österreich). Im Jahr X1 vereinnahmt er weltweit einen nach § 4 Abs 3 ermittelten Gewinn iHv EUR 446.000. Folgender Sachverhalt wurde dabei noch nicht berücksichtigt:

Um künftig keine Miete mehr für sein Büro in Österreich zu zahlen, kauft er im zweiten Halbjahr X1 ein neu errichtetes Bürogebäude um EUR 600.000. Er kann keine Nutzungsdauer nachweisen. Außerdem kauft er einen höhenverstellbaren Schreibtisch um EUR 1.200 inkl 20 % Umsatzsteuer (Nutzungsdauer 10 Jahre). Herr Glücksritter möchte seinen steuerlichen Gewinn im Jahr X1 möglichst geringhalten.

In seiner Freizeit kauft Herr *Glücksritter* gelegentlich Lottoscheine. Im November X1 hat er einen „5er + Zusatzzahl“ und gewinnt EUR 40.000.

- a) Wie sind diese Vorgänge ertragsteuerlich für das Jahr X1 zu beurteilen? Beurteilen Sie den Sachverhalt nach österreichischem Einkommensteuerrecht. Allfällige Gewinn- und Investitionsfreibeträge sind nicht zu berücksichtigen. (6,5 Punkte)**

Da viele Mandanten von Herrn *Glücksritter* in Malta ansässig sind, hat Herr Glücksritter auch ein kleines Büro in Valetta (Malta) angemietet, in dem er sich öfters mit seinen Mandanten trifft. Der diesem Büro „zurechenbare“ Gewinn beträgt EUR 200.000 (Anteil am weltweiten Gewinn).

- b) Beurteilen Sie den Sachverhalt aus DBA-rechtlicher Sicht. Nehmen Sie an, dass das DBA Österreich-Malta dem OECD-Musterabkommen folgt und die Anrechnungsmethode vorsieht. Nehmen Sie außerdem an, dass Gewinne in Malta einem Steuersatz iHv 25 % unterliegen. Gehen Sie vereinfachend davon aus, dass der nach § 33 EStG ergebende Durchschnittsteuertarif 45 % beträgt. Allfällige Gewinn- und Investitionsfreibeträge sind nicht zu berücksichtigen. (3 Punkte)**

LÖSUNG:

- a) Wie sind diese Vorgänge ertragsteuerlich für das Jahr X1 zu beurteilen? Beurteilen Sie den Sachverhalt nach österreichischem Einkommensteuerrecht (6,5 Punkte). Die Steuererhebung sowie der Steuertarif sind nicht zu prüfen.**

<p>§ 1 Abs 1 EStG: Glücksritter ist eine natürliche Person und daher Steuersubjekt</p>
<p>§ 1 Abs 2 EStG iVm § 26 Abs 1 BAO: Glücksritter ist unbeschränkt steuerpflichtig mit dem Welteinkommen, weil Wohnsitz im Inland</p>
<p>§ 2 Abs 1 iVm Abs 2 EStG: Es unterliegt der Gesamtbetrag der in Abs 3 genannten Einkünfte eines Kalenderjahres der Einkommensteuer</p>
<p>§ 2 Abs 3 Z 2 iVm § 22 Z 1 lit b TS 3 EStG: Die Einkünfte aus der Tätigkeit als Rechtsanwalt sind Einkünfte aus selbständiger Arbeit (freiberufliche Tätigkeit)</p>
<p>§ 2 Abs 4 Z 1: Einkünfte sind der Gewinn, der laut Sachverhalt gem § 4 (3) zu ermitteln ist</p>
<p>Auch § 4 Abs 3 Ermittler können die Anschaffungskosten nicht sofort absetzen, sondern haben gem § 7 Abs 3 EStG eine Anlagekartei zu führen, in der die aktivierten Anschaffungen ersichtlich sind</p>
<p>Gem § 7 Abs 1 EStG sind Wirtschaftsgüter über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer grds linear abzuschreiben. Für Gebäude beträgt die Absetzung für Abnutzung ohne Nachweis der Nutzungsdauer 2,5 % (hier keine Wohnzwecke). Daher EUR 15.000 (Halbjahres AfA gem § 7 Abs 2: 7.500)</p>
<p>Gem § 8 Abs 1a kann bei erstmaliger Berücksichtigung höchstens das Dreifache geltend gemacht werden → EUR 15.000 * 3 = 45.000. Keine Halbjahres AfA (siehe § 8 Abs 1a letzter Satz). Glücksritter möchte einen möglichst geringen Gewinn ausweisen → nimmt das Wahlrecht in Anspruch.</p>
<p>Der höhenverstellbare Schreibtisch kann als geringwertiges Wirtschaftsgut gem § 13 EStG sofort abgesetzt werden, weil die Anschaffungskosten EUR 1.000 nicht übersteigen. Die Umsatzsteuer ist gem § 6 Z 11 EStG nicht Teil der Anschaffungskosten, weil keine Anhaltspunkte vorliegen, dass Glücksritter keine Vorsteuer abziehen kann. → EUR 1.000 sofort abzugsfähig</p>
<p>Steuerlicher Gewinn in X1: 446.000 – 46.000 = 400.000.</p>

Hinweis: Gem § 189 Abs 4 UGB sind die unternehmensrechtlichen Buchführungspflichten nicht anzuwenden → Punkteabzug, wenn eine Mehr Weniger Rechnung oder das Maßgeblichkeitsprinzip erwähnt wird.

Lottogewinn nicht steuerbar → keine Relevanz

b) Beurteilen Sie den Sachverhalt aus DBA-rechtlicher Sicht. Nehmen Sie an, dass das DBA Österreich-Malta dem OECD-Musterabkommen folgt und die Anrechnungsmethode vorsieht. Nehmen Sie an, dass Gewinne in Malta einer flat tax iHv 25 % unterliegen. Gehen Sie außerdem vereinfachend davon aus, dass der sich nach § 33 EStG ergebende Durchschnittsteuertarif 45 % beträgt. Der Gewinnfreibetrag ist nicht zu berücksichtigen (3 Punkte).

Art 1 iVm Art 4 DBA Ö-Malta: Glücksritter ist in Österreich ansässig → DBA Ö-Malta ist anwendbar.

Einkünfte als selbständiger Rechtsanwalt sind als Unternehmensgewinne iSd Art 7 DBA Ö-M zu qualifizieren und können daher grundsätzlich nur im Ansässigkeitsstaat (Österreich) besteuert werden.

Wird die Geschäftstätigkeit allerdings in einer Betriebsstätte iSd Art 5 DBA Ö-M in Malta ausgeübt, darf gem Art 7 DBA Ö-M auch Malta besteuern. Das Büro ist als eine solche feste örtliche Einrichtung anzusehen. Laut Sachverhalt können daher € 200.000 in Malta besteuert werden.

Gem Art 23 DBA Ö-M kann Österreich das gesamte Einkommen (€ 400.000) besteuern, muss aber die in Malta gezahlte Steuer (€ 200.000 * 0,25 = 50.000) anrechnen. Da der Steuersatz in Ö höher ist, gibt es hier keine Probleme mit dem Anrechnungshöchstbetrag

Die österreichische Einkommensteuer beträgt daher (€ 400.000 * 0,45) - € 50.000 = € 180.000 - € 50.000 = € 130.000

Beispiel 2: Körperschaftsteuer (9,5 Punkte)

Die österreichische *Office* AG (Sitz und Ort der Geschäftsleitung in Wien) ist auf die Produktion von Druckerpapier spezialisiert. Am 17.12.X1 wird eine neue Produktionsmaschine um EUR 400.000 (exkl. USt) angeschafft. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer beträgt 8 Jahre. Da die Maschine erst eingerichtet und die neueste Software eingespielt werden muss, erfolgt die Inbetriebnahme erst am 14.12.X2. Zusätzlich fällt aufgrund von kurzfristigen Turbulenzen in der Papierbranche der Wert der Produktionsmaschine zum 31.12.X2 auf EUR 300.000. Die Wertminderung ist aber voraussichtlich nicht von Dauer. Außerdem erhält der Aufsichtsrat der *Office* AG im Jahr X2 insgesamt Vergütungen iHv EUR 400.000.

Frage 1: Beurteilen Sie die im Sachverhalt geschilderten Vorgänge in den Jahren X1 und X2 aus ertragsteuerlicher Sicht auf Ebene der *Office* AG. Die *Office* AG möchte einen möglichst geringen steuerlichen Gewinn erzielen. Gehen Sie davon aus, dass die degressive Abschreibung nicht anzuwenden ist. Geben Sie auch eine etwaige Mehr-Weniger-Rechnung an. (8 Punkte)

Die Körperschaftsteuer für X2 wird für die *Office* AG vom Finanzamt mit Bescheid vom 3.9.X3 festgesetzt. Entgegen der von der *Office* AG eingereichten Körperschaftsteuererklärung wurden im Bescheid jedoch keine Aufwendungen für die Aufsichtsräte anerkannt. Die *Office* AG ist damit nicht einverstanden und möchte gegen den Bescheid vorgehen.

Frage 2: Welches Rechtsmittel kann die *Office* AG erheben? Wo ist dieses einzubringen und wie lange hat die *Office* AG dafür Zeit? (1,5 Punkte)

MUSTERLÖSUNG

Frage 1

§ 1 (1) iVm (2) Z 1 KStG iVm § 27 BAO: *Office AG* ist unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig, weil Sitz/Ort der Geschäftsleitung in Österreich

§ 7 (1) iVm (2) KStG: Der KöSt unterliegt das Einkommen pro Kalenderjahr. Einkommen ist der Gesamtbetrag der Einkünfte iSd § 2 (3) EStG abzüglich Verluste aus EK-Arten, SA nach § 8 Abs 4 KStG und FB nach § 23 KStG

§ 7 (3) KStG iVm § 189 (1) Z 1 UGB: *Office AG* ist aufgrund der Rechtsform nach unternehmensrechtlichen Vorschriften zur Rechnungslegung verpflichtet, daher Gewerblichkeitsfiktion: nur § 23 EStG Einkünfte (Einkünfte aus Gewerbebetrieb) und Gewinnermittlung nach § 5 (1) EStG, Maßgeblichkeitsprinzip

Jahr X1: Anschaffung

UGB: § 203 (1): Anlagevermögen mit Anschaffungskosten zu aktivieren: 400.000 Euro

EStG: § 6 Z 1: Abnutzbares AV ist mit den Anschaffungskosten zu aktivieren: 400.000 Euro

Abschreibung richtet sich nach Inbetriebnahme der Maschine → Keine Abschreibung im Jahr X1, weil Inbetriebnahme lt SV im Jahr X2

Jahr X2: planmäßige Abschreibung

Inbetriebnahme im 2. Halbjahr X2 → Halbjahres-AfA

UGB: § 204 (1): $400.000 / 8 / 2 = 25.000$ (AfA); Restbuchwert: 375.000

EStG: § 7 (1) iVm (2): $400.000 / 8 / 2 = 25.000$ (AfA); Restbuchwert: 375.000

Jahr X2: Teilwertabschreibung?

UGB: § 204 (2): keine außerplanmäßige Abschreibung, weil lt SV voraussichtlich keine dauerhafte Wertminderung

EStG: § 6 Z 1: niedriger TW kann auch nach EStG nicht angesetzt werden; bei nicht dauerhafter Wertminderung besteht grundsätzlich ein Wahlrecht; aufgrund des Maßgeblichkeitsprinzips kommt es allerdings auch für Zwecke des EStG zu keiner Abschreibung

Aufsichtsratsvergütungen

§ 7 Abs 2 KStG iVm § 4 Abs 4 EStG: Grundsätzlich abzugsfähige Betriebsausgabe

ABER: § 12 Abs 1 Z 7 KStG: 50 % der Aufsichtsratsvergütungen sind nicht abzugsfähig (somit EUR 200.000)

MWR: + 200.000

Frage 2

Die *Office* AG kann eine Bescheidbeschwerde nach § 243 BAO erheben.

Die Beschwerdefrist beträgt nach § 245 (1) BAO einen Monat ab Bekanntgabe (Zustellung) des Bescheides.

Die Beschwerde ist nach § 249 (1) erster Satz BAO bei der Abgabenbehörde einzubringen, die den angefochtenen Bescheid erlassen hat. Alternativ dazu kann sie auch beim Verwaltungsgericht eingebracht werden.

Beispiel 3: Umsatzsteuer (9 Punkte)

Herr *Mondsee* ist Künstler und betreibt im 16. Wiener Gemeindebezirk ein gut etabliertes Atelier. Dort verkauft er selbst geschaffene Kunstwerke. Frau *Bencina*, eine Privatkundin, kauft am 15.1.X21 im Atelier von Herrn *Mondsee* ein Ölgemälde um EUR 900 (exkl. USt) und bezahlt dieses sogleich bar.

- a) Beurteilen Sie den Sachverhalt aus umsatzsteuerlicher Sicht (insbesondere Ort der Leistung, Bemessungsgrundlage, Steuersatz, Rechnungslegungspflicht, Steuerschuldner, Steuerschuld)! Gehen Sie davon aus, dass keine Befreiungsbestimmungen greifen. (5 Punkte)**

Zudem bietet er seine Gemälde auch online zum Verkauf an und liefert diese auf Wunsch auch innerhalb Wiens aus. Um bei der Auslieferung der Gemälde nicht immer auf öffentliche Verkehrsmittel angewiesen zu sein, kauft sich Herr *Mondsee* einen VW ID 3 (E-PKW) von der VW AG in Wien um EUR 30.000 (Preis inkl 20% USt, CO₂ Emissionswert 0 g/km). Die VW AG stellt dafür eine Rechnung iSd § 11 UStG aus. Da er diesen vorwiegend für seine geschäftlichen Fahrten verwendet, möchte er sich nun die Vorsteuer in voller Höhe zurückholen.

- b) Beurteilen Sie, ob Herr Mondsee für den neu erworbenen E-PKW den Vorsteuerabzug geltend machen kann! (4 Punkte)**

Lösungsskizze (9 Punkte)

a) Verkauf der Kunstwerke (5 Punkte)

§ 1 (1) Z 1 UStG:

- Lieferung gem § 3 UStG: Verschaffung der Verfügungsmacht
- Unternehmer: Herr *Mondsee* ist Unternehmer iSd UStG (gewerbliche/berufliche Tätigkeit, selbständig, nachhaltig, Einnahmeerzielungsabsicht sind erfüllt)
- Gegen Entgelt: Ja
- Im Rahmen des Unternehmens: Ja
- Im Inland: § 3 (7) UStG: Leistungsort liegt dort, wo sich der Gegenstand zum Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet → Wien → steuerbar in Ö

§ 6 keine Befreiung

→ Der Umsatz ist steuerbar und steuerpflichtig in Österreich

§ 4 (1) UStG: Bmgl = Entgelt: EUR 900 netto, aufgrund § 4 Abs 10 UStG

§ 10 (3) Z 1 lit c TS 1 UStG iVm Anlage 2 Z 10 lit a: Steuersatz 13 %

§ 11 (1) UStG: keine Rechnungspflicht – da Frau *Bencina* Nichtunternehmerin ist

§ 19 (1) UStG: Steuerschuldner ist der leistende Unternehmer (Herr *Mondsee*)

§ 19 (2) Z 1 lit b iVm § 17 (1) UStG: Steuerschuld entsteht mit Ablauf des Kalendermonats, in dem das Entgelt vereinnahmt worden ist -> Istbesteuerung (31.1.X21)

b) Vorsteuerabzug Auto (4 Punkte)

§ 12 (1) Z 1 UStG steuerpflichtiger Umsatz

- Unternehmer: Herr *Mondsee* (Kriterien des § 2 UStG erfüllt siehe oben)
- Von anderem Unternehmen: VW AG (Kriterien des § 2 UStG: gewerbliche/berufliche Tätigkeit, selbständig, nachhaltig, Einnahmeerzielungsabsicht)
- Rechnung (§ 11): JA
- Lieferung: JA
- Im Inland: JA
- Für sein Unternehmen:
 - Grundsätzlich Ausnahme des Vorsteuerabzuges für PKW gem § 12 (2) Z 2 lit b UStG: PKW-Kauf gilt als nicht für das Unternehmen ausgeführt

- § 12 (2) Z 2a UStG Kauf von emissionslosen Fahrzeugen berechtigt zum Vorsteuerabzug; hier möglich da es sich um einen PKW handelt der 0g/km CO₂ Ausstoß hat
- § 12 (2) Z 2a S 2 UStG iVm § 12 (2) Z 2 lit a UStG iVm § 20 (1) EStG: NICHT als für das Unternehmen ausgeführt gelten Lieferungen, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben im Sinne des § 20 (1) Z 1 bis 5 EStG sind. Überwiegt der unternehmerisch veranlasste angemessene Teil, steht der volle Vorsteuerabzug zu. Hier mit EUR 30.000 (Luxustangente = EUR 40.000) kein Problem → VSt-Abzug zu 100%!

Seminarspezifischer Teil (24 Punkte)

Univ.-Prof. Georg Kofler / Borns / Gombotz / Hemmelmeier / Schragl / Wallig

1. Die Revisionswerberin, eine im Grundstückshandel beschäftigte GmbH, erwarb im Jahr 2004 eine Luxusliegenschaft, die ursprünglich weiterverkauft hätte werden sollen. Aufgrund von persönlichen Umständen wurde die Liegenschaft jedoch letztendlich saniert, um sie dann an den Stifter einer Privatstiftung zu Wohnzwecken zu vermieten, die alle Anteile an der Revisionswerberin hält. Durch die Sanierung wurde das Objekt weitgehend an die Bedürfnisse des Stifters angepasst (zB Einbau eines Lifts und einer Tiefgarage), wodurch eine Vermietung an Dritte deutlich erschwert wurde. Die Liegenschaft wurde zu einer Renditemiete von rund 1,7 % an den Stifter vermietet. Liegen die Voraussetzungen einer Ausschüttung „an der Wurzel“ vor?

a) Welche Argumente sprechen für eine Ausschüttung „an der Wurzel“? (6 Punkte)

b) Welche Argumente sprechen gegen eine Ausschüttung „an der Wurzel“? (6 Punkte)

2. Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) sind völkerrechtliche Verträge und regeln die Verteilung von Besteuerungsrechten. Welche Arten von Verteilungsnormen unterscheidet man? Nennen und beschreiben Sie die Fallgruppen und ihre Folgen in der Anwendung von DBA. (6 Punkte)

3. Die Systematik der Umsatzsteuer ist grundlegend auf dem Neutralitätsgrundsatz aufgebaut.

a) Erklären Sie den Neutralitätsgrundsatz! Welche Merkmale sind dafür ausschlaggebend? (3 Punkte)

b) Welche Arten von Steuerbefreiungen kennt das Umsatzsteuerrecht? Erklären Sie die beiden Arten kurz und geben Sie dafür jeweils ein Beispiel. (3 Punkte)

Begründen Sie Ihre Antworten unter Verweis auf die jeweils relevante(n) Gesetzesbestimmung(en).

Lösungsskizze

Case Study

a) PRO Ausschüttung „an der Wurzel“

- Private Nutzung:
 - Luxuriöse Sanierung nach Vorstellungen und Bedürfnissen des Rw
 - Keine Versuche nachgewiesen, Villa zu vermieten und/oder eine Renditenberechnung anzustellen
- Marktmiete:
 - Es gibt keinen funktionierenden Mietenmarkt für Luxusimmobilien, aber:
 - Für die „Ausschüttung an der Wurzel“ kommt es nicht auf das Vorliegen eines funktionierenden Mietenmarkts an. (vgl. VwGH 20.10.2021, Ra 2019/13/0041)
- Höhe der Renditemiete und Fremdüblichkeit:
 - BFG: Angemessene Rendite (2009): 4%
 - Miete 2009 (im Bezug auf die Gesamtinvestitionskosten): 1,76% netto
 - Keine alternative Vorgabe der Höhe der Renditemiete
- „Unternehmertum“ des VwGH:
 - Einheitliche Renditewerte für sowohl Luxusimmobilien als auch kleinere Wohnungen bedeuten Verwaltungsökonomie
 - Homo Oeconomicus – Streben nach Nutzenmaximierung (möglichst hoher Rendite)

b) CONTRA Ausschüttung „an der Wurzel“

- Private Nutzung:
 - Behauptete Vermietungsversuche durch den Rw
 - Miete durch Rw selbst, weil sich keine Mieter haben finden lassen
- Marktmiete:
 - Es gibt einen funktionierenden Mietenmarkt für Luxusimmobilien, auf die Renditemiete kommt es daher nicht an!
- Höhe der Renditemiete und Fremdüblichkeit:
 - Nach Ansicht eines SV, keine Möglichkeit, für solche Luxusimmobilien eine Rendite über 3% (2008) zu erzielen
 - Bei Einbeziehung des Verkaufserlöses -> Rendite bei 6%
 - -> Fremdüblichkeit gegeben -> daher keine verdeckte Ausschüttung an der Wurzel
- „Unternehmertum“ des VwGH:
 - VwGH gibt vor, worin ein marktüblich agierender Investor investieren sollte (kleinere Wohnungen in guter bis mäßig guter Lage)
 - Vergleichsmaßstab sind daher keine Luxusimmobilien, bei denen die Rendite niedriger ausfallen würde.
 - Eventuell andere Motive für eine Investition

Private Nutzung

Pro verdeckte Ausschüttung an der Wurzel

- Luxuriöse Sanierung nach Vorstellungen und Bedürfnissen des Rw
- Keine Versuche nachgewiesen, Villa zu vermieten und/oder eine Renditenberechnung anzustellen

Con verdeckte Ausschüttung an der Wurzel

- Behauptete Vermietungsversuche durch den Rw
- Miete durch Rw selbst, weil sich keine Mieter haben finden lassen

Marktmiete

Pro verdeckte Ausschüttung an der Wurzel

- Es gibt keinen funktionierenden Mietenmarkt für Luxusimmobilien, aber:
- Für die „Ausschüttung an der Wurzel“ kommt es nicht auf das Vorliegen eines funktionierenden Mietenmarkts an. (vgl. VwGH 20.10.2021, Ra 2019/13/0041)

Con verdeckte Ausschüttung an der Wurzel

- Es gibt einen funktionierenden Mietenmarkt für Luxusimmobilien, auf die Renditemiete kommt es daher nicht an!

Höhe der Renditemiete und Fremdüblichkeit

Pro verdeckte Ausschüttung an der Wurzel

- BFG: Angemessene Rendite (2009): 4%
- Miete 2009 (im Bezug auf die Gesamtinvestitionskosten): 1,76% netto
- Keine alternative Vorgabe der Höhe der Renditemiete

Con verdeckte Ausschüttung an der Wurzel

- Nach Ansicht eines SV, keine Möglichkeit, für solche Luxusimmobilien eine Rendite über 3% (2008) zu erzielen
- Bei Einbeziehung des Verkaufserlöses -> Rendite bei 6% -> Fremdüblichkeit gegeben -> daher keine verdeckte Ausschüttung an der Wurzel

„Unternehmertum“ des VwGH

Pro verdeckte Ausschüttung an der Wurzel

- Einheitliche Renditewerte für sowohl Luxusimmobilien als auch kleinere Wohnungen bedeuten Verwaltungsökonomie
- Homo Oeconomicus – Streben nach Nutzenmaximierung (möglichst hoher Rendite)


Con verdeckte Ausschüttung an der Wurzel

- VwGH gibt vor, worin ein marktüblich agierender Investor investieren sollte (kleinere Wohnungen in guter bis mäßig guter Lage)
- Vergleichsmaßstab sind daher keine Luxusimmobilien, bei denen die Rendite niedriger ausfallen würde.
- Eventuell andere Motive für eine Investition

Theoriefragen

2)

Verteilungsnormen – Fallgruppen




WIRTSCHAFTS
UNIVERSITÄT
WIEN VIENNA
UNIVERSITY OF
ECONOMICS
AND BUSINESS

- Verteilungsnorm erlaubt die **Besteuerung in beiden Vertragsstaaten** (offene Verteilungsnorm)
 - Anwendung des Methodenartikels notwendig
 - Teilweise wird Besteuerungsrecht des Quellenstaates betragsmäßig beschränkt




- Verteilungsnorm sieht die **ausschließliche Besteuerung in einem der beiden Vertragsstaaten** vor (geschlossene Verteilungsnorm)
 - „können *nur* in diesem Staat besteuert werden“
 - Keine Anwendung des Methodenartikels (Art 23A und 23B OECD-MA) notwendig
 - Ein Vertragsstaat darf besteuern, der andere ist zur Steuerfreistellung verpflichtet

- **Einkünfte** sind immer **genau einer Verteilungsnorm zuzuordnen**
→ Vorrangregeln




Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht • www.wu.ac.at/taxlaw

10



3) a)


Grundsätze der Umsatzsteuer



WIRTSCHAFTS
UNIVERSITÄT
WIEN VIENNA
UNIVERSITY OF
ECONOMICS
AND BUSINESS




- **Neutralitätsgrundsatz** = Steuerrecht soll die Entscheidungen von Personen nicht beeinflussen

<div style="background-color: #0070C0; color: white; padding: 5px; text-align: center; border-radius: 10px; margin-bottom: 10px;">Keine Belastung für Unternehmer</div> <ul style="list-style-type: none">▪ Vorsteuerabzug▪ Bemessungsgrundlage ▪ Nicht absolut: unechte Befreiungen	<div style="background-color: #0070C0; color: white; padding: 5px; text-align: center; border-radius: 10px; margin-bottom: 10px;">Gleichbehandlung gleichartiger Situationen</div> <ul style="list-style-type: none">▪ Keine Wettbewerbsverzerrungen zwischen substituierbaren Produkten und Unternehmern in gleichen Situationen▪ = Gleichheitssatz▪ Nicht absolut	<div style="background-color: #0070C0; color: white; padding: 5px; text-align: center; border-radius: 10px; margin-bottom: 10px;">Internationale Neutralität</div> <ul style="list-style-type: none">▪ Ausländische <u>vs</u> inländische Produkte▪ „<i>Level playing field</i>“▪ Bestimmungslandprinzip (<u>vs</u> Ursprungslandprinzip)
---	--	--




Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht • www.wu.ac.at/taxlaw

6




3) b)


Echte Steuerbefreiungen




- Bei echt steuerbefreiten Umsätzen kann der Unternehmer die auf Vorleistungen entfallende Vorsteuer ungeachtet des § 12 Abs 3 Z 1-3 UStG abziehen (= **kein Ausschluss vom Vorsteuerabzug** → ergibt sich aus **§ 12 Abs 3 lit a UStG und Art 12 Abs 2 BMR**)
- Gänzliche Entlastung des Umsatzes von Umsatzsteuer
- § 6 Abs 1 Z 1 UStG: echte Steuerbefreiung der **Ausfuhrlieferungen in Drittländer**, geregelt in § 7 UStG
 - § 7 Abs 1 Z 1 UStG: Der Unternehmer hat den Gegenstand der Lieferung **in das Drittlandsgebiet** befördert oder versendet (§ 3 Abs 8) oder
 - § 7 Abs 1 Z 2 UStG: der Unternehmer hat das Umsatzgeschäft mit einem **ausländischen Abnehmer** (= kein Wohnsitz oder Sitz im Inland) abgeschlossen, der den Gegenstand der Lieferung in das Drittlandsgebiet befördert oder versendet
 - § 7 Abs 1 Z 3 UStG: Sonderfall **Touristenexport (ist ebenfalls steuerfreie Ausfuhrlieferung)**




Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht • www.wu.ac.at/taxlaw 50




Unechte Steuerbefreiungen (§ 6 Abs 1 Z 7 – Z 28 UStG)



- Bei unechten Steuerbefreiungen ist der Abzug der Vorsteuern, die iZm der befreiten Leistung stehen, ausgeschlossen (= **Verlust des Vorsteuerabzuges**).
- Umsatzsteuer der Vorleistungen wird zu Kostenfaktor beim die befreiten Umsätze ausführenden Unternehmer!
- **Kleinunternehmer (Z 27)**
 - Jährlicher Umsatz ≤ € 35.000 (**Nettogrenze**)
 - Einmalige Überschreitung um nicht mehr als **15%** innerhalb von 5 Kalenderjahren ist unschädlich
 - **Option zur Steuerpflicht gem § 6 Abs 3 UStG** (bindet für 5 Kalenderjahre)
- **Option zur Steuerpflicht gem § 6 Abs 2, 3 UStG**
 - **für Umsätze gem § 6 Abs 1 Z 8 lit a und h, § 6 Abs 1 Z 9 lit a, § 6 Abs 1 Z 16, § 6 Abs 1 Z 17 oder Z 27**
 - Der Unternehmer kann die steuerfreien Umsätze als steuerpflichtig behandeln



Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht • www.wu.ac.at/taxlaw 52



Seminarspezifischer Teil (24 Punkte)

**Vertiefungskurs Univ.-Prof. Alexander Rust / Beer / Coenen / Gleiss /
Neumüller / Posch / Tschatsch**

1) Eine missbräuchliche Umgründung im Sinne des § 44 UmgrStG ist dann anzunehmen, wenn eine ungewöhnliche oder unangemessene rechtliche Gestaltung vorliegt, die ihre Erklärung im Wesentlichen nur in der Absicht der Steuervermeidung findet. Die Rechtsfolge eines solchen Missbrauchs ist, dass die Anwendung der Bestimmungen des UmgrStG versagt wird.

Eine GmbH erwirbt 100 % der Anteile an einer Kapitalgesellschaft, die vollständig vermögenslos war, aber über sehr hohe Verlustvorträge und ein hohes Mindestkörperschaftsteuerguthaben verfügte. In zeitlicher Nähe zum Erwerb dieser vermögenslosen Körperschaft wurde diese rückwirkend auf eine andere GmbH verschmolzen, um Verwaltungskosten zu sparen und neue Immobilienprojekte zu erschließen.

c) Welche Argumente sprechen für das Vorliegen einer missbräuchlichen Umgründung im Sinne des § 44 UmgrStG? (6 Punkte)

d) Welche Argumente sprechen gegen das Vorliegen einer missbräuchlichen Umgründung im Sinne des § 44 UmgrStG? (6 Punkte)

2) Seit 2012 sind Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen im Allgemeinen einkommensteuerpflichtig.

a) Wie wird die Einkommensteuer auf Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen **entrichtet**? Nennen und beschreiben Sie die zwei Möglichkeiten und ihre Voraussetzungen. (3 Punkte)

b) Was versteht man unter der sogenannten **Regelbesteuerungsoption** für private Grundstücksveräußerungen? Nennen Sie zumindest zwei Rechtsfolgen, die durch die Regelbesteuerung der privaten Grundstücksveräußerungen ausgelöst werden. Wann sollte die Option ausgeübt werden? (3 Punkte)

3) Die Systematik der Einkommensteuer ist grundlegend auf dem Leistungsfähigkeitsprinzip aufgebaut.

c) Erklären Sie das **Leistungsfähigkeitsprinzip!** Welche (zwei) Unterprinzipien spielen zudem bei der Messung der Leistungsfähigkeit eine Rolle und was besagen diese? (3 Punkte)

d) Wie wird das Leistungsfähigkeitsprinzip im österreichischen EStG **verwirklicht**? Nennen Sie zumindest drei Regelungen und erklären Sie, inwiefern diese der Umsetzung des Leistungsfähigkeitsprinzips dienen (3 Punkte)

**Begründen Sie Ihre Antworten unter Verweis auf die jeweils relevante(n)
Gesetzesbestimmung(en).**

Lösungsskizze

Umgründungssteuerrecht – Case Study

b) PRO missbräuchliche Umgründung

- Kauf einer GmbH und zeitlich nahe Verschmelzung dieser GmbH stellt eine **ungewöhnliche und unangemessene Gestaltung** dar.
- Gestaltung findet ihren Grund nur in der **Steuervermeidungsabsicht**.
- Kostenersparnis durch Verschmelzung sowie Ausbau der Projekte stellen **keine ausreichenden außersteuerlichen Gründe** dar
- Art 15 Fusionsrichtlinie: Liegt das **Ziel in der Steuervermeidung**, liegt auch bei Vorliegen außersteuerlicher Gründe ein Missbrauch vor. Vernünftige wirtschaftliche Gründe wären nur Umstrukturierung oder Rationalisierung
- **Beweislastumkehr** bei Anwendung von Art 15 Fusionsrichtlinie, wonach Missbrauch zu vermuten ist.

c) CONTRA missbräuchliche Umgründung

- Erwerb einer vermögenslosen GmbH und anschließende Verschmelzung gilt **nicht als ungewöhnlich**, weil bereits vorher keine wirtschaftliche Tätigkeit mehr ausgeübt wurde.
- Der Ausbau und die Intensivierung der Beziehung zur Gemeinde und der damit in Verbindung stehenden Immobilienprojekte stellt **einen ausreichenden außersteuerlichen Grund** dar.
- Die Beurteilung wirtschaftlicher Entscheidungen nur anhand ihrer **steuerlichen Abzugsfähigkeit** (§ 20 EStG, § 12 KStG) spricht nicht für das Vorliegen einer missbräuchlichen Umgründung
- **Mantelkaufregelung des § 8 Abs 4 Z 2 lit c KStG** verbietet nur den Übergang von Verlustvorträgen, nicht aber den Übergang von MiKö-Guthaben. Eine vergleichbare Regelung für MiKö-Guthaben existiert nicht, weshalb das Guthaben übergehen sollte.

PRO-Argumente für missbräuchliche Umgründung



Ungewöhnliche Gestaltung

§22 BAO

→ **Ungewöhnliche** oder **unangemessene** Gestaltung
- Kauf einer vermögenslosen GmbH mit hohen Verlustvorträgen
- Änderung des Unternehmensgegenstandes sowie anschließende Verschmelzung

→ Absicht der **Steuervermeidung**
- Ist die Umgründung noch sinnvoll, wenn der abgabenmindernde Effekt wegfällt?

PRO-Argumente für missbräuchliche Umgründung



Fehlende außersteuerliche oder wirtschaftliche Gründe

Intensivierung der **Beziehung zur Gemeinde**

→ Wurde vom BFG als **nicht nachvollziehbar** empfunden

Beteiligung an **Immobilienprojekten**

→ Zu ungenau und somit für das BFG **nicht nachvollziehbar**

Kostensparnis durch Verschmelzung

→ Einsparung an Kosten, die der Umgründung innewohnen, stellen keinen außersteuerlichen, wirtschaftlichen Grund dar

PRO-Argumente für missbräuchliche Umgründung



Artikel 15 Fusionsrichtlinie

Selbst bei Vorliegen eines außersteuerlichen Grundes, liegt Missbrauch vor, wenn das **Ziel in der Steuervermeidung** lag

Missbrauchsvermutung durch Finanzbehörden
→ Beweislastumkehr

Vernünftige wirtschaftliche Gründe:
- Umstrukturierung oder Rationalisierung der Gesellschaften

CONTRA-Argumente gegen missbräuchliche Umgründung



Wirtschaftliche Rechtfertigungen

Aufbau einer **unternehmerischen Kooperation**
→ auch wenn diese **nicht zu gewünschtem Erfolg führt!**

Intensivierung bereits bestehender Beziehungen
+ Akquisition neuer Kunden + Projektumsetzungen

Problem → großer Ermessensspielraum von Behörden und Gerichten + nachträgliche Beurteilung

CONTRA-Argumente gegen missbräuchliche Umgründung



Repräsentations- aufwendungen vs. Werbeausgaben

BFG zieht Schlüsse aus dem Rückgriff auf § 12 KStG und § 20 EStG
→ grds. **Abzugsverbot** gem. § 20 Abs 1 Z 3 lit b) EStG

Diesfalls liegt aber (noch eher) **Werbung** vor
→ zumindest **zur Hälfte abzugsfähig!**

Beurteilung **wirtschaftlicher Entscheidungen** anhand ihrer **steuerlichen Abzugsfähigkeit?**

CONTRA-Argumente gegen missbräuchliche Umgründung



(Un-)Gewöhnliche Gestaltung?

Keine wirtschaftliche Tätigkeit mehr entfaltet
→ aufgrund des **Missmanagements der Gemeinde**

Änderung des **Unternehmensgegenstands**
→ **bessere Integration** in bestehende Strukturen

Erwerb einer inaktiven GmbH + anschließende Integration in bestehende Organisation
→ **nicht ungewöhnlich**

Verwertung der
MiKöSt

Objektbezogener Verlustvortrag
(§ 8 Abs 4 Z 2 lit c) KStG)
→ **verbietet Verwertung des Verlustvortrags** bei
Verlust der wirtschaftlichen Identität (Mantelkauf)

Eine vergleichbare Regelung findet sich **für MiKöSt-
Guthaben nicht**

Planwidrige Lücke oder **bewusste Entscheidung**
des Gesetzgebers?

Theoriefragen

a)

Private Grundstücksveräußerungen (§ 30 EStG)



- Teil der taxativ aufgezählten **sonstigen Einkünfte** (§ 29 Z 2 EStG)
- Umfasst gem § 30 Abs 1 EStG die **Veräußerung** von Grund und Boden, Gebäuden und grundstücksgleichen Rechten
 - Nur entgeltliche Geschäfte (keine Erbschaften oder Schenkungen)
 - Entgeltlichkeit, wenn die Gegenleistung zumindest die Hälfte des gemeinen Werts des Grundstücks ausmacht (§ 20 Abs 1 Z 4)
- Besonderer Steuersatz von **30 %** (§ 30a EStG)
 - Aufwendungen und Ausgaben können nach § 20 Abs 2 EStG nicht abgezogen werden, sofern besonderer Steuersatz **angewendet wird (NICHT: anwendbar ist)**
 - Keine progressionserhöhende Wirkung, keine Verrechnung von positiven Einkünften mit Verlusten aus anderen Einkunftsquellen, gem § 30 Abs 7 EStG nur **60 % der Verluste** aus privaten Grundstücksveräußerungen nur mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ausgleichbar (auf 15 Jahre verteilt oder im Entstehungsjahr)
 - Aber **Option auf Regelbesteuerung** (§ 30a Abs 2)! **Kein Abzugsverbot** nach § 20 Abs 2 EStG mehr, aber **weiterhin beschränkte Verlustverwertung** nach § 30 Abs 7 EStG
- Nur Grundstücke im **Privatvermögen**
 - Veräußerungen aus Betriebsvermögen sind betriebliche Einkünfte (wegen Subsidiarität der Nebeneinkünfte), Besteuerung aber idR auch mit besonderem Steuersatz und beschränkter Verlustausgleichsfähigkeit



Entrichtung der ImmoEST



Zwei Möglichkeiten:

1. **ImmoEST** (§ 30b Abs 1 iVm § 30c Abs 2 EStG und § 11 GrEStG)
 - **§ 30b Abs 1 EStG:**
 - **Voraussetzung** → Selbstberechnung durch Parteienvertreter gem § 30c Abs 2 EStG
 - Spätestens am 15. Tag des zweitfolgenden Monats **nach Zufluss (§ 19 EStG)** entrichten
 - **§ 30b Abs 2 EStG** → Immo-EST entfaltet Abgeltungswirkung
 - ABER: nicht im betrieblichen Bereich (siehe § 30b Abs 5 EStG, kein Verweis auf Abs 2)
 - **§ 30b Abs 3 EStG** → **Veranlagungsoption mit besonderem Steuersatz** (sinnvoll bei mehreren Grundstücksveräußerungen zum Verlustausgleich)
 - **§ 30c EStG** → Mitteilung durch Parteienvertreter und Selbstberechnung
 - **§ 30c Abs 3 EStG** → Parteienvertreter haften für die Abfuhr, nicht für Richtigkeit der Steuer
2. **Besondere Vorauszahlung** (§ 30b Abs 4 iVm § 30c Abs 1 und § 10 GrEStG)
 - **Wenn keine freiwillige Selbstberechnung erfolgt** → besondere Vorauszahlung iHv 30 % (bei Körperschaften 2023: 24 %, ab 2024: 23 %)
 - Wenn nicht selbstberechnet, **Steuer zum selben Zeitpunkt** (15. des zweitfolgenden Monats) als Vorauszahlung fällig! Keine Stundung der ESt durch Verzicht auf Selbstberechnung!



b)

Das Leistungsfähigkeitsprinzip

- Einkommen = Gradmesser für wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Menschen
- EStG regelt, welche Vermögensmehrungen Einkommen darstellen und somit besteuert werden
- Durchbrechungen bedürfen einer sachlichen Rechtfertigung
- Leistungsfähigkeitsprinzip wird verwirklicht ua durch:
 - **Progressiven ESt-Tarif:** jene Einkommensteile, die deutlich über das Existenzminimum hinausgehen, werden mit höherem Steuersatz besteuert → Steuerprogression = überproportionale Besteuerung von höherem Einkommen
 - verschiedene steuermindernde **Abzugsposten**, zB Werbungskosten, Sonderausgaben, agB
- Messung der Leistungsfähigkeit
 - **Objektives Nettoprinzip:** Gewinnbesteuerung statt Einnahmenbesteuerung
 - **Subjektives Nettoprinzip:** Einkommen, das der Befriedigung existenzieller bzw besonderer persönlicher Erfordernisse dient, soll nicht besteuert werden,
 - zB agB §§ 34 f EStG: Notwendige und zwangsläufige Ausgaben, die die **Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen**, sind abzugsfähig

Seminarspezifischer Teil (24 Punkte)
**Univ.-Prof. Claus Staringer / Scharizer / Romstorfer / Hubmann/
Frenkenberger / Komár / Beverungen**

1) Der Revisionswerber (Rw) war in den Jahren von 1999 bis 2017 bei einem schweizerischen Konzern tätig und dort sozialversichert. Zugleich war er auch Geschäftsführer einer österreichischen Tochtergesellschaft desselben Konzerns. Bis Mitte des Jahres 2012 lebte er mit seiner Ehegattin und seinen drei Kindern in der Schweiz. Erst im Jahr 2012 zog die Ehegattin mit den Kindern nach Tirol. Der Rw blieb aus beruflichen Gründen in der Schweiz wohnhaft, hielt sich aber, sowohl aus familiären wie auch beruflichen Gründen, regelmäßig am Familienwohnsitz in Tirol auf. Dort nächtigte er nach eigenen Angaben – anlässlich der vor den Kindern geheim gehaltenen Trennung des Ehepaares – im Gästezimmer und sei am österreichischen Wohnsitz folglich nur ein „geduldeter Gast“ gewesen.

e) Welche Argumente sprechen für den Mittelpunkt der Lebensinteressen in Österreich? (6 Punkte)

f) Welche Argumente sprechen gegen den Mittelpunkt der Lebensinteressen in Österreich? (6 Punkte)

2) Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) sind völkerrechtliche Verträge, die zwischen zwei Staaten abgeschlossen werden. Das primäre Ziel von DBA ist die Vermeidung von Doppelbesteuerung. Das „Herzstück“ von DBA sind die Verteilungsnormen. Diese Verteilungsnormen können nach unterschiedlichen Kriterien klassifiziert werden.

a) Bei welcher Art von Verteilungsnormen ist die Anwendung des Methodenartikels notwendig? (2 Punkte)

b) In welchem der beiden Vertragsstaaten muss der Methodenartikel angewendet werden? Beschreiben Sie eine Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und geben Sie dabei auch die relevante(n) Bestimmung(en) des OECD-Musterabkommens an. (4 Punkte)

3) Der Begriff „Umgründung“ bezeichnet Vorgänge, bei denen sich der Rechtsträger eines Unternehmens ändert, sein Vermögen jedoch grundsätzlich unverändert fortbesteht. Das UmgrStG möchte aus Umgründungsmaßnahmen stammende nachteilige Steuerfolgen vermeiden und sieht dafür sechs Arten begünstigter Neustrukturierungen vor.

Von welchen Grundsätzen wird das Umgründungssteuerrecht getragen? Nennen und erläutern Sie drei dieser Grundsätze. (6 Punkte)

**Begründen Sie Ihre Antworten unter Verweis auf die jeweils relevante(n)
Gesetzesbestimmung(en).**

Lösungsskizze

– Case Study

d) PRO Mittelpunkt der Lebensinteressen in Österreich

❖ wirtschaftliche Beziehungen

- **Wohnstätte** in Österreich
- **Geschäftsführer** eines österreichischen Tochterunternehmens

❖ persönliche Beziehungen

- Österreichischer **Staatsbürger**
- **Familie** lebt in Österreich (VwGH 16.12.2015, 2013/15/0117)
 - keine Bindung zur Schwester, die in der Schweiz lebt;
 - keine Freundschaften in der Schweiz
- **Freizeitgestaltung** in Österreich (arbeitsfreie Tage, Urlaube) (VwGH 23.01.2020, Ra 2019/15/0160)
- Eigentumswohnung (VwGH Ra 21.2.2023, 2020/15/0089)
- **StRsp**: Überwiegung der **persönlichen** Beziehungen (VwGH 25.07.2013, 2011/15/0193)

e) CONTRA Mittelpunkt der Lebensinteressen in Österreich

❖ wirtschaftliche Beziehungen

- **Kein Schwerpunkt** auf pers. Bez. nach **Wortlaut** Art 4 Abs 2 lit a DBA CH
- **Historisch**: Einbeziehung von „*wirtschaftliche Beziehungen*“
- **nichtselbstständige Tätigkeiten** in der Schweiz und Hongkong

❖ persönliche Beziehungen

- Behalten der Wohnstätte in der Schweiz (allerdings Umzug der Familie) (VwGH 25.07.2013, 2011/15/0193)
- Scheinehe
- Übernachtung im Gästezimmer „geduldeter Gast“
- „Verlassen“ der Familie
- Wirtschaftliche Tätigkeit als „persönliche Beziehung“

Pro/Contra – wirtschaftliche Beziehungen

Eigentumswohnung in Österreich **nicht** als **Zweitwohnsitz** qualifiziert

Pro

- **Wohnstätte** in Österreich
- **Geschäftsführer** eines österreichischen Tochterunternehmens

Contra

- **Kein Schwerpunkt** auf pers. Bez. nach **Wortlaut** Art 4 Abs 2 lit a DBA CH
- **Historisch:** Einbeziehung von „*wirtschaftliche Beziehungen*“
- **nichtselbstständige Tätigkeiten** in der Schweiz und Hongkong



Pro/Contra – persönliche Beziehungen

Pro

- Österreichischer **Staatsbürger**
- **Familie** lebt in Österreich (VwGH 16.12.2015, 2013/15/0117)
 - ➔ keine Bindung zur Schwester, die in der Schweiz lebt
 - ➔ keine Freundschaften in der Schweiz
- **Freizeitgestaltung** in Österreich (arbeitsfreie Tage, Urlaube) (VwGH 23.01.2020, Ra 2019/15/0160)
- Eigentumswohnung (VwGH Ra 21.2.2023, 2020/15/0089)
- **StRsp:** Überwiegung der **persönlichen** Beziehungen (VwGH 25.07.2013, 2011/15/0193)

Contra

- Behalten der **Wohnstätte** in der Schweiz (allerdings Umzug der Familie) (VwGH 25.07.2013, 2011/15/0193)
- Scheinehe
- Übernachtung im Gästezimmer
 - ➔ „geduldeter Gast“
- „Verlassen“ der Familie
- Wirtschaftliche Tätigkeit als „*persönliche Beziehung*“




Theoriefragen

2) DBA / Verteilungsnormen / Methodenartikel (6 Punkte)

Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung

WU
WIRTSCHAFTS
UNIVERSITÄT
WIEN VIENNA
UNIVERSITY OF
ECONOMICS
AND BUSINESS

- **Verbleibt** nach Anwendung der Verteilungsnorm ein **Besteuerungsrecht für beide Staaten**, wird die Doppelbesteuerung erst durch die **Anwendung des Methodenartikels** vermieden
- **Methodenartikel richtet sich an den Ansässigkeitsstaat**, der für die Vermeidung der Doppelbesteuerung sorgen muss
- **Zwei Methoden** zur Vermeidung der Doppelbesteuerung:
 - Art 23A OECD-MA: Befreiungsmethode
 - Art 23B OECD-MA: Anrechnungsmethode
- **Vertragsstaaten** steht es frei, zwischen den beiden Methoden zu **wählen und diese auch zu kombinieren** (*Hinweis: es gibt kaum DBA, die nur eine Methode verwenden*)

TAX Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht • www.wu.ac.at/taxdaw 10 

Antwort zu a)
(2 Punkte)


Antwort zu b)
(insg 4 Punkte)

Methodenartikel:

Befreiungsmethode nach Art 23A OECD-MA

WU
WIRTSCHAFTS
UNIVERSITÄT
WIEN VIENNA
UNIVERSITY OF
ECONOMICS
AND BUSINESS

- **Einkünfte**, für die der Quellenstaat aufgrund der Verteilungsnormen das Besteuerungsrecht hat, werden **aus der Bemessungsgrundlage des Ansässigkeitsstaates ausgeschieden**
- **Ansässigkeitsstaat** darf diese Einkünfte aber bei der **Berechnung des Steuersatzes** berücksichtigen
- Ansässigkeitsstaat ermittelt den durchschnittlichen Steuersatz, der auf die verbleibenden Einkünfte entfällt, so, dass er auch die befreiten Einkünfte einbezieht (**Progressionsvorbehalt**)
- **CIN-Ansatz** (Capital Import Neutrality)
- Befreiungsmethode **von Österreich bevorzugt**
- **ACHTUNG AUSNAHME:** bei Dividenden und Zinsen (sowie ggf. bei Lizenzgebühren) wird dennoch angerechnet statt befreit, Art 23A(2) OECD-MA

TAX Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht • www.wu.ac.at/taxdaw 11 

Antwort zu b)
(insg 4 Punkte)

Anrechnungsmethode nach Art 23B OECD-MA

WU
WIRTSCHAFTS
UNIVERSITÄT
WIEN VIENNA
UNIVERSITY OF
ECONOMICS
AND BUSINESS

- Methode lässt **Besteuerung in beiden Vertragsstaaten zu**
- **Doppelbesteuerung** wird **beseitigt**, indem der **Ansässigkeitsstaat** die im Quellenstaat in zulässiger Weise erhobene Steuer **anrechnet**
- Steueranrechnung im Ansässigkeitsstaat ist aber durch den **Anrechnungshöchstbetrag** doppelt begrenzt:
 - Es **darf** im Ansässigkeitsstaat **nicht mehr an Steuer des Quellenstaates angerechnet werden, als** auf die der Anrechnung unterliegenden Einkünfte – vor der Anrechnung – **an Steuer im Ansässigkeitsstaat entfällt UND**
 - Es darf nur der **tatsächlich geschuldete** und auch **tatsächlich entrichtete** Betrag angerechnet werden (Anrechnung nicht geschuldeter oder nicht entrichteter Beträge ist nicht möglich).
- **CEN-Ansatz** (Capital Export Neutrality)

TAX Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht • www.wu.ac.at/taxdaw 13 

Antwort zu b)
(insg 4 Punkte)

3) Umgründungssteuerrecht – Grundsätze (3 davon)

Grundsätze des Umgründungssteuerrechts (2)

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



Grundsätze des Umgründungssteuerrechts (4)

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



Grundsätze des Umgründungssteuerrechts (5)

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

