

Klausur VK Steuerrecht

9. Februar 2024

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

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

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)

Der Einzelunternehmer Herr *Amozo* ist 50 Jahre alt, wohnt in Linz (Österreich) und betreibt seit Beginn des Jahres X1 eine Buchhandlung. Er führt freiwillig und ordnungsgemäß Bücher und erwirtschaftet im Jahr X6 einen Verlust in Höhe von EUR 70.000.

Am 30.06.X7 schließt Herr *Amozo* das letzte Mal die Ladentür und stellt seine Erwerbstätigkeit ein. Er verkauft sein Unternehmen an Frau Buch. Der Veräußerungsgewinn beträgt EUR 270.000. Laufende Gewinne oder Verluste werden in X7 nicht mehr erzielt.

- a) Beurteilen Sie die Einkommensteuerpflicht von Herrn *Amozo* für das Jahr X7 und ermitteln Sie sein Einkommen in X7. Der Tarif sowie die Form der Steuererhebung sind nicht zu prüfen. (6 Punkte)**

Zudem erhält Herr *Amozo* Zinsen von der *printmedia* SARL (eine mit einer österreichischen GmbH vergleichbare Gesellschaft). Die *printmedia* SARL hat ihren Sitz und Ort der Geschäftsleitung in Paris (Frankreich). Im November X8 erhält Herr *Amozo* von der *printmedia* SARL eine Zinszahlung in Höhe von EUR 10.000.

- a) Prüfen Sie aus Sicht des internationalen Steuerrechts, ob und inwieweit die beiden Vertragsstaaten die an Herrn *Amozo* ausgeschütteten Zinsen besteuern dürfen und wie eine allfällige Doppelbesteuerung zu vermeiden ist. Gehen Sie dabei davon aus, dass das DBA Österreich-Frankreich dem OECD-Musterabkommen 2017 entspricht und die Befreiungsmethode nach Art 23A OECD-MA vorsieht. Fragen des nationalen Steuerrechts sind nicht zu prüfen (3,5 Punkte).**

<u>Lösung:</u>	
a) EStG	
Persönliche Steuerpflicht:	
§ 1 Abs 1 EStG: Herr Amozo = natürliche Person	
§ 1 Abs 2 EStG iVm § 26 Abs 1 BAO: Herr Amozo hat Wohnsitz in Linz, daher unbeschränkte Steuerpflicht	0,5 P
Sachliche Steuerpflicht:	
Sachliche Stpfl „dem Grunde“ nach:	
§ 2 Abs 1 EStG: Der Einkommensteuer unterliegt Herr Amozos Einkommen, das er innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat	0,5 P
§ 2 Abs 2 EStG: Einkommen = Gesamtbetrag der Einkünfte iSd Abs 3 – SA – agB – FB gem § 105 EStG	0,5 P
Als SA ist nach § 18 Abs 6 TS 1+2 EStG ein Verlustabzug (= Verlust des Jahres X6, s.u.) abzuziehen	1 P
Steuerbarkeit: § 2 Abs 3 Z 3 EStG iVm § 23 Z 3 iVm § 24 Abs 1 Z 1 TS 1 EStG: Veräußerung des Gewerbebetriebs führt zu einem Veräußerungsgewinn iSd § 24 EStG	1 P
Steuerbefreiung: Freibetrag nach § 24 Abs 4 EStG steht zu, weil keine Progressionsermäßigung nach § 37 Abs 2 EStG (s.u.)	0,5 P
Sachliche Stpfl „der Höhe“ nach:	
Ermittlung Höhe von EK aus Gewerbebetrieb → § 2 Abs 4 Z 1 EStG: Bei betrieblichen Einkunftsarten entspricht die Höhe der Einkünfte grds dem Gewinn (§§ 4-14 EStG); bei Veräußerungsgewinnen ist hier zusätzlich § 24 Abs 2 EStG zu beachten → Veräußerungsgewinn beträgt lt Angabe EUR 270.000	0,5 P
Gewinnfreibetrag nach § 10 EStG steht nicht zu, weil Bmgl nach § 10 Abs 1 Z 1 TS 1 EStG keine Veräußerungsgewinne umfasst	0,5 ZP
Verteilung Veräußerungsgewinn auf 3 Jahre gem § 37 Abs 2 Z 1 EStG nicht möglich: Veräußerungsgewinn iSd § 24 EStG, wenn seit der Eröffnung des Betriebes 7 Jahre verstrichen sind: hier nicht gegeben, da lt SV nur 6,5 Jahre vergangen sind (volle 7 Jahre [= 84 Monate] wären notwendig, s im Detail <i>Kanduth-Kristen</i> in <i>Jakom EStG</i> ¹⁶ [2023] § 37 Rz 27 mwN).	1 P
Einkommen X7: Gesamtbetrag der Einkünfte (= EK aus Gewerbebetrieb iHv EUR 270.000) – SA (EUR 70.000) = EUR 200.000	0,5 P

b) DBA-Recht:	
Persönlicher Geltungsbereich DBA:	
Art 1 iVm Art 4 Abs 1 DBA: Herr Amozo ist in Ö ansässig (unbeschränkte Steuerpflicht in Ö [s.o.]), daher DBA anwendbar	1 P
Sachlicher Geltungsbereich DBA:	
Art 2 Abs 1 und 2 DBA: ESt fällt unter den sachlichen Geltungsbereich des DBA	0,5 P
Verteilungsnorm hinsichtlich der Zinsen:	
Art 11 Abs 1 (iVm Abs 3) DBA: Österreich als Ansässigkeitsstaat des Herrn Amozo darf „Zinsen“ besteuern	0,5 P
Art 11 Abs 2 DBA: Auch Frankreich darf Zinsen besteuern, aber maximal zu 10 %	0,5 P
Methodenartikel:	
Art 23A Abs 1 DBA: Zinsen sind <u>vorbehaltlich des Abs 2</u> in Österreich von der Besteuerung auszunehmen	0,5 P
Art 23A <u>Abs 2</u> iVm Art 10 DBA: Anstelle der Befreiungsmethode hat Österreich die Doppelbesteuerung der Zinsen durch Anrechnung der französischen Quellensteuer zu vermeiden	0,5 P

Beispiel 2: Körperschaftsteuer und Verfahrensrecht (9,5 Punkte)

Die *Taxa* AG mit Sitz und Ort der Geschäftsleitung in Villach (Österreich) ist seit mehreren Jahren zu 40% an der *Lawa* AG mit Sitz und Ort der Geschäftsleitung in Mauren (Liechtenstein) beteiligt (liechtensteinische AG ist mit österreichischer AG vergleichbar). In Liechtenstein unterliegt die *Lawa* AG einem Körperschaftsteuersatz von 12,5 %. Im Jahr X1 vergibt die *Lawa* AG mehrere Darlehen ausschließlich an die *Taxa* AG. Neben den Einnahmen aus diesen Darlehen erzielt die *Lawa* AG keine weiteren Einkünfte. Die *Lawa* AG schüttet regelmäßig Dividenden an ihre Gesellschafter aus. Im Jahr X2 betrug die auf die *Taxa* AG entfallende Dividendenausschüttung EUR 300.000. Die Wirtschaftsjahre beider Gesellschaften decken sich mit dem Kalenderjahr (Bilanzstichtag ist jeweils der 31.12.).

- a) Beurteilen Sie die ertragsteuerlichen Auswirkungen der genannten Vorgänge für das Jahr X2 auf Ebene der *Taxa* AG. Gehen Sie davon aus, dass ein allfälliger Antrag zur Vermeidung von Doppelbesteuerung gestellt wurde. (8 Punkte)**

Am 15. Oktober X3 wird der Körperschaftsteuerbescheid der *Taxa* AG für das Jahr X2 zugestellt. Die *Taxa* AG möchte den Bescheid bekämpfen. Herr *Stellenberger*, Vorstandsvorsitzender der *Taxa* AG, ist als umsichtig und zuverlässig bekannt. Auch die Bescheidbeschwerde hat er fristgerecht vorbereitet. Kurz vor Ende der Beschwerdefrist am 14. November X3 wurde Herr *Stellenberger* allerdings in einen folgenschweren Unfall verwickelt und für mehrere Wochen in den künstlichen Tiefschlaf versetzt. Als er am 22. Dezember X3 aus dem Tiefschlaf erwacht, stellt er mit Entsetzen fest, dass er die Bescheidbeschwerde nicht fristwährend einbringen konnte.

- b) Gibt es für die *Taxa* AG noch eine Möglichkeit, den Bescheid zu bekämpfen? Wenn ja, nach welcher Rechtsgrundlage und innerhalb welcher Frist ist das möglich? (1,5 Punkte)**

Lösung zu a) (8 Punkte):

Steuerpflicht der Taxa AG

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

0,5 Punkte

§ 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

0,5 Punkte

§ 7 (3) KStG iVm § 189 (1) Z 1 UGB: Die Taxa 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

0,5 Punkte

Ertragsteuerliche Auswirkungen – Schachtelbeteiligung und Methodenwechsel

Im gegenständlichen Fall liegt eine internationale Schachtelbeteiligung nach § 10 Abs 1 Z 7 iVm Abs 2 Z 1 KStG vor:

- Taxa AG ist eine unter § 7 Abs 3 KStG fallende steuerpflichtige Körperschaft
0,5 Punkte
- Taxa AG ist seit mehr als einem Jahr ununterbrochen zu mindestens 10 Prozent an der Lawa AG beteiligt (hier liegt eine 40%ige Beteiligung bereits seit mehreren Jahren vor)
1 Punkt
- Lawa AG ist eine ausländische Körperschaft die gem § 10 Abs 2 Z 1 KStG einer inländischen Kapitalgesellschaft vergleichbar ist (eine liechtensteinische AG erfüllt die Wesensmerkmale einer inländischen AG)
0,5 Punkte

Grundsätzlich würde daher die Steuerbefreiung für Gewinnanteile des § 10 Abs 1 Z 7 KStG die gegenständliche Dividendenzahlung von der Körperschaftsteuer befreien.

0,5 Punkte

ABER § 10a KStG ist zu beachten: Gem § 10a Abs 7 Z 2 KStG geht die Hinzurechnungsbesteuerung dem Methodenwechsel vor. Aufgrund der bloß 40%igen Beteiligung liegt aber kein Fall der Hinzurechnungsbesteuerung vor (§ 10a Abs 4 Z 2 KStG). Es ist somit die Regelung des Methodenwechsels nach § 10a Abs 7 KStG zu beachten (die Ausnahme für Finanzinstitute gem § 10a Abs 8 KStG greift nicht, weil die Einkünfte aus der Konzernfinanzierung stammen):

0,5 Punkte

- Der Methodenwechsel kommt bei einer internationalen Schachtelbeteiligung iSd § 10 Abs 2 KStG oder einer qualifizierten Portfoliobeteiligung iSd § 10a Abs 7 KStG zur Anwendung. Hier liegt eine internationale Schachtelbeteiligung vor (siehe obigen Prüfschritt). **0,5 Punkte**
- Zinserträge stellen Passiveinkünfte iSd § 10a Abs 2 Z 1 KStG dar **0,5 Punkte**
- Gem § 6 Z 2 Passiveinkünfte-VO liegt ein passiver Unternehmensschwerpunkt bereits dann vor, wenn die passiven Einkünfte mehr als die Hälfte der gesamten Einkünfte eines Wirtschaftsjahres betragen. Die Lawa AG erzielt neben den Zinserträgen keine weiteren Einkünfte. Der Unternehmensschwerpunkt der Lawa AG liegt daher jedenfalls in der Erzielung von Passiveinkünften **0,5 Punkte**
- Aufgrund des KöSt-Satzes von 12,5 % in Liechtenstein liegt eine tatsächliche Steuerbelastung der Lawa AG von nicht mehr als 12,5 % vor, weshalb diese als niedrigbesteuerter zu qualifizieren ist (§ 10a Abs 3 KStG, Niedrigbesteuerung) **0,5 Punkte**

Der Tatbestand des Methodenwechsels gem § 10a Abs 7 KStG ist erfüllt. Daher kommt die Steuerbefreiung für Gewinnanteile des § 10 Abs 1 Z 7 KStG auf die gegenständliche Dividendenzahlung nicht zur Anwendung (§ 10a Abs 7 Z 1 KStG). Der Methodenwechsel erfasst den gesamten Betrag von EUR 300.000, da die Passiveinkünfte nicht bereits im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung erfasst wurden (§ 10a Abs 7 Z 2 KStG).

0,5 Punkte

Zur Vermeidung einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung kann gem § 10a Abs 9 Z 4 KStG auf Antrag die auf die ausgeschütteten Gewinnanteile entfallende tatsächliche Steuerbelastung, vorrangig jedoch die ausländische Körperschaftsteuer angerechnet werden.

0,5 Punkte

Die liechtensteinische KöSt im Ausmaß von EUR 37.500 ($300.000 * 0,125$) ist anzurechnen.

0,5 Punkte

Lösung zu b) (1,5 Punkte):

§ 308 BAO: Die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand ist möglich, da durch ein unvorhergesehenes Ereignis die Frist versäumt wurde, wodurch ein Rechtsnachteil entstand.

1 Punkt

Es ist die Frist gem § 308 (3) BAO zu beachten: binnen 3 Monaten ab Wegfall des Hindernisses ist der Antrag auf Wiedereinsetzung möglich (das Hindernis ist am 22. Dezember entfallen, daher ab 22. Dezember 3 Monate Zeit)

0,5 Punkte

Beispiel 3: Umsatzsteuer (9 Punkte)

Der selbsternannte Spitzeninvestor *Hubert M.* möchte sein Vermögen vergrößern und kauft sich aus diesem Grund im Jahr X1 ein Zinshaus am Villacher Stadtrand um EUR 1.000.000 zzgl USt. Er bringt dafür in seiner Umsatzsteuererklärung X1 Vorsteuer im vollen Umfang zum Abzug. Im Jahr X2 erwirtschaftet er mit seinem Zinshaus Nettoeinnahmen von insgesamt EUR 100.000. Davon entfallen EUR 75.000 auf die langfristige Vermietung von Geschäftsräumen an einen großen Elektrofachhändler und EUR 25.000 auf die Vermietung von Wohnungen. Für alle Vorgänge werden die erforderlichen Nachweise erbracht.

Beurteilen Sie die Vorgänge im Jahr X2 aus umsatzsteuerlicher Sicht. Prüfen Sie dabei auch, wie sich das Ausüben etwaiger Optionen auf den Vorsteuerabzug auswirkt. Auf die Frage der Rechnungsausstellung, den Steuerschuldner, die Entstehung der Steuerschuld ist nicht einzugehen. (9 Punkte)

Lösung

§ 1 Abs 1 Z 1 UStG:

- Vermietung ist Sonstige Leistung iSd § 3a (1) UStG: keine Lieferung, da die Vermietung Dritte nicht dazu befähigt, im eigenen Namen über den Wohn- bzw Geschäftsraum zu verfügen.

(0,5 Punkte)

- *Hubert M.* ist Unternehmer iSd § 2 (1) UStG
- er führt eine gewerbliche/berufliche Tätigkeit aus, da er die Tätigkeit selbständig (ohne Weisung oder Eingliederung in ein Unternehmen iSd § 2 Abs 2 Z 1) und nachhaltig (langfristiger Vertrag spricht für Wiederholungsabsicht) ausführt und eine Einnahmenerzielungsabsicht gegeben ist

(1 Punkt)

- Gegen Entgelt und Im Rahmen des Unternehmens nach § 1 Abs 1 Z 1 UStG

(0,5 Punkte)

- Im Inland?

- § 3a Abs 9: Eine sonstige Leistung iZm einem Grundstück wird dort ausgeführt, wo das Grundstück gelegen ist → Villach → in Ö steuerbar

(0,5 Punkte)

- Befreiung nach § 6 UStG?

- Für die Vermietung von Wohnzwecken iHv EUR 25.000: § 6 Abs 1 Z 16 TS 1 UStG: keine Befreiung, weil Vermietung für Wohnzwecke und Voraussetzungen für die Kleinunternehmerbefreiung in § 6 (1) Z 27 UStG nicht erfüllt → Vorgang ist steuerpflichtig

(0,5 Punkte für § 6 Abs 1 Z 16 TS 1, 0,5 Punkte für nicht anwendbare Kleinunternehmerbefreiung)

- Die Kleinunternehmerbefreiung ist nicht anwendbar wegen des Grundsatzes der Unternehmenseinheit: Auch wenn durch die Wohnraumvermietung nur EUR 25.000 an Umsatz erzielt werden, sind alle Umsätze einem Unternehmer zuzuordnen

(0,5 ZP)

- Für die Vermietung des Geschäftsraumes: Nach § 6 Abs 1 Z 16 UStG steuerbefreit

(0,5 Punkte)

- Nach § 6 Abs 2 aE gibt es aber die Option zur Steuerpflicht, wenn der Leistungsempfänger den Teil des Grundstücks nahezu ausschließlich für Umsätze verwendet, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen. Das ist hier der Fall (arg. Erfolgreicher Elektrofachhändler)

(0,5 Punkte)

- § 4 (1) UStG: Bemessungsgrundlage ist das Entgelt → EUR 75.000 bzw 25.000

(0,5 Punkte)

- Steuersatz:

- § 10 Abs 2 Z 3 lit a UStG: 10% Steuersatz, weil Vermietung für Wohnzwecke erfolgt

(0,5 Punkte)

- Geschäftsraumvermietung: Wenn befreit, dann 0 %. Wenn Option gezogen: 20 % gem § 6 Abs 2 iVm § 10 Abs 1 UStG

(0,5 Punkte)

- Vorsteuerabzug:

- § 12 Abs 3 UStG: Ausschluss vom VSt-Abzug liegt vor, sofern USt-freie sonstige Leistungen erbracht werden. Wenn *Hubert* die Option zur Steuerpflicht wählt, sind alle sonstigen Leistungen steuerpflichtig, der VSt-Abzug steht für den Erwerb des Mietshauses im Jahr X1 vollständig zu und es ist keine VSt-Korrektur vorzunehmen.

(1 Punkt)

- Wenn sich *Hubert* gegen die Steueroption in Bezug auf die Geschäftsraumvermietung entscheidet, ist eine VSt-Korrektur nach § 12 Abs 10 UStG für die VSt aus dem Mietshaus vorzunehmen. Nach § 12 Abs 10 UStG ist eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges nämlich dann vorzunehmen, wenn sich bei einem Gegenstand, den der Unternehmer in seinem Unternehmen als Anlagevermögen verwendet, die Verhältnisse ändern, die für die erstmalige Verwendung für den Vorsteuerabzug maßgebend waren. Durch die teilweise steuerfreie Vermietung des Mietshauses im Jahre X2 haben sich die Verhältnisse iZm dem Vorsteuerabzug geändert, da der Vorsteuerabzug gem § 12 Abs 3 UStG nur dann zusteht, wenn die Lieferung oder sonstige Leistung an den Leistungsempfänger nicht steuerbefreit ist.

(1 Punkt)

- Bei Grundstücken ergibt sich ein Korrektur-Zeitraum von insgesamt 20 Jahren (§ 12 Abs 10 UA 3). Daher fällt auf das Jahr X2 insgesamt 1/20 des für den Mietshauserwerb geltend gemachten VSt-Abzugs. Allerdings sind nur 75 % der unternehmerischen Nutzung des Mietshauses steuerbefreit, weshalb von diesem Zwanzigstel 75 % zu korrigieren sind. 25 % des auf das Jahr X2 fallenden VSt-Abzugs stehen weiterhin zu und sind daher nicht zu korrigieren.

(1 Punkt)

Seminarspezifischer Teil (24 Punkte)

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

1. Die Beschwerdeführerin vermietet umsatzsteuerpflichtig ein Grundstück, das sie selbst wiederum steuerpflichtig angemietet hat. Sowohl die Beschwerdeführerin als Mieterin als auch ihre Vermieterin berechnen die Steuer nach vereinnahmten Entgelten (Ist-Besteuerung). Aufgrund einer Stundungsvereinbarung zwischen den beiden Parteien leistete die Grundstücksgemeinschaft einen Teil ihrer Mieten für die Jahre 2009–2012 erst in den Jahren 2013–2016. Dabei machte sie den Vorsteuerabzug – unabhängig vom Mietzeitraum – jeweils für den Voranmeldezeitraum der jeweiligen Zahlung geltend. Unklar war, ob auch das Recht auf Vorsteuerabzug erst im Zeitpunkt der Vereinnahmung des Entgelts entsteht, wenn der Vermieter der Ist-Besteuerung unterliegt.

a) Welche Argumente sprechen dafür, dass das Recht auf Vorsteuerabzug bei Leistungen eines Ist-Besteuerers erst bei Vereinnahmung des Entgelts entsteht? (6 Punkte)

b) Welche Argumente sprechen dagegen, dass das Recht auf Vorsteuerabzug bei Leistungen eines Ist-Besteuerers erst bei Vereinnahmung des Entgelts entsteht? (6 Punkte)

2. Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) sind völkerrechtliche Verträge und regeln die Verteilung von Besteuerungsrechten. Wie funktioniert die Besteuerung von Unternehmensgewinnen insbesondere bei Vorliegen einer Betriebsstätte? Nennen und beschreiben Sie die anwendbare(n) Verteilungsnorm(en) und ihre Voraussetzungen. (6 Punkte)

Welche Arten von Verteilungsnormen unterscheidet man? Nennen und beschreiben Sie die Fallgruppen und ihre Folgen in der Anwendung von DBA. (6 Punkte)

3. Die Bundesabgabenordnung regelt das Abgabenverfahren im Steuerrecht.

Welche Verfahrensgrundsätze liegen der BAO zugrunde? Nennen und beschreiben Sie mindestens drei davon. (6 Punkte)

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

Lösungsskizze

Case Study

[Anmerkung: Je Argument 2 Punkte, maximal 6 Punkte für Pro Argumente und maximal 6 Punkte für Contra Argumente]

a) PRO Gleichlauf Vorsteuerabzug - Steuerschuldenstehung

- Entlastung von Klein- und Mittelunternehmen
- Das Ziel von Art 167a MwStSyst-RL liegt in der Vermeidung von Zahlungsschwierigkeiten
- Ein Gleichlauf von Steuerschuldenstehung und Recht auf Vorsteuerabzug bietet organisatorische Vorteile
- Art 167 MwStSyst-RL sieht einen Gleichlauf des Vorsteuerabzugs mit der Steuerschuldenstehung vor

b) CONTRA Gleichlauf Vorsteuerabzug - Steuerschuldenstehung

- Rechtsunsicherheit bei Leistungsbeziehungen von Ist- und Sollbesteuerern
- Nach dem UStG steht das Recht auf Vorsteuerabzug unabhängig von der Besteuerungsform des Leistungserbringers zu
- Ratsprotokoll-Erklärung → Art 167 kommt lediglich fakultative Geltung zu

PRO-Argument 1



Entlastung von Klein- und Mittelunternehmen

- Ziel des Art 167a der Mehrwertsteuerrichtlinie
- Vermeidung von Zahlungsschwierigkeiten
- Möglichkeit für MS: Einnahmen-Ausgaben-System

CONTRA-Argument 1



Rechtsunsicherheit bei Leistungsbeziehung von Ist- und Soll-Besteuerern

- Österreich: Recht auf Vorsteuerabzug unabhängig v. d. Besteuerungsform des Leistungserbringers
- EuGH: Zeitpunkt v. d. Besteuerungsform d. Leistungserbringers abhängig
- Unsicherheit für den Leistungsempfänger
- Momentane Rechtslage: nicht unionsrechtskonform

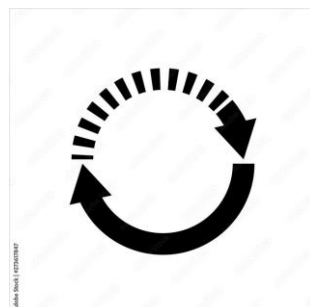


PRO-Argument 2



Gleichlauf von Ust-Abfuhr und Vorsteuerabzug

- Steuerpflichtige haben Recht auf Vorsteuerabzug (Art. 167 der Mehrwertsteuerrichtlinie).
- EuGH befürwortet den Gleichlauf von Vorsteuerabzug und Umsatzsteuerabgabe.
- Ein Gleichlauf bietet organisatorische Vorteile für Unternehmer, senkt Kosten und erleichtert den Überblick.



CONTRA-Argument 2



Fakultative Geltung des Art 167 der Mehrwertsteuerrichtlinie

- Frage nach Zwingender Norm oder Leitidee bei Artikel 167 der Mehrwertsteuerrichtlinie.
- Bezug auf Ratsprotokoll-Erklärung zur Abweichung von Mitgliedstaaten bei Besteuerung nach Einnahmen.
- Infragestellung der Verwendung von Ratsprotokollen durch die *Antonissen-Regelung*.
- Mangelnde Klärung, ob Artikel 167 als Leitidee interpretierbar ist und geringe Resonanz auf Kritik an der EuGH-Auslegungsdogmatik.

Die Frage nach dem Leistungsbegriff

- Die Frage hat zivilrechtliche steuerrechtliche und rechtsphilosophische Aspekte.
- Das Recht auf Vorsteuerabzug ist nicht bedingungslos.
- Die Behandlung von Stundungsvereinbarungen im Mietverhältnis im steuerrechtlichen Kontext ist komplex.
- Der steuerrechtliche Leistungsbegriff ist umfassend und beinhaltet jedes wirtschaftliche Verhalten, was die Bewertung der Berechtigung zum Vorsteuerabzug nicht leicht macht.



Fakultative Geltung des Art 167a der Mehrwertsteuerrichtlinie

- Artikel 66 MwStSystRL: Ermöglicht Ausnahmen von der Steuerentstehung, spätestester Zeitpunkt ist die Vereinnahmung des Preises.
- Artikel 167: Recht auf Vorsteuerabzug entsteht gleichzeitig mit dem Steueranspruch.
- Artikel 167a: Option für Mitgliedstaaten, das Vorsteuerabzugsrecht an den Erhalt der Mehrwertsteuer zu knüpfen.
- Probleme: Deutschland könnte nicht zur Umsetzung von Artikel 167a verpflichtet sein, und der Artikel wirft eine potenzielle Inkonsistenz mit Artikel 167 auf.





2.

Besteuerung von Unternehmensgewinnen

- Art 7 Abs 1 OECD MA: **Ausschließlich der Ansässigkeitsstaat** darf Unternehmensgewinne besteuern, **es sei denn Unternehmensgewinne sind einer Betriebsstätte** im Quellenstaat zuzurechnen (iVm Art 5 OECD MA)
- **Quellenstaat** hat ein **vorrangiges, unbeschränktes Besteuerungsrecht** für Unternehmensgewinne, die von einem Nichtansässigen erwirtschafteten Unternehmensgewinne zu besteuern, soweit diese Gewinne auf eine Betriebsstätte im Quellenstaat zurückzuführen sind
- Die **Ermittlung** der Unternehmensgewinne ergibt sich **nicht** aus dem **Abkommensrecht**, sondern richtet sich **nach nationalem Recht**

Was ist eine Betriebsstätte?



- **Art 5 OECD MA** normiert, was eine Betriebsstätte ist – **Rückgriff auf nationales Recht** ist **nicht notwendig**
- Art 5 OECD MA zielt im Wesentlichen auf 4 Elemente ab:
 - eine **feste**
 - **Geschäftseinrichtung**,
 - **durch die** die Geschäftstätigkeit
 - **ausgeübt wird**.
- Eine gewisse **Dauerhaftigkeit** der festen Geschäftseinrichtung ist Voraussetzung
- **Hilfsbetriebsstätten** sind keine Betriebsstätten, sofern sie im Verhältnis zur Gesamttätigkeit des Unternehmens als vorbereitende Tätigkeit oder als Hilfstätigkeit anzusehen sind (Art 5 Abs 3 OECD MA)
- Auch „**ständige Vertreter**“ können eine Betriebsstätte begründen (Art 5 Abs 5 OECD MA)

 Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht • www.wu.ac.at/taxlaw 23   

3.

Verfahrensgrundsätze der BAO

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

 Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht • www.wu.ac.at/taxlaw 9   

Seminarspezifischer Teil (24 Punkte)

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

1. Der Grundregel des § 1 Abs 1 Z 1 UStG zufolge unterliegen Lieferungen und sonstige Leistungen der Umsatzsteuer, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Einer sonstigen Leistung gegen Entgelt gleichgestellt ist nach § 3a Abs 1a Z 2 UStG „[d]ie unentgeltliche Erbringung von anderen sonstigen Leistungen durch den Unternehmer für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen [sowie] für den Bedarf seines Personals, sofern keine Aufmerksamkeiten vorliegen“.

Die Revisionswerberin (Rw) betreibt ein Linienverkehrsunternehmen. Ihren Mitarbeitern (Fahrern, Kontrolleuren, Werkstättenpersonal) stellt die Rw Fahrberechtigungen aus, die zur Gratisbenutzung sämtlicher von der Rw selbst betriebener Verkehrsmittel während und außerhalb der Arbeitszeit berechtigen.

a) Welche Argumente sprechen für die Qualifikation der kostenlosen Einräumung von Fahrberechtigungen an Mitarbeiter eines Linienverkehrsunternehmens als steuerbaren Umsatz iSd § 3a Abs 1a Z 2 UStG? (6 Punkte)

b) Welche Argumente sprechen gegen die Qualifikation der kostenlosen Einräumung von Fahrberechtigungen an Mitarbeiter eines Linienverkehrsunternehmens als steuerbaren Umsatz iSd § 3a Abs 1a Z 2 UStG? (6 Punkte)

2. 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)

3. Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) dienen dazu, die doppelte oder mehrfache Besteuerung von Einkünften zu verhindern. Dies geschieht durch ein Zusammenspiel von Verteilungsnormen und dem Methodenartikel.

a) Nennen und beschreiben sie die zwei Arten von Verteilungsnormen in DBA. (2 Punkte)

b) Mittels welcher Methoden kann die Doppelbesteuerung vermieden werden? Erklären Sie die verschiedenen Methoden unter Bezugnahme

**auf die einschlägigen Bestimmungen im OECD-Musterabkommen.
(4 Punkte)**

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

Lösungsskizze

1) Umsatzsteuerrecht – Case Study

[Anmerkung: Je pro Argument 2 Punkte, je contra Argument 3 Punkte. Maximal 6 Punkte für Pro / Contra Seite]

b) PRO steuerbarer Umsatz

- Private Nutzung nicht im überwiegend betrieblichen Interesse
 - ✓ Die Erbringung der Arbeitsleistung am vereinbarten Arbeitsort ist ein wesentlicher Bestandteil der vertraglichen Arbeitnehmerpflichten
 - ✓ Die Wegstrecke zum Arbeitsort zählt grundsätzlich **nicht** zur Arbeitszeit
 - ✓ Kein Austauschverhältnis
 - ✓ Frühzeitige Möglichkeit technische Probleme zu erkennen und zu beheben
 - ✓ Gesteigerte Produktivität der MitarbeiterInnen durch Verbesserung des Betriebsklimas
 - ✓ **Kein betriebliches Interesse** in übergeordnetem Umfang
- Unentgeltlichkeit
 - ✓ § 3a Abs 1a Z 2 UStG nennt explizit die **Unentgeltlichkeit** als Voraussetzung des Eigenverbrauchs
 - ✓ Fraglich, ob für Einräumung eine **Gegenleistung** erbracht wird (z.B. Verzicht auf Teil der Barvergütung oder anderer Vorteile)
 - ✓ Unentgeltlichkeit erst seit 2009
- Keine Aufmerksamkeiten
 - ✓ § 3a Abs 1a Z 2 UStG enthält eine Ausnahmeregelung iSv Aufmerksamkeiten
 - ✓ **Aufmerksamkeiten** sind "*Zuwendungen, die im gesellschaftlichen Verkehr regelmäßig ausgetauscht werden und zu keiner erheblichen Bereicherung führen*"
 - ✓ UStR nennen als Beispiel die Bereitstellung von Getränken am Arbeitsplatz
 - ✓ Unentgeltliche Einräumung von Fahrberechtigungen stellt eine ins Gewicht fallende **Bereicherung** des AN dar (erhebliches Kostenersparnis, Ticketpreise für Transportmittel idR nicht vernachlässigbar)
- Weg zum Arbeitsplatz nicht von AG zu übernehmen (Fillibeck-Urteil)
 - ✓ **Sachverhalt:** kostenfreie Beförderung der Angestellten eines deutschen Bauunternehmens vom Wohnort zur Einsatzstelle
 - ✓ **EuGH Urteil:** Sache der ArbeitnehmerInnen zum Arbeitsplatz zu gelangen, wenn mit allgemeinen Verkehrsmitteln zurücklegbar
 - ✓ **Hier:** Weg zum Arbeitsplatz den Angestellten des Linienverkehrsunternehmens zumutbar

c) CONTRA steuerbarer Umsatz

- Untergeordnetes persönliches Interesse
 - ✓ **Ähnlich**, aber doch anders - EuGH-Urteil (C-607/20): **Sachverhalt:** Belohnungsprogramm, kostenlose Einkaufsgutscheine für MitarbeiterInnen
 - ✓ *Trägt zu besserer Rentabilität des Unternehmens bei.*
 - ✓ **Überwiegen der betrieblichen Interessen**
 - ✓ Fahrausweise fördern die Motivation der Bediensteten und steigern den Umsatz und die Rentabilität des Unternehmens
 - ✓ Betriebliche Interessen könnten iSd § 3a Abs 1a UStG im Vordergrund stehen
- Notwendigkeit der Fahrberechtigungen für reibungslosen Ablauf
 - ✓ Fahrberechtigungen sind **notwendig** damit Bedienstete, die wechselnden Antritts- und Endpunkte des Fahrdienstes erreichen können.
 - ✓ Mitarbeiter können während privater Fahrten Probleme, **technische Mängel** und dergleichen aufdecken.
 - ✓ Einräumung der Fahrberechtigungen könnte für den **reibungslosen Betriebsablauf** relevant sein.

Grundsätze des UmgrStG (1)

- **Maßgeblichkeit des Gesellschaftsrechts**
 - Anknüpfung des UmgrStG an gesellschaftsrechtliche Bestimmungen
- **Buchwertfortführung**
 - Übertragung des Vermögens zum Buchwert
 - grds keine Realisierung stiller Reserven
- **Steuerneutralität**
 - Abweichender Buchwert zwischen übertragenem Vermögen und Gegenleistung möglich
 - Steuerneutralität allfälliger Buchgewinne/Buchverluste

Grundsätze des UmgrStG (2)

- **Rückwirkung**
 - Umgründungen wirken ertragsteuerlich auf einen **in der Vergangenheit liegenden Stichtag** zurück
 - Stichtag maximal neun Monate vor Anmeldung der Umgründung zur Eintragung im FB
- **Übergang von Verlustabzügen**
 - Ertragsteuerrecht: Verlust bleibt grds beim Steuerpflichtigen, der ihn erwirtschaftet hat
 - UmgrStG: **Grundsatz der Objektbezogenheit**
 - verlustverursachende Vermögen muss auf Rechtsnachfolger übergehen

3) DBA – Verteilungsnormen und Methodenartikel (2 Punkte Verteilungsnormen, 4 Punkte

Methodenartikel)

Verteilungsnormen – Fallgruppen



- **Einkünfte** sind immer **genau einer Verteilungsnorm zuzuordnen**
 - Explizite Vorrangregeln oder durch Interpretation festzustellen
- Zwei Arten von Verteilungsnormen:
 - Verteilungsnorm erlaubt die **Besteuerung in beiden Vertragsstaaten**
 - „können im anderen Staat besteuert werden“
 - Anwendung des Methodenartikels im Ansässigkeitsstaat notwendig
 - Teilweise wird Besteuerungsrecht des Quellenstaates betragsmäßig beschränkt (insb bei passiven Einkünften)
 - Verteilungsnorm sieht die **ausschließliche Besteuerung in einem der beiden Vertragsstaaten** vor
 - „können **nur** in diesem Staat besteuert werden“
 - Keine Anwendung des Methodenartikels im Ansässigkeitsstaat notwendig
 - Ein Vertragsstaat darf besteuern, der andere ist zur Steuerfreistellung verpflichtet



Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung



- **Verbleibt** nach Anwendung der Verteilungsnorm ein **Besteuerungsrecht**, 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 (nach der Rsp des EuGH als gleichwertig angesehenen) Methoden zu **wählen**



- **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 – jedoch nur für die Ermittlung des Steuersatzes - heranzieht (**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



- **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** 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
- **CEN-Ansatz** („*Capital Export Neutrality*“)



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

1. Im Streitfall veräußerte ein Kommanditist einer GmbH & Co KG 75% seines 100-%igen Kommanditanteils an zwei Erwerber. Die im Sonderbetriebsvermögen gehaltenen Grundstücke wurden nicht mitveräußert und blieben ununterbrochen an die KG vermietet. Im Zuge der Veräußerung schied der Kommanditist, der im Zeitpunkt der Veräußerung älter als 60 Jahre war, aus der Geschäftsführung aus. In der Feststellungserklärung der KG wurde der Veräußerungsgewinn erklärt und in der Einkommensteuererklärung des Kommanditisten die Besteuerung mit dem halben Durchschnittssteuersatz gem § 37 Abs 5 Z 3 EStG beantragt.

a) Welche Argumente sprechen für, welche gegen eine Betriebsveräußerung? (8 Punkte)

b) Welche Argumente sprechen für, welche gegen die Anwendung der Habsatzbegünstigung? (4 Punkte)

2. **Welche drei Prinzipien der Einkommensermittlung kennen Sie? Nennen und erläutern Sie diese drei Prinzipien. (6 Punkte)**

3. **Nach welchen Verfahrensgrundsätzen richtet sich das Abgabenverfahren? 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

[Anmerkung: Je Argument 2 Punkte]

a) PRO Betriebsveräußerung

❖ PRO Betriebsveräußerung

- § 24 EStG sieht lediglich vor, dass der Erwerber den Betrieb **im Wesentlichen unverändert weiterführen** kann
(Zurückbehaltung von Betriebsgrundstücken bei gleichzeitiger Vermietung)
- Ein faktisch erzwungener Verkauf des Grundstücks bei der Veräußerung eines Anteils an der Personengesellschaft von 75 % ohne Sonderbetriebsvermögen **kann nicht im Sinne des Gesetzgebers sein** (→ steuerlich zwingende Buchwertfortführung)
- Identer Wortlaut bei **§ 6 Z 9 lit a EStG**
(→ unentgeltliche Übertragung)

❖ CONTRA Betriebsveräußerung

- **Betriebsgrundstücke** stehen in **funktional wesentlichem Zusammenhang** („betriebswesentliches“ Sonderbetriebsvermögen), werden jedoch nicht verkauft → keine Aufdeckung stiller Reserven
- Vergleich mit **deutscher Judikatur** (§ 16 dEStG) → **klare Rsp des BFH**

b) Halbsatzbegünstigung

❖ PRO Halbsatzbegünstigung

- **Telos** von § 37 Abs 5 Z 3 EStG erfüllt:
 - Altersgrenze
 - Einstellung der Erwerbstätigkeit
 - Siebenjahresfrist

❖ CONTRA Halbsatzbegünstigung

- **Wortlaut** des § 37 Abs 5 EStG

§ 24 EStG: Betriebsveräußerung



Pro	Contra
§ 24 EStG sieht lediglich vor, dass der Erwerber den Betrieb im Wesentlichen unverändert weiterführen kann (→ Zurückbehaltung von Betriebsgrundstücken bei gleichzeitiger Vermietung)	Betriebsgrundstücke stehen in funktional wesentlichem Zusammenhang („betriebswesentliches“ Sonderbetriebsvermögen) → keine Aufdeckung stiller Reserven
Ein faktisch erzwungener Verkauf des Grundstücks bei der Veräußerung eines Anteils an der Personengesellschaft von 75 % ohne Sonderbetriebsvermögen kann nicht im Sinne des Gesetzgebers sein (→ steuerlich zwingende Buchwertfortführung)	Vergleich mit deutscher Judikatur (§ 16 dEStG) → klare Rsp des BFH
Identer Wortlaut bei § 6 Z 9 lit a EStG (→ unentgeltliche Übertragung)	

§ 37 EStG: Halbsatzbegünstigung



Pro	Contra
Telos von § 37 Abs 5 Z 3 EStG erfüllt: <ul style="list-style-type: none">▪ Altersgrenze▪ Einstellung der Erwerbstätigkeit▪ Siebenjahresfrist	Wortlaut des § 37 Abs 5 EStG

Theoriefragen

2) Prinzipien der Einkommensermittlung (6 Punkte)

Prinzipien der Einkommensermittlung



- **Leistungsfähigkeitsprinzip**
 - Steuer bemisst sich nach der persönlichen Leistungsfähigkeit
 - Abweichen bedarf grds sachlicher Rechtfertigung
- **Objektives Nettoprinzip**
 - Aufwendungen im Zusammenhang mit Einkommenserzielung mindern Einkommen
 - Abgrenzung zur Privatsphäre schwierig → § 20 EStG
- **Subjektives Nettoprinzip**
 - Berücksichtigung des Existenzminimums → € 11.693 steuerfrei
 - Berücksichtigung außergewöhnlicher Belastungen → § 34 f EStG



3) Verfahrensgrundsätze der BAO (3 davon)

Verfahrensgrundsätze der BAO



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

