

Klausur VK Steuerrecht

10. September 2024

**Univ.-Prof. Dr. Karoline Spies / Scharizer / Tschatsch / Frenkenberger / Schragl
/ Beverungen / Komar**

**Univ.-Prof. Dr. Claus Staringer / Borns / Coenen / Hemmelmeyer / Hubmann /
Romstorfer**

**Univ.-Prof. Dr. Michael Lang / Gleiss / Gombotz / Wallig / Posch / Beer /
Pregebauer**

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 73. Auflage korrigiert)
Nicht-programmierbarer Taschenrechner

Arbeitszeit: 120 Minuten

Maximale Punktezahl: 52 Punkte

Beispiel 1 (9,5 Punkte)

Der in Wien (Österreich) ständig wohnhafte Rapper *Geldjunge* ist ein über die österreichischen Grenzen hinaus angesehener Musiker, der für seine künstlerisch wertvollen Beiträge geschätzt wird, die aus seiner langjährigen Ausbildung an einer Musikhochschule entspringen. Seit mehreren Jahrzehnten verdient er seinen Lebensunterhalt aus seinen Auftritten. Im Jahr X1 erzielt er Einkünfte aus seiner Tätigkeit als Musiker in Höhe von EUR 100.000, wobei folgende Sachverhalte noch nicht berücksichtigt worden sind:

- Um zu seinen Auftritten in Österreich und den Nachbarländern komfortabel zu gelangen, erwirbt *Geldjunge* im März X1 einen neuen PKW (CO₂ Ausstoß: 100g /km) um EUR 32.000 (inkl USt und Nova) und nimmt diesen sogleich in Betrieb. Die voraussichtliche Nutzungsdauer des Autos schätzt er auf fünf Jahre.
- Bei einem Auftritt in Wien trifft er einen Zuschauer versehentlich mit seinem Mikrofon. Dieser erleidet eine Verletzung am Kopf und macht daher Schadenersatz gegen *Geldjunge* geltend. *Geldjunge* rechnet mit einer berechtigten Schadenersatzforderung iHv EUR 10.000, die voraussichtlich Anfang X2 zu begleichen sein wird. *Geldjunge* möchte einen möglichst geringen Gewinn im Jahr X1 ansetzen.

1) Beurteilen Sie die Sachverhalte nach österreichischem Einkommensteuerrecht. Wie hoch ist der steuerpflichtige Gewinn in X1? Der anzuwendende Steuersatz und Fragen der Steuererhebung sowie etwaige Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen und Freibeträge sind nicht zu prüfen! (6 Punkte)

Im Juli X2 findet in der französischen Hauptstadt Paris die Eröffnungsfeier der Olympischen Spiele statt. Die Veranstalter engagieren dafür auch *Geldjunge*, um die Eröffnungszeremonie musikalisch mitzugestalten. Für seine fünfminütige Darbietung erhält er ein Honorar in Höhe von EUR 25.000. Den Auftritt in Paris nutzt er als Gelegenheit, um nach vielen Jahren wieder etwas Zeit in seinem Ferienhaus in der Bretagne (Frankreich) zu verbringen. Aufgrund seines Ferienhauses ist er (auch) in Frankreich unbeschränkt steuerpflichtig.

2) Prüfen Sie diesen Auftritt in X2 aus der Sicht des internationalen Steuerrechts. Prüfen Sie, welcher Staat das Besteuerungsrecht an den Einkünften aus dem Auftritt hat. Nehmen Sie hierfür an, dass das DBA Österreich-Frankreich dem OECD-MA entspricht und die Befreiungsmethode vorsieht. (3,5 Punkte)

MUSTERLÖSUNG

Lösungsskizze (9,5 Punkte):

Steuerpflicht und Gewinnermittlung (2,5 Punkte):

Persönliche Steuerpflicht: § 1 Abs 1 iVm Abs 2 EStG iVm § 26 Abs 1 BAO: <i>Geldjunge</i> ist eine natürliche Person und unterliegt der unbeschränkten Steuerpflicht in Ö (Wohnsitz in Wien)	0,5 Punkte
Sachliche Steuerpflicht: § 2 Abs 1 EStG: Einkommen innerhalb eines KJ § 2 Abs 2 EStG: Gesamtbetrag der Einkünfte aus den in Abs 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35) sowie des Freibetrags nach § 105	0,5 Punkte
§ 2 Abs 3 Z 2 iVm § 22 Z 1 lit a EStG: Einkünfte aus selbständiger Arbeit (künstlerische Tätigkeit, für die eine einschlägige Ausbildung notwendig war). <i>[Bei guter Argumentation auch Punkte für Einkünfte aus Gewerbebetrieb]</i>	1 Punkte
Keine Buchführungspflicht wegen § 189 Abs 4 UStG, daher grds § 4 Abs 3 EStG. Möchte allerdings möglichst geringen Gewinn ansetzen und als § 4 Abs 3 EStG Ermittler keine Rückstellung, daher freiwillige Buchführung und Gewinnermittlung gem § 4 Abs 1 EStG.	0,5 Punkte

PKW (1,5 Punkte)

§ 6 Z 1 iVm Z 11 EStG: Grds Aktivierung mit den AK inkl USt, weil kein VSt Abzug zusteht und die USt damit zum Kostenfaktor wird → abnutzbares Anlagevermögen	0,5 Punkte
§ 7 Abs 1 iVm <u>Abs 2</u> iVm § 8 Abs 6 EStG: AfA $32.000/8 = \text{EUR } 4.000$ AfA, weil Nutzung des PKW mehr als sechs Monate und eine Mindestnutzungsdauer von acht Jahren zu Grunde zulegen ist.	1 Punkt

Rückstellung (1,5 Punkte)

Gem § 9 Abs 1 Z 3 EStG können Rückstellungen für sonstige ungewisse Verbindlichkeiten gegenüber Dritten angesetzt werden. <i>[Keine Pflicht zur Rückstellung aus dem UGB abgeleitet, weil kein Maßgeblichkeitsprinzip].</i>	0,5 Punkte
Da <i>Geldjunge</i> einen möglichst geringen Gewinn ansetzen möchte, wird er von diesem Wahlrecht Gebrauch machen.	0,5 Punkte
Die Rückstellung ist mit dem Teilwert (EUR 10.000) anzusetzen und mindert den Gewinn daher bereits im Jahr X1 um EUR 10.000. <i>[Da es sich um eine kurzfristige Rückstellung handelt, ist diese nicht abzuzinsen (§ 9 Abs 5 EStG)]</i>	0,5 Punkte

Steuerpflichtiger Gewinn (0,5 Punkte)

Der steuerpflichtige Gewinn beträgt daher EUR 100.000 – EUR 4.000 – EUR 10.000 = EUR 86.000	0,5 Punkte
--	------------

DBA-Recht (3,5 Punkte)

Art 1 iVm Art 4 Abs 1 DBA Ö-F: <i>Geldjunge</i> ist in Ö und F ansässig, weil Wohnsitz in beiden Staaten und fällt unter den persönlichen Anwendungsbereich des DBA Ö-F	0,5 Punkte
Art 4 Abs 2 lit a DBA Ö-F: <i>Geldjunge</i> hat eine ständige Wohnstätte in Österreich, aber nicht in Frankreich (seit Jahren nicht mehr genutzt) → Österreich ist Ansässigkeitsstaat	0,5 Punkte
Art 2 DBA Ö-F: ESt fällt unter sachlichen Anwendungsbereich des DBA	0,5 Punkte
Art 17 Abs 1 DBA Ö-F: Einkünfte von Künstlern und Sportlern Einkünfte, die eine in Österreich (Ansässigkeitsstaat) ansässige Person aus einer persönlich ausgeübten künstlerischen Tätigkeit erwirtschaftet, können in Frankreich (Tätigkeitsstaat) besteuert werden → Österreich und Frankreich dürfen besteuern <i>[keine Punkte für Einkünfte aus Gewerbebetrieb, weil subsidiär]</i>	1 Punkt
Art 23A Abs 1 iVm Abs 3 DBA Ö-F: Befreiungsmethode unter Progressionsvorbehalt. Österreich hat die in Frankreich besteuerten Einkünfte (iHv EUR 25.000) freizustellen, darf sie jedoch für Zwecke der Progression/Berechnung der österreichischen Steuer miteinbeziehen <i>[keine Angabe zu Höhe der Einkünfte in X2, deswegen keine Berechnung verlangt]</i>	1 Punkt

Beispiel 2 (9,5 Punkte)

Die *Netz GmbH* (Sitz und Ort der Geschäftsleitung in Weikersdorf, Österreich) ist seit mehreren Jahren zu 100 % an der *Schläger GmbH* (Sitz und Ort der Geschäftsleitung in Kirchberg an der Jagst, Deutschland; vergleichbar mit einer österreichischen GmbH) beteiligt. Im Jahr X5 nimmt die *Schläger GmbH* eine Ausschüttung in Höhe von 100.000 EUR an die *Netz GmbH* vor.

Darüber hinaus bezieht der Alleingeschäftsführer der *Netz GmbH*, Herr *Angel*, für seine Tätigkeit im Jahr X5 ein Gehalt in Höhe von 600.000 Euro. Dieses Gehalt ist innerhalb dieser Branche als fremdüblich anzusehen.

- 1. Beurteilen Sie die ertragsteuerlichen Konsequenzen der Gewinnausschüttung der *Schläger GmbH* an die *Netz GmbH* im Jahr X5 und die ertragsteuerlichen Konsequenzen der Zahlung des Geschäftsführergehalts auf Ebene der *Netz GmbH*. Nehmen Sie auch eine etwaige Mehr-Weniger-Rechnung (MWR) vor. (7,5 Punkte)**

Am 7.6.X6 ergeht der Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr X5 an die *Netz GmbH*. Der Alleingeschäftsführer, Herr *Angel*, ist mit der Höhe der Nachzahlung an Körperschaftsteuer nicht einverstanden und möchte gegen den ergangenen Körperschaftsteuerbescheid vorgehen. Am 8.7.X6 fällt Herrn *Angel* auf, dass der Körperschaftsteuerbescheid keine Rechtsmittelbelehrung enthält.

- 2. Kann Herr *Angel* am 8.7.X6 ein Rechtsmittel gegen den Körperschaftsteuerbescheid X5 erheben? Welche Rechtsfolgen entfaltet das Fehlen der Rechtsmittelbelehrung im Körperschaftsteuerbescheid? (2 Punkte).**

MUSTERLÖSUNG

Lösungsskizze zu 1): (7,5 Punkte)

Persönliche und sachliche Steuerpflicht der Netz GmbH:

§ 1 Abs 1 iVm Abs 2 Z 1 KStG iVm § 27 Abs 1 BAO: Unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht, weil Sitz in Österreich. **1 Punkt**

§ 7 Abs 1 iVm Abs 2 KStG: Einkommensermittlung nach EStG

§ 7 Abs 3 Satz 1 KStG iVm § 189 Abs 1 Z 1 UGB iVm § 23 Z 1 EStG: Einkünfte aus Gewerbebetrieb, Gewerblichkeitsfiktion. **0,5 Punkte**

Gewinnermittlung nach § 5 Abs 1 EStG → Maßgeblichkeitsprinzip. **0,5 Punkte**

Ertragsteuerliche Konsequenzen der Ausschüttung:

Internationale Schachtelbeteiligung iSd § 10 Abs 1 Z 7 KStG iVm § 10 Abs 2 KStG:

- Beteiligung iHv mind 10 % gegeben (hier 100 %), **0,5 Punkte**
- Körperschaft iSd § 7 Abs 3 KStG gegeben (*Netz GmbH* ist von § 7 Abs 3 KStG erfasst), **0,5 Punkte**
- Beteiligung seit mind einem Jahr gegeben (*Netz GmbH* hält die Beteiligung an der *Schläger GmbH* ununterbrochen seit mehreren Jahren), **0,5 Punkte**
- *Schläger GmbH* ist mit inländischer Körperschaft vergleichbar (siehe Angabe). **0,5 Punkte**

Internationale Schachtelbeteiligung liegt vor, Gewinnausschüttung daher befreit gem § 10 Abs 1 Z 7 KStG iVm § 10 Abs 2 KStG.

Kein KESt-Abzug gem § 94 Z 2 EStG **0,5 Zusatzpunkte**

Negative MWR notwendig: - 100.000 EUR **1 Punkt**

Ertragsteuerliche Konsequenzen des Geschäftsführergehalts:

§ 7 Abs 2 KStG iVm § 4 Abs 4 EStG: Betriebsausgabe? → Betriebliche Veranlassung grds gegeben. **0,5 Punkte**

Aber: Abzugsverbot gem § 12 Abs 1 Z 8 KStG iVm § 20 Abs 1 Z 7 EStG: max EUR 500.000 abzugsfähig („Managergehälter“) (EUR 100.000 können nicht als Betriebsausgabe abgezogen werden). **1 Punkt**

Positive MWR notwendig: + 100.000 EUR **1 Punkt**

Lösungsskizze zu 2): (2 Punkte)

§ 243 iVm § 245 Abs 1 BAO: Bescheidbeschwerde gegen den Bescheid grds binnen eines Monats → bis zum 7.7.X6. **1 Punkt**

Aber § 93 Abs 4 BAO: Fehlen der Rechtsmittelbelehrung führt dazu, dass die Rechtsmittelfrist nicht in Lauf gesetzt wird. **0,5 Punkte**

Erhebung einer Bescheidbeschwerde am 8.7.X6 möglich. **0,5 Punkte**

Beispiel 3 (9 Punkte)

Immobilieninvestor A beauftragt im Jahr X 1 Bauunternehmer B mit der Errichtung eines Einkaufszentrums auf einem seiner Grundstücke in Österreich. Hierfür zahlt A ein auf der Rechnung ausgewiesenes Honorar in Höhe von EUR 10.000.000,- (exkl. USt) an B. A plant, das Einkaufszentrum an eine Betriebsgesellschaft zu vermieten. Im selben Jahr (X1) wird das Einkaufszentrum fertiggestellt.

- 1. Kann A für das Honorar an den Bauunternehmer einen Vorsteuerabzug geltend machen? (5 Punkte)**

Noch im selben Jahr gerät A in einen Liquidationsengpass und entscheidet sich, das fertig errichtete Einkaufszentrum zu verkaufen, bevor er es vermietet hat. Von allfälligen durch das UStG eingeräumten Optionsmöglichkeiten macht A im Zusammenhang mit der Veräußerung des Einkaufszentrums keinen Gebrauch.

- 2. Wie wirkt sich der Verkauf des Einkaufszentrums auf die bereits abgezogene Vorsteuer aus? (4 Punkte)**

MUSTERLÖSUNG

a) Vorsteuerabzug (5 Punkte)

§ 12 (1) Z 1 UStG steuerpflichtiger Umsatz

- Unternehmer: A (Kriterien des § 2 UStG: gewerbliche/berufliche Tätigkeit, selbständig, nachhaltig, Einnahmenerzielungsabsicht) [1]
- Von anderem Unternehmen: B (Kriterien des § 2 UStG: gewerbliche/berufliche Tätigkeit, selbständig, nachhaltig, Einnahmenerzielungsabsicht) [1]
- Rechnung (§ 11): Annahme: JA [0,5]
- Lieferung: JA, Werklieferung iSd § 3 Abs 4 UStG, da Beistellung des Grund und Bodens durch A [0,5]
- Im Inland: JA, Bestimmung des Lieferortes bei Werklieferung nach hA nach § 3 Abs 7 UStG, somit am Grundstücksort im Inland [1]
- Für sein Unternehmen: JA [0,5]

Ergebnis: A kann einen Vorsteuerabzug geltend machen [0,5]

b) Vorsteuerberichtigung (4 Punkte)

§ 12 Abs 10 UStG Vorsteuerberichtigung

- Unternehmereigenschaft des A (Kriterien des § 2 UStG siehe oben) [1]
- Gegenstand des Anlagevermögens: JA [1]
- Änderung der Verhältnisse? Vermietung steuerbar und steuerpflichtig, Veräußerung unecht befreit nach § 6 Abs 1 Z 9 lit a UStG, keine Ausübung der Option in die Steuerpflicht nach § 6 Abs 2 UStG [1]
- Verwendung des Einkaufszentrums, obwohl noch nicht tatsächlich vermietet? Maßgeblichkeit der Vermietungsabsicht?

Ergebnis, falls Verwendung des Einkaufszentrums durch Vermietungsabsicht bejaht:

Berichtigung nach § 12 Abs 10 UStG, Berichtigungszeitraum 20 Jahre, hier Berichtigung in voller Höhe, da Änderung der Verhältnisse im selben Jahr eingetreten [1]

[Alternativ]

Ergebnis, falls Verwendung des Einkaufszentrums durch Vermietungsabsicht verneint:

Vorsteuerberichtigung in voller Höhe nach § 12 Abs 11 UStG [1]

Seminarspezifischer Teil

Seminar Lang / Gleiss / Beer / Gombotz / Posch / Pregesbauer / Wallig

1) Theoriefragen

Gemäß § 12 Abs 2 TS 1 KStG dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte einer Körperschaft Ausgaben dann nicht abgezogen werden, wenn diese mit nicht steuerpflichtigen Vermögenmehrungen und Einnahmen (wie etwa Beteiligungserträgen gem § 10 KStG) in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. § 11 Abs 1 Z 4 KStG nimmt Zinsen (nicht jedoch Geldbeschaffungs- und andere Nebenkosten) in Zusammenhang mit der Fremdfinanzierung des Erwerbs von Kapitalanteilen iSd § 10 KStG jedoch explizit von diesem Abzugsverbot aus. Nehmen Sie an, eine GmbH schließt mit einer Bank einen Kreditvertrag über EUR 3.000.000 ab, welcher ursprünglich zur Finanzierung eines Beteiligungserwerbs iSd § 10 KStG herangezogen werden sollte. Der Beteiligungserwerb wurde in der Folge jedoch eigenfinanziert und der Kreditvertrag wieder aufgelöst. Im Zusammenhang mit dem Kreditvertrag fielen ein Bereitstellungsentgelt, Grundbucheintragungsgebühren und die Auflösungskosten an.

a) Welche Argumente sprechen für die Abzugsfähigkeit der Kosten im Zusammenhang mit dem Kreditvertrag? (6 Punkte)

b) Welche Argumente sprechen gegen die Abzugsfähigkeit der Kosten im Zusammenhang mit dem Kreditvertrag? (6 Punkte)

2) Die Bundesabgabenordnung (BAO) enthält Regelungen für das österreichische Abgabenverfahren.

a) Ist die BAO nur im behördlichen Abgabenverfahren anwendbar oder auch im Verfahren vor dem BFG? (1 Punkt)

b) Das Erheben einer Beschwerde hat keinen Einfluss auf das Bestehen der Zahlungsverpflichtung (keine aufschiebende Wirkung). Durch welches Verfahrensinstrument kann im Beschwerdeverfahren eine aufschiebende Wirkung erreicht werden? (3 Punkte)

c) Wann kann „Unbilligkeit der Einhebung“ im Sinne der §§ 236 f BAO vorliegen? Welche beiden Fälle sind hier zu unterscheiden? (2 Punkte)

3) Das EStG kennt verschiedene Investitionsbegünstigungen, etwa den Gewinnfreibetrag.

a) Welche zwei Grundformen des Gewinnfreibetrages sind zu unterscheiden? (2 Punkte)

b) Erklären Sie, wie diese zwei Formen des Gewinnfreibetrages funktionieren! (4 Punkte)

1) Pro und Contra

Lösung a + b)

Übersicht der Argumente:

Conclusio

Pro-Abzugsfähigkeit

- **Klassifizierung als Zinsen**
 - Weiter Zinsbegriff
 - Gebühr entstand aus Zinsdifferenz der Bank
- **Wirtschaftlicher Zusammenhang durchbrochen**
 - Kredit wurde tatsächlich gar nicht zur Finanzierung der Beteiligung verwendet
 - (auch Hauptargument des VfGH)
- **Gleichheitswidrigkeit**
 - Verbot der unsachlichen Differenzierung
 - In Gesetzesmaterialien keine Argumentativ untermauerte Unterscheidung erkennbar

Contra-Abzugsfähigkeit

- **Kein Vorliegen von Zinsen**
 - Enger Zinsbegriff
 - Ohne tatsächliche Kapitalüberlassung liegen keine Zinsen vor
- **Wirtschaftlicher Zusammenhang war Intention der Kreditaufnahme**
 - Kredit wurde eben gerade zum Anteilskauf aufgenommen
- **Sachlicher Unterschied zwischen Zinsen und Geldbeschaffungskosten**
 - VfGH-Erkenntnis in ähnlicher Thematik bejaht Verfassungsmäßigkeit, sofern sachliche Unterschiede vorliegen

Die Argumente im Detail

Auslegung Zinsbegriff



Pro-Abzugsfähigkeit

- **Weiter Zinsbegriff laut Lit und Rsp**
 - Auflösungskosten als Nebenkosten des Kreditvertrags
 - Nebenkosten im Zusammenhang mit der Überlassung von Kapital idR von § 11 Abs 1 Z 4 erfasst
 - Auflösungskosten als Ersatz der Zinseinnahmen der Bank – Vorauszahlung an Zinsen?
- **Konnex zwischen Auflösungskosten und Kreditvertrag**



Contra-Abzugsfähigkeit

- **Enge Auslegung des Zinsbegriffs**
 - Auflösungskosten womöglich nicht vom Zinsbegriff des § 11 Abs 1 Z 4 umfasst
- **Keine Kapitalüberlassung**
 - Zinsen laut VfGH Zahlungen für die Überlassung von Kapital
 - Kredit wurde nie ausbezahlt
 - Ohne Kapital keine Zinsen
- **Deklaration als Schadenersatz**
 - Ansicht des BFG
 - Keine Beanstandung durch VfGH



Unmittelbarer Wirtschaftlicher Zusammenhang § 12 Abs 2 KStG

Pro-Abzugsfähigkeit

- **Durchbruch des unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhangs**
 - Kredit wurde letztendlich nicht für Beteiligungserwerb genutzt
 - Somit gab es nie eine Fremdfinanzierung
 - Anwendungsbereich des § 12 Abs 2 KStG nicht eröffnet
 - Auflösungskosten, sowie Bereitstellungsentgelt und Grundbucheintragungsgebühr abzugsfähig



Contra-Abzugsfähigkeit

- **Kredit war ursprünglich für den Erwerb der Anteile vorgesehen**
 - Auflösungskosten stehen theoretisch im Zusammenhang mit dem für den Beteiligungserwerb abgeschlossenen Kreditvertrag
 - Somit könnte ein wirtschaftlicher Zusammenhang bestehen
 - Kredit wurde nicht anderweitig genutzt



Verfassungsrechtliche Auslegung

Pro-Abzugsfähigkeit

- **Verletzung des Gleichheitssatzes Art 7 B-VG**
 - Verbot der unsachlichen Differenzierung: Gleiches muss gleich, Ungleiches ungleich behandelt werden
- **Sind Zinsen und Geldbeschaffungskosten nicht das Gleiche?**
 - VfGH sieht in ständiger Rsp Geldbeschaffungskosten als Zinsen
 - Auch in Gesetzesmaterialien keine sachlichen Unterschiede erkennbar
- **Wenn keine sachlichen Unterschiede = verfassungswidrig**

Contra-Abzugsfähigkeit

- **Erkenntnis des VfGH erläutert Grundsätze der Abzugsfähigkeit**
 - VfGH entschied bereits über Einschränkung des Zinsabzugsverbots im Konzern nach §12 Abs 1 Z 9 KStG
 - Laut VfGH sind Einschränkungen kein Problem, sofern "sachliche Gründe ins Treffen geführt werden"
- **Sachlich begründeter Unterschied zwischen Zinsen und Geldbeschaffungskosten müsste gegeben sein**

2) BAO (6 Punkte)

Die BAO: Rechtsgrundlage des Abgabenverfahrens



- Abgabenverfahren ist in **BAO** speziell geregelt → AVG findet keine Anwendung
- BAO trat am 1.1.1962 in Kraft und galt bis vor dem 1.1.2010 im Wesentlichen nur für **Bundesabgaben**
- **BAO regelt das gesamte Abgabenverfahren**, ua:
 - wie der Verkehr zwischen den Abgabenbehörden, Parteien und sonstigen Personen abzulaufen hat,
 - welche allgemeinen Bestimmungen für die Erhebung der Abgaben gelten,
 - wie die Abgaben zu bemessen, festzusetzen und einzuheben sind,
 - welche Rechtsschutzeinrichtungen den Parteien zur Verfügung stehen
- BAO hat von Beginn an nicht nur verfahrensrechtliche, **sondern auch materiellrechtliche Vorschriften** (zB Definition einer Betriebsstätte nach § 29 BAO) enthalten
- Erweiterung des Anwendungsbereichs der BAO auf Landes- und Gemeindeabgaben erforderte eine Änderung des F-VG (Einfügung § 7 Abs 6 F-VG durch BGBl I 2007/103) → anschließend Anpassung der BAO durch AbgVRefG (BGBl I 2009/20, in Kraft seit 1.1.2010)



Aussetzung der Einhebung (§ 212a BAO)



- Erheben einer **Beschwerde** hat **keinen** unmittelbaren **Einfluss** auf die **Zahlungsverpflichtung** (keine aufschiebende Wirkung, siehe § 254 BAO: „insbesondere [wird] die Einhebung und zwangsweise Einbringung einer Abgabe nicht aufgehalten“)
 - Jedoch erfordert das rechtsstaatliche Prinzip ein Mindestmaß an faktischer Effizienz von Rechtsschutzeinrichtungen (vgl VfGH 11.12.1986, G 119/86)
- **Aussetzung der Einhebung nach § 212a BAO** kann beantragt werden und so ein **Zahlungsaufschub** erreicht werden
- Voraussetzungen:
 - **Antrag** an die Abgabenbehörde
 - **Abhängigkeit** der **Abgabenhöhe** von einer **Bescheidbeschwerde**
 - Nachforderung ist auf einen **Bescheid** zurückzuführen, der von einem **Anbringen** (zB Steuererklärung) **abweicht** oder **amtswegig erlassen** wurde
 - **Beschwerde** ist **nicht wenig erfolgversprechend**
 - **Keine Gefährdung** der **Einbringung** der Abgaben



VO zur Unbilligkeit der Einhebung (BGBl II 2005/435)



- Ergangen zu § 236 BAO (Nachsicht), jedoch auch für § 237 BAO (Entlassung aus der Gesamtschuld) maßgebend
- **Unbilligkeit kann persönlicher und sachlicher Natur sein** (§ 1 VO)
- **Persönliche Unbilligkeit** (§ 2 VO, siehe auch CS 18) liegt insbesondere vor, wenn die Einhebung
 - die **Existenz** des Abgabepflichtigen oder seiner ihm gegenüber unterhaltsberechtigten Angehörigen **gefährden** würde oder
 - sie mit außergewöhnlichen wirtschaftlichen Auswirkungen verbunden wäre, da die Entrichtung der Abgabenschuldigkeiten nur durch **Vermögensveräußerung** zumutbar wäre und dies einer **Vermögensverschleuderung** gleichkäme
- **Sachliche Unbilligkeit** (§ 3 VO) liegt insbesondere vor, soweit die Geltendmachung des Anspruchs
 - von **Rechtsauslegungen** des VfGH oder VwGH **abweicht** und **im Vertrauen** auf die Rsp **bedeutsame Maßnahmen gesetzt** wurden oder
 - in **Widerspruch** zu **nicht offensichtlich rechtsunrichtigen Rechtsauslegungen** der zuständigen **Abgabenbehörde** oder des **BMF** stammt und **im Vertrauen** darauf **bedeutsame Maßnahmen gesetzt** wurden



3) Gewinnfreibetrag (6 Punkte)

Gewinnfreibetrag im Detail

- **Investitionsunabhängiger Grundfreibetrag**
 - 15% des Gewinns (bis zur Gewinngrenze von € 33.000) – dh max € 4.950
 - für alle **natürlichen** Personen mit betrieblichen Einkünften (Ausgleich zur Begünstigung des 13.+14. Gehalts bei Dienstnehmern)
- **Investitionsbedingter Gewinnfreibetrag**
 - Für Gewinn zwischen € 33.000 und 178.000: 13 %
Für die nächsten € 175.000: 7 % ; für die nächsten € 230.000 € darauf: 4,5 %
 - Freibetrags-Grenze daher insgesamt € 46.400
 - **Investitionen in begünstigte WG erforderlich (§ 10 Abs 3 EStG):**
 - Abnutzbare körperliche WG mit Mindestnutzungsdauer von 4 Jahren
 - mind 4 Jahre gehaltene Anleihen (Wertpapiere iSv § 14 Abs 7 Z 4 EStG)
 - **Nachversteuerungspflicht** bei Verletzung der 4-jährigen Behaltefrist
 - **Nicht begünstigt (§ 10 Abs 4 EStG)** sind vor allem
 - gebrauchte WG
 - PKW/Kombi
 - geringwertige WG (iSv § 13 EStG)

Seminarspezifischer Teil
Seminar Spies / Scharizer / Tschatsch / Frenkenberger / Schragl /
Beverungen / Komar

1) Theoriefragen (12 Punkte)

Am Stammkapital einer GmbH sind vier Gesellschafter-Geschäftsführer beteiligt (zu 22,5 % bzw 23,5 %; die restlichen Anteile von insgesamt 8 % werden zu je 4 % von den Ehefrauen zweier Gesellschafter-Geschäftsführer gehalten). Mit jedem der vier Gesellschafter wurde ein (inhaltsgleicher) Geschäftsführervertrag abgeschlossen, wonach der Geschäftsführer in seiner Tätigkeit eigenverantwortlich, weisungsfrei und frei von persönlichen Abhängigkeiten ist und die Gesellschaft ihm gegenüber kein arbeitsbezogenes Weisungsrecht hat. Beschlüsse der Generalversammlung werden – soweit das Gesetz oder der Gesellschaftsvertrag nicht zwingend etwas anderes bestimmen – mit einer Zwei-Drittel-Mehrheit der abgegebenen Stimmen gefasst. Für zahlreiche Beschlüsse sah der Gesellschaftsvertrag eine qualifizierte Mehrheit von 90 % der abgegebenen Stimmen vor. Für diese Beschlüsse könnte argumentiert werden, dass eine "Quasi-Sperrminorität" für jeden einzelnen Gesellschafter-Geschäftsführer vorliegt. Eine gänzliche Sperrminorität liegt hingegen nicht vor, da die sonstigen Beschlüsse mit einer Zwei-Drittel-Mehrheit zu fassen sind.

a) Welche Argumente sprechen dafür, dass eine Quasi-Sperrminorität einer gänzlichen Sperrminorität gleichzusetzen ist, sodass Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nach § 25 Abs 1 Z 1 lit b EStG vorliegen? (6 Punkte)

b) Welche Argumente sprechen dagegen, dass eine Quasi-Sperrminorität einer gänzlichen Sperrminorität gleichzusetzen ist, sodass Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nach § 25 Abs 1 Z 1 lit b EStG vorliegen? (6 Punkte)

2) Umgründungssteuer (6 Punkte)

Wird Vermögen als Sacheinlage auf übernehmende Kapitalgesellschaften übertragen, kann unter den Voraussetzungen des Art III UmgrStG die Tauschbesteuerung vermieden werden und es kommt zur Buchwertfortführung. Eine der Voraussetzungen dafür ist, dass es sich bei der übernehmenden Körperschaft um eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft handelt (oder unter bestimmten Umständen auch eine vergleichbare ausländische Kapitalgesellschaft).

Welche Anwendungsvoraussetzungen kennen Sie noch? (6 Punkte)

3) Umsatzsteuer, Leistungsort (6 Punkte)

a) Wo liegt nach der Grundregel der Ort einer sonstigen Leistung, die an einen Nichtunternehmer erbracht wird? (2 Punkte)

b) Welche Leistungsorte kommen nach der Grundregel in Frage, wenn eine sonstige Leistung an einen Unternehmer erbracht wird? Erklären Sie, wann welcher Leistungsort in Frage kommt. (4 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]

PRO:

Sachliche/persönliche Weisungsgebundenheit (+)
Quasi-Sperrminorität = Sperrminorität



Weisungen = individuell-konkrete Anordnungen

- Inhalt und Art der Aufgabenerledigung
- Differenzierte Betrachtungsweise



Persönliche Weisungen und keine sachlichen Weisungen

- Nicht auf den Arbeitserfolg gerichtet
- Sondern Pausen, Arbeitszeiten, Arbeitsort etc.

Im vorliegenden Fall:

- Persönliche Weisungsgebundenheit aus dem Arbeitsvertrag

Sachliche/persönliche Weisungsgebundenheit (+)
Quasi-Sperrminorität = Sperrminorität



Im vorliegenden Fall:

- Sichert die Sonderbestimmung die persönliche Weisung ab?
- Eigentlich daher schuldrechtliche Vereinbarung und somit keine Sonderbestimmung
- Nur mit 90 % Anstellungsverträge ändern
 - Somit hier Sperrminorität → daher ohne die Zustimmung nicht die persönliche Weisungsfreiheit abändern
 - Hier liegt daher eine Quasi-Sperrminorität vor für die Abänderung

→ Es ist daher nur nötig die persönliche Weisungsfreiheit durch eine Sperrminorität sicherzustellen → dafür reicht eine Quasi-Sperrminorität, die mittelbar aus dem Gesellschaftsvertrag entspringt.

CONTRA

Sperrminorität (-)

Quasi-Sperrminorität ≠ Sperrminorität



- Sperrminorität:
 - Kann selbst nichts entscheiden, aber durch die Anzahl der Anteile Beschlüsse sperren
 - = Minderheitenrecht

Im vorliegenden Fall:

- 90 % zustimmen – daher Sperrminorität ab 11% Anteilshaltung
 - Alle Gesellschafter-Geschäftsführer besitzen mehr Anteile als 11%.
- Nur bestimmte Beschlüsse – sonst 2/3-Mehrheit
 - Keiner der Gesellschafter hat mehr als 33 % der Stimmanteile.

Sperrminorität (-)

Quasi-Sperrminorität ≠ Sperrminorität



Nicht nur bei außerordentlichen Geschäften, sondern auch im Alltag der Geschäftsführung

- Dies liegt überwiegend nicht vor



Aus dem Gesellschaftsvertrag

- Persönliche Weisungsfreiheit bezüglich der laufenden Geschäfte nur aus dem Anstellungsvertrag

→ Eine Quasi-Sperrminorität ist einer Sperrminorität NICHT gleichzusetzen.

DAZWISCHEN:

Laufende Geschäftsführung (+/-)

Quasi-Sperrminorität ± Sperrminorität



Abweichende Beschlusserfordernisse der Generalversammlung vom § 39 GmbHG

- Von einfacher Mehrheit → 2/3-Mehrheit
- 90 % Zustimmung bei Beschlüssen mit Auswirkungen:
 - zwischen den einzelnen Gesellschaftern
 - den Gesellschaftern und der Gesellschaft
 - Außerordentliche Geschäftsführung



- Ordentliche Geschäfte nicht umfasst
- Laut Gesellschaftsvertrag in den laufenden Angelegenheiten nicht weisungsfrei
 - keiner hat eine Sperrminorität bei 2/3-Beschlüssen

→ Keine Sperrminorität bei ordentlichen Geschäften

Laufende Geschäftsführung (+/-)

Quasi-Sperrminorität ~ Sperrminorität



- Auch Angelegenheiten der laufenden Geschäfte mit 90 %-Mehrheit zu beschließen.
 - Abschluss und Änderung der Anstellungsverträge der Geschäftsführer
 - Vereinbarung von Konkurrenzverboten



- Weisungsfreiheit bei laufenden Geschäften durch die Bestimmungen mit 90 %-Mehrheit abgesichert.
- Weisungsfreiheit bei restlichen ordentlichen Geschäften sichergestellt durch Quasi-Sperrminorität

Theoriefragen

2) Umgründungssteuerrecht (6 Punkte)

- Einbringender = natürliche oder juristische Person, Mitunternehmerschaft
- einbringungsfähiges (begünstigtes) Vermögen (§ 12 Abs 2 UmgrStG)
 - Betriebe und Teilbetriebe
 - Mitunternehmeranteile
 - qualifizierte Kapitalanteile gem § 12 Abs 2 Z 3 UmgrStG (idR mind. 25%)
- schriftlicher Einbringungsvertrag (§ 12 Abs 1 UmgrStG)
- Einbringungsbilanz (§ 12 Abs 1 iVm 15 UmgrStG)
- Stichtagsbilanz (§ 12 Abs 2 UmgrStG)
- positiver Verkehrswert des Vermögens
- tatsächliche Übertragung des Vermögens
- Gegenleistung (§ 19 UmgrStG)
 - grds nur gegen Gewährung neuer Anteile an der übernehmenden Körperschaft (Abs 1)
 - Ausnahmen, zB wenn Einbringender bereits Alleingesellschafter (Abs 2)
- Anmeldung beim Firmenbuch oder Meldung beim Finanzamt (§ 15 UmgrStG)

3) Umsatzsteuer, Leistungsort (6 Punkte)

Frage a)

Gem § 3a Abs 7 UStG

1 Punkt

liegt der Leistungsort dort, wo der leistende Unternehmer sein Unternehmen betreibt.

1 Punkt

Frage b)

Gem § 3a Abs 6 UStG

1 Punkt

liegt der Leistungsort grds dort, wo der Leistungsempfänger sein Unternehmen betreibt.

1 Punkt

Wenn die sonstige Leistung an eine Betriebsstätte erbracht wird,
dann liegt der Leistungsort am Ort der Betriebsstätte.

1 Punkt

1 Punkt

Seminarspezifischer Teil

Seminar Staringer / Borns / Coenen / Hemmelmeier / Hubmann/ Romstorfer

- 1) Die *P* GmbH betreibt einen Indoor-Spielplatz. Die Kunden der *P* GmbH waren ausschließlich Endverbraucher. Ihnen wurde 20% Umsatzsteuer für die Benutzung des Spielplatzes in Rechnung gestellt. Da die von der *P* GmbH erbrachten Dienstleistungen nicht dem Steuersatz von 20 %, sondern von 13 % unterlagen, berichtigte sie ihre Umsatzsteuererklärung, um die zu viel bezahlte Mehrwertsteuer vom Finanzamt gutgeschrieben zu bekommen. Das FA verweigerte die Gutschrift mit der Begründung, dass die *P* GmbH verpflichtet sei, die in den Rechnungen ausgewiesene, höhere Umsatzsteuer zu entrichten. Erst bei Berichtigung der Rechnungen könne eine Gutschrift erfolgen.
 - a) **Welche Argumente sprechen für die Entstehung der Steuerschuld kraft Rechnungslegung? (6 Punkte)**
 - b) **Welche Argumente sprechen gegen die Entstehung der Steuerschuld kraft Rechnungslegung? (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 verschiedene Umgründungstypen vor.
 - a) **Nennen und erläutern Sie drei Grundsätze des Umgründungssteuerrechts (3 Punkte)**
 - b) **Nennen Sie die unterschiedlichen Umgründungstypen des UmgrStG (3 Punkte)**

- 3) Ein Abgabenbescheid ist ein individueller, hoheitlicher, normativer und rechtskraftfähiger Verwaltungsakt. Er begründet Rechte oder Pflichten des Abgabepflichtigen, stellt abgabenrechtlich bedeutsame Tatsachen fest und spricht über das Bestehen oder das Nichtbestehen eines Rechtsverhältnisses ab.
 - a) **Nennen und erläutern Sie die zwei unterschiedlichen Arten der Rechtskraft eines Abgabenbescheids (2 Punkte)**
 - b) **Nennen und erläutern Sie die Mindestbestandteile eines Abgabenbescheids. Was ist die Rechtsfolge, wenn ein Mindestbestandteil im Abgabenbescheid fehlt? (4 Punkte)**

Lösungsskizze

1) Case Study

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

a) **PRO** Steuerschuld kraft Rechnungslegung

- Der Gesetzeswortlaut stellt nicht darauf ab, an wen die Leistung erbracht wird.
- Die vom BFG vorgenommene Schätzung verursacht Rechtsunsicherheit.
- Die Steuerrückerstattung führt zu einer ungerechtfertigten Bereicherung.

b) **CONTRA** Steuerschuld kraft Rechnungslegung

- Aufgrund der B2C-Geschäfte besteht keine Gefährdung des Steueraufkommens.
- Die Schätzung erleichtert den Geschäftsverkehr. Eine nachträgliche Ermittlung ist faktisch nicht möglich.
- Es kommt zu keiner ungerechtfertigten Bereicherung.

5. Pro-Argumente: 20%-USt

Gesetzeswortlaut

- Nach dem Wortlaut des Art 203 der RL entsteht die Steuerschuld kraft Rechnungslegung und knüpft nicht daran, wem die Rechnung ausgestellt wird.
- Dies gilt auch nach dem Wortlaut des §11 Abs 12 UStG (alte Fassung).

Rechtsunsicherheit

- Die vom BFG vorgenommene Schätzung von einem Pauschalwert von 0,5% der Rechnungen, welche an zum Vorsteuerabzugsberechtigten ausgestellt wurde und eine Steueraufkommensgefährdung darstellt, ist nicht nachvollziehbar und verursacht Rechtsunsicherheit.

§ 239a BAO

- Da die P GmbH durch eine Umsatzsteuerberichtigung 7% des Rechnungsbetrages zurückerhalten würde, aber diese nicht an die Endkunden gutschreiben kann, führt es zu einer ungerechtfertigten Bereicherung.

6. Contra-Argumente – Aufteilung 13% + 20%

Keine Gefährdung des Steueraufkommens	•Die P GmbH hat Kleinbetragsrechnungen ohne Angabe des Leistungsempfängers ausgestellt; eine Schätzung des Umsatzes deutet darauf hin, dass die meisten Empfänger Endverbraucher sind, was die Umsatzsteuerberichtigung rechtfertigt.
Erleichterung des Geschäftsverkehrs	•Die Anwendung der 0,5% -Regelung durch das BFG erleichtert den Geschäftsverkehr, indem sie eine pragmatische Schätzung von Transaktionen ermöglicht und somit effizient ist.
Keine ungerechtfertigte Bereicherung	•Durch die schätzungsweise Aufteilung wird die P -GmbH nicht ungerechtfertigt bereichert. Aufgrund des höheren Endbetrags ihrer Leistung kann weniger Kundschaft und somit nicht mehr Gewinn als zuvor generiert werden, weshalb keine Bereicherung eintritt.



Theoriefragen

2)

a) Grundsätze des Umgründungssteuerrechts (3 Punkte)

(Anmerkung: Für jeden genannten Grundsatz 1 Punkt, maximal 3 Punkte)

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)

- **Rückwirkungsfiktion**
 - 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 (höchstpersönliches Recht)
 - Im UmgrStG ist ein Verlustübergang möglich:
 - **Grundsatz der Objektbezogenheit**: verlustverursachendes Vermögen muss auf Rechtsnachfolger übergehen (§ 4 Z 1 lit a UmgrStG)
 - **Vergleichbarkeit** des vorhandenen **Vermögens** (§ 4 Z 1 lit c UmgrStG)

2)

b) Umgründungstypen (3 Punkte)

(Anmerkung: Für jede genannte Art 0,5 Punkte, maximal 3 Punkte)

Umgründungstypen des UmgrStG

- Sechs verschiedene Umgründungstypen:
 - **Verschmelzung** und **Spaltung** (Art I und VI)
 - **Zusammenschluss** und **Realteilung** (Art II und III)
 - **Einbringung** und **Umwandlung** (Art IV und V)

Kapitalgesellschaften	Personengesellschaften	Gesellschaftstypen-übergreifend
 Verschmelzung	 Zusammenschluss	 Einbringung
Spaltung	Realteilung	Umwandlung

- Jeder Typ hängt mit der entsprechenden „Umkehr-Umgründung“ zusammen
- Anwendungsvoraussetzungen nicht erfüllt = Anwendung des allgemeinen Steuerrechts

3)

a) Arten von Rechtskraft

Die Rechtskraft



- **Formelle** Rechtskraft: Bescheid kann durch ordentliche Rechtsmittel nicht mehr bekämpft werden (zB Rechtsmittelfrist abgelaufen)
- **Materielle** Rechtskraft: Bescheid kann weder von der Partei angefochten noch von der Behörde widerrufen oder geändert werden
- Gewährleistung von **Rechtssicherheit** und **Rechtsfrieden** überwiegt **Rechtsrichtigkeit** (Absicherung des Vertrauens in den Staat, Kosten-Nutzen-Abwägung)
- Rechtskraft ist von der Wirksamkeit eines Bescheids zu unterscheiden

3)

b) Mindestbestandteile eines Bescheids

Anmerkung: Für jedes Mindestanforderung und dessen Erläuterung 1 Punkt und 1 Punkt für die Rechtsfolge des Fehlens)

Mindestbestandteile eines Bescheids



- Die **bescheiderlassende Behörde**, die zB aus der Überschrift, dem Spruch des Bescheids oder aus dem Beglaubigungsvermerk ersichtlich ist (§ 96 BAO)
- Der **Spruch** des Bescheids, der zB aus Bescheidadressat, Art und Höhe der Abgabe, Bemessungsgrundlage und gegebenenfalls Zeitpunkt der Fälligkeit besteht (§ 93 Abs 2 und § 198 Abs 2 BAO)
- Die **Unterschrift** desjenigen, der die Erledigung genehmigt hat (dieses Erfordernis kann durch Beglaubigung ersetzt werden oder bei automationsunterstützten Verfahren entfallen, vgl § 96 BAO)
- Das **Fehlen** eines der genannten **unverzichtbaren** Erfordernisse hat zur Folge, dass es sich bei dem Schriftstück um **keinen Bescheid („Nichtbescheid“)** handelt und es folglich auch **keine Rechtswirkungen** gegenüber dem Normadressaten entfaltet

