universität wien

030389 UE Übung aus Steuerrecht (2018S) Crashkurs Ertragssteuerrecht

Georg Brameshuber | Christina Johanna Hirsch | Bernhard Sturma

universität wien

Block V & VI

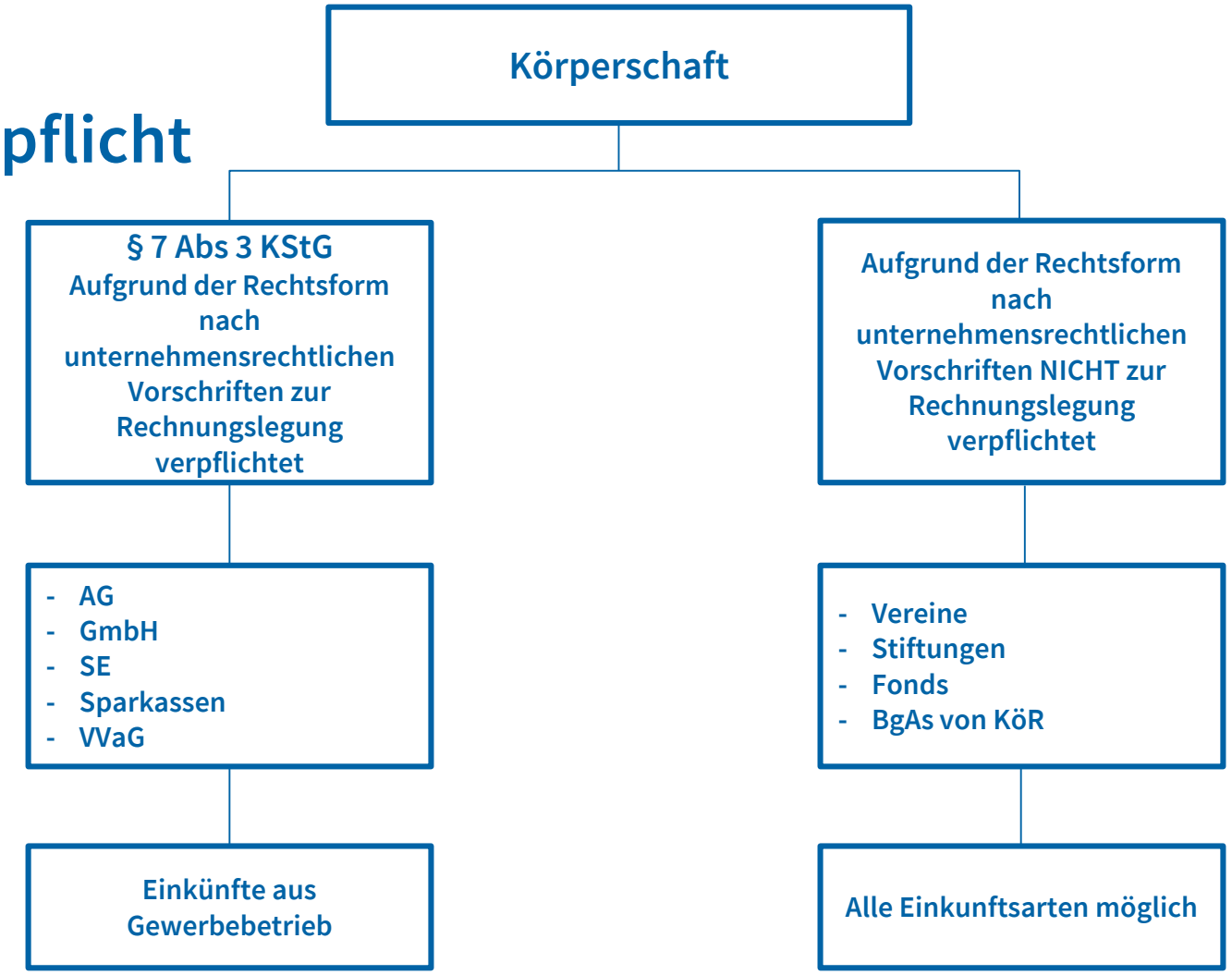
tempus	modus	locus
Freitag 15.6.	1. Einheit (Rz 208 f *sachliche Steuerpflicht*, Rz 218 *Nichtabzugsfähige Aufwendungen,* Rz 219 *Verlustabzug, Mantelkauf*)	U 14
	2. Einheit (Rz 210 *Einlagen* und Rz 209 *Einkommensverwendung*)	U 14
	3. Einheit (Rz 211 *Befreiung für Beteiligungserträge*)	U 14
	4. Einheit (Rz 212 - 217 *Gruppenbesteuerung*)	U 14
	5. Einheit (Rz 223 *Kapitalertragsteuer auf Gewinnausschüttungen*)	U 14
	6. Einheit (Rz 221 - 222 *Steuersatz und Erhebung*)	U 14
Montag 18.6.	7. Einheit (Rz 225 - 229 *Besteuerung der Privatstiftung*)	U 15
	8. Einheit (Rz 251 - 267 *Umgründungssteuergesetz*)	U 15
	9. Einheit *Catch-Up und Fragen*	U 15

Sachliche Steuerpflicht

- Das Einkommen ergibt sich aus (§ 7 Abs 2 KStG)
  - Gesamtbetrag der Einkünfte iSd § 2 Abs 3 EStG
  - abzüglich Verlusten
  - abzüglich Sonderausgaben iSd § 8 Abs 4 KStG (insb Verluste aus Vorjahren)
  - abzüglich des Freibetrags für begünstigte Zwecke iSd § 23 KStG

- Körperschaften können alle Einkunftsarten des § 2 Abs 3 EStG haben
  - Aber: Rechnungslegungspflichtige Körperschaften (Kapitalgesellschaften) haben immer Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 7 Abs 3 KStG, *Einkünftetransformation*)
    - Gewinnermittlung nach § 5 EStG
  - Liebhaberei möglich (wie bei Est)

Sachliche Steuerpflicht



Vgl *Lang/Unger*, Steuerrecht graphisch Rz 87

universität wien

Theorie

Nichtabzugsfähige Aufwendungen - § 12 KStG

- Entsprechen im Wesentlichen den nichtabzugsfähigen Aufwendungen des § 20 EStG, insb
  - Managerbezüge, soweit sie EUR 500.000 übersteigen
  - Repräsentationsaufwendungen
  - Zuwendungen in Erfüllung des Satzungszwecks
  - Aufsichtsratsvergütungen zur Hälfte
  - Strafen und Geldbußen
  - Zinsen und Lizenzgebühren an eine Konzerngesellschaft in einer Steueroase (Steuersatz < 10%)

Verlustabzug, Mantelkauf - § 8 Abs 4 KStG

- Verluste die in den Vorjahren nicht verwertet werden konnten, können mit den Einkünften der Folgejahre verrechnet werden
  - Allerdings höchstens im Ausmaß von 75% des Gesamtbetrags der Einkünfte (§ 8 Abs 4 Z 2 lit a)
- Ein Verlustabzug steht nicht zu, wenn ein **Mantelkauf** vorliegt: Wenn die Gesellschaft entgeltlich erworben wird und im Zuge des Erwerbes die organisatorische und wirtschaftliche Identität verloren geht (§ 8 Abs 4 Z 2 lit c)
  - Änderung des Unternehmensgegenstandes
  - Erweiterung des Betriebsvermögens
  - Änderung der Gesellschafterstruktur (mehr als 75%)
  - Austausch der Geschäftsleitung
  - Ausnahme: Sanierung mit dem Ziel der Arbeitsplatzsicherung

universität wien

Beispiel

MP 3.10.2017

Die A-GmbH kauft die B-GmbH, welche ihre bisherigen Tätigkeiten einstellt. Die Steuerbilanz der B-GmbH weist einen Verlustvortrag in Höhe von EUR 5 Mio auf. Die A-GmbH plant das Management und einen Großteil der Belegschaft der B-GmbH zu entlassen. [2]

universität wien

Lösung

- *Es liegt ein Mantelkauf vor, weil die B-GmbH entgeltlich erworben wird (Gesellschafterwechsel) und im Zuge des Erwerbes die organisatorische und wirtschaftliche Identität verloren geht [0,5]*
- *Die Beurteilung erfolgt nach dem Gesamtbild der Verhältnisse [0,5]*
- *Es ist auch von einer wesentlichen Änderung der Verhältnisse auszugehen; Wesentlichkeit liegt ab einer Änderung im Ausmaß von ca 75% vor [0,5]*
- *Es liegt auch keine Sanierung vor, weil keine Arbeitsplatzsicherung erfolgt. [+0,5]*
- *Folge dieses Mantelkaufs ist, dass der Verlustabzug nicht mehr zusteht. [0,5]*

[*Doralt*, Steuerrecht 2017/18, Tz 219]

universität wien

Beispiel

Übungsbeispiel

Die Steuerspar-GmbH unterhält eine Tochtergesellschaft (Lizenz-S.L.) auf Teneriffa (KSt-Satz 4%). Die Lizenz-S.L. ist Eigentümerin eines Patents und überlässt das Patent gegen angemessenes Entgelt der Steuerspar-GmbH. Die Steuerspar-GmbH macht die Lizenzausgaben als Betriebsausgaben geltend und verlagert damit einen Teil ihres steuerpflichtigen Gewinns auf Teneriffa. Darf sie das?

Lösung

- *Die Lizenzzahlungen sind nichtabzugsfähige Aufwendungen iSd § 12 Abs 1 Z 10 KStG, weil sie bei der empfangenden Körperschaft einem Steuersatz von weniger als 10 % unterliegen.*
- *Sie können daher von der Steuerspar-GmbH nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden und mindern den steuerpflichtigen Gewinn nicht.*

[*Doralt*, Steuerrecht 2017/18, Tz 218]

universität wien

Beispiel

MP 3.3.2017

Eine Jagd-Betriebs-GmbH pachtet seit 2007 eine Eigenjagd, die seitdem zu hohen Verlusten führte. Das erlegte Wild wird an Gastwirte verkauft. Die Führung des Jagdbetriebes war durch das persönliche Interesse des Alleingesellschafters an der Jagd begründet, wobei eine Gewinnerzielung nie geplant war. 2017 ändert der Alleingesellschafter nunmehr das Geschäftsfeld der Jagd-Betriebs-GmbH und erzielt plötzlich Gewinne. Können die Verluste der GmbH mit ihren späteren Gewinnen verrechnet werden? [4]

universität wien

Lösung

- *Die Liebhabereigrundsätze kommen auch in der KSt zur Anwendung (arg: in die Richtung einer allgemeinen Wildpretverwertung § 5 Liebhaberei-VO), [obwohl eine Körperschaft keine persönlichen Neigungen entfalten kann] [0,5]*
- *Bei der Jagd handelt es sich um eine typische Freizeitbeschäftigung mit nachhaltigen Verlusten, die der Liebhabereivermutung unterliegt [0,5]*
- *Der absehbare Zeitraum in der ein Gesamtüberschuss erzielt werden muss, ist nach der Art der Tätigkeit zu ermitteln [0,5]*
- *Da eine Gewinnerzielung nie geplant war, würde auch eine Prognoserechnung, die das FA bei Verdacht verlangen könnte, die Erzielung eines Gesamtüberschusses nicht glaubhaft machen [0,5]*
- *Auch die Einkünftevermutung bei gewerblicher Tätigkeit greift nicht, weil eben keine Tätigkeit iSv § 1 Abs 1 Liebhaberei-VO vorliegt [1].*
- *Eine Verrechnung der Verluste ist daher nicht möglich, weil die spätere Änderung der Bewirtschaftungsart nicht zurückwirkt [1].*

[*Doralt*, Steuerrecht 2017/18, Tz 38 f und 208]

universität wien

Beispiel

MP 26.6.2017

Erläutern Sie die steuerlichen Konsequenzen für die Behandlung des Verlustvortrages im Rahmen des folgenden Sachverhalts. Begründen Sie Ihre Lösung!

Am 30.6.2016 hat die E-GmbH 100% der Anteile an der G-GmbH um EUR 10.000 erworben. Die G-GmbH, die einen Verlustvortrag von EUR 50.000 aufwies, hat die Errichtung von Sportstätten zum Betriebsgegenstand gehabt. Nach der Transaktion wurden – wie bereits ursprünglich beabsichtigt – die vorhandenen Mitarbeiter der ehemaligen G-GmbH samt Geschäftsführer gekündigt und der verlusterzeugende Betrieb zum 31.10.2016 verkauft. Der Veräußerungsgewinn beträgt EUR 30.000 und wurde bereits verbucht. Das Wirtschaftsjahr der G-GmbH und der E-GmbH endet jeweils mit dem Kalenderjahr (31.12.2016). [5]

universität wien

Lösung

- *Zu prüfen sind die Merkmale des Mantelkauftatbestandes: Es liegen alle Merkmale des § 8 Abs 4 KStG vor (wesentliche Änderung der organisatorischen und wirtschaftlichen Struktur mit einer wesentlichen Änderung der Gesellschafterstruktur auf entgeltlicher Basis). [1,5]*
- *Maßgeblich ist das Gesamtbild der Verhältnisse. [1,5]*
- *Bei einem „Mantelkauf" steht ein Verlustabzug grundsätzlich nicht zu. Sofern infolge der Änderung der wirtschaftlichen Struktur bis zum Ende des Wirtschaftsjahres der Änderung stille Reserven steuerwirksam aufgedeckt werden, sind die Verluste abzugsfähig (§ 8 Abs 4 Z 2 lit c KStG). [1]*
- *Die Folge ist, dass nur die Verluste, die in den aufgedeckten stillen Reserven Deckung finden (EUR 30.000) berücksichtigt werden können. Der restliche Verlustvortrag geht unter. [1]*

[*Doralt*, Steuerrecht 2017/18, Tz 219]

Einlagen und Einlagenrückzahlungen - § 8 Abs 1 KStG

- Einlagen bleiben bei der Ermittlung des Einkommens der Gesellschaft außer Ansatz
  - Gewinn- und steuerneutral
  - Einlagenrückzahlungen mindern den Gewinn der Gesellschaft nicht
- Beim Gesellschafter ebenfalls steuerneutral
  - Einlagen erhöhen die Anschaffungskosten der Beteiligung
  - Einlagenrückzahlungen vermindern die Anschaffungskosten der Beteiligung
    - KESt frei (aber Rückzahlung maximal in Höhe der Einlage -> sonst KESt)
- Verdeckte Einlage = nicht als Einlage erkennbare Zuwendung (zB Forderungsverzicht)

Einkommensverwendung - § 8 Abs 2 KStG

- Grundsatz der Unbeachtlichkeit der Einkommensverwendung
  - Gewinnausschüttung an die Gesellschafter ist Einkommensverwendung und somit keine Betriebsausgabe

    → Keine Verminderung des steuerpflichtigen Einkommens der Gesellschaft
- Problem der verdeckten Gewinnausschüttung (vGA)
  - Vorteil, den der Gesellschafter außerhalb eines ordnungsgemäßen Gewinnverteilungsbeschlusses aufgrund seiner Gesellschafterstellung erhält (societatis causa)

    →mindern den steuerpflichtigen Gewinn nicht

    →wie eine offene Gewinnausschüttung zu behandeln
  - Prüfmaßstab: Fremdvergleich

universität wien

Beispiel

MP 25.1.2017

Welche steuerlichen Auswirkungen haben folgende Vorgänge auf Ebene der Gesellschaft/des Gesellschafters?

a) Der Gesellschafter einer GmbH zahlt die Steuerberatungskosten seiner Gesellschaft von seinem Privatkonto. [1,5]

b) Die Gesellschaft zahlt einem Gesellschafter-Geschäftsführer Reisekosten, die anlässlich einer privaten Urlaubsreise mit seiner Familie entstanden sind. [1,5]

Lösung

a) *Verdeckte Einlagen sind Vermögenszuwendungen des Gesellschafters an die Gesellschaft, die alleine durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind (=Einlagen). [0,5]*
Sie erhöhen den Gewinn nicht, sondern sind nachträgliche Anschaffungskosten auf die Beteiligung. [0,5] Auf der Ebene der Gesellschaft liegen Betriebsausgaben vor. [0,5]

b) *Verdeckte Gewinnausschüttungen sind Vorteile, die der Gesellschafter aufgrund seiner Gesellschafterstellung außerhalb eines ordnungsgemäßen Gewinnverteilungsbeschlusses erhält.* [0,5] *VGAs mindern nicht den steuerpflichtigen Gewinn der Gesellschaft und führen beim Gesellschafter zu Einnahmen aus der Beteiligung.* [1] *Gesellschaftsrechtlich handelt es sich um eine verbotene Einlagenrückgewähr, die nichtig ist [ZP + 0,5]*

[*Doralt*, Steuerrecht 2017/18, Tz 209 f]

universität wien

Beispiel

MP 3.10.2017

A ist an der A-GmbH zu 59% beteiligt. Da sich die A-GmbH in wirtschaftlichen Schwierigkeiten befindet und sich keine Bank bereit erklärt, der A-GmbH einen weiteren Kredit zu geben, gewährt A der A-GmbH persönlich einen Kredit in Höhe von EUR 100.000,--, mit dessen Rückzahlung er nicht mehr rechnen kann; für die Verzinsung wird ein marktüblicher Zinssatz herangezogen. [2]

Lösung

- *Es handelt sich um verdecktes Eigenkapital, weil es nach außen als Fremdkapital erscheint, seine Ursache aber im Gesellschaftsverhältnis liegt (eigenkapitalersetzendes Darlehen) [0,5]*
- *Verdecktes Eigenkapital wird als Eigenkapital behandelt [0,5]*
- *Als Folge sind die Darlehenszinsen bei der Gesellschaft nicht als Betriebsausgabe absetzbar, sondern Teil des Gewinns [0,5]*
- *Die ausgezahlten Zinsen stellen eine verdeckte Gewinnausschüttung dar [0,5]*

[*Doralt*, Steuerrecht 2017/18, Tz 210]

Beispiel

MP 28.11.2016

a) Herr H ist zu 30 % an der Z-AG beteiligt. Er hat die Beteiligung im Jahr 01 um EUR 200.000,-- erworben. Im Rahmen der offenen Ausschüttung des Bilanzgewinns entscheidet die Z-AG im Jahr 03, einen Teil des Einlagenstandes, der EUR 1.000.000,-- beträgt, zur Einlagenrückzahlung zu verwenden. Herr H erhält eine steuerlich zulässige Einlage iHv EUR 150.000,--. Wie ist der Vorgang bei Herrn H zu behandeln? [2]

b) Variante zu a): Die Einlagenrückzahlung beträgt EUR 500.000,--. [1,5]

Lösung

a) *Einlagen und ihre Rückzahlung sind beim Gesellschafter steuerneutral [0,5] Einlagenrückzahlungen vermindern die Anschaffungskosten der Beteiligung [0,5], sodass die neuen Anschaffungskosten EUR 50.000,-- betragen [0,5] Außerdem verringert sich der Einlagenstand des Evidenzkontos um EUR 150.000,-- [+0,5 ZP].*

b) *Die Rückzahlung der Einlage stellt in diesem Fall eine Veräußerung der Beteiligung dar [0,5]. Überschreitet die Einlagenrückzahlung die Anschaffungskosten der Beteiligung, liegen beim Gesellschafter Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen iHv EUR 300.000,-- vor [0,5], die dem Sondersteuersatz von 25%* [seit 1.1.2016: 27,5%] *aber keinem KESt-Abzug unterliegen [0,5].*

[*Doralt*, Steuerrecht 2017/18, Tz 210]

Befreiung für Beteiligungserträge - § 10 KStG

- Zweck
  - Verhinderung einer Doppel- und Mehrfacherfassung von Dividenden im Konzern
  - Erträge sind bereits bei der Gesellschaft besteuert worden, die sie erwirtschaftet hat
  - Besteuerung erst wieder bei Ausschüttung an natürliche Person als Gesellschafter (dann KESt)

  → Gewinnanteile steuerfrei

- Veräußerungsgewinne aus der Beteiligung steuerpflichtig
  - **Ausnahme**: internationale Schachtelbeteiligung
    - aber Option zur Steuerpflicht gemäß § 10 Abs 3 (mit Anschaffung auszuüben)

Prüfschema – sind die Beteiligungserträge befreit?

1) Beteiligung an einer inländischen Kapitalgesellschaft? (§ 10 Abs 1 Z 1)

2) Internationale Schachtelbeteiligung? (§ 10 Abs 1 Z 7 iVm § 10 Abs 2)
   - Beteiligung mindestens 10%
   - ununterbrochen seit mindestens einem Jahr

3) Ausländische Körperschaft (vergleichbar einer inländischen Kapitalgesellschaft) in einem EU-/EWR-Staat (§ 10 Abs 1 Z 5) oder Drittstaat mit umfassender Amtshilfe (§ 10 Abs 1 Z 6)?

Anti-Missbrauchs-Bestimmung (§ 10 Abs 4 bis 6 KStG)

- Dividenden und Veräußerungsgewinne und -verluste aus ausländischen Beteiligungen sind **nicht befreit**, wenn:
  - die ausländische Gesellschaft keiner der KSt vergleichbaren ausländischen Steuer unterliegt oder
  - der Steuersatz im Ausland zu niedrig ist (unter 15%)

→ Dividenden und Veräußerungsgewinne sind steuerpflichtig

  - Methodenwechsel von Befreiungsmethode zu Anrechnungsmethode
    - im Ausland entrichte Steuer wir auf inländische Steuerschuld angerechnet

Beispiel

MP 3.10.2017

a) Die österreichische A-AG ist seit dem Jahr 2014 zu 24% an der italienischen I-S.r.l. (=GmbH) beteiligt. Die A-AG verkauft die Beteiligung im Jahr 2016 mit Gewinn. [1,5]

b) Die österreichische A-AG ist seit dem Jahr 2014 zu 51% an der österreichischen B-GmbH beteiligt. Die B-GmbH hat aufgrund massiver Absatzschwierigkeiten fast die Hälfte ihres Wertes verloren. [1]

Lösung

a) *Da die A-AG mehr als 10% und länger als ein Jahr an der I-S.r.l. beteiligt ist, liegt eine internationale Schachtelbeteiligung vor (§ 10 Abs 2 KStG) [0,5]. Veräußerungsgewinne und -verluste bleiben bei der Ermittlung der Einkünfte außer Ansatz [0,5]. Es kann jedoch zur Steuerwirksamkeit der Beteiligung im Jahr der Anschaffung/Entstehung der internationalen Schachtelbeteiligung optiert werden (§ 10 Abs 3 KStG), sodass die Veräußerungsgewinne steuerpflichtig sind, vor allem aber Veräußerungsverluste geltend gemacht werden können [0,5].*

b) *Teilwertabschreibungen von Beteiligungen sind – sofern es sich um nicht ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibungen handelt [0,5] – auf sieben Jahre zu verteilen (§ 12 Abs 3 Z 2 KStG) [0,5].*

[*Doralt*, Steuerrecht 2017/18, Tz 211]

universität wien

Beispiel

MP 25.1.2017

Beurteilen Sie die steuerliche Behandlung der Gewinnanteile und der Veräußerungsgewinne (inklusive Begründung), wenn die A-AG (Sitz: Wien) folgende Beteiligungen hält und in der Steuererklärung keine besonderen Schritte gesetzt hat: [3]

a) 20% an einer amerikanischen GmbH (Amtshilfe; wird gehalten seit zwei Jahren)

b) 6% an einer kasachischen GmbH (keine Amtshilfe; wird gehalten seit zwei Jahren)

Lösung

a) *amerikanische GmbH: Die Beteiligung macht mehr als 10% aus und wird seit mehr als einem Jahr (Mindestdauer) gehalten, daher handelt es sich um eine internationale Schachtelbeteiligung. [0,5]. Es wurde keine Option ausgeübt, daher sind die Veräußerungsgewinne steuerfrei [0,5]. Auch die Gewinnanteile sind steuerfrei. [0,5].*

b) *Kasachische GmbH: Die Beteiligung liegt unter 10%, sodass keine internationale Schachtelbeteiligung vorliegen kann. [0,5]. Da die Gesellschaft in einem Staat ohne umfassende Amtshilfe ansässig ist, kommt auch die Beteiligungsertragsbefreiung nicht zur Anwendung. [0,5]. Die Veräußerungsgewinne und die Gewinnanteile sind steuerpflichtig. [0,5]*

[*Doralt*, Steuerrecht 2017/18, Tz 211]

universität wien

Beispiel

MP 7.3.2016

a) Die inländische A-GmbH ist seit 4 Jahren ununterbrochen zu 30% an der chinesischen C-Limited (Ltd; vergleichbar mit einer österreichischen GmbH) beteiligt. Die C-Ltd schüttet einen Gewinn in Höhe von EUR 30.000,-- an die A-GmbH aus. Zwischen Österreich und China besteht kein Amtshilfeabkommen. Welche steuerliche Auswirkung hat die Ausschüttung an die A-GmbH? Begründen Sie Ihre Lösung! [2]

b) Im Jahr 2016 verkauft die A-GmbH ihre Beteiligung an der C-Ltd mit Gewinn. Welche steuerliche Auswirkung hat die Veräußerung? [1]

Lösung

a) *In diesem Fall liegt eine internationale Schachtelbeteiligung [0,5] vor, weil die inländische A-GmbH zu mindestens 10% [0,5] an der ausländischen C-Ltd für einen ununterbrochenen Zeitraum von mindestens einem Jahr [0,5] beteiligt ist. Die Gewinnanteile aus einer internationalen Schachtelbeteiligung sind steuerfrei [0,5].*

b) *Gewinne aus der Veräußerung einer internationalen Schachtelbeteiligung sind steuerfrei [0,5]. Nach § 10 Abs 3 KStG besteht jedoch die Möglichkeit zur Option in die Steuerpflicht [0,5].*

[*Doralt*, Steuerrecht 2017/18, Tz 211]

Gruppenbesteuerung - § 9 KStG

- Gruppenträger (§ 9 Abs 3 KStG)
  - rechnungslegungspflichtige unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft
  - bestimmte beschränkt steuerpflichtige ausländische Körperschaften mit inländischer Zweigniederlassung
  - Beteiligungsgemeinschaft (Mehrmüttergruppe)
- Gruppenmitglieder (§ 9 Abs 2 KStG)
  - unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft
  - Vergleichbare ausländische Körperschaften innerhalb der EU oder einem Drittstaat mit umfassender Amtshilfe
- finanzielle Verbindung notwendig (§ 9 Abs 4 KStG)
  - unmittelbar oder mittelbar mehr als 50% der Anteile und Stimmrechte
  - Beteiligungsgemeinschaft (eine Körperschaft zu mind 40% und eine zweite zu mind 15%)

→ 100% Ergebniszurechnung zum Gruppenträger
  - Ausnahme: ausländische Gruppenmitglieder (nur Verluste im Ausmaß der unmittelbaren Beteiligung; 75%)

Gruppenbesteuerung - § 9 KStG

- Keine TW-Abschreibung (sonst Mehrfachverwertung der Verluste)
- Gruppenantrag (§ 9 Abs 8 KStG)
- Steuerausgleichsvereinbarung (Gruppenvertrag)
  - GT trägt die KöSt-Schuld für Gewinne sämtlicher GM, unabhängig von Beteiligungshöhe → Ausgleich erforderlich
- Mindestdauer der Gruppe: 3 Jahre

Beispiel

MP 27.11.2017

Die österreichische M-AG hält folgende Beteiligungen: 50% an der österreichischen A-GmbH, 60% an der österreichischen B-GmbH, 95% an der österreichischen C-KG, 60% an der deutschen D-AG und 25% an der österreichischen E-GmbH, an welcher auch die B-GmbH zu 50% beteiligt ist.

Welche Gesellschaften können in die Unternehmensgruppe des Gruppenträgers M-AG einbezogen werden? Begründen Sie Ihre Lösungen! [2,5]

universität wien

Lösung

- *Die A-GmbH kann in die Gruppe nicht einbezogen werden, weil keine ausreichende finanzielle Verbindung vorliegt (keine Beteiligung von mehr als 50%). [0,5]*
- *Auch die C-KG ist von der Gruppenbildung ausgeschlossen, weil sie keine Kapitalgesellschaft ist. [0,5]*
- *Eine Gruppenbildung ist mit der B-GmbH und mit der D-AG möglich, weil die B-GmbH eine unbeschränkt steuerpflichtige KapGes ist, die D-AG eine vergleichbare ausländische EU-Körperschaft ist [0,5] und jeweils eine ausreichende finanzielle Verbindung (Beteiligung über 50%) vorliegt. [0,5]*
- *Darüber hinaus ist auch eine Gruppenbildung mit der E-GmbH möglich, da die unmittelbare Beteiligung iHv 25% und die mittelbare Beteiligung über die B-GmbH zusammen eine ausreichende finanzielle Beteiligung zur Bildung einer Unternehmensgruppe zwischen der M-AG als Gruppenträger und E-GmbH als Beteiligungskörperschaft ergeben (25% + [60%*50%] = 55%). [0,5]*

[*Doralt*, Steuerrecht 2017/18, Tz 213]

universität wien

Beispiel

MP 26.4.2017

Die österreichische M-AG hält folgende Beteiligungen: 50% an der österreichischen A-AG, 70% an der österreichischen B-GmbH, 95% an der österreichischen C-OG und 60% an der deutschen D-AG.

Welche Gesellschaften können in die Unternehmensgruppe des Gruppenträgers M-AG einbezogen werden? Begründen Sie Ihre Lösungen! [2]

Lösung

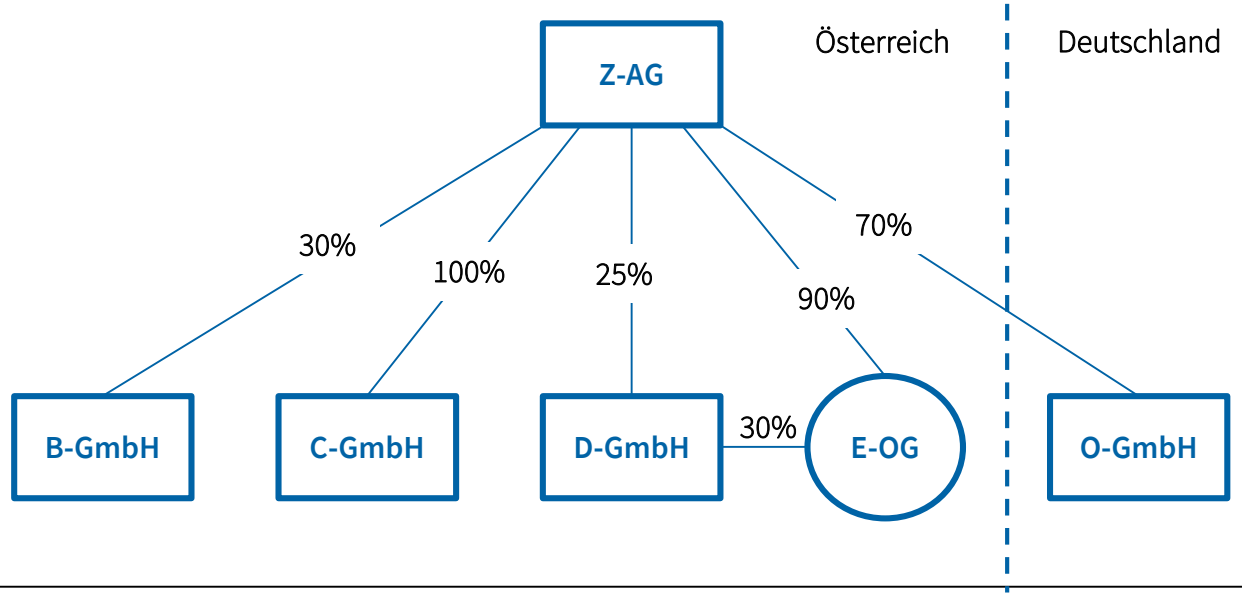
- *Die A-AG kann in die Gruppe nicht einbezogen werden, weil keine ausreichende finanzielle Verbindung vorliegt (keine Beteiligung von mehr als 50%). [0,5]*
- *Auch die C-OG ist von der Gruppenbildung ausgeschlossen, weil sie keine Kapitalgesellschaft ist. [0,5]*
- *Eine Gruppenbildung ist mit der B-GmbH und mit der D-AG möglich, weil die B-GmbH eine unbeschränkt steuerpflichtige KapGes ist, die D-AG eine vergleichbare ausländische EU-Körperschaft ist [0,5] und jeweils eine ausreichende finanzielle Verbindung (Beteiligung über 50%) vorliegt. [0,5]*

[*Doralt*, Steuerrecht 2017/18, Tz 213]

Beispiel

MP 7.3.2016

Die österreichische Z-AG hält 30% der Anteile an der österreichischen B-GmbH, 100% an der österreichischen C-GmbH, 25% an der österreichischen D-GmbH, 90% an der österreichischen E-OG, 70% an der deutschen O-GmbH. Die E-OG ist ihrerseits zu 30% an der D-GmbH beteiligt. Welche Gesellschaften können in eine Unternehmensgruppe des Gruppenträgers Z-AG einbezogen werden? [3]



universität wien

Lösung

- *Die Z-AG kann eine Gruppe mit der C-GmbH bilden (ausreichende finanzielle Verbindung >50%) [0,5]*
- *Zudem kann die D-GmbH in die Gruppe einbezogen werden [0,5], weil die Z-AG unmittelbar zu 90% an der E-OG beteiligt ist und diese wiederum zu 30% an der D-GmbH. Die Z-AG ist daher mittelbar zu 52% an der D-GmbH beteiligt (27+25) [0,5]*
- *Die B-GmbH kann nicht in die Gruppe einbezogen werden, weil keine ausreichende finanzielle Verbindung vorliegt (nur 30% Beteiligung) [0,5]*
- *Die E-OG ist keine Kapitalgesellschaft und ist daher von der Gruppenbildung ausgeschlossen [0,5]*
- *Da die deutsche O-GmbH mit einer österreichischen GmbH vergleichbar ist und eine ausreichende finanzielle Verbindung vorliegt, kann auch die O-GmbH Gruppenmitglied sein [0,5].*

[*Doralt*, Steuerrecht 2017/18, Tz 213 f]

universität wien

Beispiel

MP 7.3.2016 - Fortsetzung

Die Gesellschaften erwirtschaften im Jahr 2015 folgende Gewinne/Verluste (in EUR):

- *Z-AG: Gewinn von 1.000.000,-- (vor Berücksichtigung einer Ergebnistangente)*
- *B-GmbH: Verlust von 50.000,--*
- *C-GmbH: Verlust von 100.000,--*
- *D-GmbH: Gewinn von 20.000,--*
- *E-OG: Verlust von 60.000,--*
- *O-GmbH: Verlust von 70.000,--*

Berechnen Sie das beim Gruppenträger der Besteuerung unterworfene Ergebnis und begründen Sie Ihre Lösung! [3]

Lösung

- *B-GmbH: kein Gruppenmitglied, daher keine Ergebniszurechnung [0,5].*
- *E-OG: zwar kein Gruppenmitglied, aber Ergebnistangente aufgrund des Durchgriffsprinzips zu berücksichtigen [0,5]: -60.000x0,9=**-54.000,--** [0,5]*
- *Deutsche O-GmbH: Zurechnung von Verlusten, aber nur in Höhe der Beteiligung, weil ausländische Gesellschaft (-70.000x0,7=**-49.000**) [0,5]; Verlustverrechnungsgrenze von 75% der Summe der Einkommen der unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitglieder sowie des Gruppenträgers zu berücksichtigen: 1.120.000x0,75=840.000 dürfen verrechnet werden. [0,5]*
- *Ergebnis beim Gruppenträger Z-AG: 1.000.000-100.000+20.000-54.000-49.000=**EUR 817.000,--** [0,5]*

[*Doralt*, Steuerrecht 2017/18, Tz 214 ff]

Kapitalertragsteuer - §§ 93 ff EStG

- Empfänger inländische natürliche Person:
  - Ausschüttende Gesellschaft behält KESt ein und führt diese ans FA ab

- Empfänger inländische Körperschaft
  - Beteiligung mindestens 10 % → KESt-Abzug unterbleibt
  - Beteiligung unter 10 % → KESt wird einbehalten, aber angerechnet

- Empfänger EU-Muttergesellschaft
  - Kein KESt-Quellensteuerabzug, wenn Beteiligung mind 10 % + mind 1 Jahr gehalten

universität wien

Beispiel

Übungsbeispiel

Erklären Sie den KESt-Abzug bei Gewinnausschüttungen einer inländischen Kapitalgesellschaft an eine natürliche Person sowie eine Kapitalgesellschaft.

Wann hat die ausschüttende Gesellschaft die KESt einzubehalten?

universität wien

Lösung

- Schüttet eine inländische Kapitalgesellschaft Gewinne an ihre Gesellschafter aus, dann hat sie von den ausgeschütteten Gewinnen KESt einzubehalten (§ 93 EStG). Schuldner der KESt ist der Gesellschafter, doch hat die Gesellschaft die KESt einzubehalten und an das Finanzamt abzuführen.
- Der an den Gesellschafter ausgezahlte Gewinnanteil ist daher um die KESt bereits gekürzt.
- Eine KESt ist grundsätzlich auch dann abzuziehen, wenn der Empfänger eine Kapitalgesellschaft ist. Der Abzug unterbleibt, wenn die Muttergesellschaft mindestens zu 10% an der ausschüttenden Gesellschaft beteiligt ist (§ 94 Z 2 EStG).
- Liegt eine Beteiligung unter 10 % vor, so kommt es zur Anrechnung und Erstattung der KESt.

[*Doralt*, Steuerrecht 2017/18, Tz 223]

universität wien

Beispiel

Übungsbeispiel

Die inländische Mutter-AG ist seit drei Jahren zu 7% an der inländischen Tochter-GmbH beteiligt.

Welche steuerlichen Folgen hat eine Gewinnausschüttung der Tochter-GmbH?

Lösung

- Die Gewinnausschüttung der inländischen Kapitalgesellschaft ist bei ihrer Muttergesellschaft von der KöSt befreit (§ 10 Abs 1 Z 1 KStG; Beteiligungsertragsbefreiung).
- Bei der Ausschüttung muss die Tochtergesellschaft KESt einbehalten. Ein KESt-Schachtelbefreiung liegt erst ab 10% Beteiligung vor → Mutter-AG kann KESt anrechnen (auf KSt) bzw erstatten lassen.

[*Doralt*, Steuerrecht 2017/18, Tz 221, 223]

universität wien

Beispiel

Übungsbeispiel

Die Gewinn-GmbH erwirtschaftete 2017 einen Gewinn iHv EUR 100.000,--. Dieser soll vollständig an die vier Gesellschafter der Gewinn-GmbH ausgeschüttet werden. Die A-GmbH ist an der Gewinn-GmbH zu 70% beteiligt. Die B-GmbH hält eine Beteiligung von 5%, C (natürliche Person) ist zu 18% an der GmbH beteiligt. D (natürliche Personen) hält 7% der Anteile.

Berechnen Sie die von der Gewinn-GmbH einbehaltene KESt! Eine allgemeine Erklärung des KESt-Abzugs ist nicht erforderlich.

universität wien

Lösung

- A-GmbH: über 50% beteiligt → keine KESt Einbehaltung
- B-GmbH: unter 10 % beteiligt → EUR 1.250,-- (= 5.000*25% [gem § 93 Abs 1a EStG]) – Anrechnung und Erstattung der KESt
- C: Endbesteuerung → EUR 4.950,-- (= 18.000*27,5%). Für natürliche Personen ist die Einkommensteuer damit abgegolten. Wenn jedoch der Einkommensteuertarif des Gesellschafters niedriger als 27,5 % ist, dann kann der Gesellschafter beantragen, mit den Gewinnanteilen zur ESt veranlagt zu werden (§ 27a Abs 5).
- D: EUR 1.925,-- (=7.000*27,5%) (wie C)
- gesamte einbehaltene KESt: EUR 8.125,--

[*Doralt*, Steuerrecht 2017/18, Tz 223]

Steuersatz und Erhebung - §§ 22, 24 KStG

- Der Steuersatz beträgt **25 %**
- Mindest-KSt iSd § 24 Abs 4 auch wenn keine Gewinne vorliegen
  - 5 % des gesetzlichen Mindestkapitals
    - GmbH EUR 35.000 EUR 1.750
      - § 24 Abs 4 Z 3 wenn neu gegründet: EUR 500 für die ersten 5 Kalenderjahre und EUR 1.000 für die 5 Folgenden
    - AG EUR 70.000 EUR 3.500
    - SE EUR 120.00 EUR 6.000
- Verweigerung der Empfängernennung → Zuschlag iHv 25 % gem § 22 Abs 3
- Vierteljährliche Vorauszahlungen wie bei ESt (§ 24 Abs 3 Z 1 KStG iVm § 45 EStG)

Beispiel

MP 3.10.2017

Die A-GmbH hat im abgelaufenen Wirtschaftsjahr keinen Gewinn erwirtschaftet. Wie hoch ist die Körperschaftsteuer? Was ändert sich, wenn die A-GmbH neu gegründet wurde? [2]

Lösung

- *Kapitalgesellschaften müssen als unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften eine Körperschaftsteuer, sogenannte „MindestKöSt“ entrichten, wenn sie im betreffenden Kalenderjahr keine Gewinne erzielt haben [0,5]. Die MindestKöSt beträgt 5% des Grundkapitals der Gesellschaft, daher bei der A-GmbH mit einem Mindeststammkapital iHv EUR 35.000,--: EUR 1.750,-- (§ 24 Abs 4 Z 1 KStG) [0,5].*
- *Für eine neu gegründete GmbH ist die Mindestkörperschaftsteuer niedriger: in den ersten fünf Jahren ab ihrer Gründung beträgt sie EUR 500,-- pro Jahr [0,5]; in den folgenden fünf Jahren EUR 1.000,-- pro Jahr (§ 24 Abs 4 Z 3 KStG) [0,5].*

[*Doralt*, Steuerrecht 2017/18, Tz 221]

universität wien

Beispiel

MP 25.1.2018

Schildern Sie die Rechtsfolgen der Verweigerung der Empfängernennung bei Betriebsausgaben einer Körperschaft. [1,5]

Lösung

- *Werden Betriebsausgaben geltend gemacht, wird aber trotz Aufforderung durch das FA der Empfänger nicht benannt, wird die Betriebsausgabe nicht anerkannt (§ 162 BAO) [0,5]*
- *Zusätzlich hat die Körperschaft einen Zuschlag von 25 % KSt zu entrichten (§ 22 Abs 3 KStG) [1]*

[*Doralt*, Steuerrecht 2017/18, Tz 221]

universität wien

Beispiel

MP 3.3.2017

a) Eine Handels-AG mit einem Stammkapital von € 150.000,-- erwirtschaftet im Wirtschaftsjahr 2016 Verluste. Hat sie dennoch eine KöSt zu entrichten? [1]

b) Diese AG hat im Vorjahr 2015 Körperschaftssteuer iHv €160.000,-- (insgesamt) entrichten müssen. Wann und in welcher Höhe hat die AG Vorauszahlungen für das Wirtschaftsjahr 2016 zu entrichten. [3]

Lösung

a) *Sie hat dennoch MiKö iSd § 24 Abs 4 KStG zu entrichten. Bei AGs besteht eine MiKÖ iHv 5% des Mindesthöhe des Stammkapitals [0,5]. Das Stammkapital bei der AG beträgt € 70.000, weshalb die MiKÖ konkret € 3.500,-- für das gesamte Wirtschaftsjahr beträgt [0,5].*

b) *Für die Entrichtung und Veranlagung der KSt sind die Vorschriften des EStG sinngemäß anzuwenden [1]. Vorauszahlungen sind vierteljährlich zum 15.Februar, 15.Mai, 15.August und 15.November zu entrichten [0,5]. Die Vorauszahlungen sind nur dann zu entrichten, wenn ein Vorauszahlungsbescheid vorliegt [0,5]. Die Höhe der Vorauszahlungen richtet sich regelmäßig nach der zuletzt festgesetzten Einkommenssteuer (mit Zuschlag iHv 4% = + 0,5 ZP), weshalb grds jeweils € 40.000,-- vierteljährlich an das zuständige FA zu entrichten wären [0,5]. Die Vorauszahlungen können allerdings gekürzt werden, wenn die AG ein niedrigeres Einkommen in den Folgejahren darlegen kann (Antrag auf Herabsetzung der Vorauszahlung) [0,5]*

[*Doralt*, Steuerrecht 2017/18, Tz 221, 167]

universität wien

Beispiel

MP 26.4.2018

Die T GmbH (Stammkapital EUR 100.000) hat im abgelaufenen Wirtschaftsjahr Umsätze in Höhe von EUR 200.000,-- erzielt. Weiters hatte die GmbH Aufwendungen iHv EUR 150.000,--. Aufgrund eines Verkehrsunfalls musste ein Unternehmens-LKW außerordentlich um EUR 45.000,-- abgeschrieben werden. Vom Gewinn werden EUR 3.000,-- an den Alleingesellschafter Herrn M ausgeschüttet.

Berechnen Sie die gesamte Steuerbelastung dieser Vorgänge und begründen Sie Ihre Lösung. [4,5]

Lösung

- *Der steuerpflichtige Gewinn der GmbH ergibt sich aus den erzielten Umsätzen abzüglich der Aufwendungen sowie der Abschreibungen [0,5]. Das Ergebnis vor Steuern beträgt daher: 200.000,-- - 150.000,-- - 45.000,-- = 5.000,-- [0,5].*
- *Die Gewinne der GmbH unterliegen der KSt iHv 25 % (§ 22 Abs 1 KStG) [0,5]. Somit würde die KSt Belastung 5.000,-- * 0,25 = 1.250,-- betragen [0,5].*
- *Für Kapitalgesellschaften besteht allerdings eine Mindestkörperschaftsteuerpflicht in Höhe von 5 % des gesetzlichen Mindestkapitals (§ 24 Abs 4 KStG) [0,5]. Bei der GmbH beträgt diese somit EUR 1.750,-- (35.000,-- * 0,05) [0,5].*
- *Die Gewinnausschüttung an den Gesellschafter unterliegt der Kapitalertragsteuer als Endbesteuerung in Höhe von 27,5 % (§ 27a Abs 1) [0,5]. Die KESt beträgt somit EUR 825,-- (3.000,-- * 0,275) [0,5].*
- *Die gesamte Steuerbelastung beträgt daher EUR 2.575,-- (1.750,-- KSt + 825,-- KESt) [0,5]*

[*Doralt*, Steuerrecht 2017/18, Tz 221, 223]

Besteuerung der Privatstiftung

Privatstiftung - § 13 KStG

- "*Die Privatstiftung […] ist ein Rechtsträger, dem vom Stifter ein Vermögen gewidmet ist, um durch dessen Nutzung, Verwaltung und Verwertung der Erfüllung eines erlaubten, vom Stifter bestimmten Zwecks zu dienen; sie genießt Rechtspersönlichkeit und muß ihren Sitz im Inland haben.*" (§ 1 Abs 1 PSG)
- Die Besteuerung erfolgt auf drei Ebenen:
  - Zuwendung an die Stiftung
  - Einkommen der Stiftung
  - Zuwendung an den Begünstigten

Zuwendungen an die Stiftung - Stiftungseingangssteuergesetz

- Unentgeltliche Zuwendungen an eine Privatstiftung unterliegen einer Stiftungseingangssteuer iHv 2,5 % (§ 2 StiftEG)
- Bemessungsgrundlage ist der Wert der Zuwendung
  - Wenn vorhanden: Kurswert
  - Sonst: gemeiner Wert
- Zuwendungen von Grundstücken unterliegen nicht dem StiftEG sondern dem GrEStG
  - Bei un- oder teilentgeltlichen Erwerben erhöht sich die GrEStG um 2,5 % des unentgeltlichen Teils (Stiftungseingangssteueräquivalent iSd § 7 Abs 2 GrEStG)

Laufende Besteuerung der Stiftung - § 13 KStG

- Das Einkommen der Privatstiftung unterliegt der KSt iHv 25 %
  - Grundsätzlich sind alle Einkunftsarten der ESt möglich (§§ 13 iVm 7 KStG)
- Sondervorschriften für Einkünfte aus Kapitalvermögen:
  - Beteiligungserträge (Dividenden) sind aufgrund der allgemeinen Befreiung für Beteiligungserträge iSd § 10 KStG steuerfrei
  - Zinsen aus Bankeinlagen und Forderungswertpapieren unterliegen Zwischenbesteuerung iHv 25 %
  - Gewinne aus Veräußerung von Kapitalvermögen unterliegen Zwischenbesteuerung iHv 25 %
    - Ausnahme: Übertragung stiller Reserven (mind 1 % Beteiligung veräußert und neue Beteiligung ≥ 10%)
- Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen iSd § 30 EStG unterliegen Zwischenbesteuerung
- Zwischensteuer wird auf spätere KESt-Schuld angerechnet

Zuwendungen an den Begünstigten - § 27 Abs 5 Z 7-9 EStG

- Zuwendungen aus den Erträgen der Stiftung unterliegen der KESt iHv 27,5 %
- Zuwendungen aus der Substanz sind idR steuerfrei
  - Ausnahme: Zuwendungen aus Vermögen, das der Stiftung vor dem 1.8.2008 zugewendet wurde unterliegt der KESt iHv 27,5 % ("Mausefalle-Effekt")

universität wien

Beispiel

MP 25.1.2018

Welche Kapitaleinkünfte bzw sonstigen Einkünfte unterliegen bei der Privatstiftung einer Zwischenbesteuerung? [1,5]

Lösung

Einer Zwischenbesteuerung unterliegen:

- *Zinsen aus Bankeinlagen und Forderungswertpapieren [0,5];*
- *Gewinne aus der Veräußerung von Kapitalvermögen (Ausnahme: Übertragung stiller Reserven bei Beteiligungsveräußerungen) [0,5];*
- *Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen [0,5].*

[*Doralt*, Steuerrecht 2017/18, Tz 225]

universität wien

Beispiel

MP 27.11.2017

Stifterin S widmet der S-Privatstiftung einen Kommanditanteil (Buchwert EUR 100.000,--; Teilwert EUR 200.000,--) und eine 10%-Beteiligung an der S-GmbH (Anschaffungskosten EUR 50.000,--; gemeiner Wert EUR 300.000,--).

Beurteilen Sie die steuerlichen Konsequenzen im Zusammenhang mit dem Widmungsakt des Stifters S. Berechnen Sie die Steuerlast! Begründen Sie Ihre Lösung! [2]

Lösung

- *Im Rahmen der Widmung des Stiftungsvermögens fällt Stiftungseingangssteuer iHv 2,5% vom Wert der Zuwendung (§ 2 StiftEG) an. [0,5]*
- *Maßgeblich ist der gemeine Wert: [0,5] Der Kommanditanteil wird mit dem Teilwert bewertet iHv EUR 200.000,-- und die Beteiligung an der S-GmbH mit EUR 300.000,--. [0,5]*
- *Die StiftEingSt beträgt EUR 12.500,--. [0,5]*

[*Doralt*, Steuerrecht 2017/18, Tz 225]

universität wien

Beispiel

Übungsbeispiel

Die Privatstiftung P ist seit drei Jahren zu 9% an der I-AG mit Sitz in Irland beteiligt (KSt in Irland: 12,5%).

a) Am Ende des Jahres erfolgt eine Gewinnausschüttung der I-AG an P. Fällt KSt an? [1,5]

b) Ein Jahr darauf veräußert P die Beteiligung mit Gewinn. Ist der Veräußerungsgewinn steuerpflichtig? [1]

Lösung

a) *Die Dividende ist grundsätzlich aufgrund der allgemeinen Beteiligungsertragsbefreiung steuerfrei (§ 10 Abs 1 KStG). [0,5] Da der Steuersatz unter 15% liegt, kommt es zum Methodenwechsel (§ 10 Abs 5 KStG). [0,5] Gemäß dem Anrechnungsverfahren wird die Dividende bei der Privatstiftung P normal besteuert, die von der I-AG in Irland entrichtete Steuer wird von der österreichischen Steuerschuld in Abzug gebracht (§ 10 Abs 6 KStG). [0,5]*

b) *Grundsätzlich unterliegt der Veräußerungsgewinn der Zwischenbesteuerung von 25%. [0,5] Da die Stiftung zu mindestens 1% an der I-AG beteiligt war kann dies vermieden werden, wenn die Privatstiftung den Veräußerungsgewinn in eine neue Beteiligung von mehr als 10% reinvestiert (Übertragung stiller Reserven gem § 13 Abs 4 KStG). [0,5]*

[*Doralt*, Steuerrecht 2017/18, Tz 211, 225]

universität wien

Beispiel

MP 1.3.2018

Die Privatstiftung Hybris erzielt in den Jahren 01 und 02 Einkünfte aus der Vermietung einer Immobilie iHv jeweils EUR 100.000,-- und im Jahr 02 zusätzlich Einkünfte iHv EUR 1.000.000,-- aus einer Grundstücksveräußerung. Es erfolgt keine Zuwendung an den Begünstigten. Im Jahr 03 werden die oben genannten Einkünfte dem Begünstigten zugewendet.

Welche steuerlichen Folgen ergeben sich? [3,5]

Lösung

- *Die Mieteinnahmen unterliegen bei der Privatstiftung der KSt (§ 13 iVm § 7 KStG). [0,5] Der Steuersatz beträgt 25%. [0,5] Die KSt beträgt EUR 50.000,-- (pro Jahr 25% von EUR 100.000,--). [0,5]*
- *Die Einkünfte aus der Veräußerung des Grundstücks werden im Jahr 02 in der Stiftung besteuert. [0,5] Der Steuersatz bei der Zwischenbesteuerung beträgt 25%; somit muss die Privatstiftung EUR 250.000 an Zwischensteuer entrichten (§ 24 Abs 5 KStG). [0,5]*
- *Anlässlich der Zuwendung der insgesamt EUR 1.200.000,-- an den Begünstigten im dritten Jahr wird der Stiftung die Zwischensteuer iHv EUR 250.000,-- rückerstattet. Die Mieteinnahmen bleiben dagegen voll mit KSt belastet (sind nicht zwischensteuerfähig). [0,5]*
- *Die Zuwendung an den Begünstigten unterliegt der KESt (27,5%). [0,5]*

[*Doralt*, Steuerrecht 2017/18, Tz 225 f, 229]

universität wien

Beispiel

MP 18.4.2016

Eine österreichische Privatstiftung, deren Begünstigte in Österreich ansässig sind, ist als Kommanditistin an einer Kommanditgesellschaft (Mitunternehmerschaft) beteiligt, die eine Brauerei betreibt. Außerdem hat die Privatstiftung Bankeinlagen bei mehreren österreichischen Banken. Im Jahr 2015 erhält die Privatstiftung einen Gewinnanteil aus der Mitunternehmerschaft und Zinsen aus den Bankeinlagen.

Welche Einkünfte hat die Privatstiftung in 2015 und wie sind diese Einkünfte ertragsteuerlich zu behandeln? [3]

Lösung

- *Gewinnanteil Brauerei: Es liegen Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem § 13 Abs 1 Z 1 KStG iVm § 23 EStG vor. Diese Einkünfte unterliegen dem normalen Steuersatz von 25% (der auch sonst in der Körperschaftsteuer gilt). Keine Zwischenbesteuerung bei dieser Einkunftsart. [1]*
- *Zinsen: Es liegen Einkünfte aus Kapitalvermögen gem § 13 Abs 1 Z 1 KStG iVm § 27 EStG vor. Diese unterliegen gem § 13 Abs 3 der Zwischenbesteuerung iHv 25%, wenn sie die Zuwendungen an den Begünstigten des laufenden Jahres übersteigen. [1] Sollte es in späteren Jahren zu einer Zuwendung der Kapitaleinkünfte an den/die Begünstigten kommen, wird die Zwischensteuer der Privatstiftung rückerstattet bzw. gutgeschrieben. [1]*

[*Doralt*, Steuerrecht 2017/18, Tz 225 f, 229]

Umgründungssteuerrecht

Allgemeines

- Umgründung = Änderung des Rechtsträgers eines Unternehmens
  - Formwechselnd: Änderung der Rechtsform, keine Änderung der Identität des Rechtsträgers und somit keine Übertragung von Vermögen (kein UmgrStG)
  - Übertragend: Immer Übertragung von Vermögen
- UmgrStG verhindert bei Übertragungen die Besteuerung als Liquidation oder Tausch
  - Vermeidet demnach nachteilige Steuerfolgen
  - Zwingendes Recht
- Steuerneutralität der Umgründung
  - Unterbleiben des Aufdeckens der stillen Reserven durch Buchwertfortführung
  - Verlustvortragsübergang
  - Kein steuerbarer Vorgang iSd UStG
  - Entlastung von Verkehrsteuern und Gebühren

Verschmelzung – Art 1 UmgrStG

- Zusammenführung von zwei Kapitalgesellschaften, Genossenschaften oder Sparkassen
- Verschmelzung zur Aufnahme oder zur Neugründung

→ Buchwertfortführung (§ 3 Abs 1 UmgrStG)

→ Verlustübertragung (§ 4 UmgrStG)

→ Nicht steuerbare Umsätze iSd UStG (§ 6 Abs 3 UmgrStG)

→ GrESt nur 0,5 % vom Grundstückswert (§ 6 Abs 6 UmgrStG iVm § 7 Abs 1 Z 2 lit c GrEStG)

Umwandlung – Art II UmgrStG

- Formwechselnde Umwandlung
  - Keine Vermögensübertragung, kein UmgrStG
- Übertragende Umwandlung
  - Errichtende Umwandlung
    - Übertragung des Vermögens einer Körperschaft auf Personengesellschaft
  - Verschmelzende Umwandlung
    - Übertragung auf den bisherigen Hauptgesellschafter (90%)

→ Buchwertfortführung (§ 9 UmgrStG)

→ Verlustübertragung (§ 10 UmgrStG)

→ Nicht steuerbare Umsätze iSd UStG (§ 11 Abs 3 UmgrStG)

→ GrESt nur 0,5 % vom Grundstückswert (§ 11 Abs 5 UmgrStG iVm § 7 Abs 1 Z 2 lit c GrEStG)

Einbringung – Art III UmgrStG

- Übertragung von (Teil-)Betrieb, Mitunternehmeranteil oder qualifiziertem Kapitalanteil (mind 25%) auf eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft
- Gegenleistung: Gewährung neuer Anteile an übernehmender Gesellschaft
- Positiver Verkehrswert ist erforderlich
- Passivposten für vorbehaltene Entnahmen (§ 16 Abs 5 Z 2 UmgrStG)

→ Buchwertfortführung (§ 14 ff UmgrStG)

→ Verlustübertragung (§ 21 UmgrStG)

→ Nicht steuerbare Umsätze iSd UStG (§ 22 Abs 3 UmgrStG)

→ GrESt nur 0,5 % vom Grundstückswert (§ 22 Abs 5 UmgrStG iVm § 7 Abs 1 Z 2 lit c GrEStG)

Zusammenschluss – Art IV UmgrStG

- Übertragung von (Teil-)Betrieb, Mitunternehmeranteil (kein Kapitalanteil!) auf eine Personengesellschaft
- Gegenleistung: Gewährung von Gesellschaftsrechten an übernehmender Gesellschaft

→ Buchwertfortführung (§ 24 f UmgrStG)

→ **Keine** Verlustübertragung (weil Durchgriffsprinzip)

→ Nicht steuerbare Umsätze iSd UStG (§ 26 Abs 1 Z 2 iVm § 22 Abs 3 UmgrStG)

→ GrESt nur 0,5 % vom Grundstückswert (§ 26 Abs 4 UmgrStG iVm § 7 Abs 1 Z 2 lit c GrEStG)

Realteilung – Art V UmgrStG

- „Spaltung“ einer Personengesellschaft
  - Übertragung von (Teil-)Betrieben bzw Mitunternehmeranteilen an Gesellschafter
  - Aufteilung oder Abteilung
  - Ausgleichszahlungen von max einem Drittel (29 Abs 2 UmgrStG)
  - Ausgleichposten für ungleichmäßig verteilte stille Reserven (§ 29 Abs 1 UmgrStG)

→ Buchwertfortführung (§ 29 f UmgrStG)

→ **Keine** Verlustübertragung (weil Durchgriffsprinzip)

→ Nicht steuerbare Umsätze iSd UStG (§ 31 Abs 1 Z 2 iVm § 22 Abs 3 UmgrStG)

→ GrESt nur 0,5 % vom Grundstückswert (§ 31 Abs 3 UmgrStG iVm § 7 Abs 1 Z 2 lit c GrEStG)

Spaltung – Art VI UmgrStG

- Vermögen einer Körperschaft wird ganz oder teilweise auf andere Kapitalgesellschaften aufgeteilt
- Voraussetzungen
  - Übergehendes Vermögen muss (Teil-)Betrieb, Mitunternehmeranteil oder qualifizierter Kapitalanteil (mind 25%) sein
  - Zurückbleibendes Vermögen muss kein Betrieb sein
  - Steuerhängigkeit der stillen Reserven des übertragenen Vermögens bei der übernehmenden Gesellschaft

→ Buchwertfortführung (§ 33 UmgrStG)

→ Verlustübertragung (§ 35 iVm § 21 UmgrStG)

→ Nicht steuerbare Umsätze iSd UStG (§ 33 Abs 3 UmgrStG)

→ GrESt nur 0,5 % vom Grundstückswert (§ 33 Abs 6 UmgrStG iVm § 7 Abs 1 Z 2 lit c GrEStG)

Art der Umgründung	Gegenstand	auf
Verschmelzung (Art I)	Vermögen einer Körperschaft	Körperschaft
Umwandlung (Art II)	Vermögen einer Körperschaft	Hauptgesellschafter Mitunternehmer
Einbringung (Art III)	Beteiligungen an Kapitalgesellschaften/ Betrieb/ Mitunternehmeranteil	Körperschaft
Zusammenschluss (Art IV)	Betrieb/ Mitunternehmeranteil	Mitunternehmerschaft
Realteilung (Art V)	Betrieb/ Mitunternehmeranteil	Gesellschafter Mitunternehmerschaft
Spaltung (Art VI)	Beteiligungen an Kapitalgesellschaften/ Betrieb/ Mitunternehmeranteil	Körperschaft

universität wien

Beispiel

MP 1.3.2018

Welche Tatbestände des UmgrStG kommen in den folgenden Sachverhalten zur Anwendung? Nennen Sie die Begriffe und die gesetzliche Grundlage.

a) Die drei Gesellschafter der Z-GmbH beschließen, ihre Gesellschaft als Personengesellschaft weiterzuführen. [1]

b) A, B, C und D sind Einzelunternehmer, die alle Greißlereien betreiben. Sie entschließen sich dazu, die ABCD-Greißlerei-OG zu gründen, und übertragen aus diesem Grund ihre Betriebe an die OG. [1]

c) Frau Q möchte ihr Einzelunternehmen als Sacheinlage auf die K-GmbH übertragen. [1]

Lösung

a) *Es liegt eine Umwandlung (Art II UmgrStG) vor. [1]*

b) *Es liegt ein Zusammenschluss (Art IV UmgrStG) vor. [1]*

c) *Es liegt eine Einbringung (Art III UmgrStG) vor. [1]*

[*Doralt*, Steuerrecht 2017/18, Tz 256, 264, 265]

universität wien

Beispiel

MP 7.3.2016

Die Gesellschafter Y und Z der A-GmbH beschließen, die GmbH zu spalten. Die neu gegründete B-GmbH soll zukünftig einen Teilbetrieb der A-GmbH weiterführen. Die Tätigkeit der A-GmbH beschränkt sich nach der Spaltung lediglich auf einen Betrieb.

a) Welche Spaltungsgvorgänge liegen vor? Begründen Sie Ihre Antwort! [1]

b) Was geschieht mit den Verlustabzügen der A-GmbH, die dem übertragenen Vermögen zuzurechnen sind? [0,5]

c) Ist diese Spaltung umsatzsteuerpflichtig? [0,5]

Lösung

a) *Es liegt eine Abspaltung vor, weil die spaltende Gesellschaft nur einen Teil ihres Vermögens abspaltet und einer anderen Gesellschaft überträgt, sie selbst aber bestehen bleibt. [0,5] Es liegt eine Spaltung zur Neugründung vor, weil das gespaltene Vermögen einer neu gegründeten Gesellschaft übertragen wird. [0,5]*

b) *Verlustabzüge gehen auf die übernehmende Körperschaft über (§ 35 iVm § 21 UmgrStG) [0,5].*

c) *Nein, weil Spaltungen als nichtsteuerbare Umsätze iSd UStG gelten (§ 38 Abs 3 UmgrStG) [0,5].*

[*Doralt*, Steuerrecht 2017/18, Tz 266 f]

Beispiel

MP 18.4.2016

A hat einerseits einen Schlossereibetrieb und ist andererseits Alleingesellschafter der X-GmbH. Er möchte seinen Betrieb auf die X-GmbH als Sacheinlage übertragen. Dem Betrieb sind Verluste zuzurechnen.

a) Welche Umgründungsart iSd UmgrStG könnte auf diesen Sachverhalt anwendbar sein? [1]

b) Wie werden die Verluste behandelt? [1]

Lösung

a) *Es handelt sich um eine Einbringung nach Art III UmgrStG. [1]*

b) *Verluste, die dem übertragenen Vermögen zuzurechnen sind, gehen gem § 21 Z 1 UmgrStG auf die übernehmende Gesellschaft über.*

[*Doralt*, Steuerrecht 2017/18, Tz 259, 262]

universität wien

Beispiel

MP 25.1.2017

Die A-GmbH ist zu 100% an der B-GmbH (alleiniger Hauptgesellschafter) beteiligt. Das Vermögen der B-GmbH soll auf die A-GmbH übertragen werden, wobei die B-GmbH nicht mehr weiterbestehen soll. Was wären die steuerlichen Rechtsfolgen ohne UmgrStG und welcher Art des UmgrStG könnte konkret in Betracht kommen? [1,5]

Lösung

- *Ohne UmgrStG käme es zur Aufdeckung der stillen Reserven und es müsste eine Liquidationsbesteuerung erfolgen, bei der auch allfällige Verlustvorträge verrechnet werden müssten. [1]*
- *Konkret würde Art I (Verschmelzung zur Aufnahme) zur Anwendung kommen [0,5]*

[*Doralt*, Steuerrecht 2017/18, Tz 253]

universität wien

Beispiel

MP 28.11.2016

Die YZ-KG, an der die Gesellschafter Y und Z zu jeweils ½ beteiligt sind, betreibt ein Produktions- und Handelsunternehmen. Die Gesellschafter wollen ab sofort getrennte Wege gehen, wobei Y den Produktionsbetrieb (Buchwert: EUR 600.000,--, stille Reserven: EUR 600.000,--) und Z den Handelsbetrieb (Buchwert: EUR 400.000,--, stille Reserven: EUR 400.000,--) erhalten soll.

a) Beurteilen Sie den Sachverhalt aus umgründungssteuerrechtlicher Sicht und begründen Sie Ihre Lösung! [3]

b) Wie wären etwaige Verluste der YZ-KG zu behandeln? [1]

Lösung

a) *Es liegt eine Realteilung nach Art V UmgrStG vor [0,5], weil eine Personengesellschaft das Gesellschaftsvermögen auf ihre Gesellschafter aufteilt [0,5]. Die YZ-KG geht in diesem Fall unter, weshalb eine Aufteilung [0,5] vorliegt. Y muss an Z Ausgleichszahlungen leisten, weil die Betriebe, die die Gesellschafter erhalten, unterschiedliche Werte besitzen [0,5]. Für die stillen Reserven müssen Ausgleichsposten gebildet werden, die gewinnmindernd abgeschrieben bzw gewinnerhöhend aufgelöst werden [0,5]. Die Gesellschafter haben die betrieblichen Bilanzen mit den Buchwerten fortzuführen [0,5].*

b) *Da die Verluste bei der Personengesellschaft den Gesellschaftern unmittelbar zugerechnet werden, würden sie bereits vor der Realteilung Y und Z zugerechnet werden [0,5]. Eine Übertragung von Verlusten fände daher nicht statt [0,5].*

[*Doralt*, Steuerrecht 2017/18, Tz 265]

Beispiel

MP 4.10.2016

Eine Hochbau GmbH und eine Tiefbau GmbH möchten ihre betrieblichen Immobilienprojekte in Zukunft als „Bau GmbH“ verwirklichen. Beide Gesellschaften schließen sich zusammen als (neue) „Bau GmbH“.

Welcher Artikel des UmgrStG ist anwendbar? Was sind die Rechtsfolgen? [3]

Lösung

- *Es handelt sich um eine Verschmelzung iSd Art I UmgrStG. [0,5]*
- *Begünstigungen:*
  - *Das übertragene Vermögen ist grundsätzlich mit den Buchwerten anzusetzen. (§ 2 f UmgrStG) [0,5]*
  - *Ein allfälliger Verlustabzug der übertragenden Gesellschaft geht auf die übernehmende Gesellschaft über. (§ 4 UmgrStG) [0,5]*
  - *Es kommt zu einer Wertfortführung der Beteiligungen, dh der Wert der Beteiligungen der aufnehmenden Gesellschaft wird mit den Anschaffungskosten der Anteile an den übertragenden Gesellschaften bewertet (§ 5 UmgrStG). [0,5]*
  - *Verschmelzungen gelten als nicht steuerbarer Umsatz (§ 6 Abs 4 UmgrStG). [0,5]*
  - *Der GrESt-Tarif beträgt 0,5 % vom Grundstückswert. [0,5]*

[*Doralt*, Steuerrecht 2017/18, Tz 253 ff]