

STEUERRECHT AKTUELL

Univ.-Prof. Mag. Dr. Sabine Kanduth-Kristen, LL.M., Universität Klagenfurt
Univ.-Prof. DDr. Georg Kofler, LL.M. (NYU), Universität Linz

Außensteuerliche Änderungen durch das 2. AbgÄG 2014

» ÖStZ 2015/154

Das Ende 2014 im BGBl veröffentlichte 2. AbgÄG 2014¹ führte auch zu einer Reihe von außensteuerrechtlichen Änderungen im EStG und im KStG, die im Folgenden kurz erläutert werden sollen.

1. EINLEITUNG

Mit dem 2. AbgÄG 2014 wurden folgende Bestimmungen, die dem nationalen Außensteuerrecht zuzurechnen sind, geändert:

- Option zur Steuerwirksamkeit für internationale Schachtelbeteiligung (§ 10 Abs 3 KStG)
- Abzugsverbot für Zinsen und Lizenzgebühren (§ 12 Abs 1 Z 10 KStG)
- Beschränkte Steuerpflicht für Zinsen (§ 98 Abs 1 Z 5 lit b EStG)
- „Beteiligungshaltende“ Betriebsstätten (§ 21 Abs 1 Z 2 lit a KStG)

Der vorliegende Beitrag behandelt diese Änderungen und ist als Ergänzung zu dem soeben erschienenen Handbuch „Internationales Steuerrecht“² zu verstehen, in dem das 2. AbgÄG 2014 textlich keine Berücksichtigung mehr finden konnte. Die Untergliederung des Beitrags in unbeschränkte und beschränkte Steuerpflicht folgt der Gliederung in Teil 2 des Handbuchs, der sich mit dem nationalen Außensteuerrecht befasst.

2. UNBESCHRÄNKTE STEUERPFLICHT

2.1. OPTION BEI INTERNATIONALEN SCHACHTEL-BETEILIGUNGEN GEM § 10 Abs 3 KStG

Gem § 10 Abs 3 KStG sind Veräußerungsgewinne, Veräußerungsverluste und sonstige Wertänderungen aus internationalen Schachtelbeteiligungen grundsätzlich als steuerneutral zu behandeln. Der Steuerpflichtige (die beteiligungshaltende Körperschaft) kann jedoch gem § 10 Abs 3 Z 1 KStG zur Steuerwirksamkeit der Beteiligung optieren. Die Steuerneutralität der Beteiligungssubstanz greift in diesem Falle nicht.

Nach der **Rechtslage vor dem 2. AbgÄG 2014** gilt die Steuerneutralität der Beteiligung nicht, wenn der Steuerpflichtige **bei Abgabe der Körperschaftsteuererklärung** für das Jahr der **Anschaffung** oder des **Entstehens** einer internationalen Schachtelbeteiligung durch zusätzliche Anschaffung von

Anteilen erklärt, dass Gewinne, Verluste und sonstige Wertänderungen der Beteiligung **steuerwirksam** sein sollen. Eine besondere Form für die Option ist in der Gesetzesfassung vor dem 2. AbgÄG 2014 nicht vorgesehen.³ Nach diesem Zeitpunkt kann **nicht mehr optiert** werden,⁴ die Option kann gem § 10 Abs 3 Z 3 KStG auch **nicht widerrufen** werden.⁵

Anstelle der Formulierung „bei Abgabe der Körperschaftsteuererklärung“ sieht § 10 Abs 3 Z 1 KStG idF des 2. AbgÄG 2014 nunmehr vor, dass die Option „in der **Körperschaftsteuererklärung**“ auszuüben ist. Die Option zur Steuerwirksamkeit hat daher an der hierfür vorgesehenen Stelle in der Körperschaftsteuererklärung sowie durch Abgabe der entsprechenden Beilage K 10 zu erfolgen.⁶ Um unnötige Härtefälle zu vermeiden bestimmt § 10 Abs 3 Z 2 KStG,⁷ dass die Option **innerhalb eines Monats ab Abgabe der Körperschaftsteuererklärung** durch deren Berichtigung nachgeholt oder widerrufen werden kann.⁸ Nach Ablauf der einmonatigen Frist ist eine Nachholung oder ein Widerruf nicht mehr möglich.⁹ Die Regelungen sind gem § 26c Z 52 KStG erstmals bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2014 anzuwenden.

Bei Übertragungen von Beteiligungen innerhalb eines Konzerns bestand die **Bindungswirkung** der Option nach der Verwaltungsmeinung zur Rechtslage vor Inkrafttreten des 2. AbgÄG 2014 auch dann, wenn die übertragende Körperschaft für die Beteiligung nicht zur Steuerpflicht optiert hatte.¹⁰ Im Schrifttum wurde dies differenziert gesehen.¹¹ Durch eine Formulierungs-

³ Vgl VwGH 25. 7. 2013, 2012/15/0001, ÖStZB 2014/298, 511 = GES 2013, 526 mit Anm Kofler; VwGH 19. 9. 2013, 2012/15/0217, ÖStZB 2014/470, 668.

⁴ Vgl VwGH 25. 7. 2013, 2012/15/0001, ÖStZB 2014/298, 511 = GES 2013, 526 mit Anm Kofler.

⁵ Verfassungsrechtlich unbedenklich, vgl VfGH 21. 9. 2012, B 160/12, GES 2013, 29 mit Anm Lachmayer; dazu auch Titz, VfGH: Keine verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Unwiderrufflichkeit der Option gemäß § 10 Abs 3 Z 3 KStG, RdW 2012/786, 750 (750 f); Novacek, Die dauernde Steuerneutralität internationaler Schachtelbeteiligungen, FJ 2013, 391 (391 ff); VwGH 19. 9. 2013, 2012/15/0217, ÖStZB 2014/470, 668.

⁶ Vgl ErlRV 360 BlgNR 25. GP, 13.

⁷ Der bisherige Inhalt der Z 2 (Bindungswirkung der Option für weitere Anschaffungen) wird in Z 3 verschoben.

⁸ Die Anregung des Fachsenats für Steuerrecht der Kammer der Wirtschaftstreuhänder im Begutachtungsverfahren, für den Beginn des Fristenlaufs auf die Zustellung des Veranlagungsbescheids abzustellen, wurde nicht aufgegriffen (vgl Hirschler, Ausgewählter Überblick über ertragsteuerliche Änderungen durch das 2. AbgÄG 2014, ÖStZ 2014/886, 557 [560]).

⁹ Vgl ErlRV 360 BlgNR 25. GP, 13; Mayr/Schilcher, 2. AbgÄG 2014: Neuerungen im KStG, RdW 2015/64, 54 (55).

¹⁰ Vgl Rz 1216 KStR 2013.

¹¹ Siehe zur Diskussion zB Kofler in Achatz/Kirchmayr, KStG (2011) § 10 Rz 244 f.

¹ BGBl I 2014/105, ausgegeben am 29. 12. 2014.

² Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger, Internationales Steuerrecht (2015).

änderung in § 10 Abs 3 Z 4 KStG wird nun klargestellt,¹² dass bei Veräußerung oder Übertragung einer bestehenden internationalen Schachtelbeteiligung im Rahmen einer Umgründung an eine unmittelbar oder mittelbar konzernzugehörige Gesellschaft für diese erwerbende Gesellschaft stets eine Bindungswirkung an die Option iSd Z 1 besteht. Die Bindungswirkung gilt somit sowohl bei Option zur Steuerwirksamkeit als auch bei Behandlung der Beteiligung als steuerneutral, sohin bei Nichtausübung der Option durch die Rechtsvorgängerin.

2.2. ABZUGSVERBOT FÜR ZINSEN UND LIZENZGEBÜHREN GEM § 12 Abs 1 Z 10 KStG

Mit dem AbgÄG 2014¹³ hat der Gesetzgeber in § 12 Abs 1 Z 10 KStG ein **Abzugsverbot für konzerninterne Zins- und Lizenzgebührrzahlungen in Niedrigsteuerländer** eingeführt. Mit der Regelung sollen Steuervorteile im Konzern eingedämmt werden, die sich durch die gezielte Ausnutzung der unterschiedlichen steuerlichen Behandlung von Aufwendungen und damit korrespondierenden Einnahmen auf nationaler Ebene und im grenzüberschreitenden Kontext ergeben.¹⁴

§ 12 Abs 1 Z 10 lit a KStG in der Stamfassung sieht als Tatbestandsvoraussetzung vor, dass die Zinsen oder Lizenzgebühren an eine Körperschaft iSd § 1 Abs 2 Z 1 KStG oder an eine vergleichbare ausländische Körperschaft geleistet werden. Mit dem 2. AbgÄG 2014 erfolgt eine Änderung der Textierung dahin gehend, dass **Empfänger** der Zinsen oder Lizenzgebühren eine Körperschaft iSd § 1 Abs 2 Z 1 KStG oder eine vergleichbare ausländische Körperschaft ist. Mit dieser Änderung soll klargestellt werden, dass zunächst festzustellen ist, welches **Steuersubjekt**¹⁵ (natürliche oder juristische Person) „Empfänger“ der Zinsen oder Lizenzgebühren ist.¹⁶ Werden Zinsen oder Lizenzgebühren an eine Personengesellschaft oder andere transparente Gebilde gezahlt, gelten als Empfänger die beteiligten Gesellschafter bzw Anteilseigner.¹⁷ Das Abzugsverbot kommt nur insoweit zur Anwendung, als der Empfänger eine inländische oder vergleichbare ausländische juristische Person des privaten Rechts ist. Bei Zahlungen an transparente Gebilde kann sich daher auch – nach Maßgabe der tatsächlichen Empfänger – eine teilweise Abzugsfähigkeit/Nichtabzugsfähigkeit der Zinsen und Lizenzgebühren ergeben.¹⁸

Nach der mit dem AbgÄG 2014 eingeführten Fassung werden für das Abzugsverbot gem § 12 Abs 1 Z 10 lit c KStG **drei Fällen von Niedrigsteuerbelastung** definiert:¹⁹

- keine Besteuerung bei der empfangenden Körperschaft aufgrund einer persönlichen oder sachlichen Befreiung;
- Besteuerung bei der empfangenden Körperschaft mit einem Steuersatz von weniger als 10 %;
- tatsächliche Steuerbelastung von weniger als 10 % bei der empfangenden Körperschaft aufgrund einer **auch** dafür vorgesehenen Steuerermäßigung.

Das Wörtchen „auch“ im dritten Teilstrich wurde durch das 2. AbgÄG 2014 eingefügt und soll klarstellen, dass auch Steuerermäßigungen, die sich nicht ausschließlich auf Zinsen oder Lizenzgebühren beziehen, bei der Ermittlung der Steuerbelastung zu berücksichtigen sind und zu einem Abzugsverbot führen können.²⁰ Eine Steuerermäßigung für das gesamte Einkommen ist daher eine Steuerermäßigung iSd Tatbestands – Steuerermäßigungen, die sich ausschließlich auf andere Einkünfte als Zinsen und Lizenzgebühren beziehen, sind unschädlich.²¹

Mit dem 2. AbgÄG 2014 erfolgt zudem eine Erweiterung um einen vierten Tatbestand von Niedrigbesteuerung. Nach dem neu eingefügten vierten Teilstrich liegt eine Niedrigsteuerbelastung auch dann vor, wenn die Zinsen oder Lizenzgebühren bei der empfangenden Körperschaft aufgrund einer **Steuerrückerstattung** einer Steuerbelastung von weniger als 10 % unterliegen. Dabei sind auch Steuerrückerstattungen an die Anteilinhaber zu berücksichtigen.²² Wie *Hirschler*²³ uE zutreffend kritisch anmerkt, erfolgt mit dieser Änderung eine Durchbrechung des Trennungsprinzips, die konsequenterweise dazu führen müsste, dass bei der Beurteilung der Steuerbelastung auch die Steuerbelastung auf Gesellschaftsebene aus der wirtschaftlichen Weiterleitung der Zins- und Lizenzgebühren einzu-beziehen wäre. Das ist allerdings nach dem Gesetzeswortlaut nicht der Fall.²⁴



Beispiel:²⁵

Die österreichische A-GmbH zahlt Lizenzgebühren an eine in Staat Z ansässige Tochtergesellschaft. Der nominelle Steuersatz in Staat Z beträgt 35 %. Bei der Ausschüttung an die Gesellschafter werden 6/7-tel (30 %) der Körperschaftsteuer erstattet. Unter Berücksichtigung der Steuerrückerstattung auf Anteilseinerbene beträgt die Steuerbelastung 5 %. Das Abzugsverbot gem Teilstrich 4 kommt zur Anwendung.

Für den Fall, dass eine Steuerermäßigung oder Steuerrückerstattung iSd dritten und vierten Teilstrichs erst in einem späteren Wirtschaftsjahr in Anspruch genommen werden kann, sieht die neue Gesetzesfassung vor, dass diese zukünftige Steuerermäßigung oder -erstattung bereits bei der Ermittlung der Steuerbelastung für jenes Wirtschaftsjahr zu berücksichtigen ist, in dem die Zinsen oder Lizenzgebühren angefallen sind. Die Steuerermäßigung oder -rückerstattung muss dabei nicht speziell auf die österreichischen Zinsen oder Lizenzgebühren ent-

¹² Die Erläuterungen verweisen auf den Sinn und das bisherige Verständnis der Bestimmung (vgl ErlRV 360 BlgNR 25. GP, 13, mit Hinweis auf RV 59 BlgNR 22. GP, 274).

¹³ BGBl I 2014/13.

¹⁴ Vgl ErlRV 24 BlgNR 25. GP, 13. Die Regelung erfasst neben grenzüberschreitenden auch innerstaatliche Sachverhalte.

¹⁵ Nur Steuersubjekte als Einkünftezurechnungssubjekte können Empfänger iSd Bestimmung sein (vgl ErlRV 360 BlgNR 25. GP, 14).

¹⁶ Zum Empfängerbegriff vgl *Rzepa*, § 12 Abs 1 Z 10 KStG im Lichte des steuerlichen Transparenzprinzips, RdW 2014/672, 615 (616); *Mayr/Schilcher*, RdW 2015/64, 54 (55 f).

¹⁷ Vgl ErlRV 360 BlgNR 25. GP, 14.

¹⁸ Vgl *Mayr/Schilcher*, RdW 2015/64, 54 (56).

¹⁹ Im Detail vgl dazu *Kanduth-Kristen* in *Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, Internationales Steuerrecht (2015) Rz VI/167.

²⁰ Vgl ErlRV 360 BlgNR 25. GP, 14.

²¹ Vgl *Mayr/Schilcher*, RdW 2015/64, 54 (56).

²² So zB auf Malta (vgl *Mayr/Schilcher*, RdW 2015/64, 54 [56]).

²³ Vgl *Hirschler*, ÖStZ 2014/886, 557 (560).

²⁴ Den Umkehrschluss lehnen *Mayr/Schilcher* (RdW 2015/64, 54 [57]) ausdrücklich ab.

²⁵ Entnommen aus der ErlRV 360 BlgNR 25. GP, 14.

fallen.²⁶ Erfolgt innerhalb von fünf Wirtschaftsjahren nach dem Anfallen der Aufwendungen für Zinsen oder Lizenzgebühren tatsächlich keine solche Steuerermäßigung oder -rückerstattung (zB weil keine Ausschüttungen vorgenommen wurden),²⁷ stellt dies ein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO dar. Der Abzug der Zinsen oder Lizenzgebühren kann gem § 295a BAO rückwirkend mit steuerlicher Wirksamkeit geltend gemacht werden.

Für Zwecke der Anwendung des Abzugsverbots ist gem § 12 Abs 1 Z 10 vorletzter Satz KStG auf den **Nutzungsberechtigten**²⁸ abzustellen. Mit dem 2. AbgÄG 2014 wurde in dem Satz die Formulierung „die empfangende Körperschaft“ durch „Empfänger“ ersetzt und damit eine rechtsformunabhängige Textierung gewählt.²⁹ Auch bei Zwischenschaltung einer natürlichen Person als Empfängerin der Zinsen oder Lizenzgebühren ist daher für Zwecke des Abzugsverbots der Nutzungsberechtigte als eigentlicher Empfänger maßgeblich.³⁰

Die Änderungen in § 12 Abs 1 Z 10 KStG sind mit keiner gesonderten Inkrafttretensbestimmung versehen und gelten daher ab 30. 12. 2014.³¹

3. BESCHRÄNKTE STEUERPFlicht

3.1. BESCHRÄNKTE STEUERPFlicht FÜR ZINSEN NACH § 98 Abs 1 Z 5 lit b EStG

Mit dem AbgÄG 2014³² wurde ab dem Jahr 2015 die **beschränkte Steuerpflicht für Zinsen nach § 98 Abs 1 Z 5 lit b EStG** erweitert.³³ Während nach früherem, bis einschließlich 2014 anwendbarem Recht Zinsen im Wesentlichen nur bei hypothekarischer Besicherung der beschränkten Steuerpflicht unterliegen, wurde ab 2015³⁴ mit dem AbgÄG 2014 der Kreis der beschränkt steuerpflichtigen Zinsen erheblich ausgedehnt: Einbezogen sind – ungeachtet einer hypothekarischen Besicherung – grundsätzlich **alle kapitalertragsteuerpflichtigen Zinsen iSd EU-QuStG**.³⁵ Zielsetzung dieser Erweiterung war

die Beseitigung der unterschiedlichen Behandlung beschränkt Steuerpflichtiger aus anderen EU-Mitgliedstaaten, die der EU-QuEst unterliegen, im Vergleich zu jenen aus Drittstaaten. Mit dem 2. AbgÄG 2014 wurde nunmehr auch **§ 96 EStG** an dieses neue Regime angepasst: So wurde zur Vermeidung eines übermäßigen Aufwandes zunächst normiert, dass bei beschränkt steuerpflichtigen Zinsen iSd § 98 Abs 1 Z 5 lit b EStG „der Abzugsverpflichtete die in einem Kalenderjahr einbehaltenen Steuerbeträge spätestens am 15. Februar des Folgejahres zu entrichten“ hat (§ 96 Abs 1 Z 1 EStG);³⁶ zudem sind die Höhe der steuerpflichtigen Zinsen und die darauf einbehaltene Kapitalertragsteuer in der Bescheinigung nach § 96 Abs 4 Z 1 EStG „gesondert auszuweisen“.

Nach der ursprünglichen Gesetzestechnik waren aber von der **Ausdehnung der beschränkten Steuerpflicht auch Zinsen erfasst, die an juristische Personen fließen**,³⁷ obwohl dies mit dem Gesetzeszweck offenbar nicht im Einklang stand.³⁸ Mit dem 2. AbgÄG 2014 wurde nunmehr diese **Erfassung der Körperschaften ausdrücklich ausgeschlossen**: So sind nach § 98 Abs 1 Z 5 letzter Satz EStG „Zinsen, die nicht von natürlichen Personen erzielt werden“, von der beschränkten Steuerpflicht ausgenommen.³⁹ Diese Befreiung wurde ohne besondere Inkrafttretensbestimmung verankert und findet daher ab 30. 12. 2014 Anwendung, also rechtzeitig vor dem Inkrafttreten der Erweiterung der beschränkten Steuerpflicht. Im Hinblick auf **Personengesellschaften**, die mangels Steuersubjekteigenschaft keine Zinsen „erzielen“ können, soll die Befreiung nach dem verwaltungsnahen Schrifttum nur dann greifen, wenn sämtliche an der Personengesellschaft Beteiligten Körperschaften sind.⁴⁰ Inhaltlich führt die Befreiung für Körperschaften wohl vor allem zu einer **Verwaltungsvereinfachung**.⁴¹ Da nämlich § 98 Abs 1 Z 5 lit b EStG den Kapitalertragsteuerabzug als materielle Tatbestandsvoraussetzung für die beschränkte Steuerpflicht normiert, wären von Körperschaften bezogene Zinsen vielfach schon aufgrund der mangelnden Kapitalertragsteuerabzugspflicht nach § 93 EStG (etwa bei Forderungswertpapieren auf

²⁶ Vgl ErlRV 360 BlgNR 25. GP, 14. Zur Verhinderung von Umgehungen ist eine Zuordnung der späteren Ausschüttung zu Erträgen ohne Österreichbezug nach den Erläuterungen nicht möglich (vgl *Mayr/Schilcher*, RdW 2015/64, 54 [57]).

²⁷ Vgl ErlRV 360 BlgNR 25. GP, 14.

²⁸ Zum Begriff des Nutzungsberechtigten vgl *Rzepa*, RdW 2014/672, 615 (616).

²⁹ Nach *Mayr/Schilcher* (RdW 2015/64, 54 [55]) liegt darin eine bloß klarstellende Änderung.

³⁰ Vgl *Hirschler*, ÖStZ 2014/886, 557 (560).

³¹ Das 2. AbgÄG 2014 wurde in BGBl I 2014/105 am 29. 12. 2014 veröffentlicht, tritt daher gem Art 49 Abs 1 B-VG „mit Ablauf des Tages“ der Kundmachung in Kraft.

³² BGBl I 2014/13.

³³ Zur Kritik zB *Lechner*, Zur Sinnhaftigkeit mancher Steuergesetze, GES 2014, 273 (273).

³⁴ Konkret für Zinsen, die nach dem 31. 12. 2014 angefallen sind; siehe zum Übergangsrecht § 124b Z 258 EStG und dazu ErlRV 24 BlgNR 25. GP, 10. Die Legisvakanz bis 2015 wird in den Materialien damit begründet, dass „ausreichend Zeit für die technische Umsetzung“ und für „eine entsprechende Anpassung der DBA-Entlastungsverordnung für die DBA-konforme Entlastung an der Quelle“ zur Verfügung gestellt werden solle; siehe wiederum ErlRV 24 BlgNR 25. GP, 10.

³⁵ Dazu ausführlich *Kofler* in *Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, Internationales Steuerrecht (2015) Rz VII/84 ff; weiters zB *Kofler/Marschner*, Abgabenänderungsgesetz 2014: Änderungen im Außensteuerrecht, SWK 2014, 455 (464 ff); *Lang/Seilern-Aspang*, Beschränkte Steuerpflicht für Zinsen, in *Gröhs/Kovar/Lang/Wilplinger* (Hrsg), Abgabenänderungsgesetz 2014 (2014) 59 (59 ff); *Petritz-Klar*, AbgÄG 2014:

Erweiterung der beschränkten Steuerpflicht für Zinsen bei KapGes, taxlex 2014, 101 (101 ff); *Amberger/Petutschnig*, Abgabenänderungsgesetz 2014: Änderungen im EStG und KStG für Unternehmen, ÖStZ 2014/110, 70 (74 f); *Polivanova-Rosenauer*, AbgÄG 2014: Beschränkte Steuerpflicht für Zinsen, RdW 2014/187, 163 (163 ff); *Schlager/Titz*, Ertragsteuerliche Änderungen im AbgÄG 2014 – ein Überblick, RWZ 2014/18, 65 (69).

³⁶ In Kraft getreten am 1. 1. 2015; siehe § 124b Z 267 EStG.

³⁷ Zur Erfassung auch von Körperschaften über den Verweis auf § 98 EStG in § 21 Abs 1 KStG siehe ErlRV 24 BlgNR 25. GP, 10 (zum AbgÄG 2014); dazu zB auch *Kofler/Marschner*, SWK 2014, 455 (466).

³⁸ Siehe auch ErlRV 360 BlgNR 25. GP, 12, und *Bodis/Hammerl*, 2. AbgÄG 2014 – Die wichtigsten Änderungen im EStG, RdW 2014/792, 728 (732 f).

³⁹ Mit dem 2. AbgÄG 2014 ist zugleich die bisherige Befreiung für „Zinsen aus Forderungen, die in ein öffentliches Schuldbuch eingetragen sind“, entfallen. Über den Hintergrund dieses Wegfalls geben die Gesetzesmaterialien keine Auskunft. Allerdings war der bisherige Verweis auf öffentliche Schuldbücher ohnehin ein Relikt der Rechtsentwicklung und war wohl schon bisher ohne praktische Bedeutung. Die Bestimmung hatte offenbar die früheren Bundesschuldbuchforderungen im Auge, bei denen die Sammelurkunde durch die Eintragung im Bundesschuldbuch ersetzt wurde. Allerdings wurde schon durch Art I § 5 Abs 1 Z 2 des BudBG 2001, BGBl I 2000/72, die gesetzliche Grundlage der Bundesschuldbuchverordnung, BGBl 1948/162, aufgehoben, sodass auch die Verordnung gegenstandslos geworden ist.

⁴⁰ *Bodis/Hammerl*, RdW 2014/792, 728 (733).

⁴¹ Siehe auch *Bodis/Hammerl*, RdW 2014/792, 728 (733).

ausländischen Depots)⁴² oder aufgrund der verschiedenen Befreiungen vom Kapitalertragsteuerabzug nach § 94 EStG (zB im Interbankengeschäft, bei Investmentfonds und EU-Pensionskassen und im Falle von Befreiungserklärungen)⁴³ nicht der beschränkten Steuerpflicht unterlegen. Durch das 2. AbgÄG 2014 wurde nunmehr aber sichergestellt, dass abzugspflichtige Kreditinstitute lediglich überprüfen müssen, ob Zinsen von natürlichen Personen erzielt werden, weil nur diese der beschränkten Steuerpflicht nach § 98 Abs 1 Z 5 lit b EStG unterliegen.⁴⁴

Schließlich wurde § 98 Abs 1 Z 5 lit b EStG durch das 2. AbgÄG 2014 um eine **Regelung für Investmentfonds** ergänzt: In Fällen, in denen die Höhe der Zinsen nicht gemeldet wird (täglich, jährlich oder anlässlich einer Ausschüttung), soll deren Ausmaß pauschal angesetzt werden. Das Gesetz sieht hierfür detaillierte Regelungen vor.⁴⁵

3.2. „BETEILIGUNGSHALTENDE“ BETRIEBSSTÄTTEN IN § 21 Abs 1 Z 2 lit a KStG

Die einfache Grundregel des § 21 Abs 1 Z 1 KStG lautet: **„§ 10 ist nicht anzuwenden“**. Die Beteiligungsertragsbefreiung nach § 10 KStG steht somit beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften iSd § 1 Abs 3 Z 1 KStG grundsätzlich nicht zu.⁴⁶ Eine gesetzliche Ausnahme bestand nach § 21 Abs 1 Z 2 lit a KStG nur für **beschränkt steuerpflichtige „EU-Gesellschaften“ iSd Mutter-Tochter-RL**, sofern die Beteiligung einer österreichischen Betriebsstätte zuzurechnen ist.⁴⁷ Schon bisher war es aber hA, dass die allgemeine Versagung der Beteiligungsertragsbefreiung nach der Grundregel des § 21 Abs 1 Z 1 KStG in Betriebsstättensituationen einen **Verstoß gegen abkommensrechtliche und europarechtliche Betriebsstättendiskriminierungsverbote** darstellt.⁴⁸ Die Verwaltungspraxis teilte diese Auffassung und gesteht die Schachtelprivilegien im Hinblick auf Beteiligungserträge in österreichischen Betriebsstätten auch ausländischen Gesellschaften zu, „die sich auf ein im Steuerrecht wirksames [D]iskriminierungsverbot, sei es auf Grund des EG-Vertrages, des EWR-Vertrages oder eines Doppelbesteuerungsabkommens, berufen können“.⁴⁹ Daran knüpft

ausdrücklich auch das 2. AbgÄG 2014 an, durch das diese Praxis für den Europäischen Wirtschaftsraum (EWR) „nunmehr auch gesetzlich verankert“ werden soll.⁵⁰

Dementsprechend wurde durch das 2. AbgÄG 2014 die Vorschrift des § 21 Abs 1 Z 2 lit a KStG ohne besondere Inkrafttretensbestimmung derart geändert, dass hinsichtlich jener Einkünfte, die einer im Inland unterhaltenen Betriebsstätte zuzurechnen sind, die Beteiligungsertragsbefreiung nach § 10 KStG „[b]ei Körperschaften, die in einem **Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes ansässig sind**“, „sinngemäß anzuwenden“ ist. Die „sinngemäße“ Anwendung des § 10 KStG bezieht sich sowohl auf die **nationale Beteiligungsertragsbefreiung** des § 10 Abs 1 Z 1 bis 4 KStG als auch auf die **internationale Beteiligungsertragsbefreiung** des § 10 Abs 1 Z 5 bis 7 KStG.⁵¹ Im Falle von internationalen Schachtelbeteiligungen iSd § 10 Abs 1 Z 7 iVm Abs 2 bis 6 KStG erfasst die Gleichbehandlung damit sowohl Gewinnausschüttungen als auch **Gewinne aus der Beteiligungsertragsveräußerung**.⁵²

Der neue Wortlaut des § 21 Abs 1 Z 2 lit a KStG wirft auch eine Reihe von Interpretationsfragen auf: So soll nach den Gesetzesmaterialien die „Beteiligungsertragsbefreiung auf sämtliche beschränkt steuerpflichtige ausländische Körperschaften, die innerhalb des EU- oder EWR-Raumes im abkommensrechtlichen Sinne 'ansässig' sind, angewendet werden“.⁵³ Dieses Abstellen (auch) auf die **abkommensrechtliche Ansässigkeit** scheint auch den Vorgaben der Mutter-Tochter-RL zu entsprechen,⁵⁴ werden doch dadurch nur jene doppelt ansässigen EU-/EWR-Körperschaften ausgeschlossen, deren Ort der Geschäftsleitung in einem Staat außerhalb des EU- oder EWR-Raums gelegen ist;⁵⁵ allerdings kann sich die sinngemäße Anwendung der Beteiligungsertragsbefreiung auch in diesen Situationen weiterhin aus einem abkommensrechtlichen Betriebsstättendiskriminierungsverbot ergeben.⁵⁶ Die Materialien verstehen den **Begriff der „Körperschaft“** in § 21 Abs 1 Z 2 lit a KStG zudem so, dass die EU-/EWR-Körperschaft „entsprechend einem Typenvergleich einer inländischen Körperschaft vergleichbar sein“ müsse und betonen darüber hinaus, dass die Befreiung für internationale Schachtelbeteiligungen nach § 10 Abs 1 Z 7 iVm Abs 2 KStG nur dann zu gewähren sei, wenn EU-/EWR-Körperschaft „überdies einer inländischen unter § 7

42 Zahlt ein Emittent Wertpapierzinsen direkt an den Kuponinhaber aus, so ist er nach § 95 Abs 2 Z 2 TS 2 EStG selbst zum Steuerabzug verpflichtet (Rz 7754 EStR 2000). Den Emittenten trifft aber keine Abzugspflicht, wenn die Auszahlung nicht direkt, sondern über eine in- oder ausländische kuponanzahlende Stelle erfolgt, und zwar auch dann nicht, wenn die ausländische kuponanzahlende Stelle nicht zum inländischen Kapitalertragsteuerabzug verpflichtet werden kann (EAS 2774 = SWI 2007, 30).

43 Ausführlich insb zu § 94 Z 5 EStG (Befreiungserklärung) und § 94 Z 10 EStG (Zahlungen an Investmentfonds und Immobilienfonds) Polivanova-Rosenauer, RdW 2014/187, 163 (164 ff); siehe auch Kofler/Marschner, SWK 2014, 455 (464 ff); Petritz-Klar, taxlex 2014, 101 (102).

44 Bodis/Hammerl, RdW 2014/792, 728 (733).

45 Dazu auch ErlRV 360 BlgNR 25. GP, 12, und ausführlich Bodis/Hammerl, RdW 2014/792, 728 (733).

46 Rz 1486 KStR 2013.

47 Kofler in Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger, Internationales Steuerrecht (2015) Rz VII/154 ff.

48 Siehe zB Haslehner, Das Betriebsstättendiskriminierungsverbot im Internationalen Steuerrecht (2009) 331 ff; kritisch noch Loukota, Beteiligungsertragsbefreiung für ausländische Unternehmen? SWI 1991, 5 (5 ff); siehe zur älteren Diskussion auch Lechner, Schachtelprivileg und Diskriminierungsverbot, SWI 1990, 9 (9 ff).

49 EAS 2404 = SWI 2004, 244; ebenso EAS 2368 = SWI 2003, 537; EAS 2376 = SWI 2004, 3; EAS 3330 = SWI 2013, 487; siehe zuvor bereits auf Basis von Reziprozität im Verhältnis zur Schweiz EAS 573 = SWI 1995, 88, und EAS 688 = SWI 1995, 345; ausführlich Kofler, Doppelbesteuerungsabkommen und Europäisches Gemeinschaftsrecht (2007)

451 ff mwN Inhaltlich ebenso für EWR-Gesellschaften bisher Rz 503 KStR 2001 (idF KStR-Wartungserlass 2010), dem Wortlaut nach restriktiver aber Rz 1158 KStR 2013, wo nur noch EU-Gesellschaften genannt sind; darin dürfte aber offenbar keine Änderung der Auslegung durch die Verwaltungspraxis liegen (siehe nur EAS 3330 = SWI 2013, 487). Mit Lichtenstein wurde dieses Ergebnis auf Basis von Gegenseitigkeit auch in einem Verständigungsverfahren für über österreichische Betriebsstätten liechtensteinischer Gesellschaften gehaltene Inlandsbeteiligungen explizit vereinbart; siehe AÖF 2008/155.

50 So ErlRV 360 BlgNR 25. GP, 14 f; Mayr/Schilcher, RdW 2015/64, 54 (57); siehe zum klarstellenden Charakter auch Hirschler, ÖStZ 2014/886, 557 (561).

51 So ausdrücklich zur früheren Rechtslage ErlRV 1701 BlgNR 18. GP, 7.

52 EAS 2013 = SWI 2002, 256; EAS 3330 = SWI 2013, 487; ebenso Mayr/Schilcher, RdW 2015/64, 54 (58)

53 ErlRV 360 BlgNR 25. GP, 15.

54 Siehe zu diesen Vorgaben Kofler, Mutter-Tochter-RL (2011) Art 2 Rz 23 ff.

55 Ebenso ErlRV 360 BlgNR 25. GP, 15.

56 Siehe auch Mayr/Schilcher, RdW 2015/64, 54 (58).

Abs. 3 [KStG] fallenden Körperschaft vergleichbar ist“.⁵⁷ Die Übereinstimmung dieser Auslegung mit der **Mutter-Tochter-RL** ist aber insofern zweifelhaft, als die Richtlinie gerade auch die von § 21 Abs 1 Z 2 lit a KStG angesprochenen Betriebsstättensituationen erfasst,⁵⁸ die begünstigten Gesellschaften aber eigenständig⁵⁹ und ohne Bezugnahme auf einen nationalrechtlichen Typenvergleich definiert und solcherart auch „hybride“ Gesellschaftsformen erfasst.⁶⁰ Im Anwendungsbereich der Mutter-Tochter-RL ist die Regelung daher unionsrechtskonform zugunsten des Steuerpflichtigen wohl so zu verstehen, dass die sinngemäße Anwendung der internationalen Beteiligungsertragsbefreiung nach § 10 Abs 1 Z 7 iVm Abs 2 KStG⁶¹ nur vom Erfüllen der Richtlinienanforderungen und nicht von einem zusätzlichen Typenvergleich abhängt.⁶²

4. ZUSAMMENFASSUNG

Das 2. AbgÄG 2014 bringt einerseits **erhöhte formale Anforderungen an eine Option zur Steuerwirksamkeit für internationale Schachtelbeteiligungen**, gleichzeitig wird die Nachholung

oder der Widerruf binnen einem Monat ab Abgabe der Körperschaftsteuererklärung ermöglicht. Zu einer Erweiterung der „Berichtigungsfrist“ und Koppelung an den Veranlagungsbescheid konnte sich der Gesetzgeber nicht entschließen. Die Änderungen in § 12 Abs 1 Z 10 KStG bringen eine **weitere Einschränkung für die Abzugsfähigkeit von konzerninternen Zinsen und Lizenzgebühren** mit sich. Dies erhöht die Komplexität der ohnehin nicht einfach zu administrierenden und inhaltlich sowie mit Blick auf den Alleingang Österreichs im Kontext des Projekts der OECD zu „Base Erosion and Profit Shifting“ (BEPS) kritisch zu sehenden Bestimmung.⁶³ Aus der Perspektive der Inbound-Investitionen ist insb die begrüßenswerte **Befreiung jener Zinsen von der beschränkten Steuerpflicht nach § 98 Abs 1 Z 5 EStG, die von Körperschaften bezogen werden**, erwähnenswert. Hinzu tritt die gesetzliche Klarstellung in § 21 Abs 1 Z 2 lit a KStG, dass die gesamte **Beteiligungsertragsbefreiung des § 10 KStG** sinngemäß nicht nur auf jene Beteiligungserträge anzuwenden ist, die von einer österreichischen Betriebsstätte einer EU-Körperschaft bezogen werden, sondern diese Regelung auch für EWR-Körperschaften greift.

57 ErlRV 360 BlgNR 25. GP, 15; deutlich auch *Mayr/Schilcher*, RdW 2015/64, 54 (57), zum intendierten Ausschluss „hybrider“ ausländischer Gesellschaften.

58 *Kofler*, Mutter-Tochter-RL (2011) Art 1 Rz 35 ff.

59 Zum diesbezüglich ebenfalls problematischen Verweis des § 10 Abs 2 KStG auf § 7 Abs 3 KStG siehe bereits *Kofler* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG (2011) § 10 Rz 175.

60 *Kofler*, Mutter-Tochter-RL (2011) Art 2 Rz 17 ff.

61 Nicht aber auch der Beitragsneutralität nach § 10 Abs 3 KStG, die von der Mutter-Tochter-RL gerade nicht geregelt wird; siehe auch *Kofler*, Mutter-Tochter-RL (2011) Einl Rz 62.

62 Ausdrücklich aA *Mayr/Schilcher*, RdW 2015/64, 54 (57).

63 Krit in Bezug auf den österreichischen Alleingang und mit rechtspolitischen Bedenken gegen die Neuregelung *Kofler/Marschner*, SWK 2014, 455 (461 f und 464); *Zöchling/Plott*, AbgÄG 2014: Das neue Abzugsverbot für niedrigbesteuerter Zinsen und Lizenzgebühren, RdW 2014/243, 215 (215 f und 221), insb auch hinsichtlich des Einbezugs von Lizenzzahlungen. Krit aus unionsrechtlicher Sicht *Wimpissinger*, Ist die Nichtabzugsfähigkeit von Zinsen und Lizenzgebühren nach § 12 KStG unionsrechtswidrig? SWI 2014, 220 (220 ff); *Jerabek/Neubauer*, Unionsrechtskonformität des § 12 Abs 1 Z 10 KStG? SWI 2014, 369 (369 ff) sowie aus DBA-rechtlicher Sicht *Beiser*, Ausgewogene Aufteilung der Ertragsteuerbefugnis und Abzug von Schuldzinsen und Lizenzgebühren, SWI 2014, 261 (261 ff).

Foto Maurer



Die Autorin:

Univ.-Prof. Mag. Dr. **Sabine Kanduth-Kristen**, LL.M., ist Leiterin der Abteilung für Betriebliches Finanz- und Steuerwesen am Institut für Finanzmanagement der Alpen-Adria-Universität Klagenfurt. Sie ist Steuerberaterin und Mitglied des Fachsenats für Steuerrecht der Kammer der Wirtschaftstreuhänder

lesen.lexisnexis.at/autor/Kanduth-Kristen/Sabine



Der Autor:

Univ.-Prof. DDr. **Georg Kofler**, LL.M. (NYU), lehrt und forscht an der Johannes Kepler Universität Linz. Er ist Leiter der Arbeitsgruppe „Unionsrecht“ des Fachsenats für Steuerrecht der Kammer der Wirtschaftstreuhänder, Mitglied des D-A-CH-Steuerausschusses sowie Leiter der ECJ Task Force der Confédération Fiscale Européenne (CFE).

lesen.lexisnexis.at/autor/Kofler/Georg

Foto Ulli Engleder



Publikationen der Autoren:

Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger

Internationales Steuerrecht

Wien 2015, 1.044 Seiten

Subskriptionspreis: € 132,-

ISBN: 978-3-7007-5951-5

Jetzt auch auf Smartphone & Tablet über aktuelle Rechtsprechung informieren: oestz.lexisnexis.at