

# SWK

Steuer- und WirtschaftsKartei

## Schwerpunkt AbgÄG 2014

- Neuregelungen zur Besteuerung von „Golden Handshakes“
- Änderungen im Außensteuerrecht: Zinsen, Lizenzgebühren etc.
- Anhebung der Schaumwein-, Alkohol- und Tabaksteuer

## Ausländische Investmentfonds

- Substanzbesteuerung vor dem BBG 2011 unionsrechtswidrig

## Umgründungen

- Praxisfragen zum Umgründungs(steuer)recht

## Umsatzsteuer

- Leistungsort bei der Vermittlung von Wetten
- USt-Update: Aktuelles auf einen Blick
- VO zum Vorsteuerpauschale bei Pferdeeinstellung

## Wirtschaft

- Inhalt/Struktur der neuen Vermögensrechnung des Bundes



Linde

## Abgabenänderungsgesetz 2014

# Änderungen im Außensteuerrecht

**Verwertung und Nachversteuerung ausländischer Verluste, Abzugsfähigkeit von Zinsen- und Lizenzgebührenzahlungen, beschränkte Steuerpflicht für Zinsen**

von DDR. GEORG KOFLER UND DR. ERNST MARSCHNER\*)

Einige der zum Teil sehr konkreten steuerlichen Punkte des Arbeitsprogrammes „*Erfolgreich. Österreich.*“ der österreichischen Bundesregierung für die Jahre 2013 bis 2018<sup>1)</sup> wurden mittlerweile in kürzester Zeit durch das Abgabenänderungsgesetz (AbgÄG) 2014 legistisch umgesetzt.<sup>2)</sup> Diese Umsetzung enthält auch tiefgreifende Änderungen im österreichischen Außensteuerrecht im Hinblick auf die Verwertung und Nachversteuerung ausländischer Verluste, die Abzugsfähigkeit von Zinsen- und Lizenzgebührenzahlungen und die beschränkte Steuerpflicht für Zinsen.

### 1. Überblick

Das Arbeitsprogramm „*Erfolgreich. Österreich.*“ der österreichischen Bundesregierung vom Dezember 2013 hat bereits relativ klar die kurzfristigen steuerlichen Zielsetzungen auch im Bereich des Außensteuerrechts umrissen. Unter der Überschrift „*Steuern lenken einsetzen und mehr Steuergerechtigkeit schaffen*“ wird zunächst – offenbar inspiriert von der Kritik des Rechnungshofs<sup>3)</sup> – im Hinblick auf die Gruppenbesteuerung der Bezug zur umfassenden Amtshilfe hergestellt:

„[Die Gruppenbesteuerung wird räumlich auf EU-/EWR- und DBA-Staaten mit umfassenden Amtshilfeabkommen beschränkt, die Firmenwertabschreibung wird für Neuan-schaffungen abgeschafft und die Abzugsfähigkeit von ausländischen Verlusten wird mit 75 % des österreichischen Gewinns beschränkt.“<sup>4)</sup>

Darüber hinaus stieß sich die Bundesregierung auch an dem – historisch weit zurückreichenden<sup>5)</sup> – Umstand, dass Zinserträge beschränkt Steuerpflichtiger nur bei inländischer Besicherung erfasst werden. Daher soll komplementär zur EU-Quellensteuer eine Erweiterung der beschränkten Steuerpflicht vorgenommen werden:

„[Damit in Zukunft auch Nicht-EU-BürgerInnen kapitalertragsteuerpflichtig sind, wer-den die beschränkte Steuerpflicht im EStG entsprechend erweitert und Doppelbesteue-rungsabkommen im Hinblick auf die Quellenbesteuerung reformiert.“<sup>6)</sup>

\*) Univ.-Prof. DDr. Georg Kofler, LL.M., lehrt am Institut für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik der Universität Linz. MMag. Dr. Ernst Marschner, LL.M., ist Steuerberater in Linz und leitet als Prokurist die Steuerabteilung einer großen internationalen Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungskanzlei in Linz.

1) Für einen Überblick siehe Schuster, Steuerliche Implikationen des Regierungsprogramms der 25. Ge-setzgebungsperiode, SWK-Heft 1/2014, 1 (1 ff.).

2) BGBl. I Nr. 13/2014. Trotz erheblicher Einwände im Begutachtungsverfahren (siehe z. B. die Stellung-nahme der KWT [92/SN-3/ME 25. GP]) wurden die Maßnahmen des im Dezember 2013 vereinbarten Arbeitsprogramms bereits Ende Jänner in eine Regierungsvorlage gegossen (RV 24 BlgNR 25. GP) und nach einigen Anpassungen im Gesetzgebungsprozess schon Ende Februar 2014 von Nationalrat und Bundesrat als AbgÄG 2014 verabschiedet; das Bundesgesetzblatt wurde sodann am 28. 2. 2014 kundgemacht (BGBl. I Nr. 13/2014). Die Änderungen im Finanzausschuss sind in FAB 31 BlgNR 25. GP ersichtlich und die auf dem Abänderungsantrag AA-14 25. GP basierenden Änderungen in zweiter Lesung sind in 9140 BlgBR kenntlich gemacht.

3) „Transparenz von Begünstigungen im Körperschaftsteuerrecht mit dem Schwerpunkt Gruppenbe-steuerung“, Reihe Bund 6/2013; dazu kritisch Kofler, Kampf um den Gruppenerhalt, GES 2013, 377 (377 ff.).

4) Arbeitsprogramm „*Erfolgreich. Österreich.*“ (Dezember 2013) 105.

5) Siehe bereits § 3 Abs. 2 Z 6 und Z 9 dESTG 1925, RGBI. I 1925, 189; § 49 Z 5 dESTG 1934, RGBI. I 1934, 1005; § 49 Z 5 dESTG 1938, RGBI. I 1938, 121.

6) Arbeitsprogramm, 105.

Schließlich widmet sich das Arbeitsprogramm der Bundesregierung unter der Überschrift „*Steuerbetrug bekämpfen und Steuerumgehung unterbinden*“ auch der Abzugsfähigkeit von Zinsen- und Lizenzzahlungen und umreißt unter dem Gesichtspunkt „*Steuervermeidung und Gewinnverschiebung*“ Folgendes:

„*Gestaltungskonstruktionen in Verbindung mit aggressiver Steuerplanung durch Offshore-Konstruktionen (Niedrigsteuerländer), wie z. B. Konzernfinanzierung und Lizenzzahlungen an Tochtergesellschaften (Briefkastenfirmen) in Steueroasen, sollen eingeschränkt werden und die Finanzierungszinsen bzw. Patentrechte und Lizenzgebühren sollen im Inland steuerlich nicht mehr abzugsfähig sein.*“<sup>7)</sup>

Sämtliche dieser international orientierten Punkte – Einschränkung der Gruppenbesteuerung, Abzugsschranken für Zinsen- und Lizenzgebührenzahlungen und Erweiterung der beschränkte Steuerpflicht für Zinsen – fanden Eingang in das AbgÄG 2014, wobei darüber hinaus auch eine auf die Amtshilfe abstellende Nachversteuerungsregel für Verluste ausländischer Betriebsstätten geschaffen wurde. Diesen Punkten soll der folgende Beitrag nachgehen.

### 2. Auslandsverlustverwertung und Nachversteuerung

#### 2.1. Überblick

Das österreichische Steuerrecht ermöglicht es bekanntlich, sowohl Verluste ausländischer, abkommensrechtlich befreierter Betriebsstätten<sup>8)</sup> (§ 2 Abs. 8 EStG) als auch Verluste ausländischer Tochtergesellschaften im Rahmen der Gruppenbesteuerung (§ 9 Abs. 6 Z 6 KStG) bereits in der Verlustentstehungsperiode in Österreich gewinnmindernd zu verwerten, sofern im Ausland keine Berücksichtigung erfolgt. Diese Verlusthereinnahme erfolgt seit dem 1. StabG 2012<sup>9)</sup> unter Berücksichtigung einer doppelten, nach inländischem und ausländischem Steuerrecht ermittelten Deckelung.<sup>10)</sup> Kommt es nach der Verlusthereinnahme in einem Folgejahr zu einer Verlustberücksichtigung im Ausland, folgt daraus umgekehrt die Nachversteuerung im Inland. Die Nachversteuerung tritt auch ein, wenn eine Verlustberücksichtigung im Ausland möglich ist, aber durch den Steuerpflichtigen nicht wahrgenommen wird. Der Regelung sowohl für Auslandsbetriebsstätten als auch für ausländische Gruppenmitglieder liegen letztlich ähnliche wirtschaftliche und steuersystematische Überlegungen zugrunde, ihre Ursprünge sind aber verschieden: Für ausländische Betriebsstättensituationen ergibt sich nämlich die durch das StRefG 2005<sup>11)</sup> gesetzlich verankerte Hereinnahmeverpflichtung im Grunde aus dem vom VwGH judizierten Zusammenspiel von nationalem Recht und Abkommensrecht,<sup>12)</sup> während im Rahmen der ebenfalls durch das StRefG 2005 eingeführten grenzüberschreitenden Gruppenbesteuerung den (aus damaliger Perspektive ersichtlichen) Anforderungen des Unionsrechts vorgegriffen wurde.<sup>13)</sup>

<sup>7)</sup> Arbeitsprogramm, 107.

<sup>8)</sup> Zu bemerken ist allerdings, dass § 2 Abs. 8 Z 3 EStG nicht nur Betriebsstättenverluste betrifft, sondern etwa auch außerbetriebliche Verluste im Ausland (z. B. aus Vermietung und Verpachtung); siehe z. B. Rz. 192 EStR 2000.

<sup>9)</sup> BGBl. I Nr. 22/2012.

<sup>10)</sup> Siehe dazu m. w. N. Haslechner/Kofler, Auslandsverluste und ausländisches Steuerrecht: Neuregelung durch das 1. StabG 2012, GES 2012, 350 (350 ff.); Bendlinger/Kofler, RuSt 2012: Highlights aus dem Workshop „Internationales Steuerrecht“, RdW 2012/658, 615 (615 ff.).

<sup>11)</sup> BGBl. I Nr. 57/2004.

<sup>12)</sup> Siehe VwGH 25. 9. 2001, 99/14/0217; 25. 10. 2001, 99/15/0149.

<sup>13)</sup> Siehe nachfolgend zu Verlusten ausländischer Tochtergesellschaften und dem vom EuGH entwickelten Grundsatz, dass nur „finale Verluste“ hereinnahmepflichtig sind, insbesondere EuGH 13. 12. 2005, Rs. C-446/03, Slg. 2005, I-10837, Marks & Spencer, 18. 7. 2007, Rs. C-231/05, Slg. 2007, I-6373, Oy AA; 27. 11. 2008, Rs. C-418/07, Slg. 2008, I-8947, Société Papillon; 25. 2. 2010, Rs. C-337/08, Slg. 2010, I-1215, X Holding; 21. 3. 2013, Rs. C-123/11, A Oy.

Mit dem AbgÄG 2014 werden nun beide Situationen insofern einheitlich aufgegriffen, als mit den Neuregelungen in § 2 Abs. 8 Z 4 EStG und § 9 Abs. 2 KStG konkrete Rechtsfolgen an das Bestehen einer „umfassenden Amtshilfe“ geknüpft werden; dadurch „sollen die Vollzugs- und Kontrollmöglichkeiten der österreichischen Finanzverwaltung erhöht werden“<sup>14)</sup> was wohl bedeutet, dass in den Augen des Gesetzgebers die erhöhte Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen und die ohnehin schon im Richtlinienrecht vorgesehene Präzisierung der Nachversteuerungspflicht bei ausländischen Gruppenmitgliedern offenbar keine hinreichenden Instrumente sein sollen.<sup>15)</sup> Der Begriff der „umfassenden Amtshilfe“ ist weder in § 2 Abs. 8 EStG noch in § 9 Abs. 2 KStG näher definiert, wird aber – ebenso wie z. B. für Zwecke des § 6 Z 6 EStG, des § 10 KStG oder des § 1 Abs. 2 UmgrStG – dann vorliegen, wenn in einem DBA eine Art. 26 Abs. 1 OECD-MA nachgebildete „große“ Auskunfts klausel existiert, also eine Klausel, die den Informationsaustausch auch für Zwecke des nationalen Rechts (und nicht bloß zum Vollzug des DBA) ermöglicht.<sup>16)</sup> Eine solche besteht derzeit mit allen EU-Mitgliedstaaten<sup>17)</sup> sowie mit zwei der drei EWR-Staaten (Norwegen<sup>18)</sup> und Liechtenstein<sup>19)</sup>), sodass die Neuregelungen im Wesentlichen jene Drittstaatssituationen treffen, bei denen sich eine umfassende Amtshilfe nicht z. B. aus einem Doppelbesteuerungsabkommen ergibt.<sup>20)</sup> Dies betrifft auch wichtige Handelspartner, besteht doch z. B. keine umfassende Amtshilfe, sondern nur eine „kleine“ Auskunfts klausel mit China,<sup>21)</sup> Indien<sup>22)</sup> und Russland.<sup>23)</sup> Ungeklärt ist zudem, welche Auswirkung die Kündigung eines Abkommens mit umfassender Amtshilfe für die Nachversteuerung haben könnte.

### 2.2. Neuregelung für Betriebsstätten im EStG

Für Betriebsstätten wird die Frage der Nachversteuerung von nach § 2 Abs. 8 Z 3 EStG „hereinverrechneten“ Verlusten in einer neuen Z 4 des § 2 Abs. 8 EStG zusammengefasst geregelt:

*„4. Sind ausländische Einkünfte von der Besteuerung im Inland ausgenommen, erhöhen die nach Z 3 angesetzten ausländischen Verluste in jenem Kalenderjahr ganz oder teilweise den Gesamtbetrag der Einkünfte, in dem sie im Ausland ganz oder teilweise berücksichtigt werden oder berücksichtigt werden könnten. Angesetzte Verluste aus einem Staat, mit dem keine umfassende Amtshilfe besteht, erhöhen jedoch spätestens im dritten Jahr nach deren Ansatz den Gesamtbetrag der Einkünfte.“*

Während der erste Satz des neuen § 2 Abs. 8 Z 4 EStG inhaltlich dem bisher letzten Satz des § 2 Abs. 8 Z 3 EStG entspricht, klärt er doch im Einklang mit der herrschenden

<sup>14)</sup> ErlRV 24 BlgNR 25. GP, 1 (zu Betriebsstätten) und 11 (zur Gruppenbesteuerung).

<sup>15)</sup> So führte der KStR-Wartungserlass 2010 zu Präzisierungen der Nachversteuerungspflicht bei ausländischen Gruppenmitgliedern, sodass z. B. von einem Ausgleich mit ausländischen Gewinnen ausgegangen wird, wenn der Steuerpflichtige für das ausländische Gruppenmitglied weder Verluste noch Nachversteuerungsbeträge erklärt. Siehe Rz. 1086 KStR 2013 (ex-Rz. 431 KStR 2001 i. d. F. des Wartungserlasses 2010, BMF-010216/0016-VI/6/2010).

<sup>16)</sup> Kofler/Prechtl-Aigner, Beteiligungsertragsbefreiung nach Haribo und Salinen, GES 2011, 175 (190 f.).

<sup>17)</sup> Nach der Amtshilfe-RL (RL 2011/16/EU).

<sup>18)</sup> Art. 27 DBA Norwegen, BGBl. III Nr. 1/1997 i. d. F. BGBl. III Nr. 181/2006.

<sup>19)</sup> Siehe für Steuerjahre, die am oder nach dem 1. 1. 2014 begonnen haben, Art. 25a des DBA Liechtenstein i. d. F. des Protokolls vom 29. 1. 2013, BGBl. III Nr. 302/2013; diese Regelungen entsprechen „vollinhaltlich dem Begriff der umfassenden Amts- und Vollstreckungshilfe des österreichischen Rechts“, so ausdrücklich Art. II Pkt. 3 des Protokolls.

<sup>20)</sup> Für eine Auflistung siehe Kofler/Prechtl-Aigner, GES 2011, 197.

<sup>21)</sup> BGBl. Nr. 679/1992.

<sup>22)</sup> BGBl. III Nr. 231/2001.

<sup>23)</sup> BGBl. III Nr. 10/2003.

den Ansicht<sup>24)</sup> zunächst, dass die Nachversteuerung von ausländischen, im Inland angesetzten Verlusten nur im Fall der Befreiungsmethode nach einem DBA, der Doppelbesteuerungs-VO<sup>25)</sup> oder einer Einzelmaßnahme nach § 48 BAO zur Anwendung kommt, wenn also die ausländischen Einkünfte „von der Besteuerung im Inland ausgenommen“ sind.<sup>26)</sup>

Die wesentliche inhaltliche Neuorientierung bringt der zweite Satz des § 2 Abs. 8 Z 4 EStG, wonach es bei Fehlen einer umfassenden Amtshilfe spätestens im dritten Jahr nach der Verlusthereinnahme zu einer zwingenden Nachversteuerung kommt; eine frühere Nachversteuerung erfolgt, wenn der Verlust im Ausland verwertet wird oder werden kann. Gegenüber der Regierungsvorlage wurde in der zweiten Lesung des Nationalrads die Inkrafttretensbestimmung der Neuregelung in § 124b Z 249 lit. b EStG jedoch „entschärft“.<sup>27)</sup> Die Neuregelung ist grundsätzlich erstmals bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2015 anzuwenden. Für bis zur Veranlagung 2014 berücksichtigte „Altverluste“ besteht eine Übergangsbestimmung, die einerseits eine gespreizte Nachversteuerung zu je mindestens einem Drittel in den Jahren 2016 bis 2018 vorsieht (soweit sie nicht bei der Veranlagung 2016 bereits nach § 2 Abs. 8 Z 4 erster Satz EStG nachzuversteuern sind). Der Steuerpflichtige hat die Wahl, die Nachversteuerung auch zu einem früheren Zeitpunkt vorzunehmen (etwa um kleiner Beträge nicht evident halten zu müssen). Zur Vermeidung von Härtefällen ist überdies für Verluste, die in Wirtschaftsjahren entstanden sind, die vor dem 1. 3. 2014 enden, eine Ausnahme von der zwingenden Nachversteuerung vorgesehen, sofern die Verluste im Ausland nicht mehr verwertet werden können und aus spätestens Ende 2016 aufgegeben oder veräußerten Betrieben oder Betriebsstätten stammen.<sup>28)</sup>

Die Neuregelung wird keine unionsrechtliche Bedenken hervorrufen: Bei ausländischen Betriebsstätten ist in der Regel die Niederlassungsfreiheit gemäß Art. 49 AEUV einschlägig, die jedoch nur gegenüber Mitgliedstaaten der EU sowie des EWR anwendbar ist. Die Vereinbarkeit der Neuregelung mit der Rechtsprechung des VwGH ist aber zumindest zweifelhaft.<sup>29)</sup> Denn die Judikatur hat die Verlusthereinnahme (ohne materielle Bezugnahme auf das Unionsrecht) deshalb für erforderlich gehalten, weil der Umstand, dass Auslandsverluste aus einer abkommensrechtlich befreiten Betriebsstätte stammen, kein Besteuerungsrecht aufleben lassen kann, das nach innerstaatlichem Steuerrecht nicht bestehen würde.<sup>30)</sup> Auf das Bestehen einer umfassenden Amtshilfe hat der VwGH aber weder für die Frage der Verlusthereinnahme noch für die Nachversteuerung bzw. deren Zeitpunkt Bezug genommen, noch hat er es gutgeheißen, dass auch „finale“ Verluste nachzuversteuern wären.

---

<sup>24)</sup> Zur teleologisch begründeten Nichtanwendbarkeit der Nachversteuerung nach dem bisherigen § 2 Abs. 8 Z 3 EStG im Fall der Anrechnungsmethode siehe z. B. *Plott*, Neue Schranken bei der Auslandsverlustverwertung, in *Perthold/Plott* (Hrsg.), Stabilitätsgesetz 2012, SWK-Spezial (2012) 79 (90 f.); *Mayr*, Gruppenbesteuerung: Ausländische Verluste mit ausländischem Ergebnis gedeckt, *RdW* 2012/323, 308 (311); *Stürzlinger*, Einschränkungen bei der Berücksichtigung von Auslandsverlusten, *taxlex* 2012, 188 (190); ebenso bereits bisher z. B. *Hohenwarter*, Verlustverwertung im Konzern (2010) 369 ff., und Rz. 198a EStR 2000.

<sup>25)</sup> BGBI. II Nr. 474/ 2002.

<sup>26)</sup> ErIRV 24 BlgNR 25. GP, 1.

<sup>27)</sup> Siehe den Abänderungsantrag AA-14 25. GP.

<sup>28)</sup> Im Unterschied zur gesetzgewordenen Fassung sah die Regierungsvorlage einerseits eine Drittteilung (in den Jahren 2015 bis 2017) nur für bis zur Veranlagung 2012 berücksichtigte Verluste vor und gewährte andererseits die Ausnahme von der Nachversteuerung nur für Verluste, „die aus ausländischen Betrieben oder Betriebsstätten stammen, die vor dem 1. März 2014 aufgegeben oder veräußert wurden, und im Ausland nicht mehr verwertet werden können“; siehe RV 24 BlgNR 25. GP, 6.

<sup>29)</sup> Kritisch auch die Stellungnahme der KWT (92/SN-3/ME 25. GP, 21).

<sup>30)</sup> Siehe wiederum VwGH 25. 9. 2001, 99/14/0217; 25. 10. 2001, 99/15/0149.

### 2.3. Beschränkung der Gruppenbesteuerung auf „Amtshilfäländer“

In der Gruppenbesteuerung wird die Gruppenmitgliedschaft überhaupt ab 1. 3. 2014 auf EU-Mitgliedstaaten und Staaten mit umfassender Amtshilfe territorial eingeschränkt und das automatische Ausscheiden nicht qualifizierter Gruppenmitglieder per 1. 1. 2015 erzwungen.<sup>31)</sup> Im Gegensatz zu § 2 Abs. 8 Z 4 Satz 2 EStG kommt es bei Tochtergesellschaften aus Nicht-Amtshilfälndern von Anfang an nicht zu einer Verlustverwertung in Österreich.

Dieser Regelungskomplex nimmt seinen Ausgang in § 9 Abs. 2 KStG, der für die Einbeziehung von vergleichbaren nicht unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften nunmehr insbesondere fordert, dass diese in einem EU-Mitgliedstaat oder einem Staat mit „umfassender Amtshilfe“ ansässig sind. Der neugefasste § 9 Abs. 2 KStG lautet:

„(2) Gruppenmitglieder (als Beteiligungskörperschaften oder als beteiligte inländische Körperschaften) können sein:

- unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften und Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, die unter § 7 Abs. 3 fallen,
- vergleichbare nicht unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften, die
  - in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat, mit dem eine umfassende Amtshilfe besteht, ansässig sind und
  - ausschließlich mit unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitgliedern oder dem Gruppenträger finanziell verbunden sind (Abs. 4).

Gruppenmitglieder können nicht Mitbeteiligte einer Beteiligungsgemeinschaft sein.“

Das AbgÄG 2014 belässt es aber nicht etwa dabei, die Einbeziehbarkeit von Körperschaften in Staaten ohne umfassende Amtshilfe *pro futuro* zu unterbinden, sondern greift im Übergangsrecht des § 26c Z 45 KStG auch in bestehende Unternehmensgruppen ein:

- So tritt die Neuregelung grundsätzlich mit 1. 3. 2014 in Kraft, sodass ab diesem Zeitpunkt keine Körperschaften mehr neu in die österreichische Unternehmensgruppe aufgenommen werden können, die die geänderten Voraussetzungen des § 9 Abs. 2 KStG nicht erfüllen.
- Für am 28. 2. 2014 bestehende Unternehmensgruppen soll sich sodann bis zum 31. 12. 2014 nichts ändern:<sup>32)</sup> So bleiben nicht qualifizierte ausländische Gruppenmitglieder bis dahin in der Gruppe, und auch finanzielle Verbindungen, die diese ausländischen Gruppenmitglieder vermitteln, bleiben aufrecht. Sie können ihre Verluste aus dem Wirtschaftsjahr, das im Kalenderjahr 2014 endet, dem Gruppenergebnis letztmals zurechnen. Und es kommt zur Nachversteuerung, wenn diese ausländischen Gruppenmitglieder in einem Wirtschaftsjahr, das im Kalenderjahr 2014 endet, einen ausländischen Gewinn erzielen oder aus der Unternehmensgruppe ausscheiden.
- Die Übergangsregel erzwingt schließlich per 1. 1. 2015 für nicht mehr qualifizierte Gruppenmitglieder das Ausscheiden dieser Gruppenmitglieder aus der Unternehmensgruppe (ohne allfällige Verletzung der Mindestdauer des § 9 Abs. 10 KStG).<sup>33)</sup>

<sup>31)</sup> Dies betrifft nach den Daten des Jahres 2011 zumindest 20 % (ca. 360) der insgesamt rund 1.800 ausländischen Gruppenmitglieder.

<sup>32)</sup> Siehe auch ErlRV 24 BlgNR 25. GP, 11.

<sup>33)</sup> Dies gilt auch für inländische Körperschaften, deren Gruppenmitgliedschaft (aufgrund einer Beteiligungsvermittlung nach § 9 Abs. 4 KStG) von einem aufgrund von § 26c Z 45 KStG ausgeschiedenen ausländischen Gruppenmitglied abhängt.

Dieses Ex-lege-Ausscheiden aus der Unternehmensgruppe ist aber nach Ansicht der Materialien nicht wie ein Ausscheiden aus der Gruppe im Fall des Untergangs (Liquidation oder Insolvenz) zu sehen,<sup>34)</sup> sondern führt grundsätzlich zur selben Nachversteuerungspflicht wie das Ausscheiden z. B. aufgrund des Verlusts der ausreichenden finanziellen Verbindung.<sup>35)</sup> § 26c Z 45 KStG ordnet sodann diesbezüglich an, dass im Fall einer Nachversteuerung gem. § 9 Abs. 6 Z 7 KStG die nachzuversteuernden Beträge gleichmäßig auf drei Jahre (2015 bis 2017, soweit das Kalenderjahr dem Wirtschaftsjahr entspricht) zu verteilen sind.

### 2.4. Neue Verlustverrechnungsgrenze im Rahmen der Gruppenbesteuerung

Darüber hinaus – und neben der Abschaffung der Firmenwertabschreibung<sup>36)</sup> – wird die Berücksichtigung von Verlusten ausländischer Gruppenmitglieder in § 9 Abs. 6 Z 6 KStG ab der Veranlagung 2015<sup>37)</sup> auf 75 % des eigenen Einkommens der unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitglieder und des Gruppenträgers eingeschränkt (der nicht verwertete Teil bleibt weiter vortragsfähig):

*„Zuzurechnende Verluste können nur im Ausmaß von 75 % der Summe der eigenen Einkommen sämtlicher unbeschränkt steuerpflichtiger Gruppenmitglieder sowie des Gruppenträgers berücksichtigt werden. Insoweit dabei die Verluste im laufenden Jahr nicht berücksichtigt werden können, sind sie in folgenden Jahren als vortragsfähige Verluste des Gruppenträgers abzuziehen.“*

Nach bisherigem Recht können die gem. § 9 Abs. 6 Z 6 KStG zuzurechnenden Verluste ausländischer Gruppenmitglieder von den positiven inländischen Einkünften des Gruppenträgers sowie der inländischen Gruppenmitglieder bereits im laufenden Jahr zur Gänze abgezogen werden, wodurch „im Extremfall das zusammengefasste Ergebnis der Unternehmensgruppe trotz inländischer Gewinne sogar negativ werden“ kann.<sup>38)</sup> Durch die Neufassung wird jedoch ab der Veranlagung des Gruppen-

<sup>34)</sup> Die KWT hat in ihrer Stellungnahme zu Recht angeregt, das zwangsläufige Ausscheiden aus der Gruppe ab 2015 und die daraus resultierende Nachversteuerung dem Ausscheiden aus der Gruppe im Fall des Untergangs (Liquidation oder Insolvenz) i. S. d. § 9 Abs. 6 Z 7 Satz 4 KStG gleichzustellen. Damit würde die Gruppe so gestellt, als wäre die Gruppe mit der ausländischen Tochtergesellschaft nie begründet und der bis zur Einführung der Gruppenbesteuerung „klassische“ Weg der Verwertung von Auslandsverlusten über die Teilwertabschreibung der Beteiligung beschritten worden. Siehe 92/SN-3/ME 25. GP, 23.

<sup>35)</sup> ErlRV 24 BlgNR 25. GP, 11.

<sup>36)</sup> Durch eine Änderung des § 9 Abs. 7 KStG wird die Firmenwertabschreibung für Anschaffungen ab dem 1. 3. 2014 abgeschafft, wobei offene Fünfzehntelabschreibungen für Altanschaffungen nur dann erhalten bleiben, wenn sich der steuerliche Vorteil aus der Firmenwertabschreibung „auf die Bemessung des Kaufpreises auswirken konnte“ (§ 26c Z 47 KStG). Durch diese Übergangsvorschrift soll nach den ErlRV möglichen verfassungsrechtlichen Vertrauensschutzbedenken entgegengetreten werden (ErlRV 24 BlgNR 25. GP, 12). Siehe zur Auswirkung der Neuregelung auf bestehende Firmenwertabschreibungen bereits Wurm, Umgürdungen und Firmenwertabschreibung i. S. d. § 9 Abs. 7 KStG nach dem AbgÄG 2014, SWK-Heft 7/2014, 391 (391 ff.), und Wurm, Nochmals zu Umgürdungen und Firmenwertabschreibung nach dem AbgÄG 2014, SWK 2014 (in Druck). Bislang führte die Firmenwertabschreibung zu einem Steueraufschub von rund 39,86 Mio. Euro jährlich (dazu Kofler, GES 2013, 377 ff.), wobei die Abschaffung im AbgÄG 2014 wohl auch der Gefahr entgegentreten sollte, die Firmenwertabschreibung auf EU- und EWR-Beteiligungen ausdehnen zu müssen; dies hat bereits der UFS (UFS 16. 4. 2013, RV/0073-L/11) judiziert, die Amtsbeschwerde beim VwGH ist zu 2013/15/0186 anhängig; siehe dazu Mayr, Gruppenbesteuerung: Ausschluss der Firmenwertabschreibung auf ausländische Gruppenmitglieder europarechtlich bedenklich? RdW 2013/566, 321 (321 ff.); Haslechner, Ausschluss der Firmenwertabschreibung auf Beteiligungen an nicht unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften unionsrechtswidrig! GES 2013, 358 (358 ff.); Kühbacher, Zur Firmenwertabschreibung bei ausländischen Gruppenmitgliedern, ÖStZ 2013/577, 349 (349 ff.).

<sup>37)</sup> § 26c Z 46 KStG.

<sup>38)</sup> ErlRV 24 BlgNR 25. GP, 12.

einkommens für das Kalenderjahr 2015<sup>39)</sup> eine neue „Verwertungsgrenze“ geschaffen, indem die sofortige Berücksichtigung von zuzurechnenden Verlusten ausländischer Gruppenmitglieder im Jahr der Verlustzurechnung höchstens im Ausmaß von 75 % der Summe der eigenen Einkommen sämtlicher unbeschränkt steuerpflichtiger Gruppenmitglieder sowie des eigenen Einkommens des Gruppenträgers beschränkt wird. Der Begriff der „eigenen Einkommen“ ist im Gesetz nicht definiert,<sup>40)</sup> wird aber von den Materialien dahingehend konkretisiert, dass es sich um das Einkommen des Gruppenträgers gem. § 9 Abs. 6 Z 2 zweiter Satz KStG (Einkommen abzüglich Sonderausgaben) und der Einkommen der inländischen Gruppenmitglieder gem. § 9 Abs. 6 Z 1 KStG (Einkommen unter Berücksichtigung von Vor- und Außergruppenverlusten) handelt.<sup>41)</sup> Nicht verrechnete Auslandsverluste gehen sodann in den Verlustvortrag des Gruppenträgers ein und können in Folgejahren als Sonderausgaben des Gruppenträgers nach Maßgabe des § 8 Abs. 4 Z 2 KStG vom zusammengefassten Ergebnis der Unternehmensgruppe abgezogen werden. Unklar ist, ob die Begrenzung der Berücksichtigung von Auslandsverlusten, die auch jene aus EU- und EWR-Gruppenmitgliedern betrifft, unionsrechtlich bedenklich ist. Es wird damit zwar eine (weitere) Ungleichbehandlung zwischen inländischen und ausländischen Gruppenmitgliedern geschaffen,<sup>42)</sup> allerdings wird die Verlustverwertung durch die explizit vorgesehene Vortragsfähigkeit auch nicht ausgeschlossen, sondern idealtypisch nur in die Zukunft verschoben. Dies könnte wiederum im Ergebnis der Rechtsprechung des EuGH entsprechen, die nur eine Hereinnahmeverpflichtung für „finale Verluste“ statuiert.<sup>43)</sup>

Positiv hervorzuheben ist lediglich, dass nach der Neufassung des § 8 Abs. 4 Z 2 lit. b Teilstrich 5 KStG die 75%-Grenze der Verwertbarkeit des Verlustvortrags<sup>44)</sup> ab der Veranlagung 2015<sup>45)</sup> keine Anwendung auf Nachversteuerungsbeträge nach § 2 Abs. 8 Z 4 EStG und § 9 Abs. 6 Z 7 KStG haben soll. Dadurch soll – den Anregungen im Schrifttum folgend<sup>46)</sup> – verhindert werden, dass eine Nachversteuerung bereits erfolgt, bevor der Auslandsverlust überhaupt voll verwertet werden konnte.

### 3. Abzugsverbot für Zinsen- und Lizenzgebühren

Man kann aus rechtspolitischer Sicht durchaus geteilter Meinung sein, ob die Abzugsfähigkeit konzerninterner Zins- und Lizenzgebührenzahlungen in Niedrigsteuerländer mit Schranken belegt werden sollte. Während die OECD aber im Rahmen ihres Projekts zu „Base Erosion and Profit Shifting“ (BEPS)<sup>47)</sup> derzeit intensiv an einer international akkordierten Lösung dieser Fragestellung arbeitet und daher der deutsche Koalitionsvertrag ausdrücklich die Ergebnisse der OECD abwarten möchte, bevor in Deutschland (zusätzlich zur bestehenden Zinsschranke nach § 8a dKStG) unilaterale

<sup>39)</sup> § 26c Z 46 KStG.

<sup>40)</sup> Siehe dazu auch die Stellungnahme der KWT (92/SN-3/ME 25. GP, 22).

<sup>41)</sup> ErlRV 24 BlgNR 25. GP, 12.

<sup>42)</sup> So die Stellungnahme der KWT (92/SN-3/ME 25. GP, 21).

<sup>43)</sup> Siehe insbesondere EuGH 13. 12. 2005, Rs. C-446/03, Marks & Spencer, Slg. 2005, I-10837, 21. 3. 2013, Rs. C-123/11, A Oy.

<sup>44)</sup> Die 75%-Verwertungsgrenze des bisherigen § 2 Abs. 2b EStG wurde mit dem AbgÄG 2014 ab einschließlich der Veranlagung 2014 im Einkommensteuerrecht abgeschafft (§ 124b Z 248 EStG), für den Bereich der Körperschaftsteuer aber in § 8 Abs. 4 Z 2 lit. a KStG explizit beibehalten; dazu ErlRV 24 BlgNR 25. GP, 11. Damit wird die von der KWT seit Jahren geforderte Vereinfachung nur im EStG umgesetzt. Die Abschaffung der 75%-Verwertungsgrenze nur im EStG kann im Einzelfall zu empfindlichen Mehrbelastungen führen, da das Einkommen durch Verlustvorträge bis auf null reduziert wird und dadurch Verlustvorträge nicht für spätere Veranlagungen zur Verfügung steht. Die 75%-Verwertungsgrenze ließ es zu, die unteren Progressionsstufen der Einkommensteuer auszunutzen.

<sup>45)</sup> § 26c Z 44 zweiter Satz KStG.

<sup>46)</sup> Z. B. Aigner/Kofler/Tumpel, „Verlustspreizung“ und Nachversteuerung von Auslandsverlusten, GES 2013, 306 (306 ff. m. w. N.).

<sup>47)</sup> OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting (19. 7. 2013).

## Tagesfragen: Schwerpunkt AbgÄG 2014

---

Maßnahmen erwogen werden,<sup>48)</sup> lässt Österreich im AbgÄG 2014 kein Interesse an einer abgestimmten Lösung und auch keine Zurückhaltung erkennen. Vielmehr wurde für Zins- und Lizenzaufwendungen an konzernzugehörige Gesellschaften, die nach dem 28. 2. 2014 anfallen (also auch für Aufwendungen aufgrund bestehender Vereinbarungen),<sup>49)</sup> in § 12 Abs. 1 Z 10 KStG eine „Abzugsschranke“ normiert:

„(1) Bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden: [...]“

10. Aufwendungen für Zinsen oder Lizenzgebühren im Sinne des § 99a Abs. 1 zweiter und dritter Satz des Einkommensteuergesetzes 1988 unter folgenden Voraussetzungen:

- a) Die Zinsen oder Lizenzgebühren werden an eine Körperschaft im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 1 oder an eine vergleichbare ausländische Körperschaft geleistet.
- b) Die empfangende Körperschaft ist unmittelbar oder mittelbar konzernzugehörig oder steht unmittelbar oder mittelbar unter dem beherrschenden Einfluss des selben Gesellschafters.
- c) Die Zinsen oder Lizenzgebühren unterliegen bei der empfangenden Körperschaft
  - aufgrund einer persönlichen oder sachlichen Befreiung keiner Besteuerung oder
  - einem Steuersatz von weniger als 10 % oder
  - aufgrund einer dafür vorgesehenen Steuerermäßigung einer tatsächlichen Steuerbelastung von weniger als 10 %.

Ist die empfangende Körperschaft nicht Nutzungsberechtigter, ist auf den Nutzungsberechtigten abzustellen. Die Aufwendungen dürfen abgezogen werden, wenn die empfangende Körperschaft die unionsrechtlichen Vorschriften für Risikokapitalhilfen erfüllt.“

§ 12 Abs. 1 Z 10 KStG greift zunächst in sachlicher Hinsicht explizit auf den Zinsen- und Lizenzgebührenbegriff des § 99a Abs. 1 zweiter und dritter Satz EStG zurück, der seinerseits weitgehend den Definitionen in Art. 11 und 12 OECD-MA entspricht.<sup>50)</sup> Sodann definiert die Regelung drei Eigenschaften der empfangenden Körperschaft, die kumulativ vorliegen müssen, um das Abzugsverbot eingreifen zu lassen:

1. Die Zinsen oder Lizenzgebühren müssen an eine Körperschaft privaten Rechts oder an eine vergleichbare ausländische Körperschaft geleistet werden; nicht erfasst sind also z. B. Körperschaften öffentlichen Rechts i. S. d. § 1 Abs. 3 KStG,<sup>51)</sup> aber z. B. eine österreichische Kapitalgesellschaft, die Zinsen von einer Konzerngesellschaft über eine befreite schweizerische Finanzierungsbetriebsstätte bezieht. Der letzte Satz des § 12 Abs. 1 Z 10 KStG normiert zudem, dass, sofern die (unmittelbar)

<sup>48)</sup> Siehe „Deutschlands Zukunft gestalten“, Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und SPD für die 18. Legislaturperiode, 65: „Wir erwarten den Abschluss der Arbeiten zur OECD BEPS (Base Erosion and Profit Shifting)-Initiative im Jahre 2015, einem Vorhaben, um internationaler Steuervermeidung entgegenzuwirken, welches wir aktiv unterstützen. Soweit sich unsere Ziele im Rahmen der OECD-BEPS-Initiative in diesem Zeitraum nicht realisieren lassen, werden wir nationale Maßnahmen ergreifen. Dazu zählt u. a. eine Beschränkung des Betriebsausgabenabzugs für Zahlungen an Briefkastenfirmen, die keine hinreichend aktive Geschäftstätigkeit nachweisen können und die Schaffung eines öffentlichen Registers für alle wirtschaftlich Beteiligten an Trust-Konstruktionen nach dem Vorbild des Geldwäschegesetzes. Auch wollen wir sicherstellen, dass der steuerliche Abzug von Lizenzaufwendungen mit einer angemessenen Besteuerung der Lizenzentgelte im Empfängerland korrespondiert. Im Vorgriff auf diese internationale Regelung werden wir in Deutschland erforderlichenfalls gesetzgeberisch voranschreiten.“

<sup>49)</sup> § 26c Z 49 KStG. Die ErlRV erblicken darin – wohl zu Recht (VfGH 29. 2. 2012, B 945/11, VfSlg. 19.615/2012, GES 2012, 249 [Lehner]) – eine verfassungskonforme unechte Rückwirkung (RV 24 BlgNR 25. GP, 14), obwohl von der Änderung natürlich auch bestehende Darlehens- oder Lizenzvereinbarungen betroffen sind.

<sup>50)</sup> Dazu z. B. Kofler/Tumpel in Achatz/Kirchmair, KStG (2011) § 21 Tz. 228.

<sup>51)</sup> ErlRV 24 BlgNR 25. GP, 13.

empfangende Körperschaft nicht Nutzungsberechtigter (wohl i. S. d. § 99a Abs. 3 EStG)<sup>52)</sup> ist, auf den Nutzungsberechtigten abzustellen ist, sodass bei einem solchen Auseinanderfallen „z. B. auch ‚Back-to-back‘-Finanzierungen von der Regelung erfasst“ sein sollen.<sup>53)</sup> Vom Abzugsverbot ausgenommen sind aber Zahlungen, wenn die empfangende Körperschaft im Private-Equity-/Venture-Capital-Bereich tätig ist und „die unionsrechtlichen Vorschriften für Risikokapitalbeihilfen“<sup>54)</sup> erfüllt.

2. Die empfangende Körperschaft muss unmittelbar oder mittelbar konzernzugehörig sein oder unmittelbar oder mittelbar unter dem beherrschenden Einfluss desselben Gesellschafters stehen. Das Gesetz knüpft somit nicht an den Begriff der „verbundenen Unternehmen“ i. S. d. § 99a Abs. 6 EStG an, sondern rekurreert wohl – wie z. B. auch § 9 Abs. 7 KStG, § 2 Abs. 1 Z 9 KStG (vor dem AbgÄG 2014: § 11 Abs. 1 Z 4 KStG) und § 3 Abs. 1 Z 34 UmgrStG – auf den gesellschaftsrechtlichen Konzernbegriff des § 15 AktG bzw. des § 115 GmbHG.<sup>55)</sup>
3. Die Zinsen oder Lizenzgebühren müssen bei der empfangenden Körperschaft „niedrigst besteuert“ sein. Hierfür sind in § 12 Abs. 1 Z 10 lit. c KStG drei alternative Tatbestände vorgesehen:
  - Der erste Teilstreich der lit. c erfasst jene Fälle, in denen die empfangende Körperschaft aufgrund einer persönlichen oder sachlichen Steuerbefreiung mit den Zins- oder Lizenzeinkünften keiner Besteuerung unterliegt. Die Bestimmung kommt nach den Materialien hingegen nicht zur Anwendung, „wenn die Zins- oder Lizenzeinkünfte – etwa aufgrund einer Gruppenbesteuerungsregelung – nicht bei dieser, sondern bei einer anderen Körperschaft besteuert werden“<sup>56)</sup> Unseres Erachtens müsste daher auch berücksichtigt werden, ob die entsprechenden Einkünfte aufgrund einer CFC-Regelung bei einer ausländischen Muttergesellschaft erfasst werden. Demgegenüber scheint es nicht darauf anzukommen, ob spätere Ausschüttungen einer zins- oder lizenzgebührenempfangenden ausländischen Tochtergesellschaft dem Methodenwechsel nach § 10 Abs. 4 bis 6 KStG unterliegen.<sup>57)</sup>
  - Der zweite Teilstreich der lit. c erfasst jene Fälle, bei denen die Zins- oder Lizenzeinkünfte bei der empfangenden Körperschaft entweder einem nominellen Normalsteuersatz oder einem spezifisch für Zins- oder Lizenzeinkünfte vorgesehenen reduzierten nominellen Steuersatz von weniger als 10 % unterliegen. Das Gesetz stellt aber nicht darauf ab, dass es sich um einen ausländischen Steuersatz handeln muss, sodass wohl eine (finale) österreichische Quellensteuerbelastung in die Ermittlung der 10%-Grenze einbezogen werden muss.
  - Der dritte Teilstreich in lit. c erfasst – unabhängig vom nominellen Steuersatz – jene Fälle, in denen bei der empfangenden Körperschaft besondere Steuerermäßigungen zur Anwendung kommen (z. B. teilweise sachliche Steuerbefreiungen

<sup>52)</sup> So ErlRV 24 BlgNR 25. GP, 13.

<sup>53)</sup> So ErlRV 24 BlgNR 25. GP, 13.

<sup>54)</sup> Das sind derzeit die Leitlinien der Gemeinschaft für staatliche Beihilfen zur Förderung von Risikokapitalinvestitionen in kleine und mittlere Unternehmen (2006/C 194/02), AbI. Nr. C 194 vom 18. 8. 2006, S. 2.

<sup>55)</sup> So zu § 9 Abs. 7 KStG z. B. Urtz in Achatz/Kirchmair, KStG, § 9 Tz. 421 f., zu § 11 Abs. 1 Z 4 KStG z. B. Kallina in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, KStG 1988 (23. Lfg., September 2013) § 11 Rz. 17/6, und zu § 3 Abs. 1 Z 3 UmgrStG Kofler in Kofler, UmgrStG<sup>2</sup> (2013) § 3 Rz. 72, jeweils m. w. N.

<sup>56)</sup> ErlRV 24 BlgNR 25. GP, 13.

<sup>57)</sup> Zu Recht hat die KWT diesbezüglich aber darauf hingewiesen, dass es durch das Zusammenwirken von § 10 Abs. 4 KStG und § 12 Abs. 1 Z 10 KStG zu einer „zweifachen Pönalisierung“ kommen kann: einerseits durch ein Abzugsverbot von Zins- und Lizenzzahlungen an eine ausländische Tochtergesellschaft, andererseits – sofern diese einen passiven Unternehmensschwerpunkt und einer Niedrigbesteuerung unterliegt – durch den Methodenwechsel im Fall der künftigen Rückausschüttung der Gewinne. Dadurch kommt es aber zur nochmaligen Besteuerung in Österreich. Siehe die Stellungnahme der KWT (92/SN-3/ME 25. GP, 29).

oder fiktive Betriebsausgaben) und der effektive Steuersatz für die Zins- oder Lizenzeinkünfte aufgrund einer solchen Steuerermäßigung weniger als 10 % beträgt. Ausgenommen sind nach den Materialien wiederum Situationen, in denen der effektive Steuersatz deshalb 10 % unterschreitet, „weil die empfangende Körperschaft etwa Verluste erzielt oder ihr aufgrund eines Gruppenbesteuerungsganges Verluste zugerechnet werden“.<sup>58)</sup> Einzubeziehen ist u. E. auch eine (finale) österreichische Quellensteuerbelastung.

Wenngleich die Neuregelung der Zinsen-Lizenzgebühren-RL entsprechen dürfte<sup>59)</sup> und womöglich auch grundfreiheitlich und abkommensrechtliche bedenkliche Diskriminierungen durch die Einbeziehung empfangender inländischer Konzerngesellschaften ausgeräumt wurden,<sup>60)</sup> bleiben rechtspolitische Bedenken: Denn mit dieser Maßnahme dürften typische Gestaltungen im Konzern – von der Lizenzverwertungsgesellschaft bis zur Schweizer Finanzierungsbetriebsstätte – effektiv unterbunden werden. Diese „Vorreiterrolle“ benachteiligt allerdings österreichische Unternehmen relativ zu ausländischen Unternehmen, denen diese Gestaltungen vorerst weiterhin offenstehen. Das Gegenargument, dass man solche Gestaltungen „überhaupt nicht möchte“ und internationales Handeln gefragt sei, hat das AbgÄG 2014 verwirkt. Man hätte nur (wie Deutschland) bis zum Vorliegen der OECD-Ergebnisse im Jahr 2015 abwarten müssen, um dann Teil einer international akkordierten Lösung zu sein und nicht voreilig dem Wirtschafts- und Holdingstandort Österreich zu schaden. Durch die Neuregelung wird bei einer Berichtigung des Verrechnungspreises im Ausland auch eine gemäß § 6 Z 6 lit. c EStG vorgesehene Gegenberichtigung in Österreich bereitstellt.

Als Ausweg aus der Nichtabzugsfähigkeit der Zinsen könnte die Aufnahme von Krediten bei fremden Dritten oder einer „unschädlichen“ Konzerngesellschaft dienen, wobei der Kredit durch die niedrig besteuerte Konzerngesellschaft besichert wird. Haftungsprovisionen sind im Gegensatz zu Zinsen nicht vom Abzugsverbot gemäß § 12 Abs. 1 Z 10 KStG erfasst.

#### 4. Erweiterung der beschränkten Steuerpflicht für Zinsen

Gehören Kapitalerträge eines Steuerausländer nicht zu den inländischen betrieblichen Einkünften,<sup>61)</sup> unterliegen der beschränkten Steuerpflicht nur die in § 98 Abs. 1 Z 5 EStG spezifisch und taxativ aufgezählten Einkünfte aus Kapitalvermögen i. S. d. § 27 EStG; dies gilt nach § 21 Abs. 1 KStG auch für beschränkt steuerpflichtige ausländische Körperschaften, die im Inland weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz haben. § 98 Abs. 1 Z 5 EStG wurde im Rahmen der Neuordnung der Kapitalertragsbesteuerung formell neu gefasst,<sup>62)</sup> blieb aber gegenüber dem früheren Recht inhaltlich weitgehend unverändert.<sup>63)</sup> Mit dem AbgÄG 2014 erfolgte allerdings in der lit. b eine wesentliche Erweiterung (aber auch eine Einschränkung) der beschränkten Steuerpflicht für ab 2015 anfallende Zinsen, die in der informellen Diskussion auch als „Russen-KEst“<sup>64)</sup> bezeichnet wurde. Nach den Änderungen lauten die relevanten Passagen in § 98 EStG:

<sup>58)</sup> ErlRV 24 BlgNR 25. GP, 13.

<sup>59)</sup> Dies deshalb, weil die Zinsen-Lizenzgebühren-RL nur die Besteuerung des Empfängers, nicht aber jene des Zahlers regelt; siehe EuGH 21. 7. 2011, Rs. C-397/09, Scheuten Solar Technology, Slg. 2011, I-6455.

<sup>60)</sup> So ausdrücklich die in den ErlRV vertretene Ansicht; siehe ErlRV 24 BlgNR 25. GP, 14.

<sup>61)</sup> Dazu UFS 29. 6. 2004, RV/2422-W/02.

<sup>62)</sup> BBG 2011, BGBI. I Nr. 111/2010. Zur zeitlichen Anwendbarkeit siehe § 124b Z 184 EStG.

<sup>63)</sup> Kofler/Marschner, Kapitaleinkünfte und Internationales Steuerrecht, in Lechner/Mayr/Tumpel (Hrsg.), Handbuch der Besteuerung von Kapitalvermögen (2013) 543 (543 ff.).

<sup>64)</sup> Dies ist schon deswegen irreführend, weil das österreichisch-russische Doppelbesteuerungsabkommen (BGBl. III Nr. 10/2003) in seinem Art. 11 die Quellenbesteuerung von Zinsen ausschließt. Womöglich ging man davon aus, dass nicht in allen Fällen eine russische Ansässigkeitsbescheinigung für Zwecke der Quellenentlastung oder Rückerstattung beigebracht werden wird.

„(1) Der beschränkten Einkommensteuerpflicht (§ 1 Abs. 3) unterliegen nur die folgenden Einkünfte: [...]“

5. *Einkünfte aus Kapitalvermögen im Sinne des § 27, wenn [...]“*

b) *es sich dabei um Zinsen im Sinne des EU-Quellensteuergesetzes, BGBl. I Nr. 33/2004, handelt und Kapitalertragsteuer einzubehalten war.<sup>65)</sup> [...]“*

*Von der beschränkten Steuerpflicht ausgenommen sind*

- *Zinsen aus Forderungen, die in ein öffentliches Schuldbuch eingetragen sind, und*
- *Zinsen, die von Personen erzielt werden, die in den Anwendungsbereich des EU-Quellensteuergesetzes fallen, und*
- *Zinsen, deren Schuldner weder Wohnsitz noch Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat, noch eine inländische Zweigstelle eines ausländischen Kreditinstitutes ist.<sup>66)</sup> [...]“*

Die beschränkte Steuerpflicht für Zinsen nach § 98 Abs. 1 Z 5 lit. b EStG erfährt somit durch das AbgÄG 2014 eine wesentliche, wohl primär budgetär erklärbare<sup>67)</sup> Erweiterung, aber auch eine Einschränkung:

In § 98 Abs. 1 Z 5 EStG nicht genannte Kapitalerträge aus Zinsen sind von der beschränkten Steuerpflicht überhaupt nicht erfasst. Vor 2015 unterliegen Zinsen im Wesentlichen nur bei hypothekarisch besicherten Privatdarlehen der beschränkten Steuerpflicht; Zinsen aus Forderungswertpapieren sind auch bei entsprechender Besicherung von der beschränkten Steuerpflicht ausgenommen. Daher sind bis Ende 2014 nur Zinsen aus bestimmten privat begebenen Darlehen erfasst,<sup>68)</sup> die ab 2015 – aufgrund der Ersetzung der bisherigen Regelung durch die neue lit. b – nicht mehr besteuert werden. Bis zum Jahr 2015 sind insbesondere Zinsen aus Bankeinlagen, Forderungswertpapieren oder hypothekarisch nicht gesicherte Privatdarlehen nicht steuerpflichtig.<sup>69)</sup>

<sup>65)</sup> Vor der Änderung durch das AbgÄG 2014 lautete die lit. b folgendermaßen: „*es sich dabei um Einkünfte aus der Überlassung von Kapital gemäß § 27 Abs. 2 Z 2 handelt, und das Kapitalvermögen durch inländischen Grundbesitz, durch inländische Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechtes über Grundstücke unterliegen oder durch Schiffe, die in ein inländisches Schiffsregister eingetragen sind, unmittelbar oder mittelbar gesichert ist, es sei denn es handelt sich um Wertpapiere, die ein Forderungsrecht verbrieften.“*

<sup>66)</sup> Vor dem AbgÄG 2014 waren nach dem letzten Satz des § 98 Abs. 1 Z 5 EStG „*Zinsen aus Forderungen, die in ein öffentliches Schuldbuch eingetragen sind*“, von der beschränkten Steuerpflicht ausgenommen.

<sup>67)</sup> Das Mehraufkommen wird im Vorblatt 24 BlgNR 25. GP, 2, mit 5 Mio. Euro jährlich ab 2015 geschätzt. Die Materialien begründen die Erweiterung der beschränkten Steuerpflicht freilich damit, dass Steuerpflichtige, die in einem EU-Mitgliedstaat ansässig sind, nach dem EU-QuStG die Möglichkeit haben, „am Quellensteuerabzugsverfahren teilzunehmen (diesfalls ziehen die Zahlstellen auf Zinszahlungen die EU-Quellensteuer in Höhe von 35 % ab) oder alternativ durch Vorlage einer von der zuständigen Finanzbehörde seines Ansässigkeitsstaates ausgestellten Ansässigkeitsbescheinigung den Quellensteuerabzug vermeiden. Die unterschiedliche Behandlung beschränkt Steuerpflichtiger aus anderen EU-Mitgliedstaaten im Vergleich zu jenen aus Drittstaaten erscheint nicht sachgerecht und soll daher durch eine Erweiterung der beschränkten Steuerpflicht weitgehend beseitigt werden“ (ErlRV 24 BlgNR 25. GP, 10). Dieser Vergleich überzeugt in mehrfacher Hinsicht nicht: Erstens ist die EU-QuSt eine Besteuerung für den Ansässigkeitsstaat. Sie verfolgt ausschließlich Steuersicherungszwecke des Ansässigkeitsstaates des Zinsempfängers und soll eine effektiven Besteuerung von Zinszahlungen in dem Mitgliedstaat, in dem der wirtschaftliche Eigentümer (der Steuerpflichtige) steuerlich ansässig ist, gewährleisten; Österreich fungiert insofern nur als „Einheitsstelle“; von einer abgezogenen EU-QuSt werden daher auch 75 % an den anderen EU-Mitgliedstaat weitergeleitet, sodass Österreich nur ein „Einheitsbungsentgelt“ von 25 % zusteht (siehe Art. 12 der SparzinsenRL, ABI. Nr. L 157 vom 26. 6. 2003, S. 38), wohingegen die KEST zur Gänze Österreich verbleibt, es also um eine österreichische Besteuerung von Steuerausländern geht. Zweitens umfasst die neue beschränkte Steuerpflicht – anders als das EU-QuStG – nicht nur natürliche, sondern auch juristische Personen. Und drittens können auch natürliche Personen durch eine Offenlegungserklärung nach § 10 EU-QuStG den Abzug von EU-QuSt verhindern.

<sup>68)</sup> Vgl. Jakom/Marschner, EStG<sup>7</sup> (2014) § 98 Rz. 94.

<sup>69)</sup> Siehe auch die umfassende Aufzählung in Rz. 7971 EStR 2000 i. d. F. des Wartungserlasses 2013; weiters z. B. UFS 15. 4. 2005, RV/0112-L/05.

Ab 2015 wird die beschränkte Steuerpflicht umfassend auf sämtliche Zinsen i. S. d. EU-QuStG eingeführt. Für Zinsen, die nach dem 31. 12. 2014 anfallen,<sup>70)</sup> wurde mit dem AbgÄG 2014 der Kreis der beschränkt steuerpflichtigen Kapitalerträge erheblich ausgedehnt: In die beschränkte Steuerpflicht einbezogen sind – ungeachtet einer hypothekarischen Besicherung – grundsätzlich alle an natürliche oder juristische Personen<sup>71)</sup> fließenden kapitalertragsteuerpflichtigen Zinsen i. S. d. EU-QuStG. Neben der Befreiung von Zinsen aus Forderungen, die in ein öffentliches Schuldbuch eintragen sind,<sup>72)</sup> sind von dieser Erweiterung im letzten Satz des § 98 Abs. 1 Z 5 EStG nur zwei weitere Ausnahmen vorgesehen:<sup>73)</sup>

- Zum einen soll für natürliche Personen, die vom Anwendungsbereich des EU-QuStG erfasst sind, somit für natürliche Personen aus EU-Mitgliedstaaten, die erweiterte beschränkte Steuerpflicht nicht zur Anwendung kommen;<sup>74)</sup> für diese gelten ausschließlich die Bestimmungen des EU-QuStG, sodass es auch zu keiner tatbeständlichen Überschneidung zwischen KEst und EU-QuSt (mehr)<sup>75)</sup> kommen kann.<sup>76)</sup>
- Zum anderen sollen Zinsen, deren Schuldner weder Wohnsitz noch Geschäftslauf oder Sitz im Inland hat noch eine inländische Zweigstelle eines inländischen Kreditinstituts ist, nicht von der beschränkten Steuerpflicht umfasst sein, soll doch die beschränkte Steuerpflicht wie bisher (nunmehr über die Voraussetzungen des KEst-Abzugs) nur bei Vorliegen eines Bezuges zum Inland bestehen.

Greifen diese Ausnahmen nicht, tritt eine innerstaatliche Steuerpflicht nach § 98 Abs. 1 Z 5 lit. b EStG ein, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

- Erstens muss es sich bei den Kapitalerträgen um „Zinsen im Sinne des EU-Quellensteuergesetzes, BGBl. I Nr. 33/2004, handel[n]“<sup>77)</sup> erfasst sollen demnach Einkünfte i. S. d. § 27 EStG werden, „wenn und soweit es sich um ‚Zinsen‘ im Sinne des EU-Quellensteuergesetzes handelt“.<sup>78)</sup> Wenngleich das EU-QuStG keine Legaldefi-

<sup>70)</sup> § 124b Z 258 EStG. Wird für Zinsen, die davor angefallen sind, Kapitalertragsteuer abgezogen, kann diese nach § 124b Z 258 EStG im Rahmen der Veranlagung angerechnet oder erstattet werden; siehe auch ErlRV 24 BlgNR 25. GP, 10. Die Legsvakanz 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 sollte; siehe wiederum ErlRV 24 BlgNR 25. GP, 10.

<sup>71)</sup> Zur Erfassung auch von Körperschaften über den Verweis auf § 98 EStG in § 21 Abs. 1 KStG siehe ErlRV 24 BlgNR 25. GP, 10.

<sup>72)</sup> Der aus dem früheren Recht übernommene Verweis auf öffentliche Schuldbücher ist wohl ein Relikt der Rechtsentwicklung ohne praktische Bedeutung. Die Bestimmung hatte offenbar die früheren Bundes-schuldbuchforderungen im Auge, bei denen die Sammelurkunde durch die Eintragung im Bundes-schuldbuch ersetzt wurde. Allerdings wurde schon durch Art. I § 5 Abs. 1 Z 2 des BBG 2001, BGBl. I Nr. 72/2000, die gesetzliche Grundlage der Bundesschuldbuchverordnung, BGBl. Nr. 162/1948, aufge-hoben, sodass auch die Verordnung gegenstandslos geworden ist.

<sup>73)</sup> Dazu auch ErlRV 24 BlgNR 25. GP, 10.

<sup>74)</sup> Dies gilt unabhängig davon, ob im konkreten Fall das Quellensteuerabzugsverfahren zur Anwendung kommt oder der Zahlstelle eine Ansässigkeitsbescheinigung (§ 10 EU-QuStG) vorgelegt wird; siehe ErlRV 24 BlgNR 25. GP, 10.

<sup>75)</sup> Nach Ansicht des BMF kommt in Fällen „in denen eine in einem anderen Mitgliedstaat unbeschränkt steuerpflichtige natürliche Person nicht von der KEst befreit ist (z. B. Zweitwohnsitzverordnung nicht anwendbar, betriebliche Einkünfte mit Betriebsstätte in Österreich) und in denen grundsätzlich sowohl KEst als auch EU-Quellensteuer anfallen würde, [...] nur die KEst zur Anwendung. Somit wird eine Doppelbesteuerung vermieden.“ Siehe Rz. 17 EU-QuStRL, BMF-010221/0370-IV/8/2005, und allge-mein zum Verhältnis zwischen EU-QuSt und KEst § 11 Abs. 3 und § 13 EU-QuStG und dazu Heiden-bauer, Internationale Aspekte der EU-Quellensteuer, SWI 2006, 459 (461).

<sup>76)</sup> Vgl Jakom/Marschner, EStG<sup>7</sup>, § 95 Rz. 95, wonach bei Personen ohne Wohnsitz in Österreich, die kei-ne „Ausländererklärung“ abgeben, schon bisher parallel KEst und EU-QuSt abzuziehen war.

<sup>77)</sup> BGBl. I Nr. 33/2004.

<sup>78)</sup> ErlRV 24 BlgNR 25. GP, 10. Das Anknüpfen an den Zinsbegriff des EU-QuStG soll ausweislich der Ma-terialien sicherstellen, „dass die umfassten Kapitaleinkünfte unabhängig von der Ansässigkeit des Steuerpflichtigen, [der] sie erzielt, oder davon, ob es sich um eine natürliche Person oder eine Kör-perschaft handelt, grundsätzlich einem Quellensteuerabzug unterliegen“.

nition des Zinsbegriffs enthält, scheint § 98 Abs. 1 Z 5 lit. b EStG damit isoliert auf § 6 EU-QuStG zu rekurrieren:<sup>79)</sup> Darunter fallen zunächst Zinsen, die – unabhängig von einer hypothekarischen Besicherung oder einer Gewinnbeteiligung – mit „*Forderungen jeglicher Art zusammenhängen*“, „*insbesondere Erträge aus Staatspapieren, Anleihen und Schuldverschreibungen*“ (§ 6 Abs. 1 Z 1 EU-QuStG); dies betrifft etwa Geldeinlagen bei Banken, Forderungswertpapiere und obligationenähnliche Genussrechte.<sup>80)</sup> Erfasst sind zudem aufgelaufene oder kapitalisierte Zinsen bei Abtretung, Rückzahlung oder Einlösung solcher Forderungen (§ 6 Abs. 1 Z 2 EU-QuStG), womit auch Nullkuponanleihen einbezogen sind.<sup>81)</sup> Schließlich fallen unter den Zinsbegriff auch die von Investmentfonds ausgeschütteten Zinsen (§ 6 Abs. 1 Z 3 EU-QuStG) und Erträge aus der Abtretung, Rückzahlung oder Einlösung von Anteilen an Rentenfonds (§ 6 Abs. 1 Z 4 EU-QuStG).

- Zweitens hängt die beschränkte Steuerpflicht davon ab, dass von diesen Zinsen „*Kapitalertragsteuer einzubehalten war*“. Dies betrifft die grundsätzliche Verpflichtung, bei Auszahlung der Zinsen Kapitalertragsteuer einzubehalten. Als Abzugsverpflichtete kommen sowohl auszahlende Stellen gem. § 95 Abs. 2 Z 1 lit. b EStG für laufende Kapitalerträge (z. B. kuponauszahlende Kreditinstitute) als auch depotführende Stellen gem. § 95 Abs. 2 Z 2 EStG für realisierte Wertsteigerungen (z. B. bei Nullkuponanleihen) in Betracht.<sup>82)</sup> Die beschränkte Steuerpflicht bezieht sich daher – ungeachtet einer hypothekarischen Besicherung – insbesondere auf „*inländische*“ kapitalertragsteuerpflichtige Zinsen aus Forderungswertpapieren und Geldeinlagen bei Banken. Damit könnten auf den ersten Blick aber die „*Gross-up-Klauseln*“ („*Tax Indemnities-Regelungen*“) inländischer Emittenten für ihre Anleihen (einschließlich der Bundesanleihen<sup>83)</sup>) schlagend werden, wonach der Emittent die Steuerlast zu tragen und damit höhere Finanzierungskosten hat. Dieses Problem ist jedoch in weiten Bereichen entschärft: So besteht die beschränkte Steuerpflicht bei Forderungswertpapieren i. d. R. ohnehin nur dann, wenn diese auf einem inländischen Depot liegen.<sup>84)</sup> Zudem liegen Zinsen institutioneller Investoren i. d. R. schon deshalb außerhalb der beschränkten Steuerpflicht, weil hier meist eine Befreiung vom Kapitalertragsteuerabzug nach § 94 EStG greift (z. B. im Interbankengeschäft, bei Investmentfonds und im Fall von Befreiungserklärungen). Nicht erfasst sind überdies z. B. Zinsen aus Privat- oder Konzerndarlehen, die mangels inländischer auszahlender Stelle i. S. d. § 95 Abs. 2 Z 1 lit. b EStG nicht dem Kapitalertragsteuerabzug (§§ 27 f., 93 ff. EStG) unterliegen; bei Zinszahlungen an qualifizierte EU-Gesellschaften würde zudem die auf der Zinsen-Lizenzzgebühren-RL basierende Steuerbefreiung des § 98 Abs. 2 i. V. m. § 99a EStG greifen. Auch Stückzinsen, die im Rahmen der KESt als Kursgewinne erfasst werden, unterliegen gem. § 95 Abs. 2 Z 2 EStG nur bei Realisierung über ein Depot der KESt; außerhalb der Realisierung

<sup>79)</sup> Ausführlich zum – auf Art. 11 Abs. 3 OECD MA – basierenden Zinsbegriff sowohl der Sparzinsen-RL als auch des EU-QuStG Gläser, Handbuch der EU-Quellensteuer (2006) 88 ff.; Aigner, Die Sparzinsenrichtlinie (2009) 186 ff.; Aigner, Kapitaleinkünfte und EU-Quellensteuer, in Lechner/Mayr/Tumpel, Kapitalvermögen, 523 (525 ff.); siehe auch Rz. 41 ff. EU-QuStRL.

<sup>80)</sup> Siehe die umfassende Übersicht in Rz. 55 EU-QuStRL.

<sup>81)</sup> Aigner, EU-Quellensteuer, in Lechner/Mayr/Tumpel, Kapitalvermögen, 525 ff.

<sup>82)</sup> Siehe ErlRV 24 BlgNR 25. GP, 10.

<sup>83)</sup> Siehe z. B. § 10 der Allgemeinen Bedingungen für die Ausstattung von Bundesanleihen, deren ursprüngliche Tranche ab dem 1. Januar 2013 begeben wurde, abrufbar unter <http://www.oekb.at/de/kapitalmarkt/bundesanleihen/bedingungen> (Zugriff am 11. 3. 2014).

<sup>84)</sup> Zahlt ein Emittent Wertpapierzinsen direkt an den Kuponinhaber aus, so ist er nach § 95 Abs. 2 Z 2 Teilstrich 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 kuponauszahlende Stelle erfolgt, und zwar auch dann nicht, wenn die ausländische kuponauszahlende Stelle nicht zum inländischen Kapitalertragsteuerabzug verpflichtet werden kann (EAS 2774 = SWI 2007, 30).

über ein Depot (z. B. Direktauszahlung durch den Emittenten) kann eine Besteuerung gem. § 98 Abs. 1 Z 5 lit. b EStG nicht zum Tragen kommen. Erträge aus echten stillen Gesellschaften unterliegen zwar der EU-QuSt,<sup>85)</sup> seit dem BBG 2011<sup>86)</sup> aber nicht mehr dem Kapitalertragsteuerabzug;<sup>87)</sup> ihre Steuerpflicht richtet sich daher nicht nach § 98 Abs. 1 Z 5 lit. b EStG, sondern nach § 98 Abs. 1 Z 5 lit. c i. V. m. § 99 Abs. 1 Z 7 EStG. Die Ausdehnung des § 98 Abs. 1 Z 5 EStG durch das AbgÄG 2014 wurde von einer Anpassung der Befreiung vom Kapitalertragsteuerabzug nach § 94 Z 13 EStG begleitet, damit sichergestellt ist, dass der Kapitalertragsteuerabzug vom Umfang her nur jene der beschränkten Steuerpflicht unterliegenden Zinsen umfasst.<sup>88)</sup>

An Art. 11 OECD MA orientierte Doppelbesteuerungsabkommen schränken das österreichische Quellenbesteuerungsrecht an steuerpflichtigen Zinsen i. d. R. auf 10 % ein.<sup>89)</sup> Die ErlRV zum AbgÄG 2014 machen auch deutlich, dass mit der Neuregelung kein Treaty Override geschaffen werden sollte.<sup>90)</sup> Die abkommenskonforme Reduktion der Kapitalertragsteuer erfolgt nach den Bestimmungen der (offenbar noch anzupassenden)<sup>91)</sup> DBA-Entlastungs-VO<sup>92)</sup> entweder durch Anpassung des Abzugs an der Quelle oder durch Rückerstattung, wobei offenbar geplant ist, sich bei Neu- oder Revisionsverhandlungen von DBA für ein (erweitertes) abkommensrechtliches Quellenbesteuerungsrecht einzusetzen.<sup>93)</sup> Unklar ist allerdings die abkommensrechtliche Behandlung von Stückzinsen oder der Zinskomponente bei Nullkuponanleihen, deren Realisierung vom nationalen Steuerrecht seit dem BBG 2011<sup>94)</sup> grundsätzlich als realisierte Wertsteigerung i. S. d. § 27 Abs. 3 EStG eingruppiert wird; daraus hat das BMF zuletzt den Schluss gezogen, dass nicht Art. 11 OECD MA, sondern der Veräußerungstatbestand des Art. 13 OECD MA zur Anwendung kommt,<sup>95)</sup> wodurch das ausschließliche Besteuerungsrecht i. d. R. dem Ansässigkeitsstaat des Steuerpflichtigen zukäme.

### 5. Resümee

Das Prinzip „Wirtschaft entfesseln“ stand nicht im Mittelpunkt des AbgÄG 2014; vielmehr wird im Sinne der Budgetkonsolidierung – man denke neben den besprochenen außensteuerlichen Themen auch an die Änderungen bei Managergehältern, langfristigen Rückstellungen und Gewinnfreibetrag – genau das Gegenteil erreicht, indem die (internationalen) Wirtschaft(sbeziehungen) Österreichs mit einem Steuersparpakt belastet wird (bzw. werden). Die einzelnen Regelungskomplexe und das Übergangsrecht lassen sich überblicksweise folgendermaßen aufschlüsseln:

<sup>85)</sup> Rz. 55 EU-QuStRL.

<sup>86)</sup> BGBl. I Nr. 111/2010.

<sup>87)</sup> Rz. 7968 EStR 2000 i. d. F. des Wartungserlasses 2013. Früher war hingegen ein Kapitalertragsteuerabzug nach § 93 Abs. 2 Z 2 EStG a. F. vorzunehmen; dazu weiterführend Kofler/Marschner, Internationales Steuerrecht, in Lechner/Mayr/Tumpel, Kapitalvermögen, 550 ff.

<sup>88)</sup> ErlRV 24 BlgNR 25. GP, 10. Zugleich wurde in § 94 Z 13 EStG klargestellt, dass die Anknüpfung an den Zinsbegriff des EU-QuStG nicht zur Erteilung von Gutschriften führt.

<sup>89)</sup> Siehe z. B. EAS 2422 = SWI 2004, 163.

<sup>90)</sup> ErlRV 24 BlgNR 25. GP, 10. Ein gewisses Mehraufkommen wird in der Praxis daraus resultieren, dass bestimmte (Klein-)Anleger die Mühen einer Rückerstattung scheuen werden.

<sup>91)</sup> Die Materialien sprechen von „eine[r] entsprechende[n] Anpassung der DBA-Entlastungsverordnung für die DBA-konforme Entlastung an der Quelle“; siehe ErlRV 24 BlgNR 25. GP, 10.

<sup>92)</sup> BGBl. III Nr. 92/2005 i. d. F. BGBl. II Nr. 44/2006.

<sup>93)</sup> Siehe das Arbeitsprogramm, 105, wo die Rede davon ist, „Doppelbesteuerungsabkommen im Hinblick auf die Quellenbesteuerung [zu] reformieren“.

<sup>94)</sup> BGBl. I Nr. 11/2010.

<sup>95)</sup> EAS 3293 = SWI 2012, 469; siehe dazu die kritische Diskussion bei Huisman/Oberbauer, SWI Jahrestagung: Besteuerung anteiliger Anleihezinsen bei Wohnsitzverlegung nach Deutschland, SWI 2013, 59 (59 ff.).

Thema	Norm	Inkrafttreten	Übergangsrecht
<b>Nachversteuerung von ausländischen Betriebsstättenverlusten aus Staaten ohne umfassende Amtshilfe</b>	§ 2 Abs. 8 Z 4 EStG	Veranlagung 2015 (§ 124b Z 249 lit. b EStG)	<ul style="list-style-type: none"> <li>Für bis 2014 berücksichtigte Verluste: Nachversteuerung zu je mindestens einem Drittel in den Jahren 2016 bis 2018.</li> <li>Für Verluste aus Wirtschaftsjahren mit Ende vor dem 1. 3. 2014: Ausnahme von der Nachversteuerung, sofern (1) die Verluste im Ausland nicht mehr verwertet werden können und (2) aus spätestens Ende 2016 aufgegeben oder veräußerten Betrieben oder Betriebsstätten stammen.</li> </ul>
<b>Territoriale Einschränkung der Gruppenbesteuerung auf Staaten mit umfassender Amtshilfe</b>	§ 9 Abs. 2 KStG	1. 3. 2014 (§ 26c Z 45 lit. a KStG)	<ul style="list-style-type: none"> <li>Weiterlaufen von am 28. 2. 2014 bestehenden Gruppen bis zum 31. 12. 2014, danach zwingendes Ausscheiden nicht qualifizierter Körperschaften (§ 26c Z 45 lit. a KStG).</li> <li>Nachversteuerungsbeträge aufgrund des Ausscheidens sind gleichmäßig auf drei Jahre zu verteilen (§ 26c Z 45 lit. b KStG).</li> </ul>
<b>Beschränkung der Verwertbarkeit ausländischer Gruppenverluste mit 75 % des inländischen Einkommens</b>	§ 9 Abs. 6 Z 6 KStG	Veranlagung 2015 (§ 26c Z 46 KStG)	—
<b>Aufhebung der 75%-Verlustverrechnungsgrenze für Nachversteuerungsbeträge</b>	§ 8 Abs. 4 Z 2 lit. b Teilstrich 5 KStG	Veranlagung 2015 (§ 26c Z 44 zweiter Satz KStG)	—
<b>Abzugsverbot für Zins- und Lizenzgebührenzahlungen in Niedrigsteuerländer</b>	§ 12 Abs. 1 Z 10 KStG	Aufwendungen, die nach dem 28. 2. 2014 anfallen (§ 26c Z 49 KStG)	—
<b>Erweiterung der beschränkten Steuerpflicht von Zinsen</b>	§ 98 Abs. 1 Z 5 lit. b und Abs. 1 letzter Satz EStG	Zinsen, die nach dem 31. 12. 2014 anfallen (§ 124b Z 258 EStG)	<ul style="list-style-type: none"> <li>Wird für Zinsen, die vor dem 1. 1. 2015 angefallen sind, Kapitalertragsteuer abgezogen, kann diese im Rahmen der Veranlagung angerechnet oder erstattet werden (§ 124b Z 258 EStG).</li> </ul>

## Vorsteuerpauschale bei Pferdeeinstellung

Nach der Verordnung des BMF über die Aufstellung eines Durchschnittssatzes für die Ermittlung der abziehbaren Vorsteuerbeträge bei Umsätzen aus dem Einstellen von fremden Pferden (PferdePauschV), BGBI. II Nr. 48/2014, ausgegeben am 10. 3. 2014, sind ab der Veranlagung 2014 Vorsteuerbeträge aus der Lieferung von ertragsteuerlich als Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu qualifizierendem unbeweglichem Anlagevermögen, soweit dieses der Pensionshaltung von Pferden dient, bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 12 UStG gesondert abziehbar. Pensionshaltung (Einstellen fremder Pferde) bedeutet, dass die Pferde von ihren Eigentümern zur Ausübung von Freizeitsport, selbständigen oder gewerblichen, nicht land- und forstwirtschaftlichen Zwecken genutzt werden; sie muss zumindest die Grundversorgung der Pferde (Unterbringung, Zurverfügungstellung von Futter und Mistentsorgung oder -verbringung) abdecken und umfasst daneben sämtliche im Rahmen der Pensionshaltung von Pferden erbrachten Lieferungen und sonstigen Leistungen (z. B. Pflege). Der Durchschnittssatz pro eingestelltes Pferd und Monat beträgt 24 Euro. Ist das Pferd nicht den ganzen Monat eingestellt, ist der Durchschnittssatz aliquot zu kürzen. Soweit die abziehbaren Vorsteuerbeträge nach dem Durchschnittssatz berechnet werden, ist der Unternehmer von der Aufzeichnungspflicht gemäß § 18 Abs. 2 Z 5 und 6 UStG befreit.

# SWK

Steuer- und WirtschaftsKartei

## Topthema

### Unternehmensbewertung neu

- Die Änderungen im neuen Fachgutachten

### Körperschaftsteuer

- KöSt-Update: Aktuelles auf einen Blick
- Option zur Steuerpflicht von Schachtelbeteiligungen

### Wiederaufnahme des Verfahrens

- Beschwerdevorlage ohne Beschwerdevorentscheidung

### Selbstanzeige

- Praxisfragen bei Umsatzsteuerdelikten
- Kritische Anmerkungen zur FinStrG-Novelle 2014

### Sozialversicherungsrecht

- SV-Update: Aktuelles auf einen Blick

### Rechtsprechung

- Aktuelle Steuerjudikatur

**WIR SCHENKEN  
IHNNEN  
EINEN BUNTNEN  
HERBST**

**Bestellen Sie jetzt Ihr  
Jahresabonnement  
2015, und Sie erhalten  
alle SWK-Hefte  
plus Onlinezugang  
und App ab Bestellung  
bis Ende 2014 gratis.**

SIE KENNEN DIE  
**SWK**  
NOCH NICHT?  
Dann bestellen Sie jetzt  
Ihr Gratis-Probeheft!

## BESTELLEN SIE JETZT IHR JAHRESABO

Ja, ich bestelle  Exemplare

### SWK-Jahresabonnement 2015 inkl. Onlinezugang und App

(90. Jahrgang 2015, Heft 1-36) und ich erhalte die Hefte sowie den Onlinezugang  
ab dem Zeitpunkt der Bestellung bis Jahresende 2014 gratis.

**EUR 310,-**

Alle Preise exkl. MwSt. und Versandspesen. Abbestellungen sind nur zum Ende eines Jahrganges möglich und müssen bis spätestens 30. November des Jahres schriftlich erfolgen.  
Unterbleibt die Abbestellung, so läuft das jeweilige Abonnement automatisch auf ein Jahr und zu den jeweils gültigen Abopreisen weiter. Preisänderung und Irrtum vorbehalten.

Name/Firma

Kundennummer

Linde Verlag Ges.m.b.H.

Scheydgasse 24

PF 351, 1210 Wien

Tel.: 01 24 630-0

Bestellen Sie online unter

**www.lindeverlag.at**

oder via E-Mail an

**office@lindeverlag.at**

oder per Fax

**01/24 630-53**

Straße/Hausnummer

E-Mail

PLZ/Ort

Newsletter:  ja  nein

Telefon (Fax)

Datum/Unterschrift

Handelsgericht Wien, FB-Nr.: 102235X, ATU 14910701, DVR: 000 2356

Das Angebot gilt nur für Neuabonnenten. Sollte Ihnen die Zeitschrift wider Erwarten nicht gefallen, bestellen Sie bitte bis 30.11.2014 ab.  
Danach ist die Abbestellung erst zum Jahresende 2015 möglich.



Die App können Sie hier auf Ihr Gerät  
(iPhone, iPad oder iPod) laden