



Mag. Gustav Wurm

Beschränkte Steuerpflicht von Kapitaleinkünften bei Körperschaften öffentlichen Rechts

Vortragsabend: Aktuelles zur Besteuerung der KÖR
Universität Linz, am 10.4.2013



Überblick: bisherige Rechtslage und Auswirkungen der Neuregelung



Steuerpflicht von Kapitaleinkünften bei KöR - bisher (I)

■ **Beschränkte Steuerpflicht**

- KöR als solche nur beschränkt steuerpflichtig mit Einkünften iSd § 21 Abs 2 und 3 KStG
- Bisher lediglich KEST-pflichtige und vergleichbare ausländische Kapitaleinkünfte erfasst, insb:
 - Zinserträge aus Bankeinlagen,
 - Kapitalerträge aus Forderungswertpapieren (private und public placement)
 - Einkünfte aus Beteiligung als echter stiller Gesellschafter,
 - Zuwendungen von eigennützigen Privatstiftungen,
 - Ordentliche Erträge aus Anteilsscheinen an Investmentfonds.
- Bestimmte Befreiungen, insb:
 - Beteiligungserträge iSd § 10 KStG
 - Erträge von Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtungen einer KöR

Steuerpflicht von Kapitaleinkünften bei KöR - bisher (II)

▪ **Betriebe gewerblicher Art (BgA)**

- BgA einer KöR sind eigenständige Steuersubjekt, welche der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht unterliegen („Selbständigkeitsfiktion“)
- Besteuerung von Kapitalvermögen, das zum Betriebsvermögen eines BgA gehört, erfolgt grundsätzlich nach den bei unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften geltenden Bestimmungen.
- Von unbeschränkter Steuerpflicht befreiter BgA (zB Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke gem § 34ff BAO) – wie KöR – mit Einkünften iSd § 21 Abs 2 und 3 KStG beschränkt steuerpflichtig. Bestimmte Kapitalerträge die dabei einem steuerbefreiten Betrieb (zB unentbehrlichen Hilfsbetrieb iSd § 45 Abs 2 BAO) zuzuordnen sind, sind jedoch umfassend befreit.
- Bestimmte Formen der Kapitalveranlagung begründen „fiktiven“-BgA:
 - § 2 Abs 2 Z 1 KStG: Beteiligung als Mitunternehmer
 - § 2 Abs 2 Z 4 KStG: Entgeltliche Überlassung von Finanzmitteln an einen BgA oder eine Tochtergesellschaft zur Finanzierung eines Beteiligungserwerbs („Finanzmittel-BgA“, bis 1.4.2012)

Änderungen bei der beschränkten Steuerpflicht von KöR im Überblick

- **Umfassende Erweiterung der beschränkten Steuerpflicht von KöR als Folge der Neuordnung der Einkünfte aus Kapitalvermögen (BBG 2011, AbgÄG 2011, BBG 2012):**
 - **§ 21 Abs 2 KStG:** Erweiterung der KEST-pflicht auf realisierte Wertsteigerungen von Kapitalvermögen und Einkünfte aus Derivaten.
 - **§ 21 Abs 3 KStG:** Einbeziehung von nicht KEST-pflichtigen Kapitaleinkünften (insb. Darlehen und sonstige nicht verbriefte Forderungen) und Einkünfte aus realisierten Wertsteigerung von Anteilen an Körperschaften (insb. GmbH-Anteile).
- **Anpassung von Befreiungstatbeständen**
- **Anzuwendende Einkünfteermittlungsvorschriften im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht?**
 - Ermittlung der Bemessungsgrundlage (Abzugsverbote, Berücksichtigung von Anschaffungsnebenkosten)?
 - Verlustausgleich?
- **Erhebung der Steuer (Endbesteuerung/Veranlagungspflicht)**

Exkurs:

Auswirkungen der Neuregelung von Kapitaleinkünften bei BgA (I)

- **Nicht rechnungslegungspflichtige BgA (§ 7 Abs 2 KStG-Körperschaften)**
 - **§ 12 Abs 2 TS 2 KStG:** Abzugsverbot für Aufwendungen und Ausgaben, die in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang mit Einkünften aus der Überlassung von Kapital, aus realisierten Wertsteigerungen und Einkünften aus Derivaten stehen. Gilt nicht für Einkünfte iSd § 27a Abs 2 EStG (Rz 1288 KStR 2013).
 - **Anschaffungsnebenkosten:** Können im Unterschied zum außerbetrieblichen Bereich berücksichtigt werden. Abgrenzung von Aufwendungen (zB Finanzierungskosten, Depotgebühren, laufende Bankspesen) und Anschaffungsnebenkosten (zB Ausgabeaufschlag, Vermittlungsprovisionen) erforderlich.
 - **§ 6 Z 2 lit c EStG:** Teilwertabschreibungen und Veräußerungsverluste iZm Kapitalanlagen und Derivaten iSd § 27 Abs 3 und 3 EStG sind vorrangig mit positiven Einkünften aus realisierten Wertsteigerungen von solchen Kapitalanlagen und Derivaten desselben Betriebes zu verrechnen. Ein danach verbleibender „negativer Überhang“ darf nur zur Hälfte mit anderen Einkünften verrechnet bzw vorgetragen werden. Einschränkung gilt nicht für Einkünfte iSd § 27a Abs 2 EStG.



Exkurs:

Auswirkungen der Neuregelung von Kapitaleinkünften bei BgA (II)

- **Rechnungslegungspflichte BgA (§ 7 Abs 3 KStG-Körperschaften)**
 - Einschränkungen des § 12 Abs 2 TS 2 KStG bzw des § 6 Z 2 lit c EStG gelten nicht für § 7 Abs 3 KStG-Körperschaften.
 - Aufwendungen und Ausgaben iZm Kapitalanlagen daher voll abzugsfähig.
 - Teilwertabschreibungen bzw Veräußerungsverluste iZm Kapitalanlagen uneingeschränkt ausgleichs- bzw vortragsfähig.
 - Unabhängig davon, ob Einkünfte iSd § 27a Abs 1 oder Abs 2 EStG vorliegen.



Neuordnung der beschränkten Steuerpflicht von Kapitaleinkünfte bei KöR

Auswirkungen auf die Steuerpflicht nach § 21 Abs 2 KStG (I)

- **Grundsätzliches:**
 - Umfang der beschränkten Steuerpflicht iSd § 21 Abs 2 wird – wie bisher - im Wesentlichen durch die Bestimmungen zum KESt-Abzug in § 93 ff EStG determiniert (Rz 1496 KStR 2013).
- **Einkünfte aus Überlassung von Kapital:**
 - Erfasst sind prinzipielle jene „inländischen“ Früchte aus Finanzvermögen, die schon bisher der KESt unterlegen sind (zB. Zinserträge aus Bankeinlagen, laufende Kapitalerträge aus Forderungswertpapieren).
 - Künftig kein KESt-Abzug mehr auf Einkünfte aus echten stillen Gesellschaften bzw iZm privat platzierten Forderungswertpapieren (jedoch Veranlagungspflicht gem § 21 Abs 3 Z 2 KStG).
- **Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen und Derivaten:**
 - Ausdehnung des KESt-Regimes auf „inländische“ Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen und Einkünften aus (verbrieften) Derivaten, sowie jene Fälle in denen § 27 Abs 6 EStG eine Veräußerung iSd Abs 3 und 4 fingiert (zB Depotentnahmen bzw- übertragungen, Zufluss von Stückzinsen anlässlich der Veräußerung der dazugehörigen Wirtschaftsgüter).

Auswirkungen auf die Steuerpflicht nach § 21 Abs 2 KStG (II)

- **Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen und Derivaten (Fortsetzung):**
 - „**Stückzinsen**“: Anlässlich der Veräußerung von Kapitalvermögen zufließende anteilige Einkünfte aus der Überlassung von Kapital, stellen bei Veräußerer künftig Einkünfte aus realisierten Wertsteigerung dar und führen beim Erwerb zu zusätzlichen Anschaffungskosten.
 - Bisheriges KEst-Gutschriftsystem iZm „Stückzinsen“ weiter anwendbar auf vor dem 1.4.2012 entgeltlich erworbene Forderungswertpapiere.
 - **Depotentnahmen:** Entnahme und sonstige Ausscheiden aus dem Depot künftig einer Veräußerung grundsätzlich gleichgestellt.
 - **Ausnahme:** Keine Realisierung bei Einhaltung gewisser formaler Voraussetzungen im Falle der Übertragung auf ein Depot desselben Steuerpflichtigen bzw bei unentgeltlicher Übertragung auf ein Depot eines anderen Steuerpflichtigen.
 - KEst-pflicht und daher beschränkte Steuerpflicht bei realisierten Wertsteigerungen /Derivaten **ab dem 1.4.2012**. Erfasst sind jedoch lediglich „Neubestände“:
 - **Aktien und Anteile an Investment- und Immobilienfonds**, welche nach dem 31.12.2010, sowie
 - **andere Wirtschaftsgüter iSd § 27 Abs 3 EStG** (zB Anleihen) bzw **verbriefte Derivate**, welche nach dem 31.3.2012 entgeltlich erworben wurden.

Erweiterung der Steuerpflicht nach § 21 Abs 3 KStG (I)

- **Ausländische Kapitalerträge iSd § 21 Abs 2 KStG (§ 21 Abs 3 Z 1 KStG):**
 - Erfasst sind ausländische Kapitalerträge, welchen Kapitalerträge iSd § 21 Abs 2 KStG vergleichbar sind, bei denen jedoch auf Grund des Auslandsbezugs im Inland keine KESt erhoben wird (= 21 Abs 3 KStG aF; Rz 1498 KStR 2013).
 - Für ausländische Kapitalerträge iZm realisierten Wertsteigerungen bzw Derivaten geforderte Vergleichbarkeit lediglich dann gegeben, wenn die Realisierung oder sonstige Abwicklung über ausländische depotführende Stelle erfolgt.
 - Nicht von § 21 Abs 3 Z 1 KStG erfasst sind demnach realisierte Wertsteigerungen, wenn KESt-Abzug nicht in Folge des Auslandsbezugs, sondern aufgrund des allgemeinen Fehlens einer depotführenden Stelle iSd § 95 Abs 2 Z 2 EStG unterbleibt (nicht depotfähige Kapitalanlagen bzw Kapitalanlagen die im Rahmen eines Tafelgeschäfts abgewickelt werden).
 - Bei bestimmten Kapitalanlagen ist jedoch Veranlagungspflicht nach § 21 Abs 3 Z 2 bzw Z 3 KStG zu beachten (zB privat platzierte Forderungswertpapiere, unverbriefte Derivate, GmbH-Anteile bzw nicht in Depot gehaltene Aktien)
 - Veranlagungspflicht nach § 21 Abs 3 Z 1 KStG für realisierte Wertsteigerungen/verbriefte Derivate lediglich für „Neubestände“, welche sich in ausländischem Depot befindet, und die Veräußerung bzw sonstige Abwicklung nach 31.3.2012 erfolgt.

Erweiterung der Steuerpflicht nach § 21 Abs 3 KStG (II)

- **Einkünfte iSd § 27a Abs 2 EStG (§ 21 Abs 3 Z 2 KStG):**
 - Einkünfte die im Rahmen der ESt nicht dem Sondersteuersatz von 25% unterliegen, sind ab 1.4.2012 nach § 21 Abs 3 Z 2 KStG zu veranlagern (Rz 1499 KStR 2013)
 - zB: Einkünfte aus Darlehen und sonstige nicht verbrieft Forderungen (zB nicht verbrieft obligationenartige Genussrechte), privat platzierte Forderungswertpapiere, echte stille Beteiligungen, nicht verbrieft Derivate.
 - Erfasst sind laufende Erträge und Erträge iZm Veräußerung bzw sonstigen Abwicklung.
 - Grundsätzlich lediglich „Neubestände“, dh Anschaffung bzw Vertragsabschluss nach dem 31.3.2012 erfasst. Ausnahme:
 - **„Finanzmittel-BgA“:** Entgeltliche Überlassung von Finanzmitteln gem § 2 Abs 2 Z 4 KStG aF künftig im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht zu veranlagern. Erfasst sind Vertragsabschlüsse nach dem 31.10.2004. Finanzmittel-BgA entfällt ab 1.4.2012.
 - **Echte Stille Gesellschaft:** laufende Erträge und Abschichtungsgewinne unabhängig von Anschaffungszeitpunkt zu veranlagern.
 - **Privat platzierte FWP/ImmoFonds-Anteile:** laufende Erträge unabhängig von Anschaffungszeitpunkt. Realisierte Wertsteigerungen nur bei Neubestand (entgeltlicher Erwerb nach 31.3.2012/31.12.2010).

Erweiterung der Steuerpflicht nach § 21 Abs 3 KStG (III)

- **Einkünfte iSd § 27a Abs 2 EStG (§ 21 Abs 3 Z 2 KStG):**
 - **Ausnahme für Förderungsdarlehen:**
 - Einkünfte aus Förderungsdarlehen sind von der beschränkten Steuerpflicht ausgenommen. Im Gesetz demonstrativ erwähnt Förderung des Wohnbaus, der Wirtschaft oder des Gesundheitswesens (Rz 1499 KStR 2013).
 - Lt. EB Begriff des Förderungsdarlehens sehr weit zu verstehen. Demnach soll es für die Ausnahme von der beschränkten Steuerpflicht ausreichen, wenn ein Darlehen mit einer bestimmten Zweckbestimmung (zB Spitalsfinanzierung) begeben wird und unabhängig davon gelten, ob das Darlehen direkt oder indirekt (zB über dafür eingerichtete Fonds) gewährt wird.
 - Ausnahme gilt lt. EB auch für Einkünfte aus Finanzierung an ausgegliederte Rechtsträger, sofern ein vergleichbarer Förderzweck gegeben ist.

Erweiterung der Steuerpflicht nach § 21 Abs 3 KStG (IV)

- **Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Anteilen an Körperschaften (§ 21 Abs 3 Z 3 KStG):**
 - Zweck der Norm ist Erfassung von realisierten Wertsteigerungen bei nicht depotfähigen GmbH-Anteilen bzw nicht über ein Depot gehaltene Aktien.
 - Erstmals Anzuwenden auf Veräußerungen ab 1.4.2012. Erfasst sind lediglich Neubestände, dh entgeltliche Erwerbe nach dem 31.8.2011.
 - **Anmerkung:** Bei Anteilen an Körperschaften, die über in- oder ausländisches Depot gehalten werden (insb. **Aktien**), sind realisierte Wertsteigerungen ab 1.4.2012 bereits nach § 21 Abs 2 bzw Abs 3 Z 1 KStG erfasst (Steuerhängigkeit bei entgeltlichem Erwerb nach dem 31.12.2012).
 - Realisierte Wertsteigerungen iZm anderen Kapitalanlagen als Anteile an Körperschaften (zB Anleihen) fall nicht unter die Veranlagungspflicht nach § 31 Abs 3 Z 3 KStG (Steuerpflicht jedoch ggf nach Maßgabe § 21 Abs 2 bzw Abs 3 Z 1 und 2 KStG).

Befreiungen (I)

- **Anpassung des Befreiungskatalogs in § 21 Abs 2 KStG (Rz 1502 ff KStR 2013):**
 - Anpassung der Befreiung für die in § 21 Abs 2 Z 3 KStG genannten Einrichtungen und Tätigkeiten (zB steuerbefreite Betriebe, Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtungen einer KÖR)
 - Erweiterung der Befreiung – ohne Einschränkung - auf realisierte Wertsteigerung und Einkünfte aus Derivaten.
 - Bei Einkünften aus der Überlassung von Kapitalvermögen – wie bisher – nur Einkünfte iSd § 27 Abs 2 Z 2 EStG (Zinsen und andere Erträge aus Kapitalforderungen jeder Art) befreit.
 - Entfall der Befreiung für Substanzgewinne aus Investmentfondsanteilen ab 1.4.2012 (§ 21 Abs 2 Z 5 KStG aF).
 - Anpassung der korrespondierenden KEST-Befreiung in § 94 Z 6 EStG.
 - Befreiungskatalog des § 21 Abs 2 KStG wie bisher auch im Rahmen der Steuerpflicht nach § 21 Abs 3 Z 1 KStG anzuwenden.

Befreiungen (II)

- **Präzisierung der Kriterien der Befreiung für Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen einer KÖR durch KStR-Wartungserlass 2013 (Rz 1506):**
 - Selbständige oder unselbstständige Fonds, welche Leistungen aus dem Titel der Altersversorgung bzw der Unterstützung bei Krankheit, Unfall oder persönlicher Fürsorgebedürftigkeit erbringen.
 - Beispiele:
 - Versorgungsfonds von Kammern (zB Ärztekammer, Anwaltskammer, usw)
 - Gesetzlich anerkannte Kirchen und Religionsgesellschaften
 - Bürgerspitalfonds bzw Bürgerspitalstiftungen
 - **Nicht darunter fallen:** Betriebsratsfonds, Patientenentschädigungsfonds
 - Bei unselbstständigen Einrichtungen ist eigener Rechnungskreis notwendig.
 - Erfolg und Verwendung der Finanzmittel muss jederzeit abgrenzbar und nachvollziehbar sein.

Befreiungen (III)

- **Präzisierung der Kriterien der Befreiung für Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen einer KÖR durch KStR-Wartungserlass 2013 (Rz 1506):**
 - Nachweis der Erfüllung der Voraussetzungen:
 - Vorlegen der Rechtsgrundlage (zB Satzung, interne Richtlinie)
 - in Rechtsgrundlage müssen Kreis der Anspruchsberechtigten, Anspruchsvoraussetzungen und erfolgte Leistungszusagen klar ersichtlich sein.
 - Dotierung anhand der tatsächlichen Aufwendungen
 - Vorsorge für fiktive Ansprüche nicht zulässig
 - Dotierung anhand eines Aufteilungsschlüssels zu überprüfen
 - Versorgungsbereich zu anderen Bereichen
 - Mittelverwendung für andere Zwecke:
 - In unwesentlichen Ausmaß zulässig – Besteuerung der nicht zweckgemäß verwendeten Erträge
 - In mehr als unwesentlichen Ausmaß - Befreiung geht zur Gänze verloren

Befreiungen (IV)

- **Einkünfte gem § 21 Abs 2 Z 2 und 3 KStG:**
 - Sinngemäße Anwendung der Befreiung gem § 21 Abs 2 Z 3 KStG. Im Rahmen einer Versorgungs- bzw Unterstützungseinrichtung einer KÖR bzw eines steuerbefreiten Betriebs eines BgA daher insb. folgende Erträge befreit:
 - Einkünfte aus Darlehen und sonstige nicht verbrieft Forderungen (zB nicht verbrieft obligationenartige Genussrechte.
 - Einkünfte aus privat platzierten Forderungswertpapieren.
 - Einkünfte aus nicht verbrieften Derivaten.
 - Echte stille Gesellschaft: Realisierte Wertsteigerungen (Abschichtungsgewinne bzw Veräußerungserlöse) befreit. Laufende Erträge – wie bisher – nicht befreit!
 - Realisierte Wertsteigerungen bei GmbH-Anteilen.

Anzuwendende Einkünfteermittlungsvorschriften im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht?

- **Einkünfteermittlungsvorschriften im Rahmen des § 21 Abs 2 und 3 KStG?**
 - KStG enthält – mit Ausnahme des Abzugsverbots in § 12 Abs 2 TS 2 KStG- für Einkünfte iSd 21 Abs 2 und 3 KStG grundsätzlich keine Ermittlungsvorschriften
 - Sinngemäße Anwendung der Einkommensermittlungsvorschriften des EStG?
 - Verweis des § 7 Abs 2 KStG gilt nur für unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften
 - Im Gegensatz zur (ausländischen) beschränkten Steuerpflicht nach § 21 Abs 1 enthalten § 21 Abs 2 und 3 KStG keinen Verweis auf sinngemäße Anwendung der Einkommensermittlungsvorschriften des EStG.
 - Verweis des § 24 Abs 3 Z 1 KStG bezieht sich nur auf Vorschriften des EStG betreffend der Veranlagung und Entrichtung nicht auf Einkommensermittlung (Rz 1541f KStR 2013).
 - Rückgriff auf Ermittlungsvorschriften des EStG aus systematischen bzw teleologischen Überlegungen (zB Einheitliche Regelung des außerbetrieblichen Bereichs iZm Einkünften aus Kapitalvermögen)?
 - Betrifft insbesondere folgende Bereiche:
 - Bemessungsgrundlage (§ 27a Abs 3 EStG).
 - Ansatzverbot von Anschaffungsnebenkosten (§ 27a Abs 4 Z 2 EStG)
 - Verlustausgleichsbeschränkungen (§ 27 Abs 8 EStG)

Ansatzverbot von Anschaffungsnebenkosten

- **KESt-pflichtige Einkünfte iSd § 21 Abs 2 KStG**
 - Auf Grund „Privatvermögensfiktion“ in § 93 Abs 5 TS 1 EStG erfolgt KESt-Abzug iZm realisierten Wertsteigerungen und Derivaten stets ohne Berücksichtigung von Anschaffungsnebenkosten.
 - zB Beurkundungskosten, Broker-Gebühren, sonstige Transaktionskosten
 - Im Falle der sinngemäßen Anwendung des § 27a Abs 4 Z 2 EStG können Anschaffungsnebenkosten auch im Fall einer (freiwilligen) Veranlagung (§ 97 Abs 2 bzw 27a Abs 5 EStG) nicht berücksichtigt werden.
- **Einkünfte gem § 21 Abs 3 KStG**
 - **§ 21 Abs 3 Z 1 und 3:** Bei sinngemäßen Anwendung des § 27a Abs 4 Z 2 EStG können Anschaffungsnebenkosten nicht berücksichtigt werden.
 - Betrifft ausländische Kapitalerträge iSd § 21 Abs 2 KStG und realisierte Wertsteigerungen aus GmbH-Anteilen.
 - **§ 21 Abs 3 Z 2:** Anschaffungsnebenkosten sind im Rahmen der Veranlagung zu berücksichtigen, da auch bei Rückgriff auf § 27a Abs 4 Z 2 EStG Einkünfte iSd § 27a Abs 2 EStG jedenfalls vom Ansatzverbot ausgenommen sind.
 - Betrifft zB privat platzierte Forderungswertpapiere, Beteiligungen als echte stille Gesellschafter oder nicht verbriefte Derivate.

Abzugsfähigkeit von Ausgaben und Aufwendungen

▪ Bisheriges Abzugsverbot

- Bislang sah § 12 Abs 2 KStG aF ein Abzugsverbot für Aufwendungen und Ausgaben in unmittelbarem Zusammenhang mit Kapitalerträgen iSd § 97 EStG aF bzw Kapitalerträgen iSd § 21 Abs 3 KStG aF vor.

▪ Neuregelung des Abzugsverbot durch BBG 2011

- § 12 Abs 2 TS 2 KStG sieht nun generelles Abzugsverbot für Aufwendungen und Ausgaben vor, welche in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit Einkünften aus der Überlassung von Kapital, aus realisierten Wertsteigerungen und Einkünften aus (verbrieften) Derivaten stehen. Explizit ausgenommen sind jedoch Einkünfte iSd § 27a Abs 2 EStG (Rz 1288 KStR 2013). D.h:
 - **Einkünfte iSd § 21 Abs 3 Z 1 und 3 KStG:** Keine Berücksichtigung von Werbungskosten
 - **Einkünfte iSd § 21 Abs 3 Z 2 KStG:** Werbungskosten können berücksichtigt werden.
- **Konsequenz:** Im Vergleich zur alten Rechtslage können nun bei Einkünften aus echten stillen Beteiligungen bzw privat platzierten Forderungswertpapieren Werbungskosten (zB Fremdfinanzierungskosten) berücksichtigt werden.

Verlustausgleich (I)

- **Abzugspflichtige Kapitalerträge iSd § 21 Abs 2 KStG**
 - Seit BBG 2012 Verlustausgleich für KEST-pflichtige Kapitalerträge grundsätzlich auf Ebene des Kreditinstituts im Rahmen des KEST-Abzugs bzw mittels KEST-Gutschriften durchzuführen.
 - Kein kreditinstitutsübergreifender Verlustausgleich zwischen Depots bei unterschiedlichen depotführenden Stellen möglich.
 - In diesen Fällen Verlustausgleich über Antrag nach § 97 Abs 2 EStG. Derartiger Antrag auch nötig um Ausgleich mit Kapitaleinkünften iSd § 21 Abs 3 KStG zu erreichen.
- **Veranlagungspflichtige Kapitalerträge iSd § 21 Abs 3 KStG**
 - Nach § 24 Abs 1 KStG ist bei beschränkt Steuerpflichtigen mit Einkünften iSd § 21 Abs 3 der Gesamtbetrag der Einkünfte zu veranlagern. Dies impliziert einen Verlustausgleich. Lediglich der positive Saldo der Kapitalerträge ist zu veranlagern.
 - Im Falle eines Antrages nach § 97 Abs 2 EStG zum Zwecke des Verlustausgleichs auch Einkünfte iSd § 21 Abs 2 KStG im Rahmen der Veranlagung zu berücksichtigen.

Verlustausgleich (II)

- **Verlustausgleichsbeschränkung des § 27 Abs 8 EStG anwendbar?**
 - Mangels gesetzlicher Regelung (Verweis) Anwendbarkeit nur aus systematischen Überlegungen bzw im Rahmen einer Analogie denkbar (zB Einheitliche Regelung des außerbetrieblichen Bereichs iZm Einkünften aus Kapitalvermögen).
 - Für manchen Beschränkungen wohl sachlich geboten:
 - zB Ausgleichsverbot betreffend Bankzinsen oder Zuwendungen von Privatstiftungen (§ 27 Abs 8 Z 1 EStG) bzw Einschränkungen iZm Einkünfte aus echten stillen Gesellschaften (§ 27 Abs 8 Z 2 EStG).
 - Sachlich nicht geboten mE jedoch (analoge) Anwendung des § 27 Abs 8 Z 3 EStG (Ausgleichsverbot zwischen Einkünften iSd § 27a Abs 1 und Abs 2 EStG).
 - Im Gegensatz zu natürlichen Personen (25% Sondersteuersatz vs. prog. Tarif) und Privatstiftungen im außerbetrieblichen Bereich (Zwischensteuer vs. KöSt) unterliegen Einkünfte iSd § 21 Abs 2 und 3 KStG immer linearem Tarif iHv 25%, unabhängig davon, ob es sich dabei um Einkünfte iSd § 27a Abs 1 oder Abs 2 EStG handelt.
 - Verlustausgleich zwischen Kapitaleinkünften (§ 21 Abs 2 und Abs 3 Z 1 bis 3 KStG) und Einkünften aus Grundstücksveräußerungen (§ 21 Abs 3 Z 4) bei sinngemäßer Anwendung von § 27 Abs 8 Z 4 EStG bzw § 30 Abs 7 EStG nicht möglich.
 - Verlustvortrag mangels gesetzlicher Regelung nicht möglich

Überblick: Erhebung der Steuer (Endbesteuerung/Veranlagung)

- **Einkünfte iSd § 21 Abs 2 KStG**
 - Steuerpflicht dieser Einkünfte gilt gem § 24 Abs 2 KStG durch Steuerabzug als abgegolten (Rz 1496 KStR 2013).
 - Freiwillige Veranlagung auf Antrag (§ 97 Abs 2 bzw 27a Abs 5 EStG; Rz 1541 KStR 2013).
 - Insbesondere für Zwecke des Verlustausgleichs.
- **Einkünfte iSd § 21 Abs 3 KStG**
 - Erhebung der Steuer erfolgt gem § 24 Abs 1 KStG im Veranlagungsweg.
 - Erklärungspflicht besteht für Einkünfte iSd § 21 Abs 3 Z 2 KStG grundsätzlich auch dann, wenn die damit zusammenhängenden Werbungskosten die Erträge übersteigen.
 - Nach Ansicht der Finanzverwaltung bestehen jedoch keine Bedenken, wenn eine Erklärung in diesen Fällen nicht abgegeben wird. Der beschränkt Steuerpflichtige hat allerdings eine abgabenrechtliche Dokumentations- und Aufbewahrungspflicht für den Nachweis dieser Werbungskosten (Rz 1499 KStR 2013).

Schlussbetrachtung (I)

- **Neuordnung der Einkünfte aus Kapitalvermögen führte im Bereich der beschränkten Steuerpflicht von inländischen Körperschaften zu Paradigmenwechsel.**
 - Für die Frage, ob beschränkte Steuerpflicht besteht, reicht künftig Abstellen auf –im Inland- KESt-pflichtige Kapitalerträge nicht mehr aus.
 - Mit 1. StabG 2012 zudem Erweiterung um Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen.
- **Durch Ausdehnung der beschränkten Steuerpflicht auf realisierte Wertsteigerungen und Einkünfte aus Derivaten stellt sich im Bereich der beschränkten Steuerpflicht erstmals die Frage der Verlustausgleichsmöglichkeit bzw der Ermittlung der konkreten Bemessungsgrundlage.**
 - Keine expliziten Regelungen (Verweise) im Bereich der Einkünfte § 21 Abs 2 und 3 KStG.
 - Keine Aussagen in KStR 2013.
 - Gesetzliche Klarstellung wünschenswert.

Schlussbetrachtung (II)

▪ **Verfassungsrechtliche Aspekte**

- Unterschiedliche Behandlung von Einkünften iSd § 27a Abs 1 und Abs 2 EStG im Bereich der beschränkten Steuerpflicht für inländische Körperschaften, obwohl in beiden Fällen 25% KöSt-Tarif?
- Abzugsverbot von Werbungskosten und Ansatzverbot von Anschaffungsnebenkosten bei Einkünften iSd § 27a Abs 1 EStG im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht zweiter Art sachlich gerechtfertigt?
 - Abzugsverbot lediglich für laufende Zinsen aus Geldeinlagen und Forderungswertpapieren durch § 2 Abs 1 und 2 EndbesteuerungsG verfassungsrechtlich abgesichert.

▪ **In-Kraft-Treten**

- Neuregelung gilt grundsätzlich für Zuflüsse ab dem 1.4.2012.
- Bis zum 31.3.2012 zugeflossene Erträge nach alten Rechtslage zu beurteilen.



Anhang:
Tabellarischer Überblick - Rechtslage NEU

Einkünfte iSd § 27a Abs 1 EStG (ab 1.4.2012)

			<i>Anmerkungen:</i>	<i>Befreiungen:</i>
Einkünfte aus der Überlassung von Kapitalvermögen iSd § 27 Abs 2 EStG	inländischer Schuldner bzw inländische auszahlende Stelle (§ 95 Abs 2 Z 1 EStG)	KEST-Abzug und Endbesteuerung (§ 21 Abs 2 iVm § 24 Abs 2 KStG)	gilt unabhängig vom Anschaffungszeitpunkt	Befreiungen iSd § 21 Abs 2 KStG, z.B.: – Z1: Beteiligungserträge iSd § 10 KStG – Z2: Beteiligungsfonds – Z3: Unterstützungskassen, steuerbefreite Betriebe, etc. – Z4: MiFiG iSd § 5 Z 14 KStG – Z6: Zuwendungen nach Maßgabe des § 21 Abs 2 Z 6 KStG
	ausländischer Schuldner bzw ausländische auszahlende Stelle	Veranlagungspflicht (§ 21 Abs 3 Z 1 iVm § 24 Abs 1 KStG)		
Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen iSd § 27 Abs 3 EStG und verbrieften Derivaten iSd § 27 Abs 4 EStG	inländische depotführende Stelle bzw qualifizierte auszahlende Stelle (§ 95 Abs 2 Z 2 EStG)	KEST-Abzug und Endbesteuerung (§ 21 Abs 2 iVm § 24 Abs 2 KStG)	<ul style="list-style-type: none"> • gilt nur für Veräußerung bzw sonstige Abwicklung von „Neubeständen“: – Aktien und Anteile an Investment- bzw Immobilienfonds: Erwerbe nach dem 31.12.2010 – Sonstige Wirtschaftsgüter iSd § 27 Abs 3 EStG (zB Anleihen, verbrieftete Derivate): Erwerbe nach dem 31.3.2012 	Befreiungen iSd § 21 Abs 2 KStG, z.B.: – Z2: Beteiligungsfonds – Z3: Unterstützungskassen, steuerbefreite Betriebe, etc. – Z4: MiFiG iSd § 5 Z 14 KStG
	ausländische depotführende Stelle	Veranlagungspflicht (§ 21 Abs 3 Z 1 iVm § 24 Abs 1 KStG)		
	keine depotführende Stelle (nur bei Anteilen an Körperschaften!)	Veranlagungspflicht (§ 21 Abs 3 Z 3 iVm § 24 Abs 1 KStG)	<ul style="list-style-type: none"> • Erfasst sind nur Anteile an Körperschaften, welche nicht über ein Depot gehalten werden (zB: GmbH-Anteile) • nur für Veräußerung von „Neubeständen“, d.h. entgeltliche Erwerbe nach dem 31.8.2011 • Veräußerung von „Altbeständen“ nicht steuerpflichtig 	Befreiung für Tätigkeiten bzw Einrichtung iSd § 21 Abs 2 Z 3 KStG (zB: Unterstützungskassen, steuerbefreite Betriebe, etc.)



Einkünfte iSd § 27a Abs 2 EStG (ab 1.4.2012)

		Anmerkungen:	Befreiungen:
Einkünfte aus Darlehen und nicht verbrieften sonstigen Forderungen (zB: nichtverbriefte obligationenartige Genussrechte), denen kein Bankgeschäft zu Grunde liegt („Privatdarlehen“)	Veranlagungspflicht (§ 21 Abs 3 Z 2 iVm § 24 Abs 1 KStG)	<ul style="list-style-type: none">• Veranlagungspflicht umfasst laufende Erträge (Zinsen) und realisierte Wertsteigerungen• Erfasst grundsätzlich nur Verträge, die nach dem 31.3.2012 abgeschlossen wurden („Neubestände“)• Ausnahme: entgeltliche Überlassung von Finanzmitteln gem § 2 Abs 2 Z 4 KStG, bereits ab Vertragsabschluss nach 31.10.2004	<ul style="list-style-type: none">• Befreiungen für „Förderndarlehen“ (zB: Förderung des Wohnbaus, der Wirtschaft oder des Gesundheitswesens)• Befreiung für Tätigkeiten bzw Einrichtung iSd § 21 Abs 2 Z 3 KStG (zB: Unterstützungskassen, steuerbefreite Betriebe, etc.)
Einkünfte aus „privat platzierten“ Forderungswertpapieren bzw „privat platzierten“ Immobilienfonds-Anteilen	Veranlagungspflicht (§ 21 Abs 3 Z 2 iVm § 24 Abs 1 KStG)	<ul style="list-style-type: none">• Veranlagungspflicht umfasst laufende Erträge und realisierte Wertsteigerungen• Laufende Erträge unabhängig von Anschaffungszeitpunkt erfasst• Realisierte Wertsteigerungen nur von „Neubeständen“ erfasst:<ul style="list-style-type: none">– Forderungswertpapiere: Erwerb nach dem 31.3.2012– Immobilienfonds-Anteile: Erwerb nach dem 31.12.2010	Befreiung für Tätigkeiten bzw Einrichtung iSd § 21 Abs 2 Z 3 KStG (zB: Unterstützungskassen, steuerbefreite Betriebe, etc.)
Einkünfte aus einer „echten“ stillen Gesellschaft, sowie nach Art einer stillen Beteiligung	Veranlagungspflicht (§ 21 Abs 3 Z 2 iVm § 24 Abs 1 KStG)	<ul style="list-style-type: none">• Veranlagungspflicht umfasst laufende Erträge und realisierte Wertsteigerungen (Abschichtung bzw Verkauf der Beteiligung)• Laufende Erträge und Abschichtungsgewinne unabhängig von Anschaffungszeitpunkt erfasst• Einkünfte aus Verkauf der Beteiligung nur bei „Neubeständen“ erfasst, d.h. entgeltliche Anschaffung nach dem 31.3.2012	Befreiung für Tätigkeiten bzw Einrichtung iSd § 21 Abs 2 Z 3 KStG (zB: Unterstützungskassen, steuerbefreite Betriebe, etc.) gilt mE nur für realisierte Wertsteigerungen (Abschichtung bzw Verkauf der Beteiligung), nicht jedoch für laufende Gewinnanteile



Einkünfte iSd § 27a Abs 2 EStG (ab 1.4.2012)

		Anmerkungen:	Befreiungen:
Diskontbeträge von Wechsel und Anweisungen	Veranlagungspflicht (§ 21 Abs 3 Z 2 iVm § 24 Abs 1 KStG)	<ul style="list-style-type: none">Erfasst sind lediglich Wechsel und Anweisungen, welche nach dem 31.3.2012 entgeltlich erworben wurden.	-
Ausgleichszahlungen und Leihgebühren, wenn es sich bei dem Wertpapierentleiher (Pensionsnehmer) um kein Kreditinstitut handelt	Veranlagungspflicht (§ 21 Abs 3 Z 2 iVm § 24 Abs 1 KStG)	<ul style="list-style-type: none">Erfasst sind lediglich entsprechende Verträge, welche nach dem 31.3.2012 abgeschlossen wurden.	-
Unterschiedsbeträge zwischen der eingezahlten Versicherungsprämie und der Versicherungsleistung iSd § 27 Abs 5 Z 3 EStG, sowie realisierte Wertsteigerungen aus der Veräußerung des Anspruchs iZm einem derartigen Versicherungsvertrag	Veranlagungspflicht (§ 21 Abs 3 Z 2 iVm § 24 Abs 1 KStG)	<ul style="list-style-type: none">Erfasst sind lediglich entsprechende Verträge, welche nach dem 31.3.2012 abgeschlossen wurden.	Befreiung für Tätigkeiten bzw Einrichtung iSd § 21 Abs 2 Z 3 KStG (zB: Unterstützungskassen, steuerbefreite Betriebe, etc.) gilt mE nur für realisierte Wertsteigerungen aus Veräußerung des Anspruchs, nicht jedoch für Unterschiedsbeträge iSd § 27 Abs 5 Z 3 EStG.
Einkünfte aus nicht verbrieften Derivaten iSd § 27 Abs 4 EStG	Veranlagungspflicht (§ 21 Abs 3 Z 2 iVm § 24 Abs 1 KStG)	<ul style="list-style-type: none">„Bestandschutz“ für Altbestände fehlt in § 26c Z 30 KStG.ME handelt es sich hierbei jedoch um Redaktionsversehen, da aus den EB zum BBG 2012 hervorgeht, dass auch Einkünfte aus nicht verbrieften Derivaten erst ab Vertragsabschlüssen nach dem 31.3.2012 erfasst sein sollen.	Befreiung für Tätigkeiten bzw Einrichtung iSd § 21 Abs 2 Z 3 KStG (zB: Unterstützungskassen, steuerbefreite Betriebe, etc.)



Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!

- Mag. Gustav Wurm
Institut für betriebswirtschaftliche Steuerlehre
Johannes Kepler Universität Linz
Altenberger Str. 69, 4040 Linz
Tel: +43/732/2468-9543
Mail: gustav.wurm@jku.at
Web: www.jku.at/tax