

Kapitalerträge / Schachtelbeteiligungen / nicht entnommene Gewinne

Budgetbegleitgesetz 2003

Abfangjäger

Ausschreibung nach ÖNorm aus 1957

Entgeltfortzahlung an

Nicht streikende Arbeitnehmer

Strafbar?

Vorgetäuschte Arbeitsunfähigkeit

Beihilfen und

Gemeinwirtschaftliche Leistungen

Neue Richtlinie über

Insider-Trading und Marktmanipulation

M-Commerce

Reselling, Inkasso, Factoring, E-Geld zur Potenz

Internationale Schachtelbeteiligungen

Am 11. 6. 2003 hat der Nationalrat das Budgetbegleitgesetz 2003¹⁾ beschlossen. Der dritte Teil enthält umfangreiche steuerliche Änderungen, die die erste Etappe einer für diese Legislaturperiode in zwei Schritten geplanten umfassenden Steuerreform darstellen. Eine der Neuregelungen im Bereich der Körperschaftsteuer betrifft die bisher in § 10 Abs 2 und 3 KStG verankerten Bestimmungen über internationale Schachtelbeteiligungen, die von der Code of Conduct Gruppe als kodexwidrig angesehenen wurden.

Neuregelung durch das Budgetbegleitgesetz 2003

DIETMAR AIGNER/GEORG KOFLER

A. EINLEITUNG

Die Mitgliedstaaten der EU haben sich am 1. 12. 1997 auf einen Verhaltenskodex zur Unternehmensbesteuerung geeinigt, worin sie sich zur Unterlassung oder Rücknahme von Maßnahmen des unfairen Steuerwettbewerbs verpflichteten. Nach dem Bericht der Code of Conduct Gruppe²⁾ ist Österreich mit zwei Maßnahmen vertreten, die eine legislative Änderung erfordern: Zum einen wurde die Möglichkeit einer Steuerbefreiung von Auslandsdividenden auch bei niedrig besteuerten Auslandsgewinnen bei überwiegender Beteiligung von Steuerausländern beanstandet (kein Methodenwechsel nach § 10 Abs 3 KStG), zum anderen die asymmetrische Behandlung von *capital gains* (Steuerbefreiung gem § 10 Abs 2 Z 2 lit b KStG) und Veräußerungsverlusten (steuerliche Berücksichtigung gem § 12 Abs 3 KStG).³⁾ Entsprechend den Beschlüssen des ECOFIN-Rat vom 26. und 27. 11. 2000 müssten diese kodexwidrigen Maßnahmen spätestens bis 31. 12. 2005 abgeschafft werden. Eine Verpflichtung zur Abschaffung dieser Maßnahmen sollte sich nach Auffassung des BMF darüber hinaus auch aus den Arbeiten des Forums der OECD zur Bekämpfung des unfairen Steuerwettbewerbs ergeben.⁴⁾

Die Regelungen des § 10 Abs 2 und 3 KStG waren darüber hinaus Gegenstand umfangreicher und kontroverser Auseinandersetzungen im Schrifttum⁵⁾, die sich einerseits mit der Frage der Gemeinschaftsrechtskonformität, andererseits mit der Frage des Anwendungsbereiches der Bestimmungen befassten. Auch diese Problembereiche sollen nunmehr durch die Neuregelung im BBG 2003 weitgehend beseitigt werden. Der vorliegende Beitrag soll die Änderungen analysieren und sie einer kritischen Würdigung unterziehen.

B. DAS INTERNATIONALE SCHACHTELPRIVILEG IN DER DERZEIT GELTENDEN FASSUNG

Nach der derzeitigen Fassung des § 10 Abs 2 KStG sind Gewinnanteile jeder Art und Gewinne aus der Veräußerung einer internationalen Schachtelbeteiligung – insoweit als weder für die gesamte Beteiligung

noch für Teile davon eine Teilwertabschreibung vorgenommen wurde – von der Körperschaftsteuer befreit. Eine internationale Schachtelbeteiligung liegt vor, wenn unter § 7 Abs 3 KStG fallende Körperschaften nachweislich unmittelbar mindestens zu einem Viertel an ausländischen Gesellschaften⁶⁾ wäh-

Dr. Dietmar Aigner ist Univ.-Ass. an der Abteilung für betriebswirtschaftliche Steuerlehre der Universität Linz, *DDr. Georg Kofler* ist Univ.-Ass. an der Abteilung für Finanz- und Steuerrecht der Universität Linz.

- 1) ErlRV 59 BlgNR 22. GP.
- 2) Am 9. 3. 1998 wurde zur Beurteilung der einzelnen Maßnahmen die Gruppe Verhaltenskodex eingesetzt (ABI C 99 vom 1. 4. 1998, 1). Beim Ecofin-Rat vom 29. 11. 1999 legte sie schließlich einen umfassenden Bericht vor und beurteilte darin 66 Maßnahmen als „positiv“, also als potenziell schädlich. Diese Maßnahmen sind von den Mitgliedstaaten aufgrund der im Verhaltenskodex vorgesehenen Rücknahmeverpflichtung aufzuheben bzw entsprechend abzuändern (*Gratt*, SWI 2003, 132; *Kristen/Passeryer*, Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung: Die geplanten Änderungen der Bestimmungen zum internationalen Schachtelprivileg, SWI 2003, 225).
- 3) Die Beurteilung erfolgte nach den Leitlinien für Holdinggesellschaften, die von den Finanzministern beim ECOFIN-Rat vom 26. und 27. 11. 2000 formell gebilligt wurden. Bei einer Steuerbefreiung von Dividendeneinkünften aus ausländischen Quellen liegt eine Schädlichkeit vor, wenn die Gewinne, aus denen die Dividenden ausgeschüttet werden im Quellenland deutlich niedriger besteuert werden, als dies in dem betreffenden Mitgliedstaat der Fall gewesen wäre, und diese Gewinne nicht wirksamen Vorschriften und Maßnahmen zur Missbrauchsbekämpfung unterworfen waren, die unter Buchstabe L des Kodex, wie vom Rat festgestellt, bei der Bekämpfung von Steuervermeidung und Steuerhinterziehung eine wesentliche Rolle spielen. Schädlichkeit liegt weiters vor bei asymmetrischen Maßnahmen in Fällen, in denen Kapitalgewinne von der Steuer befreit, Kapitalverluste aber steuerlich abzugsfähig sind (ausf *Gratt*, SWI 2003, 132).
- 4) Dazu ErlRV 59 BlgNR 22. GP zum allgemeinen Teil.
- 5) Zum internationalen Schachtelprivileg ua *Kristen/Passeryer*, SWI 2003, 225; *Lechner*, ÖStZ 2003, 123; *D. Aigner*, SWI 2003, 63; *Blasina*, SWI 2003, 14; *D. Aigner/G. Kofler*, SWI 2002, 528 (528 ff); *D. Aigner/G. Kofler*, SWI 2002, 571 ff; *Hofbauer*, ISrR 2002, 839; *Heinrich*, ÖStZ 2002, 970; *Tumpel in Pelka* (Hrsg), Europa- und verfassungsrechtliche Grenzen der Unternehmensbesteuerung, DSrJG 23 (2000) 321 ff; *Konecny/Züger*, SWI 2000, 218; *Wimpissinger*, SWI 2000, 313 ff; *Staringer/Tumpel*, ÖStZ 1999, 229; *Tumpel*, Harmonisierung der direkten Unternehmensbesteuerung in der EU (1994) 298 ff; *Tumpel*, *ecolex* 1992, 655 ff.
- 6) Als solche gelten nach § 10 Abs 2 Z 1 KStG einerseits ausländische Gesellschaften, die einer inländischen Kapitalgesellschaft vergleichbar sind (§ 10 Abs 2 Z 1 lit a KStG; dazu *Bauer/Quant-*

SCHEWERTPUNKT

rend eines ununterbrochenen Zeitraums von zwei Jahren beteiligt sind. Die Beteiligung an der ausländischen Gesellschaft muss unmittelbar in Form von Gesellschaftsanteilen bestehen, worunter nach hA nur eine unmittelbare Beteiligung in Form von Gesellschaftsrechten im engeren (zivilrechtlichen) Sinn zu verstehen ist. Die Regelung geht auf das EU-AnpG⁷⁾ zurück und setzt – insb gemeinsam mit der Quellensteuerbefreiung des § 94a EStG – die Mutter-Tochter-Richtlinie⁸⁾ in nationales Recht um, wengleich sie auch Anwendung auf Mutter-Tochter-Verhältnisse mit Drittlandsbezug findet.⁹⁾

Nach § 10 Abs 3 KStG idGF sind Erträge aus internationalen Schachtelbeteiligungen nicht steuerbefreit, wenn die ausländische Gesellschaft überwiegend passive Einkünfte erzielt, keiner der österreichischen Körperschaftsteuer vergleichbaren Besteuerung unterliegt¹⁰⁾ und an der Körperschaft nicht überwiegend natürliche Personen beteiligt sind, bei denen das Besteuerungsrecht der Republik Österreich hinsichtlich der Einkommensteuer im Verhältnis zu anderen Staaten eingeschränkt ist¹¹⁾. In diesen Fällen erfolgt eine Steuerentlastung durch Anrechnung der ausländischen Steuervorbelastung (so genannter Methodenwechsel oder *switch over*).¹²⁾

C. DAS INTERNATIONALE SCHACHTELPRIVILEG NACH DEM BBG 2003

1. ALLGEMEINES

Das Internationale Schachtelprivileg ist nunmehr durch das BBG 2003 umfassend neu geregelt worden. Der bisherige § 10 Abs 2 KStG wird nunmehr in zwei Absätze aufgespalten: Im neuen Abs 2 wird die Dividendenbefreiung und die Definition der internationalen Schachtelbeteiligung normiert, im neuen Abs 3 die steuerliche Behandlung der Gewinne, Verluste und sonstigen Wertänderungen aus der internationalen Schachtelbeteiligung. In diesem Zusammenhang ist auch eine Option zur Steuerpflicht hinsichtlich ansonsten steuerlich außer Ansatz bleibender Gewinne, Verluste und sonstiger Wertänderungen aus der Beteiligung vorgesehen. Die Möglichkeit der Verweigerung der Steuerfreiheit durch einen Wechsel zur Anrechnungsmethode zur Verhinderung von Steuerhinterziehungen ist – statt bisher in § 10 Abs 3 KStG – künftig im neu gefassten und hinsichtlich seiner Anwendungsvoraussetzungen adaptierten § 10 Abs 4 KStG wiederzufinden.

2. DIVIDENDENBEFREIUNG DES § 10 ABS 2 KSTG (NEU)

Überblick

Durch das BBG 2003 wird der Anwendungsbereich des § 10 Abs 2 KStG neu definiert und die Voraussetzungen für das Vorliegen einer internationalen Schachtelbeteiligung modifiziert. Danach werden über § 10 Abs 2 KStG künftig zunächst nur Gewinnanteile jeder Art aus einer internationalen Schachtelbeteiligung steuerfrei gestellt. Davon umfasst sind offene und verdeckte Gewinnausschüttungen, Zinsen und sonstige Bezüge aus Kapitalanteilen im selben

Umfang wie bei der nationalen Beteiligungsertragsbefreiung des § 10 Abs 1 KStG.¹³⁾ Nicht erfasst von § 10 Abs 2 KStG (neu) sind Gewinne aus der Veräußerung der Beteiligung, die im Gegensatz zur bisherigen Regelung künftig im neuen § 10 Abs 3 KStG geregelt werden.¹⁴⁾

Eine internationale Schachtelbeteiligung liegt nach § 10 Abs 2 KStG (neu) künftig dann vor, „wenn unter § 7 Abs 3 KStG fallende Steuerpflichtige oder sonstige unbeschränkt steuerpflichtige ausländische Körperschaften, die einem inländischen unter § 7 Abs 3 KStG fallenden Steuerpflichtigen vergleichbar sind, nachweislich in Form von Kapitalanteilen während eines ununterbrochenen Zeitraumes von mindestens einem Jahr, mindestens zu einem Zehntel“ an ausländischen Gesellschaften, die einer inländischen Kapitalgesellschaft vergleichbar sind, oder an anderen ausländischen Körperschaften, die die in der Anlage 2 zum EStG vorgesehenen Voraussetzungen des Art 2 der Mutter-Tochter-Richtlinie¹⁵⁾ erfüllen, beteiligt sind.

a) Einbeziehung doppelt ansässiger Muttergesellschaften

Durch die Neuregelung werden somit auch doppelt ansässige Kapitalgesellschaften in die internationale

schnigg/Schellmann/Werilly, KStG 1988, § 10 Rz 43.1), und andererseits ausländischen Körperschaften, die die in der Anlage 2 zum EStG vorgesehenen Voraussetzungen des Artikels 2 der Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ABl L 225 vom 20. 8. 1990, 6ff (*Mutter-Tochter-Richtlinie*), in der Fassung des Vertrages über den Beitritt Österreichs zur Europäischen Union erfüllen.

- 7) BGBl 1994/681.
- 8) Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23. 7. 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ABl. L 225 vom 20. 8. 1990, 6ff.
- 9) Zum internationalen Schachtelprivileg zuletzt *Kristen/Passerier*, SWI 2003, 225 (227f); *Lechner*, ÖStZ 2003, 123; *D. Aigner/G. Kofler*, SWI 2002, 528 (528f).
- 10) Nach § 3 Z 3 VO BGBl 1995/57 ist die ausländische Steuer der Körperschaftsteuer nur dann vergleichbar, wenn die ausländische Durchschnittssteuerbelastung idS § 3 Z 2 VO, also entsprechend der nach österreichischem Recht ermittelten Bemessungsgrundlage, mehr als 15% beträgt; vgl auch AB 1816 BlgNR 18. GP, 1; weiters etwa *Zöchling/Kirchmayr*, ÖStZ 1994, 368; *Loukota/Quantschnigg*, SWI 1995, 15; *Wiesner*, SWI 1995, 135; *Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly*, KStG, § 10 Tz 116.3; *Loukota*, Neue Strategien gegen den internationalen Gestaltungsmissbrauch, 13. ÖJT, Band III/1, 24; *Doralt/Ruppe* 17, 337; *Tumpel*, ISr 1995, 115.
- 11) Zu diesem Kriterium ausführlich *G. Kofler*, Abschirmwirkung (2002) 414ff.
- 12) Dazu ausführlich *G. Kofler*, Abschirmwirkung (2002) 379ff mwN; weiters etwa *Bendlinger/Schuch*, SWI 2002, 369 mwN; *H.-J. Aigner*, SWI 2000, 224 (224ff) mwN; *Pernegger*, ÖStZ 1999, 429; *Kirchmayr/Schragl*, ÖStZ 1995, 158; *Zöchling/Kirchmayr*, ÖStZ 1994, 366.
- 13) *Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly*, KStG 1988, § 10 Rz 86f.
- 14) Siehe unten 4.
- 15) Aufgrund der bevorstehenden EU-Erweiterung wird der in § 10 Abs 2 Z 1 lit b KStG enthaltene statische Verweis auf Art 2 der Mutter Tochter Richtlinie in der Fassung des Vertrages über den Beitritt Österreichs zu Europäischen Union entfallen und durch einen dynamischen Verweis auf Art 2 der Mutter Tochter Richtlinie in der jeweils geltenden Fassung ersetzt.

Schachtelbefreiung einbezogen werden. Strittig war bisher, ob Ausschüttungen einer ausländischen Tochtergesellschaft an eine doppelt ansässige Muttergesellschaft von § 10 Abs 2 KStG erfasst sind. Dieser Meinungsstreit nahm seinen Ausgang darin, dass nach dem Wortlaut des § 10 Abs 2 KStG aF die Muttergesellschaft „unter § 7 Abs 3“ fallen, also aufgrund der Rechtsform nach handelsrechtlichen Grundsätzen zur Buchführung verpflichtet sein musste. Nach unbestrittener Ansicht ist dies bei einer zugezogenen Kapitalgesellschaft aber deshalb nicht der Fall, weil diese nicht aufgrund der Rechtsform – insb als Formkaufmann – zur österreichischen handelsrechtlichen Buchführung verpflichtet ist.¹⁶⁾

Diese Frage ist nunmehr durch die Neuregelung des § 10 Abs 2 KStG geklärt: Nach dieser Neufassung liegt eine internationale Schachtelbeteiligung auch vor, wenn „sonstige unbeschränkt steuerpflichtige ausländische Körperschaften, die einem inländischen unter § 7 Abs. 3 fallenden Steuerpflichtigen vergleichbar sind“ nachweislich in Form von Gesellschaftsanteilen mindestens zu einem Zehntel an der jeweiligen ausländischen Tochtergesellschaft beteiligt sind. Damit wird – entgegen der bisher hA zur aF des § 10 Abs 2 KStG¹⁷⁾ – der Kreis der für eine Schachtelbeteiligung in Frage kommenden Körperschaften auch auf jene Gesellschaften ausgedehnt, die lediglich aufgrund der inländischen Geschäftsleitung unbeschränkt steuerpflichtig sind. Dieses Ergebnis ließ sich uE allerdings bereits bisher aus den Vorgaben der Mutter-Tochter-Richtlinie ableiten.¹⁸⁾

b) Reduktion der Beteiligungsgrenze auf 10%

Die Beteiligungsgrenze für das Bestehen einer internationalen Schachtelbeteiligung wird von bisher 25% auf 10% abgesenkt. Damit im Zusammenhang stehend wird für nach dem 31. 12. 2003 zufließende Ausschüttungen auch die Kapitalertragsteuerbefreiung des § 94a Abs 1 Z 1 EStG durch einen letzten Satz ergänzt, wonach an Stelle der Beteiligung zu einem Viertel eine Beteiligung zu mindestens einem Zehntel tritt, soweit Gegenseitigkeit iSd § 48 BAO besteht.¹⁹⁾

Die Herabsenkung der Beteiligungsgrenze in § 10 Abs 2 KStG stellt einen wichtigen Schritt zum weiteren Abbau der steuerlichen Unterschiede zwischen in- und ausländischen Beteiligungserträgen dar, führt aber – etwa aufgrund des Fehlens einer Beteiligungsgrenze bei nationalen Beteiligungen – lediglich zu einer Annäherung der Anwendungsvoraussetzungen. Im Bereich der Kapitalertragsteuerbefreiungen kommt es durch die Änderungen des § 94a EStG bei Ausschüttungen österreichischer Tochtergesellschaften an EU-Muttergesellschaften in Staaten mit denen das geforderte Gegenseitigkeitsverhältnis besteht, sogar zu einer günstigeren Behandlung als bei Ausschüttungen an inländische Muttergesellschaften, da § 94 Z 2 EStG nicht geändert wurde und dort nach wie vor eine unmittelbare Beteiligung von mindestens einem Viertel am Grund- oder Stammkapital für die Kapitalertragsteuerfreiheit der Ausschüttungen gefordert wird.²⁰⁾

c) Verkürzung der Behaltdauer auf ein Jahr

Zusätzlich kommt es zu einer Kürzung der Mindestbehaltdauer von bisher zwei Jahren auf ein Jahr; die Fristenregelung von einem Jahr gilt nicht für Anteile, die im Wege einer Kapitalerhöhung erworben wurden, soweit sich dadurch das Beteiligungsausmaß nicht erhöht. Auch diese Maßnahme ist begrüßenswert, führt aber aufgrund des auch künftigen Fehlens einer Mindestbehaltdauer bei nationalen Beteiligungen ebenfalls lediglich zu einer Annäherung der Anwendungsvoraussetzungen.

d) Mittelbarkeit der Beteiligung nunmehr ausreichend

Für das Vorliegen einer internationalen Schachtelbeteiligung entfällt in § 10 Abs 2 KStG (neu) darüber hinaus das ausdrückliche gesetzliche Erfordernis der unmittelbaren Beteiligung. Derzeit sind für die Berechnung der 25%igen Beteiligungsgrenze neben unmittelbaren Beteiligungen nur „mittelbare“ Beteiligungen über vermögensverwaltende Personengesellschaften oder allenfalls echte stille Gesellschaften zu berücksichtigen.²¹⁾ Künftig ist auch ein bloß mittelbarer Beteiligungsbesitz im Wege einer Mitunternehmenschaft für die Ermittlung der (neuen) Beteiligungsgrenze von 10% zu berücksichtigen. Diese Maßnahme führt zu einer tatsächlichen Gleichschaltung mit den Anwendungsvoraussetzungen für die nationale Beteiligungsertragsbefreiung, die ebenfalls bloß eine mittelbare Beteiligung erfordert.²²⁾

e) „Kapitalanteile“ versus „Gesellschaftsanteile“

Der Begriff „Gesellschaftsanteile“ wurde durch das Budgetbegleitgesetz durch den Begriff der „Kapital-

16) Siehe etwa Rz 351 KStR 2001.
 17) Rz 546 KStR 2001; EAS 1326 = SWI 1998, 505; EAS 1921 = SWI 2001; *Bachl/Schima*, SWI 2002, 120; ebenso wohl *Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly*, KStG, § 10 Tz 42.1; aA *Staringer*, Kapitalgesellschaften (1999) 383 mwN; *Staringer*, SWI 1998, 575 ff; siehe dazu auch *Rosenberger*, SWI 2001, 474 f.
 18) Nach den Vorgaben der Mutter-Tochter-Richtlinie können begünstigte „Gesellschaften eines Mitgliedstaates“ auch doppelt ansässige Kapitalgesellschaften in Betracht kommen, was sich aus einem Umkehrschluss zu Art 2 lit b der Mutter-Tochter-Richtlinie ergibt (siehe etwa *Staringer*, Kapitalgesellschaften [1999] 383 mwN; *Staringer*, SWI 1998, 579; *Tumpel* in *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg), DBA und EU-Recht 189; ebenso wohl *Loukotaj/Jiroušek*, Steuerfragen 4, 351). § 10 Abs 2 KStG aF war daher bereits bisher richtlinienkonform dahin gehend zu interpretieren, dass auch eine zugezogene, vergleichbare Gesellschaft als unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft von § 10 Abs 2 KStG erfasst wird (ebenso *Staringer*, Kapitalgesellschaften [1999] 383 mwN; *Staringer*, SWI 1998, 579).
 19) Es ist von Seiten des BMF beabsichtigt, bekannt zu geben, mit welchen Staaten ein solches Gegenseitigkeitsverhältnis besteht.
 20) Dazu *Doralt*, EStG⁴, § 94 Rz 9 ff mwN weiters *Kristen/Passeryer*, SWI 2003, 225 (229 f).
 21) *Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly*, KStG, § 10 Rz 50; *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB, § 6 Tz 156.3 sowie § 28 Tz 91 mwN; aA in Bezug auf die Beteiligung über eine echte stille Gesellschaft *Neuner*, Stille Gesellschaft im Abgabenrecht (1998) Tz I 41; *Kohler*, SWK 1991, A I 279.
 22) Dazu ausführlich *Kristen/Passeryer*, SWI 2003, 225 (228 f); weiters Rz 517 KStR 2001.

anteile“ ersetzt. Nach bisher hA musste eine internationale Schachtelbeteiligung stets in Form von Gesellschaftsanteilen iES bestehen.²³⁾ Dieses ausdrückliche gesetzliche Erfordernis führt nach *Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly* dazu, dass derzeit jede Form der wirtschaftlichen Anknüpfung und damit jede Form der wirtschaftlichen Betrachtungsweise bei der internationalen Beteiligungsertragsbefreiung ausgeschlossen sei, was insb Surrogatkapital wie Genussrechte betrifft.²⁴⁾ Durch die Verwendung des Begriffs Kapitalanteile sollte künftig aber gerade auch Surrogatkapital (zB Genussrechte) für die Ermittlung der 10%igen Beteiligungsuntergrenze zu berücksichtigen sein.

f) Zeitliche Wirkung

Die Neuregelung des § 10 Abs 2 KStG gilt unabhängig vom Gründungszeitpunkt der Körperschaft mit Wirkung ab der Veranlagung für das Kalenderjahr 2004.²⁵⁾ Kommt es durch die Gesetzesänderung etwa bei einer zwischen 10%igen und 25%igen Beteiligung zum Eintritt in das Regime der internationalen Schachtelbeteiligung, so löst dies nicht den Beginn der einjährigen Behaltfrist aus; diese dürfte vielmehr ab dem früheren Erwerb der mindestens 10%igen Beteiligung laufen.

3. STEUERLICHE BEHANDLUNG DER „CAPITAL GAINS“ NACH § 10 ABS 3 KStG (NEU)

a) Grundsatz

Mit dem neuen § 10 Abs 3 KStG wird eine steuerliche Gleichbehandlung von Gewinnen und Verlusten aus der Veräußerung oder des sonstigen Ausscheidens einer Schachtelbeteiligung iSd § 10 Abs 2 KStG (neu) dahin gehend erreicht, dass eine vollständige Neutralstellung von Gewinnen, Verlusten oder sonstigen Wertänderungen während des Bestandes der Beteiligung normiert wird. Davon ausgenommen und damit steuerwirksam sind Verluste, die im Zuge des Untergangs (Liquidation oder Insolvenz) der ausländischen Körperschaft entstehen. Diese sind dann allerdings um steuerfreie Gewinnanteile aller Art zu kürzen, die innerhalb der letzten fünf Wirtschaftsjahre vor dem Wirtschaftsjahr der Liquidationseröffnung oder des Eintritts der Insolvenz angefallen sind.²⁶⁾

b) Option für Steuerwirksamkeit

Um den unterschiedlichen Interessen der beteiligungshaltenden Körperschaften Rechnung zu tragen, kann bei Abgabe der Körperschaftssteuererklärung für das Jahr der Anschaffung oder des Entstehens einer internationalen Schachtelbeteiligung durch zusätzliche Anschaffung von Anteilen eine auf jede einzelne Schachtelbeteiligung bezogene Option zu Gunsten der vollständigen Steuerwirksamkeit der internationalen Schachtelbeteiligung abgegeben werden. Dabei ist zu beachten, dass die Körperschaft an diese Entscheidung für die jeweilige Schachtelbeteiligung gebunden bleibt, auch wenn diese durch spätere Anschaffungen erweitert wird.²⁷⁾ Die Bindung

an die getroffene Entscheidung gilt auch für den Fall der Veräußerung oder umgründungsveranlassten unmittelbaren oder mittelbaren vollständigen oder anteiligen Übertragung einer internationalen Schachtelbeteiligung innerhalb eines Konzerns iSd § 15 AktG.

Der Veräußerungstatbestand ist weit zu verstehen und umfasst jeden entgeltlichen Vorgang, somit auch den Tausch oder eine Umgründung außerhalb des Geltungsbereiches des UmgrStG. Auch der Konzernumgründungsbereich im Geltungsbereich des UmgrStG soll weit zu verstehen sein. Der konzernzugehörige Rechtsnachfolger soll unabhängig davon an die Entscheidung des Rechtsvorgängers gebunden sein, ob die Schachtelbeteiligung zur Gänze oder anteilig übertragen oder im Rahmen einer (Teil)Betriebsübertragung mitübertragen wird, ob sie mittelbar im Wege einer Mitunternehmeranteilsübertragung übergeht oder ob sie etwa durch Übertragung auf eine konzernzugehörige Personengesellschaft mehreren konzernzugehörigen Zusammenschlusspartnern die Schachtelbeteiligungsfunktion quotal vermittelt. Im Falle der umgründungsveranlassten Übertragung einer internationalen Schachtelbeteiligung auf einen ausländischen Rechtsnachfolger erstreckt sich die Option auf die erhaltene Gegenleistung. Sollte der konzernangehörige Erwerber der internationalen Schachtelbeteiligung bereits unmittelbar oder mittelbar eine steuerwirksame Schachtelbeteiligung an derselben ausländischen Körperschaft besitzen, so soll die steuerliche Behandlung auch in der Folge getrennt nach der jeweiligen bis zum Erwerb maßgebenden Entscheidung fortzusetzen sein. Die Folgen des umgründungsbedingten Entstehens oder Unterganges einer internationalen Schachtelbeteiligung auf Ebene eines Rechtsnachfolgers und auf Ebene des Übertragenden bleiben weiterhin im UmgrStG geregelt.²⁸⁾

c) Zeitliche Wirkung

Die geänderten Voraussetzungen für das Vorliegen einer internationalen Schachtelbeteiligung treten grundsätzlich mit Wirkung ab der Veranlagung für das Kalenderjahr 2004 in Kraft.²⁹⁾ Für die Anwendung des § 10 Abs 3 KStG ist folgende Übergangsregel zu beachten:³⁰⁾

23) *Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly*, KStG, § 10 Rz 44 ff mwN.

24) *Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly*, KStG, § 10 Rz 46; *Wiesner/Schneider/Spanbauer/Kohler*, KStG, § 10 Anm 21; Rz 553 f KStR 2001; dazu ausführlich auch *D. Aigner/G. Kofler*, SWI 2002, 528 (530 f).

25) § 26 a Abs 16 Z 1 KStG idF des BBG 2003.

26) Dazu *Kristen/Passerger*, SWI 2003, 225 (230 ff).

27) Diese „Unwiderruflichkeit“ der Option könnte nur dadurch ausgehebelt werden, wenn die Beteiligung unter die 10%-Grenze sinkt und nachfolgend durch erneute Anschaffung diese Grenze wieder übersteigt; diesfalls kann nach dem Gesetzeswortlaut die Option neuerlich ausgeübt werden.

28) EilRV 59 BlgNR 22. GP. Ausführlich *Kristen/Passerger*, SWI 2003, 225 (231 f).

29) § 26 a Abs 16 Z 1 KStG.

30) *Kristen/Passerger*, SWI 2003, 225 (233 f).

- Steuerpflichtige, die vor dem 1. 1. 2001 in das Firmenbuch eingetragen wurden, müssen die Option für die Steuerwirksamkeit der Beteiligung für bestehende und vor dem 1. 1. 2006 erworbene Beteiligungen spätestens mit der Steuererklärung für das Jahr 2006 ausüben.
- Steuerpflichtige, die nach dem 31. 12. 2000 in das Firmenbuch eingetragen wurden, müssen die Option für die Steuerwirksamkeit der Beteiligung für bestehende und vor dem 1. 1. 2004 erworbene Beteiligungen bereits mit der Steuererklärung für das Jahr 2004 ausüben. Dies gilt auch dann, wenn die Voraussetzungen für das Vorliegen einer internationalen Schachtelbeteiligung erst durch das Inkraft-Treten der Neuregelung eintreten.

Wurde eine Option ausgeübt und somit die volle Steuerwirksamkeit ausgelöst, sollen steuerhängige stille Reserven durch eine steuerneutrale Aufwertung³¹⁾ aus der künftigen Steuerpflicht ausgenommen werden. Wird keine Option ausgeübt und damit der Übergang von der Gewinnbefreiung zur vollen Steuerneutralität (abgesehen von der Liquidationsregelung) ausgelöst, sollen tatsächliche und umgründungsbedingt entstandene (fiktive) Teilwertabschreibungen von Beteiligungen durch Altgesellschaften bis vor dem letzten im Kalenderjahr 2006 endenden Wirtschaftsjahr und durch Neugesellschaften bis vor dem letzten im Kalenderjahr 2004 endenden Wirtschaftsjahr jeweils mit mindestens einem Siebentel im unmittelbar folgenden Wirtschaftsjahr nachversteuert werden.

4. „SWITCH OVER“ – METHODENWECHSEL DES § 10 ABS 4 KSTG (NEU)

Die Möglichkeit der Verweigerung der Steuerfreiheit zur Verhinderung von Steuerhinterziehungen ist künftig in § 10 Abs 4 KStG verankert. Dabei wurde aufgrund des Berichts der Code of Conduct Gruppe die bisher im dritten Teilstrich des § 10 Abs 3 KStG verankerte Ausnahmebestimmung, wonach ein Wechsel zur Anrechnungsmethode auch bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen nicht erfolgt, wenn an der Körperschaft überwiegend Steuerausländer beteiligt sind, gestrichen.

Der Gesetzesentwurf vom September 2002 sah noch eine differenzierte Übergangsregelung für „alte“ und „neue“ Gesellschaften vor. Nunmehr enthält § 26a Abs 16 Z 5 KStG eine Übergangsregel, wonach „alte“ Gesellschaften, die vor dem 1. 1. 2001 in das Firmenbuch eingetragen worden sind, bis zum Ende der Veranlagung 2005 in den Genuss der bisherigen Regelung kommen. Für „neue“ Gesellschaften, die nach dem 31. 12. 2000 in das Firmenbuch eingetragen worden sind, gilt § 10 Abs 4 KStG ab der Veranlagung für das Kalenderjahr 2004.

Steuerpflichtige, die durch das bloße Inkraft-Treten der Neuregelung künftig vom Methodenwechsel betroffen sind, ohne bisher betroffen gewesen zu sein, können die bis dahin angesammelten stillen Reserven durch eine steuerneutrale Aufwertung auf den gemeinen Wert der Beteiligung (abzüglich wirksam gewordener Teilwertabschreibungen) am

Ende des ersten im Kalenderjahr 2006 endenden Wirtschaftsjahres für „Altgesellschaften“ oder am Ende des ersten im Kalenderjahr 2004 endenden Wirtschaftsjahres für „Neugesellschaften“ steuerneutral realisieren.

D. WÜRDIGUNG

Im Schrifttum wurde wiederholt auf die mögliche Gemeinschaftsrechtswidrigkeit der unterschiedlichen steuerlichen Anwendungsvoraussetzungen für die nationale Beteiligungsertragsbefreiung des § 10 Abs 1 KStG und des § 10 Abs 2 KStG idgF hingewiesen.³²⁾ Die darin geäußerten Bedenken werden durch die Neuregelung teilweise beseitigt, es dürfte aber auch durch die Änderungen kein gemeinschaftsrechtskonformer Zustand herbeigeführt worden sein. Nach wie vor bleiben Unterschiede in den Anwendungsvoraussetzungen bestehen. So ist auch künftig nur für internationale Schachtelbeteiligungen eine Mindestbeteiligungsquote von 10% und eine Mindestbehaltefrist von einem Jahr vorgesehen. Ebenfalls nur für internationale Schachtelbeteiligungen besteht die Möglichkeit des Methodenwechsels zur Verhinderung von Steuerhinterziehungen und Missbräuchen in § 10 Abs 4 KStG (neu).

Auch die Neuregelung des § 10 Abs 2 KStG benachteiligt insofern in bestimmten Fällen die Beteiligung einer österreichischen Gesellschaft an ausländischen Gesellschaften gegenüber der Beteiligung an inländischen Gesellschaften. Der steuerliche Nachteil, der aus dem Verlust der Steuerbefreiung für die österreichische Muttergesellschaft resultiert, wenn die Beteiligungshöhe nicht erreicht wird, die Behaltefrist nicht eingehalten wird oder ein Anwendungsfall des § 10 Abs 4 KStG vorliegt, trifft jene Muttergesellschaften nicht, die ausschließlich Beteiligungser-

31) An Stelle des steuerlichen Buchwertes der Beteiligung kann der gemeine Wert abzüglich vorgenommener Teilwertabschreibungen am Ende des Wirtschaftsjahres der Optionsausübung angesetzt werden.

32) Zuletzt ua *Aigner*, SWI 2003, 63 mwN; *Blasina*, SWI 2003, 14 mwN; *Konecny/Züger*, SWI 2000, 218; dazu auch *Heinrich*, ÖStZ 2002, 970.; *Tumpel*, in *Pelka* (Hrsg.), DSJG 23 (2000), 321 ff.

SCHLUSSTRICH

Die durch die RV zum BBG 2003 geplanten Neuerungen im Zusammenhang mit internationalen Schachtelbeteiligungen sind im Wesentlichen zu begrüßen. Allerdings ist fraglich, ob die vorgesehenen Änderungen aufgrund des Code of Conduct oder aus OECD-Sicht tatsächlich jetzt schon zum jetzigen Zeitpunkt zwingend erforderlich sind. Wirtschaftlich können insbesondere die vorgeschlagenen Änderungen in § 10 Abs 4 KStG insgesamt nachteilige Effekte haben und allenfalls zu Standortnachteilen gegenüber anderen Ländern führen, die ihre begünstigenden Vorschriften (noch) beibehalten haben.³⁵⁾

träge aus Anteilen an inländischen Kapitalgesellschaften erzielen. Die engeren Anwendungsvoraussetzungen für die Steuerbefreiung des § 10 Abs 2 KStG (neu) bei Auslandsbeteiligungen gegenüber § 10 Abs 1 KStG bei Inlandsbeteiligungen machen die Ausübung der Niederlassungsfreiheit durch den Erwerb von ausländischen Tochtergesellschaften weniger attraktiv – mit der Folge, dass Muttergesellschaften von einem solchen Erwerb zu Gunsten von Akquisitionen im Inland abgehalten werden können.³³⁾ Auch auf der Rechtfertigungsebene ergeben sich aus der vorgeschlagenen Neuregelung wohl keine zusätzlichen Argumente, die die gezeigte Ungleichbehand-

lung gemeinschaftsrechtskonform erscheinen lassen würden.³⁴⁾

33) Dazu *Aigner*, SWI 2003, 63 mwN; *Konecny/Züger*, SWI 2000, 218.

34) Dazu ausf *Stangl*, SWI 2000, 463 ff.

35) Beispielsweise wird die internationale Beteiligungsertragsbefreiung in Luxemburg, die – wie derzeit noch in Österreich – eine asymmetrische Behandlung von *capital losses* und *capital gains* bei gleichzeitiger Nachversteuerung früherer Wertverluste vorsieht, nicht geändert. Belgien hat eine Verlängerung der Steuerprivilegien für Coordination-Centers bis 2010 durchgesetzt. Gleiches gilt für das Irish Foreign Income Regime, das niederländische International Financing Regime und die Madeira's Free Economic Zone.