

Steuerliche Änderungen für (ausländische) Investmentfonds durch die Fondsmeldeverordnung sowie das AIFMG

Für Fondsgeschäftsjahre, die im Kalenderjahr 2013 beginnen, ergeben sich aus dem InvFG 2011 samt Übergangsregelungen wesentliche Änderungen. Darüber hinaus wurden im Zuge der Umsetzung der AIFM-RL auch steuerliche Regelungen geändert. Schließlich wurde am 31.7.2013 eine Änderung der Fondsmeldeverordnung veröffentlicht. Auch diese Änderung ist für ausländische Investmentfonds zu beachten.

Dies gibt Anlass, die gesamten Änderungen, die sich aus diesen gesetzlichen Entwicklungen ergeben, konsolidiert darzustellen.

Begriff des „ausländischen Investmentfonds“

Durch die Umsetzung der AIFM-RL wurde auch die Definition des ausländischen Investmentfonds konkretisiert. Gem § 188 InvFG sind die steuerlichen Regelungen bezüglich Investmentfonds auch auf ausländische Kapitalanlagefonds anzuwenden. Als solche gelten nunmehr:

1. OGAW, deren Herkunftsmitgliedstaat nicht Österreich ist;
2. Alternative Investment Funds („AIF“) im Sinne des AIFMG, deren Herkunftsmitgliedstaat nicht Österreich ist, ausgenommen AIF in Immobilien im Sinne des AIFMG;
3. Jeder einem ausländischen Recht unterstehende Organismus, unabhängig von seiner Rechtsform, dessen Vermögen nach dem Gesetz, der Satzung oder tatsächlichen Übung nach den Grundsätzen der Risikostreuung angelegt ist und eine der folgenden Voraussetzungen erfüllt:
 - a) Der Organismus unterliegt im Ausland tatsächlich direkt oder indirekt keiner der österreichischen Körperschaftsteuer vergleichbaren Steuer.
 - b) Die Gewinne des Organismus unterliegen im Ausland einer der österreichischen Körperschaftsteuer vergleichbaren Steuer, deren anzuwendender Steuersatz um mehr als 10 Prozentpunkte niedriger als die österreichische Körperschaftsteuer (25%) ist.
 - c) Der Organismus ist im Ausland Gegenstand einer umfassenden persönlichen oder sachlichen Befreiung.

Damit wird für ausländische Strukturen, die keine AIF oder OGAW sind, eine wirtschaftliche Anknüpfung zur Verhinderung von Gestaltungsmodellen in Niedrigsteuerländern greifen. Jeder einem ausländischen Recht unterstehende Organismus, dessen Vermögen nach dem Gesetz, der Satzung oder tatsächlichen Übung nach den Grundsätzen der Risikostreuung angelegt ist, soll unabhängig von der Rechtsform als ausländischer Kapitalanlagefonds eingestuft werden, wenn er aufgrund seiner steuerlichen Behandlung im Ausland bestimmte „Niedrigbesteuerungskriterien“ erfüllt.

Nach den Gesetzesmaterialien werden diese Kriterien aber nur dann relevant, wenn dem Organismus nach dem Recht seines Ansässigkeitsstaates Steuerrechtssubjektivität zukommt. Bei Organismen, die als transparent eingestuft und damit nicht direkt besteuert werden (zB Personengesellschaften), entfällt somit die Kriterienprüfung und sie werden automatisch immer dann als ausländischer Kapitalanlagefonds eingestuft, **wenn ihr Vermögen nach den Grundsätzen der Risikostreuung angelegt ist**. Einem ausländischen Recht unterstehende Organismen, die als Veranlagungsgemeinschaften in Immobilien im Sinne des § 42 ImmoInvFG eingestuft werden, sind von diesen Bestimmungen ausgenommen (da sie dem Immobilieninvestmentfondsgesetz unterliegen).

Das geänderte Besteuerungskonzept tritt parallel zur Umsetzung der AIFM-RL mit 22. Juli 2013 in Kraft. Aus Gründen der Praktikabilität und des Vertrauensschutzes soll es allerdings erstmals für Geschäftsjahre von Kapitalanlagefonds gelten, die nach dem 21. Juli 2013 beginnen.

Meldesystematik für ausländische Investmentfonds

- Grundsätzlich war geplant, dass ausländische Fonds das Meldeformat von inländischen Fonds ab Geschäftsjahren, die im Kalenderjahr 2013 beginnen, übernehmen müssen. Nunmehr wird klargestellt, dass die bestehende Meldesystematik ein weiteres Jahr beibehalten werden kann. Dies bedeutet gleichzeitig, dass das geplante automatisierte neue ÖKB Meldeformat frühestens für Fondsgeschäftsjahre, die 2014 beginnen, zur Anwendung kommen kann.

Erweiterung der Bemessungsgrundlage

- Die steuerliche Bemessungsgrundlage wird für Fondsgeschäftsjahre, die ab 1.1.2013 beginnen, erweitert. Forderungswertpapiere werden künftig in die Kursgewinnbesteuerung auf Fondsebene auch für Privatanleger mit einbezogen. Gleichzeitig wird die allgemeine KEST-Befreiung auf Altmissionen (das sind bestimmte Forderungswertpapiere, die vor bestimmten Zeitpunkten emittiert wurden) auch auf Kursgewinne aus Forderungswertpapiere ausgedehnt.
- Der allgemeine Prozentsatz der steuerpflichtigen Kursgewinne (aus Wertpapieren, Derivaten und sonstigen Vermögensgegenständen) erhöht sich für Privatanleger für Fondsgeschäftsjahre, die 2013 beginnen, von 40% auf 50%. D.h. 50% der realisierten Kursgewinne unterliegen der KEST in Höhe von 25%. In Verbindung mit oben genannter Erweiterung der Bemessungsgrundlage der Substanzgewinne sind nunmehr 50% der (gesamten) Substanzgewinne steuerpflichtig.
- Übersteigen die Aufwendungen die ordentlichen Erträge, spricht man von einem sogenannten „Aufwandsüberhang“. Dieser konnte in der Vergangenheit zwar mit Substanzgewinnen des laufenden Jahres ausgeglichen aber nicht vorgetragen werden. Für Fondsgeschäftsjahre, die im Jahr 2013 beginnen, ist nunmehr auch ein Verlust, der aus dem Aufwandsüberhang entstanden ist, vortragsfähig.

- Für Fondsgeschäftsjahre, die 2013 beginnen, ist ein Ertragsausgleich zusätzlich auf Dividenden und Kursgewinne/Kursverluste zu berechnen.
- Bislang waren bei inländischen Fonds, die im Betriebsvermögen gehalten werden, Substanzgewinne im Rahmen der Ermittlung der ausschüttungsgleichen Erträge nicht zu beachten. Diese wurden erst im Rahmen der Veräußerung des Fondsanteils steuerlich erfasst. Nunmehr sind auch bei inländischen Fonds sämtliche realisierte Kursgewinne aus Wertpapieren, Derivaten und sonstigen Vermögensgegenständen bei der Ermittlung der ausschüttungsgleichen Erträge zu beachten. Insofern kommt es zu einer Gleichstellung mit ausländischen Fonds.

Ausschüttungsreihenfolge

- Für Ausschüttungen von Fondsgeschäftsjahren, die ab 1.1.2013 beginnen, ist die sogenannte Ausschüttungsreihenfolge einzuhalten. Erst nach Befolgung der Ausschüttungsreihenfolge ist eine steuerfreie Ausschüttung aus der Fondssubstanz möglich. Die Ausschüttungsreihenfolge ist wie folgt definiert:
 1. Ordentlicher laufender Ertrag
 2. Ordentlicher Gewinnvortrag
 3. Außerordentlicher laufender Ertrag
 4. Außerordentlicher Gewinnvortrag
 5. Laufende Erträge, die keine Einkünfte iSd § 27 EStG darstellen
 6. Erträge aus Vorjahren, die keine Einkünfte iSd § 27 EStG darstellen
 7. Beträge, die keine Einkünfte iSd Einkommensteuergesetzes darstellen (Substanzauszahlungen)

Verlustverrechnung

- Ab 2013 ist vorgesehen, dass Verluste aus der Veräußerung von Kapitalanlagen innerhalb des Fonds sowohl mit außerordentlichen Erträgen (Veräußerungsgewinnen) als auch mit ordentlichen Erträgen (Zinsen, Dividenden) verrechnet werden können. Altverluste (das sind Verluste, die in Geschäftsjahren entstanden sind, die vor 2013 begonnen haben), können zwar weiterhin vorgetragen werden, allerdings nur mit außerordentlichen Erträgen verrechnet werden. Dies erfordert eine Trennung der Altverluste von Neuverlusten für Fondsgeschäftsjahre, die 2013 beginnen.
- Im Privatvermögen sind nur 25% der Alt-Verlustvorträge verrechenbar. Im Betriebsvermögen bleiben grundsätzlich 100% der Alt-Verlustvorträge verrechenbar.
- Für Fondsgeschäftsjahre, die 2013 beginnen, müssen zu Beginn des Geschäftsjahres die Alt-Verlustvorträge einmalig ermittelt werden. In den Alt-Verlustvorträgen können für das Privatvermögen (PV) und Betriebsvermögen (BV) auch Kursverluste aus Forderungswertpapieren enthalten sein.

- Diese Verlustvorträge sind einmalig mit der Meldung der ausschüttungsgleichen Erträge an die ÖKB zu melden.
- Lt Fondsmeldeverordnung ist bei Ermittlung der Altverluste wie folgt vorzugehen:
 - o Entspricht die Höhe der Verluste für im Betriebsvermögen gehaltene Anteile jener der Verluste für im Privatvermögen gehaltenen Anteile, ist der Differenzbetrag für im Betriebsvermögen und Privatvermögen verrechenbaren Verluste (das sind 75% der im Betriebsvermögen verrechenbaren Verluste) zu bilden und auszuweisen.
 - o Entspricht die Höhe der Verluste für im Betriebsvermögen gehaltene Anteile nicht jener der Verluste für im Privatvermögen gehaltene Anteile, ist der Gesamtbetrag der verrechenbaren Verluste für im Betriebsvermögen gehaltene Anteile auszuweisen.
- Bei der Verrechnung der Alt und Neuverluste sind folgende Grundsätze zu beachten:
 - o Die 25% Alt-Verlustvorträge sind im Privatvermögen nicht mit ordentlichen Erträgen verrechenbar, können aber weiter vorgetragen werden.
 - o Alt-Verlustvorträge sollten vorrangig vor neuen Verlustvorträgen verrechnet werden können.
- Darüber hinaus hat das BMF einige Berechnungsbeispiele zur Verrechnung von Alt- und Neuverlusten versendet. Aus diese Beispielen lassen sich folgende Grundsätze ableiten:
 - Zunächst ist der Saldo zwischen ordentlichen Erträgen und Aufwendungen sowie der Saldo zwischen Substanzgewinnen und Substanzverlusten („außerordentliches Ergebnis“) zu bilden.
 - Im nächsten Schritt sind diese beiden Größen miteinander zu saldieren.
 - Ein nach Saldierung von ordentlichen und außerordentlichen Erträgen verbleibender Verlust erhöht den Verlustvortrag „neu“ (auch wenn der Verlust aus dem Aufwandsüberhang entstanden ist!).
 - Ein Ertragsüberhang, der nicht mit laufenden Substanzverlusten ausgeglichen werden konnte, kann mit „neuen“ Verlustvorträgen verrechnet werden.
 - Ein positives außerordentliches Ergebnis (Substanzgewinn) ist zunächst mit alten Verlustvorträgen, (bei Bedarf) danach mit neuen Verlustvorträgen zu verrechnen.