

14. Jahrgang / September 2021 / Nr. 9

# BFG *journal*

BFG-Entscheidungen aus erster Hand

**Linde**  
www.lindeverlag.at

## **Interview**

Dr. Christian Hammerl, Leiter Zentrale Services im BMF

## **Kapitalertragsteuer**

Rückerstattung im Cum-/Ex-Geschäft

## **BFG und Höchstgerichte**

Optionen auf den Erwerb von Kapitalanteilen

## **Umgründungen**

Veräußerung einer Domain nach Einbringung

## **Investmentfonds**

Beteiligungsertragsfreiheit auf Ausschüttungen?

## **Umsatzsteuer**

Reihenleistung bei Körperschaften öffentlichen Rechts

Schürfen von Kryptowährungen (Mining)

## **Abgabenverfahren**

Begrenzung des Streitgegenstandes

# Ausschüttung von Gewinnen aus Perioden vor Qualifizierung als Alternativer Investmentfonds

## Nochmals: Anwendung der Beteiligungsertragsfreiheit auf Ausschüttungen?

Dr. Roman Thunshirn, StB/WP in Wien



Aufgrund des Inkrafttretens des AIFMG kam es bei Kapitalgesellschaften, die unter das AIFMG fielen, zu einem Übergang des Besteuerungsregimes als Körperschaft nach dem KStG in das Regime des § 186 InvFG und damit in das sogenannte „Transparenzprinzip“. Bei der nach Übergang erfolgenden Ausschüttung von thesaurierten Gewinnen, die aus Perioden stammen, in denen die ausschüttende Kapitalgesellschaft noch als Körperschaft galt, kommt es nach Ansicht des BFG aufgrund des Systembruchs zu einer Doppelbesteuerung. Diese Rechtsansicht ist nach Ansicht des Autors unrichtig.<sup>1)</sup>

BFG 4. 12. 2020, RV/1100276/2017, § 186 InvFG  
Revision zugelassen und zu Ro 2021/15/  
0003 eingebracht

### 1. Der Fall



Der im BFG-Verfahren beschwerdeführende Steuerpflichtige (Bf), eine unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft, war an der Kapitalgesellschaft X und damit an einer Körperschaft beteiligt. X wurde ab dem WJ 2014 als Alternativer Investmentfonds (AIF) qualifiziert, wodurch das Besteuerungsregime des § 186 InvFG und damit das Transparenzprinzip Anwendung fanden. Die Qualifikation als AIF führte bei X im letzten Wirtschaftsjahr als Körperschaft zur Liquidationsbesteuerung iSd § 18 KStG mit der Folge der Aufwertung der Wirtschaftsgüter auf den gemeinen Wert und dem letztmaligen Verbrauch der Verlustvorträge.

In der Folgeperiode, also bereits als AIF, wurden von X an den Steuerpflichtigen Dividenden ausgeschüttet, die aus Zeiträumen vor der Qualifikation als AIF erwirtschaftet wurden. Das Finanzamt qualifizierte die im Jahr 2014 an den Steuerpflichtigen ausgeschütteten Dividenden aus Vorperioden als steuerpflichtige Fondserträge iSd § 186 Abs 1 InvFG und unterwarf sie bei der Bf der Besteuerung. Die Bf stützte sich hingegen hinsichtlich der von X erhaltenen Dividenden auf die Befreiung des § 10 KStG. Das BFG folgte der Rechtsansicht der Bf, die im Übrigen durch ein Rechtsgutachten untermauert wurde, nicht, hat aber die Revision zugelassen. Die Bf hat Revision eingebracht.

### 2. AIF-Übergangsbesteuerung

Am 22. 7. 2013 ist das AIFMG (bzw sind weite Teile hiervon)<sup>2)</sup> in Kraft getreten. Damit werden die Bestimmungen der AIFM-RL<sup>3)</sup> in das nationale Recht umgesetzt. Gemäß § 186 Abs 7 InvFG gelten AIF iSd AIFMG, auf die die Abs 1 bis 6 Anwendung finden, für Zwecke der KöSt nicht als Körperschaften iSd § 1 des KStG. Die einschlägigen Bestim-

<sup>1)</sup> Der Autor vertritt den Steuerpflichtigen im Verfahren vor dem VwGH; siehe zum Verfahren vor dem BFG bereits *Hatzenbichler*, Anwendung der Beteiligungsertragsfreiheit auf Ausschüttungen eines Alternativen Investmentfonds? BFGjournal 2021, 64.

<sup>2)</sup> BGBl I 2013/135.

<sup>3)</sup> RL 2011/61/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 8. 6. 2011 über die Verwalter alternativer Investmentfonds und zur Änderung der RL 2003/41/EG und 2009/65/EG und der VO (EG) 1060/2009 und (EU) 1095/2010, ABI L 174 vom 1. 7. 2011, S 1.

mungen enthielten keine steuerlichen Übergangsbestimmungen, wie sich aus § 200 Abs 8 InvFG ergibt. Weitere gesetzliche Regelungen bestehen nicht.<sup>4)</sup> Wie *Bodis/Polivanova-Rosenauer*<sup>5)</sup> festhalten, sind die ertragsteuerlichen Konsequenzen eines Wechsels einer Körperschaft in einen AIF (also aus der Normalbesteuerung zur Fondsbesteuerung) und vice versa unklar, da § 186 Abs 7 InvFG diesbezüglich keine Regelung enthält.<sup>6)</sup> *Bodis/Polivanova-Rosenauer* halten es in Anbetracht der fehlenden ausdrücklichen gesetzlichen Grundlage für denkbar, dass im Zeitpunkt des Übergangs in analoger Anwendung des § 18 KStG (Beginn und Ende einer Steuerbefreiung) eine Besteuerung der stillen Reserven erfolgt. *Marschner*<sup>7)</sup> weist darauf hin, dass die Aufdeckung und Versteuerung der stillen Reserven im Zeitpunkt des Beginns als AIF automatisch auch eine zeitliche „Abgrenzung“ von steuerneutralen zu steuerpflichtigen Wertveränderungen bewirken.

### 3. Das Problem

Nach dem Prinzip des § 186 InvFG kommt es zu einer Transparenzbesteuerung dh, die Ertragspositionen werden ungeachtet des Zuflusses an die Fondsinhaber (hier die Bf bzw Revisionswerberin) in derselben Periode – ähnlich einer Personengesellschaft – besteuert. Gemäß § 186 Abs 6 InvFG wird eine Ausschüttungsreihenfolge festgelegt: Erfolgt eine Ausschüttung, gelten für steuerliche Zwecke als ausgeschüttet:

1. zunächst die laufenden und die in den Vorjahren erzielten Einkünfte iSd § 27 EStG,
2. danach die laufenden und die in den Vorjahren erzielten anderen Einkünfte iSd EStG und
3. zuletzt Beträge, die keine Einkünfte iSd EStG darstellen.

Werden nunmehr Erträge ausgeschüttet, die aus einer Vorperiode (vor Existenz als AIF) stammen (bei X thesauriert wurden) und folglich dem Besteuerungsregime des KStG als KörR unterlagen und werden diese – wie hier im Fall bei Ausschüttung – nochmals, diesmal aber als Fondserträge iSd § 186 Abs 1 InvFG besteuert, kommt es insofern zu einer „*Schiefelage*“<sup>8)</sup>, als – mangels Nachweises der Qualifikation als Dividenden, Zinsen uÄ – die Ausschüttungen – nunmehr ein zweites Mal – (diesmal) beim Fondsinhaber (Bf) steuerpflichtig sind. Damit kommt es zu einer Doppelbesteuerung.

Aufgrund der bei Eintritt in das AIF-Regime erfolgten Besteuerung der stillen Reserven der ehemaligen KörR kommt es auch aus diesem Blickwinkel zu einer Doppelbesteuerung, weil die thesaurierten Dividenden zweifellos in die anlässlich des Übergangs stattgefundene Besteuerung der stillen Reserven Eingang fanden.

Die Bf hat sich in ihrer Argumentation auf § 10 KStG gestützt und die Steuerbefreiung des § 10 KStG als zutreffend angesehen. Gemäß § 10 Abs 1 Z 1 KStG sind Beteiligungserträge Gewinnanteile jeder Art „auf Grund einer Beteiligung an inländischen Kapitalgesellschaften“. Das Finanzamt wie auch das BFG verneinten die Anwendung des § 10 KStG, da die ausschüttende X im Zeitpunkt der Ausschüttung keine Körperschaft iSd KStG mehr war.<sup>9)</sup> Bei Ausschüttungen durch Nichtmeldefonds ist die im Transparenzmodell mögliche Beteiligungsertragsfreiheit allerdings nicht mittelbar anwendbar, abgesehen von dem Fall, dass dem Anteilseigner der Nachweis der Steuerfreiheit iSd § 186 Abs 2 Z 3 InvFG gelingt.<sup>10)</sup>

<sup>4)</sup> *Bodis/Polivanova-Rosenauer* in *Bollenberger/Kellner*, Investmentfondsgesetz (2016) § 186 Rz 46.

<sup>5)</sup> *Bodis/Polivanova-Rosenauer* in *Bollenberger/Kellner*, InvFG, § 186 Rz 46 mit Verweis auf *Petritz-Klar*, Zweifelsfragen zum AIFMG aus steuerlicher Sicht, SWI 2013, 535 (535 f).

<sup>6)</sup> Auch das BMF hat im konkreten Verfahren von einer „*Schiefelage*“ der Regelung gesprochen.

<sup>7)</sup> *Marschner*, Investmentfonds in Fallbeispielen<sup>3</sup> (2017) Pkt cc).

<sup>8)</sup> So auch das BMF in konkreten Fall.

<sup>9)</sup> *Hatzenbichler*, BFGjournal 2021, 64.

<sup>10)</sup> Siehe *Hatzenbichler*, BFGjournal 2021, 64.

## 4. Eigene rechtliche Beurteilung

### 4.1. Qualifikation als Fondseinkünfte

Aufgrund der ertragsteuerlichen Transparenz von Investmentfonds und damit AIF<sup>11)</sup> gelten folgende Sonderregeln: Ein Fonds ist kein Steuersubjekt. Die vom Fonds erwirtschafteten Erträge werden nur auf der Ebene des Anteilsinhabers besteuert. In sachlicher Hinsicht hat der Anteilsinhaber – in Abhängigkeit von seiner persönlichen Situation – jene Erträge zu versteuern, die ein Fonds erzielt (Transparenzprinzip).<sup>12)</sup> Dementsprechend sind Zinsen, Dividenden, realisierte Wertsteigerungen des Kapitalvermögens und Einkünfte aus Derivaten auf der Anteilsebene als Einkünfte aus Kapitalvermögen iSd § 27 EStG steuerpflichtig. Erzielt ein AIF iSd AIFMG auch andere Einkünfte als Einkünfte aus Kapitalvermögen iSd § 27 EStG, liegen auf der Anteilsebene Einkünfte iSd jeweiligen Einkunftsart des § 2 Abs 3 EStG vor.<sup>13)</sup> Wie *Bodis/Polivanova-Rosenauer* ausführen, wurde infolge der Neufassung des InvFG die Veranlagung über einen Investmentfonds der Direktveranlagung weitgehend angenähert.

Ein Grundsatz des Ertragsteuerrechts, der augenscheinlich bei Direktveranlagungen wie auch bei Beteiligung an einer Personengesellschaft gilt, ist das Periodenprinzip bzw das Prinzip der Abschnittbesteuerung.<sup>14)</sup> Dieses Prinzip kommt auch bei einem Wechsel von der beschränkten in die unbeschränkte Steuerpflicht sowie bei der Weg- und Zugzugsbesteuerung zum Tragen und hat das Ziel, eine Doppel- bzw Nichtbesteuerung zu verhindern.<sup>15)</sup> Aus diesen Prinzipien folgt, dass Einkünfte einer vorangegangenen Periode nicht der darauffolgenden Periode zugerechnet werden dürfen.

Auch *Mühlehner*<sup>16)</sup> weist darauf hin und streicht die zeitliche Komponente heraus: „Im Zusammenhang mit einer aus einem InvF erfolgten Ausschüttung ergibt sich daher zB, dass beim Anteilinhaber nur jener Ertrag zu Einkünften führt, der nach dem Kauf des jeweiligen InvF-Anteiles erwirtschaftet worden ist. Die am Prinzip der Berücksichtigung der persönlichen Leistungsfähigkeit orientierte Besteuerung des Einkommens rechnet einem Steuersubjekt nur einen solchen Betrag als Einkommen zu, mit dem ein Einkunftstatbestand verwirklicht worden ist. Beim Inhaber eines neu ausgegebenen Investmentfondsanteiles würde daher grundsätzlich eine Ausschüttung bzw ein ausschüttungsgleicher Ertrag nur insoweit zu Einkünften führen, als diese Ausschüttung bzw dieser ausschüttungsgleiche Ertrag nicht auf den Ertragsausgleich, sondern auf den nach der Ausgabe des neuen Fondsanteiles erwirtschafteten Ertrag entfällt.“

Ähnlich auch *Bodis/Polivanova-Rosenauer*:<sup>17)</sup> „Wenngleich sich eine Maßgeblichkeit der Fondsbuchhaltung dem Gesetz nicht entnehmen lässt, ist aufgrund der Anknüpfung der Steuerpflicht an die Ausschüttung die Ertragsrechnung des Kapitalanlagefonds im Rahmen des gemäß § 13 Abs 2 zu erstellenden Rechenschaftsberichts grundsätzlich maßgebend.“

Diese Abgrenzung ist auch der Grund für die im Zeitpunkt des Übergangs in analoger Anwendung des § 18 KStG erfolgte Besteuerung der stillen Reserven.<sup>18)</sup>

<sup>11)</sup> *Bodis/Polivanova-Rosenauer* in *Bollenberger/Kellner*, InvFG, § 186 Rz 5.

<sup>12)</sup> *Bodis/Polivanova-Rosenauer* in *Bollenberger/Kellner*, InvFG, § 186 Rz 8.

<sup>13)</sup> *Bodis/Polivanova-Rosenauer* in *Bollenberger/Kellner*, InvFG, § 186 Rz 8; dazu die von den genannten Autoren zitierten Beispiele: Einkünfte aus Spekulationsgeschäften iSd § 31 EStG.

<sup>14)</sup> *Toifl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG (21. Lfg) § 2 Tz 1/1; *Peyerl*, Rechnungswesen und Steuerrecht<sup>4</sup> (2020) Pkt 4.1. „Prinzipien der Einkommensteuer“.

<sup>15)</sup> *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG (13. Lfg) § 1 Tz 32.

<sup>16)</sup> *Mühlehner*, InvFG<sup>2</sup> (2013) § 186 Rz 28.

<sup>17)</sup> *Bodis/Polivanova-Rosenauer* in *Bollenberger/Kellner*, InvFG, § 186 Rz 17.

<sup>18)</sup> *Bodis/Polivanova-Rosenauer* in *Bollenberger/Kellner*, InvFG, § 186 Rz 46; *Marschner*, Investmentfonds<sup>5</sup>.

Unter den Fall subsumiert bedeutet dies: Die dem Verfahren gegenständlichen „thesaurierten Gewinne“ wurden völlig unstrittig in einer Zeit erwirtschaftet (und auch steuerlich erfasst), in der X nicht als AIF, sondern als KöR zu qualifizieren war. Sie können daher schon begrifflich nicht dem Anteilshaber (Bf) eines Investmentfonds zugerechnet werden. Die Dividenden fallen daher gar nicht unter den Begriff der Einkünfte iSd § 186 InvFG; mit anderen Worten: Sie gelten nicht als Fondseinkünfte. Sie wurden vor Erwerb des Fondsanteils erzielt und können der Bf nicht zugerechnet werden. Die Erfassung der thesaurierten Dividenden führt auch zur Doppelbesteuerung.

#### 4.2. Doppelbesteuerung

Nach der Judikatur ist eine unbegründete Doppelbesteuerung verfassungswidrig.<sup>19)</sup> Der VfGH<sup>20)</sup> hat in einem durchaus vergleichbaren Fall den Ausschluss der Vortragsfähigkeit des Übergangsverlusts beim Übergang von der Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 EStG zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs 3 EStG als gleichheitswidrig angesehen. Der VfGH<sup>21)</sup> hat auch zur Verweigerung der Anrechnung der Zinsertragsteuer auf die Einkommensteuer eine verfassungswidrige Doppelbesteuerung festgestellt.

Aufgrund der Besteuerung der stillen Reserven im Zeitpunkt des Übergangs in das AIF-Besteuerungsregime kommt es durch die nochmalige Erfassung der aus bereits versteuerten Gewinnen stammenden thesaurierten Dividenden zu einer unsachgemäßen Doppelbesteuerung.

#### 4.3. Anwendung des § 10 KStG

Anders als nach der deutschen Rechtslage erfolgt im Zeitpunkt der Umqualifizierung aufgrund des § 186 Abs 7 InvFG auf Ebene des AIF-Fondsnehmers keine Tauschgewinnbesteuerung, wodurch „schwebende“ Gewinne im Zeitpunkt der Umqualifizierung nicht zu einer Neubewertung des Beteiligungsansatzes (= Fondsanteil) führen. Lediglich die steuerliche Einordnung des Wirtschaftsgutes „Anteil“ hat sich geändert, nicht aber die Zuordnung des Wirtschaftsgutes.<sup>22)</sup>

Seit dem KStG 1988 ist die Beteiligungsertragsbefreiung als sachliche Steuerbefreiung zur Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbelastung auf Körperschaftsgewinne ausgestaltet. Es handelt sich nicht um eine Steuerbegünstigung, sondern um eine systematische Befreiungsvorschrift.<sup>23)</sup> Die Beteiligungsertragsbefreiung des § 10 Abs 1 KStG soll sicherstellen, dass von KöR erwirtschaftete Gewinne auf der Ebene von KöR nur einmal besteuert werden.<sup>24)</sup>

Das BFG war der Ansicht, dass die Beteiligungsertragsbefreiung des § 10 Abs 1 Z 1 KStG nicht zur Anwendung kommt, da X im Zeitpunkt der Gewinnausschüttung nicht mehr als KöR anzusehen war. Diese Ansicht ist vom Wortlaut des § 10 Abs 1 KStG nicht gedeckt. Die Bestimmung spricht nicht davon, dass die Gewinnausschüttung durch

<sup>19)</sup> VfGH 30. 6. 1984, G 101/84; siehe dazu *Baldauf*, RdW 1983, 24; VfGH 12. 6. 2012, B 1462/11; dazu *Pfau/Atzmüller*, RdW 2012, 563.

<sup>20)</sup> VfGH 6. 12. 1983, B344/82.

<sup>21)</sup> VfGH 14. 3. 1986, B371/85, unter Hinweis auf *Ruppe*, Entwicklungen und Tendenzen im Österreichischen Steuerrecht, in *Steuerberater-Jahrbuch 1983/84*, 55.

<sup>22)</sup> *Blum/Pinetz* in *Engel-Kazemil/Blum/Damm/Kammel/Pejchovsky/Pinetz* (Hrsg), *Investmentfonds – Aufsicht und Besteuerung* 2 (2019) Anwendungsbereich der reformierten Kapitalanlagefondsbesteuerung, Pkt 5.2.2.

<sup>23)</sup> *Kirchmayr* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG, § 10 Rz 14; *Fürnsinn/Massoner* in *Lang/Rust/Schuch/Staringer*, KStG<sup>2</sup> (2016) § 10 Rz 5.

<sup>24)</sup> *Bergmann/Wurm*, Befreiung inländischer Beteiligungserträge, in *Bergmann/Renner/Wurm* (Hrsg), *Praxisbeispiele zur Körperschaftsteuer* (2019) Pkt 3.1.; *Strimitzer/Vock* in *Renner/Strimitzer/Vock*, KStG (27 Lfg) § 10 Rz 21; *Fürnsinn/Massoner* in *Lang/Rust/Schuch/Staringer*, KStG<sup>2</sup>, § 10 Rz 5.

eine KÖR erfolgen muss, sondern von „Gewinnanteilen jeder Art auf Grund einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft“ (wobei die Kapitalgesellschaft als Körperschaft anzusehen sein muss). ME ist es nicht relevant, ob im Zeitpunkt der Ausschüttung eine Beteiligung an einer KÖR bestand, sondern ob es sich um Gewinnanteile „aufgrund einer Beteiligung an einer Körperschaft handelt“. In diesem Zusammenhang sei auch etwa auf § 8 Abs 4 UmgrStG verwiesen.<sup>25)</sup>

Die Frage ist, ob eine „nachhinkende“ Anwendung des § 10 Abs 1 Z 1 und Z 3 KStG denkbar ist. Die Steuerbefreiung nach § 10 Abs 1 KStG ist kausal definiert.<sup>26)</sup> Der Wortlaut lässt schließen, dass die Beteiligungsertragsbefreiung nach § 10 Abs 1 KStG nur auf die steuerliche Zurechnung der Beteiligungserträge an die betreffende Mutterkörperschaft abstellt. Auch die zeitliche Komponente ist unerheblich. Die Anforderungen an die Beteiligungsgesellschaft, auf deren Ausschüttung die Beteiligungsertragsbefreiung anzuwenden ist, beschränken sich auf die Erfüllung einer der in § 10 Abs 1 KStG taxativ aufgezählten Rechtsformen.

Im Zusammenhang mit der Abgrenzung zwischen Gewinnausschüttungen und Veräußerungsgewinnen wurden auf Basis der Rechtsprechung<sup>27)</sup> Kriterien entwickelt, wonach grundsätzlich die Ausschüttung einer Dividende an den Veräußerer unter Anwendung der Beteiligungsertragsbefreiung auch nach erfolgter Übertragung der Anteile (dh ohne aufrechte Beteiligung im Zeitpunkt der Beschlussfassung über die Dividende bzw der tatsächlichen Auszahlung) möglich ist. Ausgenommen von der Beteiligungsertragsbefreiung sind Konstellationen, bei denen entweder die Gewinnausschüttung iZm mit einer davor getätigten Einlage steht oder mangels Jahresgewinns die Ausschüttung eindeutig aus den Einlagen getätigt wird.<sup>28)</sup> Dasselbe gilt nach herrschender Ansicht auch für Dividendenvorbehalte, wobei der Erwerber dem Veräußerer die Auszahlung einer Dividende nach Übertragung der Anteile zusichert,<sup>29)</sup> soweit die Dividende nicht in offenkundigem Zusammenhang mit der Kaufpreiszahlung steht. Diese Rechtsansicht wird auch konsequenterweise für den Fall einer Gewinnausschüttung im Liquidationszeitraum vertreten.<sup>30)</sup> In der Literatur wird diese Abgrenzung insb mit dem Sinn und Zweck der Beteiligungsertragsbefreiung begründet, der in der Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung liegt.<sup>31)</sup>

Eine weitere Überlegung sei ins Treffen geführt: Gemäß § 32 Abs 1 Z 2 Teilstrich 3 EStG gehören zu den Einkünften „Einkünfte aus einem früheren Rechtsverhältnis im Sinne des § 2 Abs 3 Z 5 bis 7 EStG“. § 32 Abs 1 Z 2 EStG ist auch auf Körperschaften anzuwenden.<sup>32)</sup> Die Bestimmung bringt einen systematischen Grundsatz des Ertragsteuerrechts zum Ausdruck. Sie hat klarstellenden Charakter.<sup>33)</sup> Der Funktion nach soll § 32 EStG die steuerliche Wirksamkeit von Ereignissen, die in einem engen Zusammenhang

<sup>25)</sup> Zöchling in *Wundsam/Zöchling/Huber/Khun*, UmgrStG<sup>5</sup>, § 8 Rz 14.

<sup>26)</sup> *Kirchmayr/Kofler* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG, § 10 Rz 53; *Staringer* in *König/Schwarzinger* (Hrsg), *Körperschaften im Steuerrecht*, FS Wiesner (2004) 432.

<sup>27)</sup> VwGH 14. 12. 2005, 2002/13/0053.

<sup>28)</sup> *Huber/Pichler*, taxlex SRA 2006/115; *Fraberger* in *Polster-Grüll/Zöchling/Kranebitter* (Hrsg), *Handbuch Mergers & Acquisitions* (2007) 337 mwN zur Rechtsprechung des BFH.

<sup>29)</sup> *Fraberger* in *Polster-Grüll/Zöchling/Kranebitter*, *Handbuch Mergers & Acquisitions* 332; *Kofler* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG, § 10 Tz 160; *Pfeiffer/Turic*, *Die Abgrenzung zwischen Dividende und Veräußerungserlös*, in *Lang/Marchgraber/Rust/Staringer* (Hrsg), *Dividenden im Konzern* (2016) 1 ff.

<sup>30)</sup> BFG 23. 6. 2020, RV/5100129/2020; vgl. *Strimitzer/Vock* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Strimitzer/Vock*, KStG (24. Lfg) § 10 Tz 148, *Kirchmayr* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG, § 10 Tz 42.

<sup>31)</sup> *Pfeiffer/Turic* in *Lang/Marchgraber/Rust/Staringer*, *Dividenden im Konzern*, 1 ff, mit Hinweis auf die Literatur, zB *Kirchmayr/Kofler* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG, § 10 Tz 2.

<sup>32)</sup> Vgl zur Nachtragsliquidation etwa *Kanduth-Kristen/Komarek/Fraberger* (Hrsg), *Liquidations- und Sanierungsgewinnbesteuerung* (2016) Pkt II.C.2, *Kriterien für das Vorliegen einer Liquidation* iSd § 19 KStG.

<sup>33)</sup> *Fritz-Schmied/Urnik/Bergmann* (Hrsg), *Handbuch Mitunternehmensformen* (2019) Pkt 2.2.4., *Nachträgliche betriebliche Einkünfte* mwN.

mit einer seinerzeitigen Einkünfteerzielung stehen, aber erst nach Beendigung der Betätigung anfallen, sichern.<sup>34)</sup> Dasselbe gilt etwa auch bei der Erfassung von Stock-Options, weil hier nicht selten Timing-Mismatches auftreten.

#### 4.4. Liegt hinsichtlich der gegenständlichen Frage eine Gesetzeslücke vor?

Wie zuvor ausgeführt, besteht keine eindeutige Übergangsvorschrift, welche die Besteuerung der Auszahlung von Gewinnen, die aus Besteuerungszeiträumen vor Qualifikation als AIF stammen, regelt. Es besteht somit keine (eindeutige) Bestimmung für die Besteuerung der verfahrensgegenständlichen Dividenden. Vertritt man die Ansicht, dass die Beteiligungsertragsbefreiung des § 10 Abs 1 Z 1 und 3 KStG zur Anwendung kommt, so erübrigen sich weitere Überlegungen. Folgt man dieser Ansicht nicht, so liegt mE eine planwidrige Rechtslücke vor. Diese Ansicht stützt sich auf die Literatur,<sup>35)</sup> wonach jedenfalls (aber nicht nur) hinsichtlich der steuerlichen Behandlung des Vermögens der in einen AIF umqualifizierten Körperschaft eine Gesetzeslücke vorliegt. Damit liegt nicht nur hinsichtlich des Vermögens, sondern auch in Bezug auf das Schicksal von „Altgewinnen“ bzw thesaurierten Gewinnen eine unbeabsichtigte Gesetzeslücke vor.

Diese ist im Wege der Analogie zu schließen. Hier kommt die Beteiligungsertragsbefreiung des § 10 Abs 1 KStG in Frage, wonach der von Körperschaften erwirtschaftete Gewinn auf der Ebene von Körperschaften insgesamt nur einmal besteuert werden soll.<sup>36)</sup>

In dieselbe Richtung geht § 9 Abs 6 UmgrStG. Diese Analogie ist auch deswegen gerechtfertigt, weil das UmgrStG das Ziel hat, Umstrukturierungen nicht steuerlich zu belasten.<sup>37)</sup> Das UmgrStG verfolgt eben das Ziel, Umstrukturierungen – die lediglich einen Formwechsel der Unternehmensorganisation darstellen und nicht als Realisierungsvorgang einzustufen sind – steuernerutral zu stellen. Die Erläuterungen zum UmgrStG<sup>38)</sup> weisen ganz ausdrücklich darauf hin, dass die Bestimmung der Einmalbesteuerung Rechnung trägt. Es soll eine „Überbesteuerung“ verhindert werden. Die ua in § 9 UmgrStG gesetzlich geregelte Ausschüttungsfiktion ist auch Ausdruck des Leistungsfähigkeitsprinzips. Sie soll eine Mehrfach- oder eine Nichtbesteuerung verhindern.<sup>39)</sup>

### **i** Auf den Punkt gebracht

Die mit Inkrafttreten des AIFMG als steuerlich transparent qualifizierten Körperschaften fallen unter § 186 InvFG. Damit werden sie wie ein Investmentfonds besteuert, daher werden die Einkünfte den Anteilsinhabern zugerechnet. Dies gilt schon aufgrund des Prinzips der Periodenbesteuerung nicht für Einkünfte, die vor der Qualifikation als AIF erzielt wurden. Mangels einer anderslautenden Übergangsvorschrift kommen mE für Gewinnausschüttungen, die Einkünfte betreffen, die vor Qualifikation als AIF erzielt wurden, die allgemeinen Bestimmungen und damit auch die Beteiligungsertragsbefreiung des § 10 KStG zur Anwendung.

<sup>34)</sup> Jakom/Kanduth-Kristen, EStG<sup>13</sup> (2020) § 32 Rz 21, mit Hinweis auf *Quantschnigg*, RdW 92, 188.

<sup>35)</sup> *Bodis/Polivanova-Rosenauer* in *Bollenberger/Kellner*, InvFG, § 186; *Petriz-Klar*, SWI 2013, 535 (535 f).

<sup>36)</sup> *Bergmann/Wurm* in *Bergmann/Renner/Wurm*, Praxisbeispiele zur Körperschaftsteuer, 3.1.; *Strimitzer/Vock* in *Renner/Strimitzer/Vock*, KStG (27. Lfg) § 10 Rz 21.

<sup>37)</sup> Erläuterungen zu 86/ME 18. GP, Allgemeiner Teil.

<sup>38)</sup> Erläuterungen zu 86/ME 18. GP, Allgemeiner Teil.

<sup>39)</sup> Rz 544 UmgrStR; Nekrasov, Grenzüberschreitende Umwandlung, in *Kirchmayr-Schlessberger/Mayr* (Hrsg), Umgründungen (2013) 47 ff; *Kirchmayr/Franke*, Kapitalerträge und Umwandlung (Art II UmgrStG), in *Kirchmayr/Mayr/Hirschler* (Hrsg), Aktuelles zu Umgründungen (2020) 99 ff.

## BFG journal

BFG-Entscheidungen aus erster Hand

Linde  
www.lindeverlag.at

### BFGjournal - BFG-Entscheidungen aus erster Hand

#### Rechtsprechung

Entscheidungen der Höchstgerichte

#### Interview

Die Antworten der Top-Experten

#### Schwerpunkt

Diskussion am Puls der Zeit

#### Auslandsbezug

BFG-Erkenntnisse zu internationalen Fällen

## Jetzt Halbjahresabo 2021 bestellen!

### Bestellformular Ja, ich bestelle

BFGjournal-Halbjahresabo 2021  
(14. Jahrgang 2021, Heft 7-12)

- \_\_\_ Ex. Print ..... EUR 86,-  
\_\_\_ Ex. Digital light..... EUR 88,50  
\_\_\_ Ex. Digital ..... EUR 94,-  
\_\_\_ Ex. Print & Digital ..... EUR 95,-

\_\_\_\_\_  
Name/Firma

\_\_\_\_\_  
Kundennummer

\_\_\_\_\_  
Straße/Hausnr.

\_\_\_\_\_  
PLZ/Ort

\_\_\_\_\_  
E-Mail/Telefon

\_\_\_\_\_  
Datum/Unterschrift

- Ich stimme zu, dass die Linde Verlag GmbH meine angegebenen Daten für den Versand von Newslettern verwendet. Diese Einwilligung kann jederzeit durch Klick des Abstelllinks in jedem zugesendeten Newsletter widerrufen werden.

Mit meiner Unterschrift erkläre ich mich mit den AGB und der Datenschutzbestimmung einverstanden. AGB: [lindeverlag.at/agb](http://lindeverlag.at/agb) | Datenschutzbestimmungen: [lindeverlag.at/datenschutz](http://lindeverlag.at/datenschutz). Preise Zeitschriften inkl. MwSt, zzgl. Versandkosten. 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. Preisänderungen und Irrtum vorbehalten.

Linde Verlag Ges.m.b.H  
Scheydgasse 24, 1210 Wien  
Handelsgericht Wien  
FB-Nr: 102235X, ATU 14910701  
DVR: 000 2356

Jetzt bestellen: [www.lindeverlag.at](http://www.lindeverlag.at) | [office@lindeverlag.at](mailto:office@lindeverlag.at) | Tel 01 24 630 | Fax 01 24 630-23