

Besteuerung von Investmentfonds in Österreich

InvFG-AIFMG

Nora Engel-Kazemi/Elke Teubenbacher¹

I. Rechtliche Grundlagen

II. Steuerlicher Fondsbegriff

- A. Überleitung vom aufsichtsrechtlichen Fondsbegriff
- B. Transparenzprinzip und seine Durchbrechungen
- C. Meldefonds
 - 1. Der Weg zum Meldefonds
 - 2. Einmeldung von Fondsdaten
- D. Nicht-Meldefonds

III. Steuertatbestände für in Österreich ansässige Anleger

- A. Ausschüttung
 - 1. Umfang der Ausschüttung für Fonds, die Einkünfte iSd § 27 EStG erzielen
 - 2. Umfang der Ausschüttung für Fonds, die andere Einkünfte iSd EStG erzielen
 - 3. Ausschüttungsreihenfolge
 - 4. Meldung der Ausschüttung
- B. Ausschüttungsgleiche Erträge
 - 1. Umfang der ausschüttungsgleichen Erträge für Fonds, die Einkünfte iSd § 27 EStG erzielen
 - 2. Umfang der ausschüttungsgleichen Erträge für Fonds, die andere Einkünfte iSd EStG erzielen
 - 3. Meldung der ausschüttungsgleichen Erträge
 - 4. Pauschale ausschüttungsgleiche Erträge bei Nicht-Meldefonds
- C. Veräußerung von Fondsanteilen
 - 1. Unterscheidung zwischen Alt- und Neubestand im Privatvermögen
 - 2. Besonderheiten im Betriebsvermögen

¹ Wir danken Frau Doris Bauer für die Mitarbeit bei der Erstellung dieses Beitrags.

- D. Tabellarische Übersicht für in Österreich ansässige Anleger
 - 1. Privatpersonen
 - 2. Eigennützige Privatstiftungen
 - 3. Natürliche Personen mit Betriebsvermögen
 - 4. Kapitalgesellschaften

IV. Sonderthemen

- A. Steuerliche Abgrenzung zwischen Fonds und Zertifikat
- B. Ertragsausgleich
- C. Berücksichtigung von Quellensteuern auf ausländische Dividenden
- D. Dachfondsbesteuerung
- E. Selbstnachweis ausschüttungsgleicher Erträge
- F. Steuerliche Behandlung von Kapitalmaßnahmen bei Fonds
- G. Beschränkt steuerpflichtige natürliche Personen
 - 1. Anleger innerhalb der Europäischen Union
 - 2. Meldung der EU-Quellensteuer
 - 3. Anleger außerhalb der Europäischen Union (Drittstaaten)
 - 4. Meldung der KESt gem § 98 Abs 1 Z 5 lit b EStG
 - 5. Von der Abzugssteuer zum automatischen Informationsaustausch
- H. Fonds-Melde-VO 2015

I. Rechtliche Grundlagen

Das österreichische Investmentfondsgesetz wurde erstmals im Jahr 1963² verlautbart und umfasste damals 22 Paragraphen, welche sich bis dato beinahe verzehnfacht haben. Bis hin zur Implementierung des AIFMG³ wurde das InvFG mehrfach novelliert. Die steuerlichen Bestimmungen der §§ 40–42 InvFG 1993⁴ finden sich nunmehr nach Einführung der Vermögenszuwachsbesteuerung⁵ und Einarbeitung des AIFMG in neu gestalteter Form in den §§ 186 ff des InvFG 2011.⁶ Da es bereits wieder zu einer Änderung des InvFG 2011 gekommen ist, fließen in diesen Beitrag die Regelungen aus dem am 14.8.2015 im Bundesgesetzblatt⁷ (BGBl) veröffentlichten Neuerungen im InvFG 2011 (**InvFG**) ein. Die Investmentfondsrichtlinien 2008 (InvFR 2008) werden, sofern die dazugehörigen gesetzlichen Bestimmungen des InvFG 1993 auch noch im InvFG 2011 gelten,⁸ ebenfalls in diesem Beitrag behandelt. In welcher Form und zu welchen Fristen die steuerlichen Daten zu Fonds an die Meldestelle (OeKB) übermittelt werden müssen, regelt die Fonds-Melde-Verordnung (**FMV**).⁹ Die Fonds-Melde-Verordnung 2015 (**FMV 2015**) wurde am 24.6.2015 im BGBl¹⁰ veröffentlicht und tritt für Steuermeldungen von Fondsdaten ab dem 4.4.2016 in Kraft.¹¹

Wie in weiterer Folge erläutert, stellt ein Investmentfonds kein eigenes Steuer-subjekt dar. Daher sind für die Fondsbesteuerung auf Anteilinhaberebene die steuerlichen Bestimmungen des EStG 1988¹² und KStG 1988¹³ relevant. Auch hier hat der Gesetzgeber Änderungen durch das Steuerreformgesetz 2015/2016 vorgenommen, welche am 14.8.2015 im BGBl¹⁴ veröffentlicht wurden (**EStG 1988 und KStG 1988 idF StRefG 2015/2016**). Die ebenfalls im Zuge der Steuerreform 2015/2016 durchgeführten Änderungen im Endbesteuerungsgesetz¹⁵ wurden am 13.8.2015 im BGBl¹⁶ veröffentlicht und entsprechend in diesem Beitrag berücksichtigt (**Endbesteuerungsgesetz idF StRefG 2015/2016**).

Für beschränkt steuerpflichtige natürliche Personen aus der EU kommt die EU-Zinsbesteuerungsrichtlinie,¹⁷ welche in Österreich mit dem EU-Quellensteuer-

2 BGBl I 1963/192.

3 BGBl I 2013/135; BGBl I 2014/70.

4 BGBl I 1993/532.

5 BGBl I 2010/111.

6 BGBl I 2011/77 idF BGBl I 2014/70.

7 BGBl I 2015/115.

8 Vgl *Binder/Edlbacher/Grabenwarter*, Steuerberaterinformation¹⁵ (2014), Rz 4009.

9 BGBl II 2012/96.

10 BGBl II 2015/167.

11 § 8 Abs 1 FMV 2015.

12 BGBl I 1988/400 idF BGBl I 2014/40.

13 BGBl I 1988/401 idF BGBl I 2014/105.

14 BGBl I 2015/118.

15 BGBl I 1993/11 idF BGBl 1996/201.

16 BGBl I 2015/103.

17 Richtlinie 2003/48/EG des Rates vom 3.6.2003 im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen, ABl L 157/38 vom 26.6.2003.

gesetz¹⁸ umgesetzt wurde, zur Anwendung. Eine überarbeitete EU-Zinsbesteuerungsrichtlinie¹⁹ liegt vor; es ist jedoch gem Ankündigung der EU-Kommission vom Oktober 2014²⁰ davon auszugehen, dass deren Umsetzung durch die Implementierung des OECD-Standards zum automatischen Informationsaustausch²¹ im Zuge der Steuerreform 2015/2016 mit dem Bundesgesetz zur Umsetzung des gemeinsamen Meldestandards für den automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten²² (GMSG) hinfällig ist und mit dem Auslaufen der EU-Quellensteuer zu rechnen ist. Offen ist, ob Ähnliches für die beschränkte Steuerpflicht gem § 98 Abs 1 Z 5 lit b EStG für außerhalb der EU ansässige natürliche Personen gelten wird.

II. Steuerlicher Fonds begriff

A. Überleitung vom aufsichtsrechtlichen Fonds begriff

Der steuerliche Begriff des (Investment-)Fonds knüpft an seine aufsichtsrechtliche Definition an, wie ihn *Blum/Pinetz* in ihrem Beitrag, „Anwendungsbereich der reformierten Kapitalanlagefondsbesteuerung“, in diesem Band im Detail beschreiben und wie die folgende Tabelle zusammenfassend zeigt:

Inländischer Fonds gemäß § 186 Abs 1 Z 1 und 2 InvFG	Ausländischer Fonds gemäß § 188 Abs 1 Z 1 bis 3 InvFG
• OGAW ²³	• OGAW
• AIF ²⁴ iSd InvFG (Spezialfonds, Andere Sondervermögen und Pensionsinvestmentfonds)	• –
• AIF iSd AIFMG (ausgenommen AIF in Immobilien)	• AIF iSd AIFMG (ausgenommen AIF in Immobilien)
• –	• risikogestreute, niedrigbesteuerte Organismen

Tab 1: Steuerlicher Fonds begriff

18 BGBl I 2004/33.

19 Richtlinie 2014/48/EU des Rates vom 24.3.2014 zur Änderung der Richtlinie 2003/48/EG im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen, ABl L 155 vom 15.4.2014 (Stand 12.5.2015).

20 Vgl Memo 13/591 der EU-Kommission vom 15.10.2014, http://europa/rapid/press-release_MEMO-14-591.de.htm, über das geplante Auslaufen der EU-Zinsbesteuerungsrichtlinie bedingt durch die geplante Verlautbarung der Richtlinie zur Änderung der EU-Amtshilferichtlinie (RL 2014/107/EU).

21 Vgl Richtlinie 2014/107/EU zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung, ABl Nr L 359 vom 16.12.2014 (EU-Amtshilferichtlinie).

22 BGBl I 2015/116.

23 OGAW steht gem § 2 Abs 2 InvFG als Abkürzung für Organismus zur gemeinsamen Veranlagung in Wertpapieren.

24 AIF ist die Abkürzung für Alternativer Investmentfonds.

Der steuerliche Fondsbegriff für **inländische Fonds** ist in § 186 Abs 1 Z 1 und 2 InvFG mit Verweis auf das Aufsichtsrecht normiert:

- Kapitalanlagefonds;
- Alternativer Investmentfonds (AIF) iSd AIFMG, dessen Herkunftsmitgliedstaat Österreich ist, ausgenommen AIF in Immobilien iSd AIFMG.

Der Begriff Kapitalanlagefonds umfasst gem § 3 Abs 2 Z 19 InvFG inländische OGAW in der Form eines Sondervermögens und inländische AIF iSd InvFG,²⁵ die als Sondervermögen gebildet und bewilligt werden (Spezialfonds, Andere Sondervermögen, Pensionsinvestmentfonds).²⁶ Ein inländischer Kapitalanlagefonds veranlagt nach dem Grundsatz der Risikostreuung nach Maßgabe der §§ 66 ff InvFG in Wertpapiere, Geldmarktinstrumente und andere liquide Finanzanlagen, zerfällt in gleiche, in Wertpapieren verkörperte Anteile und steht im Miteigentum der Anteilsinhaber.²⁷

Ein AIF iSd AIFMG ist im Gegensatz zu einem AIF iSd InvFG weder an eine Rechtsform²⁸ noch an bestimmte Veranlagungen nach dem Grundsatz der Risikostreuung gebunden. Als AIF gilt gem § 2 Abs 1 Z 1 AIFMG jeder Organismus für gemeinsame Anlagen einschließlich seiner Teifonds, der

- von einer Anzahl von Anlegern Kapital einsammelt, um es gemäß einer festgelegten Anlagestrategie zum Nutzen dieser Anleger zu investieren, ohne dass das eingesammelte Kapital unmittelbar der operativen Tätigkeit dient,²⁹ und
- keine Genehmigung gem Art 5 der Richtlinie 2009/65/EG benötigt.

Der **ausländische Fonds** ist in § 188 Abs 1 Z 1 bis 3 InvFG normiert und knüpft sowohl an das Aufsichtsrecht als auch an das Steuerrecht an. Als ausländische Kapitalanlagefonds gelten:

- OGAW, deren Herkunftsmitgliedstaat nicht Österreich ist;
- Alternative Investmentfonds iSd AIFMG, deren Herkunftsstaat nicht Österreich ist, ausgenommen AIF in Immobilien iSd AIFMG.

25 § 3 Abs 2 Z 31 iVm §§ 163 bis 174 InvFG.

26 Vgl dazu den abweichenden Begriff des Investmentfonds: Gemäß § 3 Abs 2 Z 30 InvFG gelten sämtliche OGAW (auch solche, die nicht als Sondervermögen aufgelegt wurden, zB Luxemburgische SICAV) sowie als Sondervermögen bewilligte AIF iSd InvFG als Investmentfonds.

27 § 46 Abs 1 bzw 3, Teil 1, Hauptstück InvFG.

28 Vgl *Leitgeb/Strinitzer*, RdW 2013/516, AIFMG – ausgewählte aufsichts- und steuerrechtliche Aspekte 522 (522 f); *Pinetz*, Abgrenzungsfragen beim Begriff des „alternativen Investmentfonds“ aus steuerrechtlicher Perspektive, SWK 15/2014 708 (709) sowie den Beitrag von *Blum/Pinetz*, Anwendungsbereich der reformierten Kapitalanlagefondsbesteuerung, in diesem Band.

29 Eine weitere Präzisierung der Schlüsselbegriffe „Organismus für gemeinsame Anlagen“, „Kapitalbeschaffung“, „Anzahl der Anleger“ und „festgelegte Anlagestrategie“ wird in den Leitlinien der European Securities and Markets Authority (ESMA) vom 13.8.2013 (ESMA/2013/611) vorgenommen.

- jeder einem ausländischen Recht unterstehende Organismus, unabhängig von seiner Rechtsform, dessen Vermögen nach dem Gesetz, der Satzung oder der tatsächlichen Übung nach den Grundsätzen der Risikostreuung angelegt ist, wenn er nicht unter Z 1 oder Z 2 fällt 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 Körperschaftssteuer vergleichbaren Steuer gem § 22 Abs 1 KStG, deren anzuwendender Steuersatz um mehr als 10 Prozentpunkte niedriger ist.
 - c) Der Organismus ist im Ausland Gegenstand einer umfassenden persönlichen oder sachlichen Befreiung.

§ 188 Abs 1 Z 1 und 2 InvFG stellt eine steuerliche Gleichbehandlung in- und ausländischer Kapitalanlagefonds in Österreich sicher und verhindert eine Diskriminierung ausländischer Gebilde.³⁰ Auch niedrigbesteuerte, risikogestreute Organismen und Rechtsstrukturen gelten gem § 188 Abs 1 Z 3 InvFG als ausländische Kapitalanlagefonds und sind in die Fondsbesteuerung einzubeziehen. Dabei unterscheidet das Gesetz nicht, ob der ausländische Organismus in Wertpapiere, Geldmarktinstrumente und andere liquide Finanzanlagen veranlagt und ob dieser mit dem inländischen Kapitalanlagefonds, insbesondere im Hinblick auf die in §§ 66 ff InvFG festgelegte Risikostreuung, vergleichbar ist.³¹

Neben der Abgrenzungsproblematik zu Zertifikaten, die bei ausländischen Kapitalanlagefonds neben AIF auch für risikogestreute Organismen zu beachten ist,³² besteht in der Praxis weiters das Problem, dass ausländische AIF, sofern sie sich nicht offen in den Fondsbestimmungen, im Verkaufsprospekt etc als AIF bezeichnen, entweder nicht unmittelbar als solche erkannt werden bzw dass eine gesonderte Prüfung im Inland erforderlich wird.³³

B. Transparenzprinzip und seine Durchbrechungen

Ziel des Transparenzprinzips ist eine Gleichbehandlung von Fonds iVz Direktanlagen. Dadurch soll bei Investition in einen Fonds keine höhere oder niedrigere

30 Vgl zu unionsrechtlichen Bedenken insbesondere vor Inkrafttreten des AIFMG; *Marschner in Jakom, EStG*⁸ § 27 Rz 97 mwN.

31 Vgl *Kirchmayr/Finsterer/Hofstätter/Polivanova/Schuchter*, Handbuch Kapitalvermögen², 128; aA *Adametz/Habersack/Schwarzinger*, Besteuerung von Investmentfonds, in *Kirchmayr/Mayr/Schlager* (Hrsg), Besteuerung von Kapitalvermögen (2011), 210; *Blum/Pinetz*, Besteuerung ausländischer Investmentfonds im AIFMG, RdW 2014/539 490 (495) sowie den Beitrag von *Blum/Pinetz*, Anwendungsbereich der reformierten Kapitalanlagefondsbesteuerung, in diesem Band.

32 Zur steuerlichen Abgrenzung zwischen Fonds und Zertifikat vgl Kapitel IV.A.

33 Vgl *Petritz-Klar*, Zweifelsfragen zum AIFMG aus steuerlicher Sicht, SWI 2013, 535; *Pinetz*, Die Ausnahmebestimmungen vom AIF Begriff im Steuerrecht, SWK 301/2014, 1294 (1298) und Kapitel IV.A.

steuerliche Belastung wie bei Investition in die Direktanlage entstehen.³⁴ Fonds in der Form eines Sondervermögens (inländische OGAW, AIF iSD InvFG) gelten in Österreich nicht als eigenes Steuersubjekt gem § 3 KStG.³⁵ Auch für AIF iSD AIFMG stellt § 186 Abs 7 InvFG klar, dass unabhängig von der Rechtsform als Personen- oder Kapitalgesellschaft steuerlich das Transparenzprinzip zur Anwendung kommt. Dies führt dazu, dass inländische AIF in der Rechtsform einer GmbH für Fondsgeschäftsjahre, die nach dem 21.7.2013 beginnen, nicht mehr körperschaftsteuerpflichtig sind, sondern die Gesellschafter ausschüttungsgleiche Erträge anzusetzen haben.³⁶ Für ausländische OGAW, AIF und Organismen gem § 188 Abs 1 Z 3 InvFG gilt das Transparenzprinzip sinngemäß.³⁷

Die Fondserträge sind gem § 186 Abs 1, Abs 2 und Abs 5 InvFG den Anteilsinhabern direkt zuzurechnen und unterliegen je nach Art des Anlegers der Einkommen- oder Körperschaftsteuer.³⁸ Dabei gilt nach hA, dass für die steuerliche Zu-rechnung der Fondserträge die in der Fondsbuchhaltung erfassten Erträge maßgeblich sein sollen.³⁹ Dies hat zur Folge, dass bei den Anteilsinhabern eines Fonds

- **Ausschüttungen und**
- **ausschüttungsgleiche Erträge**

zu besteuern sind. Weder die Ausschüttung noch die ausschüttungsgleichen Erträge sind steuerlich Erträge eigener Art, sondern die Besteuerung richtet sich nach der Herkunft der erwirtschafteten Fondserträge, wie zB Zinsen, Dividenden, Sonstige Erträge, Veräußerungsgewinne, Substanzausschüttungen etc.

Bei Fonds, die Einkünfte iSD § 27 EStG beziehen, werden Zinsen, Dividenden und sonstige Erträge abzgl Aufwendungen auch als **ordentliche Erträge** bezeichnet, die auf Fondsebene erzielten Einkünfte gem § 27 Abs 3 und Abs 4 EStG als **Substanzgewinne oder Substanzverluste**.

Erträge, die **Bewirtschaftungs- oder Aufwertungsgewinne aus Immobilienvermögen** iSD § 14 Immobilieninvestmentfondsgesetz (ImmoInvFG) darstellen, werden gem § 186 Abs 5 Z 1 InvFG iVm § 40 ImmoInvFG in **Einkünfte iSD § 27**

34 Vgl Binder/Edlbacher/Grabewarter, Steuerberaterinformation¹⁵ Rz 4009; Edlbacher, Die Besteuerung von Investmentfonds, in Rasner/Strobach (Hrsg), Handbuch der Kapitalertragsteuer (2013), 390 (393).

35 Vgl Macher, Praxishandbuch Investmentfonds (2011), Rz 11/2 mwN; § 2 Abs 2 InvFG; § 163 Abs 1 InvFG, § 166 Abs 1 InvFG, § 168 Abs 1 InvFG.

36 Vgl den Beitrag von Blum/Pinetz, Anwendungsbereich der reformierten Kapitalanlagefondsbesteuerung, in diesem Band.

37 Vgl BMF Info vom 7.5.2015 zu Zweifelsfragen iZm der Umqualifikation von Kapital- und Personen-gesellschaften in AIF bzw Investmentfonds, BMF-010203/0108-VI/6/2015; Kirchmayr/Finsterer/ Hofstätter/Polivanova/Schuchter, Handbuch Kapitalvermögen², 128.

38 Vgl InvFR 2008, Rz 4; Fraberger/Baumann/Plott/Waitz-Ramsauer, Handbuch Konzernsteuerrecht² (2014), 330.

39 Vgl Mühlhner in Macher/Buchberger/Kalss/Oppitz (Hrsg), Kommentar zum Investmentfonds- gesetz² (2013) § 186 Rz 12.

EStG umqualifiziert, die aber nach den besonderen Steuervorschriften in § 40 ImmoInvFG zu ermitteln sind. Details zur Besteuerung von Immobilienfonds iSd ImmoInvFG finden sich im Beitrag von *Pejhovsky/Schwertner-Awais* in diesem Band und werden daher nicht in diesem Beitrag behandelt.

Weiters können Fonds gem § 186 Abs 5 Z 2 InvFG auch **andere Einkünfte iSd EStG** erzielen.

Die Besteuerung richtet sich in weiterer Folge nach der Person des Anteilsinhabers (Privatperson, Privatstiftung, natürliche Person mit Betriebsvermögen, Kapitalgesellschaft etc), nach der Tatsache, ob ein Meldefonds oder ein Nicht-Meldefonds vorliegt, nach der Depotfähigkeit des Anteils und nach dem Ort der Verwahrung der Fondsanteile auf einem Inlands- oder Auslandsdepot.

Aus Praktikabilitätsüberlegungen kommt es zu den folgenden Durchbrechungen des Transparenzprinzips:⁴⁰

- **Periodenverschiebung:** Während bei der Direktanlage dem Anleger die Einkünfte direkt zufließen, werden die Erträge bei der Fondsveranlagung zunächst im Fonds aufgespeichert und fließen dem Anleger in Form einer Ausschüttung oder ausschüttungsgleichen Erträgen zeitverzögert zu. Diese Regelung in § 186 Abs 1, Abs 2 und Abs 5 InvFG steht somit im Widerspruch zum Zuflussprinzip des § 19 EStG. Aus praktischer Sicht kann man sagen, dass die Erträge dem Anleger idR ein Jahr später zufließen.⁴¹ Eine weitere Durchbrechung ergibt sich aus der Systematik der Fondsbuchhaltung: Die Erfassung der Erträge und Gewinne erfolgt nach Ertrags- und Aufwandskriterien und nicht nach dem Zufluss-/Abflussprinzip. So werden beispielsweise bei Kapitalanlagefonds die Verwaltungsgebühren idR monatlich und die Zinsen taggenau abgegrenzt.⁴²
- **Thesaurierung und Ausschüttung:** Erfolgt keine tatsächliche Ausschüttung, sind die ordentlichen Erträge zur Gänze, die Substanzgewinne für im Privatvermögen gehaltene Anteilscheine gem § 186 Abs 2 Z 1 lit a InvFG nur iHv 60 % steuerpflichtig, die übrigen 40 % sind steuerfrei. Im Gegensatz dazu werden Veräußerungsgewinne gem § 27 Abs 3 und Abs 4 EStG bei Direktanlagen im Privatvermögen zur Gänze der Steuerpflicht unterworfen. Im Betriebsvermögen zählen thesaurierte Substanzgewinne immer iHv 100 % zu den ausschüttungsgleichen Erträgen. Ausgeschüttete Substanzgewinne werden im Privat- und Betriebsvermögen gleich behandelt und sind ebenfalls zu 100 % steuerpflichtig. Erträge gem § 14 ImmoInvFG sind gem § 40 Abs 1 ImmoInvFG bei Ausschüttung steuerfrei, bei Thesaurierung ist zu differenzieren.

40 Vgl Adametz/Habersack/Schwarzinger in Kirchmayr/Mayr/Schlager (Hrsg) Kapitalvermögen, 207 (213); Macher, Investmentfonds, Rz 11/3; Mühlehner in Macher/Buchberger/Kalss/Oppitz (Hrsg), InvFG², Vor §§ 186-188 Rz 19.

41 Vgl Macher, Investmentfonds, Rz 11/3.

42 Vgl § 186 Abs 1 letzter Satz InvFG zur Maßgeblichkeit der Zinsabgrenzung für Steuerzwecke.

- **Aufwandsverrechnung:** Gem § 186 Abs 1 und Abs 2 Z 1 lit a und Abs 5 Z 2 InvFG sind die ausgeschütteten Erträge und die ausschüttungsgleichen Erträge abzüglich der damit in Zusammenhang stehenden Aufwendungen beim Anteilsinhaber steuerpflichtige Einnahmen. Bei direkter Veranlagung in Finanzanlagen ist nach Maßgeblichkeit des § 20 Abs 2 EStG bei der Ermittlung der Einkünfte der Abzug von Aufwendungen untersagt, wenn die Einkünfte dem besonderen Steuersatz gem § 27a Abs 1 EStG unterliegen.⁴³ Bei den Erträgen gem 14 ImmoInvFG sind die besonderen Regelungen für den Abzug von Aufwendungen in § 14 Abs 3 und 4 ImmoInvFG zu beachten. Bei anderen Direktanlagen, die keine Einkünfte iSd § 27 EStG erwirtschaften, zB Edelmetalle, gelten die Vorschriften des § 31 Abs 2 EStG zum Aufwandsabzug auf Fondsebene sinngemäß.
- **Verlustausgleich und Verlustvortrag:**⁴⁴ Hier ist zwischen Fonds, die Einkünfte iSd § 27 EStG beziehen, und Fonds, die andere Einkünfte iSd EStG beziehen, zu unterscheiden. Bei Fonds mit Kapitaleinkünften können Substanzverluste gem § 186 Abs 1 zweiter Satz InvFG mit allen anderen Einkünften, auch mit Zinsen aus Geldeinlagen, verrechnet werden. Bei der Direktanlage wird diese Möglichkeit in § 27 Abs 8 EStG ausdrücklich untersagt. § 186 Abs 1 Satz 3 InvFG sieht einen zeitlich unbegrenzten Verlustvortag im Fonds vor, der Einkünfte aus § 27 EStG bezieht, was bei Direktanlagen gem § 27 Abs 8 EStG ausgeschlossen ist.⁴⁵ Allerdings können bei der Direktanlage Verluste mit anderen Einkünften aus Kapitalvermögen, zB aus anderen Wertpapieren oder aus anderen Depots, ausgeglichen werden, diese Möglichkeit besteht für Substanzverluste, die im Fonds entstehen, nicht, dafür aber die Möglichkeit eines Vortrages auf Fondsebene.⁴⁶ Fonds, die Einkünfte gem § 14 ImmoInvFG erzielen, haben gesonderte Vorschriften zur Verlustverrechnung in § 14 Abs 2 ImmoInvFG zu beachten.

C. Meldefonds

Die steuerliche Behandlung eines Fonds hängt im Wesentlichen davon ab, ob die Ausschüttungen und ausschüttungsgleichen Erträge durch einen steuerlichen Vertreter an die **Österreichische Kontrollbank (OeKB) als Meldestelle**⁴⁷ gemeldet werden oder nicht. Aufgrund dieser Unterscheidung spricht man von einem Meldefonds oder Nicht-Meldefonds. Dies gilt sowohl für in- als auch ausländische Fonds, wobei bei einem inländischen Fonds in der Praxis idR immer von einem Meldefonds auszugehen ist.⁴⁸

43 Vgl Marschner in Jakom, EStG⁸ § 27 Rz 92.

44 Vgl im Detail zum Verlustausgleich und zum Verlustvortrag Kapitel III.B.1 und III.B.2.

45 Vgl Macher, Investmentfonds, Rz 11/3.

46 Vgl Adametz/Habersack/Schwarzinger in Kirchmayr/Mayr/Schlager (Hrsg), Kapitalvermögen, 215.

47 Vgl § 129 Abs 2 InvFG iVm 12 Abs 1 KMG.

48 Vgl Kirchmayr/Finsterer/Hofstätter/Polivanova/Schuchter, Handbuch Kapitalvermögen², 130.

Gemäß § 186 Abs 2 Z 2 InvFG gelten jene Fonds als Meldefonds, deren Ausschüttungen iSd Abs 1 und deren ausschüttungsgleiche Erträge iSd Abs 2 Z 1 gemeldet werden. § 186 Abs 5 Z 3 InvFG stellt klar, dass auch Fonds, die keine Einkünfte iSd § 27 EStG erzielen, der Meldepflicht unterliegen. Anlage 1 der FMV sieht die folgenden Codes für die Meldung ausschüttungsgleicher Erträge, die andere Einkünfte als solche iSd § 27 EStG darstellen, vor:

Code	Beschreibung	Anmerkung
ELUF	Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 21 EStG)	Pflichtfeld, wenn AIF iSd AIFMG
EGB	Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23 EStG)	Pflichtfeld, wenn AIF iSd AIFMG
EVV	Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von Sachinbegriffen und Rechten (§ 28 EStG)	Pflichtfeld, wenn AIF iSd AIFMG
SEL	Einkünfte aus Leistungen (§ 29 Z 3 EStG)	Pflichtfeld, wenn AIF iSd AIFMG
SPK	Einkünfte aus Spekulationsgeschäften (§ 31 EStG)	Pflichtfeld, wenn AIF iSd AIFMG

Tab 2: Meldecodes für Fonds, die andere Einkünfte iSd EStG beziehen

Für die Meldung der Ausschüttung, die sich aus anderen Einkünften zusammensetzt, finden sich keine eigenen Meldecodes.

1. Der Weg zum Meldefonds

Jede Kapitalanlagegesellschaft (Verwaltungsgesellschaft) hat sich vor der erstmaligen Lieferung von Fondsdaten schriftlich bei der OeKB zu registrieren. Diese **erstmalige Registrierung** beinhaltet Angaben der KAG, Kontaktpersonen der KAG, Name und Anschrift des steuerlichen Vertreters sowie Angaben über den Fondsadministrator.⁴⁹ Das dazu benötigte Formular kann direkt über die Website der OeKB heruntergeladen werden.⁵⁰

Mit der **Übermittlung der Basisdaten** wird in einem zweiten Schritt gegenüber der Meldestelle erklärt, dass die Vornahme einer Jahresmeldung beabsichtigt ist (Absichtserklärung). Nach Übermittlung der Basisdaten gilt der Fonds mit einer entsprechenden Zusatzbezeichnung (A) als Meldefonds.⁵¹ Die Zusatzbezeich-

49 Vgl § 3 Abs 2 und Anlage 2 FMV.

50 <http://www.oekb.at/de/osn/seiten/downloadcenter.aspx>.

51 Vgl § 3 Abs 2 FMV.