

## Hinzurechnungsbesteuerung: Entwurf der Verordnung zu § 10a KStG

Bilanz- und Konzernsteuerrecht



Die mit dem JStG 2018 eingeführte und am 1. Jänner 2019 in Kraft tretende Hinzurechnungsbesteuerung wirft zahlreiche Zweifelsfragen auf. Nicht zuletzt deshalb wurde die nunmehr als Begutachtungsentwurf vorliegende Verordnung des BMF zur Durchführung der Hinzurechnungsbesteuerung und des Methodenwechsels bei Passiveinkünften niedrigbesteuelter Körperschaften (kurz: CFC-VO-Entwurf) bereits mit Spannung erwartet. Die Inhalte dieses Verordnungsentwurfs werden in diesem Beitrag zusammengefasst. Die Begutachtung endete am 4. Dezember 2018. Danach ist eine endgültige Veröffentlichung zu erwarten.

### 1. Die Beurteilung der Niedrigbesteuerung

#### 1.1. Die Ermittlung des maßgebenden Einkommens

**Definition:** Sowohl die Hinzurechnungsbesteuerung als auch der Methodenwechsel setzt zukünftig voraus, dass die vom Inland aus beherrschte ausländische Körperschaft niedrig besteuert ist. Eine solche, für jedes Wirtschaftsjahr gesondert zu ermittelnde Niedrigbesteuerung liegt vor, wenn sich aus der Gegenüberstellung der von der ausländischen Körperschaft tatsächlich entrichteten Steuer (Dividend) und des (gemäß § 5 Abs 1 EStG ermittelten) Einkommens der ausländischen Körperschaft (Divisor) ein 12,5 % nicht übersteigender Prozentsatz ergibt.

**Inländische Einkünfte:** Im CFC-VO-Entwurf finden sich nähere Details zur Ermittlung des nach Maßgabe des österreichischen Steuerrechts zu berechnenden Einkommens der ausländischen Körperschaft. So sind zB der inländischen Besteuerung unterliegende Einkünfte der ausländischen Körperschaft, für die Österreich auch nach einem allenfalls anwendbaren DBA ein Besteuerungsrecht zukommt, genauso unberücksichtigt zu lassen, wie auf solche Einkünfte lastende Steuern (§ 1 Abs 2 Z 2 CFC-VO-Entwurf).

**Beteiligungsertragsbefreiung:** Bei der Einkommensermittlung ist auch die Beteiligungsertragsbefreiung des § 10 KStG anzuwenden. Anders als bei der Umrechnung des Ergebnisses eines ausländischen Gruppenmitglieds gemäß § 9 Abs 6 Z 6 KStG gilt dabei aber nicht die Fiktion, dass das Steuerrecht des Ansässigkeitsstaates der ausländischen Körperschaft für Zwecke der Beteiligungsertragsbefreiung dem österreichischen Steuerrecht entspricht (KStR 2013, Rz 1082a). Vielmehr ist die ausländische beherrschte Körperschaft fiktiv so zu behandeln, wie wenn sie (nicht aber zB ihre Tochtergesellschaften) ihren Sitz im Inland hätte. Während daher zB im Falle eines in Ungarn ansässigen Gruppenmitglieds, das Dividenden einer ebenfalls in Ungarn ansässigen 100 %igen Tochtergesellschaft erhält, für Zwecke des § 9 Abs 6 Z 6 KStG eine nach Maßgabe des § 10 Abs 1 Z 1-4 KStG zu behandelnde „Inlandsbeteiligung“ vorliegt, ist für Zwecke des § 10a Abs 3 KStG von einer (steuerneutralen) internationalen Schachtelbeteiligung iSd § 10 Abs 2 KStG auszugehen.

**Hinzurechnungsbesteuerung:** Bei der Ermittlung (bzw Umrechnung) des Einkommens der ausländischen Körperschaft sind zwar gemäß § 10a Abs 3 KStG grundsätzlich die österreichischen Steuervorschriften anzuwenden. Gemäß § 1 Abs 2 Z 4 CFC-VO-Entwurf gilt dies allerdings nicht für die Hinzurechnungsbesteuerung (wohl aber für den Methodenwechsel). Eine fiktive Hinzurechnung der

Einkünfte von (Ur-)Enkelgesellschaften zur ausländischen beherrschten Körperschaft unterbleibt daher. Im Falle von Ausschüttungen von (Ur-)Enkelgesellschaften an die ausländische beherrschte Körperschaft sowie auf Einkünfte aus der Veräußerung der Beteiligungen an (Ur-)Enkelgesellschaften ist aber der Methodenwechsel sinngemäß anzuwenden. Zu beachten ist zudem, dass die Einkünfte der (Ur-)Enkelgesellschaft auf Ebene der österreichischen beherrschenden Körperschaft der Hinzurechnungsbesteuerung unterliegen können.

### *1.2. Die Ermittlung der maßgebenden Steuern*

**Tatsächliche entrichtete Steuern:** Das Hinzurechnungssubjekt (also die österreichische beherrschende Körperschaft) hat die tatsächlich entrichteten Steuern der ausländischen beherrschten Körperschaft zB durch einen (Körperschaftsteuer-)Bescheid oder eine Abrechnungsbescheinigung der ausländischen Steuerbehörde nachzuweisen. Ob die sich aus dem Körperschaftsteuerbescheid ergebende Zahllast bereits beglichen wurde, spielt demnach offenbar keine Rolle.

**Einkommensbelastende Steuern:** Für die Ermittlung der Niedrigbesteuerung sind nicht nur ausländische Körperschaftsteuern, sondern alle das Einkommen der ausländischen Körperschaft unmittelbar belastende Steuerrelevant. Dabei handelt es sich grundsätzlich um all jene Steuern, die der österreichischen Körperschaftsteuer vergleichbar sind oder die eine im Wesentlichen idente Bemessungsgrundlage wie die österreichische Körperschaftsteuer (wie zB die Gewerbesteuer in Deutschland) aufweisen. Zudem sind im Falle der fiktiven Anwendung des Methodenwechsels bei von der ausländischen Körperschaft empfangenen Ausschüttungen auch die bei den ausschüttenden (Tochter-)Gesellschaften angefallenen Steuern zu berücksichtigen, sofern sie das Einkommen der ausschüttenden (Tochter-)Gesellschaft unmittelbar belastet haben.

**Sonderkonstellation Estland:** Im CFC-VO-Entwurf finden sich auch Regeln über bekannte Sonderregime. So erfolgt zB in Estland erst dann eine Besteuerung des Einkommens einer Körperschaft, wenn diese eine Ausschüttung an ihre Anteilshaber vornimmt. In einem solchen Fall ist gemäß § 1 Abs 3 Z 3 CFC-VO-Entwurf nicht auf die tatsächlich (noch nicht) entrichtete Steuer, sondern auf den nominellen Steuersatz abzustellen.

**Sonderkonstellation Malta:** Nach maltesischem Steuerrecht bekommen Anteilseigner maltesischer Gesellschaften unter bestimmten Voraussetzungen zusätzlich zur Ausschüttung auch einen Großteil

der von der ausschüttenden Gesellschaft gezahlten Körperschaftsteuer auf die zugrunde liegenden Gewinne erstattet. Bei der Ermittlung der Niedrigbesteuerung gelten von einer maltesischen Gesellschaft gezahlte Steuern (fiktiv) als nicht entrichtet, wenn sie potenziell rückerstattungsfähig sind. Wenn letztlich innerhalb von neun Jahren aber keine Rückerstattung erfolgt, gilt dies – in Anlehnung an § 12 Abs 1 Z 10 lit c KStG – als rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO.

**Verlustsituationen:** Ergibt sich bei der Ermittlung des Einkommens der ausländischen Körperschaft nach Maßgabe des österreichischen Steuerrechts ein Verlust, ist unabhängig von den tatsächlich im Ausland entrichteten Steuern für Zwecke der Niedrigbesteuerung auf den nominellen ausländischen Steuersatz abzustellen. Positive Passiveinkünfte können daher auch dann der Hinzurechnungsbesteuerung unterliegen, wenn insgesamt ein Verlust erwirtschaftet wurde.

### *1.3. Temporäre Differenzen iZm günstigeren Verlustvortragsregelungen und kürzeren Abschreibungsdauern*

**Anwendungsfälle:** Da für die Ermittlung der Niedrigbesteuerung das österreichische Steuerrecht fiktiv anzuwenden ist, während die tatsächlich entrichtete Steuer auf Basis des ausländischen Steuerrechts berechnet wird, kann sich eine Niedrigbesteuerung auch in jenen Fällen ergeben, in denen sich bloß temporäre Abweichungen der Steuerbelastung ergeben. Zwei Konstellationen, bei denen sich solche temporären Differenzen ergeben können, werden im CFC-VO-Entwurf behandelt: Sieht das österreichische Steuerrecht im Vergleich zum ausländischen Steuerrecht eine längere Nutzungsdauer vor, kann das nach dem österreichischen Ertragssteuerrecht ermittelte Einkommen höher sein als das nach dem ausländischen Steuerrecht ermittelte Einkommen. Ein vergleichbarer Effekt kann sich ergeben, wenn das ausländische Steuerrecht keine dem § 8 Abs 4 Z 2 lit a KStG vergleichbare Beschränkung des Verlustabzugs kennt.

**Folgen:** Eine sich aus solchen Differenzen ergebende Niedrigbesteuerung ist bloß temporär. Sowohl die unterschiedlich hohe Absetzung für Abnutzung als auch der eingeschränkte Verlustabzug wirkt sich zunächst einkommenserhöhend, in Folgeperioden aber entsprechend einkommensmindernd aus. In einer Totalbetrachtung ergeben sich somit lediglich zeitliche Verschiebungen. Aus diesem Grund liegt gemäß § 1 Abs 4 CFC-VO-Entwurf keine Niedrigbesteuerung vor, wenn die 12,5%-Grenze nur deshalb nicht überschritten wird, weil temporäre Differenzen auftreten.

## 2. Die Drittelgrenze als „Escape-Klausel“

**Einjahresbetrachtung:** Gemäß § 10a Abs 4 Z 1 KStG kommt es nur dann zu einer Hinzurechnungsbesteuerung, wenn die von der niedrig besteuerten ausländischen Körperschaft erzielten Passiveinkünfte mehr als ein Drittel ihrer gesamten Einkünfte ausmachen. Diese „Drittelgrenze“ ist nach dem CFC-VO-Entwurf grundsätzlich für jedes Wirtschaftsjahr gesondert zu ermitteln.

**Dreijahresbetrachtung:** Allerdings ist in § 2 Z 2 CFC-VO-Entwurf eine begünstigende Regelung vorgesehen. Demnach ist in jenen Fällen, in denen

- die Drittelgrenze um nicht mehr als 25 % überschritten wird (dh die Summe der Passiveinkünfte beträgt höchstens 41,67 % der gesamten Einkünfte) oder
- die gesamten Einkünfte negativ sind

der Betrachtungszeitraum um die dem zu beurteilenden Wirtschaftsjahr vorangegangenen zwei Wirtschaftsjahre zu erweitern. Zu einer Hinzurechnungsbesteuerung kommt es in diesen Fällen somit nur dann, wenn die Summe der in diesen drei Wirtschaftsjahren erwirtschafteten Passiveinkünfte mehr als ein Drittel der Summe der in diesen drei Wirtschaftsjahren erwirtschafteten Gesamteinkünfte ausmacht.

## 3. Der Substanznachweis als „Escape-Klausel“

**Gesamtbild der Verhältnisse:** Eine Hinzurechnungsbesteuerung unterbleibt gemäß § 10a Abs 4 Z 3 KStG auch dann, wenn die ausländische Körperschaft bezogen auf Personal, Ausstattung, Vermögenswerte und Räumlichkeiten eine wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit ausübt. Bei dieser Beurteilung ist das Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen.

**Wirtschaftliche Tätigkeit:** In § 4 Z 2 CFC-VO-Entwurf sind exemplarisch Fälle aufgezählt, bei denen typischerweise keine wirtschaftliche Tätigkeit vorliegt. Demnach ist zB dann von keiner wirtschaftlichen Tätigkeit auszugehen, wenn die ausländische Körperschaft

- nicht über jenes Ausmaß an Personal, Ausstattung, Vermögenswerten und Räumlichkeiten verfügt, das in einem angemessenen wirtschaftlichen Verhältnis zur behaupteten wirtschaftlichen Tätigkeit steht oder
- neben den folgenden, keine anderen Tätigkeiten ausübt:
  - o Funktionslosigkeit oder -armut

- o Bloße Vermögensverwaltung
- o Durchleitertätigkeiten
- o Bündelung von unkörperlichen Wirtschaftsgütern (Lizenzen, Patente)

**Wesentlichkeit:** Eine wirtschaftliche Tätigkeit muss darüber hinaus wesentlich sein. Davon ist gemäß § 4 Z 3 CFC-VO-Entwurf auszugehen, wenn sowohl die im Rahmen der wirtschaftlichen Tätigkeit eingesetzte „Substanz“ (Personal, Ausstattung, Vermögenswerte und Räumlichkeiten) als auch die aus der wirtschaftlichen Tätigkeit erzielten Einkünfte in Relation zur gesamten „Substanz“ bzw zu den gesamten Einkünften der Körperschaft nachhaltig mindestens ein Drittel beträgt.

## 4. Die Hinzurechnung

**Verlustausgleich:** Zwar ergibt sich aus § 10a Abs 5 Z 3 KStG, dass Verluste nicht hinzuzurechnen sind. Gemäß § 5 Z 2 CFC-VO-Entwurf können bei der Ermittlung der hinzuzurechnenden Passiveinkünfte aber positive und negative Passiv-, nicht aber Aktiveinkünfte miteinander verrechnet werden. Dies kann zB dann relevant sein, wenn die ausländische Körperschaft einen Verlust aus der Veräußerung einer Beteiligung erwirtschaftet hat und dieser Verlust den Passiveinkünften zuzurechnen ist.

**Einkunftsart:** § 10a KStG lässt offen, welcher Einkunftsart die hinzurechnenden Einkünfte zuzuordnen sind. Bei Körperschaften iSd § 7 Abs 3 KStG stellt sich diese Frage zwar praktisch ohnehin nicht. Gemäß § 5 Z 3 CFC-VO-Entwurf handelt es sich aber auch bei allen anderen Hinzurechnungssubjekten (zB bei Privatstiftungen) bei den hinzugerechneten Einkünften um solche aus Gewerbebetrieb iSd § 23 EStG.

## 5. Der Methodenwechsel

**Unmittelbarer Unternehmensschwerpunkt:** Der nunmehr in § 10a Abs 7 KStG vereinheitlichte Methodenwechsel ist insofern an den bisher für internationale Schachtelbeteiligungen vorgesehenen Methodenwechsel angelehnt, als es nur dann zu einem „Switch-Over“ kommt, wenn der Unternehmensschwerpunkt der ausschüttenden Körperschaft in der Erzielung von Passiveinkünften liegt. Im Unterschied zur bisherigen Regelung soll aber nur mehr auf den unmittelbaren Unternehmensschwerpunkt abgestellt werden. Denn anders als nach bisheriger Rechtslage sind Dividenden von Einzelkörperschaften ohnehin entweder den Passiv- oder den Aktiveinkünften zuzuordnen und fließen daher ohnedies in die Beurteilung des Unternehmensschwerpunktes auf Ebene der niedrigbesteuerten ausländischen Tochterkörperschaft mit ein.

**Verhältnisrechnung:** Ob der Unternehmensschwerpunkt der niedrig besteuerten ausländischen Körperschaft in der Erzielung von Passiveinkünften liegt, soll künftig ausschließlich anhand des Verhältnisses der Passiveinkünfte zu den gesamten Einkünften der niedrig besteuerten ausländischen Körperschaft erfolgen. Dabei müssen die Passiveinkünfte mehr als 50 % der Gesamteinkünfte im jeweiligen Wirtschaftsjahr ausmachen, wobei auch steuerbefreite Dividenden und Einkünfte aus einer Beteiligungsveräußerung zu den Gesamteinkünften zählen.

**Dreijahresbetrachtung:** Der Unternehmensschwerpunkt ist zwar grundsätzlich für jedes Wirtschaftsjahr gesondert zu ermitteln. Analog zu § 2 Z 2 CFC-VO-Entwurf ist gemäß § 6 Z 3 CFC-VO-Entwurf aber eine Dreijahresbetrachtung anzustellen, wenn die Summe der Passiveinkünfte höchstens 62,5 % der Gesamteinkünfte ausmachen (Überschreitung um maximal 25 %). Ein passiver Unternehmensschwerpunkt liegt in diesen Fällen somit nur dann vor, wenn die Summe der in den letzten drei Wirtschaftsjahren erwirtschafteten Passiveinkünfte mehr als die Hälfte der Summe der in diesen drei Wirtschaftsjahren erwirtschafteten Gesamteinkünfte ausmacht.

**FIFO-Prinzip:** Im Falle einer Gewinnausschüttung ist grundsätzlich zu beurteilen, ob in dem Jahr, in dem der ausgeschüttete Gewinn erwirtschaftet wurde, sowohl eine Niedrigbesteuerung als auch ein passiver Unternehmensschwerpunkt vorlag. Erfolgt in einem Jahr eine Ausschüttung von in verschiedenen Jahren erwirtschafteten Gewinnen und weist der Steuerpflichtige nicht nach, welchen Wirtschaftsjahren die ausgeschütteten Gewinne zuzuordnen sind, gelten die Gewinne früherer Wirtschaftsjahre gemäß § 6 Z 4 CFC-VO-Entwurf als zuerst ausgeschüttet.

## 6. Das Verhältnis von Hinzurechnungsbesteuerung und Methodenwechsel

**Vorrang der Hinzurechnungsbesteuerung:** § 7 Z 1 CFC-VO-Entwurf bekräftigt den sich bereits aus § 10a Abs 7 Z 2 KStG ergebenden Vorrang der Hinzurechnungsbesteuerung vor dem Methodenwechsel. Sind in einer Gewinnausschüttung auch Passiveinkünften enthalten, die bereits der Hinzurechnungsbesteuerung unterlagen, sind die bereits von der Hinzurechnungsbesteuerung erfassten Passiveinkünfte von der Bemessungsgrundlage für den Methodenwechsel abzuziehen.

**„Vorgelagerte“ Ausschüttungen:** Grundsätzlich kann die Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung nicht durch eine unterjährige Ausschüttung oder eine Ausschüttung der laufenden Einkünfte mit Ablauf des Wirtschaftsjahres vermieden werden. Sollte aber auf solche Ausschüttungen bereits der Methodenwechsel angewendet worden sein, unterliegen die davon betroffenen Passiveinkünfte keiner Hinzurechnungsbesteuerung mehr.

## 7. Formale Aspekte

**Inkrafttreten:** Der CFC-VO-Entwurf soll zeitgleich mit § 10a KStG – also am 1. Jänner 2019 – in Kraft treten und daher erstmalig für Wirtschaftsjahre anzuwenden sein, die nach dem 31. Dezember 2018 beginnen. Allerdings können in jenen Fällen, in denen eine Dreijahresbetrachtung anzustellen ist, auch Wirtschaftsjahre maßgebend sein, die vor dem 1. Jänner 2019 begonnen haben.

**Begutachtungsfrist:** Die Begutachtung des CFC-VO-Entwurfs endet am 4. Dezember 2018. Es ist somit damit zu rechnen, dass die finale CFC-VO noch im Dezember im BGBl veröffentlicht werden wird.

**Christoph Plott**

**Partner, Tax**

T +43 1 31332-3697

cplott@kpmg.at

**Christoph Marchgraber**

**Manager, Tax**

T +43 1 31332-3679

cmarchgraber@kpmg.at

[kpmg.at](http://kpmg.at)