

## Jahressteuergesetz 2018: Einführung einer Hinzurechnungsbesteuerung (“CFC-Rule”)

### 1. Einleitung

Mit dem Jahressteuergesetz 2018 wird auf Basis der Vorgaben der EU („EU-Anti-Missbrauchs-Richtlinie“) eine Hinzurechnungsbesteuerung („Controlled-Foreign-Company-Rule) in das österreichische Körperschaftsteuergesetz (§ 10a KStG) eingeführt. Vereinfachend gesagt bewirkt die Vorschrift, dass passive Einkünfte einer beherrschten, niedrigbesteuerten (Tochter-)Gesellschaft, sofern keine wesentlichen wirtschaftlichen Tätigkeiten in Bezug auf Personal, Ausstattung, Vermögenswerte und Räumlichkeiten („Substanznachweis“) ausgeübt werden, der österreichischen (Mutter-)Gesellschaft, direkt zugerechnet werden, unabhängig vom Zeitpunkt der tatsächlichen Gewinnausschüttung. Hinzuweisen ist darauf, dass die neuen Regelungen auch auf Auslandsbetriebstätten, sofern das jeweilige Doppelbesteuerungsabkommen die Befreiungsmethode vorsieht, sowie inländische Kapitalgesellschaften mit ausländischem Ort der Geschäftsleitung anwendbar sind. Hintergrund der Einführung ist, dass dadurch steuerliche Anreize, passive Einkunftsquellen in niedrig besteuerte Länder zu verlagern, hintangehalten werden sollen.

Eine Hinzurechnung erfolgt nur dann, wenn **kumulativ** folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

- Erfüllung des Beherrschungstatbestandes,
- Niedrigbesteuerung,
- Passiveinkünfte,
- Fehlen von Substanz.

Die Hinzurechnung ist erstmalig auf Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31.12.2018 beginnen.

### 2. Beherrschung

Eine Beherrschung („Kontrolle“) liegt vor, wenn die inländische beherrschende Körperschaft **über mehr als 50%** der Stimmrechte, des Kapitals oder Gewinnanspruchs an einer beherrschten ausländischen Gesellschaft oder Betriebsstätte verfügt. Neben einer

unmittelbaren Beteiligung sind auch mittelbare Beteiligungen über verbundene Unternehmen bei der Berechnung zu berücksichtigen.

Als verbundenes Unternehmen gelten Beteiligungen in Form von Stimmrechten, Kapital oder Gewinnansprüchen von mindestens 25%. Hinzuweisen ist darauf, dass verbundene Unternehmen für den Beherrschungstatbestand auch nach „oben hin“ ausstrahlen (dh auf die übergeordnete Körperschaft im Konzern).

*Beispiel: Die inländische A-GmbH hält 100% an der inländischen B-GmbH, die wiederum 50% an der im Staat X ansässigen, niedrigbesteuerten X-GmbH hält. Die A-GmbH selbst hält wiederum 1% unmittelbar an der X-GmbH. Die A-GmbH und B-GmbH sind verbundene Unternehmen (A-GmbH hält mindestens 25% an der B-GmbH); die A-GmbH hält selbst 1% unmittelbar und zusammen mit der B-GmbH 50% (mittelbar) an der X-GmbH. Die B-GmbH hält selbst unmittelbar 50% an der X-GmbH und zusammen mit der A-GmbH 1% an der X-GmbH. Aufgrund der „gemeinsamen“ Beherrschungsquote von 51% erfüllen sowohl die A-GmbH als auch die B-GmbH den Beherrschungstatbestand hinsichtlich der X-GmbH (Beherrschungsquote 51%).*

### 3. Niedrigbesteuerung

Die tatsächliche Steuerbelastung der beherrschten ausländischen Körperschaft darf **nicht mehr als 12,5%** betragen. Für Zwecke der Ermittlung der tatsächlichen Steuerbelastung im Ausland ist dabei das Einkommen der ausländischen Körperschaft sinngemäß nach den für die Einkommensermittlung für unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften maßgeblichen Gewinnermittlungsvorschriften zu ermitteln. Aus diesem Einkommen und der darauf entfallenden ausländischen Steuer wird die durchschnittliche Gesamtsteuerbelastung ermittelt. Demnach ist die effektive Steuerbelastung maßgeblich.

Betroffen von einer Niedrigbesteuerung könnten im EU-Raum bspw. Gesellschaften in Irland und Zypern sein; bzgl. Ungarn (9% KöSt-Satz) wird derzeit diskutiert, ob die ungarische Gewerbesteuer als eine der KöSt vergleichbare Steuer anzusehen ist und somit die effektive Steuerbelastung letztendlich erhöht. Bezüglich Schweiz werden die kantonalen bzw Gemeindegewerbesteuer wohl mit der Bundeskörperschaftsteuer (8,5%) in die Gesamtbetrachtung miteinzubeziehen sein.

### 4. Katalog der passiven Einkünfte

Passive Einkünfte sind:

- Zinsen oder sonstige Einkünfte aus Finanzanlagevermögen;
- Lizenzgebühren oder sonstige Einkünfte aus geistigem Eigentum;
- Dividenden und Einkünfte aus der Veräußerung von Anteilen, soweit diese bei der beteiligten Körperschaft steuerpflichtig wären (damit wird klargestellt, dass bspw.

Veräußerungsgewinne aus Beteiligungen, die auch bei Veräußerung durch eine österreichische Körperschaft – zB als internationale Schachtelbeteiligungen – steuerneutral wären, keine Passiveinkünfte darstellen);

- Einkünfte aus Finanzierungsleasing;
- Einkünfte aus Tätigkeiten von Versicherungen und Banken und anderen finanziellen Tätigkeiten (mit Ausnahmen) sowie
- Einkünfte aus sogenannten „Abrechnungsunternehmen“. Diese erzielen Einkünfte aus dem Verkauf von Waren und Dienstleistungen, welche von verbundenen Unternehmen erworben und an verbundene Unternehmen verkauft werden, und keinen oder nur geringen wirtschaftlichen Mehrwert erbringen.

Nur passive Einkünfte werden der österreichischen Gesellschaft zugerechnet, sofern diese **mehr als ein Drittel der gesamten Einkünfte der ausländischen Gesellschaft betragen**. Nach den Erläuternden Bemerkungen zum Jahressteuergesetz wird von einem **nachhaltigen** Überschreiten der Drittelgrenze gesprochen, weshalb bei einem ausnahmsweisen Überschreiten eine „Durchschnittsbetrachtung“ angestellt werden kann. Hinzuweisen ist darauf, dass steuerbefreite Dividenden und Einkünfte aus der Veräußerung von Anteilen zu den gesamten Einkünften zählen.

## 5. Substanznachweis

Eine Hinzurechnung erfolgt nur, wenn die beherrschte ausländische Körperschaft **keine wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit** ausübt. Diese Beurteilung soll nach den Erläuternden Bemerkungen zum Jahressteuergesetz 2018 im Hinblick auf den Einsatz von Personal, Ausstattung, Vermögenswerte und Räumlichkeiten erfolgen. Dabei ist die beherrschende Körperschaft verpflichtet, das Vorliegen einer wesentlichen wirtschaftlichen Tätigkeit nachzuweisen.

## 6. Hinzurechnung

Sind die unter Punkt 2. Bis 5. genannten Voraussetzungen alle erfüllt, kommt es zur Hinzurechnung im Inland. Für die Zurechnung der Passiveinkünfte „der Höhe nach“ ist ausschließlich auf die unmittelbare und mittelbare (anteilige und somit durchgerechnete) Beteiligungsquote der jeweiligen beherrschenden Körperschaft am Nennkapital der ausländischen beherrschten Körperschaft abzustellen. Damit kommt zum Ausdruck, dass die von verbundenen Unternehmen gehaltenen Beteiligungsquoten für Zwecke der Zurechnung – im Gegensatz zur Frage der Beherrschung – nur zu berücksichtigen sind, soweit sie auch tatsächlich eine mittelbare Beteiligung vermitteln. Wenn die Beteiligungsquote von der Gewinnverteilung abweicht, ist der Gewinnanspruch maßgeblich für die (anteilige) Zurechnung.

*Fortsetzung Beispiel: Die Zurechnungsquote der A-GmbH an der im Staat X ansässigen, niedrigbesteuerten X-GmbH beträgt 51%, weil diese selbst zu 1% unmittelbar und mittelbar über ihr verbundenes Unternehmen B-GmbH durchgerechnet zu 50% an der X-GmbH beteiligt ist. Die Zurechnungsquote der B-GmbH an der im Staat X ansässigen, niedrigbesteuerten X-GmbH beträgt aufgrund der eigenen unmittelbaren Quote 50%; die 1% Beteiligung der A-GmbH an der X-GmbH ist hierfür nicht zu berücksichtigen.*

## **7. Vermeidung einer Doppelbesteuerung**

Sollte es im Inland bei mehreren Körperschaften zu einer Zurechnung derselben Passiveinkünfte kommen, hat die Versteuerung bei den mittelbar beteiligten Körperschaften insoweit zu unterbleiben, als eine Erfassung derselben Passiveinkünfte ohnedies bereits bei einer unmittelbar beteiligten beherrschenden Körperschaft im Inland erfolgt („Befreiungsmethode“).

*Fortsetzung Beispiel: Da sowohl bei der mittelbar beteiligten A-GmbH als auch bei der unmittelbar beteiligten B-GmbH dieselben 50% der Passiveinkünfte der X-GmbH dem Grunde nach hinzuzurechnen sind, werden diese insoweit bei der A-GmbH nicht (nochmals) erfasst. Der A-GmbH werden jedoch weiterhin aufgrund der eigenen unmittelbaren Quote 1% der Passiveinkünfte der X-GmbH hinzugerechnet.*

Weiters unterliegt bei einer Veräußerung einer beherrschten ausländischen Körperschaft der Veräußerungserlös insofern nicht der Körperschaftsteuer, als darin bereits hinzugerechnete, jedoch bislang noch nicht ausgeschüttete Passiveinkünfte enthalten sind.

Zudem soll die auf die passiven Einkünfte der beherrschten Körperschaft tatsächlich entfallende ausländische auf die österreichische Körperschaftsteuer angerechnet werden. Ebenso soll eine länderübergreifende „Mehrfach-Hinzurechnung“ durch eine Anrechnung der (vergleichbaren) ausländischen Hinzurechnungsbesteuerung vermieden bzw. reduziert werden. Dadurch kommt es faktisch zur „Hochrechnung“ zumindest auf das österreichische 25%ige Körperschaftsteuer-Niveau.

## **8. Zusammenfassung und Ausblick**

Die Hinzurechnungsbesteuerung bedeutet einen Paradigmenwechsel im österreichischen Ertragsteuerrecht. Sollten niedrigbesteuerte (effektiver Steuersatz im Ausland nicht mehr als 12,5%) Passiveinkünfte einer beherrschten ausländischen Gesellschaft ein Drittel der Gesamteinkünfte betragen und fehlt es an der wirtschaftlichen Substanz, kommt es zur Hinzurechnung der ausländischen passiven Einkünfte im Ausmaß der unmittelbaren und mittelbaren Beteiligung auf Ebene der beherrschenden inländischen Gesellschaft. Dabei wird die anteilig auf die hinzugerechneten nicht ausgeschütteten, niedrigbesteuerten

Passiveinkünfte entfallende ausländische Körperschaftsteuer auf die inländische Körperschaftsteuer angerechnet (= Anrechnung der „eigenen“ im Ausland entrichteten Steuer).

Viele Detailfragen bei Anwendung der neuen Hinzurechnungsbesteuerung sind noch offen. Das Gesetz hat dem Bundesminister für Finanzen eine Ermächtigung eingeräumt eine Verordnung zur näheren Vorgehensweise für die Hinzurechnungsbesteuerung zu erlassen.

Wien, September 2018