Hinzurechnungsbesteuerung und „Methodenwechsel neu“ für Passiveinkünfte niedrigbesteuelter Körperschaften

Als Teil der Umsetzung der **Anti-Tax-Avoidance Directive** durch das Jahressteuergesetz 2018 ist es in Österreich mit dem Jahr 2019 zur Einführung der **Hinzurechnungsbesteuerung** wie auch zu **Änderungen** beim sogenannten **Methodenwechsel** gekommen (beides in § 10a KStG geregelt). Grundsätzliches Ziel einer Hinzurechnungsbesteuerung (Controlled-Foreign-Company-Rule, **CFC-Rule**) ist es, steuerliche Begünstigungen in Form der **Verschiebung passiver Einkunftsquellen in Niedrigsteuerländer** zu beseitigen. Dies erfolgt derart, dass die von einer ausländischen beherrschten Körperschaft oder Betriebsstätte erzielten, noch nicht ausgeschütteten, **niedrig besteuerten** (bisher konnten niedrig besteuerte Passiveinkünfte ausländischer Körperschaften allenfalls bei einer Gewinnausschüttung aufgrund des Methodenwechsels in Österreich besteuert werden) **Passiveinkünfte** der beherrschenden **österreichischen Körperschaft** als **Gewinn hinzugerechnet** werden und dadurch der (sofortigen) Besteuerung in Österreich unterliegen. Der **Methodenwechsel** sieht - wie bereits in der Vergangenheit - vor, dass bei ausländischen Beteiligungserträgen und Veräußerungsgewinnen unter bestimmten Voraussetzungen nicht die Befreiungsmethode sondern die **Anrechnungsmethode** angewendet werden muss.

Die Voraussetzungen für die Hinzurechnungsbesteuerung wie auch für den "Methodenwechsel neu" sind teilweise gleich. Wichtig ist dabei, dass keinesfalls beide Maßnahmen auf einmal zur Anwendung kommen, sondern im Zweifelsfall nur eine der beiden Maßnahmen eintreten kann (typischerweise geht die Hinzurechnungsbesteuerung dem Methodenwechsel vor). Wesentliche Merkmale für **Hinzurechnungsbesteuerung** bzw. **Methodenwechsel** sind das Erzielen von **Passiveinkünften** und die **gleichzeitige Niedrigbesteuerung** im Ausland. Der Kreis der **Passiveinkünfte** ist sehr weit gehalten und umfasst z.B. **Zinsen**, **Lizenzgebühren** und sonstige Einkünfte aus geistigem Eigentum, **Dividenden**, Veräußerungsgewinne (soweit diese bei der beteiligten Körperschaft

steuerpflichtig wären), Einkünfte aus Finanzierungsleasing oder Einkünfte aus finanziellen Tätigkeiten wie etwa durch Versicherungen und Banken. **Banken und Versicherungen** sind allerdings nur dann von der Hinzurechnungsbesteuerung erfasst, wenn die ausländische Konzerngesellschaft zu einem wesentlichen Teil konzerninternes Geschäft mit österreichischer Beteiligung betreibt. Sofern die ausländische Körperschaft Einkünfte aus solchen Tätigkeiten erzielt, kann es zur **Hinzurechnungsbesteuerung** bzw. zum **Methodenwechsel** in Österreich nur kommen, wenn **auch** das Merkmal der **Niedrigbesteuerung** bei der **ausländischen Körperschaft** erfüllt ist. Als niedrig besteuert gilt, wenn die **tatsächliche Steuerbelastung im Ausland nicht mehr als 12,5%** ausmacht (d.h. genau 12,5% bedeutet Niedrigbesteuerung; vorrangig betroffene EU-Mitgliedstaaten sind Bulgarien, Irland, Ungarn oder Zypern), wobei hier eine **jährliche Betrachtung** vorgenommen werden muss. Die zur Gesetzesänderung ergangene **Verordnung "Passiveinkünfte niedrigbesteueter Körperschaften"** sieht hierbei vor, dass das Einkommen der ausländischen Körperschaft nach österreichischen Einkommensermittlungsgrundsätzen festzustellen ist und den tatsächlich entrichteten ausländischen Steuern gegenübergestellt werden muss. Eine schädliche **Niedrigbesteuerung** liegt dann **nicht** vor, wenn diese "Steuersatz-Hürde" nur deshalb nicht gemeistert wird, weil das ausländische Steuerrecht **abweichende Regelungen** für Abschreibungen, Ausgleichsposten, Verteilungsregelungen, Rückstellungsbildungen oder Verlustverrechnungen aus anderen Veranlagungszeiträumen vorsieht.

Nachfolgend werden **weitere Anforderungen** dargestellt, welche **nur** für die **Hinzurechnungsbesteuerung** gelten. Damit nicht jegliche Art von Passiveinkünften eine Hinzurechnungsbesteuerung nach sich zieht, muss die sogenannte **Drittelgrenze überschritten** werden. Wiederum ist für jedes Wirtschaftsjahr gesondert festzustellen, ob die **passiven Einkünfte** der ausländischen Körperschaft **1/3 ihrer Gesamteinkünfte überschreiten** (steuerbefreite Dividenden/Veräußerungsgewinne zählen zu den Gesamteinkünften, um die Hinzurechnungsbesteuerung bei geringfügigen Zinseinkünften ausländischer Holdinggesellschaften zu vermeiden). Sofern die aktiven Einkünfte der ausländischen Körperschaft negativ sind oder die **Drittelgrenze um weniger als 25% überschritten** wird, ist auf eine **Dreijahresbetrachtung** abzustellen. Zusätzlich zur Drittelgrenze sind die Elemente **Beherrschung** und **Substanznachweis** kritisch. Die **Beherrschung**

einer ausländischen Körperschaft i.S.d. Bestimmung ist grundsätzlich dann erfüllt, wenn **mehr als 50% an Stimmrechten/Kapital** oder am **Gewinnanspruch** vorliegen, wobei dies sowohl durch eigene unmittelbare Beteiligung als auch über verbundene Unternehmen möglich ist. Im Zusammenhang mit der Beherrschung ist relevant, dass das Ausmaß der Hinzurechnung (**Zurechnungsquote**) **nicht automatisch** der **Beherrschungsquote** entsprechen muss.

Schließlich muss für die **Hinzurechnungsbesteuerung** der **Substanznachweis** berücksichtigt werden. Es kommt dann zu **keiner Hinzurechnungsbesteuerung** in Österreich, wenn die ausländische Körperschaft eine **wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit** ausübt. Es ist dabei auf das **Gesamtbild der Verhältnisse** abzustellen – sofern Personal, Ausstattung, Vermögenswerte und Räumlichkeiten in angemessenem Ausmaß zur behaupteten wirtschaftlichen Tätigkeit vorhanden sind, liegt eine wirtschaftliche Tätigkeit vor. Hingegen ist **keine wirtschaftliche Tätigkeit** beim Halten und Veräußern von Beteiligungen, beim Durchleiten von Vermögenswerten oder auch beim Bündeln unkörperlicher Vermögensgegenstände, deren Herstellungsaufwand nicht selbst getragen worden war, anzunehmen. Für die **Wesentlichkeit** und somit für die Vermeidung der Hinzurechnungsbesteuerung gelten wiederum **Drittelgrenzen**. Der Verordnung folgend und davon ausgehend, dass die ausländische Körperschaft mehrere Tätigkeiten ausübt, sind die **wirtschaftlichen Tätigkeiten** als **wesentlich** anzusehen, wenn Personal, Ausstattung, Vermögenswerte und Räumlichkeiten **zu wenigstens 1/3 für** diese **wirtschaftlichen Tätigkeiten** eingesetzt werden. Ebenso müssen **mindestens 1/3 der Gesamteinkünfte** aus diesen wirtschaftlichen Tätigkeiten stammen.

Für den "**Methodenwechsel neu**" i.Z.m. ausländischen Körperschaften gelten die Voraussetzungen der **Passiveinkünfte** und der **Niedrigbesteuerung** analog zur Hinzurechnungsbesteuerung. Darüber hinaus muss noch der Unternehmensschwerpunkt der ausländischen Körperschaft beurteilt werden – zu einem Methodenwechsel von der Befreiungs- zur Anrechnungsmethode kann es nur kommen, wenn ein **passiver Unternehmensschwerpunkt** besteht. Praktisch betrachtet betrifft der "Methodenwechsel neu" vorwiegend **Minderheitsbeteiligungen an Passivgesellschaften** im Ausland und somit wohl einen überschaubaren Anwendungsbereich. Die **Passiveinkünfte** müssen also **mehr als 50% der Gesamteinkünfte** ausmachen, wobei steuerfreie

Dividenden und Veräußerungsgewinne zu den aktiven Einkünften gezählt werden. Die Beurteilung, ob es sich um ein passives (Passiveinkünfte überwiegen) oder aktives Jahr handelt, hat grundsätzlich jährlich zu erfolgen. Sofern jedoch die **Passiveinkünfte** in einem Jahr die 50%-Grenze um weniger als 25% überschreiten (d.h. sie betragen insgesamt **maximal 62,5%**), ist auf eine **Dreijahresbetrachtung** abzustellen. Wenn für das Überschreiten der 50%-Grenze besondere Umstände wie z.B. **Anlaufverluste** oder ein Konjunkturunbruch vorgebracht werden können, so können gem. Verordnung auch der **Kapital- und Arbeitskräfteeinsatz** in die Beurteilung einbezogen werden. Dabei ist **kein passiver Unternehmensschwerpunkt** anzunehmen, wenn der Kapital- und Arbeitskräfteeinsatz **nachhaltig** nahezu ausschließlich für die **Erzielung von Aktiveinkünften** erfolgt ist.

Damit es nicht durch die (Niedrig)Besteuerung im Ausland und durch die Hinzurechnungsbesteuerung bzw. den Methodenwechsel in Österreich zur **Doppelbesteuerung** kommt, ist eine **Anrechnung** der **tatsächlichen ausländischen (Körperschaft)Steuer** wie auch einer allfällig vorgelagerten ausländischen **Hinzurechnungsbesteuerung** (im Falle der Hinzurechnungsbesteuerung in Österreich) **auf Antrag** vorgesehen. Die **ausländische Körperschaftsteuer** kann im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung und des Methodenwechsels auf spätere Zeiträume **vorgetragen** werden, soweit der Anrechnungshöchstbetrag im jeweiligen Jahr bereits überschritten wurde.