

# *Die Umsetzung der ATAD in Österreich*

-

*unter besonderer Berücksichtigung der  
Hinzurechnungsbesteuerung*

*5.11.2017*

**Michael Schilcher**

# Umsetzung ATAD

---

## **Anpassungen im JStG 2018:**

- **Wegzugsbesteuerung**
- **Missbrauch**
- **Hinzurechnungsbesteuerung (CFC)**

## **Keine Anpassungen im JStG 2018:**

- **Zinsschranke**

# Wegzugsbesteuerung

---

- **§ 6 Z 6 EStG:**

- **AbgÄG 2015: Ratenzahlungskonzept**

- **AV:** 7 Jahresraten
- **UV:** 2 Jahresraten

- **JStG 2018:**

- **AV:** Verkürzung auf **5 Jahresraten**
- **Anpassung Fälligstellungstatbestände** an ATAD
  - Verlegung des Orts d. GL außerhalb EU/EWR
  - Insolvenz oder Abwicklung des Steuerpflichtigen
  - Zahlungsverzug (wenn innerhalb von 12 Monaten keine Zahlung)
- Raten stets zum 30.6. (statt 30.9.) fällig

# § 22 BAO

---

- **Ausgangssituation:**
  - § 22 BAO derzeit sehr vage
  - präzisiert durch VwGH
  - **Umsetzungsbedarf wegen ATAD**
    - Art 6 allerdings schwer verständlich
- **Lösung:**
  - neuer Abs 2
  - **Orientierung an VwGH + ATAD**

## § 22 Abs 2 BAO

---

- **Missbrauch liegt vor, wenn**
  - **rechtliche Gestaltung** (in 1 oder mehreren Schritten), oder
  - **Abfolge rechtlicher Gestaltungen unangemessen** ist.
- **Unangemessen, wenn**
  - **unter Außerachtlassung der Steuerersparnis**
  - **nicht mehr sinnvoll**, weil ...
- Bei Vorliegen **triftiger wirtschaftl Gründe**,
  - die Realität widerspiegeln,
  - **kein Missbrauch**.
- **Inkrafttreten:** erstmals anzuwenden auf **Sachverhalte**, die nach dem **1.1.2019** verwirklicht werden.

# Hinzurechnungsbesteuerung

---

- **Ausgangssituation 1:**
  - **Umsetzungsoptionen ATAD:**
    - **Option 1: kategorienbezogener Ansatz**
      1. wesentl wirtsch. Tätigkeit?
      2. Hinzurechnung der Passiveinkünfte
    - **Option 2: transaktionsbezogener Ansatz**
      1. Unangemessene Gestaltung?
      2. Hinzurechnung der gesamten Einkünfte
- **Präferenz für Option 1 aus BMF-Sicht**
  - Anwendungsbereich von Option 1 klarer abgesteckt
  - Option 2 wohl noch komplexer im Vollzug

# Methodenwechsel alt

---

- **Ausgangssituation 2:**
  - **derzeit 2 Methodenwechsel**
    - **§ 10 Abs 4 KStG:**
      - für internationale Schachtelbet. (ab 10%)
      - passiv + Niedrigbesteuerung
    - **§ 10 Abs 5 KStG:**
      - Portfoliobeteiligungen (bis 10%)
      - Niedrigbesteuerung
- **Präferenz BMF: Beibehaltung Methodenwechsel, weil**
  - Erhalt BEPS-Schutzniveau für Beteiligungen  $\leq 50\%$
  - Keine Substanzausnahme

# Hinzurechnungsbesteuerung „vs.“

## Methodenwechsel „alt“ (§ 10 Abs. 4 aF)

	<b>CFC- Besteuerung („kategorienbezogener Ansatz“)</b>	<b>Methodenwechsel</b>
<b>Ziel</b>	Durchbrechung primäre Abschirmwirkung	Durchbrechung sekundäre Abschirmwirkung
<b>Zeitpunkt</b>	Hinzurechnung „phasengleich“	Besteuerung erst bei Ausschüttung
<b>Bmgdl</b>	Passiveinkünfte (umgerechnet)	Gewinnanteil
<b>Beteiligung</b>	> 50%	≥ 10%
<b>Passiveinkünfte</b>	Zinsen, Lizenzen, Dividenden, Veräußerung von Bet., Finanzierungsleasing, Banken/Versicherungen, Abrechnungsunternehmen	Zinsen, Überlassung von beweglichen (un)körperlichen Wirtschaftsgütern, Veräußerung von Beteiligungen
<b>Bagatellgrenze</b>	Drittelgrenze	Passiver Unternehmensschwerpunkt
<b>Steuerniveau</b>	<12,5%	≤15%
<b>Substanz- ausnahme</b>	Wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit	keine
<b>Rechtsfolge</b>	Hinzurechnung der Passiveinkünfte, Anrechnung ausl. Steuer	Keine Befreiungsmethode für Gewinnanteile, Anrechnung ausl. Steuer <sup>8</sup>




# Einbettung Hinzurechnungsbesteuerung in das KStG

---

- **Umsetzungskonzept**

- **2 Methodenwechsel + Hinzurechnungsbesteuerung?**
- **kompliziert, daher:**
  - § 10 Abs 5 entfällt
  - „quasi“ § 10 Abs 4 ab 5%
- **eigener § 10a KStG**
  - Hinzurechnungsbesteuerung und Methodenwechsel „*unter einem Dach*“ (so *Schlager*, SWI 2018, 363)

# Aufbau von § 10a KStG

	Hinzurechnungsbesteuerung	Methodenwechsel
Abs. 1	<b>Erzielung von Passiveinkünften durch niedrigbesteuerte ausländische Körperschaft</b> 	
	Z 1: Hinzurechnung	Z 2: Methodenwechsel
Abs. 2	<b>Passiveinkünfte</b>	
Abs. 3	<b>Niedrigbesteuerung</b>	
Abs. 4	Anwendungsvoraussetzungen	
Abs. 5	Rechtsfolgen	
Abs. 6	Doppelt ansässige Körp. , ausl. BS	
Abs. 7		Anwendungsvoraussetzungen , Rechtsfolgen, Verhältnis CFC
Abs. 8	<b>Ausnahme für Finanzunternehmen</b>	
Abs. 9	Vermeidung der Doppelbesteuerung (Z 1 – 3)	Vermeidung der Doppelbesteuerung (Z 4)
	<b>Anrechnungsvortrag</b>	
Abs. 10	<b>Verordnungsermächtigung</b>	

# Hinzurechnungsbesteuerung gemäß § 10a (1)

---

- **Abs. 2 – 4: Anwendungsvoraussetzungen**
  - **Passiveinkünfte**
    - > 1/3 der gesamten Einkünfte
  - **Niedrigbesteuerung der ausl. Körperschaft**
    - ≤ 12,5% effektive Steuerbelastung (Umrechnung Bmgdl.)
  - **Beherrschung der ausländischen Körperschaft**
    - durch inl. unbeschr. stpfl. Körperschaft oder
    - beschränkt stpfl. ausl. Körperschaft mit Inlands-BS (§ 21 (1) Z 2 lit. a)
    - Beherrschungsverhältnis (≥ 50% selbst oder zusammen mit verbundenen Unternehmen an Stimmrechten/Kapital oder Gewinnen)
  - **Keine wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit**
    - Substanznachweis
- **Abs 6: Erweiterung auf**
  1. doppelt ansässige inl. Körperschaften
  2. ausländische Betriebsstätten, auch wenn DBA Befreiung vorsieht (Treaty Override)
- **Abs. 8: Ausnahme für Finanzunternehmen**
  - Drittelgrenze für „konzerninterne“ Transaktionen

# Hinzurechnungsbesteuerung gemäß § 10a (2)

---

- **Abs 5: Rechtsfolge**
  - **Passiveinkünfte hinzuzurechnen**
  - **Z 1 Ausmaß:** nach unmittelbarer und mittelbarer **(quotaler) Beteiligung** am Nennkapital, außer **abweichende Gewinnverteilung**
    - Quoten nicht untergeordneter verbundener Unternehmen nicht zu berücksichtigen (siehe EB)
  - **Z 2 Zeitpunkt:** in jenem WJ, in das der **Bilanzstichtag des WJ der ausl Körperschaft** fällt.
  - **Z 3 Ermittlung:** nach österr Steuerrecht. **Verlust ist nicht hinzuzurechnen.**
- **Abs 9: Vermeidung der Doppelbesteuerung**
  - Anrechnung der ausländischen Steuer & Anrechnungsvortrag

# Herausforderungen bei der Einbettung der CFC-Regelung der ATAD in § 10a KStG (1)

---

- **Passivkatalog:**

- **Dividenden als Passiveinkünfte = „Fremdkörper“ aus ö. Sicht**
  - Einschränkung: nur, soweit sie bei der beteiligten Körperschaft steuerpflichtig wären
- **„Abrechnungsunternehmen“**
  - Unterschiedliche Sprachfassungen
  - Einschränkung: Ankauf **und** Verkauf von/an verbundene(n) Unternehmen iSd engl. Sprachfassung

- **Zentrale Aspekte eher vage geregelt**

- **zB Ermittlung der Beherrschungs- und Hinzurechnungsquote**
  - Hinzurechnung gem. unmittelbarer und mittelbarer (quotaler) Beteiligung am Nennkapital, außer abweichende Gewinnverteilung

# Herausforderungen bei der Einbettung der CFC-Regelung der ATAD in § 10a KStG (2)

---

- **Ausnahmeregelungen**

- **Drittelgrenze für Passiveinkünfte:**

- Präzisierungen notwendig (→ steuerbefreite Dividenden und Veräußerungsgewinne in Gesamteinkünften enthalten)

- **Substanzausnahme (Thema für Verordnung)**

- **Finanzunternehmen (Bedeutung für Methodenwechsel)**

- **„Schwächen“ der Richtlinie bei Vermeidung der Doppelbesteuerung**

- **Abs 9: Vermeidung der Doppelbesteuerung**

- **Mehrfachhinzurechnung im Inland:**

- „Befreiungsmethode“ bei mittelbar beteiligten Körperschaften

- **Mehrfachhinzurechnung im In- und Ausland:**

- Anrechnung der vorgelagerten ausl. Hinzurechnungsbesteuerung

# Methodenwechsel „neu“ gem § 10a

---

- **Abs. 2, 3 und 7: Anwendungsvoraussetzungen**
  - Intern. Schachtelbet. & „qualifizierte“ Portfoliobet. (ab 5%)
  - Niedrigbesteuerung
  - Passiveinkünfte
  - Passiver Unternehmensschwerpunkt
- **Rechtsfolgen (Abs. 7 Z 1)**
  - Keine Steuerbefreiung für Gewinnanteile (§ 10 Abs. 1 Z 5 bis 7)
  - Keine Steuerneutralität gem § 10 Abs. 3
- **Unterbleiben Methodenwechsel (Abs. 7 Z 2)**
  - Insoweit, als Passiveinkünfte bereits hinzugerechnet
- **Vermeidung der Doppelbesteuerung (Abs. 9 Z 4)**
  - Anrechnung der ausländischen Steuer & Anrechnungsvortrag

# Herausforderungen: Methodenwechsel „neu“

---

- **Erhalt des BEPS-Schutzniveaus**
  - Anwendungsbereich erweitert auf qualifizierte“ Portfoliobeteiligungen ( $\geq 5\%$ )
- **Vereinheitlichung**
  - Niedrigbesteuerung (starre Grenze, niedriger als bisher)
  - Passiveinkünfte
    - Dividenden nicht mehr neutral wie bisher aber nur, soweit sie bei der beteiligten Körperschaft steuerpflichtig wären
    - Katalog weiter, aber ...
  - Ausnahme für Finanzunternehmen
- **Reduktion der Komplexität**
  - Einfachere Bestimmung des Unternehmensschwerpunktes
    - Thema für Verordnung
- **Verhältnis zur Hinzurechnungsbesteuerung**
  - Vermeidung Doppelbesteuerung



---

**Danke für Ihre Aufmerksamkeit!**

**Kontakt:**

**Dr. Michael Schilcher (BMF)**  
**michael.schilcher@bmf.gv.at**