

## Entwurf

**Verordnung des Bundesministers für Finanzen zur Durchführung der Hinzurechnungsbesteuerung und des Methodenwechsels bei Passiveinkünften niedrigbesteuelter Körperschaften (VO – Passiveinkünfte niedrigbesteuelter Körperschaften)**

Auf Grund des § 10a Abs. 10 des Körperschaftsteuergesetzes 1988, BGBl. Nr. 401/1988, zuletzt geändert durch das Bundesgesetz BGBl. I Nr. 62/2018, wird verordnet:

**1. Abschnitt  
Niedrigbesteuerung**

**§ 1.** (1) Für die Beurteilung der Niedrigbesteuerung gemäß § 10a Abs. 3 KStG 1988 sind dem Einkommen (Abs. 2) die im Ausland tatsächlich entrichteten Steuern (Abs. 3) gegenüberzustellen. Die Niedrigbesteuerung ist für jedes Wirtschaftsjahr gesondert zu beurteilen.

(2) Für die Ermittlung des Einkommens der ausländischen Körperschaft nach § 10a Abs. 3 zweiter Satz KStG 1988 gilt Folgendes:

1. Das Einkommen ist nach § 5 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes 1988, den übrigen Vorschriften des Einkommensteuergesetzes 1988 sowie des Körperschaftsteuergesetzes 1988 ermitteln.
2. Inländische Einkünfte sind nicht zu berücksichtigen.
3. § 10 KStG 1988 kommt mit der Maßgabe zur Anwendung, dass für Beteiligungen der ausländischen Körperschaft
  - an inländischen Körperschaften § 10 Abs. 1 Z 1 bis 4 KStG 1988 und
  - an ausländischen Körperschaften § 10 Abs. 1 Z 5 bis 7 und § 10 Abs. 2 und 3 KStG 1988 sinngemäß anzuwenden ist.
4. Eine Hinzurechnung von Passiveinkünften im Sinne des § 10a Abs. 5 KStG 1988 ist bei der Ermittlung des Einkommens der ausländischen Körperschaft nicht zu berücksichtigen. Ein Methodenwechsel kommt nach Maßgabe des § 10a Abs. 7 KStG 1988 zur Anwendung.

(3) Für die Ermittlung der tatsächlich entrichteten ausländischen Steuern gilt Folgendes:

1. Die tatsächlich entrichteten Steuern sind von der beteiligten Körperschaft nachzuweisen.
2. Ausländische Steuern sind anzusetzen, wenn sie das gemäß Abs. 2 ermittelte Einkommen der ausländischen Körperschaft unmittelbar belasten. Kommt bei der Ermittlung des Einkommens der ausländischen Körperschaft der Methodenwechsel gemäß Abs. 2 Z 3 zur Anwendung, kann darüber hinaus die als Vorbelastung anzusehende ausländische Steuer jener Körperschaften angesetzt werden, deren Erträge dem Methodenwechsel unterliegen.
3. Unterliegt das Einkommen der ausländischen Körperschaft erst anlässlich der Ausschüttung an ihre Anteilsinhaber bei der ausschüttenden Körperschaft einer der Körperschaftsteuer vergleichbaren Steuer, erfolgt die Beurteilung der Niedrigbesteuerung anhand des nominellen Steuersatzes.
4. An die ausländische Körperschaft oder ihre Anteilsinhaber rückerstattete Steuern gelten als nicht tatsächlich entrichtet. Kann eine Steuerrückerstattung erst in einem späteren Wirtschaftsjahr in Anspruch genommen werden, ist diese bereits bei der Ermittlung der

Durchschnittsteuerbelastung zu berücksichtigen. Erfolgt jedoch innerhalb von neun Jahren nach dem hinsichtlich der Niedrigbesteuerung zu beurteilenden Wirtschaftsjahr tatsächlich keine solche Steuerrückerstattung und liegt deshalb in diesem Wirtschaftsjahr keine Niedrigbesteuerung vor, stellt dies ein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a der Bundesabgabenordnung dar.

(4) Überschreitet die Durchschnittssteuerbelastung der ausländischen Körperschaft nur deshalb nicht den in § 10a Abs. 3 des KStG 1988 vorgesehenen Prozentsatz, weil das ausländische Steuerrecht

- eine kürzere Abschreibungsdauer oder
- eine günstigere Verrechnung von Verlusten aus anderen Veranlagungszeiträumen vorsieht,

ist keine Niedrigbesteuerung im Sinne des § 10a Abs. 3 KStG 1988 anzunehmen.

(5) Ist der Gesamtbetrag der gemäß § 10a Abs. 3 KStG 1988 ermittelten Einkünfte negativ, hat die Beurteilung der Niedrigbesteuerung anhand des nominellen ausländischen Steuersatzes zu erfolgen.

## **2. Abschnitt**

### **Hinzurechnungsbesteuerung**

#### **Drittelgrenze**

§ 2. Für die Beurteilung der für die Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung gemäß § 10a Abs. 4 Z 1 KStG 1988 maßgeblichen Drittelgrenze gilt Folgendes:

1. Die Drittelgrenze ist für jedes Wirtschaftsjahr gesondert zu beurteilen.
2. Überschreiten die Passiveinkünfte in einem Wirtschaftsjahr die Drittelgrenze um nicht mehr als 25% oder sind die gesamten Einkünfte negativ, sind in die Beurteilung auch die beiden diesem Wirtschaftsjahr vorangegangenen Wirtschaftsjahre mit einzubeziehen. Eine Hinzurechnung unterbleibt, wenn die gesamten Passiveinkünfte des Beurteilungszeitraumes nicht mehr als ein Drittel der gesamten Einkünfte des Beurteilungszeitraumes betragen.

#### **Beherrschung**

§ 3. Eine beherrschte ausländische Körperschaft im Sinne des § 10a Abs. 4 Z 2 KStG 1988 liegt vor, wenn die Summe der vom Steuerpflichtigen und seinen verbundenen Unternehmen unmittelbar gehaltenen Beteiligungen mehr als 50% der Stimmrechte oder des Kapitals oder des Gewinnanspruches an der ausländischen Körperschaft vermittelt.

#### **Substanznachweis**

§ 4. Für den Nachweis, ob die ausländische Körperschaft eine wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne des § 10a Abs. 4 Z 3 KStG 1988 ausübt, gilt Folgendes:

1. Das Vorliegen einer wesentlichen wirtschaftlichen Tätigkeit ist stets nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen.
2. Keine wirtschaftliche Tätigkeit liegt insbesondere in folgenden Fällen vor:
  - Es liegt eine funktionslose oder funktionsarme Körperschaft vor.
  - Die Tätigkeit der Körperschaft ist auf das bloße Halten von Beteiligungen und ihre Veräußerung beschränkt.
  - Die Tätigkeit der Körperschaft ist auf das Durchleiten von Vermögenswerten beschränkt.
  - Die Tätigkeit ist auf das Bündeln von unkörperlichen Wirtschaftsgütern beschränkt, für deren Herstellung die ausländische Körperschaft nicht im Wesentlichen selbst die Aufwendungen getragen hat.
  - Die ausländische Körperschaft verfügt nicht über jenes Ausmaß an Personal, Ausstattung, Vermögenswerte und Räumlichkeiten, das in einem angemessenen wirtschaftlichen Verhältnis zur behaupteten wirtschaftlichen Tätigkeit steht.
3. Eine wirtschaftliche Tätigkeit ist als wesentlich anzusehen, wenn die ausländische Körperschaft nachhaltig
  - Personal, Ausstattung, Vermögenswerte und Räumlichkeiten zu einem Drittel für diese Tätigkeit einsetzt und
  - ein Drittel ihrer gesamten Einkünfte aus dieser Tätigkeit erzielt.

#### **Durchführung der Hinzurechnung**

§ 5. Für die Hinzurechnung der Passiveinkünfte gemäß § 10a Abs. 5 KStG 1988 gilt Folgendes:

1. Für das Ausmaß der Hinzurechnung sind die unmittelbare Beteiligung der beherrschenden Körperschaft sowie die aliquoten Beteiligungen, die die beherrschende Körperschaft mittelbar über ihre verbundenen Unternehmen hält, maßgeblich.
2. Bei der Einkünfteermittlung sind positive und negative Passiveinkünfte auszugleichen. Aktiveinkünfte sind hingegen nicht zu berücksichtigen.
3. Die hinzuzurechnenden Passiveinkünfte sind bei der beherrschenden Körperschaft als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu erfassen.

### **3. Abschnitt Methodenwechsel**

**§ 6.** Für die Beurteilung gemäß § 10a Abs. 7 KStG 1988, ob der Unternehmensschwerpunkt der niedrigbesteuerten ausländischen Körperschaft in der Erzielung von Passiveinkünften liegt, gilt Folgendes:

1. Der Unternehmensschwerpunkt ist unabhängig davon zu beurteilen, ob die Betätigung der niedrigbesteuerten ausländischen Körperschaft als gewerbliche Tätigkeit oder als Vermögensverwaltung einzustufen ist.
2. Der Unternehmensschwerpunkt im Sinne des ersten Satzes liegt vor, wenn die passiven Einkünfte mehr als die Hälfte der gesamten Einkünfte dieses Wirtschaftsjahres betragen. Dabei ist § 10a Abs. 3 zweiter Satz KStG 1988 sinngemäß anzuwenden, wobei auch steuerbefreite Dividenden und Einkünfte aus der Veräußerung von Anteilen zu den gesamten Einkünften zählen.
3. Überschreiten die Passiveinkünfte die Grenze gemäß Z 2 um nicht mehr als 25%, sind in die Beurteilung auch die beiden diesem Wirtschaftsjahr vorangegangenen Wirtschaftsjahre mit einzubeziehen. Ein Methodenwechsel unterbleibt, wenn die gesamten Passiveinkünfte des Beurteilungszeitraumes nicht mehr als die Hälfte der gesamten Einkünfte des Beurteilungszeitraumes betragen.
4. Umfasst eine Ausschüttung Gewinne mehrerer Wirtschaftsjahre, erfolgt die Beurteilung gemäß Z 2 und Anwendung des Methodenwechsels für jedes Wirtschaftsjahr gesondert. Weist der Steuerpflichtige nicht nach, welchen Wirtschaftsjahren die ausgeschütteten Gewinne zuzuordnen sind, gelten die Gewinne früherer Wirtschaftsjahre als zuerst ausgeschüttet.

### **4. Abschnitt Verhältnis zwischen Hinzurechnungsbesteuerung und Methodenwechsel**

**§ 7.** Für das Verhältnis zwischen der Hinzurechnungsbesteuerung und dem Methodenwechsel gilt Folgendes:

1. Wurden Passiveinkünfte nachweislich bereits im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung erfasst, unterbleibt gemäß § 10a Abs. 7 Z 2 KStG 1988 der Methodenwechsel, indem diese von der für den Methodenwechsel maßgeblichen Bemessungsgrundlage abgezogen werden.
2. Die Hinzurechnung von Passiveinkünften eines Wirtschaftsjahres erfolgt auch, wenn diese vor oder mit Ablauf dieses Wirtschaftsjahres ausgeschüttet werden. Dies gilt jedoch nicht, wenn diese Passiveinkünfte auf Grund dieser Ausschüttung bereits dem Methodenwechsel unterlagen.

### **5. Abschnitt Inkrafttreten und Anwendungszeitraum**

**§ 8.** Die Beurteilung gemäß § 2 Z 2 und § 6 dieser Verordnung umfasst auch Wirtschaftsjahre, die vor dem 1. Jänner 2019 begonnen haben. Bei neu gegründeten ausländischen Körperschaften verkürzt sich der Beurteilungszeitraum gemäß § 2 Z 2 und § 6 Z 2 dieser Verordnung auf bereits abgeschlossene Wirtschaftsjahre.

**§ 9.** Die Verordnung tritt mit 1. Jänner 2019 in Kraft und ist erstmalig bei der Veranlagung für das Jahr 2019 unter Beachtung des § 26c Z 68 KStG 1988 anzuwenden.

**§ 10.** Die Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend die steuerliche Entlastung von Erträgen aus der internationalen Schachtelbeteiligung, BGBl. II Nr. 295/2004, tritt mit Ablauf des 31. Dezember 2018 außer Kraft und ist letztmalig anzuwenden auf Erträge aus internationalen Schachtelbeteiligungen, die vor dem 1. Jänner 2019 realisiert wurden.