

BUNDESGESETZBLATT

FÜR DIE REPUBLIK ÖSTERREICH

Jahrgang 2019**Ausgegeben am 25. Jänner 2019****Teil II**

21. Verordnung: VO-Passiveinkünfte niedrigbesteufter Körperschaften

21. Verordnung des Bundesministers für Finanzen zur Durchführung der Hinzurechnungsbesteuerung und des Methodenwechsels bei Passiveinkünften niedrigbesteufter Körperschaften (VO-Passiveinkünfte niedrigbesteufter Körperschaften)

Auf Grund des § 10a Abs. 10 des Körperschaftsteuergesetzes 1988, BGBl. I 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 (Durchschnittsteuerbelastung). 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 KStG 1988 zu ermitteln.
2. Inländische Einkünfte sind nicht zu berücksichtigen, wenn Österreich für diese ein Besteuerungsrecht zusteht.
3. § 10 KStG 1988 ist mit der Maßgabe anzuwenden, 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 gilt.
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 ist nach Maßgabe des § 10a Abs. 7 KStG 1988 anzuwenden.

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

1. Die auf das Wirtschaftsjahr entfallenden Steuern sind von der beteiligten Körperschaft glaubhaft zu machen. Ändert sich nachträglich die Höhe der tatsächlich entrichteten Steuern, stellt dies ein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a der Bundesabgabenordnung dar.
2. Ausländische Steuern sind anzusetzen, wenn sie hinsichtlich deren Bemessungsgrundlage mit der Körperschaftsteuer vergleichbar sind und das gemäß Abs. 2 ermittelte Einkommen der ausländischen Körperschaft unmittelbar belasten. Ist bei der Ermittlung des Einkommens der ausländischen Körperschaft der Methodenwechsel gemäß Abs. 2 Z 4 anzuwenden, 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 Durchschnittsteuerbelastung der ausländischen Körperschaft nur deshalb nicht den in § 10a Abs. 3 des KStG 1988 vorgesehenen Prozentsatz, weil das ausländische Steuerrecht abweichende Regelungen für

- die Abschreibung von Wirtschaftsgütern und damit zusammenhängende Ausgleichsposten (wie insbesondere § 6 Z 16 des Einkommensteuergesetzes 1988) und Verteilungsregelungen (§ 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988),
- die Bildung von Rückstellungen oder
- die 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 aktiven Einkünfte negativ, können in die Beurteilung dieses Wirtschaftsjahres auch die beiden vorangegangenen Wirtschaftsjahre mit einbezogen werden. 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 unter Einbeziehung aller aktiven und passiven Einkünfte zu beurteilen. Im Falle des § 10a Abs. 6 Z 2 KStG 1988 ist auf die ausländische Betriebsstätte abzustellen.
2. Eine wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit setzt voraus, dass die ausländische Körperschaft über jenes Ausmaß an Personal, Ausstattung, Vermögenswerte und Räumlichkeiten verfügt, das in einem angemessenen wirtschaftlichen Verhältnis zu den behaupteten wirtschaftlichen Tätigkeiten steht.
3. Insbesondere bei folgenden Tätigkeiten besteht die Vermutung, dass eine oder mehrere dieser Tätigkeiten noch keine wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit begründen:
 - das bloße Halten von Beteiligungen und ihre Veräußerung;
 - das Durchleiten von Vermögenswerten;
 - das Bündeln von unkörperlichen Wirtschaftsgütern, für deren Herstellung die ausländische Körperschaft nicht im Wesentlichen selbst die Aufwendungen getragen hat.
4. Übt die ausländische Körperschaft mehrere Tätigkeiten aus, besteht die Vermutung, dass die wirtschaftlichen Tätigkeiten wesentlich sind, wenn

- Personal, Ausstattung, Vermögenswerte und Räumlichkeiten mindestens zu einem Drittel für diese wirtschaftlichen Tätigkeiten eingesetzt werden und
- mindestens ein Drittel der gesamten Einkünfte aus diesen wirtschaftlichen Tätigkeit erzielt werden.

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. Übersteigen die negativen Passiveinkünfte die positiven Passiveinkünfte kann der übersteigende Betrag in Folgejahren mit den positiven Passiveinkünften ausgeglichen werden (Wartetaste).
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. Ein passiver Unternehmensschwerpunkt 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. Abweichend von Z 2 gilt:
 - a) Überschreiten die Passiveinkünfte die Grenze gemäß Z 2 um nicht mehr als 25%, können in die Beurteilung dieses Wirtschaftsjahres auch die beiden vorangegangenen Wirtschaftsjahre mit einbezogen werden. Kein passiver Unternehmensschwerpunkt liegt vor, wenn die gesamten Passiveinkünfte nicht mehr als die Hälfte der gesamten Einkünfte des Beurteilungszeitraumes betragen.
 - b) Überschreiten die Passiveinkünfte die Grenze gemäß Z 2, weil die Aktiveinkünfte aufgrund besonderer Umstände (insbesondere Anlaufverluste, Konjunkturunbruch) weniger als die Hälfte der gesamten Einkünfte betragen, können in die Beurteilung auch der Kapital- und Arbeitskräfteeinsatz einbezogen werden. Dabei liegt kein passiver Unternehmensschwerpunkt vor, wenn die beteiligte Körperschaft nachweist, dass Kapital und Arbeitskräfte der niedrigbesteuerten Körperschaft nachhaltig nahezu ausschließlich zur Erzielung von Aktiveinkünften eingesetzt werden.
4. Die Beurteilung des Unternehmensschwerpunktes und der Niedrigbesteuerung erfolgt nach Maßgabe der Verhältnisse jenes Wirtschaftsjahres, in dem die ausgeschütteten Gewinne erwirtschaftet wurden. Umfasst eine Ausschüttung Gewinne mehrerer Wirtschaftsjahre, erfolgt diese Beurteilung und die etwaige Anwendung des Methodenwechsels für jedes Wirtschaftsjahr gesondert. Kann die beteiligte Körperschaft nicht glaubhaft machen, welchen Wirtschaftsjahren die ausgeschütteten Gewinne zuzuordnen sind, gelten die Gewinne früherer Wirtschaftsjahre als zuerst ausgeschüttet.
5. Wird eine internationale Schachtelbeteiligung veräußert, erfolgt die Beurteilung des Unternehmensschwerpunktes und der Niedrigbesteuerung anhand der letzten sieben abgeschlossenen Wirtschaftsjahre vor der Veräußerung. Ein passiver Unternehmensschwerpunkt liegt vor, wenn die gesamten Passiveinkünfte mehr als die Hälfte der gesamten Einkünfte des Beurteilungszeitraumes betragen. Dies gilt nicht, wenn die beteiligte Körperschaft glaubhaft macht, dass der Veräußerungsgewinn überwiegend aus dem aktiven Unternehmensbereich stammt. Ein etwaiger Methodenwechsel ist stets auf den gesamten Veräußerungsgewinn anzuwenden.

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 3 dieser Verordnung auf bereits abgeschlossene Wirtschaftsjahre.

§ 9. Die Verordnung 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, BGBI. 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.

Löger

