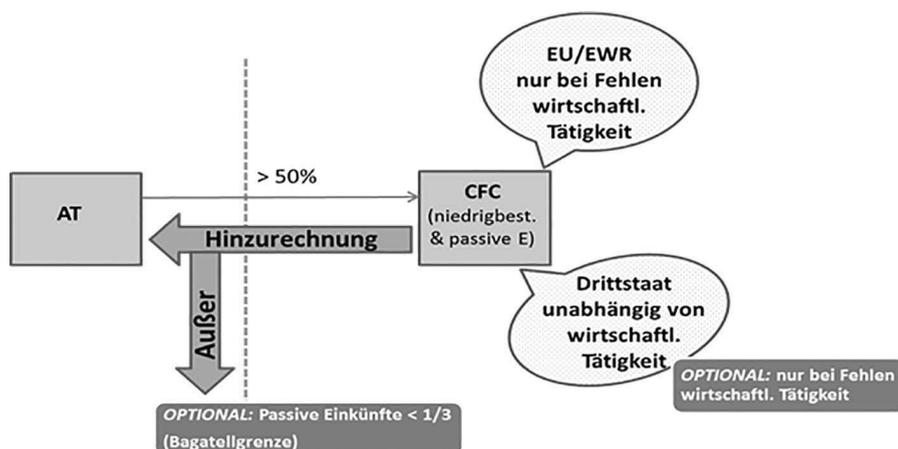


Bei Umsetzung der Hinzurechnungsbesteuerung mit dem „kategorienbezogenen Ansatz“ bestehen folgende Optionen:

- *Dritteltgrenze*: Betragen die „passiven“ Einkünfte höchstens ein Drittel der Gesamteinkünfte der ausländischen Tochtergesellschaft, kann von einer Hinzurechnung abgesehen werden.⁵ Neben dieser allgemeinen Dritteltgrenze können die Mitgliedstaaten zudem eine spezielle, branchenbezogene Dritteltgrenze für Finanz- und Versicherungsunternehmen vorsehen.⁶
- *Drittstaaten*: Bei einer ausländischen Tochtergesellschaften in einem Drittstaaten wäre eine Hinzurechnung selbst dann möglich, wenn diese eine wesentliche wirtschaftliche Tätigkeiten ausübt; wahlweise können die Mitgliedstaaten aber den innerhalb der EU vorgesehenen „Substanztest“ auch auf Drittstaaten ausdehnen.

Der *kategorienbezogene Ansatz* lässt sich wie folgt grafisch darstellen:



Bislang gab es in Österreich – anders als in anderen Mitgliedstaaten⁷ – keine Hinzurechnungsbesteuerung, sondern mit dem Methodenwechsel ein vergleichbares Instrument, das die steuerfreie Repatriierung von Gewinnen aus Niedrigsteuermändern vermeiden soll. Das JStG 2018 sieht die Umsetzung der Hinzurechnungsbesteuerung mit dem „kategorienbezogenen Ansatz“ vor. Dieser ist auch eher mit dem bereits bekannten Konzept des Methodenwechsels für niedrigbesteuerte Passiveinkünfte gemäß § 10 Abs 4 KStG vereinbar.

5 Art 7 Abs 3 erster Satz Anti-BEPS-RL.

6 Art 7 Abs 3 zweiter Satz Anti-BEPS-RL.

7 ZB Deutschland (§ 8 AStG).

2. Umsetzungskonzept

2.1. § 10 KStG idF vor JStG 2018: 2 Methodenwechsel

Bei der Einbettung der Hinzurechnungsbesteuerung nach dem „kategorienbezogenen Ansatz“ ins nationale Recht war auf die bestehenden Methodenwechsel des § 10 KStG Rücksicht zu nehmen. § 10 KStG idF vor JStG 2018 kannte zwei Arten von „Methodenwechsel“ (= Wechsel von der Befreiungsmethode zur Anrechnungsmethode):

- Der *Methodenwechsel nach § 10 Abs 4 KStG* für internationale Schachtelbeteiligungen (Beteiligungen von mindestens 10 %) kam zur Anwendung, wenn
 - der Unternehmensschwerpunkt der ausländischen Gesellschaft darin besteht, sog Passiveinkünfte (Zinsen, Mieten, Lizenzen, Veräußerungseinkünfte) zu erzielen, und
 - das ausländische Steuerniveau wesentlich niedriger ist als das österreichische Steuerniveau (KöSt-Satz von weniger als 15 %).

Da der Methodenwechsel nach § 10 Abs 4 KStG kumulativ das Vorliegen von Passiveinkünften und einer Niedrigbesteuerung voraussetzte, unterlagen internationale Schachtelbeteiligungen an operativen Gesellschaften in Ländern mit einem KöSt-Satz von unter 15 % daher keinem Methodenwechsel und waren von der Körperschaftsteuer befreit.

- Der *Methodenwechsel nach § 10 Abs 5 KStG* für ausländische Portfoliobeteiligungen (Beteiligungen von weniger als 10%) kam zur Anwendung, wenn die ausländischen Beteiligungserträge zuvor mit weniger als 15 % besteuert wurden. Das Vorliegen eines passiven Unternehmensschwerpunktes war hingegen nicht Voraussetzung, sodass auch Ausschüttungen aus niedrigbesteuerten Aktivgesellschaften dem Methodenwechsel nach § 10 Abs 5 KStG unterliegen.

2.2. Einbettung ins nationale Recht

Auch wenn insbesondere der Methodenwechsel des § 10 Abs 4 KStG eine der Hinzurechnungsbesteuerung vergleichbare Stoßrichtung verfolgt, bestehen dennoch bedeutende *systematische Unterschiede* zwischen den beiden Regimen: Der Hauptunterschied liegt darin, dass der Methodenwechsel erst im Zeitpunkt der Ausschüttung durch die ausländische Körperschaft greift und durch den Wechsel von der Befreiungs- zur Anrechnungsmethode eine Hochschleusung auf das inländische Besteuerungsniveau bewirkt, während die Hinzurechnungsbesteuerung bereits die noch nicht ausgeschütteten, aus passiven Einkünftekategorien stammenden Gewinne der ausländischen Körperschaft im Inland der Besteuerung unterwirft, indem diese in die Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage der beherrschenden Körperschaft einbezogen werden.⁸

⁸ Vgl. *Mayr/Titz*, RdW 2018, 317.

4. Methodenwechsel

4.1. Allgemeines

Der KStR-Wartungserlass enthält auch einige Aussagen zum neu gestalteten Methodenwechsel gemäß § 10a Abs 7 KStG. Dieser kommt dem Grunde nach zur Anwendung für qualifizierte Portfoliobeteiligungen (Beteiligungen von mindestens 5 %) und internationale Schachtelbeteiligungen (Beteiligungen ab 10 %). Sind diese ausländischen „Beteiligungskörperschaften“ niedrigbesteuerter und liegt ihr Unternehmensschwerpunkt in der Erzielung von Passiveinkünften, unterliegen deren Gewinnausschüttungen im Inland nicht der Befreiungs- sondern der Anrechnungsmethode (Methodenwechsel). Überdies sind Veräußerungsgewinne, Veräußerungsverluste und sonstige Wertänderungen aus diesen internationalen Schachtelbeteiligungen – auch wenn keine Option nach § 10 Abs 3 KStG 1988 abgegeben wurde – steuerwirksam. Ein Methodenwechsel unterbleibt gemäß § 10a Abs 7 Z 2 KStG jedoch insoweit, als Passiveinkünfte betroffen sind, die bereits nachweislich im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung erfasst wurden.⁴⁸ Dabei ist zu beachten, dass ausländische Finanzunternehmen von der Anwendung des Methodenwechsels – wie auch von der Hinzurechnungsbesteuerung – generell ausgenommen sind (§ 10a Abs 8 KStG).⁴⁹

Die KStR stellen klar, dass in Bezug auf die Anwendungsvoraussetzungen der *Niedrigbesteuerung* und der *Passiveinkünfte* vom selben Begriffsverständnis auszugehen ist wie auch für Zwecke der Hinzurechnungsbesteuerung, womit in wesentlichen Bereichen ein „Gleichklang“ zwischen Methodenwechsel und Hinzurechnungsbesteuerung besteht.⁵⁰ Die Ermittlung der Beteiligungshöhe für qualifizierte Portfoliobeteiligungen erfolgt nach denselben Grundsätzen wie bei internationalen Schachtelbeteiligungen.⁵¹

4.2. Beurteilung des Unternehmensschwerpunktes

Von großer praktischer Bedeutung für die Anwendung des Methodenwechsels ist die Beurteilung des Unternehmensschwerpunktes der ausländischen „Beteiligungskörperschaft“. Der Unternehmensschwerpunkt liegt in der Erzielung von Passiveinkünften, wenn die Passiveinkünfte mehr als die Hälfte der gesamten Einkünfte des zu beurteilenden Zeitraumes betragen und – verglichen mit den Aktiveinkünften der ausländischen Körperschaft – überwiegen (§ 6 Z 2 VO). Die

48 Dazu KStR 2013 Rz 1248fx. Die Anwendungsvoraussetzungen für Hinzurechnungsbesteuerung und Methodenwechsel sind ähnlich; die Hinzurechnungsbesteuerung stellt aber anders als der Methodenwechsel bereits auf den Zeitpunkt der Erwirtschaftung der Einkünfte durch die ausländische Körperschaft ab. Daher wird sie – hinsichtlich der Passiveinkünfte der ausländischen Körperschaft – dem Methodenwechsel idR zeitlich vorgelagert sein.

49 Leasingunternehmen sind davon nicht erfasst; siehe bereits Kapitel 2.2.

50 KStR 2013 Rz 1248fn.

51 KStR 2013 Rz 1248fo.

2. Verhältnis der Hinzurechnungsbesteuerung und des Methodenwechsels „neu“

	Hinzurechnungsbesteuerung	Methodenwechsel „neu“
Anknüpfungspunkt	thesaurierte Gewinne	ausgeschüttete Gewinne
Umfang der bei der inländischen Körperschaft berücksichtigten Einkünfte	nur die positiven Passiv-einkünfte	die gesamten ausgeschütteten Gewinne („alles oder nichts“)
Bedeutung der „Resteinkünfte“ (Gewinnanteil)	in die Beurteilung der Niedrigbesteuerung einzubeziehen, aber nicht Teil der Hinzurechnungsbeträge	in die Beurteilung der Niedrigbesteuerung einzubeziehen, im Rahmen der Anrechnung der inländischen Körperschaft zuzurechnen
Substanznachweis als Exit-Strategie	ja	(grundsätzlich) nein

Tab 1: Voraussetzungen der Hinzurechnungsbesteuerung und des Methodenwechsels „neu“ im Vergleich

2.2. Verhältnis des § 10a KStG zur Besteuerung hybrider Gestaltungen gem § 10 Abs 4 KStG „neu“ und § 14 KStG

Die Ausnahme von der Beteiligungsertragsbefreiung für hybride Steuergestaltungen wurde mit dem JStG 2018 inhaltlich unverändert von § 10 Abs 7 KStG in § 10 Abs 4 KStG verschoben. Mit dem StRefG 2020 wurde zudem § 14 KStG – in Umsetzung der ATAD I und II⁶⁵ – eingefügt, der hybride Gestaltungen umfassend regeln soll.⁶⁶ Die Zusammenführung und Umformulierung der Bestimmungen zum Methodenwechsel sollte das Verhältnis zu § 10 Abs 7 KStG „alt“ bzw § 10 Abs 4 KStG „neu“ nicht verändert haben: Wie bisher adressiert der Methodenwechsel, ebenso wie die Sonderbestimmung für hybride Steuergestaltungen, Ausschüttungen an inländische Körperschaften, die im Allgemeinen nach § 10 Abs 1 KStG von der inländischen Körperschaftsteuer befreit wären. Der Wesensunterschied zwischen § 10 Abs 4 KStG „neu“ und § 10a Abs 7 KStG liegt in der Behandlung der Gewinnanteile im Ausland: Während diese im Fall hybrider Gestaltungen im Ausland abzugsfähig sind und somit die Gefahr einer Doppel-Nichtbesteuerung bestünde,⁶⁷ unterliegen im Fall des Methodenwechsels die ausgeschütteten Passiv-einkünfte einer Niedrigbesteuerung im Ausland.⁶⁸ § 10 Abs 4 KStG „neu“ und § 10a Abs 7 KStG sollen somit unterschiedliche Varianten von BEPS unterbinden und deren Vorteile nivellieren, wiewohl sie auf dem gemeinsamen Grundgedanken

65 Siehe FN 7.

66 Vgl dazu *Knesl/Schilcher*, RdW 2019, 634; *Knesl/Knesl*, ÖStZ 2019, 527.

67 Vgl ErlRV 981 BgNR 24. GP, 131 f; *Strimitzer* in *Renner/Strimitzer/Vock*, KStG³¹, § 10 Tz 335. Siehe zu möglicher BEPS iZm hybriden Gestaltungen auch Erwägungsgrund 13 der Anti-BEPS-RL.

68 Siehe auch KStR 2013 Rz 1248 sowie die Ausführungen unter 2.1.

4.5. Verbot der Verlustzurechnung nach § 10a KStG vs Gebot der Verlustzurechnung nach § 9 KStG bzw § 2 Abs 8 EStG

Ist eine CFC-Gesellschaft Mitglied einer Unternehmensgruppe iSd § 9 KStG, ist das Zusammenspiel von Hinzurechnungsbesteuerung und Gruppenbesteuerung näher zu beleuchten. Gem § 9 Abs 6 Z 6 KStG sind die nach österreichischem Recht ermittelten Verluste eines ausländischen Gruppenmitglieds dem unmittelbar beteiligten Gruppenmitglied oder dem Gruppenträger im Ausmaß der Beteiligung zuzurechnen. § 10a Abs 5 Z 3 KStG normiert hingegen nach den Vorgaben des Art 8 Abs 1 ATAD ein Verbot der Hinzurechnung von Passivverlusten einer CFC-Gesellschaft; stattdessen sind Passivverluste gem § 5 Z 2 CFC-VO auf Wartetaste zu legen und in Folgeperioden mit positiven Passiveinkünften zu verrechnen.⁷¹ Bei einem niedrigbesteuerten ausländischen Gruppenmitglied mit Verlusten aus Passivtätigkeiten ist nun fraglich, ob die Verlustverwertung in der österreichischen Unternehmensgruppe – wie bei Gruppenmitgliedern, die nicht dem Regime des § 10a KStG unterliegen, – nach den Bestimmungen des § 9 KStG zu erfolgen hat, oder ob das Verlustverrechnungsverbot des § 10a KStG dem entgegensteht. Dieselbe Thematik besteht bei der Berücksichtigung von ausländischen Betriebsstättenverlusten gem § 2 Abs 8 EStG, wenn für die Betriebsstätte die Hinzurechnungsbesteuerung gem § 10a Abs 6 KStG greift.

Beispiel: Die inländische M GmbH ist zu 100 % an einer CFC-Gesellschaft beteiligt. Die Körperschaften bilden eine Unternehmensgruppe gem § 9 KStG, die M GmbH fungiert als Gruppenträger. Die CFC-Gesellschaft erwirtschaftet im Jahr XI einen Gesamtverlust iHv –300, der ausschließlich auf Passivtätigkeiten zurückzuführen ist (Aktiveinkünfte liegen nicht vor). Fraglich ist nun, ob der Gesamtverlust iHv –300 dem inländischen Gruppenträger gem § 9 Abs 6 Z 6 KStG in voller Höhe zugerechnet wird, oder ob die Verluste nicht in die österreichische Gruppenbesteuerung einfließen, weil Verluste aus Passivtätigkeiten aufgrund von § 10a Abs 5 Z 3 KStG nicht zugerechnet werden dürfen.

Nach *Hirschler/Stückler* soll bei einer solchen Konstellation das Regime der Hinzurechnungsbesteuerung in unionsrechtskonformer Interpretation als *lex specialis* der allgemeinen Regelung über die Berücksichtigung von Auslandsverlusten vorgehen. Schließlich besteht unionsrechtlich keine Verpflichtung, ausländische Verluste in Österreich (wenn auch nur temporär) anzusetzen,⁷² während die Hinzurechnungsbesteuerung und das diesbezügliche Verlustzurechnungsverbot unionsrechtlich verpflichtend umzusetzen war. Nach dieser Ansicht dürfen Verluste aus Passivtätigkeiten von CFC-Gesellschaften im Rahmen der Gruppenbesteue-

71 Vgl Kapitel 4.9.

72 Ausgenommen finale Verluste iSd EuGH-Rsp.

4.8.4. Objektbezogener oder subjektbezogener Wartetastenverlust?

Ob die Wartetastenverluste auf Ebene der ausländischen beherrschten Gesellschaft (Hinzurechnungsobjekt) oder auf Ebene der inländischen beherrschenden Gesellschaft (Hinzurechnungssubjekt) gespeichert werden, ist in der CFC-VO nicht geregelt. Auch die Erläuterungen liefern diesbezüglich keinen Hinweis. Die Frage, auf welcher Ebene der Wartetastenverlust anfällt, ist aber bspw im Zusammenhang mit Veräußerungen oder Umgründungen von Beteiligungen an CFC-Gesellschaften von erheblicher Bedeutung. Aus den bereits im österreichischen Ertragsteuerrecht bestehenden Schwebeverlust- und Wartetastenregelungen (bspw § 2 Abs 2a EStG, § 23a EStG, § 27 Abs 8 Z 2 EStG) kann uE für die Frage einer subjekt- oder objektbezogenen Speicherung der Wartetastenverluste iSd § 5 Z 2 CFC-VO insofern nichts abgeleitet werden, als die Verlustzurechnung in diesen Regelungen konzeptionell anders ausgestaltet ist.

Die Thematik soll anhand folgender Beispiele illustriert werden:

Beispiel 1: Die inländische M GmbH ist an der ausländischen CFC-Gesellschaft T Co zu 100 % beteiligt. Die T Co erwirtschaftet im Jahr X1 einen Verlust aus Passivtätigkeiten iHv –100, der in die Wartetastenregelung eingeht. Per 1.1.X2 veräußert die M GmbH 40 % der Beteiligung an der T Co an die konzernfremde Z GmbH (die M GmbH bleibt damit die beherrschende inländische Gesellschaft). Im Jahr X2 erzielt die T Co einen Gewinn aus Passivtätigkeiten iHv 100, der grundsätzlich der Hinzurechnung unterliegt. Bleibt der Wartetastenverlust aus dem Jahr X1 auf Ebene der M GmbH als Hinzurechnungssubjekt iHv –100 gespeichert, würde der Hinzurechnungsbetrag von 60 aus dem Jahr X2 die Höhe der Wartetastenverluste der M GmbH auf –40 reduzieren. Bei der konzernfremden Z GmbH kommt es mangels Beherrschung zu keiner Hinzurechnung (nicht mehr als 50 % der Stimmanteile, des Kapitals oder Gewinnanspruchs gem § 10a Abs 4 Z 2 KStG). Wird hingegen der Wartetastenverlust als auf Ebene der T Co als Hinzurechnungsobjekt gespeichert verstanden, neutralisieren die Wartetastenverluste aus X1 (iHv –100) die positiven Passiveinkünfte aus X2 (iHv 100) vollständig.



5.3. Methodenwechsel bei Veräußerung einer internationalen Schachtelbeteiligung

5.3.1. Allgemeines

Bei der Veräußerung einer internationalen Schachtelbeteiligung ist die Beurteilung des passiven Unternehmensschwerpunkts und der Niedrigbesteuerung gem § 6 Z 5 CFC-VO anhand der letzten sieben abgeschlossenen Wirtschaftsjahre vor der Veräußerung vorzunehmen. Demnach erfolgt die Beurteilung, ob der Methodenwechsel zur Anwendung kommt, anhand einer Sieben-Jahres-Betrachtung.¹³² Ein etwaiger Methodenwechsel ist stets auf den gesamten Veräußerungsgewinn anzuwenden.¹³³

Hinsichtlich der Steuerwirksamkeit der Veräußerung einer CFC-Gesellschaft¹³⁴ aufgrund des Methodenwechsels ist nach dem Merkmal des passiven Unternehmensschwerpunktes – ebenso wie bei der Hinzurechnungsbesteuerung aufgrund der Drittelgrenze – das Verhältnis von Aktiv- und Passiveinkünften ausschlaggebend. Offenbar erschien jedoch dem Gesetzgeber in Veräußerungsfällen eine Ein-Jahres-Betrachtung zu kurz gegriffen, weshalb der Beurteilungszeitraum auf sieben Jahre erstreckt wurde. Dies könnte auch vor dem Hintergrund erfolgt sein, dass sich ein etwaiger Veräußerungsgewinn oder -verlust in der Regel über einen längeren Zeitraum entwickelt hat. Durch den siebenjährigen Betrachtungszeitraum bei der Anwendung des Methodenwechsels im Falle von Veräußerungen an CFC-Beteiligungen wird die Abhängigkeit von Zufälligkeiten im Ergebnis der CFC-Gesellschaft in einem einzelnen Wirtschaftsjahr erheblich reduziert.

Bei der Veräußerung einer CFC-Gesellschaft, die bereits seit mehr als sieben Jahren besteht, wobei der Veräußerer die Gesellschaft vor weniger als sieben Jahren erworben hat, sind uE bei der Beurteilung des Methodenwechsels dennoch die letzten sieben abgeschlossenen Wirtschaftsjahre heranzuziehen. Schließlich ist für die Beurteilung des passiven Unternehmensschwerpunkts und der Niedrigbesteuerung die charakterliche Prägung der Gesellschaft ausschlaggebend (und nicht die Person des Anteilsinhabers). Wird hingegen eine CFC-Gesellschaft veräußert, die vor weniger als sieben Jahren gegründet wurde, sind in die Beurteilung des Methodenwechsels alle abgeschlossenen Wirtschaftsjahre ab der Gründung der CFC-Gesellschaft einzubeziehen.¹³⁵

132 Dazu auch *Kanduth-Kristen*, ÖStZ 2019, 89; *Knesl/Hloben* in *Hirschler/Kanduth-Kristen/Zinnöcker* (Hrsg), SWK-Spezial Einkommensteuer (2019) 237; *Schlager*, RWZ 2019, 35; KStR Rz 1248ft idF WE 2019.

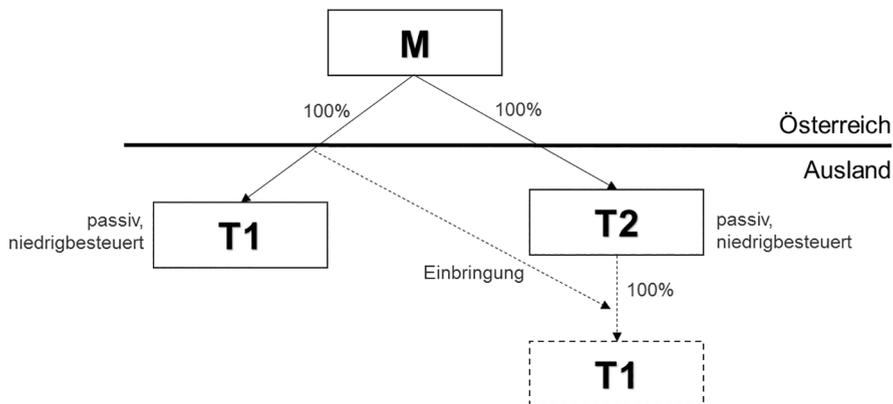
133 Vgl § 6 Z 5 letzter Satz CFC-VO.

134 Der Begriff „CFC-Gesellschaft“ steht im Zusammenhang mit dem Methodenwechsel stellvertretend für niedrigbesteuerte ausländische Gesellschaften, die nachhaltig überwiegend Passiveinkünfte gem § 10a Abs 2 KStG erzielen. Aus Gründen der leichteren Verständlichkeit wird dieser Begriff in der Folge auch iZm mit § 10a Abs 7 KStG verwendet, obwohl die Anwendungsvoraussetzungen der Hinzurechnungsbesteuerung und des Methodenwechsels nicht ident sind.

135 Gem § 8 CFC-VO verkürzt sich der Beurteilungszeitraum der Korridorregelungen iSd § 2 Z 2 und § 6 Z 3 CFC-VO bei neu gegründeten ausländischen Gesellschaften auf bereits abgeschlossene Wirtschaftsjahre. UE muss dies ebenso für den siebenjährigen Beurteilungszeitraum bei Veräußerungen iSd § 6 Z 5 CFC-VO gelten.

3. Umgründung von § 10a Körperschaften

Im ersten Beispiel soll die aufnehmende Körperschaft ebenfalls eine § 10a Körperschaft I sein:



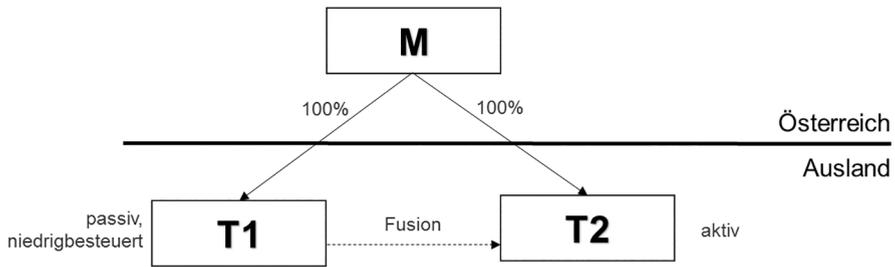
Die steuerlichen Folgen einer derartigen Umgründung sind von der steuerlichen Ansässigkeit der aufnehmenden ausländischen Körperschaft abhängig:

- Wenn T 2 eine EU/EWR-Gesellschaft ist, unterbleibt die sofortige Besteuerung der stillen Reserven in der Beteiligung an T 1 (§ 16 Abs 1a TS 1 UmgrStG).¹⁸ Das Besteuerungsrecht der Republik Österreich bleibt – doppelt abgesichert – aufrecht: Wenn nach der Einbringung T 2 die Beteiligung an T 1 „in weiterer Folge“ veräußern sollte, sind die eingebrachten stillen Reserven bereits in diesem Zeitpunkt bei M zu erfassen (§ 16 Abs 1a TS 2). Unterbleibt eine Veräußerung der Beteiligung an T 1, werden die nicht sofort aufgedeckten, eingebrachten stillen Reserven (in der Beteiligung an T 1) jedenfalls bei einer Veräußerung der Anteile an T 2 gem § 10a Abs 7 KStG (Methodenwechsel) erfasst. In beiden Fällen ist – zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung – der Veräußerungserlös insoweit befreit, als in diesem Gewinne enthalten sind, die bereits gem § 10a Abs 5 KStG hinzugerechnet wurden (§ 10a Abs 9 Z 2 KStG). Eine Bestätigung dieser Rechtsansicht in der nächsten Wartung der UmgrStR wäre begrüßenswert.
- Ist T 2 hingegen eine in einem Drittland ansässige Körperschaft, bewirkt die Einbringung eine sofortige Realisierung, da das Besteuerungsrecht der Republik Österreich an der Beteiligung an T 1 trotz der Hinzurechnungsbesteuerung eingeschränkt wird¹⁹ (§ 16 Abs 1 Satz 2 UmgrStG; § 16 Abs 1a TS 1 UmgrStG ist nicht anwendbar). Allenfalls kann die Steuerschuld von M durch Anwendung der in § 10a Abs 9 KStG vorgesehenen Mechanismen zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung reduziert werden.

18 Sog „Sonderregime Anteilstausch“ gemäß UmgrStR 2002 Rz 860h.

19 Ausführlicher dazu Abschnitt 3.2.1.

3.2.1. Umgründung im Ausland



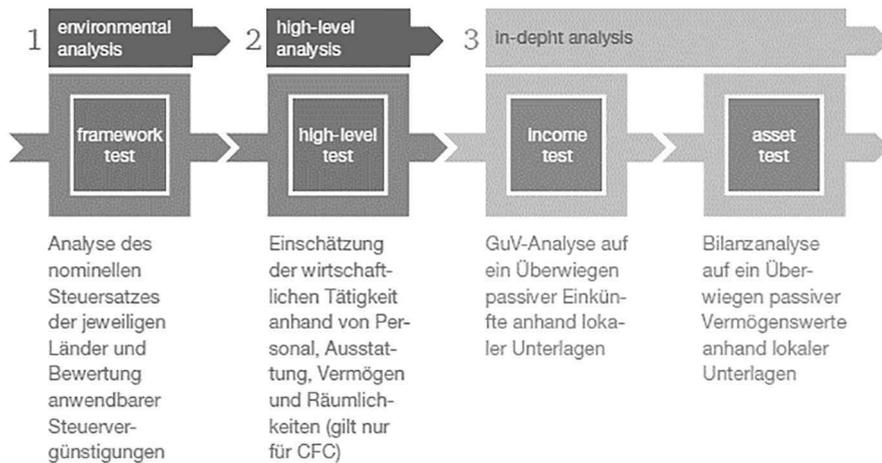
Bei der oben dargestellten ausländischen Umgründung ist entscheidend, ob eine „Verschmelzung ausländischer Körperschaften im Ausland auf Grund vergleichbarer Vorschriften“ (§ 1 Abs 1 Z 4 UmgrStG) vorliegt, was bei vergleichbaren gesellschaftsrechtlichen Vorschriften gegeben ist.²⁴ Wäre dies (ausnahmsweise) nicht der Fall, würde der ausländische Vorgang zu einer Liquidationsbesteuerung – und damit zur Besteuerung auf Ebene des inländischen Anteilsinhabers – führen.

Für die Anwendbarkeit des Art I UmgrStG (und damit für die Steuerneutralität des Anteilstausches auf Gesellschafterebene) ist neben der gesellschaftsrechtlichen Vergleichbarkeit zu prüfen, ob durch die Fusion einer niedrigbesteuerten ausländischen Körperschaft, deren Passiverträge bei M der Hinzurechnungsbesteuerung unterlagen,²⁵ auf eine „aktive“ Körperschaft das Besteuerungsrecht am übertragenen Vermögen (hier: den Wirtschaftsgütern der T 1) eingeschränkt und damit die zweite Anwendungsvoraussetzung des § 1 Abs 2 UmgrStG nicht erfüllt wird. Das Tatbestandselement „Besteuerungsrecht der Republik Österreich hinsichtlich der stillen Reserven einschließlich eines allfälligen Firmenwertes“ ist nicht näher gesetzlich definiert. Nach der herrschenden Auffassung²⁶ ist das Besteuerungsrecht sowohl im DBA-rechtlichen Sinn als auch im Sinne einer effektiven Besteuerung nach innerstaatlichem Steuerrecht zu verstehen. Die Hinzurechnungsbesteuerung gem Art 4 ATAD ermöglicht die Einbeziehung von nicht ausgeschütteten niedrig besteuerten Passiveinkünften einer ausländischen Körperschaft in die körperschaftsteuerliche Bemessungsgrundlage bei der beherrschenden unbeschränkt steuerpflichtigen („inländischen“) Körperschaft. Dies ist aus meiner Sicht nicht mit einem Besteuerungsrecht an den (der Erzielung von Passiveinkünften dienenden) Wirtschaftsgütern der ausländischen Körper-

24 UmgrStR 2002 Rz 38.

25 Handelt es sich bei T 1 um eine niedrigbesteuerte ausländische Körperschaft, deren Passiverträge auf Grund des erbrachten Substanznachweises bei M nicht der Hinzurechnungsbesteuerung unterliegen, sodass es „nur“ zu einer Anwendung des Methodenwechsels auf Gewinnausschüttungen oder Veräußerungsgewinne kommt, kann sich die Frage einer möglichen Einschränkung des Besteuerungsrechtes am übertragenen Vermögen von T 1 und der daraus abzuleitenden Konsequenz für den Anteilstausch nicht stellen.

26 Vgl UmgrStR 2002 Rz 72 idF Wartungserlass 2017; Kofler/Six in Kofler, UmgrStG³, § 1 Rz 81 ff, ausführlich Wild, Importverschmelzung (2018), 57 ff.



3.3. Praktische Überlegungen bei der Um- und Hinzurechnung von Passiveinkünften

Neben der Überlegung einer effizienten Datenerhebung und einer darauf aufbauenden effektiven Datenanalyse, stellt sich in einem weiteren Schritt die Frage, wie sichergestellt werden kann, dass die Ergebnisumrechnung und anschließende Hinzurechnung ausländischer Passiveinkünfte bei der jeweiligen österreichischen Gesellschaft vollständig und gesetzeskonform vorgenommen werden kann. Die Schwierigkeit bei der korrekten Umrechnung besteht darin, dass die von der niedrigbesteuerten Auslandsgesellschaft angewandten Rechnungslegungsvorschriften auf etwaige Abweichungen zum österreichischen Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht hin untersucht werden müssen. Bilanziert die Auslandsgesellschaft somit nicht nach den Vorschriften des österreichischen UGB oder nach IFRS (zB für Zwecke der Konsolidierung), wird in der Regel eine Analyse der jeweiligen ausländischen Rechnungslegungsvorschriften notwendig sein, um beurteilen zu können, ob Abweichungen iSd § 10a Abs 3 KStG vorliegen.⁵⁷

Aus prozessualer Sicht stellt sich die Frage, wie insbesondere unter dem Aspekt der **Qualitätssicherung** sichergestellt werden kann, dass diese Analyse vollständig und richtig erfolgt. In der Regel wird es hierzu Experten aus beiden Jurisdiktionen (Österreich und jener, in der die niedrigbesteuerte Auslandsgesellschaft ansässig ist) benötigen, welche sich miteinander abstimmen werden. Sind mehrere Länder von einer Detailanalyse betroffen und müssen somit die ausländischen Rechnungslegungsvorschriften mit den österreichischen Steuervorschriften verglichen werden, sollte in einem ersten Schritt abgeklärt werden, ob das Fachwissen

⁵⁷ Vgl. Schilcher/Knesl in Renner/Strimitzer/Vock, KStG31 § 10a Rz 79 ff.