

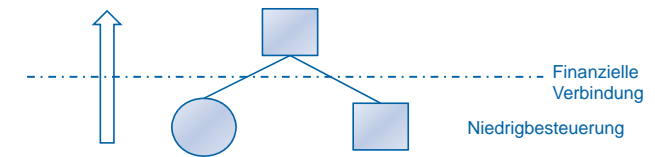
Konzernsteuertag 2016

Art 7: Hinzurechnungsbesteuerung ("CFC-Rule")

Univ.-Prof. Dr. Sabine Kirchmayr-Schliesselberger

Wien, am 25.11.2016

Überblick: Art 7 und 8



- Hinzurechnung: + Gesamteinkünfte ODER
+ best. Einkünfte ODER
+ Einkünfte aus unangemessenen Gestaltungen
- Verhinderung der Doppelbesteuerung :
+ Ausschüttung / VE Steuerfrei
+ Anrechnung der Steuern (von CFC)

Anwendungsbereich

- Gilt für „Unternehmen“ („entities“) und Betriebsstätten
 - Begriff „Unternehmen“ erfasst Körperschaften (Tochtergesellschaften) und Personengesellschaften (anteilige Betriebsstätten); wohl auch Stiftungen, Anstalten und ähnl (OECD Report 26)
- deren Gewinne im MS des Steuerpflichtigen nicht der Steuer unterliegen oder steuerbefreit sind;
- Erfasst sind daher:
 - Ausländische Tochtergesellschaften (einschließlich doppelt ansässige Gesellschaften)
 - Ausländische (befreite) Betriebsstätten
 - Keine Anwendung auf Betriebsstätten mit Anrechnungsverfahren
- In territorialer Hinsicht: nicht auf Gemeinschaftsgebiet beschränkt
 - Berücksichtigung der Niederlassungsfreiheit innerhalb EU (Rs Cadbury Schweppes !)

Finanzielle Verbindung (Art 7 Abs 1 lit a)

- Gilt für „Unternehmen“ („entities“)
- Der Steuerpflichtige hält selbst oder „zusammen mit seinen verbundenen Unternehmen“:
 - Vgl mit Vorschlag der Kommission: Verbindung „im Sinne der anwendbaren Körperschaftsteuerregelung“
 - Art 2 Abs 4 (zu verbundene Unternehmen): unmittelbare oder mittelbare Mindestbeteiligung von 25 % an Stimmrechten, Kapital oder Gewinn
 - Die Regelung ist nicht auf Unternehmen beschränkt, sie gilt auch für Personen, die idF auch als verbundene Unternehmen gelten.

Finanzielle Verbindung (Art 7 Abs 1 lit a)

Maßgebende Schwellenwerte:

- **(unmittelbar oder mittelbar) mehr als 50 % der Stimmrechte (oder)**
 - nur formale Betrachtungsweise maßgebend
- **(unmittelbar oder mittelbar) mehr als 50 % des Kapitals (oder)**
 - Gs Beteiligung nach Maßgabe des Nominalkapitals
 - Berücksichtigung von Surrogatkapital ?
 - Sinn und Zweck der RL: Missbrauchsvermeidung iZm Beteiligungen spricht für Einbeziehung
 - ABER: besondere Anfälligkeit für Qualifikationskonflikte und daher in Bezug auf die Durchführung der (anteiligen) Hinzurechnungsbesteuerung schwierig

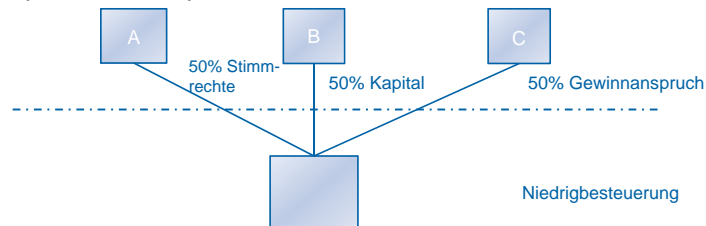
Finanzielle Verbindung (Art 7 Abs 1 lit a)

- **Anspruch auf mehr als 50 % der Gewinne des (beherrschten) Unternehmens**
 - Reine Gewinnbeteiligung als eigenständiges Tatbestandsmerkmal;
 - Surrogatkapital? Jedenfalls nein, wenn keine Beteiligung im steuerlichen Sinn (vgl auch Art 8 Abs 3).
 - Unternehmensrechtlicher Gewinn maßgebend (JÜ)?
 - Berücksichtigt nicht „vorgelagerte“ Gewinnbeteiligungen, die UGB-mäßig abzugsfähig sind, steuerrechtlich aber nicht (zB bestimmte sozietäre Genussrechte)
- **MS können Schwellenwerte für Beherrschung senken**

Finanzielle Verbindung: Horizontale „Mehrfachzurechnung“

„Mehrfachzurechnung“ einer Beteiligung

- nach Maßgabe der angeführten Kriterien (ohne rechtliche Qualifikationskonflikte aufgrund unterschiedlicher Jurisdiktionen)
- aufgrund (unterschiedlicher) nationaler Schwellenwerte



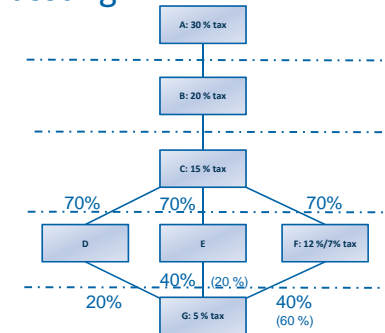
Finanzielle Verbindung und Zurechnung der Einkünfte (Art 8 Abs 3): Horizontale Mehrfacherfassung

- **Formeller Zusammenhang mit anteiliger Hinzurechnung (Art 8 Abs 3):** „Die in die Steuerbemessungsgrundlage einzubeziehenden Einkünfte werden anteilig zu der vom Steuerpflichtigen an dem Unternehmen gehaltenen Beteiligung im Sinne von Artikel 7 Absatz 1 Buchstabe a berechnet.“
- **Vermeidung der Doppelerfassung aufgrund der Zurechnung nach einem einheitlichen Kriterium**
 - Vgl mit Vorschlag Kommission zu Art 8 Abs 3: nur „anteilig“ vs RL 2016/1164 („in proportion to the taxpayer’s participation ...“ „... anteilig zu der vom Steuerpflichtigen gehaltenen Beteiligung“):
 - wohl Beteiligungsausmaß (Vermögensbeteiligung) entscheidend
 - Unter Berücksichtigung von Surrogatkapital ?

Finanzielle Verbindung und Zurechnung der Einkünfte (Art 8 Abs 3): Horizontale Mehrfacherfassung

- Vermeidung der Doppelbesteuerung:
- Anteilige Anrechnung der KöSt des Unternehmens/der BSt (Art 8 Abs 7)
- Befreiung der Dividende
 - Ausschüttung korreliert nicht (zwingend) mit Beteiligungsausmaß (Vermögensbeteiligung)
 - Steuerbefreiung iSd Art 8 Abs 5: stellt darauf ab, dass die ausgeschütteten Gewinne „in die steuerpflichtigen Einkünfte des Steuerpflichtigen einbezogen“ wurden.

Finanzielle Verbindung und Zurechnung der Einkünfte (Art 8 Abs 3): Vertikale Mehrfacherfassung



Finanzielle Verbindung und Zurechnung der Einkünfte (Art 8 Abs 3): Vertikale Mehrfacherfassung

- Berechnungstechnik für mittelbare Beteiligung: Durchaliquotierung ? (vgl Rz 46 OECD Report)
 - VS Ergebniszurechnung (Rz 46 OECD Report)
- Vertikale Doppelerfassungen möglich (aufgrund der „mittelbaren“ Anknüpfung)
- Hinzurechnung kann nur an jene Steuerpflichtigen erfolgen, die Voraussetzung der finanziellen Verbindung erfüllen
 - Vorrang der „ersten“ (Mutter-)Gesellschaft, die die Voraussetzungen nach Art 7 Abs 1 lit a erfüllt?
 - (Anteilige, ggf mehrfach aliquote) Zurechnung nach Maßgabe von Art 8 Abs 3 ?
- Aufgrund der indirekten Anknüpfung: Mutter des Steuerpflichtigen (etc) erfüllt die Voraussetzungen der finanziellen Verbindung
 - in Bezug auf den Steuerpflichtigen als auch
 - in Bezug auf seine beherrschten Unternehmen.

Niedrigbesteuerung (Art 7 Abs 1 lit b)

- Tatsächlich entrichtete Steuer der BSt/ des U < Differenz zwischen hypothetischer Steuerbelastung nach dem Recht des MS des Steuerpflichtigen und tatsächlich entrichtete Steuer der BSt/ des U
 - = tatsächlich entrichtete Steuer der BSt/des U < die Hälfte der Steuerbelastung nach dem Recht des MS des Steuerpflichtigen
 - Maßgebender Schwellenwert kann erhöht werden (Abs 12 der Erläuterungen)
 - „Niedrigbesteuerung“ hängt von der tatsächlichen Steuerbelastung der beherrschten Tochtergesellschaft und dem Steuerniveau der Muttergesellschaft ab
 - Daher unterschiedliche Beurteilung in den einzelnen MS !!

Niedrigbesteuerung (Art 7 Abs 1 lit b) / Bezugsgröße

- **der Gesamtgewinn / Gesamtergebnis**
 - Wortlaut
- **hinzuzurechnende Einkünfte (ggf Teilergebnis)**
 - Bedeutsam für spezifische Sondervorschriften zB für Lizenzeinkünfte, wenn die übrigen Einkünfte „normal“ besteuert werden
 - Systematik spricht für spezifischen Zusammenhang
- **Zusammenhang mit Variante der Hinzurechnung zu beachten**

Niedrigbesteuerung (Art 7 Abs 1 lit b)

- **Keine Berücksichtigung von Betriebsstätteneinkünften, „die im Steuergebiet des beherrschten ausländischen Unternehmens nicht der Steuer unterliegt oder steuerbefreit ist.“**
 - Die (ausländische) Steuerbelastung der Betriebsstätteneinkünfte würden die Steuerbelastung des beherrschten Unternehmens beeinflussen
 - Gilt nur für befreite Einkünfte;
 - Betriebsstätten mit Anrechnungsmethode?
 - Berücksichtigung (nur) der tatsächlich entrichteten Steuer (Wortlaut)
 - ohne angerechneter Steuer?
 - CFC Betriebsstätte (nicht befreit) nach dem Steuerrecht des beherrschten ausländischen Unternehmens müsste (jedenfalls) berücksichtigt werden.
 - CFC Betriebsstätte (nur) nach dem StR des Mitgliedsstaates des Steuerpflichtigen ?

Vertikale Doppelerfassung?

- **Beispiel siehe vorne**
- **Zur grundsätzlichen Berechtigung der Hinzurechnungsbesteuerung**
 - Mehrere Steuerpflichtige (parallel) möglich ? Vgl Beispiel Variante
 - vgl auch Rz 126 OCED Report zu Action 3, der Hierarchieregelungen fordert
 - Priorität: shareholder that is closer to the CFC in the chain of ownership
 - Auswirkung auf vermittelnde Unternehmen (Besteuerung von nachfolgenden Dividenden)?
- **Nachholung/Doppelanwendung von „CFC“ Regelungen durch die Muttergesellschaft des Steuerpflichtigen?**
- **Anwendung von CFC bei der Großmuttergesellschaft (in Bezug auf Enkel) nur möglich, wenn die Zwischengesellschaft – unter Berücksichtigung von CFC in Bezug auf die Enkelgesellschaft – selbst ein CFC Fall ist.**
 - Vgl auch die Anrechnungsverpflichtung nach Art 8 Abs 7.
 - Vgl auch OECD Report Rz 130.

Hinzurechnung / 3 Möglichkeiten:

Gesamtes Einkommen des beherrschten U / BSt (Abs 12 der Erläuterungen)	Bestimmte Einkünfte (Art 7 Abs 2 lit a) Zinsen Lizenzgebühren Dividenden / Veräußerungsgewinne aus Anteilen Einkünfte aus Finanzierungsleasing Einkünfte aus Tätigkeiten von Versicherungen und Banken Einkünfte von Abrechnungsunternehmen	Nur Einkünfte aus unangemessener Gestaltung (Art 7 Abs 2 lit b) wesentlicher Zweck besteht darin, einen steuerlichen Vorteil zu erlangen
---	--	--

ABER: Variante (1 und) 2: „findet keine Anwendung, wenn das beherrschte ausländische Unternehmen, gestützt auf Personal, Ausstattung, Vermögenswerte und Räumlichkeiten eine wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit ausübt.“ (davon kann außerhalb des EWR abgesehen werden)

vgl auch Erläuterungen Abs 12 mit Hinweis auf die Grundfreiheiten: Rs Cadbury Schweppes

Hinzurechnung bei unangemessener Gestaltung

Eine Gestaltung gilt als unangemessen, „sofern das Unternehmen oder die Betriebsstätte nicht selbst Eigentümer der Vermögenswerte wäre oder die Risiken, aus denen seine gesamten Einkünfte oder Teile davon erzielt werden, nicht eingegangen wäre, wenn es nicht von einer Gesellschaft beherrscht würde, deren Entscheidungsträger die für diese Vermögenswerte und Risiken relevanten Aufgaben ausführen, die für die Erzielung der Einkünfte des beherrschten Unternehmens ausschlaggebend sind“ (Art 7 Abs 2 lit b S 2).

Abstellen auf Situationen, „in denen die meisten Entscheidungsaufgaben [...] im MS des Steuerpflichtigen durchgeführt werden“ (Abs 12 der Erläuterungen)

Hinzurechnung: Fiktive Dividende vs erzielte Einkünfte

Qualifikation der hinzugerechneten Erträge:

- Dividende (zB nationale deutsche Hinzurechnungsbesteuerung) vs
- „Direktzurechnung“ der entsprechenden Erträge (zB bei österreichischen Mißbrauch iSd § 22 BAO)
- Bedeutung (in Ö): Anrechnung von zugrundeliegenden Quellensteuern, Anwendung von DBA

Nachfolgende steuerfreie Dividende (Art 8 Abs 2 lit b):

- Anrechnung ausländischer Quellensteuern ?
 - Auf Hinzurechnungsbesteuerung (als fiktive Dividende) ?
 - Bei Direktzurechnung ?

Ausnahmen von der Hinzurechnungsbesteuerung (fakultativ für MS): Art 7 Abs 3 und 4

Im Fall der Hinzurechnungsbesteuerung nach Art 7 Abs 2 lit a:

- wenn ein Drittel oder weniger der Einkünfte des U / der BSt in eine der angeführten Einkünftekategorien fällt;
- für Finanzunternehmen, wenn ein Drittel oder weniger der Einkünfte des U / der BSt aus Transaktionen mit dem Steuerpflichtigen oder seinen verbundenen Unternehmen stammt.

Ausnahmen von der Hinzurechnungsbesteuerung (fakultativ für MS): Art 7 Abs 3 und 4

Im Fall der Hinzurechnungsbesteuerung nach Art 7 Abs 2 lit b:

- wenn die Buchgewinne 750.000 EUR und deren kommerziellen Einkünfte 75.000 EUR nicht übersteigen;
- die Buchgewinne nicht mehr als 10 % ihrer betrieblichen Aufwendungen ausmachen.

Danke für Ihre
Aufmerksamkeit!



Univ.-Prof. Dr. Sabine Kirchmayr-Schliesselberger

Institut für Finanzrecht
Universität Wien
Schenkenstraße 8-10
1010 Wien

Tel: +43 1 4277 36011

Email: sabine.kirchmayr@univie.ac.at
