

Konzernsteuertag 2016 CFC-Berechnung (Art 8)

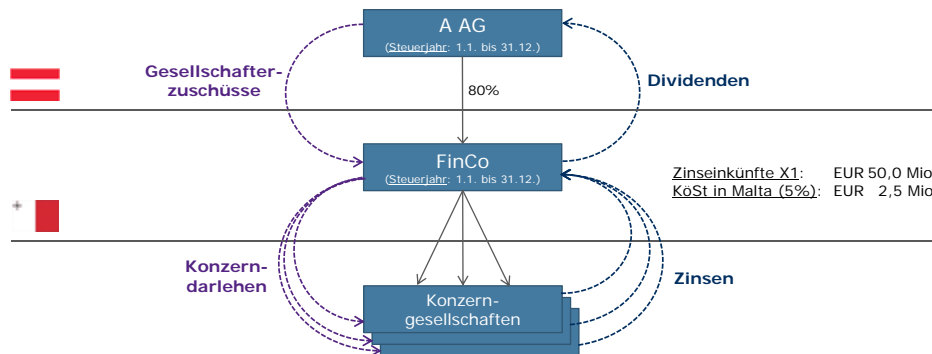
Univ.-Prof. Dr. Klaus Hirschler

25.11.2016 (Fassung vom 14. November 2016)

Übersicht

- **Kategorischer Ansatz** (Art 8 Abs 1 APRL)
- **Transaktionsbezogener Ansatz** (Art 8 Abs 2 APRL)
- **Ausmaß der Einkünftezurechnung** (Art 8 Abs 3 APRL)
- **Zeitpunkt der Einkünftezurechnung** (Art 8 Abs 4 APRL)
- **Vermeidung der Doppelbesteuerung** (Art 8 Abs 5 und 6 APRL)
- Verankerung der **Anrechnungsmethode** (Art 8 Abs 7 APRL)

Finanzierungsgesellschaft in einem EU-MS Basisvariante: Ohne Verluste



Sachverhalt: Finanzierungsgesellschaft in EU-MS (vgl zum deutschen Außensteuerrecht zB *Niedling/Rautenstrauch*, BB 2016, 1303 ff)

Ist FinCo ein beherrschtes Unternehmen?

- Die A AG hält allein oder gemeinsam mit verbundenen Unternehmen (Art 7 Abs 1 APRL)
 - unmittelbar oder mittelbar **mehr als 50% der Stimmrechte** oder
 - unmittelbar oder mittelbar **mehr als 50% des Kapitals** oder
 - hat **Anspruch auf mehr als 50% der Gewinne** des ausländischen Unternehmens
 - **Zwischenergebnis:** A AG hält 80% an der FinCo → § 7 Abs 1 lit a APRL ✓
- Niedrigbesteuerung liegt vor (Art 7 Abs 2 APRL), wenn die
 - von der FinCo auf ihre Gewinne tatsächlich entrichtete aKÖSt niedriger ist als
 - die Differenz zwischen der KöSt, die in Österreich entrichtet worden wäre (=öKÖSt) und
 - der von der FinCo auf ihre Gewinne tatsächlich entrichtete Körperschaftsteuer (=aKÖSt)
 - **Formel:** %-Steuersatz aKÖSt < (25% öKÖSt - %-Steuersatz aKÖSt)
 - **Zwischenergebnis:** KöSt-Satz in Malta 5%, dh
→ 5% aKÖSt < (25% öKÖSt - 5% aKÖSt) = 5% < 20% → § 7 Abs 1 lit b APRL ✓
- **Ergebnis:** FinCo ist beherrschtes (niedrig besteuertes) Unternehmen iSd Art 7 Abs 1 APRL

Welche Einkünfte sind in die Steuerbemessungsgrundlage einzubeziehen?



- In die Steuerbemessungsgrundlage der A AG werden
 - bestimmte Kategorien (taxativ) von **nicht ausgeschütteten Einkünften** der FinCo einbezogen (Art 7 Abs 2 lit a APRL):
 - Hier relevant: „Zinsen oder sonstige Einkünfte aus Finanzanlagevermögen“
 - **Ausnahme für EU-MS:** Wenn FinCo eine wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit ausübt (zB gestützt auf Personal, Ausstattung, Vermögenswerte, Räumlichkeiten, usw), ist Art 7 Abs 2 lit a APRL nicht anwendbar.
 - Einkünfte aus **nicht ausgeschütteten Einkünften** der FinCo aus „unangemessenen Gestaltungen“ (Art 7 Abs 2 lit b APRL)
- **Ergebnis:**
 - FinCo ist „reine“ Finanzierungsgesellschaft; Art 7 Abs 2 lit a APRL ✓
 - **Annahme:** Es liegt keine unangemessene Gestaltung vor; Art 7 Abs 2 lit b APRL ✗
- **Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers:**
 - **Umsetzungswahlrecht für Einkünfte iSd Art 7 Abs 2 lit a APRL:**
Ausnahme möglich, wenn 1/3 oder weniger der Einkünfte unter die Kategorien des Art 7 Abs 2 lit a APRL fällt (Art 7 Abs 3 APRL)
 - **Umsetzungswahlrecht für Einkünfte iSd Art 7 Abs 2 lit b APRL:**
Ausnahme vom Anwendungsbereich des Art 7 Abs 2 lit b APRL für kleine Unternehmen iSd Art 7 Abs 4 APRL möglich

Berechnung der Einkünfte der FinCo (I)



- **Variante 1:** Kategorischer Ansatz (Art 8 Abs 1 APRL)
 - Die FinCo hat Einkünfte aus „Zinsen und sonstige Einkünfte aus Finanzanlagevermögen“ iSd Art 7 Abs 2 lit a APRL:
 - In die Steuerbemessungsgrundlage der A AG einzubeziehenden Einkünfte der FinCo werden nach österreichischen Vorschriften berechnet
 - Verluste der FinCo werden nicht in die Steuerbemessungsgrundlage der A AG einbezogen (Vortrag und Verrechnung nach nationalem Recht (der A AG) ist jedoch zulässig)
 - Verlustvortrag? Wartetastenverlust?
 - **Zwischenergebnis:**
 - Laut Sachverhalt (Basisvariante) sind keine einzubeziehenden Verluste vorhanden
 - Die **Zinseinkünfte iHv EUR 50 Mio** unterliegen grundsätzlich der **Hinzurechnungsbesteuerung**

Berechnung der Einkünfte der FinCo (II)



- **Variante 2:** Transaktionsbezogener Ansatz (Art 8 Abs 2 APRL)
 - Wenn der FinCo eine unangemessene Gestaltung zur Grunde liegt (Art 7 Abs 2 lit b APRL)
 - In die Steuerbemessungsgrundlage der A AG einzubeziehenden Einkünfte der FinCo sind auf Beträge begrenzt, die durch Vermögenswerte und Risiken erzielt werden, die mit den Aufgaben von Entscheidungsträgern zusammenhängen, die von der A AG ausgeführt werden.
 - Bei der Zurechnung der Einkünfte ist der Fremdvergleichsgrundsatz zu beachten.
 - Abgrenzung in der Praxis schwierig?
 - **Zwischenergebnis:**
 - Laut Sachverhalt liegt bei der FinCo keine unangemessene Gestaltung vor
 - Analyse im Einzelfall erforderlich

Berechnung der Einkünfte der FinCo (III)



- Die in die Steuerbemessungsgrundlage der A AG einzubeziehenden Einkünfte werden gem Art 8 Abs 3 APRL **anteilig** zu der gehaltenen Beteiligung berechnet
- **Zwischenergebnis:**
 - Die A AG hält 80% an der FinCo
 - Daher unterliegen bei der A AG nicht EUR 50 Mio, sondern durchgerechnet EUR 40 Mio (=80% von EUR 50 Mio) der Hinzurechnungsbesteuerung
- **Zeitpunkt:** Die (anteiligen) Einkünfte der FinCo werden in das Veranlagungsjahr der A AG einbezogen, in dem das Steuerjahr der FinCo endet (Art 8 Abs 4 APRL)
- **Zwischenergebnis:**
 - Das „Steuerjahr“ der A AG und der FinCo ist das Kalenderjahr; Berücksichtigung der zugerechneten Einkünfte im Jahr X1
 - **Variante:** Das Steuerjahr der FinCo endet am 30.6
→ Berücksichtigung der zugerechneten Einkünfte bei der A AG erst im Jahr X2

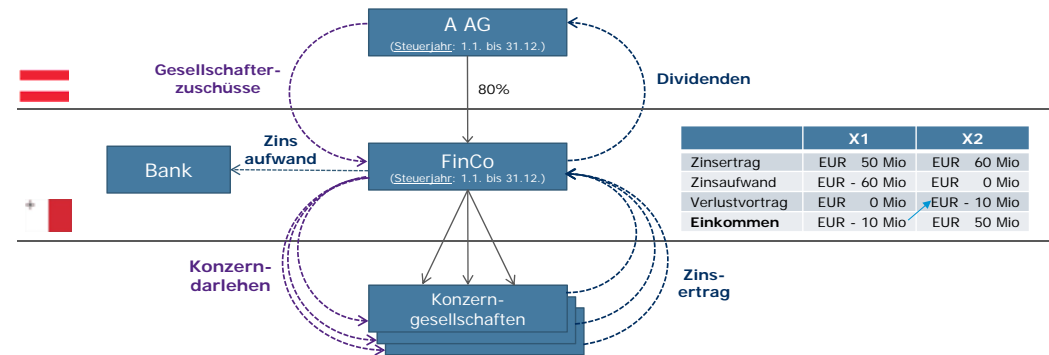
Berechnung der Einkünfte der FinCo (IV)

Hinzurechnungsbesteuerung bei der A AG in X1:

Zinserträge der FinCo in X1:	EUR 50 Mio
Abzüglich von der A AG nicht an der FinCo gehaltenen Kapitalanteil (20%):	EUR - 10 Mio
Hinzurechnung bei A AG in X1 (Steuerbemessungsgrundlage):	EUR 40 Mio

ökÖSt vor Anrechnung (EUR 40 Mio x 25% ökÖSt)	EUR 10 Mio
Anrechnung aKÖSt Malta (EUR 40 Mio x 5% aKÖSt)	EUR - 2 Mio
ökÖSt nach Anrechnung	EUR 8 Mio

Finanzierungsgesellschaft in einem EU-MS Variante: Verluste infolge Zinsaufwendungen



Sachverhalt: Finanzierungsgesellschaft in EU-MS – Verluste infolge Zinsaufwendungen

Berechnung der Einkünfte der FinCo

Hinzurechnungsbesteuerung bei der A AG in X1:

Zinsertrag der FinCo in X1:	EUR 50 Mio
Zinsaufwand der FinCo in X1:	EUR - 60 Mio
Zwischensumme	EUR - 10 Mio
Abzüglich von der A AG nicht an der FinCo gehaltenen Kapitalanteil (20%):	EUR + 2 Mio
Steuerbemessungsgrundlage vor Abzugsverbot Verluste	EUR - 8 Mio
Ansatzverbot für Verluste gem Art 8 Abs 1 APRL	EUR + 8 Mio
Steuerbemessungsgrundlage Hinzurechnungsbesteuerung X1:	EUR 0 Mio

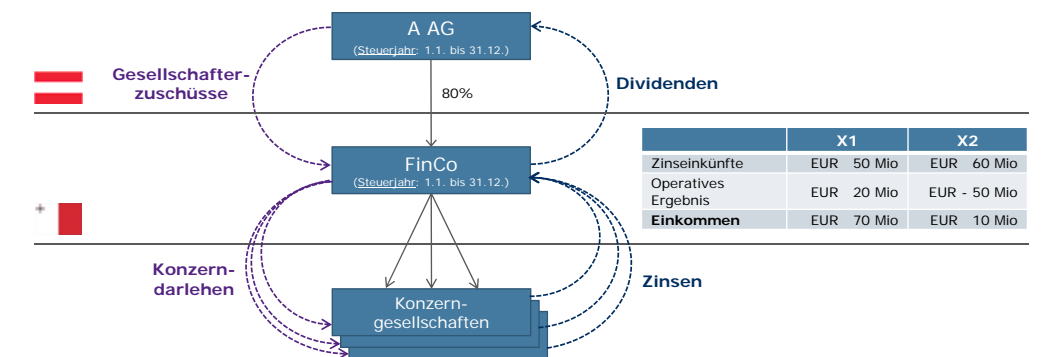
Hinzurechnungsbesteuerung bei der A AG in X2:

Zinsertrag der FinCo in X2:	EUR 60 Mio
Zinsaufwand der FinCo in X2:	EUR 0 Mio
Zwischensumme	EUR 60 Mio
Abzüglich von der A AG nicht an der FinCo gehaltenen Kapitalanteil (20%):	EUR - 12 Mio
Steuerbemessungsgrundlage vor Verlustabzug	EUR 48 Mio
Verlustabzug gem Art 8 Abs 1 APRL	EUR - 8 Mio
Steuerbemessungsgrundlage Hinzurechnungsbesteuerung X2:	EUR 40 Mio

ökÖSt vor Anrechnung (EUR 40 Mio x 25% ökÖSt)	EUR 10 Mio
Anrechnung aKÖSt Malta (EUR 40 Mio x 5% aKÖSt)	EUR - 2 Mio
ökÖSt nach Anrechnung	EUR 8 Mio

Soweit nach
nationalem
Recht
zulässig

Finanzierungsgesellschaft in einem EU-MS Variante: Sonstige „operative“ Verluste



Sachverhalt: Finanzierungsgesellschaft in EU-MS – Sonstige „operative“ Verluste

Berechnung der Einkünfte der FinCo

Hinzurechnungsbesteuerung bei der A AG in X1:

Zinseinkünfte der FinCo in X1:	EUR	50 Mio
Operativer Gewinn FinCo in X1 (nicht im Katalog des Art 7 Abs 2 lit a APRL):	EUR	0 Mio
Zwischensumme	EUR	50 Mio
Abzüglich von der A AG nicht an der FinCo gehaltenen Kapitalanteil (20%):	EUR	- 10 Mio
Steuerbemessungsgrundlage Hinzurechnungsbesteuerung X1:	EUR	40 Mio
oKÖSt vor Anrechnung (EUR 40 Mio x 25% oKÖSt)	EUR	10,0 Mio
Anrechnung aKÖSt Malta (EUR 40 Mio x 5% aKÖSt)	EUR	2,0 Mio
oKÖSt nach Anrechnung	EUR	8,0 Mio

Hinzurechnungsbesteuerung bei der A AG in X2:

Zinseinkünfte der FinCo in X2:	EUR	60 Mio
Operativer Verlust FinCo in X1:	EUR	- 50 Mio
Zwischensumme	EUR	10 Mio
Abzüglich von der A AG nicht an der FinCo gehaltenen Kapitalanteil (20%):	EUR	- 2 Mio
Steuerbemessungsgrundlage Hinzurechnungsbesteuerung X2:	EUR	8 Mio
oKÖSt vor Anrechnung (EUR 8 Mio x 25% oKÖSt)	EUR	2,0 Mio
Anrechnung aKÖSt Malta (EUR 8 Mio x 5% aKÖSt)	EUR	0,4 Mio
oKÖSt nach Anrechnung	EUR	1,6 Mio

Vermeidung von Doppelbesteuerung (I)

Fall 1:

Die FinCo schüttet im Jahr X2 EUR 47,5 Mio (= EUR 50 Mio abzüglich EUR 2,5 Mio aKÖSt) an die Gesellschafter aus; die A AG erhält durchgerechnet eine Dividende iHv EUR 38 Mio (=80% von EUR 47,5 Mio)

Geltende Rechtslage: Bei der A AG ist die **Dividende** gem § 10 Abs 1 iVm Abs 4 KStG **steuerpflichtig**; Anrechnung der ausländischen KÖSt gem § 10 Abs 6 KStG auf die inländische KÖSt („Switch-over“ von der Befreiungs- zur Anrechnungsmethode)

Problem: Der ausgeschüttete Betrag unterlag bei der A AG in X1 bereits der Hinzurechnungsbesteuerung → Doppelbesteuerung?

Fall 2:

Die A AG veräußert in X1 ihren 80%igen Kapitalanteil an der FinCo; der Veräußerungsgewinn beträgt EUR 47,5 Mio

Geltende Rechtslage: Bei der A AG ist der **Veräußerungsgewinn** gem § 10 Abs 1 iVm Abs 4 KStG **steuerpflichtig** (**Annahme:** OECD-MA); Anrechnung der ausländischen KÖSt gem § 10 Abs 6 KStG auf die inländische KÖSt („Switch-over“ von der Befreiungs- zur Anrechnungsmethode)

Problem: Der „Veräußerungsgewinn“ (=thesaurierten Zinsen) unterlag bei der A AG in X1 bereits der Hinzurechnungsbesteuerung → Doppelbesteuerung?

Vermeidung von Doppelbesteuerung (II)

Lösung Fall 1 (Dividenden): Berechnung

- Art 8 Abs 5 APRL:** Einkünfte, die bereits der Hinzurechnungsbesteuerung unterlagen, sind bei der späteren Gewinnausschüttung von der Bemessungsgrundlage abzuziehen.
- Art 8 Abs 7 APRL:** Die A AG rechnet nach österreichischen Vorschriften die von der FinCo entrichteten Steuer auf die eigene Steuerschuld an.

Berechnung:

Dividende	EUR	47,5 Mio
Abzüglich von der A AG nicht an der FinCo gehaltenen Kapitalanteil (20%):	EUR	- 9,5 Mio
Zwischensumme	EUR	38,0 Mio
Verminderung Bemessungsgrundlage (Art 8 Abs 5 APRL)	EUR	- 40,0 Mio
Ausländische Steuer X1 (EUR 40 Mio x 5% aKÖSt)	EUR	2,0 Mio
Steuerbemessungsgrundlage A AG in X 2 (§ 10 Abs 4 KStG iVm Abs 6 KStG)	EUR	0,0 Mio
oKÖSt vor Anrechnung (EUR 0 Mio x 25% oKÖSt)	EUR	0,0 Mio
Anrechnung aKÖSt Malta (EUR 0 Mio x 5%)	EUR	0,0 Mio
oKÖSt nach Anrechnung	EUR	0,0 Mio

Vermeidung von Doppelbesteuerung (III)

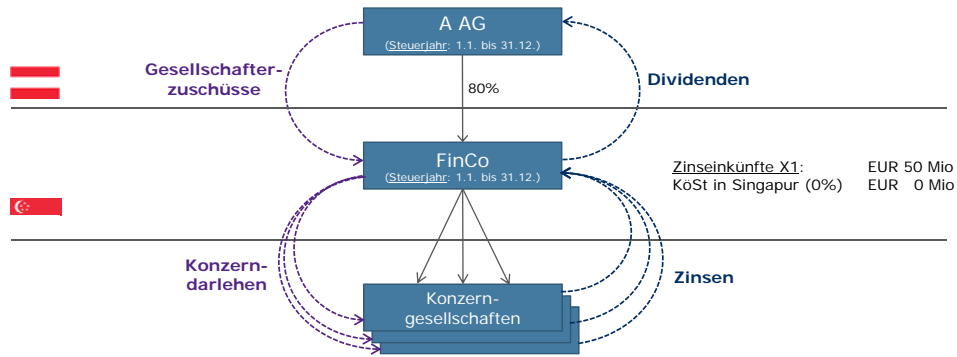
Lösung Fall 2: Berechnung

- Art 8 Abs 6 APRL:** Erlöse aus der Veräußerung, die bereits der Hinzurechnungsbesteuerung unterlagen, sind bei der späteren Veräußerung von der Bemessungsgrundlage abzuziehen.
- Art 8 Abs 7 APRL:** Die A AG rechnet nach nationalen Vorschriften die von der FinCo entrichteten Steuer auf die eigene Steuerschuld an.

Berechnung:

Veräußerungsgewinn	EUR	47,5 Mio
Abzüglich von der A AG nicht an der FinCo gehaltenen Kapitalanteil (20%):	EUR	- 9,5 Mio
Zwischensumme	EUR	38,0 Mio
Verminderung Bemessungsgrundlage (Art 8 Abs 5 APRL)	EUR	- 40,0 Mio
Ausländische Steuer X1 (EUR 40 Mio x 5% aKÖSt)	EUR	2,0 Mio
Steuerbemessungsgrundlage A AG in X 2 (§ 10 Abs 4 KStG iVm Abs 6 KStG)	EUR	0,0 Mio
oKÖSt vor Anrechnung (EUR 0 Mio x 25% oKÖSt)	EUR	0,0 Mio
Anrechnung aKÖSt Malta (EUR 0 Mio x 5%)	EUR	0,0 Mio
oKÖSt nach Anrechnung	EUR	0,0 Mio

Finanzierungsgesellschaft in im Drittland zB Singapur



Sachverhalt: Finanzierungsgesellschaft im Drittland

Berechnung – Gleich wie bei EU-Gesellschaften

- Art 8 differenziert nicht zwischen EU-Staaten und Drittstaaten, daher gleiche Vorgehensweise als wäre FinCo in der EU gelegen:
 - Beherrschung nach Art 7 Abs 1 APRL:
 - A AG hält 80% an der FinCo → § 7 Abs 1 lit a APRL ✓
 - KÖSt-Satz Singapur 0% → 0% (aKÖSt) < 25% (=25% öKöst - 0% aKÖSt) → § 7 Abs 1 lit b APRL ✓
 - Ergebnis:** FinCo ist beherrschtes Unternehmen iSd Art 7 Abs 1 APRL
 - Steuerbemessungsgrundlage:
 - Einkünfte iSd Art 7 Abs 2 lit a APRL (hier: Zinserträge) werden anteilig zur von der A AG gehaltenen Beteiligung (der A AG) zugerechnet
 - MS-Wahlrecht:** Hinzurechnungsbesteuerung selbst dann zulässig, wenn FinCo eine **wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit (!) ausübt**
 - Vermeidung der Doppelbesteuerung (gleich wie bei EU-Gesellschaften)
 - Anrechnung ausländischer Steuer (gleich wie bei EU-Gesellschaften)

