



## HINZURECHNUNGSBESTEUERUNG UND „METHODENWECHSEL NEU“ FÜR PASSIV-EINKÜNFTE NIEDRIGBESTEUERTER KÖRPER-SCHAFTEN

Als Teil der Umsetzung der Anti-Tax-Avoidance Directive durch das Jahressteuergesetz 2018 ist es in Österreich mit dem Jahr 2019 zur Einführung der Hinzurechnungsbesteuerung wie auch zu Änderungen beim sogenannten Methodenwechsel gekommen (beides in § 10a KStG geregelt). Grundsätzliches Ziel einer Hinzurechnungsbesteuerung

(Controlled-Foreign-Company-Rule, CFC-Rule) ist es, steuerliche Begünstigungen in Form der Verschiebung passiver Einkunftsquellen in Niedrigsteuerrländer zu beseitigen. Dies erfolgt derart, dass die von einer ausländischen beherrschten Körperschaft oder Betriebsstätte erzielten, noch nicht ausgeschütteten, niedrig besteuerten (bisher konnten niedrig besteuerte Passiveinkünfte ausländischer Körperschaften allenfalls bei einer Gewinnausschüttung aufgrund

des Methodenwechsels in Österreich besteuert werden) Passiveinkünfte der beherrschenden österreichischen Körperschaft als Gewinn hinzugerechnet werden und dadurch der (sofortigen) Besteuerung in Österreich unterliegen. Der Methodenwechsel sieht – wie bereits in der Vergangenheit – vor, dass bei ausländischen Beteiligungserträgen und Veräußerungsgewinnen unter bestimmten Voraussetzungen nicht die Befreiungsmethode sondern die Anrechnungsmethode angewendet werden muss.

Die Voraussetzungen für die Hinzurechnungsbesteuerung wie auch für den „Methodenwechsel neu“ sind teilweise gleich. Wichtig ist dabei, dass keinesfalls beide Maßnahmen auf einmal zur Anwendung kommen, sondern im Zweifelsfall nur eine der beiden Maßnahmen eintreten kann (typischerweise geht die Hinzurechnungsbesteuerung dem Methodenwechsel vor). Wesentliche Merkmale für Hinzurechnungsbesteuerung bzw Methodenwechsel sind das Erzielen von Passiveinkünften und die gleichzeitige Niedrigbesteuerung im Ausland. Der Kreis der Passiveinkünfte ist sehr weit gehalten und umfasst zB Zinsen, Lizenzgebühren und sonstige Einkünfte aus geistigem Eigentum, Dividenden, Veräußerungsgewinne (soweit diese bei der beteiligten

Körperschaft steuerpflichtig wären), Einkünfte aus Finanzierungsleasing oder Einkünfte aus finanziellen Tätigkeiten wie etwa durch Versicherungen und Banken. Banken und Versicherungen sind allerdings nur dann von der Hinzurechnungsbesteuerung erfasst, wenn die ausländische Konzerngesellschaft zu einem wesentlichen Teil konzerninternes Geschäft mit österreichischer Beteiligung betreibt. Sofern die ausländische Körperschaft Einkünfte aus solchen Tätigkeiten erzielt, kann es zur Hinzurechnungsbesteuerung bzw zum Methodenwechsel in Österreich kommen, wenn auch das Merkmal der Niedrigbesteuerung bei der ausländischen Körperschaft erfüllt ist. Als niedrig besteuert gilt, wenn die tatsächliche Steuerbelastung im Ausland nicht mehr als 12,5% ausmacht (dh genau 12,5% bedeutet Niedrigbesteuerung; vorrangig betroffene EU-Mitgliedstaaten sind Bulgarien, Irland, Ungarn oder Zypern), wobei hier eine jährliche Betrachtung vorgenommen werden muss. Die zur Gesetzesänderung ergangene Verordnung „Passiveinkünfte niedrigbesteuerten Körperschaften“ sieht hierbei vor, dass das Einkommen der ausländischen Körperschaft nach österreichischen Einkommensermittlungsgrundsätzen festzustellen ist und den tatsächlich entrichteten ausländischen Steuern gegenübergestellt werden muss. Eine schädliche Niedrigbesteuerung liegt dann nicht vor, wenn diese „Steuersatz-Hürde“ nur deshalb nicht gemeistert wird, weil das ausländische Steuerrecht abweichende Regelungen für

Abschreibungen, Ausgleichsposten, Verteilungsregelungen, Rückstellungsbildungen oder Verlustverrechnungen aus anderen Veranlagungszeiträumen vorsieht.

Nachfolgend werden weitere Anforderungen dargestellt, welche nur für die Hinzurechnungsbesteuerung gelten. Damit nicht jegliche Art von Passiveinkünften eine Hinzurechnungsbesteuerung nach sich zieht, muss die sogenannte Drittelgrenze überschritten werden. Wiederum ist für jedes Wirtschaftsjahr gesondert festzustellen, ob die passiven Einkünfte der ausländischen Körperschaft 1/3 ihrer Gesamteinkünfte überschreiten (steuerbefreite Dividenden/Veräußerungsgewinne zählen zu den Gesamteinkünften, um die Hinzurechnungsbesteuerung bei geringfügigen Zinseinkünften ausländischer Holdinggesellschaften zu vermeiden). Sofern die aktiven Einkünfte der ausländischen Körperschaft negativ sind oder die Drittelgrenze um weniger als 25% überschritten wird, ist auf eine Dreijahresbetrachtung abzustellen. Zusätzlich zur Drittelgrenze sind die Elemente Beherrschung und Substanznachweis kritisch. Die Beherrschung einer ausländischen Körperschaft iSd Bestimmung ist grundsätzlich dann erfüllt, wenn mehr als 50% an Stimmrechten/Kapital oder am Gewinnanspruch vorliegen, wobei dies sowohl durch eigene unmittelbare Beteiligung als auch über verbundene Unternehmen möglich ist. Im Zusammenhang mit der Beherrschung ist relevant, dass das Ausmaß der Hinzurechnung (Zurechnungsquote) nicht automatisch der Beherrschungsquote entsprechen muss.

Schließlich muss für die Hinzurechnungsbesteuerung der Substanznachweis berücksichtigt werden. Es kommt dann zu keiner Hinzurechnungsbesteuerung in Österreich, wenn die ausländische Körperschaft eine wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit ausübt. Es ist dabei auf das Gesamtbild der Verhältnisse abzustellen – sofern Personal, Ausstattung, Vermögenswerte und Räumlichkeiten in angemessenem Ausmaß zur behaupteten wirtschaftlichen Tätigkeit vorhanden sind, liegt eine wirtschaftliche Tätigkeit vor. Hingegen ist keine wirtschaftliche Tätigkeit beim Halten und Veräußern von Beteiligungen, beim Durchleiten von Vermögenswerten oder auch beim Bündeln unkörperlicher Vermögensgegenstände, deren Herstellungsaufwand nicht

selbst getragen worden war, anzunehmen. Für die Wesentlichkeit und somit für die Vermeidung der Hinzurechnungsbesteuerung gelten wiederum Drittelgrenzen. Der Verordnung folgend und davon ausgehend, dass die ausländische Körperschaft mehrere Tätigkeiten ausübt, sind die wirtschaftlichen Tätigkeiten als wesentlich anzusehen, wenn Personal, Ausstattung, Vermögenswerte und Räumlichkeiten zu wenigstens 1/3 für diese wirtschaftlichen Tätigkeiten eingesetzt werden. Ebenso müssen mindestens 1/3 der Gesamteinkünfte aus diesen wirtschaftlichen Tätigkeiten stammen.

Für den „Methodenwechsel neu“ iZm ausländischen Körperschaften gelten die Voraussetzungen der Passiveinkünfte und der Niedrigbesteuerung analog zur Hinzurechnungsbesteuerung. Darüber hinaus muss noch der Unternehmensschwerpunkt der ausländischen Körperschaft beurteilt werden – zu einem Methodenwechsel von der Befreiungs- zur Anrechnungsmethode kann es nur kommen, wenn ein passiver Unternehmensschwerpunkt besteht. Praktisch betrachtet betrifft der „Methodenwechsel neu“ vorwiegend Minderheitsbeteiligungen an Passivgesellschaften im Ausland und somit wohl einen überschaubaren Anwendungsbereich. Die Passiveinkünfte müssen also mehr als 50% der Gesamteinkünfte ausmachen, wobei steuerfreie Dividenden und Veräußerungsgewinne zu den aktiven Einkünften gezählt werden. Die

Beurteilung, ob es sich um ein passives (Passiveinkünfte überwiegen) oder aktives Jahr handelt, hat grundsätzlich jährlich zu erfolgen. Sofern jedoch die Passiveinkünfte in einem Jahr die 50%-Grenze um weniger als 25% überschreiten (dh sie betragen insgesamt maximal 62,5%), ist auf eine Dreijahresbetrachtung abzustellen. Wenn für das Überschreiten der 50%-Grenze besondere Umstände wie zB Anlaufverluste oder ein Konjunkturereinbruch vorgebracht werden können, so können gem Verordnung auch der Kapital- und Arbeitskräfteeinsatz in die Beurteilung einbezogen werden. Dabei ist kein passiver Unternehmensschwerpunkt anzunehmen, wenn der Kapital- und Arbeitskräfteeinsatz nachhaltig nahezu ausschließlich für die Erzielung von Aktiveinkünften erfolgt ist.

Damit es nicht durch die (Niedrig)Besteuerung im Ausland und durch die Hinzurechnungsbesteuerung bzw den Methodenwechsel in Österreich zur Doppelbesteuerung kommt, ist eine Anrechnung der tatsächlichen ausländischen (Körperschaft)Steuer wie auch einer allfällig vorgelagerten ausländischen Hinzurechnungsbesteuerung (im Falle der Hinzurechnungsbesteuerung in Österreich) auf Antrag vorgesehen. Die ausländische Körperschaftsteuer kann im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung und des Methodenwechsels auf spätere Zeiträume vorgetragen werden, soweit der Anrechnungshöchstbetrag im jeweiligen Jahr bereits überschritten wurde.

# KEINE HERSTELLERBEFREIUNG FÜR DEN RECHTSNACHFOLGER BEI UNENTGELTlichem ERWERB

Private Grundstücksveräußerungen unterliegen nur dann nicht der Immobilienertragsteuer, wenn entweder die Hauptwohnsitzbefreiung zur Anwendung kommt oder die Herstellerbefreiung geltend gemacht werden kann. Die Herstellerbefreiung umfasst nur den Gebäudeanteil (Veräußerung von selbst hergestellten Gebäuden) und setzt voraus, dass das Gebäude innerhalb der letzten zehn Jahre nicht zur Erzielung von Einkünften gedient hat. Das Bundesfinanzgericht hatte sich (GZ RV/5100552/2016 vom 22.11.2018) mit einem Sachverhalt auseinanderzusetzen, in dem die Tochter von ihren Eltern ein Gebäude im Jahr 1994 geschenkt bekommen hatte und die Tochter 20 Jahre später bei der Veräußerung des Gebäudes die Herstellerbefreiung steuerlich geltend machen wollte.

Kernfrage dabei ist, ob die Herstellerbefreiung ein höchstpersönliches Recht ist und nur dem tatsächlichen Hersteller zusteht oder ob diese Begünstigung auch auf den unentgeltlichen Erwerber des Gebäudes übergehen kann. Das BFG betonte, dass es bei der Befreiung darauf ankommt, ob bei der Errichtung des Gebäudes das (finanzielle) Baurisiko getragen wurde – indem man das Gebäude selbst errichtet hat oder es von einem Bauunternehmer hat errichten lassen. Sinn und Zweck der

Bestimmung ist die Begünstigung für den Errichter selbst, der die eigene Arbeitskraft eingesetzt hat bzw die tatsächliche Wertschöpfung bewirkt hat. Während auch bei der Anschaffung, beispielsweise eines Fertigteilhauses, ein vom Bauherrn getragenes allfälliges finanzielles Risiko unterstellt werden kann, ist bei einem unentgeltlichen Erwerber kein solches Risiko gegeben.

Trotz teilweise gegenteiliger Literaturmeinung ist zu beachten, dass auch der Gesetzestext von „selbst hergestellten Gebäuden“ als Voraussetzung für die Befreiung von der Immobilienertragsteuer spricht. Im Endeffekt handelt es sich sowohl bei der Hauptwohnsitzbefreiung als auch bei der Herstellerbefreiung um ein höchstpersönliches Recht, welches durch Verschenken oder Vererben jedenfalls untergeht. Dies steht im Gleichklang mit den Einkommensteuerrichtlinien, welche die Befreiung nur dem Errichter (Hersteller) selbst zubilligen und einen Übergang der Befreiung auf den unentgeltlichen Erwerber (wenn der Rechtsvorgänger ein Gebäude selbst hergestellt hat) bei Veräußerungen seit 1.1.2013 nicht vorsehen.

# ZUZAHLUNG ZU ALTERSHEIMKOSTEN ALS AUßERGEWÖHNLICHE BELASTUNG

Die Anforderungen an die Geltendmachung von Kosten als außergewöhnliche Belastung umfassen die Aspekte der Außergewöhnlichkeit, Zwangsläufigkeit und der wesentlichen Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Überdies darf die Belastung weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein. Dem Bundesfinanzgericht lag unlängst (GZ RV/1100165/2017 vom 21.1.2019) ein Fall zur Beurteilung vor, in dem eine Zuzahlung zu den Kosten des Altersheimaufenthalts der Mutter als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht werden sollte. Fünf Jahre zuvor hatte die Mutter – im Alter von 86 Jahren und bei guter Gesundheit – umfassendes Grundstücksvermögen unentgeltlich auch an ihre Tochter übertragen.

Bei der Beurteilung, ob in der konkreten Situation Raum für die steuerliche Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung ist, müssen mehrere Umstände berücksichtigt werden. Aufwendungen aus Krankheit-, Pflege-, oder Betreuungsbedürftigkeit und folglich auch jene aus der Unterbringung in einem Altersheim können grundsätzlich als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht werden, allerdings gekürzt um Pflegegeld oder Zuschüsse zu den Betreuungskosten. Typischerweise können nur die von der pflegebedürftigen Person selbst

getragenen Kosten als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden. Sofern diese Kosten (teilweise) von Angehörigen im Rahmen ihrer Unterhaltspflicht übernommen werden, können sie steuerlich ebenso abzugsfähig sein, insoweit sie bei der unterhaltsberechtigten Person selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden.

Das BFG setzte sich in seiner Entscheidungsfindung besonders mit dem „Belastungscharakter“ und der Zwangsläufigkeit einer solchen Zahlung auseinander. So liegt beispielsweise keine außergewöhnliche Belastung vor, wenn Pflegekosten als Gegenleistung für die Übertragung von Wirtschaftsgütern übernommen werden. Ebenso vereiteln Aufwendungen, die Folge der Abgabe einer unbedingten Erbserklärung sind oder aus der Annahme einer Schenkung resultieren, das Kriterium der Zwangsläufigkeit. Im konkreten Fall mangelt es dem BFG folgend an der Zwangsläufigkeit der Kosten auf Ebene der Tochter. Eine Zwangsläufigkeit wäre nur dann zu bejahen gewesen, wenn die Tochter nicht durch die Annahme der früheren Schenkungen ihrer Mutter zur Zuzahlung zu den Heimkosten entscheidend beigetragen hätte. Ihre Mitverursachung zeigt sich ja gerade darin, dass sich die Pflegebedürftige durch die Schenkungen an ihre Kinder und Enkelkinder, abgesehen von ihren Pensionseinkünften, aller Mittel entledigt hat, aus denen sie die Heimkosten selbst hätte tragen können. Gleichermaßen hätte die Mutter damit rechnen müssen, dass sie im Falle von Pflegebedürftigkeit auf finanzielle Unterstützung durch ihre Angehörigen angewiesen sein würde. An der mangelnden steuerlichen Geltendmachung ändert auch nichts, dass die Tochter im Rahmen ihrer Unterhaltspflicht zur Beteiligung an den Heimkosten verpflichtet war. Schließlich waren die Zuzahlungen der Tochter zu den Altersheimkosten betragsmäßig weit unter dem Wert der geschenkten Liegenschaften, sodass keine außergewöhnliche Belastung vorliegen konnte.

# STRENGE ANFORDERUNGEN AN FAMILIENHEIMFAHRTEN UND DOPPELTE HAUSHALTSFÜHRUNG

Die Kosten für Familienheimfahrten bzw für doppelte Haushaltsführung können unter bestimmten Voraussetzungen als Werbungskosten steuerlich geltend gemacht werden. Wesentliches Kriterium dabei ist, dass die Arbeitsstätte vom Familienwohnsort so weit entfernt ist, dass die tägliche Rückkehr nicht mehr zumutbar ist. Folglich liegt die Arbeitsstätte außerhalb des Einzugsbereichs des Familienwohnsitzes, weshalb am Dienort ein weiterer Wohnsitz begründet werden muss. Doppelte Haushaltsführung wird dann steuerlich anerkannt, sofern dem Steuerpflichtigen eine Wohnsitzverlegung in eine übliche Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann. Die Unzumutbarkeit kann dabei zB in der privaten Lebensführung, in einer weiteren (eigenen) Erwerbstätigkeit oder in jener des Ehepartners liegen. Es müssen jedenfalls erhebliche objektive Gründe gegeben sein und nicht bloß persönliche Vorlieben für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes sprechen.

Das BFG hatte sich (GZ RV/6100506/2016 vom 7.11.2018) mit einem Sachverhalt zu beschäftigen, in dem von einem Piloten Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung und für Familienheimfahrten steuerlich geltend

gemacht werden wollten. Der Zweitwohnsitz ist in Wien, da er seine Flüge zu einem großen Teil von Wien aus antritt. Der Hauptwohnsitz ist in Salzburg gelegen, wo auch seine Eltern leben und er – nach der Übertragung des Eigentums am Elternhaus; den Eltern wurde ein lebenslängliches Wohnrecht eingeräumt – notwendige (Reparatur)Arbeiten in Haus und Garten erledigen muss. Die Arbeiten sind auch Folge der schweren Erkrankung des Vaters.


Für die steuerliche Anerkennung der Kosten für Familienheimfahrten sowie für die doppelte Haushaltsführung waren die regelmäßigen Arbeiten in Haus und Garten – wie auch die bloße Tatsache des Eigentums an einem in unüblich weiter Entfernung vom Dienort gelegenen Hauses – allerdings zu wenig. So rechtfertigt die Betreuung eines nicht der Einkünfteerzielung dienenden Liegenschaftsbesitzes die Beibehaltung eines Doppelwohnsitzes keineswegs. Ebenso wenig stellt die Pflegebedürftigkeit der Eltern einen Grund für die steuerliche Geltendmachung dieser Kosten dar. Dies zeigt sich insbesondere darin, dass sich die Besuche bei den Eltern auf Wochenenden beschränkten und somit eine allfällige Pflegebedürftigkeit naher Angehöriger als Argument für die unzumutbare Wohnsitzverlagerung nicht herangezogen werden konnte.



**Impressum:**

RSM Austria Steuerberatung GmbH  
RSM Austria Wirtschaftsprüfung GmbH  
RSM Austria Transaction Services  
Wirtschaftsprüfung GmbH  
RSM Austria Consulting GmbH  
RSM Austria Immobilien GmbH  
RSM Austria Business Process Improvement GmbH

Tegetthofstraße 7 | 1010 Wien  
T +43 (1) 505 63 63  
F +43 (1) 505 63 63 63  
contact@rsm.at  
www.rsm.at



RSM Austria Steuerberatung GmbH, RSM Austria Wirtschaftsprüfung GmbH, RSM Austria Transaction Services Wirtschaftsprüfung GmbH, RSM Austria Consulting GmbH and RSM Austria Immobilien GmbH are members of the RSM network and trade as RSM. RSM is the trading name used by the members of the RSM network.

Each member of the RSM network is an independent accounting and consulting firm, each of which practices in its own right. The RSM network is not itself a separate legal entity of any description in any jurisdiction. The RSM network is administered by RSM International Limited, a company registered in England and Wales (company number 4040598) whose registered office is at 50 Canon Street, London, EC4N 6JJ..

The brand and trademark RSM and other intellectual property rights used by members of the network are owned by RSM International Association, an association governed by article 60 et seq of the Civil Code of Switzerland whose seat is in Zug.

This email is only intended for the person(s) to whom it is addressed and may contain confidential information. Unless stated to the contrary, any opinions or comments are personal to the writer and do not represent the official view of the company. If you have received this email in error, please notify the company immediately by reply email and then delete this message irretrievably from your system. Please do not copy this email or use it for any purposes or disclose its contents to any other person.

Any person communicating with the company by email will be deemed to have accepted the risks associated with sending information by email being interception, amendment and loss as well as the consequences of incomplete or late delivery.

© RSM International Association, 2019