

# ANGRENZENDES STEUERRECHT

## Dividenden und Einkünfte aus Anteilsveräußerungen im Regime des § 10a KStG

Die mit dem Jahressteuergesetz 2018<sup>1</sup> in Umsetzung der Anti Tax Avoidance Directive (ATAD)<sup>2</sup> eingeführte Hinzurechnungsbesteuerung und der gleichzeitig novellierte Methodenwechsel knüpfen an das Vorliegen sogenannter „Passiveinkünfte“ an. Im nachfolgenden Beitrag soll analysiert werden, unter welchen Voraussetzungen Dividenden und Einkünfte aus Anteilsveräußerungen als qualifizierte Passiveinkünfte einzustufen sind; dies unter besonderer Berücksichtigung des Kriteriums der „fiktiven Steuerpflicht“ bei der beteiligten bzw beherrschenden Körperschaft im Inland.

**Deskriptoren:** Hinzurechnungsbesteuerung, Methodenwechsel, Passiveinkünfte, Dividenden, Gewinnausschüttungen, Veräußerungsgewinne, Eigenkapital.

**Normen:** § 10a Abs 2 Z 3 KStG; Art 7 Abs 2 lit a sublit iii ATAD.

Von Sebastian Bergmann und Lars Gläser

### 1. Allgemeines

Die Bestimmung des § 10a Abs 2 KStG enthält einen Passiveinkünftecatalog, der einheitlich sowohl für die Hinzurechnungsbesteuerung als auch für den Methodenwechsel relevant ist<sup>3</sup> und sich weitgehend an Art 7 Abs 2 lit a ATAD orientiert.<sup>4</sup> Im Einzelnen umfasst dieser

1. Zinsen oder sonstige Einkünfte aus Finanzanlagevermögen,

2. Lizenzgebühren oder sonstige Einkünfte aus geistigem Eigentum,
3. Dividenden und Einkünfte aus der Veräußerung von Anteilen, soweit diese bei der beteiligten Körperschaft steuerpflichtig wären,
4. Einkünfte aus Finanzierungsleasing,
5. Einkünfte aus Tätigkeiten von Versicherungen und Banken und anderen finanziellen Tätigkeiten sowie
6. Einkünfte aus Abrechnungsunternehmen, die Einkünfte aus dem Verkauf von Waren und der Erbringung von Dienstleistungen erzielen, die von verbundenen Unternehmen erworben und an verbundene Unternehmen verkauft werden, und keinen oder nur geringen wirtschaftlichen Mehrwert bringen.

Der Passiveinkünftecatalog des § 10a Abs 2 KStG ist abschließend (taxativ),<sup>5</sup> sodass alle nicht unter diesen subsumierbaren Einkünfte für Zwecke der Hinzurechnungsbesteuerung und des Methodenwechsels als aktiv gelten.<sup>6</sup>

1 BGBl I Nr 62/2018.

2 Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates vom 12.7.2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts, ABl L 193/1 ff (19.7.2016).

3 Vgl ErlRV 190 BlgNR 26. GP 22; *Marchgraber/Zöchling*, § 10a KStG: Passiveinkünfte bei niedrig besteuerten Auslandsaktivitäten, ÖStZ 2018, 388 (395); *Mayr/Titz*, Umsetzung der Anti-BEPS-RL: Hinzurechnungsbesteuerung ergänzt Methodenwechsel nach § 10 Abs 4 KStG, RdW 2018, 317 (319); *Petriz-Klar/Petriz*, Paradigmenwechsel im Konzernsteuerrecht (Teil II), taxlex 2018, 368 (369); *Knesl/Hloben*, Hinzurechnungsbesteuerung und Methodenwechsel gem § 10a KStG, in *Hirschler/Kanduth-Kristen/Zimmöcker*, Einkommensteuer 2019 (2019) 220 (221); *Schilcher/Knesl* in *Renner/Strimitzer/Vock*, KStG<sup>32</sup> (2020) § 10a Rz 29.

4 Vgl ErlRV 190 BlgNR 26. GP 22. Der österreichische Gesetzgeber hat sich demnach bei Implementierung der Hinzurechnungsbesteuerung in innerstaatliches Recht für den sogenannten „kategorienbezogenen“ Ansatz entschieden (vgl ErlRV 190 BlgNR 26. GP 22). Alternativ wäre den Mitgliedsstaaten nach der ATAD auch die Umsetzung eines „transaktionsbezogenen“ Ansatzes (vgl

zu diesem weiterführend *Orlet/Pinetz* in *Hagemann/Kahlenberg*, ATAD [2019] Art 7 Rz 196 ff) offen gestanden, wonach die Hinzurechnungsbesteuerung nicht ausgeschüttete Einkünfte aus jenen unangemessenen Gestaltungen zu erfassen hätte, deren wesentlicher Zweck darin besteht, einen steuerlichen Vorteil zu erlangen (Art 7 Abs 2 lit b ATAD).

5 Vgl ErlRV 190 BlgNR 26. GP 22; *Schilcher/Titz*, Aktuelles zur Hinzurechnungsbesteuerung im Lichte des KStR-Wartungserlasses 2019, RWZ 2019, 379 (379); *Mayr/Titz*, RdW 2018, 317 (319); *Petriz-Klar/Petriz*, Paradigmenwechsel im Konzernsteuerrecht (Teil I), taxlex 2018, 204 (205); *Raab*, Die neue Hinzurechnungsbesteuerung, SWK 2018, 841 (846); *Schrottmeyer*, Beurteilungskriterien für den Methodenwechsel nach alter und neuer Rechtslage, SWI 2018, 421 (422); *derselbe*, Der neue Methodenwechsel – Überblick und Zweifelsfragen, SWI 2019, 302 (306); *Haase*, Die neue Hinzurechnungsbesteuerung, DStR 2019, 827 (832); *Schilcher/Knesl* in *Renner/Strimitzer/Vock*, KStG<sup>32</sup> § 10a Rz 25.

6 Vgl zur Hinzurechnungsbesteuerung *Haase*, DStR 2019, 827 (832); *Böhmer/Gebhardt/Krüger* in *Hagemann/Kahlenberg*, ATAD Art 7 Rz 60.

Inhaltlich erfasst der Passiveinkünftecatalog jene Einkünfte, die als besonders mobil und damit potenziell schädlich gelten.<sup>7</sup> Soweit bei der Auslegung der einzelnen Kategorien des Passiveinkünftecatalogs Zweifelsfragen aufkommen, ist vor dem Hintergrund der Zielsetzung der ATAD und des OECD BEPS-Projektes zu prüfen, ob im jeweiligen Fall mobile Einkünfte vorliegen hinsichtlich derer die konkrete BEPS-Gefahr einer Einkünfteverlagerung besteht.<sup>8</sup> Das ist grundsätzlich dann der Fall, wenn Einkünfte von der zugrundeliegenden Wertschöpfung abgekoppelt sind.<sup>9</sup>

## 2. Dividenden

Der Begriff der „Dividenden“ ist wörtlich aus Art 7 Abs 2 lit a sublit iii der ATAD übernommen, wird aber weder in der Richtlinie selbst noch in Art 10a Abs 2 Z 3 KStG definiert.<sup>10</sup>

Eine einheitliche Auslegung der ATAD könnte zunächst für eine autonome Auslegung des Dividendenbegriffs sprechen. Jeweils mit dem Ziel einer autonomen Begriffsauslegung werden im Schrifttum unterschiedliche Herangehensweisen vertreten. Nach *Böhmer/Gebhardt/Krüger*<sup>11</sup> könne etwa am unionsrechtlichen Begriff der „Gewinnausschüttung“ iSd Mutter-Tochter-Richtlinie<sup>12</sup> Anleihe genommen werden. Unter Verweis auf *Kofler* wären diesfalls „Vermögensverschiebungen von der Tochtergesellschaft zur Muttergesellschaft [erfasst], die das Kapital der Tochtergesellschaft mindern und auf Eigenkapitalinvestitionen der Muttergesellschaft beruhen“.<sup>13</sup> Nach *Schilcher/Knesl* wäre hingegen eine Orientierung am Dividendenbegriff des Art 10 Abs 3 OECD-MA naheliegend.<sup>14</sup> Dieser umfasst „Einkünfte aus Aktien, Genussaktien oder Genuss-scheinen, Kuxen, Gründeranteilen oder anderen Rechten – ausgenommen Forderungen – mit Gewinnbeteiligung sowie aus sonstigen Gesellschaftsanteilen stammende Einkünfte, die nach dem Recht des Staates, in dem die aus-

*schüttende Gesellschaft ansässig ist, den Einkünften aus Aktien steuerlich gleich gestellt sind“.*

Nach Ansicht der Finanzverwaltung dürfte im gegenständlichen Zusammenhang hingegen ausschließlich auf das Dividendenbegriffsverständnis nach nationalem Recht zurückzugreifen sein.<sup>15</sup> Dies erscheint aus systematischen Überlegungen<sup>16</sup> und aufgrund des zusätzlichen Tatbestandsmerkmals der „fiktiven Steuerpflicht“ nach innerstaatlichem Recht (siehe dazu unten Punkt 4.) auch überzeugend.<sup>17</sup>

Bei Maßgeblichkeit des allgemeinen ertragsteuerlichen Begriffsverständnisses dürften als Dividenden iSd § 10a Abs 2 Z 3 KStG jene Vergütungen zu qualifizieren sein, die für die Überlassung von steuerlichem Eigenkapital empfangen werden.<sup>18</sup> Als solche sind Dividenden von Vergütungen für die Überlassung von steuerlichem Fremdkapital abzugrenzen, die keinesfalls unter den Dividendenbegriff fallen können, sondern als Zinsen iSd § 10a Abs 2 Z 1 KStG erfasst werden.<sup>19</sup> Der Dividendenbegriff erfasst sämtliche in § 10 Abs 1 Z 1 bis 4 KStG aufgezählten Gewinnanteile an inländischen Körperschaften sowie diesen vergleichbare Gewinnanteile an ausländischen Körperschaften.<sup>20</sup> Da für eine Qualifikation als Dividenden iSd § 10a Abs 2 Z 3 KStG ausschließlich maßgeblich sein sollte, dass es sich um Vergütungen für die Überlassung von steuerlichem Eigenkapital handelt, dürfte etwa den Umständen, ob eine gewinnbedingte Vergütungsform fix oder variabel gestaltet ist, die Berechnung der Vergütungshöhe in Abhängigkeit vom überlassenen Kapital und der Dauer der Überlassung erfolgt oder es zu einem regelmäßigen Anfall kommt, keine Bedeutung zukommen.<sup>21</sup>

Unter den Dividendenbegriff fallen Gewinnanteile jeder Art aus inländischen Körperschaften (zB Aktien, GmbH-Anteilen, Anteilen an Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften) sowie aus ausländischen Körperschaften, die auf Grundlage eines Typenvergleichs<sup>22</sup> mit inländischen Körperschaften vergleichbar sind.<sup>23</sup> Neben Dividenden im engeren

7 Vgl *Böhmer/Gebhardt/Krüger* in *Hagemann/Kahlenberg*, ATAD Art 7 Rz 63.

8 Vgl *Bergmann/Gläser* in *Bergmann/Gläser/Pinetz/Stanek*, Hinzurechnungsbesteuerung und Methodenwechsel (2020) in Druck.

9 Vgl OECD (2015), Action 3 – Report 3, Rz 74: „CFC rules generally include income that has been separated from the underlying value creation to obtain a reduction of tax“.

10 Vgl *Schilcher/Knesl* in *Renner/Strimitzer/Vock*, KStG<sup>32</sup> § 10a Rz 38.

11 Vgl auch *Böhmer/Gebhardt/Krüger* in *Hagemann/Kahlenberg*, ATAD Art 7 Rz 105.

12 Richtlinie 2011/96/EU des Rates vom 30.11.2011 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ABl L 345/8 ff (29.12.2011) idgF.

13 *Kofler*, Mutter-Tochter-Richtlinie (2011) Art 1 Rz 18 mwN.

14 Vgl *Schilcher/Knesl* in *Renner/Strimitzer/Vock*, KStG<sup>32</sup> § 10a Rz 39.

15 Vgl KStR 2013 Rz 1248aj.

16 Nach Auffassung der Autoren ist auch der Zinsenbegriff des § 10a Abs 2 Z 1 betreffend Vergütungen für die Zurverfügungstellung von steuerlichem Fremdkapital national auszulegen (vgl dazu *Bergmann/Gläser* in *Bergmann/Gläser/Pinetz/Stanek*, Hinzurechnungsbesteuerung und Methodenwechsel, in Druck).

17 Vgl *Bergmann/Gläser* in *Bergmann/Gläser/Pinetz/Stanek*, Hinzurechnungsbesteuerung und Methodenwechsel, in Druck.

18 Vgl *Bergmann/Gläser* in *Bergmann/Gläser/Pinetz/Stanek*, Hinzurechnungsbesteuerung und Methodenwechsel, in Druck.

19 Vgl *Bergmann/Gläser* in *Bergmann/Gläser/Pinetz/Stanek*, Hinzurechnungsbesteuerung und Methodenwechsel in Druck.

20 Vgl KStR 2013 Rz 1248aj.

21 Vgl *Bergmann*, Genussrechte (2016) 467 f; *Bergmann/Gläser* in *Bergmann/Gläser/Pinetz/Stanek*, Hinzurechnungsbesteuerung und Methodenwechsel, in Druck.

22 Vgl KStR 2013 Rz 133; *Hohenwarther-Mayr* in *Lang/Rust/Schuch/Staringer*, KStG<sup>2</sup> (2016) § 1 Rz 65 ff.

23 Vgl KStR 2013 Rz 1248aj.

Sinne dürften auch Erträge aus anderen Finanzierungs- und Beteiligungsformen erfasst sein, die die Kriterien des § 8 Abs 3 Z 1 KStG erfüllen,<sup>24</sup> wozu etwa Eigenkapitalgenussrechte (Substanzgenussrechte bzw anteilsähnliche Genussrechte) zählen.<sup>25</sup> Bei Abstellen auf ein nationales Begriffsverständnis können auch Einkünfte aus der Liquidation oder Teilliquidation als Dividenden qualifizieren, wenn die Erträge aus Zeiträumen vor dem Liquidationszeitraum ausgeschüttet werden.<sup>26</sup>

Nicht unter den Dividendenbegriff fallen hingegen Einkünfte aus nicht unter § 8 Abs 3 Z 1 KStG subsumierbaren Beteiligungsformen wie etwa Mitunternehmeranteilen,<sup>27</sup> Fremdkapitalgenussrechten (Nominalgenusrechten bzw obligationenähnlichen Genussrechten) sowie stillen Beteiligungen jeder Art.<sup>28</sup> Mangels Beteiligung ebenfalls nicht erfasst sind Zuwendungen von Stiftungen oder sonstigen eigentümerlosen Rechtsgebilden.<sup>29</sup> Ebenso nicht unter den Dividendenbegriff zu subsumieren sind steuerliche Einlagenrückzahlungen.<sup>30</sup> Letztere können aber bei betraglichem Überschreiten des steuerlichen Beteiligungsbuchwertes zu Einkünften aus Anteilsveräußerungen führen (siehe dazu gleich unter Punkt 3.).

### 3. Einkünfte aus Veräußerung von Anteilen

Auch der Untertatbestand der „Einkünfte aus der Veräußerung von Anteilen“ ist wörtlich aus Art 7 Abs 2 lit a sublit iii der ATAD übernommen, wobei sowohl die Richtlinie als auch die österreichische Umsetzung in § 10a Abs 2 Z 3 KStG offen lassen, welche Sachverhalte als „Veräußerung“ gelten und was unter „Anteilen“ zu verstehen ist.<sup>31</sup> Analog zum Dividendenbegriff (siehe oben unter Punkt 2.) dürfte aber auch im gegenständlichen Zusammenhang von der Maßgeblichkeit nationaler Begriffsverständnisse auszugehen sein.<sup>32</sup>

Bezüglich des Anteilsbegriffs ergibt sich zwar dem Wortlaut nach keine Einschränkung auf bestimmte Rechtsformen

und könnten daher sowohl Anteile an steuerlich intransparenten als auch steuerlich transparenten Rechtsträgern erfasst sein.<sup>33</sup> Aufgrund der gemeinsamen Aufzählung von Dividenden und Einkünften aus der Veräußerung von Anteilen erscheint jedoch systematisch eine einschränkende Auslegung auf Anteile an solchen Rechtsträgern geboten, die auch Dividenden iSd § 10a Abs 2 Z 3 KStG vermitteln können.<sup>34</sup> Dieser Sicht folgt auch die österreichische Finanzverwaltung und subsumiert unter § 10a Abs 2 Z 3 KStG nur die Veräußerung von Anteilen an Körperschaften, die zu Einkünften (Gewinnanteilen) iSd § 10 Abs 1 Z 1 bis 4 KStG führen.<sup>35</sup> Mitunternehmeranteile sind folgerichtig nicht erfasst.<sup>36</sup>

Als Veräußerung gilt (grundsätzlich) die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums.<sup>37</sup> Bei Zugrundelegung eines nationalen Begriffsverständnisses sollten weiters auch Gewinne aus dem Untergang der Beteiligung (Liquidation oder Insolvenz) sowie auf Gesellschafterebene die Beteiligungsbuchwerte übersteigenden Einlagenrückzahlungen als Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen zu qualifizieren sein.<sup>38</sup> Fraglich ist, ob auch Veräußerungsfiktionen und Entstrickungstatbestände – also Sachverhalte, bei denen regelmäßig keine Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums vorliegt – als Veräußerung gelten, was bei Anknüpfung an ein nationales Begriffsverständnis konsequent wäre.<sup>39</sup> Darüber hinaus stellt sich die Frage, ob etwaige Steuerbegünstigungen im Zusammenhang mit der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums an Anteilen zu berücksichtigen sind. Insbesondere im Hinblick auf das Tatbestandsmerkmal der fiktiven Steuerpflicht bei der beteiligten Körperschaft sollte davon auszugehen sein, dass Anteilsübertragungen durch die ausländische Körperschaft etwa dann nicht zu Passiveinkünften führen, wenn die Anteilsübertragung im Fall einer (fiktiven) Übertragung durch die beteiligte Körperschaft nach den Bestimmungen des UmgrStG steuerneutral möglich gewesen wäre und die entsprechenden Voraussetzungen des UmgrStG sinngemäß eingehalten werden.<sup>40</sup>

24 ZB KStR 2013 Rz 1204.

25 Vgl Bergmann/Gläser in Bergmann/Gläser/Pinetz/Stanek, Hinzurechnungsbesteuerung und Methodenwechsel, in Druck.

26 Vgl KStR 2013 Rz 1167.

27 Vgl auch KStR 2013 Rz 1248aj.

28 Vgl Bergmann/Gläser in Bergmann/Gläser/Pinetz/Stanek, Hinzurechnungsbesteuerung und Methodenwechsel, in Druck.

29 Vgl Bergmann/Gläser in Bergmann/Gläser/Pinetz/Stanek, Hinzurechnungsbesteuerung und Methodenwechsel, in Druck.

30 Vgl KStR 2013 Rz 1167.

31 Vgl auch Schilcher/Knesl in Renner/Strimitzer/Vock, KStG<sup>32</sup> § 10a Rz 41; Böhmer/Gebhardt/Krüger in Hagemann/Kablenberg, ATAD Art 7 Rz 109 und 111.

32 Vgl Bergmann/Gläser in Bergmann/Gläser/Pinetz/Stanek, Hinzurechnungsbesteuerung und Methodenwechsel, in Druck.

33 Vgl Schilcher/Knesl in Renner/Strimitzer/Vock, KStG<sup>32</sup> § 10a Rz 43; Böhmer/Gebhardt/Krüger in Hagemann/Kablenberg, ATAD Art 7 Rz 111.

34 Vgl Schilcher/Knesl in Renner/Strimitzer/Vock, KStG<sup>32</sup> § 10a Rz 43.

35 Vgl KStR 2013 Rz 1248aj.

36 Vgl KStR 2013 Rz 1248aj.

37 Vgl Schilcher/Knesl in Renner/Strimitzer/Vock, KStG<sup>32</sup> § 10a Rz 42; Böhmer/Gebhardt/Krüger in Hagemann/Kablenberg, ATAD Art 7 Rz 107.

38 Vgl Bergmann/Gläser in Bergmann/Gläser/Pinetz/Stanek, Hinzurechnungsbesteuerung und Methodenwechsel, in Druck.

39 AA auf Basis der Annahme eines Gebots einer richtlinienautonomen Interpretation der aus der ATAD übernommenen Begriffe Schilcher/Knesl in Renner/Strimitzer/Vock, KStG<sup>32</sup> § 10a Rz 42.

40 Vgl Bergmann/Gläser in Bergmann/Gläser/Pinetz/Stanek, Hinzurechnungsbesteuerung und Methodenwechsel, in Druck.

#### 4. Fiktive Steuerpflicht bei der beteiligten Körperschaft

Nach Art 7 Abs 2 lit a sublit iii der ATAD gelten „*Dividenden und Einkünfte aus der Veräußerung von Anteilen*“ als Passiveinkünfte. Dies gilt nach der Richtlinienvorgabe unabhängig davon, ob die ausschüttende bzw veräußerte Körperschaft „aktiv“ oder „passiv“ ist, wobei der Hintergrund für diese pauschale Beurteilung nicht erkennbar ist.<sup>41</sup> Insbesondere geht auch die OECD davon aus, dass Dividenden nicht generell die Gefahr der Verlagerung von passiven Einkünften in sich bergen. Eine solche BEPS-Gefahr besteht jedenfalls dann nicht, wenn die Dividenden aus einer aktiven Tätigkeit stammen, eine gleichermaßen umfassende Befreiung auch auf Ebene der beteiligten bzw beherrschenden Körperschaft bestehen würde oder wenn die ausländische Körperschaft dem aktiven Handel oder dem Geschäft des Wertpapierhandels nachgeht.<sup>42</sup>

Da das nationale Steuerrecht in § 10 Abs 1 bis 3 KStG eine weitgehende Befreiung von Beteiligungserträgen und Erträgen aus internationalen Schachtelbeteiligungen vorsieht, erschien auch dem österreichischen Gesetzgeber eine pauschale Aufnahme von Dividenden und Einkünften aus der Veräußerung von Anteilen in den Passivkatalog unsystematisch.<sup>43</sup> Im Rahmen der österreichischen Umsetzung gelten Dividenden und Einkünfte aus der Veräußerung von Anteilen daher nur als Passiveinkünfte der ausländischen Körperschaft, „*soweit diese bei der beteiligten Körperschaft steuerpflichtig wären*“, womit darauf abgestellt wird, ob Dividenden und Einkünfte aus Anteilsveräußerungen nach österreichischem Steuerrecht bei Direktbezug durch die beteiligte bzw beherrschende Körperschaft fiktiv steuerpflichtig wären. Diese differenzierte Umsetzung durch den österreichischen Gesetzgeber erscheint aus Praxisperspektive begrüßenswert und soll zudem auch eine einheitliche Vorgangsweise sowohl bei der

Hinzurechnungsbesteuerung als auch beim Methodenwechsel ermöglichen.<sup>44</sup>

Die Ausnahme von Dividenden und Einkünften aus Anteilsveräußerungen, die bei der beteiligten bzw beherrschenden Körperschaft nicht der Steuerpflicht unterliegen würden, steht wohl im Einklang mit den Vorgaben der OECD, weil eine Gefahr der Verlagerung von Dividenden bzw Einkünften aus Anteilsveräußerungen jedenfalls dann nicht gegeben sein kann, wenn diese auch bei Direktbezug durch die beteiligte bzw beherrschende Körperschaft steuerfrei wären.<sup>45</sup> Vor diesem Hintergrund sollte die Regelung auch im Einklang mit der generellen Zielsetzung der ATAD stehen,<sup>46</sup> die gleichermaßen das Ziel der Vermeidung eines BEPS-Risikos verfolgt. In diesem Sinne wird auch im Schrifttum vertreten, dass die geschilderte Ausnahme von fiktiv steuerfreien Dividenden und Veräußerungsgewinnen keine Unterschreitung des zwingenden Mindeststandards der ATAD mit sich bringt.<sup>47</sup> Bei isolierter Betrachtung der Hinzurechnung von Dividenden bzw Einkünften aus Anteilsveräußerungen dürfte diesem Befund schon deshalb zuzustimmen sein, weil sich in Bezug auf diese – aufgrund der Einschränkung gegenüber Art 7 Abs 2 lit a sublit iii ATAD nicht von § 10a Abs 2 Z 3 KStG erfassten – Einkünfte mangels innerstaatlicher Steuerpflicht selbst im Hinzurechnungsfalle keine höhere Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage der beteiligten bzw beherrschenden Körperschaft ergäbe.<sup>48</sup> Eine unionsrechtswidrige Unterschreitung des ATAD-Mindeststandards könnte die Ausnahme fiktiv steuerfreier Dividenden bzw Einkünfte aus Anteilsveräußerungen aber in Kombination mit der Umsetzung der Drittelgrenze gemäß Art 7 Abs 3 Satz 1 ATAD in § 10a Abs 4 Z 1 KStG dann bedeuten, wenn die Drittelgrenze aufgrund des umfänglich eingeschränkten Passiveinkünftebestandes des § 10a Abs 2 Z 3 KStG nicht überschritten wird und dadurch andere Passiveinkünfte nicht der Hinzu-

41 Vgl auch Böhmer/Gebhardt/Krüger in Hagemann/Kahlenberg, ATAD Art 7 Rz 104.

42 Vgl OECD (2015), Action 3 – Report 3 Rz 78: „*Dividends – The general concern underlying the treatment of dividends is that dividends could be used to shift purely “passive” income (i.e. income that does not arise from any underlying activity) into a CFC. However, dividend income typically does not raise such concerns in at least three situations. First, if the dividends were paid out of active income of an affiliate, those dividends may not raise BEPS concerns. Second, many countries now exempt certain dividend income from taxation more generally, and it may not trigger any BEPS concerns to exempt dividends earned by the CFC if those dividends would have been exempted from taxation in the parent jurisdiction had they been earned by the parent company. Third, if the CFC is in the active trade or business of dealing in securities,*

*then dividends paid to that CFC may again not raise concerns if they are linked to the CFC’s trade or business*“.

43 Vgl KSW, 40/SN-36/ME, 26. GP 4; dazu auch Schlager, Die Hinzurechnungsbesteuerung im Jahressteuergesetz 2018 im Überblick, SWI 2018, 362 (364).

44 Vgl ErlRV 190 BlgNR 26. GP 22.

45 Vgl in Bezug auf Dividenden OECD (2015), Action 3 – Report 3 Rz 78.

46 Vgl Schilcher/Knesl in Renner/Strimitzer/Vock, KStG<sup>32</sup> § 10a Rz 44.

47 Vgl Schilcher/Knesl in Renner/Strimitzer/Vock, KStG<sup>32</sup> § 10a Rz 44.

48 Vgl Bergmann/Gläser in Bergmann/Gläser/Pinetz/Stanek, Hinzurechnungsbesteuerung und Methodenwechsel, in Druck.

rechnungsbesteuerung unterliegen.<sup>49</sup> Gerade die – aus Praxisperspektive wünschenswerte – Zielsetzung, geringfügige Passiveinkünfte (insbesondere Zinserträge) ausländischer Tochter-Holdinggesellschaften nicht der Hinzurechnungsbesteuerung unterwerfen zu müssen, wenn diese Gesellschaften ansonsten überwiegend fiktiv steuerbefreite Dividendeneinkünfte aus aktiven Einzelgesellschaften erzielen,<sup>50</sup> könnte daher aus unionsrechtlicher Sicht hinterfragt werden.<sup>51</sup> Diesfalls sollte aber auch aus unionsrechtlicher Perspektive zu berücksichtigen sein, dass entsprechende – unter Art 7 Abs 2 lit a sublit iii ATAD fallende – Dividenden bzw Einkünfte aus Anteilsveräußerungen bei der beherrschenden Körperschaft in den vom österreichischen Gesetzgeber ausgenommenen Fällen tatsächlich nicht der Besteuerung unterliegen würden.<sup>52</sup> Insbesondere vor dem Hintergrund der Zielsetzung der Verringerung des Verwaltungsaufwandes und der Befolgungskosten der Hinzurechnungsbesteuerung,<sup>53</sup> sollte es daher auch im Einklang mit der ATAD-Vorgabe stehen, wenn entsprechend geringfügige Passiveinkünfte ausländischer Tochter-Holdinggesellschaften nicht der Hinzurechnungsbesteuerung unterliegen.<sup>54</sup>

Der Wortlaut des § 10a Abs 2 Z 3 KStG stellt auf die fiktive Steuerpflicht der Einkünfte „bei der beteiligten Körperschaft“ ab. Diese Formulierung ist zunächst insofern irreführend, als der Begriff der „beteiligten Körperschaft“ in § 10a Abs 1 Z 2 KStG für jene – unmittelbar beteiligte – Körperschaft verwendet wird, deren Einkünfte dem Methodenwechsel unterliegen, während im Anwendungsbereich der Hinzurechnungsbesteuerung grundsätzlich der Begriff der „beherrschenden Körperschaft“ verwendet wird. Eine gegengleich missverständliche Formulierung, die für Zwecke der Berechnung der Drittelgrenze im Anwendungsbereich des

§ 10a Abs 8 KStG ausschließlich auf „beherrschende Körperschaften“ Bezug genommen hat, wurde im Zuge des StRefG 2020<sup>55</sup> klarstellend korrigiert.<sup>56</sup> Aus dem Umstand, dass keine entsprechende Korrektur des § 10a Abs 2 Z 3 KStG vorgenommen wurde, könnte nunmehr der Schluss gezogen werden, dass die fiktive Steuerpflicht für Dividenden und Veräußerungsgewinne aufgrund des ausschließlichen Abstellens auf die „beteiligte Körperschaft“ nur im Anwendungsbereich des Methodenwechsels zu berücksichtigen sein soll. Da die Definition der Passiveinkünfte aber bereits nach der ursprünglichen Intention des Gesetzgebers für Zwecke der Hinzurechnungsbesteuerung und des Methodenwechsels gleichermaßen maßgeblich sein soll,<sup>57</sup> ist im gegenständlichen Zusammenhang wohl von einem Redaktionsversehen auszugehen. Im Ergebnis ist daher insbesondere im Anwendungsbereich der Hinzurechnungsbesteuerung zu berücksichtigen, dass die fiktive Steuerpflicht der Einkünfte nicht nur in Bezug auf unmittelbare Tochtergesellschaften (die auch vom Methodenwechsel erfasst sein können), sondern auch in Bezug auf eine gegebenenfalls bloß mittelbar gehaltene beherrschte Körperschaft zu beurteilen ist. Unter Einbeziehung dieser mittelbar gehaltenen beherrschten Körperschaften ist daher richtigerweise von einer fiktiven Steuerpflicht bei der „beteiligten Körperschaft“ oder der „beherrschenden Körperschaft“<sup>58</sup> auszugehen.<sup>59</sup> Für Zwecke des Besteuerungsvergleichs ist auf eine Situation abzustellen, in der die beteiligte bzw beherrschende Körperschaft bei einer fiktiven Direktbeteiligung an der ausschüttenden oder veräußerten Körperschaft jene Dividenden oder Einkünfte aus der Veräußerung von Anteilen erzielt, die im konkreten Fall von der ausländischen Körperschaft (bzw im Anwendungsbereich des § 10a Abs 6 KStG, von einer doppelt

49 Geht man beispielhaft vom Fall einer ausländischen Körperschaft aus, deren Einkünfte zu 20% aus „schädlichen“ Passiveinkünften, zu 20% aus nach Art 7 Abs 2 lit a sublit iii ATAD passiven, aber nach § 10a Abs 2 Z 3 KStG „unschädlichen“ (weil fiktiv steuerfreien) Dividenden und Veräußerungsgewinnen, und zu 60% aus operativen Einkünften bestehen, so ergibt sich, dass nach der Vorgabe der ATAD – auch im Fall der Umsetzung des Wahlrechts nach Art 7 Abs 3 ATAD – sowohl die passiven Einkünfte als auch die Dividenden und Veräußerungsgewinne der inländischen beherrschenden Körperschaft zuzurechnen wären. Soweit die Dividenden und Veräußerungsgewinne im Inland von der Körperschaftsteuer befreit sind, würden daher letztendlich jedenfalls die 20% passiven Einkünfte der Hinzurechnungsbesteuerung unterliegen. Nach der österreichischen Umsetzung und der Ausnahme jener Dividenden und Veräußerungsgewinne aus dem Passivkatalog, die bei der beteiligten bzw beherrschenden Körperschaft im Falle eines fiktiven Direktbezuges nicht der Besteuerung unterliegen würden, werden im gegenständlichen Beispiel hingegen keine Einkünfte hinzugerechnet, weil die Drittelgrenze § 10a Abs 4 Z 1 KStG nicht überschritten wird (vgl Bergmann/Gläser in Bergmann/Gläser/Pinetz/Stanek, Hinzurechnungsbesteuerung und Methodenwechsel, in Druck).

50 Vgl ErlRV 190 BlgNR 26. GP 22; Schlager, SWI 2018, 362 (365).

51 Vgl Bergmann/Gläser in Bergmann/Gläser/Pinetz/Stanek, Hinzurechnungsbesteuerung und Methodenwechsel, in Druck.

52 Vgl Bergmann/Gläser in Bergmann/Gläser/Pinetz/Stanek, Hinzurechnungsbesteuerung und Methodenwechsel, in Druck.

53 Vgl Erwägungsgrund 12 ATAD.

54 Vgl Bergmann/Gläser in Bergmann/Gläser/Pinetz/Stanek, Hinzurechnungsbesteuerung und Methodenwechsel, in Druck.

55 BGBl I Nr 103/2019.

56 Vgl ErlIA 984/A BlgNR 26. GP 46.

57 Vgl ErlRV 190 BlgNR 26. GP 22; Marchgraber/Zöchling, ÖStZ 2018, 388 (395); Mayr/Titz, RdW 2018, 317 (319); Petritz-Klar/Petritz, taxlex 2018, 368 (369); Knesl/Hloben in Hirschler/Kanduth-Kristen/Zinnöcker, Einkommensteuer 2019, 220 (221); Schilcher/Knesl in Renner/Strimitzer/Vock, KStG<sup>32</sup> § 10a Rz 29.

58 So wohl auch Schlager, Highlights aus dem KStR-Wartungserschluss 2019, SWK 2019, 1542 (1543), demzufolge für Zwecke der Hinzurechnungsbesteuerung ein „Direktbezug durch die österreichische beherrschende Körperschaft zu fingieren“ ist.

59 Vgl Bergmann/Gläser in Bergmann/Gläser/Pinetz/Stanek, Hinzurechnungsbesteuerung und Methodenwechsel, in Druck.

ansässigen Körperschaft oder einer ausländischen Betriebsstätte) erzielt werden.<sup>60</sup>

Bezieht die ausländische Körperschaft Dividenden, ist daher zu prüfen, ob diese Dividenden bei fiktivem Direktbezug durch die beteiligte oder beherrschende Körperschaft nach Maßgabe der Bestimmungen des KStG steuerpflichtig wären. Dabei ist neben den Befreiungsbestimmungen des § 10 KStG auch die Anwendung etwaiger Ausnahmen von der Befreiungsbestimmung zu prüfen. Demnach gelten von der ausländischen Körperschaft bezogene Dividenden als Passiveinkünfte,

- wenn es sich bei den Dividenden um Portfoliodividenden aus solchen Drittstaaten handeln würde, mit denen Österreich<sup>61</sup> keine umfassende Amtshilfe vereinbart hat und folglich § 10 Abs 1 Z 6 KStG nicht zur Anwendung kommen könnte,<sup>62</sup>
- wenn die Dividenden bei der ausschüttenden Körperschaft abzugsfähig sind und folglich ein Anwendungsfall von § 10 Abs 4 KStG vorliegen würde („hybrid Mismatches“)<sup>63</sup> oder
- wenn ein Anwendungsfall des Methodenwechsels nach § 10a Abs 7 KStG vorliegen würde.<sup>64</sup>

Bezieht die ausländische Körperschaft Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an von ihr gehaltenen Tochtergesellschaften, ist zu prüfen, ob diese Veräußerungsgewinne bei fiktivem Direktbezug durch die beteiligte oder beherrschende Körperschaft nach Maßgabe der Bestimmungen des KStG steuerpflichtig wären. Dabei ist neben der Anwendung der Befreiungsbestimmungen des § 10

Abs 2 iVm Abs 3 KStG für die Veräußerung von internationalen Schachtelbeteiligungen auch eine etwaige Anwendung des Methodenwechsels gemäß § 10a Abs 7 KStG auf Veräußerungsgewinne zu prüfen.<sup>65</sup> Ob die Veräußerung der Anteile auf Ebene der ausländischen Körperschaft steuerpflichtig war, ist für die Beurteilung der fiktiven Steuerpflicht nach § 10a Abs 2 Z 3 KStG ohne Bedeutung. Demnach gelten von der ausländischen Körperschaft bezogene Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen als Passiveinkünfte,

- wenn Anteile an inländischen Körperschaften veräußert werden,
- wenn Anteile an ausländischen Körperschaften veräußert werden, an denen keine (fiktive) internationale Schachtelbeteiligung gehalten wird, sowie
- im Fall der Veräußerung von Anteilen an ausländischen Körperschaften, an denen eine internationale Schachtelbeteiligung besteht, wenn diese niedrig besteuert sind und einen passiven Unternehmensschwerpunkt aufweisen und daher dem Methodenwechsel nach § 10a Abs 7 KStG unterliegen würden.<sup>66</sup>

Da die Steuerpflicht bei der beteiligten bzw beherrschenden Körperschaft für Zwecke des § 10a Abs 2 Z 3 KStG lediglich fiktiv zu beurteilen ist und eine Optionsausübung iSd § 10 Abs 3 KStG zugunsten einer Steuerwirksamkeit der Beteiligung insoweit nicht möglich ist, dürfte im Zusammenhang mit der Beurteilung der fiktiven Steuerpflicht stets von nichtoptierten internationalen Schachtelbeteiligungen auszugehen sein.<sup>67</sup>

## Fazit

Die mit dem Jahressteuergesetz 2018 in Umsetzung der ATAD eingeführte Hinzurechnungsbesteuerung und der gleichzeitig novellierte Methodenwechsel knüpfen an das Vorliegen von Passiveinkünften an. In Bezug auf Dividenden und Einkünfte aus der Veräußerung von Anteilen hat der österreichische Gesetzgeber insoweit eine gegenüber der Richtlinienvorgabe eingeschränkte Umsetzung vorgenommen, als solche gemäß § 10a Abs 2 Z 3 KStG nur unter der Vo-

raussetzung als Passiveinkünfte einzustufen sind, dass diese bei der beteiligten bzw beherrschenden Körperschaft steuerpflichtig wären. Aus Praxisperspektive ist dies zu begrüßen.

### Korrespondenz:

Assoz. Univ.-Prof. Dr. Sebastian Bergmann, LL.M. MBA, sebastian.bergmann@jku.at  
RA MMag. Dr. Lars Gläser, lars.glaeser@schindlerattorneys.com

60 Vgl ErlRV 190 BlgNR 26. GP 22; KStR 2013 Rz 1248ak und Rz 1248al; *Schlager*, SWK 2019, 1542 (1543); *Schlager*, SWI 2018, 362 (364).

61 Ob auch eine umfassende Amtshilfe zwischen dem Ansässigkeitsstaat der ausländischen Körperschaft und dem Ansässigkeitsstaat der ausschüttenden Körperschaft besteht, ist hingegen nicht von Bedeutung. Für Zwecke des § 10a KStG ist ebenso ohne Bedeutung, ob zwischen Österreich und dem Ansässigkeitsstaat der ausländischen Körperschaft eine umfassende Amtshilfe besteht.

62 Vgl KStR 2013 Rz 1248al; *Schlager*, SWK 2019, 1542 (1543).

63 Vgl KStR 2013 Rz 1248al; *Schilcher/Knesl* in *Renner/Strimitzer/Vock*, KStG<sup>32</sup> § 10a Rz 47.

64 Vgl KStR 2013 Rz 1248al; *Schilcher/Knesl* in *Renner/Strimitzer/Vock*, KStG<sup>32</sup> § 10a Rz 47.

65 KStR 2013 Rz 1248am.

66 KStR 2013 Rz 1248 an; *Schilcher/Knesl* in *Renner/Strimitzer/Vock*, KStG<sup>32</sup> § 10a Rz 50.

67 Vgl *Bergmann/Gläser* in *Bergmann/Gläser/Pinetz/Stanek*, Hinzurechnungsbesteuerung und Methodenwechsel, in Druck.