

Neue Schiedsregeln

VIAC 2018

DIS-SchiedsGO Nov

Unvertretbare Berufungs-E
Keine Revision – keine Amtshaftung!

Abfindung beim Squeeze-out
Weg mit dem „Überprüfungs-Gremium“!

OGH neu zum Schutzzweck
Gew Gf haftet Dritten

Entfall von Anzeigepflichten
GewO-Nov 2017

Sukzessive Kompetenz und
Schiedsvereinbarung

Das „beherrschte ausländische Unternehmen“
Anti-BEPS-RL:
Niedrigbesteuerungs-Erfordernis

Das „beherrschte ausländische Unternehmen“ im Lichte der CFC-Regelung der Anti-BEPS-Richtlinie

Die CFC-Regelungen der Anti-BEPS-Richtlinie werfen zahlreiche Zweifelsfragen auf, die der österr Gesetzgeber bei Umsetzung nicht unberücksichtigt lassen sollte. Eine dieser Fragen dreht sich um die Bedeutung und Auslegung des „beherrschten ausländischen Unternehmens“. Der Beitrag beleuchtet das damit zusammenhängende Beherrschungs- und Niedrigbesteuerungserfordernis näher.

PATRICK ORLET

A. Die CFC-Regelungen der Anti-BEPS-RL und das „beherrschte ausländische Unternehmen“

Die EU erachtet es im Rahmen der Anti-BEPS-RL als notwendig, Regelungen für eine Hinzurechnungsbesteuerung einzuführen, um effektiv gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung vorzugehen.¹⁾ Art 7 und 8 der Anti-BEPS-RL normieren daher Vorschriften für beherrschte ausländische Unternehmen. Die CFC-Regelungen der Anti-BEPS-RL zielen auf eine Einkünftezurechnung der nicht ausgeschütteten Gewinne der niedrigbesteuerten beherrschten Tochtergesellschaft/Betriebstätte an ihre Muttergesellschaft ab und sollen auf beherrschte ausländische Unternehmen anwendbar sein.

Nach Art 7 Abs 1 Anti-BEPS-RL sind „Unternehmen oder Betriebsstätten, deren Gewinne in diesem Mitgliedsstaat nicht der Steuer unterliegen oder steuerbefreit sind, als beherrschte ausländische Unternehmen“²⁾ zu behandeln, wenn (i) der Steuerpflichtige zu mehr als 50% an dem Unternehmen oder der Betriebstätte beteiligt ist und wenn (ii) die Gewinne des Unternehmens oder der Betriebstätte niedrigbesteuert sind.³⁾ Neben beherrschten niedrigbesteuerten Unternehmen sind also auch beherrschte niedrigbesteuerte Betriebstätten von einer Hinzurechnungsbesteuerung betroffen. Dies ist durchwegs konsequent, denn ohne die Anwendbarkeit von CFC-Regelungen auf Betriebstätten hätte der Steuerpflichtige bei einem DBA mit Befreiungsmethode diese durch Gründung und Verlagerung der Gewinne auf eine Betriebstätte leicht umgehen können.

Unklar sind jedoch die Rechtsfolgen der Hinzurechnungsbesteuerung im Falle einer doppelt ansässigen Muttergesellschaft.⁴⁾ Die RL normiert, dass CFC-Regelungen im „Mitgliedsstaat des Steuerpflichtigen“ angewendet werden sollen, wodurch im Fall einer Doppelansässigkeit das Unternehmen in mindestens zwei Ländern unbeschränkt steuerpflichtig ist und folglich zwei Länder CFC-Regelungen anwenden müssten.⁵⁾ Folglich werden die nicht ausgeschütteten Gewinne des beherrschten ausländischen Unternehmens oder der Betriebstätte in zwei Ländern einer Hinzurechnungsbesteuerung unterzogen. Zugleich kann dem RL-Text in diesem Fall keine Ver-

pflichtung entnommen werden, eine bereits in einem anderen CFC-Regelungen anwendenden Mitgliedsstaat bezahlte Steuer anrechnen zu müssen.⁶⁾

B. Die Beteiligung gem Art 7 Abs 1 lit a Anti-BEPS-RL

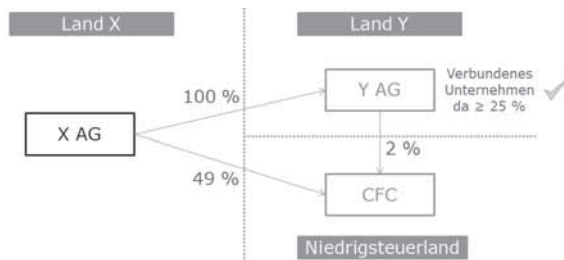
Für das Vorliegen eines beherrschten ausländischen Unternehmens und somit für die Anwendbarkeit der CFC-Regelungen der Anti-BEPS-RL muss gem Art 7 Abs 1 lit a eine ausreichend hohe Beherrschung vorliegen.⁷⁾ Für Betriebstätten sieht die RL kein Beherrschungserfordernis vor,⁸⁾ da bei diesen eine ausreichende finanzielle Verbindung automatisch angenommen wird und somit nicht gesondert geprüft werden muss.⁹⁾ Im Falle eines ausländischen Unternehmens muss der Steuerpflichtige unmittelbar oder mittelbar mehr als 50% der Stimmrechte oder des Kapitals halten oder Anspruch auf mehr als 50% der Gewinne des beherrschten Unternehmens ha-

Dr. Patrick Orlet, MSc (WU), BSc (WU), LL.B. (WU), ist Berufsanwarter in einer international tätigen Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei und Universitätslektor am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien. Der Beitrag basiert auf der Anfang 2018 an der WU Wien abgeschlossenen Dissertation „Die CFC-Regelungen der Anti-BEPS-Richtlinie und ihre Umsetzung in Österreich“.

- 1) Vgl ErwGr 2 der RL 2016/1164 des Rates v 12. 7. 2016.
- 2) Art 7 Abs 1 der RL 2016/1164 des Rates v 12. 7. 2016.
- 3) Bereits Orlet in Lang/Rust/Schuch/Staringer (Hrsg), ATAD 116.
- 4) Siehe dazu auch Schnitger/Nitzschke/Gebhardt, IStR 2016, 961 f; Haase, ifst-Schrift 521, 106.
- 5) Zustimmend Kirchmayr in Hofmann/Jann/Jerabek (Hrsg), BEPS 122; Gebhardt in Hofmann/Jann/Jerabek (Hrsg), BEPS 141; Kirchmayr in Kirchmayr/Mayr/Hirschler/Kofler (Hrsg), Konzernsteuerrecht 94; Fuchssluger, CFC-Rules 22.
- 6) Dies würde zwar ErwGr 5 der RL 2016/1164 des Rates v 12. 7. 2016 entsprechen, kann jedoch dem RL-Text nicht entnommen werden.
- 7) Siehe dazu Linn, IStR 2016, 646; Schnitger/Nitzschke/Gebhardt, IStR 2016, 962 f; Kirchmayr in Hofmann/Jann/Jerabek (Hrsg), BEPS 121 f; Schönfeld, EC Tax Review 2017/3, 146 f; Kirchmayr in Kirchmayr/Mayr/Hirschler/Kofler (Hrsg), Konzernsteuerrecht 93 f.
- 8) Vgl dazu Linn, IStR 2016, 646.
- 9) Vgl Kirchmayr in Hofmann/Jann/Jerabek (Hrsg), BEPS 121 f; Gebhardt in Hofmann/Jann/Jerabek (Hrsg), BEPS 146; Kirchmayr in Kirchmayr/Mayr/Hirschler/Kofler (Hrsg), Konzernsteuerrecht 94.

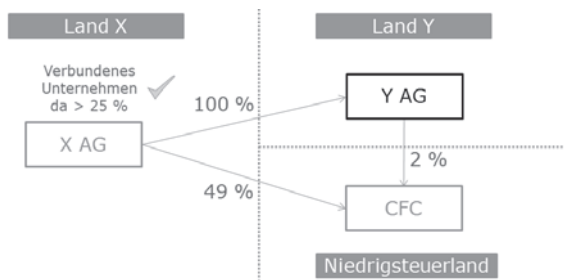
ben.¹⁰⁾ Dabei ist nicht allein die unmittelbare Beteiligung ausschlaggebend, auch mittelbare oder gemeinsam mit verbundenen Unternehmen gehaltene Anteile sind miteinzubeziehen. Ein „verbundenes Unternehmen“ wird in Art 2 Abs 4 Anti-BEPS-RL definiert und liegt vor, wenn der Steuerpflichtige unmittelbar oder mittelbar mindestens 25% der Stimmrechte oder des Kapitals hält oder Anspruch auf mindestens 25% der Gewinne des Unternehmens hat.¹¹⁾ Ein verbundenes Unternehmen liegt jedoch umgekehrt auch vor, wenn eine Person oder ein Unternehmen an dem Steuerpflichtigen unmittelbar oder mittelbar mindestens 25% der Stimmrechte oder des Kapitals hält oder Anspruch auf mindestens 25% der Gewinne des Steuerpflichtigen hat.¹²⁾ Sofern eine Person oder ein Unternehmen unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 25% an dem Steuerpflichtigen beteiligt ist und zudem noch an einem oder mehreren anderen Unternehmen, dann gelten alle betroffenen Unternehmen als verbundene Unternehmen.¹³⁾ Sowohl im In- als auch im Ausland ansässige Unternehmen kommen als verbundene Unternehmen in Betracht.¹⁴⁾

Interessant ist hierbei, dass für das Vorliegen eines verbundenen Unternehmens die 25%-Grenze *nicht überschritten* werden muss (gem Art 2 Abs 4 Anti-BEPS-RL müssen „mindestens 25%“ vorliegen), wohingegen für das Vorliegen eines beherrschten ausländischen Unternehmens die 50%-Grenze *überschritten* werden muss (gem Art 7 Abs 1 lit a Anti-BEPS-RL müssen „mehr als 50%“ vorliegen).



Beispiel 1: Anwendung von CFC-Regelungen aus Sicht der X AG

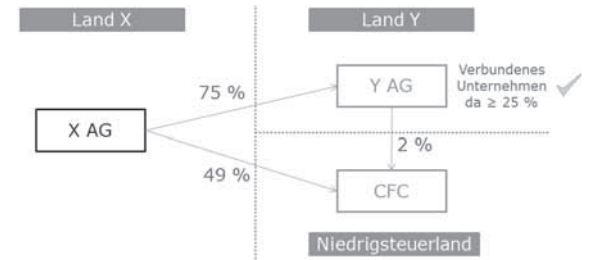
Beispiel 1¹⁵⁾ zeigt dabei einen Fall aus Sicht der X AG, bei dem der Steuerpflichtige selbst nur zu 49% an einer CFC, die in einem Niedrigsteuerland ansässig ist, beteiligt ist. Die Y AG ist aus Sicht der X AG gem Art 2 Abs 4 lit a Anti-BEPS-RL aufgrund des Überschreitens der 25%-Grenze ein verbundenes Unternehmen. Folglich ist die mittelbare Beteiligung über die Y AG iHv 2% beim Beherrschungserfordernis der X AG additiv zu berücksichtigen. Im Ergebnis ist die X AG unmittelbar (49%) und mittelbar (2%) zu 51% an der CFC beteiligt, sodass die X AG die CFC-Regelungen anwenden muss.¹⁶⁾



Beispiel 2: Anwendung von CFC-Regelungen aus Sicht der Y AG

Beispiel 2 beleuchtet die umgekehrte Situation und daher die Anwendbarkeit von CFC-Regelungen aus Sicht der Y AG. Die Y AG ist unmittelbar zu 2% an der CFC im Niedrigsteuerland beteiligt. Die X AG gilt aus Sicht der Y AG auch als verbundenes Unternehmen gem Art 2 Abs 4 lit b Anti-BEPS-RL, obwohl diese selbst zu 100% von der X AG beherrscht wird. Die Y AG kann zwar die Ausschüttungspolitik der X AG nicht beeinflussen, dennoch gilt diese auch aus Sicht der Y AG als verbundenes Unternehmen. Folglich ist auch die mittelbare Beteiligung iHv 49% über die X AG wiederum additiv zu berücksichtigen, wodurch sich eine Beteiligung von insgesamt 51% der Y AG an der CFC ergibt und CFC-Regelungen auch von der Y AG angewendet werden muss, obwohl die unmittelbare Beteiligung lediglich 2% beträgt. Dies mag aufgrund der nicht vorhandenen Möglichkeit der Y AG auf die Ausschüttungspolitik der CFC Einfluss nehmen zu können überschießend klingen, macht aber dennoch Sinn, damit die Anwendbarkeit von CFC-Regelungen durch steuerplanerische Gestaltungen nicht umgangen werden kann.¹⁷⁾

Gemein haben diese Beispiele, dass sowohl die X AG als auch die Y AG oft nur wenig Kenntnis über das Bestehen und die Höhe von Beteiligungen der verbundenen Unternehmen haben. In der Literatur wird deshalb von den Unternehmen die Einführung eines „Hinzurechnungsbesteuerungsmanagements“ gefordert, damit der Steuerpflichtige laufend über Beteiligungen der (Groß-)Muttergesellschaften und Tochtergesellschaften sowie Enkelgesellschaften Bescheid weiß. Dies kann in einem weltweit verzweigten Konzern mit zahlreichen (Sub-)Beteiligungen zu einem enormen Verwaltungsaufwand führen.¹⁸⁾



Beispiel 3: Verringerte Beteiligungshöhe (1)

Verringert man die Beteiligungshöhe zwischen der X AG und der Y AG auf 75%, würde sich das Ergebnis nicht ändern.

10) Kritisch dazu *Oppel*, der die 50%-Schwelle als Rechtsfolge als unverhältnismäßig bezeichnet. *Oppel*, *SteuK* 2016, 170. Zur OECD Action 3 s *OECD* (2015), *Designing Effective Controlled Foreign Company Rules*, Action 3–2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, in <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241152-en>, 21 ff (abgefragt am 7. 3. 2018).

11) Vgl Art 2 Abs 4 lit a der RL 2016/1164 des Rates v 12. 7. 2016; *Kirchmayr* in *Hofmann/Jann/Jerabek* (Hrsg), BEPS 123; *Kirchmayr* in *Kirchmayr/Mayr/Hirschler/Kofler* (Hrsg), *Konzernsteuerrecht* 95.

12) Vgl Art 2 Abs 4 lit b der RL 2016/1164 des Rates v 12. 7. 2016.

13) Vgl Art 2 Abs 4 vorletzter Unterabsatz der RL 2016/1164 des Rates v 12. 7. 2016.

14) Vgl *Schnitger/Nitzschke/Gebhardt*, *ISr* 2016, 963.

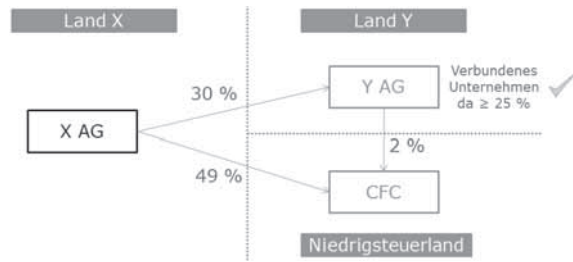
15) Land X und Land Y sollen sich dabei in allen Beispielen in der EU/im EWR befinden.

16) Dieses Beispiel stammt von *Schnitger/Nitzschke/Gebhardt*, *ISr* 2016, 963.

17) In Bezug auf die Anwendbarkeit der Zinsschranke der Anti-BEPS-RL auf „verbundene Unternehmen“ aA *Zöchling/Brugger*, *SWK* 2016, 1056.

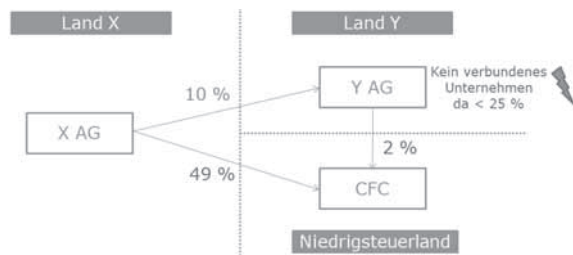
18) Vgl *Schnitger/Nitzschke/Gebhardt*, *ISr* 2016, 963.

dern. Die X AG wäre weiterhin unmittelbar (49%) und mittelbar (2%) zu 51% an der CFC beteiligt. Auch hier ist die mittelbar gehaltene Beteiligung über die Y AG bei der X AG additiv zu berücksichtigen, weil die Y AG ein verbundenes Unternehmen ist.¹⁹⁾



Beispiel 4: Verringerte Beteiligungshöhe (2)

Bei einer Beteiligungshöhe von 30% zwischen der X AG und der Y AG liegt abermals eine unmittelbare (49%) und mittelbare (2%) Beteiligung iHv 51% vor. Auch hier erfolgt eine additive Berücksichtigung der 2%igen Beteiligung der Y AG an der CFC, weil „selbst oder zusammen mit seinen verbundenen Unternehmen unmittelbar oder mittelbar mehr als 50%“²⁰⁾ der Anteile am beherrschten ausländischen Unternehmen gehalten werden. Zwar hält die X AG nicht selbst mehr als 50% der Anteile, aber „zusammen“ mit der Y AG als verbundenes Unternehmen wären die Voraussetzungen erfüllt. Da die Y AG aus Sicht der X AG ein verbundenes Unternehmen ist, wird deren Beteiligung an der CFC bei Ermittlung des Beteiligungsausmaßes der X AG additiv berücksichtigt.²¹⁾



Beispiel 5: Verringerte Beteiligungshöhe (3)

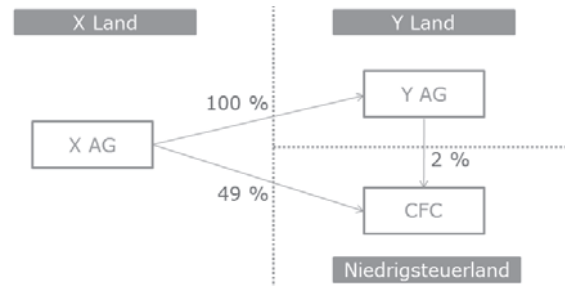
Eine multiplikative Durchrechnung der von der Y AG an der CFC gehaltenen Beteiligung findet mE nur bei einer mittelbaren Beteiligung über ein nicht verbundenes Unternehmen gem Art 2 Abs 4 Anti-BEPS-RL Anwendung. Dies sollte auch vom Wortlaut des Art 7 Abs 1 lit a Anti-BEPS-RL gedeckt sein, der anordnet, dass „der Steuerpflichtige selbst oder zusammen mit seinen verbundenen Unternehmen unmittelbar oder mittelbar mehr als 50%“²²⁾ hält.

In Beispiel 5 liegt neben einer unmittelbaren Beteiligung zwischen der X AG und der Y AG iHv 49% noch eine mittelbare Beteiligung iHv 2% vor. Da in dieser Konstellation die Y AG aus Sicht der X AG kein verbundenes Unternehmen ist, muss die Beteiligung zwischen der Y AG und der CFC durchgerechnet werden (10% x 2%). Insgesamt liegt daher eine Beteiligung der X AG an der CFC iHv 49,2% vor. In dieser Konstellation wäre das Beherrschungserfordernis des Art 7 Abs 1 lit a Anti-BEPS-RL nicht erfüllt, wodurch CFC-Regelungen von der X AG nicht angewendet werden müssen.²³⁾

C. Fazit: Beherrschungserfordernis

Bei Vorliegen einer Beteiligung über ein verbundenes Unternehmen ist mE die gesamte Beteiligung des

verbundenen Unternehmens bei der Prüfung des Art 7 Abs 1 lit a Anti-BEPS-RL additiv zusammenzurechnen und zu berücksichtigen. Liegt kein verbundenes Unternehmen vor – dies ist der Fall, wenn die Beteiligungshöhe unter 25% beträgt –, wird die gegebenenfalls vorliegende mittelbare Beteiligung multiplikativ durchgerechnet und anteilmäßig berücksichtigt.



Beispiel 6: Anwendung von CFC-Regelungen in mehreren Staaten (1)

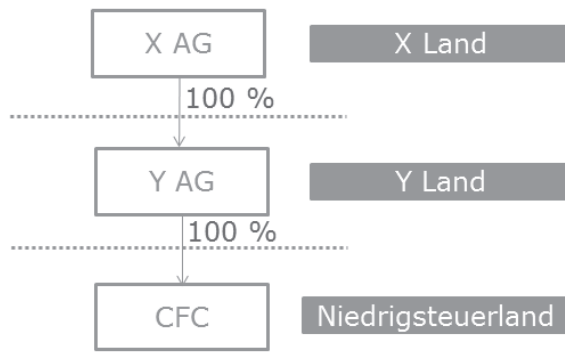
19) Ähnlich könnte dies Kirchmayr sehen, die die Beteiligung zwischen der Y AG und der CFC bei der X AG immer dann berücksichtigt, wenn die X AG die Y AG gem Art 7 Abs 1 lit a Anti-BEPS-RL „beherrscht“. Vgl Kirchmayr in Kirchmayr/Mayr/Hirschler/Kofler (Hrsg), Konzernsteuerrecht 97.

20) Art 7 Abs 1 lit a der RL 2016/1164 des Rates v 12. 7. 2016; Hervorhebung im Zitat durch den Autor.

21) Kirchmayr zufolge dürfte die 2%ige Beteiligung der Y AG an der CFC bei der X AG nur aliquot zu berücksichtigen sein. Ihrer Sichtweise zufolge würde eine unmittelbare (49%) und eine mittelbare (30% x 2%) Beteiligung iHv 49,6% vorliegen, wodurch CFC-Regelungen Kirchmayr zufolge nicht angewendet werden, weil die notwendige Beteiligungshöhe nicht erreicht ist. Kirchmayr würde bei einer lediglich mittelbar gehaltenen Beteiligung über ein verbundenes Unternehmen die Beteiligung lediglich aliquot berücksichtigen. Sie führt dazu folgendes Beispiel an: „Die Kapitalgesellschaft A [ist] zu 30% an der Kapitalgesellschaft B beteiligt. B ist daher ein verbundenes Unternehmen iSd Art 2 Abs 4 der Anti-BEPS-Richtlinie. Die Kapitalgesellschaft B hält ihrerseits 70% an der Kapitalgesellschaft C. Im Verhältnis Kapitalgesellschaft B zu Kapitalgesellschaft C liegt eine unmittelbare finanzielle Verbindung iSd Art 7 Abs 1 lit a Anti-BEPS-Richtlinie vor. Dies gilt nicht für das Verhältnis der Kapitalgesellschaft A zur Kapitalgesellschaft B, weil hier das Beteiligungsverhältnis nur 30% ausmacht. Da B aber ein verbundenes Unternehmen iSd Art 2 Abs 4 iVm Art 7 Abs 1 lit a Anti-BEPS-Richtlinie ist, kann es „mittelbar“ die Beteiligung C auch gegenüber A vermitteln. Da zwischen A und B aber kein Beherrschungsverhältnis iSd Art 7 Abs 1 lit a vorliegt, ist in Bezug auf die vermittelte Beteiligung das Beteiligungsverhältnis zu aliquotieren. A ist daher – mittelbar – zu 21% (30% x 70%) an der Kapitalgesellschaft C beteiligt. Dieses Beteiligungsverhältnis würde allein nicht für die finanzielle Verbindung nach Art 7 Abs 1 lit a Anti-BEPS-Richtlinie ausreichen. Wäre A zu 30% auch direkt an C beteiligt, würden die Voraussetzungen der finanziellen Verbindung der Kapitalgesellschaft C nicht nur gegenüber der Kapitalgesellschaft B, sondern auch gegenüber der Kapitalgesellschaft A erfüllt sein.“ (Kirchmayr in Kirchmayr/Mayr/Hirschler/Kofler [Hrsg], Konzernsteuerrecht 96 f).

22) Art 7 Abs 1 lit a der RL 2016/1164 des Rates v 12. 7. 2016.

23) Kirchmayr würde wohl in obigem Fall die Beteiligung zwischen der Y AG und der CFC bei der X AG weder additiv (da die Y AG von der X AG nicht „beherrscht“ wird) noch multiplikativ (da die Y AG aus Sicht der X AG kein verbundenes Unternehmen ist) berücksichtigen. Vgl Kirchmayr in Kirchmayr/Mayr/Hirschler/Kofler (Hrsg), Konzernsteuerrecht 97.



Beispiel 7: Anwendung von CFC-Regelungen in mehreren Staaten (2)

CFC-Regelungen sind auch anzuwenden, wenn in einem anderen Staat CFC-Regelungen bereits angewendet wurden und es dadurch zu einer Hinzurechnung der CFC-Gewinne gekommen ist. Das bereits bekannte Beispiel 6 zeigt, dass es sowohl bei der X AG als auch bei der Y AG unabhängig voneinander zu einer Hinzurechnung und Besteuerung der Gewinne der CFC kommt, die jeweils eine unmittelbare und mittelbare Beteiligung über verbundene Unternehmen von über 50% vorliegt. Auch in Beispiel 7 kommt es sowohl bei der X AG als auch bei der Y AG zu einer Hinzurechnung der CFC-Gewinne. Die Y AG ist unmittelbar zu mehr als 50% an der CFC beteiligt, wodurch diese im Land Y CFC-Regelungen anwenden muss. Aber auch die X AG erfüllt die Voraussetzungen des Art 7 Abs 1 lit a Anti-BEPS-RL, weil eine mittelbare Beteiligung über die Y AG als verbundenes Unternehmen von über 50% vorliegt, sodass auch auf Ebene der X AG CFC-Regelungen angewendet werden müssen.²⁴⁾ Dem RL-Text der Anti-BEPS-RL kann grundsätzlich keine Bestimmung entnommen werden, dass eine Hinzurechnung der nicht ausgeschütteten Gewinne einer CFC unterbleiben soll, wenn in einem anderen Staat bereits eine Hinzurechnung erfolgt ist.

D. Die Niedrigbesteuerung gem Art 7 Abs 2 lit b Anti-BEPS-RL

Gem Art 7 Abs 1 lit b Anti-BEPS-RL liegt eine Niedrigbesteuerung vor, wenn „die von dem Unternehmen oder der Betriebsstätte tatsächlich entrichtete Körperschaftsteuer auf seine bzw ihre Gewinne niedriger [ist] als die Differenz zwischen der Körperschaftsteuer, die nach der geltenden Körperschaftsteuerregelung im Mitgliedstaat des Steuerpflichtigen für das Unternehmen oder die Betriebsstätte erhoben worden wäre, und der von dem Unternehmen oder der Betriebsstätte tatsächlich entrichtete Körperschaftsteuer auf seine bzw ihre Gewinne.“²⁵⁾

Bei diesem sehr komplex anmutenden Satz soll im Ergebnis ein Belastungsvergleich der effektiven Besteuerung durchgeführt werden. Niedrigbesteuerung liegt demnach vor, wenn die effektive Steuerbelastung des ausländischen Unternehmens/der ausländischen Betriebsstätte weniger als 50% beträgt, als sie im Land des Steuerpflichtigen betragen hätte.²⁶⁾ Bei einem KöSt-Satz von 25% bedeutet dies nach Teilen der Literatur, dass das Niedrigsteuerungskriterium erfüllt ist, wenn der nominelle Steuersatz der auf das beherrschte ausländische Unternehmen angewendet wird, unter 12,5% beträgt.²⁷⁾ Für die Berechnung der Körperschaftsteuer im Land des Steuerpflichtigen normiert Art 7 Abs 1 lit b und Art 7 Abs 1 letzter Unterabs letzter Satz Anti-BEPS-RL, dass auf die na-

tionalen Vorschriften im Mitgliedstaat des Steuerpflichtigen abzustellen ist. Daraus lässt sich mE jedoch nicht pauschal schließen, Niedrigbesteuerung liege bei einem 50% unterschreitenden inländischen KöSt-Satz vor. Ein Vergleich der nominellen Steuersätze dürfte grundsätzlich nicht möglich sein, weil alle nationalen Körperschaftsteuerregelungen berücksichtigt werden müssen. Darunter fallen auch Abzugsverbote sowie Steuerbegünstigungen (wie bspw die Gruppenbesteuerung gem § 9 KStG), die bei dem Vergleich der effektiven Steuerbelastungen der beiden Ländern berücksichtigt werden müssen. Der Belastungsvergleich muss daher anhand der effektiven Besteuerung durchgeführt werden. Dies wird sich jedoch in der Praxis als äußerst schwer erweisen.

Problematisch könnte eine starre 12,5%-Niedrigsteuerungsgrenze (also ein Vergleich der nominellen Steuersätze) bspw in folgendem Fall sein: Die ausländische niedrigbesteuerte CFC erzielt Einkünfte iHv € 100.000,-, die nicht ausgeschüttet werden. Im Niedrigsteuerland wird ein Betriebsausgabenabzug von € 20.000,- vorgenommen, der jedoch im Land des Steuerpflichtigen (bspw in Österreich) einem Abzugsverbot unterliegt. Der nominelle Steuersatz im CFC-Staat beträgt annahmegemäß 15%, jener in Österreich 25%. Bei einer starren (nominellen) 12,5%-Niedrigsteuerungsgrenze würden die nicht ausgeschütteten Einkünfte der CFC nicht der österr Muttergesellschaft zugerechnet werden, weil das Niedrigsteuerungskriterium nicht erfüllt ist. Die effektive Steuerbelastung beträgt jedoch – unter Beachtung der in Österreich geltenden Körperschaftsteuerregelungen wie es Art 7 Abs 1 lit b Anti-BEPS-RL vorsieht – 25.000 (25% von 100.000). Die Steuer im CFC-Staat jedoch nur 12.000 (15% von [100.000–20.000]). Vergleicht man nun die effektiv zu zahlende Steuer in Österreich mit jener des CFC-Staats, ist „die von dem Unternehmen oder der Betriebsstätte tatsächlich entrichtete Körperschaftsteuer auf seine bzw ihre Gewinne [hier 12.000] niedriger als die Differenz zwischen der Körperschaftsteuer, die nach der geltenden Körperschaftsteuerregelung im Mitgliedstaat

24) Vgl Schnitzger/Nitzschke/Gebhardt, IStR 2016, 965; Kahlenberg/Prusko, IStR 2017, 309 f; zustimmend auch Kirchmayr in Kirchmayr/Mayr/Hirschler/Kofler (Hrsg), Konzernsteuerrecht 97. Das entspricht auch dem Vorschlag der OECD. Siehe OECD (2015), Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3–2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, in <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241152-en>, 29 (abgefragt am 7. 3. 2018).

25) Vgl Art 7 Abs 1 lit b der RL 2016/1164 des Rates v 12. 7. 2016.

26) Siehe dazu Linn, IStR 2016, 646; sowie Schnitzger/Nitzschke/Gebhardt, IStR 2016, 964 f; Kirchmayr in Hofmann/Jann/Jerabek (Hrsg), BEPS 124; Kirchmayr in Kirchmayr/Mayr/Hirschler/Kofler (Hrsg), Konzernsteuerrecht 97 f; Schönfeld, IStR 2017, 723; Moser/Hentschel, Intertax 2017, 611; Haase, ifst-Schrift 521, 78 und 141 f. Der RL-Entwurf stellte noch auf eine effektive Besteuerung im CFC-Staat auf 40% des effektiven inländischen Steuersatzes ab. Siehe Art 8 Abs 1 lit b von dem Vorschlag für eine RL des Rates mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarktes, COM (2016) 26 final v 28. 1. 2016; dazu Luka/Petutschnig, ÖStZ 2016, 363; Lüdicke/Oppel, Der Betrieb 2016, 554; Benz/Böhmer, Der Betrieb 2016, 310.

27) Siehe zB Rigaut, European Taxation 2016, 504; Schimmer, ÖStZ 2017, 154; Schönfeld, EC Tax Review 2017/3, 147; Fuchsluger, CFC-Rules, 24 f.

des Steuerpflichtigen für das Unternehmen oder die Betriebsstätte erhoben worden wäre [hier 25.000], und der von dem Unternehmen oder der Betriebsstätte tatsächlich entrichtete Körperschaftsteuer auf seine bzw ihre Gewinne [hier 12.000; Differenz 13.000].²⁸⁾

Die von der CFC tatsächlich entrichtete Steuer iHv € 12.000,- ist in diesem Fall niedriger als die berechnete Differenz iHv € 13.000,-. Vergleicht man die effektive Besteuerung, müssen CFC-Regelungen angewendet werden. Stellt man jedoch einen Vergleich der nominellen Steuersätze an, würde man zu einem entgegengesetzten Ergebnis kommen. Dem österr Gesetzgeber ist daher grundsätzlich von einer starren 12,5%-Grenze aufgrund der oben geschilderten Problematik prinzipiell abzuraten. In der Praxis dürfte der in der Anti-BEPS-RL vorgesehene Belastungsvergleich jedoch äußerst schwierig werden,²⁹⁾ was wiederum für einen Vergleich der nominellen Körperschaftsteuersätze sprechen würde.

E. Fazit Niedrigbesteuerung

Dem Unionsgesetzgeber war diese Problematik wohl bewusst, daher wurde in ErwGr 12 die Möglichkeit geschaffen, dass „Mitgliedstaaten (...) bei der Umsetzung der Vorschriften für beherrschte ausländische Unternehmen in ihr nationales Recht einen ausreichend hohen Teilschwellenwert für den Steuersatz“ verwenden können. Weiters soll es zulässig sein, „dass die Mitgliedstaaten bei der Umsetzung der Vorschriften für beherrschte ausländische Unternehmen in ihr nationales Recht weiße, graue oder schwarze Drittländerlisten führen, die auf Grundlage bestimmter, in dieser RL festgelegter Kriterien zusammengestellt werden und in denen auch die Höhe des Körperschaftsteuersatzes angeführt sein kann, oder dass sie auf dieser Grundlage zu-

sammengestellte weiße Mitgliedstaatenlisten führen“.³⁰⁾ Die Möglichkeit der Verankerung eines fixen Niedrigsteuersatzes und damit die Durchführung eines Vergleichs der nominellen Körperschaftsteuersätze dürften daher unionsrechtskonform sein, wenngleich in Grenzfällen unterschiedliche Ergebnisse zwischen einem nominellen und einem effektiven Belastungsvergleich auftreten könnten. Diese Grenzfälle scheint der Unionsgesetzgeber hinzunehmen. Dies ist grundsätzlich zu befürworten, um keinen in der Praxis oft schwer durchführbaren Belastungsvergleich der effektiven Besteuerung durchführen zu müssen.³¹⁾

28) Vgl Art 7 Abs 1 lit b der RL 2016/1164 des Rates v 12. 7. 2016.

29) Auch die OECD empfiehlt einen Vergleich der effektiven Steuerbelastung. Siehe *OECD* (2015), *Designing Effective Controlled Foreign Company Rules*, Action 3–2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, in <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241152-en>, 37 (abgefragt am 7. 3. 2018).

30) ErwGr 12 der RL 2016/1164 des Rates v 12. 7. 2016; zur OECD Action 3 s *OECD* (2015), *Designing Effective Controlled Foreign Company Rules*, Action 3–2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, in <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241152-en>, 36 (abgefragt am 7. 3. 2018).

31) Ebenso befürwortet von *Bernwieser/Heiter* in *Hofmann/Jann/Jerabek* (Hrsg), BEPS 53 f.

SCHLUSSTRICH

Die Anwendbarkeit der CFC-Regelungen der Anti-BEPS-Richtlinie setzt das Vorliegen eines „verbundenen ausländischen Unternehmens“ voraus. Die damit zusammenhängenden Zweifelsfragen – auch hinsichtlich einer Umsetzung in Österreich –, denen sich der vorliegende Beitrag widmete, sind enorm.