



Klienten-Info 05/19

Inhaltsverzeichnis

- Hinzurechnungsbesteuerung und „Methodenwechsel neu“ für Passiveinkünfte niedrigbesteueter Körperschaften
- Keine Herstellerbefreiung für den Rechtsnachfolger bei unentgeltlichem Erwerb
- Zuzahlung zu Altersheimkosten als außergewöhnliche Belastung
- Strenge Anforderungen an Familienheimfahrten und doppelte Haushaltsführung

Hinzurechnungsbesteuerung und „Methodenwechsel neu“ für Passiveinkünfte niedrigbesteueter Körperschaften

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 Niedrigsteuerländer** 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 z.B. **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 nur 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 (d.h. 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 niedrigbesteueter 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 i.S.d. 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**“ i.Z.m. 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 (d.h. sie betragen insgesamt **maximal 62,5%**), ist auf eine **Dreijahresbetrachtung** abzustellen. Wenn für das Überschreiten der 50%-Grenze besondere Umstände wie z.B. **Anlaufverluste** oder ein Konjunkturunbruch 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 **Immobilienwertsteuer**, 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**. Gleichermäßen 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 **Unterhaltungspflicht** 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 Familienwohntort **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 z.B. 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 lebenslangliches 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.