



universität
wien

MASTERARBEIT / MASTER'S THESIS

Titel der Masterarbeit / Title of the Master's Thesis

**Hinzurechnungsbesteuerung für beherrschte
ausländische Unternehmen im europäischen Raum – eine
Analyse der Situation pre- und post-ATAD**

verfasst von / submitted by

Patrick Windhab BSc

angestrebter akademischer Grad / in partial fulfilment of the requirements for the degree
of

Master of Science (MSc)

Wien, Februar 2019 /
Vienna, February 2019

Studienkennzahl lt. Studienblatt /
degree program code as it
appears on the student record sheet:

A 066 915

Studienrichtung lt. Studienblatt /
degree program as it appears on the
student record sheet:

Masterstudium Betriebswirtschaft

Betreut von / Supervisor:

o. Univ.-Prof. Dr. Dr. Eduard Lechner

Vorwort

Mein Dank gilt

meinen stolzen Eltern Gerald und Katharina,

meiner liebsten Schwester Rebekka,

meiner unterstützenden Freundin Lorena,

meinen begleitenden Großeltern Annemarie, Josef und Hildegard,

meinem leider verstorbenen Großvater Alois, generell

meiner gesamten Familie,

meinen verbundenen Freunden und Kommilitonen,

meinen entfernten Erasmus-Freunden,

meinen verständnisvollen Arbeitskollegen/innen,

meinen Professoren/innen,

der Universität Wien, sowie

all denjenigen, die sich angesprochen fühlen!

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis.....	3
1 Einleitung.....	4
2 Allgemeines	7
2.1 Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)	7
2.2 Ziele dieser Arbeit.....	9
2.3 Definition des Untersuchungsraumes	10
3 Hinzurechnungsbesteuerung.....	12
3.1 Problemstellung	12
3.2 Ziele	13
3.3 Tatbestandsmerkmale	15
3.3.1 Ausländischer, selbstständiger Rechtsträger.....	15
3.3.2 Inländische Beherrschung und Steuerpflicht	16
3.3.3 Niedrigbesteuerung.....	17
3.3.4 Art der Geschäftstätigkeit / Unangemessenheit der Gestaltung	17
3.3.5 Anrechnung der ausländischen Steuer.....	18
3.4 Abgrenzung von allgemeinen Missbrauchsregelungen	18
3.5 Funktionsweise	19
3.6 Exkurs: EU-rechtliche Anforderungen	20
3.6.1 EU-Primärrecht.....	20
3.6.1.1 Niederlassungsfreiheit.....	21
3.6.1.2 Kapitalverkehrsfreiheit	22
3.6.2 EU-Sekundärrecht.....	23
3.6.2.1 Mutter-Tochter-Richtlinie.....	23
3.6.2.2 Substanzvorgaben nach Cadbury Schweppes.....	23
3.6.3 Doppelbesteuerungsabkommen	25
4 Anti Tax Avoidance Directive.....	26
4.1 Motivation zur Erstellung der Richtlinie	26
4.2 Regelung zur Zinsschranke.....	28
4.3 Regelung zur Wegzugsbesteuerung.....	30
4.4 Allgemeine Anti-Missbrauchs-Regelung.....	32
4.5 Regelung zur Hinzurechnungsbesteuerung.....	33
4.5.1 Inländische Beherrschung eines ausländischen Rechtsträgers	33
4.5.2 Niedrigbesteuerung.....	34
4.5.3 Hinzuzurechnendes Einkommen	34
4.5.3.1 Kategorischer Ansatz.....	35
4.5.3.2 Transaktionsbezogener Ansatz	36
4.5.4 Ausnahmen	36
4.6 Hybrid Mismatch-Regelung.....	37
5 Hinzurechnungsbestimmungen im europäischen Raum.....	39
5.1 Belgien.....	41
5.1.1 Pre ATAD.....	41
5.1.2 Post ATAD	41
5.2 Dänemark.....	43
5.2.1 Pre ATAD.....	43
5.2.2 Post ATAD	45
5.3 Deutschland.....	46

5.3.1	Pre ATAD	46
5.3.2	Post ATAD	49
5.4	Frankreich	50
5.4.1	Pre ATAD	50
5.4.2	Post ATAD	51
5.5	Großbritannien	53
5.5.1	Pre ATAD	53
5.5.2	Post ATAD	55
5.6	Irland	57
5.6.1	Pre ATAD	57
5.6.2	Post ATAD	59
5.7	Luxemburg	60
5.7.1	Pre ATAD	60
5.7.2	Post ATAD	60
5.8	Niederlande	62
5.8.1	Pre ATAD	62
5.8.2	Post ATAD	62
5.9	Österreich	65
5.9.1	Pre ATAD	65
5.9.2	Post ATAD	67
5.10	Spanien	70
5.10.1	Pre ATAD	70
5.10.2	Post ATAD	73
5.11	Ungarn	75
5.11.1	Pre ATAD	75
5.11.2	Post ATAD	76
6	Conclusio	79
7	Anhang	81
7.1	Zusammenfassung	81
7.2	Abstract	82
7.3	Literaturverzeichnis	83
7.3.1	Literatur	83
7.3.2	Gesetze, Richtlinien, Verordnungen und IBFD Quellen	86
7.3.2.1	Belgien	86
7.3.2.2	Dänemark	86
7.3.2.3	Deutschland	86
7.3.2.4	Europäische Union	86
7.3.2.5	Frankreich	86
7.3.2.6	Großbritannien	87
7.3.2.7	Irland	87
7.3.2.8	Luxemburg	87
7.3.2.9	Niederlande	88
7.3.2.10	Österreich	88
7.3.2.11	Spanien	88
7.3.2.12	Ungarn	89
7.3.3	OECD Dokumente	90
7.3.4	Sonstige Internetquellen	91
7.4	Rechtsprechungsverzeichnis	92

Abkürzungsverzeichnis

Abs	Absatz
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
AP	Anführungspunkt
ATAD	Anti Tax Avoidance Directive
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
BGBI	Bundesgesetzblatt
bspw.	beispielsweise
bzw.	beziehungsweise
CFC	Controlled Foreign Company
ErwGr	Erwägungsgrund
EStG	Einkommenssteuergesetz
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EWR	Europäischer Wirtschaftsraum
f/ff	folgende/fortfolgende
gem.	gemäß
Hrsg	Herausgeber
IBFD	International Bureau of Fiscal Documentation
iVm	in Verbindung mit
HRMC	britische Regierungsbehörde: HM Revenue and Customs
KStG	Körperschaftsteuergesetz
lit	Buchstabe
OECD	Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung
Rs	Rechtssache
Rz	Randziffer
TS	Teilstrich
uU	unter Umständen
Z	Ziffer
zB	zum Beispiel

1 Einleitung

Die Jahre 2008 und 2010 waren vor allem für das Thema Steuervermeidung signifikante Jahre. Durch die Finanz- und Eurokrise konnten Staats- und Regierungschefs sich nicht mehr alleine auf das Wirtschaftswachstum für den Ausgleich des Staatshaushalts verlassen und prüften daher Maßnahmen, welche das Budget entlasten sollten.¹ Da eine von mehreren Hauptfunktionen von Steuern die Finanzierung von Staatsausgaben ist,² rückten Novellen der aktuellen Vorschriften in den Fokus.

Dass Steuern in den Blickpunkt der Behörden gelangten lag allerdings nicht bloß an den zuvor genannten Krisen und ihrer Funktion. Vielmehr gab es in den darauffolgenden Jahren zahlreiche Enthüllungen („Leaks“), welche die aggressiven Steuervermeidungspraktiken vieler Unternehmen und Privatpersonen öffentlich einsehbar machten. Neben einem großen Aufschrei der Bevölkerung weltweit veranlasste dies auch mehrere Regierungen sowie internationale Institutionen und Organisationen dazu, sich mit Maßnahmen auseinanderzusetzen, die eine aggressive Steuerplanung in der Form, in der sie zu diesen Zeiten praktiziert wurde, verringern bzw. verhindern würden.³

Eine der ersten Initiativen war das von den G-20-Chefs angestoßene und von der OECD geleitete Projekt „Base Erosion and Profit Shifting“ (im Folgenden BEPS). Die ersten Berichte dazu wurden bereits im Jahr 2013 veröffentlicht und hatten einen breiten Katalog an Themen, welche im Rahmen des Projekts weiter spezifiziert und ausgearbeitet werden sollten.⁴ Der Abschlussbericht, welcher in etwa 2000 Seiten umfasste, wurde schließlich am 15. und 16. November 2015 akzeptiert.⁵

In ebendiesem Abschlussbericht wurden 15 Maßnahmen vorgestellt, welche Gewinnverkürzungen und Gewinnverlagerungen von international tätigen Unternehmen einschränken sollten.⁶ Da diese Maßnahmen bereits in zahlreichen Publikationen erörtert wurden,

¹ vgl *Kofler*, Von BEPS (OECD) zur Anti-BEPS-RL (EU), in *Kirchmayr/Mayr/Hirschler/Kofler* (Hrsg), Anti-BEPS-Richtlinie: Konzernsteuerrecht im Umbruch?¹ (2017) 1 (2 ff).

² vgl *Beiser*, Steuern – Ein systematischer Grundriss¹⁶ (2018), 23, Rz 1.

³ vgl *Kofler*, in *Kirchmayr/Mayr/Hirschler/Kofler* (Hrsg), 2 ff.

⁴ vgl *OECD*, BEPS-Projekt Erläuterung – Abschlussberichte 2015 (2016), OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing, Paris, <<https://dx.doi.org/10.1787/9789264263703-de>> (im Folgenden Erläuterung zu BEPS) (abgerufen am 20. 1. 2019), 4 ff.

⁵ vgl *Kofler*, in *Kirchmayr/Mayr/Hirschler/Kofler* (Hrsg), 2.

⁶ *OECD*, Erläuterung zu BEPS, 5 ff.

werden sie für diese Arbeit im Rahmen des zweiten Abschnitts nur kurz überblicksartig dargestellt.⁷

Jedoch können internationale Institutionen wie die OECD nur Empfehlungen abgeben, welche durch ihren Soft Law-Charakter gekennzeichnet sind. Das bedeutet, dass die tatsächliche politische Umsetzung der vorgeschlagenen Maßnahmen in innerstaatliches Recht den einzelnen Staaten bzw. Rechtsgemeinschaften vorbehalten ist.⁸

Eine gewisse Vorreiterrolle bei der Umsetzung dieses BEPS Aktionsplans übernahm schließlich die Europäische Union.⁹ Sie hat einige der Vorschläge aufgegriffen und in die Richtlinie 2016/1164 zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken¹⁰ (im Folgenden ATAD oder Richtlinie) eingearbeitet, wodurch sie (fast)¹¹ alle Mitgliedstaaten zu deren kompletter Umsetzung zwingt.¹² Auf dieser Richtlinie wird aufgrund ihrer Wichtigkeit für diese Arbeit später noch genauer eingegangen.¹³

Einer der Punkte, den die Europäische Union in die ATAD mit aufgenommen hat, ist eine Regelung zur Besteuerung von niedrig besteuerten ausländischen Unternehmen, die von einem inländischen Steuerpflichtigen beherrscht werden.¹⁴ Solche Maßnahmen existierten bereits in einigen europäischen Ländern vor Umsetzung der Richtlinie.¹⁵ Sie sollten nun aber im gesamten Raum der Europäischen Union umgesetzt werden.¹⁶ Dabei gibt die Richtlinie zwei Möglichkeiten zur Umsetzung vor:

- die Besteuerung gewisser Einkommenskategorien, sowie

⁷ Siehe dazu Abschnitt 2.1.

⁸ *Staringer*, Die Anti-Tax-Avoidance-Richtlinie: Gesamtwürdigung aus steuerpolitischer Sicht, in *Lang/Rust/Schuch/Staringer* (Hrsg), Die Anti-Tax-Avoidance-Richtlinie¹ (2017) 1 (5).

⁹ *Kofler*, in *Kirchmayr/Mayr/Hirschler/Kofler* (Hrsg), 2.

¹⁰ Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates v 12. 6. 2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts.

¹¹ Großbritannien muss zumindest jene Vorschriften erfüllen, die während seiner Mitgliedschaft gem Art 11 ATAD umzusetzen sind; die Mitgliedschaft läuft zumindest bis zum 29. 3. 2019. Vgl *EY*, UK takes steps to implement EU Anti-Tax Avoidance Directive, Global Tax Alert, <<https://www.ey.com/gl/en/services/tax/international-tax/alert-uk-takes-steps-to-implement-eu-anti-tax-avoidance-directive>> (abgerufen am 15. 1. 2019).

¹² *Staringer*, in *Lang/Rust/Schuch/Staringer* (Hrsg), 5 f.

¹³ siehe dazu Abschnitt 4.

¹⁴ siehe dazu Art 7 und 8 ATAD.

¹⁵ siehe dazu Abschnitt 2.1 sowie 5.

¹⁶ vgl ErwGr 2 ATAD.

- die Besteuerung des gesamten ausländischen Einkommens.¹⁷

Nachdem zunächst detailliert herausgearbeitet wird, worum es bei Hinzurechnungsbestimmungen überhaupt geht und welche Ziele sie verfolgen,¹⁸ wird dieses Wissen zur Einordnung der Hinzurechnungsbesteuerung der ATAD verwendet.¹⁹

Schließlich wird, wie später in den Zielen dieser Arbeit erörtert,²⁰ ein Rechtsvergleich von Hinzurechnungsbesteuerungsbestimmungen der einzelnen Staaten vor bzw. nach der Umsetzung der Richtlinie durchgeführt.²¹ Dieser wird anhand der in Abschnitt 2.2 bzw. 5 gestellten Fragen für die von dieser Arbeit umfassten Länder vollzogen,²² um einen soliden Überblick zu gewährleisten.

Anhand der Hinzurechnungsbesteuerung versucht diese Arbeit zu messen, welche Auswirkungen die ATAD konkret auf die innerstaatlichen Steuersysteme bzw. konkret auf Hinzurechnungsbestimmungen der einzelnen Mitgliedstaaten hat. Für eine allgemeine Schlussfolgerung der Auswirkung der ATAD auf staatliche Rechtsordnungen ist der Untersuchungsraum jedoch zu klein.

¹⁷ vgl Art 7 Abs 2 ATAD.

¹⁸ siehe dazu Abschnitt 3.1 f.

¹⁹ siehe dazu Abschnitt 4.5.

²⁰ siehe dazu Abschnitt 2.2.

²¹ siehe dazu Abschnitt 5.

²² siehe dazu Abschnitt 2.3.

2 Allgemeines

2.1 Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)

Zu Beginn geht es um den Begriff BEPS. Der stand ursprünglich für die durch international operierende Unternehmen organisierte Verschiebung von Steuersubstrat in Länder, in denen sich eine Verwertung aus steuerlicher Sicht lohnt.²³ Um Steuern zu sparen oder gar Steuerbefreiungen zu erreichen, bedienten sich die Gesellschaften an Systemlücken sowie an Unterschieden im internationalen Steuerrecht bzw. zwischen den nationalen Rechtsordnungen.²⁴

Nach und nach wurde der Begriff BEPS jedoch zum Synonym für zahlreiche Reformversuche von internationalen Organisationen und Rechtsgemeinschaften. Diese wollten mit ihren Vorschlägen Handlungsalternativen für einzelne Staaten aufzeigen, damit solche Praktiken zur Steuervermeidung verhindert werden konnten.²⁵ Deren Umsetzung war den einzelnen Nationen allerdings selbst vorbehalten.²⁶

Die OECD hat schließlich beschlossen, sich mit diesen Themen näher zu beschäftigen. Die Gründe dafür lagen vor allem in der Vergangenheit: durch effektivere Maßnahmen zur Besteuerung sollte das verloren gegangene Vertrauen der Bevölkerung in die Gerechtigkeit des Steuersystems wiedergewonnen und gleiche Wettbewerbsbedingungen zwischen Unternehmen aus allen Branchen geschaffen werden. Nach jahrelanger Zusammenarbeit wurde schließlich ein Maßnahmenpaket entwickelt, welches mehrere notwendige Mindeststandards für nationale Rechtsordnungen vorgibt.²⁷

Die einzelnen BEPS-Aktionspunkte umfassen:

- Punkt 1: Herausforderungen für die Besteuerung der digitalen Wirtschaft;
- Punkt 2: Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen (sog. CFC-Regeln);
- Punkt 3: Stärkung der Vorschriften zur Hinzurechnungsbesteuerung;
- Punkt 4: Begrenzung der Gewinnverkürzung durch Abzug von Zins- oder sonstigen finanziellen Aufwendungen;

²³ vgl. *Hofman/Wenzel/Zehetmayer*, Die internationale Entwicklung und ihre Bedeutung für Österreich, in *Hofman/Jann/Jerabek* (Hrsg), BEPS¹ (2017) 1 (2).

²⁴ vgl. *OECD*, Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung – Situationsbeschreibung und Lösungsansätze (2014), OECD Publishing, Paris, <<https://doi.org/10.1787/9789264209695-de>> (abgerufen am 20. 1. 2019), 5 ff.

²⁵ vgl. *Hofman/Wenzel/Zehetmayer*, in *Hofman/Jann/Jerabek* (Hrsg), 2.

²⁶ siehe dazu *Staringer*, in *Lang/Rust/Schuch/Staringer* (Hrsg), 5.

²⁷ vgl. *OECD*, Erläuterung zu BEPS, 6.

- Punkt 5: Wirksamere Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz;
- Punkt 6: Verhinderung von Abkommensmissbrauch;
- Punkt 7: Verhinderung der künstlichen Umgehung des Status als Betriebsstätten;
- Punkte 8-10: Gewährleistung der Übereinstimmung zwischen Verrechnungspreisergebnissen und Wertschöpfung;
- Punkt 11: Messung und Monitoring von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung;
- Punkt 12: Verpflichtung der Steuerpflichtigen zur Offenlegung ihrer aggressiven Steuerplanungsmodelle;
- Punkt 13: Überarbeitung der Verrechnungspreisdokumentation;
- Punkt 14: Verbesserung der Wirksamkeit von Streitbeilegungsmechanismen;
- Punkt 15: Entwicklung eines multilateralen Instruments.²⁸

Da der Fokus dieser Arbeit auf Bestimmungen zur Hinzurechnung von Einkommen liegt, ist der Aktionspunkt 3 besonders interessant. Solche Bestimmungen wurden erstmals in den USA²⁹ im Jahr 1962 eingeführt und fanden ihren Weg nach Europa im Jahr 1972 über Deutschland, wo sie als Teil des deutschen Außensteuergesetzes³⁰ beschlossen wurden.³¹

Einer der Gründe, warum die OECD Handlungsbedarf bei diesen Bestimmungen sah, war die Art und Weise der Nutzung von Steuerschlupflöchern durch internationale Unternehmen. So wurden die Unterschiede zwischen den nationalen Legaldefinitionen und Gesetzen so ausgenutzt, dass eine Gesellschaft auf ihr Einkommen entweder einen geringeren Steuersatz zahlen musste, als es das bei einer einmaligen Besteuerung durch ein Land hätte tun müssen, oder überhaupt keine Steuern abführen musste – zumindest solange der

²⁸ vgl. *OECD*, Erläuterung zu BEPS, 13 ff.

²⁹ vgl. *Quilitzsch*, Die Hinzurechnungsbesteuerung: eine rechtsökonomische Analyse der Regelungen in Deutschland und Japan¹ (2013) 46.

³⁰ vgl. deutsches Außensteuergesetz 1972 idF BGBl I 1972, 1713 (im Folgenden AStG aF).

³¹ vgl. *Henkel/Klein*, Hinzurechnungsbesteuerung, in *Mössner ua* (Hrsg), Steuerrecht international tätiger Unternehmen² (2018) 887 (889) Rz 8.4.

daraus resultierende Gewinn nicht an die Gesellschafter/innen ausgeschüttet wurde.³² Mit der Hinzurechnungsbesteuerung sollten solche Lücken zwischen den nationalen Gesetzen geschlossen und einheitliche Bestimmungen aufgestellt werden, um die künstlich zwischengeschalteten niedrig besteuerten ausländischen Rechtsträger einer inländischen Besteuerung zu unterwerfen.³³

Die EU hat neben diesem Punkt noch weitere Vorschläge aufgegriffen und in ihre ATAD eingearbeitet. Wie sich diese charakterisieren wird später noch detailliert erörtert.³⁴

2.2 Ziele dieser Arbeit

Das erklärte Ziel des Autors dieser Arbeit ist es, die nationalen Bestimmungen zur Hinzurechnungsbesteuerung von Mitgliedstaaten der Europäischen Union bzw. von Staaten im europäischen Raum zu vergleichen. Der so entstehende Rechtsvergleich zeigt nicht nur, welche Auswirkungen die ATAD auf inländische Steuersysteme hatte, sie zeigt auch die eventuell weiterhin fortbestehenden Unterschiede zwischen den einzelnen nationalen Vorschriften auf. Außerdem bildet sie eine gute Basis für Experten/innen des Steuerrechts, die sich ein Bild über die Umsetzungsmaßnahmen verschiedener Länder zur Hinzurechnungsbesteuerung machen möchten.

Für eine Analyse solcher bzw. vergleichbarer Bestimmungen ist es notwendig, zunächst die Hinzurechnungsbesteuerung als solche zu definieren.³⁵ Dadurch kann verglichen werden, ob es ähnliche Bestimmungen bereits vor Einführung der ATAD in der EU bzw. auf europäischem Raum gab und wie diese gekennzeichnet waren. Im Detail ergeben sich für die Situation „Pre ATAD“ daher folgende Fragen:

- Hat das untersuchte Land Hinzurechnungsbestimmungen? Falls nicht, hat es ähnliche Bestimmungen?
- Wie hoch sind die relevanten Schwellenwerte, die den Tatbestand auslösen?
- Welche Einkünfte der ausländischen Gesellschaft hat die Bestimmung vor Umsetzung der ATAD umfasst?
- Bei welchem Prozentsatz nimmt der Staat eine Niedrigbesteuerung an?

³² vgl. *OECD, Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 – 2015 Final Report (2015)*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing, Paris, <<https://doi.org/10.1787/9789264241152-en>> (im Folgenden OECD Action 3 – Final Report) (abgerufen am 20. 1. 2019).

³³ siehe dazu Abschnitt 3.2.

³⁴ siehe dazu Abschnitt 4.

³⁵ siehe dazu Abschnitt 3.3.

Anschließend soll auch die Situation nach dem 31. 12. 2018 begutachtet werden. Zu dem Zeitpunkt waren die Bestimmungen zur Hinzurechnungsbesteuerung verpflichtend umzusetzen.³⁶ Im Hinblick darauf ergeben sich folgende Fragen:

- Welche der beiden von der ATAD zur Wahl stehenden CFC-Regelungen hat das Land umgesetzt?
- Wann gelten die Einkünfte als niedrig besteuert und wie hoch ist der innerstaatliche Ertragssteuersatz?
- Wurden bestimmte Teile der Bestimmungen strenger umgesetzt als von der Richtlinie vorgegeben?
- Welche Ausnahmeregelungen wurden ins innerstaatliche Recht integriert?

Da die genaue Definition einer Hinzurechnungsbesteuerungsbestimmung erst in einem späteren Abschnitt gegeben wird, werden die Fragen im entscheidenden Teil der Arbeit noch einmal wiederholt und dabei gleich an die Erkenntnisse angepasst.³⁷

2.3 Definition des Untersuchungsraumes

Wie der Titel bereits verkündet, bezieht sich die Untersuchung der Bestimmungen zur Hinzurechnungsbesteuerung (auch CFC-Regelungen) auf den europäischen Raum. Konkret werden Länder, welche zum Zeitpunkt der Abgabe dieser Arbeit³⁸ Mitgliedstaaten der Europäischen Union waren, auf Basis der im vorherigen Unterabschnitt beschriebenen Forschungsfragen analysiert. Da ein Land einen Austrittsantrag gestellt hat, ist auch dieses in der Untersuchung beschrieben.³⁹

Konkret wurden im Rahmen dieser Arbeit elf Länder und ihre nationalen Rechtsvorschriften untersucht.⁴⁰ Die Auswahl der Länder erfolgte in erster Linie auf Basis der Mitgliedschaft der Europäischen Union, da dort die Regeln der zuvor bereits erwähnten ATAD verpflichtend umzusetzen waren und dadurch die Wahrscheinlichkeit einer Änderung in den nationalen Bestimmungen höher war. Ein weiterer wichtiger Grund war jedoch auch die Verfügbarkeit von Quellen, welche für die untersuchten Länder qualitativ am Hochwertigsten waren und so eine verlässliche Analyse ermöglichten.

³⁶ siehe dazu Art 11 ATAD.

³⁷ siehe dazu Abschnitt 5.

³⁸ Abgabe dieser Arbeit im Februar 2019, Anm.

³⁹ Großbritannien, Anm.

⁴⁰ siehe dazu Abschnitt 5.

Angeordnet in alphabetischer Reihenfolge umfasst der Abschnitt 5 daher folgende Länder:

1. Belgien,
2. Dänemark,
3. Deutschland,
4. Frankreich,
5. Großbritannien,
6. Irland,
7. Luxemburg,
8. Niederlande,
9. Österreich,
10. Spanien, und
11. Ungarn.

3 Hinzurechnungsbesteuerung

Um CFC-Regelungen analysieren zu können, ist es notwendig, ihnen eine genaue Definition zu geben, um sie von anderen Regelungen gegen den Missbrauch von Steuervorteilen unterscheiden zu können. In diesem Kapitel wird zunächst das grundlegende Problem, welches solche Regelungen lösen sollen, sowie die dazugehörenden Ziele erörtert. Anschließend werden wesentliche Merkmale, die bei einer Analyse mehrerer Hinzurechnungsbestimmungen aufgefallen sind, näher beschrieben. Sie sollen den Charakter der Hinzurechnungsbesteuerung genauer beschreiben und werden anschließend mit den Regelungen zum allgemeinen Missbrauchstatbestand im Steuerrecht verglichen, um eine klarere Abgrenzung zu schaffen. Zum Abschluss wird überblicksmäßig dargestellt, wie solche Bestimmungen funktionieren sollen, um einer Nation ein effektives Mittel zur Verhinderung von Steuervermeidungspraktiken zu geben.

3.1 Problemstellung

In den meisten Ländern mit gut entwickeltem Steuersystem (zB Deutschland⁴¹, Österreich⁴², USA⁴³) ist eine unbeschränkt steuerpflichtige Person oder Körperschaft mit ihren gesamten Einkünften aus inländischen und ausländischen Quellen steuerpflichtig.⁴⁴ Aufgrund ihrer Eigenschaften werden Kapitalgesellschaften jedoch etwas anders behandelt. Durch die Anwendung des Trennungsprinzips werden im Ausland generierte Gewinne grundsätzlich von einer Besteuerung im Inland abgeschirmt,⁴⁵ vorausgesetzt die Kapitalgesellschaft wird nach inländischen Vorschriften als eigenes Steuersubjekt anerkannt.⁴⁶

⁴¹ siehe dazu § 1 deutsches Einkommenssteuergesetz 2009 idF BGBl I 2018, 2672; sowie § 1 deutsches Körperschaftssteuergesetz 2002 idF BGBl I 2018, 2338 (im Folgenden d KStG 2002).

⁴² siehe dazu § 1 Abs 2 österreichisches Einkommenssteuergesetz 1988 idF BGBl 2018/98; sowie § 1 Abs 2 österreichisches Körperschaftssteuergesetz 1988 idF BGBl I 2017/142 (im Folgenden KStG 1988 aF).

⁴³ siehe dazu § 11 Internal Revenue Code (im Folgenden IRC) iVm Regulation § 1.11-1

⁴⁴ vgl *Orlet*, Die Controlled Foreign Company Rule (Art 7 und Art 8 der Anti-Tax-Avoidance Richtlinie), in *Lang/Rust/Schuch/Staringer* (Hrsg), Die Anti-Tax-Avoidance-Richtlinie¹ (2017) 105 (108).

⁴⁵ vgl *Doralt*, Steuerrecht 2018/19²⁰, 11, Rz 22.

⁴⁶ vgl *Brähler*, Controlled foreign company-rules: eine steuersystematische Analyse im Rahmen eines Ländervergleichs unter Berücksichtigung der Vereinbarkeit mit dem Doppelbesteuerungsabkommen und dem Europäischen Gemeinschaftsrecht, Dissertation (2007) 3.

Die Gewinne können daraufhin aufgrund der Abschirmwirkung im Ausland unversteuert thesauriert oder reinvestiert werden,⁴⁷ während es im Inland unter Umständen sogar zu steuerlich erfassbaren Betriebsausgaben kommt. Dies führt sowohl für die Gesellschaft als auch für Gesellschafter/innen zu einem Liquiditäts- und Steuervorteil.⁴⁸ Zu einer Besteuerung im Inland kommt es erst dann, wenn die thesaurierten Gewinne an die Gesellschafter/innen der Kapitalgesellschaft ausgeschüttet werden⁴⁹ (sog. „Steuerstundungseffekt“⁵⁰). In manchen Staaten ist laut Gesetzgebung diese Gewinnausschüttung ebenfalls steuerfrei, sodass im Inland des/r Steuerpflichtigen überhaupt keine Besteuerung der Gewinne dieser Gesellschaft erfolgt.⁵¹

Aus der Perspektive eines internationalen Unternehmens ist es daher reizvoll, seine Gewinne in ein Land zu verschieben, in welchem die ausländische Gesellschaft einer geringen oder überhaupt keiner Besteuerung ausgesetzt ist.⁵² So wird nicht nur auf Ebene des Inlands, sondern auch auf Ebene des Auslands die Steuerquote gering gehalten.⁵³ Insgesamt führt dieser steuergünstige Effekt zu wesentlich besseren Bedingungen bei der Theaurierung von Gewinnen bzw. bei anschließenden Reinvestitionen – auch wenn diese nur temporär sind.⁵⁴

3.2 Ziele

Um zu verhindern, dass ausländische Gesellschaften das Besteuerungsrecht des Ansässigkeitslandes der unbeschränkt steuerpflichtigen Person eingeschränken, sind Bestimmungen über die Hinzurechnung von Einkommen zur inländischen Bemessungsgrundlage eine wertvolle Ergänzung zum allgemeinen Missbrauchstatbestand.⁵⁵

Das Ziel ist dabei, die abschirmende Wirkung der ausländischen Gesellschaft zu durchbrechen und so die zugeschobenen Gewinne in jenem Jahr im Inland zu besteuern, in dem

⁴⁷ vgl. *Vogel*, Die Besteuerung von Auslandseinkünften – Prinzipien und Praxis, in *Vogel* (Hrsg.), Grundfragen des Internationalen Steuerrechts (1985) 3 (8).

⁴⁸ vgl. *Henkel/Klein*, in *Mössner u.a.* (Hrsg.), 889, Rz 8.2.

⁴⁹ vgl. *Quilitzsch*, Die Hinzurechnungsbesteuerung, 42.

⁵⁰ siehe dazu *Henkel/Klein*, in *Mössner u.a.* (Hrsg.), 889, Rz 8.2.

⁵¹ vgl. *Brähler*, Controlled foreign company-rules, 4.

⁵² vgl. *Cortez*, Neuausrichtung der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung (2013) 1.

⁵³ vgl. *Vogel*, in *Vogel* (Hrsg.), 8.

⁵⁴ vgl. *Cortez*, Neuausrichtung der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung, 40.

⁵⁵ vgl. *Cortez*, Neuausrichtung der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung, 55.

sie tatsächlich erwirtschaftet wurden, anstatt in dem Jahr, in dem sie ausgeschüttet werden.⁵⁶ So wird der zuvor beschriebene „Steuerstundungseffekt“⁵⁷ durchbrochen.

Einschränkend ist allerdings anzumerken, dass eine solche Regelung nicht auf alle zwischengeschalteten Gesellschaften angewendet werden soll. Vielmehr geht es darum, jene Konstrukte einer Besteuerung zu unterwerfen, die hauptsächlich oder rein aufgrund steuerlicher Gründe errichtet wurden, also um missbräuchlich zwischengeschaltete Gesellschaften, die selbst kaum eine wirtschaftliche Funktion erfüllen.⁵⁸ Unternehmen, die selbst eine wirtschaftliche Tätigkeit ausführen und daraus einen gewissen Teil ihrer Einkünfte erzielen, sollen nicht zusätzlich in einem anderen Land besteuert werden.⁵⁹ Auf solche Merkmale von Hinzurechnungsbestimmungen wird in Abschnitt 3.3.4 noch genauer eingegangen.

Es ist allerdings nicht immer einfach zu charakterisieren, wann eine Konstruktion missbräuchlich ist, und wann sie zulässig ist.⁶⁰ Grundsätzlich ist es nämlich legitim, dass ein/e Steuerpflichtige/r eine für sich (in steuerlicher Hinsicht) günstige Gestaltung errichtet, solange er/sie sich dabei an die gesetzlichen Vorgaben hält.⁶¹ Solange die Rechtsvorschriften beachtet und eingehalten werden, kann dem/r Abgabepflichtigen daher die zur Mindestbesteuerung errichtete Gestaltung nicht vorgeworfen werden. Sollten sich die tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnisse allerdings anders darstellen, als dies vermutet werden dürfte, so wird die Gestaltung in fast allen Fällen nicht anerkannt und das Einkommen der inländischen Besteuerung unterworfen.⁶²

Damit zusammenhängend muss auch erwähnt werden, dass Hinzurechnungsbestimmungen nicht bloß als Korrektur für Gesellschaften angesehen werden sollen, sondern auch gegen unfaire Praktiken anderer Staaten, welche sich als attraktiver Firmenstandort präsentieren wollen, eingesetzt werden. So kann ein fairerer Steuerwettbewerb sichergestellt werden.⁶³

⁵⁶ vgl. *Quilitzsch*, Die Hinzurechnungsbesteuerung, 46.

⁵⁷ siehe dazu *Henkel/Klein*, in Mössner u.a. (Hrsg), 889, Rz 8.2.

⁵⁸ vgl. *Orlet*, in *Lang/Rust/Schuch/Staringer* (Hrsg), 112.

⁵⁹ vgl. *Henkel/Klein*, in Mössner u.a. (Hrsg), 890, Rz 8.5.

⁶⁰ vgl. *Orlet*, in *Lang/Rust/Schuch/Staringer* (Hrsg), 112.

⁶¹ vgl. ErwGr 11 ATAD.

⁶² vgl. *Quilitzsch*, Die Hinzurechnungsbesteuerung, 73 ff.

⁶³ vgl. *Orlet*, in *Lang/Rust/Schuch/Staringer* (Hrsg), 112.

3.3 Tatbestandsmerkmale

Wie bereits angeklungen ist, hatten mehrere Staaten vor den eingangs erwähnten Initiativen zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken CFC-Regelungen in innerstaatliches Recht übernommen. Betrachtet man diese Bestimmungen der einzelnen Länder näher, so findet man zwischen ihnen mehrere Gemeinsamkeiten. Auch wenn dabei teilweise unterschiedliche Schwellenwerte oder Auslegungsdifferenzen auftreten, können die allgemeinen Charakteristika dieser Regelungen für eine nähere Definition von Hinzurechnungsbestimmungen herangezogen werden,⁶⁴ was in den folgenden Unterabschnitten auch passiert.

3.3.1 Ausländischer, selbstständiger Rechtsträger

In vielen Rechtsordnungen wird eine ausländische Gesellschaft als eine Gesellschaft definiert, die im Inland weder ihren Sitz noch den Ort ihrer Geschäftsleitung hat. Demnach würde sie bzw. ihr Einkommen grundsätzlich im Ausland besteuert werden und der inländische Fiskus hätte keine Anhaltspunkte für eine Besteuerung.⁶⁵

Neben der Voraussetzung der ausländischen Ansässigkeit ist jedoch noch bedeutender, dass die Gesellschaft, wenn sie von einem/r inländischen Steuerpflichtigen beherrscht wird, auch als rechtlich selbstständiger Rechtsträger anerkannt wird und somit das Trennungsprinzip gilt.⁶⁶ Im gegenteiligen Fall würde nämlich das gesamte Einkommen gem dem Durchgriffsprinzip direkt der inländischen Gesellschaft zugerechnet und der Besteuerung unterworfen werden.⁶⁷ Nur durch die inländische Anerkennung der im Ausland beherrschten Gesellschaft als rechtlich selbstständiges Objekt kann ebendiese Gesellschaft die notwendige Abschirmwirkung gegenüber dem Inland erzeugen.⁶⁸

Im deutschsprachigen Rechtsraum würden darunter beispielsweise Körperschaften sowie andere Personenvereinigungen und Vermögensmassen bzw. damit vergleichbare Gesellschaften im Sinne der jeweiligen Körperschaftssteuergesetze fallen, die aus einem der oben genannten Gründe im Ausland steueransässig sind.⁶⁹ Da die ATAD im Allgemeinen davon spricht, ein Mindestschutzniveau für die Körperschaftssysteme der Mitgliedstaaten

⁶⁴ vgl *Orlet*, in *Lang/Rust/Schuch/Staringer (Hrsg)*, 111.

⁶⁵ vgl *Doralt*, *Steuerrecht 2018/19*, 108, Rz 204.

⁶⁶ vgl *Henkel/Klein*, in *Mössner u.a. (Hrsg)*, 902, Rz 8.53.

⁶⁷ vgl *Doralt*, *Steuerrecht 2018/19*, 124, Rz 224.

⁶⁸ vgl *Orlet*, in *Lang/Rust/Schuch/Staringer (Hrsg)*, 111.

⁶⁹ vgl *Henkel/Klein*, in *Mössner u.a. (Hrsg)*, 902, Rz 8.53.

einzuführen,⁷⁰ darf EU-weit davon ausgegangen werden, dass bloß körperschaftssteuerpflichtige Gesellschaften eine Abschirmwirkung erzeugen können.

3.3.2 Inländische Beherrschung und Steuerpflicht

Des Weiteren ist es notwendig, dass die zuvor definierte ausländische Gesellschaft von einer inländischen Gesellschaft beherrscht wird.⁷¹ Eine Gesellschaft ist dabei in den meisten Rechtsordnungen im Inland ansässig, wenn sie zumindest ihren Sitz oder den Ort ihrer Geschäftsleitung im Inland hat.⁷² Dadurch ist sichergestellt, dass die Gesellschaft im Inland unbeschränkt steuerpflichtig ist und folglich ausländische Einkünfte der inländischen Besteuerung unterworfen werden können, sofern sich nicht nach dem Trennungsprinzip zu versteuern wären.⁷³

In den Grundtatbeständen wird dabei die Beherrschung so definiert, dass angenommen werden kann, dass die beherrschende Gesellschaft bei Entscheidungen über Ausschüttung und Thesaurierung von ausgewiesenen Gewinnen wesentlich mitwirken kann.⁷⁴ Wie hoch dabei die Beteiligung an der Gesellschaft sein muss, um von einer inländischen Beherrschung zu sprechen, ist in den jeweiligen internationalen Bestimmungen nicht einheitlich geregelt.

Jedenfalls muss die inländische Gesellschaft eine Steuerpflicht auslösen. Dies ist Voraussetzung dafür, dass eine Hinzurechnung des ausländischen Einkommens zur inländischen Bemessungsgrundlage erfolgen kann. Bei Hinzurechnungsbestimmungen wird dabei auf die Körperschaftssteuerpflicht abgezielt, da unter das Körperschaftsteuergesetz fallende Gesellschaften durch ihre Abschirmwirkung effektiver zur Steuervermeidung genutzt werden können.⁷⁵

⁷⁰ vgl ErwGr 3 ATAD.

⁷¹ vgl *Orlet*, in *Lang/Rust/Schuch/Staringer (Hrsg)*, 111.

⁷² In Zweifelsfragen ist die Frage zur Steueransässigkeit über die zwischenstaatlich abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen zu klären.

⁷³ vgl *Orlet*, in *Lang/Rust/Schuch/Staringer (Hrsg)*, 111.

⁷⁴ *Quilitzsch*, Die Hinzurechnungsbesteuerung, 51 ff.

⁷⁵ vgl Art 1 ATAD.

3.3.3 Niedrigbesteuerung

Eine weitere Voraussetzung für die Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerungsbestimmungen ist, dass die Einkünfte durch die Gestaltung niedrig besteuert werden.⁷⁶ Dabei überbleibt es dem jeweiligen Gesetzgeber, einen Schwellenwert für die Definition des Begriffs Niedrigbesteuerung festzusetzen.⁷⁷ Grundsätzlich wird in vielen Rechtsordnungen allerdings nicht bloß auf den Steuersatz im jeweiligen ausländischen Staat, sondern auf die gesamte Steuerbelastung der Einkünfte im zuzurechnenden Wirtschaftsjahr abgezielt. Folglich ist die effektive Besteuerung der Einkünfte gemeint, also dass die tatsächlich abgeführten Steuern nicht niedriger als die in den jeweiligen Bedingungen festgesetzten Schwellenwerte sein dürfen.⁷⁸

3.3.4 Art der Geschäftstätigkeit / Unangemessenheit der Gestaltung

Eine Gemeinsamkeit, die bei allen Hinzurechnungsbesteuerungsregelungen vorausgesetzt wird, ist die Herkunft der Einkünfte. Die Gesellschaft hat ihren Schwerpunkt in den meisten Fällen entweder auf der Erzielung solcher Einkünfte,

- die aus passiven Tätigkeiten stammen;⁷⁹ oder
- die aus unangemessenen Gestaltungen generiert werden.⁸⁰

Wann eine Gesellschaft hauptsächlich passive Einkünfte erzielt, ist teilweise mit Schwellenwerten (im Verhältnis zu den Gesamteinkünften) in den jeweiligen Bestimmungen geregelt.⁸¹ Der Grund dahinter ist, dass Einkünfte aus aktiven Tätigkeiten allgemein schwerer in Länder verschoben werden können, in denen die Wertschöpfung nicht erfolgt ist, während sich passive Einkünfte im Verhältnis einfacher verschieben lassen.⁸²

Dies deckt sich auch mit den Zielen von CFC-Regelungen, welche die Effekte von Gewinnverschiebungen in Niedrigsteuerrländer ausgleichen sollen. Was unter Einkünften aus passiven Tätigkeiten verstanden werden kann, ist jedoch in einzelnen Ländern unterschiedlich ausgelegt. Während manche EU-Staaten bspw. Kataloge zur Definition von

⁷⁶ *Quilitzsch*, Die Hinzurechnungsbesteuerung, 53.

⁷⁷ vgl *Orlet*, in *Lang/Rust/Schuch/Staringer (Hrsg)*, 111.

⁷⁸ vgl *Orlet*, in *Lang/Rust/Schuch/Staringer (Hrsg)*, 116.

⁷⁹ vgl *Quilitzsch*, Die Hinzurechnungsbesteuerung, 52.

⁸⁰ vgl Art 7 Abs 2 lit b ATAD.

⁸¹ vgl Art 7 Abs 3 ATAD.

⁸² vgl *Brähler*, Controlled foreign company-rules, 6.

aktiven Tätigkeiten haben,⁸³ listen andere Staaten taxativ auf, was eine passive Einkommensquelle ist.⁸⁴

Wieder andere Staaten setzen für ihre Bestimmungen zur Hinzurechnungsbesteuerung voraus, dass die Einkünfte deshalb niedrig besteuert werden, da durch steueroptimierte Gestaltungen nationale Steuervorschriften umgangen werden. Diese Gestaltungen werden mit dem Motiv begründet, Steuern zu sparen.⁸⁵ Was die Voraussetzung dafür ist, solche Einkünfte einer Besteuerung zu unterwerfen, stellte der Europäische Gerichtshof unter anderem in der *Rs Cadbury Schweppes* klar.⁸⁶ Dies wird in Abschnitt 3.6.2.2 noch näher behandelt.

3.3.5 Anrechnung der ausländischen Steuer

Wichtig ist ebenfalls, dass im Vergleich zu anderen Bestimmungen die bereits im Ausland entrichteten Steuern der ausländischen Gesellschaft bei der inländischen Besteuerung berücksichtigt bzw. angerechnet werden, wodurch es zu keiner Doppelbesteuerung, sondern lediglich zum Entfall der steuerlichen Vergünstigung kommt.⁸⁷ Dies ist ebenfalls ein Kriterium, das die Hinzurechnungsbesteuerung auszeichnet.⁸⁸

3.4 Abgrenzung von allgemeinen Missbrauchsregelungen

In Abschnitt 3.3 wurde ausführlich beschrieben, welche Gemeinsamkeiten Regelungen zur Hinzurechnungsbesteuerung aus verschiedenen Ländern aufweisen und woran man sie vergleichen kann. Dabei fällt auf, dass bei Entfall der wirtschaftlichen Tätigkeit bzw. bei Einkünften aus unangemessenen Gestaltungen der ausländischen, niedrigbesteuerten Gesellschaft eine missbräuchliche Gestaltung angenommen wird.⁸⁹

Wie allerdings eingangs erwähnt, hatten nicht alle EU-Mitgliedstaaten vor der Umsetzung der ATAD Regelungen zur Hinzurechnungsbesteuerung. Sie haben dafür andere bzw. zusätzliche Maßnahmen in ihr nationales Recht integriert, um solche unerwünschten

⁸³ vgl zB § 8 Abs 1 Nr 1-9 deutsches Außensteuergesetz idF BGBl I 2017, 2074 (im Folgenden AStG nF).

⁸⁴ vgl *Gebhardt*, Erfahrungen mit der Hinzurechnungsbesteuerung in Deutschland, in Hofmann/Jann/Jerabek (Hrsg), BEPS¹ (2017) 131 (135 f).

⁸⁵ vgl Art 7 Abs 2 lit b ATAD.

⁸⁶ vgl EuGH 12. 9. 2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes*, ECLI:EU:C:2006:544 (im Folgenden *Rs Cadbury Schweppes*).

⁸⁷ vgl zB Art 8 Abs 7 ATAD.

⁸⁸ vgl *Henkel/Klein*, in *Mössner u.a.* (Hrsg), 897, Rz 8.36.

⁸⁹ vgl *Orlet*, in *Lang/Rust/Schuch/Staringer* (Hrsg), 113.

missbräuchlichen Gestaltungen zu bestrafen.⁹⁰ Ähnlich wie Hinzurechnungsbestimmungen sind sie länderübergreifend anders ausgestaltet, haben aber im Kern die gleiche Charakteristik: die Missbrauchsbestimmungen besagen, dass immer dann ein unangemessener Sachverhalt angenommen werden kann, wenn die Gestaltung hauptsächlich aus steuerlichen Gründen gewählt wurde und die wirtschaftlichen Verhältnisse nur eine Neben- oder gar keine Rolle gespielt haben.⁹¹

Der Grund, warum ein Staat trotzdem Hinzurechnungsbestimmungen benötigt, ist, dass solche allgemeinen Bestimmungen über missbräuchliche Gestaltungen nicht greifen, wenn die erzielten Gewinne bei der niedrigbesteuerten ausländischen Gesellschaft thesauriert werden. So werden sie nämlich der inländischen Besteuerung entzogen (sofern die ausländische Gesellschaft anerkannt wird und somit ihre Abschirmwirkung entfacht). Um ebendies zu verhindern und die Gewinne im entsprechenden Wirtschaftsjahr zu besteuern, reichen allgemein formulierte Missbrauchsbestimmungen, die erst bei einer Gewinnausschüttung greifen, nicht aus.⁹²

Ein weiterer wesentlicher Unterschied zwischen der Hinzurechnungsbesteuerung und den allgemeinen Missbrauchsbestimmungen ist, dass bei der Hinzurechnungsbesteuerung die bereits im Ausland abgeführten Steuern im Inland berücksichtigt werden,⁹³ während dies in der Regel bei Fällen zu missbräuchlichen Gestaltungen nicht der Fall ist.⁹⁴

3.5 Funktionsweise

Zu einer Hinzurechnungsbesteuerung kommt es dann, wenn alle der weiter oben im Detail beschriebenen Tatbestandsmerkmale erfüllt sind. Sofern dies der Fall ist, werden in den meisten Fällen⁹⁵ jene Einkünfte, die laut der jeweiligen Bestimmung darunterfallen und im niedrigbesteuerten Ausland lukriert sowie in der Folge nicht ausgeschüttet werden, zur Bemessungsgrundlage der inländischen Gesellschaft hinzugerechnet und auf ihrer Ebene einer Besteuerung unterworfen. In jedem Fall werden dadurch Gewinne aus passiven Einkommensquellen bereits im Jahr ihrer Erwirtschaftung einer inländischen

⁹⁰ vgl zB § 22 österreichische Bundesabgabenordnung 1961 idF BGBl I 2018/32 (im Folgenden BAO 1961), § 42 Deutsche Abgabenordnung 2002 idF BGBl I 2018, 2639 (im Folgenden AO 2002).

⁹¹ vgl *Orlet*, in *Lang/Rust/Schuch/Staringer (Hrsg)*, 113.

⁹² vgl *Quilitzsch*, *Die Hinzurechnungsbesteuerung*, 45.

⁹³ siehe dazu Abschnitt 3.3.5.

⁹⁴ vgl zB österreichische Körperschaftssteuerleitlinien 2013 idF BMF-010216/0002-IV/6/2018, Rz 1230 (im Folgenden KStR 2013).

⁹⁵ vgl Art 7 Abs 2 litb ATAD

Besteuerung unterworfen, auch wenn sie durch die ausländische Gesellschaft nicht sofort ausgeschüttet wurden, was einen wesentlichen Unterschied im Vergleich zu anderen Bestimmungen darstellt.⁹⁶

Die Art und Weise der Hinzurechnung ist anschließend in den nationalen Bestimmungen bzw. ergänzenden Ausführungen unterschiedlich geregelt.⁹⁷

3.6 Exkurs: EU-rechtliche Anforderungen

Wie schon im Titel herausgehoben wird, geht es bei dieser Arbeit hauptsächlich um Vorschriften zur Hinzurechnungsbesteuerung im europäischen Raum. In dieser Region hat vor allem die Europäische Union einen wesentlichen Einfluss auf die Entwicklungen. Bevor daher jene EU-Richtlinie, die zur Einführung diverser Steuervermeidungsmaßnahmen geführt hat, analysiert wird, beschreibt der Autor in diesem Kapitel die Anforderungen an Bestimmungen zur Hinzurechnungsbesteuerung, die bei einer Umsetzung in der EU erfüllt werden müssten.

Dabei sind mehrere Rechtsebenen zu beachten. Neben dem EU-Primärrecht ist auch das Sekundärrecht zu beachten.⁹⁸ Zusätzlich gibt es noch Anforderungen vonseiten der Doppelbesteuerungsabkommen, die auch außerhalb der Europäischen Union erfüllt werden müssen.⁹⁹

3.6.1 EU-Primärrecht

Um im Rahmen des EU-Primärrechts keine Grundfreiheiten zu verletzen, dürfen inländische Sachverhalte nicht schlechter gestellt werden als grenzüberschreitenden Sachverhalte, welche für eine Hinzurechnungsbesteuerung immer bestehen. Dabei geht es insbesondere um die Niederlassungsfreiheit und die Kapitalfreiheit.¹⁰⁰

⁹⁶ vgl *Doralt*, Steuerrecht 2018/19, 117, Rz 211/3.

⁹⁷ vgl zB § 5 Verordnung des Bundesministers für Finanzen zur Durchführung der Hinzurechnungsbesteuerung und des Methodenwechsels bei Passiveinkünften niedrigbesteuerter Körperschaften idF BGBl II 2019/21 (im Folgenden VO Passiveinkünfte).

⁹⁸ vgl *Rust*, Die Hinzurechnungsbesteuerung: Notwendigkeit und Umsetzbarkeit einer Reform¹, Dissertation (2007), 112.

⁹⁹ vgl *Heidenreich*, CFC rules as an instrument to Counter Abuse, in *Simader/Titz* (Hrsg), *Limits to Tax Planning*¹ (2013) 218 (224).

¹⁰⁰ vgl *Orlet*, Die unionsrechtlichen Anforderungen für CFC-Regelungen, SWI 2018, 162 (162 ff).

3.6.1.1 Niederlassungsfreiheit

Gem Art 49 Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union (im Folgenden AEUV) sind jegliche Bestimmungen eines EU-Mitgliedstaats, die zur Einschränkung des Rechts auf Niederlassung einer Person in einem anderen EU-Mitgliedstaat führen, strikt verboten.¹⁰¹ Die Niederlassungsfreiheit gilt nicht nur für EU-Bürger/innen,¹⁰² sondern auch für juristische Personen, die ihren Sitz oder den Ort ihrer Geschäftsleitung in der EU haben.¹⁰³

Grundsätzlich dürfen Mitgliedstaaten natürliche und juristische Personen aus der EU weder direkt noch indirekt diskriminieren, wobei hierbei zwei Fälle unterschieden werden: die Inbound- und die Outbound-Diskriminierung. Beim Inbound-Fall würde ein Mitgliedstaat seinen Staatsangehörigen Vorteile gewähren, die er Bürgern aus anderen EU-Mitgliedstaaten nicht gewährt. Ein solcher Sachverhalt stellt eine Diskriminierung von EU-Bürgern/innen dar. Im Outbound-Fall darf der Herkunftsstaat der EU-Person diese nicht daran hindern, sich in einem anderen EU-Mitgliedstaat niederzulassen.¹⁰⁴

In Bezug auf juristische Personen zielen die Bestimmungen des AEUV auf die Ausübung von wirtschaftlichen Tätigkeiten in EU-Mitgliedstaaten ab,¹⁰⁵ vor allem auf selbstständiger Basis¹⁰⁶ bzw. als Vertreter, Tochtergesellschaft oder Filiale.¹⁰⁷ Genau aus diesem Grund kommen für den/die Steuerzahler/in jedoch die Bestimmungen zur Niederlassungsfreiheit im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung nicht zur Anwendung.¹⁰⁸ Diese setzen nämlich eine steuerlich unangemessene bzw. wirtschaftlich nicht wesentliche Gestaltung voraus.¹⁰⁹

¹⁰¹ vgl Heidenreich, in Simader/Titz (Hrsg), 226.

¹⁰² siehe dazu Art 49 S 1 AEUV.

¹⁰³ siehe dazu Art 54 AEUV.

¹⁰⁴ vgl Heidenreich, in Simader/Titz (Hrsg), 226.

¹⁰⁵ vgl Art 49 iVm Art 54 AEUV.

¹⁰⁶ vgl EuGH 5. 11. 2002, C-280/00, *Überseering*, ECLI:EU:C:2003:415, Rz 56, 59, und 80.

¹⁰⁷ vgl zB EuGH 30. 9. 2003, C-167/01, *Inspire Art*, ECLI:EU:C:2003:512, Rz 137 ff; EuGH 9. 3. 1999, C-212/97, *Centros*, ECLI:EU:C:1999:126, Rz 27.

¹⁰⁸ EuGH 21. 11. 2002, C-436/00, *X und Y*, ECLI:EU:C:2002:704 (im Folgenden *Rs X und Y*), Rz 41; EuGH 9. 3. 1999, C-212/97, *Centros*, ECLI:EU:C:1999:126, Rz 24.

¹⁰⁹ siehe dazu Abschnitt 3.3.4.

3.6.1.2 Kapitalverkehrsfreiheit

Die Kapitalverkehrsfreiheit ist ein Recht, welches im Vergleich zu einigen anderen EU-Grundfreiheiten nicht auf das Unionsgebiet beschränkt ist. Umfasst sind daher Sachverhalte innerhalb der EU sowie zwischen der EU und Drittländern,¹¹⁰ in denen der/die Steuerpflichtige eines EU-Mitgliedstaats in Finanzvermögenswerte investiert oder solche erhält.¹¹¹

Bei der Frage, ob diese Grundfreiheit verletzt wird, sind die EuGH-Urteile vor und nach dem für die Hinzurechnungsbesteuerung richtungsweisenden Urteil in der Rechtssache *Cadbury Schweppes*¹¹² relevant.¹¹³ Vor diesem Urteil wurden die Niederlassungsfreiheit und die Kapitalverkehrsfreiheit als gleichwertig betrachtet, also bei der Beurteilung eines Sachverhalts als gleichwertig herangezogen und so beurteilt, ob eine nationale Steuervorschrift EU-Recht verletze.¹¹⁴ Nach dem Urteil änderte sich diese Praxis jedoch. Danach wurde vielmehr auf die Bestimmung, um die es im jeweiligen Sachverhalt geht, eingegangen und beurteilt, welchen Zweck sie verfolgt und welche Grundfreiheit mit diesem Zweck verletzt wird.¹¹⁵

Da Hinzurechnungsbestimmungen sehr stark auf Kontrolle basieren, müssen sie auf Basis der Niederlassungsfreiheit geprüft werden.¹¹⁶ Verletzungen anderer Grundfreiheiten werden in der Folge als unabwendbare Konsequenz angesehen und begründen keine Beurteilung auf Basis einer anderen Grundfreiheit.¹¹⁷ Daher werden Hinzurechnungsbestimmungen bei einer Verletzung der Grundfreiheiten eher auf Basis der Niederlassungsfreiheit beurteilt,¹¹⁸ während die Kapitalverkehrsfreiheit vor allem bei Sachverhalten innerhalb der Europäischen Union zurückgedrängt wird.¹¹⁹

¹¹⁰ vgl Art 63 Abs 1 AEUV.

¹¹¹ vgl Heidenreich, in Simader/Titz (Hrsg), 227 f.

¹¹² vgl *Rs Cadbury Schweppes*; sowie Abschnitt 3.6.2.2.

¹¹³ vgl Heidenreich, in Simader/Titz (Hrsg), 228.

¹¹⁴ vgl *Rs X und Y*, Rz 66, 75.

¹¹⁵ vgl *Rs Cadbury Schweppes*, Rz 32 f; EuGH 6. 12. 2007, C-298/05, *Colombus Container Services*, ECLI:EU:C: 2007:754, Rz 29; EuGH 24. 5. 2007, C-157/05, *Holböck*, ECLI:EU:C: 2007:297, Rz 22; EuGH 10. 5. 2007, C-492/04, *Lasertec*, ECLI:EU:C: 2007:273 (im Folgenden *Rs Lasertec*), Rz 19 ff; EuGH 18. 7. 2007, C-231/05, *Oy AA*, ECLI:EU:C: 2007:439, Rz 23 ff.

¹¹⁶ vgl *Rs Lasertec*, Rz 19 ff.

¹¹⁷ EuGH 14. 10. 2004, C-36/02, *Omega*, ECLI:EU:C: 2004:614, Rz 27.

¹¹⁸ vgl Heidenreich, in Simader/Titz (Hrsg), 229.

¹¹⁹ vgl Quilitzsch, Die Hinzurechnungsbesteuerung, 150.

3.6.2 EU-Sekundärrecht

Auch auf sekundärrechtlicher Basis ergeben sich gewisse Anforderungen, die Bestimmungen zur Hinzurechnungsbesteuerung erfüllen müssen.

3.6.2.1 Mutter-Tochter-Richtlinie

Die Mutter-Tochter-RL¹²⁰ bezieht sich insbesondere auf Gewinnausschüttungen und regelt alle Steuerangelegenheiten auf Ebene der Muttergesellschaft, wobei sie die Gewinne entweder befreit oder die bereits entrichtete Steuer anrechnet. Bei der Hinzurechnungsbesteuerung werden die Gewinne einer Tochtergesellschaft auch auf Ebene der Anteilshaber besteuert, jedoch indem sie unter Berücksichtigung der ausländischen Steuer dorthin verlagert werden.¹²¹ Da sich ein gewisses Konfliktpotential ergeben kann, wenn es zu Sachverhalten kommt, in denen die Mutter-Tochter-RL auf fingierte Ausschüttungen anzuwenden ist,¹²² sollten diese Bestimmungen bei der Gestaltung von Hinzurechnungsbestimmungen berücksichtigt werden, insbesondere auch zur Vermeidung von Doppelbesteuerung.¹²³

3.6.2.2 Substanzvorgaben nach Cadbury Schweppes

In der *Rs Cadbury Schweppes* (wie bereits zuvor zitiert der Fall C-196/04) urteilte der EuGH im Jahr 2006 gegen die britischen Vorschriften zur Hinzurechnungsbesteuerung. Diese sahen damals vor, dass all jene Einkünfte einer ausländischen Gesellschaft zur britischen Steuerbemessungsgrundlage hinzugerechnet werden sollten, die niedrig besteuert waren, und die von Gesellschaften erzielt wurden, die von einer britischen Gesellschaft beherrscht wurden.¹²⁴ In diesem Fall erkannte der Europäische Gerichtshof die Niederlassungsfreiheit als verletzt an.¹²⁵ Es wurde festgestellt, dass die Gründung von ausländischen Tochtergesellschaften mit dem Ziel, eine niedrige Steuerquote zu erreichen, als solches noch nicht verwerflich ist und daher keine „missbräuchliche Ausnutzung“ darstellt.¹²⁶

¹²⁰ RL (EU) 2011/96 des Rates v 30. 11. 2011 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (im Folgenden Mutter-Tochter-RL).

¹²¹ vgl. *Orlet*, Die unionsrechtlichen Anforderungen für CFC-Regelungen, 162 f.

¹²² vgl. *Rust*, Die Hinzurechnungsbesteuerung, 113.

¹²³ vgl. *Quilitzsch*, Die Hinzurechnungsbesteuerung, 146.

¹²⁴ *Lang*, Rechtsmissbrauch und Gemeinschaftsrecht im Lichte von Halifax und Cadbury Schweppes, SWI 2006, 273 (276 ff).

¹²⁵ vgl. *Rs Cadbury Schweppes*, Rz 46.

¹²⁶ vgl. *Rs Cadbury Schweppes*, Rz 36 f.

Eine solche Verletzung der Niederlassungsfreiheit kann gem dem Urteil auch nicht mit Argumenten wie staatlichen Interessen oder Steuerausfällen durch Gewinnumgehungen gerechtfertigt werden,¹²⁷ sondern nur dann, „wenn sie sich speziell auf rein künstliche Gestaltungen bezieht, die darauf ausgerichtet sind, der Anwendung der Rechtsvorschriften des betreffenden Mitgliedstaates zu entgehen“.¹²⁸

Daraus folgt, dass eine innerstaatliche Vorschrift so ausgestaltet sein muss, dass Einkünfte nur dann hinzurechnet werden, wenn sie ein Ergebnis aus „rein künstliche[n ...] Gestaltungen“ sind.¹²⁹ Außerdem dürfen Hinzurechnungsbestimmungen dann nicht angewendet werden, wenn sich die Tochtergesellschaft tatsächlich in dem Mitgliedstaat ansiedelt und dort einer „wirklichen wirtschaftlichen Tätigkeit“¹³⁰ nachgeht.¹³¹

Dass eine solche Formulierung keine leichte Aufgabe wird, wurde schon anhand der ersten Reaktionen auf dieses Urteil klar. Konkret in Bezug auf Gestaltungen stellt sich die Frage, ob damit einzelne Sachverhalte oder das ganze Unternehmen gemeint ist.¹³² Im Urteil selbst finden sich Hinweise darauf, dass der europäische Gerichtshof auf das ganze ausländische Unternehmen referenziert hat.¹³³ Trotzdem wird es nötig sein, bei der Gestaltung von einzelstaatlichen Hinzurechnungsbestimmungen auf gewisse Sachverhalte zu achten.¹³⁴

Außerdem wird es notwendig sein, den Begriff der „wirklichen wirtschaftlichen Tätigkeit“¹³⁵ näher zu definieren. Dieser ist äußerst unklar und Bedarf einer näheren Auslegung, da nicht bestimmt ist, wann ausreichend Substanz (in Form von Räumlichkeiten, personellen Ressourcen etc.) für eine solche Tätigkeit im Ausland angenommen werden kann.¹³⁶

¹²⁷ vgl *Rs Cadbury Schweppes*, Rz 48 f.

¹²⁸ *Rs Cadbury Schweppes*, Rz 51.

¹²⁹ vgl *Rs Cadbury Schweppes*, Rz 51 und 55.

¹³⁰ *Rs Cadbury Schweppes*, Rz 54.

¹³¹ vgl *Rs Cadbury Schweppes*, Rz 65.

¹³² vgl *Orlet*, Die unionsrechtlichen Anforderungen für CFC-Regelungen, 169.

¹³³ vgl *Rs Cadbury Schweppes*, Rz 61.

¹³⁴ vgl zB *Orlet*, Die unionsrechtlichen Anforderungen für CFC-Regelungen, 170.

¹³⁵ *Rs Cadbury Schweppes*, Rz 54.

¹³⁶ vgl *Orlet*, Die unionsrechtlichen Anforderungen für CFC-Regelungen, 170.

3.6.3 Doppelbesteuerungsabkommen

Doppelbesteuerungsabkommen und Hinzurechnungsbestimmungen können aufgrund ihrer ähnlichen Zielsetzung uU in Konflikt geraten.¹³⁷ Grundsätzlich schließen viele Staaten die Möglichkeit eines Konflikts jedoch aus, der zwischen zwei Staaten entstehen könnte, wenn es um das Besteuerungsrecht der ausländischen Gesellschaft geht. Stattdessen wird angesehen, dass solche Abkommen kein Hindernis für die Anwendung von innerstaatlichen Vorschriften zur Verhinderung von Steuerumgehungen sind. Trotzdem kann man diese Fälle auch als „Treaty Override“ verstehen.¹³⁸ Bei einer einzelstaatlichen Umsetzung von Vorschriften zur Hinzurechnungsbesteuerung kann hier Konfliktpotenzial bestehen.

¹³⁷ vgl. *Brähler*, Controlled foreign company-rules, 129.

¹³⁸ vgl. *Heidenreich*, in *Simader/Titz* (Hrsg), 242.

4 Anti Tax Avoidance Directive

Im Jahr 2016 hat die Europäische Kommission auf das Thema Steuerplanung reagiert und eine Richtlinie erlassen, welche später als die Anti Tax Avoidance Directive (ATAD) bekannt wurde. Zu ihrer Umsetzung sind bekanntermaßen alle Mitgliedstaaten der Europäischen Union verpflichtet.¹³⁹ Einzig Großbritannien wird die Richtlinie zum heutigen Zeitpunkt¹⁴⁰ nicht vollständig umsetzen, da es durch die Bekanntgabe des Ausstiegs aus der EU von dieser Pflicht größtenteils befreit wurde. Da das Land jedoch zumindest am 1.1.2019 noch Mitglied der EU war, werden zumindest alle Maßnahmen umzusetzen sein, die zu diesem Stichtag von der Richtlinie vorgegeben wurden¹⁴¹ – darunter auch Hinzurechnungsbestimmungen.¹⁴²

Was jedoch auffällt ist, dass es bisher noch keine Richtlinie gab, die so sehr in die Souveränität der Mitgliedstaaten bzw. ihrer Steuersysteme eingegriffen hat.¹⁴³ Welche Motivation die EU für den Erlass dieser Richtlinie hatte und welche Punkte die Richtlinie genau umfasst wird auf den folgenden Seiten kurz erörtert.¹⁴⁴

4.1 Motivation zur Erstellung der Richtlinie

Der Rat der Europäischen Union stellt bereits im ersten Erwägungsgrund zum Erlass der Richtlinie fest, dass er sich hiermit auf internationale Steuerthemen im Rahmen der Wertschöpfung sowie des Orts der Gewinnerzielung näher auseinandersetzen möchte.¹⁴⁵ Genaue Regelungen zu diesen Themen seien für die problemlose Funktion des EU-Binnenmarkts unumgänglich (wie der Rat auch in der Richtlinie erläutert). Ebendieser Schutz des EU-Binnenmarkts wird auch als Begründung für die Zulässigkeit dieses unionsrechtlichen Erlasses angeführt.¹⁴⁶

¹³⁹ siehe dazu Art 288 AEUV.

¹⁴⁰ Abgabe dieser Arbeit im Februar 2019, Anm.

¹⁴¹ vgl. *Taylor*, The UK's emerging response to the EU's ATAD, Tax Journal 2018, <<https://www.taxjournal.com/articles/uk-s-emerging-response-eu-s-atad-26072018>> (abgerufen am 24. 1. 2019).

¹⁴² siehe dazu Art 11 ATAD.

¹⁴³ *Staringer*, Die Umsetzung der ATAD in Österreich durch das Jahressteuergesetz 2018, SWI 2018, 574 (574).

¹⁴⁴ siehe dazu Abschnitt 4.1 ff.

¹⁴⁵ vgl. Erwägungsgrund 1 und 5 der ATAD.

¹⁴⁶ vgl. Präambel ATAD iVm Art 115 AEUV.

Wie bereits eingangs erwähnt, lässt die Nennung der BEPS-Initiativen in den ersten beiden Erwägungsgründen¹⁴⁷ die Schlussfolgerung zu, dass die Richtlinie auf Basis der Berichte der OECD erstellt wurde, und somit eine verpflichtende Umsetzung der Soft Law-Vorschläge in hartes EU-Recht angestrebt wird.¹⁴⁸ Die Richtlinie gibt in vollem Bewusstsein über die Unterschiede der einzelnen nationalen Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten als klares Ziel vor, gewisse Mindestschutzstandards für Körperschaftssteuersysteme der Mitgliedstaaten gegen Praktiken zur Vermeidung von Steuern zu errichten.¹⁴⁹ Diese Maßnahmen sollen auf Basis der EU einheitlich geregelt werden, da so ein Zerfall des Marktes bzw. Streitfragen zwischen den einzelnen Mitgliedstaaten verhindert würden.¹⁵⁰ Umfasst werden sollen all jene Gesellschaften, die nach dem Körperschaftsteuergesetz der jeweiligen Nation steuerpflichtig sind. Demnach sind Betriebsstätten zwar von der Richtlinie betroffen, nicht jedoch bereits als transparent behandelte Gesellschaften (insbesondere Personengesellschaften), die nicht körperschaftsteuerpflichtig sind.¹⁵¹ Die Richtlinie gibt allerdings keine nähere Erklärung dazu, warum genau die von ihr umfassten Themen von EU-Seite als besonders relevant für die Vermeidung von BEPS angesehen werden. Da die Maßnahmen selbst auch keine klaren inhaltlichen Zusammenhänge erkennen lassen, bleibt eine Begründung für den Umfang der ATAD aus.¹⁵² In den folgenden Unterabschnitten wird der Autor genauer auf die von der ATAD umfassten Maßnahmen eingehen. Dieser Schritt ist unerlässlich, um ein konkreteres Bild zu den Bestimmungen zu schaffen und eine solide Grundlage für die weiteren Ausführungen zu bilden.

¹⁴⁷ vgl ErwGr 1 und 2 der ATAD.

¹⁴⁸ *Staringer*, in *Lang/Rust/Schuch/Staringer (Hrsg)*, 5 f.

¹⁴⁹ vgl ErwGr 3 der ATAD.

¹⁵⁰ vgl ErwGr 2 der ATAD.

¹⁵¹ vgl ErwGr 4 der ATAD.

¹⁵² vgl *Luka/Petutschnig*, Die EU-Kommission im Kampf gegen BEPS – Das EU-Maßnahmenpaket zur Bekämpfung von Steuervermeidung, *ÖStZ* 2016, 358 (368).

4.2 Regelung zur Zinsschranke

Mit der sogenannten Zinsschranke setzt die EU vor allem bei der Verminderung der Steuerbemessungsgrundlage in Form von Betriebsausgaben an.¹⁵³ Wie schon der Name suggeriert, geht es dabei konkret um die Abzugsfähigkeit von Zinsaufwendungen.¹⁵⁴

Im Grundtatbestand gilt die Regel für den Fall, dass die in der ATAD definierten überschüssigen Fremdkapitalkosten höher als 30 % des EBITDA (Ergebnis vor Zinsen, Steuern und Abschreibungen) einer Gesellschaft sind.¹⁵⁵ Ist dies der Fall, so gilt der über diesen Schwellenwert hinausgehende Teil nicht mehr als abzugsfähige Betriebsausgabe.¹⁵⁶ Dabei werden als überschüssige Fremdkapitalkosten grob gesagt die Summe aller Zinsaufwendungen abzüglich der Summe aller Zinserträge im jeweiligen Wirtschaftsjahr verstanden.¹⁵⁷ Die ATAD gibt dabei absichtlich eine sehr breite Definition von Fremdkapitalkosten.¹⁵⁸

Die Vorgaben zur Zinsschranke sind allerdings äußerst komplex und umfangreich, sodass die Mitgliedstaaten in mehreren Punkten Ausnahmen oder andere Regelungen implementieren können.¹⁵⁹ Aufgrund der Natur der Richtlinie können die Mitgliedstaaten selbst beispielsweise den Schwellenwert unter 30 % senken, sodass noch weniger überschüssige Fremdkapitalkosten als Betriebsausgabe absetzbar wären. Außerdem stellt die ATAD den umfassten Staaten frei, eine andere Ergebnisgröße als das EBITDA (konkret genannt wird das EBIT) heranzuziehen, solange der in diesem Fall angewendete Schwellenwert zumindest dem Gesamtergebnis des sonst anhand der Richtlinie berechneten Satzes (30 % des EBITDA) entspricht.¹⁶⁰ Des Weiteren stellt die ATAD den Mitgliedsländern frei, die Vor- und Rücktragsmöglichkeiten von nicht abzugsfähigen Zinsaufwendungen individuell zu regeln, solange dies in den vorgegebenen Grenzen geschieht. Die Grenze ist dabei, dass solche Aufwände laut Richtlinie unbegrenzt vor- und bis zu drei Jahre rückgetragen

¹⁵³ vgl. Zöchling, Die Zinsschranke gem Art 4 Anti-BEPS-Richtlinie, in Kirchmayr/Mayr/Hirschler/Kofler (Hrsg), Anti-BEPS-Richtlinie: Konzernsteuerrecht im Umbruch?¹ (2017) 41 (43).

¹⁵⁴ vgl. Mayer, Die Zinsschranke (Art 4 der Anti-Tax-Avoidance-Richtlinie), in Lang/Rust/Schuch/Staringer (Hrsg), Die Anti-Tax-Avoidance-Richtlinie¹ (2017) 25 (26).

¹⁵⁵ vgl. Art 4 Abs 1 ATAD.

¹⁵⁶ vgl. Zöchling, in Kirchmayr/Mayr/Hirschler/Kofler (Hrsg), 42.

¹⁵⁷ vgl. Art 2 Abs 2 ATAD.

¹⁵⁸ siehe dazu Art 2 Abs 1 ATAD.

¹⁵⁹ vgl. Zöchling, in Kirchmayr/Mayr/Hirschler/Kofler (Hrsg), 42.

¹⁶⁰ vgl. ErwGr 6 ATAD.

werden können. Auch das nicht ausgenutzte Abzugspotential von Zinsen kann bis maximal fünf Jahre vorgetragen werden, wenn dies in die nationale Gesetzgebung übernommen wird.¹⁶¹

Zusätzlich räumt die Richtlinie den Staaten die Möglichkeit ein, mehrere Ausnahmen zu den angeführten Regelungen zu integrieren.¹⁶² Konkret werden dabei folgende Möglichkeiten vorgesehen:

- eine (jedenfalls gültige) Freibetragsgrenze für überschüssige Fremdkapitalkosten bis maximal EUR 3.000.000;¹⁶³
- eine Möglichkeit zum Abzug der gesamten überschüssigen Fremdkapitalkosten sofern eine Gesellschaft nicht zu einer konsolidierten Gruppe gehört und selbst keine Betriebsstätten oder verbundenen Unternehmen iSd Art 2 Abs 4 ATAD hat;¹⁶⁴
- einen Abzug von überschüssigen Fremdkapitalkosten, wenn sie
 - durch Darlehen verursacht werden, die bis zum 17. 6. 2016 abgeschlossen und danach nicht verändert wurden;¹⁶⁵ bzw.
 - für Darlehen zur Finanzierung von öffentlichen Infrastrukturprojekten anfallen, wobei diese durch ihre Langfristigkeit gekennzeichnet sein müssen;¹⁶⁶
- für Konzerne die folgenden zwei Klauseln, wobei auf diese in der vorliegenden Arbeit nicht näher eingegangen wird
 - Eigenkapital-Escape-Klausel;¹⁶⁷ bzw.
 - EBITDA-Escape-Klausel;¹⁶⁸
- sowie für Finanzunternehmen (sowohl als eigenständiges Unternehmen als auch als konsolidierte Gruppe).¹⁶⁹

¹⁶¹ vgl Mayer, in *Lang/Rust/Schuch/Staringer (Hrsg)*, 32 f.

¹⁶² vgl Zöchling, in *Kirchmayr/Mayr/Hirschler/Kofler (Hrsg)*, 45.

¹⁶³ vgl Art 4 Abs 3 lit a ATAD.

¹⁶⁴ vgl Art 4 Abs 3 lit b ATAD.

¹⁶⁵ vgl Art 4 Abs 4 lit a ATAD.

¹⁶⁶ vgl Art 4 Abs 4 lit b ATAD.

¹⁶⁷ vgl Zöchling, in *Kirchmayr/Mayr/Hirschler/Kofler (Hrsg)*, 48.

¹⁶⁸ vgl Mayer, in *Lang/Rust/Schuch/Staringer (Hrsg)*, 42.

¹⁶⁹ vgl Art 4 Abs 7 ATAD.

Ziel dieser Regelung, die in ihrer Form sehr stark an Rechtsvorschriften aus Deutschland¹⁷⁰ sowie an Vorschläge der OECD¹⁷¹ zur Einschränkung von Zinsabzügen erinnert, ist die Vermeidung der unbeschränkten, zeitgleichen Verschiebung von Zinsaufwänden in Hoch- und Zinserträgen in Niedrigsteuere Länder durch international tätige Konzerne.¹⁷² Es soll also die Gewinnverschiebung und die Minderung der Steuerbemessungsgrundlage durch zu hohe Zinszahlungen eingeschränkt werden.¹⁷³

4.3 Regelung zur Wegzugsbesteuerung

Bei den Bestimmungen zur Wegzugsbesteuerung hatte der Rat neben den EU-Grundfreiheiten auch mehrere EuGH-Urteile zu berücksichtigen. Gerade bei Sachverhalten innerhalb der EU sind die Niederlassungs- sowie die Kapitalverkehrsfreiheit in entsprechende Regelungen einzubeziehen. Auf Basis dieser beiden Freiheiten wurden mehrere Sachverhalte vor den Europäischen Gerichtshof gebracht, wobei die Entscheidungen ebenfalls in die ATAD eingeflossen sind.¹⁷⁴

Ziel der Wegzugsbesteuerung bzw. der Übertragung von Vermögenswerten ist es, eine im Inland entstandene Wertsteigerung ebendieses Vermögens zu besteuern, selbst dann, wenn diese Wertsteigerungen noch nicht realisiert wurden.¹⁷⁵ Dabei werden die Fälle, in denen eine solche Besteuerung vorgenommen wird, sowie die Höhe der zur Kalkulation herangezogenen Werte näher definiert.¹⁷⁶ Ausgenommen von den Fällen, in denen diese Art der Besteuerung anfällt, ist explizit die Übertragung von Vermögenswerten zwischen einer Mutter- und ihren Tochtergesellschaften.¹⁷⁷

¹⁷⁰ vgl. *Möhlenbrock*, BEPS-Umsetzungsmaßnahmen in Deutschland, in *Kirchmayr/Mayr/Hirschler* (Hrsg.), *Anti-BEPS-Richtlinie: Konzernsteuerrecht im Umbruch?*¹ (2017) 27 (36).

¹⁷¹ vgl. *OECD*, *Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 – 2015 Final Report* (2015), *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241176-en> (abgerufen am 20. 1. 2019).

¹⁷² vgl. *Mayer*, in *Lang/Rust/Schuch/Staringer* (Hrsg.), 26.

¹⁷³ vgl. ErwGr 6 ATAD.

¹⁷⁴ vgl. *Koch/Siller*, Die Wegzugsbesteuerung (Art 5 der Anti-Tax-Avoidance-Richtlinie), in *Lang/Rust/Schuch/Staringer* (Hrsg.), *Die Anti-Tax-Avoidance-Richtlinie*¹ (2017) 49 (50).

¹⁷⁵ vgl. ErwGr 10 ATAD.

¹⁷⁶ vgl. Art 5 Abs 1 ATAD.

¹⁷⁷ vgl. ErwGr 10 ATAD.

Grundsätzlich ist die Zahlung der Steuer sofort fällig, wobei der/die Steuerpflichtige eine Option zur Zahlung in Teilen wählen kann. Sofern die dafür notwendigen Voraussetzungen (in dieser Arbeit nicht weiter erläutert¹⁷⁸) vorliegen, kann der/die Steuerpflichtige den Betrag über fünf Jahre verteilen,¹⁷⁹ wobei sich der Mitgliedstaat das Recht auf eine Erhebung von Zinsen für die aufgeschobenen Zahlungen vorbehalten kann.¹⁸⁰ Bei der Länge der Frist (fünf Jahre) hält sich die Richtlinie an das EuGH-Urteil¹⁸¹ in der Rs *DMC*¹⁸², in dem der Europäische Gerichtshof erstmals von der Verhältnismäßigkeit der Wahl zwischen Sofortbesteuerung und einer fünfjährigen Teilzahlungsoption spricht.¹⁸³ Unter Umständen kann dieser Aufschub beendet werden und eine sofortige Schuldeinbehaltung erfolgen.¹⁸⁴

Auch in dieser Vorschrift gibt es Ausnahmetatbestände, die jene Vermögenswerte umfassen, von denen angenommen werden kann, dass sie innerhalb von 12 Monaten wieder zurück in jenen Mitgliedstaat, von dem aus sie übertragen wurden, zurückgeführt werden.¹⁸⁵ Dies gilt jedoch nur für Vermögenswerte, die im Zusammenhang mit folgenden Tatbeständen übertragen und rückgeführt werden:

- Wertpapierfinanzierungen;
- Sicherheiten;
- Erfüllung von aufsichtsrechtlichen Eigenkapitalanforderungen; oder
- Liquiditätsmanagement.¹⁸⁶

Der Versuch der ATAD, in diesem Bereich Einheitlichkeit zu schaffen, ist wohl weniger auf die Richtlinie selbst, sondern auf die EuGH Rechtsprechung zurückzuführen, auf der sie basiert.¹⁸⁷ Inwieweit die Regelung tatsächlich länderübergreifend harmonisiert wird, bleibt durch die Definition der Maßnahmen als Mindeststandards¹⁸⁸ abzuwarten.¹⁸⁹

¹⁷⁸ siehe dazu Art 5 Abs 2 lit a - d ATAD.

¹⁷⁹ vgl Art 5 Abs 2 ATAD.

¹⁸⁰ vgl Art 5 Abs 3 ATAD.

¹⁸¹ vgl *Mayr*, Wegzugsbesteuerung gem Art 5 Anti-BEPS-Richtlinie, in *Kirchmayr/Mayr/Hirschler/Kofler* (Hrsg), Anti-BEPS-Richtlinie: Konzernsteuerrecht im Umbruch?¹ (2017) 61 (69).

¹⁸² EuGH 23.1.2014, C-164/12, *DMC*, ECLI:EU:C:2014:20.

¹⁸³ vgl *Koch/Siller*, in *Lang/Rust/Schuch/Staringer* (Hrsg), 62.

¹⁸⁴ vgl Art 5 Abs 4 ATAD.

¹⁸⁵ vgl *Koch/Siller*, in *Lang/Rust/Schuch/Staringer* (Hrsg), 75.

¹⁸⁶ siehe dazu Art 5 Abs 7 ATAD.

¹⁸⁷ vgl *Mayr*, in *Kirchmayr/Mayr/Hirschler/Kofler* (Hrsg), 73 f.

¹⁸⁸ vgl Art 3 ATAD.

¹⁸⁹ vgl *Koch/Siller*, in *Lang/Rust/Schuch/Staringer* (Hrsg), 78.

4.4 Allgemeine Anti-Missbrauchs-Regelung

Damit die Mitgliedstaaten eine Vorschrift haben, auf deren Basis sie handeln können, wenn es für einen Sachverhalt noch keine besonderen Rechtsvorschriften gibt, wurde auch eine allgemeine Anti-Missbrauchs-Regelung in die Richtlinie aufgenommen. Dadurch will die EU ein Mittel zur Lückenschließung zur Verfügung stellen, welches sich jedoch nicht auf die Gültigkeit von besonderen nationalen Vorschriften gegen Missbrauch auswirkt, und welches innerhalb der EU zur Verhinderung von unangemessenen Gestaltungen angewendet werden kann.¹⁹⁰

Die Bestimmung knüpft in ihrem Inhalt im Wesentlichen an drei Tatbeständen zur Definition von Missbrauch an, die alle kumulativ erfüllt sein müssen.¹⁹¹ Die erste Voraussetzung ist die Unangemessenheit der Gestaltung,¹⁹² die nach einer Analyse aller berücksichtigungswürdigen Tatsachen eines Sachverhalts festgestellt wird.¹⁹³ Was genau unter Unangemessenheit zu verstehen ist, versucht die ATAD als zweite Voraussetzung vorzugeben.¹⁹⁴ Dies ist der Fall, wenn es aus wirtschaftlicher Sicht nicht nachvollziehbar ist, warum diese Gestaltung gewählt wurde, da die im Sachverhalt dargestellten Gründe nicht die Realität widerspiegeln.¹⁹⁵ Schließlich muss auch das letzte Kriterium des steuerlichen Vorteils erfüllt sein. Erlangt die Gesellschaft nämlich aus dieser Gestaltung tatsächlich keinen Vorteil, den ein Mitgliedstaat normalerweise in dieser Form nicht einräumt, so kann auch diese Bestimmung nicht anwendbar sein.¹⁹⁶

Folgt man der Wortfolge der Richtlinie, so ist diese Bestimmung nicht nur auf grenzüberschreitende, sondern auch auf inländische Sachverhalte anwendbar.¹⁹⁷ Außerdem deutet die Formulierung zum Gestaltungszweck (steuerlicher Vorteil) hin zu einem „Principal

¹⁹⁰ vgl ErwGr 11 ATAD.

¹⁹¹ vgl *Drüen*, Missbrauch nach Art 6 Anti-BEPS-Richtlinie, in *Kirchmayr/Mayr/Hirschler/Kofler* (Hrsg), *Anti-BEPS-Richtlinie: Konzernsteuerrecht im Umbruch?*¹ (2017) 75 (79 ff).

¹⁹² vgl *Langer/Orzechowski*, Die General Anti Abuse Rule (Art 6 der Anti-Tax-Avoidance-Richtlinie), in *Lang/Rust/Schuch/Staringer* (Hrsg), *Die Anti-Tax-Avoidance-Richtlinie*¹ (2017) 79 (83 ff).

¹⁹³ vgl Art 6 Abs 1 ATAD.

¹⁹⁴ siehe dazu Art 6 Abs 2 ATAD.

¹⁹⁵ vgl *Drüen*, in *Kirchmayr/Mayr/Hirschler/Kofler* (Hrsg), 82.

¹⁹⁶ vgl *Langer/Orzechowski*, in *Lang/Rust/Schuch/Staringer* (Hrsg), 86 ff.

¹⁹⁷ vgl *Langer/Orzechowski*, in *Lang/Rust/Schuch/Staringer* (Hrsg), 81; vgl dazu kritisch *Drüen*, in *Kirchmayr/Mayr/Hirschler/Kofler* (Hrsg), 85 f.

Purpose Test“,¹⁹⁸ der bereits von der OECD im Rahmen des BEPS Projekts vorgeschlagen wurde.¹⁹⁹

Es bleiben jedoch viele Fragen offen, die wohl auch der Tatsache geschuldet sind, dass sich Missbrauch im Verhältnis zu Steuerumgehungen definieren lässt, als solcher aber abstrakt nicht erfassbar ist.²⁰⁰ Die tatsächliche Ausgestaltung des Begriffs „unangemessene Gestaltung“ wird wohl auch künftig Entscheidungssache des EuGHs bleiben.²⁰¹

4.5 Regelung zur Hinzurechnungsbesteuerung

Wie bereits eingangs erwähnt umfasst auch die ATAD in ihren Artikeln 7 und 8 Regelungen zur Hinzurechnungsbesteuerung.²⁰² Um die in der Richtlinie vorgesehenen Umsetzungsmöglichkeiten²⁰³ näher zu betrachten, werden unter anderem die Tatbestandsmerkmale des Abschnitts 3.3 dieser Arbeit herangezogen. Aufgrund der Wichtigkeit dieses Beitrags wird dieser Unterabschnitt ausführlicher formuliert.

4.5.1 Inländische Beherrschung eines ausländischen Rechtsträgers

Wie bereits zuvor erörtert, ist die Beherrschung eines im Ausland ansässigen Rechtsträgers durch einen/r inländischen Steuerpflichtigen notwendig, um den Tatbestand der Hinzurechnungsbesteuerung auszulösen. Die ATAD setzt dabei den Schwellenwert auf mehr als 50 % der Anteile am Unternehmen fest.²⁰⁴

Der hier verwendete Begriff „Anteile“ bezieht sich konkret auf:

- das Halten von Stimmrechten;
- das Halten von Kapital; oder
- einen Anspruch auf die Gewinne der Gesellschaft.²⁰⁵

¹⁹⁸ vgl. *Rigaut*, Anti-Tax Avoidance Directive (2016/1164): New EU Policy Horizons, ET 2016, 497 (502 f).

¹⁹⁹ vgl. *OECD*, Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 – 2015 Final Report (2015), OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing, Paris, <<https://dx.doi.org/10.1787/9789264241695-en>> (abgerufen am 20. 1. 2019).

²⁰⁰ vgl. *Drüen*, in *Kirchmayr/Mayr/Hirschler/Kofler* (Hrsg), 83.

²⁰¹ vgl. *Langer/Orzechowski*, in *Lang/Rust/Schuch/Staringer* (Hrsg), 83.

²⁰² siehe dazu Abschnitt 1.

²⁰³ vgl. Art 7 Abs 2 ATAD.

²⁰⁴ vgl. Art 7 Abs 1 lit a ATAD.

²⁰⁵ vgl. *Kirchmayr*, Hinzurechnungsbesteuerung, in *Kirchmayr/Mayr/Hirschler/Kofler* (Hrsg), Anti-BEPS-Richtlinie: Konzernsteuerrecht im Umbruch?¹ (2017) 91 (95).

Diese Beherrschung kann entweder unmittelbar oder mittelbar über verbundene Unternehmen gem Art 2 Abs 4 ATAD gehalten werden.²⁰⁶ Bei der Durchrechnung ist auf die Aliquotierung der Beteiligungen zu achten. Diese kann allerdings entfallen, wenn zwischen den Unternehmen jeweils das Beherrschungskriterium gem Art 7 Abs 1 lit a ATAD erfüllt wird.²⁰⁷

4.5.2 Niedrigbesteuerung

Art 7 Abs 1 lit b ATAD legt des Weiteren fest, wann eine Gesellschaft als niedrig besteuert gilt. Dazu zieht man einen Vergleich zwischen der im Ausland tatsächlich durch das Unternehmen bzw. die Betriebsstätte entrichteten Steuer und der nach inländischem Recht kalkulierten Steuer auf das erwirtschaftete Einkommen. Ist die tatsächlich abgeführte Steuer geringer als 50 % der nach inländischen Vorschriften berechneten Steuerschuld, so ist die Regel anwendbar.²⁰⁸

Zu dem Tatbestand der Niedrigbesteuerung gibt es jedoch eine Ausnahme in Bezug auf Betriebsstätten. Hat ein beherrschtes ausländisches Unternehmen eine Betriebsstätte, die nach den Regeln des dortigen Steuergebiets nicht von einer Steuer umfasst wird oder steuerfrei ist, so wird diese Betriebsstätte für Zwecke der Hinzurechnungsbesteuerung nicht berücksichtigt.²⁰⁹

Die ATAD lässt Missverständnisse durch die verwirrende Ausdrucksweise offen.²¹⁰ Grundsätzlich gilt jedoch, wie bereits in Abschnitt 3.3.3 erörtert, die effektive Steuerbelastung als Vergleichskriterium für die Niedrigbesteuerung.

4.5.3 Hinzuzurechnendes Einkommen

Die allgemeinen Voraussetzungen für die Anwendbarkeit der CFC-Regelung der ATAD wurden oben bereits genannt. Sie werden, je nach Ansatz, den ein Mitgliedstaat in seine Rechtsordnung implementiert, ergänzt.²¹¹

²⁰⁶ vgl Art 7 Abs 1 lit a ATAD.

²⁰⁷ vgl *OECD*, OECD Action 3 – Final Report, Rz 47.

²⁰⁸ vgl Art 7 Abs 1 lit b iVm Art 7 Abs 1 S 3 ATAD.

²⁰⁹ vgl Art 7 Abs 1 S 2 ATAD.

²¹⁰ vgl *Orlet*, in *Lang/Rust/Schuch/Staringer (Hrsg)*, 116.

²¹¹ siehe dazu Abschnitt 4.5.3.1 f.

4.5.3.1 Kategorischer Ansatz

Bei diesem Ansatz geht es darum, dass jene Einkünfte, die nicht ausgeschüttet wurden und in eine der in Art 7 Abs 2 lit a ATAD genannten Kategorien fallen, nach den nationalen Vorschriften des jeweiligen Mitgliedstaats zu berechnen, und anschließend zu den inländischen Einkünften hinzuzurechnen sind.²¹² Dies gilt, soweit die ausländische Gesellschaft nicht selbst eine wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit nachweisen kann, sie also selbst über ausreichend Personal, Büro und Ausstattung sowie über Vermögenswerte verfügt, die für ihre Funktion als ausreichend angesehen werden können.²¹³ Der Nachweis der Fakten und Umstände, die eine solche wirtschaftliche Tätigkeit beweisen, überbleibt dem/r Steuerpflichtigen. Kann er/sie entsprechende Beweise vorbringen, so ist diese Bestimmung nicht anwendbar.

Einer der als Passiveinkünfte genannten Kategorien sind auch „Dividenden und Einkünfte aus der Veräußerung von Anteilen“.²¹⁴ Sie gelten allerdings erst dann als passives Einkommen, wenn sie auch bei einem direkten Bezug durch den/die inländische/n Steuerpflichtige/n einer Steuer unterliegen würden. Basiert ein aus dieser Kategorie realisiertes Einkommen der ausländischen Gesellschaft (zB Auslandsholding) jedoch Einkünften aus einer aktiven Tätigkeit (zB Produktionstätigkeit der Tochtergesellschaft), oder gelten die Einkünfte nicht als niedrig besteuert gem der Vorschrift, oder liegen sowieso inländische Einkünfte vor, so ist dieses nicht hinzuzurechnen.²¹⁵

Jedenfalls anzusetzen sind „Lizenzgebühren oder sonstige Einkünfte aus geistigem Eigentum“²¹⁶ – selbst dann, wenn die Gesellschaft durch Eigenleistungen (zB in Form von Forschung oder Entwicklung) zur Erstellung des Titels, auf Basis dessen solche Einkünfte realisiert werden, beigetragen hat.²¹⁷

²¹² *Hirscher/Stückler*, Die Hinzurechnungsbesteuerung nach Art 8 EU-Anti-BEPS-RL, in *Kirchmayr/Mayr/Hirschler/Kofler* (Hrsg), Anti-BEPS-Richtlinie: Konzernsteuerrecht im Umbruch?¹ (2017) 107 (109).

²¹³ vgl Art 7 Abs 2 lit a ATAD.

²¹⁴ Art 7 Abs 2 lit a TS iii ATAD.

²¹⁵ vgl *Raab*, Jahressteuergesetz 2018 - Die neue Hinzurechnungsbesteuerung, SWK 2018, 841 (847).

²¹⁶ Art 7 Abs 2 lit a AP ii ATAD.

²¹⁷ vgl *Schönfeld*, Hinzurechnungsbesteuerung und Anti-Tax-Avoidance-Directive, IStR 2017, 721 (725).

4.5.3.2 Transaktionsbezogener Ansatz

Bei der zweiten Möglichkeit zur Hinzurechnungsbesteuerung wird nicht auf Einkommenskategorien, sondern auf die gesamten Einkünfte, die aus einer unangemessenen Gestaltung bzw. aus einer Abfolge von unangemessenen Gestaltungen erzielt werden, abgezielt.²¹⁸ Bei dieser Bestimmung wird die wirtschaftliche Tätigkeit der ausländischen Gesellschaft nicht angesprochen, was aufgrund der Forderung nach der Unangemessenheit einer Gestaltung so auch konsequent ist.²¹⁹

Vielmehr geht es um den Zweck zur Erzielung eines steuerlichen Vorteils aus dieser Gestaltung.²²⁰ Ausschlaggebend für die Unangemessenheit solcher Gestaltungen ist, dass die beherrschte Gesellschaft nicht dieselben Vermögenswerte aufgewendet bzw. dieselben Risiken eingegangen wäre, wenn nicht die Entscheidungsträger der beherrschenden Gesellschaft Aufgaben ausführen würden, die für die Gewinnung von Einkünften der beherrschten Gesellschaft entscheidend sind.²²¹

Das nicht ausgeschüttete Einkommen wird anschließend je nach Anteil der Beteiligung zugerechnet.²²² Ein Kritikpunkt an diesem Ansatz ist, dass die „unangemessene Gestaltung“ des Art 7 Abs 2 lit b ATAD zwar nicht mit der „missbräuchlichen Gestaltung“ des Art 6 Abs 1 ATAD übereinstimmt, allerdings trotzdem unklar ist, wann welche Vorschrift anzuwenden ist.²²³

4.5.4 Ausnahmen

Wie bei den bisherigen Regelungen gibt es auch bei der Hinzurechnungsbesteuerung Ausnahmen, die ein Mitgliedstaat vornehmen kann.²²⁴

In Bezug auf den kategorischen Ansatz gibt es die Möglichkeit, Drittländer von der Bestimmung auszunehmen.²²⁵ Außerdem hat jeder Mitgliedstaat das Recht, den Schwellenwert aus den in Art 7 Abs 2 lit a ATAD genannten Kategorien bei einem Drittel anzusetzen; nur, wenn mehr als ein Drittel des gesamten Einkommens aus passiven Einkünften

²¹⁸ vgl Art 7 Abs 2 lit b ATAD.

²¹⁹ vgl Orlet, in Lang/Rust/Schuch/Staringer (Hrsg), 125.

²²⁰ vgl Art 7 Abs 2 lit b S 1 ATAD.

²²¹ vgl Art 7 Abs 2 lit b S 2 ATAD.

²²² Hirscher/Stückler, in Kirchmayr/Mayr/Hirschler/Kofler (Hrsg), 114.

²²³ vgl Orlet, in Lang/Rust/Schuch/Staringer (Hrsg), 126.

²²⁴ vgl Art 7 ATAD.

²²⁵ vgl Art 7 Abs 2 lit a S 3 ATAD.

besteht, gilt die ausländische Gesellschaft als beherrschtes ausländisches Unternehmen.²²⁶ Zusätzlich gibt es noch die Möglichkeit, Finanzunternehmen von der Regelung auszunehmen, wenn maximal ein Drittel der Einkünfte aus den in Art 7 Abs 2 lit a ATAD genannten Kategorien durch Geschäfte mit dem/r Steuerpflichtigen bzw. seinen/ihren verbundenen Unternehmen generiert werden.²²⁷

Bezüglich des transaktionsbezogenen Ansatzes kann vorgesehen werden, dass eine Hinzurechnung dann nicht vorzunehmen ist, wenn die Buchgewinne und das nicht kommerzielle Einkommen nicht mehr als EUR 750.000 bzw. EUR 75.000 ausmachen.²²⁸ Des Weiteren kann vorgesehen werden, dass eine Hinzurechnung nicht vorgenommen wird, wenn die Buchgewinne der Gesellschaft 10 % der betrieblichen Aufwendungen des Unternehmens bzw. der Betriebsstätte nicht übersteigen.²²⁹ Bei den betrieblichen Aufwendungen sind folgende Kosten nicht zu berücksichtigen:

- Kosten aus dem Verkauf von Waren, wenn die Ware außerhalb des Steueransässigkeitslandes verkauft wurde;
- Kosten im Zusammenhang mit Transaktionen an verbundene Unternehmen.²³⁰

4.6 Hybrid Mismatch-Regelung

Die Richtlinie hat sich ebenfalls dem Thema der hybriden Gestaltungen angenommen. Durch aggressive Steuerplanung im Zusammenhang mit Lücken zwischen den nationalen Steuersystemen konnten Steuerpflichtige (bzw. deren Steuerverantwortliche) Gestaltungen errichten, bei denen Zahlungen oder Unternehmen gleichzeitig zu Abzügen in zwei Ländern oder zu einem Abzug in einem bzw. Nichtbesteuerung im anderen Land führten.²³¹

Ziel dieser Bestimmung ist es, den daraus zu gewinnenden steuerlichen Vorteil zu neutralisieren.²³² Deshalb soll im Falle eines doppelten Abzugs bloß jene Gesellschaft einen Abzug geltend machen können, die die Zahlung initiiert.²³³ Führt eine Zahlung jedoch zu

²²⁶ vgl Art 7 Abs 3 S 1 ATAD.

²²⁷ vgl Art 7 Abs 3 S 2 ATAD.

²²⁸ vgl Art 7 Abs 4 lit a ATAD.

²²⁹ vgl Art 7 Abs 4 lit b ATAD.

²³⁰ vgl Art 7 Abs 4 S 2 ATAD.

²³¹ vgl ErwGr 13 ATAD.

²³² vgl ErwGr 13 ATAD.

²³³ vgl Art 9 Abs 1 ATAD.

einem Abzug in einem bzw. Nichtbesteuerung in einem anderen Land, so soll der steuerlich geltend gemachte Abzug in dem einen Land verweigert werden.²³⁴ In den konkreten Anwendungsfällen wird wohl weniger auf die Körperschaftssteuerpflicht einer Gesellschaft als vielmehr auf die Verbundenheit der Unternehmen gem Art 2 Abs 4 ATAD abgezielt.²³⁵

Diese Regelung ist auf EU-Konstellationen beschränkt,²³⁶ schließt also EWR-Länder (die nicht EU-Mitglieder sind) und Drittländer nicht mit ein. Umzusetzen ist sie bis 31.12.2019 und damit ab 1.1.2020 anwendbar.²³⁷

²³⁴ vgl Art 9 Abs 2 ATAD.

²³⁵ Vgl *Schlager*, Hybride Gestaltungen, in *Kirchmayr/Mayr/Hirschler/Kofler* (Hrsg), Anti-BEPS-Richtlinie: Konzernsteuerrecht im Umbruch?¹ (2017) 121 (129 f).

²³⁶ vgl *Schlager*, in *Kirchmayr/Mayr/Hirschler/Kofler* (Hrsg), 127.

²³⁷ vgl *Allram/Hörtenhuber*, Die Hybrid Mismatches Rule (Art 9 der Anti-Tax-Avoidance-Richtlinie), in *Lang/Rust/Schuch/Staringer* (Hrsg), Die Anti-Tax-Avoidance-Richtlinie¹ (2017) 132 (146).

5 Hinzurechnungsbestimmungen im europäischen Raum

Ziel dieser Arbeit ist es, Regelungen zur Hinzurechnungsbesteuerung auf Ebene einzelner Länder zu analysieren. Daher werden in diesem Abschnitt zu jedem von dieser Arbeit umfassten Land²³⁸ zwei Unterabschnitte eingefügt, in denen die Situation vor (Pre ATAD) bzw. nach (Post ATAD) dem 31. 12. 2018, dem Tag der Umsetzung der CFC-Regelung der ATAD, beschrieben werden. Die Reihenfolge der Länder ist alphabetisch. Zunächst werden jedoch, wie in Abschnitt 2.2 besprochen, noch einmal die Forschungsfragen wiederholt und angepasst. Für den Unterabschnitt 1 mit der Bezeichnung Pre ATAD sollen folgende Fragen beantwortet werden:

- Hat das untersuchte Land Hinzurechnungsbestimmungen? Falls nicht, hat es ähnliche Bestimmungen?
- Wie hoch muss die Beteiligung sein, damit der Tatbestand ausgelöst wird?
- Welche Einkünfte der ausländischen Gesellschaft hat die Bestimmung vor Umsetzung der ATAD umfasst?
- Bei welchem Prozentsatz nimmt der Staat eine Niedrigbesteuerung an?

Viele Länder werden auch eine allgemeine Missbrauchsklausel in ihrem innerstaatlichen Recht integriert haben. Da das Verhältnis Hinzurechnungsbesteuerung – Rechtsmissbrauch jedoch bereits in Abschnitt 3.4 beleuchtet wurde, erfolgt in den Ausführungen maximal noch ein Verweis darauf.

Für den Unterabschnitt 2 Post ATAD sollen zu jedem Land folgende Fragen beantwortet werden:

- Welche der beiden von der ATAD zur Wahl stehenden CFC-Ansätze hat das Land umgesetzt – den kategorischen oder den transaktionsbezogenen?
- Wie hoch muss die Beteiligung sein, damit der Tatbestand ausgelöst wird?
- Wann gelten die Einkünfte als niedrig besteuert und wie hoch ist der innerstaatliche Ertragssteuersatz?
- Wurden Ausnahmeregelungen zur jeweiligen Bestimmung ins innerstaatliche Recht integriert?
- Wurden bestimmte Teile der Bestimmungen strenger umgesetzt als von der Richtlinie vorgegeben?

²³⁸ siehe dazu Abschnitt 2.3.

Auf die Art und Weise, wie der Hinzurechnungsbetrag berechnet wird, kann in dieser Arbeit nicht ausführlich eingegangen werden. Dennoch kann es vereinzelt Verweise zu entsprechenden Normen geben. Es wird auch nicht immer darauf verwiesen, dass die im Ausland abgeführte Körperschaftssteuer bei der inländischen Hinzurechnung berücksichtigt wird, da dies gem der Definition der Hinzurechnungsbesteuerung ein notwendiges Tatbestandsmerkmal darstellt.²³⁹ Des Weiteren wird eine Erwähnung des allgemeinen Rechtsmissbrauchs soweit wie möglich vermieden, da das Verhältnis dazu schon an vorheriger Stelle beschrieben wurde.²⁴⁰ Außerdem haben im Fall Post ATAD alle Staaten eine allgemeine Rechtsmissbrauchsvorschrift umgesetzt, da sie Teil der ATAD war.²⁴¹ Wie bereits zuvor skizziert wurde, hat diese Regelung jedoch einen anderen Fokus. Abschließend beziehen sich die unten angegebenen Referenzen sowohl auf Unternehmen als auch auf Betriebsstätten. Sollte sich eine Norm nicht auf Betriebsstätten beziehen, so wird das explizit angemerkt.

Die folgenden Ausführungen erfolgen im Fließtext. Die oben angeführten Fragen sollen zur besseren Orientierung dienen, während die Texte zur Situationsanalyse Pre und Post ATAD der einzelnen Länder soweit möglich zur Beantwortung aller Fragen beitragen.

²³⁹ siehe dazu Abschnitt 3.3.4.

²⁴⁰ siehe dazu Abschnitt 3.4.

²⁴¹ vgl Art 6 ATAD.

5.1 Belgien

5.1.1 Pre ATAD

In Belgien waren vor der Umsetzung der ATAD keine Bestimmungen zur Hinzurechnungsbesteuerung umgesetzt worden.²⁴² Im Zuge der Recherche zu dieser Arbeit konnten auch keine Regelungen gefunden werden, die in belgisches Recht integriert und Hinzurechnungsbestimmungen ähnlich waren (mit Ausnahme einer Allgemeinen Missbrauchsregel).²⁴³ Es wurde jedoch angekündigt, dass die ATAD umgesetzt werden würde, wodurch mit dem 1. 1. 2019 Vorschriften zur Hinzurechnungsbesteuerung ebenfalls Teil der Rechtsvorschriften Belgiens sein würden.²⁴⁴

5.1.2 Post ATAD

Gem der Ankündigung hat die belgische Regierung Hinzurechnungsbestimmungen umgesetzt. Dabei setzt sie auf den transaktionsbezogenen Ansatz der ATAD, also auf die Hinzurechnung jenes Einkommens, welches aus unangemessenen Gestaltungen generiert wird. Wenn steuerliche Vorteile ein wesentlicher Grund für die gewählte Gestaltung sind, wird das Einkommen hinzugerechnet. Für die Unangemessenheit der Gestaltung wird (frei nach der ATAD) vorausgesetzt, dass die Betriebsstätte bzw. das Unternehmen nicht selbst Eigentümer der Vermögenswerte ist, bzw. dass sie das Risiko einer Transaktion nicht auf sich genommen hätte, wenn sie nicht unter dem Einfluss der beherrschenden belgischen steuerpflichtigen Gesellschaft gestanden wäre. Umgekehrt bedeutet das auch, dass all jene Einkünfte, die nicht mit solchen Vermögenswerten oder Risiken in Verbindung stehen, auch nicht von der Hinzurechnung erfasst sind.²⁴⁵

In Bezug auf das Beherrschungskriterium hat sich Belgien an den Mindeststandard der ATAD gehalten und setzt eine Beteiligung von mehr als 50 % (in Form von Kapitalanteilen, Stimmrechten oder Gewinnansprüchen) voraus. Auch in Bezug auf die Niedrigbesteuerung referenziert Belgien auf die ATAD, indem es jene Einkünfte als niedrig besteu-

²⁴² vgl. *Johansson/Bieltvedt Skeie/Sorbe*, Anti-Avoidance Rules Against International Tax Planning: A Classification, OECD Working Paper ECO/WKP(2016)80, 14.

²⁴³ vgl. *Cruysmans*, Belgium – Corporate Taxation Abschnitt 10.1. Country Analysis IBFD, IBFD Tax Research Platform, <https://online.ibfd.org/document/cta_be_s_10> (abgerufen am 31. 1. 2019).

²⁴⁴ vgl. *Cruysmans*, Belgium – Corporate Taxation Abschnitt 10.4. Country Analysis IBFD.

²⁴⁵ vgl. *De Ridder/Raab*, Steuerreform in Belgien – Auswirkungen auf Unternehmen, SWI 2018, 249 (254).

ert ansieht, bei denen die effektiv abgeführte Steuer weniger als die Hälfte der sonst fälligen belgischen Körperschaftssteuer ausmacht.²⁴⁶ Der Körperschaftssteuersatz beträgt von 2018 bis 2019 29 % und wird mit dem Jahr 2020 auf 25 % gesenkt.²⁴⁷

Aufgrund der Steuerfreiheit von späteren Ausschüttungen von Gewinnen oder von aus Anteilsverkäufen generierte Veräußerungsgewinne mussten keine besonderen Vorschriften für diese Sachverhalte vorgesehen werden. Allgemein hat sich Belgien mit diesen Vorschriften an die Mindeststandards gehalten. Es hat zwar keine strengeren Bestimmungen übernommen, aber auch keine der möglichen Ausnahmeregelungen (wie zB eine Gewinnfreigrenze) umgesetzt.²⁴⁸

²⁴⁶ vgl *De Ridder/Raab*, Steuerreform in Belgien – Auswirkungen auf Unternehmen, SWI 2018, 254.

²⁴⁷ vgl *Cruysmans*, Belgium – Corporate Taxation Abschnitt 1.10.1. Country Analysis IBFD.

²⁴⁸ vgl *De Ridder/Raab*, Steuerreform in Belgien – Auswirkungen auf Unternehmen, SWI 2018, 254.

5.2 Dänemark

5.2.1 Pre ATAD

In Dänemark wurden Bestimmungen zur Hinzurechnungsbesteuerung erstmals im Jahr 1995 eingeführt,²⁴⁹ und als eine Folge der EuGH-Rechtssache *Cadbury Schweppes* angepasst.²⁵⁰ In Bezug auf die dänischen Bestimmungen über die Hinzurechnung von Einkommen ist interessant, dass diese nicht bloß für ausländische Gesellschaften gelten, sondern auch Einkünfte aus dänischen Unternehmen hinzugerechnet werden können.²⁵¹ Die folgenden Ausführungen beziehen sich jedoch nur auf den Fall, dass Einkünfte einer ausländischen Gesellschaft hinzugerechnet werden.

Damit die dänische Hinzurechnungsbesteuerung zur Anwendung kommt müssen drei Kriterien kumulativ erfüllt sein. Beim ersten Kriterium geht es um die Beteiligung an der ausländischen Gesellschaft.²⁵² Die dänische Muttergesellschaft muss gem § 32 Abs 6 Selskabsskatteloven 1960²⁵³ (im Folgenden SEL 1960) die ausländische Gesellschaft beherrschen können indem sie, direkt oder indirekt, mehr als 50 % Kontrolle innehat. Im Rahmen des CFC-Kontrolltests wird eine solche Kontrolle geprüft. Laut diesem wird Kontrolle angenommen, wenn mehr als 50 % der Kapitalanteile oder der Stimmrechte durch Konzernunternehmen, Anteilsinhaber/innen, oder deren Verwandte kontrolliert werden. Der Begriff geht dabei sehr weit und umfasst unter anderem dritte Gesellschaften mit Abstimmvereinbarungen, dritte Personen, Stiftungen oder Trusts, die von einer der zuvor genannten Parteien gegründet bzw. kontrolliert werden oder mit einer Partei eine Vereinbarung haben.²⁵⁴ Welche Verwandtschaftsverhältnisse im Falle von Privatpersonen relevant sind regelt der § 16 H Abs 1 Ligningsloven 1980²⁵⁵. Allgemein gilt dies aber nur, wenn die Privatperson das Hinzurechnungsobjekt ist.²⁵⁶

²⁴⁹ vgl *Johansson/Bieltvedt Skeie/Sorbe*, Anti-Avoidance Rules Against International Tax Planning, 14.

²⁵⁰ vgl Abschnitt 3.6.2.2.

²⁵¹ vgl *Riis/Lytken*, Denmark – Corporate Taxation Abschnitt 10.4. Country Analysis IBFD, IBFD Tax Research Platform, <https://online.ibfd.org/document/cta_dk_s_10> (abgerufen am 20. 1. 2019).

²⁵² vgl *Riis/Lytken*, Denmark – Corporate Taxation Abschnitt 10.4. Country Analysis IBFD.

²⁵³ dänisches Körperschaftssteuergesetz, Anm.

²⁵⁴ vgl *Riis/Lytken*, Denmark – Corporate Taxation Abschnitt 10.4.2. Country Analysis IBFD.

²⁵⁵ dänisches Steuerkontrollgesetz, Anm.

²⁵⁶ vgl *Riis/Lytken*, Denmark – Corporate Taxation Abschnitt 10.4.2. Country Analysis IBFD.

Als Zweites werden die Einkünfte der ausländischen Gesellschaft herangezogen. Übersteigen die gesetzlich in § 32 Abs 5 SEL 1960 definierten Einkommenskategorien 50 % der steuerlichen Einkünfte, so kann die Gesellschaft nach dem CFC-Einkommenstest für die Hinzurechnungsbesteuerung herangezogen werden. Dabei werden die Einkünfte jeder ausländischen Gesellschaft jährlich individuell berechnet; andere Einkünfte dürfen nur gegengerechnet werden, wenn sie von Gesellschaften aus demselben Land stammen (auf Konsolidierungsbasis), nicht jedoch aus anderen Staaten. Im Falle von mehreren Gesellschaftern/innen, die an dem ausländischen Unternehmen beteiligt sind, werden die Einkünfte nach der jeweiligen Beteiligung aufgeteilt.²⁵⁷

Für die Erfüllung des dritten Kriteriums werden die finanziellen Vermögenswerte im Rahmen eines Finanzvermögenstests geprüft. Als finanzieller Vermögenswert gilt all jenes Vermögen, das Einkünfte generiert, die unter die Einkommenskategorien des zuvor genannten § 32 Abs 5 SEL 1960 fallen. Abgesehen von den Werten zum geistigen Eigentum, welche auf Marktwertbasis berechnet werden, werden jeweils die finanziellen Werte des Vermögens herangezogen. Nicht berücksichtigt werden jedoch solche finanziellen Vermögenswerte, die von der dänischen Steuer ausgenommen wären (also bspw. Beteiligungen von mindestens 10 % an Tochterunternehmen, da Dividenden und Gewinne aus solchen Beteiligungen von der Steuer befreit sind).²⁵⁸

Sind die drei Bedingungen erfüllt, wird das Einkommen der ausländischen Gesellschaften nach den durchschnittlich gehaltenen Kapitalanteilen der Muttergesellschaft des betreffenden Jahres zugerechnet. Die Stimmrechte spielen dabei keine Rolle. Es gibt noch weitere Regeln, wie das Einkommen zu berücksichtigen wäre,²⁵⁹ was allerdings zu weit führen würde und wie in Abschnitt 5 erwähnt nicht Teil dieser Analyse ist.

Wie bei der Analyse auffällt, wird das ausländische Einkommen unabhängig von der Höhe der bisherigen Besteuerung hinzugerechnet. Es gibt also kein Kriterium für eine eventuelle Niedrigbesteuerung.²⁶⁰ Trotzdem wird die im Ausland bezahlte Steuer an die

²⁵⁷ vgl *Riis/Lytken*, Denmark – Corporate Taxation Abschnitt 10.4.3. Country Analysis IBFD.

²⁵⁸ vgl *Riis/Lytken*, Denmark – Corporate Taxation Abschnitt 10.4.4. Country Analysis IBFD.

²⁵⁹ vgl *Riis/Lytken*, Denmark – Corporate Taxation Abschnitt 10.4.5. Country Analysis IBFD.

²⁶⁰ vgl *EY*, Denmark publishes bill to implement EU ATAD, Global Tax Alert, <<https://www.ey.com/gl/en/services/tax/international-tax/alert--denmark-publishes-bill-to-implement-eu-atad>> (abgerufen am 20. 1. 2019).

inländische Steuerschuld angerechnet.²⁶¹ Noch viel interessanter ist, dass trotz des expliziten Hinweises, dass die CFC-Regeln aufgrund des Urteils der *Rs Cadbury Schweppes* zwar angepasst wurden, allerdings trotzdem keine Ausnahmen für eine wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit der CFC vorsehen.²⁶²

5.2.2 Post ATAD

Mit dem Gesetzesvorschlag L 28 hat die dänische Regierung am 3. Oktober 2018 ihre Umsetzungspläne der ATAD in innerstaatliches Recht präsentiert. Auch in Bezug auf die Hinzurechnungsbesteuerung hat es Änderungen gegeben.²⁶³

Grundsätzlich hat sich Dänemark dafür entschieden, den kategorischen Ansatz der ATAD zu übernehmen, was aufgrund der bisher umfassten Einkommenskategorien ein konsequenter Schritt ist. Der Begriff der Finanzerträge wird allerdings erweitert, sodass er mehr Einkünfte aus geistigem Eigentum umfasst. Im Rahmen des CFC-Einkommenstests, welcher auch bisher eine Ausnahmeregel dargestellt hat, wird der Schwellenwert von 50 % auf die von der ATAD vorgesehenen 33.3 % herabgesenkt und damit strenger gemacht. Schließlich wurde auch beschlossen, dass der finanzielle Vermögenstest abgeschafft wird, da dieser als zu erfüllendes Kriterium eine wesentlich stärkere Einschränkung vorsehe als das in der ATAD vorgesehen ist.²⁶⁴

Interessant ist, dass in dem Gesetz weiterhin keine Ausnahme für wesentlich wirtschaftlich tätige ausländische Gesellschaften, die als CFC zu betrachten wären, vorgesehen ist.²⁶⁵ Inwieweit dieser Fakt vereinbar mit EU-Recht ist, bleibt abzuwarten.

Auch in Bezug auf Regelungen zur Mindestbesteuerung konnten keine speziellen Vorschriften gefunden werden. Der Körperschaftsteuersatz in Dänemark liegt bei 22 %.²⁶⁶

²⁶¹ vgl *Riis/Lytken*, Denmark – Corporate Taxation Abschnitt 10.4.6. Country Analysis IBFD.

²⁶² vgl *EY*, Denmark publishes bill to implement EU ATAD, Global Tax Alert.

²⁶³ vgl *Ambagtsheer-Pakarinen*, Denmark - Proposal transposing ATAD Directive presented to parliament, News IBFD, <https://online.ibfd.org/data/tns/docs/html/tns_2018-10-10_dk_1.html> (abgerufen am 20. 1. 2019).

²⁶⁴ vgl *Ambagtsheer-Pakarinen*, Denmark - Proposal transposing ATAD Directive presented to parliament, News IBFD.

²⁶⁵ vgl *EY*, Denmark publishes bill to implement EU ATAD, Global Tax Alert.

²⁶⁶ vgl § 17 SEL 1960.

5.3 Deutschland

5.3.1 Pre ATAD

In Deutschland wurde, wie bereits zuvor in Abschnitt 2.1 erwähnt, mit der Einführung des AStG aF im Jahr 1972 eine Hinzurechnungsbesteuerung eingeführt.²⁶⁷ Diese ist aber nicht die einzige Regelung, die als Ziel die Durchbrechung der abschirmenden Wirkung ausländischer Körperschaften hat. Vielmehr gibt es noch drei Weitere: eine Scheingeschäftsregelung²⁶⁸, eine Regelung zur Zurechnung von wirtschaftlichem Eigentum²⁶⁹, sowie den allgemeinen Rechtsmissbrauch,²⁷⁰ wobei dessen Anwendung bereits ausführlich besprochen wurde und daher an dieser Stelle nicht weiter behandelt wird.²⁷¹ Alle genannten Vorschriften werden gegenüber der Hinzurechnungsbesteuerung vorrangig behandelt.²⁷²

Ein Geschäft wird in nach der deutschen AO 2002 dann als Scheingeschäft angesehen, wenn zwei Parteien einen Vertrag über Geschäftsvorfälle abschließen, dessen zivilrechtliche Folgen jedoch nicht eintreten (sollen).²⁷³ Da Steuereinsparungen zivilrechtlich jedoch nicht als beachtliches Motiv angesehen werden scheidet das Scheingeschäft als Annahme oft aus.²⁷⁴

Bei der Zurechnung von wirtschaftlichem Eigentum geht es häufig um eine Treuhand-schaft.²⁷⁵ Im Falle von Anteilen scheinen beispielsweise zumindest zwei Eigentümer auf der rechtliche und der wirtschaftliche. Ersterer hat in einem für den Tatbestand relevanten Verhältnis die Verpflichtung, den Weisungen des Zweiten strikt zu folgen. Außerdem kann der wirtschaftliche Eigentümer seine Anteile jederzeit zurückfordern.²⁷⁶ Bei einem solchen Sachverhalt wird zunächst der Anteil dem tatsächlichen (wirtschaftlichen) Eigentümer zugeordnet und so besteuert. Dies schließt eine anschließende Hinzurechnungsbesteuerung nicht aus.²⁷⁷

²⁶⁷ vgl *Henkel/Klein*, in *Mössner u.a.* (Hrsg), 889, Rz 8.4.

²⁶⁸ siehe dazu § 41 Abs 2 AO 2002.

²⁶⁹ siehe dazu § 39 Abs 2 AO 2002.

²⁷⁰ siehe dazu § 42 AO 2002.

²⁷¹ siehe dazu Abschnitt 3.4.

²⁷² vgl *Henkel/Klein*, in *Mössner u.a.* (Hrsg), 891, Rz 8.9.

²⁷³ vgl *Henkel/Klein*, in *Mössner u.a.* (Hrsg), 891, Rz 8.10.

²⁷⁴ vgl *Protzen*, § 7 AStG, in *Kraft*, AStG: Außensteuergesetz² (2019), 419, Rz 45.

²⁷⁵ vgl *Henkel/Klein*, in *Mössner u.a.* (Hrsg), 891, Rz 8.12.

²⁷⁶ vgl *Protzen*, in *Kraft*, 418, Rz 40.

²⁷⁷ vgl *Henkel/Klein*, in *Mössner u.a.* (Hrsg), 891, Rz 8.12.

Im AStG nF ist die Hinzurechnungsbesteuerung in den §§ 7 bis 14 geregelt. Begonnen wird in § 7 mit Begriffsbestimmungen: ausschlaggebend für die Inlandsbeherrschung ist, dass der/die inländische, unbeschränkt Steuerpflichtige mehr als 50 % der Anteile bzw. der Stimmrechte an der im Ausland zwischengeschalteten Gesellschaft hält. Dabei werden die mittelbaren und unmittelbaren Beteiligungen berücksichtigt.²⁷⁸ Es macht keinen Unterschied, ob eine Personengesellschaft oder eine treuhändige Person zwischen das Verhältnis Gesellschafter/in – Zwischengesellschaft einbezogen wird.²⁷⁹ Wann genau eine Gesellschaft eine ausländische Gesellschaft gem Hinzurechnungsbesteuerung ist setzt Abs 1 fest.²⁸⁰

In Deutschland gilt eine ausländische Gesellschaft als niedrig besteuert, wenn sie auf ihre Erträge weniger als 25 % Steuer zahlt.²⁸¹ Im Vergleich dazu beträgt die Körperschaftsteuer 15 %.²⁸² Sie ist aber nicht die einzige Abgabe auf Erträge, die eine in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtige Gesellschaft zahlen muss.²⁸³

Nun wurde bereits geklärt, was die Beherrschungskriterien sind, wann eine ausländische Gesellschaft als solche kategorisiert wird, und wann eine Niedrigbesteuerung vorliegt. In Bezug auf die Kategorien passiver Einkünfte geht das deutsche AStG nF einen anderen Weg als beispielsweise die ATAD: es listet in § 8 Abs 1 einen Aktivitätskatalog auf, der solche Tätigkeiten beschreibt, aus denen jedenfalls nur als aktiv anzusehende Einkünfte erzielt werden (können). Die Bestimmung zielt also auf die wirtschaftliche Aktivität der Zwischengesellschaft ab. Sie führt allerdings keine Beispiele für passive, sondern nur für aktive Tätigkeiten an. Das lässt umgekehrt den Schluss zu, dass alle Einkünfte, die nicht aus einer der in diesem Absatz genannten Tätigkeiten erzielt wurden, Subjekt der Hinzurechnungsbesteuerung werden können, sofern auch die anderen Voraussetzungen erfüllt sind.²⁸⁴

Neben dem grundsätzlichen Tatbestand gibt es in Deutschland auch jenen der erweiterten Hinzurechnungsbesteuerung, der dann aktiviert wird, wenn die ausländische Zwischengesellschaft Einkünfte mit Kapitalanlagecharakter erzielt. Voraussetzung für eine solche Portfoliobeteiligung ist, dass diese passiven Einkünfte mehr als 10 % der Bruttoerträge

²⁷⁸ vgl § 7 Abs 2 AStG nF.

²⁷⁹ vgl § 7 Abs 3 sowie Abs 4 AStG nF.

²⁸⁰ vgl § 7 Abs 1 AStG nF.

²⁸¹ vgl § 8 Abs 3 AStG nF.

²⁸² vgl § 23 Abs 2 d KStG 2002.

²⁸³ vgl zB deutsches Gewerbesteuergesetz, deutsches Solidaritätszuschlaggesetz.

²⁸⁴ vgl *Henkel/Klein*, in *Mössner u.a.* (Hrsg), 905, Rz 8.63.

der gesamten Einkünfte dieser Gesellschaft ausmachen und EUR 80.000 übersteigen.²⁸⁵ Was unter Einkünften mit Kapitalanlagecharakter zu verstehen ist wird in § 7 Abs 6a AStG nF genauer beschrieben.

Kann ein/e inländische/r Steuerpflichtige/r einen Nachweis erbringen, dass die ausländische Zwischengesellschaft gem dem Grundtatbestand bzw. der Portfoliobeteiligung tatsächlich eine wirtschaftliche Tätigkeit ausführt und im EU- bzw. EWR-Raum ansässig ist, können ihre Einkünfte von der Hinzurechnungsbesteuerung ausgenommen werden. Das gilt jedoch nur, wenn zwischen Deutschland und dem anderen Staat ein Abkommen zur gegenseitigen Amtshilfe bzw. ein bi-/multilaterales Abkommen zur Auskunftserteilung besteht.²⁸⁶ Für die Voraussetzungen zur wirtschaftlichen Tätigkeit sind die Substanzerfordernisse aus der Rs *Cadbury Schweppes* relevant.²⁸⁷ Für Drittstaaten außerhalb des EU- bzw. EWR-Raums ist diese Ausnahme nicht anwendbar.²⁸⁸

Außerdem gibt es für Gesellschaften mit gemischten Tätigkeiten eine Freigrenze: bleiben sie unter EUR 80.000 und betragen sie weniger als 10 % der aktiven Bruttoeinkünfte, so werden sie nicht angesetzt.²⁸⁹

Zusätzlich gibt es für Portfoliobeteiligungen die Ausnahmen, dass die Einkünfte dann keinen Kapitalanlagecharakter iSd erweiterten Hinzurechnungsbesteuerung haben, wenn sie aus einer der in § 8 Abs 1 Z 1-6 AStG nF bzw. in § 1 Abs 1 Z 6 KWG²⁹⁰ genannten Tätigkeiten stammen.²⁹¹

Per Antrag hat der/die Steuerpflichtige zwei Möglichkeiten, die im Ausland bereits bezahlten Steuern berücksichtigen zu lassen: entweder kann der/die inländische Steuerpflichtige die bereits abgeführten Steuern gem § 12 AStG nF von den hinzuzurechnenden passiven Einkünften abziehen, oder sich diese auf die inländische Einkommens- bzw. Körperschaftssteuer anrechnen lassen, wobei dann die abgezogenen Steuern wieder zum Hinzurechnungsbetrag addiert werden müssen.²⁹²

Wie sich der Hinzurechnungsbetrag genau berechnet ist in den §§ 10 ff AStG nF ersichtlich.

²⁸⁵ vgl § 7 Abs 6 AStG nF.

²⁸⁶ vgl § 8 Abs 2 AStG nF.

²⁸⁷ siehe dazu Abschnitt 3.6.2.2.

²⁸⁸ vgl *Henkel/Klein*, in *Mössner u.a.* (Hrsg), 916, Rz 8.97.

²⁸⁹ vgl *Henkel/Klein*, in *Mössner u.a.* (Hrsg), 918, Rz 8.104.

²⁹⁰ deutsches Gesetz über das Kreditwesen 1998 idF BGBl I 2019, 37.

²⁹¹ vgl *Henkel/Klein*, in *Mössner u.a.* (Hrsg), 912, Rz 8.87.

²⁹² vgl *Henkel/Klein*, in *Mössner u.a.* (Hrsg), 920, Rz 8.111.

5.3.2 Post ATAD

Zum Zeitpunkt der Abgabe dieser Arbeit am 4. 2. 2019 gibt es von deutscher Seite keine Meldung, dass eine Änderung an den bisherigen Hinzurechnungsbestimmungen vorgenommen wird. Da das Land grundsätzlich schon Bestimmungen dazu hat, sind diese auf ihre Konformität mit der ATAD zu prüfen.

Konkret muss sich zeigen, ob der Aktivitätskatalog des § 8 Abs 1 AStG nF nicht auch von der ATAD als passiv kategorisierte Einkünfte umfasst, die bei einer positiven Nennung von der Hinzurechnung ausgenommen wären. Grundsätzlich ist es jedoch kein Problem, wenn ein Staat aktive statt passive Einkünfte aufzählt, da dies normalerweise eine strengere Regel darstellt. Des Weiteren bleibt abzuwarten, ob die Regel zur Beteiligung abgeändert wird. Die ATAD spricht nämlich nur von einem Anspruch auf mehr als die Hälfte des Gewinns, während das AStG nF derzeit von mehr als 50 % der Anteile bzw. Stimmrechte ausgeht.²⁹³ In diesem Zusammenhang gibt es Forderungen, Einkünfte erst als niedrig besteuert anzusehen, wenn für sie maximal 15 % (statt wie aktuell gültig 25 %) Steuern gezahlt wurden.²⁹⁴

²⁹³ vgl. *Möhlenbrock*, in *Kirchmayr/Mayr/Hirschler* (Hrsg.), 34 f.

²⁹⁴ siehe dazu zB Bundesverband der Deutschen Industrie, *Steuerliche Sofortmaßnahmen für den Unternehmensstandort Deutschland*, Oktober 2018, D 0986, <https://www.wts.com/wts.de/publications/wts-tax-weekly/anhange/2018/2018_40_1_fünf-steuerliche-sofortmassnahmen.pdf> (abgerufen am 14. 1. 2019).

5.4 Frankreich

5.4.1 Pre ATAD

In Frankreich gab es bereits vor der Umsetzung der ATAD Vorschriften zur Hinzurechnungsbesteuerung.²⁹⁵ Diese wurden erstmals im Jahr 1980 erlassen.²⁹⁶ Demnach fällt eine ausländische niedrig besteuerte Gesellschaft unter die Hinzurechnungsbesteuerung, wenn eine steuerlich im Inland ansässige Gesellschaft zu mehr als 50 % an ihr direkt oder indirekt beteiligt ist. Dabei werden für die Begründung der Beteiligung nicht nur (Kapital-) Anteile an Aktiengesellschaften, an Personengesellschaften oder ähnlichen Einrichtungen herangezogen, sondern auch Gewinnansprüche oder Stimmrechte. Dieser Schwellenwert reduziert sich in jenen Fällen auf fünf Prozent, in denen ein französisches Unternehmen im Sinne des Art 57 CGI 2007 direkt oder indirekt mehr als 50 % der Kapitalanteile der ausländischen Gesellschaft (über ausländische Gesellschaften) kontrolliert. Die direkt und indirekt gehaltenen Anteile sind zusammenzurechnen. Stimmrechte und Gewinnansprüche müssen gesondert betrachtet werden, da diese durch besondere Anteile wie bspw. Investmentzertifikate oder Vorzugsaktien begründet sein könnten.²⁹⁷

Als hinzuzurechnendes Einkommen wird das gesamte Einkommen der ausländischen beherrschten niedrig besteuerten Gesellschaft herangezogen, jedoch bloß auf den Teil beschränkt, den der/die Steuerinländer/Steuerinländerin an der ausländischen Gesellschaft hält.²⁹⁸ Auf dem Level der ausländischen Gesellschaft wird angenommen, dass die Erträge nach den Kapitalanteilen bzw. nach dem Gewinnanspruch verteilt werden, während die Stimmrechte für eine Zuteilung nicht berücksichtigt werden.²⁹⁹

Eine ausländische, beherrschte Gesellschaft gilt als niedrig besteuert, wenn ihre effektive Besteuerung maximal die Hälfte der ansonsten in Frankreich angefallenen Steuerschuld

²⁹⁵ vgl Artikel 209 B des französischen Code Général des Impôts 2007 (im Folgenden CGI 2007), sowie *Gutmann/Perdelwitz/Raingard de la Blétière/Offermanns/Schellens/Gallo/Harp/van Doorn-Olejnicka*, European Union – The Impact of the ATAD on Domestic Systems: A Comparative Survey, in *Rogers*, IBFD Journal Articles – Europe⁵⁷ (2017) 12 f.

²⁹⁶ vgl *Johansson/Bieltvedt Skeie/Sorbe*, Anti-Avoidance Rules Against International Tax Planning, 14.

²⁹⁷ vgl *Burg*, France - Corporate Taxation Abschnitt 10.4. Country Analysis IBFD, IBFD Tax Research Platform, <https://online.ibfd.org/document/cta_fr_s_10> (abgerufen am 11. 1. 2019).

²⁹⁸ vgl *Gutmann u.a.* in *Rogers*, 13.

²⁹⁹ vgl *Burg*, France - Corporate Taxation Abschnitt 10.4. Country Analysis IBFD.

ausmacht.³⁰⁰ Der in Frankreich gesetzlich festgesetzte Körperschaftssteuersatz liegt momentan (2019) bei 31 % für Gewinne über EUR 500.000 (darunter fallen 28 % Körperschaftsteuer an), wird jedoch bis 2022 stufenweise auf 25 % herabgesenkt.³⁰¹ Die im Ausland für das hinzuzurechnende Einkommen abgeführten Steuern werden bei der französischen Steuer angerechnet sofern die ausländische Steuer mit der inländischen vergleichbar ist.³⁰²

Ausländische Gewinne dürfen mit inländischen Verlusten ausgeglichen werden. Im umgekehrten Fall (ausländische Verluste mit inländischen Gewinnen) gilt dies nicht; solche Verluste dürfen allerdings unter bestimmten Umständen vorgetragen werden.³⁰³

Es gibt zwei wesentliche Ausnahmeregelungen bei der französischen Hinzurechnungsbesteuerung. Die erste bezieht sich auf innereuropäische Sachverhalte; die Hinzurechnungsbesteuerung findet nur in jenen Fällen Anwendung, in denen es sich um rein künstliche Konstruktionen handelt. Die zweite wird auch in Situationen angewendet, in denen die beherrschte Gesellschaft im Drittland ansässig ist. Sie besagt, dass die Ausnahme dann anwendbar ist, wenn die beherrschte Gesellschaft beweisen kann, dass die bestehende Konstruktion nicht in erster Linie aus steuerlichen Gründen besteht, sondern die Gesellschaft vielmehr selbst eine wirtschaftliche Tätigkeit verfolgt.³⁰⁴

5.4.2 Post ATAD

Die Bestimmungen, die die französische Hinzurechnungsbesteuerung regeln, stimmen grob mit dem Ansatz des Art 7 Abs 2 lit b ATAD, also mit dem transaktionsbezogenen Ansatz, überein. Ein wesentlicher Unterschied ist, dass das gesamte Einkommen des ausländischen beherrschten Unternehmens im Verhältnis zur Beteiligung des/r inländischen Steuerpflichtigen hinzugerechnet wird, nicht bloß jenes aus einem Katalog gem Art 7 Abs 2 lit a ATAD oder aus unangemessenen Gestaltungen gem Art 7 Abs 2 lit b ATAD.³⁰⁵

Allgemein sind die Definition einer CFC, die Beherrschungsverhältnisse (mehr als 50 % Beteiligung), die Regelungen zur Niedrigbesteuerung (weniger als 50 % der fälligen inländischen Körperschaftsteuer), sowie Ausnahmeregelungen als im Einklang mit der

³⁰⁰ vgl *Burg*, France - Corporate Taxation Abschnitt 10.4. Country Analysis IBFD.

³⁰¹ vgl *Burg*, France - Corporate Taxation Abschnitt 1.10.1.1. Country Analysis IBFD.

³⁰² vgl *Burg*, France - Corporate Taxation Abschnitt 10.4. Country Analysis IBFD.

³⁰³ vgl *Burg*, France - Corporate Taxation Abschnitt 10.4. Country Analysis IBFD.

³⁰⁴ vgl *Gutmann u.a. in Rogers*, 13.

³⁰⁵ vgl *Gutmann u.a. in Rogers*, 12 f.

ATAD anzusehen. Die Art des hinzuzurechnenden Einkommens kann gar als strenger als von der ATAD vorgeschrieben erachtet werden.

5.5 Großbritannien

5.5.1 Pre ATAD

In Großbritannien wurden Vorschriften zur Hinzurechnungsbesteuerung erstmals im Jahr 1984 in innerstaatliches Recht übernommen.³⁰⁶ Sie sind in den §§ 371AA ff des britischen Taxation (International and Other Provisions) Act 2010³⁰⁷ (im Folgenden TIOPA 2010) festgeschrieben und erfuhren ihre letzte bedeutende Änderung vor der ATAD im Jahr 2012.³⁰⁸

Bisher wurde von einem Interesse der britischen Person an der ausländischen Gesellschaft gesprochen, wenn eine Person über rechtlichen oder wirtschaftlichen Weg oder per Einfluss auf das Rechnungswesen Kontrolle ausüben kann.³⁰⁹ Dabei werden nur britische Gesellschaften berücksichtigt und die Hinzurechnung auf Ebene jener Gesellschaft durchgeführt, welche direkt an der ausländischen CFC beteiligt ist.³¹⁰ Das Interesse muss dabei immer größer als 50 % sein. Nur, wenn eine andere Person dieselbe ausländische Gesellschaft kontrolliert und nicht im Vereinigten Königreich ansässig ist, genügt es für die britische Gesellschaft, mindestens 40 % Interesse zu haben, solange die ausländische Person zwischen 40 % und 55 % Interesse an der kontrollierten Gesellschaft hält.³¹¹

Ob der Gewinn einer CFC tatsächlich zur inländischen Steuerbemessungsgrundlage hinzugerechnet wird, entscheidet sich nach speziellen Regeln. Zu jeder der folgenden Kategorien gibt es sogenannte „Charge Gateways“, die bestimmen, wann ein Gewinn einer CFC anzurechnen ist:³¹²

- a. wenn Erträge der CFC aus britischen Aktivitäten erzielt werden;³¹³

³⁰⁶ vgl *Johansson/Bieltvedt Skeie/Sorbe*, Anti-Avoidance Rules Against International Tax Planning, 15.

³⁰⁷ britisches Steuergesetz, Anm.

³⁰⁸ vgl *Bal*, United Kingdom - Corporate Taxation Abschnitt 10.4.1. Country Analysis IBFD, IBFD Tax Research Platform, <https://online.ibfd.org/document/cta_uk_s_10> (abgerufen am 30. 12. 2019).

³⁰⁹ vgl *Kronbergs*, United Kingdom - Corporate Taxation Abschnitt 7.4. Country Surveys IBFD, IBFD Tax Research Platform, <https://online.ibfd.org/document/gtha_uk_s_7> (abgerufen am 30. 12. 2019).

³¹⁰ vgl *Bal*, United Kingdom - Corporate Taxation Abschnitt 10.4.1.1. Country Analysis IBFD.

³¹¹ vgl *Bal*, United Kingdom - Corporate Taxation Abschnitt 10.4.2.1. ff, Country Analysis IBFD.

³¹² vgl *Bal*, United Kingdom - Corporate Taxation Abschnitt 10.4.5. Country Analysis IBFD.

³¹³ vgl §§ 371DA ff TIOPA 2010.

- b. wenn Erträge der CFC aus nicht handelsbezogenen Finanzierungsgewinnen bestehen,³¹⁴
- c. wenn Erträge der CFC handelsbezogene Finanzierungsgewinne beinhalten,³¹⁵
- d. wenn Erträge der CFC-Gewinne aus Versicherungsgeschäften mit Selbstbeteiligungen enthalten;³¹⁶
- e. wenn Erträge der CFC Einkünfte umfassen, die unter die Regeln für eine Solokonsolidierung fallen.³¹⁷

Auch wenn eine detaillierte Analyse der einzelnen Bestimmungen interessant wäre, führt sie über die Reichweite dieser Arbeit hinaus. Das Wesentliche an ihnen ist, dass diese Kategorien Regeln beinhalten, welche bestimmen, wann ein Gewinn aus der Kategorie unter die Hinzurechnungsbesteuerung fällt und wann nicht. Trifft eine der Ausnahmen in diesen Vorschriften auf die Gewinnart zu, so wird der Ertrag nicht hinzugerechnet. Trifft jedoch keine der festgesetzten Ausnahmen auf den Profit zu, so muss gem §§ 371 BB TIOPA 2010 bestimmt werden, wie und in welcher Höhe diese Erträge hinzuzurechnen sind.³¹⁸

Es gibt allgemeine Ausnahmeregeln von der CFC-Einkommenszurechnung, die anzuwenden sind, wenn:³¹⁹

- eine qualifizierte Darlehensbeziehung besteht,³²⁰
- eine zeitliche Freistellung,³²¹
- eine territoriale Freistellung besteht,³²²
- ein niedriger Gewinn (unter GBP 50.000 Gesamtgewinn bzw. Gesamtgewinn unter GBP 500.000 und Handelserträge unter GBP 50.000) erzielt wird,³²³
- eine niedrige Gewinnmarge (unter 10 % der relevanten Betriebsaufwendungen) erzielt wird,³²⁴ oder

³¹⁴ vgl §§ 371EA ff TIOPA 2010.

³¹⁵ vgl §§ 371FA ff TIOPA 2010.

³¹⁶ vgl § 371GA TIOPA 2010.

³¹⁷ vgl § 371HA TIOPA 2010.

³¹⁸ vgl *Bal*, United Kingdom - Corporate Taxation Abschnitt 10.4.5. Country Analysis IBFD.

³¹⁹ vgl *Bal*, United Kingdom - Corporate Taxation Abschnitt 10.4.6. Country Analysis IBFD.

³²⁰ vgl §§ 371IA TIOPA 2010.

³²¹ vgl §§ 371JA TIOPA 2010.

³²² vgl §§ 371KA TIOPA 2010.

³²³ vgl §§ 371LA TIOPA 2010.

³²⁴ vgl §§ 371MA TIOPA 2010.

- der anzuwendende Steuersatz für die ausländischen Gewinne zumindest 75 % des anzuwendenden britischen Steuersatzes ausmachen.³²⁵

5.5.2 Post ATAD

Die Analyse Großbritanniens ist auch deshalb interessant, da das Land kurz vor dem geplanten Austritt aus der EU (zum Zeitpunkt der Abgabe der Masterarbeit war dieser am 29. März 2019 geplant³²⁶) trotzdem die ATAD umzusetzen hatte – zumindest soweit diese von den EU-Mitgliedstaaten auch bis 1. 1. 2019 umzusetzen waren. Davon ist auch die Hinzurechnungsbesteuerung betroffen. Abhängig davon, ob es einen Vertrag zum Austritt gibt und wie sich dieser gestaltet, könnten noch weitere Bestimmungen der ATAD umzusetzen sein – beispielsweise die Wegzugsbesteuerung oder die Regelung zu hybriden Gestaltungen.³²⁷ Unter anderem hat die britische Regierung deshalb ihre CFC-Regeln angepasst.³²⁸

Eine dieser Anpassungen betrifft den Kontrollbegriff: in Großbritannien werden nun auch indirekt gehaltene Interessen – insbesondere auch dann, wenn diese durch ausländische verbundene Gesellschaften gehalten werden – berücksichtigt.³²⁹ Diese müssen wie zuvor höher als 50 % sein.³³⁰ Außerdem gab es eine Anpassung im Hinblick auf den Umgang mit nicht handelsbezogenen Finanzierungsgewinnen, die aus Transaktionen mit verbundenen Gesellschaften entstanden. Diese konnten unter Abschnitt 9 TIOPA 2010 teilweise von der CFC-Besteuerung ausgenommen werden, was nun im Zuge der Umsetzung der ATAD abgeschafft wurde.³³¹

Im Allgemeinen gilt jedoch der transaktionsbezogene Ansatz des Art 7 Abs 2 lit b ATAD, welcher bis auf die oben genannten Anpassungen de facto schon existiert hat. Auch die Regelung zur Niedrigbesteuerung bleibt erhalten, welche bereits vor Umsetzung der

³²⁵ vgl §§ 371NA TIOPA 2010.

³²⁶ vgl *Europäischen Kommission*, Verhandlungen über den Brexit, <https://ec.europa.eu/commission/brexit-negotiations_en> (abgerufen am 31. 1. 2019).

³²⁷ vgl *Taylor*, The UK's emerging response to the EU's ATAD.

³²⁸ vgl *HRMC*, Anti-Avoidance Directive about controlled foreign companies - Guidance <<https://www.gov.uk/government/publications/anti-avoidance-directive-about-controlled-foreign-companies-and-eu-exit/anti-avoidance-directive-about-controlled-foreign-companies-and-eu-exit>> (abgerufen am 25. 1. 2019).

³²⁹ vgl *Bal*, United Kingdom – Corporate Taxation Abschnitt 10.4.2. Country Analysis IBFD.

³³⁰ vgl *HRMC*, Anti-Avoidance Directive about controlled foreign companies - Guidance.

³³¹ vgl *HRMC*, Anti-Avoidance Directive about controlled foreign companies - Guidance.

ATAD auf 75 % des britischen Steuersatzes festgelegt war.³³² Dieser beträgt für die Jahre 2018 und 2019 19 % und ist für 2020 mit 17 % festgesetzt,³³³ daher fallen all jene Gewinne der Jahre 2018 bis 2019 unter das Regime, für die weniger als 14,25 % Ertragssteuern bezahlt wurden. Im Jahr 2020 liegt der Schwellenwert dann bei 12,75 %.

³³² siehe dazu Abschnitt 5.5.1.

³³³ vgl. *Bal*, United Kingdom – Corporate Taxation Abschnitt 1.10.1. Country Analysis IBFD.

5.6 Irland

5.6.1 Pre ATAD

Die irischen Rechtsvorschriften kannten vor der ATAD keine Bestimmungen zur Hinzurechnungsbesteuerung.³³⁴ Allerdings gibt es Regeln, die bestimmte Gewinne von gebietsfremden, nahegehaltenen Unternehmen ihren irischen Anteilsbesitzern/innen oder anderen Teilnehmern/innen zuordnen.³³⁵

Unter einer nahegehaltenen Gesellschaft versteht man ein Unternehmen, das von maximal 5 Teilnehmern/innen kontrolliert wird oder sie selbst die Geschäftsführung innehaben. Ein/e Teilnehmer/in ist unter anderem eine Person, die am Kapital oder am Einkommen der Gesellschaft beteiligt ist, geht aber über diese Sachverhalte hinaus. Auch der Kontrollbegriff ist in diesem Fall sehr weit gefasst und umschließt neben dem bloßen Recht auf Kontrollausübung bei Angelegenheiten des Unternehmens auch das Recht auf einen großen Teil am Grundkapital, den Stimmrechten, oder den Vermögenswerten bzw. Vermögensgegenständen ein, welche bei einer Ausschüttung oder Abwicklung verfügbar wären. Ausgenommen sind öffentliche (35 % Beteiligung der Öffentlichkeit) börsennotierte Unternehmen sowie Unternehmen, welche in der Hand eines EU-Mitgliedstaates oder eines Vertragsunternehmens gem Art 431 Tax Consolidation Act 1997³³⁶ (im Folgenden TCA 1997) sind.³³⁷

Die Besteuerung soll in jenen Fällen gelten, in denen zwischen nahestehenden Gesellschaften Vereinbarungen getroffen werden, welche den Teilnehmern/innen des jeweils anderen Unternehmens Vorteile bieten. Grundsätzlich werden dann entstandene Kosten der Gesellschaften wie konstruktive Dividenden behandelt. Davon ausgenommen sind allerdings Kosten, die anfallen, wenn Gesellschaft und Beteiligte irische Unternehmen unter gemeinsamer Kontrolle sind und die Vorteile aus der Übertragung von Vermögen und Verbindlichkeiten bestehen, oder die Teilnehmer/innen eigentlich einkommenssteuerpflichtige Angestellte oder Geschäftsführer der Gesellschaft sind, oder die Leistung

³³⁴ vgl. *Johansson/Bieltvedt Skeie/Sorbe*, Anti-Avoidance Rules Against International Tax Planning, 14.

³³⁵ vgl. *Ruane*, Ireland - Corporate Taxation Abschnitt 10.4. Country Analysis IBFD, IBFD Tax Research Platform, <https://online.ibfd.org/document/cta_ie_s_10> (abgerufen am 20. 1. 2019).

³³⁶ irisches Steuerkonsolidierungsgesetz, Anm.

³³⁷ vgl. *Ruane*, Ireland - Corporate Taxation Abschnitt 10.5. Country Analysis IBFD.

eine Rente oder Pauschale ist, die im Zusammenhang mit dem Ausscheiden oder dem Tod im Dienst des/r Teilnehmers/in fällig wurde.³³⁸

Einige Sachverhalte werden speziell behandelt. In Bezug auf Trusts wird die Übertragung einer nahestehenden Gesellschaft auf den Trust als Ausschüttung an die Treuhänder betrachtet, während Kapitalausschüttungen des Trusts an Teilnehmer/innen der Gesellschaft oder ihrer verbundenen Gesellschaften als Einkommen für steuerliche Zwecke behandelt wird.³³⁹ Ab einer bestimmten Höhe werden Zinszahlungen an Verwaltungsratsmitglieder und deren assoziierte Unternehmen als konstruktive Dividende behandelt, wenn diese mittelbar oder unmittelbar ein zumindest 5-prozentiges Interesse an dem Unternehmen halten.³⁴⁰ Dazu gibt es noch Spezialabschnitte für Darlehen zwischen nahestehenden Unternehmen sowie deren Teilnehmern/innen in den Art 438 bis 439 TCA 1997.

Sofern eine nahe Gesellschaft nicht innerhalb von 18 Monaten bestimmte Kapitalerträge inklusive der Mieteinkünfte nach Steuern als steuerpflichtige Einkommen ausschüttet, kann es zu einem Körperschaftsteueraufschlag iHv 20 % kommen. Für Dividenden, die von nahestehenden Unternehmen gezahlt werden, gelten dabei Sonderbestimmungen. Allgemein gibt es keinen Steueraufschlag für nicht ausgeschüttete Erträge aus der ordentlichen Geschäftstätigkeit, insbesondere auf Handelserträge. Eine Ausnahme bilden jedoch besondere Dienstleistungen, die zum Vorteil einer nahestehenden Person (nahestehende Gesellschaften oder deren Teilnehmer) geleistet werden. Diese werden mit einem Aufschlag von 15 % auf die Hälfte der Erträge nach Steuern aus solchen Dienstleistungen besteuert.³⁴¹ Die Berechnungen zum Ergebnis nach Steuern für diesen Tatbestand regeln die Art 410 bis 441 TCA 1997 sehr detailliert.

³³⁸ vgl *Ruane*, Ireland - Corporate Taxation Abschnitt 10.5. Country Analysis IBFD.

³³⁹ vgl *Ruane*, Ireland - Corporate Taxation Abschnitt 10.5. Country Analysis IBFD.

³⁴⁰ siehe dazu Art 437 TCA 1997.

³⁴¹ vgl *Ruane*, Ireland - Corporate Taxation Abschnitt 10.5. Country Analysis IBFD.

5.6.2 Post ATAD

Am 9. Oktober 2018 hat der irische Finanzminister dem Parlament den neuen Budgetplan mitsamt den Plänen zur Einführung einer Hinzurechnungsbesteuerung vorgestellt.³⁴² Daraus geht hervor, dass Irland den transaktionsbezogenen Ansatz der Hinzurechnungsbesteuerung umsetzt.³⁴³

Eine in Irland ansässige Gesellschaft muss über mehr als 50 % der Kapitalanteile bzw. Stimmrechte an oder Gewinnansprüche gegenüber der ausländischen Gesellschaft besitzen. Als niedrige besteuert gilt das Einkommen dann, wenn es weniger als 50 % der sonst in Irland zu zahlenden Körperschaftssteuer abgeführt hat.³⁴⁴ Der Körperschaftssteuersatz in Irland liegt grundsätzlich bei 12,5 %, erhöht sich jedoch bei Passiveinkünften bzw. Kapitalerträgen auf 25 % bzw. 33 %.³⁴⁵ Des Weiteren kommt die Regelung nur zur Anwendung, wenn einer der Gründe für die gewählte Gestaltung steuerliche Motive waren.³⁴⁶

Irland hat im Rahmen seiner CFC-Vorschriften wesentliche Ausnahmeregelungen aufgenommen. Das nicht ausgeschüttete Einkommen soll beispielsweise auf wesentliche Funktionen einer irischen (beherrschenden oder verbundenen) Gesellschaft zurückzuführen sein. Ist dies der Fall, so wird die Hinzurechnungsbesteuerung nicht angewendet, wenn die Transaktionen als fremdenüblich angesehen werden oder der irischen Verrechnungspreisgesetzgebung unterliegt. Außerdem sind Kapitalerträge komplett von der CFC-Besteuerung ausgenommen. Weiters ist eine ausländische Gesellschaft nicht von der Hinzurechnungsbesteuerung umfasst, wenn ihre Buchgewinne entweder geringer als EUR 75.000 sind oder weniger als 10 % der Betriebskosten ausmachen. Schließlich kommen die CFC-Regeln in den ersten 12 Monaten seit der Akquirierung durch eine irische Gesellschaft nicht zur Anwendung.³⁴⁷ Die letzte Ausnahme stellt eine Abweichung der von der ATAD vorgegebenen Ausnahmen dar.

³⁴² vgl. *Grant*, Ireland - Budget for 2019 – corporation tax, News IBFD, <https://online.ibfd.org/data/tns/docs/html/tns_2018-10-10_ie_2.html> (abgerufen am 20. 1. 2019).

³⁴³ vgl. *Ostaszewska*, Ireland - Corporate Taxation Abschnitt 7.4. Country Surveys IBFD, IBFD Tax Research Platform, <https://online.ibfd.org/document/gtha_ie_s_7> (abgerufen am 20. 1. 2019).

³⁴⁴ vgl. *Ostaszewska*, Ireland - Corporate Taxation Abschnitt 7.4. Country Surveys.

³⁴⁵ siehe dazu Abschnitt 21 TCA 1997.

³⁴⁶ vgl. *Ostaszewska*, Ireland - Corporate Taxation Abschnitt 7.4. Country Surveys.

³⁴⁷ vgl. *Ostaszewska*, Ireland - Corporate Taxation Abschnitt 7.4. Country Surveys.

5.7 Luxemburg

5.7.1 Pre ATAD

Wie unter anderem auch in Belgien³⁴⁸ gab es in den luxemburgischen Rechtsbestimmungen vor der Umsetzung der ATAD keine Vorschriften zur Hinzurechnungsbesteuerung.³⁴⁹ Im Zuge der Recherche zu dieser Arbeit konnten auch keine Regelungen gefunden werden, die Hinzurechnungsbestimmungen ähnlich waren. Wie in Abschnitt 5 dieser Arbeit angekündigt, werden bei dieser Aussage die Bestimmungen des Allgemeinen Rechtsmissbrauchs außer Acht gelassen.

Am 19. 6. 2018 kündigte die luxemburgische Regierung jedoch an, dass die ATAD umgesetzt werde, wodurch mit Wirkung vom 1. 1. 2019 Vorschriften zur Hinzurechnungsbesteuerung integriert wurden.³⁵⁰

5.7.2 Post ATAD

Am 18. 12. 2018 wurden die gesetzlich notwendigen Anpassungen schließlich dem Parlament vorgelegt und beschlossen,³⁵¹ sodass die Änderungen mit 21. 12. 2018 veröffentlicht wurden.³⁵² Im Rahmen des neu geschaffenen Art 164ter Loi Concernant L'Impôt Sur Le Revenu 1967³⁵³ wurden dabei auch die Bestimmungen zur Hinzurechnungsbesteuerung definiert.³⁵⁴

Die Regierung des Landes Luxemburg hat sich für den transaktionsbezogenen Ansatz entschieden, welchen die ATAD in Art 7 Abs 2 lit b definiert. Demnach werden Einkünfte von ausländischen beherrschten Gesellschaften und Betriebsstätten dann hinzugerechnet,

³⁴⁸ siehe dazu Abschnitt 5.1.1.

³⁴⁹ vgl *Jeanrond et al*, Luxembourg - Corporate Taxation Abschnitt 7.4. Country Surveys IBFD, IBFD Tax Research Platform, <https://online.ibfd.org/document/gtha_lu_s_7> (abgerufen am 30. 1. 2019).

³⁵⁰ vgl *Bardini/Lambion*, Luxembourg - Corporate Taxation Abschnitt 10.4. Country Analysis IBFD, IBFD Tax Research Platform, <https://online.ibfd.org/document/cta_lu_s_10> (abgerufen am 30. 1. 2019).

³⁵¹ vgl *Offermanns*, Luxembourg - Bill to implement ATAD Directive adopted by parliament, News IBFD, <https://online.ibfd.org/data/tns/docs/html/tns_2018-12-19_lu_1.html> (abgerufen am 30. 1. 2019).

³⁵² vgl *Offermanns*, Luxembourg - Bill to implement ATAD Directive gazetted, News IBFD, <https://online.ibfd.org/data/tns/docs/html/tns_2018-12-24_lu_1.html> (abgerufen am 30. 1. 2019).

³⁵³ luxemburgisches Einkommenssteuergesetz, Anm.

³⁵⁴ vgl *Levy*, Luxembourg - Draft law implementing ATAD approved by parliament and gazetted – further details, News IBFD, <https://online.ibfd.org/data/tns/docs/html/tns_2019-01-07_lu_1.html> (abgerufen am 30. 1. 2019).

wenn sie aus einer unangemessenen Gestaltung oder einer Abfolge solcher unangemessenen Gestaltungen gewonnen werden.³⁵⁵

In Bezug auf die Voraussetzungen zur Beherrschung und der Annahme der Niedrigbesteuerung folgen die luxemburgischen Rechtsvorschriften der ATAD. Demnach sind mehr als 50 % der Kapitalanteile, Stimmrechte oder Gewinnansprüche notwendig, um eine ausländische Gesellschaft zu beherrschen.³⁵⁶ Die Gesellschaft oder Betriebsstätte ist niedrig besteuert, wenn sie effektiv weniger als 9 % Körperschaftssteuer im Ausland bezahlt hat,³⁵⁷ da die luxemburgische Körperschaftssteuer bei 18 % liegt sofern das Einkommen EUR 30.000 übersteigt.³⁵⁸

Auch Ausnahmeregelungen, welche Gesellschaften von der Hinzurechnungsbesteuerung befreien, wurden umgesetzt. So gilt der Tatbestand erst, wenn die ausländische Gesellschaft zumindest EUR 750.000 an Buchgewinn erzielt hat oder der Buchgewinn höchstens 10 % des Betriebsgewinns in der relevanten Steuerperiode ausmacht.³⁵⁹

³⁵⁵ vgl *Levy*, Luxembourg - Draft law implementing ATAD approved by parliament and gazetted – further details.

³⁵⁶ vgl *Civilio et al*, ATAD 1 - Luxembourg draft Bill for implementation reveals choices made by Luxembourg Government, PwC Flash News, <<https://www.pwc.lu/en/tax-consulting/docs/pwc-tax-200618.pdf>> (abgerufen am 30. 1. 2019), 5.

³⁵⁷ vgl *Levy*, Luxembourg - Draft law implementing ATAD approved by parliament and gazetted – further details.

³⁵⁸ vgl *Bardini/Lambion*, Luxembourg - Corporate Taxation Abschnitt 1.10.1. Country Analysis IBFD.

³⁵⁹ vgl *Bardini/Lambion*, Luxembourg - Corporate Taxation Abschnitt 10.4. Country Analysis IBFD.

5.8 Niederlande

5.8.1 Pre ATAD

In den Niederlanden gab es bis zur Umsetzung der ATAD keine Bestimmungen zur Hinzurechnungsbesteuerung. Allerdings waren in nationalen Gesetzen zwei Artikel verankert, welche der Hinzurechnungsbesteuerung ähnelten.³⁶⁰

Konkret waren das die Art 3.29a Wet Inkomstenbelasting 2001³⁶¹ iVm Art 8 Abs 1 Wet Op De Vennootschapsbelasting 1969³⁶² (im Folgenden WV 1969) sowie der Art 13a WV 1969. Beide Artikel sehen vor, dass bestimmte Beteiligungen, die keiner Beteiligungsbe freiung nach niederländischem Recht unterliegen, einer jährlichen Neubewertung zum gerechten Marktwert unterzogen werden. Solche neu zu bewertenden Beteiligungen liegen dann vor, wenn die niederländische Gesellschaft eine Beteiligung iHv zumindest 25 % (zB in Form eines Investments) an der ausländischen Gesellschaft hält, diese einer „unrealistischen Besteuerung“ nach niederländischem Recht unterliegt (mindestens 10 % effektive Steuer) und hauptsächlich niedrig besteuertes Investmentvermögen hält. Ist dies der Fall, werden durch die Neubewertung eventuelle Gewinne (bzw. Verluste) in die inländische Gewinn- und Verlustrechnung sowie anschließend in die innerstaatliche Steuerbemessungsgrundlage miteinbezogen.³⁶³

5.8.2 Post ATAD

Die Regierung der Niederlande hatte signalisiert, dass sie bereit wäre, Hinzurechnungsbestimmungen zu erlassen, wenn dies auf der gesamten europäischen Ebene einheitlich geschieht.³⁶⁴ Da dieses Kriterium mit der ATAD erfüllt wurde, hat die Regierung entsprechend gehandelt und mit der Steuerreform 2019, welche am 18. 9. 2018 präsentiert wurde, CFC-Regeln ins innerstaatliche Recht übernommen.³⁶⁵

³⁶⁰ vgl *Gutmann u.a. in Rogers*, 15.

³⁶¹ niederländisches Einkommenssteuergesetz, Anm.

³⁶² niederländisches Körperschaftsteuergesetz, Anm.

³⁶³ vgl *Gutmann u.a. in Rogers*, 15.

³⁶⁴ vgl *Gutmann u.a. in Rogers*, 15.

³⁶⁵ vgl Nachricht der niederländischen Regierung, <<https://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/prinsjesdag/miljoenennota-en-rijksbegroting/prinsjesdagstukken>> (abgerufen am 30. 1. 2019).

Die Niederlande haben sich bei der Umsetzung der Hinzurechnungsbesteuerung für den kategorischen Ansatz der ATAD entschieden. Dabei hat das Land die Einkommenskategorien in fast gleichem Wortlaut übernommen.³⁶⁶

Eine ausländische Gesellschaft wird als beherrscht angenommen, wenn eine inländische steuerpflichtige Gesellschaft (wie in der ATAD beschrieben³⁶⁷) direkt oder indirekt zu mehr als 50 % an ihr beteiligt ist, wobei dies durch Kapitalanteile, Stimmrechte oder Gewinnansprüche begründet werden kann.³⁶⁸

Niedrig besteuert ist eine ausländische beherrschte Gesellschaft in jenen Fällen, in denen ihr Sitz in einem Rechtssystem liegt, welches gesetzlich einen Körperschaftssteuersatz von weniger als 7 % hat, oder ihren Sitz in einem Staat hat, welches auf der EU-Liste von nicht kooperativen Ländern aufgeführt ist.³⁶⁹ Das niederländische Finanzministerium hat hierfür am 28. 12. 2018 im Rahmen der Verordnung Nr. DB 2018/216528 eine Liste mit Ländern veröffentlicht, welche nach niederländischem Recht als Niedrigsteuerländer gelten. Darauf enthalten sind Staaten, die einen Körperschaftssteuersatz von bis zu 9 % (entgegen der vorherigen Ankündigung von bis zu 7 %) vorweisen, kein Körperschaftssteuerregime kennen, oder auf der schwarzen Liste der EU geführt sind. Sie umfasste zum Zeitpunkt der Einreichung dieser Arbeit insgesamt 21 Staaten.³⁷⁰ Da der niederländische Körperschaftssteuersatz 2019 jedoch bei 25 % (bei Gewinnen unter EUR 200.000 bei 20 %) liegt,³⁷¹ bleibt nach Meinung des Autors offen, ob die Regelung von der EU als gleichwertig angesehen wird. Diese zielt schließlich auf die tatsächlich abgeführte Steuer

³⁶⁶ vgl. *Schellekens*, Netherlands - Corporate Taxation Abschnitt 7.4. Country Surveys IBFD, IBFD Tax Research Platform, <https://online.ibfd.org/document/gtha_nl_s_7> (abgerufen am 19. 1. 2019).

³⁶⁷ vgl. Art 7 Abs 1 lit a ATAD.

³⁶⁸ vgl. *Schellekens*, Netherlands - Corporate Taxation Abschnitt 7.4. Country Surveys IBFD.

³⁶⁹ vgl. *Schellekens*, Netherlands - Corporate Taxation Abschnitt 7.4. Country Surveys IBFD.

³⁷⁰ vgl. *Offermanns*, Netherlands - List of low-tax countries – gazetted, News IBFD, <https://online.ibfd.org/data/tns/docs/html/tns_2018-12-31_nl_2.html> (abgerufen am 30. 1. 2019); sowie Nachricht des niederländischen Finanzministeriums, The Netherlands itself sets up a list of countries with a low tax burden in the fight against tax avoidance, <<https://www.rijksoverheid.nl/ministeries/ministerie-van-financien/nieuws/2018/12/28/nederland-stelt-zelf-lijst-laagbelastende-landen-vast-in-strijd-tegen-belastingontwijking>> (abgerufen am 30. 1. 2019).

³⁷¹ vgl. Art 11 WV 1969.

ab, welche höher als 50 % der sonst innerstaatlich fälligen Körperschaftssteuer sein muss.³⁷²

Nicht unter die Hinzurechnungsbesteuerung fällt das Einkommen dann, wenn die ausländische Gesellschaft hauptsächlich Einkünfte aus ordentlichen Tätigkeiten erwirtschaftet oder ein Finanzunternehmen ist, welches seine Geschäfte hauptsächlich mit Dritten (und nicht mit anderen Konzerngesellschaften) betreibt.³⁷³

Außerdem wird, wie beim kategorischen Ansatz üblich, auf die wirtschaftliche Aktivität der CFC abgestellt. Zur genauen Definition hat das Finanzministerium eine Verordnung „zur Änderung einiger Durchführungsvorschriften im Bereich Steuern und Zuschläge“³⁷⁴ veröffentlicht, welche in Art 2e Beispiele für den Nachweis einer wesentlichen wirtschaftlichen Geschäftstätigkeit anführt. Die dort genannten Tatbestände müssen kumulativ erfüllt sein und setzen bspw. gewisse Kenntnisse der Geschäftsführung, die Qualifikation und ordentliche Bezahlung von Personal, sowie die Verfügung über ein Büro als notwendige Substanzkriterien voraus.³⁷⁵

³⁷² vgl Art 7 Abs 1 lit b ATAD.

³⁷³ vgl *Schellekens*, Netherlands - Corporate Taxation Abschnitt 7.4. Country Surveys IBFD.

³⁷⁴ vgl niederländische VO, Regeling van de Staatssecretaris van Financiën van 31 december 2018 tot wijziging van enige uitvoeringsregelingen op het gebied van belastingen en toeslagen (2018) IZV 2018-0000208765.

³⁷⁵ vgl *Offermanns*, Netherlands - Clarification of term substantial economic activity, News IBFD, <https://online.ibfd.org/data/tns/docs/html/tns_2019-01-02_nl_1.html> (abgerufen am 30. 1. 2019).

5.9 Österreich

5.9.1 Pre ATAD

Bis zur verpflichtenden Umsetzung der ATAD zum 1. 1. 2019 gab es in den österreichischen Rechtsvorschriften keine Bestimmungen zur Hinzurechnungsbesteuerung. Aus Sicht des österreichischen Fiskus war dies bis dahin nicht erforderlich.³⁷⁶ Es gab mit den §§ 10 Abs 4 bis Abs 6 KStG 1988 aF und 22 BAO 1961 vermeintlich vergleichbare Regelungen, die ähnlich wie bei der Hinzurechnungsbesteuerung als Ziel die Vermeidung von Gewinnverlagerungen ins niedrigbesteuernde Ausland ausgaben.³⁷⁷

Voraussetzung für den Wechsel von der Befreiungs- zur Anrechnungsmethode des § 10 Abs 4 KStG im Rahmen von internationalen Schachtelbeteiligungen war ein passiver Unternehmensschwerpunkt und eine ausländische Niedrigbesteuerung.³⁷⁸ Als passiver Unternehmensschwerpunkt wurde eine Körperschaft definiert, deren Einnahmen sich hauptsächlich auf Zinseinnahmen, Beteiligungsveräußerungen, sowie Einnahmen aus der Überlassung von beweglichen körperlichen oder unkörperlichen Wirtschaftsgütern beschränken.³⁷⁹ Diese Einkünfte sind als Passiveinnahmen zu kategorisieren.³⁸⁰ In Bezug auf die Niedrigbesteuerung galt eine ausländische Steuer auf Erträge der Gesellschaft als vergleichbare inländischen Körperschaftssteuer und damit nicht als niedrig besteuert, wenn die Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage bzw. der Steuersatz „vergleichbar“ waren.³⁸¹ Aus der Verwaltungspraxis kristallisierte sich heraus, dass die tatsächliche ausländische Besteuerung höher als 15 % sein musste, um nicht in die Niedrigbesteuerung zu fallen.³⁸² Für die Vorschrift galt als Voraussetzung, dass die Muttergesellschaft mit zumindest 10 % am Kapital der Tochtergesellschaft beteiligt war, um eine internationale Schachtelbeteiligung zu begründen.³⁸³

Unter den Begriff Portfoliobeteiligungen fielen alle Arten von Einkommen aus einer solchen. Es gab also keinen expliziten Hinweis auf Passiveinkünfte.³⁸⁴ Gem § 10 Abs 5

³⁷⁶ vgl *Bernwieser/Heiter*, Steuerpolitische Auswirkungen der BEPS-Umsetzung in Österreich – Standpunkte aus Sicht der österreichischen Wirtschaft, in *Hofmann/Jann/Jerabek* (Hrsg), BEPS¹ (2017) 29 (52).

³⁷⁷ vgl *Orlet*, in *Lang/Rust/Schuch/Staringer* (Hrsg), 122.

³⁷⁸ vgl *Orlet*, in *Lang/Rust/Schuch/Staringer* (Hrsg), 122 f.

³⁷⁹ siehe dazu § 10 Abs 4 Z 1 KStG 1988 aF.

³⁸⁰ vgl *Orlet*, in *Lang/Rust/Schuch/Staringer* (Hrsg), 123.

³⁸¹ siehe dazu § 10 Abs 4 Z 2 KStG 1988 aF.

³⁸² vgl KStR 2013, Rz 1239.

³⁸³ vgl *Orlet*, in *Lang/Rust/Schuch/Staringer* (Hrsg), 123.

³⁸⁴ vgl *Orlet*, in *Lang/Rust/Schuch/Staringer* (Hrsg), 123.

KStG musste eine Gesellschaft für solch eine Beteiligung auch dann Körperschaftssteuer zahlen, wenn die ausländische Steuer nicht mit der österreichischen Körperschaftssteuer vergleichbar war,³⁸⁵ sie um mehr als 10 Prozentpunkte unter dem österreichischen Körperschaftssteuersatz lag,³⁸⁶ oder wesentliche persönliche bzw. sachliche Befreiungen für die ausländische Körperschaft anwendbar waren.³⁸⁷ Die ersten beiden Ziffern knüpfen bei der Niedrigbesteuerung also an den Methodenwechsel bzw. der abgeleiteten Verwaltungspraxis an. Für den Abs 5 wurde kein Schwellenwert für eine Mindestbeteiligung festgeschrieben.³⁸⁸

In Bezug auf den § 10 Abs 4 und 5 KStG ist anzumerken, dass nicht die Gewinnverlagerung selbst bekämpft wird, sondern lediglich die steuerfreie Rückholung in das Inland.³⁸⁹ Außerdem entsteht aus den zuvor genannten Absätzen in Verbindung mit § 10 Abs 6 KStG als Rechtsfolge, dass von der Befreiungsmethode zur Anrechnungsmethode gewechselt wird, nicht jedoch die ausländischen Gewinne zur inländischen Grundlage zur Steuerbemessung hinzugerechnet werden.³⁹⁰ Die Besteuerung selbst erfolgt im Falle einer Ausschüttung der Gewinne.³⁹¹

Im Vergleich zu Hinzurechnungsbestimmungen sieht § 22 BAO 1961 weder eine gewisse Mindestbeteiligung noch einen Schwellenwert für eine niedrige Besteuerung vor. Die Vorschrift geht von missbräuchlichen Gestaltungsformen aus, die zur Umgehung oder Minderung der Steuerpflicht genutzt werden.³⁹² Sie wird aber als wertvolle Ergänzung zu den Vorschriften des KStG genutzt und kommt in der österreichischen Verwaltungspraxis entsprechend rasch zur Anwendung.³⁹³ Die Rechtsvorschrift sieht keine Anrechnung der im Ausland bereits abgeführten Steuer vor.³⁹⁴

Während die Bestimmungen des Körperschaftsteuergesetzes nur auf ebensolche Körperschaften anwendbar waren,³⁹⁵ ist § 22 der BAO 1961 auf alle Personen des bürgerlichen

³⁸⁵ siehe dazu § 10 Abs 5 Z 1 KStG 1988 aF.

³⁸⁶ siehe dazu § 10 Abs 5 Z 2 KStG 1988 aF.

³⁸⁷ siehe dazu § 10 Abs 5 Z 3 KStG 1988 aF.

³⁸⁸ vgl *Orlet*, in *Lang/Rust/Schuch/Staringer (Hrsg)*, 123.

³⁸⁹ vgl *Fürnsinn/Massoner*, in *Lang/Rust/Schuch/Staringer (Hrsg)*, KStG² § 10 Rz 142.

³⁹⁰ vgl KStR 2013, Rz 1231.

³⁹¹ vgl *Orlet*, in *Lang/Rust/Schuch/Staringer (Hrsg)*, 123.

³⁹² siehe dazu § 22 BAO 1961.

³⁹³ vgl *Kirchmayr*, Hinzurechnungsbesteuerung, in *Hofmann/Jann/Jerabek (Hrsg)*, BEPS¹ (2017) 119 (130).

³⁹⁴ vgl KStR 2013, Rz 1230.

³⁹⁵ siehe dazu § 1 KStG 1988 aF.

Rechts anwendbar.³⁹⁶ Insgesamt kann gesagt werden, dass sich beim Vergleich des § 10 Abs 4 und Abs 5 KStG in kaum einem Bereich Übereinstimmungen mit den relevanten Artikeln der ATAD aufzeigen lassen.³⁹⁷ Anders ist dies bei § 22 BAO 1961, der mit dem transaktionsbezogenen Ansatz ein paar Gemeinsamkeiten aufweist, sich aber aufgrund seiner Funktionsweise trotzdem von der ATAD unterscheidet.³⁹⁸

5.9.2 Post ATAD

In Österreich wurde die ATAD bzw. all ihre Bestimmungen, die bis 31.12.2018 in innerstaatliches Recht zu integrieren waren, im Rahmen des JStG 2018³⁹⁹ umgesetzt. Dieses ist also auch für die erstmalige Umsetzung von Bestimmungen zur Hinzurechnungsbesteuerung im Land verantwortlich.⁴⁰⁰

Österreich hat sich bei der Einführung der Hinzurechnungsbesteuerung, welche ab dem 1. 1. 2019 im § 10a KStG 1988 idF BGBl 2018/62 (im Folgenden KStG 1988 nF) gilt, auf die durch die Richtlinie vorgegebenen Mindeststandards beschränkt.⁴⁰¹ Bei der Frage, welchen der von der ATAD vorgegebenen Ansätze der Staat gewählt hat, kann auf den kategorischen Ansatz gem Art 7 Abs 2 lit a ATAD verwiesen werden.⁴⁰² Dies ist konsistent mit der Feststellung, dass der transaktionsbezogene Ansatz dem allgemeinen Missbrauchs begriff laut § 22 BAO 1961 ähnlich ist.⁴⁰³

Die Bestimmungen zur Beherrschung der ausländischen niedrigbesteuerten Gesellschaft wurde im Rahmen des Reform 2018 im Sinne der ATAD auf mindestens 50 % belassen.⁴⁰⁴ Da der Körperschaftssteuersatz in Österreich grundsätzlich bei 25 % liegt,⁴⁰⁵ wurde gem der Richtlinie die Grenze zur Niedrigbesteuerung bei der Hälfte, also 12,5 %, und nicht noch niedriger angesetzt.⁴⁰⁶

³⁹⁶ siehe dazu *Doralt*, Steuerrecht 2018/19, 221, Rz 538.

³⁹⁷ vgl *Orlet*, in *Lang/Rust/Schuch/Staringer (Hrsg)*, 124.

³⁹⁸ vgl *Kirchmayr*, in *Hofmann/Jann/Jerabek (Hrsg)*, 130.

³⁹⁹ österreichisches Jahressteuergesetz 2018 idF BGBl I 2018/62.

⁴⁰⁰ *Staringer*, Die Umsetzung der ATAD in Österreich, 574 f.

⁴⁰¹ vgl *Marchgraber/Zöchling*, § 10a KStG: Passiveinkünfte bei niedrig besteuerten Auslandsaktivitäten, ÖStZ 2018, 388 (396).

⁴⁰² vgl § 10a Abs 2 KStG 1988 nF.

⁴⁰³ siehe dazu Abschnitt 5.9.1.

⁴⁰⁴ vgl § 10a Abs 4 Z 2 KStG 1988 nF.

⁴⁰⁵ vgl § 22 Abs 1 KStG 1988 nF.

⁴⁰⁶ vgl § 10a Abs 3 KStG 1988 nF.

In Bezug auf die Ausnahmebestimmungen hat Österreich beide für den Art 7 Abs 2 lit a ATAD vorgesehene Ausnahmen umgesetzt.⁴⁰⁷ Dabei ging es um die generelle Ausnahme von der Hinzurechnungsbesteuerung, solange die Einkünfte aus den in der Bestimmung genannten Kategorien nicht mindestens ein Drittel des Gesamteinkommens betragen,⁴⁰⁸ sowie die allgemeine Ausnahme von Finanzunternehmen, solange diese das Einkommen nicht wesentlich aus konzerninternen Geschäften generiert haben. In der Natur des kategorischen Ansatzes liegt auch die Ausnahme bei nachweisbarer wirtschaftlicher Tätigkeit der ausländischen Gesellschaft.⁴⁰⁹

Während die Bestimmung zur Portfoliobeteiligung nicht mehr fortbesteht, gilt in Österreich der Methodenwechsel weiterhin – allerdings in geänderter Form. Der Wechsel von der Befreiungs- zur Anrechnungsmethode soll zukünftig dann angewendet werden, wenn die inländische Körperschaft zumindest mit 5 % an der ausländischen Gesellschaft beteiligt ist, diese allerdings nicht beherrscht. Damit werden Minderheitsbeteiligungen, die an ausländischen passiven Gesellschaften gehalten werden, ebenfalls erfasst, auch wenn sich unter Umständen die praktische Anwendung dieser Bestimmung in Grenzen hält.⁴¹⁰

Zusätzlich zu den Bestimmungen des § 10a KStG 1988 nF hat der Bundesminister für Finanzen noch das Recht, gem Abs 10 eine Verordnung zur näheren Vorgehensweise zur Hinzurechnungsbesteuerung sowie zum Methodenwechsel zu erlassen. Sie soll einige Klarstellungen, insbesondere im Hinblick auf die wirtschaftliche Tätigkeit und die damit verbundenen Nachweise, aber auch zur Drittelgrenze und zur Beherrschung eines ausländischen Unternehmens, bringen. Im Vergleich zum vorangegangenen Entwurf beschreibt die Verordnung den Substanznachweis als „jenes Ausmaß an Personal, Ausstattung, Vermögenswerte und Räumlichkeiten [...] das in einem angemessenen wirtschaftlichen Verhältnis zu den behaupteten wirtschaftlichen Tätigkeiten steht.“⁴¹¹ In Abs 3 des § 4 der Verordnung werden auch Beispiele genannt, die definitiv keine wirtschaftliche Tätigkeit begründen. Insgesamt werden noch weitere Details sowie das Verhältnis zwischen Methodenwechsel und Hinzurechnungsbesteuerung beschrieben. Trotz ihrer Veröffentli-

⁴⁰⁷ vgl *Staringer*, Die Umsetzung der ATAD in Österreich, 575 f.

⁴⁰⁸ vgl § 10a Abs 4 Z 1 KStG 1988 nF.

⁴⁰⁹ vgl § 10a Abs 8 KStG 1988 nF.

⁴¹⁰ vgl *Staringer*, Die Umsetzung der ATAD in Österreich, 579.

⁴¹¹ siehe dazu § 4 VO Passiveinkünfte.

chung am 25. 1. 2019 gilt sie gem Abschnitt 5 VO Passiveinkünfte bereits für die Veranlagung 2019 sowie in gewissen Fällen auch für die Wirtschaftsjahre, die bereits vor 2019 begonnen haben.

5.10 Spanien

5.10.1 Pre ATAD

Im Jahr 1994 wurden in Spanien Vorschriften zur Hinzurechnungsbesteuerung umgesetzt.⁴¹² Sie erfuhren 2015 eine große Änderung, da sie im Rahmen der BEPS Initiative der OECD erneuert bzw. angepasst wurden.⁴¹³

Die neue Regelung gilt sowohl gegenüber EU- als auch gegenüber Drittstaaten. Es gibt allerdings den wesentlichen Unterschied, dass im Fall eines EU-Mitgliedstaats die Hinzurechnungsbesteuerung ausfällt, wenn die beherrschte Gesellschaft eine wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit erfüllt.⁴¹⁴ Diese Ausnahme steht im Gegensatz zur Regelung für Drittstaaten, wo mit Personengesellschaften, Trusts und weiteren Gesellschaftsformen gem Art 100 Ley del Impuesto sobre Sociedades 2014⁴¹⁵ (im Folgenden LIS 2014) sogar noch mehr ausländische Gesellschaftsformen umfasst werden als EU-intern. Betriebsstätten sind allerdings weder von den Bestimmungen zu EU-, noch von jenen zu Drittstaaten umfasst.⁴¹⁶

Dementsprechend sind die Bestimmungen auch ausformuliert worden. Nach spanischem Recht muss die in Spanien steuerpflichtige Gesellschaft zumindest 50 % an der ausländischen Gesellschaft in Form von (Eigen-) Kapitalanteilen, Gewinnansprüchen oder Stimmrechten beteiligt sein.⁴¹⁷

Niedrigbesteuerung wird in all jenen Fällen angenommen, in denen die effektive Besteuerung der CFC im Ausland geringer ist als 75 % der spanischen Körperschaftssteuer,⁴¹⁸ welche gem Art 29.1 LIS 2014 grundsätzlich mit 25 % festgelegt ist.

In Bezug auf das Anrechnen von Einkünften gibt es zwei Möglichkeiten, welche auf Basis unterschiedlicher Voraussetzungen anzuwenden sind. Entweder wird der inländischen

⁴¹² vgl *Johansson/Bieltvedt Skeie/Sorbe*, Anti-Avoidance Rules Against International Tax Planning, 15.

⁴¹³ vgl *Gutmann u.a.* in *Rogers*, 15.

⁴¹⁴ vgl *de la Cueva González-Cotera/Jiménez Real*, Spain - Corporate Taxation Abschnitt 10.4.1. Country Analysis IBFD, IBFD Tax Research Platform, <https://online.ibfd.org/document/cta_es_s_10> (abgerufen am 25. 1. 2019).

⁴¹⁵ spanisches Körperschaftssteuergesetz, Anm.

⁴¹⁶ vgl *de Juan Ledesma*, Spain - Draft bill on measure to prevent and fight tax fraud – published, News IBFD, <https://online.ibfd.org/data/tns/docs/html/tns_2018-11-05_es_1.html> (abgerufen am 25. 1. 2019).

⁴¹⁷ vgl *de la Cueva González-Cotera/Jiménez Real*, Spain - Corporate Taxation Abschnitt 10.4.1. Country Analysis IBFD.

⁴¹⁸ vgl *de la Cueva González-Cotera/Jiménez Real*, Spain - Corporate Taxation Abschnitt 10.4.1. Country Analysis IBFD.

Gesellschaft das gesamte Einkommen der ausländischen Gesellschaft zugerechnet, oder es werden die passiven Einkünfte der ausländischen Gesellschaft angerechnet.⁴¹⁹

Der erste Fall kommt dann zu Anwendung, wenn die ausländische, beherrschte, niedrig besteuerte Gesellschaft für ihre Geschäftstätigkeit keine Mindestorganisation an Personal oder materiellen Ressourcen vorweisen kann, die ihre Leistungen rechtfertigen könnten – selbst dann, wenn wiederkehrende Transaktionen durchgeführt werden. Einzig ausgenommen davon ist der Fall, dass das im Inland steuerpflichtige Unternehmen nachweisen kann, dass die ausländische Gesellschaft sehr wohl über eigene personelle und materielle Ressourcen verfügt oder jene einer anderen, nicht in Spanien ansässigen Gesellschaft verwendet, sofern alle beteiligten Gesellschaften zu einer Unternehmensgruppe gem Art 42 Código de Comercio 1885⁴²⁰ (im Folgenden CCo 1885) gehören.⁴²¹

In dem Fall, dass nicht das gesamte Einkommen der CFC der spanischen Gesellschaft zugerechnet wird, da sie bspw. über genügend Personal und materielle Ressourcen verfügt, jedoch weiterhin als CFC gilt, werden der spanischen Gesellschaft anteilig die passiven Einkünfte der ausländischen Gesellschaft zugerechnet. Als passive Einkünfte gelten folgende Einkommenskategorien:⁴²²

- Immobilieneigentum bzw. reale Rechte an Immobilien, außer sie werden wirtschaftlich genutzt oder werden auf nicht ansässige verbundene Unternehmen iSd Art 42 CCo 1885 übertragen;
- Dividenden und andere Gewinnausschüttungen sowie Zinserträge aus Beteiligungen, mit gewissen Ausnahmen von Erträgen aus finanziellen Vermögenswerten, die:⁴²³
 - zur Erfüllung gesetzlicher Anforderungen aufgrund der Art der Geschäftstätigkeit gehalten werden,
 - Forderungen aus einem aus der Geschäftstätigkeit stammenden Vertragsverhältnis darstellen,

⁴¹⁹ vgl *de la Cueva González-Cotera/Jiménez Real*, Spain - Corporate Taxation Abschnitt 10.4.1. Country Analysis IBFD.

⁴²⁰ spanisches Handelsgesetzbuch, Anm.

⁴²¹ vgl *de la Cueva González-Cotera/Jiménez Real*, Spain - Corporate Taxation Abschnitt 10.4.1. Country Analysis IBFD.

⁴²² vgl *de la Cueva González-Cotera/Jiménez Real*, Spain - Corporate Taxation Abschnitt 10.4.2. Country Analysis IBFD.

⁴²³ vgl Art 100 Abs 3 LIS 2014.

- im Rahmen der Geschäftstätigkeit gehalten werden, wie bspw. Handel an offiziellen Wertpapiermärkten,
- von Finanz- und Versicherungsunternehmen im Rahmen ihrer Geschäftstätigkeit gehalten werden;⁴²⁴
- Kapitalisierungs- und Versicherungsgeschäfte, deren Begünstigte/r die Gesellschaft selbst ist;
- Gewerbliches und geistiges Eigentum, technische Unterstützung, bewegliches Eigentum, Imagerechte, sowie Leasing oder Untervermietung von Gesellschaften oder Bergwerken;
- Die Übertragung der in den oberen Punkten genannten Vermögenswerte und Rechte, die Einkommen generieren;
- Bestimmte derivative Finanzinstrumente;
- Leihen, Finanzwesen, Versicherungen und Dienstleistungen, die direkt oder indirekt mit Personen oder Organisationen erbracht werden, sofern diese auf spanischem Hoheitsgebiet ansässig, gem Art 18 LIS 2014 verbunden sind, und sie über die steuerlich absetzbaren Kosten der in diesem Gebiet ansässigen Einheit bestimmen.⁴²⁵

Auch von der Hinzurechnung solcher passiven Erträge können Unternehmen ausgenommen werden. Zunächst gilt, dass die Summe des Einkommens aus den oben genannten Kategorien mindestens 15 % des Gesamteinkommens der ausländischen Gesellschaft ausmachen muss, andernfalls wird das Einkommen nicht hinzugerechnet.⁴²⁶ Die zweite Ausnahme bezieht sich auf Erträge aus Dividenden, anderen Gewinnausschüttungen, Zinserträge aus Beteiligungen, sowie deren Übertrag bzw. den Übertrag von Rechten an solchen; sofern die spanische Gesellschaft zumindest mit 5 % an der ausländischen Gesellschaft beteiligt ist und diese Beteiligung über einen Zeitraum von mindestens einem Jahr hält, erfolgt ebenfalls keine Hinzurechnung, wenn die spanische Gesellschaft entsprechende personelle und materielle Ressourcen aufweist, die für solche Leitungs- und Verwaltungsaufgaben erforderlich sind.⁴²⁷

⁴²⁴ vgl *de la Cueva González-Cotera/Jiménez Real*, Spain - Corporate Taxation Abschnitt 10.4.2. Country Analysis IBFD.

⁴²⁵ vgl Art 100 Abs 3 LIS 2014.

⁴²⁶ vgl Art 100 Abs 5 LIS 2014.

⁴²⁷ vgl Art 100 Abs 4 LIS 2014.

Es wird, wie auch bei anderen Vorschriften zur Hinzurechnungsbesteuerung, die im Ausland bereits entrichtete Steuer an die im Inland zu entrichtende Steuer angerechnet.⁴²⁸

Es gibt noch eine weitere Ausnahme von der Hinzurechnungsbesteuerung für den Fall, dass die ausländische Gesellschaft in einer Steueroase iSd spanischen Rechts ansässig ist.

Sollte bei diesem Regime nicht bewiesen werden, dass

- die tatsächlich bezahlte Körperschaftssteuer mindestens 21 % beträgt,
- das Einkommen der CFC neben passiven Einkünften auch aktive Einkommensquellen umfasst, und
- das jährliche Mindesteinkommen der CFC zumindest 15 % der Anschaffungskosten der zugrundeliegenden Beteiligung beträgt,⁴²⁹

werden gar keine Steuervorteile, die einer normalen ausländischen Gesellschaft nach spanischem Recht sonst zukommen, gewährt. Dies gilt, sofern die Gesellschaft nicht beweisen kann, dass die Transaktion auf Basis einer wirtschaftlichen Leistung erfolgt.⁴³⁰

5.10.2 Post ATAD

Da die spanische Regierung bereits auf Basis der OECD Vorschläge ihre Hinzurechnungsbestimmungen formuliert hatte, bevor die auf denselben Maßnahmen basierende ATAD umzusetzen war, ändert sich für das Land nicht sehr viel.⁴³¹

Die Regelungen zur Beherrschung der CFC sind mit mindestens 50 % Beherrschung⁴³² nur etwas stärker als jene der ATAD,⁴³³ jene zur Niedrigbesteuerung mit der Voraussetzung einer Steuerquote von zumindest 75 % der spanischen Körperschaftssteuer⁴³⁴ bleiben weiterhin strenger als jene der ATAD.⁴³⁵ Somit gelten alle Einkünfte als niedrig besteuert, deren effektiv bezahlte Steuer niedriger als 18,75 % des hinzuzurechnenden Einkommens ausmachen, da der Körperschaftssteuersatz grundsätzlich 25 % beträgt.⁴³⁶

⁴²⁸ vgl *de la Cueva González-Cotera/Jiménez Real*, Spain - Corporate Taxation Abschnitt 10.4.5. Country Analysis IBFD.

⁴²⁹ vgl *de la Cueva González-Cotera/Jiménez Real*, Spain - Corporate Taxation Abschnitt 10.4.7. Country Analysis IBFD.

⁴³⁰ vgl Art 15 lit g LIS 2014.

⁴³¹ vgl *de Juan Ledesma*, Spain - Draft bill on measure to prevent and fight tax fraud – published, News IBFD.

⁴³² vgl Art 100 Abs 1 lit a LIS 2014.

⁴³³ vgl Art 7 Abs 1 lit a ATAD.

⁴³⁴ vgl Art 100 Abs 1 lit b LIS 2014.

⁴³⁵ vgl *Gutmann u.a. in Rogers*, 16.

⁴³⁶ siehe dazu Abschnitt 5.10.1.

Auch die Art, welche Einkünfte unter welchen Umständen hinzuzurechnen sind, scheint mit der ATAD konform zu sein. Es wird allerdings Anpassungen bei den einzelnen Einkommenskategorien bei den Passiveinkünften geben. Diese werden explizit gewisse Versicherung-, Kredit- und Finanzleasingleistungen umfassen, sowie Leistungen, welche die ausländische Gesellschaft durchführt, die allerdings nur einen geringen wirtschaftlichen Wert zu der Sache oder der Dienstleistung beitragen.⁴³⁷

Schließlich gelten die Regelungen ab 2019 auch für ausländische Betriebsstätten,⁴³⁸ welche bisher nicht von den spanischen Bestimmungen zur Hinzurechnungsbesteuerung umfasst waren.⁴³⁹ Zusammenfassend kann also festgestellt werden, dass für den Fall, dass die ausländische Gesellschaft als CFC einzustufen ist und sie

- keine wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit (auf Basis ihrer Substanz) ausführt, ihre gesamten Einkünfte nach dem transaktionsbezogenen Ansatz hinzugerechnet werden; oder dass sie
- eine wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit (auf Basis ihrer Substanz) ausführt, ihre passiven Einkünfte gem dem kategorischen Ansatz hinzugerechnet werden.

⁴³⁷ vgl *de Juan Ledesma*, Spain - Draft bill on measure to prevent and fight tax fraud – published, News IBFD.

⁴³⁸ vgl *de Juan Ledesma*, Spain - Draft bill on measure to prevent and fight tax fraud – published, News IBFD.

⁴³⁹ siehe dazu Abschnitt 5.10.1.

5.11 Ungarn

5.11.1 Pre ATAD

Ungarn hat im Jahr 1997 erstmals Hinzurechnungsbestimmungen in innerstaatliches Recht übernommen.⁴⁴⁰ Seitdem wurden sie regelmäßig aktualisiert, bis im Jahr 2017 eine größere Änderung umgesetzt wurde, durch welche Ungarn die Vorgaben der ATAD bereits früher als notwendig umsetzte.⁴⁴¹ Da der Titel dieses Kapitels nach der Situation vor der Umsetzung der Richtlinie fragt, werden hier die zur Verfügung stehenden Informationen zu der Zeit vor 2017 verarbeitet.

Die letzte zur Verfügung stehende Änderung wurde im Jahr 2012 beschlossen und mit dem Jahr 2013 umgesetzt, beruhte aber weiterhin auf den Grundzügen der ursprünglichen Regel aus dem Jahr 1997 bzw. deren Anpassungen.⁴⁴²

Diese definierten eine ausländische Gesellschaft als eine, die in einem anderen Land ansässig war, mit denen Ungarn kein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hatte, und die keine Mitglieder der OECD waren.⁴⁴³ Mit dem Jahr 2008 waren auch alle EU-Länder von der Ausnahme umfasst. Außerdem wurde die Ausnahme erweitert, sodass sowohl Gesellschaften als auch Betriebsstätten, die in einem der genannten Gebiete ansässig waren, von der Hinzurechnungsbesteuerung ausgenommen wurden.⁴⁴⁴ All jene, für die keine dieser Ausnahmen anwendbar war, wurde bereits im Jahr 2002 eingeführt, dass sie bei Nachweis einer wesentlichen wirtschaftlichen Tätigkeit im jeweiligen Ansässigkeitsstaat nicht unter das Regime der Hinzurechnungsbesteuerung fielen.⁴⁴⁵

Als niedrig besteuert galt die ausländische Gesellschaft dann, wenn sie in ihrem Ansässigkeitsstaat keiner Körperschaftssteuer unterlag oder der Steuersatz weniger als 10 %

⁴⁴⁰ vgl. *Johansson/Bieltvedt Skeie/Sorbe*, Anti-Avoidance Rules Against International Tax Planning, 14.

⁴⁴¹ vgl. *RSM Hungary Tax and Financial Advisory Services*, Hungary - Further tax amendments passed by parliament, News IBFD, <https://online.ibfd.org/document/tns_2016-12-20_hu_1> (abgerufen am 30. 1. 2019).

⁴⁴² vgl. *Kulcsar*, Hungary - Corporate tax changes in 2013 – details, News IBFD, <https://online.ibfd.org/document/tns_2012-12-05_hu_1> (abgerufen am 30. 1. 2019).

⁴⁴³ *IBFD*, Hungary - Proposed changes to the corporate income tax, News IBFD, <https://online.ibfd.org/document/tns_1996-11-08_hu_1> (abgerufen am 30. 1. 2019).

⁴⁴⁴ *IBFD*, Hungary - Proposed Hungarian tax bill for 2008 – Part I, News IBFD, <https://online.ibfd.org/document/tns_2007-11-12_hu_1> (abgerufen am 30. 1. 2019).

⁴⁴⁵ *Földes*, Hungary - Extensive corporate and business tax amendments adopted, News IBFD, <https://online.ibfd.org/document/tns_2002-12-06_hu_1> (abgerufen am 30. 1. 2019).

betrug.⁴⁴⁶ Im Jahr 2012 wurde dazu klargestellt, dass in dem Fall, indem im ausländischen Staat theoretisch mehrere (Körperschafts-)Steuersätze anwendbar wären, grundsätzlich immer der niedrigste von ihnen den ungarischen Schwellenwert von 10 % erreichen bzw. übertreffen musste. Das galt unabhängig davon, ob er für das Einkommen der Gesellschaft (bspw. aufgrund einer Staffelung nach Höhe der Einkünfte der Steuerpflichtigen) anzuwenden war oder nicht.⁴⁴⁷

In Bezug auf die Beherrschung sahen die ungarischen Rechtsvorschriften nach der letzten Anpassung vor, dass der/die ungarische Steuerpflichtige direkt oder indirekt ein Interesse von mindestens 10 % an der ausländischen Gesellschaft halten musste. Mit dem Begriff Interesse waren Kapitalanteile sowie Stimmrechte gemeint.⁴⁴⁸

Grundsätzlich bestand für den/die Steuerpflichtige/n eine Nachweispflicht für alle Aspekte der Hinzurechnungsbesteuerung.⁴⁴⁹ Ausgenommen davon war der Fall, dass ein/e Steuerzahler/in das Interesse indirekt hielt, bspw. über andere Gesellschaften.⁴⁵⁰

Interessant ist, dass bei der Berechnung der Bemessungsgrundlage auch Dividenden zur Berechnung des steuerpflichtigen Einkommens mit einbezogen werden mussten.⁴⁵¹ Allgemein galt auch, dass der/die Steuerpflichtige/n nachweisen musste, dass die Transaktion im Zusammenhang mit geschäftlichen Vorgängen stand. Tat er/sie das nicht, so waren Aufwendungen, welche im Zusammenhang mit diesen Transaktionen entstanden, nicht absetzbar.⁴⁵²

5.11.2 Post ATAD

Wie bereits im vorherigen Abschnitt 5.11.1 erwähnt, begann Ungarn bereits im Jahr 2017, die Vorgaben der ATAD umzusetzen. Allerdings waren für diese Regelungen 2018 ebenfalls Anpassungen notwendig.⁴⁵³ In diesem Kapitel werden daher diese Novellen beschrieben.

⁴⁴⁶ *IBFD*, Hungary - Proposed changes to the corporate income tax, News *IBFD*.

⁴⁴⁷ vgl. *Kulcsar*, Hungary - Corporate tax changes in 2013 – details, News *IBFD*.

⁴⁴⁸ vgl. *Kulcsar*, Hungary - Corporate tax changes in 2013 – details, News *IBFD*.

⁴⁴⁹ *IBFD*, Hungary - Proposed amendments to tax laws, News *IBFD*, <https://online.ibfd.org/document/tns_2011-10-31_hu_1> (abgerufen am 30. 1. 2019).

⁴⁵⁰ vgl. *Kulcsar*, Hungary - Corporate tax changes in 2013 – details, News *IBFD*.

⁴⁵¹ *IBFD*, Hungary - Proposed changes to the corporate income tax, News *IBFD*.

⁴⁵² *IBFD*, Hungary - Proposed amendments to tax laws, News *IBFD*.

⁴⁵³ vgl. *Baráti*, Hungary - Draft law introducing ATAD passed by parliament, News *IBFD*, <https://online.ibfd.org/document/tns_hu_20181129_1025> (abgerufen am 30. 1. 2019).

Eine wichtige Änderung der bisherigen Vorschriften erfolgte bei den Voraussetzungen zur Beherrschung der ausländischen Gesellschaft. Die neue Regelung verlangt nach einer Beteiligung iHv zumindest 50 % in Form von Stimmrechten, Kapitalanteilen oder Gewinnansprüchen. Zusätzlich wird vorausgesetzt, dass sich die Beteiligung bzw. das Recht während eines Großteils des Wirtschaftsjahres im Besitz des/r Steuerpflichtigen befunden hat.⁴⁵⁴

Eine weitere Änderung wurde bei den Bestimmungen zur Niedrigbesteuerung vorgenommen. Mit 2017 wurde umgesetzt, dass die effektiv bezahlte Steuer geringer sein muss als 50 % des inländischen Körperschaftsteuersatzes.⁴⁵⁵ Der ungarische Körperschaftsteuersatz wurde im Jahr 2017 auf einen einheitlichen Satz iHv 9 % reduziert. Zuvor galt ein progressiver Satz von 10 % bzw. 19 %.⁴⁵⁶ Das bedeutet, dass Einkünfte dann als niedrig besteuert gelten, wenn die ausländische Gesellschaft oder Betriebsstätte weniger als 4,5 % Steuer auf ihre Gewinne bezahlt hat.⁴⁵⁷

In Bezug auf das hinzuzurechnende Einkommen wurde der kategorische Ansatz eingeführt.⁴⁵⁸ Einkünfte aus Zinsen, Lizenzgebühren, sowie Waren aus dem Kauf und Verkauf von Waren bzw. Dienstleistungen zwischen verbundenen Unternehmen (wenn sie keinen wesentlichen Wert beitragen) sind dann nicht hinzuzurechnen, wenn sie nicht mehr als ein Drittel der Gesamteinkünfte der CFC ausmachen. Erträge aus Finanzleasing, Bankgeschäften, Versicherungen und sonstigen Finanzgeschäften, sowie aus dem Kauf und Verkauf von Waren bzw. Dienstleistungen zwischen verbundenen Unternehmen (wenn sie keinen Mehrwert erzielen) sind nicht in die ungarische Steuerbemessungsgrundlage einzubeziehen, wenn die Einnahmen nicht zu mehr als einem Drittel aus Tätigkeiten stammen, an denen verbundene Unternehmen beteiligt waren.⁴⁵⁹

Die Bestimmung zur Hinzurechnungsbesteuerung kommt nicht zur Anwendung, wenn die ausländische Gesellschaft eine wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit ausübt. Dazu

⁴⁵⁴ vgl *Torma*, Hungary - Corporate Taxation Abschnitt 7.4. Country Surveys IBFD, IBFD Tax Research Platform, <https://online.ibfd.org/document/gtha_hu_s_7> (abgerufen am 30. 1. 2019).

⁴⁵⁵ vgl *Torma*, Hungary - Corporate Taxation Abschnitt 7.4. Country Surveys IBFD.

⁴⁵⁶ vgl *Torma*, Hungary - Corporate Taxation Abschnitt 1.10.1. Country Analysis IBFD, IBFD Tax Research Platform, <https://online.ibfd.org/document/cta_hu_s_10> (abgerufen am 30. 1. 2019).

⁴⁵⁷ vgl *Torma*, Hungary - Corporate Taxation Abschnitt 7.4. Country Surveys IBFD.

⁴⁵⁸ vgl *Baráti*, Hungary - Draft law introducing ATAD passed by parliament, News IBFD.

⁴⁵⁹ vgl *Torma*, Hungary - Corporate Taxation Abschnitt 10.4. Country Analysis IBFD.

zählen unter anderem die Herstellung sowie die Verarbeitung von Produkten, die Erbringung von Dienstleistungen, Investitionstätigkeit, oder eine andere gewerbliche Tätigkeit der ausländischen Gesellschaft bzw. ihres Gesellschaftsverbundes. Voraussetzung für diese Ausnahme ist, dass die Tätigkeiten mit eigenen Vermögenswerten und personellen Ressourcen durchgeführt werden und dass die Einnahmen aus diesen Tätigkeiten mehr als 50 % der Gesamteinkünfte der ausländischen Gesellschaften und ihrer verbundenen Unternehmen ausmachen.⁴⁶⁰

Außerdem wird eine Gesellschaft nicht als CFC betrachtet, wenn der Anteilshaber oder seine verbundenen Unternehmen

- an jedem Tag des Steuerjahrs mit zumindest 25 % an der ausländischen Einheit beteiligt war, und
- der Anteilshaber für zumindest 5 Jahre seit dem ersten Tag des Steuerjahrs an einer anerkannten Börse gehandelt wurde.⁴⁶¹

⁴⁶⁰ vgl *Torma*, Hungary - Corporate Taxation Abschnitt 7.4. Country Surveys IBFD.

⁴⁶¹ vgl *Torma*, Hungary - Corporate Taxation Abschnitt 7.4. Country Surveys IBFD.

6 Conclusio

Zu Beginn dieser Arbeit wurden die Ziele des Autors explizit dargestellt. Ziel war es, für eine Gruppe von europäischen Ländern eine Analyse der Bestimmungen zur Hinzurechnungsbesteuerung vorzubereiten und dabei in begrenztem Maß auf die Einheitlichkeit der Umsetzung der ATAD abzielen.

Bevor die ATAD in innerstaatliches Recht integriert werden musste, gab es zwischen den Staaten, die Teile dieser Untersuchung waren, erhebliche Unterschiede zwischen den Bestimmungen. Während manche Länder schon umfangreiche Hinzurechnungsbestimmungen formuliert hatten, gab es andere, die überhaupt keine vergleichbaren Regelungen vorweisen konnten.⁴⁶²

Mit der verpflichtenden Umsetzung der Richtlinie gibt es nun EU-weit gewisse Mindeststandards, was nach Ansicht des Autors positiv ist. Durch dieses Mindestschutzniveau⁴⁶³ wird der Steuerwettbewerb unter den EU-Mitgliedstaaten schwieriger. Außerdem alle verfügbaren Länder über ähnliche Bestimmungen, um auf Steuersubstrat zugreifen zu können, auf das sie rechtmäßig einen Besteuerungsanspruch erheben.

Mit den Wahlmöglichkeiten im Rahmen der Umsetzung in innerstaatliches Recht hat die Europäische Kommission jedoch weiterhin Spielraum offengelassen, der uneinheitliche Regelungen über den europäischen Raum zur Folge hat.⁴⁶⁴

So haben sich Länder wie Belgien, Großbritannien, Frankreich, Irland und Luxemburg für den transaktionsbezogenen Ansatz, und Länder wie Dänemark, Deutschland, Niederlande, Österreich und Ungarn für den kategorischen Ansatz der ATAD entschieden. Spanien hatte auf eine spezielle Art sogar beide Ansätze bereits vor dem Inkrafttreten der Richtlinie umgesetzt und daher wenig Anpassungsbedarf.⁴⁶⁵

Bei den Ausnahmeregelungen waren Länder wie Dänemark, Irland und Niederlande aktiv und haben Vorschriften umgesetzt, die uU gegen EU-Recht verstoßen. Während Däne-

⁴⁶² siehe dazu Abschnitt 1.

⁴⁶³ siehe dazu Art 3 ATAD.

⁴⁶⁴ siehe dazu Abschnitt 4.

⁴⁶⁵ siehe dazu Abschnitt 5.

mark grundsätzlich strenger vorgeht und keine Ausnahmeregelung für wirtschaftlich tätige Gesellschaften zulässt,⁴⁶⁶ waren Irland mit seiner einjährigen Ausnahme⁴⁶⁷ und Niederlande mit ihrer nicht besonders umfangreichen Niedrigsteuerlandliste⁴⁶⁸ uU zu wenig streng in der Umsetzung.

Insgesamt bleibt allerdings abzuwarten, inwieweit sich diese Uneinheitlichkeit bei der Umsetzung von Hinzurechnungsbestimmungen auf die tatsächliche Rechtspraxis auswirkt. Obwohl die CFC-Regelungen ein effektives Mittel gegen Steuervermeidungspraktiken sind, werden sie durch hohe Anforderungen an eine CFC-Gesellschaft erst verhältnismäßig spät ausgelöst und daher nur eingeschränkt zur Anwendung kommen. Nichtsdestotrotz war ihre Umsetzung notwendig, um als ergänzendes Mittel gegen aggressive Steuervermeidungsversuche vorgehen zu können.

⁴⁶⁶ siehe dazu Abschnitt 5.2.2.

⁴⁶⁷ siehe dazu Abschnitt 5.6.2.

⁴⁶⁸ siehe dazu Abschnitt 5.8.2.

7 Anhang

7.1 Zusammenfassung

Diese Masterarbeit beschäftigt sich mit der Umsetzung von Hinzurechnungsbestimmungen in insgesamt 11 Ländern im europäischen Raum. Als wesentliches Referenzkriterium nimmt der Autor die von der Europäischen Kommission im Jahr 2016 erlassene Anti-Tax Avoidance-Richtlinie (ATAD).

Um eine qualitativ hochwertige Analyse zu garantieren, beginnt der Autor nach einleitenden Worten zu allgemeinen Maßnahmen gegen Steuervermeidung mit einer Charakterisierung von Hinzurechnungsbestimmungen. Anhand der verfügbaren Literatur und Quellen wird eine präzise Definition der Hinzurechnungsbesteuerung gegeben, um diese von anderen Vorschriften (wie der allgemeinen Missbrauchsregel) unterscheiden zu können. Außerdem gibt der Autor einen Ausblick darauf, welche rechtlichen Anforderungen Hinzurechnungsbestimmungen berücksichtigen müssen, um nicht gegen EU-Recht zu verstoßen.

Darauf folgt eine Charakterisierung der ATAD. In diesem Teil werden die einzelnen Maßnahmen, welche diese Richtlinie zur Umsetzung vorschreibt, analysiert. Besonders wird auf die Artikel 7 und 8 eingegangen, welche Vorschriften zur Hinzurechnungsbesteuerung enthalten. Bei der Analyse werden die Bestimmungen anhand der zuvor ausgeführten Definition durchleuchtet.

In Abschnitt 5 erfolgt schließlich die eigentliche Untersuchung der Arbeit. Hier werden die in Abschnitt 2.3 genannten elf Länder auf ihre innerstaatlichen Rechtsvorschriften geprüft. Der Autor nimmt sich zunächst die Zeit vor der verpflichtenden Umsetzung der ATAD vor und analysiert, ob es CFC- oder ähnliche Regelungen bereits vor dieser Richtlinie gab. War dies der Fall, so beschreibt er diese Bestimmungen ausführlich. Im anderen Unterabschnitt nimmt sich der Autor schließlich die Umsetzung der ATAD in innerstaatliches Recht auf nationaler Ebene vor und beschreibt, welcher Ansatz der Richtlinie umgesetzt wurde, welche Ausnahmen es gibt, und wie sich andere Bestimmungen, so diese schon vor der Umsetzung existiert haben, verändert haben.

Dabei wird klar, dass trotz der einheitlichen Vorgabe eines Mindeststandards, den die ATAD darstellt, die untersuchten Staaten verschiedene Umsetzungsmöglichkeiten gewählt haben und teils recht starke Unterschiede zwischen den Ländern existieren. Wie sich diese Unterschiede in der Praxis äußern werden hängt wohl auch von der Rolle ab, die ihnen künftig durch die Rechtsprechung gegeben wird.

7.2 Abstract

This master thesis deals with the implementation of Controlled Foreign Company (CFC) rules in a total of 11 countries in Europe. The author takes the Anti-Tax Avoidance-Directive (ATAD), issued by the European Commission in 2016, as an essential reference criterion.

To guarantee a high-quality analysis, the author starts with a characterization of CFC rules right after some introductory words on general measures against tax avoidance. With a precise definition of CFC rules, which is based on available literature and sources, it is easier to distinguish them from other anti-tax avoidance rules such as the General Anti Abuse Rule (GAAR). In addition, the author gives an outlook on what legal requirements must be fulfilled by such provisions in order to avoid infringing EU law.

This is followed by a characterization of the ATAD. In this part, the individual measures that are required to be implemented by any EU-member state are analyzed. Special reference is made to Articles 7 and 8, as they contain such CFC rules. In the analysis, the provisions of those two articles are examined according to the definition given above.

Finally, in Section 5, the actual investigation of this master thesis takes place. All eleven countries listed in section 2.3 are examined for their national legislation here. In the first subsection, the author considers the time before the mandatory implementation of the ATAD and analyzes whether CFC or similar comparable regulations existed before this directive. If this is the case, he describes these provisions in detail. Finally, in the other subsection, the author analyzes the implementation of the ATAD into statutory legislation on national level, describing which approach of the Directive has been implemented, what exceptions there are, and how other provision that existed prior to any implementation have changed.

As a result, it becomes clear that, despite the uniform specification of the ATAD as a minimum standard, the investigated states have chosen different implementation options, which sometimes results in large differences between the national provisions. How these differences will manifest themselves in practice partly depends on the role that will be given to them by case law in future.

7.3 Literaturverzeichnis

7.3.1 Literatur

Allram/Hörtenhuber, Die Hybrid Mismatches Rule (Art 9 der Anti-Tax-Avoidance-Richtlinie), in *Lang/Rust/Schuch/Staringer* (Hrsg), Die Anti-Tax-Avoidance-Richtlinie¹ (2017) 132;

Beiser, Steuern – Ein systematischer Grundriss¹⁶ (2018);

Bernwieser/Heiter, Steuerpolitische Auswirkungen der BEPS-Umsetzung in Österreich – Standpunkte aus Sicht der österreichischen Wirtschaft, in *Hofmann/Jann/Jerabek* (Hrsg), BEPS¹ (2017) 29;

Brähler, Controlled foreign company-rules: eine steuersystematische Analyse im Rahmen eines Ländervergleichs unter Berücksichtigung der Vereinbarkeit mit dem Doppelbesteuerungsabkommen und dem Europäischen Gemeinschaftsrecht, Dissertation (2007);

Cortez, Neuausrichtung der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung¹ (2013);

De Ridder/Raab, Steuerreform in Belgien – Auswirkungen auf Unternehmen, SWI 2018, 249;

Doralt, Steuerrecht 2018/19²⁰ (2018);

Drüen, Missbrauch nach Art 6 Anti-BEPS-Richtlinie, in *Kirchmayr/Mayr/Hirschler/Kofler* (Hrsg), Anti-BEPS-Richtlinie: Konzernsteuerrecht im Umbruch?¹ (2017) 75;

Fürsinn/Massoner, in *Lang/Rust/Schuch/Staringer* (Hrsg), KStG²;

Gebhardt, Erfahrungen mit der Hinzurechnungsbesteuerung in Deutschland, in *Hofmann/Jann/Jerabek* (Hrsg), BEPS¹ (2017) 131;

Gutmann/Perdelwitz/Raingearde de la Blétière/Offermanns/Schellekens/Gallo/Harp/van Doorn-Olejnicka, European Union – The Impact of the ATAD on Domestic Systems: A Comparative Survey, in *Rogers*, IBD Journal Articles – Europe⁵⁷ (2017);

Heidenreich, CFC rules as an instrument to Counter Abuse, in *Simader/Titz* (Hrsg), Limits to Tax Planning¹ (2013) 218;

Henkel/Klein, Hinzurechnungsbesteuerung, in *Mössner u.a.* (Hrsg), Steuerrecht international tätiger Unternehmen² (2018) 887;

Hirscher/Stückler, Die Hinzurechnungsbesteuerung nach Art 8 EU-Anti-BEPS-RL, in *Kirchmayr/Mayr/Hirschler/Kofler* (Hrsg), Anti-BEPS-Richtlinie: Konzernsteuerrecht im Umbruch?¹ (2017) 107;

Hofman/Wenzel/Zehetmayer, Die internationale Entwicklung und ihre Bedeutung für Österreich, in *Hofmann/Jann/Jerabek* (Hrsg), BEPS¹ (2017) 1;

Kirchmayr, Hinzurechnungsbesteuerung, in *Hofmann/Jann/Jerabek* (Hrsg), BEPS¹ (2017) 119;

Kirchmayr, Hinzurechnungsbesteuerung, in *Kirchmayr/Mayr/Hirschler/Kofler* (Hrsg), Anti-BEPS-Richtlinie: Konzernsteuerrecht im Umbruch?¹ (2017) 91;

Koch/Siller, Die Wegzugsbesteuerung (Art 5 der Anti-Tax-Avoidance-Richtlinie), in *Lang/Rust/Schuch/Staringer* (Hrsg), Die Anti-Tax-Avoidance-Richtlinie¹ (2017) 49;

Kofler, Von BEPS (OECD) zur Anti-BEPS-RL (EU), in *Kirchmayr/Mayr/Hirschler/Kofler* (Hrsg), Anti-BEPS-Richtlinie: Konzernsteuerrecht im Umbruch?¹ (2017) 1;

Lang, Rechtsmissbrauch und Gemeinschaftsrecht im Lichte von Halifax und Cadbury Schweppes, SWI 2006, 273;

Langer/Orzechowski, Die General Anti Abuse Rule (Art 6 der Anti-Tax-Avoidance-Richtlinie), in *Lang/Rust/Schuch/Staringer* (Hrsg), Die Anti-Tax-Avoidance-Richtlinie¹ (2017) 79;

Luka/Petutschnig, Die EU-Kommission im Kampf gegen BEPS – Das EU-Maßnahmenpaket zur Bekämpfung von Steuervermeidung, ÖStZ 2016, 358;

Marchgraber/Zöchling, § 10a KStG: Passiveinkünfte bei niedrig besteuerten Auslandsaktivitäten, ÖStZ 2018, 388;

Mayer, Die Zinsschranke (Art 4 der Anti-Tax-Avoidance-Richtlinie), in *Lang/Rust/Schuch/Staringer* (Hrsg), Die Anti-Tax-Avoidance-Richtlinie¹ (2017) 25;

Mayr, Wegzugsbesteuerung gem Art 5 Anti-BEPS-Richtlinie, in *Kirchmayr/Mayr/Hirschler/Kofler* (Hrsg), Anti-BEPS-Richtlinie: Konzernsteuerrecht im Umbruch?¹ (2017) 61;

Möhlenbrock, BEPS-Umsetzungsmaßnahmen in Deutschland, in *Kirchmayr/Mayr/Hirschler* (Hrsg), Anti-BEPS-Richtlinie: Konzernsteuerrecht im Umbruch?¹ (2017) 27;

Orlet, Die Controlled Foreign Company Rule (Art 7 und Art 8 der Anti-Tax-Avoidance Richtlinie), in *Lang/Rust/Schuch/Staringer* (Hrsg), Die Anti-Tax-Avoidance-Richtlinie¹ (2017) 105;

Orlet, Die unionsrechtlichen Anforderungen für CFC-Regelungen, SWI 2018, 162;

Protzen, § 7 AStG, in *Kraft*, AStG: Außensteuergesetz² (2019), 407;

Quilitzsch, Die Hinzurechnungsbesteuerung: eine rechtsökonomische Analyse der Regelungen in Deutschland und Japan¹ (2013);

Raab, Jahressteuergesetz 2018 - Die neue Hinzurechnungsbesteuerung, SWK 2018, 841;

Rigaut, Anti-Tax Avoidance Directive (2016/1164): New EU Policy Horizons, ET 2016, 497;

Rust, Die Hinzurechnungsbesteuerung: Notwendigkeit und Umsetzbarkeit einer Reform¹, Dissertation (2007);

Schlager, Hybride Gestaltungen, in *Kirchmayr/Mayr/Hirschler/Kofler* (Hrsg), Anti-BEPS-Richtlinie: Konzernsteuerrecht im Umbruch?¹ (2017) 121;

Staringer, Die Anti-Tax-Avoidance-Richtlinie: Gesamtwürdigung aus steuerpolitischer Sicht, in *Lang/Rust/Schuch/Staringer* (Hrsg), Die Anti-Tax-Avoidance-Richtlinie¹ (2017) 1;

Staringer, Die Umsetzung der ATAD in Österreich durch das Jahressteuergesetz 2018, SWI 2018, 574;

Taylor, The UK's emerging response to the EU's ATAD, Tax Journal 2018, <<https://www.taxjournal.com/articles/uk-s-emerging-response-eu-s-atad-26072018>>;

Vogel, Die Besteuerung von Auslandseinkünften – Prinzipien und Praxis, in *Vogel* (Hrsg), Grundfragen des Internationalen Steuerrechts (1985) 3;

Zöchling, Die Zinsschranke gem Art 4 Anti-BEPS-Richtlinie, in *Kirchmayr/Mayr/Hirschler/Kofler* (Hrsg), Anti-BEPS-Richtlinie: Konzernsteuerrecht im Umbruch?¹ (2017) 41.

7.3.2 Gesetze, Richtlinien, Verordnungen und IBFD Quellen

7.3.2.1 Belgien

Cruysmans, Belgium – Corporate Taxation, Country Analysis IBFD, IBFD Tax Research Platform, <https://online.ibfd.org/document/cta_be_s_10> (abgerufen am 31. 1. 2019).

7.3.2.2 Dänemark

Dänisches Körperschaftssteuergesetz „Selskabsskatteloven 1960“;

Dänisches Steuerkontrollgesetz „Ligningsloven 1980“;

Ambagtsheer-Pakarinen, Denmark - Proposal transposing ATAD Directive presented to parliament, News IBFD, <https://online.ibfd.org/data/tns/docs/html/tns_2018-10-10_dk_1.html> (abgerufen am 20. 1. 2019);

Riis/Lytken, Denmark – Corporate Taxation Abschnitt 10.4. Country Analysis IBFD, IBFD Tax Research Platform, <https://online.ibfd.org/document/cta_dk_s_10> (abgerufen am 20. 1. 2019).

7.3.2.3 Deutschland

Deutsche Abgabenordnung 2002 idF BGBl 2018, 2639;

Deutsches Außensteuergesetz 1972 in den Fassungen BGBl I 1972, 1713 sowie BGBl I 2017, 2074;

Deutsches Einkommenssteuergesetz 2009 idF BGBl I 2018, 2672;

Deutsches Gesetz über das Kreditwesen 1998 idF BGBl I 2019, 37;

Deutsches Gewerbesteuerengesetz in der aktuellen Fassung;

Deutsches Körperschaftssteuergesetz 2002 idF BGBl I 2018, 2338;

Deutsches Solidaritätszuschlaggesetz in der aktuellen Fassung.

7.3.2.4 Europäische Union

Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates v 12. 6. 2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts (ATAD);

Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV).

7.3.2.5 Frankreich

Französisches Einkommenssteuergesetz „Code Général des Impôts 2007“;

Burg, France - Corporate Taxation Abschnitt 10.4. Country Analysis IBFD, IBFD Tax Research Platform, <https://online.ibfd.org/document/cta_fr_s_10> (abgerufen am 11. 1. 2019).

7.3.2.6 Großbritannien

Britisches Steuergesetz „Taxation (International and Other Provisions) Act 2010“;

Bal, United Kingdom - Corporate Taxation Abschnitt 10.4.1. Country Analysis IBFD, IBFD Tax Research Platform, <https://online.ibfd.org/document/cta_uk_s_10> (abgerufen am 30. 12. 2019);

Kronbergs, United Kingdom - Corporate Taxation Abschnitt 7.4. Country Surveys IBFD, IBFD Tax Research Platform, <https://online.ibfd.org/document/gtha_uk_s_7> (abgerufen am 30. 12. 2019).

7.3.2.7 Irland

Irisches Steuerkonsolidierungsgesetz „Tax Consolidation Act 1997“;

Grant, Ireland - Budget for 2019 – corporation tax, News IBFD, <https://online.ibfd.org/data/tns/docs/html/tns_2018-10-10_ie_2.html> (abgerufen am 20. 1. 2019);

Ostaszewska, Ireland - Corporate Taxation Abschnitt 7.4. Country Surveys IBFD, IBFD Tax Research Platform, <https://online.ibfd.org/document/gtha_ie_s_7> (abgerufen am 20. 1. 2019);

Ruane, Ireland - Corporate Taxation Abschnitt 10.4. Country Analysis IBFD, IBFD Tax Research Platform, <https://online.ibfd.org/document/cta_ie_s_10> (abgerufen am 20. 1. 2019).

7.3.2.8 Luxemburg

Luxemburgisches Einkommenssteuergesetz „Loi Concernant L’Impôt Sur Le Revenu 1967“;

Bardini/Lambion, Luxembourg - Corporate Taxation Abschnitt 10.4. Country Analysis IBFD, IBFD Tax Research Platform, <https://online.ibfd.org/document/cta_lu_s_10> (abgerufen am 30. 1. 2019);

Jeanrond et al, Luxembourg - Corporate Taxation Abschnitt 7.4. Country Surveys IBFD, IBFD Tax Research Platform, <https://online.ibfd.org/document/gtha_lu_s_7> (abgerufen am 30. 1. 2019);

Levy, Luxembourg - Draft law implementing ATAD approved by parliament and gazetted – further details, News IBFD, <https://online.ibfd.org/data/tns/docs/html/tns_2019-01-07_lu_1.html> (abgerufen am 30. 1. 2019);

Offermanns, Luxembourg - Bill to implement ATAD Directive adopted by parliament, News IBFD, <https://online.ibfd.org/data/tns/docs/html/tns_2018-12-19_lu_1.html> (abgerufen am 30. 1. 2019);

Offermanns, Luxembourg - Bill to implement ATAD Directive gazetted, News IBFD, <https://online.ibfd.org/data/tns/docs/html/tns_2018-12-24_lu_1.html> (abgerufen am 30. 1. 2019).

7.3.2.9 Niederlande

Niederländisches Einkommenssteuergesetz „Wet Inkomstenbelasting 2001“;

Niederländisches Körperschaftssteuergesetz „Wet Op De Vennootschapsbelasting 1969“;

„Regeling van de Staatssecretaris van Financiën van 31 december 2018 tot wijziging van enige uitvoeringsregelingen op het gebied van belastingen en toeslagen (2018)“ IZV 2018-0000208765;

Schellekens, Netherlands - Corporate Taxation Abschnitt 7.4. Country Surveys IBFD, IBFD Tax Research Platform, <https://online.ibfd.org/document/gtha_nl_s_7> (abgerufen am 19. 1. 2019);

Offermanns, Netherlands - Clarification of term substantial economic activity, News IBFD, <https://online.ibfd.org/data/tns/docs/html/tns_2019-01-02_nl_1.html> (abgerufen am 30. 1. 2019);

Offermanns, Netherlands - List of low-tax countries – gazetted, News IBFD, <https://online.ibfd.org/data/tns/docs/html/tns_2018-12-31_nl_2.html> (abgerufen am 30. 1. 2019).

7.3.2.10 Österreich

Österreichische Bundesabgabenordnung 1961 in den Fassungen BGBl I 2018/32;

Österreichisches Einkommenssteuergesetz 1988 idF BGBl 2018/98;

Österreichisches Jahressteuergesetz 2018 idF BGBl I 2018/62;

Österreichisches Körperschaftssteuergesetz 1988 in den Fassungen BGBl I 2017/142 sowie BGBl I 2018/62;

Österreichische Körperschaftssteuerleitlinien 2013 idF BMF-010216/0002-IV/6/2018;

Verordnung des Bundesministers für Finanzen zur Durchführung der Hinzurechnungsbesteuerung und des Methodenwechsels bei Passiveinkünften niedrigbesteuelter Körperschaften idF BGBl II 2019/21.

7.3.2.11 Spanien

Spanisches Handelsgesetzbuch „Código de Comercio 1885“;

Spanisches Körperschaftssteuergesetz „Ley del Impuesto sobre Sociedades 2014“;

de la Cueva González-Cotera/Jiménez Real, Spain - Corporate Taxation Abschnitt 10.4.1. Country Analysis IBFD, IBFD Tax Research Platform, <https://online.ibfd.org/document/cta_es_s_10> (abgerufen am 25. 1. 2019);

de Juan Ledesma, Spain - Draft bill on measure to prevent and fight tax fraud – published, News IBFD, <https://online.ibfd.org/data/tns/docs/html/tns_2018-11-05_es_1.html> (abgerufen am 25. 1. 2019).

7.3.2.12 Ungarn

Baráti, Hungary - Draft law introducing ATAD passed by parliament, News IBFD, <https://online.ibfd.org/document/tns_hu_20181129_1025> (abgerufen am 30. 1. 2019);

Földes, Hungary - Extensive corporate and business tax amendments adopted, News IBFD, <https://online.ibfd.org/document/tns_2002-12-06_hu_1> (abgerufen am 30. 1. 2019);

IBFD, Hungary - Proposed amendments to tax laws, News IBFD, <https://online.ibfd.org/document/tns_2011-10-31_hu_1> (abgerufen am 30. 1. 2019);

IBFD, Hungary - Proposed changes to the corporate income tax, News IBFD, <https://online.ibfd.org/document/tns_1996-11-08_hu_1> (abgerufen am 30. 1. 2019);

IBFD, Hungary - Proposed Hungarian tax bill for 2008 – Part I, News IBFD, <https://online.ibfd.org/document/tns_2007-11-12_hu_1> (abgerufen am 30. 1. 2019);

Kulcsar, Hungary - Corporate tax changes in 2013 – details, News IBFD, <https://online.ibfd.org/document/tns_2012-12-05_hu_1> (abgerufen am 30. 1. 2019);

RSM Hungary Tax and Financial Advisory Services, Hungary - Further tax amendments passed by parliament, News IBFD, <https://online.ibfd.org/document/tns_2016-12-20_hu_1> (abgerufen am 30. 1. 2019);

Torma, Hungary - Corporate Taxation, Country Analysis IBFD, IBFD Tax Research Platform, <https://online.ibfd.org/document/cta_hu_s_10> (abgerufen am 30. 1. 2019);

Torma, Hungary - Corporate Taxation, Country Surveys IBFD, IBFD Tax Research Platform, <https://online.ibfd.org/document/gtha_hu_s_7> (abgerufen am 30. 1. 2019).

7.3.3 OECD Dokumente

Johansson/Bieltvedt Skeie/Sorbe, Anti-Avoidance Rules Against International Tax Planning: A Classification, OECD Working Paper ECO/WKP(2016)80;

OECD, BEPS-Projekt Erläuterung – Abschlussberichte 2015 (2016), OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing, Paris, <<https://dx.doi.org/10.1787/9789264263703-de>> (abgerufen am 20. 1. 2019).

OECD, Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 – 2015 Final Report (2015), OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing, Paris, <<https://doi.org/10.1787/9789264241152-en>> (abgerufen am 20. 1. 2019)

OECD, Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung – Situationsbeschreibung und Lösungsansätze (2014), OECD Publishing, Paris, <<https://doi.org/10.1787/9789264209695-de>> (abgerufen am 20. 1. 2019)

OECD, Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 – 2015 Final Report (2015), OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing, Paris, <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241176-en>> (abgerufen am 20. 1. 2019)

OECD, Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 – 2015 Final Report (2015), OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing, Paris, <<https://dx.doi.org/10.1787/9789264241695-en>> (abgerufen am 20. 1. 2019)

7.3.4 Sonstige Internetquellen

Bundesverband der Deutschen Industrie, Steuerliche Sofortmaßnahmen für den Unternehmensstandort Deutschland, Oktober 2018, D 0986, <https://www.wts.com/wts.de/publications/wts-tax-weekly/anhange/2018/2018_40_1_funf-steuerliche-sofortmassnahmen.pdf> (abgerufen am 14. 1. 2019);

Civilio et al, ATAD 1 - Luxembourg draft Bill for implementation reveals choices made by Luxembourg Government, PwC Flash News, <<https://www.pwc.lu/en/tax-consulting/docs/pwc-tax-200618.pdf>> (abgerufen am 30. 1. 2019);

Europäischen Kommission, Verhandlungen über den Brexit, <https://ec.europa.eu/commission/brexit-negotiations_en> (abgerufen am 31. 1. 2019);

EY, Denmark publishes bill to implement EU ATAD, Global Tax Alert, <<https://www.ey.com/gl/en/services/tax/international-tax/alert--denmark-publishes-bill-to-implement-eu-atad>> (abgerufen am 20. 1. 2019);

EY, UK takes steps to implement EU Anti-Tax Avoidance Directive, Global Tax Alert, <<https://www.ey.com/gl/en/services/tax/international-tax/alert--uk-takes-steps-to-implement-eu-anti-tax-avoidance-directive>> (abgerufen am 15. 1. 2019);

HMRC, Anti-Avoidance Directive about controlled foreign companies - Guidance, <<https://www.gov.uk/government/publications/anti-avoidance-directive-about-controlled-foreign-companies-and-eu-exit/anti-avoidance-directive-about-controlled-foreign-companies-and-eu-exit>> (abgerufen am 25. 1. 2019);

Niederländischen Regierung, <<https://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/prinsjesdag/miljoenennota-en-rijksbegroting/prinsjesdagstukken>> (abgerufen am 30. 1. 2019);

Niederländisches Finanzministerium, The Netherlands itself sets up a list of countries with a low tax burden in the fight against tax avoidance, <<https://www.rijksoverheid.nl/ministeries/ministerie-van-financien/nieuws/2018/12/28/nederland-stelt-zelflijst-laagbelastende-landen-vast-in-strijd-tegen-belastingontwijking>> (abgerufen am 30. 1. 2019)

7.4 Rechtsprechungsverzeichnis

EuGH 9. 3. 1999, C-212/97, *Centros*, ECLI:EU:C:1999:126.

EuGH 5. 11. 2002, C-280/00, *Überseering*, ECLI:EU:C:2003:415.

EuGH 21. 11. 2002, C-436/00, *X und Y*, ECLI:EU:C:2002:704.

EuGH 30. 9. 2003, C-167/01, *Inspire Art*, ECLI:EU:C:2003:512.

EuGH 14. 10. 2004, C-36/02, *Omega*, ECLI:EU:C: 2004:614.

EuGH 12. 9. 2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes*, ECLI:EU:C:2006:544.

EuGH 24. 5. 2007, C-157/05, *Holböck*, ECLI:EU:C: 2007:297.

EuGH 10. 5. 2007, C-492/04, *Lasertec*, ECLI:EU:C: 2007:273.

EuGH 18. 7. 2007, C-231/05, *Oy AA*, ECLI:EU:C: 2007:439.

EuGH 6. 12. 2007, C-298/05, *Colombus Container Services*, ECLI:EU:C: 2007:754.

EuGH 23. 1. 2014, C-164/12, *DMC*, ECLI:EU:C:2014:20.

BFH 12. 10. 2016, I R 80/14, RS1232974