

Einschränkungen bei Gruppenbesteuerung und Verrechnung ausländischer Verluste

Herbert Kovar/Doris Frey

1. Überblick

Das AbgÄG 2014 hat auch im Bereich der Körperschaftsteuer, insbesondere im Bereich der Gruppenbesteuerung, einschneidende Neuerungen gebracht.

Ausländische Körperschaften können seit 1. 3. 2014 nur mehr dann einer österreichischen Unternehmensgruppe angehören, wenn sie in einem Mitgliedstaat der EU oder in einem Drittstaat, mit dem eine umfassende Amtshilfe besteht, ansässig sind. Ausländische Gruppenmitglieder, die diese Voraussetzungen nicht erfüllen, bleiben bis 31. 12. 2014 Gruppenmitglieder und scheiden am 1. 1. 2015 ex lege aus der Unternehmensgruppe aus. Mit dem Ausscheiden sind bereits zugerechnete Verluste auf drei Jahre verteilt zu je einem Drittel nachzuversteuern.

Entsprechend der Neuregelung im Rahmen der Gruppenbesteuerung, dass ausländische Gruppenmitglieder nur mehr dann in eine Unternehmensgruppe einbezogen werden können, wenn sie in einem Staat ansässig sind, mit dem umfassende Amtshilfe besteht, wurde auch die Nachversteuerung gem. § 2 Abs. 8 EStG neu geregelt. Ab dem Veranlagungsjahr 2015 soll im dritten Jahr nach Geltendmachung ausländischer (Betriebsstätten-)Verluste in Österreich eine zwingende Nachversteuerung erfolgen, wenn mit dem betreffenden Betriebsstättenstaat keine umfassende Amtshilfe besteht.

Zu einer weiteren Neuregelung im Bereich der Gruppenbesteuerung kommt es hinsichtlich der Verlustzurechnung ausländischer Gruppenmitglieder. Derzeit können zuzurechnende Verluste ausländischer Gruppenmitglieder noch im laufenden Jahr zur Gänze mit den positiven inländischen Einkünften des Gruppenträgers sowie der inländischen Gruppenmitglieder verrechnet werden. Ab Veranlagung 2015 sollen Verluste ausländischer Gruppenmitglieder im Jahr der Verlustzurechnung höchstens im Ausmaß von 75 % der Summe der eigenen Einkommen sämtlicher unbeschränkt steuerpflichtiger Gruppenmitglieder sowie des Gruppenträgers berücksichtigt werden können. Auslandsverluste, die aufgrund dieser Verrechnungsgrenze nicht im Veranlagungsjahr berücksichtigt werden können, gehen in den Verlustvortrag des Gruppenträgers ein.

Durch das AbgÄG 2014 kommt es weiters zu einer Abschaffung der Firmenwertabschreibung im Rahmen der Gruppenbesteuerung. Für Beteiligungen, die nach dem 28. 2. 2014 angeschafft werden, steht demnach keine Firmenwertabschreibung mehr zu. Aus Gründen des Vertrauensschutzes können noch offene Fünftel aus der Firmenwertabschreibung für vor dem 1. 3. 2014 angeschaffte Beteiligungen fortgeführt werden.

Der folgende Beitrag befasst sich mit den sich aus dem AbgÄG 2014 ergebenden Änderungen hinsichtlich der Besteuerung von Unternehmensgruppen, insbesondere mit den damit verbundenen Einschränkungen sowie der Beschränkung der Verrechnung von Verlusten ausländischer Gruppenmitglieder.

2. Einschränkung des Kreises ausländischer Gruppenmitglieder

2.1. Bisherige Rechtslage

Die als Gruppenmitglieder in Betracht kommenden Körperschaften sind in § 9 Abs. 2 KStG taxativ aufgezählt. Vor AbgÄG 2014 konnten unbeschränkt steuerpflichtige Kapi-

talgesellschaften (AG, GmbH, SE), Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie nicht unbeschränkt steuerpflichtige ausländische Körperschaften, die mit einer österreichischen Kapitalgesellschaft oder Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft vergleichbar sind und ausschließlich mit unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitgliedern oder dem Gruppenträger finanziell verbunden sind, Mitglieder einer steuerlichen Unternehmensgruppe sein.

Ob die Vergleichbarkeit einer ausländischen Kapitalgesellschaft mit einer inländischen Kapitalgesellschaft gegeben ist, wird anhand eines Typenvergleichs festgestellt, das bedeutet, dass aus der Sicht des österreichischen Gesellschaftsrechts zu beurteilen ist, ob die ausländische Gesellschaft einer Kapital- oder Personengesellschaft entspricht.

Die Bestimmung, dass nur ausschließlich mit unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitgliedern oder dem Gruppenträger finanziell verbundene ausländische Kapitalgesellschaften in die Unternehmensgruppe aufgenommen werden können, führt dazu, dass nur ausländische Tochtergesellschaften der ersten Ebene in die Unternehmensgruppe einbezogen werden können.¹

Der Kreis ausländischer Körperschaften, die als Mitglied einer österreichischen Unternehmensgruppe in Frage kommen, wurde durch das AbgÄG 2014 weiter eingeschränkt.

2.2. Darstellung der Neuerungen

Mit einer Ergänzung des § 9 Abs. 2 Teilstrich 2 KStG um zwei weitere Unterteilstriche wurde eine Einschränkung geschaffen, wonach ausländische Körperschaften nur mehr dann einer österreichischen Unternehmensgruppe angehören können, wenn mit dem ausländischen Staat eine umfassende Amtshilfe besteht. In Österreich nicht unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften können demnach nur mehr dann einer Unternehmensgruppe gem. § 9 KStG angehören, wenn sie in einem Staat ansässig sind, der der Europäischen Union angehört oder in einem Drittstaat, der Österreich umfassende Amtshilfe gewährt. Ziel dieser Neuerung ist es, die Vollzugs- und Kontrollmöglichkeiten der österreichischen Finanzverwaltung auszubauen.² In Anbetracht der ohnehin erhöhten Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten³ erscheint diese Neuerung über das Ziel hinauszuschießen.

Die vom Gesetzgeber verlangte „umfassende Amtshilfe“ wird im Gesetz nicht konkret definiert. Nach herrschender Literaturmeinung wird allerdings vertreten, dass eine dem Art. 26 OECD-MA entsprechende „große Auskunfts Klausel“ zum betreffenden Drittstaat erforderlich ist.⁴ Körperschaften, die in Mitgliedstaaten ansässig sind, mit denen im DBA nur eine „kleine Auskunfts Klausel“ vereinbart wurde (wie z. B. im Doppelbesteuerungsabkommen mit China oder Indien), können nach der neuen Rechtslage demnach keiner österreichischen Unternehmensgruppe mehr angehören. Eine „kleine Auskunfts Klausel“ sieht einen Informationsaustausch nur für DBA-Zwecke vor, während eine „große Auskunfts Klausel“ auch einen Informationsaustausch für die innerstaatliche Besteuerung der unter das DBA fallenden Abgaben vorsieht.⁵

Die Neufassung des § 9 Abs. 2 KStG ist mit 1. 3. 2014 in Kraft getreten. Zum 28. 2. 2014 bestehende Unternehmensgruppen bleiben jedoch bis zum 31. 12. 2014 unverändert.⁶

¹ Ausnahme hierzu siehe KStR 2013, Rz. 1014 im Lichte des EuGH-Urteils *Papillon*.

² EriRV AbgÄG 2014, zu § 9 Abs. 2 und § 26c Z 45 KStG.

³ VwGH 23. 2. 1994, 92/15/0159; 30. 5. 1995, 93/13/0076.

⁴ Vgl. *Kofler/Prechtl-Aigner*, Die Beteiligungsertragsbefreiung nach Haribo und Salinen, GES 2011, 175; *Daxkobler/Hasanovic/Pfeiffer/Spies*, Bedingte Befreiung für Portfoliodividenden aus Drittstaaten?, ecolox 2011/189.

⁵ Vgl. *Mairinger*, Internationale Amtshilfe, ÖStZ 2012, 29.

⁶ EriRV AbgÄG 2014, zu § 9 Abs. 2 und § 26c Z 45 KStG.

- Ausländische Körperschaften, die am 28. 2. 2014 Gruppenmitglieder sind, aber die Voraussetzungen des § 9 Abs. 2 KStG in der neuen Fassung (Amtshilfe) nicht erfüllen, bleiben bis zum 13. 12. 2014 Gruppenmitglieder und scheiden am 1. 1. 2015 ex lege aus der österreichischen Unternehmensgruppe aus. Auch finanzielle Verbindungen, die diese ausländischen Gruppenmitglieder vermitteln, bleiben bis zum 31. 12. 2014 aufrecht.
- Ausländische Gruppenmitglieder, die aufgrund des Nichterfüllens der Voraussetzungen aus der Unternehmensgruppe ausscheiden, können ihre Verluste aus dem Wirtschaftsjahr, das im Kalenderjahr 2014 endet, dem Gruppenergebnis letztmalig zurechnen.
- Sofern diese ausländischen Gruppenmitglieder in einem Wirtschaftsjahr, das im Kalenderjahr 2014 endet, einen ausländischen Gewinn erzielen oder aus der Unternehmensgruppe ausscheiden, sind die der Unternehmensgruppe zugerechneten Verluste nach den allgemeinen Regeln des § 9 Abs. 6 Z 6 KStG in der Fassung vor dem AbgÄG 2014 oder § 9 Abs. 6 Z 7 KStG in der neuen Fassung nachzuversteuern.

Ein aufgrund dieser Neuregelung erzwungenes Ausscheiden eines Gruppenmitglieds vor Ablauf der dreijährigen Mindestdauer führt zu keiner Rückabwicklung gem. § 9 Abs. 10 KStG.

Grundsätzlich führt das Ex-lege-Ausscheiden aus der Unternehmensgruppe zur selben Nachversteuerungspflicht wie ein sonstiges Ausscheiden aus der Unternehmensgruppe (z. B. aufgrund des Verlustes der ausreichenden finanziellen Verbindung). Der nachzuversteuernde Betrag ist dem unmittelbar beteiligten inländischen Gruppenmitglied bzw. dem Gruppenträger in den Veranlagungsjahren 2015 bis 2017 zu je einem Drittel zuzurechnen.

Im Fall des Untergangs eines ausländischen Gruppenmitglieds (z. B. im Fall einer Liquidation oder Insolvenz) ist bei tatsächlichem und endgültigem Vermögensverlust der Nachversteuerungsbetrag wie bereits vor AbgÄG 2014 um nicht steuerwirksame Teilwertabschreibungen zu kürzen. Durch diese Kürzung kann sich der Nachversteuerungsbetrag auf bestenfalls Null reduzieren und eine Nachversteuerung somit zur Gänze entfallen.⁷ Durch Abschluss der Liquidation eines ausländischen Gruppenmitgliedes im Jahr 2014 kann demnach erwirkt werden, dass der Nachversteuerungsbetrag um die nicht steuerwirksame Teilwertabschreibung gekürzt wird und das Nachversteuerungsergebnis gegenüber dem Nachversteuerungsergebnis in Folge eines Ex-lege-Ausscheidens reduziert wird. Ein wirtschaftliches Ausscheiden ist gem. KStR 2013, Rz. 1096 dem tatsächlichen Ausscheiden gleichzuhalten. Ist die Liquidation eines ausländischen Gruppenmitglieds im Jahr 2014 aus zeitlichen oder rechtlichen Gründen nicht mehr möglich, kann ein wirtschaftliches Ausscheiden des Gruppenmitglieds (z. B. durch Verkauf des gesamten Betriebes an eine konzernzugehörige Gesellschaft) bewirkt werden, welches vorerst eine sofortige Nachversteuerung zur Folge hat. Wird der Vermögensverlust in der Folge (z. B. durch eine anschließende Liquidation) zu einem tatsächlichen und endgültigen Vermögensverlust, stellt dieser gem. KStR 2013, Rz. 1098 ein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO dar, sodass auch in früheren Jahren nachversteuerte Beträge gekürzt werden können.

Aus wirtschaftspolitischen Gesichtspunkten wird die Einschränkung der Gruppenmitgliedschaft auf Körperschaften, mit deren Ansässigkeitsstaat umfassende Amtshilfe besteht, vor allem deshalb kritisiert, da Investitionen in Wachstumsmärkten wie z. B. China, Russland und Indien nicht mehr in den Genuss der vorläufigen Verlustverwertung kommen.⁸ Die Attraktivität Österreichs als Holding- bzw. Headquarter-Standort wird durch diese Einschränkung wohl deutlich gemindert werden.

⁷ Vgl. *Achatz/Kirchmayr*, KStG, § 9 Rz. 375.

⁸ Vgl. KWT, Stellungnahme zum Entwurf des AbgÄG 2014, Artikel 2, zu Z 4 lit. a.

3. Verschärfung der Nachversteuerung bei Auslandsverlusten (§ 2 Abs. 8 EStG)

Entsprechend der Neuregelung im Rahmen der Gruppenbesteuerung, dass ausländische Gruppenmitglieder nur mehr dann in eine Unternehmensgruppe einbezogen werden können, wenn sie in einem Staat ansässig sind, mit dem umfassende Amtshilfe besteht, wurde auch die Nachversteuerung gem. § 2 Abs. 8 EStG neu geregelt.

3.1. Bisherige Rechtslage

Nach § 2 Abs. 8 EStG in der Fassung vor AbgÄG 2014 sind im Ausland nicht berücksichtigte, nach österreichischen Regeln ermittelte Verluste bei der Ermittlung des Einkommens höchstens in Höhe der nach ausländischem Steuerrecht ermittelten Verluste des betreffenden Wirtschaftsjahres anzusetzen. Um eine doppelte Verlustverwertung zu vermeiden, hat in jenem Folgejahr, in dem der Verlust im Ausland verwertet wird oder verwertet hätte werden können, eine Nachversteuerung der im Inland verwerteten Auslandsverluste zu erfolgen. Wann die Verlustverwertung im Ausland erfolgt oder erfolgen hätte können, richtet sich nach den Vorschriften des ausländischen Rechts.

3.2. Darstellung der Neuerungen

Im Rahmen des AbgÄG 2014 wurde die bisher in § 2 Abs. 8 Z 3 EStG verankerte Bestimmung über die Nachversteuerung von ausländischen, im Inland angesetzten Verlusten in eine eigene Ziffer 4 aufgenommen. Darin wird im ersten Satz geregelt, dass für den Fall, dass ausländische Einkünfte im Inland von der Besteuerung ausgenommen sind, angesetzte ausländische Verluste in jenem Kalenderjahr ganz oder teilweise die Einkünfte erhöhen, indem sie im Ausland ganz oder teilweise berücksichtigt werden oder berücksichtigt werden könnten. Hier wird also klargestellt, dass die Nachversteuerung von ausländischen, im Inland angesetzten Verlusten nur dann zur Anwendung kommt, wenn die ausländischen Einkünfte von der Besteuerung im Inland ausgenommen werden (Befreiungsmethode).

Außerdem wurde im neuen § 2 Abs. 8 Z 4 EStG die Bestimmung eingefügt, dass, falls die ausländischen Einkünfte von der Besteuerung im Inland ausgenommen sind und mit dem Staat, aus dem die angesetzten Verluste stammen, keine umfassende Amtshilfe besteht, nach spätestens drei Jahren eine zwingende Nachversteuerung dieser angesetzten Verluste zu erfolgen hat.

Für angesetzte Verluste aus Staaten, mit denen keine umfassende Amtshilfe besteht und die bis zur Veranlagung 2012 angesetzt wurden, wurde in § 124b Z 249 lit. b EStG eine Übergangsregelung geschaffen. Demnach sollen Verluste aus einem solchen Staat nicht zur Gänze im Rahmen der Veranlagung 2015 nachversteuert, sondern in den Veranlagungsjahren 2015 bis 2017 zu je einem Drittel berücksichtigt werden. Dieser Drittelung unterliegen jedoch nur jene Beträge, die nicht bereits auf Grund des § 2 Abs. 8 Z 4 EStG erster Satz im Veranlagungsjahr 2015 nachzuversteuern sind. Endgültige Verluste, die aus Betrieben oder Betriebsstätten stammen, die bis zum 28. 2. 2014 bereits veräußert oder aufgegeben wurden und im Ausland auch zukünftig nicht mehr verwertet werden können, sind von der zwingenden Nachversteuerungspflicht nicht umfasst.

Da in der in § 124b Z 249 EStG geregelten Übergangsbestimmung festgelegt ist, dass § 2 Abs. 8 Z 4 EStG erstmalig ab der Veranlagung 2015 anzuwenden ist, sollte im Fall der Auflösung oder Veräußerung eines Betriebes oder einer Betriebsstätte im Jahr 2014 die Anwendung der Neuregelung ausgeschlossen und somit eine Nachversteuerung von endgültigen Vermögensverlusten vermieden werden können.

Das zwingende, von einer möglichen Verlustverwertung im Ausland unabhängige Nachversteuerungsgebot wird vom Fachsenat der Kammer der Wirtschaftstreuhänder in seiner Stellungnahme zum Entwurf des AbgÄG 2014 massiv kritisiert. Hervorzuheben ist insbesondere der Kritikpunkt, dass diese Regelung dem bisherigen Tenor der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes⁹ widerspricht, der die Berücksichtigung von Auslandsverlusten deswegen als geboten angesehen hat, weil der Umstand, dass Auslandsverluste aus einem Staat stammen, mit dem Österreich ein Doppelbesteuerungsabkommen mit Befreiungsmethode geschlossen hat, kein Besteuerungsrecht aufleben lassen kann, das nach innerstaatlichem Steuerrecht nicht bestehen würde. Nach Ansicht des Fachsenats muss dies unabhängig davon gelten, ob mit dem DBA-Staat eine umfassende Amtshilfe vereinbart worden ist.¹⁰

3.3. Neuerung § 9 Abs. 2 KStG vs. Neuerung § 2 Abs. 8 EStG

Vergleicht man die in Punkt 2 erwähnte Neuerung des § 9 Abs. 2 KStG und die in Punkt 3 erwähnte Neuerung des § 2 Abs. 8 EStG, stellt man fest, dass beide Neuerungen wohl dasselbe Ziel, nämlich die Vollzugs- und Kontrollmöglichkeit der österreichischen Finanzverwaltung zu erhöhen, zu verfolgen scheinen, die Umsetzung der beiden Neuerungen aber keinesfalls kongruent ist.

Ist eine ausländische Körperschaft, mit deren Ansässigkeitsstaat Österreich keine umfassende Amtshilfe vereinbart hat, Mitglied einer österreichischen Unternehmensgruppe, scheidet diese am 1. 1. 2015 ex lege aus der Unternehmensgruppe aus. Bereits geltend gemachte Verluste sind beim unmittelbar beteiligten inländischen Gruppenmitglied bzw. dem Gruppenträger in den Veranlagungsjahren 2015 bis 2017 zu je einem Drittel nachzuversteuern. Verluste ausländischer Körperschaften aus Staaten, mit denen keine Amtshilfe besteht, und welche daher in Zukunft kein Mitglied einer österreichischen Unternehmensgruppe sein können, können gar nie in den Genuss einer (vorübergehenden!) Verwertbarkeit in Österreich kommen.

Im Gegensatz dazu können Verluste aus einer ausländischer Betriebsstätte, die in einem Staat ohne umfassende Amtshilfe ansässig ist, gem. § 2 Abs. 8 EStG weiterhin vorübergehend steuermindernd berücksichtigt und müssen „erst“ nach drei Jahren nachversteuert werden.

Aus dieser Überlegung heraus kann es für internationale Unternehmen vorteilhaft sein, in Ländern, mit denen keine umfassende Amtshilfe vereinbart wurde, eine Betriebsstätte oder eine aus österreichischer steuerlicher Sicht transparente Personengesellschaft anstatt einer Tochtergesellschaft in Form einer Kapitalgesellschaft zu gründen bzw. umzustrukturieren, um zumindest in den vorübergehenden Genuss der Verlustverwertung zu kommen und somit wenigstens einen Steuerstundungseffekt erzielen zu können.

4. Beschränkung der Verlustzurechnung ausländischer Gruppenmitglieder

4.1. Bisherige Rechtslage

Verluste ausländischer Gruppenmitglieder können derzeit im Ausmaß aller unmittelbaren Beteiligungen von beteiligten Körperschaften oder/und des Gruppenträgers am ausländischen Gruppenmitglied dem finanziell ausreichend beteiligten inländischen Gruppenmitglied bzw. dem Gruppenträger zugerechnet werden. Der ausländische Verlust ist nach inländischem Steuerrecht gem. § 5 Abs. 1 EStG zu ermitteln, kann jedoch höchst-

⁹ VwGH 25. 9. 2001, 99/14/0217-9; 22. 10. 2001, 99/15/0149.

¹⁰ KWT, Stellungnahme zum Entwurf des AbgÄG 2014, Artikel 1, zu Z 1 lit. c.

Einschränkungen bei Gruppenbesteuerung/Verlustverrechnung

tens in Höhe des nach ausländischem Steuerrecht ermittelten Verlustes berücksichtigt werden. Die Verlustzurechnung ist bei ausländischen Gruppenmitgliedern auf die unmittelbaren Beteiligungen eingeschränkt.

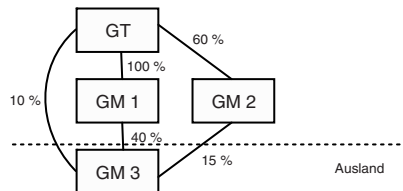
Derzeit können die Verluste ausländischer Gruppenmitglieder von den positiven inländischen Einkünften des Gruppenträgers sowie der inländischen Gruppenmitglieder bereits im laufenden Jahr zur Gänze abgezogen werden. Im Extremfall kann dadurch das zusammengefasste Ergebnis der Unternehmensgruppe trotz inländischer Gewinne sogar negativ werden.

- **Beispiel**

Die inländische beteiligte Körperschaft GM 1 ist eine 100%ige Tochtergesellschaft des Gruppenträgers GT und unmittelbar zu 40% an der ausländischen Körperschaft GM 3 beteiligt. Der Gruppenträger ist des Weiteren unmittelbar zu 10% an der ausländischen Körperschaft GM 3 beteiligt. Weiters ist der Gruppenträger zu 60% an der inländischen Körperschaft GM 2 beteiligt, die ihrerseits zu 15% an der ausländischen Körperschaft beteiligt ist.

Die Körperschaften erzielen folgende Ergebnisse:

| | |
|------|--|
| GT | 400.000 |
| GM 1 | 300.000 |
| GM 2 | -100.000 |
| GM 3 | -1.000.000 (nach österreichischem Steuerrecht) |



Nach derzeitiger Rechtslage sind die unmittelbaren Beteiligungen am ausländischen Gruppenmitglied zusammenzurechnen und der anteilige Verlust im laufenden Jahr zur Gänze dem Gruppenträger zuzurechnen. Im vorliegenden Beispiel werden demnach 65% (10% + 40% + 15%) des Verlustes dem österreichischen Gruppenträger zugerechnet. Die Gruppe erzielt somit ein Ergebnis in Höhe von -50.000 (400.000 + 300.000 - 100.000 - 650.000). Nach derzeitiger Rechtslage ist vom Gruppenträger nur die Mindestkörperschaftsteuer gem. § 24a Abs. 4 KStG zu entrichten.

4.2. Darstellung der Neuerungen

Ab der Veranlagung 2015 können Verluste ausländischer Gruppenmitglieder im Jahr der Verlustzurechnung höchstens im Ausmaß von 75% der Summe der „eigenen Einkommen“ sämtlicher unbeschränkt steuerpflichtiger Gruppenmitglieder sowie des Gruppenträgers berücksichtigt werden. Durch diese Beschränkung in § 9 Abs. 6 Z 6 soll der oben erwähnte Extremfall eines zusammengefassten negativen Gruppenergebnisses trotz inländischer Gewinne abgefedert und eine Art „Mindestbesteuerung“ eingeführt werden.

Auslandsverluste, die aufgrund dieser Verrechnungsgrenze nicht im Veranlagungsjahr berücksichtigt werden können, gehen in den Verlustvortrag des Gruppenträgers ein und sind hier wiederum durch die 75%-Vortragsgrenze nach § 2 Abs. 2b Z 2 EStG beschränkt.

- **Beispiel**

Die inländische beteiligte Körperschaft GM 1 ist eine 100%ige Tochtergesellschaft des Gruppenträgers GT und unmittelbar zu 40% an der ausländischen Körperschaft GM 3 beteiligt. Der Gruppenträger ist des Weiteren unmittelbar zu 10% an der ausländischen Körperschaft GM 3 beteiligt. Weiters ist der Gruppenträger zu 60% an der inländischen Körperschaft GM 2 beteiligt, die ihrerseits zu 15% an der ausländischen Körperschaft beteiligt ist.