

Anti-BEPS-Richtlinie

Zinsschranke – vorzeitige Umsetzung auch in Österreich?

Handlungsbedarf aufgrund Mitteilung der EU-Kommission

ANDREAS MITTERLEHNER / MAX PANHOLZER*)



Die Anti-BEPS-Richtlinie verpflichtet die EU-Mitgliedstaaten zur Umsetzung zahlreicher Maßnahmen zur Vermeidung der Gewinnverlagerung und zur Steuervermeidung. Eine dieser Maßnahmen ist die Limitierung der Abzugsfähigkeit von Fremdkapitalkosten durch Implementierung einer sog „Zinsschranke“ in nationales Recht. Bisher ist man in Österreich davon ausgegangen, dass die bereits bestehenden Regelungen im KStG ausreichen würden, um eine verlängerte Umsetzungsfrist bis spätestens 1. 1. 2024 ausnützen zu können. Nach einer kürzlich veröffentlichten Mitteilung der EU-Kommission erfüllen die fraglichen Bestimmungen zur Einschränkung des Zinsabzugs die diesbezüglichen Anforderungen jedoch nicht. Demgemäß wäre die Umsetzung der EU-Zinsschranke im österreichischen Steuerrecht bereits bis 31. 12. 2018 geboten gewesen. Es stellt sich die Frage, wie Österreich auf die negative Entscheidung der EU-Kommission reagieren wird.

1. Vorgaben durch die Anti-BEPS-Richtlinie

Am 20. 7. 2016 hat der Rat der Europäischen Union die *Anti-Tax Avoidance Directive (ATAD)*,¹⁾ auch „*Anti-BEPS-Richtlinie*“ genannt, verabschiedet. Auf Basis dieser EU-Anti-Missbrauchs-Richtlinie sollen die EU-Mitgliedstaaten koordinierte Regeln gegen Gewinnverlagerung und Steuervermeidung (*Base Erosion and Profit Shifting* – BEPS) einführen. Diese sollen einen Mindeststandard an Maßnahmen gegen BEPS innerhalb der EU sicherstellen. Die ATAD enthält dazu – den 15 BEPS-Aktionspunkten der OECD gegen Steuervermeidungspraktiken Rechnung tragend – Vorschriften für die folgenden Bereiche:

- Art 4 ATAD: Regelungen zur Begrenzung der Abzugsfähigkeit von Zinszahlungen (sog „Zinsschranke“);
- Art 5 ATAD: Übertragung von Vermögenswerten und Wegzugsbesteuerung;
- Art 6 ATAD: allgemeine Vorschriften zur Verhinderung von Missbrauch;
- Art 7 und 8 ATAD: Vorschriften für beherrschte ausländische Unternehmen und Berechnung von deren Einkünften (Hinzurechnungsbesteuerung bzw „CFC Rule“);²⁾
- Art 9 ATAD: hybride Gestaltungen.

Demgemäß sollten ab 1. 1. 2019 (Art 4, 6, 7 und 8 ATAD) bzw ab 1. 1. 2020 (Art 5 und 9 ATAD) alle EU-Mitgliedstaaten die neuen rechtsverbindlichen Maßnahmen anwenden, die auf die wichtigsten Formen der Steuervermeidung durch große multinationale Maßnahmen abzielen.³⁾

*) Andreas Mitterlehner, MSc, LL.B. ist Steuerberater und Manager der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH in Linz. Mag. Max Panholzer ist Wirtschaftsprüfer/Steuerberater und Partner der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH in Linz.

1) Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates vom 12. 7. 2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts, ABl L 193 vom 19. 7. 2016, S 1 (Anti-BEPS-Richtlinie oder ATAD).

2) Zur Umsetzung der Hinzurechnungsbesteuerung in § 10a KStG siehe ua Raab, Die neue Hinzurechnungsbesteuerung, SWK 19/2018, 841 (841 ff).

3) Vgl Pressemitteilung der EU-Kommission vom 30. 12. 2018 (IP/18/6853), zusammengefasst in SWK 2/2019, 79 (79).

2. Begrenzung der Abzugsfähigkeit von Zinszahlungen

Gemäß Art 4 ATAD sind bei Körperschaftsteuersubjekten „*überschüssige Fremdkapitalkosten*“ (= Aufwandsüberhang) in dem Steuerzeitraum, in dem sie anfallen, nur bis zu 30 % des Ergebnisses des Steuerpflichtigen vor Zinsen, Steuern und Abschreibungen (EBITDA) abzugsfähig. Diese „*Zinsschranke*“ führt also dazu, dass der Abzug von bestimmten Betriebsausgaben (Fremdkapitalkosten)⁴⁾ ab einer bestimmten Höhe zumindest temporär versagt wird.

Im Ergebnis werden daher nicht nur erwirtschaftete Gewinne, sondern auch Ausgaben des Steuerpflichtigen besteuert. Die Höhe der abziehbaren Fremdkapitalkosten ist von der Höhe des Gewinns abhängig, dh je niedriger der Gewinn, desto weniger steuerlich abzugsfähige Zinsen.

Im Zusammenhang mit dieser Grundnorm bestehen jedoch mehrere Optionen, welche die Zinsabzugsbeschränkung einschränken, abmildern oder ausschließen können, so dass sich je nach Inanspruchnahme bzw Umsetzung der nachfolgend skizzierten Optionsmöglichkeiten die Steuerwirkung in den einzelnen Mitgliedstaaten entsprechend unterscheiden wird.⁵⁾ Die diversen optionalen Regelungen, die strenger, aber nicht milder gefasst werden dürfen („*Mindestschutzniveau*“ der Zinsschranke), können wie folgt kategorisiert werden:⁶⁾

- Abmilderung durch Rück- und Vortragsmöglichkeiten der überschüssigen Fremdkapitalkosten eines Jahres;
- Einschränkung durch Gruppenbildung;
- Einschränkung bzw Ausnahme durch Freibetrag bzw Freigrenze (iHv max 3 Mio Euro);
- Ausnahme durch sog Stand-alone-Klausel (evtl vollständiger Abzug für selbständige Unternehmen);
- Ausnahme durch sog Eigenkapital-Escape oder Abmilderung durch Konzern-EBITDA-Escape für Mitglieder konsolidierter Gruppen;
- Ausnahmen für Altdarlehen (vor 17. 6. 2016), öffentliche Infrastrukturprojekte und Finanzunternehmen.

Gemäß Art 4 ATAD sind die Mitgliedstaaten verpflichtet, die EU-Zinsschrankenregelung grundsätzlich bis zum 31. 12. 2018 in nationales Recht umzusetzen. Nach Art 11 Abs 6 ATAD dürfen Mitgliedstaaten, die bereits per 8. 8. 2016 über gezielte nationale Vorschriften zur Verhütung von BEPS verfügen, die „*gleichermaßen wirksam*“ sind wie die ATAD-Zinsschranke, ihre bestehenden gezielten Vorschriften noch länger anwenden, und zwar bis zum Ende des ersten abgeschlossenen Steuerjahres, das auf den Tag folgt, an dem die Vereinbarung zwischen den OECD-Mitgliedern über einen Mindeststandard in Bezug auf den BEPS-Aktionspunkt 4 auf der amtlichen Website veröffentlicht wird, spätestens aber bis zum 1. 1. 2024 (sog „*Grandfathering*“). Welche konkreten Voraussetzungen die bestehenden Regelungen erfüllen müssen, damit diese als „*gleichermaßen wirksam*“ wie die ATAD-Zinsschranke angesehen werden können, ist in der ATAD jedoch nicht definiert.

⁴⁾ Zur Definition der Fremdkapitalkosten nach der ATAD siehe Art 2 Abs 1 ATAD. Der Umfang der Fremdkapitalkosten nach der ATAD-Definition geht erheblich über das bisherige Verständnis nach österreichischem Ertragsteuerrecht hinaus, siehe dazu auch *Zöchling/Brugger*, Zinsschranke – aufgeschoben ist nicht aufgehoben, SWK 23/24/2016, 1052 (1054).

⁵⁾ Zu den möglichen Auswirkungen einer Zinsschranke in Österreich siehe *Chroustovsky/Petutschnig*, Was bringt die EU-Zinsschranke? – Eine Simulation der Umsetzung von Art 4 der EU-Anti-Tax-Avoidance-Directive in Österreich, ÖStZ 2017, 477 (481 ff).

⁶⁾ Analyse der in Art 4 ATAD angeführten Wahlrechte und Optionsmöglichkeiten in Anlehnung an *Desens*, Umsetzung einer Zinsschranke in das nationale Steuerrecht, SWI 2018, 461 (461 ff); siehe auch *Zöchling/Brugger*, SWK 23/24/2016, 1052 (1052 ff).

Staaten, die das „Grandfathering“ bis längstens 1. 1. 2024 nutzen wollen, mussten nach Art 10 Abs 3 ATAD der EU-Kommission bis 30. 6. 2017 alle Informationen übermitteln, die erforderlich sind, um die tatsächliche Wirkung der bestehenden und „gleichermaßen wirksamen“ nationalen Vorschriften bewerten zu können. Von den 28 EU-Mitgliedstaaten wollten neben Österreich zehn weitere Länder die Fristverlängerungsoption in Anspruch nehmen.⁷⁾

3. Umsetzung der ATAD in Österreich

Österreich ist der weitgehend bis Jahresende 2018 gebotenen Umsetzung der ATAD-Regelungen im Rahmen des JStG 2018⁸⁾ nachgekommen.⁹⁾ Demgemäß enthält das JStG 2018 neben der hiezulande gänzlich neuen Hinzurechnungsbesteuerung gemäß § 10a KStG auch Änderungen beim Missbrauchstatbestand (§ 22 BAO) und bei der Wegzugsbesteuerung (§ 6 Z 6 EStG).

Die ATAD-Vorgaben betreffend die Implementierung einer Zinsschranke wurden im JStG 2018 hingegen noch nicht umgesetzt. Die EU-Zinsschranke ist somit die „große Abwesende“¹⁰⁾ im JStG 2018. Dies deshalb, weil das österreichische BMF bis dato davon ausgegangen ist, dass die in unserem Körperschaftsteuerrecht bereits in Vorjahren kodifizierten Zinsabzugsverbote für konzernintern erworbene fremdfinanzierte Beteiligungen (§ 12 Abs 1 Z 9 KStG) sowie – insbesondere – für Zinszahlungen an niedrigbesteuerte (vor allem ausländische) Konzerngesellschaften (§ 12 Abs 1 Z 10 KStG) „gleichermaßen wirksam“ seien wie die ATAD-Zinsschranke.¹¹⁾ Die Umsetzung der Zinsschranke in österreichisches Recht wäre daher erst – auf Basis des Art 11 Abs 6 ATAD – bis (spätestens) 1. 1. 2024 geplant.

Dazu ist einerseits darauf hinzuweisen, dass diese bereits seit dem AbgÄG 2014 bestehenden (und in weiterer Folge noch nachgeschärften) Zinsabzugsverbote im österreichischen KStG „nur“ auf Konzernsachverhalte abzielen (§ 12 Abs 1 Z 9 KStG betreffend Finanzierungszweck bzw § 12 Abs 1 Z 10 KStG betreffend Zahlungsempfänger), während die ATAD-Zinsschranke grundsätzlich sämtliche Fremdfinanzierungen, dh auch solche mit Konzernfremden, umfasst. Andererseits ist für die Klärung der Frage, inwieweit die österreichischen Regelungen „targeted rules“ im Sinne der ATAD darstellen, wohl auch zu beachten, dass insbesondere § 10 Abs 1 Z 10 KStG dem Sinn und Zweck der Richtlinie entspricht, nämlich Lösungen auf EU-Ebene im Einklang mit den BEPS-Schlussfolgerungen der OECD zu finden,¹²⁾ und damit im Sinne von Art 11 Abs 6 ATAD durchaus als „gezielte Vorschrift[...] zur Verhütung von BEPS [...] die gleichermaßen wirksam wie die Zinsschranke“ ist, angesehen werden kann.¹³⁾

7) Siehe ICON, WTS global Studie – Zinsabzugsbeschränkungen in der EU (10. 9. 2018), abrufbar unter <https://www.icon.at/index.php?id=610> (Zugriff am 14. 1. 2019).

8) Jahressteuergesetz 2018, BGBl I 2018/62.

9) Siehe zur steuerpolitischen Würdigung der Umsetzungsmaßnahmen *Staringer*, Die Umsetzung der ATAD in Österreich durch das Jahressteuergesetz 2018, SWI 2018, 574 (574 ff).

10) *Staringer*, SWI 2018, 574 (584).

11) *Mayr*, Anti-BEPS-RL: wirksames Mittel zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken? BB 14/2017, I.

12) Vgl die in der ATAD einleitend dargelegten Erwägungsgründe für das Erlassen der Richtlinie.

13) Vgl *Petutschnig*, Die Auswirkungen von § 12 Abs 1 Z 10 KStG auf die Fremdkapital-Quoten österreichischer Kapitalgesellschaften, ÖStZ 2018, 709 (718), der sowohl aus teleologischen Gründen wie auch aufgrund empirischer Befunde (nämlich auf Basis einer empirischen Wirkungsanalyse, wonach es bei den betroffenen österreichischen Kapitalgesellschaften seit 2014 tatsächlich zu einer signifikanten Reduktion der Fremdkapital-Quote gekommen sei!) zum Ergebnis gelangt, dass es durchaus sachgerecht erscheine, die Zinsabzugsbeschränkung des § 12 Abs 1 Z 10 KStG als „targeted rule“ anzusehen, die „gleichermaßen wirksam“ ist wie die in Art 4 ATAD normierte „Zinsschranke“.

Die österreichische Einschätzung wird von der EU-Kommission jedoch offenbar nicht geteilt. Spät aber doch hat die EU-Kommission kürzlich eine Mitteilung betreffend „Maßnahmen, die als gleichermaßen wirksam wie Artikel 4 der Richtlinie zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken angesehen werden“¹⁴⁾ veröffentlicht. Laut dieser Mitteilung haben nur fünf Staaten hinreichende Regelungen in ihrem nationalen Steuerrecht vorgesehen, die nach Ansicht der EU-Kommission „gleichermaßen wirksam“ sind wie die Zinsschranken nach Art 4 ATAD. Diese fünf Staaten sind:

- Griechenland,
- Frankreich,
- Slowakei,
- Slowenien und
- Spanien.

Nach Ansicht der EU-Kommission bestehen also nur in diesen fünf Mitgliedstaaten bereits entsprechende lokale Vorschriften, die eine hinreichende Vermeidung von BEPS gewährleisten können, sodass auch nur diese Mitgliedstaaten die Voraussetzungen erfüllen, um für die gänzliche Umsetzung der ATAD-Zinsschranke in ihr nationales Recht die verlängerte Übergangsfrist bis spätestens 1. 1. 2024 in Anspruch zu nehmen.

Nachdem Österreich in der oa Mitteilung nicht genannt wurde, erfüllen die bestehenden Regelungen im österreichischen KStG nach Ansicht der EU-Kommission nicht die Voraussetzungen für die verlängerte Umsetzungsfrist iSd ATAD. Als Kriterien für die verlangte „gleiche Wirksamkeit“ hat die EU-Kommission die rechtliche Ähnlichkeit (Begrenzung der Abzugsfähigkeit überschüssiger Fremdkapitalkosten im Hinblick auf Rentabilitätsfaktoren der Steuerpflichtigen) sowie die wirtschaftliche Gleichwertigkeit (nicht deutlich weniger Steuereinnahmen, ähnlich hohe oder höhere Steuerschuld bei Anwendung für alle Unternehmen außer KMU) der von den Mitgliedstaaten ins Treffen geführten Maßnahmen im Vergleich zur ATAD-Zinsschranke untersucht. Dabei ist die EU-Kommission offenbar zu dem Schluss gekommen, dass das österreichische Steuerrecht diese Kriterien derzeit nicht hinreichend erfüllt.

Wie der österreichische Steuergesetzgeber auf diese doch eher überraschende¹⁵⁾ negative Beurteilung seitens der EU-Kommission reagieren wird, ist noch völlig offen. Ein Rechtsmittel gegen die Mitteilung der Kommission ist grundsätzlich nicht zulässig. Denkbar wäre etwa eine ehebaldige Nachholung der Umsetzung, vielleicht schon im Rahmen des JStG 2019. Die Einführung einer EU-konformen Zinsschrankenregelung mit einer Rückwirkung zum 1. 1. 2019 würde jedoch neben entsprechenden Praxisproblemen wohl auch verfassungsrechtliche Bedenken in sich bergen. Österreich könnte freilich auch auf seinem bisherigen Standpunkt beharren, dass nämlich die bereits bestehenden Zinsabzugsbeschränkungen im KStG sehr wohl eine gleichwertige Wirksamkeit zeitigen, und so vermutlich in der Folge ein Vertragsverletzungsverfahren vor dem EuGH riskieren. Nachdem die ATAD selbst keine näheren Voraussetzungen dafür definiert, wann eine nationale Vorschrift als „gleichermaßen wirksam“ anzusehen ist, könnte eventuell auch die Frage der „Vergleichbarkeit“ letztlich durch den EuGH geklärt werden.

¹⁴⁾ Mitteilung der Kommission, 2018/C 441/01, ABI C 441 vom 7. 12. 2018, S 1.

¹⁵⁾ Auch in der Literatur wurde weitestgehend davon ausgegangen, dass Österreich die Verlängerung zuerkannt wird, so zB *Petutschnig*, ÖStZ 2018, 709 (709 ff); *Desens*, SWI 2018, 461 (474 f); *Mayer in Lang/Rusti/Schuch/Staringer*, Die Anti-Tax-Avoidance-Richtlinie (2017) 25 (44); *Zöchling in Kirchmayr/Mayr/Hirschler/Kofler*, Anti-BEPS-Richtlinie (2017) 41 (54); *Zöchling/Brugger*, SWK 23/24/2016, 1052 (1064).

In diesem Zusammenhang ist auch noch interessant, dass die Zinsschranke nach Art 4 ATAD große Parallelen zur bereits bestehenden Regelung in Deutschland (gemäß § 4h dEStG iVm § 8a dKStG)¹⁶⁾ aufweist.¹⁷⁾ Die deutsche Zinsschrankenregelung harret derzeit allerdings einer Prüfung durch das deutsche Bundesverfassungsgericht.¹⁸⁾ Fraglich ist, ob die deutsche Zinsschranke aufgrund einer Missachtung des objektiven Nettoprinzip verfassungswidrig ist.¹⁹⁾ Abhängig vom Ausgang dieses Verfahrens könnte dies zu einem Spannungsverhältnis zwischen EU-Recht und deutschem Verfassungsrecht führen. Eine Anpassung der aktuellen deutschen Zinsschrankenregelung auf die ATAD-Vorgaben ist bis 31. 12. 2018 ebenfalls noch nicht erfolgt. Der deutsche Gesetzgeber dürfte vermutlich zunächst die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts abwarten.



Auf den Punkt gebracht

Die bisherige Meinung des BMF, wonach die im österreichischen Körperschaftsteuergesetz bereits enthaltenen einschlägigen Zinsabzugsbeschränkungen (gemäß § 12 Abs 1 Z 9 und 10 KStG) als „*gleichermaßen wirksam*“ anzusehen seien und die Umsetzung der teils noch weitergehenden ATAD-Zinsschranke daher auch in Österreich noch etwas Zeit habe (nämlich bis allerspätestens 1. 1. 2024), wird auch in weiten Teilen der Fachliteratur vertreten. Die EU-Kommission konnte von dieser Rechtsansicht hingegen nicht überzeugt werden.

Daraus kann gefolgert werden, dass grundsätzlich auch Österreich verpflichtet gewesen wäre, eine ATAD-konforme Zinsschranke bereits bis 31. 12. 2018 in nationales Recht umzusetzen. Ob, wie und wann der österreichische Gesetzgeber auf die unerwartete Entscheidung der EU-Kommission reagieren wird, bleibt freilich abzuwarten, zieht aber jedenfalls mehrere Rechts- bzw Folgefragen nach sich, wie etwa:

- Riskiert Österreich bei nicht fristgerechter Umsetzung ein Vertragsverletzungsverfahren, im Zuge dessen die strittige Frage der Vergleichbarkeit iSd ATAD endgültig durch den EuGH geklärt werden könnte?
- Könnte die Nichtumsetzung uU sogar eine verbotene Beihilfe darstellen?
- Die rückwirkende Einführung einer EU-konformen Zinsschrankenregelung würde zudem wohl auch verfassungsrechtliche Probleme aufwerfen.

Die weitere Entwicklung bleibt also abzuwarten. Eine Umsetzung der ATAD-Zinsschranke im österreichischen Steuerrecht wird aber jedenfalls – früher oder später – kommen. Im Sinne einer vorausschauenden Planung sollte daher die Zeit bis dahin genutzt werden, um die Auswirkungen einer künftigen Zinsschrankenregelung für die betroffenen Unternehmen abzuschätzen und die Unternehmens- bzw Konzernfinanzierung zeitgerecht darauf vorzubereiten.

¹⁶⁾ Wobei in der oa Mitteilung der EU-Kommission (siehe FN 14) auch Deutschland nicht erwähnt wird.

¹⁷⁾ *Jochimsen/Zinowsky*, BEPS: BEPS und der Weg der Europäischen Union – Anmerkungen zum ersten Entwurf einer europäischen Richtlinie gegen Steuervermeidungsansätze, ISR 2016, 106 (106 ff); *Eilers/Oppel*, BEPS erreicht die EU: Das Anti Tax Avoidance Package der EU-Kommission, IStR 2016, 312 (314).

¹⁸⁾ Siehe *Glahe*, Verfassungsmäßigkeit der sog. Zinsschranke, ISR 2016, 86 (86 ff); *München/Mückl*, Die Verfassungswidrigkeit der Steuerinnovation „Zinsschranke“, DB 2016, 497 (497 ff).

¹⁹⁾ BFH 14. 10. 2015, I R 20/15; 18. 12. 2013, I B 85/13.