

Interest Deductibility: The Implementation of BEPS Action 4

Nationalbericht Österreich 2019 – Thema 1
IFA Hauptversammlung 21. März 2019

Erich Schaffer
Wolfgang Siller



Agenda

- ▶ Teil 1: Der Zinsbegriff im österreichischen Steuerrecht
 - ▶ Zinsbegriff in § 11 Abs 1 Z 4 und § 12 Abs 1 Z 9 KStG
 - ▶ Zinsbegriff in § 12 Abs 1 Z 10 KStG und § 99a EStG

- ▶ Teil 2: Bestehende Beschränkungen der Abzugsfähigkeit
 - ▶ Verdecktes Eigenkapital
 - ▶ § 20 Abs 2 EStG und § 12 Abs 2 KStG
 - ▶ § 12 Abs 1 Z 9 KStG
 - ▶ § 12 Abs 1 Z 10 KStG

- ▶ Teil 3: Implementierung der OECD BEPS Action 4 und von Art 4 ATAD

Teil 1: Der Zinsbegriff im österreichischen Steuerrecht

- ▶ Keine allgemeingültige Definition von “Zinsen” im österreichischen Steuerrecht
 - ▶ Zinsbegriff nach Maßgabe der einschlägigen Bestimmung auszulegen

Teil 1: Der Zinsbegriff im österreichischen Steuerrecht

▶ Zinsbegriff in § 11 Abs 1 Z 4 und § 12 Abs 1 Z 9 KStG

- ▶ Zinsen bei fremdfinanziertem Beteiligungserwerb abzugsfähig, sofern Erwerb nicht konzernintern
- ▶ **BMF** laut KStR bis 2014: **“enger” Zinsbegriff**
 - ▶ Andere Finanzierungskosten nicht umfasst (zB Bankspesen, Wertsicherungsbeträge, Kursverluste bei Fremdwährungskrediten)
 - ▶ Begründung: Ministerialentwurf zum StRefG 2005 sprach von “Kosten der Fremdfinanzierung”, das Gesetz jedoch vom engeren Begriff “Zinsen”
- ▶ **VwGH** 27.2.2014, 2011/15/0199: **“weiter” Zinsbegriff**
 - ▶ Ministerialentwurf ist der Exekutive und nicht der Legislative zuzurechnen
- ▶ **Allgemeine Definition:** “Zinsen” sind jegliches Entgelt für die Überlassung von [Fremd]-Kapital → wesentliche Kriterien für Fremdkapital:
 - ▶ Keine Nachrangigkeit der Ansprüche der Kapitalgeber
 - ▶ Befristung der Kapitalüberlassung
 - ▶ Fixe Vergütung (nicht erfolgsabhängig)
 - ▶ Keine Einfluss- und Kontrollrechte der Kapitalgeber
- ▶ Auch Bereitstellungsgebühren vom Zinsbegriff umfasst

Teil 1: Der Zinsbegriff im österreichischen Steuerrecht

▶ Zinsbegriff in § 12 Abs 1 Z 10 KStG und § 99a EStG

- ▶ Zinsen an in- und ausländische verbundene Unternehmen nicht abzugsfähig, sofern korrespondierende Zinsenerträge einem Steuersatz von weniger als <10% unterliegen
- ▶ Definition von “Zinsen” gem. **§ 99a EStG** (Umsetzung der EU-Sparzinsenrichtlinie), der wiederum an Art 11 Abs 3 OECD MA anknüpft
 - ▶ *“Einkünfte aus Forderungen jeder Art, auch wenn die Forderungen durch Pfandrecht an Grundstücken gesichert oder mit einer Beteiligung am Gewinn des Schuldners ausgestattet sind und insbesondere Einkünfte aus öffentlichen Anleihen und aus Obligationen einschließlich der damit verbundenen Aufgelder und der Gewinne aus Losanleihen”*
- ▶ Vergleichsweise weiter Zinsbegriff im Vergleich zu § 11 Abs 1 Z 4 und § 12 Abs 1 Z 10 KStG

Teil 2: Bestehende Beschränkungen der Abzugsfähigkeit

- ▶ Im Wesentlichen sind folgende Beschränkungen (derzeit) im österreichischen Steuerrecht vorgesehen:

§ 20 Abs 2 EStG...

§ 12 Abs 2 KStG...

... Zinsaufwendungen stehen in Zusammenhang mit steuerbefreiten Einkünften oder Einkünften, auf die ein besonderer Steuersatz anzuwenden ist / angewendet wird

Verdecktes Eigenkapital...

... Fremdkapital wird in verdecktes Eigenkapital umqualifiziert

§ 12 Abs 1 Z 9 KStG...

... Zinsaufwendungen stehen in Zusammenhang mit fremdfinanzierten Beteiligungserwerben von konzernzugehörigen Unternehmen oder einem, einen beherrschenden Einfluss ausübenden Gesellschafter

Zinsschranke iSd Art 4 ATAD?

Anti-Hybrid Regelung iSd Art 9 ATAD?

Teil 2: Bestehende Beschränkungen der Abzugsfähigkeit

- ▶ Folgende Beschränkungen sind im österreichischen Steuerrecht vorgesehen:

§ 20 Abs 2 EStG...

... Zinsaufwendungen stehen in Zusammenhang mit steuerbefreiten Einkünften oder Einkünften auf die ein besonderer Steuersatz anzuwenden ist / angewendet wird

Verdecktes Eigenkapital

- Grundsatz der Finanzierungsfreiheit
- Keine formale EK-Quote, aber Finanzierung muss fremdüblich sein
- Kriterien:
 - nicht im Branchenschnitt liegende FK-Quote
 - nicht fremdübliche Gesellschafterfinanzierung
 - nicht fremdübliche Vertragsgestaltung
 - unklare Vertragsgestaltung
 - Anteilinhaber gewähren Darlehen in Bezug auf ihr Eigentumsanteil

§ 12 Abs 1 Z 9 KStG...

... Zinsaufwendungen stehen in Zusammenhang mit fremdfinanzierten Beteiligungserwerben von konzernzugehörigen Unternehmen oder einem einen beherrschenden Einfluss ausübenden Gesellschafter

§ 12 Abs 1 Z 10 KStG...

... Zinsaufwendungen an konzernzugehörige „niedrigbesteuerter Körperschaften“

Teil 2: Bestehende Beschränkungen der Abzugsfähigkeit

- ▶ Folgende Beschränkungen sind im österreichischen Steuerrecht vorgesehen:

§ 20 Abs 2 EStG / § 12 Abs 2 KStG

- Ausgaben nur abzugsfähig, wenn korrespondierende Einkünfte einer „regulären“ Besteuerung unterliegen
- Fehlende Abzugsfähigkeit von Zinsen zB bei:
 - Liebhaberei
 - Fremdfinanzierte Einlagenrückzahlungen
 - Veräußerungsgewinne natürlicher Personen wenn besonderer Steuersatz nach § 27a oder § 30a EStG anwendbar

Verdecktes Eigenkapital...

... Fremdkapital wird in verdecktes Eigenkapital umqualifiziert

§ 12 Abs 1 Z 9 KStG...

... Zinsaufwendungen stehen in Zusammenhang mit fremdfinanzierten Beteiligungserwerben von konzernzugehörigen Unternehmen oder einem einen beherrschenden Einfluss ausübenden Gesellschafter

§ 12 Abs 1 Z 10 KStG...

... Zinsaufwendungen an konzernzugehörige „niedrigbesteuerte Körperschaften“

Teil 2: Bestehende Beschränkungen der Abzugsfähigkeit

- ▶ Folgende Beschränkungen sind im österreichischen Steuerrecht vorgesehen:

§ 20 Abs 2 EStG...

... Zinsaufwendungen stehen in Zusammenhang mit steuerbefreiten Einkünften oder Einkünften auf die ein besonderer Steuersatz anzuwenden ist / angewendet wird

Verdecktes Eigenkapital...

... Fremdkapital wird in verdecktes Eigenkapital umqualifiziert

§ 12 Abs 1 Z 9 KStG

- Zinsaufwendungen in Zusammenhang mit fremdfinanzierten Beteiligungserwerben von
 - konzernzugehörigen Unternehmen, oder
 - einem einen beherrschenden Einfluss ausübenden Gesellschafter
- Zinsabzug bei gestaffeltem Konzernwerb laut BFG zulässig
 - Vgl BFG 18.10.2018, RV/7103906/2017
 - Entgegen KStR Rz 1127 bzw 1266af

§ 12 Abs 1 Z 10 KStG...

... Zinsaufwendungen an konzernzugehörige „niedrigbesteuerte Körperschaften“

Teil 2: Bestehende Beschränkungen der Abzugsfähigkeit

- ▶ Folgende Beschränkungen sind im österreichischen Steuerrecht vorgesehen:

§ 20 Abs 2 EStG...

... Zinsaufwendungen stehen in Zusammenhang mit steuerbefreiten Einkünften oder Einkünften auf die ein besonderer Steuersatz anzuwenden ist / angewendet wird

Verdecktes Eigenkapital...

... Fremdkapital in verdecktes Eigenkapital umqualifiziert

§ 12 Abs 1 Z 9 KStG...

... Zinsaufwendungen stehen in Zusammenhang mit fremdfinanzierten Beteiligungserwerben von konzernzugehörigen Unternehmen oder einem einen beherrschenden Einfluss ausübenden Gesellschafter

§ 12 Abs 1 Z 10 KStG

- Zinsaufwendungen an konzernzugehörige „niedrigbesteuerte Körperschaften“
 - Persönliche oder sachliche Befreiung
 - Steuersatz von weniger als 10%
 - Steuerermäßigung für Zinsen und Lizenzgebühren auf weniger als 10%
 - Steuerrückerstattungen
- Abstellen auf den „Nutzungsberechtigten“ der Zinseinkünfte

Teil 3: Implementierung der OECD BEPS Action 4 und von Art 4 ATAD

- ▶ Implementierung der BEPS Action 4:
 - ▶ § 12 Abs 1 Z 10 KStG wurde bereits proaktiv mit Wirkung März 2014 umgesetzt
 - ▶ Keine unmittelbare Umsetzung des finalen BEPS Action 4 Reports
- ▶ Implementierung von Art 4 ATAD:
 - ▶ Zinsschranke der Anti-Tax Avoidance Directive (ATAD) angelehnt an OECD BEPS Aktionspunkt 4 und die deutsche Zinsschranke
 - ▶ Art 4 Abs 1 ATAD:
„Überschüssige Fremdkapitalkosten sind in dem Steuerzeitraum, in dem sie anfallen, nur bis zu 30% des Ergebnisses des Steuerpflichtigen vor Zinsen, Steuern und Abschreibungen (EBITDA) abzugsfähig.“
 - ▶ Großer Umsetzungsspielraum
 - ▶ zB Freibeträge, Gruppenbetrachtung, Stand-Alone-Klausel (etc.)

Teil 3: Implementierung der OECD BEPS Action 4 und von Art 4 ATAD

- ▶ Umsetzungsfrist
 - ▶ Grundsätzlich bis 31.12.2018
 - ▶ Bei nationalen Maßnahmen, die „*gleichermaßen wirksam*“ sind wie die Zinsschranke: Umsetzung bis 31.12.2023
- ▶ Laut Mitteilung der Europäischen Kommission vom 07.12.2018 (2018/C 441/04) sind österreichische Vorschriften nicht „*gleichermaßen wirksam*“
 - ▶ Rechtliche Ähnlichkeit
 - ▶ „*Gleichermaßen wirksam*“ sind jene Maßnahmen, „*die die Begrenzung der Abzugsfähigkeit überschüssiger Fremdkapitalkosten im Hinblick auf Rentabilitätsfaktoren des Steuerpflichtigen sicherstellen*“
 - ▶ Wirtschaftliche Vergleichbarkeit
 - ▶ Nationale Vorschriften sollen „*nicht deutlich weniger Einnahmen erzielen als die Zinsschranke*“
 - ▶ Anwendung nationaler Vorschriften soll für „*die Mehrheit der Unternehmen [...] eine Steuerschuld mit sich bringen, die ähnlich hoch oder höher ist als diejenige, die sich voraussichtlich bei Anwendung der Zinsschranke ergeben würde*“

Teil 3: Implementierung der OECD BEPS Action 4 und von Art 4 ATAD

- ▶ Würdigung auf Basis der Vorgaben der ATAD
 - ▶ Prüfschema für „Gleiche Wirksamkeit“ laut ATAD?
 - ▶ 6. Erwägungsgrund der ATAD: Ziel ist „**BEPS** in Form überhöhter Zinszahlungen einzudämmen“
 - ▶ Art 11 Abs 6 ATAD: Mitgliedstaaten müssen über „*nationale gezielte Vorschriften zur Verhütung von BEPS*“ verfügen
 - ▶ Ziel laut ATAD ist eindeutig die Vermeidung BEPS-spezifischer Fälle
 - ▶ ATAD fordert „gleiche Wirksamkeit“ und nicht gleiche Systematik der jeweiligen Regelung
 - ▶ Prüfschema der Kommission lässt sich nicht aus der ATAD ableiten
 - ▶ § 12 Abs 1 Z 10 KStG umfasst uE gezielt Zinszahlungen iZm „BEPS-Situationen“
 - ▶ Bei Zinsschranke iSd ATAD hingegen allgemeines Abzugsverbot unabhängig vom Vorliegen von BEPS
 - ▶ Durch Implementierung der Ausnahmen von der Zinsschranke, kann allenfalls auch die Zinsschranke BEPS-zielgerichteter ausgestaltet werden
 - ▶ Wirksamkeit des § 12 Abs 1 Z 10 KStG auch empirisch belegbar (vgl *Petutschnig*, ÖStZ 2018, 709)
 - ▶ Spricht uE für die „Gleiche Wirksamkeit“ der österreichischen Regelung(en) nach den Vorgaben der ATAD
 - ▶ Entspricht wohl auch der hA in der Fachliteratur (vgl dazu genauer *Mayer*, SWI 2019, 115)
 - ▶ EuGH hat Auslegungshoheit
 - ▶ Reaktion des Gesetzgebers bleibt abzuwarten

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!



Wolfgang Siller
Partner – EY Tax
Steuerberater und Wirtschaftsprüfer

Tel +43 1 211 70 1323
Mobil +43 664 6000 3 1323
E-Mail wolfgang.siller@at.ey.com



Erich Schaffer
Manager - EY Tax
*Lehrbeauftragter am Institut für
Österreichisches und internationales
Steuerrecht der WU Wien*

Tel +43 1 211 70 1704
Mobil +43 664 6000 3 1704
E-Mail erich.schaffer@at.ey.com