

Beispiel 15: Verlustrücktrag

Normen: § 124b Z 355 EStG; § 26c Z 76 KStG; COVID-19-Verlustberücksichtigungsverordnung

Deskriptoren: Verlustrücktrag; Verlustabzug; Verlustvortrag; Steuerumlage

1. Fall

1.1. COVID-19-Rücklage

Die V-GmbH erzielte im Jahr 2019 einen Gesamtbetrag der Einkünfte iHv EUR 100.000 und verfügte über vortragsfähige Verluste iSd § 8 Abs 4 Z 2 KStG iHv EUR 500.000. Das Jahr 2019 ist bereits rechtskräftig veranlagt.

Die V-GmbH erwartet für das Jahr 2020 einen Verlust iHv EUR 300.000. Es liegt zwar keine verlässliche Schätzung dieses erwarteten Verlustes vor. Die Körperschaftsteuervorauszahlungen wurden aber vorsichtshalber auf die Mindeststeuer gemäß § 24 KStG herabgesetzt.

1.2. Verlustrücktrag bei Unternehmensgruppen

Die in Österreich ansässige X-AG (eigenes Einkommen 2019: EUR 20.000.000; Bilanzstichtag: 31.12.) bildet mit den beiden ebenfalls in Österreich ansässigen Gesellschaften Y-GmbH (eigenes Einkommen 2019: EUR 10.000.000; Bilanzstichtag: 31.12.) und Z-GmbH (eigenes Einkommen 2019: EUR 7.000.000; Bilanzstichtag 31.12.) seit vielen Jahren eine Unternehmensgruppe iSd § 9 KStG.

In 2020 erzielt die X-AG voraussichtlich ein eigenes (negatives) Einkommen von EUR 15.000.000, die Y-GmbH erzielt voraussichtlich ein eigenes (negatives) Einkommen von EUR 3.000.000 und die Z-GmbH erzielt voraussichtlich ein eigenes (negatives) Einkommen von EUR 6.000.000. Alle Gesellschaft können das voraussichtliche Einkommen mittels einer sorgfältigen Schätzung glaubhaft machen.

Die Gesellschaften der Unternehmensgruppe haben eine Steuerumlagevereinbarung abgeschlossen. Die Steuerumlage basiert auf der Belastungsmethode. Demnach richtet sich die Höhe der Steuerumlage danach, wie hoch die Körperschaftsteuer einer Gesellschaft wäre, wenn man die Unternehmensgruppe unberücksichtigt lässt. Hat daher ein Gruppenmitglied ein positives steuerliches Ergebnis erwirtschaftet, muss es einen Betrag von 25 % dieses Ergebnisses an positiver Steuerumlage an den Gruppenträger bezahlen. Hat ein Gruppenmitglied hingegen einen steuerlichen Verlust erlitten, wird eine Gutschrift seitens des Gruppenträgers erteilt (negative Steuerumlage).

2. Aufgabenstellung

2.1. COVID-19-Rücklage

Beurteilen Sie die materiell-rechtlichen Auswirkungen, die sich in Bezug auf das Einkommen 2019 ergeben, wenn die COVID-19-Rücklage von der V-GmbH beantragt wird und erläutern Sie, worauf die betraglichen Auswirkungen zurückzuführen sind.

2.2. Verlustrücktrag bei Unternehmensgruppen

Beurteilen Sie die materiell-rechtlichen Auswirkungen, die sich in Bezug auf das Einkommen 2019 ergeben, wenn die COVID-19-Rücklage von der X-GmbH beantragt wird. Welche Folgen ergeben sich für die Steuerumlage für das Jahr 2019, wenn man davon ausgeht, dass die voraussichtlichen Ergebnisse tatsächlich eintreten und ein Verlustrücktrag in maximaler Höhe geltend gemacht wird? Die Mindestkörperschaftsteuer ist dabei außer Acht zu lassen.

3. Theoretische Grundlagen

3.1. Hintergründe

Mit dem KonStG 2020⁵³³ wurde erstmals die Möglichkeit geschaffen, Verluste in vorangegangene Perioden rückzutragen.⁵³⁴ Bisher war es lediglich möglich, nicht ausgeglichene Verlust in Folgeperioden als Sonderausgaben zu berücksichtigen. Anders als der Verlustvortrag (präzise: Verlustabzug) ist der Verlustrücktrag bloß temporär möglich: Verluste im Rahmen der Veranlagung 2020 (bei abweichenden Wirtschaftsjahren uU auch 2021) können in das Jahr 2019 (bzw 2020) und – unter bestimmten Voraussetzungen – in das Jahr 2018 (bzw 2019) rückgetragen werden. Der Verlustrücktrag soll daher nicht dauerhaft möglich sein, sondern „nur“ „die wirtschaftlichen Auswirkungen der COVID-19-Krise durch eine Ergebnisglättung steuerlich weiter“ abfedern.⁵³⁵

Positive Effekte ergeben sich durch den Verlustrücktrag vor allem bei natürlichen Personen, weil es zum einen zu einer periodenübergreifenden Progressionsglättung kommt. Zum anderen führt der Verlustrücktrag auch angesichts der bereits beschlossenen und die Veranlagung 2020 betreffenden Reduktion des Eingangsteuersatzes von 25 % auf 20 % zu tatsächlichen Steuerentlastung.⁵³⁶ Davon abgesehen führt der zeitlich befristete Verlustrücktrag bloß zu einer temporären Verschiebung der Steuerbelastung.

⁵³³ BGBl I 2020/96.

⁵³⁴ Ein dem Verlustrücktrag nahekommendes Ergebnis konnte zudem schon bisher bei der Liquidationsbesteuerung iSd § 19 KStG erzielt werden. Vgl zB *Hristov* in *Lang/Rust/Schuch/Staringer* (Hrsg) KStG² § 19 Rz 52; *Schneider* in *Achatz/Kirchmayr* (Hrsg) KStG § 19 Rz 33.

⁵³⁵ ErlRV 287 BlgNR XXVII. GP 8.

⁵³⁶ Vgl *Klokar*, Der Verlustrücktrag nach dem Konjunkturstärkungsgesetz 2020, AVR 2020, 117 (118); *Furherr/Oberrader*, Der Verlustrücktrag des Konjunkturstärkungsgesetzes 2020, 1092 (1095).

3.2. Grundsätze des Verlustrücktrags

Mit dem in § 124b Z 355 EStG eingeführten und gemäß § 26c Z 76 KStG auch für Körperschaften anwendbaren Verlustrücktrag soll eine steuerliche Ergebnisglättung ermöglicht und dadurch die wirtschaftlichen Auswirkungen der COVID-19-Krise etwas abgefedert werden.⁵³⁷ Nachdem es sich um ein speziell angesichts der COVID-19-Krise geschaffenes Rechtsinstitut handelt, wird der Verlustrücktrag nur zeitlich begrenzt ermöglicht und soll nicht dauerhaft zur Verfügung stehen. Daher können nur Verluste aus der Veranlagung 2020 (bei abweichenden Wirtschaftsjahren uU auch aus der Veranlagung 2021) und diese nur ein oder – unter bestimmten Voraussetzungen – maximal zwei Jahre rückgetragen werden.

Die Anforderungen für den Verlustrücktrag sind jenen für den Verlustabzug insofern nachgebildet, als gemäß § 124b Z 355 lit a TS 1 EStG die Verluste durch ordnungsmäßige Buchführung oder durch ordnungsgemäße Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermittelt worden sein müssen. Somit können nur Verluste aus betrieblichen Einkünften rückgetragen werden und diese auch nur, soweit sie bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nicht ohnehin ausgeglichen werden können. Zudem ist der Verlustrücktrag mit einem Maximalbetrag von EUR 5.000.000 gedeckelt.

Während der Verlustabzug gemäß § 18 Abs 6 EStG als Sonderausgabe zu berücksichtigen ist, kann ein Verlustrücktrag „*vom Gesamtbetrag der Einkünfte vor Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen abgezogen werden*“. Der Verlustrücktrag geht daher dem Verlustabzug vor.⁵³⁸ Für Körperschaften hat dies insofern praktische Auswirkungen, als der Verlustabzug gemäß § 8 Abs 4 Z 2 lit a KStG „*nur im Ausmaß von 75% des Gesamtbetrags der Einkünfte zu[steht]*“. Der Verlustrücktrag unterliegt hingegen keiner solchen Beschränkung.⁵³⁹ Ein eingeschränkt verrechenbarer Verlustabzug kann somit bei Körperschaften durch einen vollständig verrechenbaren Verlustrücktrag ersetzt werden. Der so ersetzte Verlustabzug unterliegt in Folgeperioden allerdings wiederum den Einschränkungen des § 8 Abs 4 Z 2 lit a KStG. Sofern der Verlustrücktrag geringer als der Gesamtbetrag der Einkünfte ist, kann vom um den Verlustrücktrag reduzierten Gesamtbetrag der Einkünfte wiederum der Verlustabzug unter Anwendung der 75-%-Grenze geltend gemacht werden.⁵⁴⁰

537 ErlRV 287 BlgNR XXVII. GP 8.

538 ErlRV 287 BlgNR XXVII. GP 8.

539 So auch Klokár, AVR 2020, 120; Geweßler/Uedl, Einführung eines rechtsformunabhängigen Verlustrücktrags im EStG und KStG durch das Konjunkturstärkungsgesetz 2020, ÖStZ 2020, 413 (417).

540 Gemäß § 124b Z 355 lit a EStG ist der Verlustrücktrag „*vom Gesamtbetrag der Einkünfte vor Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen*“ abzuziehen. Der Wortlaut könnte auch so verstanden werden, dass der Verlustrücktrag erst nach der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte ansetzt. Dies würde bedeuten, dass die für den Verlustabzug gemäß § 8 Abs 4 Z 2 lit a KStG maßgebende 75-%-Grenze sich vom Gesamtbetrag der Einkünfte vor Berücksichtigung des Verlustabzugs berechnet. Nachdem aber § 1 Abs 1 Z 2 COVID-19-Verlustberücksichtigungsverordnung explizit vorsieht, dass die COVID-19-Rücklage den Gesamtbetrag der Einkünfte kürzt und nur die betrieblichen Einkünfte unberührt lässt, geht der Verordnungsgeber davon aus, dass der Verlustrücktrag den Gesamtbetrag der Einkünfte und damit auch den „Deckel“ für den Verlustabzug kürzt.

Der Verlustrücktrag ist – wie auch der Verlustabzug – nicht als Teil der betrieblichen Einkünfte anzusehen, sondern wird vom Gesamtbetrag der Einkünfte (nach Ausgleich mit Verlusten) abgezogen.⁵⁴¹ Damit lässt der Verlustrücktrag den steuerlichen Gewinn unberührt. Dies ist deshalb von Bedeutung, weil zB die Bemessungsgrundlage des Gewinnfreibetrags iSd § 10 EStG, der mit 10 % des Gewinns gedeckelte Spendenabzug iSd § 4a EStG und auch die sozialversicherungsrechtliche Bemessungsgrundlage durch den Verlustrücktrag nicht gekürzt wird.⁵⁴² Nach dem Gesetzeswortlaut spielt es zudem keine Rolle, ob in jenem Jahr, in dem der Verlustrücktrag abgezogen werden soll, betriebliche Einkünfte erzielt wurden. Daher wäre es denkbar, dass auch Verluste des Betriebseröffnungsjahres rücktragsfähig sind.⁵⁴³ Die COVID-19-Rücklage kann allerdings gemäß § 1 Abs 1 Z 1 COVID-19-Verlustrücktragsverordnung nur dann gebildet werden, wenn der Gesamtbetrag der betrieblichen Einkünfte des Jahres, in dem der Verlustrücktrag verrechnet werden soll, positiv war.

3.3. Zeitliche und betragliche Beschränkung des Verlustrücktrags

Rücktragsfähig sind grundsätzlich nur Verluste aus betrieblichen Einkünften, die im Rahmen der Veranlagung 2020 nicht ausgeglichen werden können. Endet jedoch im Kalenderjahr 2020 ein abweichendes Wirtschaftsjahr, besteht gemäß § 124b Z 355 EStG die Möglichkeit, alternativ den Verlust aus der Veranlagung 2021 rückzutragen.

Die rücktragsfähigen Verluste können bis zu einem Betrag von EUR 5.000.000 vom Gesamtbetrag der Einkünfte vor Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen im Rahmen der Veranlagung des jeweiligen Vorjahres abgezogen werden. Jener Teil des Verlustrücktrags, der im Rahmen der Vorjahres-Veranlagung nicht genutzt werden kann, ist (nur) ein weiteres Jahr rücktragsfähig. Abweichend von der betraglichen Grenze von EUR 5.000.000 für Verlustrückträge in das Vorjahr gilt dabei jedoch eine betragliche Grenze von EUR 2.000.000. Da die betragliche Grenze für einen Verlustrücktrag ins Vor-Vorjahr gemäß § 7 Z 1 COVID-19-Verlustrücktragsverordnung (auch) „nach Maßgabe de[s] [...] § 26c Z 76 KStG 1988 abgezogen werden kann“, ist davon auszugehen, dass innerhalb von Unternehmensgruppen der für den Verlustrücktrag durch den Gruppenträger insgesamt zulässige Höchstbetrag EUR 2.000.000 für den Gruppenträger und EUR 2.000.000 Euro für jedes unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtige Gruppenmitglied beträgt.

541 Anders als beim Verlustabzug handelt es sich beim Verlustrücktrag nicht um eine Sonderausgabe. Von der Wirkung entspricht der Verlustrücktrag am ehesten einer gesonderten außerbetrieblichen Einkunftsart (so auch *Klokar*, AVR 2020, 123).

542 Vgl *Atzmüller*, Vorgezogene Verlustberücksichtigung, SWK 2020, 1332 (1336); *Mayr/Tumpel*, Verlustrücktrag und COVID-19-Verlustrücktragsverordnung, RdW 2020, 862 (862); *Oberrader*, Der österreichische Verlustrücktrag und sein deutsches Vorbild – Ein Rechtsvergleich, GES 2020, 313 (316).

543 Vgl *Geweffler/Uedl*, ÖStZ 2020, 415; *Büger/Steinhauser*, Verlustrücktrag und COVID-19-Rücklage, taxlex 2020, 300 (303); *Sulz/Oberkleiner/Fuhrmann*, Steuerliche Anreize zur Wiederbelebung der Wirtschaft: Konjunkturstärkungsgesetz 2020 und Investitionsprämienengesetz 2020, immolex 2020, 2389 (239).

Beispiel 32: Zinsschranke

Normen: § 12a KStG

Deskriptoren: Zinsschranke, EBITDA, Abzugsverbot, Zinsüberhang, EBITDA-Überhang, Zinsvortrag, EBITDA-Vortrag, Freibetrag

1. Fall

Die Private Equity Sàrl mit Sitz und steuerlicher Ansässigkeit in Luxemburg (**LuxCo**) möchte die in Österreich ansässige Projektentwicklungs- und Bau GmbH (**TargetCo**) erwerben. Als Akquisitionsvehikel errichtet Sie dafür eine 100%-Tochtergesellschaft in Form einer österreichischen GmbH (**AcquiCo**). Der Erwerb von TargetCo erfolgt im Laufe des Wirtschaftsjahres X1. Ab dem Jahr X2 bilden AcquiCo und TargetCo eine Unternehmensgruppe iSd § 9 KStG.

AcquiCo wird neben einer fremdüblichen Eigenkapitalausstattung durch Gesellschafterdarlehen von LuxCo fremdfinanziert. Die damit im Zusammenhang stehenden Finanzierungsaufwendungen für den Erwerb der AcquiCo unterliegen annahmegemäß keinem Abzugsverbot in Österreich. Zusätzlich besteht ein Darlehen an eine Konzern-Finanzierungsgesellschaft. Die damit im Zusammenhang stehenden Zinsen, unterliegen dem Abzugsverbot nach § 12 Abs 1 Z 10 KStG.¹⁰⁶⁷

Die Einkünfte und Zinsaufwendungen der AcquiCo stellen sich in den Jahren X1 bis X3 wie folgt dar (jeweils in Millionen Euro):

Steuerpflichtige Einkünfte (ohne Zinsschranke)	-9,5	-9,5	-9,5
Dividenden (von Target Co)	0,0	7,0	11,0
Zinsaufwendungen			
Darlehen LuxCo	9,5	9,5	9,5
Darlehen Finanzierungsgesellschaft	1,0	1,0	1,0

TargetCo ist im Projektentwicklungs- und Baugewerbe tätig. Die Gesellschaft hat regelmäßige Einkünfte aus ihrem operativen Geschäft. Die laufenden Projekte sind anteilig fremdfinanziert, teilweise durch Altdarlehen, die vor dem 17.6.2016 abgeschlossen wurden. Im Jahr X3 investiert TargetCo in die Entwicklung eines Windparks im Osten Österreichs, der unter anderem der Stromversorgung mehrerer Gemeinden dienen soll. Die Finanzierung erfolgt hierbei ebenfalls anteilig über Fremdkapital. Die Finanzierungsaufwendungen auf Ebene der TargetCo unterliegen annahmegemäß keinem Abzugsverbot.

¹⁰⁶⁷ Die Anwendbarkeit des Abzugsverbots würde in der Praxis tunlichst durch Verwendung anderer Finanzierungsmöglichkeiten vermieden werden, soll hier jedoch der Darstellung der Funktionsweise der Zinsschranke dienen.

Die Einkünfte und Zinsaufwendungen der TargetCo stellen sich in den Jahren X1 bis X3 wie folgt dar (jeweils in Millionen Euro):

	Jahr X1	Jahr X2	Jahr X3
Steuerpflichtige Einkünfte (ohne Zinsschranke)	25,0	25,0	35,0
(davon aus Windpark-Investment)	0,0	0,0	1,0
Zinsaufwendungen			
Darlehen (vor dem 17.6.2016 abgeschlossen)	4,0	3,0	3,0
Darlehen (ab dem 17.6.2016 abgeschlossen)	4,0	5,0	5,0
Darlehen Windpark	0,0	0,0	1,5
Zinsertrag	0,2	0,9	1,0
Abschreibungen	5,0	4,0	6,0
Zuschreibungen	0,0	0,0	0,0

Das Wirtschaftsjahr aller beteiligten Gesellschaften entspricht jeweils dem Kalenderjahr.

2. Aufgabenstellung

In welchem Ausmaß und bei welcher Gesellschaft unterliegen die Finanzierungsaufwendungen von AcquiCo und TargetCo in den Jahren X1 bis X3 dem Abzugsverbot nach § 12a KStG?

3. Theoretische Grundlagen

3.1. Zinsen als Betriebsausgabe und Zinsabzugsverbote im Allgemeinen

Betrieblich veranlasste Zinsen sind grundsätzlich als Betriebsausgaben abzugsfähig und reduzieren somit das steuerpflichtige Einkommen der zahlenden Körperschaft. Zinszahlungen sind daher seit jeher ein beliebtes Instrument der Steuerplanung. Um ihre Steuerbelastung zu reduzieren, betreiben internationale Unternehmensgruppen vielfach „Base Erosion and Profit Shifting“ (BEPS), indem Zinsen von Hochsteuerländern in Niedrigsteuerländer gezahlt werden.¹⁰⁶⁸

Um dem entgegenzuwirken, bestehen in Österreich – neben dem allgemeinen Zinsabzugsverbot nach § 12 Abs 2 KStG – die speziellen Zinsabzugsverbote nach § 12 Abs 1 Z 9 KStG¹⁰⁶⁹ und § 12 Abs 1 Z 10 KStG.¹⁰⁷⁰ Anders als Deutschland hatte sich

¹⁰⁶⁸ Vgl ATAD Erwägungsgrund 6.

¹⁰⁶⁹ Abzugsverbot für Zinsen im Zusammenhang mit einer Fremdfinanzierung des Erwerbs von Kapitalanteilen, die unmittelbar oder mittelbar von einem konzernzugehörigen Unternehmen bzw unmittelbar oder mittelbar von einem einen beherrschenden Einfluss ausübenden Gesellschafter erworben werden sowie Kapitalerhöhungen oder Zuschüssen, die im Zusammenhang mit einem Erwerb von solchen Kapitalanteilen stehen.

¹⁰⁷⁰ Abzugsverbot für Zinsen und Lizenzgebühren iSd § 99a Abs 1 zweiter und dritter Satz EStG, die an nicht- oder niedrigbesteuerter Konzerngesellschaften bezahlt werden.

Österreich zunächst allerdings gegen die Einführung einer Zinsschrankenregelung entschieden.

3.2. Historische Entwicklung zur Einführung der Zinsschranke

Aufgrund des BEPS-Projektes der EU gewann das Thema der Zinsschranke aber auch in Österreich wieder an Bedeutung, da Art 4 ATAD die (zwingende) Einführung einer solchen in den Mitgliedstaaten der EU vorsieht. Die Frist für die Umsetzung der unionsrechtlichen Vorlage lief grundsätzlich bis 31.12.2018. Nach Art 11 Abs 6 ATAD dürfen Mitgliedstaaten die Umsetzung jedoch bis zum 1.1.2024¹⁰⁷¹ hinausschieben, wenn sie zum 8.8.2016 über gezielte nationale Vorschriften zur Verhütung von BEPS verfügt haben, die gleichermaßen wirksam sind wie die Zinsschranke nach der ATAD und diese weiterhin anwenden.

Österreich vertrat in diesem Zusammenhang die Auffassung, dass die oben erwähnten Zinsabzugsverbote eben solche gezielten Vorschriften sind, die der Ausnahmeregelung des Art 11 Abs 6 ATAD unterliegen. Die Kommission teilte diese Ansicht jedoch nicht und stellte bereits am 6.2.2018 fest, dass die österreichischen Regelungen – anders als die Zinsschranke – nicht generell die Bekämpfung überhöhter Zinsabzüge sicherstellen würden. Dies wäre nach Ansicht der Kommission aber primär für die Vergleichbarkeit nationaler Regelungen maßgeblich. Trotz ergänzender Stellungnahmen seitens des BMF leitete die Kommission schließlich am 25.7.2019 ein Vertragsverletzungsverfahren gegen Österreich ein und forderte Österreich auf, die Zinsschrankenregelung des Art 4 ATAD in nationales Recht umzusetzen.¹⁰⁷² Vor diesem Hintergrund hat der österreichische Gesetzgeber daher die Zinsschrankenregelung des Art 4 ATAD im Rahmen des COVID-19-Steuermaßnahmengesetzes (COVID-19-StMG)¹⁰⁷³ in § 12a KStG umgesetzt.

3.3. Zinsschranke gemäß § 12a KStG

Die damit eingeführte Zinsschrankenregelung soll neben den bereits vorhandenen Zinsabzugsverboten als weiteres Instrument dienen, um BEPS-Praktiken einzudämmen, indem die Abzugsfähigkeit überschüssiger Fremdkapitalkosten des Steuerpflichtigen beschränkt wird.¹⁰⁷⁴ Gemäß § 26c Z 80 KStG treten die Bestimmungen mit 1.1.2021 in Kraft und sind erstmalig für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31.12.2020 beginnen.

1071 Bzw bis zum Ende des ersten abgeschlossenen Steuerjahres, das auf den Tag folgt, an dem die Vereinbarung zwischen den Mitgliedern der OECD über einen Mindeststandard in Bezug auf den BEPS-Aktionspunkt 4 auf der amtlichen Website veröffentlicht wird (Art 11 Abs 6 ATAD).

1072 Vgl dazu https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/de/INF_19_4251 (Zugriff am 21. Februar 2021); NN, EU-Kommission leitet Vertragsverletzungsverfahren wegen Nichtumsetzung der Zinsschranke ein, ÖStZ 2019, 432; dazu auch BMF 16. 8. 2019, 3758/AB NR 26. GP; vgl zur historischen Entwicklung Mayer, Die Zinsschranke – wie geht es weiter? SWI 2019, 115 (115 ff).

1073 BGBl I 2021/3.

1074 Vgl ATAD Erwägungsgrund 6.

Beispiel 35: Hybride Gestaltungen

Normen: § 14 KStG, § 12 Abs 1 Z 10 KStG, § 10 Abs 4 KStG, § 9 KStG

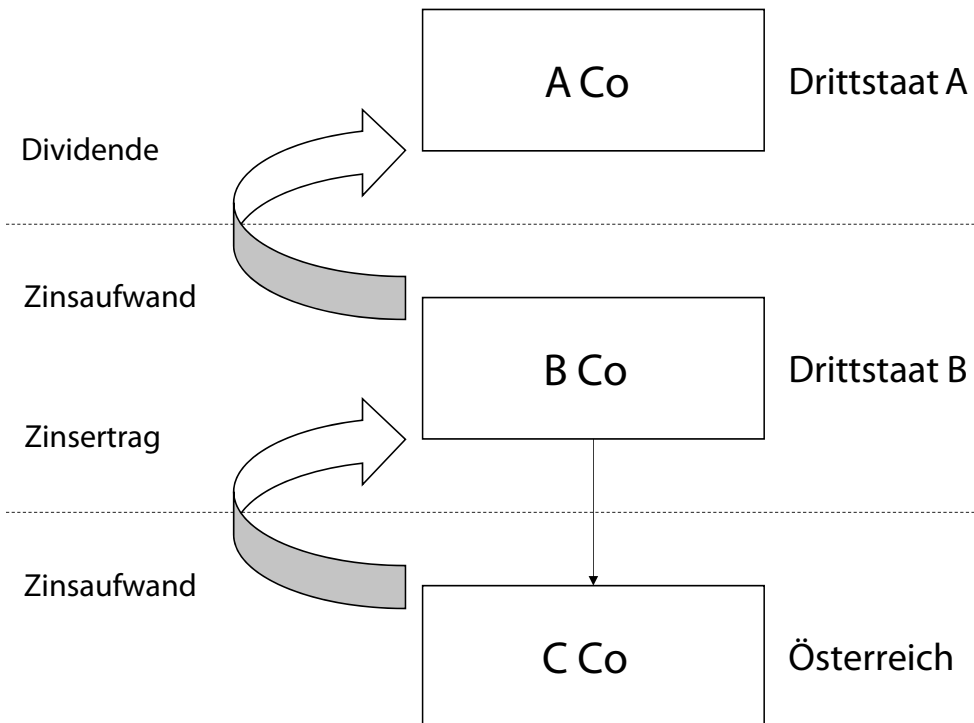
Deskriptoren: Steuerdiskrepanz, hybride Gestaltung, strukturierte Gestaltung, importierte hybride Gestaltung, hybrides Finanzinstrument, Hybridfinanzierung, hybride Übertragung, hybrides Unternehmen, hybride Betriebsstätte, unberücksichtigte Betriebsstätte, doppelte Ansässigkeit, Abzug ohne korrespondierende Einnahme, doppelter Abzug, Hybrid Mismatch, double dip

1. Fall

A Co (ein im Drittstaat A ansässiges Unternehmen) und B Co (ein im Drittstaat B ansässiges Unternehmen) sind fremde Dritte. A Co leiht B Co im Rahmen eines Darlehens mit jährlicher Zinszahlung einen Betrag von MEUR 10. Die Anleihe wird nach den Rechtsvorschriften von Staat B als Fremdkapitalinstrument, nach den Rechtsvorschriften von Staat A aber als Eigenkapitalinstrument (dh als Aktien) behandelt. Nach innerstaatlichem Recht befreit Staat A im Ausland erzielte Dividendeneinkünfte generell von der Steuer. Staat B, der wie Staat A einen Körperschaftsteuersatz von 25 % vorsieht, lässt die jährliche Zinszahlung zum Abzug zu. Folglich liegt im Staat B ein Abzug bei gleichzeitiger Steuerbefreiung im Staat A vor.

Die Formel für die Berechnung der Zinszahlung für das Finanzinstrument sieht einen Abschlag gegenüber dem Marktzinssatz vor, der in Bezug auf den Körperschaftsteuersatz in Staat A berechnet wird (das heißt, die Zinsformel lautet $\text{Marktzinssatz} \times (1 - \text{Steuersatz})$). Der Marktzinssatz für das Darlehen würde 2 % betragen ($\text{MEUR } 10 \times 2 \% = \text{EUR } 200.000$). Bei einem Steuersatz von 25 % würde der A Co ein Zinsertrag nach Steuern von EUR 150.000 verbleiben. Da die Zahlung jedoch im Staat A als Dividendeneinkünfte behandelt und daher befreit wird, wird der Steuervorteil (EUR 50.000) eingerechnet, sodass die jährliche Zinszahlung für das Darlehen lediglich EUR 150.000 beträgt.

B Co und C Co (ein in Österreich ansässiges Unternehmen) sind verbundene Unternehmen. B Co gibt das bei A Co aufgenommene Darlehen mit einem Betrag von MEUR 10 als Gesellschafterdarlehen an C Co (zuzüglich einer fremdüblichen Zinsmarge) weiter. C Co kann grundsätzlich die Zinszahlung für das Gesellschafterdarlehen als Betriebsausgabe geltend machen. Unternehmen B Co berücksichtigt die Zinszahlung als Einkünfte, verrechnet diese jedoch mit der Zahlung an Unternehmen A Co.



2. Aufgabenstellung

Beurteilen Sie die Abzugsfähigkeit der Zinszahlung auf der Ebene der C Co.

3. Theoretische Grundlagen

3.1. Überblick

§ 14 KStG wurde mit dem StRefG 2020 (BGBl I 2019/103) eingeführt, gilt ab dem 1.1.2020 und setzt die europarechtlichen Vorgaben der ATAD (Richtlinie 2016/1164 idF Richtlinie 2017/952) um. Die Sondervorschrift erfasst bestimmte Gestaltungen, bei denen Unterschiede zwischen nationalen Steuerrechtsordnungen genutzt werden, um Steuervorteile zu erzielen. Folglich handelt es sich bei den erfassten Gestaltungen um grenzüberschreitende Vorgänge, die zu Steuervorteilen führen, welche bei rein nationalen Sachverhalten nicht zu erzielen wären.

§ 14 Abs 1 KStG gibt den Anwendungsbereich und die Rechtsfolgen vor:

- Eine Steuerdiskrepanz (§ 14 Abs 2 KStG)
- im Rahmen einer hybriden Gestaltung (§ 14 Abs 3 bis 5 KStG)
- ist zu neutralisieren (§ 14 Abs 6 bis 10 KStG).

3.2. Steuerdiskrepanz

Eine Steuerdiskrepanz liegt nach § 14 Abs 2 KStG vor, wenn

- Aufwendungen in einem Staat abzugsfähig sind und die korrespondierenden Erträge steuerlich in keinem anderen Staat erfasst werden (Abzug ohne korrespondierende Einnahme) oder
- dieselben Aufwendungen in mehr als einem Staat abzugsfähig sind (doppelter Abzug).

Auf Basis dieser Definition existieren zahlreiche Steuerdiskrepanzen, die nicht unbedingt unerwünscht sind (zB Abzug von Spenden an ausländische gemeinnützige Organisationen, die mit ihren Erträgen steuerbefreit sind; Abzug von Aufwendungen im Ansässigkeitsstaat und im Betriebsstättenstaat, da der erstgenannte Staat nach dem DBA die Anrechnungsmethode anwendet). Daher neutralisiert § 14 KStG eine Steuerdiskrepanz nur dann, wenn diese im Rahmen einer hybriden Gestaltung entsteht, die wiederum eine bestimmte Form aufweisen (§ 14 Abs 3 Z 1 KStG) und zumindest potenziell auf eine gezielte gestalterische Nutzung (§ 14 Abs 3 Z 2 iVm Abs 4 und 5 KStG) zurückzuführen sein muss.

3.3. Hybride Gestaltung

Hybrides Finanzinstrument. Eine hybride Gestaltung liegt zunächst vor, wenn ein Abzug ohne korrespondierende Einnahme entsteht, weil ein Finanzinstrument unterschiedlich eingestuft wird. Darunter fällt die unterschiedliche Einordnung als Eigen- oder Fremdkapital. Wenn ein Staat ein Darlehen als Eigenkapitalinstrument behandelt und eine Befreiung auf die Ausschüttungen gewährt, um wirtschaftliche Doppelbesteuerung zu vermeiden, der andere Staat hingegen das Darlehen als Fremdkapitalinstrument behandelt und den Abzug der Zinszahlung zulässt, dann ist der Abzug ohne korrespondierende (steuerpflichtige) Einnahme darauf zurückzuführen, dass das Finanzinstrument von den beiden Staaten unterschiedlich eingestuft wird und daher hybrid ist. Wenn hingegen das Finanzinstrument übereinstimmend als Fremdkapitalinstrument eingestuft wird, liegt keine hybride Gestaltung vor, auch wenn die Zinszahlung beim Zahlungsempfänger steuerbefreit ist.

Hybride Übertragung. Eine hybride Gestaltung liegt zudem vor, wenn ein Abzug ohne korrespondierende Einnahme entsteht, weil Einkünfte aus einem übertragenen Finanzinstrument unterschiedlichen Personen zugerechnet werden. Solche unterschiedlichen Zurechnungen können zB bei Pensionsgeschäften, also bei Veräußerungen mit Rückkaufverpflichtung (repurchase operation), sowie bei Wertpapierleihgeschäften auftreten, wenn ein Staat eine zufließende Dividende dem Käufer und ein anderer Staat dem Verkäufer zurechnet und der letztgenannte Staat im Anschluss darauf eine abzugsfähige Zinszahlung für eine Finanzierung mit Sicherungsübereignung annimmt.

Hybrides Unternehmen. Entsteht ein Abzug ohne korrespondierende Einnahme, weil die Steuersubjektivität des Zahlers oder Zahlungsempfängers unterschiedlich be-

urteilt wird, ist darin ebenso eine hybride Gestaltung zu sehen. Häufig betrifft dies Fälle mit Personengesellschaften, die in einem Staat (wie Österreich) als steuerlich transparent gesehen werden, in einem anderen Staat jedoch wie Körperschaften besteuert werden. Bei einer solchen unterschiedlichen Sichtweise kann eine Zahlung an die Personengesellschaft beim Zahlenden zwar abzugsfähig sein, aber auf Empfängerseite steuerlich nicht erfasst werden. Der Staat der Personengesellschaft betrachtet die Gesellschaft als transparent und besteuert den im Ausland ansässigen Gesellschafter nicht, sofern keine Betriebsstätte vorliegt. Der Staat, in dem der Gesellschafter ansässig ist, besteuert den Gesellschafter jedoch auch nicht, da er die Personengesellschaft steuerlich als intransparent sieht und daher dem Gesellschafter mangels einer Ausschüttung (Entnahme) keine Einkünfte zurechnet. Denkbar ist ein Abzug ohne korrespondierende Einnahme zudem bei Leistungsbeziehungen zwischen einer Personengesellschaft und dem Gesellschafter, wenn der Staat der Personengesellschaft die Zahlung an den Gesellschafter wie bei einer Körperschaft zum Abzug zulässt und der Staat, in dem der Gesellschafter ansässig ist, nach dem Transparenzprinzip die Zahlung als Sonderbetriebseinnahme erfasst, den Gewinn jedoch einer Betriebsstätte im Staat der Personengesellschaft zurechnet und daher befreit.

Hybride Betriebsstätte. Steuerdiskrepanzen können außerdem entstehen, wenn zwischen den Staaten keine Einigkeit darüber besteht, welchem Unternehmensteil Aufwendungen und Erträge zuzurechnen sind. Folglich zählen zu einer hybriden Gestaltung auch jene Fälle, in denen ein Abzug ohne korrespondierende Einnahme vorliegt, weil Aufwendungen und Erträge zu einer Betriebsstätte unterschiedlich zugeordnet werden. So kann zB eine Zahlung, die beim Zahlenden abzugsfähig ist, in jenem Staat, in dem der Empfänger ansässig ist, nach einem DBA freigestellt werden, weil dieser Staat den Ertrag nicht dem Stammhaus, sondern einer ausländischen Betriebsstätte zurechnet. In diesem Fall liegt eine Steuerdiskrepanz vor, wenn der Staat, in dem sich die Betriebsstätte befindet, keine solche Zurechnung zur Betriebsstätte vornimmt und daher den Ertrag ebenso nicht besteuert.

Unberücksichtigte Betriebsstätte. Eine hybride Gestaltung liegt nicht zuletzt vor, wenn ein Abzug ohne korrespondierende Einnahme entsteht, weil das Bestehen einer Betriebsstätte unterschiedlich beurteilt wird. Im Unterschied zur hybriden Betriebsstätte entsteht die Steuerdiskrepanz nicht allein wegen einer unterschiedlichen Zurechnung an bestimmte Unternehmensteile, sondern auch wegen einer unterschiedlichen Beurteilung, welche Unternehmensteile überhaupt bestehen. Ein Staat nimmt eine Zurechnung zu einer Betriebsstätte vor, während der andere Staat, in dem sich die Betriebsstätte befinden soll, deren Existenz überhaupt verneint.

Sondervorschriften. Alle oben behandelten hybriden Gestaltungen betreffen eine Steuerdiskrepanz, die in einem Abzug ohne korrespondierende Einnahme besteht. Bei einem doppelten Abzug von Aufwendungen liegt hingegen nach § 14 Abs 3 Z 1 lit b KStG eine hybride Gestaltung vor, wenn der doppelte Abzug aufgrund von steuerlichen Sondervorschriften entsteht und bei einem hybriden Unternehmen, einer Betriebsstätte oder einer doppelt ansässigen Körperschaft eintritt. Unter den