



universität
wien

MASTER THESIS

Das Abzugsverbot für bestimmte konzerninterne Zins- und Lizenzzahlungen

verfasst von / submitted by

Ajna Nepita, BA

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

Master of Laws (LL.M.)

Wien, Oktober 2018 / Vienna, Oktober 2018

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

A 992 984

Universitätslehrgang lt. Studienblatt /
Postgraduate program as it appears on
the student record sheet:

Steuerrecht und Rechnungswesen / Taxation and
Accounting

Betreut von / Supervisor:

Assoz.-Prof. MMag. Dr. Michaela Fellingner

Abstract – Die vorliegende Masterarbeit soll dem Leser die Gründe und die Ausgestaltung für das Abzugsverbot für bestimmte Zins- und Lizenzzahlungen gem. §12 Abs 1 Z 10 KStG näherbringen. Die einzelnen Tatbestandsvoraussetzungen des Abzugsverbots werden im Detail beleuchtet und deren Wirkungsweisen anhand von Beispielen veranschaulicht. Darüber hinaus wird die Unionsrechtskonformität des Abzugsverbots erörtert. Ein Schwerpunkt der Arbeit liegt darin die verfrühte Umsetzung einer gezielten Abzugsbeschränkung in Verhältnis zu generellen Missbrauchsbestimmungen (u.a. der Neufassung des §22 BAO) und generellen Abzugsbeschränkungen (Zinsabzugsbeschränkung auf Basis des OECD-BEPS-Bericht sowie der Anti Tax Avoidance Directive ATAD) zu setzen.

Abstract – This master thesis is intended to explain the reasons and the design of the deduction restriction for certain interest and royalty payments according to §12 Abs 1 Z 10 KStG. The individual requirements of the deduction restriction will be examined in detail and their effects will be illustrated by examples. In addition, the EU compliance of the deduction restriction will be discussed. One focus of this master thesis is the rash implementation of a targeted deduction restriction in relation to general abuse provisions (including the revised version of §22 BAO) and general deduction restrictions (interest deduction limitation based on the OECD BEPS report and the Anti Tax Avoidance Directive ATAD).

Inhaltsverzeichnis

1	Thematischer Zugang – Darstellung der Problemstellung	1
2	Methoden.....	2
3	Gründe für BEPS und BEPS-Maßnahmen (Action 4)	2
4	Das Abzugsverbot für Zinsen- und Lizenzzahlungen nach §12 Abs 1 Z 10 KStG... 4	
4.1	Begriffsbestimmungen.....	7
4.1.1	Zins- /Lizenzbegriff (Zinsen und Nebengebühren).....	7
4.1.2	Nutzungsberechtigter, Empfänger, wirtschaftlicher Eigentümer	8
4.1.3	Konzernbegriff	15
4.2	Tatbestände des Abzugsverbots für Zinsen- und Lizenzzahlungen nach § 12 Abs 1 Z 10 KStG.....	17
4.2.1	Persönliche oder sachliche Befreiungen (Teilstrich 1)	17
4.2.2	Steuersatz von weniger als 10% (Teilstrich 2).....	22
4.2.3	Steuerermäßigungen (Teilstrich 3).....	25
4.2.4	Steuerrückerstattungen (Teilstrich 4).....	30
5	Kritik am § 12 Abs 1 Z 10 KStG.....	34
5.1	Konformität mit dem Unionsrecht.....	34
5.1.1	Allfälliger Verstoß gegen Primär- und Sekundärrecht.....	34
5.1.2	Rechtfertigung einer allfälligen Beschränkung.....	39
5.2	Rechts- und standortpolitische Kritik	42
5.2.1	Pauschaler Missbrauchsverdacht – fehlende bona-fide-Klausel	42
5.2.2	„Kollision“ mit bestehenden nationalen Missbrauchsvorschriften	42
5.2.3	Missbrauch neu - §22 BAO – Umsetzung des Art 6 ATAD.....	49
5.2.4	Verfassungsrechtliche Bedenken und Treaty Override.....	54
5.2.5	Der österreichischen Vorgriff im Lichte des BEPS-Abschlussberichts.....	54

5.2.6	Der BEPS-Abschlussberichts und die Anti-BEPS-RL.....	56
6	Fazit	63
7	Literaturverzeichnis.....	66

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1 - Empfängerbegriff - Aliquotierung	12
Abbildung 2 - Nutzungsberechtigter - Weiterleitungsverpflichtung.....	13
Abbildung 3 - Konzernzugehörigkeit - Personengesellschafter.....	16
Abbildung 4 - DBA-Qualifikationskonflikt	19
Abbildung 5 - Personengesellschaft als Steuersubjekt.....	21
Abbildung 6 – Quellensteuer/Steuersatz jeweils unter 10%	24
Abbildung 7 - fiktiver Betriebsausgabenabzug.....	25
Abbildung 8 - inländische Betriebstätte einer ausländischen empfangenden Körperschaft	32
Abbildung 9 - Vergleich innerstaatlicher und grenzüberschreitender Sachverhalt.....	37
Abbildung 10 - Zusammentreffen mit § 10 Abs 4 KStG	43
Abbildung 11 - Doppelte Pönalisierung durch CFC-Regelung	44
Abbildung 12 - Struktur der Zinsabzugsbeschränkung Art 4 ATAD	58

Abkürzungsverzeichnis

AbgÄG	Abgabenrechtsänderungsgesetz
Abs	Absatz
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
AG	Aktiengesellschaft
AktG	Aktiengesetz
Art	Artikel
ATAD	The Anti Tax Avoidance Directive
BAO	Bundesabgabenordnung
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
BGBI	Bundesgesetzblatt
bzw.	beziehungsweise
CEE	Central and Eastern Europe
CFC	controlled foreign corporation rules
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
d.h.	dass heißt
EBIT	earnings before interest and taxes
EBITDA	earnings before interest, taxes, depreciation and amortization
EStG	Einkommensteuergesetz
EU	Europäische Union
EuGH	europäische Gerichtshof
EUR	Euro
f	folgende Seite
ff	folgende Seiten
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	GmbH-Gesetz
hL	herrschender Lehre
idR	in der Regel
Inc.	Incorporation
inkl.	inklusive
iSd	im Sinne des
JStG	Jahressteuergesetz 2018
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KStR	Körperschaftsteuerrichtlinien
lit	litera
Ltd.	Limited
Mio.	Million(en)
Mrd.	Milliarde(n)
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
OECD-MA	OECD-Musterabkommen
RÄG	Rechnungslegungs-Änderungsgesetz
RL	Richtlinie
Rspr	Rechtsprechung
TS	Teilstrich
u.a.	unter anderem
UrhG	Urheberrechtsgesetz
US	United States
VfGH	Verfassungsgerichtshof
VwGH	Verwaltungsgerichtshof
Z	Ziffer
z.B.	zum Beispiel

1 Thematischer Zugang – Darstellung der Problemstellung

Dem AbgÄG 2014 lag die Idee „Wirtschaft entfesseln“ zu Grunde. Die „Vorreiterrolle“ Österreichs durch die Änderungen bzw. Neufassung des § 12 Abs 1 Z 10 KStG hatte wohl die gegenteilige Wirkung.

Motiviert wurde der österreichische Gesetzgeber durch den BEPS-Bericht der OECD. Die Gründe für BEPS liegen darin zu verhindern, dass Unternehmen durch legale Steuerplanung Lücken in und zwischen lokalen Steuergesetzen nutzen. Dieses Ausnutzen führt im Idealfall zur Nichtbesteuerung. Es sollen Maßnahmen erarbeitet werden, die diesen Steuerwettbewerb einschränken. Die Beschränkung der Möglichkeiten zur Reduktion der steuerlichen Bemessungsgrundlage durch Zinsabzüge oder andere Finanzaufwendungen wurde als Maßnahme 4 des BEPS-Berichts festgeschrieben. Ziel war es Empfehlungen zur Vermeidung von steuerlichen Gestaltungen auszuarbeiten.

Im Gegensatz zu Deutschland, das die Ergebnisse des BEPS-Projekts der OECD abgewartet hat, bevor es Maßnahmen zur Eindämmung von Steuervermeidungen umgesetzt hat, hat Österreich nicht auf die Ergebnisse gewartet, sondern bereits vorzeitig, wohl auch motiviert durch budgetäre Überlegungen, ein Abzugsverbot als unilaterale Maßnahme eingeführt.

Nachdem der Abschlussbericht der OECD zum BEPS-Projekt nunmehr vorliegt, sollen die darin enthaltenen Best-Practice-Empfehlungen dem österreichischen Abzugsverbot gegenübergestellt werden.

Zunächst soll die Ausgestaltung der einzelnen Tatbestände der Nicht- oder Niedrigbesteuerung des § 12 Abs 1 Z 10 KStG untersucht werden. Neben der Fremdüblichkeit ist auch die Besteuerung von Zins- und Lizenzträgen beim Empfänger entscheidend für die Abzugsfähigkeit dieser Zahlungen in Österreich.

Das Abzugsverbot kommt dann zur Anwendung,

- wenn die Zahlungen bei der empfangenen Körperschaft (Empfänger ist konzernzugehörig oder vom selben Gesellschafter beherrscht) keiner Besteuerung auf Grund einer persönlichen oder sachlicher Befreiung unterliegen,
- ein nomineller Steuersatz von weniger als 10% zur Anwendung kommt,
- die tatsächliche Steuerbelastung wegen Steuerermäßigungen unter 10% liegt (effektiver Steuersatz) oder
- die Steuerlast durch Rückerstattungen (auch an die Anteilseigner) auf unter 10% sinkt.

Die für die Anwendung des Abzugsverbots wesentlichen Begriffsbestimmungen werden anschließend dargelegt. Hierbei sollen der Zins- und Lizenzbegriff, die Definition des Nutzungsberechtigten und des Konzerns detailliert erörtert werden.

Anschließend soll die in der Fachliteratur umfangreich dargelegte Kritik, hinsichtlich unionsrechtlicher sowie rechts- und standortpolitischer Aspekte, an der Ausgestaltung der Abzugsverbote dargestellt werden. Daraus ergeben sich folgende Fragen: Verstößt das Abzugsverbot gegen Unionsrecht? (Primärrecht – Grundfreiheiten / Sekundärrecht – Zins- und Lizenzgebühren-Richtlinie). Falls ja, welche Rechtsfertigungsgründe können dargelegt werden? Welche Kollisionen ergeben sich mit bereits bestehenden Missbrauchsvorschriften? Geht das so ausgestaltete Abzugsverbot zu weit? Hat der österreichische Gesetzgeber unter Berücksichtigung vergleichbare Regelungen, voreilig gehandelt?

2 Methoden

Die im Rahmen dieser Master Thesis angewandten Methoden orientieren sich an den allgemeinen wissenschaftlichen und juristischen Grundsätzen. Neben der Literaturrecherche wird auch die Analyse von Gesetzestexten und Judikatur von Bedeutung sein.

Zur Beantwortung der zentralen Fragestellungen erfolgt eine kritische Auseinandersetzung mit der Rechtslage. Aktuelle Literaturbeiträge werden bis zur Fertigstellung der Master Thesis laufend eingearbeitet. Der Schwerpunkt liegt auf der österreichischen Literatur und Judikatur.

3 Gründe für BEPS und BEPS-Maßnahmen (Action 4)

Der von der OECD in 2013 veröffentlichte Bericht „Addressing Base Erosion an Profit Shifting“ (BEPS) spricht im Wesentlichen die Probleme der Verlagerung von Gewinnen internationaler Unternehmen an. Die OECD identifiziert folgende Möglichkeiten als Ursachen von BEPS:¹

- die steuerliche Behandlung digitaler Geschäftsmodelle;
- die abweichende Qualifikation oder Zurechnung von Unternehmenseinheiten, Wirtschaftsgütern und Zahlungsströmen (u.a. hybride Gestaltungen);

¹ Loidl, Moshhammer, & Rosenberger, Base Erosion and Profit Shifting ("BEPS") 745.

- Transaktionen zwischen verbundenen Unternehmen, die dazu führen, dass finanzielle Mittel, immaterielle Wirtschaftsgüter und Risiken zwischen den Unternehmen verschoben werden können, sofern dabei die steuerlichen Überlegungen im Vordergrund stehen.

Der OECD-Bericht dient als Basis zur Ausarbeitung von Maßnahmen, um die legale, aber aggressive Steuerplanungen und Gewinnverlagerungen einzuschränken, die sich multinationale Unternehmen aufgrund ihrer internationalen Ausrichtung durch die Ausnutzung von Lücken in nationalen Steuergesetzen zu Nutze machen und im besten Fall zu einer Nichtbesteuerung ihrer Gewinne führt.²

Die Strategien der Unternehmen bestehen unter anderem darin durch Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren in Niedrigsteuerstaaten, deren steuerlichen Abzug in einem Staat durch eine geringe Steuerlast in einem anderen Staat zu nutzen, und dadurch Steuersubstrat zu verschieben.³ Diesen schädlichen Steuerwettbewerb gilt es einzudämmen und eine „fairere“ Verteilung von Gewinnen sicherzustellen.⁴

Der Maßnahmenkatalog der OECD zur Eindämmung von BEPS enthält als Action 4 die „Begrenzung der Gewinnverkürzung durch Abzug von Zins- oder sonstigen finanziellen Aufwendungen.“ Hierbei steht die Ausarbeitung von Empfehlungen zur Vermeidung von Steuergestaltungen, die bei operativ tätigen Unternehmen zu einem Zinsabzug führen, bei der empfangenen Unternehmung (überwiegend mit rein passiven Einkünften) jedoch nicht oder nur niedrig besteuert werden, sowie die Beurteilung bereits in der Praxis bewährter Modelle zur Beschränkung von Zinsabzügen.⁵

Die Ergebnisse der OECD-BEPS-Initiative, die im Spätherbst 2015 veröffentlicht wurden, sollen erst am Ende Arbeit erörtert und dazu genutzt werden, das österreichische Abzugsverbot für im Konzern gezahlten Zinsen und Lizenzen gem. § 12 Abs 1 Z 10 KStG einzuordnen.

² *Stocker*, Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) 303.

³ *Loidl, Moshhammer, & Rosenberger*, Base Erosion and Profit Shifting ("BEPS") 745.

⁴ *Stocker*, Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) 303.

⁵ *Stocker*, Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) 306.

4 Das Abzugsverbot für Zinsen- und Lizenzzahlungen nach §12 Abs 1 Z 10 KStG

Die Hintergründe für die Einführung des Abzugsverbots liegen darin Steuervorteile innerhalb des Konzerns und „aggressive“ Steuerplanungen, die Steueroptimierung in Form von Gewinnverlagerungen von Zins- und Lizenzzahlungen schaffen, einzudämmen.⁶ Hierbei folgt man dem internationalen Trend, insbesondere der BEPS-Initiative und den Überlegungen der Europäischen Kommission (Empfehlungen der Code-of-Conduct-Gruppe der EU)⁷, wobei Österreich hier als „early bird“ bereits vor dem Abschlussbericht der OECD entsprechende Maßnahmen umgesetzt hat.⁸ Rechtspolitisch ist die „Vorreiterrolle“ Österreichs jedenfalls kritisch zu sehen.⁹

Durch das österreichische Abzugsverbot soll verhindert werden, dass durch die unterschiedliche Behandlung von Einnahmen und Aufwendungen von Zinsen- und Lizenzzahlungen Gewinnverschiebungen in Niedrigsteuerrländer möglich sind. Darum wurde durch den § 12 Abs 1 Z 10 KStG ein Korrespondenzprinzip geschaffen. Dieses Korrespondenzprinzip soll sicherstellen, dass steuerlich abzugsfähige Betriebsausgaben nur dann vorliegen, falls die korrespondierenden Einnahmen aus Zins- und Lizenzzahlungen beim Empfänger eine über ein gewisses steuerliches Mindestniveau hinausgehende Besteuerung erfahren.¹⁰

Die Regelung des Abzugsverbots für Zinsen und Lizenzzahlungen richtet sich gegen folgende internationale Steuerplanungsmaßnahmen:

- Finanzierung durch Steueroasen,
- Nutzung von niedrigen Ertragsteuern in sogenannten „interest / patent box regimes“,
- Nutzung von pauschalen Betriebsausgabenabzügen“,
- Indirekter Erfassung von „hybrid mismatches“.¹¹

Das Ziel des Abzugsverbots besteht nunmehr darin die Minderung der körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage in Österreich zu vermeiden,¹² somit das Abfließen von Steuersub-

⁶ *Dziurdz & Marchgraber*, Überlegungen zum konzerninternen Abzugsverbot für "niedrig besteuerte" Zinsen und Lizenzgebühren 377; *Knapp & Six*, Neuerungen bei Zins- und Lizenzzahlungen 34.

⁷ *Knapp & Six*, Neuerungen bei Zins- und Lizenzzahlungen 34.

⁸ *Dziurdz & Marchgraber*, Überlegungen zum konzerninternen Abzugsverbot für "niedrig besteuerte" Zinsen und Lizenzgebühren 377.

⁹ *Peyerl*, Das neue Abzugsverbot für Zins- und Lizenzzahlungen im Konzern 225.

¹⁰ *Fellinger*, Die Nichtabzugsfähigkeit von Zinsen und Lizenzgebühren im Konzernverbund - Tatbestandsvoraussetzungen und kritische Aspekte der österreichischen "Zins- und Lizenzschranke" 165; *Kirchmayr*, Abzugsverbot NEU für Zinsen und Lizenzen 32.

¹¹ *Zöchling & Plott*, AbgÄG 2014: Das neue Abzugsverbot für niedrigbesteuerte Zinsen und Lizenzgebühren 215.

¹² *Jerabek & Neubauer*, Unionsrechtskonformität des § 12 Abs 1 Z 10 KStG? 369.

strat durch den Abschluss von Kredit- und Lizenzverträgen mit in Niedrigsteuerländern ansässigen Konzernunternehmen zu verhindern¹³ und eine „angemessene Besteuerung“ der Zins- und Lizenzgebühren zu gewährleisten.¹⁴

Dies bedeutet, dass die steuerliche Behandlung von Zins- und Lizenzzahlungen davon abhängig gemacht wird, ob die Einnahmen bei der empfangenden Gesellschaft einer entsprechenden Besteuerung unterworfen werden.¹⁵

Das Abzugsverbot kommt zur Anwendung, wenn die Zins- und Lizenzzahlungen beim Empfänger gewissen Tatbeständen unterliegen. Bei den Tatbestandsmerkmalen können sich jedoch einige Auslegungsfragen ergeben.

Das Abzugsverbot ist nicht in allen Fällen anzuwenden, in denen eine „Niedrigbesteuerung“ von Einkünften aus Zins- und Lizenzgebühren vorliegt.¹⁶ Konkret müssen folgende Kriterien kumulativ vorliegen,¹⁷ damit es zum Abzugsverbot von Zins- und Lizenzzahlungen im Sinne des § 99a Abs 1 zweiter und dritter Satz EStG kommt:¹⁸

- a. der Empfänger der Zinsen oder Lizenzgebühren ist eine Körperschaft im Sinne des §1 Abs 2 Z 1 KStG oder eine vergleichbare ausländische Körperschaft – der Gesetzgeber versucht gleichermaßen auf inner- und zwischenstaatliche Sachverhalte einzugehen, damit die Regelung nicht mit zwischenstaatlichen und unionsrechtlichen Regelungen kollidiert,¹⁹
- b. die empfangende Körperschaft ist unmittelbar oder mittelbar konzernzugehörig oder steht unmittelbar oder mittelbar unter dem beherrschenden Einfluss desselben Gesellschafters,
- c. die Zinsen oder Lizenzgebühren unterliegen bei der empfangenden Körperschaft
 - aufgrund einer persönlichen oder sachlichen Befreiung keiner Besteuerung oder
 - einem Steuersatz von weniger als 10% oder

¹³ *Fellinger*, Die Nichtabzugsfähigkeit von Zinsen und Lizenzgebühren im Konzernverbund - Tatbestandsvoraussetzungen und kritische Aspekte der österreichischen "Zins- und Lizenzschranke" 167.

¹⁴ *Peyerl*, Das neue Abzugsverbot für Zins- und Lizenzzahlungen im Konzern 223.

¹⁵ *Dziurdz & Marchgraber*, Überlegungen zum konzerninternen Abzugsverbot für "niedrig besteuerte" Zinsen und Lizenzgebühren 378.

¹⁶ *Dziurdz & Marchgraber*, Überlegungen zum konzerninternen Abzugsverbot für "niedrig besteuerte" Zinsen und Lizenzgebühren 378.

¹⁷ *Fellinger*, Die Nichtabzugsfähigkeit von Zinsen und Lizenzgebühren im Konzernverbund - Tatbestandsvoraussetzungen und kritische Aspekte der österreichischen "Zins- und Lizenzschranke" 172.

¹⁸ §12 Abs 1 Z 10 KStG.

¹⁹ *Jerabek & Neubauer*, Unionsrechtskonformität des § 12 Abs 1 Z 10 KStG? 369.

- aufgrund einer „auch“ dafür vorgesehenen Steuerermäßigung einer tatsächlichen Steuerbelastung von weniger als 10% oder
- aufgrund von einer Steuerrückerstattung einer Steuerbelastung von weniger als 10%, wobei auch eine Steuerrückerstattung an die Anteilseigner zu berücksichtigen ist.

Systematisch ergänzt die Bestimmung des Abzugsverbots von Zins- und Lizenzzahlungen die Bestimmungen des §10 Abs 7 KStG, wonach Gewinnanteile gem. § 10 Abs 1 Z 5 – 7 KStG der Körperschaftsteuer zu unterwerfen sind, wenn sie bei der ausländischen Körperschaft abzugsfähig sind – Ziel ist es steuerliche Vorteile zu vermeiden, die sich durch die unterschiedliche steuerliche Qualifikation eines Fremdkapalinstruments ergeben und aus österreichischer Sicht zur Anwendung des internationalen Schachtelprivilegs führen, da Zinsen im Ansässigkeitsstaat des Empfängers als Dividenden qualifiziert werden und somit steuerbefreit sind.²⁰ Das Abzugsverbot soll somit die Steuergestaltungsmöglichkeiten statt bei Inbound-Fällen (§ 10 Abs 7 KStG) nunmehr bei Outbound-Fällen einschränken.²¹

Da die Regelung verstärkt bei Auslandssachverhalten zur Anwendung kommen wird, ist von einer erhöhten Mitwirkungspflicht auszugehen, die zwar bei Vorliegen eines bestehenden Amtshilfenvorkommen beschränkt ist, aber insbesondere bei Konzernsachverhalten davon ausgegangen werden kann, dass den Abgabepflichtigen eine verstärkte Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht trifft; es in der Praxis bei Zins- und Lizenzzahlungen an Empfänger in „verdächtigen“ Staaten de facto zu einer Beweislastumkehr auszugehen.²²

Das Abzugsverbot nach §12 Abs 1 Z 10 KStG ist bereits einen Tag nach Veröffentlichung am 28.02.2014 im Bundesgesetzblatt in Kraft getreten. Dabei ist es unmaßgeblich, ob eine Vereinbarung über Zins- und Lizenzzahlungen bereits vor diesem Zeitpunkt vertraglich erfasst wurde.²³ Da das Abzugsverbot aber von Aufwendungen spricht ist sichergestellt, dass Zahlungen, die nach Inkrafttreten erfolgen, jedoch Zinsen und Lizenzen vor dem 01.03.2014 betreffen, weiterhin abzugsfähig bleiben.²⁴ Eine verfassungsrechtlich bedenkliche „unechte“

²⁰ Polivanova-Rosenauer, AbgÄG 2014: Abzugsverbot für Zinsen und Lizenzgebühren 106ff, §10 Abs 7 KStG seit BGBl. I Nr. 62/2018 nunmehr Abs 4 zweimal vergeben.

²¹ Lachmayer, § 12 Abs 1 Z 10 KStG 50, §10 Abs 7 KStG seit BGBl. I Nr. 62/2018 nunmehr Abs 4 zweimal vergeben.

²² Zöchling & Plott, AbgÄG 2014: Das neue Abzugsverbot für niedrigbesteuerter Zinsen und Lizenzgebühren 218.

²³ Lachmayer, § 12 Abs 1 Z 10 KStG 50.

²⁴ Zöchling & Plott, AbgÄG 2014: Das neue Abzugsverbot für niedrigbesteuerter Zinsen und Lizenzgebühren 219.

Rückwirkung wird jedoch aufgrund des fehlenden Vertrauensschutztatbestands wohl nicht vorliegen.²⁵

4.1 Begriffsbestimmungen

4.1.1 Zins- /Lizenzbegriff (Zinsen und Nebengebühren)

Für die Definition des Zins- und Lizenzbegriffs verweist der § 12 Abs 1 Z10 KStG auf den §99a Abs 1 EStG zweiter und dritter Satz:²⁶

Als Zinsen gelten Einkünfte aus Forderungen jeder Art, auch wenn die Forderungen durch Pfandrechte an Grundstücken gesichert oder mit einer Beteiligung am Gewinn des Schuldners ausgestattet sind, insbesondere Einkünfte aus öffentlichen Anleihen und aus Obligationen einschließlich der damit verbundenen Aufgelder und Gewinn aus Losanleihen. Zuschläge für verspätete Zahlung gelten nicht als Zinsen.

Lizenzgebühren sind Vergütungen jeder Art,

- die für die Benutzung oder für das Recht auf Benutzung von Urheberrechten an literarischen, künstlerischen oder wissenschaftlichen Werken, einschließlich kinematografischer Filme und Software, von Patenten, Marken, Mustern oder Modellen, Plänen, geheimen Formeln oder Verfahren oder
- für die Mitteilung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Erfahrungen, sowie für die Benutzung oder das Recht auf Benutzung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Ausrüstung gezahlt werden.

Diese Begriffsdefinition ist an die Definition der EU-Zinsen- und Lizenzen-Richtlinie angelegt,²⁷ die sich wiederum am DBA OECD-Musterabkommen Art 11 und 12 orientiert.²⁸ Die Begriffe gehen aber über die Art 11 und 12 OECD-MA hinaus, da der Zinsbegriff auch Zinsen aus einer echten stillen Beteiligung sowie aus einem partiarischen Darlehen und der Lizenzbegriff zusätzlich Vergütungen für die Benutzung bzw. das Recht auf Benutzung von Software sowie gewerblichen, kaufmännischen oder wissenschaftlichen Ausrüstungen um-

²⁵ Lachmayer, § 12 Abs 1 Z 10 KStG 50.

²⁶ Lachmayer, § 12 Abs 1 Z 10 KStG 50.

²⁷ Knapp & Six, Neuerungen bei Zins- und Lizenzzahlungen 32.

²⁸ Polivanova-Rosenauer, AbgÄG 2014: Abzugsverbot für Zinsen und Lizenzgebühren 107.

fasst.²⁹ Im Zusammenhang mit Software hängt es stark davon ab, welche Art von Software (Standard- oder Individualsoftware) es sich handelt und ob dem Nutzer nur Rechte zugestanden werden, die es ihm ermöglichen die Software ordnungsgemäß zu nutzen, ohne dass es zu einer Übertragung des Urheberrechts an der Software kommt.³⁰ Aus Sicht der Finanzverwaltung liegen Lizenz Einkünfte nur dann vor, wenn ein Werknutzungsrecht iSd UrhG übertragen wird (d.h. inklusive dem Recht zur Vervielfältigung oder Modifikation) und somit die Veräußerung bzw. Nutzungsüberlassung einer reinen Standardsoftware zu keinen relevanten Lizenzgebühren führen.³¹ Aber auch Zahlungen iZm Leasinggeschäften können unter den Lizenzbegriff fallen.³² Darüber hinaus ist es irrelevant, ob die Lizenzgebühren beim ausländischen Empfänger entsprechend seines nationalen Steuerrechts ebenfalls als Lizenzgebühren qualifiziert werden.³³

4.1.2 Nutzungsberechtigter, Empfänger, wirtschaftlicher Eigentümer

Im Gegensatz zum Begriff der Zinsen und Lizenzen findet sich im Gesetz kein Definitionsverweis für den Nutzungsberechtigten der Zins- und Lizenzzahlungen. Dies führt wohl zu einer gewissen Rechtsunsicherheit für die betroffenen Abgabepflichtigen.³⁴ Der §12 Abs 1 Z 10 KStG orientiert sich wohl inhaltlich an der in §99a Abs 3 EStG enthaltenen Definition, wonach ein Unternehmen nur dann als Nutzungsberechtigter gilt, wenn er die Zahlungen zu seinen Gunsten und nicht als Zwischenträger (wie etwa als Vertreter, Treuhänder oder Bevollmächtigter) erhält.³⁵ Darüber hinaus sollen die Forderung, das Recht oder der Gebrauch von Informationen, die Grundlage für die Zins- und Lizenzzahlungen bilden, mit dem empfangenden Unternehmen in einem konkreten Zusammenhang stehen.³⁶

Der Begriff des Nutzungsberechtigten soll, in den Fällen in denen ein Zwischenträger eingeschaltet wird, gewährleisten, dass eine Befreiung nur dann gewährt wird, wenn sichergestellt ist, dass derjenige dem die Zins- und Lizenzzahlungen tatsächlich zukommen, alle Vorausset-

²⁹ *Fellinger*, Die Nichtabzugsfähigkeit von Zinsen und Lizenzgebühren im Konzernverbund - Tatbestandsvoraussetzungen und kritische Aspekte der österreichischen "Zins- und Lizenzschranke" 170f; *Polivanova-Rosenauer*, AbgÄG 2014: Abzugsverbot für Zinsen und Lizenzgebühren 108.

³⁰ *Zöchling & Plott*, AbgÄG 2014: Das neue Abzugsverbot für niedrigbesteuerter Zinsen und Lizenzgebühren 216.

³¹ *Fellinger*, Die Nichtabzugsfähigkeit von Zinsen und Lizenzgebühren im Konzernverbund - Tatbestandsvoraussetzungen und kritische Aspekte der österreichischen "Zins- und Lizenzschranke" 171.

³² *Lachmayer*, § 12 Abs 1 Z 10 KStG 50.

³³ *Fellinger*, Die Nichtabzugsfähigkeit von Zinsen und Lizenzgebühren im Konzernverbund - Tatbestandsvoraussetzungen und kritische Aspekte der österreichischen "Zins- und Lizenzschranke" 172.

³⁴ *Knapp & Six*, Neuerungen bei Zins- und Lizenzzahlungen 32f.

³⁵ *Fellinger*, Die Nichtabzugsfähigkeit von Zinsen und Lizenzgebühren im Konzernverbund - Tatbestandsvoraussetzungen und kritische Aspekte der österreichischen "Zins- und Lizenzschranke" 175.

³⁶ *Dziurdz & Marchgraber*, Überlegungen zum konzerninternen Abzugsverbot für "niedrig besteuerte" Zinsen und Lizenzgebühren 383.

zungen für die Befreiung erfüllt.³⁷ IdR wird schon auf einer vorgelagerten Stufe anhand der Kriterien zur Einkünfteerzielung und des wirtschaftlichen Eigentums zu klären sein, ob der Empfänger der Nutzungsberechtigte ist (u.a. Treuhandkonstellationen) – da das Konzept des Nutzungsberechtigten in §12 Abs 1 Z 10 KStG inhaltlich den Grundsätzen über die Einkünftezurechnung entspricht.³⁸ Bereits aus der Zielsetzung der Bestimmung lässt sich schließen, dass der Empfängerbegriff nach den Grundsätzen der Einkünftezurechnung des österreichischen Steuerrechts auszulegen ist, denn der §12 Abs 1 Z 10 KStG setzt für die steuerliche Abzugsfähigkeit der Zins- und Lizenzzahlungen voraus, dass diese beim Empfänger einer im gesetzlichen Mindestmaß geforderten steuerlichen Erfassung unterliegen.³⁹ Nur in Fällen in denen der zivilrechtliche und wirtschaftliche Eigentümer auseinanderfallen und zusätzlich ein Zwischenträger eingeschaltet ist, rückt die Frage über den tatsächlichen wirtschaftlichen Eigentümer in den Vordergrund.⁴⁰

Laut der OECD-Diskussion zum Nutzungsberechtigten ist nicht dessen Begriffsdefinition von Bedeutung, sondern vielmehr die Qualifikation der Nutzungsrechte selbst, denn falls Zinsen oder Lizenzgebühren aufgrund von vertraglichen oder gesetzlichen Bestimmungen weiterzuleiten sind, ist die Kontrollmöglichkeit des formalen Empfängers beschränkt und somit eigentlich der dahinterstehende Empfänger der „Nutzungsberechtigte“.⁴¹

Die in § 99a Abs 3 EStG verwendete Definition des Nutzungsberechtigten geht auf Art 1 Abs 4 der Zinsen- und Lizenzgebühren-RL zurück und orientiert sich am OECD-Musterabkommen,⁴² wobei die beiden keinen Aufschluss darüber geben, wann ein Nicht-EU-Unternehmen oder gar eine natürliche Person als Nutzungsberechtigter gelten.⁴³

Die Bezugnahme auf den Nutzungsberechtigten hat zum Ziel, die Anwendbarkeit des §12 Abs 1 Z 10 KStG auch in jenen Fällen sicher zu stellen, bei denen es zu einem Auseinanderfallen des zivilrechtlichen Empfängers und des wirtschaftlichen Nutzungsberechtigten kommt.⁴⁴ Das Konzept des Nutzungsberechtigten entspricht somit inhaltlich den Grundsätzen der Einkünftezurechnung, d.h. dass der dem die Einkünfte zuzurechnen sind, der ist, der aus der ausgeübten Tätigkeit das Unternehmerrisiko trägt, der die Möglichkeit besitzt, die Marktchancen auszunutzen sowie über Dispositionsmöglichkeiten verfügt, Leistungen zu erbringen bzw. zu

³⁷ *Kirchmayr*, Abzugsverbot NEU für Zinsen und Lizenzen 37.

³⁸ *Rzepa*, §12 Abs 1 Z 10 KStG im Lichte des steuerlichen Transparenzprinzips 616.

³⁹ *Rzepa*, §12 Abs 1 Z 10 KStG im Lichte des steuerlichen Transparenzprinzips 616.

⁴⁰ *Lachmayer*, § 12 Abs 1 Z 10 KStG 51f.

⁴¹ *Zöchling*, Niedrigbesteuerte Zinsen und Lizenzen im Konzern: Wer ist Nutzungsberechtigter 47.

⁴² *Kirchmayr*, Abzugsverbot NEU für Zinsen und Lizenzen 41.

⁴³ *Dziurdz & Marchgraber*, Überlegungen zum konzerninternen Abzugsverbot für "niedrig besteuerte" Zinsen und Lizenzgebühren 383ff.

⁴⁴ *Peyerl*, Das neue Abzugsverbot für Zins- und Lizenzzahlungen im Konzern 226.

verweigern, wobei dieser nicht zwingend auch das wirtschaftliche Eigentum über das Vermögensrecht ausüben muss.⁴⁵

Neben diesen Punkten wird im Wartungserlass 2014 die Qualifikation als Nutzungsberechtigter verneint, falls neben der eingeschränkten Dispositionsmöglichkeit noch eines der folgenden Indizien hinzutritt

- vertragliche Verpflichtung zur Weiterleitung von Zinsen oder Lizenzgebühren (die wirtschaftliche Weiterleitung von Gewinnen im Zuge einer Gewinnausschüttung sollte hier nicht darunter fallen, da diese auf Basis eines eigenen (freiwilligen) Beschlusses des Gesellschafters vorgenommen wird);
- kein eigenes entsprechend qualifiziertes Personal und fehlende Betriebsräumlichkeiten – somit über keine „Substanz“ verfügt (dies ist aus der österreichischen Einkünftezurechnung abzuleiten, wobei fraglich ist, ob dem Empfänger der Zahlungen, diese überhaupt zuzurechnen sind, wenn es ihm an Betriebsmitteln fehlt und er überhaupt nicht über die Quelle der Einkünfte disponieren kann);
- Fremdfinanzierung eines konzernintern vergebenen Darlehens (eine weitere Ausprägung der zuerst genannten Weiterleitungsverpflichtung, da der Empfänger der Zinszahlungen, diese nahezu ausschließlich dazu aufwenden muss, um die Fremdfinanzierung zu bedienen, egal ob diese Refinanzierung gegenüber Konzernfremden oder gegenüber einer Konzerngesellschaft besteht; der vom BMF vorausgesetzte unmittelbare Zusammenhang nimmt jedoch ab, wenn die empfangende Körperschaft auch über wesentlich anderes Vermögen verfügt);
- fehlendes Kreditausfallsrisiko (egal ob dies von einem fremden Dritten oder einer Konzerngesellschaft übernommen wird);
- reine Sublizenzierung (als Unterfall der zuerst genannten Weiterleitungsverpflichtung zu sehen).⁴⁶

Für die Bestimmung des Nutzungsberechtigten ist jedenfalls auf das Gesamtbild der Verhältnisse abzustellen, wobei insbesondere die Dispositionsmöglichkeiten über die Einkünfteerzielung eine wesentliche Rolle für die Beurteilung spielen.⁴⁷

⁴⁵ *Polivanova-Rosenauer*, AbgÄG 2014: Abzugsverbot für Zinsen und Lizenzgebühren 107; *Zöchling*, Niedrigbesteuerte Zinsen und Lizenzen im Konzern: Wer ist Nutzungsberechtigter 46.

⁴⁶ *Zöchling*, Niedrigbesteuerte Zinsen und Lizenzen im Konzern: Wer ist Nutzungsberechtigter 48f.

⁴⁷ *Fellinger*, Die Nichtabzugsfähigkeit von Zinsen und Lizenzgebühren im Konzernverbund - Tatbestandsvoraussetzungen und kritische Aspekte der österreichischen "Zins- und Lizenzschranke" 177f.

Werden Zins- und Lizenzzahlungen an ein ausländisches Rechtsgebilde geleistet, ist anhand des sogenannten Typenvergleichs zu beurteilen, ob der Empfänger mit einer juristischen Person des Privatrechts gemäß §1 Abs 2 Z 1 KStG vergleichbar ist.⁴⁸ Gemäß des einschlägigen Durchgriffs- und Transparenzprinzips der in Österreich geltenden Grundsätzen der Einkünftezurechnung werden, die an Personengesellschaften und andere transparente Gebilde gezahlten Zinsen oder Lizenzgebühren, den dahinterstehenden Gesellschaftern aliquot als Empfänger zugerechnet.⁴⁹

Das ist somit derjenige, dem nach den österreichischen Grundsätzen der Einkünftezurechnung jene Zinsen bzw. Lizenzgebühren als Einkünfte zuzurechnen sind, die bei dem inländischen Körperschaftsteuersubjekt als Aufwand erfasst werden (idR der wirtschaftliche Eigentümer).⁵⁰ Nach hL erfolgt die Zurechnung der Einkünfte von sogenannten vermögensgebundenen Einkünften idR auch nach der Zurechnung des Wirtschaftsgutes.⁵¹ Dies bedeutet auch, dass bei Zins- und Lizenzzahlungen an Personengesellschaften sowie bei anderen transparenten Gebilden keine Empfängereigenschaft gegeben ist⁵² und das Abzugsverbot nur dann zur Anwendung kommt, wenn die Gesellschafter der Personengesellschaft inländische Körperschaften iSd § 1 Abs 2 Z 1 KStG oder vergleichbare ausländische Körperschaften sind.⁵³

Eine weitere Fragestellung kann sich bei hybriden Gesellschaften ergeben, falls die ausländische Gesellschaft gemäß einem Typenvergleich als Personengesellschaft anzusehen ist, nach ausländischem Recht allerdings als Steuersubjekt behandelt wird.⁵⁴

Bei natürlichen Personen als Gesellschafter einer Personengesellschaft kommt das Abzugsverbot nicht zum Tragen.⁵⁵ Auch eine anteilige Anwendung des Abzugsverbots ist vorstellbar, falls die Zins- oder Lizenzzahlungen an eine Personengesellschaft geleistet werden, an der sowohl Körperschaft als auch eine natürliche Person beteiligt sind:⁵⁶

⁴⁸ *Rzepa*, §12 Abs 1 Z 10 KStG im Lichte des steuerlichen Transparenzprinzips 617.

⁴⁹ *Kirchmayr*, Abzugsverbot NEU für Zinsen und Lizenzen 36.

⁵⁰ *Fellinger*, Die Nichtabzugsfähigkeit von Zinsen und Lizenzgebühren im Konzernverbund - Tatbestandsvoraussetzungen und kritische Aspekte der österreichischen "Zins- und Lizenzschranke" 173.

⁵¹ *Zöchling*, Niedrigbesteuerte Zinsen und Lizenzen im Konzern: Wer ist Nutzungsberechtigter 46f.

⁵² *Haydn*, Abzugsverbot NEU für Zinsen und Lizenzen - Fallbeispiele aus der Praxis 161.

⁵³ *Fellinger*, Die Nichtabzugsfähigkeit von Zinsen und Lizenzgebühren im Konzernverbund - Tatbestandsvoraussetzungen und kritische Aspekte der österreichischen "Zins- und Lizenzschranke" 178.

⁵⁴ *Rzepa*, §12 Abs 1 Z 10 KStG im Lichte des steuerlichen Transparenzprinzips 617.

⁵⁵ *Kirchmayr*, Abzugsverbot NEU für Zinsen und Lizenzen 36.

⁵⁶ *Haydn*, Abzugsverbot NEU für Zinsen und Lizenzen - Fallbeispiele aus der Praxis 161f.

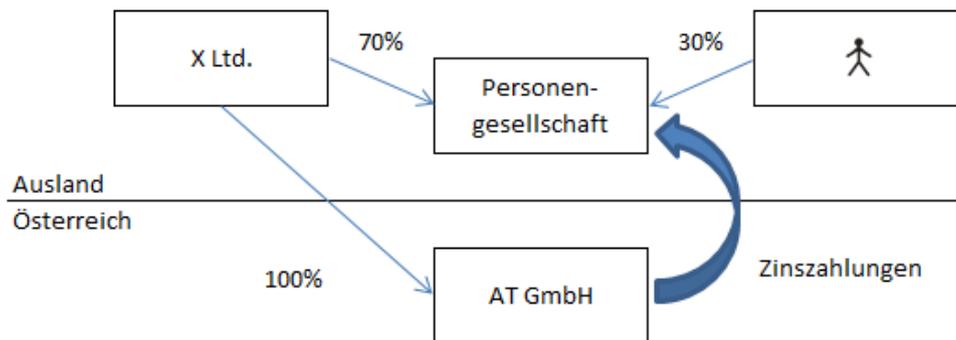


Abbildung 1 - Empfängerbegriff - Aliquotierung⁵⁷

Die ausländische Körperschaft (X Ltd.) ist Alleingesellschafterin einer österreichischen GmbH (AT GmbH) und darüber hinaus zu 70% an einer ausländischen Personengesellschaft beteiligt, wobei die übrigen 30% an der ausländischen Personengesellschaft von einer ausländischen natürlichen Person gehalten werden. Die AT GmbH leistet nunmehr Zinszahlungen an die ausländische Personengesellschaft.

Erfüllen nicht alle Gesellschafter einer Personengesellschaft die für das Abzugsverbot erforderlichen Kriterien, u.a. Konzernzugehörigkeit und Niedrigbesteuerung, ist eine aliquote Anwendbarkeit ebenfalls denkbar.⁵⁸

Ist eine Personengesellschaften nicht als transparent zu behandeln und aufgrund dessen die Zinsen oder Lizenzgebühren bei der Gesellschaft der Besteuerung zu unterwerfen, ist für die Beurteilung des Abzugsverbots auch die Steuerbelastung bei der Personengesellschaft sowie eine allfällige Belastung der Weiterleitung an die Empfänger/Gesellschafter maßgeblich.⁵⁹ D.h. dass die steuerliche Vorbelastung der Personengesellschaft ihren dahinterstehenden Gesellschaftern im Ausmaß ihres Beteiligungsverhältnisses zugerechnet werden muss.⁶⁰

Im Gegensatz zu Personengesellschaften kommt es bei in- und ausländischen Investmentfonds nicht zu einer direkten Zurechnung auf den „dahinterliegenden Gesellschafter, da die oft nicht bekannten eigentlichen Anleger auf Basis von tatsächlichen und fingierten Ausschüttungen besteuert werden.“⁶¹

Bei Zahlungen von Zinsen oder Lizenzgebühren an eine ausländische Betriebsstätte ist für die Beurteilung des Abzugsverbots das DBA zwischen Staat der Betriebsstätte und Ansässigkeitsstaat des Stammhauses heranzuziehen, da bei DBA mit Befreiungsmethode auf die steuerliche Behandlung auf Ebene der Betriebsstätte abzustellen, während bei der Anrechnungsmethode

⁵⁷ Haydn, Abzugsverbot NEU für Zinsen und Lizenzen - Fallbeispiele aus der Praxis 161.

⁵⁸ Lachmayer, § 12 Abs 1 Z 10 KStG 51.

⁵⁹ Fellingner, Die Nichtabzugsfähigkeit von Zinsen und Lizenzgebühren im Konzernverbund - Tatbestandsvoraussetzungen und kritische Aspekte der österreichischen "Zins- und Lizenzschranke" 188.

⁶⁰ Lachmayer, § 12 Abs 1 Z 10 KStG 53.

⁶¹ Kirchmayr, Abzugsverbot NEU für Zinsen und Lizenzen 36.

auch die Besteuerung seitens des Stammhauses zu berücksichtigen und die jeweils höhere steuerliche Belastung zugrunde zu legen ist.⁶²

Nach den Gesetzesmaterialien sind vom Abzugsverbot grundsätzlich auch sogenannte „back-to-back-Finanzierungen“ erfasst.⁶³ Hierbei handelt es sich um Fälle, in denen die empfangene Körperschaft eine konzernfremde ist (z.B. aufgrund von Kreditüberlassungen durch Dritte insb. Banken), wodurch das Abzugsverbot nicht greifen würde, selbst wenn sie diese Zahlungen anschließend an eine „niedrig besteuerte“ Konzerngesellschaft weiterleitet und diese ein Rückgriffrecht bei Zahlungsausfällen besitzt.⁶⁴ Auch in diesen Fällen ist der formale Empfänger der Zahlungen unbeachtlich; zur Prüfung des Anwendungsfalls des § 12 Abs 1 Z 10 KStG, ist auf jene Person abzustellen, die die Zinsen vom Zwischenträger erhält und wirtschaftlich oder rechtlich das Risiko der Kapitalüberlassung bzw. des Ausfalls von Zinsen trägt.⁶⁵

Nicht ganz einig in der Frage des Nutzungsberechtigten ist sich die Literatur im Fall einer „umgekehrten back-to-back-Finanzierung“ bei der die empfangende inländische Körperschaft eine konzernzugehörige ist, diese jedoch eine Weiterleitungsverpflichtung gegenüber einer ausländischen konzernfremden Gesellschaft hat, wobei die zwischengeschaltete konzernzugehörige Körperschaft keine Rückgriffmöglichkeit „nach oben“ besitzt, somit das Kreditausfallsrisiko trägt und für die Durchschleusung des Darlehens keine Marge, sondern lediglich eine „handling fee“ erhält.⁶⁶

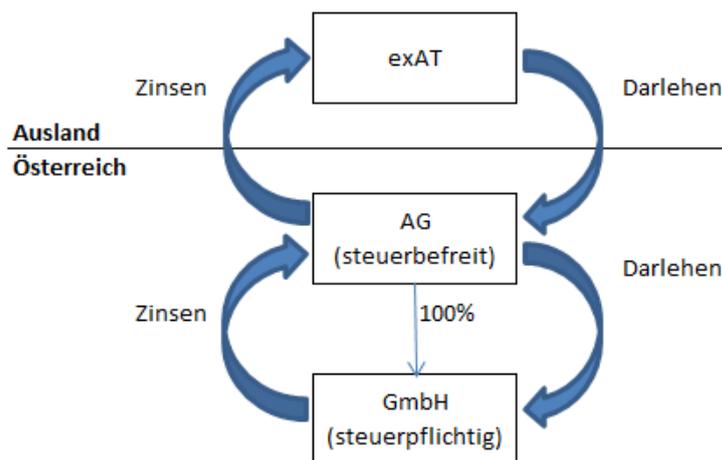


Abbildung 2 - Nutzungsberechtigter - Weiterleitungsverpflichtung

⁶² *Fellinger*, Die Nichtabzugsfähigkeit von Zinsen und Lizenzgebühren im Konzernverbund - Tatbestandsvoraussetzungen und kritische Aspekte der österreichischen "Zins- und Lizenzschanke" 188f; *Lachmayer*, § 12 Abs 1 Z 10 KStG 55f.

⁶³ *Dziurdz & Marchgraber*, Überlegungen zum konzerninternen Abzugsverbot für "niedrig besteuerte" Zinsen und Lizenzgebühren 384.

⁶⁴ *Dziurdz & Marchgraber*, Überlegungen zum konzerninternen Abzugsverbot für "niedrig besteuerte" Zinsen und Lizenzgebühren 384.

⁶⁵ *Zöchling*, Niedrigbesteuerte Zinsen und Lizenzen im Konzern: Wer ist Nutzungsberechtigter 48.

⁶⁶ *Haydn*, Abzugsverbot NEU für Zinsen und Lizenzen - Fallbeispiele aus der Praxis 162ff.

Die steuerbefreite österreichische AG ist Alleingesellschafterin der österreichischen GmbH. Die AG nimmt ein Darlehen bei der im Ausland befindlichen exAT auf, wobei im Darlehensvertrag einer Weiterleitungsverpflichtung dieses Darlehens an die österreichische GmbH vereinbart ist. Die AG hat keine Rückgriffmöglichkeiten gegenüber der ausländischen exAT und trägt somit das Kreditausfallsrisiko. Die AG erhält für das Weiterleiten des Darlehens- und der Darlehenszinsen aber keine „Marge“, sondern lediglich eine Bearbeitungsgebühr.

Die Finanzverwaltung wird sich wohl für die Begriffsauslegung des Nutzungsberechtigten an dem abkommensrechtliche Begriffsverständnis und an dem aktuellen Meinungsstand zum OECD-Musterabkommen orientieren; darüber hinaus sind auch das „beneficial owner“-Konzept der OECD sowie die Begriffsbestimmung in der Verrechnungspreisrichtlinie zu beachten.⁶⁷

Die unionsrechtliche Anlehnung an das OECD-Musterabkommen kann nur auf dem zum Zeitpunkt des Richtlinienerlasses geltenden Kommentar des Musterabkommens basieren und ist somit nicht als dynamisch zu verstehen, da die aktuelle Entwicklung bei der Kommentierung nicht automatisch für die Auslegung des Nutzungsberechtigten iSd § 99a Abs 3 ESt und somit für den § 12 Abs 1 Z 10 KStG herangezogen werden kann.⁶⁸

Dziurdz & Marchgraber weisen nachhaltig darauf hin, dass sich der §12 Abs 1 Z 10 KStG bei der Definition des Nutzungsberechtigten nur an § 99a Abs 3 EStG orientiert – da es einige unklare Auslegungen u.a. mit der Betriebsstätte als Nutzungsberechtigter gibt und eher von einer eigenständigen Definition des Nutzungsberechtigten im § 12 Abs 1 Z 10 KStG auszugehen ist, bedarf es zumindest einer tieferen Konkretisierung der Definition seitens des Gesetzgebers.⁶⁹ Durch das weite Begriffsverständnis des Nutzungsberechtigten ergibt sich die steuerplanerische Möglichkeit die Anwendung des Abzugsverbots auszuschließen, wenn hinter einer niedrig besteuerten Körperschaft eine natürliche Person oder eine nicht konzernzugehörige Körperschaft stehen, denen die Zinsen oder Lizenzgebühren weitergeleitet werden.⁷⁰

⁶⁷ *Fellinger*, Die Nichtabzugsfähigkeit von Zinsen und Lizenzgebühren im Konzernverbund - Tatbestandsvoraussetzungen und kritische Aspekte der österreichischen "Zins- und Lizenzschranke" 176.

⁶⁸ *Kirchmayr*, Abzugsverbot NEU für Zinsen und Lizenzen 38f.

⁶⁹ *Dziurdz & Marchgraber*, Überlegungen zum konzerninternen Abzugsverbot für "niedrig besteuerte" Zinsen und Lizenzgebühren 385f.

⁷⁰ *Zöchling*, Niedrigbesteuerte Zinsen und Lizenzen im Konzern: Wer ist Nutzungsberechtigter 50.

4.1.3 Konzernbegriff

Ähnliche Schwierigkeiten mit der Definition bzw. der Konkretisierung gelten für den Begriff der Konzernzugehörigkeit. §12 Abs 1 Z 10 KStG enthält keinen klaren Hinweis darauf unter welchen Voraussetzung eine Konzernzugehörigkeit oder ein beherrschender Einfluss vorliegt.⁷¹ Das Abzugsverbot bestimmt nur, dass die empfangende Körperschaft unmittelbar oder mittelbar konzernzugehörig ist oder unter dem beherrschenden Einfluss eines gemeinsamen Gesellschafters steht.⁷² Die Regelung knüpft nicht an den Begriff des „verbundenen Unternehmens“ i.S.d. §99a Abs 6 EStG,⁷³ sondern bezieht sich wohl eher auf den gesellschaftsrechtlichen Konzernbegriff des § 15 AktG bzw. §115 GmbHG, was der Ansicht der Finanzverwaltung entspricht.⁷⁴ Danach liegt ein Konzern vor, wenn sich rechtlich selbständige Unternehmen zu wirtschaftlichen Zwecken unter den beherrschenden Einfluss eines anderen Unternehmens stellen. Die Finanzverwaltung stellt somit, anders als bei der Auslegung des Zins- und Lizenzbegriffs sowie des Nutzungsberechtigten nicht auf den §99a EStG und den dort verwendeten Begriff des verbundenen Unternehmens ab.⁷⁵ Die in der Literatur geführte uneinheitliche Diskussion sieht die unterschiedlichsten Auslegungsansätze.⁷⁶

Nunmehr stellt sich die Frage, wann ein beherrschender Einfluss vorliegt. Während bis zum RÄG 2014 zumindest von einer Beteiligung von 20% auszugehen war, setzt §99 a Abs 6 EStG voraus, dass (i) das erste Unternehmen unmittelbar mindestens zu 25% in Form von Gesellschaftsrechten am zweiten Unternehmen beteiligt ist oder (ii) das zweite Unternehmen unmittelbar mindestens 25% in Form von Gesellschaftsrechten am ersten Unternehmen beteiligt ist oder (iii) ein drittes Unternehmen unmittelbar mindestens zu 25% in Form von Gesellschaftsrechten am ersten und am zweiten Unternehmen beteiligt ist, um von einem verbundenen Unternehmen auszugehen.⁷⁷ Ob nun wirklich von einem beherrschenden Einfluss auszugehen ist, ist im Einzelfall zu prüfen. Dies bedeutet, dass einerseits bereits bei einer verhältnismäßig niedrigen Beteiligung beherrschender Einfluss bestehen kann, andererseits auch eine höhere Beteiligung dies nicht implizieren muss.⁷⁸

⁷¹ *Jerabek & Neubauer*, Unionsrechtskonformität des § 12 Abs 1 Z 10 KStG? 372.

⁷² *Polivanova-Rosenauer*, AbgÄG 2014: Abzugsverbot für Zinsen und Lizenzgebühren 106.

⁷³ *Polivanova-Rosenauer*, AbgÄG 2014: Abzugsverbot für Zinsen und Lizenzgebühren 106.

⁷⁴ *Jerabek & Neubauer*, Unionsrechtskonformität des § 12 Abs 1 Z 10 KStG? 370.

⁷⁵ *Fellinger*, Die Nichtabzugsfähigkeit von Zinsen und Lizenzgebühren im Konzernverbund - Tatbestandsvoraussetzungen und kritische Aspekte der österreichischen "Zins- und Lizenzschranke" 179.

⁷⁶ *Polivanova-Rosenauer*, AbgÄG 2014: Abzugsverbot für Zinsen und Lizenzgebühren 107.

⁷⁷ *Peyerl*, Das neue Abzugsverbot für Zins- und Lizenzzahlungen im Konzern 226; *Polivanova-Rosenauer*, AbgÄG 2014: Abzugsverbot für Zinsen und Lizenzgebühren 106f.

⁷⁸ *Peyerl*, Das neue Abzugsverbot für Zins- und Lizenzzahlungen im Konzern 226.

Auch in geografischer Hinsicht soll der §99a EStG sämtliche in der EU ansässigen Unternehmen umfassen, wogegen der persönliche Anwendungsbereich des §12 Abs 1 Z 10 KStG „grenzenlos“ gefasst ist.⁷⁹

Neben der Höhe der Beteiligung stellt die einheitliche Leitung eine Voraussetzung für einen Konzern dar. Vorstellbar sei, dass die Zinszahlungen an eine konzernzugehörige ausländische Körperschaft gezahlt werden, die wiederum aufgrund einer Verpflichtung die Zinsen an eine ebenfalls in Ausland ansässige Personengesellschaft weiterleiten muss, wobei deren Gesellschafter zwar als Nutzungsberechtigte anzusehen sind, sich aber die Frage stellt, ob die Anleger der Personengesellschaft aufgrund der Frage der einheitlichen Leitung als konzernzugehörig gelten:⁸⁰

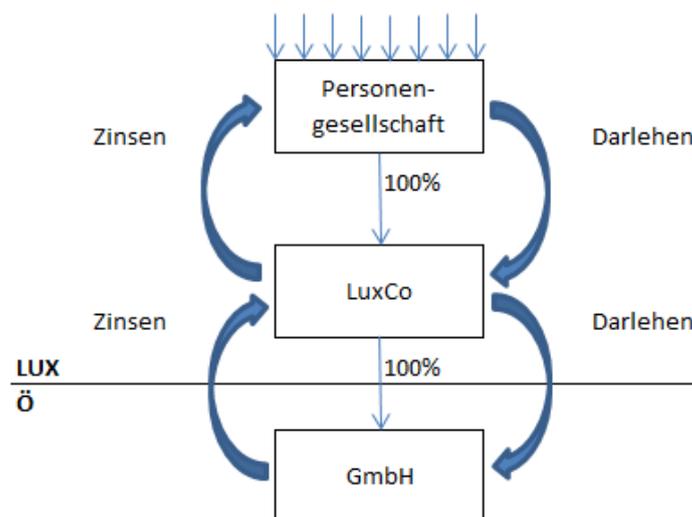


Abbildung 3 - Konzernzugehörigkeit - Personengesellschafter

Eine Luxemburger Personengesellschaft ist Alleingesellschafterin einer in Luxemburg ansässigen Kapitalgesellschaft (LuxCo), die wiederum 100% an einer österreichischen GmbH hält. Die Personengesellschaft vergibt ein nicht eigenkapitalersetzendes Darlehen an die LuxCo, die selbst über Personal und Entscheidungsbefugnis verfügt und das Darlehen an die österreichische GmbH weitergibt. Aufgrund einer Weiterleitungsverpflichtung leitet die LuxCo, die von der GmbH erhaltenen Zinsen unter Einbehaltung einer 5%igen Marge an die Personengesellschaft weiter. Aufgrund der Weiterleitungsverpflichtung sind die Personengesellschafter wohl die Nutzungsberechtigten der Zinszahlungen. Fraglich ist aber, ob sie aufgrund des Fehlens einer einheitlichen wirtschaftlichen Leitung auch als konzernzugehörig gelten.

⁷⁹ Polivanova-Rosenauer, AbgÄG 2014: Abzugsverbot für Zinsen und Lizenzgebühren 106.

⁸⁰ Haydn, Abzugsverbot NEU für Zinsen und Lizenzen - Fallbeispiele aus der Praxis 164ff.

Ob durch einen Anteil an einem Investmentfonds ein beherrschender Einfluss wahrgenommen und somit Konzernzugehörigkeit begründet werden kann, hängt primär von der Ausgestaltung der entsprechenden Fondsbestimmungen ab, und ob es sich bei Fonds um einen Publikumsfonds handelt, dessen Anteil zumeist lediglich einen meist geringen quotalen Anteil an der jeweiligen Beteiligung darstellen oder es sich um einen geschlossenen Fonds handelt, bei dem auch wenige Anteilsinhaber üblich sind, denen ohne weiteres Weisungsrechte in Bezug auf die Verwaltung des Fondsvermögens und somit die Möglichkeit eines beherrschenden Einflusses zukommen können.⁸¹

Das Abzugsverbot nach §12 Abs 1 Z 10 KStG scheint hier generell zu unbestimmt zu sein, da die Umstände nach Ansicht der Finanzverwaltung vom Einzelfall abhängen, wobei im Zusammenhang mit den einschneidenden Rechtsfolgen des Abzugsverbots eine eindeutige Vorhersehbarkeit für die Steuerpflichtigen geboten und eine Klarstellung wünschenswert wäre.⁸²

Die ungenauen Definitionen lassen einen (wohl vom Gesetzgeber gewollten) weit gefassten Anwendungsbereich des Abzugsverbots zu, da wohl eine Vielzahl von unterschiedlichen Vertragskonstellationen zwischen konzernzugehörigen Gesellschaften potentiell erfasst werden soll.⁸³ Die begrifflichen Unschärfen hätten mit einem explizitem Verweis auf die EU-Zinsen- und Lizenzen-Richtlinie, die detaillierte Ausführungen sowohl zum Vorliegen der Konzernzugehörigkeit als auch zum Verständnis des Nutzungsberechtigten enthält, verhindert werden können.⁸⁴

4.2 Tatbestände des Abzugsverbots für Zinsen- und Lizenzzahlungen nach § 12 Abs 1 Z 10 KStG

4.2.1 Persönliche oder sachliche Befreiungen (Teilstrich 1)

Die persönliche Befreiung beim Empfänger der Zins- und Lizenzzahlungen liegt vor, wenn die empfangende Körperschaft selbst keiner Besteuerung unterliegt.⁸⁵ Hiervon ausgenommen sind Körperschaften, die die unionsrechtlichen Vorschriften für Risikokapitalbeihilfen erfül-

⁸¹ *Rzepa*, §12 Abs 1 Z 10 KStG im Lichte des steuerlichen Transparenzprinzips 618.

⁸² *Peyrerl*, Das neue Abzugsverbot für Zins- und Lizenzzahlungen im Konzern 226.

⁸³ *Amberger & Petutschnig*, Abgabenrechtsänderungsgesetz 2014: Änderungen im EStG und KStG für Unternehmen 78.

⁸⁴ *Knapp & Six*, Neuerungen bei Zins- und Lizenzzahlungen 33.

⁸⁵ *Schilcher*, Niedrig besteuerte Zinsen oder Lizenzgebühren im Konzern - wann liegt eine "Nicht- oder Niedrigbesteuerung" vor? 54.

len.⁸⁶ Für inländische Körperschaften ergibt sich die Befreiung zumeist aus dem § 5 KStG, wobei aber auch andere sondergesetzliche Vorschriften außerhalb des KStG für die persönliche Befreiung denkbar sind.⁸⁷ Auch zeitlich, begrenzte gänzliche Befreiungen von Körperschaften („tax holidays“) stellen eine persönliche Befreiung dar.⁸⁸ Die persönliche Befreiung ist aber auch vorstellbar, wenn der Empfänger nicht generell, sondern nur für bestimmte Einkünfte persönlich „teilsteuerbefreit“ ist.⁸⁹

Die sachliche Befreiung liegt vor, wenn nicht der Empfänger selbst, sondern Einkünfte aus Zins- und Lizenzzahlungen von der Besteuerung ausgenommen sind.⁹⁰ Das Abzugsverbot weist eine gewisse Gemeinsamkeit mit dem § 10 Abs 5 Z 3 KStG auf, in dem es bei sogenannten Portfoliobeteiligungen aus Staaten mit umfassender Amtshilfe zu einem Wechsel von Befreiungs- zu Anrechnungsmethode kommt, falls die ausländische Körperschaft im Ausland einer persönlichen oder sachlichen Steuerbefreiung unterliegt.⁹¹

Aus welcher Grundlage die sachliche Befreiung resultiert, wie z.B. aufgrund von Qualifikationsunterschieden, ist unerheblich.⁹² Dies bedeutet, dass das Abzugsverbot u.a. auch dann zur Anwendung kommt, wenn es sich bei Zahlungen von Zinsen aus der Sicht des Sitzstaates der empfangenden Gesellschaft um eine steuerfreie Dividende handelt und deshalb eine sachliche Befreiung greift.⁹³ Das Abzugsverbot kommt auch dann zur Anwendung, wenn sich die sachliche Steuerbefreiung durch unterschiedliche Anwendungen eines Doppelbesteuerungsabkommens ergeben, da die Vertragsstaaten die Zins- oder Lizenzzahlungen beidseitig freistellen.⁹⁴

⁸⁶ *Lachmayer*, § 12 Abs 1 Z 10 KStG 51.

⁸⁷ *Schilcher*, Niedrig besteuerte Zinsen oder Lizenzgebühren im Konzern - wann liegt eine "Nicht- oder Niedrigbesteuerung" vor? 54.

⁸⁸ *Schilcher*, Niedrig besteuerte Zinsen oder Lizenzgebühren im Konzern - wann liegt eine "Nicht- oder Niedrigbesteuerung" vor? 54.

⁸⁹ *Schilcher*, Niedrig besteuerte Zinsen oder Lizenzgebühren im Konzern - wann liegt eine "Nicht- oder Niedrigbesteuerung" vor? 54.

⁹⁰ *Schilcher*, Niedrig besteuerte Zinsen oder Lizenzgebühren im Konzern - wann liegt eine "Nicht- oder Niedrigbesteuerung" vor? 54.

⁹¹ *Schilcher*, Niedrig besteuerte Zinsen oder Lizenzgebühren im Konzern - wann liegt eine "Nicht- oder Niedrigbesteuerung" vor? 53f.

⁹² *Fellinger*, Die Nichtabzugsfähigkeit von Zinsen und Lizenzgebühren im Konzernverbund - Tatbestandsvoraussetzungen und kritische Aspekte der österreichischen "Zins- und Lizenzschranke" 181.

⁹³ *Dziurdz & Marchgraber*, Überlegungen zum konzerninternen Abzugsverbot für "niedrig besteuerte" Zinsen und Lizenzgebühren 378.

⁹⁴ *Haydn*, Abzugsverbot NEU für Zinsen und Lizenzen - Fallbeispiele aus der Praxis 169f.

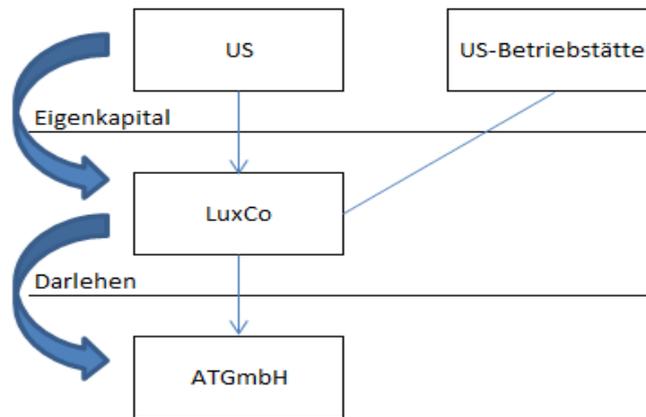


Abbildung 4 - DBA-Qualifikationskonflikt⁹⁵

Eine amerikanische Kapitalgesellschaft (US) ist einer luxemburgischen (LuxCo) beteiligt, die wiederum Alleingesellschafterin einer österreichischen GmbH (ATGmbH) ist. Die LuxCo gewährt ihrer österreichischen Tochter (AT) ein Darlehen, das durch Eigenkapital ihrer amerikanischen Mutter (US) refinanziert ist. Hinsichtlich dieser Eigenkapitalrefinanzierung kommt es zu einem DBA-Qualifikationskonflikt, da es aus US-amerikanischer Sicht der LuxCo Eigenkapital gegeben wird, weshalb die Zinserträge aus der Darlehensgewährung an die ATGmbH der LuxCo zuzurechnen sind. Aus luxemburgischer Sicht wird das Eigenkapital jedoch einer US-Betriebsstätte der LuxCo zugerechnet, wodurch es in Luxemburg zu keiner Besteuerung kommt.

Durch das Abzugsverbot wäre aber auch eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung denkbar, falls das Abzugsverbot nach § 12 Abs 1 Z 10 KStG bereits bei der bloßen Möglichkeit einer sachlichen Befreiung Anwendung findet und die ausländische Rechtsordnung eine Regelung vergleichbar §10 Abs 7 KStG vorsieht, die eine Steuerbefreiung im Sitzstaates der empfangenden Gesellschaft nur dann zulässt, wenn die Zahlungen bei der „ausschüttenden“ Körperschaft abzugsfähig sind.⁹⁶

Auch ein Zirkelverweis wäre ohne Vorliegen einer Kollisionsregelung im Zusammenhang mit dem Abzugsverbot vorstellbar, wenn die Befreiung im anderen Staat davon abhängig ist, ob die steuerliche Bemessungsgrundlage der „ausschüttenden“ Körperschaft durch die Zahlungen im Ergebnis tatsächlich nicht verringert wird.⁹⁷ Die Gefahr dieser Doppelbelastung könn-

⁹⁵ Schilcher, Niedrig besteuerte Zinsen oder Lizenzgebühren im Konzern - wann liegt eine "Nicht- oder Niedrigbesteuerung" vor? 57.

⁹⁶ Dziurdz & Marchgraber, Überlegungen zum konzerninternen Abzugsverbot für "niedrig besteuerte" Zinsen und Lizenzgebühren 378f, §10 Abs 7 KStG seit BGBl. I Nr. 62/2018 nunmehr Abs 4 zweimal vergeben.

⁹⁷ Dziurdz & Marchgraber, Überlegungen zum konzerninternen Abzugsverbot für "niedrig besteuerte" Zinsen und Lizenzgebühren 379.

te durch eine Abwehrregel, die besagt, dass die „Hybrid-Mismatch“-Regelung dann nicht zur Anwendung kommt, wenn im Kontrahentenstaat eine Bestimmung greift, die den Effekt der hybriden Gestaltung beseitigt, vermieden werden.⁹⁸

Fraglich ist die Anwendbarkeit des Abzugsverbots falls im Ausland für Körperschaften generell keine Körperschaftsteuer erhoben wird, denn dann wäre formal gesehen, der Tatbestand einer Befreiung nicht gegeben und es wäre schwierig einen entsprechenden Fall unter Teilstrich 1 des § 12 Abs 1 Z 10 lit c KStG zu subsumieren, wengleich die Zielsetzung des Abzugsverbots nicht erfüllt wäre und wohl trotz fehlender Befreiung der Teilstrich 2 zur Anwendung kommen würde, wonach einer Steuersatz von weniger als 10% vorliegt.⁹⁹

Die Bestimmung kommt nicht zur Anwendung, wenn die Zins- und Lizenzzahlungen im Rahmen einer Gruppenbesteuerung nicht bei der empfangenden Gesellschaft, sondern beim Gruppenträger versteuert werden – Gleiches gilt, wenn die Einkünfte nicht der empfangenden Gesellschaft, sondern etwa dem Gesellschafter als Nutzungsberechtigten zugerechnet und bei diesem besteuert werden.¹⁰⁰ Eine Zurechnung der Zinsen und Lizenzgebühren an ein anderes Gruppenmitglied ist aber nicht mit der Steuerbefreiung der empfangenden Körperschaft gleichzusetzen, auch wenn die Gewinn der Empfängerin schlussendlich mit den Verlusten des Gruppenträgers verrechnet werden können, somit in einer tatsächlichen Nichtbesteuerung münden, kann von keiner Steuerbefreiung per se gesprochen werden.¹⁰¹ Die Befreiung sollte ebenso gelten, falls die gezahlten Zinsen oder Lizenzgebühren aufgrund einer CFC-Regelung bei einer ausländischen Mutter steuerlich zu erfassen sind.¹⁰²

Wird eine Personengesellschaften nach ausländischem Steuerrecht als Steuersubjekt behandelt, während in Österreich als Steuersubjekt und somit als Empfänger im Sinne des § 12 Abs 1 Z 10 KStG die Gesellschafter der Personengesellschaft anzusehen sind, kommt es durch die unterschiedliche Einkünftezurechnung zwangsläufig zu einer Nichtbesteuerung in den beiden Staaten.¹⁰³

⁹⁸ *Fellinger*, Die Nichtabzugsfähigkeit von Zinsen und Lizenzgebühren im Konzernverbund - Tatbestandsvoraussetzungen und kritische Aspekte der österreichischen "Zins- und Lizenzschranke" 192.

⁹⁹ *Schilcher*, Niedrig besteuerte Zinsen oder Lizenzgebühren im Konzern - wann liegt eine "Nicht- oder Niedrigbesteuerung" vor? 58.

¹⁰⁰ *Peyerl*, Das neue Abzugsverbot für Zins- und Lizenzzahlungen im Konzern 227.

¹⁰¹ *Polivanova-Rosenauer*, AbgÄG 2014: Abzugsverbot für Zinsen und Lizenzgebühren 108.

¹⁰² *Lachmayer*, § 12 Abs 1 Z 10 KStG 53.

¹⁰³ *Schilcher*, Niedrig besteuerte Zinsen oder Lizenzgebühren im Konzern - wann liegt eine "Nicht- oder Niedrigbesteuerung" vor? 59.

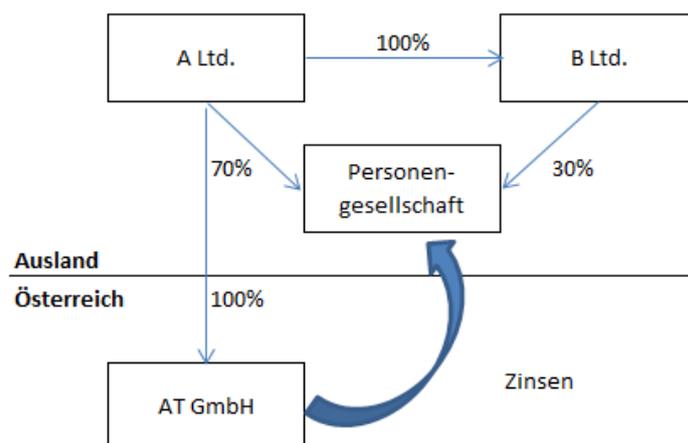


Abbildung 5 - Personengesellschaft als Steuersubjekt¹⁰⁴

Da dieser Umstand aber vergleichbar der Regelung zum Gruppenbesteuerungsfall der Tatsache geschuldet ist, dass die betreffenden Zins- und Lizenzzahlungen nach Anwendung des ausländischen Rechts einem anderen Steuersubjekt zuzurechnen sind und dort steuerlich erfasst werden, so ist dies nicht auf die „Befreiung“ der empfangenden Körperschaft zurückzuführen und kann somit keine Nichtbesteuerung im Sinne des § 12 Abs 1 Z 10 KStG darstellen.¹⁰⁵

Ist ein Fonds im Ansässigkeitsstaat steuerbefreit, unterliegen aber die Zins- oder Lizenzzahlungen bei den dahinterstehenden Anteilseignern der Besteuerung (z.B. ausschüttungsgleiche Erträge), so kommt das Abzugsverbot nicht zur Anwendung.¹⁰⁶ Daher sind die übrigen Anwendungsvoraussetzungen wie eine Konzernzugehörigkeit oder das Vorliegen einer Niedrigbesteuerung auf Ebene der Anteilseigner zu prüfen.¹⁰⁷

Für die Feststellung, ob eine schädliche Nicht- bzw. Niedrigbesteuerung vorliegt, ist eine grenzüberschreitende Gesamtbetracht der steuerlichen Situation der empfangenen Gesellschaft vorzunehmen, da das Abzugsverbot nur dann zur Anwendung kommt, wenn die geleisteten Zins- und Lizenzzahlungen bei der empfangenden Gesellschaft, weder in deren Ansässigkeitsstaat, noch in einem anderen Staat, dem das Besteuerungsrecht zukommt, einer Besteuerung unterliegt.¹⁰⁸

¹⁰⁴ Rzepa, §12 Abs 1 Z 10 KStG im Lichte des steuerlichen Transparenzprinzips 617; Schilcher, Niedrig besteuerte Zinsen oder Lizenzgebühren im Konzern - wann liegt eine "Nicht- oder Niedrigbesteuerung" vor? 59.

¹⁰⁵ Schilcher, Niedrig besteuerte Zinsen oder Lizenzgebühren im Konzern - wann liegt eine "Nicht- oder Niedrigbesteuerung" vor? 59f.

¹⁰⁶ Lachmayer, § 12 Abs 1 Z 10 KStG 53.

¹⁰⁷ Rzepa, §12 Abs 1 Z 10 KStG im Lichte des steuerlichen Transparenzprinzips 618.

¹⁰⁸ Fellinger, Die Nichtabzugsfähigkeit von Zinsen und Lizenzgebühren im Konzernverbund - Tatbestandsvoraussetzungen und kritische Aspekte der österreichischen "Zins- und Lizenzschranke" 181.

4.2.2 Steuersatz von weniger als 10% (Teilstrich 2)

Dieser Teilstrich erfasst Tatbestände, bei denen ein nomineller genereller oder spezifisch für Zins- und Lizenzzahlungen vorgesehener Steuersatz von weniger als 10% zur Anwendung kommt.¹⁰⁹ Für die Anwendung ist jener Steuersatz maßgeblich, dem die empfangende Körperschaft mit den Einkünften aus Zins- und Lizenzzahlungen aus einer österreichischen Quelle unterliegt.¹¹⁰ Da in diesem Fall der Normalsteuersatz maßgeblich ist, kommt es nicht auf Begünstigungen bei der Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage an.¹¹¹ Da auch nicht von einer Durchschnittsbesteuerung auszugehen ist, kann man sich eine Vergleichsrechnung mit einer fiktiven österreichischen Körperschaftsteuerbelastung sparen und stattdessen die tatsächliche Besteuerung der jeweiligen Konzerngesellschaft auf Basis deren Jahresabschluss, Steuererklärungen oder Steuerbescheiden in Betracht ziehen.¹¹² Für die Berechnung des Nominalsteuersatzes sind nicht nur Bundes-, Landes- und Gemeindesteuern additiv zu berücksichtigen, sondern, da das Gesetz nicht explizit auf einen ausländischen Steuersatz abstellt, wohl auch österreichische Quellensteuern, mit der die Zins- und Lizenzzahlungen final belastet wurden.¹¹³ Vergleichbar dem Methodenwechsel für Portfoliodividenden nach § 10 Abs 5 Z 2 KStG, bei dem ebenfalls der Steuersatz der ausländischen Beteiligung betrachtet wird, sprechen auch im Zuge des Abzugsverbots Vereinfachungsgründe für das Abzielen auf einen nominellen Steuersatz.¹¹⁴

Zu beachten ist, dass innerhalb des § 12 Abs 1 Z 10 KStG ein unterschiedlicher Fokus zu Tragen kommt:

Im Einleitungssatz richtet sich der § 12 Abs 1 Z 10 KStG an die die Zins- und Lizenzzahlungen leistende Körperschaft, wobei hier das durch 99a EStG geprägte Bruttobesteuerungsverständnis entsprechend dem Quellensteuerabzug zum Tragen kommt – wogegen bei der Frage der Korrelation der Niedrigbesteuerung iSd § 12 Abs 1 Z 10 lit c KStG dieses Verständnis wohl nicht maßgebend sein kann – wenn sich nämlich eine „Normalbesteuerung“ basierend auf dem Nettobesteuerungsprinzip auf den Bruttobetrag bezieht, würde ohnedies auch ohne

¹⁰⁹ *Schilcher*, Niedrig besteuerte Zinsen oder Lizenzgebühren im Konzern - wann liegt eine "Nicht- oder Niedrigbesteuerung" vor? 60.

¹¹⁰ *Schilcher*, Niedrig besteuerte Zinsen oder Lizenzgebühren im Konzern - wann liegt eine "Nicht- oder Niedrigbesteuerung" vor? 60.

¹¹¹ *Peyerl*, Das neue Abzugsverbot für Zins- und Lizenzzahlungen im Konzern 227.

¹¹² *Zöchling & Plott*, AbgAG 2014: Das neue Abzugsverbot für niedrigbesteuerte Zinsen und Lizenzgebühren 219.

¹¹³ *Fellinger*, Die Nichtabzugsfähigkeit von Zinsen und Lizenzgebühren im Konzernverbund - Tatbestandsvoraussetzungen und kritische Aspekte der österreichischen "Zins- und Lizenzschranke" 183; *Knapp & Six*, Neuerungen bei Zins- und Lizenzzahlungen 33.

¹¹⁴ *Schilcher*, Niedrig besteuerte Zinsen oder Lizenzgebühren im Konzern - wann liegt eine "Nicht- oder Niedrigbesteuerung" vor? 60.

besondere Steuerbegünstigung ein Fall von Niedrigbesteuerung vorliegen, der teleologisch von § 12 Abs 1 Z 10 KStG gar nicht erfasst werden sollte.¹¹⁵ Bei der Beurteilung, ob Niedrigbesteuerung vorliegt oder nicht, sollte somit von Zins- und Lizenzzahlungen auf Nettobasis ausgegangen werden.

Werden die Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren in mehreren Staaten einer Besteuerung mit einem nominellen Steuersatz von jeweils weniger als 10% unterworfen, so sollten diese für die Frage, ob das Abzugsverbot zur Anwendung kommt, kumuliert betrachtet werden.¹¹⁶

Für die Höhe des Steuersatzes ist die Besteuerung von Gewinnausschüttungen einer niedrigbesteuerten Körperschaft an ihre Anteilseigner nicht maßgeblich, da es sich in diesem Fall nicht um die Besteuerung der Zins- und Lizenzzahlungen handelt, sondern um jene der Gewinnausschüttung; somit keine gleichen Bemessungs- bzw. Besteuerungsgrundlagen bestehen und daher die Ausschüttungsbesteuerung nicht in die Berechnung des nominellen Steuersatzes mit einbezogen werden kann.¹¹⁷

Fraglich ist auch eine allfällige Berücksichtigung der ausländischen Steuerbelastung, wenn es Unterschiede bei der Einkünftezurechnung nach in- und ausländischem Steuerrecht kommt.¹¹⁸ Abweichungen in der Zurechnung können sich in Bezug auf die Qualifikation der Steuersubjektivität ergeben, die zum Beispiel dann auftritt wenn ausländische Rechtsgebilde nach ausländischen Steuervorschriften als Körperschaften, nach der nationalen österreichischen Gesetzgebung aber als Personengesellschaften erachtet werden.¹¹⁹

Unionsrechtliche Bedenken im Zusammenhang mit dem Abzugsverbot von Zins- und Lizenzzahlungen werden dadurch geschmälert, dass die Eingangsschwelle von einem nominellen Steuersatz von 10% derzeit von keinem EU-Mitgliedstaat unterschritten wird – es aber sehr wohl durch in internationalen Rechtsordnungen vorgesehenen Begünstigungen zu einem effektiven Steuersatz von weniger als 10% und somit dennoch zur Anwendung des Abzugsverbots gem. §12 Abs 1 Z 10 lit c Teilsatz 1 KStG kommen kann.¹²⁰

Generell sollte für die Beurteilung des Teilstrichs 2 eine länderübergreifende Gesamtbetrachtung Anwendung finden, um zu sachgerechteren Ergebnissen zu kommen.¹²¹ Im Rahmen dieser Gesamtbetrachtung wird aber wohl lediglich jener Steuersatz im Quellenstaat berücksich-

¹¹⁵ *Kirchmayr*, Abzugsverbot NEU für Zinsen und Lizenzen 39f.

¹¹⁶ *Fellinger*, Die Nichtabzugsfähigkeit von Zinsen und Lizenzgebühren im Konzernverbund - Tatbestandsvoraussetzungen und kritische Aspekte der österreichischen "Zins- und Lizenzschranke" 183.

¹¹⁷ *Lachmayer*, § 12 Abs 1 Z 10 KStG 54.

¹¹⁸ *Kirchmayr*, Abzugsverbot NEU für Zinsen und Lizenzen 40.

¹¹⁹ *Kirchmayr*, Abzugsverbot NEU für Zinsen und Lizenzen 40.

¹²⁰ *Peyrerl*, Das neue Abzugsverbot für Zins- und Lizenzzahlungen im Konzern 225; *Polivanova-Rosenauer*, AbgÄG 2014: Abzugsverbot für Zinsen und Lizenzgebühren 106.

¹²¹ *Schilcher*, Niedrig besteuerte Zinsen oder Lizenzgebühren im Konzern - wann liegt eine "Nicht- oder Niedrigbesteuerung" vor? 61f.

tigt werden, der in diesem Staat nach Reduktion oder Rückerstattung der Quellensteuer (u.a. aufgrund eines DBA) final zur Anwendung kommt.¹²²

Sollte sowohl im Ansässigkeitsstaat als auch im Quellenstaat der anwendbare Steuersatz jeweils unter 10% liegen, wird das Abzugsverbot wohl zur Anwendung kommen, egal ob die Steuersätze in der Addition über 10% liegen, da in aller Regel die Quellensteuer nicht zur Steuer im Ansässigkeitsstaat hinzutritt, sondern lediglich angerechnet wird.¹²³ Sollte dies jedoch nicht zutreffen, somit keine gegenseitige Anrechnung vorliegen und die Steuerbelastung in den betreffenden Staaten jeweils endgültig eintreten, so sollte eine additive Berücksichtigung sehr wohl gelten.¹²⁴

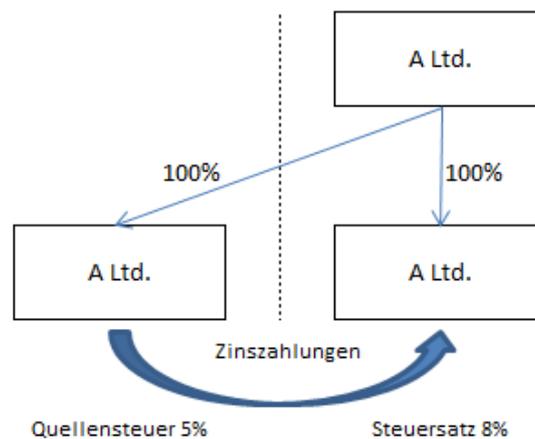


Abbildung 6 – Quellensteuer/Steuersatz jeweils unter 10%¹²⁵

Als Beispiel wäre eine empfangende Körperschaft zu nennen, die doppelt ansässig ist und sowohl von ihrem Sitzstaat als auch vom Staat des Ortes der Geschäftsleitung jeweils mit einem nominellen Steuersatz 5% besteuert wird, wobei aufgrund eines fehlenden DBA keine Anrechnung der Steuern stattfindet – in diesem Fall sollte von der Anwendung des Abzugsverbots abgesehen werden, um zu einem sachgerechterem Ergebnis zu gelangen.¹²⁶

Wenngleich aus Vereinfachungsgründen für den Regelfall der nominelle Steuersatz von 10% zur Anwendung kommt, sollte es bei Mehr-Staaten-Konstellationen aus teleologischen Gründen zu einer Auslegung des Teilstrichs 2 als effektiven Steuersatz kommen, falls eine tatsäch-

¹²² Schilcher, *Niedrig besteuerte Zinsen oder Lizenzgebühren im Konzern - wann liegt eine "Nicht- oder Niedrigbesteuerung" vor?* 62.

¹²³ Lachmayer, § 12 Abs 1 Z 10 KStG 54.

¹²⁴ Schilcher, *Niedrig besteuerte Zinsen oder Lizenzgebühren im Konzern - wann liegt eine "Nicht- oder Niedrigbesteuerung" vor?* 62f.

¹²⁵ Schilcher, *Niedrig besteuerte Zinsen oder Lizenzgebühren im Konzern - wann liegt eine "Nicht- oder Niedrigbesteuerung" vor?* 62.

¹²⁶ Schilcher, *Niedrig besteuerte Zinsen oder Lizenzgebühren im Konzern - wann liegt eine "Nicht- oder Niedrigbesteuerung" vor?* 63.

liche Kumulation von Steuerbelastungen vorliegt.¹²⁷ Liegt ein nomineller Steuersatz von unter 10% vor, so ist es für die Anwendung des Abzugsverbots unmaßgeblich, ob der effektive Steuersatz über 10% liegt.¹²⁸

4.2.3 Steuerermäßigungen (Teilstrich 3)

Ergibt sich trotz eines nominellen Steuersatzes von mehr als 10% aufgrund von besonderer Steuerermäßigungen beim Empfänger ein effektiver Steuersatz von weniger als 10%, kommt es auch in diesem Fall zu einer Anwendung des Abzugsverbots.¹²⁹ Derartige Ermäßigungen sind in Form fiktiver Betriebsausgaben oder teilweisen sachlichen Befreiungen, die zu einer Reduktion der steuerlichen Bemessungsgrundlagen führen, denkbar:¹³⁰

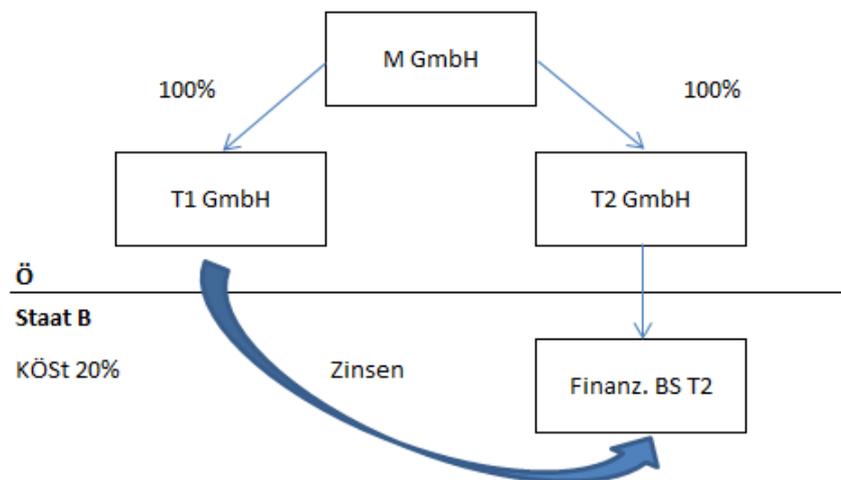


Abbildung 7 - fiktiver Betriebsausgabenabzug¹³¹

Die T1 und T2 GmbH sind jeweils 100%ige Tochtergesellschaften der M GmbH. Die T1 GmbH leistet Zinszahlungen an die ausländische Finanzierungsbetriebsstätte der T2 GmbH. Das DBA zwischen Österreich und Staat B sieht eine Befreiungsmethode für Zinseinkünfte vor. Im Staat B ist darüber hinaus ein Abzug fiktiver Zinsaufwendungen vorgesehen. In diesem Fall liegt trotz entsprechendem nominellen Steuersatzes aufgrund der fiktiven Zinsauf-

¹²⁷ Schilcher, *Niedrig besteuerte Zinsen oder Lizenzgebühren im Konzern - wann liegt eine "Nicht- oder Niedrigbesteuerung" vor?* 63.

¹²⁸ Lachmayer, § 12 Abs 1 Z 10 KStG 54.

¹²⁹ Schilcher, *Niedrig besteuerte Zinsen oder Lizenzgebühren im Konzern - wann liegt eine "Nicht- oder Niedrigbesteuerung" vor?* 64f.

¹³⁰ Fellingner, *Die Nichtabzugsfähigkeit von Zinsen und Lizenzgebühren im Konzernverbund - Tatbestandsvoraussetzungen und kritische Aspekte der österreichischen "Zins- und Lizenzschranke"* 184
Amberger & Petutschnig, *Abgabenrechtsänderungsgesetz 2014: Änderungen im EStG und KStG für Unternehmen* 78.

¹³¹ Haydn, *Abzugsverbot NEU für Zinsen und Lizenzen - Fallbeispiele aus der Praxis* 170.

wendungen im Staat B eine Steuerermäßigung vor, die zu einer Anwendung des §12 Abs 1 Z 10 KStG führt.¹³²

Ausgehend von Beispielen in den Gesetzesmaterien wird die schädliche Steuerermäßigung häufig direkt an die Zins- und Lizenzzahlungen anknüpfen (z.B. ein pauschaler Betriebsausgabenabzug auf Zins- und Lizenzeinnahmen bzw. eine teilweise Befreiung dieser Einnahmen), wobei im Fokus des Teilstrichs 3 insbesondere ausländische Steuersysteme stehen, bei denen häufig sogenannte Interest- und Patentboxen zu einer schädlichen Steuerermäßigung im Sinne der Bestimmung führen.¹³³

Ähnliches gilt, falls für Patente über die tatsächlichen Anschaffungskosten hinausgehende Abschreibungen (entspricht fiktiven Betriebsausgaben) geltend gemacht werden können, wogegen eine bloß beschleunigte Abschreibung eines aktivierten immateriellen Wirtschaftsgut nicht als Steuerermäßigung zu bezeichnen wäre.¹³⁴ Vom Abzugsverbot nicht erfasst sind Steuerermäßigungen, die sich auf andere Einkünfte beziehen.¹³⁵ Denkbar wäre zum Beispiel, dass Immobilienerträge bei der empfangenden Gesellschaft in Verbindung mit einer Ausschüttungsverpflichtung steuerfrei sind, Zinseinkünfte aber gleichzeitig einer angemessenen Besteuerung unterliegen.¹³⁶

Zu beachten ist aber, dass der Gesetzgeber durch das 2. AbgÄG 2014 durch die Aufnahme des Wortes „auch“ zusätzlich im allgemeinen Steuerrecht verankerte Ermäßigungen berücksichtigt hat, die sich nicht ausschließlich auf Zinsen oder Lizenzgebühren beziehen, sich aber auf diese auswirken und somit in den Anwendungsbereich des Abzugsverbots fallen können.¹³⁷ Unter derartige fiktive Betriebsausgaben aus dem allgemeinen Steuerrecht, die auch dazu führen, dass die effektive Besteuerung von Zins- und Lizenzzahlungen unter 10% fallen könnte, fallen u.a. Freibeträge, die zu einer Steuersatzreduktion führen, wie etwa ein Grund- oder Gewinnfreibetrag.¹³⁸

¹³² Haydn, Abzugsverbot NEU für Zinsen und Lizenzen - Fallbeispiele aus der Praxis 170.

¹³³ Schilcher, Niedrig besteuerte Zinsen oder Lizenzgebühren im Konzern - wann liegt eine "Nicht- oder Niedrigbesteuerung" vor? 64.

¹³⁴ Schilcher, Niedrig besteuerte Zinsen oder Lizenzgebühren im Konzern - wann liegt eine "Nicht- oder Niedrigbesteuerung" vor? 64.

¹³⁵ Fellingner, Die Nichtabzugsfähigkeit von Zinsen und Lizenzgebühren im Konzernverbund - Tatbestandsvoraussetzungen und kritische Aspekte der österreichischen "Zins- und Lizenzschranke" 184.

¹³⁶ Haydn, Abzugsverbot NEU für Zinsen und Lizenzen - Fallbeispiele aus der Praxis 172f.

¹³⁷ Schilcher, Niedrig besteuerte Zinsen oder Lizenzgebühren im Konzern - wann liegt eine "Nicht- oder Niedrigbesteuerung" vor? 65.

¹³⁸ Lachmayer, § 12 Abs 1 Z 10 KStG 55.

Durch das Abzielen auf den effektiven Steuersatz werden nicht nur Zins- und Lizenzzahlungen an Empfänger in Niedrigsteuerländern, sondern darüber hinaus auch Steuerregime für Einkünfte aus Zins- und Lizenzzahlungen in Hochsteuerländern erfasst.¹³⁹

Der Steuersatz von über 10% muss bei der empfangenden Körperschaft in jenem Wirtschaftsjahr vorliegen, in dem bei der leistenden österreichischen Körperschaft der Aufwand aus den Zins- oder Lizenzzahlungen anfällt, d.h. dass eine aufgrund spezieller steuerlicher Vorschriften im Ausland nachgelagerte Besteuerung, die erst Jahre nach der Vereinnahmung der Zinsen oder Lizenzgebühren zum Tragen kommt, nicht rückwirkend zu einem Wegfall des Abzugsverbots führt.¹⁴⁰

Zu beachten ist, dass das Abzugsverbot nicht zum Tragen kommt, wenn der effektive Steuersatz unter 10% liegt, falls die Gesellschaft Verluste erzielt oder ihr aufgrund einer Ergebnisabführung innerhalb eines Gruppenbesteuerungsregimes Verluste zugerechnet werden.¹⁴¹ Dies gilt ebenfalls, falls es zur Verwertung von Verlustvorträgen bzw. Verlustrückträgen kommt.¹⁴²

Nicht jede Differenz zwischen dem in- und ausländischen Steuerrecht ist schon als Steuerermäßigung zu werten (z.B. degressive Abschreibung); so sollte auch eine Eigenkapitalverzinsung dann nicht als ermäßigend gelten, wenn dies hinsichtlich der Höhe des Zinssatzes angemessen ist und insbesondere dazu dienen soll, die steuerliche Benachteiligung von Eigenkapital zu Fremdkapital auszugleichen.¹⁴³ Auch für den Fall, dass das ausländische Steuerrecht die Möglichkeit einer vorzeitigen Abschreibung vorsieht, sollte es möglich sein den Vorzieheffekt zu „neutralisieren“ und stattdessen die tatsächliche Steuerbelastung der Totalperiode zu betrachten.¹⁴⁴

Zur Berechnung des effektiven Steuersatzes ist die für die Berechnung der ausländischen Steuer maßgebliche Bemessungsgrundlage um die geltend gemachten Steuerermäßigungen zu bereinigen.¹⁴⁵ D.h. dass diese insbesondere um nach ausländischen Recht abzugsfähige fiktive Betriebsausgaben, partielle Steuerbefreiungen, ähnliche Abzugsposten sowie teilweise befrei-

¹³⁹ *Amberger & Petutschnig*, Abgabenrechtsänderungsgesetz 2014: Änderungen im EStG und KStG für Unternehmen 78.

¹⁴⁰ *Lachmayer*, § 12 Abs 1 Z 10 KStG 56.

¹⁴¹ *Dziurdz & Marchgraber*, Überlegungen zum konzerninternen Abzugsverbot für "niedrig besteuerte" Zinsen und Lizenzgebühren 378; *Amberger & Petutschnig*, Abgabenrechtsänderungsgesetz 2014: Änderungen im EStG und KStG für Unternehmen 78.

¹⁴² *Polivanova-Rosenauer*, AbgÄG 2014: Abzugsverbot für Zinsen und Lizenzgebühren 108.

¹⁴³ *Lachmayer*, § 12 Abs 1 Z 10 KStG 55.

¹⁴⁴ *Zöchling & Plott*, AbgÄG 2014: Das neue Abzugsverbot für niedrigbesteuerter Zinsen und Lizenzgebühren 217.

¹⁴⁵ *Fellinger*, Die Nichtabzugsfähigkeit von Zinsen und Lizenzgebühren im Konzernverbund - Tatbestandsvoraussetzungen und kritische Aspekte der österreichischen "Zins- und Lizenzschranke" 185.

te Einkünfte zu erhöhen und mit der tatsächlich gezahlten Steuer in Verhältnis zu setzen ist, wobei diese, jener Steuer bei der Ermittlung mit dem nominellen Steuersatz entspricht, sodass auch hier final in Österreich bezahlte Quellensteuern zu berücksichtigen sind.¹⁴⁶ Es sollte aber nicht erforderlich sein, die Bemessungsgrundlage für die Besteuerung der Zins- und Lizenz-einkünfte der ausländischen empfangenden Körperschaft nach nationalen Vorschriften zu ermitteln. Somit ist keine vollständige Umrechnung der Bemessungsgrundlage vorzunehmen, da hierfür die Regelung spricht, dass generelle Unterschiede in der Bemessungsgrundlage gerade keinen Einfluss auf die Höhe des effektiven Steuersatzes haben sollen, da der Gesetzgeber lediglich darauf abzielt, ob für Zins- und Lizenzzahlungen vorgesehene Steuerermäßigungen zu einer Niedrigbesteuerung führen (eine Bereinigung der ausländischen Bemessungsgrundlage um Steuerermäßigungen muss ausreichend sein).¹⁴⁷ Darüber hinaus sollten tatsächliche Betriebsausgaben, die von einem fiktiven Betriebsausgabenabzug zunächst mit abgedeckt werden, bei der Überprüfung der ausländischen Bemessungsgrundlage Berücksichtigung finden – dies wäre vorstellbar, wenn im Zuge eines fiktiven Betriebsausgabenabzugs, die tatsächlichen Betriebsausgaben nicht mehr in Abzug gebracht werden dürfen.¹⁴⁸

Die Hintergründe warum ein Staat bestimmte Steuerermäßigungen oder Steuerbefreiungen, wie zum Beispiel die Gewährung von Begünstigungen für Lizenzgebühren, um die Förderung von Forschungstätigkeiten voranzutreiben, spielen für die Anwendbarkeit des Abzugsverbots keine Rolle, d.h. dass auch rechtspolitisch unbedenkliche Maßnahmen die Regelung auslösen können.¹⁴⁹

In den Fällen in denen keine gänzliche Nichtbesteuerung, sondern eine Besteuerung von weniger als 10% erfolgt und somit das Abzugsverbot greift, kommt es zu einer wirtschaftlichen Mehrbelastung, da der §12 Abs 1 Z 10 KStG weder ein partielles Abzugsverbot, noch eine Anrechnung, der im Ausland gezahlten Körperschaftsteuer vorsieht – was zwar der Zins- und Lizenzgebühren-RL entspricht, die einen Quellensteuerabzug untersagt, aber die steuerliche Behandlung beim Zahlenden nicht regelt.¹⁵⁰

¹⁴⁶ *Schilcher*, Niedrig besteuerte Zinsen oder Lizenzgebühren im Konzern - wann liegt eine "Nicht- oder Niedrigbesteuerung" vor? 66.

¹⁴⁷ *Schilcher*, Niedrig besteuerte Zinsen oder Lizenzgebühren im Konzern - wann liegt eine "Nicht- oder Niedrigbesteuerung" vor? 66f, 74.

¹⁴⁸ *Schilcher*, Niedrig besteuerte Zinsen oder Lizenzgebühren im Konzern - wann liegt eine "Nicht- oder Niedrigbesteuerung" vor? 67.

¹⁴⁹ *Dziurdz & Marchgraber*, Überlegungen zum konzerninternen Abzugsverbot für "niedrig besteuerte" Zinsen und Lizenzgebühren 378; *Fellinger*, Die Nichtabzugsfähigkeit von Zinsen und Lizenzgebühren im Konzernverbund - Tatbestandsvoraussetzungen und kritische Aspekte der österreichischen "Zins- und Lizenzschranke" 190.

¹⁵⁰ *Peyerl*, Das neue Abzugsverbot für Zins- und Lizenzzahlungen im Konzern 223.

Dem Steuerpflichtigen steht es jedoch offen im Rahmen einer erhöhten Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht durch die Vorlage von Steuererklärungen und -bescheiden, eine über 10%ige tatsächliche effektive Steuerbelastung nachzuweisen.¹⁵¹ Für die Ermittlung der effektiven Belastung ist eine adaptierte ausländische Bemessungsgrundlage zu berechnen, in der die Zins- und Lizenzeinkünfte um geltend gemachte Steuerermäßigungen zu bereinigen sind, ein Abzug der tatsächlich nachweisbaren Betriebsausgaben vorzunehmen ist, und diese anschließend mit der tatsächlichen Steuerbelastung in Verhältnis zu setzen ist.¹⁵²

Die 3 Fallgruppen der Nicht- bzw. Niedrigbesteuerung sind an den § 10 Abs 5 KStG angelehnt, bei dem das 3-stufige Prüfschema den Nachweis der Steuerbelastung erleichtern soll, wobei dieser aufgrund der begrenzten Möglichkeiten der Informationsbeschaffung bei ausländischen Portfoliobeteiligungen begrenzt möglich ist.¹⁵³ Diese Nachweisprobleme sollte es aber beim §12 Abs 1 Z 10 KStG nur bedingt geben, da die Anwendbarkeit des Abzugsverbots einen Konzernzusammenhang voraussetzt. Es ist davon auszugehen, dass die Informationsbeschaffung zwischen verbundenen Unternehmen eher möglich sein sollte.

Zweifelsfragen ergeben sich wohl bereits aus der erzwungenen Beurteilung ausländischer Steuersysteme bei der Ermittlung des nominellen und effektiven Steuersatzes.¹⁵⁴

Unterschiedliche Ansichten gibt es bei der Frage, ob die Anwendbarkeit des Abzugsverbots besteht, wenn zwar der nominelle Steuersatz unter 10%, der effektive aber z.B. durch Zurechnungen auf die steuerliche Bemessungsgrundlage über 10% liegt.¹⁵⁵ Nach teleologischer Interpretation und unter Berücksichtigung des Teilstrichs 3 ist davon auszugehen, dass ein tatsächlicher Steuersatz von mehr als 10% zu keiner Anwendung des Abzugsverbots führt.¹⁵⁶

Nach Ansicht der Finanzverwaltung ist eine effektiver Steuersatz im Rahmen des Teilstrichs 2 irrelevant, wobei sich aber trotz eines nominellen Steuersatzes von 10% bei der Überprüfung der effektiven Besteuerung nach Teilstrich 3 eine Niedrigbesteuerung ergeben kann.¹⁵⁷

¹⁵¹ *Fellinger*, Die Nichtabzugsfähigkeit von Zinsen und Lizenzgebühren im Konzernverbund - Tatbestandsvoraussetzungen und kritische Aspekte der österreichischen "Zins- und Lizenzschranke" 186.

¹⁵² *Fellinger*, Die Nichtabzugsfähigkeit von Zinsen und Lizenzgebühren im Konzernverbund - Tatbestandsvoraussetzungen und kritische Aspekte der österreichischen "Zins- und Lizenzschranke" 186.

¹⁵³ *Peyerl*, Das neue Abzugsverbot für Zins- und Lizenzzahlungen im Konzern 227.

¹⁵⁴ *Knapp & Six*, Neuerungen bei Zins- und Lizenzzahlungen 36; *Fellinger*, Die Nichtabzugsfähigkeit von Zinsen und Lizenzgebühren im Konzernverbund - Tatbestandsvoraussetzungen und kritische Aspekte der österreichischen "Zins- und Lizenzschranke" 191.

¹⁵⁵ *Fellinger*, Die Nichtabzugsfähigkeit von Zinsen und Lizenzgebühren im Konzernverbund - Tatbestandsvoraussetzungen und kritische Aspekte der österreichischen "Zins- und Lizenzschranke" 183f.

¹⁵⁶ *Peyerl*, Das neue Abzugsverbot für Zins- und Lizenzzahlungen im Konzern 227.

¹⁵⁷ *Fellinger*, Die Nichtabzugsfähigkeit von Zinsen und Lizenzgebühren im Konzernverbund - Tatbestandsvoraussetzungen und kritische Aspekte der österreichischen "Zins- und Lizenzschranke" 184.

4.2.4 Steuerrückerstattungen (Teilstrich 4)

Erst mit dem 2. AbgÄG 2014 wurde dieser Teilstrich ergänzt, wonach das Abzugsverbot auch Anwendung findet, wenn zwar die effektive Steuersatz bei 10% liegt, es aufgrund einer nachträglichen Steuerrückerstattung, nicht nur an die empfangende Körperschaft selbst, sondern auch an den Anteilseigner, zu einer tatsächlicher Steuerbelastung von weniger als 10% kommt.¹⁵⁸ Hier sollen insbesondere Steuerregime wie jenes in Malta berücksichtigt werden, demnach auf der Ebene der Körperschaft zwar ein Steuersatz von 35% zur Anwendung, es im Zuge einer Ausschüttung an die Anteilseigner jedoch zu einer Rückerstattung von 6/7 der Steuer an die Gesellschaft kommt, und sich dadurch de facto eine Besteuerung von nur 5% ergibt.¹⁵⁹ Somit ist die tatsächliche Steuerbelastung unter Berücksichtigung etwaiger Refundierungen maßgeblich. Kritisch zu betrachten ist dabei die Überwindung des Trennungsprinzips zwischen Gesellschaft und Gesellschafter, womit sich die Frage stellt, ob nicht auch bei den anderen Teilstrichen die Steuerbelastung des Gesellschafters aus der wirtschaftlichen Weiterleitung der Zinsen oder Lizenzgebühren zu berücksichtigen wäre.¹⁶⁰ Diese Einbeziehung der Besteuerung auf Gesellschafterebene für die Berechnung der tatsächlichen Steuerbelastung (im Sinne des Teilstrichs 4), führt nämlich nicht zu einer generellen Berücksichtigung einer allfälligen Ausschüttungsbesteuerung bei der Beurteilung der Steuerbelastungsrechnung im Sinne der Teilstriche 2 und 3.¹⁶¹

Das Gesetz sieht vor, dass eine Steuerermäßigung bzw. -rückerstattung im Sinne der Teilstrich 3 und 4 bereits bei der Ermittlung der Steuerbelastung im Jahr der Zahlung der Zinsen oder Lizenzgebühren zu berücksichtigen ist, wobei diese erst in einem späteren Wirtschaftsjahr in Anspruch genommen werden kann.¹⁶² Darüber hinaus geht der Gesetzgeber davon aus, dass die künftigen Ermäßigungen oder Rückerstattungen im höchstmöglichen Ausmaß geltend gemacht werden.¹⁶³

Erfolgen die in den Teilstrichen 3 und 4 erwähnten Steuerermäßigungen und -rückerstattungen nicht innerhalb von 9 Wirtschaftsjahren nach dem Anfallen der Zins- und

¹⁵⁸ *Schilcher*, Niedrig besteuerte Zinsen oder Lizenzgebühren im Konzern - wann liegt eine "Nicht- oder Niedrigbesteuerung" vor? 68f.

¹⁵⁹ *Lachmayer*, § 12 Abs 1 Z 10 KStG 56.

¹⁶⁰ *Fellinger*, Die Nichtabzugsfähigkeit von Zinsen und Lizenzgebühren im Konzernverbund - Tatbestandsvoraussetzungen und kritische Aspekte der österreichischen "Zins- und Lizenzschranke" 186f.

¹⁶¹ *Lachmayer*, § 12 Abs 1 Z 10 KStG 55.

¹⁶² *Lachmayer*, § 12 Abs 1 Z 10 KStG 56.

¹⁶³ *Fellinger*, Die Nichtabzugsfähigkeit von Zinsen und Lizenzgebühren im Konzernverbund - Tatbestandsvoraussetzungen und kritische Aspekte der österreichischen "Zins- und Lizenzschranke" 187.

Lizenzzahlungen, stellt dies, ein rückwirkendes Ereignis gem. § 295a der BAO dar.¹⁶⁴ Sollte innerhalb dieser Frist nicht der volle dem Abzugsverbot unterliegende Betriebsausgabenabzug an die Anteilseigner ausgeschüttet werden, so wäre der § 12 Abs 1 Z 10 lit c letzter Satz KStG so zu verstehen, dass für den verbliebenen rückwirkend sehr wohl der Betriebsausgabenabzug zusteht, da anteilig keine solche Steuerermäßigung oder -rückerstattung erfolgt ist.¹⁶⁵

Um Umgehungen des Abzugsverbots zu vermeiden, geht der Gesetzgeber davon aus, dass eine innerhalb der 9-Jahresfrist vorgenommene Steuerrückerstattung, vorrangig den österreichischen Zinsen oder Lizenzgebühren zuzurechnen ist und zwar unabhängig davon, ob die Rückerstattung tatsächlich und ausschließlich auf jene Zinsen oder Lizenzgebühren mit Österreichbezug entfällt.¹⁶⁶ Somit ist aus Sicht des Gesetzgebers unerheblich, ob im ausschüttungsfähigen Bilanzgewinn auch Erträge aus anderen Quellen als den österreichischen Zins- und Lizenzzahlungen oder jene aus den Jahren vor der Vereinnahmung dieser Zahlungen enthalten sind.¹⁶⁷

Nun stellt sich abschließend die Frage zur Anwendbarkeit des Abzugsverbots bei einer weiteren Konstellation, die durch folgendes Beispiel veranschaulicht werden soll:¹⁶⁸

Werden die von der ausländischen (einer unter § 7 Abs 3 KStG fallenden inländischen Körperschaft vergleichbaren) Körperschaft empfangenen Zins- oder Lizenzzahlungen einer inländischen Betriebsstätte zugerechnet, sind die steuerlichen Auswirkung sowohl im Ausland als auch im Inland zu beachten.

¹⁶⁴ *Schilcher*, *Niedrig besteuerte Zinsen oder Lizenzgebühren im Konzern - wann liegt eine "Nicht- oder Niedrigbesteuerung" vor?* 69; geändert durch JStG 2018.

¹⁶⁵ *Schilcher*, *Niedrig besteuerte Zinsen oder Lizenzgebühren im Konzern - wann liegt eine "Nicht- oder Niedrigbesteuerung" vor?* 69.

¹⁶⁶ *Fellinger*, *Die Nichtabzugsfähigkeit von Zinsen und Lizenzgebühren im Konzernverbund - Tatbestandsvoraussetzungen und kritische Aspekte der österreichischen "Zins- und Lizenzschranke"* 187; geändert durch JStG 2018.

¹⁶⁷ *Schilcher*, *Niedrig besteuerte Zinsen oder Lizenzgebühren im Konzern - wann liegt eine "Nicht- oder Niedrigbesteuerung" vor?* 70.

¹⁶⁸ *Dziurdz & Marchgraber*, *Überlegungen zum konzerninternen Abzugsverbot für "niedrig besteuerte" Zinsen und Lizenzgebühren* 379.

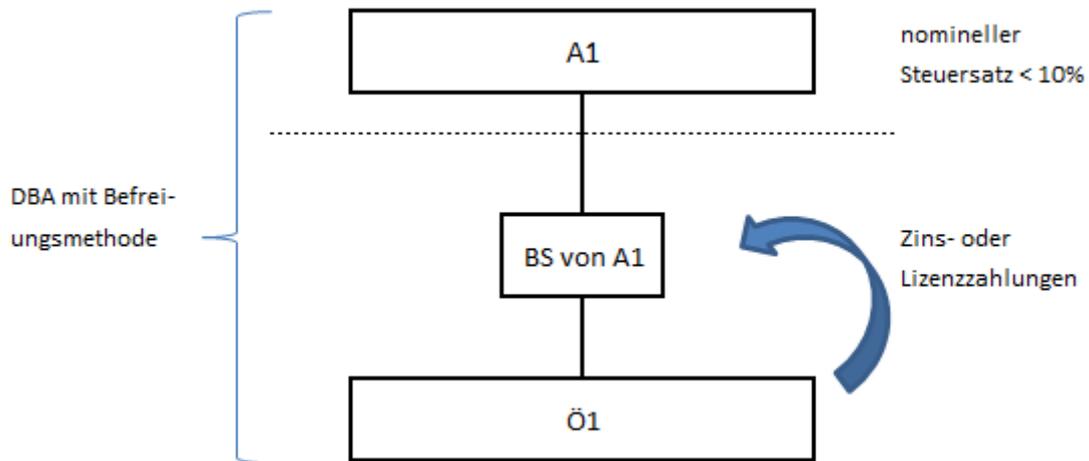


Abbildung 8 - inländische Betriebsstätte einer ausländischen empfangenden Körperschaft¹⁶⁹

Die Zins- und Lizenzzahlungen sind aufgrund des DBA zwischen Österreich und Ansässigkeitsstaat der empfangenden Körperschaft von der Besteuerung zu befreien. Diese sachliche Befreiung löst aber nur dann eine Beschränkung des Betriebsausgabenabzugs aus, wenn es zu „keiner Besteuerung“ kommt. Da die Zins- und Lizenzzahlungen jedoch der inländischen Betriebsstätte zuzurechnen sind, ist die ausländische Körperschaft im Inland beschränkt steuerpflichtig und § 12 Abs 1 Z 10 lit c TS 1 KStG mangels fehlender Besteuerung nicht anwendbar. Da im Ansässigkeitsstaat jedoch neben der sachlichen Befreiung ein nomineller Steuersatz von weniger als 10% zur Anwendung kommt, ist zu klären, ob das Abzugsverbot nicht aufgrund von § 12 Abs 1 Z 10 lit c TS 2 KStG greift.

Hier stellt sich aber die Frage, ob der tatsächlich anzuwendenden Steuersatz aufgrund der beschränkten Steuerpflicht im Inland unberücksichtigt bleiben kann – wohl nein, denn das Ziel ist doch die Steuervorteile im Konzern einzudämmen. Somit sollte das Abzugsverbot nicht anwendbar sein, falls bei Vorliegen von beschränkter und unbeschränkter Steuerpflicht zumindest in einem Land der nominelle Steuersatz von 10% erreicht wird.¹⁷⁰ Denkbar wäre zum Beispiel nur ein anteiliges Abzugsverbot der Zinsen und Lizenzgebühren in pauschaler Höhe ohne die Anrechnung, der im Ausland anfallenden Steuer.¹⁷¹

Gleichzeitig stellt sich in diesem Zusammenhang die Frage wie zu verfahren ist, wenn in beiden Ländern Steuerpflicht besteht, es aber in beiden Ländern einen nominellen Steuersatz von

¹⁶⁹ *Dziurdz & Marchgraber*, Überlegungen zum konzerninternen Abzugsverbot für "niedrig besteuerte" Zinsen und Lizenzgebühren 380.

¹⁷⁰ *Dziurdz & Marchgraber*, Überlegungen zum konzerninternen Abzugsverbot für "niedrig besteuerte" Zinsen und Lizenzgebühren 379f.

¹⁷¹ *Peyerl*, Das neue Abzugsverbot für Zins- und Lizenzzahlungen im Konzern 224; *Fellinger*, Die Nichtabzugsfähigkeit von Zinsen und Lizenzgebühren im Konzernverbund - Tatbestandsvoraussetzungen und kritische Aspekte der österreichischen "Zins- und Lizenzschranke" 192.

weniger als 10% gibt und das DBA keine Befreiungsmethode vorsieht.¹⁷² Hier wäre das Abzugsverbot anwendbar, da in keinem der beiden Länder ein nomineller Steuersatz von zumindest 10% zur Anwendung kommt. Wenn sich in beiden Ländern aber ein effektiver Steuersatz von jeweils wenigstens 5% ergibt, der aber nicht auf einen niedrigen nominellen Steuersatz, sondern sich auf für Zins- und Lizenzzahlungen vorgesehene Steuerbegünstigungen zurückzuführen lässt, so wäre das Abzugsverbot nicht anwendbar, da der in § 12 Abs 1 Z 10 lit c TS 3 KStG geforderte tatsächliche Steuersatz von zumindest 10% erreicht wird (in einer kumulierten Betrachtung).¹⁷³

Vor der Zielsetzung des Abzugsverbots für Zins- und Lizenzzahlungen sollte dies aber keinen Unterschied machen. Ohne Berücksichtigung dieser Überlegungen führt ein knapp nicht erfüllter Steuersatz von 10% zu einer höheren kumulierten Steuerbelastung, als eine gänzliche Steuerbefreiung bei der empfangenden Gesellschaft (bei knapper Nichterfüllung liegt der kumulierte Steuersatz bei knapp 35%, bei der gänzlichen Steuerbefreiung aber nur bei 25%).¹⁷⁴

Es stellt sich die Frage, ob das Abzugsverbot nach § 12 Abs 1 Z 10 KStG zur Anwendung kommt, falls auf Ebene der empfangenen Körperschaft keine oder keine ausreichende Besteuerung vorliegt, jedoch in der Gesamtbetrachtung der Gesellschafter der empfangenden Gesellschaft in Summe betrachtet ausreichend Besteuerung gegeben wäre.¹⁷⁵ Darüber hinaus ist fraglich inwieweit auch die Steuerbelastung auf Ebene anderer Personen als der empfangenden Körperschaft betrachtet werden kann, da auf die Besteuerung anderer Personen und hierbei insbesondere der Gesellschafter der empfangenden Gesellschaft nicht Bezug genommen wird.¹⁷⁶

Einzig Teilstrich 4 bezieht den Anteilseigner mit ein, wobei aber die Regelung zu den Steuerermäßigungen bzw. Rückerstattungen keinen Umkehrschluss auf die anderen Teilstriche zulässt, somit dort, dann auch zusätzliche Steuerbelastungen seitens der Anteilseigner zu berücksichtigen wären.¹⁷⁷ Beim gesetzgeberischen Willen kommt es einzig darauf an, ob die Zins- und Lizenzzahlungen bei der empfangenden Körperschaft einer Besteuerung unterliegen, womit Steuerbelastungen für Anteilseigner in Folge von Gewinnausschüttungen nicht

¹⁷² *Dziurdz & Marchgraber*, Überlegungen zum konzerninternen Abzugsverbot für "niedrig besteuerte" Zinsen und Lizenzgebühren 380.

¹⁷³ *Dziurdz & Marchgraber*, Überlegungen zum konzerninternen Abzugsverbot für "niedrig besteuerte" Zinsen und Lizenzgebühren 380.

¹⁷⁴ *Knapp & Six*, Neuerungen bei Zins- und Lizenzzahlungen 35.

¹⁷⁵ *Schilcher*, Niedrig besteuerte Zinsen oder Lizenzgebühren im Konzern - wann liegt eine "Nicht- oder Niedrigbesteuerung" vor? 70.

¹⁷⁶ *Schilcher*, Niedrig besteuerte Zinsen oder Lizenzgebühren im Konzern - wann liegt eine "Nicht- oder Niedrigbesteuerung" vor? 70.

¹⁷⁷ *Schilcher*, Niedrig besteuerte Zinsen oder Lizenzgebühren im Konzern - wann liegt eine "Nicht- oder Niedrigbesteuerung" vor? 70.

mit einzubeziehen sind – wobei aber die Frage bleibt, wie zu verfahren ist, wenn die Zins- und Lizenzeinkünfte nicht auf Ebene der empfangenden Körperschaft, sondern bei anderen Personen steuerlich zu erfassen sind bzw. bei der empfangenden Gesellschaft nicht ausreichend und auf der Ebene der Anteilseigner jedoch ebenfalls besteuert werden.¹⁷⁸ Das Einbeziehen dieser anderen Personen für die Frage der Nicht- oder Niedrigbesteuerung sollte insbesondere bei Zurechnungskonflikten zwischen Österreich und den Ansässigkeitsstaat der empfangenden Körperschaft berücksichtigt werden.¹⁷⁹

Eine Gruppenbesteuerungsregelung bzw. eine Qualifikation einer Personengesellschaft als Körperschaft, gemäß ausländischem Steuerrecht, führt zu keinem Anwendungsfall des Abzugsverbots nach § 12 Abs 1 Z 10 KStG, wenngleich es sich in diesen Fällen bei anderen Person nicht um die empfangende Körperschaft handelt, ist daraus abgeleitet zu prüfen, ob die Besteuerung der Zins- und Lizenzeinkünfte auf Ebene dieser anderen „Person“ für die Frage des Vorliegens einer Niedrigbesteuerung nicht zu berücksichtigen wäre.¹⁸⁰ Dem Gesetzgeber dürfte es auf eine ausreichende Besteuerung jenes Steuersubjekts ankommen, bei dem die Zinsen und Lizenzgebühren tatsächlich steuerlich erfasst werden, auch wenn die Eindeutigkeit der Einkünftezurechnung auch hier eine Herausforderung darstellt.¹⁸¹

5 Kritik am § 12 Abs 1 Z 10 KStG

5.1 Konformität mit dem Unionsrecht

5.1.1 Allfälliger Verstoß gegen Primär- und Sekundärrecht

Zunächst ist festzuhalten, dass der österreichische Gesetzgeber durch die Berücksichtigung von inner- und zwischenstaatlichen Sachverhalten bei der Umsetzung des § 12 Abs 1 Z 10 KStG versucht hat eine offensichtliche Diskriminierung der Bestimmung zu verhindern, um somit nicht gegen Unionsrecht zu verstoßen.

Nun stellt sich die Frage, ob das Verbot nicht doch gegen unionsrechtliche Regelungen des Primär- oder Sekundärrecht verstößt. Zunächst ist zu klären, ob das Zins- und Lizenzverbot mit den Grundfreiheiten (Primärrecht) vereinbar ist.

¹⁷⁸ *Schilcher*, Niedrig besteuerte Zinsen oder Lizenzgebühren im Konzern - wann liegt eine "Nicht- oder Niedrigbesteuerung" vor? 71.

¹⁷⁹ *Schilcher*, Niedrig besteuerte Zinsen oder Lizenzgebühren im Konzern - wann liegt eine "Nicht- oder Niedrigbesteuerung" vor? 75.

¹⁸⁰ *Schilcher*, Niedrig besteuerte Zinsen oder Lizenzgebühren im Konzern - wann liegt eine "Nicht- oder Niedrigbesteuerung" vor? 71.

¹⁸¹ *Schilcher*, Niedrig besteuerte Zinsen oder Lizenzgebühren im Konzern - wann liegt eine "Nicht- oder Niedrigbesteuerung" vor? 71f.

Nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH fallen „*nationale Vorschriften, die anzuwenden sind, wenn ein Angehöriger des betreffenden Mitgliedstaats am Kapital einer Gesellschaft mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat eine Beteiligung hält, die es ihm ermöglicht, einen bestimmenden Einfluss auf die Entscheidungen dieser Gesellschaft auszuüben und deren Tätigkeit zu bestimmen*“ in den Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit und könnte diese somit potentiell beschränken.¹⁸² Da, wie bereits beschrieben, der §12 Abs 1 Z 10 KStG sowohl auf inländische, als auch auf grenzüberschreitende Sachverhalte anwendbar ist, scheint zunächst keine unzulässige Beschränkung der Niederlassungsfreiheit vorzuliegen, wobei inländische Sachverhalte wohl eher nur in äußersten Ausnahmefällen zu einer Anwendbarkeit des Abzugsverbots führen.¹⁸³ Das Abzugsverbot betrifft lediglich juristische Personen des privaten Rechts, die unterliegen, falls ihr Sitz und der Ort ihrer Geschäftsleitung im Inland liegt, ohnehin der unbeschränkten Steuerpflicht – daher unterliegen diese einer tatsächlichen Steuerbelastung von über 10% und fallen somit nicht in die Anwendbarkeit des § 12 Abs 1 Z 10 KStG.¹⁸⁴ Das Abzugsverbot käme für inländische Sachverhalte somit nur für jene Körperschaften in Betracht, für die eine Befreiung gemäß § 5 KStG anwendbar ist – unter ihnen sind insbesondere Körperschaften, die der Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke dienen, wobei sich die Lage, einer mit Gewinnerzielungsabsicht der Körperschaftsteuer unterliegenden Gesellschaft, kaum mit einer steuerbefreiten gemeinnützigen Körperschaft vergleichen lässt.¹⁸⁵ Ein weiterer Anwendungsfall wäre bei einer Betriebsstätte einer inländischen Körperschaft in einem „Niedrigsteuerland“ denkbar, falls das DBA mit diesem Staat die an die Betriebsstätte geleisteten Zins- und Lizenzzahlungen befreit, und somit aufgrund der niedrigen Besteuerung die Anwendbarkeit des §12 Abs 1 Z 10 KStG greift.¹⁸⁶ Die Anwendbarkeit des Abzugsverbots auf sowohl innerstaatliche als auch grenzüberschreitende Sachverhalte ist wohl darauf zurückzuführen, dass durch die Einbeziehung der inländischen Fälle eine unionsrechtliche Diskriminierung der Outbound-Konstellationen verhindert werden soll.¹⁸⁷ Der Gesetzgeber geht bei der Regelung mit Verweis auf den BEPS-Aktionsplan der OECD, Art 24 des OECD-MA und den weiten Anwendungsbereich der Zinsen-Lizenzgebühren-Richtlinie von einer zwischenstaatlichen und unionsrechtskonformen Umsetzung aus.¹⁸⁸ Unklar ist, ob diese Aussage des Gesetzgebers den Beweggrund für den weiten Anwendungsbereich des Abzugsverbots darstellt, oder ob es sich dabei um eine reine Klar-

¹⁸² *Jerabek & Neubauer*, Unionsrechtskonformität des § 12 Abs 1 Z 10 KStG? 372f.

¹⁸³ *Kühbacher*, Abzugsverbote für Zinsen und Lizenzgebühren im Lichte des Unionsrechts 170; *Jerabek & Neubauer*, Unionsrechtskonformität des § 12 Abs 1 Z 10 KStG? 374.

¹⁸⁴ *Jerabek & Neubauer*, Unionsrechtskonformität des § 12 Abs 1 Z 10 KStG? 374.

¹⁸⁵ *Jerabek & Neubauer*, Unionsrechtskonformität des § 12 Abs 1 Z 10 KStG? 374f.

¹⁸⁶ *Jerabek & Neubauer*, Unionsrechtskonformität des § 12 Abs 1 Z 10 KStG? 375.

¹⁸⁷ *Peyerl*, Das neue Abzugsverbot für Zins- und Lizenzzahlungen im Konzern 224.

¹⁸⁸ *Polivanova-Rosenauer*, AbgÄG 2014: Abzugsverbot für Zinsen und Lizenzgebühren 106.

stellung handelt.¹⁸⁹ Es scheint aber klar, dass das Abzugsverbot für die überwiegende Anzahl von innerstaatlichen Sachverhalten nicht zum Tragen kommt, da de facto nur Zahlungen an beschränkt steuerpflichtige Körperschaften betroffen sind,¹⁹⁰ womit sich eine faktische (indirekte) Diskriminierung ausländischer Konzerngesellschaften darstellt, da diese die Hauptanwendungsfälle des Abzugsverbots liefern und eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit somit denkbar ist.¹⁹¹ Die Regelung ist somit geeignet die Niederlassungsfreiheit

- österreichischer Unternehmen zu behindern, indem diese davon abgehalten werden Tochtergesellschaften in „Niedrigsteuer-Mitgliedstaaten“ zu unterhalten;
- ausländischer Muttergesellschaften österreichischer Töchter zu beschränken.¹⁹²

Da dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit fehlt das Vorliegen einer missbräuchliche Gestaltung zu widerlegen, werden durch das Abzugsverbot auch die Kapitalverkehrsfreiheit iZm mit Zinszahlungen und die Dienstleistungsfreiheit iZm mit Lizenzzahlungen potenziell eingeschränkt.¹⁹³

Die durch das Verbot bedingte Nichtabzugsfähigkeit führt zu einer vollen Besteuerung im Inland, ohne dass die damit verbundenen Betriebsausgaben im Ausland berücksichtigt werden, d.h. dass nicht nur die Einkünfte, sondern auch die Einnahmen aus Zins- und Lizenzzahlungen der inländischen Besteuerung unterworfen werden.¹⁹⁴ Die Wirkungsweise dieser Bruttobesteuerung lässt sich beim Vergleich eines rein innerstaatlichen Sachverhalts (Lizenzgebühren an eine konzernzugehörige Körperschaft bei einer Steuerbelastung von 25%) mit einem vergleichbaren grenzüberschreitenden Sachverhalt (Lizenzgebühren an eine ausländische Konzerngesellschaft bei der die Anwendung des §12 Abs 1 Z 10 KStG zu einer deutlichen höheren Belastung führt) beispielhaft veranschaulichen – Annahme:¹⁹⁵ es wurde keine Quellensteuern erhoben; es besteht ein auf die Einkünfte aus Lizenzzahlungen anwendbarer Steuerersatz von 5%, wobei sich die Einkünfte aus den Einnahmen aus Lizenzzahlungen abzüglich der damit in Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben ergeben; durch den ausländischen

¹⁸⁹ *Knapp & Six*, Neuerungen bei Zins- und Lizenzzahlungen 35.

¹⁹⁰ *Polivanova-Rosenauer*, AbgÄG 2014: Abzugsverbot für Zinsen und Lizenzgebühren 106.

¹⁹¹ *Kühbacher*, Abzugsverbote für Zinsen und Lizenzgebühren im Lichte des Unionsrechts 170; *Jerabek & Neubauer*, Unionsrechtskonformität des § 12 Abs 1 Z 10 KStG? 375.

¹⁹² *Jerabek & Neubauer*, Unionsrechtskonformität des § 12 Abs 1 Z 10 KStG? 375f.

¹⁹³ *Zöchling & Plott*, AbgÄG 2014: Das neue Abzugsverbot für niedrigbesteuerter Zinsen und Lizenzgebühren 220.

¹⁹⁴ *Peyerl*, Das neue Abzugsverbot für Zins- und Lizenzzahlungen im Konzern 223.

¹⁹⁵ *Peyerl*, Das neue Abzugsverbot für Zins- und Lizenzzahlungen im Konzern 223.

Steuersatz von weniger als 10% greift das Abzugsverbot und führt zu einer Besteuerung des Bruttobetrag der Lizenzgebühren mit der österreichischen Körperschaftsteuer von 25%.¹⁹⁶

innerstaatlicher Sachverhalt	
Betriebseinnahmen aus Lizenzgebühren (Bruttobetrag)	100
<u>Betriebsausgaben (zB AfA des immateriellen Wirtschaftsguts)</u>	<u>- 80</u>
<u>Einkünfte aus Lizenzgebühren</u>	<u>20</u>
Körperschaftsteuer (25%)	5
Betriebseinnahmen aus Lizenznutzung	200
<u>Betriebsausgaben für Lizenzgebühren</u>	<u>- 100</u>
<u>Einkünfte aus Lizenznutzung</u>	<u>100</u>
Körperschaftsteuer (25%)	25
Gesamtsteuerbelastung im Konzern	30
grenzüberschreitender Sachverhalt	
Betriebseinnahmen aus Lizenzgebühren (Bruttobetrag)	100
<u>Betriebsausgaben (zB AfA des immateriellen Wirtschaftsguts)</u>	<u>- 80</u>
<u>Einkünfte aus Lizenzgebühren</u>	<u>20</u>
ausländische Steuer (5%)	1
Betriebseinnahmen aus Lizenznutzung	200
<u>Betriebsausgaben für Lizenzgebühren (nicht abzugsfähig)</u>	<u></u>
<u>Einkünfte aus Lizenznutzung</u>	<u>200</u>
Körperschaftsteuer (25%)	50
Gesamtsteuerbelastung im Konzern	51

Abbildung 9 - Vergleich innerstaatlicher und grenzüberschreitender Sachverhalt¹⁹⁷

¹⁹⁶ Peyerl, Das neue Abzugsverbot für Zins- und Lizenzzahlungen im Konzern 223.

¹⁹⁷ Peyerl, Das neue Abzugsverbot für Zins- und Lizenzzahlungen im Konzern 223, §10 Abs 7 KStG seit BGBl. I Nr. 62/2018 nunmehr Abs 4 zweimal vergeben.

Die Benachteiligung des grenzüberschreitenden Sachverhalts kann dabei noch weiter verstärkt werden, falls es für spätere Gewinnausschüttungen an die inländische Mutter der Methodenwechsel gemäß §10 Abs 4 bzw. 5 KStG oder die Besteuerung bei Hybridfinanzierungen gemäß § 10 Abs 7 KStG kommt.¹⁹⁸

Darüber hinaus ist zu klären, ob das Abzugsverbot für Zins- und Lizenzzahlungen gegen sekundäres Unionsrecht, konkret die EU-Zinsen- und Lizenzgebühren-Richtlinie, die eine Doppelbesteuerung von Zins- und Lizenzzahlungen zwischen verbundenen Unternehmen in unterschiedlichen Mitgliedstaaten verhindern soll, verstößt.¹⁹⁹ Das Abzugsverbot von Zins- und Lizenzzahlungen hat den Effekt, dass die Nichtabzugsfähigkeit dazu führt, dass Steuern anfallen, die nicht angefallen wären, wenn keine derartigen Zahlungen erfolgt wären.²⁰⁰ Die Richtlinie sieht ein Verbot von Quellensteuern auf Zins- und Lizenzgebühren vor, sofern der Nutzungsberechtigte ein verbundenes Unternehmen ist, wobei die geforderte Verbundenheit ab einer unmittelbaren Beteiligung von 25% vorliegt.²⁰¹

D.h. dass das Abzugsverbot wirtschaftlich betrachtet zum selben Ergebnis wie eine 25%ige Quellensteuer führt und Österreich eigentlich eine Steuer auf Einkünfte einhebt, für die es gemäß der Zinsen- und Lizenzgebühren-RL eigentlich gar kein Besteuerungsrecht hätte.²⁰² Da nach der Ansicht des EuGH die Zinsen- und Lizenzgebühren-RL ausschließlich die Gläubigerseite regelt und die Berechnung der steuerlichen Bemessungsgrundlage des Schuldners nicht Gegenstand ist, lässt sich daraus ableiten, dass das Abzugsverbot für Zins- und Lizenzzahlungen des § 12 Abs 1 Z 10 KStG wohl nicht gegen die Richtlinie verstößt.²⁰³ Die aus Gläubigersicht empfangenen Einkünfte müssen sich nicht mit den aus Schuldnersicht geleisteten Zinszahlungen decken, da es insbesondere bei Nebengebühren, wie Haftungsprovisionen, Garantiekosten, Bürgschaftsgebühren, Vermittlungsgebühren, Kurssicherungskosten und Ähnlichem Unterschiede geben kann.²⁰⁴ Diese Nebengebühren bleiben im Zuge des § 12 Abs 1 Z 10 KStG abzugsfähig, da vom Abzugsverbot nur jene Zins- und Lizenzzahlungen betroffen sind, die auch beim Empfänger Einkünfte aus Zins- und Lizenzzahlungen darstellen, wobei bei einer engen rechtlichen und wirtschaftlichen Verflechtung zwischen Nebengebühren

¹⁹⁸ *Peyerl*, Das neue Abzugsverbot für Zins- und Lizenzzahlungen im Konzern 223.

¹⁹⁹ *Jerabek & Neubauer*, Unionsrechtskonformität des § 12 Abs 1 Z 10 KStG? 371.

²⁰⁰ *Wimpissinger*, Ist die Nichtabzugsfähigkeit von Zinsen und Lizenzgebühren nach §12 KStG unionsrechtswidrig? 227.

²⁰¹ *Jerabek & Neubauer*, Unionsrechtskonformität des § 12 Abs 1 Z 10 KStG? 371.

²⁰² *Jerabek & Neubauer*, Unionsrechtskonformität des § 12 Abs 1 Z 10 KStG? 371.

²⁰³ *Jerabek & Neubauer*, Unionsrechtskonformität des § 12 Abs 1 Z 10 KStG? 371.

²⁰⁴ *Kirchmayr*, Abzugsverbot NEU für Zinsen und Lizenzen 35.

und Kapitalanlage bzw. Lizenz von einheitlichen Zins- und Lizenzeinkünften auszugehen ist, was wiederum zum Abzugsverbot der Nebengebühren führen würde.²⁰⁵

Die Zinsen- und Lizenzgebühren-RL lässt Maßnahmen gegen Missbrauch zu, wobei diese aber nach den vom EuGH entwickelten Prinzipien zur Missbrauchsabwehr nicht nur allgemein abstrakt formuliert sein dürfen.²⁰⁶

Es stellt sich nunmehr die Frage, ob diese, wenn auch nur indirekte Diskriminierung und allfällige Beschränkung der Niederlassungsfreiheit durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses zu rechtfertigen sind.²⁰⁷

5.1.2 Rechtfertigung einer allfälligen Beschränkung

Der EuGH dürfte eine unwiderlegbare Missbrauchsvermutung eher ablehnen, wobei eine die Grundfreiheiten einschränkende Regelung gerechtfertigt ist, wenn sie der Verhinderung der Steuerumgehung dient, diese aber nicht über den angestrebten Zweck hinausgeht und keine durch Dritte nachprüfaren, objektiven Kriterien anwendet.²⁰⁸ Gemäß dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz ist nach Ansicht des EuGH eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit dann rechtfertigt, wenn sie durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt, die Regelung zur Erreichung des formulierten Ziels geeignet ist und diese nicht über die Erfordernisse der Zielerreichung hinausgeht.²⁰⁹ Einem Steuerausfall zuvorzukommen, fällt weder zu den in Art 52 AEUV angeführten Gründen noch zu jenen des Allgemeininteresses, die eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit rechtfertigen würden.²¹⁰

Jerabek & Neubauer erachten folgende Rechtfertigungsgründe jedoch für möglich

- die Kohärenz des österreichischen Steuerrechts,
- die Verhinderung von Missbrauch und
- die Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse.²¹¹

Unter Kohärenz versteht man den Zusammenhang zwischen vorteilhaften und benachteiligenden Normen, der so eng sein muss, dass die Regelungen ohne Gefährdung der Grundlage des

²⁰⁵ Kirchmayr, Abzugsverbot NEU für Zinsen und Lizenzen 35.

²⁰⁶ Wimpissinger, Ist die Nichtabzugsfähigkeit von Zinsen und Lizenzgebühren nach § 12 KStG unionsrechtswidrig? 227.

²⁰⁷ Jerabek & Neubauer, Unionsrechtskonformität des § 12 Abs 1 Z 10 KStG? 376.

²⁰⁸ Zöchling & Plott, AbgÄG 2014: Das neue Abzugsverbot für niedrigbesteuerter Zinsen und Lizenzgebühren 220.

²⁰⁹ Jerabek & Neubauer, Unionsrechtskonformität des § 12 Abs 1 Z 10 KStG? 377.

²¹⁰ Jerabek & Neubauer, Unionsrechtskonformität des § 12 Abs 1 Z 10 KStG? 377.

²¹¹ Jerabek & Neubauer, Unionsrechtskonformität des § 12 Abs 1 Z 10 KStG? 377.

Steuersystems nur gemeinsam existieren können, wie zum Beispiel die Abzugsfähigkeit der Zahlungen von Pensionsbeiträgen und die spätere Steuerpflicht beim Empfang der Pension.²¹² Der EuGH hat den Rechtsfertigungsgrund der Kohärenz sehr restriktiven Voraussetzungen unterworfen und hat unter anderem eine Rechtfertigung verneint, wenn der Steuervorteil und der damit unmittelbar zusammenhängende Nachteil bei unterschiedlichen Steuersubjekten (z.B. Mutter- und Tochtergesellschaft) eintreten.²¹³ Unabhängig davon ist festzuhalten, dass es im österreichischen Steuerrecht, außer in eng umschriebenen Ausnahmefällen, bisher kein generelles Prinzip gab, das den Betriebsausgabenabzug von der Besteuerung der korrespondierenden Einnahmen beim Empfänger abhängig macht.²¹⁴ Eine korrespondierende Erfassung würde sich bei der Anwendung des § 12 Abs 1 Z 10 KStG nur dann ergeben, wenn der Steuersatz beim Empfänger 0% beträgt, da bei einem Steuersatz bei einem beispielhaften Steuersatz von 9% durch die Anwendbarkeit des Abzugsverbot in Österreich 25% und im Empfängerland eben 9% an Steuern zu zahlen wären (kumuliert somit 34%).²¹⁵

Eine weitere mögliche Rechtfertigung wäre dadurch gegeben, dass Steuerhinterziehung beschränkt werden sollen, u.a. jene Gestaltungen zu verhindern, mit denen eine in einem Mitgliedstaat ansässige Gesellschaft ihre in diesem Mitgliedstaat erzielte Gewinne künstlich in anderen Mitgliedstaat verlagert, um dadurch Steuern zu sparen, wobei genau dies durch den §12 Abs 1 Z 10 KStG verhindert werden soll.²¹⁶ Dies wäre auch nach Ansicht des EuGH gerechtfertigt.²¹⁷ Neben dieser Rechtfertigung ist darüber hinaus zu prüfen, ob die Maßnahme nicht über das, für das Ziel erforderliche Maß hinausgeht (Verhältnismäßigkeitsprüfung²¹⁸) und dass somit die Gründung einer Tochtergesellschaft in einem Mitgliedstaat mit niedrigerem Steuersatz nicht alleine ausreichen kann, um Steuerhinterziehung zu vermuten.²¹⁹ D.h. es muss nach objektiver Beurteilung erkennbar sein und ein geeignetes, nachprüfbares Kriterium vorliegen,²²⁰ dass der mit der gewählten Gestaltung verfolgte Zweck einer tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit in einem anderen Mitgliedstaats nicht erreicht wurde.²²¹ Der EuGH setzt für die Rechtfertigung von entsprechenden Maßnahmen voraus, dass sich diese nicht rein

²¹² *Jerabek & Neubauer*, Unionsrechtskonformität des § 12 Abs 1 Z 10 KStG? 377.

²¹³ *Jerabek & Neubauer*, Unionsrechtskonformität des § 12 Abs 1 Z 10 KStG? 377.

²¹⁴ *Jerabek & Neubauer*, Unionsrechtskonformität des § 12 Abs 1 Z 10 KStG? 378.

²¹⁵ *Jerabek & Neubauer*, Unionsrechtskonformität des § 12 Abs 1 Z 10 KStG? 378f.

²¹⁶ *Jerabek & Neubauer*, Unionsrechtskonformität des § 12 Abs 1 Z 10 KStG? 379.

²¹⁷ *Jerabek & Neubauer*, Unionsrechtskonformität des § 12 Abs 1 Z 10 KStG? 379.

²¹⁸ *Wimpissinger*, Ist die Nichtabzugsfähigkeit von Zinsen und Lizenzgebühren nach §12 KStG unionsrechtswidrig? 226 – die Verhältnismäßigkeit ist zu hinterfragen, da das Abzugsverbot beim einen Steuersatz von unter 10% vollständig zum Tragen kommt und nicht Zins- und Lizenzzahlungen nicht zumindest anteilig abzugsfähig wäre.

²¹⁹ *Jerabek & Neubauer*, Unionsrechtskonformität des § 12 Abs 1 Z 10 KStG? 379.

²²⁰ *Kühbacher*, Abzugsverbote für Zinsen und Lizenzgebühren im Lichte des Unionsrechts 171.

²²¹ *Jerabek & Neubauer*, Unionsrechtskonformität des § 12 Abs 1 Z 10 KStG? 380.

auf abstrakt vorgegebene, allgemeine Kriterien stützen und diese nur dann gerechtfertigt sind, wenn konkret festlegt ist, anhand welcher im Einzelfall anwendbarer Kriterien das Abzugsverbot gilt, um rein künstliche Gestaltungen zu vermeiden.²²² Der Umstand, dass der Zahlungsempfänger in einem Mitgliedstaat mit niedrigem Steuerniveau ansässig ist, mag genauso wenig ein ausreichendes Kriterium sein, wie die Tatsache, dass die Darlehensnehmerin unterkapitalisiert ist, da hier letztlich nur der Fremdvergleichsgrundsatz als adäquates Kriterium anzuerkennen ist.²²³ Das Abzugsverbot wäre nur unionsrechtskonform, wenn es trotz erkennbarer steuerlicher Motive durch das Vorliegen anderer wirtschaftlicher Gründe zu einer Nichtanwendbarkeit des §12 Abs 1 Z 10 KStG kommt, was aber nicht vorgesehen ist.²²⁴ Aus dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit wäre trotz Anwendbarkeit des Abzugsverbots auf rein künstlich gestaltete Sachverhalte ein Zinsabzug jedenfalls zu gewähren, soweit die Zinsen fremdüblich sind, für die der EuGH den Betriebsausgabenabzug in jedem Fall vorsieht.²²⁵

Neben den bereits erwähnten Rechtfertigungsgründen sieht die ständige Rechtsprechung des EuGH die Möglichkeit einer Beschränkung, um die Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse innerhalb der europäischen Union zu wahren.²²⁶ Das Abzugsverbot für Zins- und Lizenzzahlungen wäre geeignet Verhaltensweisen zu bekämpfen, die die Ausgewogenheit der Aufteilung der Besteuerung zwischen den Mitgliedstaaten beeinträchtigen, wobei der EuGH derartige Rechtfertigungsgründe immer nur dann akzeptiert hat, wenn durch die Regelung die willkürliche Verlustverschiebung bzw. fremdunüblich abgoltene Geschäfte und damit die „freien Wahl“ in welchem Mitgliedstaat Gewinne versteuert werden, unterbunden werden.²²⁷ Selbst wenn auch das Abzugsverbot für Zins- und Lizenzzahlung als geeignet erachtet werden würde, die Ausgewogenheit der Besteuerungsbefugnisse sicher zu stellen, wäre auch hier immer noch die Verhältnismäßigkeit zu berücksichtigen.²²⁸

²²² *Wimpissinger*, Ist die Nichtabzugsfähigkeit von Zinsen und Lizenzgebühren nach §12 KStG unionsrechtswidrig? 225f.

²²³ *Kühbacher*, Abzugsverbote für Zinsen und Lizenzgebühren im Lichte des Unionsrechts 171.

²²⁴ *Jerabek & Neubauer*, Unionsrechtskonformität des § 12 Abs 1 Z 10 KStG? 380.

²²⁵ *Jerabek & Neubauer*, Unionsrechtskonformität des § 12 Abs 1 Z 10 KStG? 380.

²²⁶ *Jerabek & Neubauer*, Unionsrechtskonformität des § 12 Abs 1 Z 10 KStG? 381.

²²⁷ *Jerabek & Neubauer*, Unionsrechtskonformität des § 12 Abs 1 Z 10 KStG? 381.

²²⁸ *Jerabek & Neubauer*, Unionsrechtskonformität des § 12 Abs 1 Z 10 KStG? 382.

5.2 Rechts- und standortpolitische Kritik

5.2.1 Pauschaler Missbrauchsverdacht – fehlende bona-fide-Klausel

Der österreichische Gesetzgeber hat mit der Schaffung des § 12 Abs 1 Z 10 KStG auf die internationalen Entwicklungen zur Bekämpfung von Steuervermeidungen reagiert und eine pauschale Missbrauchsbestimmung geschaffen, die wohl über den gewünschten Zweck hinausgeht – es fehlt die Möglichkeit des Steuerpflichtigen den Missbrauchsverdacht durch die Vorlage von Gegenbeweisen auszuräumen bzw. durch den Nachweis des tatsächlichen wirtschaftlichen Hintergrunds bestimmter Transaktionen die Abzugsfähigkeit doch sicherzustellen (bona-fide-Klausel),²²⁹ wodurch ein pauschaler Missbrauchsverdacht verankert wird.²³⁰ Mit dem Abzugsverbot wurde eine Bestimmung geschaffen, die auch jene Fälle in steuerlicher Hinsicht grob benachteiligt, deren kein Missbrauch zugrunde liegt und aufgrund ihrer Ausgestaltung keinen Spielraum für eine Nichtanwendung im Einzelfall zulässt.²³¹ Sowohl die Wirkung als pauschale Anti-Missbrauchsbestimmung, als insbesondere auch die fehlende Möglichkeit Missbrauch durch Gegenbeweise auszuräumen, werden von der Fachwelt durchwegs kritisch bzw. sogar problematisch betrachtet.²³²

5.2.2 „Kollision“ mit bestehenden nationalen Missbrauchsvorschriften

Die Abstimmung des § 12 Abs 1 Z 10 KStG mit den § 10 Abs 4 KStG und § 22 BAO zeigt, dass in Fällen des § 22 BAO es wohl zu keiner Anwendung und somit keiner „doppelten Missbrauchsabwehr“ des § 12 Abs 1 Z 10 KStG kommt, wobei aber die § 10 Abs 4 KStG und § 12 Abs 1 Z 10 KStG sehr wohl gleichzeitig zur Anwendung kommen können, was deren „Nichtabgestimmtheit“ unterstreicht.²³³

Diese Kollision mit § 10 Abs 4 KStG soll anhand der folgenden Konstellation veranschaulicht werden:

²²⁹ *Amberger & Petutschnig*, Abgabenrechtsänderungsgesetz 2014: Änderungen im EStG und KStG für Unternehmen 78.

²³⁰ *Knapp & Six*, Neuerungen bei Zins- und Lizenzzahlungen 35; *Peyerl*, Das neue Abzugsverbot für Zins- und Lizenzzahlungen im Konzern 223.

²³¹ *Knapp & Six*, Neuerungen bei Zins- und Lizenzzahlungen 35.

²³² *Knapp & Six*, Neuerungen bei Zins- und Lizenzzahlungen 36.

²³³ *Kirchmayr*, Abzugsverbot NEU für Zinsen und Lizenzen 34f.

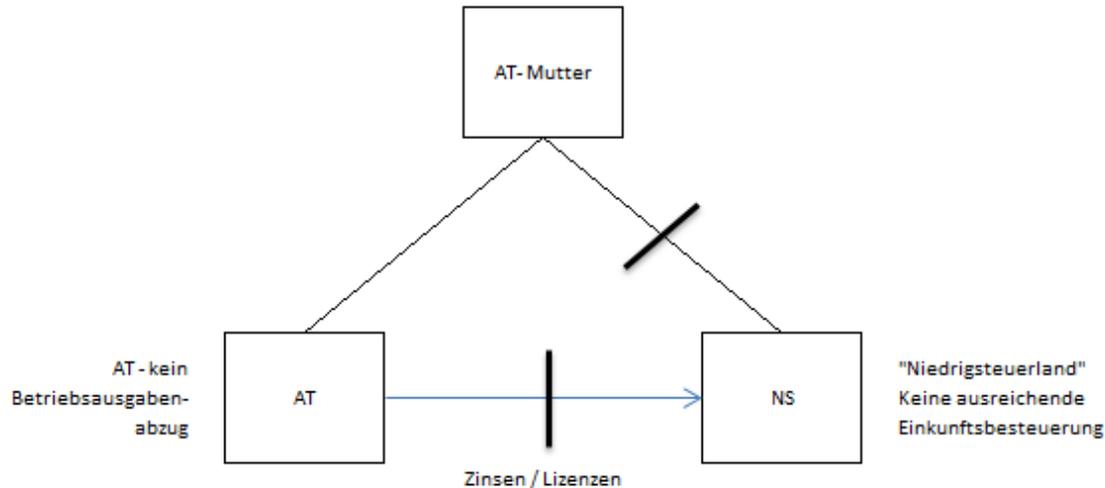


Abbildung 10 - Zusammentreffen mit § 10 Abs 4 KStG²³⁴

Eine Kapitalgesellschaft mit Sitz in Österreich entrichtet Zins- oder Lizenzzahlungen gem. § 12 Abs 1 Z 10 KStG an eine in einem Niedrigsteuerland ansässige Schwestergesellschaft und die Tochter einer gemeinsamen österreichischen Muttergesellschaft ist.

Neben der sichtbaren Anwendung des § 12 Abs 1 Z 10 KStG bei der österreichischen Tochter – kommt auch § 10 Abs 4 KStG bei der Muttergesellschaft zum Tragen, denn das darin verankerte Tatbestandsmerkmal der Niedrigbesteuerung berücksichtigt nur die Besteuerung bei der ausschüttenden Gesellschaft (d.h. dass allfällige Dividenden oder Veräußerungsgewinne aus der Tochtergesellschaft im Niedrigsteuerland auf Ebene der Muttergesellschaft steuerpflichtig sind), aber nicht die sachlich korrelierende Steuerbelastung auf Ebene der zins- oder lizenzzahlenden österreichischen Tochtergesellschaft.²³⁵ Die Niedrigbesteuerung der empfangenen ausländischen Tochtergesellschaft könnte sich somit in Österreich doppelt auswirken, was jedenfalls unsachgerecht scheint.

Vorstellbar ist auch, dass eine unterschiedliche Qualifizierung bei Hybridfinanzierungen (Zinszahlungen bei der leistenden inländischen und steuerfreie Dividenden bei der empfangenden ausländischen Körperschaft) unter Anwendung des § 10 Abs 7 KStG dazu führt, dass beide Staaten ihre Qualifizierung schlussendlich vom jeweils anderen Staat abhängig machen, was zu einem Aufeinanderprallen zweier Abwehrbestimmungen führt. Das BMF ist in diesem Fall der nicht abschließenden Meinung, dass der § 10 Abs 7 KStG Vorrang hat.²³⁶ Der Grundsatz der OECD zur Abwehr hybrider Gestaltungen ist es, generelle Empfehlungen für ein ganz allgemein formuliertes Regelwerk zu liefern, wobei es darum geht, dass Abwehrmaß-

²³⁴ Kirchmayr, Abzugsverbot NEU für Zinsen und Lizenzen 33.

²³⁵ Kirchmayr, Abzugsverbot NEU für Zinsen und Lizenzen 33.

²³⁶ Haydn, Abzugsverbot NEU für Zinsen und Lizenzen - Fallbeispiele aus der Praxis 170f, § 10 Abs 7 KStG seit BGBl. I Nr. 62/2018 nunmehr Abs 4 zweimal vergeben.

nahmen und die damit verbundene Versagung einer ansonsten vorgesehenen, steuerlichen Befreiung von Einkünften, primär greifen sollen, falls der Quellenstaat den Betriebsausgabenabzug zulässt.²³⁷ Derartige Verknüpfungen von unterschiedlichen Rechtsordnungen unterschiedlicher Staaten („linking rules“) sind äußerst komplex und stellen nur Versuche dar, die unerwünschten Effekte zu beschreiben, ohne jedoch konkret die jeweiligen Tatbestände eigentlich zu erfassen.²³⁸

Eine weitere doppelte Missbrauchsabwehr ergibt sich bei Anwendung des § 12 Abs 1 Z 10 KStG bei ausländischen Hinzurechnungsfällen, CFC-Bestimmungen oder anderen Antimissbrauchsbestimmungen, die dazu führen, dass der steuerliche Gewinn zur Bekämpfung der Verlagerung der Einkunftsquelle auf niedrig besteuerte ausländische Gesellschaften, der empfangenden konzernzugehörigen Gesellschaft auf Ebene ihrer Muttergesellschaft zu einer besonderen Steuerpflicht führt.²³⁹ Dieser doppelte Pönalisierungscharakter, der sich aufgrund einer CFC-Bestimmung ergibt, kann an folgendem Beispiel erläutert werden:

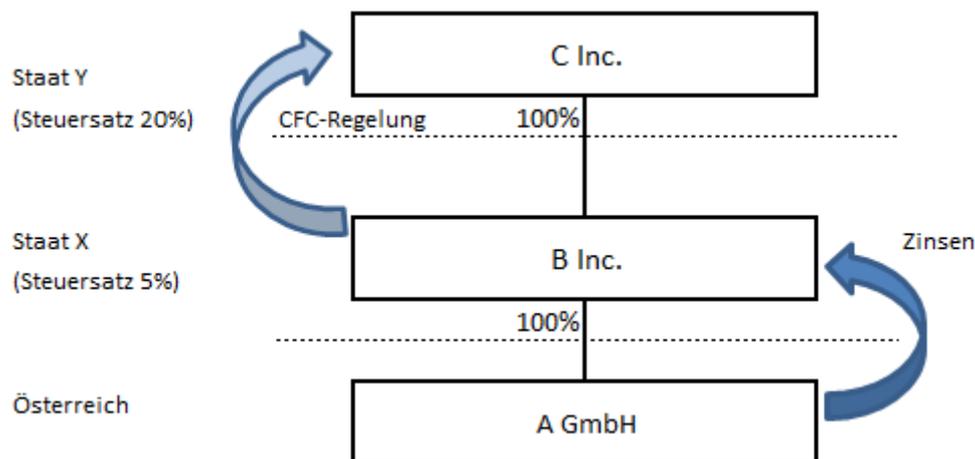


Abbildung 11 - Doppelte Pönalisierung durch CFC-Regelung²⁴⁰

Die österreichische A GmbH leistet an ihre konzernzugehörige Muttergesellschaft im Rahmen einer Finanzierung Zinsen, die im Ansässigkeitsstaat X der B Inc. mit einem Steuersatz von nur 5% belegt werden, wobei die Großmuttergesellschaft C Inc. aus dem Staat Y aufgrund einer CFC-Regelung ebenfalls mit den Zinseinkünften der B Inc. unter Anrechnung der Steuerbelastung der B Inc. in Staat X mit einer Steuersatz von 20% besteuert wird.²⁴¹ Somit führt

²³⁷ Staringer, BEPS - Was kommt jetzt auf uns zu? 576.

²³⁸ Staringer, BEPS - Was kommt jetzt auf uns zu? 576.

²³⁹ Kirchmayr, Abzugsverbot NEU für Zinsen und Lizenzen 34.

²⁴⁰ Schilcher, Niedrig besteuerte Zinsen oder Lizenzgebühren im Konzern - wann liegt eine "Nicht- oder Niedrigbesteuerung" vor? 72.

²⁴¹ Schilcher, Niedrig besteuerte Zinsen oder Lizenzgebühren im Konzern - wann liegt eine "Nicht- oder Niedrigbesteuerung" vor? 72.

die nicht ausreichende Besteuerung der empfangenden Körperschaft, sowohl zu einem Abzugsverbot der Zinszahlungen, als auch zu einer weiteren Abwehrmaßnahme durch die CFC-Regelung. Systemisch ist diese von einer Gruppenbesteuerung zu unterscheiden, denn diese führt dazu, dass eine andere, als die empfangende Körperschaft systemimmanent besteuert wird, während im Fall der CFC-Regelung die Besteuerung aufgrund einer Abwehrmaßnahme, um eine Niedrigbesteuerung zu verhindern, hinzutritt.²⁴² Vom Wortlaut des Abzugsverbots wäre dieses trotz gleichzeitiger CFC-Regelung anwendbar.²⁴³ Dies ist jedenfalls aus systematischen und teleologischen Gründen zu hinterfragen, da die Besteuerung von 20% im oben beschriebenen Beispiel, mehr als ausreichend ist.

Exkurs: Hinzurechnungsbesteuerung neu

Österreich hatte im Zuge des JStG den Art 7 und 8 der ATAD umgesetzt. Die neue Hinzurechnungsbesteuerung (CFC-Regelung) des §10a KStG hat Ziel und Zweck die steuerlichen Anreize, passive Einkunftsquellen in das niedrig besteuerte Ausland zu verlagern, zu beseitigen.²⁴⁴ Wesentlichster systematischer Unterschied zwischen der neuen Hinzurechnungsbesteuerung und den bisherigen Methodenwechsel nach §10 Abs 4 und 5 KStG besteht darin, dass die Hinzurechnungsbesteuerung bereits zur Anwendung kommt, bevor es zu einer Ausschüttung kommt (der Methodenwechsel kommt erst im Zeitpunkt der Ausschüttung zur Anwendung).²⁴⁵

Bei Vorliegen der Voraussetzungen (Erfüllung des Beherrschungstatbestand; Erzielen niedrig besteuerten Passiveinkünfte, die mehr als ein Drittel der Gesamteinkünfte ausmachen; fehlender Substanznachweis) sollen die steuerlichen Vorteile beseitigt werden, indem die von einer ausländischen, beherrschten Körperschaft erzielten, jedoch nicht ausgeschütteten, niedrig besteuerten Passiveinkünfte, der beherrschenden österreichischen Körperschaft als Gewinn hinzugerechnet werden.²⁴⁶ Als beherrschende inländische Körperschaft kommen unbeschränkt, aber auch beschränkt steuerpflichtige Körperschaften mit inländischen Betriebsstätten in Betracht.²⁴⁷

Der Beherrschungstatbestand ist erfüllt, wenn die Beteiligung an einer niedrig besteuerten ausländischen Gesellschaft oder Betriebsstätte bei über 50% (der Stimmrechte, des Kapitals

²⁴² *Schilcher*, Niedrig besteuerte Zinsen oder Lizenzgebühren im Konzern - wann liegt eine "Nicht- oder Niedrigbesteuerung" vor? 73.

²⁴³ *Zöchling & Plott*, AbgÄG 2014: Das neue Abzugsverbot für niedrigbesteuerte Zinsen und Lizenzgebühren 217.

²⁴⁴ *Raab*, Die neue Hinzurechnungsbesteuerung 842.

²⁴⁵ *Mayr & Titz*, Umsetzung der Anti-BEPS-RL: Hinzurechnungsbesteuerung ergänzt Methodenwechsel nach §10 Abs 4 KStG 318.

²⁴⁶ *Raab*, Die neue Hinzurechnungsbesteuerung 842f.

²⁴⁷ *Mayr & Titz*, Umsetzung der Anti-BEPS-RL: Hinzurechnungsbesteuerung ergänzt Methodenwechsel nach §10 Abs 4 KStG 321.

oder des Gewinnanspruchs) liegt, wobei dabei für die Ermittlung der Beherrschungsquote unmittelbare und mittelbare (durch die Addition auch der nicht durchgerechneten Beteiligungsquoten aller verbundenen Unternehmen größer gleich 25%) Beteiligungen zu berücksichtigen sind.²⁴⁸ Die beherrschende Körperschaft kann somit den Beherrschungstatbestand mittel- oder unmittelbar, alleine oder gemeinsam mit ihren verbundenen Unternehmen (verbundene Unternehmen können auch ausländische Unternehmen sein) erfüllen, wobei durch das Einbeziehen von Beteiligungsquoten verbundener Unternehmen die Erfüllung der Voraussetzung zur Hinzurechnungsbesteuerung deutlich erweitert wird.²⁴⁹

Schädliche Niedrigbesteuerung liegt vor, wenn die beherrschte ausländische Körperschaft tatsächlich einem effektiven Steuersatz (von mit der klassischen Körperschaftsteuer vergleichbaren Steuern²⁵⁰) von nicht mehr als 12,5% des nach österreichischen Gewinnermittlungsvorschriften ermittelten Einkommens unterliegt, womit ein nomineller ausländischer Steuersatz von 12,5% nicht automatisch zur Nichtanwendung führt (somit werden u.a. interest/patent-boxes oder nachträgliche Steuererstattungen berücksichtigt).²⁵¹ Der Steuersatz von 12,5% wird als statische und nicht dynamische Grenze (z.B. halber Körperschaftsteuersatz) definiert

;, was in Hinblick auf die aktuelle Diskussion über eine mögliche Reduktion der Körperschaftsteuer zu bedenken ist.²⁵²

Österreich hat den kategorienbezogenen Ansatz inkl. Drittelgrenze umgesetzt, wonach

- Zinsen (oder sonstige Einkünfte aus Finanzanlagevermögen),
- Lizenzen (oder sonstige Einkünfte aus geistigem Eigentum; auch wenn diese Ergebnis eigener Forschungs- und Entwicklungstätigkeit sind),
- Dividenden und Einkünfte aus der Veräußerung von Anteilen (ausgenommen sind Dividenden, wenn diese aus aktiv tätigen Gesellschaften stammen),
- Einkünfte aus Finanzierungsleasing,
- Einkünfte aus Tätigkeiten von Versicherungen und Banken (wobei hier branchenspezifische Ausnahmeregelungen bestehen) sowie
- Einkünfte aus Abrechnungsunternehmen (Ein- und Verkauf von verbundenen Unternehmen ohne einen wesentlichen Mehrwert zu generieren) Passiveinkünfte sind, die in §10a Abs 2 KStG abschließend aufgezählt werden.²⁵³

²⁴⁸ Raab, Die neue Hinzurechnungsbesteuerung 843.

²⁴⁹ Mayr & Titz, Umsetzung der Anti-BEPS-RL: Hinzurechnungsbesteuerung ergänzt Methodenwechsel nach §10 Abs 4 KStG 321f.

²⁵⁰ Marchgraber & Zöchling, §10a KStG: Passiveinkünfte bei niedrig besteuerten Auslandsaktivitäten 391.

²⁵¹ Raab, Die neue Hinzurechnungsbesteuerung 844f.

²⁵² Marchgraber & Zöchling, §10a KStG: Passiveinkünfte bei niedrig besteuerten Auslandsaktivitäten 390.

Die Drittelgrenze bedeutet, dass von einer Hinzurechnungsbesteuerung abgesehen wird, falls die schädlichen Passiveinkünfte höchstens ein Drittel der Gesamteinkünfte der ausländischen Tochtergesellschaft darstellen, wobei diese Drittelgrenze nachhaltig zu überschreiten ist.²⁵⁴

Der Substanznachweis (als Escape-Klausel, mit der primärrechtlichen Vorgaben entsprochen wird²⁵⁵) durch den entsprechenden Einsatz von Personal, Ausstattung, Vermögenswerten und Räumlichkeiten hat durch die beherrschende inländische Körperschaft zu erfolgen, da ansonsten keine wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit vorliegen kann.²⁵⁶ Nach der jüngsten Rechtsprechung des EuGH wäre es nicht abwegig, dass eine Hinzurechnungsbesteuerung nur bei rein künstlichen Gestaltungen, die keine wirtschaftlichen Tätigkeiten verfolgen, zur Anwendung kommt, da eben nur dies primärrechtlich gedeckt wäre.²⁵⁷

Sind die Voraussetzungen erfüllt werden die nach österreichischen Gewinnermittlungsvorschriften erhobene ausländische Passiveinkünfte bei der beherrschenden inländischen Körperschaft hinzugerechnet und somit auf das höhere inländische Besteuerungsniveau angehoben, wobei die Hinzurechnungsquote, die ausschließlich nur die unmittelbaren und mittelbaren (anteilig und multiplikativ durchgerechnet) Beteiligungen der jeweiligen beherrschenden Körperschaft am Nennkapital der beherrschten ausländischen Körperschaft berücksichtigt, von der Beherrschungsquote abweichen kann.²⁵⁸ Nach allgemeinem Verständnis hat die Hinzurechnung auf jeder Ebene stattzufinden, wobei für die vorgelagerten Hinzurechnungen Entlastungsmechanismen vorgesehen sind.²⁵⁹

Die Vermeidung der Doppelbesteuerung soll durch ein umfassendes Maßnahmenbündel sichergestellt werden, u.a. da

- es zu keiner Hinzurechnung über eine mittelbare Beteiligung kommt, falls bereits über die unmittelbare Beteiligung zugerechnet wurde,;
- falls in einem allfälligen Beteiligungsveräußerungserlös noch nicht ausgeschüttete Gewinne enthalten sind, die bereits in der Vergangenheit einer Hinzurechnungsbesteuerung unterworfen wurden.²⁶⁰

²⁵³ *Mayr & Titz*, Umsetzung der Anti-BEPS-RL: Hinzurechnungsbesteuerung ergänzt Methodenwechsel nach §10 Abs 4 KStG 319f; *Raab*, Die neue Hinzurechnungsbesteuerung 846f.

²⁵⁴ *Mayr & Titz*, Umsetzung der Anti-BEPS-RL: Hinzurechnungsbesteuerung ergänzt Methodenwechsel nach §10 Abs 4 KStG 317ff.

²⁵⁵ *Marchgraber & Zöchling*, §10a KStG: Passiveinkünfte bei niedrig besteuerten Auslandsaktivitäten 392.

²⁵⁶ *Raab*, Die neue Hinzurechnungsbesteuerung 847.

²⁵⁷ *Marchgraber & Zöchling*, §10a KStG: Passiveinkünfte bei niedrig besteuerten Auslandsaktivitäten 392f.

²⁵⁸ *Raab*, Die neue Hinzurechnungsbesteuerung 848.

²⁵⁹ *Mayr & Titz*, Umsetzung der Anti-BEPS-RL: Hinzurechnungsbesteuerung ergänzt Methodenwechsel nach §10 Abs 4 KStG 325.

²⁶⁰ *Raab*, Die neue Hinzurechnungsbesteuerung 849.

Darüber hinaus soll die auf die hinzugerechneten Passiveinkünfte ausländische Steuer angerechnet werden und im Fall einer durch mehrere Staaten erhobenen „CFC-Steuer“, nur die Hinzurechnungsbesteuerung jenes Mitgliedstaates zum Tragen kommen, der in der Beteiligungskette „die engste Bindung“ mit der beherrschten ausländischen Körperschaftsteuer hat (die dann nachgelagerten Staaten sollen die bereits erhobenen „CFC-Steuern“ aus vorgelagerten Hinzurechnungsbesteuerungen dann anrechnen).²⁶¹

Die Einführung der Hinzurechnungsbesteuerung nach §10a KStG führt dazu, dass der bisherige §10 Abs 5 KStG für Portfoliobeteiligungen entfällt und der §10 Abs 4 KStG in adaptierter Form zu §10a Abs 7 KStG wird – denn durch das Herabsetzen der Mindestbeteiligungsgrenze von 10% auf 5% für internationale Schachtelbeteiligungen werden nunmehr auch Portfoliobeteiligungen einbezogen, sofern deren Beteiligungserträge grundsätzlich steuerfrei wären.²⁶² Mit der Eingliederung des Methodenwechsels in §10a Abs 7 KStG kommt es zu einer einheitlichen Regelung und lehnt den Methodenwechsel künftig an die Anwendungsvoraussetzungen der Hinzurechnungsbesteuerung an.²⁶³ Das inhaltliche Fortbestehen des §10 Abs 4 KStG soll sicher stellen, dass das bisherige BEPS-Schutzniveau nicht gegenüber dem status quo wesentlich gelockert wird, was auch dadurch zum Ausdruck kommt, dass Ausschüttungen von Beteiligungen bereits ab 5% (sogenannte „qualifizierte Portfoliobeteiligungen“) ebenfalls erfasst werden.²⁶⁴ Somit tritt die Hinzurechnungsbesteuerung für Beteiligungen von mehr als 50% ein, der Methodenwechsel (für den auch die Drittelgrenze keine Bedeutung hat) kann aber bereits ab einer Beteiligungshöhe von 5% Anwendung finden.²⁶⁵ Werden die Voraussetzungen einer ausländischen Körperschaft, sowohl für die Hinzurechnungsbesteuerung, als auch im Zeitpunkt der Ausschüttung für den Methodenwechsel erfüllt, so soll eine erneute Erfassung verhindert werden.²⁶⁶ Die neue Hinzurechnungsbesteuerung sowie die Änderungen des Methodenwechsels treten mit 01.01.2019 in Kraft.

Der § 22 BAO führt zu einer geänderten Einkünftezurechnung, die somit, die durch den § 12 Abs 1 Z 10 KStG entsprechend adaptierte Zurechnung rechtfertigt.²⁶⁷ Vergleichbare ausländi-

²⁶¹ *Marchgraber & Zöchling*, §10a KStG: Passiveinkünfte bei niedrig besteuerten Auslandsaktivitäten 393; *Mayr & Titz*, Umsetzung der Anti-BEPS-RL: Hinzurechnungsbesteuerung ergänzt Methodenwechsel nach §10 Abs 4 KStG 327.

²⁶² *Raab*, Die neue Hinzurechnungsbesteuerung 850.

²⁶³ *Marchgraber & Zöchling*, §10a KStG: Passiveinkünfte bei niedrig besteuerten Auslandsaktivitäten 394.

²⁶⁴ *Mayr & Titz*, Umsetzung der Anti-BEPS-RL: Hinzurechnungsbesteuerung ergänzt Methodenwechsel nach §10 Abs 4 KStG 319.

²⁶⁵ *Mayr & Titz*, Umsetzung der Anti-BEPS-RL: Hinzurechnungsbesteuerung ergänzt Methodenwechsel nach §10 Abs 4 KStG 319.

²⁶⁶ *Mayr & Titz*, Umsetzung der Anti-BEPS-RL: Hinzurechnungsbesteuerung ergänzt Methodenwechsel nach §10 Abs 4 KStG 326.

²⁶⁷ *Kirchmayr*, Abzugsverbot NEU für Zinsen und Lizenzen 34.

sche Missbrauchsbestimmungen werden bei Empfängerbestimmung des § 12 Abs 1 Z 10 KStG jedoch nicht berücksichtigt, was zu einer Schlechterstellung ausländischer Muttergesellschaften führt, die somit stets der „doppelten“ Missbrauchsabwehr bzw. Pönalisierung unterliegen können.²⁶⁸

Ein nicht zu eng gezogener Kreis zur Qualifikation von Niedrigbesteuerung sowie eine gesamthafte Betrachtung der ausländischen Steuerbelastung würde eine Kollision mit Missbrauchsbestimmungen verhindern.²⁶⁹

Generell ist in Österreich die steuerwirksame Aufnahme von Fremdkapital nicht uneingeschränkt möglich, da der VwGH eine Umdeutung von Fremdkapital in verdecktes Eigenkapital vornimmt, falls anstatt einer Fremdkapitalaufnahme eine höhere Eigenkapitalausstattung wirtschaftlich geboten gewesen wäre – wie beschrieben, nicht die einzige bereits bestehende Zinsabzugsbeschränkung.²⁷⁰

5.2.3 Missbrauch neu - §22 BAO – Umsetzung des Art 6 ATAD

Die ATAD verpflichtet alle Mitgliedstaaten allgemeine Vorschriften – beschränkt auf Ertragsteuern, insbesondere die Körperschaftsteuer – zur Verhinderung von Missbrauch in deren nationale Rechtsvorschriften umzusetzen, wobei Österreich dem durch des JStG nachgekommen ist. Der Missbrauchsbegriff der ATAD ist autonom auszulegen, wobei bei gewissen Auslegungsfragen (z.B. iZm Unangemessenheit) auf die zugrundeliegenden nationalen Vorschriften zurückgegriffen werden muss – falls nicht würde dies bedeuten, dass auch nach Maßgabe ausländischer Steuersysteme unangemessene Gestaltungen im Inland zu erfassen sind.²⁷¹ Bei Auslegung des Art 6 Abs 2 ATAD als echte Rechtfertigungsebene wird der Abgabepflichtige auch die volle Beweislast tragen müssen, die ihn umso stärker trifft, je ungeklärter die Gestaltung objektiv zu betrachten ist.²⁷² Die Bestimmungen der ATAD sind als Mindestschutzniveau konzipiert, womit es den Mitgliedstaaten frei steht auch strengere Regelungen einzuführen – dem EuGH bleibt aber das Auslegungsmonopol für die allgemeine Vorschrift gemäß der Richtlinie.²⁷³ Die ATAD gilt in höchstpersönlicher Hinsicht und betrifft alle Abgabepflichten, die in einem oder mehreren Mitgliedstaat der Körperschaftsteuerpflicht unterliegen, einschließlich jener Betriebstätten von Unternehmen, die steuerlich im Drittland ansässig

²⁶⁸ Kirchmayr, Abzugsverbot NEU für Zinsen und Lizenzen 34.

²⁶⁹ Kirchmayr, Abzugsverbot NEU für Zinsen und Lizenzen 40.

²⁷⁰ Matkovits & Polster, Empfehlungen der OECD zur Zinsbeschränkung - Auswirkungen auf Österreich 7f.

²⁷¹ Haydn & Haydn, §22 BAO (Missbrauch) neu 379.

²⁷² Kirchmayr & Franke, Missbrauch neu 239f.

²⁷³ Langer, Die Missbrauchsklausel der Anti Tax Avoidance Directive - Handlungsbedarf für Österreich 459.

sind.²⁷⁴ Ab spätestens 01.01.2019 soll der Art 6 ATAD als lückenschließender Auffangtatbestand alle missbräuchlichen Praktiken erfassen, für die bisher keine besonderen Vorschriften bestanden haben, wobei aber innerhalb der ATAD eine Abstufung zwischen allgemeinen und speziellen Vorschriften zur Missbrauchsabwehr besteht.²⁷⁵ Es bestehen aber keine Aussagen, wie sich die allgemeine Anti-Missbrauchsvorschrift zu den Besonderen konkret verhält, wobei aber die Erwägungsgründe der Richtlinie darauf schließen lassen, dass eine Subsidiarität für die allgemeinen gegenüber den speziellen Vorschriften besteht.²⁷⁶ Nach Meinung des VwGH schlossen spezielle Missbrauchsvorschriften die Anwendung der Generalnorm nicht zwingend aus, was nunmehr nicht der Systematik der ATAD entspricht – aufgrund des Mindestschutzniveaus der Richtlinie könnte aber auch eine Kumulierung von Missbrauchsbestimmungen weiterhin denkbar sein.²⁷⁷

Österreich verfügte bereits mit dem §22 BAO über eine Vorschrift mit langer Tradition an der missbräuchliche Gestaltungen gemessen werden, sodass dadurch die Abgabepflicht des privaten Rechts nicht umgangen (Ausweichen einer Norm entweder durch Tatbestandsvermeidung oder -erschleichung²⁷⁸) oder gemindert werden kann,²⁷⁹ und die primär durch den VwGH konkretisiert wurden: Demnach liegt Missbrauch vor, wenn rechtliche Gestaltungen in Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg unangemessen und ungewöhnlich (im Gegensatz zur ATAD, die nur auf Unangemessenheit abstellt, wobei dies ein Relationsbegriff ist, der einen Bezugspunkt und einen Beurteilungsmaßstab voraussetzt²⁸⁰) sind und diese nur mit der Absicht, Steuern zu vermeiden, erklärt werden können – dies sei dann der Fall, falls die gewählte Gestaltung nicht sinnvoll oder unverständlich wäre, würde man sich den abgabensparenden Effekt wegdenken, wobei für das tatsächlich Vorliegen eines Missbrauchs es einer konkreten Sachverhaltsfeststellung bedarf, damit der von der Finanzverwaltung unterstellte missbräuchliche Vorgang nachvollziehbar ist.²⁸¹ D.h. dass die Abgaben im Sinne der Bestimmung so zu erheben sind, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen Gestaltung zu erheben wären.²⁸²

Das Streben nach einer geringeren Steuerbelastung per se ist aber nicht mit Missbrauch gleichzusetzen und es sollte jeden Steuerpflichtigen im Rahmen der gesetzlichen Grenzen frei stehen, aus mehreren Gestaltungsmöglichkeiten, jene zu wählen, die sachverhaltsbezogen die

²⁷⁴ Kirchmayr & Franke, Missbrauch neu 238.

²⁷⁵ Haydn & Haydn, §22 BAO (Missbrauch) neu 379.

²⁷⁶ Kirchmayr & Franke, Missbrauch neu 240.

²⁷⁷ Haydn & Haydn, §22 BAO (Missbrauch) neu 382.

²⁷⁸ Kirchmayr & Franke, Missbrauch neu 239.

²⁷⁹ Langer, Die Missbrauchsklausel der Anti Tax Avoidance Directive - Handlungsbedarf für Österreich 460.

²⁸⁰ Kirchmayr & Franke, Missbrauch neu 238.

²⁸¹ Haydn & Haydn, §22 BAO (Missbrauch) neu 378f.

²⁸² Langer, Die Missbrauchsklausel der Anti Tax Avoidance Directive - Handlungsbedarf für Österreich 460.

steuerlich effizienteste darstellt.²⁸³ Vermieden werden kann der Verdacht auf Missbrauch dann, wenn „beachtliche“, außersteuerliche Gründe, wie

- sozialversicherungsrechtliche Vorteile,
- Überlegungen iZm mit Zukunfts- und Nachfolgeregelungen,
- Sicherung des Vermögens,
- Beschränkung der zivilrechtlichen Haftung,
- Umgehung miet-, gewerbe- und bankenrechtlicher Bestimmungen,
- vorteilhaftere Finanzierungsmöglichkeiten einschließlich einer günstigeren Liquiditätslage,
- verminderte Gründungskosten,
- verbesserte Ertragssituationen einschließlich einer erhöhten Ausweismöglichkeit von Aktivvermögen,
- Reduktion öffentlicher Einflussnahme,
- bessere Nutzungsmöglichkeiten eines Objekts oder auch
- persönlicher Ansporn, u.a. vorliegen.²⁸⁴

Die Notwendigkeit von „triftigen“ Gründen (Plural!), die die wirtschaftliche Realität widerspiegeln, ist deutlich restriktiver auszulegen (was durchaus einiges Konfliktpotential in sich birgt) als die bisherige nationale Rspr zu §22 BAO, wobei zu hinterfragen ist, ob der VwGH mit dem Erfordernis des stichhaltigen, beachtlichen, vernünftigen oder einsichtigen außersteuerlichen Grundes tatsächlich nachsichtiger war.²⁸⁵

Ob dem §22 BAO eine eigene normative Bedeutung zukommt (Außentheorie) oder die Bestimmung nur klarstellend wirkt (Innentheorie), ist seit jeher umstritten.²⁸⁶

Der Art 6 der ATAD umfasst nunmehr folgende Tatbestandsvoraussetzungen:

- es bedarf einer unangemessenen Gestaltung (ein einziger Schritt) oder unangemessenen Gestaltungsabfolge (ein potientiell Umgehen von Steuergesetzen ist zu prüfen), wobei der Gestaltungsbegriff weit auszulegen ist;
- die Gestaltung muss einen Steuervorteil (die steuerliche Qualifikation muss auf Basis einer vergleichenden Betrachtung ermittelt werden²⁸⁷) zum Zweck haben, der dem Ziel und Zweck des geltenden Steuerrechts zuwider läuft, wobei dieser Steuervorteil etwa in

²⁸³ Haydn & Haydn, §22 BAO (Missbrauch) neu 378.

²⁸⁴ Haydn & Haydn, §22 BAO (Missbrauch) neu 378f.

²⁸⁵ Haydn & Haydn, §22 BAO (Missbrauch) neu 383.

²⁸⁶ Haydn & Haydn, §22 BAO (Missbrauch) neu 379.

²⁸⁷ Kirchmayr & Franke, Missbrauch neu 238.

der Reduktion der steuerlichen Bemessungsgrundlage, einem Steuerabzugsposten, dem Entstehen eines steuerlichen Verlustes, dem Vermeiden von Quellensteuern oder dem Ausgleich ausländischer Steuern bestehen kann – wobei aber das Recht des Steuerpflichtigen zur Wahl der effizientesten Struktur erhalten bleiben muss;

- eine „subjektive Komponente“ durch das Streben des Steuerpflichtigen nach einem Steuervorteil muss vorliegen, wobei der Gestaltungszweck aus den objektiven Verhältnissen abzuleiten ist.²⁸⁸

Die Rechtsfolgen des Art 6 Abs 3 ATAD bestehen darin, dass die missbräuchliche Gestaltung unberücksichtigt bleibt.²⁸⁹ Für den Steuerpflichtigen besteht aber insofern Rechtsunsicherheit, da die Beurteilung, ob eine Gestaltung dem Ziel und Zweck des Steuerrechts zuwiderläuft, wohl von Fall zu Fall zu beurteilen und ex ante sehr schwierig zu erheben sein wird – trotzdem wird es zunächst Aufgabe der Finanzverwaltung sein, zu begründen, dass ein derartiger Fall überhaupt vorliegt.²⁹⁰ Der Terminus „Zweck“ lässt darauf schließen, dass eine regelrechte Absicht nicht hinter der Gestaltung stecken muss; aber auch kein Missbrauch vorliegen kann, wenn der Steuerpflichtigen gar nicht erkannt hat, dass er einen steuerlichen Vorteil erlangt hat.²⁹¹

Für den Gesetzgeber ergeben sich bei des Art 6 der Umsetzung der Richtlinie 3 Varianten:

- die richtlinienkonforme Interpretation von §22 BAO – wobei es hier wohl zu gespaltenen Auslegungen kommen würde, deren Zulässigkeit vor dem Hintergrund des Gleichheitsgrundsatzes zu hinterfragen wären – darüber hinaus ist fraglich, ob dann der §22 BAO nicht aus verfassungsrechtlichen Gründen in allen, auch nicht von der Richtlinie umfassenden Anwendungsbereichen richtlinienkonform anzuwenden ist;
- die wörtliche Übernahme von Art 6 ATAD anstelle von §22 BAO für alle potenziellen Missbrauchstatbestände (wodurch man jegliche Abgrenzungsprobleme zu anderen generellen Missbrauchsnormen begrenzen würde) – somit auch über den Anwendungsbereich der Richtlinie hinaus, was wohl im Ergebnis eine überschießende Richtlinienumsetzung wäre und dazu führt, dass die mit der ATAD in Zusammenhang stehende Rechtsprechung des EuGH in Österreich auch für Fälle, die außerhalb des eigentlichen Anwendungsbereichs der Richtlinie liegen würden, von Bedeutung wären;

²⁸⁸ Langer, Die Missbrauchsklausel der Anti Tax Avoidance Directive - Handlungsbedarf für Österreich 459; Haydn & Haydn, §22 BAO (Missbrauch) neu 380f.

²⁸⁹ Langer, Die Missbrauchsklausel der Anti Tax Avoidance Directive - Handlungsbedarf für Österreich 459.

²⁹⁰ Kirchmayr & Franke, Missbrauch neu 238.

²⁹¹ Kirchmayr & Franke, Missbrauch neu 238.

- die Schaffung einer neuen Missbrauchsklausel iSd der ATAD ohne §22 BAO zu verändern (lex specialis im KStG) – eine neue Missbrauchsbestimmung im KStG, als Umsetzung der Richtlinie, müsste sich somit jedenfalls gegen jegliche missbräuchliche Gestaltung von Gebilden richten, die dem österreichischen KStG unterliegen – bei einem umfassenden Verständnis des Anwendungsbereich des Art 1 ATAD, müssten aber auch in Österreich transparent behandelte Einheiten, die in einem anderen Mitgliedstaat einer Körperschaftsteuer unterworfen sind, unter eine generelle Missbrauchsvorschrift im Sinne der ATAD fallen, wodurch dann, falls eine derartige umfassende Umsetzung angestrebt wird, §22 BAO einbezogen werden müsste, um die vollständige Umsetzung der Richtlinie zu gewährleisten.²⁹²

Die Umsetzung erfolgte nunmehr in der Adaptierung des §22 BAO, konkret dem neuen Abs 2, wodurch sichergestellt werden soll, dass die allgemeine Missbrauchsbestimmung nunmehr hinsichtlich des körperschaftsteuerrechtlichen Missbrauchs der Richtlinie entspricht, ohne aber den allgemeinen nationalen Charakter einer allgemeinen Anti-Missbrauchsregelung zu verlieren und die bestehende umfangreiche Missbrauchslehre in Form der bisherigen höchstgerichtlichen Judikatur widerspiegeln.²⁹³

Nach §22 Abs 2 BAO wird eine unangemessene Gestaltung als Gestaltung definiert, die nicht mehr sinnvoll ist, wenn man sich die damit verbundene Steuerersparnis weg denkt. Diese Formulierung ist recht unglücklich gewählt, da Sinnhaftigkeit ein Relationsbegriff ist, stattdessen besser geeignet wären wohl, objektiv nicht plausibel oder nachvollziehbar gewesen.²⁹⁴

Eine neue, der Richtlinie entsprechende, neben §22 BAO bestehende Generalnorm hätte wohl dazu geführt, dass es möglicher Weise zu Abweichungen zwischen einem europäischen und nationalen Missbrauchsverständnis gekommen wäre.²⁹⁵ Durch die aber wohl etwas überschießende Umsetzung in der Generalnorm des §22 BAO (anstelle etwa rein im KStG), ist davon auszugehen, dass wohl von keiner gespaltenen Auslegung bezüglich körperschaftsteuerrechtlichen Subjekten und sonstigen Steuersubjekten auszugehen ist.²⁹⁶

In diesem Zusammenhang sieht der EuGH insbesondere in folgenden nationalen Vorschriften eine unverhältnismäßige Einschränkung der Grundfreiheiten:

- eine generelle Missbrauchsvermutungen ohne individuelle Prüfung des Einzelfalls und Erbringung eines anfänglichen Beweises der Behörde;

²⁹² Langer, Die Missbrauchsklausel der Anti Tax Avoidance Directive - Handlungsbedarf für Österreich 460ff.

²⁹³ Haydn & Haydn, §22 BAO (Missbrauch) neu 381; Kirchmayr & Franke, Missbrauch neu 238.

²⁹⁴ Kirchmayr & Franke, Missbrauch neu 240.

²⁹⁵ Langer, Die Missbrauchsklausel der Anti Tax Avoidance Directive - Handlungsbedarf für Österreich 464.

²⁹⁶ Haydn & Haydn, §22 BAO (Missbrauch) neu 381f.

- der gänzliche Ausschluss eines Gegenbeweises des Abgabepflichtigen bzw. die Unterwerfung unter überbordende Verwaltungszwänge; sowie
- die mangelnde Beschränkung von Rechtsfolgen auf jenen Teil einer Gestaltung, der über den fremdüblichen Teil hinausgeht.²⁹⁷

5.2.4 Verfassungsrechtliche Bedenken und Treaty Override

Nach formaler Betrachtung ist nicht davon auszugehen, dass das Abzugsverbot als Treaty Override zu qualifizieren ist.²⁹⁸ Materiell führt die Nichtabzugsfähigkeit nach §12 Abs 1 Z 10 KStG aber zu einer vollen Besteuerung der Zins- und Lizenzzahlungen im Inland, wodurch Österreich wohl bei den, den OECD-MA folgenden DBA gegen die Verteilungsnormen der Art 11 und 12, die das Besteuerungsrecht dem anderen Staat zuweisen, verstößt.²⁹⁹ Der VfGH erachtet zur Bekämpfung von Konzerngestaltungen selbst typisierte, unwiderlegbare Missbrauchsvermutungen als zumutbar, wenn die damit beabsichtigte Abwehr von Umgehungen ein „offenkundig begründetes Anliegen“ ist und die dafür gewählten Mittel sachlich begründbar sind.³⁰⁰ Die effiziente Missbrauchsabwehr, insbesondere bei „Konzerngestaltungen“, dürfte aus sich des VfGH verfassungskonform sein.³⁰¹

Der VwGH hat den Treaty Override damit gerechtfertigt, dass selbst aus der Tatsache, dass das DBA keine Missbrauchsvorschriften enthält, nicht abgeleitet werden kann, dass kein Missbrauch vorliegen kann.³⁰² Inwieweit künftige DBA adaptiert werden und die Zulässigkeit eines Treaty Overrides erörtert wird, wird sich weisen.

5.2.5 Der österreichischen Vorgriff im Lichte des BEPS-Abschlussberichts

Bereits in der BEPS-Initiative der OECD war die Rede davon Empfehlungen für die Bekämpfung der Steuererosion zu erarbeiten. Obwohl von unilateralen Maßnahmen vorläufig abgeraten wurde, ist Österreich mit der Einführung des Zins- und Lizenzabzugsverbot durch das AbgÄG 2014 vorgeprescht.³⁰³ Darüber hinaus spricht gegen die Akzeptanz des Abzugsver-

²⁹⁷ Haydn & Haydn, §22 BAO (Missbrauch) neu 382.

²⁹⁸ Peyerl, Das neue Abzugsverbot für Zins- und Lizenzzahlungen im Konzern 225.

²⁹⁹ Peyerl, Das neue Abzugsverbot für Zins- und Lizenzzahlungen im Konzern 224.

³⁰⁰ Fellingner, Die Nichtabzugsfähigkeit von Zinsen und Lizenzgebühren im Konzernverbund - Tatbestandsvoraussetzungen und kritische Aspekte der österreichischen "Zins- und Lizenzschranke" 190; Zöchling & Plott, AbgÄG 2014: Das neue Abzugsverbot für niedrigbesteuerter Zinsen und Lizenzgebühren 219.

³⁰¹ Zöchling & Plott, AbgÄG 2014: Das neue Abzugsverbot für niedrigbesteuerter Zinsen und Lizenzgebühren 220.

³⁰² Peyerl, Das neue Abzugsverbot für Zins- und Lizenzzahlungen im Konzern 224.

³⁰³ Jerabek & Neubauer, Unionsrechtskonformität des § 12 Abs 1 Z 10 KStG? 369.

bots vor allem die Tatsache, dass die Regelung überschießend ist.³⁰⁴ Der OECD-Bericht spricht von Maßnahmen zur Koordination von Regeln der hybriden Finanzinstrumente und Hinzurechnungsbestimmungen sowie über die Einführung von Debit/Equity-Ratios und Zins-schrankenregelungen, aber nicht von generellen Zinsabzugsbeschränkungen.³⁰⁵ Anzumerken ist, dass die OECD in ihrem Bericht nur von Zahlungen spricht, die nach den nationalen Rechtsvorschriften des leistenden Zahlers als Betriebsausgabe abzugsfähig sind und beim Empfänger nicht in den ordentlichen Einnahmen berücksichtigt werden – für diese Zahlungen soll laut OECD der Betriebsausgabenabzug verwehrt werden, wobei Fälle von Niedrigbesteuerung nicht angesprochen werden.³⁰⁶

Der BEPS-Bericht möchte Lizenzzahlungen über eine angemessene Verrechnungspreispolitik steuern, wogegen Österreich mit dem §12 Abs 1 Z 10 KStG den Weg eines vollständigen Betriebsausgabenabzugsverbot bei niedrigen Konzernlizenzzahlungen geht, wobei vergleichbare Regelungen, die vom BEPS-Bericht beeinflusst sind, nur Zinsen betreffen.³⁰⁷

Das „Vorpreschen“ Österreichs ist auch aus rechts- und standortpolitischer Sicht zu kritisieren, da das unilaterale, international nicht abgestimmte Abzugsverbot österreichische Unternehmen im Verhältnis zu ausländischen in Hinblick auf typische Konzerngestaltungen benachteiligt und dem Wirtschaftsstandort schadet.³⁰⁸ Es kann nicht ausgeschlossen werden, dass durch das Abzugsverbot Lizenzen nicht mehr zu Verfügung gestellt und heimische Konzernunternehmen zu Lohnfertigern herabgestuft werden, obwohl sich Österreich eigentlich als Innovationsstandort profilieren sollte.³⁰⁹ Es scheint klar, dass die Regelung darauf abzielt Steuereinnahmen zu erhöhen, wobei durch derartige Maßnahmen wohl eher das Gegenteil erreicht wird, da durch das Abziehen von Unternehmen bzw. fehlende Investitionen, u.a. in Innovation und Technologie, die steuerliche Substanz verringert wird.³¹⁰ Schließlich schränkt ein generelles Abzugsverbot, den nach ständiger Rechtsprechung des VwGH geltenden

³⁰⁴ Peyerl, Das neue Abzugsverbot für Zins- und Lizenzzahlungen im Konzern 225ff.

³⁰⁵ Zöchling & Plott, AbgÄG 2014: Das neue Abzugsverbot für niedrigbesteuerte Zinsen und Lizenzgebühren 216.

³⁰⁶ Fellingner, Die Nichtabzugsfähigkeit von Zinsen und Lizenzgebühren im Konzernverbund - Tatbestandsvoraussetzungen und kritische Aspekte der österreichischen "Zins- und Lizenzschranke" 192.

³⁰⁷ Zöchling & Plott, AbgÄG 2014: Das neue Abzugsverbot für niedrigbesteuerte Zinsen und Lizenzgebühren 216.

³⁰⁸ Fellingner, Die Nichtabzugsfähigkeit von Zinsen und Lizenzgebühren im Konzernverbund - Tatbestandsvoraussetzungen und kritische Aspekte der österreichischen "Zins- und Lizenzschranke" 168.

³⁰⁹ Zöchling & Plott, AbgÄG 2014: Das neue Abzugsverbot für niedrigbesteuerte Zinsen und Lizenzgebühren 221.

³¹⁰ Wimpissinger, Ist die Nichtabzugsfähigkeit von Zinsen und Lizenzgebühren nach §12 KStG unionsrechtswidrig? 227.

Grundsatz der Finanzierungsfreiheit, der Steuerpflichtige in der Wahl der Mittel zur Finanzierung ihres Unternehmens grundsätzlich frei lässt, ein.³¹¹

Durch das unmittelbare Inkrafttreten des Abzugsverbots nach §12 Abs 1 Z 10 KStG kommt es zu einer „unechten Rückwirkung“, da auch Rechtsfolgen für jene Fälle auftreten, deren Rahmenbedingungen (Kredit- und Lizenzverträge) bereits in der Vergangenheit getroffen wurden.³¹² Um den Steuerpflichtigen die Möglichkeit zu geben ihre Verhältnisse anzupassen, wäre aus rechtspolitischer Sicht ein späteres Inkrafttreten oder eine Übergangsfrist zu befürworten gewesen, wobei das sofortige Inkrafttreten aus fiskalischen Gründen nachvollziehbar scheint.³¹³

Das Abzugsverbot des § 12 Abs 1 Z 10 KStG ist auch deswegen umstritten, da der österreichische Gesetzgeber bisher, auch in Konzernfällen, mit unter Umständen sogar signifikanten Zinsabzügen (etwa in Fällen von deutlicher Unterkapitalisierung) überhaupt kein Problem hatte.³¹⁴

Zudem wird kritisiert, dass das Einbeziehen von Lizenzgebühren in das Abzugsverbot eine „Übererfüllung“ des OECD-Maßnahmenplans, der sich überwiegend auf Zinszahlung bezieht, darstellt, zumal Österreich bereits im §98 Abs 1 Z 6 iVm §99 Abs 1 Z 3 EStG eine beschränkte Steuerpflicht von Lizenzzahlungen gegenüber Niedrigsteuerländern verankert hat.³¹⁵

Der OECD-Bericht weist darüber hinaus auf die Wichtigkeit des koordinierten Vorgehens durch adäquate sowie abgestimmte Gegenmaßnahmen und die Berücksichtigung von Wechselwirkungen hin.³¹⁶

5.2.6 Der BEPS-Abschlussberichts und die Anti-BEPS-RL

Am 05.10.2015 legte die OECD die finalen Berichte zu den BEPS-Maßnahmen vor, wobei sich Action 4 mit der Einschränkung der Aushöhlung der steuerlichen Bemessungsgrundlage durch Zinsen und andere Finanzierungsaufwendungen beschäftigt und folgende Kernziele verfolgt:

- die Beschränkungen der Verlagerung von Finanzierungsaufwendungen in Hochsteuerländer;

³¹¹ *Matkovits & Polster*, Empfehlungen der OECD zur Zinsbeschränkung - Auswirkungen auf Österreich 8.

³¹² *Peyerl*, Das neue Abzugsverbot für Zins- und Lizenzzahlungen im Konzern 228.

³¹³ *Peyerl*, Das neue Abzugsverbot für Zins- und Lizenzzahlungen im Konzern 228.

³¹⁴ *Staringer*, BEPS - Was kommt jetzt auf uns zu? 578.

³¹⁵ *Fellinger*, Die Nichtabzugsfähigkeit von Zinsen und Lizenzgebühren im Konzernverbund - Tatbestandsvoraussetzungen und kritische Aspekte der österreichischen "Zins- und Lizenzschranke" 169.

³¹⁶ *Fellinger*, Die Nichtabzugsfähigkeit von Zinsen und Lizenzgebühren im Konzernverbund - Tatbestandsvoraussetzungen und kritische Aspekte der österreichischen "Zins- und Lizenzschranke" 193.

- die Vermeidung konzerninterner Zinsaufwendungen, die über den tatsächlichen Fremdfinanzierungskosten des Konzern liegen; sowie
- die Beschränkung der Fremdfinanzierung steuerfreier Einkünfte.³¹⁷

Die Umsetzung dieser Empfehlungen kann die steuerlichen Gegebenheiten für internationale Konzerne maßgeblich ändern und dazu führen, dass erhebliche Anpassungen im Zusammenhang mit Finanzierungsstruktur erforderlich sind.³¹⁸ Hervorzuheben ist, dass die Ergebnisse des BEPS-Berichts keinerlei Rechtsverbindlichkeit für die OECD-Mitgliedstaaten haben, sondern lediglich als rechtspolitische Empfehlungen zu verstehen sind.³¹⁹

Auch Art 4 der ATAD sieht eine Begrenzung der Abzugsfähigkeit von Zinszahlungen vor, die sich sowohl am OECD-Abschlussbericht, als auch an der seit 2008 in Deutschland umgesetzten vergleichbaren Regelung einer Zinsschranke orientiert.³²⁰

Die OECD sieht unterschiedliche Kategorien des Umsetzungsgrades vor, wobei zwischen „recommended practices“ und „minimum standard“ abgestuft wird. Der „minimum standard“ stellt den Kernbereich des BEPS-Berichts dar, der nach Ansicht der OECD jedenfalls von den Mitgliedstaaten umgesetzt werden sollte, wobei auch diese konkreten Maßnahmen wie Missbrauchsabwehr in DBA, Verbesserung bei DBA-Verständigungsverfahren und das Country-by-Country-Reporting, trotz angekündigtem Monitoring nicht formal bindend umzusetzen sind.³²¹

Der BEPS-Abschlussbericht der OECD zu Action 4 enthält nunmehr eine Best-Practice-Empfehlung zur Einführung einer international abgestimmten Zinsabzugsschranke, die unter Berücksichtigung von Übergangsfristen für Unternehmen als erfolgsorientierter Ansatz mit dem EBITDA bzw. EBIT verknüpft sein soll, um überschießende Zinsaufwendungen zu vermeiden.³²²

Der Bericht empfiehlt eine Kombination aus Fixquotenregelung („fixed-ratio rule“) und Konzernquotenregelung („group-ratio rule“) - beides sogenannte „general interest limitation rules“, die den Staaten ausreichend Umsetzungsspielraum bei der Ausgestaltung bieten und die die steuerliche Nichtabzugsfähigkeit zur Rechtsfolge haben, nicht jedoch die Umqualifizierung von Zinsen und anderen Finanzierungsaufwendungen in Dividenden.³²³

³¹⁷ *Matkovits & Polster*, Empfehlungen der OECD zur Zinsbeschränkung - Auswirkungen auf Österreich 2.

³¹⁸ *Matkovits & Polster*, Empfehlungen der OECD zur Zinsbeschränkung - Auswirkungen auf Österreich 2.

³¹⁹ *Staringer*, BEPS - Was kommt jetzt auf uns zu? 575.

³²⁰ *Zöchling & Brugger*, Zinsschranke - aufgeschoben ist nicht aufgehoben 1052.

³²¹ *Staringer*, BEPS - Was kommt jetzt auf uns zu? 575.

³²² *Matkovits & Polster*, Empfehlungen der OECD zur Zinsbeschränkung - Auswirkungen auf Österreich 3.

³²³ *Matkovits & Polster*, Empfehlungen der OECD zur Zinsbeschränkung - Auswirkungen auf Österreich 3.

Der Kern der Fixquotenregelung besteht darin, den Abzug von Nettozinsaufwendungen auf 10% bis 30% des für steuerliche Zwecke maßgeblichen EBITDA zu beschränken,³²⁴ wobei die konkrete Festlegung der Quoten innerhalb dieser Bandbreite den Einzelstaaten bei der Umsetzung in nationales Recht obliegt; bei der Ausgestaltung jedoch, u.a. bereits bestehende zusätzliche Zinsabzugsbeschränkungen, eine Konzernquotenregelung und Vor- bzw. Rücktragsmöglichkeiten in Betracht zu ziehen sind.³²⁵

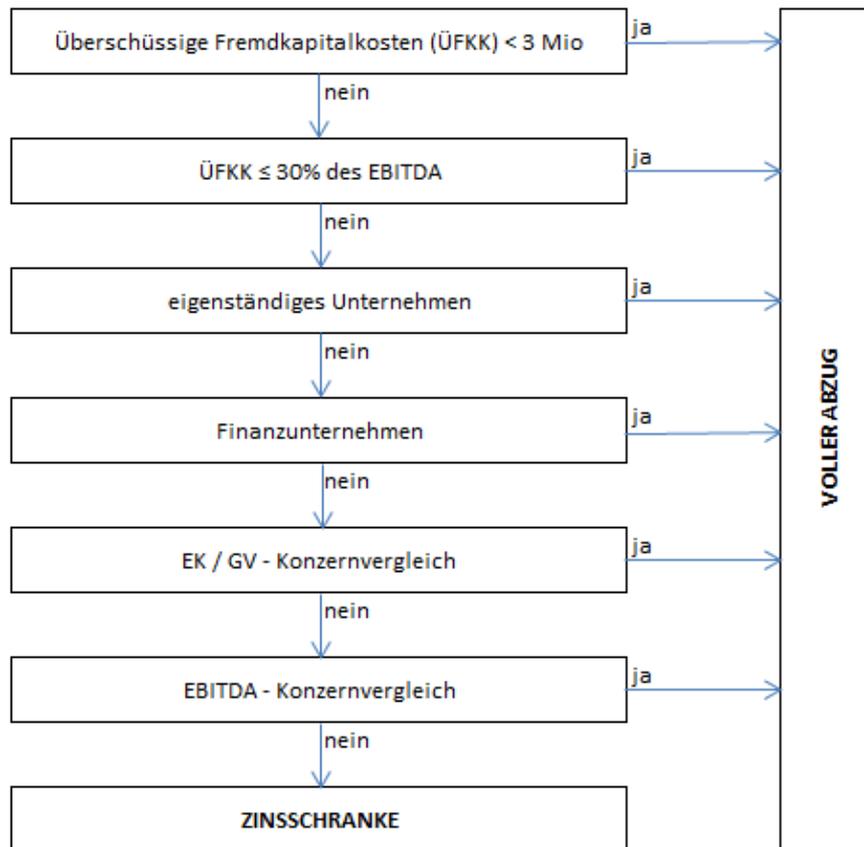


Abbildung 12 - Struktur der Zinsabzugsbeschränkung Art 4 ATAD³²⁶

Der Art 4 ATAD sieht nunmehr als Grundtatbestand einen Ausschluss des Betriebsausgabenabzugs vor, falls die überschüssigen Fremdkapitalkosten (Zinsaufwendungen abzüglich Zinserträge) 30% des steuerlichen EBITDA übersteigen, wobei auch hier ein Vortragsystem für nicht abzugsfähige Zinsen bzw. nicht genutztes Zinsabzugspotential vorgesehen ist.³²⁷ Die Richtlinie stellt es den Mitgliedstaaten aber auch frei an einer anderen Ergebnisgröße (z.B. EBIT) anzuknüpfen.³²⁸

³²⁴ *Staringer*, BEPS - Was kommt jetzt auf uns zu? 578.

³²⁵ *Matkovits & Polster*, Empfehlungen der OECD zur Zinsbeschränkung - Auswirkungen auf Österreich 3f.

³²⁶ *Chroustovsky & Petutschnig*, Was bringt die EU-Zinsschranke? - Eine Simulation der Umsetzung von Art 4 der EU-Anti-Tax-Avoidance-Directive in Österreich 478.

³²⁷ *Zöchling & Brugger*, Zinsschranke - aufgeschoben ist nicht aufgehoben 1053.

³²⁸ *Zöchling & Brugger*, Zinsschranke - aufgeschoben ist nicht aufgehoben 1055.

Berücksichtigt werden die Nettozinsaufwendungen, die sich aus dem Saldo zwischen Zinsaufwendungen und Zinserträge ergeben, wobei keine Unterscheidung zwischen Zinsen an Dritte oder an verbundene Unternehmen bzw. Konzernunternehmen getroffen wird.³²⁹ Welche Aufwendungen als Fremdkapitalkosten anzusehen sind, wird durch Art 2 Abs 1 ATAD festgelegt, wobei es den Mitgliedstaaten obliegt, die konkrete Reichweite des Zinsbegriffs festzulegen, obwohl der angeschlossene Beispielskatalog, den Gestaltungsspielraum der Mitgliedstaaten eher einschränkt und der Zinsbegriff über die Definition der KStR hinausgeht.³³⁰

Für die Ermittlung der Fixquote sind 3 Schritte vorgesehen:

- die Berechnung der maßgeblichen erfolgsabhängigen Vergleichsgröße (z.B. steuerliche maßgebliches EBITDA),
- die Berechnung des maximalen Zinsabzugs auf Basis der festgelegten Quote und
- der Vergleich des maximalen mit dem tatsächlichen Zinsabzug.³³¹

Darüber hinaus sieht der OECD-Bericht drei optionale Bausteine vor:

- eine De-minimis-Schwelle, die Gesellschaften bzw. innerhalb eines Landes ansässige Konzerngesellschaften mit niedrigen Nettozinsaufwendungen ausnimmt;
- eine Ausnahme von Zinszahlungen an Dritte, die in Zusammenhang mit der Finanzierung von gemeinnützigen Projekten stehen;
- die Schaffung eines Vor- und Rücktragsystems nichtabzugsfähiger Zinsen bzw. von nicht genutztem Zinsabzugspotential, um die Ergebnisvolatilität zu berücksichtigen.³³²

Die ATAD sieht einen Freibetrag für überschüssige Fremdkapitalkosten von EUR 3 Mio. vor, um kleine und mittlere Unternehmen auszunehmen und die Maßnahme auf größere Unternehmen zu beschränken.³³³ Die Safe-Harbour-Regelung wurde eingeführt, damit Nettozinsen bis zu einer gewissen Höhe stets abgezogen werden dürfen, um auch den Verwaltungsaufwand zu beschränken, ohne die steuerlichen Auswirkungen erheblich zu mindern.³³⁴

Die Einführung eines Vor- und Rücktragsystems von nicht abzugsfähiger Zinsaufwendungen bzw. nicht ausgenützter Zinsschranken scheint wesentlich zu sein, um bei einer ergebnis- und

³²⁹ *Matkovits & Polster*, Empfehlungen der OECD zur Zinsbeschränkung - Auswirkungen auf Österreich 4.

³³⁰ *Zöchling & Brugger*, Zinsschranke - aufgeschoben ist nicht aufgehoben 1053f.

³³¹ *Matkovits & Polster*, Empfehlungen der OECD zur Zinsbeschränkung - Auswirkungen auf Österreich 4.

³³² *Matkovits & Polster*, Empfehlungen der OECD zur Zinsbeschränkung - Auswirkungen auf Österreich 5.

³³³ *Zöchling & Brugger*, Zinsschranke - aufgeschoben ist nicht aufgehoben 1056.

³³⁴ *Hafner & Stiastry*, Die EU-Anti-BEPS-Richtlinie 1163f.

nicht bilanzbasierten Zinsschranke zwangsläufig auftretenden Periodenverzerrungen (da die Zinsschranke in ertragsschwachen Jahren besonders stark eingreift) entgegenzuwirken.³³⁵

Die Richtlinie nimmt in ihrer „Stand-Alone-Rule“ eigenständige Unternehmen vom Abzugsverbot der überschüssigen Fremdkapitalkosten aus – nicht jedoch dann, wenn es sich um ein verbundenes Unternehmen (zumindest wenn dieses Unternehmen Teil einer zu Rechnungslegungszwecken konsolidierten Gruppe sind) handelt.³³⁶

Der Anwendungsbereich der Empfehlungen, ob auf Einzelgesellschaftsebene, auf der Ebene allfälliger Steuergruppen oder auf Ebene aller im selben Land ansässiger Konzerngesellschaften, bleibt dem umsetzenden Staat überlassen.³³⁷

Die Fixquotenregelung kann dabei um eine Gruppen- bzw. Konzernquotenregelung ergänzt werden, die vorsieht, dass falls die Nettozinsquote innerhalb des Konzerns höher ist, als die jeweils gemäß Fixquotenregelung festgelegten Quoten, die höhere Konzernquotenregelung für die Zinsabzugsbeschränkung maßgeblich sein soll.³³⁸ Diese Ergänzung stellt eine Escape-Regelung dar, die einen erhöhten Zinsabzug bei Einzelgesellschaften in Konzernen mit höherem Verschuldungsgrad zulässt.³³⁹

Konkret bedeutet dies, dass sich die Konzernquote (ermittelt auf Konzernbasis = Einbeziehen der vollkonsolidierten Gesellschaften) aus dem Verhältnis von Nettozinsaufwendungen des Konzerns an Dritte zum maßgeblichen steuerlichen EBITDA errechnet – die Konzernquote mal dem steuerlichen EBITDA der Gesellschaft ergibt anschließend die Höhe der Nettozinsabzugsbeschränkung.³⁴⁰

Die ATAD sieht sowohl die Möglichkeit einer Konzern-EBITDA-Escape-Klausel als auch eine Konzern-Equity-Escape-Klausel, die die Eigenkapitalquote im Konzern betrachtet, vor.³⁴¹ Durch die Möglichkeit des vollen Abzugs unter Berücksichtigung der Escape-Klauseln sollen dem Umstand Rechnung getragen werden, dass durch die Zinsschrankenregelung nur steuerschonende, schädliche Konzerngestaltungen unterbunden werden soll, sofern jedoch innerhalb eines Konzern keine derartigen Vermögens- und Einkünfteverschiebungen vollzo-

³³⁵ *Staringer*, BEPS - Was kommt jetzt auf uns zu? 578.

³³⁶ *Zöchling & Brugger*, Zinsschranke - aufgeschoben ist nicht aufgehoben 1056f.

³³⁷ *Matkovits & Polster*, Empfehlungen der OECD zur Zinsbeschränkung - Auswirkungen auf Österreich 6.

³³⁸ *Matkovits & Polster*, Empfehlungen der OECD zur Zinsbeschränkung - Auswirkungen auf Österreich 4.

³³⁹ *Staringer*, BEPS - Was kommt jetzt auf uns zu? 578.

³⁴⁰ *Matkovits & Polster*, Empfehlungen der OECD zur Zinsbeschränkung - Auswirkungen auf Österreich 4.

³⁴¹ *Zöchling & Brugger*, Zinsschranke - aufgeschoben ist nicht aufgehoben 1058ff.

gen bzw. einzelne Einheiten des Konzerns nicht mit vergleichsweise hohem Fremdkapital ausgestattet werden, kommt es zu keiner Anwendung der Abzugsbeschränkung.³⁴²

Die Empfehlung besteht in der Anwendung der jeweils höheren Quote, d.h. dass die Konzernquote nur dann zur Anwendung kommt, falls die Fixquote zu einer Abzugsbeschränkung führt; darüber hinaus sieht der OECD-Bericht die Möglichkeit einer 10%igen Erhöhung („10% uplift“) des Parameters „Nettozinsaufwendungen des Konzerns an Dritte“ für Zwecke der Berechnung vor.³⁴³

Zusätzlich wird empfohlen durch die Einführung gezielter Regelungen („targeted rules“) die Umsetzung der Quotenregelungen („general rules“) zu unterstützen, die unabhängig von der Erfassung durch eine „general rule“, idealerweise auf alle Gesellschaften anwendbar ist – als Beispiel für eine derartige gezielte Regelung könnte das Abzugsverbot nach § 12 Abs 1 Z 10 KStG verstanden werden.³⁴⁴ Die von Österreich frühzeitig gesetzte BEPS-Abwehrmaßnahme wird von der OECD allerdings nicht empfohlen und scheint daher nicht vollumfänglich von der Idee zu den BEPS-Maßnahmen gedeckt.³⁴⁵

Der Bericht sieht eine Anwendung dieses Best-Practices-Ansatzes für zumindest jene Gesellschaften vor, die Teil eines multinationalen Konzerns sind, wobei auch ein breiterer Anwendungsbereich im Hinblick auf die Unionsrechtskonformität geboten ist; wobei Ausnahmen den regulierten Banken- und Versicherungsbereich treffen.³⁴⁶

Für jene überschüssigen Fremdkapitalkosten, die vor Beschluss der „Anti-BEPS-RL“ getroffen wurden, soll die Möglichkeit geschaffen werden, diese vom Abwendungsbereich der Zinsschranke auszunehmen, wobei vorausgesetzt wird, dass die Bedingungen dieser Darlehen nicht später geändert werden.³⁴⁷

Die Schwächen des OECD-Berichts liegen darin, dass keine konkreten Definitionen der einzelnen Berichtsparemeter festgelegt und der Umgang mit verlustträchtigen Konzerngesellschaften nicht berücksichtigt wurden, wodurch unklar ist, ob auch ein negatives EBITDA in die Berechnung der Konzernquote miteinzubeziehen ist.³⁴⁸

³⁴² *Chroustovsky & Petutschnig*, Was bringt die EU-Zinsschranke? - Eine Simulation der Umsetzung von Art 4 der EU-Anti-Tax-Avoidance-Directive in Österreich 479.

³⁴³ *Matkovits & Polster*, Empfehlungen der OECD zur Zinsbeschränkung - Auswirkungen auf Österreich 4.

³⁴⁴ *Matkovits & Polster*, Empfehlungen der OECD zur Zinsbeschränkung - Auswirkungen auf Österreich 5.

³⁴⁵ *Staringer*, BEPS - Was kommt jetzt auf uns zu? 575f.

³⁴⁶ *Matkovits & Polster*, Empfehlungen der OECD zur Zinsbeschränkung - Auswirkungen auf Österreich 5f.

³⁴⁷ *Zöchling & Brugger*, Zinsschranke - aufgeschoben ist nicht aufgehoben 1057; *Hafner & Stiastny*, Die EU-Anti-BEPS-Richtlinie 1163.

³⁴⁸ *Matkovits & Polster*, Empfehlungen der OECD zur Zinsbeschränkung - Auswirkungen auf Österreich 4.

Nachteilig an der von der OECD vorgeschlagenen allgemeinen Zinsabzugsbeschränkung ist die fehlende Planbarkeit der steuerlichen Abzugsfähigkeit, da die Referenzgröße EBITDA oft schwer vorhersagbar ist.³⁴⁹ Darüber hinaus ist zu kritisieren, dass auch durch dieses Abzugsverbot der Zinsaufwendungen eine Doppelbesteuerung in Kauf genommen wird, da Zinserträge bei der empfangenden Gesellschaft weiterhin steuerpflichtig bleiben.³⁵⁰ Ergänzend stellt sich die Frage, ob die Zinsschranke zu einem durch die ATAD verordnetem treaty override des Art 9 des OECD-MA führt.³⁵¹

Zu bedenken ist, dass es aufgrund der von der OECD gewählten Bandbreite von 10% bis 30% zu Wettbewerbsverzerrungen kommen kann und dass sich für Unternehmen mit hoher Fremdfinanzierungsquote wie Infrastruktur- (die von der ATAD ausgenommen werden können, soweit es sich um langfristige öffentliche Infrastrukturprojekte handelt³⁵²) oder Tourismusunternehmen erheblich Steuernachteile ergeben können, da für diese Unternehmen die Quote wohl zu niedrig ausgelegt ist.³⁵³

Darüber hinaus könnten durch das Nichteinbeziehen von Dividendenerträgen in die Zinsabzugsberechnung, insbesondere auch österreichische Headquartergesellschaften mit ihrem starken CEE-Fokus verstärkt betroffen sein.³⁵⁴

Kritik an der ATAD besteht auch darin, dass keine Unterscheidung getroffen wird, ob die Zinszahlungen ausschließlich an Gesellschaften im Niedrigsteuerausland geleistet werden oder eine „unverdächtige“, inländische Fremdfinanzierung mit Dritten vorliegt; eine entsprechende Konstellation führt weder zu einer Gewinnverlagerung, noch zu einer Erosion einer Besteuerungsgrundlage – die Richtlinie sieht hierfür keinen Ausnahmetatbestand und wirkt somit überschießend.³⁵⁵ Noch dazu trifft es Österreich mit seinem schwächer ausgeprägten Kapitalmarkt und der traditionell höhere Fremdkapitalquote wohl stärker als andere Mitgliedstaaten.³⁵⁶

Um die Relevanz einer Zinsschranke einzuordnen zeigt eine empirische Untersuchung der Anwendbarkeit in Österreich, dass

- 97% aller Unternehmen, die Fremdkapitalkosten (Zinsaufwand > Zinsertrag) aufgrund des Freibetrags von EUR 3 Mio. ausscheiden;
- weitere 80% scheiden aufgrund der EBITDA-Schranke von 30% aus;

³⁴⁹ *Matkovits & Polster*, Empfehlungen der OECD zur Zinsbeschränkung - Auswirkungen auf Österreich 8.

³⁵⁰ *Matkovits & Polster*, Empfehlungen der OECD zur Zinsbeschränkung - Auswirkungen auf Österreich 8.

³⁵¹ *Zöchling & Brugger*, Zinsschranke - aufgeschoben ist nicht aufgehoben 1062.

³⁵² *Zöchling & Brugger*, Zinsschranke - aufgeschoben ist nicht aufgehoben 1058.

³⁵³ *Matkovits & Polster*, Empfehlungen der OECD zur Zinsbeschränkung - Auswirkungen auf Österreich 8.

³⁵⁴ *Matkovits & Polster*, Empfehlungen der OECD zur Zinsbeschränkung - Auswirkungen auf Österreich 8.

³⁵⁵ *Chroustovsky & Petutschnig*, Was bringt die EU-Zinsschranke? - Eine Simulation der Umsetzung von Art 4 der EU-Anti-Tax-Avoidance-Directive in Österreich 486.

³⁵⁶ *Zöchling & Brugger*, Zinsschranke - aufgeschoben ist nicht aufgehoben 1062.

- wodurch für die Jahre 2010 bis 2014 in Summe 78 von 19.860 Firmenjahrbeobachtungen übrig bleiben, die sich auf 44 unterschiedliche Unternehmen verteilen, wobei 26 von diesen die Anwendungsvoraussetzung nur in einem Jahr erfüllen (hier erscheinen die geringe absolute sowie die geringe relative Zahl recht überraschend);
- der kumulierte Gesamtbetrag der Zinsaufwendungen dieser 78 Firmenjahrbeobachtungen beträgt rund EUR 1,76 Mrd. wobei rund 529 Mio. davon als nicht abzugsfähig zu erachten wären;
- im Beobachtungszeitraum beläuft sich das Steueraufkommen dieser 78 Betroffenen auf EUR 53,7 Mio., welches sich unter Annahme der Zinsabzugsbeschränkung auf EUR 185,4 Mio. erhöhen und somit mehr als verdreifachen würde;
- dies würde einer potenziellen Steigerung des Körperschaftsteueraufkommen um jährlich 0,6%, sowie des gesamten jährlichen Steueraufkommens des Bundes um 0,05% entsprechen (der Einfluss auf das Gesamtsteueraufkommen ist somit eher bedeutungslos);
- betrachtet man aber die effektive Steuerquote der 78 betroffenen Firmenjahrbeobachtungen so liegt diese bei 10,46%, wogegen die übrigen eine durchschnittliche, effektive Steuerquote von 20,71% aufweisen (die Treffsicherheit einer Zinsabzugsbeschränkung scheint somit definitiv gegeben zu sein);
- bei reiner Anwendung des Grundtatbestands ohne Freibetrag würde sich die Anzahl der betroffenen Firmenjahrbeobachtungen um das 25-fache erhöhen, wobei die potenziell erzielbaren Steuermehreinnahmen nur um das 2,5-fache steigen würden.³⁵⁷

6 Fazit

Das Konzept der von der OECD vorgeschlagenen Zinsschranke, konkretisiert durch die „Anti-BEPS-RL“ steht in deutlichen Gegensatz zum bisherigen Vorgehen der Steuergesetzgebung in Österreich, da diese traditionell keine generellen Abzugsbeschränkungen, auch für den Fall von Unterkapitalisierung, vorsieht.³⁵⁸

Im Gegensatz dazu hat Österreich durch das Abzugsverbot des § 12 Abs 1 Z 10 KStG eine für ganz spezielle Konstellationen vorgesehene Beschränkung geschaffen.³⁵⁹ Das Konzept der

³⁵⁷ Chroustovsky & Petutschnig, Was bringt die EU-Zinsschranke? - Eine Simulation der Umsetzung von Art 4 der EU-Anti-Tax-Avoidance-Directive in Österreich 481ff.

³⁵⁸ Staringer, BEPS - Was kommt jetzt auf uns zu? 578.

³⁵⁹ Staringer, BEPS - Was kommt jetzt auf uns zu? 578.

bisherigen Steuerpolitik war es auf eine generelle Unterkapitalisierungsregelung zu verzichten und stattdessen eben auf spezifische, in ihrem Anwendungsbereich durchaus strengere Abzugsverbote zu setzen, wobei dies für die Planungssicherheit von Unternehmen nachteilig ist, da das Fehlen einer Unterkapitalisierungsregel dazu führt, dass kein *safe harbour* besteht, der in Fällen von Unterkapitalisierung oft zu Diskussionen mit der Finanzverwaltung führt.³⁶⁰

Das österreichische Abzugsverbot ist übereilt, da der österreichische Gesetzgeber gut daran getan hätte, die Vorschläge der OECD abzuwarten, die weiteren Entwicklungen in der OECD in diesem Zusammenhang zu beobachten und den Wirtschaftsstandort nicht durch eine nicht im internationalen Einklang stehende, vorzeitige Umsetzung zu schädigen.³⁶¹

Trotzdem scheint die österreichische Regelung des §12 Abs 1 Z 10 KStG zielgerichteter als eine generelle Zinsabzugsbeschränkung – Österreich sollte sich mit der „verlängerten“ Umsetzungspflicht des Art 4 der ATAD bis 01.01.2024 (da Österreich mit dem Abzugsverbot für Zinsen und Lizenzen bereits eine „targeted rule“ umgesetzt hatte, die „gleichermaßen wirksam“ ist, die Zielsetzung der Richtlinie, nämlich die Verhütung von BEPS durch die Begrenzung der Abzugsfähigkeit von Zinszahlungen³⁶²) auch Zeit geben, um den in der Richtlinie eingeräumten Gestaltungsspielraum (Ausnutzen der vollen EBIT-Margenbandbreite, Freibetrag nicht Freigrenze von EUR 3 Mio., Vortragsmöglichkeiten, Konzern-Escape-Klauseln, Ausnahmen für Steuergruppen, Ausnahmen für bestimmte Branchen) im maximalem und vernünftigen Umfang auszuschöpfen.³⁶³

Ziel muss es sein, eine international angepasste Regelung umzusetzen, um für heimische Unternehmen vergleichbare, wettbewerbsfähige steuerliche Rahmenbedingungen zu schaffen.³⁶⁴

Der Zeitpunkt für einen generellen Paradigmenwechsel scheint nicht ungünstig zu sein, da das Hauptargument gegen eine generelle Unterkapitalisierungsregel – das Maß an hoher Komplexität, das eine derartige Zinsabzugsschranke mit sich bringt, aufgrund der umfassenden Vorarbeiten der OECD, der EU und den Erfahrungen aus anderen Ländern (u.a. Deutschland) deutlich besser beherrschbar ist.³⁶⁵ Ganz entscheidend ist aber jedenfalls sicherzustellen, dass die mit einer Zinsschranke drohende Doppelbesteuerung (wenn die nichtabzugsfähigen Zin-

³⁶⁰ *Staringer*, BEPS - Was kommt jetzt auf uns zu? 578.

³⁶¹ *Matkovits & Polster*, Empfehlungen der OECD zur Zinsbeschränkung - Auswirkungen auf Österreich 7.

³⁶² *Hafner & Stiastry*, Die EU-Anti-BEPS-Richtlinie 1166.

³⁶³ *Zöchling & Brugger*, Zinsschranke - aufgeschoben ist nicht aufgehoben 1057 1063f.

³⁶⁴ *Zöchling & Plott*, AbgÄG 2014: Das neue Abzugsverbot für niedrigbesteuerte Zinsen und Lizenzgebühren 221.

³⁶⁵ *Staringer*, BEPS - Was kommt jetzt auf uns zu? 578.

sen beim Empfänger in voller Höhe steuerpflichtig bleiben) zum Beispiel durch eine Umqualifizierung der nichtabzugsfähigen Zinsen in Dividenden zu lösen.³⁶⁶

Erstrebenswert ist jedenfalls die Anwendung einer praxisnahen und eindeutigen Regelung, frei von Rechtsunsicherheiten.³⁶⁷ Ein generelles Abzugsverbot nach Idee der OECD macht die speziellen Anwendungsbereiche des Abzugsverbots gemäß § 12 Abs 1 Z 10 KStG, das das Fehlen einer generellen Unterkapitalisierungsregelung kompensieren soll, zumindest mittelfristig obsolet.³⁶⁸

³⁶⁶ *Staringer*, BEPS - Was kommt jetzt auf uns zu? 578f.

³⁶⁷ *Matkovits & Polster*, Empfehlungen der OECD zur Zinsbeschränkung - Auswirkungen auf Österreich 8.

³⁶⁸ *Staringer*, BEPS - Was kommt jetzt auf uns zu? 579.

7 Literaturverzeichnis

- Amberger, H., & Petutschnig, M. (2014). Abgabenrechtsänderungsgesetz 2014: Änderungen im EStG und KStG für Unternehmen. *ÖStZ*, S. 70-79.
- Chroustovsky, S., & Petutschnig, M. (2017). Was bringt die EU-Zinsschranke? - Eine Simulation der Umsetzung von Art 4 der EU-Anti-Tax-Avoidance-Directive in Österreich. *ÖStZ*, S. 477-486.
- Dziurdz, K., & Marchgraber, C. (15-16 2014). Überlegungen zum konzerninternen Abzugsverbot für "niedrig besteuerte" Zinsen und Lizenzgebühren. *ÖStZ*, S. 378-387.
- Fellinger, M. (2015). Die Nichtabzugsfähigkeit von Zinsen und Lizenzgebühren im Konzernverbund - Tatbestandsvoraussetzungen und kritische Aspekte der österreichischen "Zins- und Lizenzschranke". *Jahrbuch Bilanzsteuerrecht*, S. 161-193.
- Hafner, K., & Stiasny, M. (2016). Die EU-Anti-BEPS-Richtlinie. *SWK*, S. 1162-1166.
- Haydn, H., & Haydn, T. (2018). §22 BAO (Missbrauch) neu. *RdW*, S. 378-383.
- Haydn, T. (2015). Abzugsverbot NEU für Zinsen und Lizenzen - Fallbeispiele aus der Praxis. In S. Kirchmayr, G. Mayr, & K. Hirschler, *Abzugsverbote im Konzern* (S. 160-173). Wien: Linde Verlag.
- Jerabek, R., & Neubauer, N. (2014). Unionsrechtskonformität des § 12 Abs 1 Z 10 KStG? *SWI*, S. 368-381.
- Kirchmayr, S. (2015). Abzugsverbot NEU für Zinsen und Lizenzen. In S. Kirschmayr, G. Mayr, & K. Hirschler, *Abzugsverbote im Konzern* (S. 32-41). Wien: Linde Verlag.
- Kirchmayr, S., & Franke, L. (2018). Missbrauch neu. *taxlex*, S. 238-241.
- Knapp, V., & Six, M. (2014). Neuerungen bei Zins- und Lizenzzahlungen. In B. Gröhs, H. Kovar, A. Lang, & C. Wiplinger, *SWK Spezial; Abgabenänderungsgesetz 2014* (S. 30-36). Wien: Linde Verlag.
- Kühbacher, T. (2017). Abzugsverbote für Zinsen und Lizenzgebühren im Lichte des Unionsrechts. *ÖStZ*, S. 169-173.
- Lachmayer, E. (2015). § 12 Abs 1 Z 10 KStG. In B. Renner, E. Strimitzer, & M. Vock, *Die Körperschaftsteuer (KStG 1988)* (S. 122/27-122/44). Österreich: Lexis Nexis.
- Langer, A. (2018). Die Missbrauchsklausel der Anti Tax Avoidance Directive - Handlungsbedarf für Österreich. *RdW*, S. 459-464.
- Loidl, V., Moshammer, H., & Rosenberger, F. (16 2014). Base Erosion and Profit Shifting ("BEPS"). *SWK*, S. 744-746.
- Marchgraber, C., & Zöchling, H. (2018). §10a KStG: Passiveinkünfte bei niedrig besteuerten Auslandsaktivitäten. *ÖStZ*, S. 388-396.

- Matkovits, F., & Polster, B. (2016). Empfehlungen der OECD zur Zinsbeschränkung - Auswirkungen auf Österreich. *SWI*, S. 2-8.
- Mayr, G., & Titz, E. (2018). Umsetzung der Anti-BEPS-RL: Hinzurechnungsbesteuerung ergänzt Methodenwechsel nach §10 Abs 4 KStG. *RdW*, S. 317-327.
- Peyerl, H. (2014). Das neue Abzugsverbot für Zins- und Lizenzzahlungen im Konzern. *ÖStZ*, S. 223-228.
- Polivanova-Rosenauer, T. (03 2014). AbgÄG 2014: Abzugsverbot für Zinsen und Lizenzgebühren. *taxlex*, S. 105-108.
- Raab, S. (2018). Die neue Hinzurechnungsbesteuerung. *SWK*, S. 841-851.
- Rzepa, P. (2014). §12 Abs 1 Z 10 KStG im Lichte des steuerlichen Transparenzprinzips. *RdW*, S. 615-619.
- Schilcher, M. (2015). Niedrig besteuerte Zinsen oder Lizenzgebühren im Konzern - wann liegt eine "Nicht- oder Niedrigbesteuerung" vor? In S. Kirchmayr, G. Mayr, & K. Hirschler, *Abzugsverbote im Konzern* (S. 52-74). Wien: Linde Verlag.
- Staringer, C. (2015). BEPS - Was kommt jetzt auf uns zu? *SWI*, S. 574-587.
- Stocker, R. (2013). Base Erosion and Profit Shifting (BEPS). *IFF Forum für Steuerrecht*, S. 302-313.
- Wimpissinger, C. (2014). Ist die Nichtabzugsfähigkeit von Zinsen und Lizenzgebühren nach §12 KStG unionsrechtswidrig? *SWI*, S. 220-227.
- Zöchling, H. (2015). Niedrigbesteuerte Zinsen und Lizenzen im Konzern: Wer ist Nutzungsberechtigter. In S. Kirchmayr, G. Mayr, & K. Hirschler, *Abzugsverbote im Konzern* (S. 44-50). Wien: Linde Verlag.
- Zöchling, H., & Brugger, F. (2016). Zinsschranke - aufgeschoben ist nicht aufgehoben. *SWK*, S. 1052-1068.
- Zöchling, H., & Plott, C. (2014). AbgÄG 2014: Das neue Abzugsverbot für niedrigbesteuerte Zinsen und Lizenzgebühren. *RdW*, S. 215-221.