

Die Umsetzung der Zinsschranke in Österreich

Mit 1. Jänner 2021 wurde auch die Zinsschrankenregelung in § 12a KStG umgesetzt (erstmalig gültig für nach dem 31.12.2020 beginnende Wirtschaftsjahre), nachdem schon länger ein Disput zwischen der EU-Kommission und der Republik Österreich geherrscht hat (siehe dazu auch KI 03/19). Dem Namen entsprechend schränkt die Zinsschrankenregelung den Zinsabzug (als steuerlich wirksame Betriebsausgabe) ein. Die Zinsschrankenregelung soll insbesondere jene Gestaltungen verhindern, in denen steuerliche Vorteile aus einer besonders hohen, in Relation zum Gesamtkonzern überproportionalen Fremdfinanzierung einzelner Konzerngesellschaften lukriert werden können. Die Wirkung wird dadurch erreicht, dass es in Hochsteuerländern zu einem Zinsabzug kommt und die Zinsen in Niedrigsteuerländern „versteuert“ werden. Andere, schon vor der Zinsschranke bestehende Einschränkungen des Zinsabzugs, beispielsweise bei konzerninternen Zinszahlungen, welche im Empfängerland nicht entsprechend hoch besteuert werden, bleiben weiterhin aufrecht. Denkbar ist, dass die COVID-19-Krise und damit einhergehende steigende Fremdkapitalquoten die Zinsschranke für einen größeren Kreis von Unternehmen bedeutsam machen.

Dem Grundprinzip der Regelung folgend soll die Höhe des Zinsabzugs von der Höhe des steuerlichen EBITDA abhängig sein, welches als Maßstab für die steuerliche Wertschöpfung der Gesellschaft angesehen werden kann. Sofern die Zinsaufwendungen des Wirtschaftsjahres die steuerpflichtigen Zinserträge (des Wirtschaftsjahres) übersteigen, kann dieser „Zinsüberhang“ nur im Ausmaß von 30 % des steuerlichen EBITDA dieses Wirtschaftsjahres abgezogen werden. Es ist dabei egal, ob der Zinsüberhang aus konzerninternen oder aus externen Finanzierungen stammt. Die Zinsschrankenregelung bringt teilweise eigene Begriffsdefinitionen mit sich. So ist beispielsweise bei dem steuerlichen EBITDA zu bedenken, dass steuerfreie Einnahmen, wie etwa steuerfreie Dividenden, das steuerliche EBITDA nicht erhöhen. Generell ist das steuerliche EBITDA als der vor Anwendung der Zinsschrankenregelung ermittelte Gesamtbetrag der Einkünfte, neutralisiert um steuerliche Abschreibungen und Zuschreibungen sowie den Zinsüberhang definiert. Sofern also ein österreichischer Konzern

zentral Fremdkapital aufnimmt und in Form von Eigenkapital an die ausländischen Tochtergesellschaften weitergibt, ist der Zinsaufwand für die Berechnung der Zinsschranke relevant, wenngleich diesem Zinsaufwand kein steuerliches EBITDA gegenübersteht. Der Zinsbegriff der Zinsschranke ist weit gefasst und beinhaltet z.B. auch Geldbeschaffungskosten oder die Finanzierungskosten im Rahmen des Finanzierungsleasings.

Damit die Zinsschranke keine unverhältnismäßige Bürde für kleine und mittlere Unternehmen darstellt, sind verschiedene Ausnahmen und Erleichterungen vorgesehen, welche nachfolgend überblicksmäßig dargestellt sind.

Freibetrag von 3 Mio. €

Unabhängig von der Höhe des steuerlichen EBITDA ist ein Zinsüberhang von bis zu 3 Mio. € pro Veranlagungszeitraum jedenfalls steuerlich abzugsfähig. Dies ist auch dann der Fall, wenn sich aufgrund des steuerlichen EBITDA eigentlich ein geringerer abzugsfähiger Betrag ergeben würde. Vor allem der Freibetrag soll dazu führen, dass KMU mit typischerweise geringerem Zinsaufwand und generell weniger Risiko der Steuervermeidung von der administrativen Bürde der Zinsschranke ausgenommen sind.

Ausnahme für eigenständige Unternehmen (Stand-alone-Klausel)

Nicht mit der Zinsschrankenregelung beschäftigen müssen sich auch Körperschaften, die nicht vollständig in einen Konzernabschluss einbezogen werden, über kein verbundenes Unternehmen verfügen (ein verbundenes Unternehmen liegt demnach vor, wenn bei einer unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligung mindestens 25% der Stimmrechte, des Kapitals oder des Gewinnanspruchs bestehen) und ebenso wenig eine Betriebsstätte im Ausland unterhalten.

Eigenkapitalquotenvergleich

Eine Ausnahme von der Zinsschrankenregelung ist gegeben, wenn die Eigenkapitalquote der Körperschaft bzw. der gesamten inländischen Unternehmensgruppe gleich hoch oder höher als die Eigenkapitalquote des Konzerns ist, zu dem die Körperschaft bzw. der Gruppenträger der inländischen Unternehmensgruppe gehört. Bei dem Vergleich der Kapitalquoten ist eine Toleranzgrenze von 2 Prozentpunkten vorgesehen. Eine Voraussetzung für die

Vergleichbarkeit ist dabei, dass der Einzelabschluss der Körperschaft und der Konzernabschluss (z.B. nach UGB, IFRS oder US-GAAP) nach den gleichen Bewertungsmethoden erfolgen. Sofern Einzelabschluss und Konzernabschluss nach unterschiedlichen Rechnungslegungsvorschriften erstellt werden, muss gegebenenfalls eine Überleitung vom Einzelabschluss auf den Konzernabschluss vorgelegt werden. Rein inländische Unternehmensgruppen können durch den Eigenkapitalquotenvergleich die Zinsschranke typischerweise verhindern, sofern alle Konzerngesellschaften in die (inländische) Unternehmensgruppe einbezogen sind.

Ausnahme für Altverträge

Eine Erleichterung in der Anwendung der Zinsschranke ergibt sich auch dadurch, dass Zinsaufwendungen aus sogenannten Altverträgen (Vertragsabschluss vor dem 17.6.2016) grundsätzlich keine Relevanz für die Berechnung der Zinsschranke haben. Allerdings ist diese Bestimmung letztmalig für die Veranlagung 2025 gültig.

Vorliegen einer Unternehmensgruppe

Liegt eine Unternehmensgruppe i.S.d. Gruppenbesteuerung vor, so müssen die Zinsüberhänge und das jeweilige steuerliche EBITDA der einzelnen Gruppenmitglieder beim Gruppenträger erfasst werden. Diese Vorgehensweise ist dem Umstand geschuldet, dass die isolierte Anwendung der Zinsschranke auf Ebene jedes Gruppenmitglieds in manchen Fällen zu gravierenden steuerlichen Nachteilen führen würde. Im Rahmen der Gruppenbesteuerung gilt der Freibetrag von 3 Mio. € zwingend für die gesamte Unternehmensgruppe und ist demnach nicht von der Anzahl der Gruppengesellschaften abhängig.

Zins- und EBITDA-Vortrag

Zins- und EBITDA-Vortrag wirken vorteilhaft (Vorsicht antragsgebunden!), indem ein wegen der Zinsschranke nicht abzugsfähiger Zinsüberhang sowie ein nicht genutztes Zinsabzugspotential in Folgejahre vorgetragen werden können. Der Zinsvortrag erhöht die Zinsaufwendungen und ebenso den Zinsüberhang, da die Zinsaufwendungen Teil des Zinsüberhangs sind. Damit es nicht zu einer Doppelerfassung kommt und weil der Zinsvortrag bereits im Entstehungsjahr das steuerliche EBITDA erhöht hat, ist der Zinsvortrag bei der Berechnung des steuerlichen EBITDA im Folgejahr nicht mehr zu berücksichtigen. Das nicht

verrechnete EBITDA eines Wirtschaftsjahres kann (nur) auf die folgenden fünf Wirtschaftsjahre vorgetragen werden.

Bild: © Adobe Stock - MQ-Illustrations