

1. Überblick und Grundregel der Zinsschranke

Florian Brugger/Hans Zöchling

1.1. Grundregel der Zinsschranke

§ 12a KStG setzt Art 4 Anti-BEPS-RL („Begrenzung der Abzugsfähigkeit von Zinszahlungen“) um. Durch die „Zinsschranke“ soll ein Anreiz für Konzerne geschaffen werden, die dem Konzern insgesamt entstehenden Fremdkapitalkosten unter den verschiedenen Konzerngesellschaften in Einklang mit dem Wertschöpfungsbeitrag der jeweiligen Gesellschaft zu verteilen. Steuerliche Vorteile aus einer besonders hohen, in Relation zum Gesamtkonzern überproportionalen Fremdfinanzierung einzelner Konzerngesellschaften (Zinsabzug in Hochsteuerländern; Versteuerung der Zinsen in Niedrigsteuerländern) sollen reduziert werden.

§ 12a KStG gilt dem Grunde nach für sämtliche unbeschränkt steuerpflichtige juristische Personen des privaten Rechts (§ 1 Abs 2 Z 1 KStG) sowie für beschränkt steuerpflichtige ausländische Körperschaften (§ 1 Abs 3 Z 1 KStG), die im Inland eine Betriebsstätte unterhalten (§ 12a Abs 2 KStG). Durch verschiedene Ausnahmen wird der zunächst weite Anwendungsbereich des § 12a KStG jedoch wesentlich eingeschränkt (siehe den Überblick in Kapitel 1.3. sowie auch die grafische Darstellung in Kapitel 10.).

§ 12a KStG macht im Sinne der zuvor erläuterten Zielsetzung die Höhe des Zinsabzugs von der Höhe des „steuerlichen EBITDA“ abhängig. Das steuerliche EBITDA soll die Wertschöpfung der Gesellschaft abbilden. Je höher die Wertschöpfung, umso höher soll auch das Potential für den steuerlichen Zinsabzug sein. Ein Zinsüberhang eines Wirtschaftsjahres, das ist jener Betrag, um den die „*abzugsfähige[n] Zinsaufwendungen steuerpflichtige Zinserträge des Wirtschaftsjahres übersteigen*“,¹ ist nach der Grundregel des § 12a Abs 1 KStG „*nur im Ausmaß von 30% des steuerlichen EBITDA [...] dieses Wirtschaftsjahres abzugsfähig*“. Ob und inwieweit der Zinsüberhang aus konzerninternen oder externen Finanzierungen stammt, spielt dabei keine Rolle.

Dieses Zinsabzugspotential in Höhe von 30 % des steuerlichen EBITDA bezeichnet das Gesetz als „*verrechenbares EBITDA*“ (§ 12a Abs 4 Satz 2 KStG).

Ergänzend sieht § 12a Abs 1 KStG vor, dass „*ein Zinsüberhang [...] jedoch jedenfalls bis zu einem Betrag von 3 Millionen Euro pro Veranlagungszeitraum abzugsfähig [ist] (Freibetrag)*“. Ein Zinsüberhang von 3 Millionen Euro kann daher weiterhin ungekürzt abgezogen werden, auch wenn sich aufgrund des steuerlichen EBITDA eigentlich ein geringerer abzugsfähiger Betrag ergibt. Zweck des Freibetrags ist es, kleine und mittlere Unternehmen (mit typischerweise geringerem Zinsaufwand und geringerem „BEPS-Risiko“) im Ergebnis vom Anwendungsbereich der Zinsschranke auszunehmen. Viele Körperschaften werden sich daher schon aufgrund dieser Regelung nicht näher mit der Zinsschranke befassen müssen. Der Freibetrag ist auf den Veranlagungszeitraum (und nicht auf das Wirtschaftsjahr) bezogen, um eine Mehrfachnutzung des Freibetrags bei Änderungen des Bilanzstichtags zu vermeiden.²

Aus dieser Grundregel ergibt sich somit:³

- Beträgt der Zinsüberhang zB 5 Millionen Euro, das steuerliche EBITDA 6 Millionen Euro und das verrechenbare EBITDA daher 1,8 Millionen Euro ($6 \times 0,3$), wird der Zinsabzug durch § 12a KStG höchstens (wenn keine weiteren Ausnahmen greifen)

¹ § 12a Abs 3 KStG.

² Vgl IA 1109/A 27. GP 23; KStR 2013 Rz 1309ad.

³ Vgl auch KStR 2013 Rz 1309ae.

3. Zinsbegriff der Zinsschranke

Florian Brugger/Christoph Marchgraber

3.1. Definition des Zinsbegriffs in § 12a KStG

Wesentlich für die Anwendung der Zinsschranke ist der Begriff „Zinsen“. Immerhin liegt dieser der Definition des „Zinsüberhangs“ zugrunde. Gemäß § 12a Abs 3 Satz 1 KStG liegt „ein Zinsüberhang [...] vor, soweit abzugsfähige Zinsaufwendungen steuerpflichtige Zinserträge des Wirtschaftsjahres übersteigen.“ Dieser Zinsüberhang unterliegt potenziell der Abzugsbeschränkung durch § 12a KStG.

In § 12a Abs 3 Satz 2 KStG wird der Begriff der Zinsen eigenständig²² (teilweise abweichend von anderen ertragsteuerlichen Zinsbegriffen) wie folgt definiert: „Zinsen im Sinne dieser Bestimmung sind jegliche Vergütungen für Fremdkapital einschließlich sämtlicher Zahlungen für dessen Beschaffung sowie sonstige Vergütungen, die wirtschaftlich gleichwertig sind.“

Somit besteht die Definition des Zinsbegriffs für § 12a KStG aus drei Teilen, auf die im Anschluss jeweils näher eingegangen wird:

- Vergütungen für Fremdkapital (siehe Kapitel 3.3.),
- Zahlungen für die Beschaffung von Fremdkapital (siehe Kapitel 3.4.) und
- sonstige Vergütungen, die wirtschaftlich gleichwertig sind mit Vergütungen für Fremdkapital und Zahlungen für dessen Beschaffung (siehe Kapitel 3.5.).

Der Zinsbegriff des § 12a Abs 3 Satz 2 KStG ist gleichermaßen für die in § 12a Abs 3 Satz 1 KStG angesprochenen „Zinsaufwendungen“ und „Zinserträge“ relevant.²³ Was beim Zahlenden zu den „Zinsaufwendungen“ gehört, ist beim Empfänger „Zinsertrag“ iSd § 12a Abs 3 KStG. Eine symmetrische Einbeziehung in den jeweiligen Zinsüberhang der beiden Körperschaften ist hingegen nicht zwingend, da neben dem Vorliegen von (geschuldeten oder bezogenen) Zinsen auch deren steuerliche Abzugsfähigkeit oder Steuerpflicht erforderlich ist.²⁴

Die Gesetzesmaterialien erläutern den Zinsbegriff des § 12a Abs 3 Satz 2 KStG wie folgt:

„Mit der für die Ermittlung des Zinsüberhangs maßgeblichen Definition von ‚Zinsen‘ in Abs. 3 soll der Definition in Art. 2 Abs. 1 der Richtlinie gefolgt und damit ein für Zwecke der Zinsschranke eigenständiger Zinsbegriff umgesetzt werden: Danach sind Zinsen jegliche Vergütungen für Fremdkapital einschließlich sämtlicher Zahlungen für dessen Beschaffung sowie sonstige Vergütungen, die wirtschaftlich gleichwertig sind. Da der Zinsbegriff der Richtlinie nicht nur Zinsaufwendungen im engeren Sinn erfasst, sondern auch wirtschaftlich gleichwertige Zahlungen im Zusammenhang mit der der Fremdkapitalüberlassung erfasst, ist der Zinsbegriff für Zwecke der Zinsschranke weit gefasst und beinhaltet der demonstrativen Aufzählung in Art. 2 Abs. 1 folgend unter anderem auch Finanzierungskosten im Rahmen von Finanzierungsleasing oder Geldbeschaffungskosten.“²⁵

²² Vgl. *Schlicher/Titz*, Die neue Zinsschranke des § 12a KStG (Teil 1), RdW 2021, 47 (49).

²³ Vgl. KStR 2013 Rz 1309at; *Zöchling/Brugger*, Zinsschranke im österreichischen KStG ab 1. 1. 2021, SWK 2020, 1564 (1567).

²⁴ Vgl. *Zöchling/Brugger*, SWK 2020, 1567 f.

²⁵ ErIA 1109/A 27. GP 24.

- **Beispiel 1**

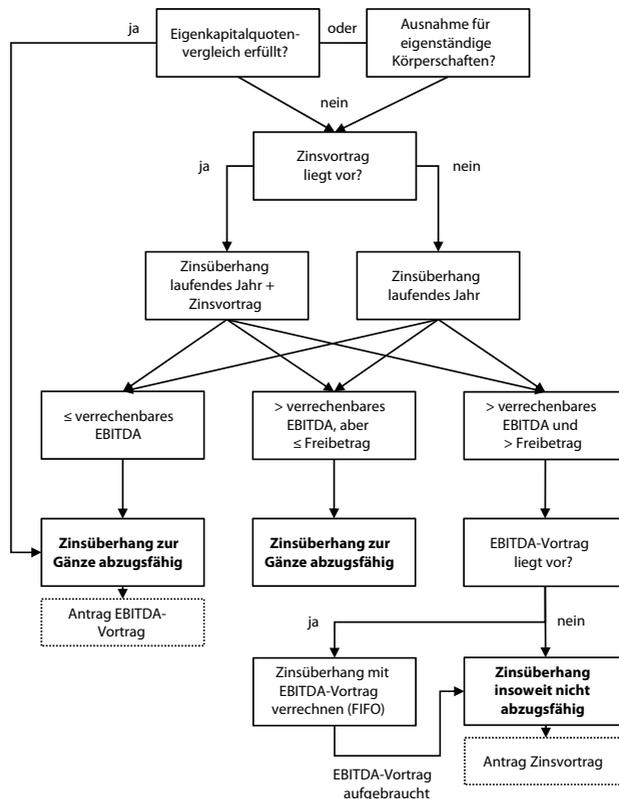
Jahr	1	2
Umsatz	250	280
Abschreibungen	-20	-20
Zinsaufwand	-25	-16
Zinsertrag	0	0
sonstiger Aufwand	-200	-220
Gesamtbetrag der Einkünfte vor § 12a	5	24
Mehr-Weniger-Rechnung gemäß § 12a	10	-2
Gesamtbetrag der Einkünfte	15	22
Ermittlung verrechenbares EBITDA		
Gesamtbetrag der Einkünfte vor § 12a	5	24
zuzüglich Abschreibungen	20	20
zuzüglich Zinsaufwand (ohne Zinsvortrag)	25	16
abzüglich Zinsertrag	0	0
steuerliches EBITDA	50	60
<i>davon 30 % = verrechenbares EBITDA laufendes Jahr</i>	15	18
Ermittlung nicht abzugsfähiger Zinsüberhang		
Zinsüberhang laufendes Jahr	25	16
zuzüglich Zinsvortrag	0	10
Zinsüberhang (inklusive Zinsvortrag)	25	26
abzüglich verrechenbares EBITDA laufendes Jahr	-15	-18
abzüglich Nutzung Freibetrag (wenn verrechenbares EBITDA laufendes Jahr < 3)	0	0
<i>verbleibender, nicht abzugsfähiger Zinsüberhang</i>	10	8
Ermittlung Mehr-Weniger-Rechnung		
im Gesamtbetrag der Einkünfte enthaltener Zinsüberhang	25	16
abzüglich abzugsfähiger Zinsüberhang	-15	-18
<i>Mehr-Weniger-Rechnung gemäß § 12a</i>	10	-2
Veränderung Zinsvortrag		
Zinsvortrag 1.1.	0	10
zuzüglich nicht abzugsfähiger Zinsüberhang	10	0
abzüglich Verwertung Zinsvortrag	0	-2
<i>Zinsvortrag 31.12.</i>	10	8

- Ist der Zinsüberhang aus dem laufenden Jahr, erhöht um den Zinsvortrag, höher als das verrechenbare EBITDA, aber nicht höher als der Freibetrag, kann der gesamte Zinsüberhang abgezogen werden.
- Ist der Zinsüberhang aus dem laufenden Jahr, erhöht um den Zinsvortrag, höher als das verrechenbare EBITDA und der Freibetrag, bleibt der Abzug insoweit eingeschränkt und der Zinsüberhang sollte (soweit dieser nicht bereits auf einen Zinsvortrag zurückzuführen ist) auf Antrag dem Zinsvortrag zugeführt werden.

Wenn ein **EBITDA-Vortrag** vorliegt, kann es schließlich folgende Konstellationen geben:

- Ist der Zinsüberhang aus dem laufenden Jahr nicht höher als das verrechenbare EBITDA, kann der gesamte Zinsüberhang abgezogen werden. Soweit das verrechenbare EBITDA nicht verbraucht wurde, sollte ein weiterer EBITDA-Vortrag beantragt werden.
- Ist der Zinsüberhang aus dem laufenden Jahr höher als das verrechenbare EBITDA, aber nicht höher als der Freibetrag, kann der gesamte Zinsüberhang abgezogen werden.
- Ist der Zinsüberhang aus dem laufenden Jahr höher als das verrechenbare EBITDA und der Freibetrag, erfolgt eine Verrechnung mit den EBITDA-Vorträgen, wobei die ältesten Vorträge unter Beachtung der maximalen Vortragsfähigkeit von fünf Wirtschaftsjahren zuerst zu verrechnen sind (FIFO). Soweit keine Verrechnung möglich ist, ist der Abzug eingeschränkt und der Zinsüberhang sollte auf Antrag dem Zinsvortrag zugeführt werden.

Vereinfacht lässt sich die Prüfungsreihenfolge auch wie folgt darstellen:



6. Anwendung der Zinsschranke in der Unternehmensgruppe

Christoph Marchgraber/Bettina Matzka

6.1. Unionsrechtliche Vorgaben

Nach dem 7. Erwägungsgrund der ATAD¹⁷⁴ steht es den Mitgliedstaaten frei, bei der Anwendung der Zinsschranke eine Gruppenbetrachtung anzustellen, sofern der Steuerpflichtige einer Gruppe angehört, die konsolidierte Abschlüsse vorlegt:

„Umfasst eine Gruppe mehr als ein Unternehmen in einem Mitgliedstaat, so kann dieser Mitgliedstaat bei Anwendung der Zinsschranke die Gesamtposition aller in seinem Staatsgebiet belegenen Unternehmen der Gruppe berücksichtigen, auch über eine separate Unternehmensbesteuerungsregelung, die erlaubt, dass Gewinne oder Zinsabzugspotenzial zwischen den Unternehmen einer Gruppe übertragen werden.“

Dieses Wahlrecht kommt auch in Art 4 Abs 1 ATAD zum Ausdruck, wonach die Mitgliedstaaten den von der Zinsschranke betroffenen Steuerpflichtigen auch als

- ein Unternehmen, „das die Vorschriften im Namen einer Gruppe gemäß der Definition nach nationalem Steuerrecht anwenden darf oder muss“, oder als
- ein Unternehmen „in einer Gruppe gemäß der Definition nach nationalem Steuerrecht, die keine Konsolidierung der Ergebnisse ihrer Mitglieder zu Steuerzwecken vornimmt,“

definieren dürfen. In diesem Fall „können die überschüssigen Fremdkapitalkosten und das EBITDA auf der Ebene der Gruppe berechnet werden und umfassen die Ergebnisse sämtlicher Mitglieder der Gruppe“.

Die ATAD definiert für Zwecke der Zinsschranke zwischen zwei unterschiedlichen „Gruppen“; nämlich einerseits der „Gruppe gemäß der Definition nach nationalem Steuerrecht“ und andererseits der „zu Rechnungslegungszwecken konsolidierte[n] Gruppe“. Wird der Gruppenbegriff ohne nähere Beschreibung verwendet, ist daher zu prüfen, welche der beiden „Gruppen“ damit gemeint ist. Die einzige Regelung, die nähere Vorgaben für die Anwendung der Zinsschranke im Rahmen einer „Gruppe gemäß der Definition nach nationalem Steuerrecht“ enthält, ist Art 4 Abs 3 ATAD. Demnach gilt der Freibetrag von 3 Mio Euro iSd Art 4 Abs 3 ATAD für die gesamte Gruppe. Abgesehen davon lassen sich der ATAD keine näheren Vorgaben für die Umsetzung dieses Wahlrechts entnehmen.

6.2. Innerstaatliche Umsetzung

Die unionsrechtlichen Vorgaben zur Zinsschranke wurden mit dem COVID-19-Steuermaßnahmengesetz innerstaatlich umgesetzt. Vom in Art 4 Abs 1 ATAD enthaltenen Wahlrecht hat der Gesetzgeber Gebrauch gemacht. Die Umsetzungsnorm des § 12a Abs 7 KStG enthält allerdings kein Wahlrecht, die Zinsschranke auf Einzelgesellschaftsebene oder auf Unternehmensgruppenebene anzuwenden. Bei Vorliegen einer Gruppe iSd § 9 KStG ist die Zinsschranke vielmehr verpflichtend auf Gruppenebene anzuwenden. Dadurch soll „auch eine mehrfache Inanspruchnahme des Freibetrages durch Unternehmensgruppen verhindert“ werden.¹⁷⁵ Im Einklang mit Art 4 Abs 3 ATAD gilt nämlich ein Gruppen-Freibetrag iHv 3 Mio Euro (§ 12a Abs 7 Z 1 Satz 2 KStG).

¹⁷⁴ Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates vom 12. Juli 2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts, ABI L 2016/193, 1.

¹⁷⁵ ERIA 1109/A BlgNR 27. GP 26.

8.2.3. Mit welchem Konzernabschluss ist zu vergleichen?

Für den Eigenkapitalquotenvergleich ist das Verhältnis des Eigenkapitals zur Bilanzsumme laut (adaptiertem) Jahresabschluss der österreichischen Körperschaft (nachfolgend auch als adaptierter Einzelabschluss bezeichnet) mit dem Verhältnis des Eigenkapitals zur Bilanzsumme laut Konzernabschluss zu vergleichen. Da eine Körperschaft in mehrere Konzernabschlüsse einbezogen sein kann, ist auch zu klären, welcher Konzernabschluss für den Eigenkapitalquotenvergleich heranzuziehen ist.

Entsprechend der Ratio der Zinsschranke und der Sichtweise in Deutschland²⁵⁰ erscheint es naheliegend, den obersten Konzernabschluss mit dem größten Konsolidierungskreis, der nach dem UGB, den IFRS oder anderen vergleichbaren Rechnungslegungsstandards aufgestellt wurde, und in den die österreichische Körperschaft einbezogen ist, heranzuziehen.²⁵¹ Dafür spricht, dass auf oberster Ebene im Konzern entschieden werden kann, wo und in welcher Höhe im Konzern Fremdkapital aufgenommen wird.

Allenfalls könnte überlegt werden, dass in Fällen, in denen auf einer unteren Ebene im Konzern eine eigenständige Finanzierungsfunktion besteht (wie insbesondere bei einem börsennotierten Konzern mit signifikantem Streubesitz), der Konzernabschluss auf dieser unteren Ebene und nicht der Konzernabschluss des Mehrheitsgesellschafters für den Eigenkapitalquotenvergleich herangezogen werden kann. Die KStR sehen eine solche Möglichkeit nicht vor.

Entsprechend der Sichtweise zu § 245 UGB, wonach auch ein freiwillig aufgestellter Konzernabschluss befreiende Wirkung für die darin einbezogenen Unternehmen haben kann,²⁵² können auch freiwillig erstellte Konzernabschlüsse für den Eigenkapitalquotenvergleich herangezogen werden.²⁵³

8.2.4. Relevanter Eigenkapitalbegriff

Aus dem Umstand, dass der Einzelabschluss der österreichischen Körperschaft an den Rechnungslegungsstandard und die Bewertungsmethoden des Konzernabschlusses anzugleichen ist (§ 12a Abs 5 Z 2 und 3 KStG), ist zu schließen, dass der Eigenkapitalquotenvergleich anhand jenes Eigenkapitalbegriffs vorzunehmen ist, der dem Konzernabschluss zugrunde liegt.²⁵⁴ Eigenkapital und Bilanzsumme aus einem österreichischen unternehmensrechtlichen Einzelabschluss der Körperschaft sind daher auf ein Eigenkapital und eine Bilanzsumme der Körperschaft gemäß Rechnungslegungsstandard und Bewertungsmethoden des Konzernabschlusses überzuleiten. Was aus österreichischer steuerlicher Sicht Eigenkapital ist, spielt demnach für Zwecke des Eigenkapitalquotenvergleichs keine Rolle.

In diesem Sinne wird auch in den KStR festgehalten:

„Gesonderte Anpassungen der für die Ermittlung der Eigenkapitalquote maßgeblichen Größen für steuerliche Zwecke sieht § 12a Abs. 5 KStG 1988 nicht vor. [...] Aus der gemäß § 12a Abs. 5 KStG 1988 erforderlichen Überleitung der für die Eigenkapitalquote maßgeblichen Größen (Eigenkapital und Bilanzsumme) auf den für den Konzernabschluss

²⁵⁰ Vgl zur deutschen Rechtslage: Deutscher Bundestag, Drucksache 16/4841, 50: „[...] wird für die Ermittlung der Eigenkapitalquote immer der nach dem erweiterten Konzernbegriff größtmögliche Konsolidierungskreis mit dem sich für diesen Konsolidierungskreis ergebenden obersten Rechtsträger zugrunde gelegt [...]“; vgl auch Loewens in Blümich (Hrsg), EStG 148. Lieferung, § 4h Rz 72; Hick in Hermann/Heuer/Raupach (Hrsg), EStG 276. Lieferung, § 4h Rz 48.

²⁵¹ Vgl KStR 2013 Rz 1309di; Schilcher/Titz, RdW 2021, 140.

²⁵² Vgl Heu in Straube/Ratka/Rauter (Hrsg), UGB II/RLG § 245 Rz 7.

²⁵³ Vgl KStR 2013 Rz 1309cy.

²⁵⁴ Vgl KStR 2013 Rz 1309dd.

8.3. Eigenkapitalquotenvergleich in der Unternehmensgruppe

8.3.1. Überblick

§ 12a Abs 7 Z 2 KStG trifft folgende Regelung zum Eigenkapitalquotenvergleich in der Unternehmensgruppe:

„Für den Eigenkapitalquotenvergleich gemäß Abs. 5 ist maßgeblich, dass der Gruppenträger vollständig in einen Konzernabschluss einbezogen wird und die Eigenkapitalquote der Unternehmensgruppe gleich hoch oder höher ist als die Eigenkapitalquote des Konzerns. Für Zwecke der Ermittlung der Eigenkapitalquote der Unternehmensgruppe ist ein konsolidierter Gruppenabschluss zu erstellen, in den der Gruppenträger, die unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitglieder und Betriebsstätten der beschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitglieder vollständig einzubeziehen sind. Dieser Gruppenabschluss ist zum Abschlussstichtag des Gruppenträgers zu erstellen.“

Wie die Gesetzesmaterialien erläutern, ist somit *„für die Mitglieder [der] ‚Zinsschranken-Gruppe‘ ein (fiktiver) Teilkonzernabschluss (Gruppenabschluss) zu erstellen [...] [...] Die danach für die ‚Zinsschranken-Gruppe‘ ermittelte Eigenkapitalquote soll in weiterer Folge der Eigenkapitalquote des gesamten Konzerns gegenübergestellt werden, d.h. einschließlich jener Konzerngesellschaften, die nicht Mitglied der ‚Zinsschranken-Gruppe‘ sind.“*²⁸⁷

§ 12a Abs 7 Z 2 KStG schafft kein eigenständiges System für den Eigenkapitalquotenvergleich in der Unternehmensgruppe, sondern passt § 12a Abs 5 KStG lediglich in einzelnen Punkten an.²⁸⁸ Daher ist uE davon auszugehen, dass der Eigenkapitalquotenvergleich nach § 12a Abs 7 Z 2 KStG soweit wie möglich dem Konzept des § 12a Abs 5 KStG folgt und übereinstimmend vorzunehmen ist. Folgende Überlegungen, die in Kapitel 8.2. für den Eigenkapitalquotenvergleich außerhalb der Unternehmensgruppe angestellt wurden, sollten daher auch für den Eigenkapitalquotenvergleich in der Unternehmensgruppe relevant sein:

- Für Zwecke des Eigenkapitalquotenvergleichs sind Konzernabschlüsse nach dem UGB, den IFRS und anderen vergleichbaren Rechnungslegungsstandards zulässig. Die Vergleichbarkeit sollte entsprechend § 245 Abs 2 Z 2 UGB zu beurteilen sein (Kapitel 8.2.2.).
- Der Vergleich sollte grundsätzlich mit der Eigenkapitalquote aus dem obersten Konzernabschluss mit dem größten Konsolidierungskreis erfolgen, der nach dem UGB, den IFRS oder anderen vergleichbaren Rechnungslegungsstandards aufgestellt wurde und in den der Gruppenträger vollkonsolidiert einbezogen ist (Kapitel 8.2.3.);²⁸⁹ ob auch die Gruppenmitglieder in diesen Konzernabschluss vollkonsolidiert einbezogen werden, spielt hingegen keine Rolle.²⁹⁰
- Der maßgebliche Eigenkapitalbegriff sollte sich aus dem Rechnungslegungsstandard ergeben, der im heranzuziehenden Konzernabschluss zur Anwendung kommt. Eine Kürzung des Eigenkapitals um Eigenkapitalpositionen, bei denen die Vergütung die steuerliche Bemessungsgrundlage mindert, sollte nicht vorzunehmen sein. Minderheitsanteile am Eigenkapital sollten sowohl im Gruppen- als auch im Konzernabschluss zum Eigenkapital gehören, das dem Eigenkapitalquotenvergleich zugrunde gelegt wird (Kapitel 8.2.4.).

²⁸⁷ IA 1109/A 27. GP 26.

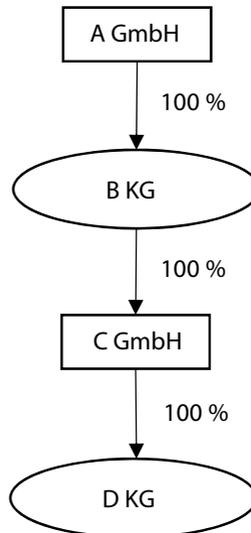
²⁸⁸ Vgl auch KStR 2013 Rz 1309eu; *Schilcher/Titz*, Die neue Zinsschranke des § 12a KStG (Teil 2) RdW 2021, 136 (141).

²⁸⁹ Vgl KStR 2013 Rz 1309ev.

²⁹⁰ Vgl KStR 2013 Rz 1309ev.

- **Fortsetzung Beispiel 1**

Ergänzt man das erste Beispiel hingegen noch dahingehend, dass C wiederum 100 % an einer Personengesellschaft D hält („Personengesellschaft auf unterer Ebene“), hätte eine Vollkonsolidierung von D zu unterbleiben, da D keine Beteiligung an vollkonsolidierten Gruppenmitgliedern hält.



Stattdessen würde der Ansatz der Beteiligung an D im Gruppenabschluss nach der Equity-Methode erfolgen (siehe Kapitel 8.2.8.). Auch sonst sollten Beteiligungen an Gesellschaften, die nicht zum Konsolidierungskreis des Gruppenabschlusses gehören, nach den in Kapiteln 8.2.8. und 8.2.9. beschriebenen Grundsätzen auch im Gruppenabschluss anzusetzen sein.²⁹³

Was den Zeitpunkt der erstmaligen Vollkonsolidierung betrifft, sollten die in Kapitel 8.2.9. angestellten Überlegungen übertragbar sein. Jede Aufstellung eines Gruppenabschlusses für Zwecke des Eigenkapitalquotenvergleichs sollte als erstmalige Aufstellung eines Konzernabschlusses zu betrachten sein, soweit es um den Zeitpunkt der Erstkonsolidierung geht. Damit können die nach dem Konzernrechnungslegungsrecht bestehenden Wahlrechte für den Zeitpunkt der Erstkonsolidierung bei jedem Eigenkapitalquotenvergleich erneut ausgeübt werden:

- § 254 Abs 2 UGB regelt den Zeitpunkt der Erstkonsolidierung wie folgt: „Die Verrechnung gemäß Abs. 1 wird auf der Grundlage der Wertansätze zum Zeitpunkt des Erwerbs der Anteile oder der erstmaligen Einbeziehung des Tochterunternehmens in den Konzernabschluß oder, beim Erwerb der Anteile zu verschiedenen Zeitpunkten, zu dem Zeitpunkt, zu dem das Unternehmen Tochterunternehmen geworden ist, durchgeführt. Der gewählte Zeitpunkt ist im Konzernanhang anzugeben.“
- Die Regelungen für die erstmalige Aufstellung eines IFRS-Abschlusses sind in IFRS 1 enthalten. Wie für die Equity-Methode sieht IFRS 1 auch ein Wahlrecht für den Zeitpunkt der Kapitalaufrechnung bei der Vollkonsolidierung vor: Entweder es wird auf den Erwerbszeitpunkt oder auf den Zeitpunkt der erstmaligen Aufstellung (IFRS 1.C4 [j] spricht vom Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS) abgestellt.

²⁹³ Vgl KStR 2013 Rz 1309fb.

9.2.3.3. Zusammenschluss, Realteilung

Nimmt eine Körperschaft an einem Zusammenschluss teil, sollte dies keine Auswirkungen auf den Fortbestand des bei ihr zum Zusammenschlussstichtag bestehenden Zins- und EBITDA-Vortrags haben, weil die im Rahmen des Zusammenschlusses übernehmende Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft) kein Steuersubjekt ist, auf das ein solcher Vortrag übergehen könnte. Die übernehmende Mitunternehmerschaft ist vielmehr lediglich ein Gewinnermittlungssubjekt, das den Gewinn und Verlust für ihre Gesellschafter einheitlich und gesondert ermittelt.

Ebenso wird auch die Realteilung einer Mitunternehmerschaft keine Auswirkungen auf den bei ihren Gesellschaftern zum Realteilungsstichtag bestehenden Zins- und EBITDA-Vortrag haben, weil der ausscheidende Gesellschafter seinen an der realteilenden Mitunternehmerschaft bestehenden Anteil lediglich durch das auf ihn übergehende Vermögen ersetzt und es dadurch in der Person des für den Zins- und EBITDA-Vortrag maßgeblichen Steuersubjekts zu keiner Veränderung kommt.

9.2.4. Zins- und EBITDA-Vortrag und steuerliche Unternehmensgruppen

Umgründung innerhalb einer steuerlichen Unternehmensgruppe

Erfolgt die Umgründung zwischen zwei Körperschaften, die derselben steuerlichen Unternehmensgruppe angehören, hat dies auf den Zins- und EBITDA-Vortrag des Gruppenträgers keine Auswirkung, weil die Bestimmungen der Zinsschranke ausschließlich auf der Ebene des Gruppenträgers zur Anwendung gelangen (§ 12a Abs 7 KStG). Der Gruppenträger führt daher den ihm zum Umgründungsstichtag zuzurechnenden Zins- und EBITDA-Vortrag unverändert fort. Dies gilt unabhängig davon, ob die Umgründung zwischen zwei Gruppenmitgliedern oder unter Beteiligung des Gruppenträgers als übertragende oder übernehmende Körperschaft erfolgt.

Umgründung auf eine steuerliche Unternehmensgruppe

Überträgt eine gruppenfremde Körperschaft ihr Vermögen auf den Gruppenträger oder ein Gruppenmitglied, ist der übergehende Zins- und EBITDA-Vortrag dem Gruppenträger zuzurechnen, weil nur für diesen die Bestimmungen zur Zinsschranke anzuwenden sind (§ 12a Abs 7 KStG).

Umgründung aus einer steuerlichen Unternehmensgruppe

Überträgt der Gruppenträger Vermögen auf eine Körperschaft, die nicht Gruppenmitglied seiner steuerlichen Unternehmensgruppe ist, geht der dem übertragenen Vermögen zuzurechnende Teil des Zins- und EBITDA-Vortrags auf die übernehmende Körperschaft über. Erfolgt die Übertragung des Vermögens durch ein Gruppenmitglied, verbleibt der Zins- und EBITDA-Vortrag auch dann unverändert beim Gruppenträger bestehen, wenn das übertragene Vermögen zum Bestand des Zins- und EBITDA-Vortrags beim Gruppenträger beigetragen hat.³¹⁸

9.2.5. Übergang des Zins- und EBITDA-Vortrags in zeitlicher Hinsicht

Der auf die übernehmende Körperschaft übergehende Zins- und EBITDA-Vortrag wird dieser in dem Wirtschaftsjahr zugerechnet, in dem es erstmalig zu einer Zurechnung

³¹⁸ Vgl. auch die Verwaltungspraxis zu § 4 UmgrStG, nach der bei einer Übertragung eines verlustverursachenden Vermögens durch ein Gruppenmitglied trotz einer gruppenbezogenen Betrachtungsweise der dem Gruppenträger durch das Gruppenmitglied zuvor zugerechnete Verlustvortrag auch dann nicht auf die übernehmende Körperschaft übergeht, wenn das übertragene Vermögen zum Bestand des Verlustabzugs des Gruppenträgers beigetragen hat.

10.2. Erhebung des Steuerplanungsbedarfs

Im Gegensatz zur deutschen Rechtslage findet die Zinsschranke keine Anwendung auf natürliche Personen, sondern ausschließlich auf in § 12a Abs 2 KStG aufgezählte Körperschaften:

- Unbeschränkt steuerpflichtige juristische Personen des privaten Rechts (zB Kapitalgesellschaften, Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften oder Privatstiftungen).
- Beschränkt steuerpflichtige Körperschaften, die im Inland eine Betriebsstätte unterhalten.

Einzelunternehmen oder Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts sind nicht von der Zinsschranke betroffen. Personengesellschaften unterliegen per se nicht der Zinsschranke. Ist an einer Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft, vermögensverwaltende Personengesellschaft) eine der Zinsschranke unterliegende Körperschaft beteiligt, fließen die in den zugewiesenen anteiligen Einkünfte enthaltenen maßgeblichen Größen (anteiliges steuerliches EBITDA, anteiliger Zinsüberhang) in die eigene Ermittlung ein.

Für Körperschaften, die dem KMU-Bereich zuzuordnen sind, besteht eine wichtige persönliche Ausnahmenvorschrift. Ist eine Körperschaft nicht vollständig in einen Konzernabschluss einbezogen, verfügt sie zusätzlich über keine verbundenen Unternehmen iSd § 10a Abs 4 Z 2 KStG und auch über keine ausländische Betriebsstätte, unterliegt eine solche „Stand-alone“-Körperschaft nicht der Zinsschranke (§ 12a Abs 2 Satz 2 KStG).

Bei den sachlichen Anwendungsvoraussetzungen ist zu prüfen, ob der Zinsüberhang (verstanden als positiver Saldo zwischen steuerpflichtigen Zinsaufwendungen abzüglich steuerpflichtigen Zinserträgen) 30 % des steuerlichen EBITDA übersteigt; ein Zinsüberhang ist bis 3 Mio Euro pro Veranlagungszeitraum jedenfalls abzugsfähig (Freibetrag).

Diese beiden maßgeblichen Größen sind nach steuerlichen Grundsätzen zu ermitteln. Für eine erste Abschätzung wird im Regelfall ein Rückgriff auf die unternehmensrechtliche Gewinn- und Verlustrechnung (entweder aus dem letzten verfügbaren Jahresabschluss oder eine Plan-GuV für das betreffende Wirtschaftsjahr) mit wenigen steuerlichen Adaptierungen ausreichend sein.

Vereinfachend kann das Betriebsergebnis (§ 231 Abs 2 Z 9 UGB) zuzüglich der Abschreibungen des Sachanlagevermögens (§ 231 Abs 2 Z 7 UGB) oder allfälliger in § 231 Abs 2 Z 4 lit a UGB enthaltener Zuschreibungen zum Sachanlagevermögen ein erster Anhaltspunkt für das (steuerliche) EBITDA sein.

Eine Größenordnung für den Zinsüberhang kann aus der Differenz von § 231 Abs 2 Z 15 UGB (Zinsen und ähnliche Aufwendungen) abzüglich der Positionen § 231 Abs 2 Z 11 und 12 (Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen bzw sonstige Zinsen und ähnliche Erträge) gewonnen werden. Negativzinsen aus der Veranlagung von Liquidität sowie Zinsaufwendungen aus Altdarlehen (§ 26c Z 80 KStG) können dabei neutralisiert werden.

Ergibt sich aus diesem groben ersten Vergleich, dass die Körperschaft bzw die Unternehmensgruppe insgesamt über ein ausreichendes (zusammengefasstes) EBITDA verfügt und der Zinsüberhang wesentlich weniger als 30 % des EBITDA ausmacht oder der überschlägig ermittelte Zinsüberhang geringer als 3 Mio Euro (pro Veranlagungsperiode) ist, dürfte hinsichtlich des untersuchten Jahres kein besonderer Steuerplanungsbedarf bestehen.

Ist hingegen kein ausreichender Sicherheitspolster gegeben, muss eine genauere, den einzelnen steuerlichen Anforderungen entsprechende Ermittlung der beiden maßgeblichen Größen (steuerliches EBITDA, Zinsüberhang) vorgenommen werden.