

## EU-Kommission veröffentlicht Entwurf einer EU Anti BEPS Richtlinie



Der Entwurf der EU Anti BEPS RL der EU-Kommission zielt auf eine kohärente und koordinierte Umsetzung der im Zuge des BEPS-Projekts von der OECD identifizierten Maßnahmen zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken ab. Eine vollständige Umsetzung der Richtlinie hätte aus österreichischer Sicht – insbesondere für international agierende Unternehmen – weitreichende Änderungen zur Folge.

Der Entwurf der EU Anti BEPS RL der EU-Kommission zielt auf eine kohärente und koordinierte Umsetzung der im Zuge des BEPS-Projektes von der OECD identifizierten Maßnahmen zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken ab. Die RL-Vorgaben sind als Mindeststandards zu verstehen und gehen größtenteils über den verbindlichen Mindeststandard lt OECD-BEPS-Projekt hinaus. Zum Teil werden unverbindliche OECD-Empfehlungen-/Best Practices aufgegriffen bzw eigene Maßnahmen ergänzt. Vom Anwendungsbereich der RL sollen alle EU-Gesellschaften sowie EU-Betriebsstätten von Drittstaatsgesellschaften umfasst sein. Konkret schlägt die EU-Kommission vor, dass folgende sechs Maßnahmen von den einzelnen Mitgliedstaaten gesetzlich implementiert werden:

### Beschränkung des Zinsabzuges:

Der RL-Entwurf beinhaltet eine generelle Zinsschranke, wonach Nettozinsaufwendungen (= Zinsaufwendungen – Zinserträge) einer Gesellschaft nur bis zur Höhe von 30 % des EBITDA des jeweiligen Steuerjahres – jedoch jedenfalls bis zu einem Betrag von MEUR 1 – abzugsfähig sein sollen. In der derzeitigen Fassung sieht der RL-Entwurf sowohl einen zeitlich unbegrenzten Vortrag von in einem Steuerjahr nicht abzugsfähigen Zinsaufwendungen (= Zinsvortrag) als auch ungenützter EBITDA-Bestandteile in Folgeperioden vor.

Um der Tatsache Rechnung zu tragen, dass verschiedene Konzerne branchenbedingt unterschiedlich hoch fremdfinanziert sind, soll ergänzend zur generellen Zinsschranke für Konzerne eine spezielle „**Group-carve-out**“-**Regelung** gelten. Diese stellt gewissermaßen eine „Escape-Klausel“ dar und sieht vor, dass Zinsaufwendungen – ungeachtet der generellen Zinsschranke (MEUR 1 oder 30 % des EBITDA) – immer dann abzugsfähig sein sollen, wenn die Eigenkapitalausstattung (equity to total assets) der betroffenen Gesellschaft maximal 2 Prozentpunkte unter jener des Konzerns liegt **und** die Zinszahlungen der Gesellschaft an verbundene Unternehmen maximal 10 % der gesamten Zinsaufwendungen des Konzerns betragen.

Im Ergebnis erinnert die im RL-Entwurf enthaltene Bestimmung zur Beschränkung des Zinsabzuges stark an die **deutsche Zinsschranke**. Aus österreichischer Sicht würde die Einführung einer generellen Zinsschranke nach deutschem Vorbild gewissermaßen einen Paradigmenwechsel darstellen, da Zinsaufwendungen nach aktueller Rechtslage nur in den unter § 12 Abs 1 Z 9 KStG (Abzugsverbot bei Fremdfinanzierung von konzerninternen Beteiligungserwerben) sowie § 12 Abs 1 Z 10 KStG (konzerninterne Zinszahlungen an niedrigbesteuerter Gesellschaften) genannten Fällen dem Abzugsverbot unterliegen.

## Wegzugsbesteuerung:

Der RL-Entwurf entspricht weitestgehend dem im neuen § 6 Z 6 EStG (idF AbgÄG 2015) verankerten Entstrickungskonzept bei der Verlagerung von Wirtschaftsgütern, Betrieben oder Betriebsstätten in EU- oder Drittstaaten. Demnach soll es in derartigen Fällen zu einer Festsetzung der Steuerschuld iHd Differenzbetrages zwischen dem Marktwert und den steuerlichen Anschaffungskosten kommen. Bei einem „Exit“ in einen EU- bzw EWR-Staat soll ein Ratenzahlungskonzept zur Anwendung gelangen, wobei die EU hierfür eine Entrichtung der Steuerschuld verteilt auf fünf Jahre (in Österreich für Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens aktuell sieben Jahre) vorsieht.

Aufgrund des bereits im Zuge des AbgÄG 2015 eingeführten Entstrickungskonzeptes anstelle des Nichtfestsetzungskonzeptes sind durch das EU Anti BEPS-Projekt im Bereich der Wegzugsbesteuerung keine großen Änderungen für Österreich zu erwarten.

## Wechsel von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode („Switch-over“):

Für Beteiligungserträge, Anteilsveräußerungen und Betriebsstätteinkünfte aus Drittstaaten sieht der RL-Entwurf der EU-Kommission einen Wechsel von der Befreiungs- zur Anrechnungsmethode vor (sog „Switch-Over“), wenn die ausländische Gesellschaft bzw Betriebsstätte einem gesetzlichen KöSt-Satz von weniger als 40 % des Regelsteuersatzes des jeweiligen EU-Mitgliedsstaates unterliegt. Diesfalls sind die ausländischen Einkünfte im jeweiligen EU-Staat unter Anrechnung einer im Drittstaat entrichteten Körperschaftsteuer (bzw im Falle von Dividenden wohl auch einer allfälligen hierauf lastenden Quellensteuer) zu besteuern, was im Ergebnis dazu führt, dass das Besteuerungsniveau auf das des EU-Staats hochgeschleust wird bzw im Falle von Dividenden das internationale Schachtelprivileg versagt wird.

Aus österreichischer Sicht ergäbe sich daher insbesondere in folgenden Fällen ein Methodenwechsel von der Befreiungs- zur Anrechnungsmethode:

- ausländische Gesellschaft ist in einem Drittstaat ansässig bzw Betriebsstätte befindet sich in einem Drittstaat und
- die Gewinne unterliegen einem gesetzlichen Körperschaftsteuersatz von weniger als 10 %.

Diese Bestimmung würde – im Vergleich zur aktuellen österreichischen Rechtslage – insoweit eine Veränderung darstellen, als zum einen niedrigbesteuerte Betriebsstättengewinne (dh KöSt-Satz < 10 %) aus Drittstaaten, mit denen Österreich ein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat, das für Betriebsstättengewinne die Befreiungsmethode vorsieht (zB Schweiz), in Österreich nicht länger von der Körperschaftsteuer befreit wären, sondern unter Anrechnung der ausländischen Körperschaftsteuer in Österreich der Besteuerung unterlägen. Zum anderen käme es hierdurch zu einer Erweiterung/Anpassung des § 10 Abs 4 und 5 KStG; anders als in der hierin verankerten Switch-Over-Bestimmung, erfordert die von der EU vorgeschlagene Bestimmung bei Gewinnanteilen und Veräußerungsgewinnen aus internationalen Schachtelbeteiligungen nicht, dass die im Drittstaat ansässige Gesellschaft überwiegend Passiveinkünfte erzielt. Daher wären beispielsweise auch Dividenden aus Drittländern mit einem Körperschaftsteuersatz von weniger als 10 % (zB Hongkong, Montenegro) künftig selbst dann vom Methodenwechsel erfasst, wenn die Dividenden zahlenden Gesellschaften aktiv (operativ) tätig sind (dh nicht überwiegend Passiveinkünfte erzielen).

## Allgemeine Anti-Missbrauchsklausel („GAAR“):

Artikel 7 des RL-Entwurfes enthält indes eine allgemeine Missbrauchsklausel (General anti-abuse rule, GAAR). Demnach sollen unangemessene Gestaltungen / Konstruktionen, deren wesentlicher Zweck darin besteht steuerliche Vorteile zu lukrieren, von den EU-Mitgliedsstaaten ignoriert werden. Die Bestimmung ist sehr allgemein formuliert und stellt gewissermaßen einen „Substance bzw purpose test“ dar, und erinnert stark an die Missbrauchsbestimmung des § 22 BAO, die ohnehin – auch bereits aktuell – auf

## Vorschriften für beherrschte ausländische Unternehmen („CFC-Rules“):

Gemäß dieser Bestimmung sollen nicht ausgeschüttete Gewinne von in Drittstaaten ansässigen Gesellschaften in die Steuerbemessungsgrundlage der EU-Muttergesellschaft einbezogen und in der Folge der KöSt unterworfen werden, wenn

- die EU-Muttergesellschaft alleine oder gemeinsam mit verbundenen Unternehmen zu mehr als 50 % direkt oder indirekt am Stammkapital oder den Stimmrechten beteiligt ist, und

- die Gewinne der im Drittstaat ansässigen Gesellschaft einem effektiven Körperschaftsteuersatz, der weniger als 40 % des effektiven Steuersatzes des jeweiligen EU-Mitgliedsstaates (dh bezogen auf Österreich weniger als 10 %) beträgt, und
- mehr als 50 % der Einkünfte der im Drittstaat ansässigen Gesellschaft aus definierten Passiveinkünften (Zinsen, Lizenzgebühren, Dividenden etc.) bestehen.

Diese Bestimmung zielt vordergründig darauf ab, die Verlagerung von bestimmten Passiveinkünften in niedrigbesteuerte Tochtergesellschaften einzudämmen. Die Zurechnung der Gewinne zur EU-Muttergesellschaft soll im Ausmaß der Beteiligung erfolgen. Eine im Drittstaat entrichtete (Körperschaft-)Steuer ist entsprechend anzurechnen. Nach dem RL-Entwurf soll die Hinzurechnungsbesteuerung bei EWR-Gesellschaften (dh aus Island, Norwegen bzw Liechtenstein) generell unterbleiben.

Aus österreichischer Sicht würde die Einführung von CFC-Regeln gewissermaßen einen Paradigmenwechsel darstellen, zumal im österreichischen Steuerrecht bis dato keine speziellen Bestimmungen zur Hinzurechnung von nicht ausgeschütteten Gewinnen beherrschter ausländischer Gesellschaften enthalten sind.

### **Behandlung hybrider Gesellschaften / Finanzinstrumente:**

Zudem enthält der RL-Entwurf eine Bestimmung, die darauf abzielt, die durch den Einsatz hybrider Gestaltungen auftretenden Steueroptimierungsmöglichkeiten zu unterbinden. Konkret handelt es sich dabei einerseits um hybride Unternehmen (einschließlich deren Betriebsstätten) sowie zum anderen um hybride Finanzierungsinstrumente. Durch die RL sollen unerwünschte Rechtsfolgen aus der unterschiedlichen Qualifikation in verschiedenen Mitgliedsstaaten (zB ein doppelter Betriebsausgabenabzug oder ein Betriebsausgabenabzug ohne korrespondierende Betriebseinnahme) unterbunden werden. Zu diesem Zweck sieht der RL-Entwurf vor, dass innerhalb der EU die Qualifikation des Quellenstaates den anderen Mitgliedsstaat binden soll. Hybride Gestaltungen im Verhältnis zu Drittländern regelt der Entwurf nicht.

### **Ausblick:**

Aufgrund des aktuellen politischen Klimas ist mit einer vergleichsweise raschen Verabschiedung der Richtlinie – möglicherweise bereits Ende 2016 oder im Laufe 2017 – zu rechnen. Eine vollständige Umsetzung der Richtlinie hätte aus österreichischer Sicht weitreichende Änderungen zur Folge, zumal einige der vorgestellten Maßnahmen (zB „CFC-Regelungen“ bzw „Switch-Over“ bei Betriebsstätteneinkünften) ein völliges Novum darstellen würden und über den BEPS-Mindeststandard der OECD teilweise hinausgehen.

**Mag. Florian Rosenberger**  
**Partner, Tax**  
T +43 732 6938-2318  
M +43 664 81 60 979  
frosenberger@kpmg.at

**Mag. Thomas Hahn**  
**Assistant Manager, Tax**  
T +43 732 6938-2339  
M +43 664 34 59 492  
thahn@kpmg.at

[kpmg.at](http://kpmg.at)