

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	V
Abkürzungsverzeichnis	XVII
1. Einleitung	1
1.1. Ausgangslage und Problemstellung	1
1.2. Inhalt und Rechtfertigung der Arbeit	3
1.3. Aufbau der Arbeit	4
2. Entwicklung und Grundlagen der ATAD	5
2.1. Die Entwicklung des OECD BEPS-Projekts als Ausgangspunkt für die ATAD	5
2.1.1. Hintergrund	5
2.1.2. Addressing Base Erosion and Profit Shifting	6
2.1.3. Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting	7
2.1.4. Abschlussberichte, Inclusive Framework und weitere Schritte	8
2.1.5. Folge: OECD als „Tax Policy Maker“	11
2.1.6. BEPS Aktionspunkt 4	11
2.2. Maßnahmen der EU gegen BEPS: Vom Aktionsplan zur Verstärkung der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung bis zur ATAD	13
2.3. Die Anti-Tax Avoidance Directive (ATAD)	15
2.3.1. Ziele und Inhalte	15
2.3.2. Anwendungsbereich	17
2.3.3. Mindestschutzniveau und Kompetenzgrundlage	22
2.3.4. Zukünftige Rolle des EuGH	27
3. Die Zinsschranke des Art 4 ATAD – Regelung und Umsetzungsmöglich- keiten	29
3.1. Überblick und Normzweck	29
3.1.1. Grundlegendes	29
3.1.2. Zielsetzung und Zielgenauigkeit	30
3.1.3. Verhältnis der Ziele des Art 4 ATAD zu den allgemeinen Zielen der ATAD	32
3.1.4. Weiteres Vorgehen	33
3.2. Persönlicher Anwendungsbereich	34
3.2.1. Anwendungsbereich des Art 4 ATAD	34
3.2.1.1. Anwendung auf unbeschränkt und beschränkt Steuerpflich- tige	34
3.2.1.2. Vorliegen einer Betriebsstätte	41
3.2.1.3. Anwendung auf Körperschaften öffentlichen Rechts	47

3.2.1.4. Anwendung auf Vereine und gemeinnützig tätige Gesellschaften	51
3.2.2. Umsetzung in Österreich	51
3.2.2.1. Umsetzung bei unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften	51
3.2.2.2. Umsetzung bei beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften	52
3.2.2.2.1. Beschränkt Steuerpflichtige „erster Art“	52
3.2.2.2.2. Beschränkt Steuerpflichtige „zweiter Art“	53
3.2.2.3. Anknüpfungspunkte bei der Umsetzung im KStG	56
3.2.2.4. Umsetzung der Zinsschranke im EStG?	58
3.3. Berechnung der Zinsschranke	59
3.3.1. Zinsaufwendungen und Zinserträge	59
3.3.1.1. Der Zinsbegriff der ATAD	59
3.3.1.1.1. Anknüpfung an „überschüssige Fremdkapitalkosten“	59
3.3.1.1.2. Weite Definition von „Fremdkapitalkosten“	60
3.3.1.1.3. Der Zinsbegriff im Detail	62
3.3.1.1.4. Verbliebene Gestaltungsmöglichkeiten?	74
3.3.1.1.5. Kritik am Zinsbegriff: Zinsschranke nicht zielgerichtet?	75
3.3.1.1.6. Zinserträge	76
3.3.1.1.7. Berücksichtigung der „abzugsfähigen“ Fremdkapitalkosten und der „steuerbaren“ Zinserträge	77
3.3.1.1.8. Folgen für den steuerlichen Eigenkapitalbegriff	79
3.3.1.2. Umsetzung in Österreich	79
3.3.1.2.1. Abzugsfähigkeit von Zinszahlungen im KStG	79
3.3.1.2.2. Der Zinsbegriff des § 11 Abs 1 Z 4 KStG und § 12 Abs 1 Z 9 KStG	80
3.3.1.2.3. Der Zinsbegriff des § 12 Abs 1 Z 10 KStG	85
3.3.1.2.4. Der Zinsbegriff der ATAD im System des KStG	86
3.3.2. EBITDA-Schranke	87
3.3.2.1. Vorgaben der ATAD	87

3.3.2.1.1.	Grundregel des Art 4 Abs 1 ATAD	87
3.3.2.1.2.	Umsetzungsspielraum	90
3.3.2.1.3.	Berechnung des Zinsschranken- EBITDA	91
3.3.2.1.4.	Maßgeblicher Steuerzeitraum	96
3.3.2.1.5.	Auswirkungen der Anknüpfung an ein steuerliches EBITDA	98
3.3.2.1.6.	Betroffene Branchen und Unternehmen	99
3.3.2.1.7.	Beispiel zur Berechnung der Zinsschranke	100
3.3.2.2.	Umsetzung in Österreich	101
3.4.	Einzel- vs Gruppenbetrachtung	103
3.4.1.	Vorgaben der ATAD	103
3.4.1.1.	Grundlegendes	103
3.4.1.2.	Auswirkungen der Gruppenbetrachtung	104
3.4.1.3.	Anknüpfungspunkte der Zinsschrankengruppe	107
3.4.1.4.	Einschränkung der Zinsschrankengruppe auf inländische Gesellschaften?	110
3.4.1.5.	Mindestbeteiligungshöhe zwischen Gruppengesellschaften?	115
3.4.1.6.	Aliquote Ergebniszurechnung?	119
3.4.1.7.	Auswirkungen der Ergebnisse einer Gesellschaft auf die Zinsschrankenberechnung in mehreren Staaten?	124
3.4.1.8.	Folgen der Gruppenbetrachtung bei späterer Umsetzung der Zinsschranke in einem Mitgliedstaat	125
3.4.2.	Umsetzung in Österreich	126
3.5.	Ausnahmeregelungen	129
3.5.1.	Gestaltungsspielraum und allgemeine rechtspolitische Überlegungen	129
3.5.1.1.	Grundlegendes	129
3.5.1.2.	Zulässigkeit der Umsetzung sämtlicher Ausnahmebestimmungen?	130
3.5.2.	Freibetrag/Freigrenze	130
3.5.2.1.	Vorgaben der ATAD	130
3.5.2.1.1.	Grundlegendes	130
3.5.2.1.2.	Freibetrag vs Freigrenze	132
3.5.2.1.3.	Betragsmäßige Ausgestaltung	135
3.5.2.1.4.	Anknüpfung an „überschüssige Fremdkapitalkosten“	137
3.5.2.1.5.	Anwendezeitraum: „Steuerzeitraum“	138

3.5.2.1.6. Zusammenspiel mit der Gruppenbetrach- tung	139
3.5.2.2. Umsetzung in Österreich	140
3.5.2.2.1. Umsetzungsempfehlung	140
3.5.2.2.2. Freibetrag vs Freigrenze	140
3.5.2.2.3. Betragsmäßige Ausgestaltung	141
3.5.2.2.4. Veranlagungszeitraum vs Wirtschafts- jahr	142
3.5.3. Eigenständige Unternehmen	143
3.5.3.1. Vorgaben der ATAD	143
3.5.3.1.1. Grundlegendes	143
3.5.3.1.2. Zu Rechnungslegungszwecken konsolidierte Gruppe	145
3.5.3.1.3. Verfügen über verbundene Unterneh- men	145
3.5.3.1.4. Verfügen über eine Betriebsstätte	150
3.5.3.1.5. Maßgeblicher Zeitpunkt	152
3.5.3.1.6. Zusammenspiel mit der Gruppenbetrach- tung	154
3.5.3.2. Umsetzung in Österreich	154
3.5.3.2.1. Allgemeine Überlegungen	154
3.5.3.2.2. Vollkonsolidierung österreichischer Gesellschaf- ten	155
3.5.3.2.3. Verbundene Unternehmen	158
3.5.3.2.4. Betriebsstätten	159
3.5.4. Altdarlehen	159
3.5.4.1. Vorgaben der ATAD	159
3.5.4.1.1. Grundlegendes	159
3.5.4.1.2. Darlehensbegriff und Stichtag	160
3.5.4.1.3. Änderung eines Altdarlehen	161
3.5.4.2. Umsetzung in Österreich	163
3.5.5. Langfristige öffentliche Infrastrukturprojekte	163
3.5.5.1. Vorgaben der ATAD	163
3.5.5.1.1. Grundlegendes	163
3.5.5.1.2. Tatbestandsvoraussetzungen	165
3.5.5.1.3. Beispiele	166
3.5.5.1.4. Rechtsfolgen	166
3.5.5.2. Umsetzung in Österreich	167
3.5.6. Ausnahmen für Konzerngesellschaften	168

3.5.6.1. Eigenkapital-Escape-Klausel	168
3.5.6.1.1. Grundlegendes	168
3.5.6.1.2. Mitglied einer zu Rechnungslegungszwecken konsolidierten Gruppe	169
3.5.6.1.3. Ermittlung der Eigenkapitalquote	171
3.5.6.1.4. Modifikationen der Eigenkapital-Escape-Klau- sel am Beispiel des Entwurfs der ATAD und der deutschen Regelung	173
3.5.6.1.5. Maßgeblicher Zeitpunkt	176
3.5.6.1.6. Zusammenspiel mit der Gruppenbetrach- tung	178
3.5.6.2. Konzern-EBITDA-Escape-Klausel	178
3.5.6.2.1. Grundlegendes	178
3.5.6.2.2. Anwendung der Konzern-EBITDA-Escape- Klausel	180
3.5.6.2.3. Konzernabschluss aus Ausgangspunkt der Berechnung	181
3.5.6.2.4. Berechnung der überschüssigen Fremdkapital- kosten gegenüber Dritten	182
3.5.6.2.5. Berechnung des EBITDA der Gruppe	185
3.5.6.2.6. Unternehmen mit negativem EBITDA in der Konzern-EBITDA-Escape-Klausel	188
3.5.6.2.7. Zusammenspiel mit der Gruppenbetrach- tung	190
3.5.6.3. Umsetzung in Österreich	190
3.5.7. Finanzunternehmen	193
3.5.7.1. Vorgaben der ATAD	193
3.5.7.1.1. Grundlegendes	193
3.5.7.1.2. Zusammenspiel mit den Ausnahmen für Kon- zerngesellschaften	196
3.5.7.1.3. Zusammenspiel mit der Gruppenbetrach- tung	198
3.5.7.1.4. Zukünftig spezifische Regelungen für Finanz- unternehmen?	200
3.5.7.2. Umsetzung in Österreich	200
3.6. Vor- und Rücktragsmöglichkeiten	201
3.6.1. Vorgaben der ATAD	201
3.6.1.1. Grundlegendes	201
3.6.1.2. Zulässige Umsetzungsvarianten	202
3.6.1.3. Zinsvortrag	203

3.6.1.4.	Zinsrücktrag	205
3.6.1.5.	EBITDA-Vortrag	205
3.6.1.6.	Verhältnis von Zins- und EBITDA-Vortrag	207
3.6.1.7.	Vor- und Rücktragsmöglichkeiten bei positivem Zins- saldo	207
3.6.1.8.	Vor- und Rücktragsmöglichkeiten bei negativem EBITDA	208
3.6.1.9.	Zeitliche Aspekte	209
3.6.1.10.	Zusammenspiel mit den Ausnahmeregelungen	209
3.6.1.11.	Zusammenspiel mit der Gruppenbetrachtung	212
3.6.1.12.	Umsetzungsspielraum: Pflicht oder Wahlrecht im nation- alen Recht	213
3.6.1.13.	Möglichkeiten der Beschränkung	214
3.6.2.	Umsetzung in Österreich	214
4.	Unionsrechtliche, verfassungsrechtliche und abkommensrechtliche Wür- digung	219
4.1.	Konformität mit Unionsrecht	219
4.1.1.	Vereinbarkeit der Zinsschranke mit den Grundfreiheiten	219
4.1.1.1.	Bedeutung der Grundfreiheiten für Sekundärrecht und nationales Recht	219
4.1.1.2.	Problemstellung	225
4.1.1.3.	Bestimmung der anwendbaren Grundfreiheit	227
4.1.1.4.	Beschränkung einer Grundfreiheit	231
4.1.1.5.	Rechtfertigung und Verhältnismäßigkeit	237
4.1.1.6.	Zusammenfassende Würdigung	253
4.1.2.	Vereinbarkeit der Zinsschranke mit der EU-Grundrechte- charta	254
4.1.2.1.	Problemstellung	254
4.1.2.2.	Entwicklung und Bedeutung der EU-Grundrechte- charta	255
4.1.2.3.	Unionsrechtlicher Gleichheitssatz	257
4.1.2.4.	Vereinbarkeit der Zinsschranke mit dem unionsrechtlichen Gleichheitssatz	259
4.1.3.	Spannungsverhältnis zu Sekundärrecht?	261
4.1.3.1.	Eingrenzung	261
4.1.3.2.	Kein Widerspruch zur Mutter-Tochter-RL	261
4.1.3.3.	Kein Widerspruch zur Zins- und Lizenzgebühren- RL	262

4.2. Verfassungsrechtliche Anforderungen an die Umsetzung der Zinsschranke	263
4.2.1. Deutsche Rechtslage	263
4.2.1.1. Verfassungsrechtliche Bedenken bei der deutschen Zinsschranke	263
4.2.1.2. Auswirkung der ATAD auf die Verfassungskonformität der deutschen Zinsschranke	266
4.2.2. Verfassungsrechtliche Rahmenbedingungen in Österreich	267
4.2.2.1. Verhältnis von Verfassungsrecht und Unionsrecht	267
4.2.2.2. Problemstellung	269
4.2.2.3. Das objektive Nettoprinzip im österreichischen Ertragsteuerrecht	270
4.2.2.4. Verfassungsrechtliche Anforderungen an die Ausgestaltung der Zinsschranke	273
4.2.2.5. Zusammenfassende Würdigung	275
4.3. Vereinbarkeit der Zinsschranke mit Abkommensrecht	275
4.3.1. Relevanz des Abkommensrechts iZm der Zinsschranke	275
4.3.2. DBA und treaty override in der österreichischen Rechtsordnung	276
4.3.3. Art 11 OECD-MA	279
4.3.3.1. Grundlegendes	279
4.3.3.2. Vereinbarkeit der Zinsschranke mit Art 11 OECD-MA	280
4.3.4. Art 7 OECD-MA	281
4.3.4.1. Grundlegendes	281
4.3.4.2. Vereinbarkeit der Zinsschranke mit Art 7 OECD-MA	282
4.3.5. Art 9 OECD-MA	283
4.3.5.1. Grundlegendes	283
4.3.5.2. Schrankenwirkung des Art 9 OECD-MA bei Unterkapitalisierungsvorschriften	285
4.3.5.3. Vereinbarkeit der Zinsschranke mit Art 9 OECD-MA	286
4.3.5.4. Fazit	290
4.3.5.5. Neuerungen durch das OECD-MA 2017	291
4.3.6. Art 24 OECD-MA	292
4.3.6.1. Überblick über die Diskriminierungsverbote	292
4.3.6.2. Art 24 Abs 1 OECD-MA	293
4.3.6.3. Art 24 Abs 4 OECD-MA	294
4.3.6.3.1. Grundlegendes	294

4.3.6.3.2. Vereinbarkeit der Zinsschranke mit Art 24 Abs 4 OECD-MA	295
4.3.6.4. Art 24 Abs 5 OECD-MA	298
4.3.6.4.1. Grundlegendes	298
4.3.6.4.2. Vereinbarkeit der Zinsschranke mit Art 24 Abs 5 OECD-MA	299
4.3.7. Zusammenfassende Würdigung	301
5. Umsetzungsfrist, Zeitpunkt der Umsetzung in Österreich und Sonderfragen zur Eingliederung der Zinsschranke in das KStG	303
5.1. Umsetzungsfrist der Zinsschranke	303
5.1.1. Allgemeine und verlängerte Umsetzungsfrist	303
5.1.2. Umsetzungsverpflichtung vor 31. Dezember 2023 trotz gleicherma- ßen wirksamer nationaler Vorschriften	303
5.1.3. Bewertung der gleichen Wirksamkeit	305
5.1.4. Folgen einer nicht fristgerechten Umsetzung	310
5.2. (Keine) gleiche Wirksamkeit der österreichischen Vorschriften?	311
5.3. Folge: Zeitnahe Umsetzung der Zinsschranke in Österreich?	315
5.4. Die Zinsschranke im System des KStG	318
5.5. Zukünftiges Schicksal des § 12 Abs 1 Z 9 und Z 10 KStG	320
6. Ausblick: Die Zinsschranke in der Gemeinsamen (Konsolidierten) Körper- schaftsteuer-Bemessungsgrundlage (C(C)CTB)	323
6.1. Entwicklung und Grundlagen der C(C)CTB	323
6.1.1. Frühe Harmonisierungstendenzen	323
6.1.2. Der CCCTB-Entwurf 2011 und der Aktionsplan 2015	325
6.1.3. Der C(C)CTB-Entwurf 2016	328
6.2. Verhältnis von ATAD und C(C)CTB	331
6.3. Die Zinsschranke im C(C)CTB-Entwurf 2016	333
6.3.1. Allgemeine Ausführungen	333
6.3.2. Entwicklung der Zinsabzugsbeschränkungen in der C(C)CTB	333
6.3.3. Die Zinsschranke des Art 13 CCTB im Vergleich mit Art 4 ATAD	334
6.3.3.1. Kein Mindestschutzniveau	334
6.3.3.2. Grundregel und Freibetrag	335
6.3.3.3. Gruppenbetrachtung	336
6.3.3.4. Eigenständige Unternehmen	337
6.3.3.5. Altdarlehen	338
6.3.3.6. Langfristige öffentliche Infrastrukturprojekte und Finanzunternehmen	339

6.3.3.7. Einschränkungen bei Konzernunternehmen und Vortragsmöglichkeiten	340
6.3.3.8. Zeitlicher Anwendungsbereich	340
6.3.4. Änderungen des Art 13 CCTB durch Art 69 CCCTB	341
6.3.5. Zusammenfassende Würdigung	342
7. Zusammenfassung der Ergebnisse	345
7.1. Die Rolle der OECD und die Grundlagen der ATAD	345
7.2. Die Zinsschrankenregelung des Art 4 ATAD und ihre Umsetzungsmöglichkeiten	346
7.3. Die Zinsschranke im Lichte des Unionsrechts, Verfassungsrechts und Abkommensrechts	354
7.4. Umsetzungsfrist und Umsetzungszeitpunkt in Österreich	357
7.5. Die Zinsschranke im System des österreichischen KStG	359
7.6. Die Zinsschranke in der C(C)CTB	360
Quellenverzeichnis	361
Stichwortverzeichnis	409