

OECD: Diskussionspapier zur Group Ratio Rule vorgestellt

Im finalen Abschlussbericht zu Maßnahme Nr. 4 (Verhinderung von Steuerverkürzungen durch Regelungen zur Versagung des Zinsabzugs) des Aktionsplans gegen BEPS vom 05.10.2015 hat die OECD die sog. „Group Ratio Rule“ vorgeschlagen.

Zur Erläuterung hat sie am 11.07.2016 ein Diskussionspapier veröffentlicht, das sich mit der Bestimmung des Nettozinsaufwands gegenüber Dritten, der Definition des Konzern-EBITDA und dem Einfluss von Verlusten auf die Group Ratio Rule beschäftigt.

Hintergrund

Am 05.10.2015 hat die OECD ihre finalen Abschlussberichte zum Aktionsplan gegen BEPS (siehe [Deloitte Tax-News](#)) vorgestellt.

Der finale Abschlussbericht zu Maßnahme Nr. 4 „Verhinderung von Steuerverkürzungen durch Regelungen zur Versagung des Zinsabzugs“ (Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments) enthielt den Vorschlag der sog. „Group Ratio Rule“, einer bislang von den Staaten noch nicht genutzten Möglichkeit für Unternehmen, ggf. einen höheren Nettozinsaufwand als nach dem festen Prozentsatz nach der Fixed Ratio Rule (z. B. 30% des EBITDA) abzuziehen. Die „Group Ratio“ ist das Verhältnis des Nettozinsaufwands eines Konzerns gegenüber Dritten zu seinem Konzern-EBITDA. Diese Group Ratio wird dann mit dem EBITDA der einzelnen Einheiten multipliziert, um die anziehbaren Zinsen dieser Einheit zu bestimmen. Hierzu wurden für 2016 weitere Arbeiten angekündigt.

Aktuelle Entwicklung

Am 11.07.2016 hat die OECD ein Diskussionspapier zur „Group Ratio Rule“ veröffentlicht. Das Diskussionspapier enthält neben zahlreichen Beispielen insbesondere Ausführungen zu den Themen:

- Bestimmung des Nettozinsaufwands gegenüber Dritten
- Bestimmung des Konzern-EBITDA
- Einfluss von Verlusten auf die Group Ratio Rule

Bestimmung des Nettozinsaufwands gegenüber Dritten

Für die Bestimmung des Nettozinsaufwands gegenüber Dritten schlägt die OECD 3 Varianten vor:

- Variante 1: Zinseinnahmen und -ausgaben aus den konsolidierten Abschlüssen (z. B. nach IFRS oder US GAAP) ohne Anpassungen
- Variante 2: Zinseinnahmen und -ausgaben aus den konsolidierten Abschlüssen mit Anpassungen für Bestandteile, die unter die Definition von Zinsen oder wirtschaftlich vergleichbare Zahlungen fallen
- Variante 3: Bestimmung der Einnahmen und Ausgaben, die unter die Definition von Zinsen oder wirtschaftlich vergleichbare Zahlungen fallen und Beurteilung dieser Einnahmen / Ausgaben in Abhängigkeit von der Behandlung im konsolidierten Abschluss

Die OECD präferiert die Variante zwei oder drei. Zudem zeigt die OECD Anpassungen auf, mit denen wahlweise allgemeine steuerliche Ziele verfolgt werden können, oder durch die die korrekte Widergabe des wahren Nettozinsaufwands zur Erzielung von Gewinnen gewährleistet werden soll.

Mögliche Anpassung zur Erzielung allgemeiner steuerlicher Ziele

- bis zu 10%-ige Erhöhung des Nettozinsaufwands (für Zwecke der Group Ratio Rule), sog. „uplift“
- ggf. keine Berücksichtigung steuerlich nicht abziehbarer Zahlungen
- keine Berücksichtigung des an verbundene, aber nicht in den konsolidierten Abschluss einbezogene, Unternehmen (related parties outside the group) gezahlten Nettozinsaufwand

Mögliche Anpassungen für die korrekte Wiedergabe des wahren Nettozinsaufwands zur Erzielung von Gewinnen

- Berücksichtigungsmöglichkeit (aber kein Zwang) für Nettozinsaufwand assoziierter Unternehmen (§ 311 Abs. 1 HGB) oder Einheiten eines Joint Ventures (joint venture entities), die nach der Equitymethode im Konzernabschluss berücksichtigt werden

Bestimmung des Konzern-EBITDA

Bei der Bestimmung des Konzern-EBITDA bringt die OECD verschiedene Anpassungsmöglichkeiten ins Spiel:

Anpassung der Zinseinnahmen und -ausgaben

- aktivierte Zinsen, die im Buchwert eines entsprechenden Wirtschaftsguts enthalten sind, oder Abschreibung/Auflösung aktivierter Zinsen
 - (i) Berücksichtigung aktivierter Zinsen beim Zinsaufwand/-ertrag und fortlaufender Abzug im Rahmen der Berücksichtigung der Abschreibungen bei der EBITDA-Bestimmung, oder
 - (ii) verpflichtende Befolgung der buchhalterischen Behandlung aktivierter Zinsen für die Bestimmung des EBITDA
- bei Anpassung des Nettozinsaufwands gegenüber Dritten (s.o.) zur Erzielung allgemeiner steuerlicher Ziele: Anpassung sollte bei der Bestimmung des EBITDA nicht herausgerechnet werden
- bei Anpassung des Nettozinsaufwands gegenüber Dritten (s.o.) zur korrekten Wiedergabe des wahren Nettozinsaufwands zur Erzielung von Gewinnen: Anpassung sollte bei der Bestimmung des EBITDA herausgerechnet werden
- ggf. keine Berücksichtigung von mit der Fremdfinanzierung verbundenen fair value-Gewinnen/Verlusten bei der Bestimmung des EBITDA
- ggf. Berücksichtigung des Nettozinsaufwands für leistungsorientierte Vorsorgepläne

Anpassungen bei den Abschreibungen: Berücksichtigung u. a. von Teilwertabschreibungen und Veräußerungsgewinnen/-verlusten aus der Veräußerung von Anlagevermögen von Unternehmen außerhalb des konsolidierten Kreises (outside the group) bei der Bestimmung des EBITDA

Behandlung von Dividenden und Gewinnanteilen des Konzerns von assoziierten Unternehmen (§ 311 Abs. 1 HGB) oder Einheiten eines Joint Ventures, die nach der Equitymethode im Konzernabschluss berücksichtigt werden

- Behandlung von Dividenden: Berücksichtigung aller Dividenden bei der Bestimmung des Konzern-EBITDA
- Gewinnanteile assoziierter Unternehmen (§ 311 Abs. 1 HGB) oder Einheiten eines Joint Ventures: Berücksichtigung bei der Berechnung des Konzern-EBITDA; Staaten können Anpassungen vorschreiben oder erlauben

Behandlung nichtwiederkehrender Einkommensbestandteile

- grundsätzlich: Berücksichtigung bei der Bestimmung des Konzern-EBITDA (= keine Anpassungen)
- Möglichkeit für die Staaten, Anpassungen des Konzern-EBITDA (= Herausrechnen) für bestimmte nichtwiederkehrende Einkommensbestandteile vorzusehen

Einfluss von Verlusten auf die Group Ratio Rule

Negative EBITDA einzelner Einheiten können bei der Anwendung der Group Ratio Rule zu zwei Problemen führen:

- Negatives EBITDA einzelner Einheiten bei positivem Konzern-EBITDA
Das Konzern-EBITDA dient als Divisor bei der Bestimmung der Group Ratio. Durch die Berücksichtigung des negativen EBITDA einzelner Einheiten verringert sich der Divisor (Konzern-EBITDA). Der geringere Divisor erhöht den Wert des Bruches, also die Konzernquote. Da diese höhere Konzernquote als Faktor bei der Multiplikation mit dem EBITDA der einzelnen Einheit genutzt wird, erhöht ein niedriges Konzern-EBITDA durch seine Auswirkung auf die Konzernquote das Abzugsvolumen der Einheiten mit positivem (Einzel-)EBITDA.
- Insgesamt nicht positives Konzern-EBITDA (≤ 0)
In diesen Fällen ist die Group Ratio Rule nicht anwendbar

Die OECD unterbreitet für diese Situationen verschiedene Vorschläge:

- Behandlung der Einheiten bei positivem Konzern-EBITDA
 - (i) ggf. keine Einbeziehung von Einheiten mit negativem EBITDA bei der Bestimmung des Konzern-EBITDA (sollte wegen des damit verbundenen Aufwands für Unternehmen und Finanzverwaltung gut überdacht werden)
 - (ii) unabhängig von der (Nicht-)Berücksichtigung negativer EBITDA einzelner Einheiten:
 - Beschränkung der abziehbaren Zinsen bei Einheiten mit positivem EBITDA mittels einer relativen und einer absoluten Grenze: relative Grenze: Begrenzung der Konzernquote auf eine Zahl höher als die fixed ratio, aber unter 100%
 - absolute Grenze: Begrenzung anziehbarer Zinsen auf den Nettozinsaufwand des Konzerns ggü. Dritten
- Behandlung der Einheiten bei nicht positivem Konzern-EBITDA
 - ggf. keine Einbeziehung von Einheiten mit negativem EBITDA bei der Bestimmung des Konzern-EBITDA (trotz des damit verbundenen Aufwands für Unternehmen und Finanzverwaltung)
 - Abzugsmöglichkeiten für Einheiten mit positivem EBITDA; der niedrigste Wert von den drei Beträgen
 - (i) tatsächlicher Nettozinsaufwand der Einheit
 - (ii) Nettozinsaufwand des Konzerns ggü. Dritten
 - (iii) einer bestimmten Quote des EBITDA (am besten entsprechend der o. g. relativen Grenze (höher als die Fixed Ratio, aber unter 100%))

Anmerkung

Das Diskussionspapier gibt keine übereinstimmende Meinung innerhalb des CFA (Committee on Fiscal Affairs) wider, sondern soll den Beteiligten eine substantiierte Basis für ihre Analyse und Kommentare bieten.

Fundstelle

OECD, 11.07.2016, [Public Discussion Draft, BEPS Action 4, Elements of the design and operation of the Group Ratio Rule \(engl.\)](#)

Weitere Fundstelle

OECD: Vorstellung der finalen Berichte zu BEPS, siehe [Deloitte Tax-News](#)

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.