

IFA Veranstaltung „Umsetzung der ATAD II: Vermeidung der Steuerumgehung durch hybride Gestaltungen“, 13.1.2020

Hybride Gestaltungen – Von BEPS Action 2 bis § 14 KStG

WU

**WIRTSCHAFTS
UNIVERSITÄT
WIEN VIENNA
UNIVERSITY OF
ECONOMICS
AND BUSINESS**

Dr. Lukas Allram

Freshfields Bruckhaus Deringer LLP, WU Wien



Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht • www.wu.ac.at/taxlaw



Agenda

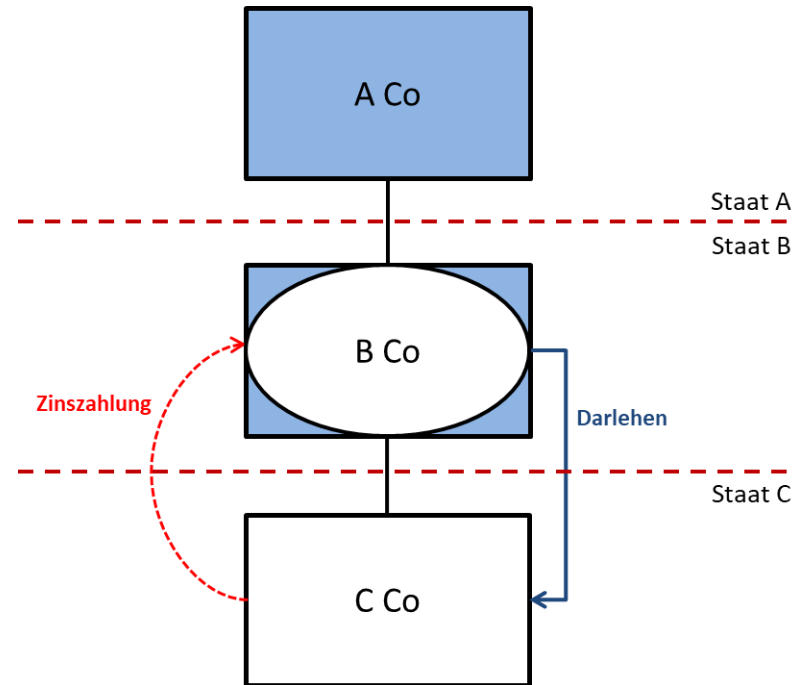
- I. Begriff, Ursachen und Ausprägungen hybrider Gestaltungen
- II. Arbeiten der OECD zu BEPS Action 2
- III. Regelungen zu hybriden Gestaltungen in ATAD I und ATAD II
- IV. Ausgangspunkt für die Umsetzung in Österreich

Hybride Gestaltungen – Begriff, Ursachen und Ausprägungen (1)

- **Fehlende Vereinheitlichung** der nationalen Steuersysteme als Ausgangspunkt
- **Abweichende Einordnung/Zuordnung** in den beteiligten Staaten
 - Hybride Rechtsträger (*Hybrid Entities, Reverse Hybrid Entities*)
 - Hybride/unberücksichtigte Betriebsstätten (*Hybrid Branches*)
 - Hybride Finanzinstrumente (*Hybrid Financial Instruments*)
 - Hybride Übertragungen (*Hybrid Transfers*)
 - Doppelt ansässige Rechtsträger (*Dual-Resident Entities*)
 - Importierte hybride Gestaltungen (*Imported Hybrid Mismatches*)
- **Besteuerungsinkongruenz** als Folge
 - Vergleich der steuerlichen Behandlung der Zahlung gemäß den Rechtsvorschriften aller an der Inkongruenz beteiligten Staaten
 - *Deduction/No Inclusion (D/NI)*-Ergebnis
 - *Double Deduction (DD)*-Ergebnis
 - Indirektes *D/NI*- oder *DD*-Ergebnis (Verrechnung mit dem Ergebnis einer hybriden Gestaltung)
 - → **regelmäßig niedrigere Steuerbelastung** als im rein innerstaatlichen Sachverhalt

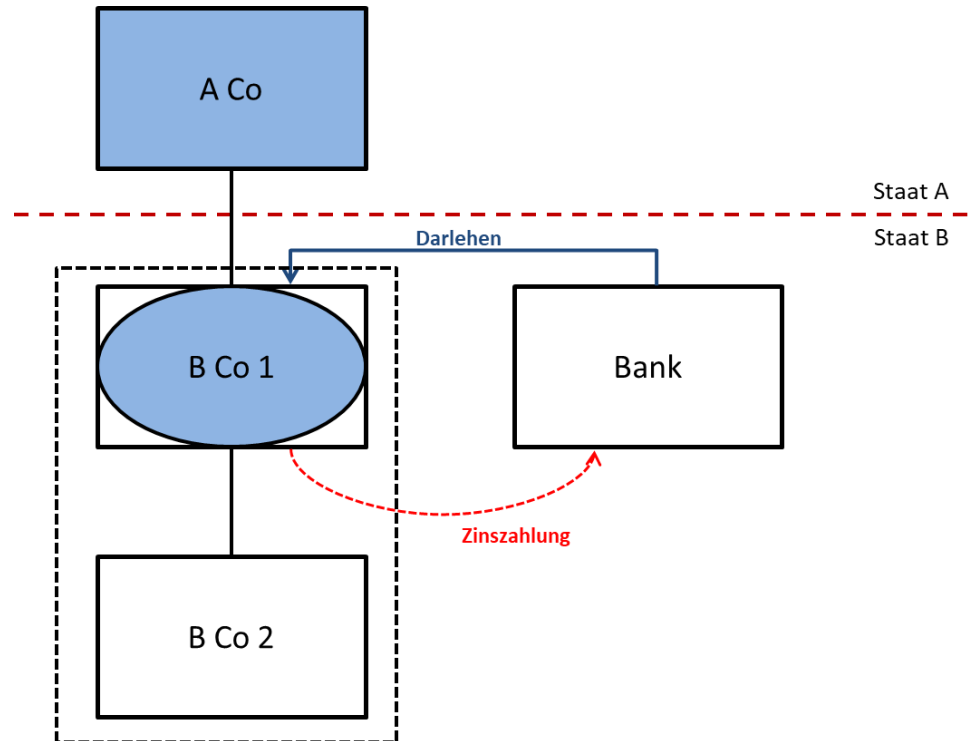
Hybride Gestaltungen – Begriff, Ursachen und Ausprägungen (2)

- Beispiel *D/NI*-Ergebnis – Zahlung an einen (umgekehrt) hybriden Rechtsträger:



Hybride Gestaltungen – Begriff, Ursachen und Ausprägungen (3)

- Beispiel *DD*-Ergebnis – Zahlung durch einen hybriden Rechtsträger:



Arbeiten der OECD zu BEPS Action 2

- Adaptierung bestehender Regelungen ("Specific Recommendations"), zB
 - Einschränkung der Steuerbefreiung bei abzugsfähigen Dividenden (Recommendation 2.1)
 - Einschränkung der transparenten Besteuerung von Reverse Hybrids (Recommendation 5.2.)
 - → Grds vorrangig vor gezielten Neuregelungen
- Schaffung gezielter Korrespondenzregeln (sog "Linking Rules")
 - Primäres Abzugsverbot
 - Sekundäre Besteuerungsverpflichtung/Abzugsverbot
 - Rangordnung → Abstimmung der beteiligten Staaten essentiell
- Bemühen um verhältnismäßige Ausgestaltung (insb "Dual Inclusion Income"; Anknüpfung an die abweichende Einordnung als Ursache der Besteuerungsinkongruenz)
- Keine Harmonisierung der Steuersysteme → bloße "Symptombekämpfung"
- Bloße Regelungsempfehlungen als Ergebnis, keine Umsetzungsverpflichtung

Regelungen in ATAD I und ATAD II (1)

- Ursprünglicher Richtlinienvorschlag: Qualifikationsverkettung
- Zunächst bloß rudimentäre Regelungen in ATAD I → Nachschärfung und Erweiterung mit der ATAD-Änderungs-RL (ATAD II)
- ATAD II:
 - Versuch der verhältnismäßigen Ausgestaltung (zB Berücksichtigung von "Dual Inclusion Income"), Erfassung von Drittstaatskonstellationen
 - Umfassender Regelungskatalog unter Anlehnung an die Arbeiten der OECD
- Grds keine Bekämpfung des Qualifikationskonfliktes an sich → Bloße Neutralisierung der Folgen
- Umsetzungsverpflichtung für die Mitgliedstaaten (grds bis 31.12.2019, Ausnahme Art 9a: bis 31.12.2021)

Regelungen in ATAD I und ATAD II (2)

- Art 9(1): **Doppelter Abzug** bei hybridem Unternehmen oder hybrider Betriebsstätte
 - Primär Abzugsverbot im Ansässigkeitsstaat des Investors/Steuerpflichtigen, sekundär Abzugsverbot im Quellenstaat
- Art 9(2): **Abzug bei gleichzeitiger Nichtberücksichtigung**
 - Primär Abzugsverbot im Quellenstaat, sekundär Besteuerung im Ansässigkeitsstaat des Empfängers
- Art 9(3): **Importierte hybride Gestaltungen** → Abzugsverbot im Quellenstaat
- Art 9(4): Ausnahmen vom Anwendungsbereich (Umsetzungswahlrecht)
- Art 9(5): Zahlungen an eine **unberücksichtigte Betriebsstätte**
 - Besteuerungsverpflichtung im Ansässigkeitsstaat (vorbehaltlich DBA mit Drittstaat)
- Art 9(6): **Mehrfache Quellensteuerentlastung** bei hybrider Übertragung
 - Beschränkung der Quellensteuerentlastung iVz den steuerpflichtigen Nettoeinkünften
- Art 9a: **Nichtbesteuerung bei umgekehrt hybriden Rechtsträgern**
 - Behandlung als ansässig und Besteuerung im Errichtungsstaat
- Art 9b: Doppelter Abzug bei **doppelt ansässigen Rechtsträgern**
 - Abzugsverbot im Ansässigkeitsmitgliedstaat (im EU-Sachverhalt: Nichtansässigkeitsstaat nach DBA)

Ausgangspunkt für die Umsetzung in Österreich

- Bisher vereinzelte Ausprägungen sog *Linking Rules* erkennbar, insb
 - § 10 Abs 4 KStG – Versagung der Steuerbefreiung bei Hybriddividenden
 - § 12 Abs 1 Z 10 KStG – Abzugsverbot bei konzerninternen niedrigbesteuerten Zinsen und Lizenzgebühren
 - ABER: Spezifische Zielsetzungen der einzelnen Bestimmungen mit Korrespondenzcharakter, Inkonsistenzen → Kein verallgemeinerungsfähiger Grundgedanke ableitbar
- Fehlende Geltung eines allgemeinen Korrespondenzprinzips in Österreich
 - Insb Widerspruch zum Prinzip der Individualbesteuerung → Eigenständige Beurteilung jedes einzelnen Steuersubjekts
 - Vorgaben des geltenden Rechts zu beachten (Verfassungsrecht, Grundfreiheiten, Abkommensrecht)
- Umsetzung in gesondertem Paragraphen
 - Nach Ansicht des Gesetzgebers isoliert und eigenes Regelungswerk
 - Keine Anpassung bestehender Regelungen, die hybride Gestaltungen erfassen
- ABER: Zusammenspiel mit bestehenden Regelungen beachten

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!



VIENNA UNIVERSITY OF
ECONOMICS AND BUSINESS

Dr. Lukas Allram

Rechtsanwalt
Freshfields Bruckhaus Deringer LLP

Lehrbeauftragter am Institut für
Österreichisches und Internationales
Steuerrecht, WU Wien

Welthandelsplatz 1, D 3
1020 Wien

E-Mail: lukas.allram@wu.ac.at
lukas.allram@freshfields.com