

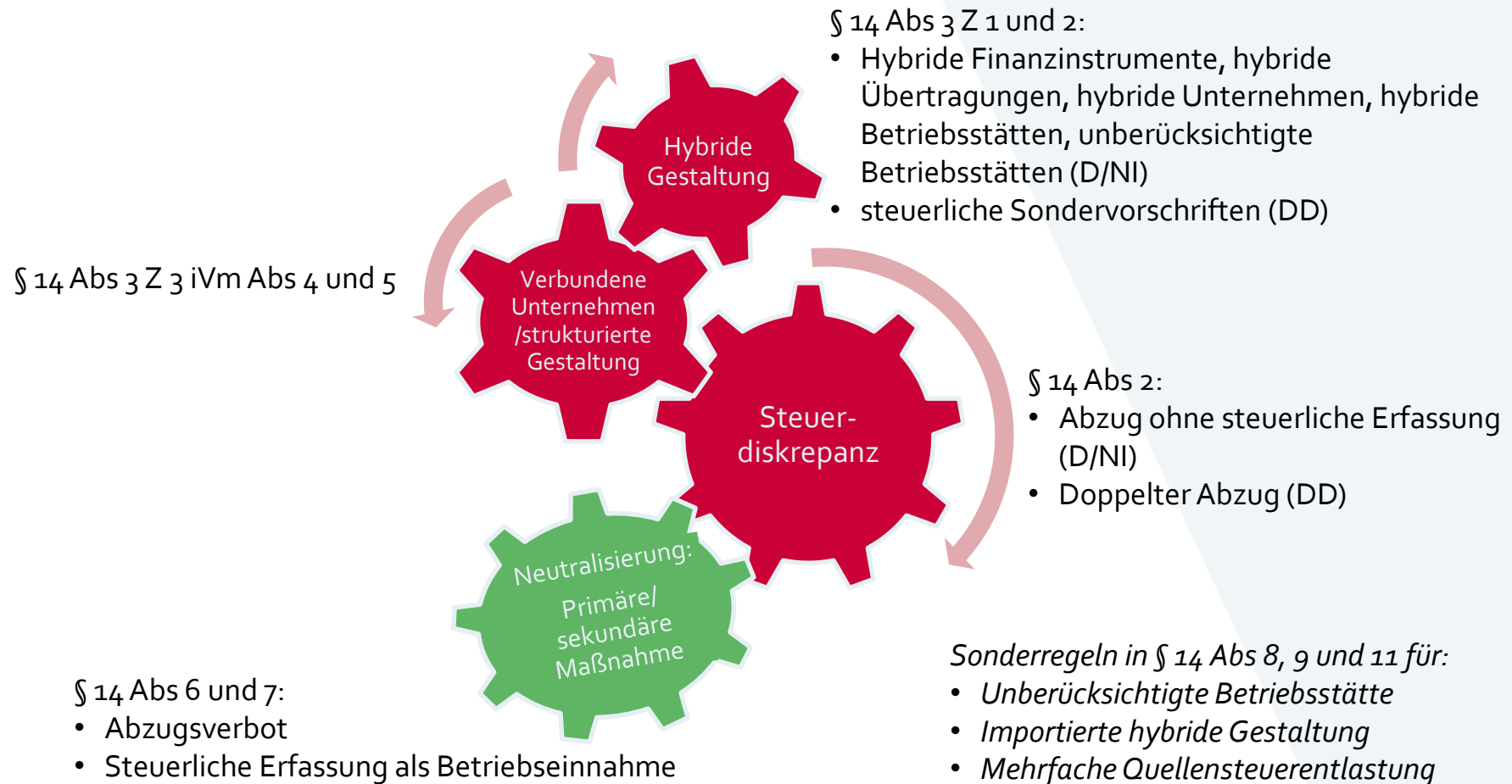
Sondervorschriften für hybride Gestaltungen (§ 14 KStG)

Legistische Umsetzung in Österreich

Mag Pavel Knesl (WU)

Dr Michael Schilcher (BMF)

Hybride Gestaltungen – Überblick § 14 KStG



§ 14 Abs 1 KStG: „Abstecken“ des Anwendungsbereiches der Sondervorschriften für hybride Gestaltungen

- **Steuerdiskrepanz iSd Abs 2 (~“Inkongruenz“ iSd Art 2 Nr 9 ATAD)**
 - Abzug ohne korrespondierende Erfassung von Einnahmen (D/NI)
 - Doppelter Abzug (DD)
- **Im Rahmen einer hybriden Gestaltung iSd Abs 3 bis 5**
- **Rechtsfolge: „Neutralisierung“ nach Maßgabe der Abs 6 bis 10**
 - Abzugsverbot oder Erfassung als Betriebseinnahme

§ 14 Abs 2 – 5 KStG: Anwendungsvoraussetzungen

- Abs 2: Steuerdiskrepanz (~Art 2 Nr 9 UAbs 3 lit a bis c ATAD)
- Abs 3: Voraussetzungen für hybride Gestaltungen (~Art 2 Nr 9 UAbs 3 lit i, j, l, n ATAD; Erwägungsgründe Nr 16 und 18 der ATAD II)
- Abs 4: Definition von verbundenen Unternehmen (~Art 2 Nr 4 ATAD)
- Abs 5: Strukturierte Gestaltung: (~Art 2 Nr 11 ATAD)

§ 14 Abs 3 KStG: Hybride Gestaltungen

- **Z 1 lit a Steuerdiskrepanzen (D/NI) auf Grund von Unterschieden in Bezug auf**
 - Hybride Finanzinstrumente
 - Hybride Übertragungen
 - Hybride Unternehmen
 - Hybride Betriebsstätten
 - Unberücksichtigte Betriebsstätten

Taxativer Katalog orientiert sich an Art 2 Nr 9 UAbs 1 ATAD

- *aber keine Umsetzung von Art 2 Nr 9 lit f ATAD (D/NI-Fälle bei fiktiver Zahlung zw. Stammhaus und Betriebsstätte)!*
- ***Hintergrund: bisherige Verwaltungspraxis und Vorbehalt zu Art 7 Abs 3 OECD-MA!***

§ 14 Abs 3 KStG: Hybride Gestaltungen

- **Z 1 lit b Steuerdiskrepanzen (DD) auf Grund von**
 - Steuerlichen Sondervorschriften
 - *Laut EB: insbes. Gruppenbesteuerungsregelungen*
 - (nur) in Bezug auf Aufwendungen von
 - Hybriden Unternehmen,
 - Betriebsstätten,
 - Doppelt ansässigen Körperschaften

ATAD sieht eine solche inhaltliche Einschränkung nicht vor, Umsetzung sollte die praktisch relevanten Konstellationen erfassen!

§ 14 Abs 3 Z 2 KStG: Hybride Gestaltungen

- **Zwischen verbundenen Unternehmen (Abs 4)**
 - Unternehmen iSd § 10a Abs 4 Z 2 KStG (wie bei Hinzurechnungsbesteuerung) konsolidierte Konzernunternehmen gem §§ 245a oder 247 UGB
 - Von Körperschaft maßgeblich beeinflusste Unternehmen
 - Unternehmen mit maßgeblichem Einfluss auf Körperschaft
- **Zwischen Hauptsitz und einer Betriebsstätte eines Unternehmens**
- **Zwischen zwei oder mehreren Betriebsstätten eines Unternehmens**
- **iR einer strukturierten Gestaltung (Abs 5):**
 - Steuerdiskrepanz in Bedingungen eingerechnet oder
 - Gestaltung mit Absicht der Erzielung einer Steuerdiskrepanz entwickelt.

Abweichend von Art 2 Nr 4 Abs 2 lit a ATAD einheitliche Beteiligungsschwelle für sämtliche hybride Gestaltungen!

§ 14 Abs 6 – 7 KStG: Allgemeine Maßnahmen

- **Abs 6: Beim Abzug ohne korrespondierende Erfassung von Einnahmen (D/NI)**
 - Z 1: primäre Maßnahme (~Art 9 Abs 2 lit a ATAD)
 - Z 2: sekundäre Maßnahme (~Art 9 Abs 2 lit b ATAD)
- **Abs 7: Beim doppelten Abzug**
 - Z 1: primäre Maßnahme (~Art 9 Abs 1 lit a ATAD)
 - Z 2: sekundäre Maßnahme (~Art 9 Abs 1 lit b ATAD)
 - Z 3: Sonderregelung für doppelt ansässige Körperschaften (~Art 9b ATAD)

§ 14 Abs 6 KStG: Neutralisierung von D/NI-Konstellationen

- Bei Abzug ohne korrespondierende Erfassung von Einnahmen (D/NI):
 - Primäre Maßnahme (Z 1; ~ Art 9 Abs 2 lit a ATAD):
 - Kein Abzug im Inland
 - Sekundäre Maßnahme (Z 2; ~ Art 9 Abs 2 lit b ATAD):
 - Abzug im Ausland nicht verweigert,
 - Zahlungen eines ausl. hybriden Unternehmens an beteiligte inl. Körperschaft
 - Einnahme ertragswirksam

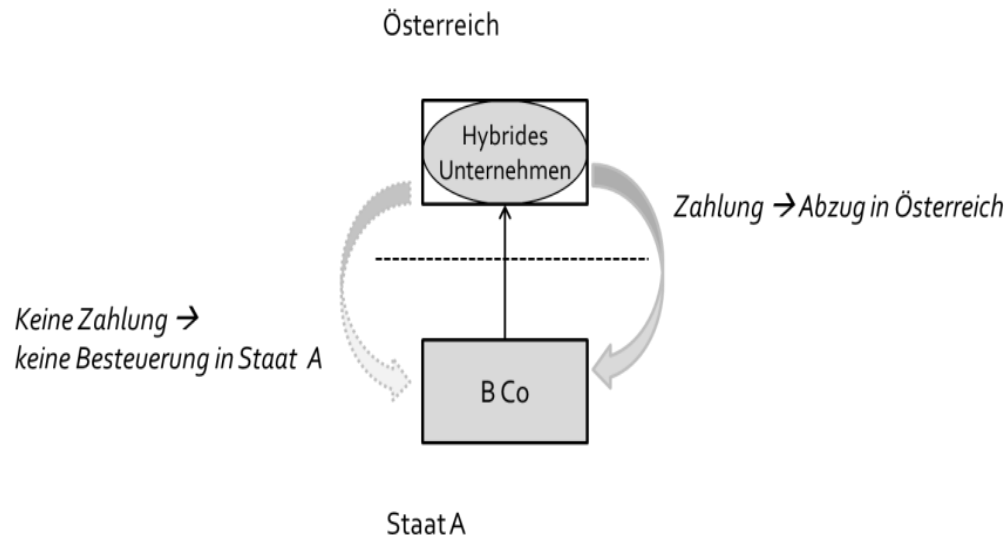
Umsetzungswahlrechte bezüglich sekundärer Maßnahme ausgeschöpft;

Bei hybriden Finanzinstrumenten kein Umsetzungswahlrecht, jedoch wegen § 10 Abs 4 KStG keine zusätzliche Regelung.

§ 14 Abs 6 Z 1 KStG: D/NI Fall – primäre Maßnahme

- **Beispiel:**
Steuerabzug ohne korrespondierende Erfassung der Erträge

Es erfolgt eine Zinszahlung eines hybriden Unternehmens an seinen Gesellschafter, die im Staat A ansässige Körperschaft B Co, für ein Gesellschafterdarlehen.



Rechtsfolgen in Österreich:

- *Steuerdiskrepanz: unterschiedliche Beurteilung der Steuersubjektivität des Zahlers*
- *Hybride Gestaltung: zwischen dem hybriden Unternehmen und seinem verbundenen Unternehmen B Co*
- *Kein Abzug beim hybriden Unternehmen im Inland gemäß § 14 Abs 6 Z 1 KStG.*

§ 14 Abs 6 Z 2 KStG: D/NI Fall – sekundäre Maßnahme

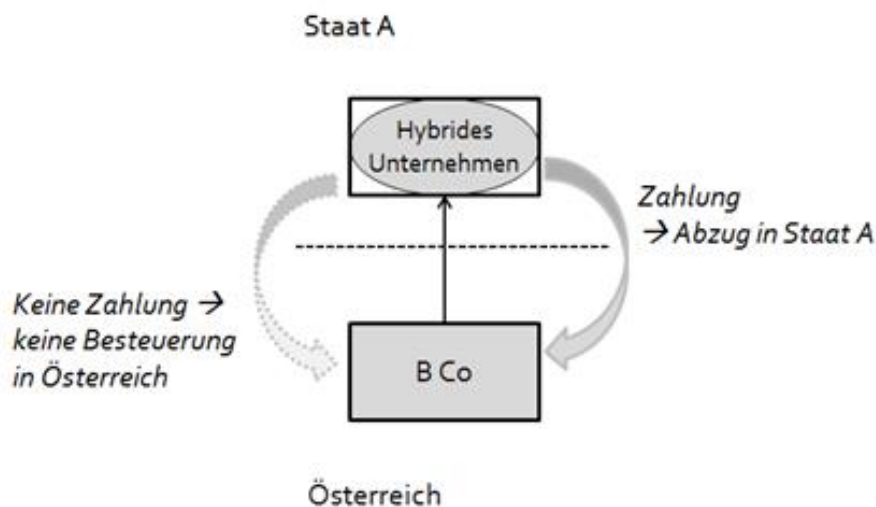
- **Beispiel:**

Steuerabzug bei keiner korrespondierenden Erfassung der Erträge

Es erfolgt eine Zinszahlung eines hybriden Unternehmens an seinen Gesellschafter, die in Österreich ansässige Körperschaft B Co, für ein Gesellschafterdarlehen.

Das hybride Unternehmen wird in Staat A als intransparent (Steuersubjekt) behandelt; für die Zahlung wird ein Abzug zugelassen.

Staat A kennt keine Vorschrift zur Bekämpfung von hybriden Gestaltungen (primäre Maßnahme nicht umgesetzt).



Rechtsfolgen in Österreich:

- *Steuerdiskrepanz: unterschiedliche Beurteilung der Steuersubjektivität des Zahlers*
- *Hybride Gestaltung: zwischen dem hybriden Unternehmen und seinem verbundenen Unternehmen B Co*
- *Steuerlich Erfassung der Zahlung als Betriebseinnahme bei der B Co gemäß § 14 Abs 6 Z 2 KStG.*

§ 14 Abs 6 KStG: Neutralisierung von DD-Konstellationen

- Bei doppeltem Abzug von Aufwendungen (DD):
 - Primäre Maßnahme (Z 1; ~ Art 9 Abs 1 lit a ATAD):
 - Kein Abzug im Inland bei (beteiligter) Körperschaft
 - Sekundäre Maßnahme (Z 2; ~ Art 9 Abs 1 lit b ATAD):
 - Abzug im Ausland nicht verweigert,
 - Kein Abzug im Inland bei inländischem hybriden Unternehmen/ inländischer Betriebsstätte
 - Sonderregelung für doppelt ansässige Körperschaften (Z 3; ~ Art 9b ATAD)

§ 14 Abs 7 Z 1 KStG: D/D Fall – primäre Maßnahme

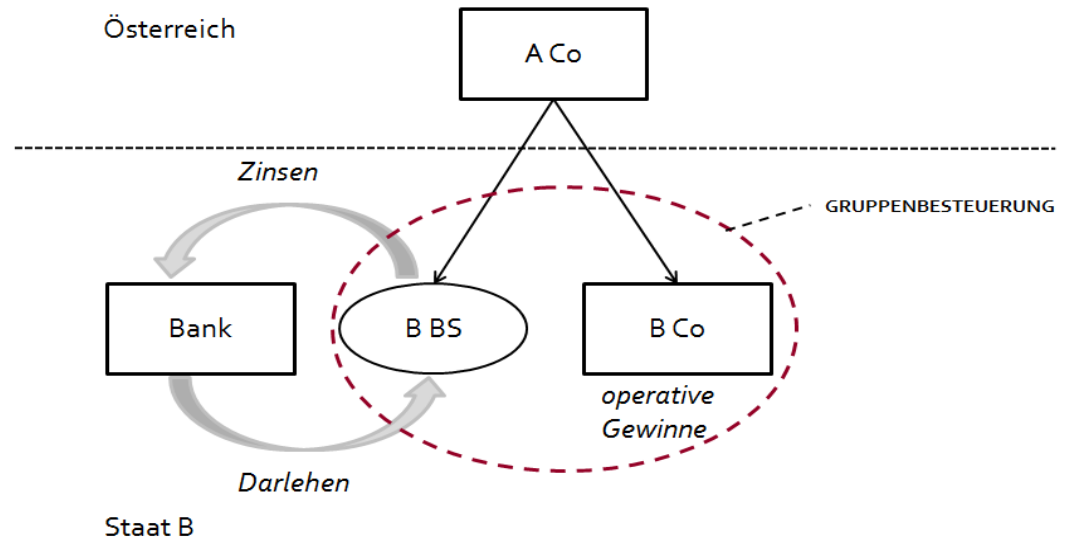
• Beispiel:

Doppelter Steuerabzug

Die in Österreich ansässige Körperschaft A Co unterhält eine Betriebsstätte B BS und eine 100%-ige Tochtergesellschaft B Co in Staat B. Die B BS erzielt einen Verlust.

Es besteht eine steuerliche Unternehmensgruppe zwischen der B Co und der B BS, weil nach den steuerlichen Vorschriften von Staat B die Ergebnisse von Betriebsstätten in Staat B und dort ansässigen Körperschaften im Rahmen einer steuerlichen Unternehmensgruppe miteinander verrechnet werden können.

Zwischen Ö und Staat B: Anrechnungsmethode



Rechtsfolgen in Österreich:

- *Steuerdiskrepanz: aufgrund von steuerlichen Sondervorschriften (Gruppenbesteuerung)*
- *Hybride Gestaltung: zwischen der A Co und seiner Betriebsstätte B BS.*
- Kein Abzug der Zinsaufwendungen bei der A Co gemäß § 14 Abs 7 Z 1 KStG.

§ 14 KStG: D/D Fall – sekundäre Maßnahme

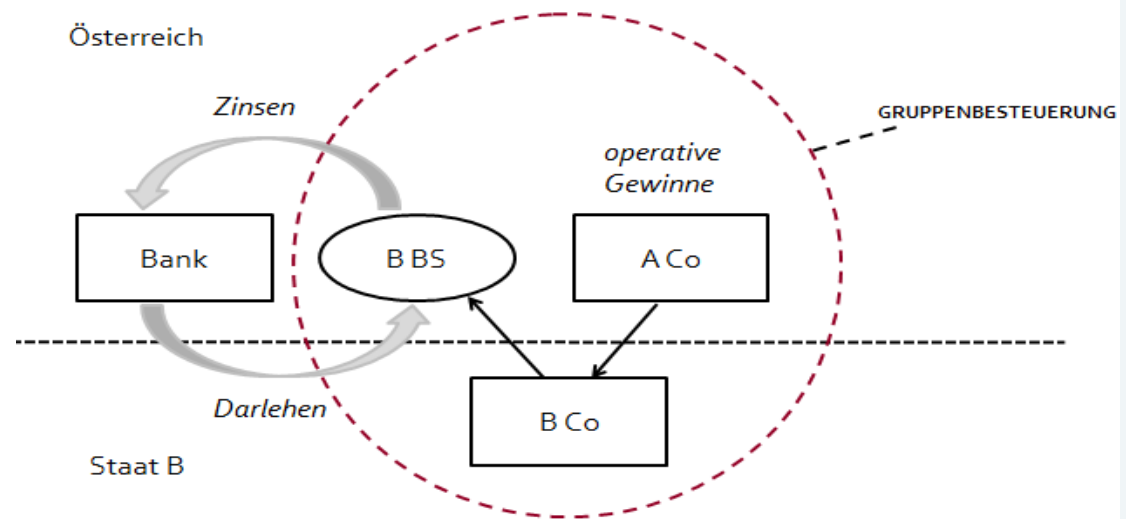
• Beispiel:

Doppelter Steuerabzug

Die in Österreich ansässige Körperschaft A Co ist die 100%-ige Muttergesellschaft der in Staat B ansässigen Körperschaft B Co. Die B BS erzielt im Inland einen Verlust.

Es besteht eine steuerliche Unternehmensgruppe zwischen der A Co als GT und dem ausländischen GM B Co.

Zwischen Ö und Staat B: Anrechnungsmethode



Rechtsfolgen in Österreich:

- *Steuerdiskrepanz: aufgrund von steuerlichen Sondervorschriften (Gruppenbesteuerung) in Österreich*
- *Hybride Gestaltung: zwischen der B Co und ihrer inländischen Betriebsstätte.*
- *Sieht Staat B kein Abzugsverbot für diese Aufwendungen vor, kein Abzug im Inland gemäß § 14 Abs 7 Z 2 KStG.*

§ 14 Abs 8 bis 11 KStG: „Sonderregelungen“

- **Abs 8: Unberücksichtigte Betriebsstätte** (~ Art 9 Abs 5 ATAD)
- **Abs 9: Importierte hybride Gestaltungen** (~ Art 9 Abs 3 ATAD)
- **Abs 10: Nachträgliche Neutralisierung im Ausland**
 - Keine explizite Vorgabe in der ATAD; soll Doppelbesteuerung durch parallele Anwendung von „Neutralisierungen“ im In- und Ausland vermeiden
- **Abs 11: Überschießende Anrechnung von Quellensteuern** (~ Art 9 Abs 6 ATAD)
nicht in Abs 1 angesprochen, weil
 - Anwendung des Abs 11 unabhängig vom Vorliegen einer Steuerdiskrepanz iSd Abs 2 und einer hybriden Gestaltung iSd Abs 3 bis 5
 - **Anwendungsvoraussetzung:** mit Absicht zur mehrfachen Quellensteuerentlastung entwickelte hybride Übertragung eines Finanzinstruments

§ 14 Abs 8 KStG: Unberücksichtigte Betriebsstätte

- Regelung für D/NI- Konstellationen iZm unberücksichtigten Betriebsstätten (~ Art 9 Abs 5 ATAD)
 - Ausländische unberücksichtigte „Betriebsstätte“
 - Erträge weder im Inland noch im „Betriebsstättenstaat“ erfasst
 - Erträge im Inland steuerpflichtig.
- Gilt nicht iVz Drittstaaten zur Vermeidung eines „Treaty Override“

Verhältnis zwischen Abzugsverbot gem § 14 Abs 6 Z 1 und § 14 Abs 8?

- EB: Vorrang von § 14 Abs 8 (Erwägungsgrund 29 der ATAD II)

