

Hybride Gestaltungen

Mag. Christoph Schlager

Agenda

- Entstehungsgeschichte / Hintergrund
- Anwendungsbereich
- Verhältnis zu anderen Rechtsvorschriften
- Anwendung auf Betriebsstätten?
- Geplante Ergänzungen
- Status Quo in Ö

Hintergrund – OECD BEPS Action 2

OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project
Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements
Volume 1: 2015 Final Report

Tabelle 1 Allgemeiner Überblick über die Empfehlungen

Inkongruenz	Gestaltung	Spezifische Empfehlungen für Verbesserungen der nationalen Rechtsvorschriften	Empfohlene Hybrid-Mismatch-Regel		
			Vorrangige Maßnahme	Abwehrregel	Geltungsbereich
D/NI-Ergebnis	Hybrides Finanzinstrument	Keine Dividendenfreistellung bei abzugsfähigen Zahlungen Proportionale Beschränkung der Anrechenbarkeit von Quellensteuern	Versagung des Abzugs für den Zahlungsleister	Berücksichtigung als ordentliche Einnahme	Nachstehende Dritte und strukturierte Gestaltungen
	Von hybridem Rechtsträger getätigte nicht berücksichtigte Zahlung		Versagung des Abzugs für den Zahlungsleister	Berücksichtigung als ordentliche Einnahme	Konzerninterne und strukturierte Gestaltungen
DD-Ergebnis	Zahlung an einen Reverse Hybrid	Verbesserung der Besteuerungsregelungen für Offshore-Investments Beschreibung der steuerlichen Transparenz von intermediären Rechtsträgern in Fällen, in denen gebietsnahe Investoren den Rechtsträger als intransparent behandeln	Versagung des Abzugs für den Zahlungsleister	-	Konzerninterne und strukturierte Gestaltungen
	Von hybridem Rechtsträger getätigte abzugsfähige Zahlung		Versagung des Abzugs für die Muttergesellschaft	Versagung des Abzugs für den Zahlungsleister	Vorrangige Maßnahme: Keinerlei Einschränkung; Abwehrregel: Konzerninterne und strukturierte Gestaltungen
Indirekter D/NI-Ergebnis	Von doppelt ansässigem Rechtsträger getätigte abzugsfähige Zahlung		Versagung des Abzugs für den Gebietsansässigen	-	Vorrangige Maßnahme: Keinerlei Einschränkung
	Importierte hybride Gestaltung		Versagung des Abzugs für den Zahlungsleister	-	An konzerninternen und strukturierten Gestaltungen Beteiligte

Hintergrund – OECD BEPS Action 2

- Unterscheidung von 3 Typen:
 - (Indirekt) D/NI
 - DD
- Weitere Unterscheidung von Fallkonstellationen
- Empfohlene Maßnahmen nach bestimmter Reihenfolge:
 - Spezifische Empfehlung (Specific recommendation)
 - Empfohlene Hybrid-Mismatch-Regelung (Recommended hybrid mismatch rule)
 - Vorrangige Maßnahme (Response)
 - Abwehrregel (Defensive rule)



Entstehungsgeschichte – Vorschlag vom 28.1.16

• “Mutual recognition approach”

“Artikel 10 Hybride Gestaltungen

Ordnen zwei Mitgliedstaaten einen Steuerpflichtigen (hybrides Unternehmen), einschließlich seiner Betriebsstätten in einem oder mehreren Mitgliedstaaten, rechtlich unterschiedlich ein, so dass es zu Fällen kommt, in denen ein und dieselben Zahlungen, Aufwendungen oder Verluste sowohl in dem Mitgliedstaat, aus dem die Zahlungen stammen bzw. in dem die Aufwendungen oder Verluste angefallen sind, als auch in einem anderen Mitgliedstaat abgezogen werden oder zu Fällen, in denen Zahlungen in dem Mitgliedstaat, aus dem sie stammen, abgezogen werden, ohne im anderen Mitgliedstaat entsprechend einbezogen zu werden, **ist die rechtliche Einordnung des hybriden Unternehmens durch den Mitgliedstaat, aus dem die Zahlungen stammen bzw. in dem die Aufwendungen oder Verluste angefallen sind, für den anderen Mitgliedstaat ausschlaggebend.**

Ordnen zwei Mitgliedstaaten eine Zahlung rechtlich unterschiedlich ein (hybrides Instrument) und führt dies zu Fällen, in denen in dem Mitgliedstaat, aus dem die Zahlung stammt, ein Abzug, im anderen Mitgliedstaat aber keine entsprechende Einbeziehung derselben Zahlung erfolgt, **so ist die rechtliche Einordnung des hybriden Instruments durch den Mitgliedstaat, aus dem die Zahlung stammt, für den anderen Mitgliedstaat ausschlaggebend.**“

Entstehungsgeschichte - Endfassung

Artikel 9 Hybride Gestaltungen

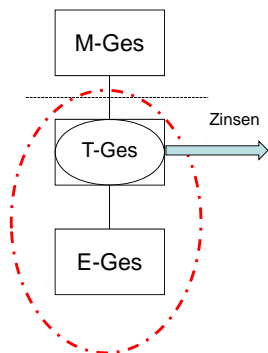
(1) Soweit eine **hybride Gestaltung** zu einem doppelten Abzug führt, wird der **Abzug nur in dem Mitgliedstaat gewährt, aus dem die entsprechende Zahlung stammt.** ⇒ DD

(2) Soweit eine **hybride Gestaltung** zu einem Abzug bei gleichzeitiger Nichtbesteuerung führt, **verweigert der Mitgliedstaat des Zahlenden den Abzug der entsprechenden Zahlung.** ⇒ D/NI

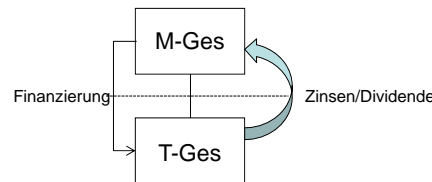
→ **Ergänzungen geplant!**

Standard-Bsp

DD



D/NI



Fragen zum Anwendungsbereich

- Art 2 Abs 9: „hybride Gestaltung“ = Situation **zwischen Stpfl in einem MS und verbundenem Unternehmen in anderem MS** oder **strukturierte Vereinbarung zwischen Parteien + unterschiedliche rechtliche Einordnung eines Finanzinstruments oder Unternehmens**
 - Art 1 + Erwägungsgrund 4: **Keine Anwendung** der RL auf Unternehmen, die nicht der Körperschaftsteuer unterliegen, insbesondere **transparente Unternehmen**
- Was bedeutet „unterliegen“?

Fragen zum Anwendungsbereich

→ Wann liegt ein „verbundenes Unternehmen“ vor?

- Art 2 Abs 9: „verbundenes Unternehmen“ =
 - Unternehmen, an dem Stpfl (un)mittelbar **mind 25%** hält bzw Gewinnanspruch hat
 - Person oder Unternehmen, die/das (un)mittelbar **mind 25%** an Stpfl hält bzw Gewinnanspruch hat
 - Unternehmen, die über selbe(s) Person/Unternehmen verbunden sind
 - Für Zwecke des Art 9 **falls Gestaltung hybride Rechtsform beinhaltet: 50% statt 25%**
 - **Ergänzung geplant: Unternehmen einer konsolidierten Gruppe oder maßgeblicher Einfluss → verbunden**

→ Anwendung auf transparente Unternehmen?

Fragen zum Anwendungsbereich

→ Wann liegt eine „strukturierte Vereinbarung“ zwischen Parteien vor?

- Derzeit keine Definition
- **Ergänzung geplant:**
 - Vereinbarung, die hybride Gestaltung umfasst, wenn steuerliche Folgen eingepreist
 - Vereinbarung, bei der hybride Gestaltung entsteht, außer es kann vernünftigerweise nicht davon ausgegangen werden, dass dies bewusst war bzw. Steuervorteil geteilt wurde

→ Müssen „Parteien“ verbunden sein → mE nein

→ Muss „Partei“ der KÖSt unterliegen?

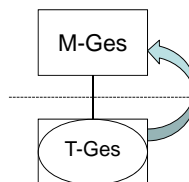
Verhältnis zur Mutter-Tochter-Richtlinie

• Art 4 Abs 2 lit a M-T-RL idF 2003/123/EG :

„Diese Richtlinie **hindert den Mitgliedstaat der Muttergesellschaft nicht daran, eine Tochtergesellschaft** aufgrund seiner Bewertung der rechtlichen Merkmale dieser Tochtergesellschaft, die sich aus dem Recht, nach dem sie gegründet wurde, ergeben, **als steuerlich transparent zu betrachten und daher die Muttergesellschaft im Zeitpunkt der Entstehung in Höhe des auf die Muttergesellschaft entfallenden Anteils am Gewinn der Tochtergesellschaft zu besteuern.** In diesem Fall besteuert der Mitgliedstaat der Muttergesellschaft die von der Tochtergesellschaft ausgeschütteten Gewinne nicht.“

• M-T-RL adressiert inbound-Dividenden hybrider Gesellschaften

- andere Stoßrichtung
- DD denkbar → Anwendung Art 9 Abs 1 Anti-BEPS-RL?



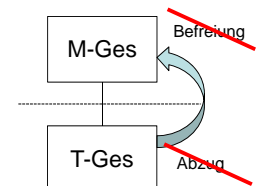
Verhältnis zur Mutter-Tochter-Richtlinie

• Art 4 Abs 1 lit a M-T-RL idF 2014/86/EU:

„...**besteuern** der Mitgliedstaat der Muttergesellschaft und der Mitgliedstaat der Betriebsstätte diese Gewinne **insoweit nicht, als sie von der Tochtergesellschaft nicht abgezogen** werden können, und **besteuern** sie diese Gewinne **insoweit, als sie von der Tochtergesellschaft abgezogen** werden können,“

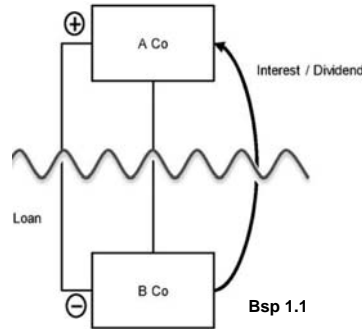
• Überschneidung mit Anti-BEPS-RL bei hybriden Finanzierungsinstrumenten, Mutter+Tochter in EU und D/NI

- M-T-RL: Abzugsfähigkeit bleibt, Besteuerung bei Muttergesellschaft
- Anti-BEPS-RL: Kein Abzug
- Vorrangverhältnis?
- **Bei Drittstaatssachverhalt Besteuerung bei Muttergesellschaft in MS, wenn DS Abzug zulässt**



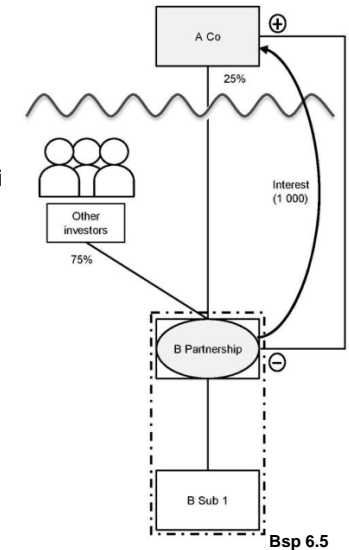
Verhältnis zu OECD BEPS Action 2

- **Gleicher Ausgangspunkt: Fallgruppen DD und D/NI**
 - Aber anderer Zugang: Empfehlungen in Reihenfolge
→ Abweichungen
- **zB: Art 9 Abs 2 Anti-BEPS-RL weicht von Empfehlung der OECD für hybride Finanzinstrumente ab**
 - OECD: Abzugsfähigkeit bleibt, Keine Gewährung der Befreiung bei Muttergesellschaft
 - Anti-BEPS-RL: Kein Abzug
 - Vorrangverhältnis?
 - Unterschied zu M-T-RL: keine Befreiung vs. Pflicht zur Besteuerung



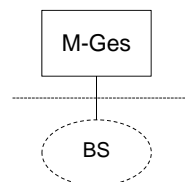
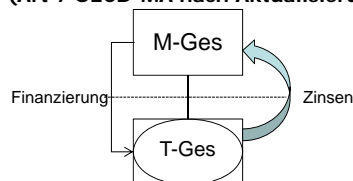
Verhältnis zu BEPS-Action 2

- **zB: Art 9 Abs 1 Anti-BEPS-RL**
 - OECD:
 - Vorrangig: Versagung des Abzugs bei Muttergesellschaft
 - Abwehrregel: Versagung des Abzugs bei Zahlungsleister
 - Anti-BEPS-RL: Abzug nur im MS des Zahlenden
 - Stoßrichtung gleich, Formulierung unterschiedlich



Anwendung auf BS?

- Noch keine ausdrücklichen Bestimmungen
- **Allerdings: Bei hybriden Gesellschaften ohnedies implizit Anwendung der Richtlinie auf BS-Konstellationen**
 - wenn Anwendung der Richtlinie nicht formal auf KÖSt-Subjekte beschränkt gesehen wird
 - Zu bedenken: Anerkennung einer Fremdfinanzierung im Verhältnis Stammhaus-Betriebsstätte erst durch Anwendung AOA denkbar (Art 7 OECD-MA nach Aktualisierung 2010)

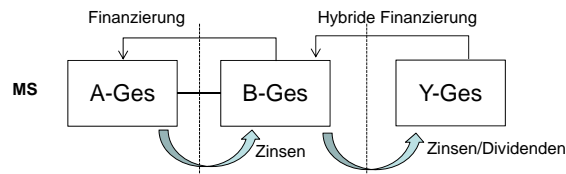


- **Erweiterung geplant: unterschiedliche „Einordnung“ einer BS („NT/NI“)**

Geplante Ergänzungen – Vorschlag COM(2016) 687

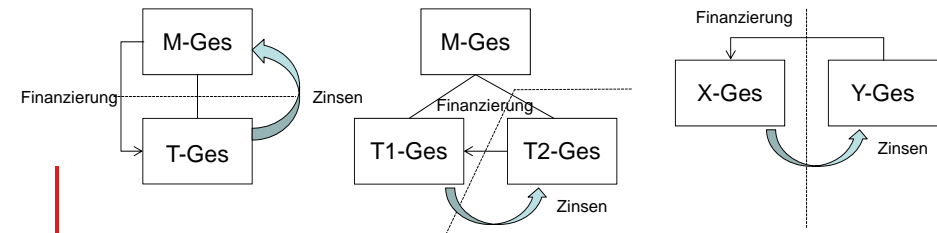
- **Erweiterung der Definition von hybriden Gestaltungen (Art 2 Abs 9) um**
 - Fälle, in denen BS unterschiedlich beurteilt wird (Nichtbesteuerung bei gleichzeitiger steuerlicher Nichtberücksichtigung)
 - Fälle der Übertragung eines Finanzinstruments im Rahmen einer strukturierten Vereinbarung
- **Erweiterung der Definition von verbundenen Unternehmen um Unternehmen, die demselben Konsolidierungskreis angehören**
- **Einführung einer Definition für strukturierte Vereinbarungen**
 - Vereinbarung, die hybride Gestaltung umfasst, wenn steuerliche Folgen eingepreist
 - Vereinbarung, bei der hybride Gestaltung entsteht, außer es kann vernünftigerweise nicht davon ausgegangen werden, dass dies bewusst war bzw. Steuervorteil geteilt wurde

- **Erweiterung von Art 9 um Drittstaatskonstellationen**
 - DD: MS verweigert Abzug, wenn Drittstaat dies nicht tut
 - D/NI: MS besteuert, wenn Drittstaat nicht Abzug verweigert
- **Regelung für BS-Fälle (Abs. 3)**
 - Berücksichtigung von Einkünften beim Stammhaus
- **Regelungen für importierte hybride Gestaltungen (Abs. 4 und 5)**
 - Zahlung aus MS wird direkt oder indirekt mit Zahlung verrechnet, die im Verhältnis zweier Drittstaaten zu DD oder D/NI führt → MS verweigert Abzug



- **Regelung für übertragene Finanzinstrumente (Abs. 6) + doppelte Ansässigkeit (Art 9a)**

- **§ 10 Abs 7 KStG**
 - Keine Beteiligungsertragsbefreiung, wenn Gewinnanteile bei der ausländischen Körperschaft abzugsfähig
 - Geht über Umsetzung von M-T-RL hinaus:
 - Ausnahme gilt für § 10 Abs. 1 Z 5 bis 7 KStG → dh auch für Portfoliobeteiligungen
 - Z 5 und 6 verweisen auf „Gewinnanteile im Sinne der Z 1 bis 4“, Z 7 „Gewinnanteile jeder Art“ → auch Substanzgenussrechte etc. erfasst
 - Nicht auf hybride Gestaltungen eingeschränkt (EAS 3211)
 - Nicht nur Mutter-Tochter-Konstellationen erfasst, sondern auch Schwester-Konstellation bzw. Konstellationen ohne „Verbindung“
 - Deckt mE den Anwendungsbereich von Art 9 Abs 2 (D/NI) ab, entspricht aber nicht der RL sondern der OECD-Empfehlung bzw. der Drittstaaten-Lösung



- **§ 12 Abs 1 Z 10 KStG**
 - Kein Abzug von Zinsen und Lizenzgebühren
 - Wenn Empfänger Körperschaft iSd § 1 Abs. 2 Z 1 KStG oder ausländische vergleichbare Körperschaft + konzernzugehörig ist
 - bei Nicht- bzw. Niedrigbesteuerung
 - Keine Besteuerung aufgrund persönlicher/sachlicher Befreiung
 - Steuersatz < 10%
 - Tatsächliche Belastung < 10% wg auch dafür vorgesehener Steuerermäßigung
 - Tatsächliche Belastung < 10% wg Rückerstattung
 - Konzept unterscheidet sich stark von Art 9 Abs 2 Anti-BEPS-RL
 - Zinsen und Lizenzgebühren
 - Keine Einschränkung auf hybride Gestaltungen
 - Empfängerkreis: nur inl Zurechnungssubjekte erfasst
 - Konzernkriterium: § 15 AktG (einheitliche Leitung/beherrschender Einfluss) vs starre Grenze (25%/50%)
 - Nähert sich durch geplante Änderungen an

- **D/NI: Grds Regelungen vorhanden**
 - Weichen im Detail von RL-Vorgaben ab
 - Kein alleiniger Fokus auf hybride Gestaltungen
 - Kein „Vorrangverhältnis“ gegenüber ausländischen Anti-BEPS-Regelungen vorgesehen
- **DD+NT/NI: Keine ausdrücklichen Regelungen vorhanden**
 - Ergebnisse können der RL „zufällig“ entsprechen
- **Keine ausdrücklichen Regelungen für die geplanten Erweiterungen**
- **Grundsatzfragen:**
 - Richtlinie möglichst formell umsetzen oder dafür sorgen, dass Vorgaben materiell erfüllt sind?
 - Umsetzungstempo der geplanten Änderungen sinnvoll?

Übersicht: ATAD 1+2

	hybride Gesellschaft	hybrides Instrument	Betriebsstätten	hybride Übertragungen	eingeführte Inkongruenzen	Inkongruenz bei doppelter Ansässigkeit
DD	MS	Abzug nur in MS, aus dem Zahlung stammt	Abzug nur in MS, aus dem Zahlung stammt	Abzug nur in MS, aus dem Zahlung stammt	n.a.	n.a.
	DS	Kein Abzug in MS, außer DS verweigert Abzug	Kein Abzug in MS, außer DS verweigert Abzug	Kein Abzug in MS, außer DS verweigert Abzug	n.a.	Kein Abzug in MS, außer DS verweigert Abzug
D/NI	MS	Kein Abzug in MS des Zahlenden	Kein Abzug in MS des Zahlenden	Kein Abzug in MS des Zahlenden	Kein Abzug in MS des Zahlenden	n.a.
	DS	Zahlung aus MS in DS: Kein Abzug im MS/Zahlung aus DS: Besteuerung im MS, außer DS verweigert Abzug	Zahlung aus MS in DS: Kein Abzug im MS/Zahlung aus DS: Besteuerung im MS, außer DS verweigert Abzug	Zahlung aus MS in DS: Kein Abzug im MS/Zahlung aus DS: Besteuerung im MS, außer DS verweigert Abzug	Zahlung aus MS in DS: Kein Abzug im MS/Zahlung aus DS: Besteuerung im MS, außer DS verweigert Abzug	Kein Abzug in MS
NT/NI	MS	n.a.	n.a.	Besteuerung im Ansässigkeits-MS	n.a.	n.a.
	DS	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.

Übersicht: öKStG

	hybride Gesellschaft	hybrides Instrument	Betriebsstätten	hybride Übertragungen	eingeführte Inkongruenzen	Inkongruenz bei doppelter Ansässigkeit
DD	EU	keine zielgerichtete Regelung; § 12 Abs 1 Z 10 KStG denkbar, wo eine doppelte Abzugsfähigkeit letztlich zu einer Nicht- oder Niedrigbesteuerung führt (zB Weitergabe einer Zinszahlung an Gesellschaft in Steueroase); jedoch nur, wenn beneficial owner konzernzugehörig ist				
	DS					
D/NI	EU	§ 12 Abs 1 Z 10 KStG denkbar (Einschränkung auf Konzern idR unproblematisch)	§ 12 Abs. 1 Z 10 KStG denkbar, aber nur im Konzern	§ 12 Abs 1 Z 10 KStG denkbar (Einschränkung auf Konzern unproblematisch)	§ 12 Abs 1 Z 10 KStG denkbar, aber nur im Konzern	n.a.
	DS	Zahlung aus Ö in DS: § 12 Abs 1 Z 10 KStG denkbar/ Zahlung aus DS: § 10 Abs 7 KStG nur auf Beteiligungserträge anwendbar; keine	Zahlung aus Ö in DS: § 12 Abs. 1 Z 10 KStG denkbar, aber nur im Konzern /Zahlung aus DS: § 10 Abs 7 KStG	Zahlung aus Ö in DS: § 12 Abs 1 Z 10 KStG denkbar/ Zahlung aus DS: § 10 Abs 7 KStG nur auf Beteiligungserträge anwendbar; keine	keine Regelung für Reduktion der Quellensteuerrechnung	§ 12 Abs 1 Z 10 KStG denkbar, aber nur wenn beneficial owner konzernzugehörig ist
NT/NI	EU	n.a.	n.a.	keine zielgerichtete Regelung; allenfalls Lösung über DBA	n.a.	n.a.
	DS	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.