

INTERNATIONALE (ERTRAGSTEUERLICHE) ASPEKTE DES ABGÄG 2020 UND DES STREFG 2020



PROF. DR. STEFAN BENDLINGER¹

StB, ICON Wirtschaftstreuhand GmbH
Stv. Landespräsident der VWT Oberösterreich

AM 19. SEPTEMBER 2019, KURZ VOR DEN NATIONALRATSWAHLEN, WURDEN DAS ABGÄG 2020 UND DAS STREFG 2020 VERABSCHIEDET. IN BEIDEN GESETZEN FINDEN SICH REGELUNGEN, DIE ZUM TEIL AUF VORGABEN DER EU-KOMMISSION BERUHEN UND AB 2020 ERHEBLICHE AUSWIRKUNGEN AUF GRENZÜBERSCHREITENDE SACHVERHALTE HABEN WERDEN. DER FOLGENDE BEITRAG GIBT EINEN ÜBERBLICK ZU DEN FÜR DIE INTERNATIONALE STEUERBERATUNG AUS ERTRAGSTEUERLICHER SICHT BESONDERS RELEVANTEN ASPEKTEN DER BEIDEN GESETZE.

1. DIGITALSTEUERGESETZ 2020

In Art. 1 AbgÄG 2020 findet sich das Digitalsteuergesetz 2020 (DiStG), das ab 1.1.2020 Onlinewerbeleistungen, die im Inland gegen Entgelt erbracht werden, einer vom *Werbeentgelt* bemessenen 5%igen Steuer unterwirft. Darunter fallen Werbeeinschaltungen auf digitalen Schnittstellen, insb. in Form von Banner- und Suchmaschinenwerbungen und vergleichbaren Werbeleistungen (§ 1 Abs. 2 DiStG 2020). Betroffen davon sind Onlinewerbeleister (§ 2 DiStG)

- die solche Leistungen gegen Entgelt erbringen oder dazu beitragen und
- innerhalb eines Wirtschaftsjahres einen weltweiten Umsatz von zumindest EUR 750 Mio. erbringen und
- im Inland einen (Gruppen)Umsatz (§ 2 VPDG) von zumindest EUR 25 Mio. aus der Durchführung von Onlinewerbeleistungen erzielen.

Als im Inland erbracht gilt eine Onlinewerbeleistung dann, wenn sie auf dem Gerät des Nutzers mit *inländischer IP-Adresse* empfangen wird und sich ihrem Inhalt und ihrer Gestaltung nach (auch) an inländische Nutzer richtet (§ 1 Abs. 1 DiStG). Bei der Digitalsteuer handelt sich dabei um eine monatlich zu entrichtende *Selbstbemessungsabgabe* mit nachfolgender

Jahreserklärung (§ 5 DiStG). Die Steuer wurde aufgrund der bislang fehlenden internationalen Einigkeit über Art und Weise der Besteuerung der digitalen Wirtschaft in einem nationalen Alleingang eingeführt und soll im Lichte allfälliger umfassender Maßnahmen auf EU- oder OECD-Ebene erstmals am 31.12.2021 evaluiert werden.

2. EU-MELDEPFLICHTGESETZ

Art. 2 des AbgÄG 2020 enthält das Bundesgesetz über den verpflichtenden automatischen Informationsaustausch über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen im Bereich der Besteuerung (EU-MPFG) mit dem die EU-Richtlinie 2018/822 v. 25.5.2018, ABl L 139/1 v. 5.6.2018 (DAC 6) in österreichisches Recht umgesetzt worden ist. Nach den Vorgaben des EU-MPFG müssen potentiell aggressive grenzüberschreitende Gestaltungen, deren erster Schritt ab 1.7.2020 gesetzt worden ist (mit Rückwirkung für Gestaltungen zwischen 25.6.2018 und 30.6.2020, die bis 31.8.2020 anzuzeigen sind), im Wege von FinanzOnline an das BMF gemeldet werden. Korrespondierend dazu wurde bezüglich des durch DAC 6 eingeführten *verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs* § 7 Abs. 6 in das EU-AHG eingefügt.

In diesem Zusammenhang wurde in § 49c ein neuer Straftatbestand in das FinStrG geschaffen, wonach *Versäumnisse* iZm Meldungen nach dem EU-MPFG als *Finanzordnungswidrigkeit* mit einer Geldstrafe von bis zu EUR 50.000,00 bzw. bei grober Fahrlässigkeit mit einer Strafe von bis zu EUR 25.000,00 geahndet werden. Für Berater und Mandanten besteht deshalb schon jetzt dringender Handlungsbedarf. In WT 4/2019 wurde ausführlich darüber berichtet.

3. VERPFLICHTENDER LOHNSTEUER-EINBEHALT FÜR AUSLÄNDISCHE ARBEITGEBER

In Art 3 des AbgÄG 2020 wurde für im Ausland ansässige,

in Österreich *beschränkt steuerpflichtige Arbeitgeber*, die Verpflichtung zum Lohnsteuereinbehalt neu geregelt. Während ausländische Arbeitgeber bislang nur bei Bestand einer inländischen Betriebsstätte iSd § 81 EStG verpflichtet waren, von ihren Arbeitnehmern Lohnsteuer (LSt) einzubehalten, besteht eine solche Verpflichtung für Lohnzahlungszeiträume ab 31.12.2019 auch dann, wenn solche Arbeitgeber *unbeschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer beschäftigen* (§ 47 Abs. 1 lit a EStG). Die nach den LStR schon bisher bestehende Möglichkeit des *freiwilligen Lohnsteuerabzugs* wurde in § 47 Abs. 1 lit b EStG auf die Einkünfte beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer begrenzt. Gem. § 47 Abs. 1 lit c EStG unterliegen auch Bezüge und Vorteile *aus ausländischen Einrichtungen* iSd § 5 Z 4 des Pensionskassengesetzes dem LSt-Einbehalt. Für die Erhebung der von ausländischen Arbeitgebern einzubehaltenden LSt ist bis zum Inkrafttreten des Finanz-Organisationsreformgesetzes das Finanzamt Graz-Stadt zuständig.

4. VERÄUSSERUNGSFIKTION (STEUERLICHE ENTSTRICKUNG)

Gemäß § 27 Abs. 6 Z 1 EStG gelten als Veräußerung iSd § 27 Abs. 3 und 4 EStG auch *„...Umstände, die zu einer Einschränkung des Besteuerungsrechts der Republik Österreich im Verhältnis zu anderen Staaten hinsichtlich eines Wirtschaftsgutes iSd Abs. 3 oder eines Derivates iSd Abs. 4 führen.“* § 27 Abs. 6 Z 1 lit b EStG wurde durch Art. 1 Z 10 lit b StRefG 2020 nun insofern ergänzt als nun klargestellt wurde, dass *als tatsächliche Veräußerung* nicht nur ein späterer Wegzug oder die spätere Überführung des Wirtschaftsgutes oder Derivates in einen Nicht-EU/EWR-Staat gilt, sondern auch ein *Antrag auf Festsetzung der nicht festgesetzten Steuer*.

5. HINZURECHNUNGSBESTEUERUNG

Im Bereich der in § 10a KStG idF des JStG 2018 geregelten Hinzurechnungsbesteuerung wurden Klarstellungen vorgenommen. So wird in § 10a Abs. 6 KStG bezüglich der sinngemäßen Anwendungen der Vorschriften über die steuerliche Hinzurechnung von Passiveinkünften bzw. der Vermeidung von Doppelbesteuerung nicht mehr auf inländische Körperschaften abgestellt, die den *„...Ort der Geschäftsleitung iSd § 27 BAO im Ausland haben...“*, sondern auf solche, die *„...aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens im Ausland ansässig sind“* (Art. 2 Z 5 lit a StRefG 2020). Bezüglich der infolge der Hinzurechnung oder des Methodenwechsels möglichen Doppelbesteuerung wurde § 10a Abs. 9 Z 4 KStG insofern ergänzt, als beim Methodenwechsel gem. § 10a Abs. 7 KStG *„...vorrangig die ausländische Körperschaftsteuer...“* auf die österreichische Körperschaftsteuer angerechnet werden soll (Art. 2 Z 5 lit d StRefG 2020).

Um eine faktische Doppelbesteuerung durch das Zusammenwirken des Abzugsverbotes für im Ausland niedrig besteuerte Zinsen und Lizenzgebühren in § 12 Abs. 1 Z 10 EStG iVm § 10a KStG zu vermeiden, wurde in § 12 Abs. 1 Z 10 letzter Satz KStG geregelt, dass Aufwendungen sehr wohl abgezogen werden dürfen, *„...wenn die Zinsen oder Lizenzgebühren*

aufgrund der Hinzurechnungsbesteuerung gem. § 10a KStG oder einer vergleichbaren ausländischen Regelung nachweislich keiner Niedrigbesteuerung iSd lit c unterliegen oder die empfangende Körperschaft die unionsrechtlichen Vorschriften für Risikokapitalbeihilfen erfüllt“ (Art. 2 Z 6 StRefG 2020).

6. SONDERVORSCHRIFTEN FÜR HYBRIDE GESTALTUNGEN 6.1. STEUERDISKREPANZEN

Durch den neuen § 14 KStG idF des StRefG 2020 werden die in ATAD I und II vorgesehenen Maßnahmen gegen die steuerschonende Nutzung von hybriden Gestaltungen umgesetzt, indem mit Wirkung ab 1.1.2020 sog. *„Steuerdiskrepanzen“* neutralisiert werden sollen. Eine Steuerdiskrepanz liegt gem. § 14 Abs. 2 KStG vor, wenn

1. Aufwendungen in einem Staat abzugsfähig sind und die korrespondierenden Erträge steuerlich in keinem anderen Staat erfasst werden (*deduction no inclusion, D/NI*).
2. Dieselben Aufwendungen in mehr als einem Staat abzugsfähig sind (*double deduction, DD*).

Im Allgemeinen erfolgt die Neutralisierung dadurch, dass im Inland der *Abzug von Ausgaben* versagt wird oder eine *Zahlung als Betriebseinnahme* erfasst werden muss. Allerdings soll gegen solche Steuerdiskrepanzen nur dann vorgegangen werden, wenn sich diese im Rahmen einer hybriden Gestaltung iSd § 14 Abs. 3 bis 5 KStG ergeben.

6.2. DIE HYBRIDEN GESTALTUNGEN IM EINZELNEN

Gem. § 14 Abs. 3 KStG liegt eine hybride Gestaltung vor, wenn eine der folgenden Voraussetzungen erfüllt ist:

1. Die Steuerdiskrepanz entsteht aufgrund von Unterschieden hinsichtlich der *Einstufung eines Finanzinstrumentes*. Entsprechend den Vorgaben in ATAD II ist dem Begriff *„Finanzinstrument“* ein weites Verständnis beizumessen, indem davon jedes Instrument umfasst ist, soweit es zu einem Finanzierungs- oder einem Eigenkapitalertrag führt (§ 14 Abs. 3 Z 1 lit a erster TS KStG)

Beispiel: *Eine im Staat A ansässige Gesellschaft vergibt an ihre im Staat B ansässige Tochtergesellschaft ein Darlehen, das im Staat A als Eigenkapitalinstrument, in Staat B als Fremdkapitalinstrument qualifiziert wird. In Staat A werden deshalb die Zinszahlungen als steuerfreie Dividenden behandelt, in Staat B als Betriebsausgabe. Es liegt ein D/NI-Ergebnis vor.*

2. Die Steuerdiskrepanz iSd § 14 Abs. 2 Z 1 KStG entsteht aufgrund von Unterschieden hinsichtlich der *Zurechnung der Einkünfte aus einem übertragenen Finanzinstrument* (§ 14 Abs. 3 Z 1 lit a zweiter TS KStG).

Beispiel: *Eine Zurechnung von Einkünften zu verschiedenen Personen kann sich bei Pensionsgeschäften (Repo-Geschäften) und Wertpapiergeschäften ergeben, wenn ein Staat eine Zahlung iZm dem zugrunde liegenden Ertrag*

des übertragenen Instruments als abzugsfähigen Aufwand behandelt, während der andere Staat den gleichen Betrag als steuerfreien Ertrag des zugrunde liegenden Vermögenswertes ansieht.

3. Die Steuerdiskrepanz iSd § 14 Abs. 2 Z 1 KStG entsteht aufgrund von Unterschieden bei der Beurteilung der *Steuersubjektivität* des Zahlers oder Zahlungsempfängers (§ 14 Abs. 3 Z 1 lit a dritter TS KStG).

Beispiel: Die im Staat A ansässige Gesellschaft leistet eine Zahlung an ein anderes Unternehmen (XCo) mit Sitz im Staat A, das in diesem Staat als steuerlich transparent qualifiziert wird. Deshalb wird die Zahlung in Staat A steuerlich nicht erfasst, sondern dem im Staat B ansässigen Gesellschafter der XCo zugerechnet. Allerdings behandelt Staat B die XCo als intransparent, sodass auch im Staat B eine Besteuerung unterbleibt.

4. Die Steuerdiskrepanz entsteht aufgrund von *Unterschieden hinsichtlich der Zuordnung von Aufwendungen und Erträgen zu einer Betriebsstätte*. Das kann bei Zahlungen der Fall sein, wenn diese in einem Staat abzugsfähig sind, jedoch beim empfangenden Unternehmen wegen einer unterschiedlichen Zuordnung von Aufwendungen und Erträgen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte nicht berücksichtigt werden (§ 14 Abs. 3 Z 1 lit a vierter TS KStG).

Beispiel: Die im Staat A ansässige ACo gewährt der im Staat C ansässigen CCo ein Darlehen und bezieht daraus Zinsen, die von CCo als Betriebsausgabe abgezogen werden. ACo unterhält im Staat B eine Betriebsstätte. Auf Grundlage des zwischen Staat A und B bestehenden DBA ordnet Staat A Darlehen und Zinsen der Betriebsstätte zu und stellt deshalb die Zinsen steuerfrei. Staat C geht hingegen davon aus, dass die Zinsen nicht der Betriebsstätte, sondern dem Stammhaus im Staat A zuzuordnen sind und besteuert deshalb die Zinsen nicht.

5. Eine Steuerdiskrepanz iSd § 14 Abs. 2 Z 2 KStG entsteht aufgrund von *Unterschieden hinsichtlich der Beurteilung über das Bestehen einer Betriebsstätte*. Das dann der Fall sein, wenn nach den Rechtsvorschriften im Ansässigkeitsstaat des Stammhauses vom Bestand einer Betriebsstätte in einem anderen Staat ausgegangen wird, der andere Staat jedoch keine Betriebsstätte unterstellt (§ 14 Abs. 3 Z 1 lit a fünfter TS KStG).

Beispiel: Die im Staat A ansässige ACo gewährt der im Staat C ansässigen Gesellschaft CCo ein Darlehen. Die Zinszahlungen werden im Staat C als Betriebsausgabe abgezogen werden. Staat A geht davon aus, dass ACo im Staat B eine Betriebsstätte unterhält, ordnet der Betriebsstätte Darlehen und Zinsen zu und stellt diese aufgrund des zwischen Staat A und Staat B bestehenden DBA steuerfrei. Nach den Vorschriften des Staates B unterhält die ACo jedoch keine Betriebsstätte,

sodass auch Staat B die Zinsen steuerlich nicht erfasst.

6. Eine hybride Gestaltung liegt auch vor, wenn eine Steuerdiskrepanz iSd § 14 Abs. 2 Z 2 KStG aufgrund von *steuerlichen Sondervorschriften* (z.B. Gruppenbesteuerung) zu einem doppelten Abzug von Aufwendungen eines hybriden Unternehmens, einer Betriebsstätte oder einer doppelt ansässigen Kapitalgesellschaft führt (§ 14 Abs. 3 Z 1 lit b KStG).

Beispiel: Die im Staat A ansässige ACo unterhält im Staat im Staat B die B-Betriebsstätte (B-BS) und die Tochtergesellschaft BCo. BCo und B-BS bilden eine Unternehmensgruppe. Das DBA zwischen den Staaten A und B vermeidet Doppelbesteuerung durch die Anrechnungsmethode. ACo hat bei einer in Staat B ansässigen Bank ein Darlehen aufgenommen, das steuerlich der B-BS zugeordnet wird. B-BS erzielt Verluste, sodass die Zinsen sowohl bei der ACo als auch bei der BCo (im Rahmen der Gruppenbesteuerung) berücksichtigt werden können.

6.3. DIE AN EINER STEUERDISKREPANZ BETEILIGTEN

§ 14 Abs. 3 Z 2 KStG schränkt den Anwendungsbereich der Sondervorschriften für hybride Gestaltungen auf Fallgruppen ein, bei denen es aufgrund einer der oben dargestellten Steuerdiskrepanzen wahrscheinlich ist, dass die beteiligten Personen diese *gezielt gestalterisch genutzt* haben. Erfasst werden deshalb nur Steuerdiskrepanzen zwischen *verbundenen Unternehmen* (definiert in § 14 Abs. 4 KStG), zwischen *Stammhaus und Betriebsstätte*, zwischen *zwei oder mehreren Betriebsstätten* desselben Unternehmens oder im Rahmen einer „*strukturierten Gestaltung*“. Letztere liegt gem. § 14 Abs. 5 KStG dann vor, wenn die Steuerdiskrepanz in die Bedingung der Gestaltung eingerechnet ist oder die Gestaltung mit der Absicht der Erzielung einer Steuerdiskrepanz entwickelt wurde. Das wäre z.B. dann der Fall, wenn iZm einer Konzernfinanzierung der sich durch die hybride Steuergestaltung ergebende Steuervorteil in die Berechnung des Zinssatzes eingerechnet wird.

6.4. NEUTRALISIERUNG VON D/NI-FÄLLEN

§ 14 Abs. 5 KStG regelt, wie Steuerdiskrepanzen, die zu einem D/NI-Ergebnis iSd § 14 Abs. 2 Z 1 KStG führen, zu neutralisieren sind. Demnach dürfen

1. Die Aufwendungen im Inland *nicht abgezogen* werden.

Beispiel: Die im Staat A ansässige ACo gewährt der in Österreich ansässigen Tochter BCo ein Darlehen. Aus der Sicht des Staates A handelt es sich bei den Zinszahlungen um steuerfreie Dividenden, aus der Sicht des Staates B um steuerlich abzugsfähige Zinszahlungen. Die Zinsen sind in Österreich nicht abzugsfähig.

2. Wird der Abzug im Ausland nicht verweigert, sind die *Erträge bei der inländischen Körperschaft steuerlich zu erfassen*, wenn eine Zahlung eines ausländischen hybriden Gebildes an die an ihm beteiligte inländische Körperschaft erfolgt.

Beispiel: Eine HYBRID-Co mit Sitz im Staat A leistet an ihren österreichischen Gesellschafter eine Zinszahlung für ein Gesellschafterdarlehen. Die HYBRID-Co wird im Staat A als Steuersubjekt (intransparent) qualifiziert, sodass die Zinsen im Staat A steuerlich abzugsfähig sind. Österreich hingegen qualifiziert die HYBRID-Co als (steuerlich transparente) Mitunternehmerschaft. Österreich ordnet die Zinszahlungen als Sonderbetriebseinnahme der (Mitunternehmerschafts-) Betriebsstätte zu und stellt diese nach dem DBA zwischen Österreich und Staat A aufgrund der darin vorgesehenen Befreiungsmethode steuerfrei. Die Zinszahlungen sind beim österreichischen Gesellschafter als Betriebseinnahme zu erfassen.

6.5. NEUTRALISIERUNG VON DD-FÄLLEN

14 Abs. 7 KStG regelt die ertragsteuerliche Neutralisierung, wenn eine hybride Gestaltung zu einem doppelten Abzug von Aufwendungen iSd § 14 Abs. 2 Z 2 KStG (DD) führt.

1. Aufwendungen dürfen im Inland bei der beteiligten Körperschaft nicht abgezogen werden.

Beispiel: Die in Österreich ansässige ACo unterhält im Staat B sowohl die B-Betriebsstätte (B-S) als auch die Tochtergesellschaft BCo. BCo und B-BS bilden nach den Rechtsvorschriften des Staates B eine steuerliche Unternehmensgruppe, sodass die Ergebnisse der B-BS und der BCo miteinander verrechnet werden können. ACo hat bei einer Bank im Staat B ein Darlehen aufgenommen, das nach den Vorschriften des Staates B der B-BS zugeordnet wird. B-BS erzielt Verluste, die mit Gewinnen der BCo verrechnet werden dürfen. Die Zinsaufwendungen könnten jedoch aufgrund der im DBA zwischen Österreich und Staat B für Betriebsstätteneinkünfte vorgesehenen Anrechnungsmethode grundsätzlich auch in Österreich abgezogen werden. Das wird jedoch durch § 14 Abs. 7 Z 1 KStG verhindert.

2. Wird der Abzug von Aufwendungen im Ausland nicht verweigert, dürfen diese bei einem inländischen hybriden Unternehmen oder einer inländischen Betriebsstätte nicht abgezogen werden (Spiegelbild zu § 17 Abs. 7 Z 1 KStG).

Beispiel: Die in Österreich ansässige ACo und ihre in Staat B ansässige Tochter BCo bilden eine Unternehmensgruppe. BCo unterhält in Österreich eine Betriebsstätte (A-BS), deren Ergebnisse im Rahmen der Gruppenbesteuerung mit jenen der ACo verrechnet werden können. BCo hat bei einer österreichischen Bank ein Darlehen aufgenommen, das der österreichischen A-BS zugeordnet wird. A-BS erwirtschaftet Verluste. Aufgrund der zwischen Österreich und Staat B im DBA für Betriebsstätteneinkünfte vereinbarten Anrechnungsmethode können die Zinsaufwendungen auch von BCo im Staat B verwertet werden. Sieht Staat B in einem solchen Fall kein Abzugsverbot vor, wird gem. § 14 Abs. 2 Z 2 KStG die Abzugsfähigkeit in Österreich verweigert.

3. Bei einer doppelt ansässigen Körperschaft dürfen die Aufwendungen im Inland nicht abgezogen werden. Das gilt nicht, wenn diese aufgrund eines DBA mit einem EU-Mitgliedstaat als in Österreich ansässig gilt.

Beispiel: Die in Österreich ansässige BCo ist Gruppenträger der sowohl in Österreich als auch im Staat A ansässigen ACo. Der inländische Betrieb der ACo gilt DBA-rechtlich als Betriebsstätte (B-BS). Aufgrund des zwischen Österreich und Staat A ansässigen DBA ist Staat A der Ansässigkeitsstaat der ACo und Österreich der Quellenstaat. ACo nimmt bei einer österreichischen Bank ein Darlehen auf, das der österreichischen B-BS zugeordnet wird. Die Doppelbesteuerung von Betriebsstätteneinkünften wird aufgrund des DBA zwischen Österreich und Staat A durch die Anrechnungsmethode beseitigt. Die B-BS erzielt in Österreich einen Verlust, der aufgrund der Gruppenbesteuerung mit den positiven Einkünften der BCo verrechnet werden kann. Im Staat A kann der Zinsaufwand aufgrund der Anrechnungsmethode steuerlich geltend gemacht und mit anderen Einkünften der ACo verrechnet werden. Die Aufwendungen der doppelt ansässigen ACo sind gem. § 14 Abs. 7 Z 3 KStG nicht abzugsfähig. Da Österreich DBA-rechtlich Quellenstaat ist, gilt das unabhängig davon ob Staat A ein Drittstaat oder ein EU-Mitgliedstaat ist.

6.6. UNBERÜCKSICHTIGTE BETRIEBSSTÄTTEN

Gemäß § 13 Abs. 8 KStG sind Erträge dann steuerlich zu erfassen, wenn diese bei einer ausländischen unberücksichtigten Betriebsstätte weder in Österreich noch im Quellenstaat erfasst werden. Das gilt jedoch dann nicht, wenn die Einkünfte aufgrund eines DBA mit einem Drittstaat in Österreich steuerfrei zu stellen sind.

Beispiel: Die in Österreich ansässige ACo gewährt der im Staat C ansässigen CCo ein Darlehen, die dafür Zinsen bezahlt und diese dort als Betriebsausgaben berücksichtigt. ACo unterhält im EU-Mitgliedstaat B eine Betriebsstätte (B-BS), die aus österreichischer Sicht die Zinszahlungen zuzuordnen sind. Das DBA zwischen Österreich und Staat B sieht für Betriebsstätteneinkünfte die Befreiungsmethode vor. Nach den Vorschriften des Staates B liegt jedoch keine Betriebsstätte vor, sodass die Zinsen weder in Österreich noch im Staat B besteuert werden. Es liegt ein D/NI-Ergebnis iZm einer unberücksichtigten Betriebsstätte im Ausland vor. Deshalb ist der Zinsertrag bei der ACo als Betriebsausgabe zu erfassen.

6.7. IMPORTIERTE HYBRIDE GESTALTUNGEN

§ 13 Abs. 9 KStG neutralisiert Aufwendungen für Zahlungen einer österreichischen Körperschaft an ein verbundenes Unternehmen in einem Drittstaat. Solche Zahlungen dürfen nicht abgezogen werden, wenn die Zahlung in einem Drittstaat mit abzugsfähigen Aufwendungen im Rahmen einer hybriden Gestaltung verrechnet wird. Das soll dann nicht gelten, wenn die hybride Gestaltung bereits in einem Drittstaat neutralisiert worden ist.

Beispiel: Die in Österreich ansässige CCo nimmt bei dem in einem Drittstaat ansässigen verbundenen Unternehmen BCo ein Darlehen auf. Die Zinsen sind grundsätzlich in Österreich abzugsfähig. BCo berücksichtigt die Zinsen zwar als Einkünfte, verrechnet diese jedoch mit Zahlungen an die im Drittstaat A ansässige ACo im Rahmen eines hybriden Instruments. Die Zahlung wird im Drittstaat B als Zinszahlung abgezogen, jedoch von der im Drittstaat A ansässigen ACo als Dividende freigestellt. Deshalb liegt im Drittstaat B ein Abzug bei gleichzeitiger Nichtberücksichtigung im Drittstaat A vor. Somit wird die hybride Gestaltung zwischen den Drittstaaten A und B nach Österreich importiert, sodass gem. § 14 Abs. 9 KStG bei der CCo der Betriebsausgabenabzug im Umfang des Abzugs der Aufwendungen ohne korrespondierende Erfassung der Erträge als Einnahmen bei der ACo verweigert wird.

6.8. NACHTRÄGLICHE NEUTRALISIERUNG IM AUSLAND

Soweit in den Fällen des § 14 Abs. 6 Z 2, Abs. 7 Z 2 und Abs. 8 und Abs. 9 eine hybride Gestaltung in einem anderen Staat nachträglich neutralisiert wird (z.B. infolge einer Betriebsprüfung), stellt dies gem. § 14 Abs. 10 KStG ein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO dar. Damit kann in solchen Fällen im Wege einer Bescheidänderung von einer Neutralisierung in Österreich Abstand genommen werden.

6.9. VERHINDERUNG DOPPELTER ANRECHNUNG VON QUELLENSTEUERN

Soweit eine hybride Gestaltung mit der Absicht entwickelt wurde, bei mehr als einer der beteiligten Personen eine Quellensteuer-Ermäßigung oder -anrechnung auf eine Zahlung aus einem übertragenen Finanzinstrument herbeizuführen, wird gem. § 14 Abs. 11 KStG der sich aus der Ermäßigung oder Anrechnung ergebende Vorteil im Verhältnis zu den steuerpflichtigen Nettoeinkünften iZm der Zahlung begrenzt. Wenngleich aus österreichischer Sicht die Anrechnung von Quellensteuern ohnehin durch den Anrechnungshöchstbetrag begrenzt ist, sollte aus Gründen der Missbrauchsabwehr vorsorglich eine explizite Regelung geschaffen werden.

7. ERGEBNIS UND AUSBLICK

Die in den Gesetzespaketen vorgesehenen Maßnahmen im Bereich des internationalen Steuerrechts dienen vor allem der Erfüllung unionsrechtlicher Vorgaben, insbesondere der in ATAD I, ATAD II und DAC 6 enthaltenen Verpflichtungen. Mit dem Digitalsteuergesetz 2020 wurde mangels Durchsetzbarkeit des Richtlinienvorschlages der EU-Kommission aus März 2019 zur Einführung einer „Digital Advertising Tax“ eine Zwischenlösung geschaffen, um dem Ruf der Öffentlichkeit nach mehr Steuergerechtigkeit durch Besteuerung multinationaler IT-Konzerne nachzukommen.

Weitere Maßnahmen werden folgen. So wird die Einführung des in ATAD I vorgesehenen Abzugsverbotes für Zinsen in Form einer Zinsschranke mangels EU-Kompatibilität der derzeit in § 12 Abs. 1 Z 10 KStG vorgesehenen Regelung wohl nicht vermeidbar sein.

Auch die spätestens Mitte/Ende 2020 erwarteten finalen Vorschläge zur Besteuerung von „Highly Digitalised Business“ (am 9.10.2019 wurde von der OECD bereits ein Begutachtungsentwurf eines „Unified Approach“ präsentiert) und die dazu erwartenden Richtlinien der EU-Kommission werden Grundprinzipien des internationalen Steuerrecht maßgeblich verändern. Im Bereich der Doppelbesteuerung wird es eines neuen bzw. ergänzten „Multilateralen Instruments“ (MLI) bedürfen, um die neuen „Nexus-Ansätze“, die einem steuerlichen Zugriff keine physische Präsenz mehr abverlangen, auch im Verhältnis zu Nicht-EU-Staaten durchsetzen zu können. ■

- 1 Richtlinie (EU) 2018/822 des Rates vom 25.5.2018 zur Änderung der RL 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen, ABl Nr. L 139 v. 5.6.2018, 1 ff.
- 2 Die Beispiele, die sich in diesem Kapitel finden, entsprechen jenen der zum AbGÄG 2020 und zum StRefG 2020 ergangenen Erläuterungen, wurden aber zwecks besserer Verständlichkeit vereinfacht.
- 3 OECD, Public consultation document, Secretariat Proposal for a „Unified Approach“ under Pillar One, 9 October 2019 – 12 November 2019.