



BMF

BUNDESMINISTERIUM
FÜR FINANZEN

Umsetzung der Anti-BEPS-RL

Mag. Christoph Schlager

Überblick Anti-BEPS-RL

- Richtlinie mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarktes
 - Mindeststandards (Art 3)
 - MS grds verpflichtet, die RL **bis zum 31.12.2018 umzusetzen** (Art 11)
- Umzusetzende Regelungen
 - Zinsschranke (Art 4)
 - Wegzugsbesteuerung (Art 5)
 - Allgemeine Missbrauchsbestimmung (Art 6)
 - CFC (Art 7 und 8)
 - Hybride Gestaltungen (Art 9)

Geltungsbereich (Art 1)

- Steuerpflichtige, die in einem oder mehreren Mitgliedstaaten KöSt-pflichtig sind
- Betriebsstätten von Unternehmen, die in einem Drittland steuerlich ansässig sind, wenn die Betriebsstätten in einem oder mehreren Mitgliedstaaten belegen sind

gilt nicht für:

- Unternehmen, die nicht der KöSt in einem Mitgliedstaat unterliegen
- eigenständige Unternehmen können vom Anwendungsbereich der *Zinsschranke* (Art 4) ausgenommen werden



Zinsschranke (Art 4)

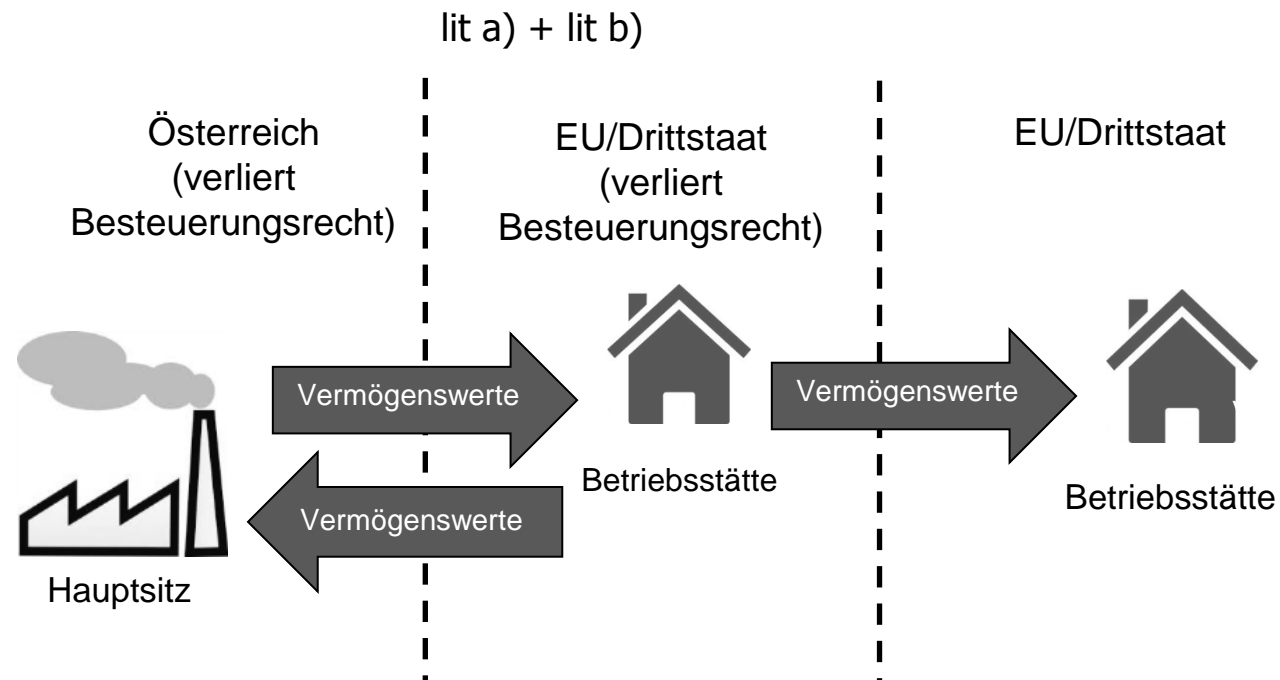
- **Überschüssige Fremdkapitalkosten** sind **nur bis zu 30 % des** Ergebnisses des Steuerpflichtigen vor Zinsen, Steuern und Abschreibungen (**EBITDA**) **abzugsfähig**
 - Fremdkapitalkosten (Art 2 Abs. 1): Zinsaufwendungen für alle Arten von Forderungen, Zahlungen im Rahmen von Beteiligungsdarlehen, kalkulatorische Zinsen auf Instrumente wie Wandelanleihen und Nullkuponanleihen, Finanzierungskosten iRv Finanzierungsleasing, bestimmte Wechselkursgewinne und -verluste auf Fremdkapital, etc.
 - Überschüssige Fremdkapitalkosten (Art 2 Abs. 2): Betrag, um den Fremdkapitalkosten Zinserträge und gleichwertige Erträge übersteigt
- Alternativ:
 - Abzug der überschüssigen Fremdkapitalkosten iHv **max. EUR 3.000.000,-**;
 - **vollständiger Abzug** der überschüssigen Fremdkapitalkosten, sofern Steuerpflichtiger ein ***eigenständiges Unternehmen*** ist:
 - = Steuerpflichtiger, der nicht Teil einer konsolidierten Gruppe ist und weder über ein verbundenes Unternehmen noch über eine Betriebsstätte verfügt

Zinsschranke (Art 4)

- Innerhalb einer **konsolidierten Gruppe** (Unternehmen, die vollständig in konsolidierte Abschlüsse gem. den IFRS oder dem nationalen Finanzberichtssystem eines MS einbezogen sind):
 - Möglichkeit einer **Escape-Klausel**: Zinsschranke kommt nicht zur Anwendung, wenn das Unternehmen nachweisen kann, dass das Verhältnis zwischen Eigenkapital und Gesamtvermögenswerten weitgehend gleich hoch oder höher ist als das Verhältnis auf Ebene der Gruppe, *oder*
 - **höhere Obergrenze** der Abzugsfähigkeit von überschüssigen Fremdkapitalkosten
- Mögliche Ausnahmen für langfristige Infrastrukturprojekte und Finanzunternehmen
- **Vortrag** überschüssiger Zinsen **optional**
- **Abweichendes Inkrafttreten** (Art 11 Abs. 6): Bei gleichermaßen wirksamen targeted rules können diese **bis spätestens 1.1.2024** weiter angewendet werden

Wegzugsbesteuerung (Art 5)

- Steuerpflichtiger wird in Höhe eines Betrags besteuert, der dem **Marktwert** (=Betrag, für den zwischen Käufern und Verkäufern in einer direkten Transaktion Vermögenswerte ausgetauscht oder gegenseitige Verpflichtungen abgerechnet werden können) der Vermögenswerte zum Zeitpunkt der Übertragung oder des Wegzugs abzüglich ihres steuerlichen Werts entspricht, wenn

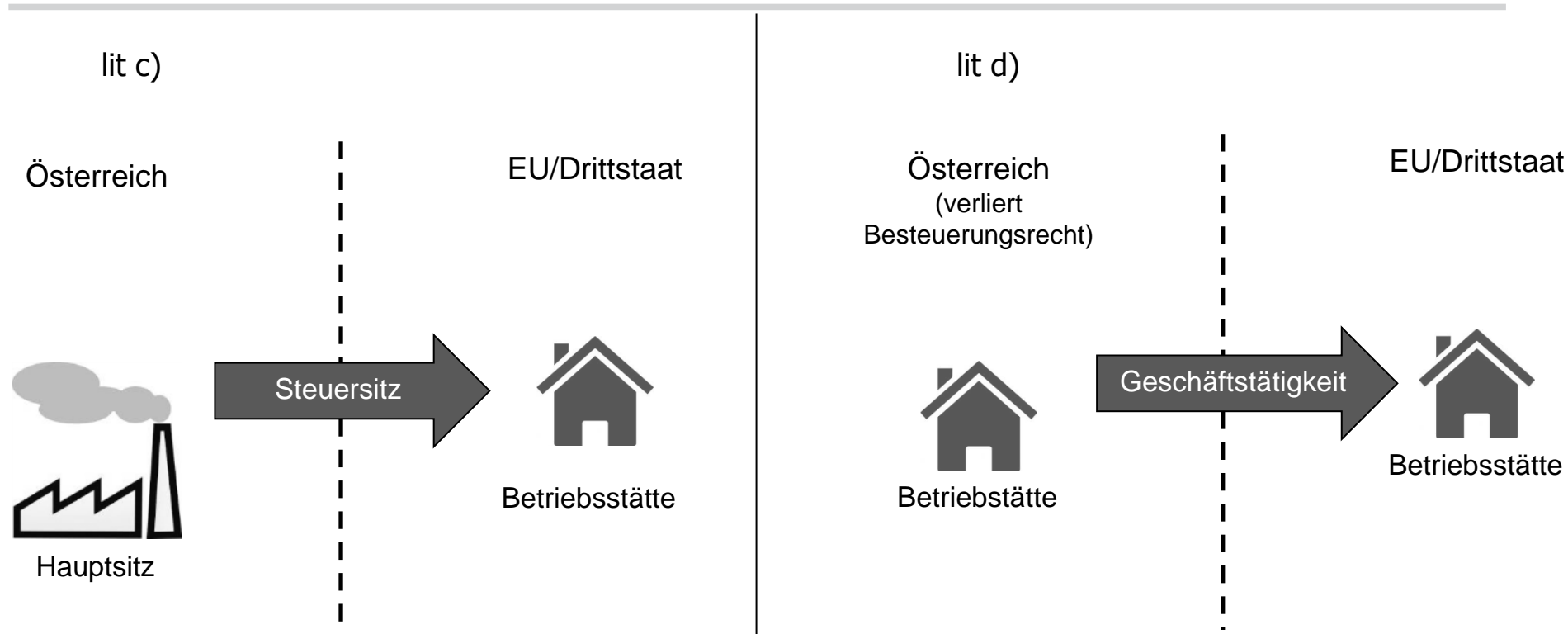


Wegzugsbesteuerung (Art 5)



BMF

BUNDESMINISTERIUM
FÜR FINANZEN



- **Teilzahlungen über 5 Jahre** auf Antrag des Steuerpflichtigen, wenn Übertragung Vermögenswerte/Sitzverlegung/Verlegung GT in EU/EWR-Staat; **Verzinsung+Sicherheitsleistung möglich**
- **Fälligstellung u.a. bei Insolvenz, Zahlungsschwierigkeiten**



Wegzugsbesteuerung – Umsetzungsbedarf?

- Wegzugsbesteuerung mit AbgÄG 2015 neu geregelt
 - Fragen für die Umsetzung:
- Geltungsbereich
 - Persönlich: Ausdehnung wohl nicht notwendig, weil § 27 Abs. 6 ohnedies nur Ausnahmen für natürliche Personen kennt
 - Nur Vorgänge umfasst, bei der rechtliches und ws. Eigentum beim selben Steuersubjekt bleibt → keine generelle Entstrickungsbesteuerung
- Anpassung bei 7-Jahres-Verteilung
- Anpassung bei Fälligstellung

Verhinderung von Missbrauch (Art 6)



BMF

BUNDESMINISTERIUM
FÜR FINANZEN

- Bei der Berechnung der KöSt-Schuld werden nicht berücksichtigt:
 - **unangemessene** Gestaltungen (= nicht aus triftigen wirtschaftlichen Gründen vorgenommen, die die wirtschaftliche Realität widerspiegeln), bei der
 - der **wesentliche Zweck** (einer der wesentlichen Zwecke) darin besteht, einen **steuerlichen Vorteil** zu erlangen, der
 - dem Ziel oder Zweck des **geltenden Steuerrechts zuwiderläuft**
- Steuerschuld wird nach nationalem Recht berechnet
- Weiter/enger als § 22 BAO? Verhältnis zu Missbrauch lt. MLI?



CFC (Art 7)

- Behandlung eines Unternehmens oder einer BS als ein **beherrschtes ausländisches Unternehmen** unter folgenden Voraussetzungen:
 - Steuerpflichtiger hält im Falle eines Unternehmens selbst oder zusammen mit seinen verbundenen Unternehmen unmittelbar oder mittelbar
 - **mehr als 50 %** der **Stimmrechte**,
 - mehr als 50 % des **Kapitals**, *oder*
 - hat **Anspruch auf** mehr als 50 % der **Gewinne** des Unternehmens und
 - Vom Unternehmen/ von der BS entrichtete KöSt < die Differenz zwischen KöSt, die nach den Regeln des MS des Steuerpflichtigen erhoben worden wäre, und der vom Unternehmen tatsächlich entrichteten KöSt
 - somit weniger als die **Hälfte der KÖSt** im Mitgliedstaat des Steuerpflichtigen



CFC – Option 1 (Art 7 Abs 2 lit a)

- Einbeziehung von nicht ausgeschütteten Einkünften des Unternehmens/Einkünften der BS aus **bestimmten Einkünftekategorien**:
 - Zinsen aus Finanzanlagevermögen,
 - Lizenzgebühren aus geistigem Eigentum,
 - Dividenden und Einkünfte aus der Veräußerung von Anteilen,
 - Einkünfte aus Tätigkeiten von Versicherungen und Banken
 - Einkünfte von „Abrechnungsunternehmen“
 - Wahlrechte: Ausnahmen, wenn Einkünfte < 1/3 und für bestimmte Finanzunternehmen
- Anwendung **im EU/EWR-Raum nur** wenn das beherrschte ausländische Unternehmen **keine wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit** durch Personal, Ausstattung etc. ausübt; ggü Drittstaaten Wahlrecht
- Einkünfteermittlung nach den KöSt-Regelungen im MS der Mutter; Verluste werden in die Bmgl nicht einbezogen, sondern können nach nationalem Recht vorgetragen werden



CFC – Option 2 (Art 7 Abs 2 lit b)

- Einbeziehung **von nicht ausgeschütteten Einkünften** des Unternehmens/ der BS **aus unangemessenen Gestaltungen**, deren **wesentlicher Zweck** es ist, einen **steuerlichen Vorteil zu erlangen** (Art 7 Abs 2 lit b)
 - MS können Unternehmen bzw. Betriebsstätten davon ausnehmen, wenn
 - deren Buchgewinne EUR 750.000,- und deren nicht kommerzielle Einkünfte EUR 75.000,- nicht übersteigen; *oder*
 - deren Buchgewinne nicht mehr als 10 % ihrer betrieblichen Aufwendungen für den Steuerzeitraum ausmachen
 - Gestaltung/Abfolge von Gestaltungen ist unangemessen, sofern beherrschtes Unternehmen nicht Eigentümer der Vermögenswerte wäre bzw. Risiken eingegangen wäre, wenn es nicht von Unternehmen beherrscht würde, dessen Entscheidungsträger die für die Vermögenswerte/Risiken relevanten Aufgaben ausführen
 - Bemessungsgrundlage ist auf Beträge begrenzt, die durch Vermögenswerte erzielt werden, die mit Aufgaben von Entscheidungsträgern zusammenhängen, die von der beherrschenden Gesellschaft ausgeführt werden



CFC – Handlungsoptionen

- Einführung **statt** der bestehenden Switch-Over-Regelungen
- Einführung **zusätzlich** zu bestehenden Switch-Over-Regelungen
- **Mischlösungen**
 - zB Einführung von Option 1 statt § 10 Abs. 4; § 10 Abs. 5 bleibt für <50%ige bestehen, Vereinheitlichung Niedrigbesteuerung
- Weitere Fragen
 - Regelung für BS
 - Unterschiedliche Definitionen+Wertungen: Niedrigbesteuerung/verbundene Unternehmen/Passiveinkünfte



Hybride Gestaltungen (Art 9)

- Hybride Gestaltung (Definition lt. Art 2 Abs 9):
 - Situation zwischen Steuerpflichtigem in einem MS und **verbundenem Unternehmen** in anderem MS *oder*
 - **strukturierte Vereinbarung** zwischen Parteien in Mitgliedstaaten und
 - Unterschiede bei der rechtlichen Einordnung des Finanzinstruments oder Unternehmens führen zu:
 - **doppeltem Abzug (DD)**: dieselben Zahlungen (Aufwendungen, Verluste) werden sowohl in dem einen MS, aus dem die Zahlungen stammen (die Aufwendungen/Verluste anfallen), als auch in einem anderen MS abgezogen
- **Abzug wird nur in dem MS gewährt, aus dem die Zahlung stammt (Art 9 Abs 1)**
oder zu:
 - **Abzug bei gleichzeitiger Nichtbesteuerung (D/NI)**: Zahlung wird aus dem MS, aus dem sie stammt, abgezogen, ohne Besteuerung derselben Zahlung im anderen MS
- **MS des Zahlenden verweigert den Abzug der entsprechenden Zahlung (Art 9 Abs 2)**

Exkurs: Weitere Begriffsbestimmungen iZm Hybrids (Art 2)

- **verbundenes Unternehmen (Art 2 Abs 4):**
 - Unternehmen, an dem der Steuerpflichtige unmittelbar oder mittelbar
 - eine Beteiligung in Form von Stimmrechten oder Kapital von mind. 25 % hält *oder*
 - bei dem er Anspruch auf mind. 25 % der Gewinne des Unternehmens hat
 - Person oder Unternehmen, die/das unmittelbar oder mittelbar
 - eine Beteiligung in Form von Stimmrechten oder Kapital von mind. 25 % an einem Steuerpflichtigen hält *oder*
 - Anspruch auf mind. 25 % der Gewinne hat
 - bei hybrider Rechtsform: statt 25 % -> 50 %

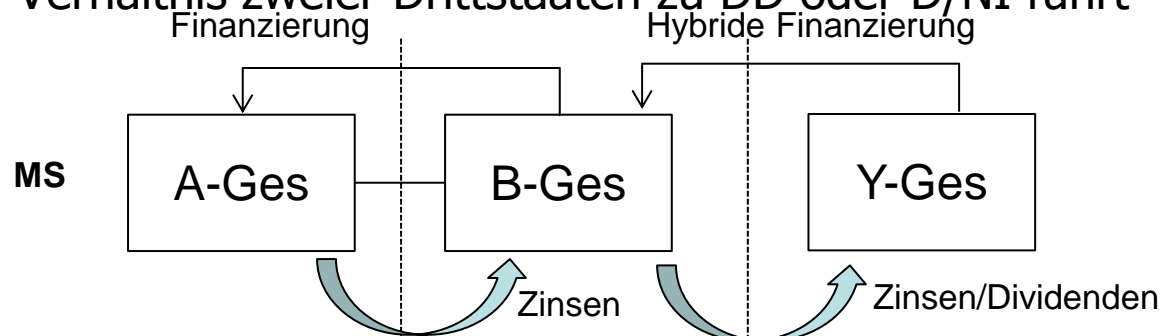
ATAD 2– Vorschlag COM(2016) 687



BMF

BUNDESMINISTERIUM
FÜR FINANZEN

- 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)

ATAD 2– 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

ATAD 2 – Beschluss im ECOFIN



BMF

BUNDESMINISTERIUM
FÜR FINANZEN

- Am 21.2.2017 Einigung im ECOFIN
- Beschlossener Kompromissvorschlag weicht stark von Vorschlag der EK ab
- Keine abstrakte Definition von hybriden Gestaltungen, sondern 7 Fallgruppen (Art 2 Abs 9 lit a bis g), davon 6 D/NI
 - payment under financial instrument
 - payment to hybrid entity, D/NI=result of differences in the **allocation of payments between jurisdictions**
 - person with participation
 - PE/head office
 - payment to a disregarded PE
 - payment by hybrid entity that is disregarded by payee jurisdiction
 - deemed payment between head office/PE or PE/PE
 - DD
- nur zwischen verbundenen bzw. bei structured arrangement (Art 2 Abs 9 Schlussteil sublit iii)
- Klarstellung, dass hybrid mismatch nur insoweit auftritt, als **kein dual inclusion income** (Art 2 Abs 9 Schlussteil sublit ii)

ATAD 2 – Beschluss im ECOFIN



BMF

BUNDESMINISTERIUM
FÜR FINANZEN

- **Ausnahme für financial trader** in der Definition (Art 2 Abs 9 Schlussteil sublit i)
- Befristete **Ausnahme für Bankensektor iZm regulatorischen Vorschriften** (Art 9 Abs 4 lit b)
 - Evaluierung durch die Kommission bis 1.1.2022
 - Befristung bis 31.12.2022 (**Verfallsklausel**)
- Eigene Regelung für **reverse hybrids** (Art 9a), mit Ausnahme für CIV
 - Besteuerungsgebot in Ansässigkeitsstaat, soweit nicht im anderen Staat besteuert wird
- Regelung für DD bei doppeltansässigen Körperschaften (Art 9b)
 - Bei MS soll Nicht-Ansässigkeitsstaat lt. DBA den Abzug verweigern
- Umsetzung bis **31.12.2019**

- **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: Keine ausdrücklichen Regelungen vorhanden**
 - Ergebnisse können der RL „zufällig“ entsprechen
- **Keine ausdrücklichen Regelungen für die Erweiterungen lt. ATAD 2**