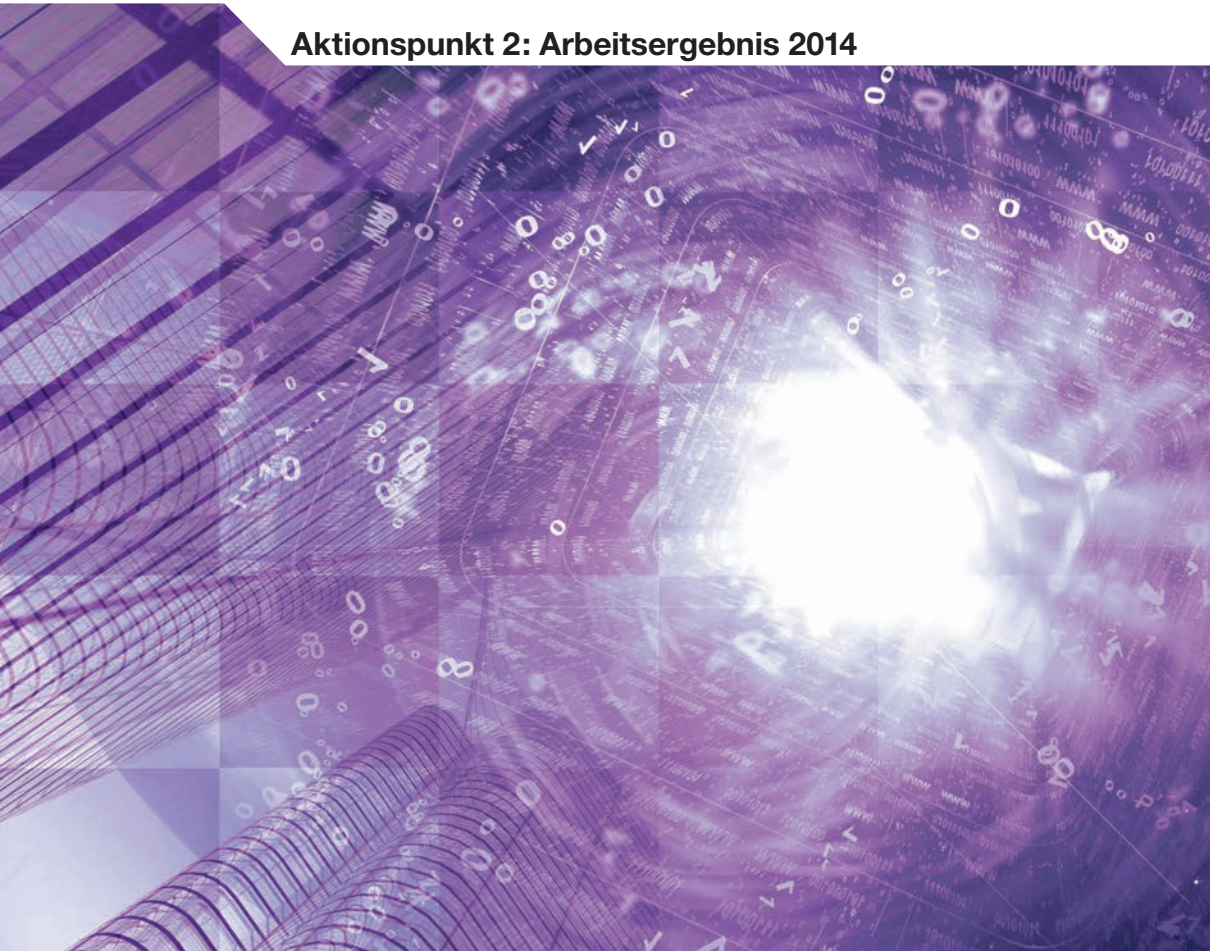


OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung
und Gewinnverlagerung

Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen

Aktionspunkt 2: Arbeitsergebnis 2014



Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen

Das vorliegende Dokument wird unter der Verantwortung des Generalsekretärs der OECD veröffentlicht. Die darin zum Ausdruck gebrachten Meinungen und Argumente spiegeln nicht zwangsläufig die offizielle Einstellung der OECD-Mitgliedstaaten wider.

Dieses Dokument und die darin enthaltenen Karten berühren nicht den völkerrechtlichen Status und die Souveränität über Territorien, den Verlauf der internationalen Grenzen und Grenzlinien sowie den Namen von Territorien, Städten und Gebieten.

Bitte zitieren Sie diese Publikation wie folgt:

OECD (2014), *Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen*, OECD Publishing.
<http://dx.doi.org/10.1787/9789264223387-de>

ISBN 978-92-64-22336-3 (Print)

ISBN 978-92-64-22338-7 (PDF)

Originaltitel: *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements*
Übersetzung durch den Deutschen Übersetzungsdienst der OECD.

Foto(s): Deckblatt © archerix / Fotolia.

Korrigenda zu OECD-Veröffentlichungen sind verfügbar unter:
www.oecd.org/about/publishing/corrigenda.htm.

© OECD 2014

Die OECD gestattet das Kopieren, Herunterladen und Abdrucken von OECD-Inhalten für den eigenen Gebrauch sowie das Einfügen von Auszügen aus OECD-Veröffentlichungen, -Datenbanken und -Multimediaprodukten in eigene Dokumente, Präsentationen, Blogs, Websites und Lehrmaterialien, vorausgesetzt die Quelle und der Urheberrechtsinhaber werden in geeigneter Weise genannt. Sämtliche Anfragen bezüglich Verwendung für öffentliche oder kommerzielle Zwecke bzw. Übersetzungsrechte sind zu richten an: rights@oecd.org. Die Genehmigung zur Kopie von Teilen dieser Publikation für den öffentlichen oder kommerziellen Gebrauch ist direkt einzuholen beim Copyright Clearance Center (CCC) unter info@copyright.com oder beim Centre français d'exploitation du droit de copie (CFC) unter contact@cfcopies.com.

Vorwort

Die Auseinandersetzung mit Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (Base Erosion and Profit Shifting – BEPS) ist für Staaten weltweit ein zentrales Anliegen. 2013 verabschiedeten die OECD- und G20-Länder in Zusammenarbeit auf gleicher Basis einen 15-Punkte-Aktionsplan zur Bekämpfung von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung. Ziel des Aktionsplans ist es sicherzustellen, dass Gewinne dort besteuert werden, wo die wirtschaftliche Tätigkeit, mit der die Gewinne erzielt werden, ausgeübt wird und wo eine Wertschöpfung stattfindet. Die Länder verständigten sich darauf, dass die Bekämpfung von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung von entscheidender Bedeutung ist und zeitnah erfolgen muss – nicht zuletzt, um ein Auseinanderfallen des bestehenden konsensbasierten Regelwerks für internationale Steuerangelegenheiten zu verhindern, durch das sich die Unsicherheit für die Unternehmen in einer Zeit erhöhen würde, in der grenzüberschreitende Investitionen mehr denn je gebraucht werden. Der Aktionsplan enthält daher 15 Punkte mit Maßnahmen, die bis spätestens 2015 ausgearbeitet werden sollen, wobei eine Reihe von Maßnahmen bereits 2014 vorgelegt werden soll.

Der Ausschuss für Steuerfragen (Committee on Fiscal Affairs – CFA) der OECD hat unter Mitwirkung von 44 Ländern (alle OECD-Mitgliedsländer, OECD-Beitrittsländer und G20-Länder) auf gleicher Basis ein erstes Paket von sieben im Aktionsplan beschriebenen und 2014 fälligen Arbeitsergebnissen verabschiedet. Der vorliegende Bericht, der auf Punkt 2 des Aktionsplans beruht, zählt zu diesen Arbeitsergebnissen.

Entwicklungsländer und andere Nicht-OECD-/Nicht-G20-Volkswirtschaften wurden auf breiter Basis über regionale und globale Foren konsultiert, und ihre Kommentare wurden in den Arbeiten berücksichtigt. Auch Wirtschaftsvertreter, Gewerkschaften, zivilgesellschaftliche Organisationen und Wissenschaftler wurden durch die Möglichkeit, Kommentare zu den Diskussionsentwürfen einzureichen, in umfassender Weise in den Prozess eingebunden. Die Diskussionsentwürfe wurden in Stellungnahmen im Umfang von insgesamt 3 500 Seiten kommentiert

und im Rahmen von fünf öffentlichen Konsultationssitzungen sowie drei Webcasts mit über 10 000 Zuschauern diskutiert.

Das 2014 vorgelegte erste Paket von Berichten und Empfehlungen setzt sich mit sieben der Aktionspunkte auseinander, die im BEPS-Aktionsplan vom Juli 2013 aufgeführt sind. Da es das Ziel des Aktionsplans ist, umfassende und kohärente Lösungen für die BEPS-Problematik zu entwickeln, wurden die vorgeschlagenen Maßnahmen zwar vereinbart, sind aber noch nicht als endgültig zu verstehen. Sie könnten von einigen der Entscheidungen beeinflusst werden, die im Hinblick auf die 2015 erwarteten Arbeitsergebnisse zu treffen sind, bei denen Wechselwirkungen mit den Arbeitsergebnissen des Jahres 2014 bestehen. Sie stellen den Konsens von Juli 2014 zu einer Reihe von Lösungen zur Bekämpfung von BEPS dar.

Die Verabschiedung dieses ersten Pakets von Arbeitsergebnissen und die Umsetzung der entsprechenden Maßnahmen durch die einzelnen Staaten bedeutet, dass Besteuerungsinkongruenzen neutralisiert werden, Treaty-Shopping und anderen Formen von Abkommensmissbrauch entgegengewirkt wird, der Missbrauch der Verrechnungspreisregeln im Bereich der immateriellen Werte bedeutend verringert wird, und eine länderbezogene Berichterstattung (Country-by-Country-Reporting) den Staaten Informationen zur weltweiten Verteilung der Gewinne, der Wirtschaftstätigkeit und der Steuern von multinationalen Unternehmen liefern wird. Ferner haben sich die OECD- und G20-Länder auf einen Bericht geeinigt, der zu dem Schluss kommt, dass BEPS-Maßnahmen durch ein multilaterales Instrument umgesetzt werden können. Sie haben darüber hinaus die Arbeiten zur Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken vorangetrieben, insbesondere im Bereich der Regelungen für geistiges Eigentum und der Vorabzusagen. Sie sind außerdem zu einem gemeinsamen Verständnis der Herausforderungen der digitalen Wirtschaft gelangt, das es ihnen nun ermöglicht, ihre Arbeiten in diesem Bereich, der in besonderem Maße von BEPS betroffen ist, zu vertiefen.

BEPS erfordert zwangsläufig koordinierte Gegenmaßnahmen. Aus diesem Grund investieren die Länder Zeit und Ressourcen in die Entwicklung gemeinsamer Lösungen für gemeinsame Probleme. Gleichzeitig bewahren sich die Länder ihre Hoheitsrechte in Steuerangelegenheiten, und die Maßnahmen können in den einzelnen Ländern auf unterschiedliche Weise umgesetzt werden, solange sie nicht im Widerspruch zu den internationalen rechtlichen Verpflichtungen der Länder stehen.

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungen	5
Zusammenfassung	7
Zusammenfassung von Teil I	8
Zusammenfassung von Teil II	14
Einführung	19
Frühere Arbeiten der OECD im Bereich der hybriden Gestaltungen.....	19
Der Aktionsplan zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (BEPS-Aktionsplan)	20
Teil I Empfehlungen zur Formulierung nationaler Regeln	23
Kapitel 1 Definition hybrider Gestaltungen	25
Die Gestaltung führt zu einer Inkongruenz in der steuerlichen Behandlung einer Zahlung	25
Die Gestaltung enthält ein hybrides Element, das zu einer inkongruenten Besteuerung führt	26
Eine inkongruente Besteuerung reduziert die Gesamtsteuerlast der an der Gestaltung beteiligten Parteien	27
Kapitel 2 Gestaltungen, die zu D/NI-Ergebnissen führen (Betriebsausgabenabzug/Nichtberücksichtigung als Einnahme)	29
Empfohlene Hybrid-Mismatch-Regel für Finanzinstrumente	29
Sonstige Empfehlungen für die steuerliche Behandlung von Finanzinstrumenten	37
Empfohlene Hybrid-Mismatch-Regel für nicht berücksichtigte Zahlungen eines hybriden Zahlungsleiters	39
Empfohlene Hybrid-Mismatch-Regel für Reverse Hybrids	43
Spezifische Empfehlungen für die steuerliche Behandlung von Reverse Hybrids	45
Kapitel 3 Gestaltungen, die zu DD-Ergebnissen führen (doppelter Betriebsausgabenabzug)	49
Empfohlene Hybrid-Mismatch-Regel im Hinblick auf abzugsfähige Zahlungen eines hybriden Zahlungsleiters	49
Empfohlene Hybrid-Mismatch-Regel für abzugsfähige Zahlungen von doppelt ansässigen Steuerpflichtigen (Dual Residents).....	53

Kapitel 4 Gestaltungen, die zu indirekten D/NI-Ergebnissen führen (Betriebsausgabenabzug/Nichtberücksichtigung als Einnahme)	57
Empfohlene Regelung für indirekte D/NI-Ergebnisse	57
Kapitel 5 Umsetzung	61
Empfehlungen zu Umsetzung und Koordinierung	61
Kapitel 6 Begriffsbestimmungen in Bezug auf den Geltungsbereich	65
Definition des Begriffs der strukturierten Gestaltung.....	65
Definition der Begriffe nahestehende Person, Konzern und gemeinsames Handeln	66
Kapitel 7 Wichtige Begriffe	69
Vereinbarte Definitionen.....	69
Teil II Empfehlung zu Abkommensfragen	75
Einführung	77
Kapitel 8 Doppelt ansässige Rechtsträger	79
Kapitel 9 Abkommensbestimmung zu transparenten Rechtsträgern	83
Kapitel 10 Zusammenspiel zwischen Teil I und Steuerabkommen	91
Regel für die Versagung der steuerlichen Abzugsfähigkeit.....	91
Abwehrregel, die die Berücksichtigung einer Zahlung als ordentliche Einnahme vorschreibt	92
Befreiungsmethode	93
Anrechnungsmethode.....	95
Mögliche Anwendung von Gleichbehandlungsbestimmungen im OECD-Musterabkommen	96
Abbildungen	
Abbildung 2.1 Hybrides Finanzinstrument.....	30
Abbildung 2.2 Besichertes Darlehen in Form eines Repo-Geschäfts	31
Abbildung 2.3 Nicht berücksichtigte Zahlungen eines hybriden Rechtsträgers an einen nahestehenden Dritten	40
Abbildung 2.4 Zahlung an einen ausländischen Reverse Hybrid	44
Abbildung 3.1 DD-Grundstruktur mit einem hybriden Rechtsträger.....	50
Abbildung 3.2 Doppelte Konsolidierung	53
Abbildung 4.1 Verlagerung einer Besteuerungsinakongruenz in ein anderes Land durch ein hybrides Finanzinstrument	58
Tabelle	
Tabelle 2.1 Allgemeiner Überblick über die Empfehlungen.....	13

Abkürzungen

BEPS	Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (Base Erosion and Profit Shifting)
CFA	Ausschuss für Steuerfragen
CRS	Gemeinsamer Meldestandard (Common Reporting Standard) – Standard für den automatischen Informationsaustausch über Finanzkonten
OECD	Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung
OGAW	Organismus für gemeinsame Anlagen in Wertpapiere
WP1	Arbeitsgruppe Nr. 1: Doppelbesteuerungsabkommen und damit zusammenhängende Fragen
WP11	Arbeitsgruppe Nr. 2: Aggressive Steuerplanung

Zusammenfassung

1. Hybride Gestaltungen können genutzt werden, um eine doppelte Nichtbesteuerung bzw. einen langfristigen Steueraufschub zu erreichen. Sie verringern die kollektive Steuerbasis der Länder weltweit, auch wenn es manchmal schwierig zu bestimmen ist, welchen Ländern im Einzelnen Steuereinnahmen entgangen sind. Punkt 2 des *Aktionsplans zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung*¹ fordert daher die Entwicklung von Musterabkommensbestimmungen und Empfehlungen für die Formulierung nationaler Regeln zur Neutralisierung des Effekts hybrider Instrumente und Rechtsträger.
2. Die Empfehlungen in diesem Bericht gliedern sich in zwei Teile. Teil I enthält Empfehlungen für nationale Regeln zur Neutralisierung des Effekts hybrider Gestaltungen. Teil II befasst sich mit empfohlenen Änderungen am OECD-Musterabkommen² im Hinblick auf den Umgang mit transparenten Rechtsträgern, einschließlich hybrider Rechtsträger, und setzt sich mit der Frage des Zusammenspiels zwischen den Empfehlungen in Teil I und den Bestimmungen des OECD-Musterabkommens auseinander.
3. Der Bericht konzentriert sich auf hybride Gestaltungen, die von den Staaten als besonders problematisch erachtet werden. Sollte es Anzeichen dafür geben, dass die Regeln nicht wirksam sind, um die Effekte hybrider Gestaltungen zu neutralisieren, die von den Staaten als problematisch erachtet werden, wird eine Weiterentwicklung der Regeln in Betracht gezogen.
4. Nach ihrer Umsetzung in nationale Rechtsvorschriften und in Steuerabkommen werden diese Empfehlungen und Musterabkommensbestimmungen die Effekte hybrider Gestaltungen neutralisieren und mehrfache Betriebsausgabenabzüge für einen einzigen Ausgabenposten, Abzüge in einem Land ohne entsprechende Besteuerung in einem anderen sowie die mehrfache Anrechnung ausländischer Quellensteuern unterbinden.
5. Die Arbeiten konzentrieren sich nun auf die Entwicklung von Leitlinien in Form eines Kommentars, der – u.a. anhand von praktischen Beispielen – erläutern wird, wie die Regeln in der Praxis funktionieren.

6. Darüber hinaus müssen die in Teil I empfohlenen nationalen Regeln in einigen spezifischen Bereichen möglicherweise weiter ausgearbeitet werden. Dies ist bei bestimmten Kapitalmarkttransaktionen (z.B. am Markt getätigte Wertpapierleihen und Repo-Geschäfte) sowie den Regeln zu importierten hybriden Gestaltungen der Fall.

7. Darüber hinaus äußerte eine Reihe von Ländern und Wirtschaftsvertretern im Rahmen des Konsultationsverfahrens Bedenken hinsichtlich der Anwendung der Regeln auf hybrides aufsichtsrechtliches Kapital, für das konzernintern Instrumente begeben werden. Diese Einwände müssen näher untersucht werden, um Klarheit darüber zu erhalten, ob eine Sonderbehandlung im Rahmen der Hybrid-Mismatch-Regeln gerechtfertigt ist. Außerdem muss der Bericht klären, ob Einnahmen, die nach Vorschriften zur Hinzurechnungsbesteuerung besteuert werden, für die Zwecke dieses Berichts als in den ordentlichen Einnahmen berücksichtigt gelten sollten; die diesbezüglichen Formulierungen stehen in Klammern. Bislang wurde in diesen Fragen kein Konsens erzielt, die Beratungen werden jedoch fortgesetzt. Ziel ist es, zu einer Einigung zu gelangen und die Ergebnisse zusammen mit dem Kommentar spätestens im September 2015 zu veröffentlichen. Bis die Arbeiten an diesen beiden Fragen abgeschlossen sind und ein Konsens erreicht ist, haben die Länder in diesen Bereichen Handlungsfreiheit in ihren Politikentscheidungen.

8. Im Zuge der Arbeiten am Kommentar und den ausstehenden Fragen werden Informationen und Meinungen von betroffenen Akteuren (u.a. dem Finanzstabilitätsrat in Bezug auf hybrides aufsichtsrechtliches Kapital) eingeholt, um sicherzustellen, dass die Regeln eindeutig sind, dass sie sowohl für Steuerpflichtige als auch für Steuerverwaltungen funktionieren und dass sie die Balance zwischen Befolgungskosten einerseits und der Neutralisierung der steuerlichen Vorteile von hybriden Gestaltungen andererseits wahren.

Zusammenfassung von Teil I

9. Teil I enthält Empfehlungen für nationale Rechtsvorschriften, um Besteuerungsinkongruenzen entgegenzuwirken, die bei Zahlungen im Rahmen eines hybriden Finanzinstruments oder Zahlungen von einem bzw. an einen hybriden Rechtsträger entstehen. Darüber hinaus wird die Notwendigkeit von Regeln erörtert, um indirekten Besteuerungsinkongruenzen entgegenzuwirken, die sich ergeben, wenn die Effekte einer hybriden Gestaltung in einen Drittstaat importiert werden.

10. Der Bericht formuliert neben allgemeinen Empfehlungen für Änderungen an nationalen Rechtsvorschriften auch spezifische Empfehlungen für Hybrid-Mismatch-Regeln, die dazu konzipiert sind, die steuerlichen Effekte der oben erwähnten hybriden Gestaltungen zu neutralisieren. Bei diesen Hybrid-Mismatch-Regeln handelt es sich um Korrespondenzregeln, die darauf ausgelegt sind, die steuerliche Behandlung eines Instruments bzw. Rechtsträgers mit den Besteuerungskonsequenzen im Kontrahentenstaat in Einklang zu bringen, ansonsten jedoch keinen Einfluss auf die steuerlichen oder geschäftlichen Resultate nehmen. Um eine Doppelbesteuerung zu verhindern und sicherzustellen, dass die Besteuerungsinkongruenz beseitigt wird, selbst wenn nicht alle Staaten die Regeln einführen, umfassen die empfohlenen Regeln eine vorrangige Maßnahme und eine Abwehrregel. Die Abwehrregel greift nur, wenn es in dem anderen Staat keine Hybrid-Mismatch-Regel gibt oder die Regel nicht auf den Rechtsträger bzw. die Gestaltung angewendet wird.

11. Die in diesem Bericht empfohlenen Regeln berücksichtigen eine Reihe von Gestaltungsprinzipien, darunter die Notwendigkeit umfassender Regeln, die automatisch zur Anwendung kommen, ohne dass ermittelt werden muss, welcher Staat im Rahmen der Gestaltung Steuereinnahmen eingebüßt hat, und die darauf ausgelegt sind, die Befolgings- und Verwaltungskosten für die Steuerpflichtigen und die Steuerverwaltungen zu minimieren. Ziel der Empfehlungen ist es, die Steuerpflichtigen dazu zu bewegen, weniger komplizierte und transparentere grenzüberschreitende Anlagestrukturen zu nutzen, die es den Staaten erleichtern, konventionellere steuerpolitische Instrumente einzusetzen. Hierbei sind auch Wechselwirkungen mit anderen Punkten des Aktionsplans, insbesondere Punkt 3 (wo es um die Gestaltung von Vorschriften zur Hinzurechnungsbesteuerung geht)³ sowie Punkt 4 (der sich mit dem Abzug von Zinsaufwendungen befasst)⁴ zu bedenken, wofür weitere Leitlinien erforderlich sind.

12. Der Bericht betont, wie wichtig ein koordiniertes Vorgehen bei der Umsetzung und Anwendung der Hybrid-Mismatch-Regeln ist. Eine derartige Koordination umfasst den Austausch von Informationen, um Staaten und Steuerpflichtige dabei zu unterstützen, potenzielle Besteuerungsinkongruenzen sowie die erforderliche Gegenmaßnahme gemäß der Hybrid-Mismatch-Regel zu identifizieren.

13. Teil I ist in sieben Kapitel unterteilt:

- In Kapitel 1 wird definiert, was eine hybride Gestaltung ist.
- In Kapitel 2 bis 4 werden die hybriden Gestaltungen, die Gegenstand dieses Berichts sind, identifiziert und definiert und Empfehlungen gegeben, wie die Staaten darauf reagieren sollten.

- In Kapitel 5 werden die Maßnahmen, die von den Staaten bei der Umsetzung der Empfehlungen ergriffen werden sollten, sowie die Prinzipien, die der Ausarbeitung der empfohlenen nationalen Regeln zu Grunde lagen, erläutert. Die Umsetzung dieser Regeln sollte in einer mit diesen Prinzipien konformen Art und Weise erfolgen.
- Kapitel 6 und 7 enthalten Definitionen der in diesem Bericht verwendeten Schlüsselbegriffe. Allgemeinere Begriffsbestimmungen wurden aufgenommen, um Konsistenz bei der Anwendung und beim Geltungsbereich dieser Empfehlungen sicherzustellen und die spezifischen Definitionen in den Empfehlungen selbst zu ergänzen.

Zusammenfassung der Empfehlungen in Teil I

Spezifische Änderungen nationaler Rechtsvorschriften

14. Teil I des Berichts empfiehlt spezifische Änderungen nationaler Rechtsvorschriften, um die innerstaatliche und grenzüberschreitende Besteuerung besser aufeinander abzustimmen. Insbesondere empfiehlt dieser Bericht:

- die Versagung einer Dividendenfreistellung zur Entlastung von wirtschaftlicher Doppelbesteuerung bei abzugsfähigen Zahlungen im Rahmen von Finanzinstrumenten;
- die Einführung von Maßnahmen, die verhindern, dass hybride Übertragungen dazu eingesetzt werden, eine zweifache Steueranrechnung für Quellensteuern zu erlangen;
- eine Verbesserung der Vorschriften zur Hinzurechnungsbesteuerung und anderer Besteuerungsregelungen für Offshore-Investments, um die Einnahmen hybrider Rechtsträger der Besteuerung im Staat des Investors zu unterwerfen, sowie die Einführung von Dokumentationsanforderungen für derartige Intermediäre, um Offshore-Investoren und Steuerverwaltungen die Anwendung solcher Regeln zu erleichtern; und
- Regeln zur Beschränkung der steuerlichen Transparenz von Reverse Hybrids innerhalb eines Konzerns.

Hybrid-Mismatch-Regeln

15. Zusätzlich zu diesen spezifischen Empfehlungen für die steuerliche Behandlung verschiedener Rechtsträger und Instrumente, die das Entstehen von Besteuerungsinkongruenzen verhindern sollen, werden unter Aktionspunkt 2 Hybrid-Mismatch-Regeln gefordert, die die Besteuerung in einem Staat anpassen, um sie auf die Besteuerungskonsequenzen in einem anderen Staat

abzustimmen. Unter Aktionspunkt 2 ist festgelegt, dass zu diesen Regeln Bestimmungen für nationale Rechtsvorschriften zählen können, die:

- einen Betriebsausgabenabzug für Zahlungen versagen, die in einem anderen Staat ebenfalls abzugsfähig sind;
- eine Befreiung oder Nichtberücksichtigung von Zahlungen verhindern, die beim Zahlungsleister abzugsfähig sind; und
- einen Betriebsausgabenabzug für Zahlungen versagen, die auf Seite des Zahlungsempfängers nicht als ordentliche Einnahmen berücksichtigt werden (und keiner Hinzurechnungsbesteuerung oder ähnlichen Besteuerungsregeln unterliegen).

16. Aktionspunkt 2 fordert daher nationale Regeln für den Umgang mit zwei Arten von Zahlungen:

- Zahlungen im Rahmen einer hybriden Gestaltung, die nach den Rechtsvorschriften des Staats des Zahlungsleisters abzugsfähig sind und nicht in den ordentlichen Einnahmen des Zahlungsempfängers oder eines nahestehenden Investors berücksichtigt werden (D/NI-Ergebnis, d.h. Betriebsausgabenabzug/Nichtberücksichtigung als Einnahme); und
- Zahlungen im Rahmen einer hybriden Gestaltung, die zu einem zweimaligen Betriebsausgabenabzug für ein und dieselbe Zahlung führen (DD-Ergebnis, d.h. doppelter Betriebsausgabenabzug).

17. Um die Gefahr einer Doppelbesteuerung zu vermeiden, fordert Aktionspunkt 2 außerdem „Leitlinien zu Koordinierungs- oder Kollisionsregeln für den Fall, dass mehr als ein Staat diese Regeln auf einen Vorgang oder eine Konstruktion anzuwenden beabsichtigt“. Aus diesem Grund sind die in diesem Bericht empfohlenen Regeln hierarchisch konzipiert, so dass ein Staat die Hybrid-Mismatch-Regel nicht anwenden muss, wenn im Kontrahentenstaat eine andere Regel gilt, die den Effekt der hybriden Gestaltung hinreichend neutralisiert. Der Bericht empfiehlt, dass jeder Staat alle empfohlenen Regeln einführen sollte, damit der Effekt einer hybriden Gestaltung selbst dann neutralisiert wird, wenn der Kontrahentenstaat über keine wirksamen Hybrid-Mismatch-Regeln verfügt.

(a) D/NI-Ergebnisse (Betriebsausgabenabzug/Nichtberücksichtigung als Einnahme)

18. Sowohl Zahlungen im Rahmen hybrider Finanzinstrumente als auch Zahlungen von hybriden Rechtsträgern können zu D/NI-Ergebnissen führen. Im Hinblick auf solche hybriden Gestaltungen empfiehlt dieser Bericht als

Gegenmaßnahme die Versagung des Betriebsausgabenabzugs im Staat des Zahlungsleisters. Für den Fall, dass der Staat des Zahlungsleisters keine Gegenmaßnahme ergreift, empfiehlt dieser Bericht den Staaten die Einführung einer Abwehrregel, die eine Berücksichtigung der Zahlung als ordentliche Einnahme im Staat des Zahlungsempfängers vorschreibt. Die Empfehlungen für Hybrid-Mismatch-Regeln zur Neutralisierung von D/NI-Ergebnissen werden in Kapitel 2 erörtert.

(b) DD-Ergebnisse (doppelter Betriebsausgabenabzug)

19. Außer zu D/NI-Ergebnissen können Zahlungen hybrider Rechtsträger unter bestimmten Umständen auch zu DD-Ergebnissen führen. Im Hinblick auf solche Zahlungen empfiehlt der Bericht als vorrangige Maßnahme die Versagung des nochmaligen Betriebsausgabenabzugs im Staat der Muttergesellschaft. Eine Abwehrregel, die eine Versagung des Abzugs im Staat des Zahlungsleisters vorschreibt, würde nur für den Fall gelten, dass der Staat der Muttergesellschaft die vorrangige Maßnahme nicht einführt. Die Empfehlungen für Hybrid-Mismatch-Regeln zur Neutralisierung von DD-Ergebnissen werden in Kapitel 3 erörtert.

(c) Indirekte D/NI-Ergebnisse

20. Wenn eine hybride Gestaltung zwischen zwei Staaten ohne wirksame Hybrid-Mismatch-Regeln eingerichtet ist, lässt sich der Effekt dieser hybriden Gestaltung relativ leicht in einen Drittstaat verlagern (beispielsweise mittels eines gewöhnlichen Darlehens). Um die Integrität der Empfehlungen zu gewährleisten, empfiehlt dieser Bericht daher außerdem, dass der Staat des Zahlungsleisters den Abzug für eine Zahlung versagen sollte, wenn der Zahlungsempfänger auf diese Zahlung Betriebsausgaben im Rahmen einer hybriden Gestaltung anrechnet (d.h. die Zahlung erfolgt im Rahmen einer importierten hybriden Gestaltung, die zu einem indirekten D/NI-Ergebnis führt). Die Empfehlungen für Hybrid-Mismatch-Regeln zur Neutralisierung indirekter D/NI-Ergebnisse werden in Kapitel 4 erörtert.

(d) Geltungsbereich

21. Zu weit gefasste Hybrid-Mismatch-Regeln sind möglicherweise schwer anzuwenden und zu verwalten. Dementsprechend wurde für jede Hybrid-Mismatch-Regel ein eigener Geltungsbereich definiert. Dies soll bewirken, dass die Regeln gleichermaßen umfassend, zielgerichtet und anwendbar sind.

22. Tabelle 1 bietet einen allgemeinen Überblick über die in diesem Bericht enthaltenen Empfehlungen.

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	Nabestehende 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
	Zahlung an einen Reverse Hybrid	Verbesserung der Besteuerungsregelungen für Offshore-Investments Beschränkung der steuerlichen Transparenz von intermediären Rechtsträgern in Fällen, in denen gebietsfremde Investoren den Rechtsträger als intransparent behandeln	Versagung des Abzugs für den Zahlungsleister	-	Konzerninterne und strukturierte Gestaltungen
DD-Ergebnis	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
	Von doppelt ansässigem Rechtsträger getätigte abzugsfähige Zahlung		Versagung des Abzugs für den Gebietsansässigen	-	Vorrangige Maßnahme: Keinerlei Einschränkung
Indirekter D/NI-Ergebnis	Importierte hybride Gestaltung		Versagung des Abzugs für den Zahlungsleister	-	An konzerninternen und strukturierten Gestaltungen Beteiligte

Zusammenfassung von Teil II

23. Teil II ergänzt Teil I und setzt sich mit den Teilen von Aktionspunkt 2 auseinander, die darauf hinweisen, dass die Ergebnisse der Arbeiten zu Aktionspunkt 2 „Änderungen am OECD-Musterabkommen nach sich ziehen können, um sicherzustellen, dass hybride Instrumente und Rechtsträger (sowie Rechtsträger mit doppelter Ansässigkeit) nicht dazu genutzt werden, die Vorteile von Abkommen missbräuchlich in Anspruch zu nehmen“, und die betonen, dass „dem Zusammenspiel zwischen möglichen Änderungen an nationalen Rechtsvorschriften und den Bestimmungen des OECD-Musterabkommens besondere Beachtung zu schenken ist“⁵.

24. Teil II gliedert sich in drei Kapitel:

- Kapitel 8 untersucht Fragestellungen im Hinblick auf doppelt ansässige Rechtsträger, um zu verhindern, dass doppelt ansässige Rechtsträger dazu genutzt werden, die Vorteile von Abkommen missbräuchlich in Anspruch zu nehmen.
- Kapitel 9 untersucht Fragestellungen im Hinblick auf transparente Rechtsträger und enthält einen Vorschlag für eine neue Abkommensbestimmung zu derartigen Rechtsträgern sowie einen detaillierten Kommentar zu dieser Bestimmung.
- Kapitel 10 befasst sich mit der Frage des Zusammenspiels zwischen den Empfehlungen in Teil I und den Bestimmungen des OECD-Musterabkommens.

Kapitel 8 – Doppelt ansässige Rechtsträger

25. Kapitel 8 in Teil II setzt sich mit dem Teil von Aktionspunkt 2 auseinander, in dem ausdrücklich auf mögliche Änderungen am OECD-Musterabkommen⁶ verwiesen wird, um sicherzustellen, dass Rechtsträger mit doppelter Ansässigkeit nicht dazu genutzt werden, die Vorteile von Abkommen missbräuchlich in Anspruch zu nehmen. Die im Rahmen der Arbeiten zu Aktionspunkt 6 empfohlene Änderung von Artikel 4 Absatz 3 des OECD-Musterabkommens begegnet einigen Aspekten der BEPS-Problematik in Bezug auf doppelt ansässige Rechtsträger, indem sie festlegt, dass Fälle von für Abkommenszwecke doppelt ansässigen Rechtsträgern auf Einzelfallbasis gelöst werden sollten, anstatt auf der Basis der derzeitigen Regel in Bezug auf den Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung der Rechtsträger.

26. Diese Änderung löst jedoch nicht alle Fragen der BEPS-Problematik in Bezug auf doppelt ansässige Rechtsträger. So bleiben beispiels-

weise Umgehungsstrategien unberücksichtigt, die sich ergeben, wenn ein Rechtsträger in einem bestimmten Staat nach den nationalen Rechtsvorschriften dieses Staats ansässig ist, gleichzeitig aber gemäß einem von dem ersten Staat abgeschlossenen Steuerabkommen auch in einem anderen Staat ansässig ist. Die Lösung für diese Umgehungsstrategien muss in den nationalen Rechtsvorschriften gefunden werden. Mit der Änderung von Artikel 4 Absatz 3 wird auch nicht den Aspekten der BEPS-Problematik begegnet, die sich aus einer doppelten Ansässigkeit ergeben, ohne dass ein Abkommen betroffen wäre.

Kapitel 9 – Vorschlag für eine Abkommensbestimmung zu transparenten Rechtsträgern

27. Der OECD-Bericht von 1999 *The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships*⁷ („Die Anwendung des OECD-Musterabkommens auf Personengesellschaften“, der Personengesellschaftsbericht) enthält eine ausführliche Analyse der Anwendung der Abkommensbestimmungen auf Personengesellschaften, auch in Situationen, in denen eine Inkongruenz bei der steuerlichen Behandlung der Personengesellschaft vorliegt. Der Personengesellschaftsbericht befasste sich allerdings nicht ausdrücklich mit der Anwendung von Steuerabkommen auf Rechtsträger, die keine Personengesellschaften sind. Um dieser Frage sowie der Tatsache Rechnung zu tragen, dass einige Länder Schwierigkeiten bei der Anwendung der Schlussfolgerungen des Personengesellschaftsberichts hatten, schlägt dieser Bericht vor, in das OECD-Musterabkommen eine neue Bestimmung mit einem detaillierten Kommentar aufzunehmen, die sicherstellen wird, dass die Einkünfte transparenter Rechtsträger für die Zwecke des Musterabkommens in Übereinstimmung mit den Grundsätzen des Personengesellschaftsberichts behandelt werden. Dadurch wird nicht nur sichergestellt, dass die in Steuerabkommen vorgesehenen Vorteile in den richtigen Fällen gewährt werden, sondern auch, dass diese Vorteile nicht gewährt werden, wenn keiner der Vertragsstaaten die Einnahmen eines Rechtsträgers nach seinem innerstaatlichen Recht als Einnahmen einer in diesem Staat ansässigen Person behandelt.

Kapitel 10 – Zusammenspiel zwischen Teil I und Steuerabkommen

28. Kapitel 10 in Teil II behandelt potenzielle Abkommensfragen, die sich aus den Empfehlungen in Teil I ergeben könnten.

29. Die erste Frage ist, ob sich Abkommensfragen aus der empfohlenen Hybrid-Mismatch-Regel ergeben könnten, nach der der Staat des Zahlungsleisters den Abzug für die Zahlung versagt, soweit diese zu

einem D/Ni-Ergebnis führt, um den Effekt der hybriden Gestaltungen zu neutralisieren. Der Bericht weist darauf hin, dass abgesehen von den Regeln der Artikel 7 und 24 des OECD-Musterabkommens die Frage, ob Zahlungen abzugsfähig sind oder nicht und ob sie effektiv besteuert werden oder nicht, von den Bestimmungen von Steuerabkommen nicht erfasst wird, weil sie Gegenstand des innerstaatlichen Rechts ist.

30. Die in Teil I vorgeschlagenen Empfehlungen enthalten außerdem „Abwehrregeln“, die Folgendes besagen: „Wenn der Staat des Zahlungsleisters die Inkongruenz nicht neutralisiert, schreibt der Staat des Zahlungsempfängers eine Berücksichtigung der Zahlung als ordentliche Einnahme vor, soweit diese Zahlung zu einem D/Ni-Ergebnis führt“. Die Bestimmungen von Steuerabkommen könnten betroffen sein, wenn eine derartige Regel die Besteuerung eines Gebietsfremden vorsehen sollte, dessen Einnahmen nach den Bestimmungen des relevanten Steuerabkommens in diesem Staat nicht steuerpflichtig wären. Da aber die für die Zwecke dieser Empfehlungen anwendbare Definition eines „Steuerpflichtigen“ die Besteuerung durch einen Staat nur dann vorsieht, wenn der Zahlungsempfänger in diesem Staat ansässig ist oder in diesem Staat eine Betriebsstätte unterhält, und da die Verteilungsregeln von Steuerabkommen die Besteuerungsrechte des Staats unter derartigen Umständen generell nicht einschränken, kommt der Bericht zu dem Schluss, dass Abkommen keine Auswirkungen auf das Recht von Ländern zur Anwendung der Empfehlungen haben dürften und das Zusammenspiel zwischen der Empfehlung und den Bestimmungen von Steuerabkommen daher hauptsächlich die Regeln in Bezug auf die Vermeidung von Doppelbesteuerung betreffen dürfte.

31. Anschließend erörtert der Bericht zwei in Teil I aufgeführte Empfehlungen, die sich mit der Vermeidung von Doppelbesteuerung befassen. Er untersucht zunächst die Auswirkungen dieser Empfehlungen im Hinblick auf die Befreiungsmethode und gelangt zu dem Schluss, dass sich angesichts der Tatsache, dass für Dividenden gemäß Artikel 23 A des OECD-Musterabkommens nicht die Befreiungsmethode, sondern die Anrechnungsmethode gilt, keine Probleme aus der Empfehlung ergeben sollten, wonach eine Dividendenfreistellung, die der Entlastung von wirtschaftlicher Doppelbesteuerung dient, nach nationalem Recht nicht gewährt werden sollte, soweit die Dividendenzahlung beim Zahlungsleister abzugsfähig ist.

32. Es wird jedoch auch anerkannt, dass einige bilaterale Steuerabkommen in Bezug auf Dividenden, die von ausländischen Unternehmen bezogen

werden, in denen ein ansässiges Unternehmen eine erhebliche Beteiligung hält, die Anwendung der Befreiungsmethode vorsehen. Der Bericht weist darauf hin, dass die durch die Aufnahme der Befreiungsmethode in Steuerabkommen in Bezug auf im Quellenstaat nicht besteuerte Einnahmeposten entstehenden Probleme seit langem anerkannt werden und dass auf Grund der Tatsache, dass Absatz 4 von Artikel 23 A einige Sachverhalte hybrider Gestaltungen erfassen kann, bei denen eine Dividende sonst Gegenstand der Befreiungsmethode wäre, von Staaten, die Steuerabkommen abschließen, die die Anwendung der Befreiungsmethode in Bezug auf Dividenden vorsehen, die Aufnahme dieses Absatzes in ihre Steuerabkommen zumindest in Erwägung gezogen werden sollte. Dem Bericht zufolge bestünde eine umfassendere Lösung für die Staaten darin, die Aufnahme von Regeln in ihre Abkommen zu erwägen, die es ihnen ausdrücklich erlauben, in Bezug auf Dividenden, die im Staat des Zahlungsleisters abzugsfähig sind, die Anrechnungsmethode anstelle der Befreiungsmethode anzuwenden. Diese Staaten sollten außerdem eine allgemeinere Lösung für die aus dem potenziellen Missbrauch der Befreiungsmethode resultierenden Nichtbesteuerungsprobleme in Erwägung ziehen, die darin besteht, die Befreiungsmethode nicht in ihre Abkommen aufzunehmen.

33. Was die Anwendung der Anrechnungsmethode anbelangt, kommt der Bericht zu dem Schluss, dass die Empfehlung, wonach die Entlastung „im Verhältnis zu den steuerpflichtigen Nettoeinnahmen im Rahmen der Gestaltung“ beschränkt werden sollte, mit der inländischen Steuerbegrenzung gemäß der in Artikel 23 B des OECD-Musterabkommens beschriebenen Anrechnungsmethode in Einklang zu stehen scheint. Im Hinblick auf Abkommen, die den Grundansatz von Artikel 23 B entweder ergänzen oder davon abweichen, schlägt der Bericht vor, dass die Vertragsstaaten sicherstellen sollten, dass ihre Steuerabkommen die Vermeidung von Doppelbesteuerung vorsehen, ohne Möglichkeiten für Steuerumgehungsstrategien zu schaffen.

34. Abschließend erörtert der Bericht, ob die Empfehlungen in Teil I Probleme im Hinblick auf die Gleichbehandlungsbestimmungen von Artikel 24 des OECD-Musterabkommens aufwerfen könnten. Der Bericht gelangt zu der Einschätzung, dass vorbehaltlich einer Analyse der detaillierten Erläuterungen, die in dem vorgeschlagenen Kommentar vorgelegt werden, sowie des genauen Wortlauts der innerstaatlichen Regeln, die zur Umsetzung der Empfehlungen formuliert würden, die in Teil I aufgeführten Empfehlungen keine Bedenken über mögliche Konflikte mit den Bestimmungen von Artikel 24 des OECD-Musterabkommens zu wecken scheinen.

Anmerkungen

1. Vgl. Aktionspunkt 2 – Neutralisierung der Effekte von Hybrid Mismatch Arrangements (OECD, 2014, *Aktionsplan zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung*, OECD Publishing, S. 18-19).
2. OECD (2010), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2010*, OECD Publishing.
3. Vgl. Aktionspunkt 3 – Stärkung der Vorschriften zur Hinzurechnungsbesteuerung (OECD, 2014, S. 19-20).
4. Vgl. Aktionspunkt 4 – Begrenzung der Gewinnverkürzung durch Abzug von Zins- oder sonstigen finanziellen Aufwendungen (OECD, 2014, S. 20-21).
5. Vgl. Aktionspunkt 2 – Neutralisierung der Effekte von Hybrid Mismatch Arrangements (OECD, 2014, S. 18-19).
6. OECD (2010), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2010*, OECD Publishing.
7. OECD (1999), *The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships*, Issues in International Taxation, No. 6, OECD Publishing.

Einführung

Frühere Arbeiten der OECD im Bereich der hybriden Gestaltungen

35. Die Rolle, die hybride Gestaltungen für die aggressive Steuerplanung spielen, wurde in mehreren OECD-Berichten erörtert. Im OECD-Bericht *Addressing Tax Risks Involving Bank Losses* (OECD, 2010) wurde beispielsweise auf ihre Nutzung im Bereich des internationalen Bankgeschäfts hingewiesen und den Finanzbehörden empfohlen, die für die Finanzpolitik zuständigen Regierungsvertreter auf Situationen aufmerksam zu machen, die Fragen für die Politik aufwerfen könnten, insbesondere Situationen, in denen für ein und denselben steuerlichen Verlust auf Grund von zwischen den Staaten bestehenden Unterschieden bei der steuerlichen Behandlung in mehr als einem Land ein Verlustausgleich gewährt wird; so könne dann entschieden werden, welche Schritte zur Beseitigung solcher Arbitragemöglichkeiten unternommen werden sollten. Der OECD-Bericht *Corporate Loss Utilisation through Aggressive Tax Planning* (OECD, 2011) rät den Ländern des Weiteren, darüber nachzudenken, Beschränkungen für die Mehrfachgeltendmachung von Verlusten einzuführen, soweit sie von diesen Ergebnissen betroffen sind.

36. Angesichts der von mehreren OECD-Ländern geäußerten Besorgnis führte die OECD gemeinsam mit betroffenen Mitgliedsländern eine Prüfung durch, um Beispiele von auf hybriden Gestaltungen beruhenden Steuerplanungsmethoden zu identifizieren und die Wirksamkeit der von diesen Ländern ergriffenen Gegenmaßnahmen zu beurteilen. Diese Prüfung mündete in den 2012 erschienen Bericht *Hybrid Mismatch Arrangements: Tax Policy and Compliance Issues* (OECD, 2012). Dieser Bericht kommt zu dem Schluss, dass durch die Wirkung hybrider Gestaltungen die Steuerbasis der Länder insgesamt bedroht ist, auch wenn es häufig schwierig ist, eindeutig zu bestimmen, welchen Ländern durch solche Gestaltungen im Einzelnen Steuereinnahmen entgangen sind. Dem Bericht zufolge schmälern hybride Gestaltungen nicht nur die Steuereinnahmen, sondern haben auch negative Auswirkungen auf Wettbewerb, Effizienz, Transparenz und Steuergerechtigkeit. Der Bericht nennt eine Reihe von Politikoptionen, um solchen hybriden Gestaltungen zu begegnen. In diesem Zusammenhang kommt er zu dem Ergebnis, dass

innerstaatliche Steuerregeln, die die steuerliche Behandlung von Rechtsträgern, Instrumenten oder Übertragungen an deren steuerliche Behandlung in einem anderen Land knüpfen, erhebliches Potenzial als Instrumente besitzen, um hybriden Gestaltungen zu begegnen. Solche Korrespondenzregeln (*linking rules*) erschweren zwar die Anwendung der nationalen Rechtsvorschriften, der Bericht weist jedoch darauf hin, dass wir damit kein Neuland betreten, da die Regeln für die Anrechnung ausländischer Steuerzahlungen vorbehaltlich bestehender Steuerklauseln und die Regeln für die Hinzurechnungsbesteuerung im Prinzip oft genau dasselbe tun.

37. Was die Frage der Steuerabkommen betrifft, so sind für Aktionspunkt 2 vor allem der OECD-Bericht von 1999 *The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships* (der Personengesellschaftsbericht, OECD, 1999) und der 2010 erschienene OECD-Bericht *The Granting of Treaty Benefits with respect to the Income of Collective Investment Vehicles* (der OGAW-Bericht, OECD, 2012) von Interesse. Beide Berichte enthalten umfassende Analysen der Anwendung von Abkommensbestimmungen auf Personengesellschaften bzw. OGAW, auch in Situationen, in denen eine Inkongruenz bei der steuerlichen Behandlung dieser Rechtsträger vorliegt. Mit den in den Kommentar zum OECD-Musterabkommen aufgenommenen Hauptschlussfolgerungen des Personengesellschaftsberichts und des OGAW-Berichts soll sichergestellt werden, dass die Bestimmungen von Steuerabkommen angemessene Ergebnisse liefern, wenn sie auf Personengesellschaften und OGAW angewandt werden, insbesondere im Fall von Personengesellschaften oder OGAW, bei denen es sich um hybride Rechtsträger handelt. Diese Berichte befassen sich allerdings nicht ausdrücklich mit der Anwendung von Steuerabkommen auf Rechtsträger, die keine Personengesellschaften oder OGAW sind.

Der Aktionsplan zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (BEPS-Aktionsplan)

38. Der BEPS-Aktionsplan wurde vom OECD-Ausschuss für Steuerfragen bei seiner Tagung vom 25. Juni 2013 verabschiedet. Danach schlossen sich ihm die Finanzminister der G20 bei ihrer Moskauer Tagung vom 19.-20. Juli 2013¹ sowie die Staats- und Regierungschefs der G20-Länder bei ihrem Treffen in Sankt Petersburg am 5.-6. September 2013² an.

39. Punkt 2 des Aktionsplans (OECD, 2014) fordert daher die Entwicklung von „Musterbestimmungen für Abkommen und Empfehlungen zur Gestaltung nationaler Vorschriften zur Verhinderung bestimmter Effekte ... hybrider Instrumente und Rechtsträger“. „Dazu können zählen:

- (i) Änderungen am OECD-Musterabkommen, damit hybride Instrumente und Rechtsträger (sowie Rechtsträger mit doppelter Ansässigkeit) nicht dazu genutzt werden, die Vorteile von Abkommen missbräuchlich in Anspruch zu nehmen;
- (ii) Bestimmungen für nationale Rechtsvorschriften, mit denen eine Befreiung oder Nichtberücksichtigung von Zahlungen verhindert wird, die vom Zahlenden abgesetzt werden können;
- (iii) Bestimmungen für nationale Rechtsvorschriften, die die Abzugsfähigkeit von Zahlungen ausschließen, die keinen Einkünften des Empfängers zugerechnet werden können (und keiner Hinzu-rechnungsbesteuerung oder ähnlichen Vorschriften unterliegen);
- (iv) Bestimmungen für nationale Rechtsvorschriften, die die Abzugsfähigkeit von Zahlungen ausschließen, die in einem anderen Staat ebenfalls abziehbar sind;
- (v) gegebenenfalls Leitlinien zu Koordinierungs- oder Kollisionsregeln für den Fall, dass mehr als ein Staat diese Regeln auf einen Vorgang oder eine Konstruktion anzuwenden beabsichtigt.“

40. Dieser Bericht enthält die Empfehlungen für die Gestaltung von nationalen Rechtsvorschriften und Musterabkommensbestimmungen, die Aktionspunkt 2 erfordert. Teil I enthält die Empfehlungen für nationale Rechtsvorschriften, während Teil II darlegt, welche Änderungen im OECD-Musterabkommen vorgenommen werden sollten, um sicherzustellen, dass hybride Gestaltungen nicht genutzt werden, um die Vorteile von Steuerabkommen missbräuchlich in Anspruch zu nehmen.

Anmerkungen

1. “Closing tax gaps – OECD launches Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting”, Mitteilung vom 19.07.2013, www.oecd.org/newsroom/closing-tax-gaps-oecd-launches-action-plan-on-base-erosion-and-profit-shifting.htm.
2. Vgl. Bericht des OECD-Generalsekretärs anlässlich des Treffens der Staats- und Regierungschefs der G20-Länder, Sankt Petersburg, Russland, 5.-6. September 2013, www.oecd.org/tax/SG-report-G20-Leaders-StPetersburg.pdf.

Literaturverzeichnis

- OECD (2012), „R(24). The granting of treaty benefits with respect to the income of collective investment vehicles“, in OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital 2010 (Full Version)*, OECD Publishing, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264175181-117-en>.
- OECD (2012), *Hybrid Mismatch Arrangements: Tax Policy and Compliance Issues*, OECD, Paris, www.oecd.org/ctp/aggressive/hybridmismatcharrangementstaxpolicyandcomplianceissues.htm.
- OECD (2011), *Corporate Loss Utilisation through Aggressive Tax Planning*, OECD Publishing, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264119222-en>.
- OECD (2010), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2010*, OECD Publishing, http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2010-en.
- OECD (2010), *Addressing Tax Risks Involving Bank Losses*, OECD Publishing, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264088689-en>.
- OECD (1999), *The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships, Issues in International Taxation*, No. 6, OECD Publishing, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264173316-en>.

Teil I

Empfehlungen zur Formulierung nationaler Regeln

Kapitel 1

Definition hybrider Gestaltungen

41. Eine hybride Gestaltung (Hybrid Mismatch Arrangement) ist eine Gestaltung, die einen Unterschied in der steuerlichen Behandlung eines Rechtsträgers oder Instruments nach den Rechtsvorschriften von zwei oder mehr Staaten ausnutzt, um eine Besteuerungsinkongruenz zu bewirken, die dazu führt, dass die Gesamtsteuerlast der an der Gestaltung beteiligten Parteien sinkt.

Die Gestaltung führt zu einer Inkongruenz in der steuerlichen Behandlung einer Zahlung

42. Der Schwerpunkt von Aktionspunkt 2 liegt auf Gestaltungen, die Unterschiede in der steuerlichen Behandlung von grenzüberschreitenden Zahlungen im Staat des Zahlungsleistenden und des Zahlungsempfängers ausnutzen, aber nur insoweit als diese unterschiedliche Behandlung zu einer Besteuerungsinkongruenz führt.

43. Das Ausmaß einer Besteuerungsinkongruenz wird bestimmt, indem die steuerliche Behandlung der Zahlung gemäß den Rechtsvorschriften aller Staaten, in denen die Inkongruenz entsteht, verglichen wird. Ein D/Ni-Ergebnis (Betriebsausgabenabzug/Nichtberücksichtigung als Einnahme) entsteht im Allgemeinen, wenn der Anteil einer Zahlung, der nach den Rechtsvorschriften eines Staats abzugsfähig ist, nicht dem Anteil entspricht, der in einem anderen Staat als ordentliche Einnahmen erfasst wird. Ein DD-Ergebnis (doppelter Betriebsausgabenabzug) tritt ein, soweit die Zahlung nach den Rechtsvorschriften eines anderen Staats vollständig oder teilweise abzugsfähig ist.

44. Alle vorstehend beschriebenen Gestaltungen setzen Zahlungen voraus. Der Zahlungsbetrag wird in Geld gemessen. Während die unterschiedliche Bewertung einer Zahlung in zwei Staaten zu Besteuerungsinkongruenzen führen kann, fällt ein unterschiedlicher Geldwert nicht in den Anwendungs-

bereich der Hybrid-Mismatch-Regel. So entsprechen Gewinne und Verluste, die sich bei einem Kredit aus Wechselkursschwankungen ergeben, beispielsweise Unterschieden in Bezug auf den Geldwert des im Rahmen des Kredits zu zahlenden Betrags (und nicht in Bezug auf den Geldbetrag). Diese Art von Diskrepanz führt nicht zu einem D/NI-Ergebnis, sofern der Anteil des im Rahmen des Kredits zu zahlenden Tilgungs- und Zinsbetrags nach den Rechtsvorschriften beider Staaten gleich ist.

45. Die Hybrid-Mismatch-Regeln gelten nicht für Zahlungen, die nur für Steuerzwecke unterstellt werden und nicht zur Entstehung wirtschaftlicher Ansprüche zwischen den Beteiligten führen. Regeln, die Steuerpflichtigen Anspruch auf einen unilateralen Steuerabzug für im Unternehmen investiertes Eigenkapital gewähren, ohne sie zu verpflichten, entsprechende Ausgaben auszuweisen (wie z.B. Bestimmungen, die einen „fiktiven“ Eigenkapitalzinsabzug gewähren), sind wirtschaftlich beispielsweise eher mit einer Steuerbefreiung oder ähnlichen auf Steuerpflichtige zugeschnittenen Vergünstigungen zu vergleichen und führen nicht zu einer inkongruenten Besteuerung im Sinne von Aktionspunkt 2. Derartige Regeln sowie Regeln mit ähnlichem Effekt sollten jedoch weiter geprüft werden, entweder separat oder im Rahmen von Aktionspunkt 4 in Bezug auf Zinsabzugsmöglichkeiten.

Die Gestaltung enthält ein hybrides Element, das zu einer inkongruenten Besteuerung führt

46. Grenzüberschreitende Besteuerungsinkongruenzen entstehen zwar auch in anderen Zusammenhängen (z.B. der Zahlung abzugsfähiger Zinsen an einen von der Steuer befreiten Rechtsträger), in diesem Bericht werden jedoch nur Inkongruenzen behandelt, die auf einem hybriden Element zur Erzielung von D/NI- oder DD-Ergebnissen basieren.

47. Wie in Aktionspunkt 2 dargelegt wird, können hybride Gestaltungen je nach der ihnen zu Grunde liegenden Struktur in zwei verschiedene Kategorien eingeteilt werden: Einige Gestaltungen basieren auf hybriden Rechtsträgern, wobei ein und derselbe Rechtsträger nach den Rechtsvorschriften von zwei oder mehr Staaten unterschiedlich behandelt wird, während andere auf hybriden Instrumenten basieren, wobei ein und dasselbe Instrument nach den Rechtsvorschriften von zwei oder mehr Staaten unterschiedlich behandelt wird. In beiden Fällen führt das hybride Element zu einer unterschiedlichen Charakterisierung einer Zahlung gemäß den Rechtsvorschriften verschiedener Staaten.

48. Bei Konflikten in Bezug auf die Behandlung eines hybriden Rechtsträgers geht es im Allgemeinen um die Frage, ob der Rechtsträger in Bezug auf eine bestimmte Zahlung für Steuerzwecke transparent oder intransparent ist. Die Kategorie der hybriden Instrumente kann weiter unterteilt werden in hybride Übertragungen, d.h. Gestaltungen, bei denen Steuerpflichtige in zwei Staaten sich widersprechende Standpunkte in Bezug auf den Charakter der Eigentumsrechte an diesem Vermögenswert einnehmen, und hybride Finanzinstrumente, d.h. Finanzinstrumente, durch die Steuerpflichtige sich widersprechende Standpunkte in Bezug auf die Behandlung der im Rahmen dieses Instruments erfolgten Zahlung einnehmen.

49. Der Kausalzusammenhang zwischen dem hybriden Element und der Besteuerungsinkongruenz ist in den meisten Fällen offensichtlich. Im Kontext von hybriden Finanzinstrumenten ist es jedoch schwierig, das hybride Element zu identifizieren. Wegen der großen Vielfalt von Finanzinstrumenten und der unterschiedlichen Besteuerung in den einzelnen Staaten hat es sich in der Praxis als unmöglich erwiesen, in diesem Bericht alle Sachverhalte zu identifizieren und genau zu definieren, in denen grenzüberschreitende Konflikte bei der Einstufung einer mit einem Finanzinstrument verbundenen Zahlung zu einer Besteuerungsinkongruenz führen können. Anstatt sich mit diesen technischen Unterschieden zu befassen, legt dieser Bericht den Schwerpunkt darauf, die Behandlung von grenzüberschreitenden, mit einem Finanzinstrument verbundenen Zahlungen so anzupassen, dass die Beträge, die im Staat des Emittenten als Finanzierungsausgaben eingestuft werden, im Staat des Inhabers als ordentliche Einnahmen eingestuft werden. Dieser Bericht empfiehlt deshalb, dass ein Finanzinstrument als hybrid behandelt werden sollte, wenn die Konditionen des Instruments ausreichen, um eine derartige inkongruente Besteuerung zu bewirken.

Eine inkongruente Besteuerung reduziert die Gesamtsteuerlast der an der Gestaltung beteiligten Parteien

50. Die Hybrid-Mismatch-Regeln sollten generell nicht für hybride Rechtsträger oder Instrumente gelten, deren Folgen keine steuerpolitischen Fragen aufwerfen. Um in den Anwendungsbereich der Regel zu fallen, sollte eine Gestaltung in einem oder in mehreren Staaten, in denen sie strukturiert wird, zu einer Gewinnverkürzung führen. Die Hybrid-Mismatch-Regel zur Begrenzung von D/NI-Ergebnissen sollte sich beispielsweise nicht allgemein mit der unterschiedlichen zeitlichen Abfolge der Entrichtung und des

Erhalts von Zahlungen nach den Rechtsvorschriften der verschiedenen Staaten befassen, und die Regeln zur Begrenzung von DD-Ergebnissen bei den Zahlungen von hybriden Rechtsträgern sollten generell beide Betriebsausgabenabzüge aufrechterhalten, soweit diese auf Einnahmen geltend gemacht werden, die nach den Rechtsvorschriften beider Staaten steuerpflichtig sind, oder soweit der doppelte Betriebsausgabenabzug nur zu einer Verlagerung des Nettogewinns des Steuerpflichtigen von einem Veranlagungszeitraum in einen anderen führt.

Kapitel 2

Gestaltungen, die zu D/NI-Ergebnissen führen (Betriebsausgabenabzug/ Nichtberücksichtigung als Einnahme)

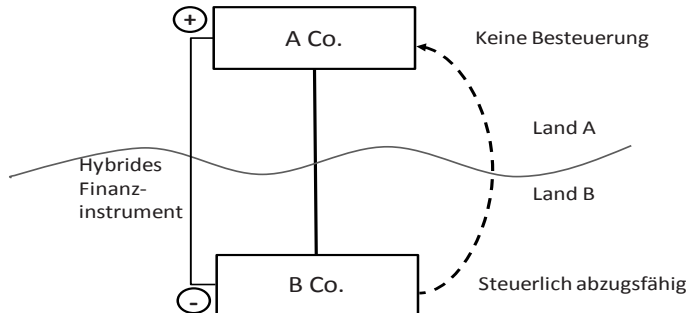
Empfohlene Hybrid-Mismatch-Regel für Finanzinstrumente

51. In diesem Abschnitt werden Empfehlungen für die Gestaltung von Hybrid-Mismatch-Regeln zur Neutralisierung des Effekts hybrider Finanzinstrumente erörtert. Die Mismatch-Regel für hybride Finanzinstrumente gilt für jedes Finanzinstrument, das nach den Rechtsvorschriften zweier oder mehrerer Staaten einer unterschiedlichen steuerlichen Behandlung unterliegt, so dass es bei einer Zahlung im Rahmen dieses Instruments zu einer Besteuerungsinkongruenz kommt. Hybride Finanzinstrumente umfassen auch hybride Übertragungen.

Hybride Finanzinstrumente

52. Abbildung 2.1 zeigt in vereinfachter Darstellung eine Gestaltung mit einem hybriden Finanzinstrument.

53. In diesem Beispiel gibt B Co (ein in Land B ansässiger Rechtsträger) ein hybrides Finanzinstrument an A Co (einen in Land A ansässigen Rechtsträger) aus. Das Instrument wird nach den Rechtsvorschriften von Land B als Fremdkapital behandelt, und Land B lässt für die im Rahmen dieses Finanzinstruments geleisteten Zinszahlungen einen Betriebsausgabenabzug zu, während nach den Rechtsvorschriften von Land A die Zahlung keiner Besteuerung unterliegt bzw. eine Steuererleichterung (Befreiung, Nichtberücksichtigung, indirekte Steueranrechnung, usw.) für die im Rahmen dieses Instruments erhaltenen Zinszahlungen gewährt wird.

Abbildung 2.1 **Hybrides Finanzinstrument**

54. Diese Inkongruenz kann verschiedene Gründe haben. In den meisten Fällen wird das Finanzinstrument vom Emittenten als *Fremdkapital* und vom Inhaber des Instruments als *Eigenkapital* behandelt. Diese unterschiedliche Charakterisierung führt oft dazu, dass eine Zahlung abzugsfähiger Zinsen durch den Emittenten im Staat des Inhabers als Dividende behandelt wird, die einer Steuerbefreiung oder einer anderweitigen vergleichbaren Steuererleichterung unterliegt. In anderen Fällen ist die Besteuerungssinkongruenz nicht auf einen allgemeinen Unterschied bei der Charakterisierung eines Instruments zu Steuerzwecken zurückzuführen, sondern vielmehr auf einen spezifischen Unterschied bei der steuerlichen Behandlung einer bestimmten Zahlung im Rahmen dieses Instruments. Beispielsweise könnte das hybride Finanzinstrument eine Wandelanleihe sein, bei der B Co zu einem Betriebsausgabenabzug für den Wert der Optionskomponente berechtigt ist, während A Co den Wert der Optionskomponente ignoriert oder ihr einen niedrigeren Wert zuschreibt als B Co. Diese unterschiedliche steuerliche Behandlung kann dazu führen, dass ein Teil der Zahlung im Rahmen des Instruments nach den Rechtsvorschriften von Land B abzugsfähig ist, nach den Rechtsvorschriften von Land A aber nicht als ordentliche Einnahme berücksichtigt wird.

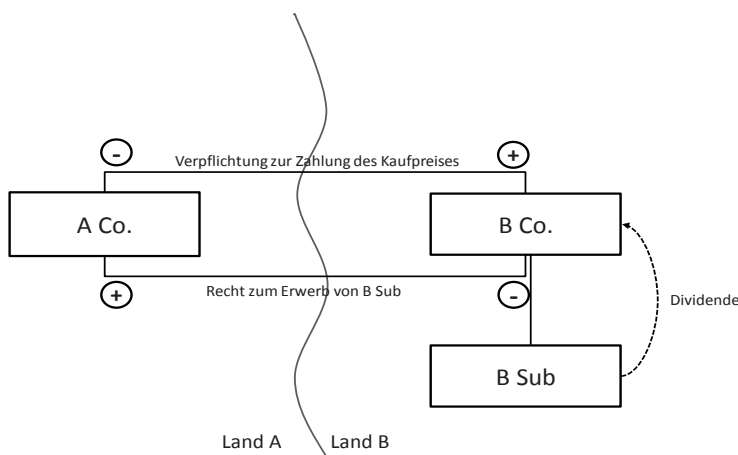
Hybride Übertragungen

55. Bei hybriden Übertragungen handelt es sich in der Regel um eine bestimmte Art von besicherter Darlehensvereinbarung oder Derivattransaktion, bei der sich beide Kontrahenten der Transaktion in ihrem jeweiligen Staat als Eigentümer der Sicherheiten für das Darlehen bzw. des Gegenstands des Derivats behandeln. Diese unterschiedliche Charakterisierung einer derartigen Gestaltung kann dazu führen, dass die Zahlungen im Rahmen des Instruments Besteuerungssinkongruenzen bewirken.

56. Die rechtlichen Grundlagen für eine hybride Übertragung hängen von den jeweiligen Steuervorschriften der betreffenden Staaten ab, doch die Transaktion, die am häufigsten verwendet wird, um durch eine hybride Übertragung eine Besteuerungsinakongruenz zu erreichen, ist eine Rückkaufvereinbarung (im Allgemeinen als Repo-Geschäft bezeichnet) über einen Vermögenswert, bei der die Konditionen des Repo-Geschäfts so ausgestaltet sind, dass es wirtschaftlich gesehen einem besicherten Darlehen entspricht. Ein Repo-Geschäft kann Besteuerungsinakongruenzen bewirken, wenn der eine Staat die Gestaltung nach ihrer formalen Struktur (Verkauf und Rückkauf des Vermögenswerts) behandelt, während der Staat des Kontrahenten die Gestaltung nach ihrer wirtschaftlichen Substanz besteuert (Darlehen, bei dem der Vermögenswert als Sicherheit dient). Zwar handelt es sich bei den Sicherheiten für diese Gestaltungen oft um Anteile an beherrschten Rechtsträgern, dieselbe Repo-Methode ist jedoch mit nahezu jedem Vermögenswert möglich, der einen steuerlich unberücksichtigten oder befreiten Ertrag oder anderweitige Steuererleichterungen nach den Rechtsvorschriften beider Staaten bewirkt.

57. Ein einfaches Beispiel für eine derartige Struktur ist in Abbildung 2.2 dargestellt.

Abbildung 2.2 **Besichertes Darlehen in Form eines Repo-Geschäfts**



58. An der in Abbildung 2.2 dargestellten Struktur ist ein Unternehmen in Land A (A Co) beteiligt, das eine Tochtergesellschaft hat (B Sub). A verkauft B Co Anteile an B Sub unter der Vereinbarung, dass A Co (oder ein verbundenes Unternehmen) diese Anteile zu einem späteren Zeitpunkt zu einem vereinbarten Preis zurückkaufen wird. Zwischen dem Kauf- und dem Rückkaufszeitpunkt schüttet B Sub Dividenden an B Co aus.

59. Die Nettokosten des Repo-Geschäfts für A Co werden als abzugsfähige Finanzierungskosten behandelt. Die Kosten von A Co umfassen die Dividenden von B Sub, die an B Co ausgeschüttet und von diesem einbehalten werden. Land B gewährt in der Regel eine Steueranrechnung, Nichtberücksichtigung, Befreiung oder anderweitige Steuererleichterung für B Co auf die erhaltenen Dividenden. B Co behandelt zudem die Rückübertragung der Anteile an A Co als echten Verkauf der Anteile und kann für Gewinne aus der Veräußerung eine Steuerbefreiung gemäß einem Schachtelprivileg oder einer allgemeinen Freistellung für Veräußerungsgewinne erhalten. Der Gesamteffekt der Repo-Transaktion besteht folglich in einem Abzug für A Co für den Gesamtbetrag der Zahlungen im Rahmen des Repo-Geschäfts ohne eine korrespondierende Berücksichtigung als Einnahme für B Co.

Empfohlene Regel

60. Als Gegenmaßnahme empfiehlt dieser Bericht, den Effekt der Besteuerungsinkongruenzen, zu denen es bei hybriden Finanzinstrumenten (einschließlich hybrider Übertragungen) kommt, durch die Einführung einer Korrespondenzregel (*linking rule*) zu neutralisieren, die die Besteuerungskonsequenzen für den Zahlungsleister und den Zahlungsempfänger bei einem Finanzinstrument aufeinander abstimmt. Dieser Bericht empfiehlt als vorrangige Maßnahme, dem Zahlungsleister einen Abzug für Zahlungen zu versagen, die im Rahmen eines hybriden Finanzinstruments geleistet wurden. Für den Staat des Zahlungsempfängers wird die Anwendung einer Abwehrregel empfohlen, die die Berücksichtigung einer abzugsfähigen Zahlung in den ordentlichen Einnahmen vorschreibt, wenn der Zahlungsleister in einem Staat ansässig ist, der keine Hybrid-Mismatch-Regel zur Eliminierung der Besteuerungsinkongruenz anwendet.

61. Im Allgemeinen stellen vertretbare Abweichungen beim Zeitpunkt der Erfassung von Zahlungen keine steuerliche Inkongruenz dar. Der Kommentar wird näher auf die Umstände und Voraussetzungen für die Bestimmung zulässiger zeitlicher Abweichungen bei der Erfassung von Zahlungen unter der Regel für hybride Finanzinstrumente eingehen.

62. Angesichts der großen Vielfalt an Finanzinstrumenten und ihrer unterschiedlichen Besteuerung in den einzelnen Staaten hat es sich in der Praxis als unmöglich erwiesen, für diesen Bericht alle Sachverhalte zu identifizieren und genau zu definieren, in denen grenzüberschreitende Konflikte bei der Charakterisierung einer Zahlung im Rahmen eines Finanzinstruments zu einer Inkongruenz bei der steuerlichen Behandlung führen können. Anstatt sich mit diesen technischen Unterschieden auseinanderzusetzen, legt dieser Bericht den Schwerpunkt darauf, die Behandlung von grenzüberschreitenden Zahlungen im Rahmen eines Finanzinstruments so anzugleichen, dass Beträge, die im Staat des Emittenten als Finanzierungsausgaben eingestuft werden, im Staat des Inhabers als ordentliche Einnahmen behandelt werden. Dementsprechend sieht die hier empfohlene Regel vor, dass ein Finanzinstrument als hybrides Finanzinstrument behandelt werden sollte, wenn die Konditionen des Instruments ausgereicht hätten, um eine Besteuerungsinkongruenz zu bewirken.

63. Die Regel gilt nur für Finanzinstrumente, die von einem nahestehenden Dritten oder als Teil einer strukturierten Gestaltung gehalten werden, und kommt unter bestimmten genau definierten Umständen nicht zur Anwendung.

64. In öffentlichen Stellungnahmen wurde Besorgnis über die potenziellen Auswirkungen geäußert, die die Regel für hybride Finanzinstrumente auf ein Finanzinstrument haben könnte, mit dem ein Steuerpflichtiger am Markt Geschäfte tätigt, wenn dieser Steuerpflichtige regelmäßig mit ähnlichen Finanzinstrumenten zu den gleichen Konditionen mit fremden Dritten im Rahmen seiner gewöhnlichen Handelsaktivitäten Geschäfte tätigt. Den öffentlichen Stellungnahmen zufolge könnte die Anwendung der Regel für hybride Finanzinstrumente auf den Steuerpflichtigen unter bestimmten Umständen einen unverhältnismäßigen und unangemessenen Befolgungsaufwand für diese Märkte bedeuten. Wir erwarten von den Finanzinstituten, dass sie weitere Erkenntnisse liefern, mit deren Hilfe sich besser einschätzen lässt, inwiefern die Anwendung der Regel für hybride Finanzinstrumente in diesen Umständen ausgeschlossen oder zielgerichteter gestaltet werden sollte.

65. Die empfohlene Formulierung für eine nationale Hybrid-Mismatch-Regel ist dem nachstehenden Kasten zu entnehmen:

Empfehlung 1

Regel für hybride Finanzinstrumente

Die folgende Regel sollte für eine Zahlung im Rahmen eines Finanzinstruments gelten, die zu einer Besteuerungsinkongruenz führt (wie unter Ziffer 3 definiert).

1 Die Inkongruenz neutralisieren, soweit die Zahlung zu einem D/NI-Ergebnis führt (Betriebsausgabenabzug/Nichtberücksichtigung als Einnahme)

(a) Maßnahme – Versagung des Abzugs

Der Staat des Zahlungsleisters versagt den Abzug der Zahlung, soweit diese zu einem D/NI-Ergebnis führt.

(b) Abwehrregel – Verpflichtung zur Berücksichtigung der Zahlung als ordentliche Einnahme

Wenn der Staat des Zahlungsleisters die Inkongruenz nicht neutralisiert, schreibt der Staat des Zahlungsempfängers eine Berücksichtigung der Zahlung als ordentliche Einnahme vor, soweit diese Zahlung zu einem D/NI-Ergebnis führt.

(c) Zeitliche Abweichungen

Abweichungen beim Zeitpunkt der Erfassung von Zahlungen werden nicht so behandelt, als führten sie zu einem D/NI-Ergebnis für eine Zahlung im Rahmen eines Finanzinstruments, sofern der Steuerpflichtige zur Zufriedenheit der Steuerverwaltung nachweisen kann, dass die Zahlung innerhalb eines vertretbaren Zeitraums als ordentliche Einnahme berücksichtigt wird. Auf die Umstände und Anforderungen für einen derartigen Nachweis wird im Kommentar näher eingegangen.

2 Die Regel gilt nur für Zahlungen im Rahmen eines Finanzinstruments (einschließlich hybrider Übertragungen)

(a) Finanzinstrument

Finanzinstrumente umfassen alle Gestaltungen, die nach den Regeln für die Besteuerung von Fremdkapital, Eigenkapital oder Derivaten gemäß den Rechtsvorschriften der Staaten des Zahlungsempfängers und des Zahlungsleisters besteuert werden, einschließlich hybrider Übertragungen.

Eine Gestaltung, bei der eine Person einer anderen Geld als Gegenleistung für einen Finanzierungs- oder Eigenkapitalertrag bereitstellt, wird im Umfang dieses Finanzierungs- oder Eigenkapitalertrags ebenfalls als Finanzinstrument behandelt.

(Fortsetzung nächste Seite)

(Fortsetzung)

(b) *Hybride Übertragung*

Unter einer hybriden Übertragung ist eine Gestaltung zur Übertragung von Vermögenswerten zwischen einem Steuerpflichtigen und einem anderen Beteiligten zu verstehen, bei der:

- der Steuerpflichtige der Eigentümer des Vermögenswerts ist und die Rechte des Kontrahenten im Hinblick auf diesen Vermögenswert als Pflichten des Steuerpflichtigen behandelt werden, und
- nach den Rechtsvorschriften des Kontrahentenstaats der Kontrahent der Eigentümer des Vermögenswerts ist und die Rechte des Steuerzahlers im Hinblick auf diesen Vermögenswert als Pflichten des Kontrahenten behandelt werden.

Das Eigentum an einem Vermögenswert schließt für diese Zwecke alle Regelungen ein, die bewirken, dass der Steuerpflichtige als wirtschaftlicher Eigentümer der zugehörigen Cashflows aus diesem Vermögenswert besteuert wird.

3 Die Regel gilt nur für Zahlungen, die zu einer Besteuerungsinakongruenz führen

- (a) Eine Zahlung führt zu einer Besteuerungsinakongruenz, wenn die Konditionen des Instruments eine Inkongruenz in der steuerlichen Behandlung der im Rahmen des Finanzinstruments getätigten Zahlungen bewirken.
- (b) Die Konditionen des Instruments bewirken eine Inkongruenz in der steuerlichen Behandlung der im Rahmen des Finanzinstruments getätigten Zahlungen, wenn es bei einem Geschäft mit demselben Instrument direkt zwischen gebietsansässigen Steuerpflichtigen mit gewöhnlichem Steuerstatus nach den Rechtsvorschriften ihres jeweiligen Staates zu der Besteuerungsinakongruenz gekommen wäre.

4 Geltungsbereich der Regel

- (a) Diese Regel gilt nur für Transaktionen mit Finanzinstrumenten, die mit einer nahestehenden Person eingegangen werden, oder wenn die Zahlung im Rahmen einer strukturierten Gestaltung getätigt wird und der Steuerpflichtige an dieser strukturierten Gestaltung beteiligt ist.

(Fortsetzung nächste Seite)

(Fortsetzung)

5 **Ausnahmen von der Regel**

- (a) *Regelungen, bei denen das steuerpolitische Prinzip des Abzugs nach den Rechtsvorschriften des Staats des Zahlungsleisters darin besteht, die Steuerneutralität für den Zahlungsleister und den Zahlungsempfänger zu wahren.*

Die vorrangige Maßnahme unter Ziffer 1(a) sollte nicht für Zahlungen eines Investmentvehikels gelten, das einer besonderen Regulierung und steuerlichen Behandlung nach den Rechtsvorschriften des Errichtungsstaats unterliegt, wenn folgende Umstände vorliegen:

- (i) Das steuerpolitische Prinzip des Errichtungsstaats besteht darin, den Abzug für die Zahlung im Rahmen des Finanzinstruments aufrechtzuerhalten, um sicherzustellen, dass
- der Steuerpflichtige keiner bzw. lediglich einer minimalen Besteuerung seiner Anlageerträge unterliegt, und
 - dass die Inhaber von Finanzinstrumenten, die von dem Steuerpflichtigen begeben wurden, der Besteuerung dieser Zahlung als ordentliche Einnahme auf laufender Basis unterliegen.
- (ii) Die regulatorischen und steuerlichen Rahmenbedingungen im Errichtungsstaat haben den Effekt, dass die von dem Investmentvehikel begebenen Finanzinstrumente bewirken, dass alle oder fast alle Anlageerträge des Steuerzahlers innerhalb eines vertretbaren Zeitrahmens nach Bezug oder Erhalt durch den Steuerpflichtigen an die Inhaber dieser Finanzinstrumente gezahlt und ausgeschüttet werden.
- (iii) Das steuerpolitische Prinzip des Errichtungsstaats besteht darin, dass der volle Betrag der Zahlung:
- berücksichtigt ist in den ordentlichen Einnahmen jeder Person, die ein Zahlungsempfänger im Errichtungsstaat ist, und
 - nicht gemäß einem Abkommen zwischen dem Errichtungsstaat und dem Staat des Zahlungsempfängers unberücksichtigt ist in den ordentlichen Einnahmen einer Person, die ein Zahlungsempfänger nach den Rechtsvorschriften des Staats des Zahlungsempfängers ist.
- (iv) Die Zahlung erfolgt nicht im Rahmen einer strukturierten Gestaltung.

(Fortsetzung nächste Seite)

(Fortsetzung)

Der Kommentar wird näher auf die Umstände, in denen die Ausnahme gilt, und die Voraussetzungen für die Anwendung dieser Ausnahmeregelung eingehen. Die Abwehrregel in 1(b) wird weiterhin für alle Zahlungen gelten, die von einem solchen Investmentvehikel getätigt werden.

Sonstige Empfehlungen für die steuerliche Behandlung von Finanzinstrumenten

66. Dieser Abschnitt enthält Empfehlungen für Änderungen der nationalen Rechtsvorschriften, um die Besteuerungskonsequenzen grenzüberschreitender Geschäftsvorfälle besser mit den steuerpolitischen Zielsetzungen in Einklang zu bringen und die Besteuerungsinkongruenzen, die sich durch die Verwendung hybrider Finanzinstrumente ergeben, zu verringern.

Versagung der Dividendenfreistellung bei abzugsfähigen Zahlungen

67. Die erste Empfehlung zielt auf Inkongruenzen, die im Zusammenhang mit den in Abbildung 2.1 dargestellten Strukturen auftreten. Wie vorstehend erwähnt, können Inkongruenzen bei Zahlungen im Rahmen eines Finanzinstruments auftreten, das ein Hybrid aus Fremd- und Eigenkapital ist. Diese unterschiedliche Charakterisierung führt oft dazu, dass eine Zahlung abzugsfähiger Zinsen durch den Emittenten im Staat des Inhabers als Dividende behandelt wird, die einer Steuerbefreiung oder einer anderweitigen vergleichbaren Steuererleichterung unterliegt.

68. Ein Land, das eine Steuerbefreiung für Dividenden speziell zur Entlastung von einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung ausgeschütteter Gewinne vorsieht, sollte diese Befreiung auf Zahlungen beschränken, die aus Nachsteuergewinnen entrichtet werden. Bei einem rein nationalen Sachverhalt kann dies in der Regel erreicht werden, indem die Dividendenfreistellung auf Zahlungen begrenzt wird, die nach nationalem Recht als Dividenden oder Ausschüttungen eingestuft werden. Bei einer grenzüberschreitenden Zahlung hingegen reicht diese Einschränkung nicht aus, da die nationalen Kriterien zur Einstufung der Zahlung und zur Bestimmung ihrer steuerlichen Behandlung nicht für den Zahlungsleister gelten. Staaten, die eine Entlastung von wirtschaftlicher Doppelbesteuerung vorsehen, indem sie eine Dividendenfreistellung für Beträge gewähren, die von ausländischen

Zahlungsleistern gezahlt werden, sollten daher in ähnlicher Weise den Steuervorteil der Dividendenbefreiung auf Zahlungen begrenzen, die aus Nachsteuergewinnen entrichtet werden.

69. Der Staat des Zahlungsempfängers sollte nicht verpflichtet sein, bei Sachverhalten, in denen die Zahlung keiner vorherigen Besteuerung unterworfen wurde, eine Entlastung von einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung nach nationalen Rechtsvorschriften zu gewähren. Der Bericht empfiehlt daher, dass Staaten, die eine Steuerbefreiung für Dividenden vorsehen, diese Befreiung nicht für abzugsfähige Zahlungen gewähren. Diese Empfehlung unterliegt hinsichtlich ihres Geltungsbereichs nicht denselben Beschränkungen, die bei der Regel für hybride Finanzinstrumente gelten. Die Staaten sollten zudem weitere Erwägungen anstellen, ob eine Empfehlung hinsichtlich der Steuerbefreiung von Dividenden auch für andere Arten der Doppelbesteuerungsentlastung gelten sollte, die für Dividenden gewährt werden.

Beschränkung der Anrechenbarkeit von Quellensteuern

70. Die zweite spezifische Empfehlung ist auf Inkongruenzen bei der Anrechnung von Quellensteuern gerichtet, die sich bei den in Abbildung 2.2 dargestellten Strukturen ergeben. Um zu verhindern, dass Steuerpflichtige bei einem Repo-Geschäft für eine einmalig entrichtete Quellensteuer eine zweifache Steueranrechnung in Anspruch nehmen, empfiehlt dieser Bericht, dass der Anspruch eines Steuerpflichtigen auf direkte Steueranrechnung bei einer hybriden Übertragung im Verhältnis zu den Nettoeinnahmen des Steuerpflichtigen im Rahmen dieser Gestaltung beschränkt werden sollte.

71. Die empfohlene Formulierung für die steuerliche Behandlung von Finanzinstrumenten ist dem nachstehenden Kasten zu entnehmen:

Empfehlung 2

Spezifische Empfehlungen für die steuerliche Behandlung von Finanzinstrumenten

1 Versagung der Dividendenfreistellung bei abzugsfähigen Zahlungen

Um zu verhindern, dass es bei einem Finanzinstrument zu D/NI-Ergebnissen kommt (Betriebsausgabenabzug/Nichtberücksichtigung als Einnahme), sollte eine Dividendenfreistellung, die der Entlastung von wirtschaftlicher Doppelbesteuerung dient, nach nationalem Recht nicht gewährt werden, soweit die Dividendenzahlung beim Zahlungsleister abzugsfähig ist. Die Staaten sollten ebenfalls erwägen, ähnliche Einschränkungen für andere Arten der Steuererleichterung für Dividenden einzuführen, die zur Entlastung von wirtschaftlicher Doppelbesteuerung der zu Grunde liegenden Gewinne gewährt werden.

2 Beschränkung der Anrechenbarkeit von Quellensteuern

Um eine mehrfache Steueranrechnung bei einer hybriden Übertragung zu verhindern, sollten Staaten, die eine Steuerentlastung für Quellensteuern auf eine Zahlung im Rahmen einer hybriden Übertragung gewähren, den Steuervorteil einer solchen Entlastung im Verhältnis zu den steuerpflichtigen Nettoeinnahmen des Steuerpflichtigen im Rahmen der Gestaltung beschränken.

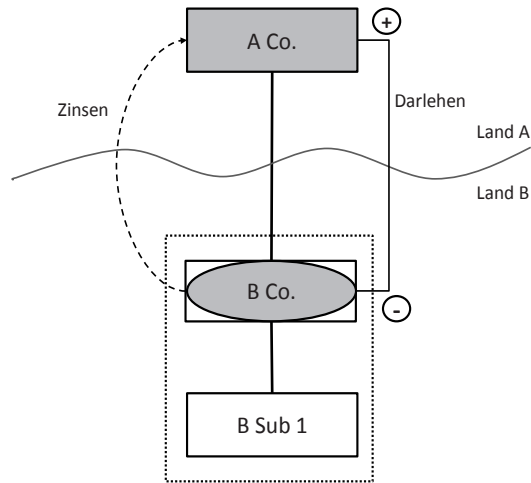
3 Geltungsbereich

Diese Empfehlungen unterliegen keinerlei Einschränkungen hinsichtlich ihres Geltungsbereichs.

Empfohlene Hybrid-Mismatch-Regel für nicht berücksichtigte Zahlungen eines hybriden Zahlungsleisters

72. Dieser Abschnitt enthält Empfehlungen für die Gestaltung von Hybrid-Mismatch-Regeln, um zu verhindern, dass ein hybrider Zahlungsleister eine nach den Rechtsvorschriften des Staats des Zahlungsleisters abzugsfähige Zahlung vornimmt, die nach den Rechtsvorschriften des Staats des Zahlungsempfängers nicht als Einnahme berücksichtigt wird. Die Hybrid-Mismatch-Regel gilt für Fälle, in denen die steuerliche Behandlung des Zahlungsleisters nach den Rechtsvorschriften des Staats des Zahlungsempfängers dazu führt, dass eine abzugsfähige Zahlung nach den Rechtsvorschriften des Staats des Zahlungsempfängers nicht als Einnahme berücksichtigt wird. Ein einfaches Beispiel für eine solche Struktur ist in Abbildung 2.3 dargestellt.

Abbildung 2.3 **Nicht berücksichtigte Zahlungen eines hybriden Rechtsträgers an einen nahestehenden Dritten**



73. In diesem Beispiel hält ein Unternehmen in Land A (A Co) sämtliche Anteile an einer ausländischen Tochtergesellschaft (B Co). B Co ist ein hybrider Rechtsträger, der für die Besteuerung in Land A nicht berücksichtigt wird. B Co nimmt ein Darlehen bei A Co auf und zahlt Zinsen auf dieses Darlehen. B Co wird nach den Rechtsvorschriften von Land A als transparent behandelt, und Land A lässt die selbstständige Existenz von B Co unberücksichtigt (weil A Co der einzige Anteilseigner an B Co ist). Die Nichtberücksichtigung von B Co bedeutet, dass das Darlehen (und folglich auch die Zinsen auf das Darlehen) zwischen A Co und B Co nach den Rechtsvorschriften von Land A ignoriert wird.

74. B Co wird für Steuerzwecke mit ihrer operativen Tochtergesellschaft B Sub 1 konsolidiert, wodurch es ihr möglich ist, den steuerlichen Vorteil des Zinsabzugs an B Sub 1 abzutreten. Die Möglichkeit, den Steuervorteil durch die Konsolidierung „abzutreten“, gestattet es, die Zinsausgaben von Einnahmen in Abzug zu bringen, die nach den Rechtsvorschriften von Land A nicht steuerpflichtig sind.

Empfohlene Regel

75. Als Gegenmaßnahme empfiehlt dieser Bericht, den Effekt der Besteuerungssinkongruenzen, zu denen es bei unberücksichtigten hybriden Zahlungen kommt, durch die Einführung einer Korrespondenzregel

(*linking rule*) zu neutralisieren, die die Besteuerungskonsequenzen für den Zahlungsleister und den Zahlungsempfänger aufeinander abstimmt. Dieser Bericht empfiehlt als vorrangige Maßnahme, dem Zahlungsleister einen Abzug für Zahlungen zu versagen, die im Rahmen einer nicht berücksichtigten Zahlung geleistet werden. Für den Staat des Zahlungsempfängers wird die Anwendung einer Abwehrregel empfohlen, die die Berücksichtigung der unberücksichtigten Zahlung als ordentliche Einnahme vorschreibt, wenn der Zahlungsleister in einem Staat ansässig ist, der keine Hybrid-Mismatch-Regel anwendet.

76. Die Hybrid-Mismatch-Regel kommt jedoch nicht zur Anwendung, soweit der Betriebsausgabenabzug für die unberücksichtigte Zahlung in Bezug auf doppelt berücksichtigte Einnahmen (*dual inclusion income*) geltend gemacht wird, d.h. Einnahmen, die nach den Rechtsvorschriften sowohl des Staats des Zahlungsleiters als auch des Staats des Zahlungsempfängers als ordentliche Einnahmen berücksichtigt werden.

77. Um zeitlichen Abweichungen bei der Erfassung von Steuerabzügen für nicht berücksichtigte Zahlungen und doppelt berücksichtigten Einnahmen Rechnung zu tragen, bleiben überschießende Betriebsausgaben (d.h. Nettoverluste) aus derartigen nicht berücksichtigten Zahlungen, die im laufenden Veranlagungszeitraum nicht von doppelt berücksichtigten Einnahmen in Abzug gebracht werden können, nach den gewöhnlichen Regeln, die den Verlustvortrag (oder -rücktrag) in andere Veranlagungszeiträume ermöglichen, von in einem anderen Veranlagungszeitraum anfallenden doppelt berücksichtigten Einnahmen absetzbar.

78. Diese Regel gilt nur, falls die an der hybriden Gestaltung beteiligten Parteien zu demselben Konzern gehören oder wenn die Zahlung im Rahmen einer strukturierten Gestaltung erfolgt und der Steuerpflichtige an dieser strukturierten Gestaltung beteiligt ist.

79. Die empfohlene Formulierung für eine nationale Hybrid-Mismatch-Regel ist dem nachstehenden Kasten zu entnehmen:

Empfehlung 3

Regel für nicht berücksichtigte hybride Zahlungen

Die folgende Regel sollte für eine nicht berücksichtigte Zahlung hybrider Zahlungsleister gelten, die zu einer Besteuerungsinkongruenz führt (wie nachstehend unter Ziffer 3 definiert).

1 Die Inkongruenz neutralisieren, soweit die Zahlung zu einem D/NI-Ergebnis führt (Betriebsausgabenabzug/Nichtberücksichtigung als Einnahme)

(a) Maßnahme – Versagung des Abzugs

Der Staat des Zahlungsleisters versagt den Abzug der Zahlung, soweit diese zu einem D/NI-Ergebnis führt.

(b) Abwehrregel – Verpflichtung zur Berücksichtigung der Zahlung als ordentliche Einnahme

Wenn der Staat des Zahlungsleisters die Inkongruenz nicht neutralisiert, schreibt der Staat des Zahlungsempfängers eine Berücksichtigung der Zahlung als ordentliche Einnahme vor, soweit diese Zahlung zu einem D/NI-Ergebnis führt.

(c) Es kommt nicht zu einer Inkongruenz, soweit der Abzug auf doppelt berücksichtigte Einnahmen (dual inclusion income) geltend gemacht wird

Es kommt zu keiner Inkongruenz, soweit der Abzug im Staat des Zahlungsleisters auf Einnahmen geltend gemacht wird, die nach den Rechtsvorschriften sowohl des Staats des Zahlungsempfängers als auch des Staats des Zahlungsleisters in den ordentlichen Einnahmen berücksichtigt werden (doppelt berücksichtigte Einnahmen).

(d) Behandlung überschießender Betriebsausgaben

Ein Abzug, der den Betrag der doppelt berücksichtigten Einnahmen übersteigt (überschießende Betriebsausgaben), kann auf doppelt berücksichtigte Einnahmen eines anderen Zeitraums geltend gemacht werden.

2 Die Regel gilt nur für nicht berücksichtigte Zahlungen eines hybriden Zahlungsleisters

(a) Eine nicht berücksichtigte Zahlung ist eine Zahlung, die nach den Rechtsvorschriften des Staats des Zahlungsleisters abzugsfähig ist und nach den Rechtsvorschriften des Staats des Zahlungsempfängers nicht berücksichtigt wird.

(Fortsetzung nächste Seite)

(Fortsetzung)

- (b) Eine Person ist ein hybrider Zahlungsleister, wenn die steuerliche Behandlung des Zahlungsleisters nach den Rechtsvorschriften des Staats des Zahlungsempfängers dazu führt, dass die Zahlung eine nicht berücksichtigte Zahlung ist.

3 Die Regel gilt nur für Besteuerungsinkongruenzen

Eine nicht berücksichtigte Zahlung eines hybriden Zahlungsleisters führt zu einer Besteuerungsinkongruenz, wenn der Abzug nach den Rechtsvorschriften des Staats des Zahlungsleisters auf Einnahmen geltend gemacht werden kann, bei denen es sich nicht um doppelt berücksichtigte Einnahmen handelt.

4 Geltungsbereich der Regel

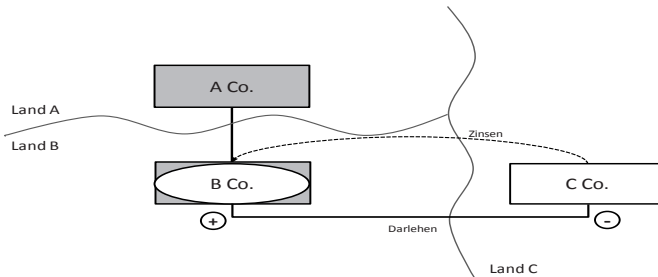
Diese Regel gilt nur, falls die an der hybriden Gestaltung beteiligten Parteien zu demselben Konzern gehören oder wenn die Zahlung im Rahmen einer strukturierten Gestaltung erfolgt und der Steuerpflichtige an dieser strukturierten Gestaltung beteiligt ist.

Empfohlene Hybrid-Mismatch-Regel für Reverse Hybrids

80. D/NI-Ergebnisse können auch aus Zahlungen an einen hybriden Zahlungsempfänger resultieren. Der hybride Rechtsträger wird in diesem Fall in der Regel als umgekehrt hybrider Rechtsträger (*Reverse Hybrid*) bezeichnet, da der hybride Rechtsträger hier – im Gegensatz zu den oben genannten Beispielen – von seinem ausländischen Investor als intransparent und nach den Rechtsvorschriften seines Errichtungsstaats als transparent behandelt wird. In Abbildung 2.4 ist eine einfache Struktur mit einem Reverse Hybrid dargestellt.

81. In dieser Struktur besitzt A Co, ein in Land A (Staat des Investors) ansässiges Unternehmen, alle Anteile an B Co, einer nach den Rechtsvorschriften von Land B (Errichtungsstaat) errichteten ausländischen Tochtergesellschaft. B Co wird nach den Rechtsvorschriften von Land B als steuerlich transparent behandelt, nach den Rechtsvorschriften von Land A wird es jedoch als selbstständiger steuerpflichtiger Rechtsträger betrachtet. C Co, ein in Land C (Staat des Zahlungsleisters) ansässiges Unternehmen, nimmt ein Darlehen bei B Co auf und zahlt Zinsen auf dieses Darlehen.

Abbildung 2.4 Zahlung an einen ausländischen Reverse Hybrid



82. Zahlungen an einen Reverse Hybrid können zu D/NI-Ergebnissen führen, wenn die Zahlung nach den Rechtsvorschriften des Staats des Zahlungsverpflichteten (Land C) abzugsfähig ist, aber weder nach den Rechtsvorschriften des Staats des Investors noch des Errichtungsstaats (Land A bzw. B) in den Einnahmen berücksichtigt wird, weil weder der Staat des Investors noch der Errichtungsstaat die Zahlung als Einnahme eines Gebietsansässigen behandelt (genauer gesagt, weil jedes Land die Einnahme als von einem Ansässigen des jeweils anderen Staates bezogene Einnahme behandelt).

Empfohlene Regel

83. Als Gegenmaßnahme empfiehlt dieser Bericht, den Effekt der Besteuerungsinkongruenzen, zu denen es bei Zahlungen an Reverse Hybrids kommt, durch die Einführung einer Korrespondenzregel zu neutralisieren, die einen Abzug für solche Zahlungen versagt, soweit sie zu einem D/NI-Ergebnis führen. Dieser Bericht empfiehlt nur die Einführung der vorrangigen Maßnahme, die darin besteht, dem Zahlungsverpflichteten einen Betriebsausgabenabzug für Zahlungen an einen Reverse Hybrid zu versagen. Eine Abwehrregel ist in Anbetracht von Empfehlung 5 nicht erforderlich.

84. Zahlungen an einen Reverse Hybrid führen im Allgemeinen nicht zu zeitlichen Abweichungen bei der Erfassung von Zahlungen.

85. Diese Regel gilt nur, wenn die an der hybriden Gestaltung beteiligten Parteien (A Co, B Co und C Co im obigen Beispiel) zu demselben Konzern gehören oder wenn die Zahlung im Rahmen einer strukturierten Gestaltung getätigt wird und der Steuerpflichtige an dieser strukturierten Gestaltung beteiligt ist.

86. Die empfohlene Formulierung für eine nationale Hybrid-Mismatch-Regel ist dem nachstehenden Kasten zu entnehmen:

**Empfehlung 4
Regel für Reverse Hybrids**

Die folgende Regel sollte für eine Zahlung an Reverse Hybrids gelten, die zu einer Besteuerungsinkongruenz führt (wie unter Ziffer 3 definiert).

1 Die Inkongruenz neutralisieren, soweit die Zahlung zu einem D/NI-Ergebnis führt (Betriebsausgabenabzug/Nichtberücksichtigung als Einnahme)

(a) Maßnahme – Versagung des Abzugs

Der Staat des Zahlungsleisters versagt den Abzug der Zahlung, soweit diese zu einem D/NI-Ergebnis führt.

2 Die Regel gilt nur für Zahlungen an einen Reverse Hybrid

Ein Reverse Hybrid ist eine Person, die von einem nahestehenden Investor als selbstständiger Rechtsträger und nach den Rechtsvorschriften des Errichtungsstaats als transparent behandelt wird.

3 Die Regel gilt nur für Besteuerungsinkongruenzen

Eine Zahlung führt zu einer Besteuerungsinkongruenz, wenn es bei einer direkten Zahlung der aufgelaufenen Einnahmen an den Investor nicht zu einer Inkongruenz gekommen wäre.

4 Geltungsbereich

Diese Regel gilt nur für Zahlungsleister, die demselben Konzern angehören wie die an der hybriden Gestaltung beteiligten Parteien, oder wenn die Zahlung Teil einer strukturierten Gestaltung ist und der Zahlungsleister an dieser Gestaltung beteiligt ist.

Spezifische Empfehlungen für die steuerliche Behandlung von Reverse Hybrids

Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung oder anderer Besteuerungsregelungen für Offshore-Investments

87. Im Zusammenhang mit Reverse Hybrids kann das Risiko einer Inkongruenz ausgeräumt werden, indem der Staat des Investors Besteuerungsregelungen für Offshore-Investments (z.B. Hinzurechnungsbesteuerung) anwendet, wonach über Offshore-Investmentstrukturen aufgelaufene Einnahmen auf laufender Basis besteuert werden. Eine Reihe von Staaten

verfügt bereits über Besteuerungsregelungen für Offshore-Investments, die auf die aufgelaufenen Einnahmen von Reverse Hybrids angewendet werden könnten.

88. Unter bestimmten Umständen aber sind Besteuerungsregelungen für Offshore-Investments nicht in vollem Umfang wirksam, um die über Reverse Hybrids aufgelaufenen Einnahmen gebietsansässiger auf laufender Basis zu besteuern. In diesen Fällen sollten die Staaten spezifische Regeln einführen, um die Einnahmen eines Reverse Hybrid im Staat des Investors der Besteuerung zu unterwerfen. Wie in Kapitel 4 erörtert, kann es bei Gestaltungen, die zu einer importierten Besteuerungsin kongruenz führen (*Imported Mismatch Arrangements*), zu ähnlichen D/NI-Ergebnissen kommen, denen durch Hinzurechnungsbesteuerung oder andere Besteuerungsregelungen für Offshore-Investments möglicherweise wirksam begegnet werden kann. Um dem Risiko solcher Inkongruenzen entgegenzuwirken, empfiehlt dieser Bericht den Staaten daher die Einführung bzw. Anpassung von Besteuerungsregelungen für Offshore-Investments, um zu verhindern, dass es bei Zahlungen an einen Reverse Hybrid zu D/NI-Ergebnissen kommt. Die Staaten sollten auch die Einführung bzw. Anpassung von Besteuerungsregelungen für Offshore-Investments im Hinblick auf importierte Besteuerungsin kongruenzen erwägen. Entsprechende steuerpolitische Maßnahmen könnten u.a. darin bestehen, den Intermediär als im Staat des Investors ansässig zu behandeln, den Intermediär als transparent zu behandeln oder den gebietsansässigen Inhaber auf ausschüttungsgleiche Erträge oder Veränderungen des Marktwerts der Kapitalanlage in der Offshore-Investmentstruktur zu besteuern. Diese Maßnahmen könnten im Rahmen der Arbeiten an Aktionspunkt 3¹ weiter erörtert werden.

Beschränkung der steuerlichen Transparenz von Reverse Hybrids, die von gebietsfremden Investoren beherrscht werden

89. Es kommt bei einem Reverse Hybrid nicht zu einem D/NI-Ergebnis, wenn der Intermediärstaat die Steuerhoheit über den Reverse Hybrid ausübt, entweder indem er die gesamten Einnahmen als aus dem Intermediärstaat stammend behandelt (weil der Intermediär eine Betriebsstätte oder anderweitige steuerpflichtige Präsenz in diesem Staat unterhält) oder weil der Intermediärstaat den Reverse Hybrid unter bestimmten genau definierten Umständen als gebietsansässig behandelt.

90. Dieser Bericht empfiehlt den Staaten die Einführung einer Regel zur Neuqualifizierung im Intermediärstaat errichteter transparenter Rechtsträger als steuerlich ansässig in Umständen, in denen der Anteil eines gebietsfremden, über eine Kontrollmehrheit verfügenden Investors an den Nettoeinnahmen

des Reverse Hybrid nach den Rechtsvorschriften des Errichtungsstaats oder des Staats des Investors nicht der Besteuerung unterliegt.

Dokumentationsanforderungen für Intermediäre

91. Es kann sowohl für Investoren als auch für Steuerverwaltungen schwierig sein, hinreichende Informationen darüber zu erlangen, welche Einnahmen in einer Offshore-Struktur aufgelaufen sind und wie viel einem gebietsansässigen Investor zugeordnet wurde. Aus diesem Grund empfiehlt der Bericht die Entwicklung von Leitlinien für Steuererklärungen und Dokumentationsanforderungen, die es gebietsfremden Investoren und Steuerverwaltungen erleichtern würden, die von dem Rechtsträger erzielten Einnahmen und Gewinne sowie die den einzelnen Investoren zugeordneten Beträge zu bestimmen.

92. Die empfohlene Formulierung für die steuerliche Behandlung von Reverse Hybrids ist dem nachstehenden Kasten zu entnehmen:

Empfehlung 5
Spezifische Empfehlungen für die steuerliche Behandlung
von umgekehrt hybriden Gestaltungen (Reverse Hybrids)
und importierten hybriden Gestaltungen
(Imported Mismatch Arrangements)

1 Verbesserung der Hinzurechnungsbesteuerung oder anderer Steuerungsregelungen für Offshore-Investments

Die Staaten sollten Besteuerungsregelungen für Offshore-Investments einführen bzw. ändern, um zu verhindern, dass es bei Zahlungen an einen Reverse Hybrid zu D/NI-Ergebnissen kommt. Die Staaten sollten auch die Einführung bzw. Anpassung von Besteuerungsregeln für Offshore-Investments im Hinblick auf Gestaltungen erwägen, die zu importierten Besteuerungsinkongruenzen führen (Imported Mismatch Arrangements).

2 Beschränkung der steuerlichen Transparenz für gebietsfremde Investoren

Ein Reverse Hybrid sollte als gebietsansässiger Steuerpflichtiger im Errichtungsstaat behandelt werden, wenn die Einnahmen des Reverse Hybrid nach den Rechtsvorschriften des Errichtungsstaats nicht der Besteuerung unterworfen werden und die aufgelaufenen Einnahmen eines gebietsfremden Investors, der demselben Konzern wie der Reverse Hybrid angehört, nach den Rechtsvorschriften des Staats des Investors nicht der Besteuerung unterworfen werden.

(Fortsetzung nächste Seite)

(Fortsetzung)

3 Dokumentationsanforderungen für Intermediäre

Der Kommentar wird näher auf die Umstände eingehen, unter denen der Errichtungsstaat dem Reverse Hybrid angemessene Steuererklärungs- oder Dokumentationsanforderungen auferlegen soll, um es gebietsfremden Investoren und Steuerverwaltungen zu erleichtern, die von dem Reverse Hybrid erzielten Einnahmen und Gewinne sowie die aufgelaufenen Einnahmen gebietsfremder Investoren zu bestimmen. Dabei sind auch andere Arbeiten, wie z.B. zum gemeinsamen Meldestandard (Common Reporting Standard – CRS) und zu TRACE (Treaty Relief and Compliance Enhancement), sowie Wechselwirkungen mit Punkt 12 des BEPS-Aktionsplans zu berücksichtigen.

Anmerkung

1. Vgl. Aktionspunkt 3 – Stärkung der Vorschriften zur Hinzurechnungsbesteuerung (OECD, 2014, S. 19-20).

Literaturverzeichnis

OECD (2014), Aktionsplan zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, OECD Publishing, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264209688-de>.

Kapitel 3

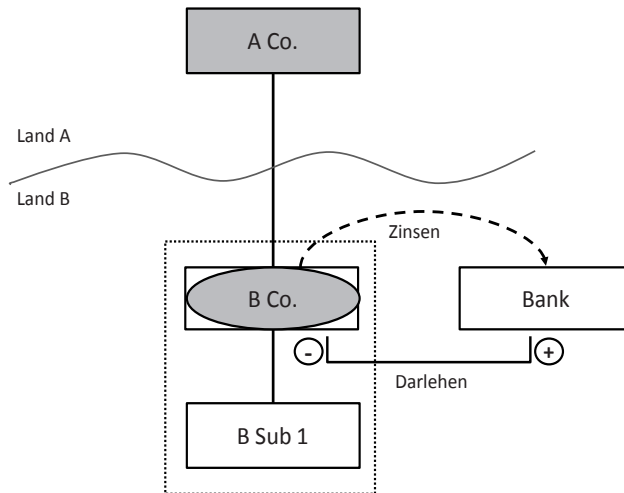
Gestaltungen, die zu DD-Ergebnissen führen (doppelter Betriebsausgabenabzug)

Empfohlene Hybrid-Mismatch-Regel im Hinblick auf abzugsfähige Zahlungen eines hybriden Zahlungsleisters

93. Dieser Abschnitt enthält Empfehlungen für die Gestaltung von Hybrid-Mismatch-Regeln, mit denen verhindert werden soll, dass eine von einem hybriden Zahlungsleister getätigte abzugsfähige Zahlung einen nochmaligen Abzug gemäß den Rechtsvorschriften des Staats der Muttergesellschaft auslöst. Die üblichste Methode zur Erzielung eines doppelten Betriebsausgabenabzugs (DD) beruht auf der Nutzung einer hybriden Tochtergesellschaft, die nach den Rechtsvorschriften des Staats, in dem der Investor steuerpflichtig ist, als transparent und nach den Rechtsvorschriften des Staats, in dem sie errichtet oder tätig ist, als intransparent behandelt wird. Diese hybride Behandlung kann dazu führen, dass ein und derselbe Ausgabenposten eines hybriden Rechtsträgers sowohl nach den Rechtsvorschriften des Staats der Muttergesellschaft als auch nach denen des Staats des Zahlungsleisters abzugsfähig ist. In Abbildung 3.1 ist eine einfache Gestaltung nach diesem Prinzip dargestellt.

94. In diesem Beispiel hält ein Unternehmen in Land A (A Co) sämtliche Anteile am Kapital einer ausländischen Tochtergesellschaft (B Co). B Co wird für die Besteuerung in Land A nicht berücksichtigt. B Co nimmt bei einer Bank ein Darlehen auf und zahlt Zinsen auf dieses Darlehen. B Co bezieht keine weiteren Einnahmen. Weil B Co nicht berücksichtigt wird, gilt A Co für die Zwecke der steuerrechtlichen Vorschriften von Land A als das Unternehmen, das das Darlehen aufgenommen hat. Folglich führt diese Gestaltung zu einem Zinsabzug nach den Rechtsvorschriften von Land A und von Land B.

Abbildung 3.1 DD-Grundstruktur mit einem hybriden Rechtsträger



95. B Co wird für Steuerzwecke mit ihrer operativen Tochtergesellschaft B Sub 1 konsolidiert, wodurch es ihr möglich ist, den steuerlichen Vorteil des Zinsabzugs an B Sub 1 abzutreten. Die Möglichkeit, den Steuervorteil durch die Konsolidierung „abzutreten“, gestattet es, die Zinsausgaben zweimal von verschiedenen in Land A und in Land B bezogenen Einnahmen in Abzug zu bringen.

96. Durch die Errichtung einer Betriebsstätte im Staat des Zahlungsleisters, die mit anderen Steuerpflichtigen in diesem Staat konsolidiert werden kann, kann ein ähnlicher doppelter Betriebsausgabenabzug erzielt werden.

Empfohlene Regel

97. Als Gegenmaßnahme empfiehlt dieser Bericht, den Effekt der Besteuerungsinkongruenz, zu der es bei solchen DD-Strukturen kommt, durch die Einführung einer Korrespondenzregel (*linking rule*) zu neutralisieren, die die Besteuerung im Staat des Zahlungsleisters und im Staat der Muttergesellschaft aufeinander abstimmt. Die Hybrid-Mismatch-Regel isoliert das hybride Element in der Struktur durch die Identifizierung einer von einem hybriden Zahlungsleister getätigten abzugsfähigen Zahlung im Staat des Zahlungsleisters und des entsprechenden nochmaligen Abzugs, zu dem es im Staat der Muttergesellschaft kommt. Die vorrangige Maßnahme ist, dass der nochmalige Abzug im Staat der Muttergesellschaft nicht geltend gemacht werden kann, soweit er die doppelt berücksichtigten Einnahmen (nach

den Rechtsvorschriften beider Staaten für Steuerzwecke berücksichtigte Einnahmen bzw. *dual inclusion income*) des Antragsstellers übersteigt. Eine Abwehrregel gilt im Staat des Zahlungsleisters, um zu verhindern, dass der hybride Zahlungsleister den mit einer abzugsfähigen Zahlung verbundenen Steuervorteil in Bezug auf nicht doppelt berücksichtigte Einnahmen (*non dual inclusion income*) geltend macht, wenn die vorrangige Regel nicht greift.

98. Im Fall der vorrangigen Regel wie auch der Abwehrregel können überschießende Betriebsausgaben von den doppelt berücksichtigten Einnahmen eines anderen Zeitraums in Abzug gebracht werden. Um nicht ausgeglichene Verluste zu vermeiden, sollte der Abzug von überschießenden Betriebsausgaben zugelassen werden, soweit es dem Steuerpflichtigen möglich ist, in einer für die Steuerverwaltung zufriedenstellenden Weise nachzuweisen, dass die fraglichen Ausgaben nicht mit den Einnahmen einer den Rechtsvorschriften des anderen Staats unterliegenden Person verrechnet werden können.

99. Der Geltungsbereich der vorrangigen Regel ist nicht begrenzt, die Abwehrregel gilt jedoch nur, falls die an der hybriden Gestaltung beteiligten Parteien zu demselben Konzern gehören oder wenn die Zahlung im Rahmen einer strukturierten Gestaltung getätigt wird und der Steuerpflichtige an dieser strukturierten Gestaltung beteiligt ist. Die empfohlene Formulierung für eine nationale Hybrid-Mismatch-Regel ist dem nachstehenden Kasten zu entnehmen:

Empfehlung 6 **Regelung für abzugsfähige hybride Zahlungen**

Die folgende Regelung sollte für hybride Zahlungsleister gelten, die eine Zahlung tätigen, die nach den Rechtsvorschriften des Staats des Zahlungsleisters abzugsfähig ist und die im Staat der Muttergesellschaft einen nochmaligen Abzug auslöst, was zu einer Besteuerungsinakongruenz führt (wie unter Ziffer 3 definiert).

1 Die Besteuerungsinakongruenz neutralisieren, soweit die Zahlung zu einem doppelten Betriebsausgabenabzug führt (DD-Ergebnis)

(a) Maßnahme – Versagung des Abzugs im Staat der Muttergesellschaft

Der Staat der Muttergesellschaft versagt den nochmaligen Abzug der Zahlung, soweit diese zu einem DD-Ergebnis führt.

(Fortsetzung nächste Seite)

(Fortsetzung)

(b) *Abwehrregel – Versagung des Abzugs im Staat des Zahlungsleisters*

Wenn der Staat der Muttergesellschaft die Besteuerungsinkongruenz nicht neutralisiert, wird der Staat des Zahlungsleisters den Abzug der Zahlung versagen, soweit diese zu einem DD-Ergebnis führt.

(c) *Es kommt nicht zu einer Besteuerungsinkongruenz, soweit der Abzug auf doppelt berücksichtigte Einnahmen (Dual Inclusion Income) geltend gemacht wird*

Es kommt zu keiner Besteuerungsinkongruenz, soweit ein Betriebsausgabenabzug auf Einnahmen geltend gemacht wird, die nach den Rechtsvorschriften des Staats der Muttergesellschaft und denen des Staats des Zahlungsleisters als ordentliche Einnahmen berücksichtigt werden („doppelt berücksichtigte Einnahmen“).

(d) *Behandlung überschießender Betriebsausgaben*

(i) Zahlungen, die die doppelt berücksichtigten Einnahmen übersteigen (überschießende Betriebsausgaben), können von den doppelt berücksichtigten Einnahmen eines anderen Zeitraums in Abzug gebracht werden.

(ii) Um nicht ausgeglichene Verluste zu vermeiden, kann der Abzug überschießender Betriebsausgaben zugelassen werden, soweit es dem Steuerpflichtigen möglich ist, in einer für die Steuerverwaltung zufriedenstellenden Weise nachzuweisen, dass die fraglichen Ausgaben nicht in dem anderen Staat mit den Einnahmen einer den Rechtsvorschriften des anderen Staats unterliegenden Person verrechnet werden können.

2 Die Regel gilt nur für abzugsfähige Zahlungen eines hybriden Zahlungsleisters

Eine Person gilt in Bezug auf eine Zahlung, die nach den Rechtsvorschriften des Staats des Zahlungsleisters abzugsfähig ist, als hybrider Zahlungsleister, wenn

(a) der Zahlungsleister keine im Staat des Zahlungsleisters ansässige Person ist und die Zahlung für den Zahlungsleister (oder eine nahestehende Person) nach den Rechtsvorschriften des Staats, in dem der Zahlungsleister ansässig ist (Staat der Muttergesellschaft), einen nochmaligen Abzug auslöst oder

(b) der Zahlungsleister im Staat des Zahlungsleisters ansässig ist und die Zahlung für eine in den Zahlungsleister investierende Person (oder eine nahestehende Person) nach den Rechtsvorschriften des anderen Staats (Staat der Muttergesellschaft) einen nochmaligen Abzug auslöst.

3 Die Regel gilt nur für Zahlungen, die zu einer Besteuerungsinkongruenz führen

Eine Zahlung führt zu einer Besteuerungsinkongruenz, wenn die Zahlung nach den Rechtsvorschriften des Staats des Zahlungsleisters von Einnahmen in Abzug gebracht werden kann, bei denen es sich nicht um doppelt berücksichtigte Einnahmen handelt.

(Fortsetzung nächste Seite)

(Fortsetzung)

4 Geltungsbereich

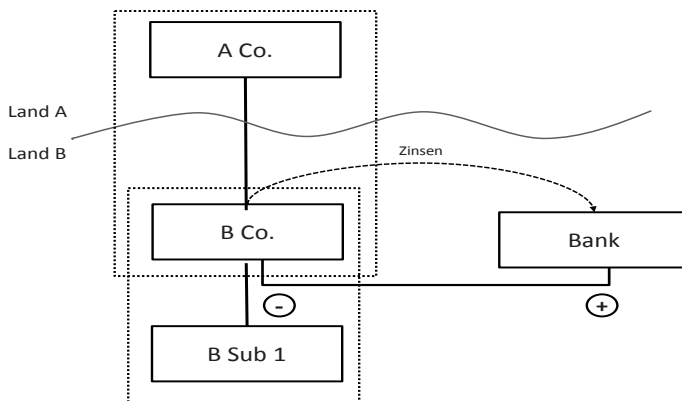
- (a) Es gibt keine Begrenzung für den Geltungsbereich der empfohlenen Maßnahme.
- (b) Die Abwehrregel gilt nur, falls die an der hybriden Gestaltung beteiligten Parteien zu demselben Konzern gehören oder wenn es zu der Besteuerungsinkongruenz im Rahmen einer strukturierten Gestaltung kommt und der Steuerpflichtige an dieser strukturierten Gestaltung beteiligt ist.

Empfohlene Hybrid-Mismatch-Regel für abzugsfähige Zahlungen von doppelt ansässigen Steuerpflichtigen (Dual Residents)

100. Dieser Abschnitt enthält Empfehlungen für die Gestaltung von Hybrid-Mismatch-Regeln, mit denen verhindert werden soll, dass von einem doppelt ansässigen Rechtsträger getätigte abzugsfähige Zahlungen zu einem nochmaligen Abzug nach den Rechtsvorschriften eines anderen Staats führen. Das nachstehende Beispiel illustriert, wie eine derartige Besteuerungsinkongruenz durch solche Strukturen mit doppelter Konsolidierung herbeigeführt werden kann.

101. Im Beispiel in Abbildung 3.2 hält A Co (eine in Land A eingetragene und steuerpflichtige Kapitalgesellschaft) sämtliche Anteile am Kapital von

Abbildung 3.2 **Doppelte Konsolidierung**



B Co (einer in Land B eingetragenen, aber in Land A und B steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft). B Co hält alle Anteile am Kapital von B Sub 1 (einer in Land B eingetragenen und steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft). B Co wird für Steuerzwecke sowohl mit A Co (nach den Rechtsvorschriften von Land A) als auch mit B Sub 1 (nach den Rechtsvorschriften von Land B) konsolidiert.

102. Wie im Beispiel von Abbildung 3.1 weiter oben nimmt B Co ein Darlehen bei einer Bank auf und zahlt auf dieses Darlehen Zinsen. B Co bezieht keine weiteren Einnahmen. Weil B Co sowohl in Land A als auch in Land B ansässig ist, muss sie ihre weltweiten Einnahmen in beiden Staaten auf Nettobasis versteuern und kann jeden Nettoverlust nach den steuerlichen Konsolidierungsregelungen beider Länder an andere gebietsansässige Unternehmen abtreten. Die Möglichkeit, den Steuervorteil durch die Konsolidierung in beiden Ländern „abzutreten“, gestattet es, die Zinsausgaben zweimal von verschiedenen in Land A und in Land B bezogenen Einnahmen in Abzug zu bringen.

Empfohlene Regelung

103. Die empfohlene Hybrid-Mismatch-Regel isoliert das hybride Element in der Struktur durch die Identifizierung einer von einem doppelt ansässigen Rechtsträger getätigten abzugsfähigen Zahlung im Staat des Zahlungsleisters und des entsprechenden nochmaligen Abzugs, zu dem es in dem anderen Staat kommt, in dem der Zahlungsleister ansässig ist. Die vorrangige Maßnahme ist, dass der Abzug im Staat des Zahlungsleisters nicht geltend gemacht werden kann, soweit er die doppelt berücksichtigten Einnahmen (nach den Rechtsvorschriften beider Staaten für Steuerzwecke berücksichtigte Einnahmen bzw. Dual Inclusion Income) des Zahlungsleisters übersteigt. Da beide Staaten die vorrangige Maßnahme anwenden werden, ist keine Abwehrregel notwendig.

104. Wie bei anderen Strukturen, die zu einem doppelten Betriebsausgabenabzug führen, können die überschießenden Betriebsausgaben von den doppelt berücksichtigten Einnahmen eines anderen Zeitraums in Abzug gebracht werden. Um nicht ausgeglichene Verluste zu vermeiden, sollte der Abzug von überschießenden Betriebsausgaben zugelassen werden, soweit es dem Steuerpflichtigen möglich ist, in einer für die Steuerverwaltung zufriedenstellenden Weise nachzuweisen, dass die fraglichen Ausgaben nicht mit den Einnahmen einer den Rechtsvorschriften des anderen Staats unterliegenden Person verrechnet werden können.

105. Die empfohlene Formulierung für eine nationale Hybrid-Mismatch-Regel ist dem nachstehenden Kasten zu entnehmen:

Empfehlung 7

Regel für doppelt ansässige Steuerpflichtige (Dual Residents)

Die folgende Regel sollte für einen doppelt ansässigen Steuerpflichtigen gelten, der eine Zahlung tätigt, die nach den Rechtsvorschriften beider Staaten, in denen der Zahlungsleister ansässig ist, in Abzug gebracht werden kann, wobei dieser doppelte Betriebsausgabenabzug zu einer Besteuerungsinkongruenz führt (wie unter Ziffer 3 definiert).

1 Die Besteuerungsinkongruenz neutralisieren, soweit die Zahlung zu einem doppelten Betriebsausgabenabzug führt (DD-Ergebnis)

- (a) *Maßnahme – Versagung des Abzugs im Ansässigkeitsstaat*
Jeder Ansässigkeitsstaat versagt den Abzug der Zahlung, soweit diese zu einem DD-Ergebnis führt.
- (b) *Die Regel gilt nicht, wenn der Abzug auf doppelt berücksichtigte Einnahmen (Dual Inclusion Income) geltend gemacht wird*
Es kommt zu keiner Besteuerungsinkongruenz, soweit der Abzug auf Einnahmen geltend gemacht wird, die nach den Rechtsvorschriften beider Staaten als ordentliche Einnahmen berücksichtigt werden („doppelt berücksichtigte Einnahmen“).
- (c) *Behandlung überschießender Betriebsausgaben*
 - (i) Zahlungen, die die doppelt berücksichtigten Einnahmen übersteigen (überschießende Betriebsausgaben), können von den doppelt berücksichtigten Einnahmen eines anderen Zeitraums in Abzug gebracht werden.
 - (ii) Um nicht ausgeglichene Verluste zu vermeiden, kann der Abzug überschießender Betriebsausgaben zugelassen werden, soweit es dem Steuerpflichtigen möglich ist, in einer für die Steuerverwaltung zufriedenstellenden Weise nachzuweisen, dass die überschießenden Ausgaben nicht nach den Rechtsvorschriften des anderen Staats mit Einnahmen verrechnet werden können, die keine doppelt berücksichtigten Einnahmen sind.

2 Die Regel gilt nur für abzugsfähige Zahlungen eines doppelt ansässigen Steuerpflichtigen

Ein Steuerpflichtiger gilt als doppelt ansässig, wenn er nach den Rechtsvorschriften von zwei oder mehr Staaten steuerlich ansässig ist.

3 Die Regel gilt nur für Zahlungen, die zu einer Besteuerungsinkongruenz führen

Der steuerliche Abzug einer Zahlung führt zu einer Besteuerungsinkongruenz, wenn diese Zahlung nach den Rechtsvorschriften des anderen Staats von Einnahmen in Abzug gebracht werden kann, bei denen es sich nicht um doppelt berücksichtigte Einnahmen handelt.

Kapitel 4

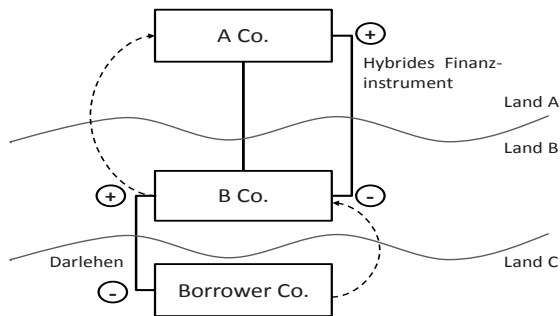
Gestaltungen, die zu indirekten D/NI-Ergebnissen führen (Betriebsausgabenabzug/ Nichtberücksichtigung als Einnahme)

Empfohlene Regelung für indirekte D/NI-Ergebnisse

106. Der Effekt einer zwischen zwei Staaten entstehenden Besteuerungsinkongruenz kann durch den Einsatz eines traditionellen Finanzinstruments, wie z.B. eines gewöhnlichen Darlehens, in einen anderen Staat verlagert (bzw. importiert) werden. Bei importierten hybriden Gestaltungen (*Imported Mismatch Agreements*) wird das Nichtvorhandensein wirkungsvoller Hybrid-Mismatch-Regeln im Staat des Investors und im Intermediärstaat ausgenutzt, um eine Besteuerungsinkongruenz zu generieren, die dann in den Staat des Zahlungsleisters verlagert werden kann. Ein einfaches Beispiel für eine Struktur, die zu einer importierten Besteuerungsinkongruenz führt, ist in Abbildung 4.1 dargestellt.

107. Bei dieser Struktur ist das Unternehmen B Co eine 100%ige Tochtergesellschaft von Unternehmen A Co. A Co vergibt unter Verwendung eines hybriden Finanzinstruments ein Darlehen an B Co. Die mit diesem Instrument verbundenen Zahlungen sind nach den Rechtsvorschriften von Land A von der Steuer befreit, während sie gemäß den Rechtsvorschriften von Land B abzugsfähig sind. Ein Kreditnehmer (Borrower Co) nimmt von B Co ein Darlehen auf. Die für dieses Darlehen zu zahlenden Zinsen sind nach den Rechtsvorschriften des Staats von Borrower Co (Land C) abzugsfähig und werden nach den Rechtsvorschriften von Land B den Einnahmen von B Co zugerechnet. Diese Struktur führt zu einem indirekten D/NI-Ergebnis zwischen Land A und Land C. Die Steuereinnahmen von Land B werden nicht beeinträchtigt, da die Einnahmen und die Betriebsausgabenabzüge von B Co einander ausgleichen.

Abbildung 4.1 **Verlagerung einer Besteuerungsin Kongruenz in ein anderes Land durch ein hybrides Finanzinstrument**



Empfohlene Regel

108. Der zuverlässigste Schutz vor importierten Besteuerungsin Kongruenzen besteht darin, dass alle Staaten die in diesem Bericht empfohlenen Regeln einführen. Derartige Regeln begegnen dem Effekt der hybriden Gestaltung in dem Staat, in dem er entsteht, und verhindern so, dass er in einen Drittstaat verlagert wird. Um die Integrität der Empfehlungen zu gewährleisten, empfiehlt dieser Bericht jedoch außerdem die Einführung einer Korrespondenzregel, die den Abzug der entsprechenden Zahlungen versagt, soweit diese zu einem indirekten D/NI-Ergebnis führen. Die Anwendung der vorrangigen Maßnahme der Versagung des Betriebsausgabenabzugs für den Zahlungsleister wird nur im Fall von Zahlungen empfohlen, die in Verbindung mit einer Gestaltung getätigt werden, die zu einer importierten Besteuerungsin Kongruenz führt.

109. Eine Zahlung gilt als Teil einer Gestaltung, die zu einer importierten Besteuerungsin Kongruenz führt, wenn der Zahlungsempfänger Betriebsausgaben aus einer hybriden Gestaltung von den Einnahmen aus der Zahlung in Abzug bringt. Die nach den anderen Hybrid-Mismatch-Regeln für zeitliche Abweichungen geltenden Regeln werden durch Verweis in die Regel für importierte Besteuerungsin Kongruenzen aufgenommen.

110. Diese Regel gilt nur, wenn die an der hybriden Gestaltung beteiligten Parteien (A Co, B Co und Borrower Co im obigen Beispiel) zu demselben Konzern gehören oder wenn die Zahlung im Rahmen einer strukturierten Gestaltung getätigt wird und der Steuerpflichtige an dieser strukturierten Gestaltung beteiligt ist.

111. In öffentlichen Stellungnahmen wurde Besorgnis über die Auswirkungen geäußert, die die Regel für importierte Besteuerungsin Kongruenzen auf

nichtstrukturierte Gestaltungen haben könnte, an denen ein Steuerpflichtiger beteiligt ist. Es werden weitere Arbeiten unternommen werden, um die Frage zu klären, ob es Sachverhalte gibt, bei denen es unverhältnismäßig und übermäßig aufwendig wäre, den Steuerpflichtigen die Anwendung dieser Regel vorzuschreiben, und wenn ja, ob die Anwendung der Hybrid-Mismatch-Regel bei derartigen Gestaltungen eingeschränkt oder gezielter ausgerichtet werden sollte. Außerdem werden weitere Arbeiten in Bezug auf die Umsetzung dieser Regel unternommen werden, um sicherzustellen, dass sie klar und anwendbar ist und Doppelbesteuerung vermeidet.

112. Die empfohlene Formulierung für eine nationale Hybrid-Mismatch-Regel ist dem nachstehenden Kasten zu entnehmen:

Empfehlung 8

Regel für importierte Besteuerungsinkongruenzen

Eine Gestaltung, die zu einer importierten Besteuerungsinkongruenz führt (Imported Mismatch Arrangement – Importierte hybride Gestaltung), ist eine Gestaltung, bei der es nach den Rechtsvorschriften eines anderen Staates zu einer Besteuerungsinkongruenz kommt, deren Effekt in den Staat des Zahlungsleisters verlagert wird, indem die Betriebsausgaben aus der entsprechenden hybriden Gestaltung von den Einnahmen aus der Zahlung in Abzug gebracht werden.

1 Die Besteuerungsinkongruenz neutralisieren, soweit die Zahlung zu einem doppelten Betriebsausgabenabzug führt (DD-Ergebnis)

(a) Maßnahme – Versagung des Abzugs

Der Staat des Zahlungsleisters versagt den steuerlichen Abzug einer Zahlung, die im Rahmen einer zu einer importierten Besteuerungsinkongruenz führenden Gestaltung getätigt wird, soweit von der Zahlung im Staat des Zahlungsempfängers hybride Betriebsausgaben in Abzug gebracht werden.

2 Die Regel gilt nur für Zahlungen, von denen im Rahmen der zu einer importierten Besteuerungsinkongruenz führenden Gestaltung Betriebsausgaben in Abzug gebracht werden

(a) Ein hybrider Betriebsausgabenabzug ist ein Abzug für:

- (i) eine Zahlung im Rahmen eines Finanzinstruments, die zu einer Besteuerungsinkongruenz führt;*

(Fortsetzung nächste Seite)

(Fortsetzung)

- (ii) eine unberücksichtigte Zahlung eines hybriden Zahlungsleisters, die zu einer Besteuerungsinakongruenz führt;
- (iii) eine Zahlung an einen umgekehrt hybriden Rechtsträger (Reverse Hybrid), die zu einer Besteuerungsinakongruenz führt;
- (iv) eine Zahlung eines hybriden Zahlungsleisters oder eines doppelt ansässigen Steuerpflichtigen, die einen nochmaligen Abzug auslöst, der zu einer Besteuerungsinakongruenz führt, oder
- (v) eine Zahlung an eine Person, die die Einnahmen aus der Zahlung durch einen Betriebsausgabenabzug im Rahmen einer importierten hybriden Gestaltung ausgleicht.

3 Geltungsbereich

Diese Regel gilt, falls der Steuerpflichtige zu demselben Konzern gehört wie die Parteien, die an der zu einer importierten Besteuerungsinakongruenz führenden Gestaltung beteiligt sind, oder wenn die Zahlung im Rahmen einer strukturierten Gestaltung getätigt wird und der Steuerpflichtige an dieser strukturierten Gestaltung beteiligt ist.

Kapitel 5

Umsetzung

Empfehlungen zu Umsetzung und Koordinierung

113. Die Ausarbeitung der in diesem Bericht dargelegten Empfehlungen folgte den Prinzipien, die in diesem Kapitel beschrieben sind. Die Empfehlungen sollen insbesondere als umfassendes und kohärentes Maßnahmenpaket wirken, mit dem die Effekte von Besteuerungsinkongruenzen, die sich aus der Nutzung hybrider Instrumente und Rechtsträger ergeben, neutralisiert werden, ohne dass den Steuerpflichtigen und Steuerverwaltungen dadurch zu hohe Belastungen aufgebürdet werden. Staaten, die diese Empfehlungen umsetzen, sollten bestrebt sein, dies in solcher Weise zu tun, dass die erzielten Ergebnisse mit den Prinzipien in Einklang stehen, die der Ausarbeitung der Empfehlungen zu Grunde liegen.

114. Die Empfehlungen schaffen zudem einen Rahmen für die Koordinierung der Maßnahmen, mit denen die Staaten Besteuerungsinkongruenzen zu begegnen suchen. Daher bedarf es einer Kooperation zwischen den Steuerverwaltungen, um sicherzustellen, dass die Staaten diese Regeln konsistent und wirksam anwenden. Die OECD und die G20, die sich darüber im Klaren sind, dass die Staaten unterschiedliche Zeitpläne und Verfahren für die Gesetzgebung einzuhalten haben, werden untersuchen, inwieweit es möglich ist, den Zeitrahmen der Umsetzung der Regeln zu koordinieren, und prüfen, ob sich mehrere Staaten auf die Einführung von Bestimmungen einigen können, die zum gleichen Zeitpunkt in Kraft treten. Die OECD und die G20 werden darüber hinaus schriftliche Anleitungen zur Anwendung der Empfehlungen geben, und zwar in Form eines Kommentars, der spätestens im September 2015 veröffentlicht werden soll und der neben weiteren Erklärungen und Beispielen für die Funktionsweise der Regeln in der Praxis auch Übergangsregeln enthalten wird, in denen dargelegt ist, wie die Regeln anzuwenden sind, wenn sie zu unterschiedlichen Zeitpunkten in Kraft treten.

115. Staaten und Steuerpflichtige, die die Regeln anwenden, müssen verstehen, wie bestimmte Finanzinstrumente oder Rechtsträger in anderen Staaten behandelt werden. Zudem müssen sie wissen, ob in einem Kontrahentenstaat Regeln für hybride Gestaltungen in Kraft sind. Deshalb werden Anstrengungen

unternommen werden, um Informationen zwischen den Staaten und mit den Steuerpflichtigen auszutauschen.

116. Die Staaten sind sich einig, dass die in diesem Bericht enthaltenen Empfehlungen auch einer laufenden Überprüfung unterzogen werden sollten, um zu gewährleisten, dass sie wirksam und in Einklang mit den anderen im Rahmen der BEPS-Aktionspunkte aufgestellten Empfehlungen, insbesondere von Aktionspunkt 3¹, 4² und 12³ umgesetzt werden.

117. Des Weiteren wird anerkannt, dass die Ergebnisse anderer Aktionspunkte Auswirkungen auf die beabsichtigten Wirkungen der Hybrid-Mismatch-Regeln haben können. Wenn ein Staat beispielsweise eine allgemeine Maßnahme zur Begrenzung des Zinsabzugs einführen würde, die die Höhe der Zinsen, die von einem inländischen Konzern in Abzug gebracht werden können, auf einen bestimmten Prozentsatz der Zinsen begrenzt, die der weltweite Konzern zahlt, könnte es sein, dass dieser Staat die Regeln für hybride Finanzinstrumente nicht mehr benötigt, um die Besteuerung der verschiedenen Gesellschaften eines Konzerns in Einklang zu bringen (auch wenn er möglicherweise immer noch Regeln für strukturierte Gestaltungen und Finanzinstrumente benötigt, an denen konzernfremde Dritte beteiligt sind).

118. Die Empfehlungen für die Umsetzung und Koordinierung der Empfehlungen lauten wie folgt:

Empfehlung 9 Umsetzung und Koordinierung

1 Ausarbeitungsprinzipien

Die Hybrid-Mismatch-Regeln wurden mit dem Ziel ausgearbeitet, dass sie den folgenden Anforderungen bestmöglich gerecht werden:

- (a) Neutralisierung der Besteuerungsinkongruenz statt Aufhebung des Steuervorteils, der sich aus den Rechtsvorschriften des betreffenden Staats ergibt;
- (b) umfassende Geltung;
- (c) automatische Anwendung;
- (d) Vermeidung von Doppelbesteuerung durch Koordinierung der Regeln;
- (e) möglichst geringe Beeinträchtigung bestehender innerstaatlicher Rechtsvorschriften;
- (f) klare und transparente Funktionsweise;
- (g) ausreichende Flexibilität, um die Aufnahme der Regel in die Rechtsvorschriften aller Staaten zu ermöglichen;

(Fortsetzung nächste Seite)

(Fortsetzung)

(h) gute Umsetzbarkeit für die Steuerpflichtigen und Minimierung der Befolgungskosten;

(i) Minimierung des Verwaltungsaufwands für die Steuerbehörden.

Staaten, die diese Empfehlungen in nationales Recht umsetzen, sollten dies in solcher Weise tun, dass diese Prinzipien gewahrt bleiben.

2 Umsetzung und Koordinierung

Die Staaten sollten zusammen an Maßnahmen arbeiten, mit denen sichergestellt wird, dass diese Empfehlungen konsistent und wirksam umgesetzt und angewandt werden. Diese Maßnahmen sollten Folgendes beinhalten:

(a) einvernehmliche Ausarbeitung von Anleitungen zu den Empfehlungen;

(b) Koordinierung der Umsetzung der Empfehlungen (einschließlich Zeitplan);

(c) Ausarbeitung von Übergangsregeln (ohne Präsomtion in Bezug auf den Bestandsschutz bestehender Gestaltungen);

(d) Prüfung der Wirksamkeit und Konsistenz der Umsetzung der Empfehlungen;

(e) Austausch von Informationen über die Behandlung von hybriden Finanzinstrumenten und hybriden Rechtsträgern in den verschiedenen Staaten;

(f) Anstrengungen, um den Steuerpflichtigen einschlägige Informationen zugänglich zu machen (einschließlich angemessener Anstrengungen der OECD);

(g) Untersuchung der Wechselwirkungen der Empfehlungen mit anderen Punkten des BEPS-Aktionsplans, insbesondere Punkt 3 und 4.

Anmerkungen

1. Vgl. Aktionspunkt 3 – Stärkung der Vorschriften zur Hinzurechnungsbesteuerung (OECD, 2014, S. 19-20).
2. Vgl. Aktionspunkt 4 – Begrenzung der Gewinnverkürzung durch Abzug von Zins- oder sonstigen finanziellen Aufwendungen (OECD, 2014, S. 20-21).
3. Vgl. Aktionspunkt 12 – Verpflichtung von Steuerpflichtigen zur Offenlegung ihrer aggressiven Steuerplanungsmodelle (OECD, 2014, S. 27-28).

Literaturverzeichnis

OECD (2014), *Aktionsplan zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung*, OECD Publishing, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264209688-de>.

Kapitel 6

Begriffsbestimmungen in Bezug auf den Geltungsbereich

119. Wie unter Ziffer 21 erörtert, sind zu weit gefasste Hybrid-Mismatch-Regeln möglicherweise schwer anzuwenden und zu verwalten. Deshalb wurde in diesen Empfehlungen ein Bottom-up-Ansatz für den Geltungsbereich der Hybrid-Mismatch-Regeln gewählt. Konkret werden bei diesem Ansatz hybride Finanzinstrumente, die von verbundenen Dritten (einschließlich gemeinsam handelnder Personen) gehalten werden, sowie sonstige hybride Gestaltungen, bei denen die Beteiligten demselben Konzern angehören, in den Geltungsbereich einbezogen. Eine Person gilt für die Zwecke der Prüfung des Vorliegens eines nahestehenden Dritten oder eines beherrschenden Einflusses als Inhaber aller Anteile, deren Inhaber ein Investor ist, der mit dieser Person gemeinsam handelt. Die Hybrid-Mismatch-Regeln gelten auch für Personen, die an einer „strukturierten“ Gestaltung beteiligt sind, die mit der Absicht entwickelt wurde, eine Besteuerungsinkongruenz herbeizuführen.

Definition des Begriffs der strukturierten Gestaltung

120. Zur Festlegung des Geltungsbereichs der Hybrid-Mismatch-Regeln sollten die Staaten in ihre nationalen Rechtsvorschriften Begriffsbestimmungen aufnehmen, die mit den in diesem Kasten dargelegten Definitionen übereinstimmen.

Empfehlung 10

Definition einer strukturierten Gestaltung

1 Allgemeine Begriffsbestimmung

Eine strukturierte Gestaltung ist eine Gestaltung, bei der der Wert der Besteuerungsinkongruenz in die Bedingungen der Gestaltung eingerechnet wurde oder die Gegebenheiten und Umstände (einschließlich der Bedingungen) der Gestaltung darauf schließen lassen, dass diese mit der Absicht entwickelt wurde, eine Besteuerungsinkongruenz herbeizuführen.

(Fortsetzung nächste Seite)

(Fortsetzung)

2 Konkrete Beispiele strukturierter Gestaltungen

Bei den Gegebenheiten und Umständen, die darauf schließen lassen, dass eine Gestaltung mit der Absicht entwickelt wurde, eine Besteuerungsinkongruenz herbeizuführen, kann es sich um Folgendes handeln:

- (a) eine Gestaltung, die mit der Absicht entwickelt wurde bzw. Teil eines Plans ist, eine Besteuerungsinkongruenz herbeizuführen;
- (b) eine Gestaltung, die eine Bedingung, einen Schritt oder eine Transaktion beinhaltet, die zur Erzielung einer Besteuerungsinkongruenz verwendet wird;
- (c) eine Gestaltung, die als Ganzes oder in Teilen als ein steuerbegünstigtes Produkt vermarktet wird, bei dem sich ein Teil oder die gesamte Steuervergünstigung aus der Besteuerungsinkongruenz ergibt;
- (d) eine Gestaltung, die in erster Linie Steuerpflichtigen in einem Staat angeboten wird, in dem es zu der Besteuerungsinkongruenz kommt;
- (e) eine Gestaltung, die Merkmale enthält, die zu einer Änderung der Bedingungen der Gestaltung, insbesondere des Gewinns führen, wenn die Besteuerungsinkongruenz nicht mehr gegeben ist; oder
- (f) eine Gestaltung, die ohne die Besteuerungsinkongruenz zu einem negativen Gewinn führen würde.

3 Wann der Steuerpflichtige nicht an einer strukturierten Gestaltung beteiligt ist

Ein Steuerpflichtiger gilt nicht als an einer strukturierten Gestaltung beteiligt, wenn weder von ihm noch von einem anderen Teil desselben Konzerns vernünftigerweise angenommen werden kann, dass er sich der Besteuerungsinkongruenz bewusst war, und weder er noch ein anderer Teil desselben Konzerns von dem daraus resultierenden Steuervorteil profitiert hat.

Definition der Begriffe nahestehende Person, Konzern und gemeinsames Handeln

121. Zur Festlegung des Geltungsbereichs der Hybrid-Mismatch-Regeln sollten die Staaten in ihre nationalen Rechtsvorschriften Begriffsbestimmungen aufnehmen, die mit den in diesem Kasten dargelegten Definitionen übereinstimmen.

Empfehlung 11

Definition der Begriffe nahestehende Person, Konzern und gemeinsames Handeln

1 Allgemeine Begriffsbestimmung

- (a) Zwei Personen gelten als nahestehend, wenn sie zum selben Konzern gehören oder wenn die erste Person eine Beteiligung von mindestens 25% an der zweiten Person hält oder wenn eine dritte Person eine Beteiligung von mindestens 25% an beiden Personen hält.
- (b) Zwei Personen gehören zum selben Konzern:
 - wenn sie für die Zwecke der Rechnungslegung konsolidiert werden;
 - wenn die erste Person eine Beteiligung hält, die es ihr ermöglicht, einen beherrschenden Einfluss auf die zweite Person auszuüben, oder wenn es eine dritte Person gibt, die Beteiligungen hält, die es dieser Person ermöglichen, einen beherrschenden Einfluss über die beiden Personen auszuüben;
 - wenn die erste Person eine Beteiligung von mindestens 50% an der zweiten Person hält oder wenn es eine dritte Person gibt, die eine Beteiligung von mindestens 50% an den beiden Personen hält; oder
 - wenn sie als verbundene Unternehmen nach Artikel 9 betrachtet werden können.
- (c) Eine Person gilt als Inhaber einer prozentualen Beteiligung an einer anderen Person, wenn die Person direkt oder indirekt, über eine Beteiligung an anderen Personen, einen Prozentsatz der Stimmrechte dieser Person oder des Werts des Eigenkapitals dieser Person hält.

2 Aggregation von Beteiligungen

Für die Zwecke der Regeln für nahestehende Dritte gilt eine Person, die in Bezug auf den Besitz bzw. die Kontrolle von Stimmrechten oder Kapitalbeteiligungen mit einer anderen Person gemeinsam handelt, als Eigentümer oder beherrschende Person aller Stimmrechte und Eigenkapitalbeteiligungen dieser Person.

3 Gemeinsames Handeln

Zwei Personen gelten in Bezug auf den Besitz bzw. die Kontrolle von Stimmrechten oder Eigenkapitalbeteiligungen als gemeinsam handelnd, wenn:

- (a) sie derselben Familie angehören;
- (b) die eine Person in Bezug auf den Besitz oder die Kontrolle solcher Stimmrechte oder Beteiligungen regelmäßig nach den Wünschen der anderen Person handelt;
- (c) wenn sie eine Vereinbarung eingegangen sind, die einen wesentlichen Effekt auf den Wert oder die Kontrolle solcher Rechte oder Beteiligungen hat; oder

(Fortsetzung nächste Seite)

(Fortsetzung)

- (d) der Besitz oder die Kontrolle solcher Rechte oder Beteiligungen von derselben Person oder Personengruppe verwaltet wird. In Bezug auf einen Steuerpflichtigen, bei dem es sich um einen Organismus für gemeinsame Anlagen in Wertpapieren handelt, und wenn der Fondsmanager in einer für die Steuerverwaltung zufriedenstellenden Weise anhand der Bedingungen des Anlagemandats und der Umstände, unter denen die Anlage getätigt wurde, nachweisen kann, dass zwei Fonds in Bezug auf die Anlage nicht gemeinsam gehandelt haben, gilt, dass die von diesen Fonds gehaltenen Anlagen nicht im Sinne dieses Buchstabens über die Voraussetzungen für gemeinsames Handeln aggregiert werden sollten.

Kapitel 7

Wichtige Begriffe

Vereinbarte Definitionen

122. Die Staaten sollten Begriffsbestimmungen in ihre nationalen Rechtsvorschriften aufnehmen, die mit den Definitionen übereinstimmen, die in diesem Kapitel für die Zwecke der entsprechenden Empfehlungen dargelegt sind, um eine konsistente Anwendung der Empfehlungen sicherzustellen.

Empfehlung 12 Sonstige Definitionen	
Abzug	Abzug (einschließlich abzugsfähig) bedeutet in Bezug auf eine Zahlung, dass die Zahlung nach angemessener Bestimmung des Charakters und der Behandlung der Zahlung gemäß den Rechtsvorschriften des Staats des Zahlungsleisters bei der Berechnung des Nettogewinns des Steuerpflichtigen gemäß den Rechtsvorschriften dieses Staats als Abzug oder gleichwertige Steuererleichterung berücksichtigt wird.
Aufgelaufene Einnahmen	Aufgelaufene Einnahmen bezeichnet in Bezug auf jeden Zahlungsempfänger und jeden Investor die Einnahmen des Zahlungsempfängers, die zu Gunsten dieses Investors aufgelaufen sind.
Ausschüttung	Ausschüttung bezeichnet in Bezug auf eine Person eine Zahlung von Gewinnen oder Erträgen dieser Person an den Eigentümer.
Besteuerungsinakongruenz	Der Begriff Besteuerungsinakongruenz wird für die Zwecke der jeweiligen Empfehlungen unter Ziffer 3 der Empfehlungen 1, 3, 4, 6 und 7 definiert. Eine Besteuerungsinakongruenz ist ein DD-Ergebnis oder ein D/NI-Ergebnis, einschließlich erwarteter Besteuerungsinakongruenzen.

(Fortsetzung nächste Seite)

(Fortsetzung)

Besteuerungsregelungen für Offshore-Investments

Besteuerungsregelungen für Offshore-Investments umfassen Bestimmungen über beherrschte ausländische Unternehmen und ausländische Investmentfonds sowie alle anderen Regeln, die vorschreiben, dass die aufgelaufenen Einnahmen des Investors nach den Rechtsvorschriften des Staats des Investors auf laufender Basis berücksichtigt werden.

Betriebsausgabenabzug/
Nichtberücksichtigung als
Einnahme (D/Ni-Ergebnis)

Eine Zahlung führt zu einem D/Ni-Ergebnis, soweit sie nach den Rechtsvorschriften des Staats des Zahlungsleiters abzugsfähig ist, aber nicht den ordentlichen Einnahmen einer Person im Staat des Zahlungsempfängers oder eines nahestehenden Investors des Zahlungsempfängers zugerechnet wird.

Fragen in Bezug auf den Zeitpunkt der Erfassung von Zahlungen sowie zwischen den Staaten bestehende Unterschiede in der Messung des Geldwerts haben generell keine Auswirkungen auf D/Ni-Ergebnisse. Unter bestimmten Bedingungen wird eine zeitliche Abweichung jedoch als dauerhaft betrachtet, wenn der Steuerpflichtige nicht zur Zufriedenheit der Steuerverwaltung nachweisen kann, dass die Zahlung innerhalb eines festgelegten Zeitraums berücksichtigt werden wird.

Doppelt berücksichtigte
Einnahmen

Doppelt berücksichtigte Einnahmen (Dual Inclusion Income) bezieht sich im Fall von abzugsfähigen Zahlungen ebenso wie von nicht berücksichtigten Zahlungen auf jeden Einnahmeposten, der nach den Rechtsvorschriften der Staaten, in denen die Besteuerungsinakongruenz entstanden ist, den ordentlichen Einnahmen zugerechnet wird.

Doppelter Betriebs-
ausgabenabzug
(DD-Ergebnis)

Eine Zahlung führt zu einem doppelten Betriebsausgabenabzug, wenn sie nach den Rechtsvorschriften von mehr als einem Staat abzugsfähig ist.

Eigenkapitalbeteiligung

Eigenkapitalbeteiligung bezeichnet jede Beteiligung an einer Person, die einen Anspruch auf einen Eigenkapitalertrag mit sich bringt.

Eigenkapitalertrag

Eigenkapitalertrag bezeichnet einen Anspruch auf Beteiligung an den Gewinnen oder Ausschüttungen einer Person und ist in Bezug auf eine Gestaltung ein Ertrag aus dieser Gestaltung, der wirtschaftlich einer Ausschüttung oder einer Auszahlung von Gewinnen entspricht, oder bei dem

(Fortsetzung nächste Seite)

(Fortsetzung)	nach Prüfung der Bedingungen der Gestaltung davon auszugehen ist, dass er in Bezug auf Ausschüttungen oder Gewinne berechnet wird.
Errichtungsstaat	Errichtungsstaat bezeichnet in Bezug auf eine Person den Staat, in dem diese Person eingetragen ist oder anderweitig errichtet ist.
Familie	<p>Eine Person (A) ist Mitglied der gleichen Familie wie eine andere Person (B), wenn B:</p> <ul style="list-style-type: none"> • der Ehegatte oder eingetragene Partner von A; • ein Verwandter von A (Bruder, Schwester, Vorfahre oder direkter Abkömmling); • der Ehegatte oder eingetragene Partner eines Verwandten von A; • ein Verwandter des Ehegatten oder eingetragenen Partners von A; • der Ehegatte oder eingetragene Partner eines Verwandten des Ehegatten oder eingetragenen Partners von A; oder • ein adoptierter Verwandter ist.
Finanzierungsertrag	Finanzierungsertrag bezeichnet in Bezug auf eine Gestaltung einen Ertrag aus dieser Gestaltung, der wirtschaftlich Zinsen entspricht, oder bei dem nach Prüfung der Bedingungen der Gestaltung davon auszugehen ist, dass er in Bezug auf den Zeitwert des Geldbetrags berechnet wird, der Gegenstand der Gestaltung ist.
Geld	Geld umfasst Geld in jeder Form, alles, was in Geld konvertierbar ist, sowie jede Gegenleistung, die fremdvergleichskonform bezahlt würde.
Geschäftsführer	Geschäftsführer bezeichnet in Bezug auf eine Person jede Person, die nach der Verfassung befugt ist, diese Person zu führen und zu steuern, einschließlich eines Treuhänders.
Gestaltung	Gestaltung bezieht sich auf eine Vereinbarung, einen Vertrag, eine Struktur, einen Plan oder eine Abmachung, unabhängig von ihrer Durchsetzbarkeit, einschließlich aller zur Umsetzung durchgeführten Maßnahmen und Transaktionen. Eine Gestaltung kann Teil einer breiter gefassten Gestaltung sein, es kann sich um eine einzige Gestaltung handeln, oder sie kann aus mehreren Gestaltungen bestehen.
(Fortsetzung nächste Seite)	

(Fortsetzung)

Investor	Investor bezeichnet in Bezug auf eine Person jede Person, die direkt oder indirekt Stimmrechte oder Eigenkapitalbeteiligungen an dieser Person hält.
Ordentliche Einnahmen	Ordentliche Einnahmen bezeichnet Einnahmen, die dem vollen Grenzsteuersatz des Steuerpflichtigen unterliegen und bei denen keinerlei Ausnahmen, Befreiungen, Gutschriften oder sonstige Steuervergünstigungen für bestimmte Zahlungskategorien (wie z.B. indirekte Gutschriften für die zu Grunde liegende Einkommensteuer des Zahlungsleisters) in Frage kommen. Die Einnahmen unterliegen dem vollen Grenzsteuersatz des Steuerpflichtigen, auch wenn die auf den Hinzurechnungsbetrag zu entrichtende Steuer durch eine Gutschrift oder eine andere Steuervergünstigung des Staats des Zahlungsempfängers für durch den Staat des Zahlungsleisters auf die Zahlung selbst erhobene Quellensteuern oder sonstige Steuern reduziert wird.
Organismus für gemeinsame Anlagen in Wertpapieren	Organismus für gemeinsame Anlagen in Wertpapieren bezeichnet einen Organismus für gemeinsame Anlagen nach der Definition von Ziffer 4 des Berichts <i>Granting of Treaty Benefits with Respect to the Income of Collective Investment Vehicles</i> (2010, OECD).
Person	Person umfasst alle natürlichen oder juristischen Personen sowie Personenvereinigungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit und Treuhandvermögen.
Staat des Investors	Staat des Investors ist jeder Staat, in dem der Investor steuerpflichtig ist.
Staat des Zahlungsempfängers	Staat des Zahlungsempfängers ist jeder Staat, in dem der Zahlungsempfänger steuerpflichtig ist.
Staat des Zahlungsleisters	Staat des Zahlungsleisters ist jeder Staat, in dem der Zahlungsleister steuerpflichtig ist.
Steuerpflichtiger	Steuerpflichtiger bezeichnet in Bezug auf einen Staat jede Person, die in diesem Staat steuerpflichtig ist, sei es als Gebietsansässiger oder gemäß der geltenden Quellenregeln (wie z.B. die Existenz einer Betriebsstätte in diesem Staat).
Stimmrechte	Stimmrechte bezeichnet das Recht, an allen Entscheidungen über Ausschüttungen, Verfassungsänderungen oder die Ernennung eines Geschäftsführers mitzuwirken.

(Fortsetzung nächste Seite)

(Fortsetzung)

Treuhandvermögen	Treuhandvermögen umfasst jede Person, die Treuhänder eines Treuhandvermögens ist und in dieser Eigenschaft tätig ist.
Verfassung	Verfassung bezeichnet in Bezug auf jede Person die Bestimmungen, die die Beziehung zwischen der Person und ihren Eigentümern regeln, und umfasst die Satzung bzw. den Gründungsvertrag.
Zahlung	<p>Zahlung umfasst jeden Betrag, der bezahlt werden kann, einschließlich (aber nicht darauf beschränkt) Ausschüttungen, Gutschriften, Lastschriften sowie Rückstellungsbeträge, ausgenommen sind dagegen Zahlungen, die nur für Steuerzwecke unterstellt werden und nicht zur Schaffung von wirtschaftlichen Ansprüchen zwischen verschiedenen Parteien führen.</p> <p>In Bezug auf eine hybride Übertragung umfasst Zahlung die im Rahmen der Gestaltung gezahlten Gesamtbeträge, die zu dem D/NI-Ergebnis führen.</p>
Zahlungsempfänger	Zahlungsempfänger bezeichnet jede Person, die im Rahmen einer Gestaltung eine Zahlung erhält, wobei Zahlungen über eine Betriebsstätte des Zahlungsempfängers eingeschlossen sind.
Zahlungsleister	Zahlungsleister bezeichnet jede Person, die im Rahmen einer Gestaltung eine Zahlung tätigt, wobei Zahlungen über eine Betriebsstätte des Zahlungsleisters eingeschlossen sind.
Zurechnung zu den ordentlichen Einnahmen	<p>Eine Zahlung gilt als den ordentlichen Einnahmen zugerechnet, soweit sie nach angemessener Bestimmung des Charakters und der Behandlung der Zahlung gemäß den Rechtsvorschriften des betreffenden Staats bei der Berechnung der Einnahmen des Zahlungsempfängers gemäß den Rechtsvorschriften des betreffenden Staats als ordentliche Einnahmen berücksichtigt wurde.</p> <p>[Eine Zahlung gilt als den ordentlichen Einnahmen zugerechnet, soweit der Steuerpflichtige zur Zufriedenheit der Steuerverwaltung nachweisen kann, dass die Zahlung als ordentliche Einnahmen eines nahestehenden Investors nach einer Besteuerungsregelung für Offshore-Investments berücksichtigt wurde, der zufolge auf diese Einnahmen beim Investor im Wesentlichen auf der gleichen Basis Steuern erhoben werden, wie wenn die Zahlung direkt an den Investor geleistet worden wäre.]</p>

Teil II

Empfehlung zu Abkommensfragen

Einführung

123. Teil II dieses Berichts ergänzt Teil I und beschäftigt sich mit den Teilen von Aktionspunkt 2, die darauf hinweisen, dass die Ergebnisse der Arbeiten zu diesem Punkt „Änderungen am OECD-Musterabkommen nach sich ziehen können, um sicherzustellen, dass hybride Instrumente und Rechtsträger (sowie Rechtsträger mit doppelter Ansässigkeit) nicht dazu genutzt werden, die Vorteile von Abkommen missbräuchlich in Anspruch zu nehmen“ und die betonen, dass „dem Zusammenspiel zwischen möglichen Änderungen an nationalen Rechtsvorschriften und den Bestimmungen des OECD-Musterabkommens besondere Beachtung zu schenken ist“¹.

124. In diesem Teil werden zunächst Abkommensfragen in Bezug auf doppelt ansässige Rechtsträger (Kapitel 8) untersucht. Dann folgt ein Vorschlag für eine neue Abkommensbestimmung in Bezug auf transparente Rechtsträger (Kapitel 9). Kapitel 10 befasst sich mit der Frage des Zusammenspiels zwischen den in Teil I dieses Berichts aufgeführten Empfehlungen und den Bestimmungen von Steuerabkommen.

125. Es sollte von vornherein darauf hingewiesen werden, dass einige Vorschläge, die sich aus den Arbeiten zu Aktionspunkt 6 ergeben (Verhinderung von Abkommensmissbrauch) und die in dem am 14. März 2014 veröffentlichten Diskussionsentwurf (*Treaty Abuse Discussion Draft*)² enthalten waren, eine wichtige Rolle spielen können, um sicherzustellen, „dass hybride Instrumente und Rechtsträger (sowie Rechtsträger mit doppelter Ansässigkeit) nicht dazu genutzt werden, die Vorteile von Abkommen missbräuchlich in Anspruch zu nehmen“. Die folgenden in diesem anderen Diskussionsentwurf aufgeführten Vorschläge könnten besonders relevant sein:

- Regeln für die Einschränkung von Abkommensvorteilen (Limitation on Benefits);
- Regel in Bezug auf Gestaltungen, zu deren Hauptzwecken es gehört, Abkommensvorteile zu erreichen;

- Regel in Bezug auf den Transfer von Dividenden (d.h. die Einführung einer Mindesthaltefrist für Aktien als Voraussetzung für die Gewährung des in Artikel 10 Absatz 2 Buchstabe a oder in einer für Pensionsfonds geltenden Bestimmung eines Steuerabkommens vorgesehenen niedrigeren Steuersatzes);
- Regel in Bezug auf das Recht der Vertragsstaaten, ihre eigenen Gebietsansässigen zu besteuern;
- Regel zur Missbrauchsbekämpfung für Betriebsstätten mit Sitz in Drittstaaten.

Anmerkungen

1. Vgl. Aktionspunkt 2 – Neutralisierung der Effekte von Hybrid Mismatch Arrangements (OECD, 2014), S. 18-19.
2. Veröffentlichung des Diskussionsentwurfs zu Aktionspunkt 6 (Verhinderung von Abkommensmissbrauch) des BEPS-Aktionsplans, März 2014, www.oecd.org/tax/treaties/discussion-draft-action-6-prevent-treaty-abuse.htm.

Literaturverzeichnis

OECD (2014), *Aktionsplan zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung*, OECD Publishing, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264209688-de>.

Kapitel 8

Doppelt ansässige Rechtsträger

126. Aktionspunkt 2 verweist ausdrücklich auf mögliche Änderungen am OECD-Musterabkommen, um zu verhindern, dass doppelt ansässige Rechtsträger benutzt werden, um die Vorteile von Abkommen missbräuchlich in Anspruch zu nehmen.

127. Die im Rahmen der Arbeiten zu Aktionspunkt 6 empfohlene Änderung an Artikel 4 Absatz 3 des OECD-Musterabkommens begegnet einigen Aspekten der BEPS-Problematik in Bezug auf Rechtsträger mit doppelter Ansässigkeit, indem sie festlegt, dass Fälle von für Abkommenszwecke doppelt ansässigen Rechtsträgern auf Einzelfallbasis gelöst werden sollten, anstatt auf der Basis der derzeitigen Regel in Bezug auf den Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung der Rechtsträger, die in einigen Ländern Möglichkeiten für Steuerumgehung schafft. Die empfohlene neue Fassung von Artikel 4 Absatz 3 lautet folgendermaßen:

3. Ist nach den Bestimmungen von Absatz 1 eine andere als eine natürliche Person in beiden Vertragsstaaten ansässig, versuchen die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten im gegenseitigen Einvernehmen den Vertragsstaat zu bestimmen, in dem diese Person für die Zwecke des Abkommens unter Bezugnahme auf den Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung, den Ort, in dem die Person eingetragen ist oder anderweitig ihren Sitz hat, sowie auf sonstige relevante Faktoren als gebietsansässig gilt. In Ermangelung eines solchen Einvernehmens hat diese Person im Rahmen dieses Abkommens keinen Anspruch auf Steuererleichterung oder -befreiung, außer insoweit und in solcher Weise, wie dies von den zuständigen Behörden der Vertragsstaaten vereinbart wird.

128. Diese Änderung löst jedoch nicht alle Fragen der BEPS-Problematik in Bezug auf doppelt ansässige Rechtsträger. So bleiben beispielsweise Umgehungsstrategien unberücksichtigt, die sich daraus ergeben, dass ein Rechtsträger, der in einem bestimmten Staat nach den nationalen

Rechtsvorschriften dieses Staats ansässig ist, gleichzeitig jedoch gemäß einem von dem ersten Staat abgeschlossenen Steuerabkommen auch in einem anderen Staat ansässig ist, was es diesem Rechtsträger ermöglicht, die für Gebietsansässige nach den nationalen Rechtsvorschriften geltenden Vorteile in Anspruch zu nehmen, ohne gegenseitigen Verpflichtungen zu unterliegen (z.B. die Möglichkeit, die ausländischen Verluste nach nationalem Recht im Rahmen der konzerninternen Verlustverrechnung auf ein anderes gebietsansässiges Unternehmen zu verlagern und gleichzeitig die Bestimmungen des Abkommens gegen eine Besteuerung der ausländischen Gewinne in Anspruch zu nehmen). Dieses Problem entsteht durch eine Inkongruenz zwischen den im Abkommen und den in den nationalen Rechtsvorschriften verwendeten Gebietsansässigkeitskonzepten, und da das im Abkommen verwendete Gebietsansässigkeitskonzept nicht einfach an die in den nationalen Rechtsvorschriften aller Vertragsstaaten verwendeten Gebietsansässigkeitskonzepte angeglichen werden kann, ohne Sachverhalte zu schaffen, in denen ein Rechtsträger für die Zwecke des Abkommens in beiden Staaten gebietsansässig wäre, muss die Lösung für diese Umgehungsstrategien in den nationalen Rechtsvorschriften gefunden werden. Während derartigen Umgehungsstrategien durch allgemeine nationale Vorschriften zur Missbrauchsbekämpfung begegnet werden kann, sollten die Staaten, für die dies ein potenzielles Problem darstellt, in Erwägung ziehen, eine Regel in ihre nationalen Rechtsvorschriften aufzunehmen, die bereits in den nationalen Rechtsvorschriften einiger Staaten¹ enthalten ist und der zufolge ein Rechtsträger, der nach einem Steuerabkommen als in einem anderen Staat ansässige Person betrachtet wird, nach den nationalen Rechtsvorschriften als nichtgebietsansässig gilt.

129. Mit der Änderung von Artikel 4 Absatz 3 wird auch nicht den Aspekten der BEPS-Problematik begegnet, die sich aus einer doppelten Ansässigkeit ergeben, ohne dass ein Abkommen betroffen wäre. Abbildung 3.2 von Teil I des Berichts veranschaulicht eine Struktur mit doppelter Konsolidierung, bei der Fragen in Bezug auf Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung aufgeworfen werden, weil zwei Staaten ein und denselben Rechtsträger als Gebietsansässigen betrachten und jeweils ihre Konsolidierungsregelung auf ihn anwenden. In einem solchen Fall werden unabhängig davon, ob ein Steuerabkommen zwischen den beiden Staaten besteht, die gleichen Fragen in Bezug auf Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung aufgeworfen, was zeigt, dass die Lösung eines solchen Falls in den nationalen Rechtsvorschriften gefunden werden muss. Es ist jedoch darauf hinzuweisen, dass der Rechtsträger – falls ein Abkommen zwischen den beiden Staaten bestünde und die nationalen Rechtsvorschriften beider

Staaten die im vorstehenden Absatz aufgeführte Bestimmung enthielten – voraussichtlich nur nach den nationalen Rechtsvorschriften eines Staates gebietsansässig wäre, d.h. des Staates, in dem er gemäß dem Abkommen gebietsansässig wäre.

Anmerkungen

1. Vgl. Unterabschnitt 250(5) des *Income Tax Act* von Kanada und Paragraf 18 des *Corporation Tax Act 2009* des Vereinigten Königreichs.

Literaturverzeichnis

Parliament of the United Kingdom (2009), *Corporation Tax Act 2009*, Vereinigtes Königreich. Verfügbar unter: www.legislation.gov.uk/ukpga/2009/4/contents.

Kapitel 9

Abkommensbestimmung zu transparenten Rechtsträgern

130. Der OECD-Bericht von 1999 *The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships*¹ („Die Anwendung des OECD-Musterabkommens auf Personengesellschaften“, der Personengesellschaftsbericht) enthält eine ausführliche Analyse der Anwendung der Abkommensbestimmungen auf Personengesellschaften, auch in Situationen, in denen eine Inkongruenz bei der steuerlichen Behandlung der Personengesellschaft vorliegt. Die Hauptschlussfolgerungen des Personengesellschaftsberichts, die in den Kommentar zum OECD-Musterabkommen eingeflossen sind, sollen sicherstellen, dass die Bestimmungen von Steuerabkommen angemessene Ergebnisse liefern, wenn sie auf Personengesellschaften angewandt werden, insbesondere im Fall von Personengesellschaften, bei denen es sich um hybride Rechtsträger handelt.

131. Der Personengesellschaftsbericht befasste sich allerdings nicht ausdrücklich mit der Anwendung von Steuerabkommen auf Rechtsträger, die keine Personengesellschaften sind. Um dieser Frage sowie der Tatsache Rechnung zu tragen, dass einige Länder Schwierigkeiten bei der Anwendung der Schlussfolgerungen des Personengesellschaftsberichts hatten, wird vorgeschlagen, in das OECD-Musterabkommen die folgende Bestimmung samt Kommentar aufzunehmen, die sicherstellen wird, dass die Einkünfte transparenter Rechtsträger für die Zwecke des Musterabkommens in Übereinstimmung mit den Grundsätzen des Personengesellschaftsberichts behandelt werden. Dadurch wird nicht nur sichergestellt, dass die in Steuerabkommen vorgesehenen Vorteile in den richtigen Fällen gewährt werden, sondern auch, dass diese Vorteile nicht gewährt werden, wenn keiner der Vertragsstaaten die Einnahmen eines Rechtsträgers nach seinem innerstaatlichen Recht als Einnahmen einer in diesem Staat ansässigen Person behandelt.

Artikel 1 des Musterabkommens durch folgenden Text ersetzen (Ergänzungen zum bestehenden Text sind durch *Kursiv- und Fettdruck* gekennzeichnet):

Artikel 1

UNTER DAS ABKOMMEN FALLENDE PERSONEN

1. Dieses Abkommen gilt für Personen, die in einem Vertragsstaat oder in beiden Vertragsstaaten ansässig sind.

2. *Im Sinne dieses Abkommens gelten Einkünfte, die von oder über Rechtsträger oder Gestaltungen bezogen werden, die nach den steuerrechtlichen Vorschriften eines der Vertragsstaaten als voll oder teilweise steuerlich transparent behandelt werden, als Einkünfte einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person, jedoch nur insofern, als die Einkünfte für die Zwecke der Besteuerung in diesem Staat als Einkünfte einer in diesem Staat ansässigen Person behandelt werden. [Die Bestimmungen unter dieser Ziffer sind nicht so auszulegen, als beschränkten sie in irgendeiner Weise das Recht eines Vertragsstaats zur Besteuerung der in diesem Staat ansässigen Personen.]²*

Den Kommentar zu Artikel 1 durch die folgenden Ziffern 26.3 bis 26.16 ergänzen (daraus ergeben sich weitere im Kommentar zu Artikel 1 vorzunehmende Änderungen).

Absatz 2

26.3 *Dieser Absatz befasst sich mit der Stellung der Einkünfte von Rechtsträgern oder Gestaltungen, die von einem oder beiden Vertragsstaaten in steuerlicher Hinsicht als ganz oder teilweise transparent behandelt werden. Die Bestimmungen des Absatzes gewährleisten, dass Einkünfte solcher Rechtsträger oder Gestaltungen für die Zwecke dieses Abkommens in Übereinstimmung mit den Grundsätzen behandelt werden, die im Bericht des Ausschusses für Steuerfragen von 1999 „The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships“ Ausdruck fanden³. Dieser Bericht liefert deshalb Orientierungen und Beispiele dafür, wie die Bestimmung in verschiedenen Sachlagen ausgelegt und angewandt werden sollte.*

26.4 *Der Bericht befasste sich allerdings ausschließlich mit Personengesellschaften, und während der Ausschuss anerkannte, dass viele der im Bericht enthaltenen Grundsätze auch in Bezug auf andere Rechtsträger, die keine Kapitalgesellschaften sind, anzuwenden sein könnten, bekundete er die Absicht, die Anwendung des Musterabkommens auf diese anderen Rechtsträger zu einem späteren Zeitpunkt zu untersuchen. Wie unter Ziffer 37 des Berichts erwähnt, zeigte sich der Ausschuss besonders besorgt über „Fälle, in denen die innerstaatlichen Steuervorschriften Zwischensituationen schaffen, in denen eine*

Personengesellschaft teilweise als steuerpflichtige Einheit behandelt und teilweise für die Besteuerung nicht berücksichtigt wird“. Im Bericht heißt es:

Während dies im Hinblick auf eine sehr begrenzte Zahl von Personengesellschaften in der Praxis zu Schwierigkeiten führen kann, stellt es im Fall anderer Rechtsträger, wie z.B. Treuhandvermögen, ein größeres Problem dar. Aus diesem Grund hat der Ausschuss beschlossen, sich mit dieser Frage im Rahmen der Folgestudien zu diesem Bericht zu befassen.

26.5 Absatz 2 setzt sich mit dieser besonderen Situation auseinander, indem er sich auf Rechtsträger bezieht, die „ganz oder teilweise“ als steuerlich transparent behandelt werden. Dieser Absatz dient daher nicht nur dazu, die Schlussfolgerungen des Personengesellschaftsberichts zu bekräftigen, sondern dehnt die Anwendung dieser Schlussfolgerungen auch auf Sachlagen aus, die der Bericht nicht direkt behandelt (vorbehaltlich der Anwendung spezifischer Bestimmungen in Bezug auf Organismen für die gemeinsame Anlage in Wertpapieren, vgl. die vorstehenden Ziffern 6.17 bis 6.34).

26.6 Der Absatz stellt nicht nur sicher, dass die Abkommensvorteile in den richtigen Fällen gewährt werden, sondern auch, dass diese Vorteile nicht gewährt werden, wenn keiner der Vertragsstaaten die Einkünfte eines Rechtsträgers oder einer Gestaltung nach seinem innerstaatlichen Recht als Einkünfte eines Gebietsansässigen behandelt. Der Absatz bekräftigt in einem solchen Fall somit die Schlussfolgerungen des Berichts (vgl. beispielsweise Beispiel 3 des Berichts). Wie der Bericht einräumt, sollte von Staaten auch nicht erwartet werden, dass sie die Vorteile eines bilateralen Steuerabkommens in Fällen gewähren, in denen sie nicht überprüfen können, ob eine Person tatsächlich Anspruch auf diese Vorteile hat. Wenn ein Rechtsträger also in einem Staat errichtet ist, von dem ein Vertragsstaat keine Steuerinformationen erhalten kann, müssten diesem Staat alle notwendigen Informationen zur Verfügung gestellt werden, damit er die Abkommensvorteile gewähren kann. In einem solchen Fall könnte der Vertragsstaat beschließen, zur Umsetzung der Abkommensvorteile den Rückerstattungsmechanismus zu verwenden, auch wenn er diese Vorteile normalerweise zum Zeitpunkt der Zahlung der betreffenden Einkünfte gewährt. In den meisten Fällen wird es jedoch möglich sein, die einschlägigen Informationen zu beschaffen und die Abkommensvorteile zum Zeitpunkt des Empfangs der Einkünfte umzusetzen (vgl. beispielsweise die vorstehenden Ziffern 6.29 bis 6.31, wo eine ähnliche Frage im Zusammenhang mit Organismen für die gemeinsame Anlage in Wertpapieren erörtert wird).

26.7 Das folgende Beispiel verdeutlicht die Anwendung des Absatzes:

Beispiel: Staat A und Staat B haben ein dem Musterabkommen entsprechendes Abkommen geschlossen. Staat A ist der Ansicht, dass ein in Staat B errichteter Rechtsträger ein Unternehmen ist, und erhebt bei

diesem Rechtsträger Steuern auf Zinseinkünfte, die dieser von einem in Staat A ansässigen Kreditnehmer bezieht. Nach dem innerstaatlichen Recht von Staat B wird der Rechtsträger jedoch als Personengesellschaft behandelt und werden bei den beiden Mitgliedern des Rechtsträgers, die sich dessen sämtliche Einkünfte zu gleichen Teilen teilen, jeweils Steuern auf die Hälfte der Zinsen erhoben. Eines der Mitglieder ist in Staat B ansässig, das andere in einem Land, mit dem Staat A und B kein Abkommen geschlossen haben. Der Absatz sieht vor, dass in einem solchen Fall die Hälfte der Zinsen im Sinne von Artikel 11 als Einkünfte einer in Staat B ansässigen Person behandelt werden.

26.8 Der Verweis auf „Einkünfte, die von oder über Rechtsträger oder Gestaltungen bezogen werden“, ist weit auszulegen und erstreckt sich auf sämtliche Einkünfte, die von oder über einen Rechtsträger oder eine Gestaltung erwirtschaftet werden, unabhängig davon, welche Ansicht die einzelnen Vertragsstaaten in Bezug darauf vertreten, wer diese Einkünfte für die Zwecke der Besteuerung im Inland bezieht, und unabhängig davon, ob dieser Rechtsträger oder diese Gestaltung eine Rechtspersönlichkeit besitzt oder eine Person nach Artikel 3 Absatz 1 Buchstabe a ist. Er würde sich beispielsweise auf Einkünfte von Personengesellschaften oder Treuhandvermögen erstrecken, die von einem oder beiden Vertragsstaaten als ganz oder teilweise steuerlich transparent betrachtet werden. Wie durch Beispiel 2 des Berichts verdeutlicht, spielt es auch keine Rolle, wo der Rechtsträger oder die Gestaltung errichtet sind: Der Absatz bezieht sich auf einen in einem dritten Staat errichteten Rechtsträger, soweit der Rechtsträger nach den innerstaatlichen Steuervorschriften eines der Vertragsstaaten als ganz oder teilweise steuerlich transparent behandelt wird und Einkünfte dieses Rechtsträgers einer in diesem Staat ansässigen Person zugerechnet werden.

26.9 Der Begriff „Einkünfte“ bzw. „Einkommen“ muss in dem breiten Sinne ausgelegt werden, den er im Musterabkommen hat, und bezieht sich folglich auf die verschiedenen Arten von Einkünften, die in Abschnitt III des Musterabkommens („Besteuerung des Einkommens“) behandelt werden, darunter beispielsweise „Gewinne eines Unternehmens“ und „Gewinne aus der Veräußerung von Vermögen“.

26.10 Das im Absatz verwendete Konzept der „steuerlichen Transparenz“ bezieht sich auf Situationen, in denen die Einkünfte (oder Teile der Einkünfte) des Rechtsträgers oder der Gestaltung nach dem innerstaatlichen Recht eines Vertragsstaats nicht auf der Ebene des Rechtsträgers oder der Gestaltung besteuert werden, sondern auf der Ebene der Personen, die eine Beteiligung an dem Rechtsträger oder der Gestaltung haben. Dies ist normalerweise der Fall, wenn der Betrag der auf einen Anteil an den Einkünften eines Rechtsträgers

oder einer Gestaltung zu entrichtenden Steuern gesondert unter Bezugnahme auf die persönlichen Merkmale der Person ermittelt wird, die Anspruch auf diesen Anteil hat, so dass die Steuer davon abhängig ist, ob diese Person steuerpflichtig ist oder nicht, welche sonstigen Einkünfte sie bezieht, auf welche Einkommensteuerfreibeträge sie Anspruch hat und welcher Steuersatz für sie gilt; auch werden Art und Herkunft ebenso wie Zeitpunkt der Erwirtschaftung der Einkünfte für Steuerzwecke nicht durch den Umstand berührt, dass sie über den Rechtsträger oder die Gestaltung bezogen wurden. Die Tatsache, dass die Einkünfte auf der Ebene des Rechtsträgers oder der Gestaltung errechnet werden, bevor der Person ihr Anteil zugeteilt wird, hat keinen Einfluss auf dieses Ergebnis⁴. Staaten, die die Bedeutung von „steuerlich transparent“ in ihren bilateralen Abkommen klären wollen, ist es freigestellt, eine Definition dieses Begriffs auf der Grundlage der obigen Erläuterungen aufzunehmen.

26.11 Im Fall von Rechtsträgern oder Gestaltungen, die nach dem innerstaatlichen Recht eines der Vertragsstaaten als teilweise steuerlich transparent behandelt werden, kann möglicherweise nur ein Teil der Einkünfte des Rechtsträgers oder der Gestaltung wie unter der vorstehenden Ziffer beschrieben auf der Ebene der Personen besteuert werden, die eine Beteiligung an diesem Rechtsträger oder dieser Gestaltung haben, während der Rest weiter auf der Ebene des Rechtsträgers oder der Gestaltung besteuert würde. So werden in manchen Ländern z.B. einige Treuhandvermögen und Personengesellschaften mit beschränkter Haftung (Limited Liability Partnerships) behandelt (d.h. in einigen Ländern wird der Teil der über ein Treuhandvermögen bezogenen Einkünfte, der an die Treuhandbegünstigten ausgeschüttet wird, bei diesen Begünstigten besteuert, während der Teil der Einkünfte, der nicht ausgeschüttet wird, beim Treuhandvermögen oder den Treuhändern besteuert wird; desgleichen werden über eine Personengesellschaft mit beschränkter Haftung bezogene Einkünfte beim persönlich haftenden Gesellschafter besteuert, was dessen Anteil an diesen Einkünften betrifft, aber als Einkünfte der Personengesellschaft mit beschränkter Haftung betrachtet, was den Anteil der Teilhaber an diesen Einkünften betrifft). Soweit der Rechtsträger oder die Gestaltung als eine in einem Vertragsstaat ansässige Person betrachtet werden kann, wird der Absatz sicherstellen, dass die Abkommensvorteile auch für den Anteil der Einkünfte gelten, der nach dem innerstaatlichen Recht dieses Staats dem Rechtsträger oder der Gestaltung zugerechnet wird (vorbehaltlich etwaiger Bestimmungen zur Missbrauchsbekämpfung, z.B. einer Regel zur Vorteilsbegrenzung).

26.12 Ebenso wie im Fall anderer Bestimmungen des Musterabkommens gilt die Bestimmung gesondert für alle Einkünfte des Rechtsträgers oder der Gestaltung. Nehmen wir beispielsweise an, dass das Gründungsdokument eines Treuhandvermögens vorsieht, dass alle vom Treuhandvermögen bezogenen

Dividenden an einen Treuhandbegünstigten ausgeschüttet werden müssen, solange dieser am Leben ist, danach aber thesauriert werden müssen. Wenn einer der Vertragsstaaten der Ansicht ist, dass der Treuhandbegünstigte in diesem Fall in Bezug auf die Dividenden steuerpflichtig ist, die an ihn ausgeschüttet werden, dass aber die Treuhänder auf die thesaurierten Dividenden Steuern zahlen müssen, so wird der Absatz auf diese beiden Kategorien von Dividenden unterschiedlich angewandt werden, selbst wenn die beiden Arten von Dividenden innerhalb desselben Monats bezogen werden.

26.13 Indem der Absatz vorsieht, dass die Einkünfte, auf die er sich bezieht, im Sinne des Musterabkommens als Einkünfte einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person betrachtet werden, gewährleistet er, dass die fraglichen Einkünfte für die Zwecke der Anwendung der verschiedenen Verteilungsregeln des Musterabkommens dieser Person zugerechnet werden. Je nach der Art der Einkünfte gestattet dies folglich, dass die Einkünfte z.B. als „bezogene Einkünfte“ für die Zwecke der Artikel 6, 13 und 17, als „Gewinne eines Unternehmens“ für die Zwecke der Artikel 7, 8 und 9 (vgl. auch Ziffer 4 des Kommentars zu Artikel 3) oder als „gezahlte“ Dividenden oder Zinsen für die Zwecke der Artikel 10 und 11 betrachtet werden können. Die Tatsache, dass die Einkünfte im Sinne des Musterabkommens als von einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person bezogen gelten, bedeutet auch, dass diese Einkünfte, falls sie einen Anteil an den Einkünften eines Unternehmens darstellen, an dem die ansässige Person eine Beteiligung hat, als Einkünfte eines Unternehmens gelten, das von dieser Person betrieben wird (z.B. im Sinne der Begriffsbestimmung von „Unternehmen eines Vertragsstaats“ in Artikel 3 sowie Artikel 21 Absatz 2).

26.14 Der Absatz stellt zwar sicher, dass die verschiedenen Verteilungsregeln des Musterabkommens angewandt werden, soweit die Einkünfte steuerlich transparenter Rechtsträger nach innerstaatlichem Recht als Einkünfte einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person behandelt werden, er greift jedoch nicht der Klärung der Frage vor, ob der Empfänger der wirtschaftliche Eigentümer der fraglichen Einkünfte ist. Wenn eine steuerlich transparente Personengesellschaft z.B. als Vertreter oder Bevollmächtigter einer Person, die kein Gesellschafter ist, Dividenden bezieht, wird die Tatsache, dass die Dividenden nach dem innerstaatlichen Recht eines Vertragsstaats als Einkünfte einer in diesem Vertragsstaat ansässigen Person betrachtet werden können, den Quellenstaat nicht daran hindern, die Ansicht zu vertreten, dass weder die Personengesellschaft noch die Gesellschafter die wirtschaftlichen Eigentümer der Dividenden sind.

26.15 Der Absatz gilt nur für die Zwecke des Musterabkommens und zwingt einen Vertragsstaat folglich nicht, seine Methoden zur Zurechnung von Einkünften oder Charakterisierung von Rechtsträgern im Sinne seines innerstaatlichen

Rechts zu ändern. Im Beispiel der vorstehenden Ziffer 26.7 sieht Absatz 2 zwar vor, dass die Hälfte der Zinsen im Sinne von Artikel 11 als Einkünfte einer in Staat B ansässigen Person betrachtet werden, dies wirkt sich jedoch nur auf den Höchststeuerbetrag aus, den Staat A auf die Zinsen erheben kann, und ändert nichts an der Tatsache, dass die von Staat A erhobenen Steuern vom Rechtsträger zu zahlen sind. Wenn man also annimmt, dass das innerstaatliche Recht von Staat A eine Quellensteuer in Höhe von 30 v. H. auf die Zinsen vorsieht, so hat Absatz 2 nur zur Folge, dass sich der Steuerbetrag verringert, den Staat A auf die Zinsen erheben wird (so dass die Hälfte der Zinsen mit einem Satz von 30 v. H. und die andere Hälfte nach dem Steuerabkommen zwischen Staat A und B mit einem Satz von 10 v. H. besteuert wird), und ändert nichts an der Tatsache, dass der Rechtsträger der relevante Steuerpflichtige im Sinne des innerstaatlichen Rechts von Staat A ist. Zudem befasst sich die Bestimmung nicht umfassend mit allen Abkommensfragen, die sich aus der Rechtsnatur bestimmter Rechtsträger und Gestaltungen ergeben könnten, weshalb er möglicherweise durch weitere Bestimmungen zur Klärung dieser Fragen ergänzt werden muss (beispielsweise durch eine Bestimmung, die bestätigt, dass ein Treuhandvermögen als eine in einem Vertragsstaat ansässige Person betrachtet werden kann, obwohl ein Treuhandvermögen nach den für Treuhandvermögen geltenden Rechtsvorschriften vieler Länder keine „Person“ darstellt).

[26.16 Der letzte Satz des Absatzes klärt, dass der Absatz das Recht eines Staats zur Besteuerung der auf seinem Gebiet ansässigen Personen in keiner Weise einschränken soll. Diese Schlussfolgerung deckt sich mit der Art und Weise, wie Steuerabkommen in Bezug auf Personengesellschaften ausgelegt wurden (vgl. vorstehende Ziffer 6.1). Der Satz schränkt jedoch nicht die für einen Vertragsstaat nach Artikel 23 A und 23 B bestehende Pflicht ein, die Doppelbesteuerung zu beheben, wenn Einkünfte einer in diesem Staat ansässigen Person von dem anderen Staat in Übereinstimmung mit dem Musterabkommen unter Berücksichtigung der Anwendung des Absatzes besteuert werden können⁵.]

Anmerkungen

1. OECD (1999), *The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships, Issues in International Taxation*, No. 6, OECD Publishing.
2. Durch die Aufnahme eines Vorschlags aus dem Diskussionsentwurf zum Abkommensmissbrauch würde dieser Satz unnötig.
3. Wiedergegeben in Band II der vollständigen englischen Ausgabe des OECD-Musterabkommens auf Seite R(15)-1.
4. Vgl. Ziffer 37-40 des Personengesellschaftsberichts.
5. Durch die Aufnahme eines Vorschlags aus dem Diskussionsentwurf zum Abkommensmissbrauch würde dieser Satz unnötig.

Literaturverzeichnis

- OECD (2010), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2010*, OECD Publishing. http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2010-en.
- OECD (1999), *The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships, Issues in International Taxation*, No. 6, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264173316-en>.

Kapitel 10

Zusammenspiel zwischen Teil I und Steuerabkommen

132. Teil I dieses Berichts enthält verschiedene Empfehlungen für die Behandlung von hybriden Finanzinstrumenten und Zahlungen von hybriden Rechtsträgern nach innerstaatlichem Recht. Da Aktionspunkt 2 festlegt, dass „dem Zusammenspiel zwischen möglichen Änderungen an nationalen Rechtsvorschriften und den Bestimmungen des OECD-Musterabkommens besondere Beachtung zu schenken ist“, ist es erforderlich, die Abkommensfragen, die sich aus diesen Empfehlungen ergeben können, zu prüfen.

133. Wie in der Zusammenfassung dieses Berichts dargelegt, wird Teil I durch Anleitungen in Form eines Kommentars vertieft werden, der spätestens im September 2015 veröffentlicht werden soll und weitere Erklärungen und Beispiele für die Funktionsweise der Regeln in der Praxis enthalten wird. Da die detaillierte Erläuterung zu den Empfehlungen der Arbeitsgruppe 11 für aggressive Steuerplanung (WP11) erst anschließend im Verlauf des Jahres 2015 abgeschlossen wird, müssen die Schlussfolgerungen der Arbeitsgruppe 1 für Steuerabkommen und damit verbundene Fragen (WP1) zu den Abkommensaspekten dieser Empfehlungen zu diesem Zeitpunkt überprüft werden, um die zusätzlichen Informationen zu berücksichtigen, die dann vorgelegt werden.

Regel für die Versagung der steuerlichen Abzugsfähigkeit

134. Einige der in Kapitel 2 von Teil I vorgeschlagenen Empfehlungen enthalten eine Hybrid-Mismatch-Regel, nach der der Staat des Zahlungsleisters den Abzug der Zahlung versagt, soweit diese zu einem D/NI-Ergebnis führt, um den Effekt von hybriden Gestaltungen zu neutralisieren. Dadurch wird die Frage aufgeworfen, ob Steuerabkommen

in der derzeitigen Fassung eine derartige Versagung der Abzugsfähigkeit erlauben. Abgesehen von den Regeln der Artikel 7 und 24 wird die Frage, ob Zahlungen abzugsfähig sind oder nicht und ob sie effektiv besteuert werden oder nicht, von den Bestimmungen von Steuerabkommen nicht erfasst, weil sie Gegenstand des innerstaatlichen Rechts ist. Die mögliche Anwendung der Bestimmungen von Artikel 24 in Bezug auf die in Teil I dieses Berichts aufgeführten Empfehlungen wird nachstehend erörtert; was Artikel 7 anbelangt, ist Ziffer 30 des Kommentars zu diesem Artikel besonders relevant:

30. Absatz 2 [von Artikel 7] bestimmt die Gewinne, die einer Betriebsstätte für die Zwecke der Anwendung der Regel in Absatz 1 zugerechnet werden können, welche für die Verteilung der Besteuerungsrechte in Bezug auf diese Gewinne maßgeblich ist. Wenn die Gewinne, die gemäß Absatz 2 von Artikel 7 einer Betriebsstätte zugerechnet werden können, erst einmal bestimmt wurden, ist es Sache der gesetzlichen Vorschriften der einzelnen Vertragsstaaten festzulegen, ob und wie diese Gewinne zu besteuern sind, solange die entsprechenden Regelungen mit den Anforderungen von Absatz 2 sowie der anderen Bestimmungen des Abkommens übereinstimmen. Absatz 2 befasst sich nicht mit der Frage, ob Aufwendungen bei der Berechnung der steuerpflichtigen Einkünfte des Unternehmens in dem einen oder anderen Vertragsstaat in Abzug gebracht werden können. Die Bedingungen für die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen müssen nach innerstaatlichem Recht geregelt werden, vorbehaltlich der Bestimmungen des Abkommens und insbesondere von Artikel 24 Absatz 3 ...

Abwehrregel, die die Berücksichtigung einer Zahlung als ordentliche Einnahme vorschreibt

135. Einige der in Kapitel 2 von Teil I vorgeschlagenen Empfehlungen enthalten außerdem eine „Abwehrregel“, die Folgendes besagt: „Wenn der Staat des Zahlungsleiters die Inkongruenz nicht neutralisiert, schreibt der Staat des Zahlungsempfängers eine Berücksichtigung der Zahlung als ordentliche Einnahme vor, soweit diese Zahlung zu einem D/NI-Ergebnis führt“. Die Bestimmungen von Steuerabkommen könnten betroffen sein, wenn eine derartige Regel die Besteuerung eines Gebietsfremden vorsehen sollte, dessen Einnahmen nach den Bestimmungen des relevanten Steuerabkommens in diesem Staat nicht steuerpflichtig wären. Die in den Empfehlungen (Teil I, Kapitel 7) aufgeführte Definition von „Steuerpflichtiger“ sieht die Besteuerung durch einen Staat nur dann vor, wenn der Zahlungsempfänger in diesem Staat ansässig ist oder in diesem Staat eine

Betriebsstätte unterhält. Da die Verteilungsregeln von Steuerabkommen die Besteuerungsrechte des Staats unter derartigen Umständen generell nicht einschränken, scheint das Zusammenspiel zwischen der Empfehlung und den Bestimmungen von Steuerabkommen hauptsächlich die Regeln in Bezug auf die Vermeidung von Doppelbesteuerung (Artikel 23 A und 23 B des OECD-Musterabkommens) zu betreffen.

136. Die folgenden zwei in Teil I dieses Berichts aufgeführten Empfehlungen befassen sich mit der Vermeidung von Doppelbesteuerung durch den Ansässigkeitsstaat:

- „Um zu verhindern, dass es bei einem Finanzinstrument zu D/NI-Ergebnissen kommt, sollte eine Dividendenfreistellung, die der Entlastung von wirtschaftlicher Doppelbesteuerung dient, nach nationalem Recht nicht gewährt werden, soweit die Dividendenzahlung beim Zahlungsleister abzugsfähig ist. Die Staaten sollten ebenfalls erwägen, ähnliche Einschränkungen für andere Arten der Steuererleichterung für Dividenden einzuführen, die zur Entlastung von wirtschaftlicher Doppelbesteuerung der zu Grunde liegenden Gewinne gewährt werden.“ [Kapitel 2, Empfehlung 2 (1)].
- „Um eine mehrfache Steueranrechnung bei einer hybriden Übertragung zu verhindern, sollten Staaten, die eine Steuerentlastung für Quellensteuern auf eine Zahlung im Rahmen einer hybriden Übertragung gewähren, den Steuervorteil einer solchen Entlastung im Verhältnis zu den steuerpflichtigen Nettoeinnahmen des Steuerpflichtigen im Rahmen der Gestaltung beschränken.“ [Kapitel 2, Empfehlung 2 (2)].

137. Wie im Nachstehenden erläutert, scheinen diese Empfehlungen keine Fragen in Bezug auf die Anwendung der Artikel 23 A und 23 B des OECD-Musterabkommens aufzuwerfen.

Befreiungsmethode

138. Was Artikel 23 A (Befreiungsmethode) betrifft, sieht Absatz 2 dieses Artikels vor, dass im Fall von Dividenden (erfasst von Artikel 10 des OECD-Musterabkommens) die Anrechnungsmethode, und nicht die Befreiungsmethode, anzuwenden ist. Die Empfehlung, dass „eine Dividendenfreistellung, die der Entlastung von wirtschaftlicher Doppelbesteuerung dient, nach nationalem Recht nicht gewährt werden sollte, soweit die Dividendenzahlung beim Zahlungsleister abzugsfähig ist“, dürfte deshalb in Bezug auf bilaterale Steuerabkommen, die den Wortlaut von Artikel 23 A enthalten, keine Schwierigkeiten bereiten.

139. Es wird jedoch anerkannt, dass einige bilaterale Steuerabkommen von den Bestimmungen von Artikel 23 A abweichen und in Bezug auf Dividenden, die von ausländischen Unternehmen bezogen werden, in denen ein ansässiges Unternehmen eine erhebliche Beteiligung hält, die Anwendung der Befreiungsmethode vorsehen. Diese Möglichkeit wird im OECD-Musterabkommen ausdrücklich eingeräumt (vgl. Ziffer 49 bis 54 des Kommentars zu den Artikeln 23 A und 23 B).

140. Die durch die Aufnahme der Befreiungsmethode in Steuerabkommen in Bezug auf im Quellenstaat nicht besteuerte Einnahmeposten entstehenden Probleme werden im OECD-Musterabkommen seit langem anerkannt (vgl. z.B. Ziffer 35 des Kommentars zu den Artikeln 23 A und 23 B). Absatz 4 von Artikel 23 A¹ kann einige Sachverhalte hybrider Gestaltungen erfassen, bei denen eine Dividende sonst Gegenstand der Befreiungsmethode wäre, viele Steuerabkommen enthalten diese Bestimmung jedoch nicht. Die Staaten, die die in Teil I dieses Berichts aufgeführte Empfehlung befolgen wollen, aber Steuerabkommen abschließen, die die Anwendung der Befreiungsmethode in Bezug auf Dividenden vorsehen, sollten deshalb zumindest in Erwägung ziehen, Absatz 4 von Artikel 23 A in ihre Steuerabkommen aufzunehmen, wenngleich diese Staaten auch erkennen sollten, dass diese Bestimmung das Problem nur teilweise löst. Eine vollständigere Lösung, die diese Staaten prüfen sollten, besteht darin, Regeln in ihre Abkommen aufzunehmen, die es ihnen ausdrücklich erlauben, in Bezug auf Dividenden, die im Staat des Zahlungsleisters abzugsfähig sind, die Anrechnungsmethode anstelle der Befreiungsmethode anzuwenden. Diese Staaten sollten außerdem eine allgemeinere Lösung für die aus dem potenziellen Missbrauch der Befreiungsmethode resultierenden Nichtbesteuerungsprobleme in Erwägung ziehen, die darin besteht, die Befreiungsmethode nicht in ihre Abkommen aufzunehmen. Bei dieser Vorgehensweise würde die Anrechnungsmethode in Steuerabkommen aufgenommen, um so die Entlastung von juristischer Doppelbesteuerung zu gewährleisten, und es wäre Sache des innerstaatlichen Rechts, zu bestimmen, ob dies durch die Anrechnungs- oder die Befreiungsmethode erfolgt (oder wahrscheinlich, je nach Art der Einnahmen, durch eine Kombination aus beiden Methoden, wie dies in den innerstaatlichen Rechtsvorschriften vieler Länder der Fall ist). Die Frage, die in Bezug auf die Anrechnung einer vorherigen Besteuerung aufgeworfen werden kann und (die in den Artikeln 23 A und 23 B des OECD-Musterabkommens nicht erfasst wird), wird nachstehend erörtert.

Anrechnungsmethode

141. Was die in Absatz 2 von Artikel 23 A und in Artikel 23 B vorgesehene Anwendung der Anrechnungsmethode anbelangt, scheint die Empfehlung, dass die Entlastung „im Verhältnis zu den steuerpflichtigen Nettoeinnahmen des Steuerpflichtigen im Rahmen der Gestaltung“ beschränkt werden sollte, mit der durch diese Methode gewährten inländischen Steuerbegrenzung in Einklang zu stehen. Wie unter den Ziffern 60 und 63 des Kommentars zu den Artikeln 23 A und 23 B dargelegt, überlässt es Artikel 23 B dem innerstaatlichen Recht, die inländische Steuer zu bestimmen, auf die die ausländische Steuer angerechnet werden sollte („der Höchstanrechnungsbetrag“), und es ist normalerweise davon auszugehen, dass es sich dabei um die nach Berücksichtigung aller relevanten Abzüge berechnete Steuer des Ansässigkeitsstaats handelt:

60. In Artikel 23 B werden die Hauptregeln für die Anrechnungsmethode aufgeführt, er enthält jedoch keine detaillierten Regeln für die Berechnung und die Funktionsweise der Anrechnung. ... Die Erfahrung hat gezeigt, dass viele Probleme auftreten können. Einige davon werden in den folgenden Absätzen behandelt. In vielen Staaten gibt es im innerstaatlichen Recht bereits detaillierte Regeln für die Anrechnung ausländischer Steuern. Einige Abkommen enthalten deshalb einen Verweis auf das innerstaatliche Recht der Vertragsstaaten und sehen ferner vor, dass derartige innerstaatliche Regeln den in Artikel 23 B festgelegten Grundsatz nicht beeinflussen.

63. Der Höchstanrechnungsbetrag wird normalerweise berechnet als die Steuer auf die Nettoeinnahmen, d.h. auf die Einnahmen aus dem Errichtungsstaat (oder dem Quellenstaat), abzüglich der zulässigen (festgelegten oder anteilmäßigen) mit diesen Einnahmen verbundenen Betriebsausgaben ...

142. Es wird jedoch anerkannt, dass bei der Anwendung der Anrechnungsmethode auf Grund von Abkommensbestimmungen oder innerstaatlichen Rechtsvorschriften, die den Grundansatz von Artikel 23 B (Anrechnungsmethode) des OECD-Musterabkommens entweder ergänzen oder davon abweichen, Fälle von doppelter Nichtbesteuerung entstehen können. Ein Beispiel wären innerstaatliche Rechtsvorschriften, die es ermöglichen, die für einen Einnahmeposten geltende Anrechnung ausländischer Steuern bei einem anderen, im Ansässigkeitsstaat zu versteuernden Einnahmeposten geltend zu machen. Ein weiteres Beispiel wäre eine Situation, in der die Abkommensbestimmungen oder innerstaatlichen Rechtsvorschriften die Anrechnung von auf Dividenden lastenden ausländischen Steuern vorsehen, was zu Schwierigkeiten in Bezug auf den Teil der Empfehlung

führen kann, der sich auf die Dividendenfreistellung bezieht (vgl. Absatz 136) und demzufolge „die Staaten erwägen sollten, ähnliche Einschränkungen für andere Arten der Steuererleichterung für Dividenden einzuführen, die zur Entlastung von wirtschaftlicher Doppelbesteuerung der zu Grunde liegenden Gewinne gewährt werden“. Dies sind weitere Sachverhalte, bei denen die Vertragsstaaten sicherstellen sollten, dass ihre Steuerabkommen die Vermeidung von Doppelbesteuerung vorsehen, ohne Möglichkeiten für Steuerumgehungsstrategien zu schaffen.

Mögliche Anwendung von Gleichbehandlungsbestimmungen im OECD-Musterabkommen

143. Das Hauptanliegen der in Teil I dieses Berichts aufgeführten Empfehlungen besteht darin sicherzustellen, dass Zahlungen beim Zahlungsleister und beim Zahlungsempfänger konsistent behandelt werden und insbesondere einen doppelten Betriebsausgabenabzug oder einen Betriebsausgabenabzug ohne entsprechende Berücksichtigung als Einnahme zu vermeiden. Diese Empfehlungen scheinen keine Diskriminierungsfragen in Bezug auf die Staatsangehörigkeit aufzuwerfen (Artikel 24 Absatz 1). Ebenso wenig scheinen sie Betriebsstätten anders zu behandeln als inländische Unternehmen (Artikel 24 Absatz 3), um unterschiedliche Regeln für den Abzug von Zahlungen an Gebietsansässige und an Gebietsfremde aufzustellen (Artikel 24 Absatz 4) oder um inländische Unternehmen unterschiedlich zu behandeln, je nachdem ob sich ihr Kapital im Besitz oder unter dem beherrschenden Einfluss von Gebietsansässigen oder von Gebietsfremden befindet (Artikel 24 Absatz 5).

144. Einige in Teil I aufgeführte Empfehlungen in Bezug auf innerstaatliche Rechtsvorschriften zur Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen können Zahlungen an Gebietsfremde stärker betreffen als Zahlungen an Gebietsansässige. Dies ist für die Zwecke von Artikel 24 jedoch nicht relevant, solange die Unterscheidung auf der Behandlung der Zahlungen bei den Zahlungsleistern und -empfängern basiert. Die Tatsache, dass eine Besteuerungsinkongruenz bei einem Rechtsträger oder einer Zahlung in einem rein innerstaatlichen Kontext weniger wahrscheinlich ist (d.h. es ist zu erwarten, dass ein Land bei der Charakterisierung von inländischen Zahlungen und Rechtsträgern konsistent vorgeht), kann nicht in dem Sinn ausgelegt werden, dass Regeln, die streng auf dem Vorliegen einer derartigen Besteuerungsinkongruenz basieren, Zahlungen an Gebietsfremde oder Unternehmen im Besitz von Gebietsfremden nach innerstaatlichem Recht anders behandeln als Zahlungen an Gebietsansässige oder Unternehmen im Besitz von Gebietsansässigen.

145. Die folgenden Auszüge aus dem Kommentar zu Artikel 24 sind in diesem Kontext von besonderer Bedeutung:

- Zu allen Bestimmungen von Artikel 24: „Die Gleichbehandlungsbestimmungen des Artikels zielen darauf ab, einen Ausgleich zwischen der Notwendigkeit, nicht zulässige Diskriminierung zu verhindern, und der Notwendigkeit, diese legitimen Unterscheidungen zu berücksichtigen, zu schaffen. Aus diesem Grund sollte der Anwendungsbereich des Artikels nicht unangemessen auf sogenannte „indirekte“ Diskriminierung ausgeweitet werden.“ (Ziffer 1)
- „Der Artikel versucht zwar Unterscheidungen zu vermeiden, die sich lediglich auf bestimmte Kriterien gründen, er soll ausländischen Staatsangehörigen, Gebietsfremden, Unternehmen anderer Staaten oder inländischen Unternehmen, die sich im Besitz oder unter dem beherrschenden Einfluss von Gebietsfremden befinden, jedoch nicht eine Behandlung gewähren, die besser ist als die Behandlung von Staatsangehörigen, Gebietsansässigen oder inländischen Unternehmen, die sich im Besitz oder unter dem beherrschenden Einfluss von Gebietsansässigen befinden ...“ (Ziffer 3)
- Zu Artikel 24 Absatz 3: „Dieser Grundsatz beschränkt sich deshalb auf einen Vergleich zwischen den Regeln für die Besteuerung der eigenen Tätigkeiten der Betriebsstätte und den Regeln, die für ähnliche, von einem unabhängigen gebietsansässigen Unternehmen durchgeführte Tätigkeiten gelten. Er gilt nicht für Regeln, die der Beziehung zwischen einem Unternehmen und anderen Unternehmen Rechnung tragen (z.B. Regeln, die eine Konsolidierung, Verlustübertragung oder steuerfreie Eigentumsübertragung zwischen Unternehmen, die einen gemeinsamen Eigentümer haben, erlauben), da letztere Regeln sich nicht auf die Besteuerung der eigenen, den Tätigkeiten der Betriebsstätte ähnlichen Tätigkeiten eines Unternehmens beziehen, sondern stattdessen auf die Besteuerung eines gebietsansässigen Unternehmens, das zu einer Gruppe verbundener Unternehmen gehört.“ (Ziffer 41)
- Zu Artikel 24 Absatz 4: „Dieser Absatz zielt darauf ab, eine bestimmte Art von Diskriminierung zu beenden, die sich daraus ergibt, dass der Abzug von Zinsen, Lizenzgebühren und sonstigen Ausgaben in einigen Ländern uneingeschränkt erlaubt ist, wenn der Empfänger gebietsansässig ist, aber eingeschränkt oder sogar verboten ist, wenn er gebietsfremd ist.“ (Ziffer 73)

- Zu Artikel 24 Absatz 5: „Da der Absatz sich nur auf die Besteuerung von gebietsansässigen Unternehmen und nicht auf die Besteuerung der Personen, in deren Besitz oder unter deren beherrschenden Einfluss sich ihr Kapital befindet, bezieht, kann er nicht dahingehend interpretiert werden, dass er die Vorteile der Regeln gewährt, die der Beziehung zwischen einem gebietsansässigen Unternehmen und anderen gebietsansässigen Unternehmen Rechnung tragen (z.B. Regeln, die eine Konsolidierung, Verlustübertragung oder steuerfreie Eigentumsübertragung zwischen Unternehmen, die einen gemeinsamen Eigentümer haben, erlauben).“ (Ziffer 77)
- „... daraus folgt, dass Quellensteuerverpflichtungen, die einem gebietsansässigen Unternehmen in Bezug auf Dividendenzahlungen an gebietsfremde Aktionäre, aber nicht in Bezug auf Dividendenzahlungen an gebietsansässige Aktionäre auferlegt werden, nicht als eine Verletzung von Absatz 5 betrachtet werden können. In diesem Fall hängt die unterschiedliche Behandlung nicht damit zusammen, dass sich das Kapital des Unternehmens im Besitz oder unter dem beherrschenden Einfluss von Gebietsfremden befindet, sondern mit der Tatsache, dass an Gebietsfremde gezahlte Dividenden anders „besteuert werden“. (Ziffer 78)

146. Aus diesen Gründen und vorbehaltlich einer Analyse der detaillierten Erläuterungen, die in dem vorgeschlagenen Kommentar vorgelegt werden, sowie des genauen Wortlauts der nationalen Regeln, die zur Umsetzung der Empfehlungen formuliert würden, scheinen die in Teil I dieses Berichts aufgeführten Empfehlungen keine Bedenken über mögliche Konflikte mit den Bestimmungen von Artikel 24 des OECD-Musterabkommens zu wecken.

Anmerkungen

1. „4. Absatz 1 [von Artikel 23 A] gilt nicht für Einkünfte oder Vermögen einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person, wenn der andere Vertragsstaat dieses Abkommen so anwendet, dass er diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung ausnimmt oder Abs. 2 des Art. 10 oder des Art. 11 auf diese Einkünfte anwendet.“

ORGANISATION FÜR WIRTSCHAFTLICHE ZUSAMMENARBEIT UND ENTWICKLUNG

Die OECD ist ein in seiner Art einzigartiges Forum, in dem die Regierungen gemeinsam an der Bewältigung von Herausforderungen der Globalisierung im Wirtschafts-, Sozial- und Umweltbereich arbeiten. Die OECD steht auch in vorderster Linie bei den Bemühungen um ein besseres Verständnis der neuen Entwicklungen und durch sie ausgelöster Befürchtungen, indem sie Untersuchungen zu Themen wie Corporate Governance, Informationswirtschaft oder Bevölkerungsalterung durchführt. Die Organisation bietet den Regierungen einen Rahmen, der es ihnen ermöglicht, ihre Politikerfahrungen auszutauschen, nach Lösungsansätzen für gemeinsame Probleme zu suchen, empfehlenswerte Praktiken aufzuzeigen und auf eine Koordinierung nationaler und internationaler Politiken hinzuarbeiten.

Die OECD-Mitgliedstaaten sind: Australien, Belgien, Chile, Dänemark, Deutschland, Estland, Finnland, Frankreich, Griechenland, Irland, Island, Israel, Italien, Japan, Kanada, Korea, Luxemburg, Mexiko, Neuseeland, die Niederlande, Norwegen, Österreich, Polen, Portugal, Schweden, Schweiz, die Slowakische Republik, Slowenien, Spanien, die Tschechische Republik, Türkei, Ungarn, das Vereinigte Königreich und die Vereinigten Staaten. Die Europäische Union nimmt an den Arbeiten der OECD teil.

OECD Publishing sorgt dafür, dass die Ergebnisse der statistischen Analysen und der Untersuchungen der Organisation zu wirtschaftlichen, sozialen und umweltpolitischen Themen sowie die von den Mitgliedstaaten vereinbarten Übereinkommen, Leitlinien und Standards weite Verbreitung finden.

OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung

Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen

Die Auseinandersetzung mit Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (Base Erosion and Profit Shifting – BEPS) ist für Staaten weltweit ein zentrales Anliegen. 2013 verabschiedeten die OECD- und G20-Länder in Zusammenarbeit auf gleicher Basis einen 15-Punkte-Aktionsplan zur Bekämpfung von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung. Dieser Bericht gehört zu den Arbeitsergebnissen von Punkt 2 dieses Aktionsplans.

Neben der Sicherung der Steuereinnahmen durch Ausrichtung der Besteuerung an Wirtschaftstätigkeit und Wertschöpfung besteht das Ziel des BEPS-Projekts von OECD und G20 darin, einen einheitlichen, konsensbasierten Katalog internationaler Steuerregeln zur Bekämpfung von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung zu schaffen, um die Steuerbasis zu schützen und dabei zugleich die Planungssicherheit und Berechenbarkeit für die Steuerpflichtigen zu erhöhen. Ein Kernelement dieser Arbeiten ist die Beseitigung von doppelter Nichtbesteuerung. Die dazu geschaffenen neuen Regeln dürfen allerdings nicht zu Doppelbesteuerung, unangemessenen Befolgungskosten oder Beschränkungen rechtmäßiger grenzüberschreitender Tätigkeiten führen.

Inhalt

Zusammenfassung

Einführung

Teil I. Empfehlungen zur Formulierung nationaler Regelungen

Kapitel 1 Definition hybrider Gestaltungen

Kapitel 2 Gestaltungen, die zu D/NI-Ergebnissen führen (Betriebsausgabenabzug/
Nichtberücksichtigung als Einnahme)

Kapitel 3 Gestaltungen, die zu DD-Ergebnissen führen (doppelter Betriebsausgabenabzug)

Kapitel 4 Gestaltungen, die zu indirekten D/NI-Ergebnissen führen (Betriebsausgabenabzug/
Nichtberücksichtigung als Einnahme)

Kapitel 5 Umsetzung

Kapitel 6 Begriffsbestimmungen in Bezug auf den Geltungsbereich

Kapitel 7 Wichtige Begriffe

Teil II. Empfehlung zu Abkommensfragen

Einführung

Kapitel 8 Doppelt ansässige Rechtsträger

Kapitel 9 Abkommensbestimmung zu transparenten Rechtsträgern

Kapitel 10 Zusammenspiel zwischen Teil I und Steuerabkommen

www.oecd.org/tax/beps.htm

Diese Publikation kann online eingesehen werden unter:

<http://dx.doi.org/10.1787/9789264223387-de>.

Diese Studie ist in der OECD iLibrary veröffentlicht, die alle Bücher, periodisch erscheinenden Publikationen und statistischen Datenbanken der OECD enthält.

Weitere Informationen finden Sie unter: **www.oecd-ilibrary.org**.

