

Inhaltsverzeichnis

Vowort	V
Abkürzungsverzeichnis	XXVII
1. Einleitung	1
1.1. Einführung in die Problemstellung und Themenabgrenzung	1
1.2. Zielsetzung und Gang der Untersuchung	7
2. Die Bekämpfung hybrider Steuergestaltungen auf der Ebene der OECD und der EU	11
2.1. BEPS-Action 2: Linking Rules zur Bekämpfung hybrider Gestaltungen	11
2.1.1. Rechtspolitischer Hintergrund von BEPS-Action 2	11
2.1.1.1. Die Bekämpfung hybrider Gestaltungen in den bisherigen Arbeiten der OECD	11
2.1.1.2. Die Bekämpfung hybrider Gestaltungen als zentrale Maßnahme des BEPS-Actionplans	13
2.1.2. Vorschläge zur Änderung des OECD-MA	15
2.1.3. Vorschläge zur Schaffung nationaler Linking Rules als Instrumente zur Bekämpfung hybrider Gestaltungen	16
2.1.3.1. Grundlegende Herangehensweise der OECD	16
2.1.3.2. Identifizierung der unerwünschten Hybrid Mismatches	19
2.1.3.3. Die Verankerung von Linking Rules als Regelungsempfehlung für die nationalen Steuergesetzgeber	21
2.2. Die Bekämpfung hybrider Gestaltungen nach der Anti-Tax Avoidance-RL der EU	22
2.2.1. Rechtspolitischer Hintergrund und Herangehensweise der EU-Kommission	22
2.2.2. Der Richtlinienvorschlag für eine Anti-Tax Avoidance-RL	23
2.2.3. Regelungskonzept der Anti-Tax Avoidance-RL – Linking Rules zur Bekämpfung hybrider Gestaltungen	24
2.2.3.1. Die Ursprungsfassung der Anti-Tax Avoidance-RL	24
2.2.3.2. Nachschärfung der Anti-Tax Avoidance-RL im Hinblick auf Drittstaatskonstellationen mit der ATAD-Änderungs-RL	26
2.3. Die Linking Rules der OECD sowie Art 9 iVm Art 2 Abs 9 Anti-Tax Avoidance-RL als Ausgangspunkt der weiteren Untersuchung	27
3. Der Korrespondenzgedanke im geltenden Recht	31

3.1. Begriffsbestimmung und Systematik des interpersonalen Korrespondenzgedankens	31
3.1.1. Ziel und Zweck des interpersonalen Korrespondenzgedankens	31
3.1.2. Typische normative Ausprägungen des interpersonalen Korrespondenzgedankens	31
3.2. Der interpersonale Korrespondenzgedanke im Lichte des österreichischen Ertragsteuerrechts	33
3.2.1. Die Rsp des VwGH als Ausgangspunkt der Untersuchung	33
3.2.2. Der Korrespondenzgedanke im Spannungsverhältnis zum allgemeinen Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit	35
3.2.3. Der Korrespondenzgedanke im Spannungsverhältnis zum objektiven Nettoprinzip	40
3.2.4. Der Korrespondenzgedanke im Spannungsverhältnis zum Prinzip der Individualbesteuerung	42
3.2.4.1. Die Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit als Grundsatz des Ertragsteuerrechts	42
3.2.4.2. Die persönliche Einkünftezurechnung und Tatbestandsverwirklichung als Ausprägung des Grundsatzes der Individualbesteuerung	46
3.2.4.3. Der interpersonale Korrespondenzgedanke als Abweichung vom Grundsatz der Individualbesteuerung	49
3.2.5. Zwischenergebnis: Keine Ableitung eines allgemeinen Korrespondenzprinzips aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip	50
3.2.6. Ansätze eines interpersonalen Korrespondenzgedankens im geltenden österreichischen Ertragsteuerrecht – Die de lege lata bestehenden interpersonalen Korrespondenzregelungen als Ausprägungen eines allgemein gültigen Korrespondenzprinzips?	51
3.2.6.1. Einleitende Bemerkungen	51
3.2.6.2. Abgrenzung zur korrespondierenden Behandlung steuerfreier Einnahmen und nicht abzugsfähiger Aufwendungen und Ausgaben	52
3.2.6.3. Abgrenzung zur Empfängernennung nach § 162 BAO	54
3.2.6.3.1. Allgemeine Überlegungen zum Ziel und Zweck des § 162 BAO	54
3.2.6.3.2. Die Tatbestandsvoraussetzungen der Versagung des Ausgabenabzugs nach § 162 Abs 2 BAO ..	56

3.2.6.3.3.	Die Nichtanerkennung als zwingende Rechtsfolge nach § 162 Abs 2 BAO	59
3.2.6.3.4.	Ergebnis: § 162 BAO als formelle Verknüpfung verschiedener Steuerpflichtiger im Unterschied zum materiellen interpersonalen Korrespondenzgedanken	61
3.2.6.4.	Die korrespondierende Besteuerung von Renten und wiederkehrenden Bezügen	62
3.2.6.4.1.	Einleitende Bemerkungen	62
3.2.6.4.2.	Die begriffliche Korrespondenz zwischen den beim Empfänger steuerpflichtigen „wiederkehrenden Bezügen“ und den beim Leistenden abzugsfähigen „Renten und dauernden Lasten“	63
3.2.6.4.3.	Die Besteuerung wiederkehrender Bezüge anhand der verschiedenen Rentenarten	70
3.2.6.4.4.	Ergebnis: Kein verallgemeinerungsfähiges interpersonales Korrespondenzprinzip im Bereich der Rentenbesteuerung	76
3.2.6.5.	Ansätze eines interpersonalen Korrespondenzgedankens im Bereich der Beteiligungsertragsbefreiung nach § 10 Abs 1 bis 6 KStG	79
3.2.6.5.1.	Die korrespondierende Besteuerung von inländischen Beteiligungserträgen	79
3.2.6.5.2.	Die interpersonale Systematik des Methodenwechsels nach § 10 Abs 4 und 5 iVm Abs 6 KStG	81
3.2.6.6.	Die Versagung der Beteiligungsertragsbefreiung bei ausländischen Hybriddividenden gemäß § 10 Abs 7 KStG	83
3.2.6.6.1.	§ 10 Abs 7 KStG als gezielte Vorschrift für hybride Finanzinstrumente	83
3.2.6.6.2.	Die tatbestandlichen Anwendungsvoraussetzungen im Überblick	84
3.2.6.6.3.	Versagung der Beteiligungsertragsbefreiung im Umfang der Abzugsfähigkeit	86
3.2.6.6.4.	§ 10 Abs 7 KStG als allgemeiner Ausdruck einer interpersonalen Korrespondenz im System der Beteiligungsertragsbefreiung?	87
3.2.6.7.	Das Abzugsverbot für konzerninterne Zins- und Lizenzzahlungen gemäß § 12 Abs 1 Z 10 KStG	89

3.2.6.7.1. § 12 Abs 1 Z 10 KStG als gezielte Abzugsbeschränkung	89
3.2.6.7.2. Überblick über den persönlichen und sachlichen Anwendungsbereich	90
3.2.6.7.3. Vollumfängliche Versagung der Abzugsfähigkeit als Rechtsfolge	99
3.2.6.7.4. Die interpersonale Systematik des Abzugsverbots in § 12 Abs 1 Z 10 KStG als verallgemeinerungsfähiger Ausdruck eines interpersonalen Korrespondenzgedankens?	100
3.2.7. Ergebnis: Der interpersonale Korrespondenzgedanke als Abweichung von tragenden Grundsätzen des österreichischen Ertragsteuerrechts	101
3.3. Der interpersonale Korrespondenzgedanke im Lichte des Verfassungsrechts	102
3.3.1. Prüfungsmaßstab und Prüfungsgegenstand der verfassungsrechtlichen Beurteilung	102
3.3.2. Der interpersonale Korrespondenzgedanke im Lichte des klassischen Gleichheitssatzes	103
3.3.2.1. Die vergleichende Gleichheitsprüfung als klassische Ausprägung des Gleichheitsgrundsatzes	103
3.3.2.2. Gleichbehandlung ungleicher Sachverhalte als Konsequenz interpersonaler Korrespondenzbestimmungen	106
3.3.2.3. Ungleichbehandlung vergleichbarer Sachverhalte als Konsequenz interpersonaler Korrespondenzbestimmungen	107
3.3.3. Der interpersonale Korrespondenzgedanke im Lichte des umfassenden Sachlichkeitsgebots	108
3.3.3.1. Das Sachlichkeitsgebot als Ausformung des Gleichheitsgrundsatzes in der verfassungsgerichtlichen Rsp in Steuer-sachen	108
3.3.3.2. Die verfassungsrechtliche Bedeutung des Leistungs-fähigkeitsprinzips im Rahmen der Sachlichkeitsprüfung	109
3.3.3.3. Interpersonale Korrespondenzbestimmungen als verfas-sungsrechtlich relevante Abweichungen von tragenden Systemprinzipien	115
3.3.3.3.1. Der interpersonale Korrespondenzgedanke als rechtfertigungsbedürfte Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips	115

3.3.3.3.2. Der interpersonale Korrespondenzgedanke als rechtfertigungsbedürftige Durchbrechung des Grundsatzes der Individualbesteuerung	117
3.3.4. Überlegungen zur sachlichen Rechtfertigung	118
3.3.4.1. Der weite rechtspolitische Gestaltungsspielraums des Gesetzgebers im Abgabenrecht als Ausgangspunkt	118
3.3.4.2. Die Bekämpfung der missbräuchlichen Steuergestaltung als Rechtfertigungsgrund?	120
3.3.4.3. Die Bedeutung der Konzernzugehörigkeit für die sachliche Rechtfertigung	121
3.3.4.4. Die Bedeutung des Grundsatzes der Einmalbesteuerung für die sachliche Rechtfertigung	123
3.3.5. Ergebnis: Verankerung eines interpersonalen Korrespondenzgedankens bei sachlicher Rechtfertigung verfassungsrechtlich zulässig	126
3.4. Der interpersonale Korrespondenzgedanke im Lichte des Unionsrechts	127
3.4.1. Unionsrechtliche Berührungspunkte	127
3.4.2. Der interpersonale Korrespondenzgedanke im Lichte des Sekundärrechts	127
3.4.2.1. Vereinbarkeit mit der Mutter-Tochter-Richtlinie	127
3.4.2.2. Vereinbarkeit mit der Zinsen-Lizenzgebühren-RL	131
3.4.3. Der interpersonale Korrespondenzgedanke im Lichte der Grundfreiheiten des AEUV	134
3.4.3.1. Grundlegende Bemerkungen zur grundfreiheitlichen Prüfung des interpersonalen Korrespondenzgedankens	134
3.4.3.1.1. Die Bedeutung der Grundfreiheiten im Bereich der direkten Steuern und das grundfreiheitliche Prüfungsschema	134
3.4.3.1.2. Bestimmung der anwendbaren Grundfreiheit	135
3.4.3.1.3. Prüfung eines Grundfreiheitsverstoßes	140
3.4.3.1.4. Rechtfertigungsprüfung	146
3.4.3.2. Die Versagung der Beteiligungsertragsbefreiung im Ausmaß der Abzugsfähigkeit im Lichte der Grundfreiheiten	157
3.4.3.2.1. Bestimmung der anwendbaren Grundfreiheit	157
3.4.3.2.2. Prüfung eines Grundfreiheitsverstoßes	157

3.4.3.2.3. Rechtfertigungsprüfung	164
3.4.3.3. Abzugsbeschränkungen bei Nicht- oder Niedrigbesteuerung der Leistung beim Empfänger im Lichte der Grundfreiheiten	167
3.4.3.3.1. Bestimmung der anwendbaren Grundfreiheit	167
3.4.3.3.2. Prüfung eines Grundfreiheitsverstößes	168
3.4.3.3.3. Rechtfertigungsprüfung	171
3.4.3.4. Abzugsbeschränkungen zur Vermeidung eines doppelten Ausgabenabzugs im Lichte der Grundfreiheiten	175
3.4.3.4.1. Bestimmung der anwendbaren Grundfreiheit	175
3.4.3.4.2. Prüfung eines Grundfreiheitsverstößes	175
3.4.3.4.3. Rechtfertigungsprüfung	176
3.4.4. Ergebnis: Der interpersonale Korrespondenzgedanke im Spannungsverhältnis zu den Grundfreiheiten	180
3.5. Der interpersonale Korrespondenzgedanke im Lichte des Abkommensrechts	181
3.5.1. Abkommensrechtliche Berührungspunkte des interpersonalen Korrespondenzgedankens	181
3.5.2. Die Versagung der Steuerbefreiung im Lichte des OECD-Musterabkommens	182
3.5.2.1. Vereinbarkeit mit den abkommensrechtlichen Verteilungsnormen	182
3.5.2.2. Vereinbarkeit mit dem Methodenartikel in Art 23 A und B OECD-MA	183
3.5.2.3. Art 4 Abs 1 lit a Mutter-Tochter-RL im Spannungsverhältnis zur abkommensrechtlichen Befreiungsmethode	186
3.5.3. Die interpersonalen Abzugsbeschränkungen im Lichte des OECD-Musterabkommens	192
3.5.3.1. Vereinbarkeit mit den abkommensrechtlichen Verteilungsnormen	192
3.5.3.2. Vereinbarkeit mit den Diskriminierungsverboten gem Art 24 Abs 4 und 5 OECD-MA	193
3.5.4. Ergebnis: Interpersonale Korrespondenzbestimmungen abkommensrechtlich weitgehend unproblematisch	197
3.6. Die de lege lata bestehenden interpersonalen Korrespondenzregelungen im Lichte des geltenden Rechts	197
3.6.1. Einleitende Bemerkungen	197

3.6.2. Die Versagung der Beteiligungsertragsbefreiung gemäß § 10 Abs 7 KStG	198
3.6.2.1. Verfassungsrechtliche Würdigung des § 10 Abs 7 KStG	198
3.6.2.2. Unionsrechtliche Würdigung des § 10 Abs 7 KStG	200
3.6.2.2.1. Vereinbarkeit mit der Mutter-Tochter-RL	200
3.6.2.2.2. Vereinbarkeit mit den Grundfreiheiten	201
3.6.2.3. Abkommensrechtliche Würdigung des § 10 Abs 7 KStG	207
3.6.3. Das Abzugsverbot für konzerninterne Zins- und Lizenzzahlungen gemäß § 12 Abs 1 Z 10 KStG	209
3.6.3.1. Verfassungsrechtliche Würdigung des § 12 Abs 1 Z 10 KStG	209
3.6.3.2. Unionsrechtliche Würdigung des § 12 Abs 1 Z 10 KStG	211
3.6.3.2.1. Vereinbarkeit mit der Zinsen-Lizenzgebühren-RL	211
3.6.3.2.2. Vereinbarkeit mit den Grundfreiheiten	212
3.6.3.2.3. Unionsrechtskonforme Reduktion des Abzugsverbots?	221
3.6.3.3. Abkommensrechtliche Würdigung des § 12 Abs 1 Z 10 KStG	223
4. Die vorgeschlagenen Linking Rules der OECD	225
4.1. Aufbau und Zielsetzung der nachstehenden Untersuchung	225
4.2. Gesetzgebungsempfehlungen an die nationalen Steuergesetzgeber in Bezug auf D/NI-Situationen	226
4.2.1. Recommendation 1: Regel für hybride Finanzinstrumente – Hybrid Financial Instrument Rule	226
4.2.1.1. Ausgangssachverhalt – D/NI-Ergebnis	226
4.2.1.2. Rechtsfolgen der Hybrid Financial Instrument Rule	228
4.2.1.2.1. Regelungsziel und Systematik	228
4.2.1.2.2. Die Neutralisierung des Hybrid Mismatches als Rechtsfolge	228
4.2.1.3. Sachlicher Anwendungsbereich	229
4.2.1.3.1. Der Zahlungsbegriff iSd Hybrid Financial Instrument Rule	229
4.2.1.3.2. Rechtsgrundlage der Zahlung	230
4.2.1.3.3. Vorliegen eines Hybrid Mismatches (D/NI-Ergebnis)	236

4.2.1.3.4.	Abweichende Qualifikation der Zahlung als Ursache des D/Ni-Ergebnisses	239
4.2.1.4.	Persönlicher Anwendungsbereich	241
4.2.1.4.1.	Überblick	241
4.2.1.4.2.	Zahlung an eine nahestehende Person (Related Person)	242
4.2.1.4.3.	Zahlung im Rahmen einer strukturierten Gestaltung („Structured Arrangement“)	246
4.2.1.5.	Ausnahmen	251
4.2.1.6.	Zusammenfassende Würdigung	252
4.2.2.	Recommendation 2: Spezifische Empfehlungen für die steuerliche Behandlung von Financial Instruments	253
4.2.2.1.	Ziel und Zweck der Recommendation 2	253
4.2.2.2.	Versagung der Beteiligungsertragsbefreiung für abzugsfähige Zahlungen	254
4.2.2.3.	Beschränkung der Anrechenbarkeit von Quellensteuern	256
4.2.2.4.	Zusammenfassende Würdigung: Verhältnis der Recommendation 2 zur Hybrid Financial Instrument Rule	257
4.2.3.	Recommendation 3: Regel für nicht berücksichtigte hybride Zahlungen – Disregarded Hybrid Payments Rule	259
4.2.3.1.	Ausgangssachverhalt – D/Ni-Ergebnis	259
4.2.3.2.	Rechtsfolgen und Regelungskonzept der Disregarded Hybrid Payments Rule	262
4.2.3.3.	Sachlicher Anwendungsbereich	263
4.2.3.3.1.	Nicht berücksichtigte Zahlung eines hybriden Rechtsträgers	263
4.2.3.3.2.	Vorliegen eines D/Ni-Ergebnisses – Abzugsfähigkeit bei fehlender Doppelerfassung	265
4.2.3.4.	Persönlicher Anwendungsbereich	267
4.2.3.5.	Zusammenfassende Würdigung – Verhältnis zur Hybrid Financial Instrument Rule (Recommendation 1)	268
4.2.4.	Recommendation 4: Regel für umgekehrt hybride Rechtsträger – Reverse Hybrid Rule	269
4.2.4.1.	Ausgangssachverhalte	269
4.2.4.1.1.	Beispiel 1: D/Ni-Ergebnis bei Zahlung an hybriden Rechtsträger	269
4.2.4.1.2.	Beispiel 2: D/Ni-Ergebnis bei Zahlung an Betriebsstätten	271

4.2.4.2. Rechtsfolgen und Regelungskonzept der Reverse Hybrid Rule	272
4.2.4.3. Sachlicher Anwendungsbereich	273
4.2.4.3.1. Zahlung an einen Reverse Hybrid	273
4.2.4.3.2. Vorliegen eines D/NI-Ergebnisses iSd Reverse Hybrid Rule	274
4.2.4.4. Persönlicher Anwendungsbereich	276
4.2.4.5. Zusammenfassende Würdigung – Verhältnis der Reverse Hybrid Rule zu anderen Hybrid Mismatch Rules	277
4.2.5. Recommendation 5: Spezifische Empfehlungen für die steuerliche Behandlung von Reverse Hybrids	279
4.2.5.1. Ziel und Zweck der Recommendation 5	279
4.2.5.2. Anwendung von CFC-Regelungen oder anderen Besteuerungsregimen für Offshore-Investments	279
4.2.5.3. Einschränkung der transparenten Besteuerung von Reverse Hybrids	280
4.2.5.4. Einführung besonderer Berichts- und Dokumentationspflichten	282
4.2.5.5. Zusammenfassende Würdigung – Verhältnis der Recommendation 5 zur Reverse Hybrid Rule	282
4.3. Gesetzgebungsempfehlungen an die nationalen Steuergesetzgeber in Bezug auf DD-Situationen	284
4.3.1. Recommendation 6: Regelung für abzugsfähige hybride Zahlungen – Deductible Hybrid Payments Rule	284
4.3.1.1. Ausgangsachverhalt – DD-Ergebnis	284
4.3.1.2. Rechtsfolgen und Regelungskonzept	286
4.3.1.3. Sachlicher Anwendungsbereich	288
4.3.1.3.1. Vorliegen eines DD-Ergebnisses – Doppelte Berücksichtigung desselben Abzugspostens	288
4.3.1.3.2. Hybrid Payer als Ursache des DD-Ergebnisses	290
4.3.1.3.3. Hybrid Mismatch – Fehlende doppelte Berücksichtigung der Einnahmen	291
4.3.1.3.4. Ausnahmsweise Berücksichtigung sog Stranded Losses	292
4.3.1.4. Persönlicher Anwendungsbereich	293
4.3.1.5. Zusammenfassende Würdigung	293
4.3.2. Recommendation 7: Regel für doppelt ansässige Steuerpflichtige – Dual-Resident Payer Rule	294

4.3.2.1. Ausgangssachverhalt – DD-Ergebnis	294
4.3.2.2. Rechtsfolgen und Regelungskonzept der Dual-Resident Payer Rule	296
4.3.2.3. Sachlicher Anwendungsbereich	298
4.3.2.3.1. Abzugsfähige Zahlung eines doppelt ansässigen Rechtsträgers	298
4.3.2.3.2. Hybrid Mismatch – Fehlende doppelte Berücksichtigung der Einnahmen	299
4.3.2.4. Persönlicher Anwendungsbereich	300
4.3.2.5. Zusammenfassende Würdigung	300
4.4. Recommendation 8: Regel für importierte Besteuerungsinkongruenzen – Imported Mismatch Rule	301
4.4.1. Ausgangssachverhalt: Importierter Hybrid Mismatch	301
4.4.2. Rechtsfolgen und Regelungskonzept der Imported Mismatch Rule	303
4.4.3. Sachlicher Anwendungsbereich	304
4.4.3.1. Vorliegen eines „Imported Mismatch Payments“	304
4.4.3.2. Vorliegen einer „Hybrid Deduction“	305
4.4.3.3. Vorliegen eines D/NI-Ergebnisses – Verrechnung des Imported Mismatch Payments mit der Hybrid Deduction	307
4.4.4. Persönlicher Anwendungsbereich	311
4.4.5. Zusammenfassende Würdigung	312
4.5. Zusammenfassende Überlegungen	313
4.5.1. Die Neutralisierung der Effekte von Hybrid Mismatches als gemeinsames Ziel sämtlicher Regelungsempfehlungen	313
4.5.2. Die wesentlichen Arten der Linking Rules der OECD – Ausgangs- punkt der Prüfung der Umsetzbarkeit in Österreich	317
4.5.2.1. Neutralisierung von D/NI-Ergebnissen	317
4.5.2.2. Neutralisierung von DD-Ergebnissen	317
5. Umsetzung der Linking Rules der OECD in Österreich	319
5.1. Einleitende Bemerkungen	319
5.1.1. Grundsätzliche Umsetzungsmöglichkeiten	319
5.1.2. Aufbau und Ziel der nachstehenden Untersuchung	319
5.2. Umsetzung der Linking Rules in Form eines allgemeinen Grundsatzes der Einmalbesteuerung interpersonaler Leistungsbeziehungen	320
5.2.1. Rechtssystematische Würdigung – Der Korrespondenzgedanke als neues Prinzip im österreichischen Ertragsteuerrecht	320

5.2.2. Verfassungsrechtliche Würdigung einer prinzipienbasierten Umsetzung – Das Korrespondenzprinzip im Lichte des verfassungsrechtlichen Determinierungsgebots	323
5.2.3. Vergleich zu den Linking Rules der OECD als gezielte Maßnahmen zur Bekämpfung hybrider Gestaltungen	325
5.2.4. Ergebnis: Beschränkte materiell-rechtliche Folgen einer bloß prinzipienbasierten Umsetzung	326
5.3. Umsetzung der Linking Rules in Form allgemein ausgestalteter interpersonaler Korrespondenzbestimmungen	327
5.3.1. Verankerung allgemeiner materiell-rechtlicher Bestimmungen mit interpersonalem Korrespondenzcharakter	327
5.3.2. Rechtssystematische Überlegungen	328
5.3.2.1. Wesentliche Ausprägungen einer allgemeinen materiell-rechtlichen Umsetzung und Verhältnis zu den de lege lata bestehenden Ansätzen eines interpersonalen Korrespondenzgedankens	328
5.3.2.2. Würdigung im Lichte der Linking Rules der OECD	330
5.3.3. Verfassungsrechtliche Würdigung – Die Schaffung allgemeiner interpersonaler Korrespondenzbestimmungen im Lichte des Gleichheitsgrundsatzes	333
5.3.4. Ergebnis	336
5.4. Umsetzung der Linking Rules in Form von gezielten Einzelregelungen	337
5.4.1. Verankerung gezielter Korrespondenzbestimmungen nach dem Vorbild der Linking Rules der OECD	337
5.4.2. Rechtssystematische und rechtstechnische Überlegungen	337
5.4.2.1. Vereinzelt Ansätze interpersonaler Korrespondenzbestimmungen als Anknüpfungspunkt	337
5.4.2.2. Die Linking Rules der OECD im Verhältnis zu den de lege lata bestehenden Korrespondenzbestimmungen – Novellierungs- oder Neuregelungsbedarf?	338
5.4.2.2.1. § 10 Abs 7 KStG im Lichte der Linking Rules der OECD	338
5.4.2.2.2. § 12 Abs 1 Z 10 KStG im Lichte der Linking Rules der OECD – Novellierungs- oder Neuregelungsbedarf?	342
5.4.2.2.3. Exkurs: § 12 Abs 1 Z 10 KStG im Lichte der Arbeiten der OECD zu BEPS-Action 4 und 5	349

5.4.2.2.4. Zwischenergebnis: Neuregelungs- und Novel- lierungsbedarf	350
5.4.2.3. Die Linking Rules der OECD im Lichte des Grundsatzes der amtswegigen Erforschung der materiellen Wahr- heit	352
5.4.2.4. Überlegungen zur legistischen Umsetzung	357
5.4.2.4.1. Übernahme der abweichenden Begrifflichkeiten der Linking Rules OECD in das österreichische Ertragsteuerrecht	357
5.4.2.4.2. Sicherstellung einer dem Rangverhältnis entspre- chenden Anwendung der verschiedenen Arten von Linking Rules	359
5.4.3. Die Verankerung gezielter Linking Rules im Lichte des Verfassungs- rechts	360
5.4.3.1. Verfassungsrechtliche Berührungspunkte der Verankerung interpersonaler Korrespondenzregeln de lege ferenda	360
5.4.3.2. Die Linking Rules der OECD im Lichte des Gleichheits- grundsatzes	361
5.4.3.3. Die Linking Rules der OECD im Lichte des verfassungs- rechtlichen Vertrauensschutzes	365
5.4.3.3.1. Grundlegende Bemerkungen zum verfassungs- rechtlichen Vertrauensschutz	365
5.4.3.3.2. Keine vertrauensschutzrechtlichen Bedenken gegen die Verankerung interpersonaler Korre- spondenzbestimmungen de lege ferenda	369
5.4.3.4. Die Linking Rules der OECD im Lichte des verfassungs- rechtlichen Determinierungsgebots	371
5.4.3.4.1. Der Grundsatz der Tatbestandsbestimmt- heit	371
5.4.3.4.2. Der Grundsatz der Tatbestandsklarheit	374
5.4.4. Die Verankerung gezielter Linking Rules im Lichte des Unions- rechts	376
5.4.4.1. Die Linking Rules der OECD im Einklang mit sekundär- rechtlichen Vorgaben	376
5.4.4.2. Die Hybrid Mismatch Rules zur Neutralisierung von D/NI-Ergebnissen im Lichte der Grundfreiheiten des AEUV	378
5.4.4.2.1. Bestimmung der anwendbaren Grund- freiheit	378
5.4.4.2.2. Vorliegen eines Grundfreiheitsverstoßes	380

5.4.4.2.3. Rechtfertigungsprüfung	381
5.4.4.3. Die Hybrid Mismatch Rules zur Neutralisierung von DD-Ergebnissen im Lichte der Grundfreiheiten des AEUV	387
5.4.5. Die Linking Rules im Lichte des Abkommensrechts	391
5.4.6. Ergebnis	394
5.4.6.1. Zusammenfassende Würdigung	394
5.4.6.2. Vorgaben für eine verfassungs-, unions- und abkommens- rechtskonforme Umsetzung in Österreich	396
6. Die Bekämpfung steuerlicher Hybrid Mismatches nach der EU Anti-Tax Avoidance-RL	399
6.1. Aufbau und Zielsetzung der nachstehenden Untersuchung	399
6.2. Persönlicher und räumlicher Anwendungsbereich der Anti-Tax Avoi- dance-RL	400
6.3. DD-Ergebnisse iZm hybriden Rechtsträgern und hybriden Betriebs- stätten	403
6.3.1. Ausgangssachverhalte	403
6.3.1.1. Beispiel 1: DD-Ergebnis bei Zahlung durch hybriden Rechtsträger	403
6.3.1.2. Beispiel 2: DD-Ergebnis bei Zahlung durch eine auslän- dische Betriebsstätte	405
6.3.2. Regelungskonzept des Art 9 Abs 1 Anti-Tax Avoidance-RL	406
6.3.3. Sachlicher Anwendungsbereich	408
6.3.3.1. DD-Ergebnis	408
6.3.3.1.1. Abzug derselben Zahlung, Aufwendungen oder Verluste	408
6.3.3.1.2. Steuerwirksame Berücksichtigung im Quellen- staat	409
6.3.3.1.3. Parallele Berücksichtigung im Ansässigkeits- staat der Anteilsinhaber	410
6.3.3.1.4. Beachtlichkeit doppelt erfasster Einnah- men	412
6.3.3.2. Unterschiedliche rechtliche Einordnung als Ursache des DD-Ergebnisses	414
6.3.4. Persönlicher Anwendungsbereich	416
6.3.4.1. Hybride Gestaltung zwischen verbundenen Unternehmen oder zwischen einem Steuerpflichtigen und einem verbun- denen Unternehmen	416

6.3.4.2. Hybride Gestaltung im Verhältnis zwischen Stammhaus und Betriebsstätte oder zwischen Betriebsstätten desselben Steuerpflichtigen	419
6.3.4.3. Hybride Gestaltung aufgrund einer strukturierten Gestaltung	419
6.3.5. Rechtsfolge des Art 9 Abs 1 Anti-Tax Avoidance-RL	422
6.3.5.1. DD-Ergebnisse im Unionsgebiet	422
6.3.5.2. DD-Ergebnisse im Verhältnis zu Drittstaaten	423
6.3.5.3. DD-Ergebnisse iZm Betriebsstätten	424
6.4. D/NI-Ergebnisse iZm hybriden Rechtsträgern und hybriden Betriebsstätten	425
6.4.1. Ausgangssachverhalte – D/NI-Ergebnis	425
6.4.1.1. Beispiel 1: D/NI-Ergebnis bei Zahlung durch hybride Rechtsträger oder Betriebsstätten	425
6.4.1.2. Beispiel 2: D/NI-Ergebnis bei Zahlung an hybride Rechtsträger (Reverse Hybrids) oder Betriebsstätten	427
6.4.2. Regelungskonzept des Art 9 Abs 2 Anti-Tax Avoidance-RL	429
6.4.3. Sachlicher Anwendungsbereich	431
6.4.3.1. D/NI-Ergebnis	431
6.4.3.1.1. Steuerwirksamer Abzug der Zahlung beim Leistenden	431
6.4.3.1.2. „Gleichzeitige steuerliche Nichtberücksichtigung“ beim Zahlungsempfänger	433
6.4.3.1.3. Beachtlichkeit doppelt berücksichtigter Einnahmen	435
6.4.3.2. Unterschiedliche Ein- oder Zuordnung als Ursache des D/NI-Ergebnisses	436
6.4.4. Persönlicher Anwendungsbereich	438
6.4.5. Umsetzungswahlrecht gem Art 9 Abs 4 lit a Anti-Tax Avoidance-RL	439
6.4.6. Rechtsfolge des Art 9 Abs 2 Anti-Tax Avoidance-RL iZm hybriden Rechtsträgern	440
6.4.6.1. D/NI-Ergebnisse im Unionsgebiet	440
6.4.6.2. D/NI-Ergebnisse im Verhältnis zu Drittstaaten	441
6.4.6.3. D/NI-Ergebnisse iZm Betriebsstätten	442
6.5. D/NI-Ergebnisse iZm hybriden Finanzinstrumenten	443
6.5.1. Ausgangssachverhalt – D/NI-Ergebnis	443
6.5.2. Regelungskonzept des Art 9 Abs 2 Anti-Tax Avoidance-RL iZm hybriden Finanzinstrumenten	444

6.5.3.	Sachlicher Anwendungsbereich	445
6.5.3.1.	D/NI-Ergebnis	445
6.5.3.1.1.	Zahlung im Rahmen eines Finanzinstru- ments	445
6.5.3.1.2.	Steuerwirksamer Abzug der Zahlung beim Leistenden	446
6.5.3.1.3.	„Gleichzeitige steuerliche Nichtberücksichti- gung“ beim Zahlungsempfänger	448
6.5.3.2.	Unterschiedliche rechtliche Einordnung der Zahlung als Ursache des D/NI-Ergebnisses	450
6.5.4.	Persönlicher Anwendungsbereich	452
6.5.5.	Ausnahmen für Zahlungen von einem Wertpapierhändler im Rahmen einer hybriden Übertragung	453
6.5.6.	Umsetzungswahlrecht gem Art 9 Abs 4 lit b Anti-Tax Avoidance-RL in Bezug auf Zinszahlungen an verbundene Unternehmen	454
6.5.7.	Rechtsfolge des Art 9 Abs 2 Anti-Tax Avoidance-RL	455
6.5.7.1.	D/NI-Ergebnisse im Unionsgebiet	455
6.5.7.2.	D/NI-Ergebnisse im Verhältnis zu Drittstaaten	456
6.6.	Importierte hybride Gestaltungen	457
6.6.1.	Ausgangssachverhalte	457
6.6.1.1.	Beispiel 1: Importiertes DD-Ergebnis	457
6.6.1.2.	Beispiel 2: Importiertes D/NI-Ergebnis	459
6.6.2.	Regelungskonzept des Art 9 Abs 3 Anti-Tax Avoidance-RL	460
6.6.3.	Sachlicher Anwendungsbereich	461
6.6.3.1.	Abzugsfähigkeit der Zahlung in einem Mitglied- staat	461
6.6.3.2.	Verrechnung mit einer Besteuerungsinkongruenz zwischen Drittstaaten	461
6.6.4.	Persönlicher Anwendungsbereich	463
6.6.5.	Rechtsfolge des Art 9 Abs 3 Anti-Tax Avoidance-RL	464
6.7.	Doppelte Nichtbesteuerung iZm hybriden Betriebsstätten	464
6.7.1.	Ausgangssachverhalt – Nichtbesteuerung bei gleichzeitiger Nichtberücksichtigung	464
6.7.2.	Regelungskonzept des Art 9 Abs 5 Anti-Tax Avoidance-RL	465
6.7.3.	Sachlicher Anwendungsbereich	466
6.7.3.1.	Einkünfte einer unberücksichtigten Betriebsstätte	466
6.7.3.2.	Doppelte Nichtbesteuerung der Einkünfte der unberück- sichtigten Betriebsstätte	467

6.7.3.3. Abweichende Einordnung der Betriebsstätte als Ursache des Hybrid Mismatches	468
6.7.4. Persönlicher und räumlicher Anwendungsbereich	468
6.7.5. Rechtsfolge des Art 9 Abs 5 Anti-Tax Avoidance-RL	469
6.8. Hybride Übertragungen	471
6.8.1. Ausgangssachverhalt – D/NI-Ergebnis und doppelte Quellensteuerentlastung	471
6.8.2. Regelungskonzept des Art 9 Abs 6 Anti-Tax Avoidance-RL	473
6.8.3. Sachlicher Anwendungsbereich	474
6.8.3.1. Vorliegen einer „hybriden Übertragung“	474
6.8.3.2. Hybrid Mismatch – Doppelte Quellensteuerentlastung	475
6.8.4. Absicht zur Herbeiführung der mehrfachen Quellensteuerermäßigung	476
6.8.5. Rechtsfolge des Art 9 Abs 6 Anti-Tax Avoidance-RL	477
6.9. Umgekehrt hybride Gestaltungen	477
6.9.1. Ausgangssachverhalt	477
6.9.2. Regelungskonzept des Art 9a Anti-Tax Avoidance-RL	479
6.9.3. Sachlicher Anwendungsbereich	479
6.9.3.1. Nichtbesteuerung der Einkünfte des hybriden Rechtsträgers	479
6.9.3.2. Die abweichende Qualifikation des hybriden Rechtsträgers als Ursache der Besteuerungsinkongruenz	480
6.9.4. Persönlicher und räumlicher Anwendungsbereich	480
6.9.5. Ausnahme für Organismen für gemeinsame Anlagen	481
6.9.6. Rechtsfolge des Art 9a Anti-Tax Avoidance-RL	481
6.9.7. Abgrenzung zu Art 9 Abs 1 und Abs 2 Anti-Tax Avoidance-RL	482
6.10. DD-Ergebnisse iZm doppelansässigen Rechtsträgern	483
6.10.1. Ausgangssachverhalt: DD-Ergebnis	483
6.10.2. Regelungskonzept des Art 9b Anti-Tax Avoidance-RL	485
6.10.3. Sachlicher Anwendungsbereich	486
6.10.3.1. Abzugsfähige Aufwendungen eines doppelt ansässigen Rechtsträgers	486
6.10.3.2. Fehlende Verrechnung mit doppelt berücksichtigten Einnahmen	486
6.10.4. Persönlicher Anwendungsbereich	487
6.10.5. Rechtsfolge des Art 9b Anti-Tax Avoidance-RL	487

6.11. Zusammenfassende Würdigung im Lichte der Arbeiten der OECD	489
7. Umsetzung von Art 9 Anti-Tax Avoidance-RL in Österreich	493
7.1. Aufbau und Zielsetzung der nachstehenden Ausführungen	493
7.2. Art 9 Anti-Tax Avoidance-RL im Lichte des Unionsrechts	494
7.2.1. Primär- und sekundärrechtliche Berührungspunkte der Anti-Tax Avoidance-RL	494
7.2.2. Vereinbarkeit und Zusammenspiel mit geltenden sekundärrechtli- chen Vorgaben	494
7.2.2.1. Art 9 iVm Art 2 Abs 9 Anti-Avoidance-RL im Lichte der Zinsen-Lizenzgebühren-RL	494
7.2.2.2. Art 9 iVm Art 2 Abs 9 Anti-Avoidance-RL im Lichte der Mutter-Tochter-RL	496
7.2.3. Art 9 Anti-Tax Avoidance-RL im Lichte der Grundfreiheiten des AEUV	499
7.2.3.1. Die Bekämpfung von DD-Ergebnissen nach Art 9 Abs 1 Anti-Tax Avoidance-RL	500
7.2.3.1.1. Bestimmung der anwendbaren Grund- freiheit	500
7.2.3.1.2. Vorliegen eines Verstoßes gegen die Niederlas- sungsfreiheit	502
7.2.3.1.3. Rechtfertigungsprüfung	504
7.2.3.1.4. Verhältnismäßigkeitsprüfung	506
7.2.3.1.5. Primärrechtskonforme Interpretation der ursprünglich beschlossenen Fassung des Art 9 Abs 1 Anti-Tax Avoidance-RL	508
7.2.3.2. Die Bekämpfung von D/NI-Ergebnissen nach Art 9 Abs 2 Anti-Tax Avoidance-RL	511
7.2.3.2.1. Bestimmung der anwendbaren Grund- freiheit	511
7.2.3.2.2. Vorliegen eines Verstoßes gegen die Niederlas- sungsfreiheit	513
7.2.3.2.3. Rechtfertigungsprüfung	514
7.2.3.2.4. Verhältnismäßigkeitsprüfung	520
7.2.4. Zwischenergebnis – Primärrechtliche Vorgaben bei der Umsetzung der Anti-Tax Avoidance-RL	521
7.3. Der Regelungsspielraum der Mitgliedstaaten im Lichte der Umsetzungs- verpflichtung der Anti-Tax Avoidance-RL	522
7.3.1. Zeitliche Aspekte der Umsetzungsverpflichtung – Sperrwirkung der Anti-Tax Avoidance-RL	522

7.3.2. Inhaltliche Aspekte der Umsetzungsverpflichtung – Ausmaß und Grenzen des Umsetzungsspielraums	525
7.3.2.1. Wahrung des Effektivitätsgrundsatzes als Ausgangspunkt	525
7.3.2.2. Die Regelungen der Anti-Tax Avoidance-RL als Mindestschutzniveau	526
7.3.2.3. Spielraum der mitgliedstaatlichen Gesetzgeber bei der Ausgestaltung der Umsetzungsbestimmungen	527
7.3.2.4. Verbleibender Regelungsspielraum der Mitgliedstaaten neben der Anti-Tax Avoidance-RL	527
7.4. Umsetzung von Art 9 iVm Art 2 Abs 9 Anti-Tax Avoidance-RL im österreichischen Ertragsteuerrecht	528
7.4.1. Anknüpfungspunkte einer Umsetzung in Österreich	528
7.4.1.1. Art 9 iVm Art 2 Abs 9 Anti-Tax Avoidance-RL im Lichte des § 12 Abs 1 Z 10 KStG	528
7.4.1.2. Art 9 iVm Art 2 Abs 9 Anti-Tax Avoidance-RL im Lichte des § 10 Abs 7 KStG	532
7.4.2. Novellierungs- oder Neuregelungsbedarf?	533
7.4.2.1. Bekämpfung von D/NI-Ergebnissen	533
7.4.2.2. Bekämpfung von DD-Ergebnissen und weiteren Hybrid Mismatches	536
7.5. Umsetzung des Art 9 iVm Art 2 Abs 9 Anti-Tax Avoidance-RL im Lichte des Verfassungsrechts	536
7.5.1. Verfassungsrechtliche Berührungspunkte	536
7.5.2. Art 9 iVm Art 2 Abs 9 Anti-Tax Avoidance-RL im Lichte des Gleichheitsgrundsatzes	537
7.5.2.1. (Un)Gleichbehandlung (un)gleicher Sachverhalte	537
7.5.2.2. Überlegungen zur sachlichen Rechtfertigung	540
7.6. Umsetzung des Art 9 iVm Art 2 Abs 9 Anti-Tax Avoidance-RL im Lichte des Abkommensrechts	544
7.6.1. Vereinbarkeit mit den einschlägigen Verteilungsnormen des OECD-MA	544
7.6.2. Vereinbarkeit mit dem Methodenartikel	545
7.6.3. Vereinbarkeit mit dem Schuldnerdiskriminierungsverbot nach Art 24 Abs 4 OECD-MA	547
7.7. Umsetzung des Art 9 iVm Art 2 Abs 9 Anti-Tax Avoidance-RL im Lichte der Regelungsvorschläge der OECD	550
7.7.1. Abweichende rechtliche Qualität als Ausgangspunkt	550
7.7.2. Bedeutung der Linking Rules der OECD für Zwecke der Umsetzung der Anti-Tax Avoidance-RL	551

7.8. Zusammenfassende Würdigung	553
8. Zusammenfassung der Ergebnisse	555
8.1. Interpersonaler Korrespondenzgedanke kein Grundsatz des geltenden österreichischen Ertragsteuerrechts	555
8.2. Verfassungsrechtlicher Rechtfertigungsbedarf interpersonaler Korrespon- denzbestimmungen	556
8.3. Interpersonale Korrespondenzbestimmungen als rechtfertigungsbedürftige Beschränkungen der Grundfreiheiten	557
8.4. Interpersonale Korrespondenzbestimmungen im Lichte der abkommens- rechtlichen Vorgaben	560
8.5. Die de lege lata bestehenden interpersonalen Korrespondenzbestimmungen als rechtfertigungsbedürftige Ausnahmeregelungen	561
8.6. Die Regelungsempfehlungen der OECD im Rahmen von BEPS-Action 2 als umfassendes Paket gezielter Linking Rules	566
8.7. Die Umsetzung der Linking Rules in Österreich	568
8.8. Die Bekämpfung hybrider Steuergestaltungen nach der Anti-Tax Avoidance-RL	570
8.9. Umsetzung von Art 9 iVm Art 2 Abs 9 Anti-Tax Avoidance-RL in Österreich	572
Quellenverzeichnis	575
Stichwortverzeichnis	619