

# YOUNG ACADEMICS

Internationales  
Steuerrecht  
1

Virginia Lepsien

## Die Problembereiche und Zweifelsfragen bei der Umsetzung der Regelungen zur Bekämpfung von hybriden Gestaltungen



# YOUNG ACADEMICS

Internationales Steuerrecht | 1

Herausgegeben von  
Prof. Dr. Gerrit Frotscher



Virginia Lepsien

# **Die Problembereiche und Zweifelsfragen bei der Umsetzung der Regelungen zur Bekämpfung von hybriden Gestaltungen**

Mit einem Vorwort von Prof. Dr. Siegfried Grotherr

**Tectum Verlag**

Virginia Lepsien

Die Problembereiche und Zweifelsfragen bei der Umsetzung der Regelungen  
zur Bekämpfung von hybriden Gestaltungen

Young Academics: Internationales Steuerrecht; Bd. 1

© Tectum – ein Verlag in der Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden 2023

ISBN 978-3-8288-4963-1

ePDF 978-3-8288-5102-3

ISSN 2941-9972

DOI: <https://doi.org/10.5771/9783828851023>

Gesamtverantwortung für Herstellung  
bei der Nomos Verlagsgesellschaft mbH & Co. KG



Onlineversion  
Tectum eLibrary

Alle Rechte vorbehalten

Besuchen Sie uns im Internet  
[www.tectum-verlag.de](http://www.tectum-verlag.de)

Bibliografische Informationen der Deutschen Nationalbibliothek  
Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der  
Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Angaben  
sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.



Dieses Werk ist lizenziert unter einer Creative Commons Namensnennung  
4.0 International Lizenz.

## Vorwort

Hybride Gestaltungen gehören zum Werkzeugkasten der internationalen Steuergestaltung. Es wundert deshalb nicht, dass das BEPS-Projekt der OECD sich diesem Thema in dem Aktionspunkt 2 ausführlich widmet. Die sog. ATAD-Richtlinien (ATAD = Anti Tax Avoidance Directive) greifen die Thematik auf. Deutschland hat die Bekämpfung der hybriden Gestaltungen im § 4k EStG verankert. Viele Fragen sind nach wie vor unklar.

Die Verfasserin beleuchtet ausgewählte Absätze des § 4k EStG zur Bekämpfung von hybriden Gestaltungen, wobei sie sich im Wesentlichen auf hybride Finanzinstrumente und importierte Besteuerungsinkongruenzen beschränkt. Darüber hinaus wird ergänzend auf die in § 4k Abs. 6 EStG konkretisierten unbestimmten Rechtsbegriffe der Vorschrift näher eingegangen. Lobenswert ist, dass dem Thema der Sachverhaltsermittlung ein recht umfangreicher Rahmen gewidmet wird. Auf die interessante Thematik der Normenkonkurrenz wird ausführlicher eingegangen. Recht detailliert widmet sich die Verfasserin anschließend dem persönlichen und sachlichen Anwendungsbereich von § 4k EStG. Dabei werden das abgestimmte Verhalten und die strukturierte Gestaltung tatbestandlich gründlich analysiert.

Einen größeren Umfang nehmen die Betrachtungen der hybriden Finanzinstrumente sowie der importierten Besteuerungsinkongruenzen ein. Die Ausführungen sind sorgfältig erstellt und inhaltlich gut gelungen. Besonders positiv ist zu erwähnen, dass die Analysen auch immer wieder mit eigenen kritischen Stellungnahmen ergänzt werden. Eingelegte Beispiele anhand von Konzernschaubildern verdeutlichen die Ausführungen grafisch. Besonders positiv sind die recht umfangreichen Ausführungen der Verfasserin zur Sachverhaltsermittlung und zu den unterschiedlichen Beweislasten bei der Anwendung des § 4k EStG zu erwähnen. Die Ausführungen in der Schlussbetrachtung sind ge-

lungen und enthalten eigenständige Überlegungen zu den Problembe-  
reichen und Zweifelsfragen der Themenstellung.

Die vorliegende Untersuchung gibt dem Rechtsanwender wertvolle  
Hinweise. Sie kann zur Lektüre empfohlen werden.

Hamburg, im August 2023

Prof. Dr. Siegfried Grotherr

# Inhaltsverzeichnis

<b>Abbildungsverzeichnis</b> .....	XI
<b>Abkürzungsverzeichnis</b> .....	XIII
<b>I. Problemstellung</b> .....	1
<b>II. ATAD-Umsetzungsgesetz in Deutschland</b> .....	5
1. Zielsetzung der gesetzlichen Regelungen in Bezug auf die hybriden Gestaltungen .....	5
2. § 4k EStG .....	5
a) Kurzübersicht § 4k Abs. 1 bis Abs. 7 EStG .....	6
b) Normenkonkurrenz im Zusammenhang mit anderen bestehenden Rechtsnormen .....	8
aa) § 4h EStG .....	8
bb) § 4i EStG .....	10
3. Weitere Neuerungen und vergebene Anpassungen .....	12
<b>III. Der Anwendungsbereich von § 4k EStG – § 4k Abs. 6 EStG</b> .....	17
1. Die Erweiterung des Tatbestandsmerkmals der nahestehenden Person durch das nicht näher definierte Merkmal des Zusammenwirkens eines Personenkreises durch abgestimmtes Verhalten .....	17
a) Vergleich zu anderen Rechtsnormen, die dieses Tatbestandsmerkmal voraussetzen, um eine Definition herzuleiten .....	18
b) Die unklare Bedeutung des Zusammenhangs zwischen der Besteuerungsinkongruenz und dem abgestimmten Verhalten .....	20



2. Das Tatbestandsmerkmal der strukturierten Gestaltung als mögliche Abschreckungsmaßnahme des Gesetzgebers .....	23
a) Das Vorliegen einer strukturierten Gestaltung .....	23
aa) Die Prüfung einer möglichen Einbeziehung des steuerlichen Vorteils in die vertraglichen Vereinbarungen (Alt. 1) .....	24
bb) Ein steuerlicher Vorteil war nach objektiven Kriterien zu erwarten (Alt. 2) .....	26
b) Das Nichtvorliegen einer strukturierten Gestaltung .....	27
aa) Das Aufeinandertreffen mehrerer unbestimmter Rechtsbegriffe .....	27
bb) Die widersprüchliche Nachweispflicht .....	29
c) Zwischenfazit .....	30
3. Die Gefahr einer Doppelbesteuerung durch das Fehlen einer Rangordnung unter den Anwendungsbereichen insbesondere bei importierten Besteuerungsinkongruenzen .....	31
<b>IV. Kritische Darstellung und Analyse des § 4k Abs. 1 EStG .....</b>	<b>35</b>
1. Tatbestandsmerkmale .....	35
a) Das Kapitalvermögen im Sinne des § 4k Abs. 1 EStG .....	35
b) Die Nicht- und Niedrigbesteuerung nach § 4k Abs. 1 EStG .....	36
aa) Der Vergleich zur tatsächlichen Besteuerung nach § 4k Abs. 2 bis Abs. 4 EStG .....	38
bb) Eine ausländische Hinzurechnungsbesteuerung in einem Drittstaat als möglicher Besteuerungstatbestand im Sinne des § 4k Abs. 1 Satz 1 EStG .....	39
cc) Der nötige Zusammenhang zwischen dem Qualifikationskonflikt und der Besteuerung im Ausland .....	43
2. Rechtsfolgen .....	45
a) Die Ermittlung der Höhe der nicht abziehbaren Betriebsausgaben .....	45
b) Die Gefahr einer Doppelbesteuerung durch grenzüberschreitend korrespondierende Vorschriften .....	46
3. Temporäre Besteuerungsinkongruenzen: Eine Ausnahme mit fast keinem Anwendungsbereich .....	48

<b>V. Die Darstellung der importierten Besteuerungsinkongruenzen gem. § 4k Abs. 5 EStG hinsichtlich vorliegender Unklarheiten und Probleme</b>	53
1. Tatbestandsmerkmale	53
a) Das Gegenüberstehen von inländischen Aufwendungen mit ausländischen hybriden Aufwendungen in Form einer nicht näher definierten Verkettung/Verrechnung	53
b) Die zentrale Frage des nötigen Zusammenhangs zwischen den inländischen Aufwendungen und den ausländischen hybriden Aufwendungen	55
c) Die Auslegung des Begriffs der anderen Person	60
2. Rechtsfolge: Die Ermittlung der Höhe der Aufwendungen, die tatsächlich den hybriden ausländischen Aufwendungen gegenüberstehen	61
3. Ausnahmeregelung: Korrektur der Besteuerungsinkongruenz erfolgt bereits auf Ebene einer vorgeschalteten/anderen Gesellschaft	62
<b>VI. Die umfassende Sachverhaltsermittlung und ihre Grenzen</b>	65
1. Erforderliche Kenntnisse des ausländischen Steuerrechts und das Erkennen der Verwirklichung des Tatbestandes	66
2. Die Erbringung aussagekräftiger Nachweise durch den Steuerpflichtigen	68
3. Mögliche Vorkehrungen des Steuerpflichtigen zur Erleichterung der Nachweiserbringung	70
4. Probleme bei der Sachverhaltsermittlung seitens der deutschen Finanzbehörden trotz des weit ausgebauten grenzüberschreitenden Auskunftsverkehrsnetzes	71
5. Die Festsetzung eines Mitwirkungsverzögerungsgeldes mitsamt einem Zuschlag gem. § 200a AO ab 2025 als Druckmittel der inländischen Finanzbehörden	74
<b>VII. Schlussbetrachtung</b>	77
<b>Literaturverzeichnis</b>	81



# Abbildungsverzeichnis

- Abb. 1: Der Zusammenhang zwischen den Besteuerungsinkongruenzen und dem abgestimmten Verhalten (In Anlehnung an: Oskamp/Posch/Nielsen in Schnitger/Rasch/Holle, Kapitel II.8: § 4k EStG-Hybride Gestaltungen, Erweiterung und Anpassung vom Beispiel 60 in Rz. 376 durch die Verfasserin). 21
- Abb. 2: Regel für strukturierte importierte Besteuerungsinkongruenzen und Regel für direkt importierte Besteuerungsinkongruenzen (OECD (2017), Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen, Aktionspunkt 2–Abschlussbericht 2015, S. 366). 31
- Abb. 3: Die ausländische Hinzurechnungsbesteuerung in einem Drittstaat (Visualisierung der Verfasserin des Beispiels 2 aus Schnitger/Oskamp, IStR 2020, 909–920 (S. 912)). 40
- Abb. 4: Hybrides Finanzinstrument (In Anlehnung an Schnitger/Oskamp, IStR 2020, 909–920 (S. 910)). 44
- Abb. 5: Verrechnung von Aufwendungen bei importierten Besteuerungsinkongruenzen (Oskamp/Posch/Nielsen in Schnitger/Rasch/Holle, Kapitel II.8: § 4k EStG-Hybride Gestaltungen Rz. 316, Beispiel. 54). 56



# Abkürzungsverzeichnis

Abb.	Abbildung
ABI	Amtsblatt der Europäischen Union
Abs.	Absatz
AEAO	Anwendungserlass zur Abgabenordnung
Alt.	Alternative
Art.	Artikel
ATAD	Anti Tax Avoidance Directive (umfasst ATAD Richtlinie I & II)
ATADUmsG	ATAD-Umsetzungsgesetz
BBP	Betriebswirtschaft im Blickpunkt
BC	Zeitschrift für Bilanzierung, Rechnungswesen und Controlling
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
BFH	Bundesfinanzhof
Beih.	Beiheft
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BR-Drucks.	Bundesrat-Drucksache
BT-Drucks.	Bundestag-Drucksache
BZSt	Bundeszentralamt für Steuern
DD	Double Deduction
D/NI	Deduction/No Inclusion
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
Diss.	Dissertation
Drucks.	Drucksache
DStR	Deutsches Steuerrecht
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung
EL	Ergänzungslieferung
EU	Europäische Union
EUAHiG	EU-Amtshilfegesetz
EUAHiRL	EU-Amtshilferichtlinie
FR	FinanzRundschau
FG	Finanzgericht
FVG	Finanzverwaltungsgesetz
Gem.	Gemäß
GILTI	Global Intangible Low-Taxed Income
h.M.	herrschende Meinung

Herv. d. Verf.	Hervorhebung der Verfasserin
Hrsg.	Herausgeber
i.d.F.	In der Fassung
ISR	Internationale SteuerRundschau
ISr	Internationales Steuerrecht
IWB	Internationales Steuer-und Wirtschaftsrecht
KapG	Kapitalgesellschaft
m.E.	meines Erachtens
MT-RL	Mutter-Tochter Richtlinie
m.W.	mit Wirkung
Nr.	Nummer
NV	Nicht veröffentlicht
OECD	OECD Organization for Economic Cooperation and Development (Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung)
OECD-MA	OECD-Musterabkommen 2014
öKStG	Das geltende Körperschaftsteuergesetz in Österreich
PersG	Personengesellschaft
RefE	Referentenentwurf
PIStB	Praxis Internationale Steuerberatung
Rz.	Randziffer/Randziffern
S.	Seite
sog.	sogenannt
StuW	Steuer und Wirtschaft
Ubg.	Die Unternehmensbesteuerung
UAbs.	Unterabsatz
Vz.	Veranlagungszeitraum
WpÜG	Wertpapiererwerbs-und Übernahmegesetz