

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

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

Abbildungsverzeichnis	XI
Abkürzungsverzeichnis	XIII
I. Problemstellung	1
II. ATAD-Umsetzungsgesetz in Deutschland	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
III. Der Anwendungsbereich von § 4k EStG – § 4k Abs. 6 EStG	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 Steuerungsinkongruenz 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

IV. Kritische Darstellung und Analyse des § 4k Abs. 1 EStG 35

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

V. Die Darstellung der importierten Besteuerungsinkongruenzen gem. § 4k Abs. 5 EStG hinsichtlich vorliegender Unklarheiten und Probleme	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
VI. Die umfassende Sachverhaltsermittlung und ihre Grenzen	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
VII. Schlussbetrachtung	77
Literaturverzeichnis	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
IStR	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

I. Problemstellung

Ziel der internationalen Steuerplanung ist es die Steuerlast der Gesellschaften und Unternehmen auf ein Minimum zu senken.¹ Das gezielte Ausnutzen von Besteuerungslücken und Qualifikationskonflikten ist hierbei ein fester Bestandteil geworden.² Dies geschieht unter anderem durch die unterschiedliche Einordnung von hybriden Finanzinstrumenten und hybriden Gesellschaftsformen durch die einzelnen Staaten. Es entstehen Besteuerungsinkongruenzen, weil Aufwendungen in einem Staat die steuerliche Bemessungsgrundlage mindern, ohne in die Bemessungsgrundlage des anderen Staates mit einbezogen zu werden (Deduction/No Inclusion-D/NI) oder einmal gezahlte Betriebsausgaben in mehreren Staaten steuerlich zum Abzug zugelassen werden (Double Deduction- DD).³

Zur Lösung dieses Problems bedarf es einem einheitlich abgestimmten Steuersystem in mehreren Ländern. Dies ist jedoch aufgrund der Souveränität der einzelnen Staaten unmöglich.⁴ Eine Harmonisierung auf dem Gebiet gab es bislang für Ertragsteuern auch auf europäischer Ebene nicht.⁵ Mit der Einführung des BEPS-Projektes haben sich mehrere Nationen zusammengetan, um diesem Problem entgegenzuwirken. Beteiligte an dem Projekt waren die OECD sowie die G20 Staaten. Das BEPS-Projekt enthält insgesamt 15 Aktionspunkte. Hier ist vor allem

-
- 1 Vgl. *Grotherr*, Ubg 2020, 377–393 (S. 377); OECD (2017), Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen, Aktionspunkt 2-Abschlussbericht 2015, S. 11.
 - 2 Vgl. *Feldgen*, IWB 2010, 232–240 (S. 232 ff.); *Haase*, IWB 2013, 162–178 (S. 162 ff.); *Jacobs/Endres/Spengel* in *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung 2016, S. 1258
 - 3 Vgl. *Pohl* in *Brandis/Heuermann* (vormals *Blümich*), EStG, § 4k Rn. 1 f.; Ausführlicher *Musil* in *Musil/Weber-Grellet*, Europäisches Steuerrecht, RL (EU) 2016/1164, Art. 9 Rn. 6–8 und 11–12.
 - 4 Ausführlicher *Lehner* in *Vogel/Lehner*, DBA, Grundlagen des Abkommensrechts Rn. 11.
 - 5 Siehe hierzu *Mädel/Stockburger/Stößel*, FR 2021, 1110–1123 (S. 1112).

der Aktionspunkt Nr. 2 hervorzuheben, der sich mit dem für diese Masterarbeit relevanten hybriden Gestaltungen befasst.⁶

Ziel des BEPS-Projektes ist es, die gezielt herbeigeführten Besteuerungsinkongruenzen zu beseitigen, um einen fairen grenzüberschreitenden Steuerwettbewerb herzustellen. Die Aktionspunkte des BEPS-Projektes stellen Empfehlungen dar, die keine direkte Bindungswirkung für die Staaten entfalten. Die Umsetzung erfolgt auf einer freiwilligen Grundlage.⁷

Auf Ebene der EU wurde das Potenzial der 15 BEPS-Aktionspunkte zur Stärkung des europäischen Binnenmarktes erkannt. Folglich wurde am 12.07.2016 die ATAD I⁸ veröffentlicht und durch die ATAD II Richtlinie vom 29.05.2017⁹ ergänzt. Mit Einführung der ATAD-Richtlinien waren die europäischen Mitgliedstaaten und somit auch Deutschland gem. Art. 288 Abs. 3 AEUV dazu verpflichtet, diese im Rahmen der Mindestvorgaben bis zum 31.12.2019 in nationales Recht umzusetzen. Eine Änderung im nationalen Recht ergab sich mit der Einführung des § 4k EStG – Betriebsausgabenabzug bei Besteuerungsinkongruenzen.¹⁰

Die vorliegende Masterarbeit befasst sich vor allem mit den Auslegungsfragen des § 4k EStG. Die Rechtsnorm wird dahingehend untersucht, inwieweit das ursprüngliche Ziel der Schließung von Besteuerungslücken erreicht wurde oder ob gegebenenfalls sogar eine Doppelbesteuerung oder Mehrfachbesteuerung durch die unkonkrete Gesetzesformulierung eintreten kann. Unklarheiten werden anhand von Fallbeispielen verdeutlicht. Es werden unbestimmte Rechtsbegriffe wie die strukturierte Gestaltung, das abgestimmte Verhalten von Personen und das Gegenüberstehen von inländischen Aufwendungen mit entsprechenden ausländischen Erträgen und ausländischen hybriden Aufwendungen analysiert. Die Umsetzung und Anwendbarkeit in der Praxis wird insbesondere unter dem Gesichtspunkt der Mitwirkungs-

6 Vgl. OECD (2017), Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen, Aktionspunkt 2-Abschlussbericht 2015.

7 Siehe OECD (2017), Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen, Aktionspunkt 2 – Abschlussbericht 2015, S. 12.

8 Vgl. Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates vom 12. Juli 2016.

9 Vgl. Richtlinie (EU) 2017/952 des Rates vom 29.05.2017.

10 Siehe Gesetz v. 25.6.2021, BGBl. I 2021, S. 2035, m.W. ab Vz. 2020.

pfllichten diskutiert. Darüber hinaus werden Verbesserungsvorschläge aufgezeigt. Der Fokus dieser Arbeit liegt hinsichtlich der oben aufgeführten Themenbereiche insbesondere auf den Gestaltungen mit hybriden Finanzinstrumenten und den einhergehenden D/NI-Ergebnissen gem. § 4k Abs. 1 EStG sowie den importierten Besteuerungsin-kongruenzen mit D/NI-Ergebnissen gem. § 4k Abs. 5 EStG.

II. ATAD-Umsetzungsgesetz in Deutschland

1. Zielsetzung der gesetzlichen Regelungen in Bezug auf die hybriden Gestaltungen

In Deutschland wurden die ATAD I und II Richtlinien mit dem ATAD-Umsetzungsgesetz vom 25.06.2021 implementiert. Die größte Veränderung im nationalen Ertragsteuerrecht ergab sich mit der Einführung des § 4k EStG – Betriebsausgabenabzug bei Besteuerungsinkongruenzen.¹¹ Ziel dieser Umsetzung ist es, die aggressive Steuerplanung, insbesondere innerhalb des europäischen Binnenmarktes, zu bekämpfen.¹² Der Einsatz von hybriden Finanzinstrumenten und die damit einhergehenden Besteuerungsinkongruenzen sollen durch abgestimmte Besteuerungssysteme der einzelnen Staaten verhindert werden¹³ (sogenannte „Linking Rules“).¹⁴

Nachfolgend werden ausgewählte Änderungen des ATAD-Umsetzungsgesetzes näher erläutert und mit bereits bestehenden Hybrid-Normen verglichen.

2. § 4k EStG

Mit Einführung des § 4k EStG wurden die in der ATAD vorgegebenen Art. 9 und Art. 9b umgesetzt.¹⁵ Die Anwendung dieser Regelung gilt

11 Siehe Gesetz v. 25.6.2021, BGBl. I 2021, S. 2035, m.W. ab Vz. 2020.

12 Vgl. BT-Drucks. 19/29848 und BT-Drucks. 19/28652, S. 1.

13 Vgl. BT-Drucks. 19/29848, S. 34.

14 Ausführlicher *Fehling/Linn/Martini*, IStR 2022, 781–789 (S. 781).

15 Vgl. BT-Drucks. 19/29848, S. 34.

rückwirkend gem. § 4k EStG in Verbindung mit § 52 Abs. 8c EStG für Aufwendungen, die nach dem 31.12.2019 entstanden sind.¹⁶

a) Kurzübersicht § 4k Abs. 1 bis Abs. 7 EStG

Der § 4k EStG soll bestimmte hybride Fallgestaltungen im internationalen Kontext unterbinden und ist hierarchisch aufgebaut. Die Prüfung der unterschiedlichen Absätze erfolgt chronologisch und isoliert voneinander.¹⁷

§ 4k Abs. 1 Satz 1 EStG befasst sich mit hybriden Finanzinstrumenten, für die ein Betriebsausgabenabzugsverbot besteht, soweit ein D/Ni-Ergebnis entsteht.¹⁸ Bei den hybriden Finanzinstrumenten wird unterschieden zwischen Aufwendungen für die Nutzung von Kapitalvermögen¹⁹ und Aufwendungen im Zusammenhang mit der Übertragung²⁰ von Kapitalvermögen. § 4k Abs. 1 Satz 1 EStG gilt nicht, soweit die Besteuerungsinkongruenz in einem anderen Besteuerungszeitraum beseitigt wird.²¹

§ 4k Abs. 2 EStG behandelt ein Betriebsausgabenabzugsverbot für Leistungsbeziehungen zwischen hybriden Rechtsträgern mit einem D/Ni – Ergebnis. Die Beziehungen können zwischen dem hybriden Rechtsträger und seinem Anteilseigner oder zwischen dem Stammhaus und der Betriebsstätte bestehen.²² Die Regelung erfasst somit Fälle, in denen es zu einem Qualifikationskonflikt hinsichtlich der

16 Weiterführend in *Greinert/Siebing*, Ubg 2021, 525–531 (S. 528 ff.).

17 Siehe hierzu *Hechtner* in *Kanzler/Kraft/Bäumli/u.a.*, EStG, § 4k Rz. 10; *Kahlenberg/Radmanesh*, IWB 2021, 497–509 (S. 498).

18 Vgl. BR-Drucks. 245/21, S. 43.

19 Vgl. BR-Drucks. 245/21, S. 43; *Fraser* in *Furhmann/Kraeusel/Schiffers*, EStG, § 4k Rz. 65; *Kahlenberg/Radmanesh*, IWB 2021, 497–509 (S. 505).

20 Vgl. *Kahlenberg/Radmanesh*, IWB 2021, 497–509 (S. 505); *Grotherr*, Ubg 2020, 377–393 (S. 378).

21 Vgl. § 4k Abs. 1 Satz 2 EStG; *Grotherr*, Ubg 2020, 377–393 (S. 378).

22 Vgl. BR-Drucks. 245/21, S. 38; *Kahlenberg/Radmanesh*, IWB 2021, 497–509 (S. 501).

Rechtsträger kommt und Zahlungen von einem hybriden Rechtsträger geleistet werden.²³

Vom § 4k Abs. 3 EStG werden umgekehrt hybride Rechtsträger mit D/Ni- Ergebnis erfasst. Das Betriebsausgabenabzugsverbot bezieht sich auf die Zahlungen an einen umgekehrt hybriden Rechtsträger.²⁴

§ 4k Abs. 4 EStG erfasst, im Unterschied zu den vorherstehenden Absätzen, ein Abzugsverbot von Betriebsausgaben sofern ein DD-Ergebnis entsteht.²⁵ Hierbei ist es irrelevant, ob das DD-Ergebnis aufgrund eines hybriden Instrumentes im Rahmen eines Geschäftsvorfalles besteht oder wegen anderer Umstände, wie unter anderem die bewusste Steuersubvention eines Landes.²⁶

Importierte Besteuerungsinkongruenzen werden im § 4k Abs. 5 EStG behandelt. Es handelt sich hierbei um eine Auffangvorschrift, die angewendet werden soll, sobald Besteuerungsinkongruenzen gem. der Absätze 1 bis 4 nach Deutschland verlagert werden. Deutschland als Importstaat soll durch die Regelung die Besteuerungsinkongruenz beseitigen, sofern der vorige Staat keine Korrektur des D/Ni- oder des DD-Ergebnisses vorgenommen hat. Es bestehen dabei keine Einschränkungen auf bestimmte Arten von Aufwendungen, wie in § 4k Abs. 1 EStG.²⁷

23 Siehe hierzu *Rüsch*, DStZ 2020, 274–286 (S. 279); Grotherr, Ubg 2020, 377–393 (S. 378).

24 Vgl. *Schnitger/Oskamp*, IStR 2020, 960–965 (S. 961); Grotherr, Ubg 2020, 377–393 (S. 378).

25 Vgl. *Gosch* in Kirchhof (Begr.)/Seer (Hrsg.), EStG, § 4, Rz. 15; *Frase* in Furhmann/Kraeusel/Schiffers, EStG, § 4k Rz. 54; *Kahlenberg/Radmanesch*, IWB 2021, 497–509 (S. 504); Grotherr, Ubg 2020, 377–393 (S. 378).

26 Vgl. *Frase* in Furhmann/Kraeusel/Schiffers, EStG, § 4k Rz. 54.

27 Ausführlicher *Frase* in Furhmann/Kraeusel/Schiffers, EStG, § 4k Rz. 66; *Gosch* in Kirchhof (Begr.)/Seer (Hrsg.), EStG, § 4k Rz. 18; *Kahlenberg/Radmanesch*, IWB 2021, 497–509 (S. 505); *Kußmaul/Müller/Berens*, ISR 2020, 399–412 (S. 408); *Oskamp/Posch/Nielsen* in Schnitger/Rasch/Holle, Kapitel II.8: § 4k EStG-Hybride Gestaltungen Rz. 303; Vgl. BT-Drucks. 19/28652 v. 19.4.2021 S. 39 f.; Vgl. BR-Drucks. 245/21, S. 43; *Kahlenberg/Radmanesch*, IWB 2021, 497–509 (S. 505); Grotherr, Ubg 2020, 377–393 (S. 378).

§ 4k Abs. 6 EStG beinhaltet den Anwendungsbereich der Vorschrift, welcher bei nahestehenden Personen im Sinne des § 1 Abs. 2 AStG und bei strukturierten Gestaltungen erfüllt ist.²⁸

§ 4k Abs. 7 EStG weist darauf hin, dass es sich bei dieser Vorschrift um ein sog. Treaty Override handelt.²⁹

b) Normenkonkurrenz im Zusammenhang mit anderen bestehenden Rechtsnormen

Bereits vor der Einführung des § 4k EStG haben sich andere Rechtsnormen des Einkommensteuergesetzes mit Betriebsausgabenabzugsverboten befasst. Hier sind beispielsweise die §§ 4i und 4h EStG zu nennen. Fraglich ist, ob durch die diversen Betriebsausgabenabzugsverbote nun von einem „Durcheinander korrespondierender Besteuerungstatbestände“³⁰ gesprochen werden kann.³¹

Im Folgenden werden die benannten Konkurrenzvorschriften kurz dargestellt und ins Verhältnis zu § 4k EStG gesetzt.

aa) § 4h EStG

§ 4h EStG beinhaltet die sogenannte Zinsschranke. Vergütungen für Fremdkapital sind nur unter bestimmten Voraussetzungen vollständig abziehbar. Nicht abzehbare Zinsaufwendungen werden gem. § 4h Abs. 1 Satz 5 EStG vorgetragen. Demgegenüber steht das endgültige Abzugsverbot der Aufwendungen für die Nutzung oder im Zusammenhang mit der Übertragung von Kapitalvermögen, soweit ein D/NI-Ergebnis in diesem Bezug entsteht, gem. § 4k Abs. 1 Satz 1 EStG. Beide Normen erfassen somit Zinsaufwendungen, wobei der Anwendungsbereich des § 4h EStG diesbezüglich nach dem Wortlaut enger gefasst ist. Eine Wirkung der Normen untereinander wurde weder

28 Vgl. § 4k Abs. 6 Satz 1 EStG.

29 Vgl. *Kußmaul/Müller/Berens*, ISR 2020, 399–412 (S. 401).

30 Ausführlicher *Rüsch*, DStZ 2020, 274–286 (S. 274); *Rüsch*, IStR 2021, 380–383 (S. 381).

31 Vgl. *Rüsch*, DStZ 2020, 274–286 (S. 274).

in die Gesetzestexte eingeführt noch in der Regierungsbegründung aufgezeigt.³²

Im Schrifttum werden unterschiedliche Meinungen vertreten. Für den Anwendungsvorrang von § 4h EStG spricht demnach, dass es sich hierbei um die speziellere Norm handelt, da diese explizit nur Zinsaufwendungen betrifft.³³ Entkräftet wird diese Auffassung dadurch, dass hinsichtlich des persönlichen Anwendungsbereiches der § 4k EStG deutlich enger gefasst ist, da dieser in Fällen von strukturierten Gestaltungen und nahestehenden Personen im Sinne des § 1 Abs. 2 AStG gilt. Zudem muss eine Besteuerungsinkongruenz aufgrund eines Qualifikations- oder Zurechnungskonfliktes vorliegen. Eine Auflösung nach dem *Lex specialis*-Grundsatz ist deshalb nicht eindeutig möglich.³⁴

Für die vorrangige Anwendung des § 4k EStG spricht der Grundsatz der Idealkonkurrenz, der in der Literatur auch bereits für andere Vorschriften angewendet wird. Demnach gilt die Norm mit der umfassenderen Rechtsfolge, hier also die endgültige Versagung der Betriebsausgaben gem. § 4k EStG, anstatt nach § 4h EStG die temporäre Versagung der Ausgaben, sowie einem Zinsvortrag.³⁵

Zudem hat bereits die OECD in dem Abschlussbericht zum BEPS-Aktionspunkt Nr. 2 empfohlen, die Regelungen bezüglich der Zinsschranke und den Hybrid-Mismatches in den nationalen Gesetzen miteinander abzustimmen. Dabei sollen Wechselwirkungen unter den einzelnen Regelungen nicht mit der Folge eintreten, dass Betriebsausgaben mehrfach versagt werden. Dies kann vermieden werden, indem primär die Hybrid-Mismatch-Regelung greift und erst an zweiter Stelle die Regel für die Zinsabzugsbeschränkung für den noch verbleibenden Zinsaufwand angewendet wird.³⁶

Außerdem kann die Vorrangigkeit des § 4k EStG damit begründet werden, dass von der Zinsabzugsbeschränkung lediglich Zinsaufwendun-

32 Vgl. BT-Drucks. 19/2984, S. 34 ff.; *Rüsch*, IStR 2021, 380–383 (S. 381).

33 Siehe hierzu Loose, PlStB. 2020, 73–82 (S. 74); *Rüsch*, DStZ 2020, 274–286 (S. 278).

34 Vgl. *Rüsch*, IStR 2021, 380–383 (S. 381).

35 Ausführlicher *Hagemann/Kahlenberg* in Hermann/Heuer/Raupach, EStG, § 4j Anm. 9; Vgl. *Rüsch*, IStR 2021, 380–383 (S. 382).

36 Vgl. Richtlinie (EU) 2017/952 des Rates vom 29. Mai 2017, Erwägungsgrund 30; OECD (2017), Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen, Aktionspunkt 2 – Abschlussbericht 2015, S. 112; *Grotherr*, IStR 2020, 773–784 (S. 783).

gen erfasst werden, die den nach § 4h Abs. 3 Satz 1 EStG maßgeblichen Gewinn gemindert haben. Der Gewinn wird nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes ermittelt und berechnet sich somit vor der Anwendung des § 4h EStG.³⁷ Für die Anwendung der Zinsschranke muss vorher ermittelt werden, welche Zinsaufwendungen den maßgeblichen Gewinn gemindert haben. Die Abzugsbeschränkung des § 4k EStG ist somit im Vorhinein anzuwenden.³⁸

M.E. ergibt sich aus den oben aufgeführten Punkten eine eindeutig vorrangige Anwendung des § 4k EStG vor § 4h EStG. Der Gesetzgeber hat es versäumt, mit der Einführung des ATAD-Umsetzungsgesetzes etwaige Vorfahrtsregelungen in den Gesetzestext bzw. in die Gesetzesbegründung einzubringen. Mit solchen Vorfahrtsregelungen wäre eine sichere Rechtsanwendung möglich und es bedürfte keiner Auslegung.

bb) § 4i EStG

§ 4i EStG³⁹ versagt den Abzug von Sonderbetriebsausgaben, soweit diese Ausgaben auch in einem anderen Staat die steuerliche Bemessungsgrundlage gemindert haben und die korrespondierenden Erträge nicht in beiden Staaten besteuert wurden. Somit handelt es sich sowohl bei § 4i EStG als auch bei § 4k Abs. 4 EStG um Betriebsausgabenabzugsverbote bei DD-Ergebnissen.⁴⁰

In der Literatur gibt es diesbezüglich unterschiedliche Auffassungen. Es wird unter anderem vertreten, dass es sich bei dem § 4i EStG um ein *Lex specialis* handelt, dessen sachlicher Anwendungsbereich lediglich Sonderbetriebsausgaben einer Personengesellschaft erfasst und folglich deutlich enger gefasst ist als § 4k Abs. 4 EStG, der wie oben dargestellt für jegliche Aufwendungen gilt.⁴¹

Zu beachten hier ist jedoch, dass im Vergleich der persönliche Anwendungsbereich des § 4k EStG deutlich enger gefasst ist, da dieser nur für nahestehende Personen im Sinne des § 1 Abs. 2 AStG und für

37 Siehe hierzu bereits *Loewens* in Brandis/Heuermann (vormals Blümich), EStG, § 4h Rn. 39.

38 Vgl. *Rüsch*, IStR 2021, 380–383 (S. 382).

39 Vgl. BR-Drucks. 406/16, S. 4; BT-Drucks. 18/9956, S. 3.

40 Ausführlicher Grotherr, IStR 2020, 773–784 (S. 784).

41 Ausführlicher *Schnitger/Oskamp*, IStR 2020, 909–920 (S. 913).

strukturierte Gestaltungen gilt. § 4i EStG gilt für jegliche Mitunternehmenschaften. Es bleibt daher weiterhin unklar, welche Norm nach dem Spezialgrundsatz vorrangig anzuwenden ist.⁴²

Gegen den Spezialgrundsatz wird argumentiert, dass der Lex-posterior-Grundsatz Anwendung findet, wodurch der § 4k EStG den § 4i EStG als jüngere Rechtsnorm verdrängt.⁴³ Bei der Einführung des Verbots des doppelten Abzugs von Sonderbetriebsausgaben in mehreren Staaten im Jahr 2016 bestand die Intention des Gesetzgebers darin, den bereits veröffentlichten BEPS-Empfehlungen der OECD nachzukommen und frühzeitig eine Anti-Hybrid-Norm ins deutsche Steuerrecht zu implementieren. Zum Zeitpunkt der Einführung war noch unklar, inwiefern weitere Anti-Hybrid-Normen ins nationale Steuerrecht integriert werden. Das Problem des doppelten Betriebsausgabenabzuges wurde somit vorzeitig erkannt und verhindert.⁴⁴

Von der Verdrängung des § 4i EStG durch den § 4k EStG kann jedoch nicht ausgegangen werden, da in der Gesetzesbegründung zu § 4k EStG keinerlei Positionierungen bezüglich etwaiger Verhältnisse aufgenommen wurde.⁴⁵ § 4i EStG besteht in seiner Regelungskraft nach Einführung des § 4k EStG fort und wurde nicht mit Einführung des ATAD-Umsetzungsgesetzes aufgehoben.⁴⁶

Eine mögliche Lösung des Problems besteht darin, den § 4i EStG komplett zu streichen und den § 4k Abs. 4 EStG dahingehend zu erweitern, dass auch Sonderbetriebsausgaben von Mitunternehmern, unabhängig von den Beteiligungsverhältnissen, von dem Betriebsausgabenabzugsverbot betroffen sind. Um dies übersichtlich und schlüssig darzustellen, könnte in das Regelungsgefüge des § 4k EStG ein neuer Absatz eingefügt werden.⁴⁷

Möglich wäre auch, die Double-Deduction Regelung des § 4k Abs. 4 EStG zu streichen und in den bestehenden § 4i EStG aufzuneh-

42 Hierzu bereits *Rüsch*, IStR 2021, 380–383 (S. 382).

43 Vgl. *Rüsch*, IStR 2021, 380–383 (S. 382 f.).

44 Vgl. BR-Drucks. 406/16, S. 4; BT-Drucks. 18/9956, S. 3.

45 Ausführlicher *Marquardsen*, IStR 2020, S. 623–627, (S. 626 f.).

46 Vgl. G. v. 25.6.2021, BGBl. I 2021, S. 2035, m.W. ab Vz. 2020.

47 Vgl. *Marquardsen*, IStR 2020, S. 623–627, (S. 626 f.).

men. So gäbe es eine separate Rechtsnorm, die DD-Fälle regelt sowie den § 4k EStG, der D/NI-Fälle erfasst.⁴⁸

M.E. ist für eine rechtssichere Anwendung der §§ 4k und 4i EStG eine Stellungnahme notwendig. Ob dies in Form eines BMF-Schreibens oder durch die Erweiterung bzw. Aufhebung der bestehenden Gesetze geschieht, ist zunächst unerheblich, solange eine klare Normenhierarchie entsteht. Systematisch ist m.E. die Erweiterung des § 4i EStG um etwaige DD-Fälle eine geeignete Lösung.⁴⁹ Dies würde eine klare Struktur im Einkommensteuergesetz aufzeigen, indem der § 4k EStG hybride Gestaltungen mit D/NI-Ergebnissen und der neue § 4i EStG DD-Fälle unabhängig von hybriden Instrumenten behandelt. Auch die Einführung eines neuen Paragraphen, der sich mit verschiedenen DD-Konstruktionen erfasst, erscheint mir sinnvoll, sofern die §§ 4k Abs. 4 und 4i EStG vollständig aufgehoben werden.

3. Weitere Neuerungen und vergebene Anpassungen

Mit der Einführung des ATAD-Umsetzungsgesetzes wurden unter anderem auch die bestehenden Normen § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d EStG und § 8b Abs. 1 KStG erweitert. Es wurde bei beiden Rechtsnormen ein neuer Satz 3 eingefügt. § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d Satz 3 EStG lautet fortan:

„Sofern die Bezüge in einem anderen Staat auf Grund einer vom deutschen Recht abweichenden steuerlichen Zurechnung einer anderen Person zugerechnet werden, gilt Satz 1 nur, soweit das Einkommen der anderen Person oder ihr nahestehender Personen nicht niedriger ist als bei einer dem deutschen Recht entsprechenden Zurechnung.“⁵⁰

Folgender Satz wurde nach dem § 8b Abs. 1 Satz 2 KStG eingefügt:

„Sofern die Bezüge in einem anderen Staat auf Grund einer vom deutschen Recht abweichenden steuerlichen Zurechnung der Anteile im Sinne des Satzes 1 einer anderen Person zugerechnet werden, gilt Satz 1 nur, soweit das Einkommen der anderen Person oder ihr nahestehender Perso-

48 Siehe hierzu bereits *Rüsch*, DStZ 2020, 274–286 (S. 284).

49 Siehe hierzu auch *Marquardsen*, IStR 2020, S. 623–627, (S. 626).

50 Vgl. G. v. 25.6.2021, BGBl. I 2021, S. 2035, m.W. ab Vz. 2020.

nen nicht niedriger ist als bei einer dem deutschen Recht entsprechenden Zurechnung.“⁵¹

Diese erweiterten Regelungen setzen die Art. 9 Abs. 2 Buchst. b. und Art. 2 Abs. 9 UAbs. 1 Buchst. a der ATAD-Richtlinie um. Es sollen Besteuerungsinkongruenzen aus hybriden Übertragungen verhindert werden. Erträge sollen nur als steuerfreie Bezüge gem. § 3 Nr. 40 Buchst. d Satz 1 EStG bzw. § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG behandelt werden, soweit aufgrund eines Zurechnungskonfliktes keine Besteuerungsin- kongruenz entsteht.⁵²

Als Beispiel wird in der Gesetzesbegründung der Fall einer Wertpa- pierleihe genannt. In diesen Fällen kann eine Besteuerungsin- kongruenz entstehen, weil die Zurechnung der Anteile im Staat des Entleihers und im Staat des Verleihers unterschiedlich ist. Beide Staaten werten den jeweiligen Ansässigen als wirtschaftlichen Eigentümer. Dies hat zur Folge, dass die ausgeschüttete Dividende beim Entleiher einer Steuerfreistellung unterliegt und die zu leistende Kompensationszah- lung des Entleihers an den Verleiher als Betriebsausgabe abziehbar ist. Die Kompensationszahlung wird im Staat des Verleihers als Dividende gewertet und unterliegt auch einer Steuerfreistellung.⁵³

Fallkonstellationen wie diese kollidieren nicht mit §§ 3 Nr. 40 Buchst. d Satz 2 EStG und 8b Abs. 1 Satz 2 KStG, da das Einkommen der leis- tenden Gesellschaft bei Wertpapierleihen nicht gemindert wurde.⁵⁴ Die §§ 3 Nr. 40 Buchst. d Satz 2 EStG und 8b Abs. 1 Satz 2 KStG erfas- sen vor allem Hybrid-Dividenden, die im Staat der leistenden Kapital- gesellschaft als Betriebsausgaben abziehbar sind. Ein D/Ni-Ergebnis wird durch die Nichtbegünstigung der Dividende in Deutschland als Empfängerland verhindert.⁵⁵

Im Rahmen des ATAD-Umsetzungsgesetzes erfolgte keine Anpassung der §§ 3 Nr. 40 Buchst. d Satz 2 EStG und 8b Abs. 1 Satz 2 KStG, um

51 Vgl. G. v. 25.6.2021, BGBl. I 2021, S. 2039, m.W. ab Vz. 2020.

52 Vgl. BT-Drucks. 19/28652, S. 43.

53 Vgl. BT-Drucks. 19/28652, S. 34.

54 Vgl. BT-Drucks. 19/28652, S. 43.

55 Ausführlicher *Stelzer/Zöller*, KStG, § 8b Rz. 32; *Kaltenberg*, IStR 2012, 837–844 (S. 837); *Bärsch/Spengel*, Ubg 2013, 377–383 (S. 377); BT-Drucks. 17/13033, 62, S. 80.

Besteuerungsinkongruenzen zu verhindern.⁵⁶ Nach h.M. reicht es für die Anwendung der §§ 3 Nr. 40 Buchst. d Satz 1 EStG und 8b Abs. 1 Satz 1 KStG aus, dass die Gewinnausschüttung bei der leistenden Kapitalgesellschaft im Vorhinein mit einem geringen Körperschaftsteuersatz von 1 % besteuert wurde. Die Ausschüttung gilt als regulär besteuert, da die Dividende keinerlei Einkommen gem. § 8b Abs. 1 Satz 2 KStG gemindert hat. Sie ist somit beim inländischen Empfänger (teilweise) steuerbefreit.⁵⁷

Zwar ist für diese Lücke im Gesetz nicht zwingend eine hybride Gestaltung ursächlich, jedoch sollte m.E. angesichts der eingeführten Abhängigkeit eines Betriebsausgabenabzugs in Deutschland von der korrespondierenden Besteuerung im Ausland auch eine Abhängigkeit zwischen der Freistellung in Deutschland und einer angemessenen vorgelagerten Besteuerung im Ausland bestehen, da die Freistellungsregelung nach h.M.⁵⁸ mit der steuerlichen Vorbelastung begründet wird. Insbesondere auch deshalb, weil § 4k Abs. 1 Satz 1 EStG mit dem Tatbestandsmerkmal der Niedrigbesteuerung die Höhe der ausländischen Besteuerung als Maßstab zugrunde legt. Auch solche Fälle, in denen im Ausland gar keine Ertragsbesteuerung vorgenommen wird, zum Beispiel aufgrund eines hybriden Rechtsträgers, einer steuerbefreiten Körperschaft oder weil das Ausland diese Besteuerung dem Grunde nach nicht kennt, werden immer noch nicht von der gesetzlichen Regelung des § 8b Abs. 1 Satz 2 KStG erfasst.⁵⁹

Angemessen erscheint hier eine Erweiterung in § 3 Nr. 40 Buchst. d Satz 2 EStG und § 8b Abs. 1 Satz 2 KStG um den Tatbestand einer vorgelagerten ausländischen Mindestbesteuerung nach dem Vorbild des § 8 Abs. 5 Satz 1 AStG (Belastung durch Ertragsteuern in Höhe von 25 %) oder der hier m.E. besser geeigneten geplanten Besteuerung

56 Vgl. Vgl. G. v. 25.6.2021, BGBl. I 2021, S. 2015 und S. 2039, m.W. ab Vz 2020.

57 Vgl. *Rengers* in Brandis/Heuermann (vormals Blümich), KStG, § 8b Rn. 130; *Rüsch*, DStZ 2020, 274–286 (S. 279).

58 Ausführlicher *Rengers* in Brandis/Heuermann (vormals Blümich), KStG, § 8b Rn. 130; *Frotscher*, in *Frotscher/Drüen*, KStG, § 8b Rz. 103.

59 So bereits bezogen auf die Steuerbefreiung im Ausland: *Pung* in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 8b KStG Tz. 93; So auch: *Desens*, DStR-Beih. 2013, 13–23 (S. 18).

nach Pillar 2 (Steuerbelastung von mind. 15 %).⁶⁰ Dies entspricht auch dem deutschen Besteuerungsniveau einer Kapitalgesellschaft für körperschaftsteuerliche Zwecke.⁶¹

60 Ausführlicher *Schwarz*, IStR 2022, 37–50 (S. 38).

61 Vgl. § 23 Abs. 1 KStG.

III. Der Anwendungsbereich von § 4k EStG – § 4k Abs. 6 EStG

Der Anwendungsbereich der Norm ist gem. § 4k Abs. 6 Satz 1 EStG eröffnet, sobald der Tatbestand der vorigen Absätze zwischen nahestehenden Personen oder zwischen einem Unternehmen (Stammhaus) und der Betriebsstätte verwirklicht wird oder eine strukturierte Gestaltung anzunehmen ist.⁶²

1. Die Erweiterung des Tatbestandsmerkmals der nahestehenden Person durch das nicht näher definierte Merkmal des Zusammenwirkens eines Personenkreises durch abgestimmtes Verhalten

Für die Definition von nahestehenden Personen verweist § 4k Abs. 6 Satz 1 EStG auf den § 1 Abs. 2 AStG.⁶³ Unternehmen sind ab einer Beteiligungsquote von mindestens 25 % als nahestehende Personen anzusehen.⁶⁴ Auch Personengesellschaften werden als nahestehende Personen behandelt.⁶⁵

Das Merkmal der nahestehenden Person wird durch § 4k Abs. 6 Satz 2 EStG erweitert. Demnach werden „einer Person, die mit einer anderen Person durch abgestimmtes Verhalten zusammenwirkt, [...] für Zwecke dieses Absatzes und der Absätze 1 bis 5 die Beteiligung, die Stimmrechte und die Gewinnbezugsrechte der anderen Person zugerechnet“.⁶⁶

62 Vgl. BT-Drucks. 19/28652, S. 7.

63 Vgl. § 1 Abs. 2 AStG i.d.F des ATADUmsG v. 25.6.2021, BGBl. I 2021, S. 2040f.

64 Vgl. § 1 Abs. 2 AStG.

65 Vgl. § 1 Abs. 1 Satz 2 Halbsatz 2 AStG.

66 Vgl. § 4k Abs. 6 Satz 2 EStG.

Ziel dieser Erweiterung ist, dass das Merkmal der nahestehenden Person nicht durch die Übertragung von Gesellschaftsanteilen und Stimmrechten auf andere weisungsgebundene Personen umgangen wird.⁶⁷ Bisher gibt es im Steuerrecht keine gesetzlich niedergeschriebene Definition, wann ein abgestimmtes Verhalten vorliegt.⁶⁸ Durch diese Ungewissheit ist das Tatbestandsmerkmal streitanfällig.⁶⁹

a) Vergleich zu anderen Rechtsnormen, die dieses Tatbestandsmerkmal voraussetzen, um eine Definition herzuleiten

In anderen Rechtsnormen wird bereits der Tatbestand der gleichgerichteten Interessen⁷⁰ und des abgestimmten Verhaltens⁷¹ genutzt.

In § 30 Abs. 2 WpÜG wird von einem Zusammenwirken durch abgestimmtes Verhalten gesprochen. Demnach liegt ein abgestimmtes Verhalten vor, sobald die Beteiligten sich über die Ausübung von Stimmrechten aufgrund einer Vereinbarung oder in sonstiger Weise verständigt haben.⁷² Vereinbarungen in diesem Sinne können insbesondere Stimmrechtsbindungsverträge oder spezielle Klauseln in Gesellschaftsverträgen sein.⁷³

Sofern keine schriftliche Vereinbarung getroffen wurde, muss geprüft werden, ob in sonstiger Weise eine Verständigung über abgestimmtes Verhalten stattgefunden hat. Hier muss ein bewusstes, gleich koordiniertes Verhalten der Beteiligten vorliegen. Ein bloßer Informationsaustausch oder ein gleiches Abstimmverhalten bei Gesellschafter-

67 Siehe hierzu OECD (2017), Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen, Aktionspunkt 2 – Abschlussbericht 2015, S. 134; BT-Drucks. 19/28652, S. 40; *Grotherr* Ubg 2020, 377–393, (S. 379).

68 Siehe hierzu ebenfalls *Oskamp/Posch/Nielsen* in Schnitger/Rasch/Holle, Kapitel II.8: § 4k EStG-Hybride Gestaltungen Rz. 371; Vgl. BMF Amtliches Körperschaftsteuer-Handbuch 2022; Vgl. BMF Amtliches Einkommensteuer-Handbuch 2021.

69 So bereits *Gosch* in Kirchhof (Begr.)/Seer (Hrsg.), EStG, § 4k, Rz. 5.

70 Vgl. § 8 c Abs. 1 Satz 2 KStG.

71 Vgl. § 7 Abs. 4 Satz 1 AStG und § 30 Abs. 2 WpÜG.

72 Vgl. § 30 Abs. 2 WpÜG.

73 Siehe hierzu bereits *Grotherr*, IStR 2020, 773–784 (S. 779); *Zinowsky*, IStR 2021, 500–509, (S. 501).

versammlungen reichen nicht aus.⁷⁴ Ebenso liegt kein abgestimmtes Verhalten bei einem gemeinsamen Streben nach Gewinnmaximierung vor.⁷⁵

Dafür spricht auch die bisherige Auffassung der Finanzverwaltung zur Thematik der gleichgerichteten Interessen im Zusammenhang mit § 8c KStG. Für das Vorliegen von gleichgerichteten Interessen müssen sich die Beteiligten im Vorhinein explizit abgestimmt haben. Ein Vertrag ist hierbei nicht zwingend notwendig.⁷⁶

Der Begriff der gleichgerichteten Interessen ist auch nach Ansicht des FG Niedersachsen eng auszulegen. Eine „aktive beherrschende Einflussnahme [...]“ ist notwendig. Getroffene Vereinbarungen müssen zumindest bei der § 8c KStG-Problematik in einem „engen zeitlichen Zusammenhang mit dem Erwerb getroffen worden sein“.⁷⁷

Fraglich ist, ob ein bloßes Verwandtschaftsverhältnis zu einem abgestimmten Verhalten führt. Nach der Empfehlung der OECD sollen auch die Anteile von Familienangehörigen zusammengerechnet werden.⁷⁸ Zur Familie gehören insbesondere der Ehegatte, eingetragene Lebenspartner, Geschwister und Kinder.⁷⁹ Dies wurde weder in die ATAD übernommen noch im Gesetz bzw. in der Gesetzesbegründung zu § 4k EStG aufgegriffen.

Ein reines Verwandtschaftsverhältnis wird wohl, ähnlich wie bei § 8c EStG, nicht ausreichend sein. Ein Verwandtschaftsverhältnis kann lediglich ein Indiz für ein abgestimmtes Verhalten sein. Darüber hinaus sollten jedoch noch weitere Anhaltspunkte für ein abgestimmtes

74 Vgl. *Grotherr*, IStR 2020, 773–784 (S. 779); *Rüsch*, DStZ 2020, 274–286 (S. 276).

75 Vgl. *Oskamp/Posch/Nielsen* in *Schnitger/Rasch/Holle*, Kapitel II.8: § 4k EStG-Hybride Gestaltungen Rz. 371.

76 Ausführlicher *Haskamp*, DStR 2015, S. 1593–1597 (S. 1594); BMF vom 4.7.2008 – IV C 7-S 2745-a/08/10001 (BStBl. I 2008, 736); BMF vom 28.11.2017-IV C 2-S 2745-a/09/10002: 004 (BStBl. I 2017, S. 1645).

77 Vgl. FG Niedersachsen, Urteil vom 26.02.2015 – 6 K 424/13; Bestätigt durch: BFH-Urteil vom 22.11.2016, I R 30/15 (BStBl. II, 2017 S. 921).

78 Siehe hierzu OECD (2017), Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen, Aktionspunkt 2 – Abschlussbericht 2015, S. 134.

79 Siehe ebenfalls OECD (2017), Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen, Aktionspunkt 2 – Abschlussbericht 2015, S. 138.

Verhalten vorliegen, um den Tatbestand des § 4k Abs. 6 Satz 2 EStG zu erfüllen.⁸⁰

Die aufgeführten Punkte sollten m.E. auch für die Anwendung und Auslegung des § 4k Abs. 6 Satz 2 EStG gelten, jedenfalls so lange es keine anders lautende Rechtsprechung oder BMF-Schreiben gibt. Zu beachten ist jedoch, dass sich die Ausführungen zu § 8c KStG nach dem Gesetzestext auf gleichgerichtete Interessen beziehen und nicht wie in § 4k Abs. 6 Satz 2 EStG auf ein abgestimmtes Verhalten. Es kann sein, dass der Gesetzgeber mit dieser unterschiedlichen Wortwahl unterschiedliche Voraussetzungen zum Ausdruck bringen wollte. Es ist unklar, wie die Prüfung in der Praxis erfolgt, wenn keine schriftlichen Vereinbarungen, wie Verträge, Vermerke oder (Telefon)-Notizen über die Weisungsgebundenheit der Personen untereinander, vorliegen. Insbesondere erweist sich die Abgrenzung zwischen einem gemeinsamen Streben nach Gewinnmaximierung und einem abgestimmten Verhalten als schwierig.

Die Finanzverwaltung trägt die Beweislast und muss erkennen und nachweisen, dass ein abgestimmtes Verhalten im Sinne des Gesetzes vorliegt.⁸¹

b) Die unklare Bedeutung des Zusammenhangs zwischen der Besteuerungsinkongruenz und dem abgestimmten Verhalten

Umstritten ist, ob das abgestimmte Verhalten sich zwingend auf den herbeigeführten Qualifikationskonflikt im Sinne des § 4k EStG beziehen muss.⁸² Der nachfolgende Sachverhalt stellt die Problematik dar:

⁸⁰ Hierzu bereits *Oskamp/Posch/Nielsen* in *Schnitger/Rasch/Holle*, Kapitel II.8: § 4k EStG-Hybride Gestaltungen Rz. 372; *Grotherr*, IStR 2020, 773–784 (S. 779).

⁸¹ Siehe hierzu auch *Grotherr*, IStR 2020, 773–784 (S. 779); *Zinowsky*, IStR 2021, 500–509, (S. 501).

⁸² Zustimmend *Oskamp/Posch/Nielsen* in *Schnitger/Rasch/Holle*, Kapitel II.8: § 4k EStG-Hybride Gestaltungen Rz. 370; *Rüsch*, DStZ 2020, 274–286 (S. 276); Ablehnend *Mann* in *Kirchhof, Kulosa, Ratschow*, EStG, § 4k Rn. 144.

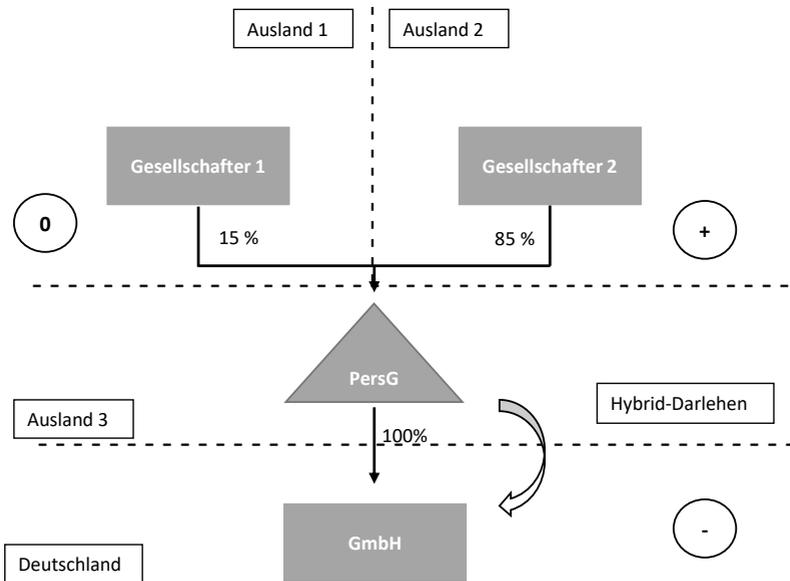


Abb. 1: Der Zusammenhang zwischen den Besteuerungsinkongruenzen und dem abgestimmten Verhalten (In Anlehnung an: Oskamp/Posch/Nielsen in Schnitger/Rasch/Holle, Kapitel II.8: § 4k EStG-Hybride Gestaltungen, Erweiterung und Anpassung vom Beispiel 60 in Rz. 376 durch die Verfasserin).

Die Gesellschafter 1 und 2 sind an einer ausländischen Personengesellschaft (PersG) beteiligt, welche wiederum an der deutschen GmbH beteiligt ist. Die GmbH produziert als Auftragsfertiger spezielle Produkte für die PersG. Ihre Produkte bezieht die PersG ausschließlich von der GmbH. Für den Geschäftsbetrieb der PersG sind die Produkte bedeutend. Aufgrund der schlechten finanziellen Situation der GmbH verleiht die PersG ein fremdvergleichskonformes Darlehen an die GmbH, um den Fortbestand des Konzerns zu sichern. Hierbei handelt es sich um ein Hybrid-Darlehen, da Deutschland, Ausland 2 und Ausland 3 die Zahlungen als Zinsen qualifizieren, Ausland 1 jedoch als steuer-

freie Einnahmen. Als Nebeneffekt der Darlehensvergabe entsteht ein D/Ni-Ergebnis für die anteiligen Zinserträge von Gesellschafter 1.⁸³

Ein abgestimmtes Verhalten zwischen den Gesellschaftern 1 und 2 liegt unstrittig, bezüglich der Vergabe des Darlehens zur Sicherung des Geschäftsbetriebs der PersG, vor. Das Herbeiführen einer Besteuerungssinkongruenz auf Ebene des Gesellschafters 1 war jedoch annahmegemäß nicht beabsichtigt.⁸⁴

Der Anwendungsbereich von § 4k Abs. 6 Satz 2 EStG ist in diesem Fall somit nur eröffnet, wenn sich das abgestimmte Verhalten nicht auf die gezielte Herbeiführung des Qualifikationskonfliktes beziehen muss. Sofern jedoch ein enger Zusammenhang zwischen dem abgestimmten Verhalten und der Besteuerungssinkongruenz bestehen muss, kann in dem aufgezeigten Fall die Regelung für Betriebsausgabenabzugsverbote nach § 4k EStG nicht angewendet werden.⁸⁵

Nach Auffassung der OECD ist den Gesellschaftern einer PersG per se ein abgestimmtes Verhalten zu unterstellen, insbesondere wenn diese die Entscheidungen der PersG einstimmig treffen müssen⁸⁶ oder wenn einem Gesellschafter vorrangige Rechte zur Entscheidung bestimmter Bereiche zustehen und er diese für alle Gesellschafter in gutem Glauben und im besten Interesse treffen muss.⁸⁷ Eine vergleichbare Regelung wurde bereits im deutschen AStG niedergeschrieben.⁸⁸

Sowohl im Gesetz als auch in der Gesetzesbegründung fehlt ein Verweis auf einen Zusammenhang zwischen dem abgestimmten Verhalten und der Besteuerungssinkongruenz.⁸⁹ Einen konkreten Bezug, wie in

83 Siehe hierzu bereits *Oskamp/Posch/Nielsen* in Schnitger/Rasch/Holle, Kapitel II.8: § 4k EStG-Hybride Gestaltungen, Rz. 376 ff.

84 Ähnlich in *Oskamp/Posch/Nielsen* in Schnitger/Rasch/Holle, Kapitel II.8: § 4k EStG-Hybride Gestaltungen, Rz. 376 ff.

85 Ähnlich in *Oskamp/Posch/Nielsen* in Schnitger/Rasch/Holle, Kapitel II.8: § 4k EStG-Hybride Gestaltungen, Rz. 376 ff.

86 Siehe OECD (2017), Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen, Aktionspunkt 2 – Abschlussbericht 2015, S. 475, Beispiel 11.2; *Oskamp/Posch/Nielsen* in Schnitger/Rasch/Holle, Kapitel II.8: § 4k EStG-Hybride Gestaltungen, Rz. 377.

87 Siehe OECD (2017), Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen, Aktionspunkt 2 – Abschlussbericht 2015, S. 481, Beispiel 11.5.

88 Vgl. § 7 Abs. 4 Satz 2 AStG.

89 So bereits *Oskamp/Posch/Nielsen* in Schnitger/Rasch/Holle, Kapitel II.8: § 4k EStG-Hybride Gestaltungen, Rz. 378.

§ 7 Abs. 4 Satz 1 AStG, auf einen unmittelbaren Zusammenhang zwischen dem abgestimmten Verhalten und der Zwischengesellschaft bzw. in § 30 Abs. 2 WüPG zwischen dem abgestimmten Verhalten und der Zielgesellschaft, gibt es nicht.⁹⁰

M.E. sind, sobald eine Personengruppe nachweislich durch abgestimmtes Verhalten zusammenwirkt, die Stimmrechte und Gewinnbezugsrechte der bzw. den anderen Person/Personen zuzurechnen. Bei einer Personengesellschaft ist ein abgestimmtes Verhalten immer zu unterstellen.⁹¹ Ein Zusammenhang zu einer § 4k EStG-Problematik ist nicht notwendig. Die bloße Möglichkeit eines gezielten Zusammenwirkens erscheint mir als ausreichend. Bei einer Beteiligungshöhe von mindestens 25 % nach § 4k Abs. 6 Satz 1 EStG und § 1 Abs. 2 AStG sind auch keine weiteren Voraussetzungen bezüglich einer gezielten Herbeiführung der Besteuerungsinkongruenz nötig. Im oben aufgeführten Fall wäre bei einer Beteiligungshöhe der beiden Gesellschafter von jeweils 50 % an der PersG zweifellos der Anwendungsbereich nach § 4k Abs. 6 Satz 1 EStG eröffnet. Der fehlende Bezug im Gesetzestext stützt diese Annahme.⁹²

2. Das Tatbestandsmerkmal der strukturierten Gestaltung als mögliche Abschreckungsmaßnahme des Gesetzgebers

a) Das Vorliegen einer strukturierten Gestaltung

Von Bedeutung ist das Tatbestandsmerkmal der strukturierten Gestaltung, in den Fällen, bei denen ein Geschäftsvorfall zwischen fremden Dritten oder zwischen nicht nahestehenden Personen stattfindet.⁹³

Bereits im Gesetzestext wird die Legaldefinition einer strukturierten Gestaltung festgelegt. Gem. § 4k Abs. 6 Satz 3 EStG liegt eine solche Gestaltung vor, „wenn der steuerliche Vorteil, der sich ohne die An-

⁹⁰ Vgl. § 7 Abs. 4 Satz 1 AStG; § 30 Abs. 2 WüPG

⁹¹ Wie bereits in § 7 Abs. 4 Satz 2 AStG.

⁹² Gleiche Ansicht: *Mann* in Kirchhof, Kuloša, Ratschow, EStG, § 4k Rn. 144.

⁹³ Siehe hierzu bereits *Grotherr*, IStR 2020, 773–784 (S. 779), Vgl. *Rüsch*, DStZ 2020, 274–286 (S. 277).

wendung der vorstehenden Absätze ergeben würde, ganz oder zum Teil in die Bedingungen der vertraglichen Vereinbarungen eingerechnet wurde **oder** (Herv. d. Verf.) die Bedingungen der vertraglichen Vereinbarungen oder die den vertraglichen Vereinbarungen zugrunde liegenden Umstände darauf schließen lassen, dass die an der Gestaltung Beteiligten den steuerlichen Vorteil erwarten konnten.“⁹⁴ Die Grundlage dieser Definition stellen die Art. 2 Abs. 9 UAbs. 2 Buchst. c und Art. 2 Abs. 11 Halbsatz 1 ATAD dar.⁹⁵

Bei der Prüfung einer strukturierten Gestaltung muss zwischen zwei Alternativen unterschieden werden, wie der oben aufgeführte Gesetzestext zeigt. Die Alternativen werden in den nachfolgenden Unterkapiteln analysiert. Bei beiden Alternativen ist das Herbeiführen eines steuerlichen Vorteils zwingende Voraussetzung. Andere wirtschaftliche Vorteile sind irrelevant. Der steuerliche Vorteil muss aus einer Besteuerungsinkongruenz stammen und nicht aus anderen begünstigen Maßnahmen, wie steuerlichen Sonderzonen oder Steuerstundungsmodelle.⁹⁶ Die Gestaltung muss mit dem Ziel entwickelt worden sein, eine hybride Besteuerungsinkongruenz zu begründen.⁹⁷

aa) Die Prüfung einer möglichen Einbeziehung des steuerlichen Vorteils in die vertraglichen Vereinbarungen (Alt. 1)

Bei der ersten Alternative⁹⁸ muss der steuerliche Vorteil in die vertraglichen Vereinbarungen mit einberechnet werden. Hierfür muss ein Vertrag bzw. eine Leistungsbeziehung zwischen den beiden Parteien bestehen. Sofern dies nicht der Fall ist, kann das Tatbestandsmerkmal dem Grunde nach bereits nicht erfüllt sein. Von einem steuerlichen Vorteil, der in die vertraglichen Vereinbarungen mit einberechnet wurde, kann ausweislich der Gesetzesbegründung ausgegangen werden,

94 Vgl. G. v. 25.6.2021, BGBl. I 2021, 2035, m.W. ab Vz 2020.

95 Vgl. BT-Drucks. 19/28652, S. 40; Vgl. Richtlinie (EU) 2017/952 des Rates vom 29.05.2017.

96 Ausführlicher *Oskamp/Posch/Nielsen* in Schnitger/Rasch/Holle, Kapitel II.8: § 4k EStG-Hybride Gestaltungen Rz. 389.

97 Vgl. *Oskamp/Posch/Nielsen* in Schnitger/Rasch/Holle, Kapitel II.8: § 4k EStG-Hybride Gestaltungen Rz. 393; siehe auch OECD (2017) Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen, Aktionspunkt 2-Abschlussbericht 2015, S. 119.

98 Vgl. § 4k Abs. 6 Satz 3 Halbsatz 1 EStG.

wenn sich der vereinbarte Preis für eine bestimmte Leistung von einem Preis unterscheidet, der sich ohne einen steuerlichen Vorteil aus einer Besteuerungsinkongruenz ergeben hätte.⁹⁹ Der steuerliche Vorteil muss fester Bestandteil der Preisgestaltung sein und sich auf diese auswirken.¹⁰⁰

Dieser Fall liegt vor, wenn ein Unternehmen, zum Beispiel eine Bank, Zinskonditionen davon abhängig macht, ob das Darlehen im eigenen Ansässigkeitsstaat als Fremd- oder Eigenkapital qualifiziert wird. Sofern die Hingabe des Geldes als Fremdkapital eingestuft wird, vereinbart die Bank einen Zinssatz von 5 % und sofern der Ansässigkeitsstaat solch einen Geschäftsvorfall als Eigenkapital wertet, gilt ein Zinssatz von 2 %. Bei der Qualifizierung als Eigenkapital gilt ein günstigerer Zinssatz, da im Staat des Darlehensgebers etwaige Erträge nicht als Zinserträge angesehen werden und einer Steuerfreistellung unterliegen. Im Staat des Darlehensnehmers sind die Zinsen als Betriebsausgaben abziehbar. Ein D/Ni-Ergebnis entsteht und bildet die Grundlage für den vorher ausdrücklich niedriger vereinbarten Zinssatz.¹⁰¹ Steuerlich betrachtet erzielen beide Vertragspartner in einer solchen Konstellation einen Vorteil, weil ein Hybrid-Darlehen eingesetzt wurde. Dies kann auch zwischen fremden Dritten üblich sein, da durch diese Konstellationen der Gläubiger sein Produkt besser vermarkten kann und mehr Kunden gewinnt. Der Schuldner profitiert von einem niedrigen Zinsbetrag.¹⁰²

Diesen Fall hatte bereits die OECD in ihrem Abschlussbericht aus 2015 als Beispiel aufgezeigt. Von einer strukturierten Gestaltung ist demnach auszugehen, wenn die Gestaltung vorzugsweise in bestimmten Staaten angeboten wird.¹⁰³

An dieser Stelle ist hervorzuheben, dass die Prüfung einer steuerlichen Gestaltung im Staat der Vertragspartei stattfindet, die den Betriebsausgabenabzug geltend macht. In dem genannten Fall ist dies im Staat

99 Vgl. BT-Drucks. 19/28652, S. 40, *Grotherr* Ubg 2020, 377–393, (S. 379).

100 Ausführlicher *Hechtner* in *Kanzler/Kraft/Bäumli/u.a.*, EStG, § 4k Rz. 13.

101 In Anlehnung an *Oskamp/Posch/Nielsen* in *Schnitger/Rasch/Holle*, Kapitel II.8: § 4k EStG-Hybride Gestaltungen Rz. 389 ff., Beispiel 61.

102 Ausführlicher *Grotherr*, IStR 2020, 773–784 (S. 780).

103 Siehe hierzu OECD (2017) Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen, Aktionspunkt 2-Abschlussbericht 2015, S. 119 (Unterpunkt d).

des Darlehensnehmers. Dieser müsste, zur Prüfung einer steuerlichen Gestaltung, ein umfassendes Wissen über die weiteren Geschäftsbeziehungen des Darlehensgebers haben, um beurteilen zu können, ob solche Darlehen gezielt in bestimmten Staaten angeboten werden. Diese Daten werden jedoch unter fremden Dritten üblicherweise nicht ausgetauscht. Einem Steuerpflichtigen kann nicht zugemutet werden, etwaige Daten vorzulegen, wenn es sich um keine verbundenen Unternehmen handelt.

Weitere denkbare und tatsächlich überprüfbare vertragliche Vereinbarungen im Sinne des § 4k Abs. 6 Satz 3 EStG sind Kaufpreis – oder sonstige Entgeltanpassungsklauseln, die explizit im Vertrag vereinbart wurden und eine nachträgliche Erhöhung des Entgeltes von dem Eintreten eines künftigen steuerlichen Vorteils aufgrund einer Besteuerungssinkongruenz mit D/NI- oder DD-Ergebnis abhängig machen.¹⁰⁴

bb) Ein steuerlicher Vorteil war nach objektiven Kriterien zu erwarten (Alt. 2)

Gem. § 4k Abs. 6 Satz 3 Halbsatz 2 EStG ist der Tatbestand einer strukturierten Gestaltung ebenso erfüllt, wenn nach den äußeren Umständen erkennbar war, dass ein steuerlicher Vorteil von den Beteiligten zu erwarten war.¹⁰⁵

Die Prüfung erfolgt nach objektiven Maßstäben. Es ist unerheblich, ob der Steuerpflichtige eine tatsächliche Kenntnis von der Gestaltung hatte.¹⁰⁶ Es wird geprüft, ob ein fremder Dritter unter den Umständen des vorliegenden Sachverhalts einen steuerlichen Vorteil hätte erkennen bzw. erwarten können. Eine direkte Nachfrage bei dem Vertragspartner wird nicht vorausgesetzt. Nur die dem Steuerpflichtigen zur Verfügung stehenden Mittel sind maßgeblich.¹⁰⁷ Wie die tatsächliche Prüfung dieser Voraussetzungen anhand diverser unbestimmter Rechtsbegriffe in der Praxis erfolgen soll, bleibt jedoch unklar.¹⁰⁸

104 Vgl. *Zinowsky*, IStR 2021, 500–509 (S. 501).

105 Vgl. BT-Drucks. 19/28652, S. 40.

106 Vgl. BT-Drucks. 19/28652, S. 40.

107 Ausführlicher *Oskamp/Posch/Nielsen* in Schnitger/Rasch/Holle, Kapitel II.8: § 4k EStG-Hybride Gestaltungen Rz. 392; BT-Drucks. 19/28652, S. 40.

108 Vgl. *Zinowsky*, IStR 2021, 500–509, (S. 501).

Bisher findet sich kein von der Finanzverwaltung veröffentlichter Kriterienkatalog, der vorgibt, unter welchen Umständen ein fremder Dritter einen steuerlichen Vorteil erwarten könnte. Ein Kriterium könnte m.E. unter anderem unübliche Zinskonditionen sein. Ebenso sollte die Entstehung des Geschäftskontaktes hinterfragt werden. Auch wenn eine Nachfrage bei dem Vertragspartner nicht vorausgesetzt wird,¹⁰⁹ ist dies zur Schaffung klarer Verhältnisse zu empfehlen.

b) Das Nichtvorliegen einer strukturierten Gestaltung

Eine Ausnahmeregelung beinhaltet § 4k Abs. 6 Satz 4 EStG. Eine strukturierte Gestaltung liegt demnach nicht vor, „wenn nach den äußeren Umständen **vernünftigerweise** (Herv. d. Verf.) nicht davon auszugehen ist, dass ihm [dem Steuerpflichtigen] der steuerliche Vorteil bekannt war **und** (Herv. d. Verf.) er nachweist, dass er nicht an dem steuerlichen Vorteil beteiligt war.“¹¹⁰

aa) Das Aufeinandertreffen mehrerer unbestimmter Rechtsbegriffe

Der Gesetzestext weist mehrere unbestimmte Rechtsbegriffe auf. Aus diesem Grund besteht keine Rechtssicherheit für die Steuerpflichtigen. Es ist unklar, welche Voraussetzungen tatsächlich erfüllt sein müssen.¹¹¹

So ist die genaue Auslegung des Begriffs *vernünftigerweise* unbekannt.¹¹² Der Begriff wurde vorher noch nicht im Einkommensteuergesetz genutzt, weshalb es bisher auch keine weiteren Ausführungen seitens der Rechtsprechung im Zusammenhang mit diesem Begriff

109 Vgl. *Oskamp/Posch/Nielsen* in *Schnitger/Rasch/Holle*, Kapitel II.8: § 4k EStG-Hybride Gestaltungen Rz. 392.

110 Vgl. § 4k Abs. 6 Satz 4 EStG.

111 Ausführlicher *Greinert/Siebing*, Ubg 2020, 589–599 (S. 592).

112 Ausführlicher *Pohl* in *Brandis/Heuermann* (vormals *Blümich*), EStG, § 4k Rn. 186; *Gosch* in *Kirchhof* (Begr./Seer) (Hrsg.), EStG, § 4k Rz. 4.

gibt.¹¹³ Allerdings wird der Begriff bereits im OECD-Abschlussbericht¹¹⁴ sowie im Art. 2 Abs. 11 der ATAD¹¹⁵ verwendet.

Für das erste Tatbestandsmerkmal gilt der objektive Maßstab. Wie bereits nach § 4k Abs. 6 Satz 3 EStG ist anhand geeigneter objektiver Maßstäbe zu prüfen, ob nach den äußeren Umständen ein steuerlicher Vorteil zu erwarten war.¹¹⁶ Der steuerliche Vorteil darf dem Steuerpflichtigen nicht bekannt gewesen sein. Detaillierte Ausführungen, anhand welcher Maßstäbe eine Prüfung zu erfolgen hat, fehlen.¹¹⁷

Die Gesetzesbegründung weist diesbezüglich ein Beispiel aus. Keine strukturierte Gestaltung liegt demnach vor, wenn Anleihen über eine anerkannte Börse an fremde Dritte ausgegeben werden und der Zinssatz so vereinbart wird, dass er auch für Anleger attraktiv ist, bei denen der Zinsertrag einer regulären Besteuerung unterliegt.¹¹⁸ Es bleibt jedoch offen, ab wann ein Zinssatz so attraktiv ist, dass auch Anleger davon profitieren, die den Ertrag voll versteuern.¹¹⁹ Die Gesetzesbegründung beinhaltet keine detaillierten Werte hierzu.¹²⁰

Eine attraktive Rendite ist m.E. eine subjektive Wahrnehmung. Aufgrund von unterschiedlichen Kriterien, wie dem eingesetzten Kapital oder der individuellen Risikobereitschaft, ist davon auszugehen, dass jeder Unternehmer, aber auch die Finanzverwaltung, dies im Einzelfall anders bestimmt. Für eine einheitliche Anwendung wäre es hilfreich und sinnvoll festzuschreiben, ab wann eine Anleihe für die Anwendung des § 4k Abs. 6 Satz 4 EStG als attraktiv gilt. Die Finanzverwaltung sollte einen Maßstab festlegen, wonach aufgezeigt wird, ab wie viel Prozent Gewinn nach Steuern eine Anleihe attraktiv ist. Diese Kriterien müssten regelmäßig, zum Beispiel monats- oder jahresweise, an den Markt angepasst werden.

113 Vgl. *Zinowsky*, IStR 2021, 500–509, (S. 501).

114 Siehe hierzu OECD (2017) Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen, Aktionspunkt 2-Abschlussbericht 2015, S. 179.

115 Vgl. Richtlinie (EU) 2017/952 des Rates vom 29.05.2017.

116 Siehe III. 2. b. aa.

117 Vgl. BT-Drucks. 19/28652, S. 41.

118 Vgl. BT-Drucks. 19/28652, S. 41.

119 Siehe hierzu auch *Hechtner* in Kanzler/Kraft/Bäumli/u.a., EStG, § 4k Rz. 15; Grotherr, IStR 2020, 773–784 (S. 780).

120 Vgl. BT-Drucks. 19/28652, S. 41.

Auch könnte festgelegt werden, dass es sich grundsätzlich um keine strukturierte Gestaltung handelt, sofern Anleihen über staatlich anerkannte Börsen ausgegeben werden und für alle Marktteilnehmer frei zu erwerben sind. Die Emittenten verlieren somit die Kontrolle über eine gezielte Vermarktung in bestimmte Staaten bzw. bei bestimmten Vertragspartnern.¹²¹ Somit würde der Anwendungsbereich zwar weniger Fälle erfassen, jedoch ist die Regelung praktikabler und umsetzbar. Im Gesetz gibt es bereits andere Ausnahmeregelungen, die einen Tatbestand nicht als erfüllt ansehen, sofern der Handel über eine anerkannte Börse stattfindet.¹²²

bb) Die widersprüchliche Nachweispflicht

Das zweite Tatbestandsmerkmal muss kumulativ zum Ersten erfüllt sein. Der Steuerpflichtige darf nicht an dem steuerlichen Vorteil beteiligt worden sein. Ihm obliegt diesbezüglich, nach dem Gesetzeswortlaut, die Nachweispflicht.¹²³ Es ist jedoch fraglich, wie der Steuerpflichtige nachweisen soll, dass er an keinem steuerlichen Vorteil beteiligt wurde, wenn er von diesem überhaupt nichts wusste.¹²⁴ In der praktischen Umsetzung ist dies unmöglich.¹²⁵ Ein Nachweis kann in diesen Fällen, wenn überhaupt, nur im Nachhinein im Rahmen einer Betriebsprüfung erbracht werden, da der Steuerpflichtige vorher keinerlei Kenntnis über den steuerlichen Vorteil hatte. Sofern dies doch der Fall ist, ist bereits der erste Tatbestand nicht erfüllt und eine strukturierte Gestaltung ist anzunehmen.¹²⁶

Nachweise können darin bestehen, dass die Vertragsgestaltungen dem Fremdvergleich entsprechen und vergleichbare Angebote von anderen

121 Vgl. *Greinert/Siebing*, Ubg 2020, 589–599 (S. 592).

122 Vgl. § 50 d Abs. 3 Satz 2 EStG i.d.F. des Gesetzes v. 2.6.2021, BStBl. I 2021, S. 787 (Börsenklausel).

123 Vgl. § 4k Abs. 6 Satz 4 EStG.

124 Ausführlicher *Oskamp/Posch/Nielsen* in Schnitger/Rasch/Holle, Kapitel II.8: § 4k EStG-Hybride Gestaltungen Rz. 403; Vgl. *Gosch* in Kirchhof (Begr.)/Seer (Hrsg.), EStG, § 4k Rz. 4; *Greinert/Siebing*, Ubg 2020, 589–599 (S. 592); *Grotherr*, IStR 2020, 773–784 (S. 783); *Zinowsky*, IStR 2021, 500–509 (S. 501).

125 Ausführlicher *Greinert/Siebing*, Ubg 2020, 589–599 (S. 592).

126 Vgl. *Oskamp/Posch/Nielsen* in Schnitger/Rasch/Holle, Kapitel II.8: § 4k EStG-Hybride Gestaltungen Rz. 403.

Firmen vorgelegt werden. Eine weitere Möglichkeit besteht darin, vorab eine schriftliche Bestätigung über eine Besteuerung im Staat des Empfängers anzufragen. Ob dies jedoch als Nachweis ausreichen würde, ist zweifelhaft.¹²⁷ Die Prüfung der Richtigkeit solcher Auskünfte muss m.E. durch den Steuerpflichtigen erfolgen. Dieser wird jedoch üblicherweise keine Zugriffe auf diese sensiblen Daten haben, wodurch eine Überprüfung unmöglich erscheint.¹²⁸

c) Zwischenfazit

Aufgrund der unbestimmten Rechtsbegriffe, dem nicht konkretisierten Beispiel des Gesetzgebers und der fast unmöglichen Erfüllung der Nachweispflicht für das Nichtvorliegen einer strukturierten Gestaltung ist der Tatbestand der strukturierten Gestaltung m.E. nicht anwendbar, außer es gibt eindeutige schriftliche Vereinbarungen, die darauf schließen lassen. Sofern vertragliche Vereinbarungen nur von einer Partei, mit dem Ziel eine Besteuerungsinkongruenz herbeizuführen, abgeschlossen wurden und die andere Partei hiervon keinerlei Kenntnis hatte, erscheint es mir als unverhältnismäßig, den Betriebsausgabenabzug bei der unwissenden Partei zu versagen. Der Nachweis einer Kenntnis oder Unkenntnis ist schwierig zu erbringen. Bei erkennbar nicht fremdvergleichskonformen Absprachen sollten die Parteien verpflichtet sein, diese zu hinterfragen und zu prüfen (objektiver Maßstab).

Die Vorschrift wirkt wegen der o.g. Punkte als eine Art „Abschreckungsregelung, damit entsprechende Gestaltungen in Beteiligungsverhältnissen kleiner 25 % erst gar nicht aufgesetzt werden“.¹²⁹

127 Siehe hierzu auch *Rüsch*, DStZ 2020, 274–286 (S. 277).

128 *Greinert/Siebing*, Ubg 2020, 589–599 (S. 599).

129 Ausführlicher *Rüsch*, DStZ 2020, 274–286 (S. 277).

3. Die Gefahr einer Doppelbesteuerung durch das Fehlen einer Rangordnung unter den Anwendungsbereichen insbesondere bei importierten Besteuerungskongruenzen

Die Tatbestandsmerkmale der nahestehenden Person und der strukturierten Gestaltung sind im Gesetzestext lediglich mit einem „oder“ verknüpft.¹³⁰ Es gibt auch keine hierarchische Prüfungsvorgabe in der Gesetzesbegründung.¹³¹ Ebenso beinhaltet die ATAD keinerlei Anhaltspunkte für eine vorrangige Anwendung eines der Tatbestandsmerkmale.¹³²

Vor allem bei importierten Besteuerungskongruenzen kann es diesbezüglich zu Unklarheiten bei der Anwendung kommen, wie das folgende Beispiel aufzeigt:

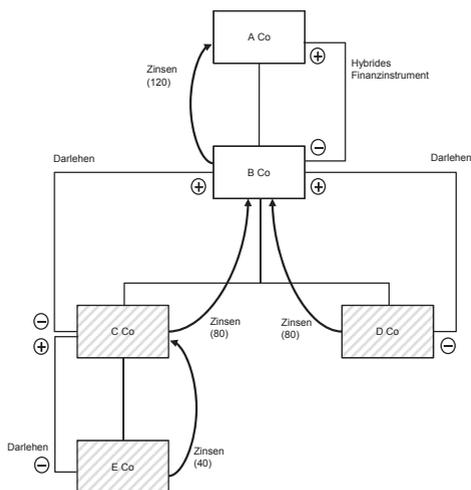


Abb. 2: Regel für strukturierte importierte Besteuerungskongruenzen und Regel für direkt importierte Besteuerungskongruenzen (OECD (2017), Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen, Aktionspunkt 2–Abschlussbericht 2015, S. 366).

130 Vgl. § 4k Abs. 6 Satz 1 EStG.

131 Vgl. BT-Drucks. 19/28652, S. 40.

132 Vgl. Kufßmaul/Müller/Berens, ISR 2020, 399–412 (S. 410).

Alle in der Abbildung aufgezeigten Konzerngesellschaften halten jeweils 100 %-Beteiligungen an der nachfolgenden Gesellschaft und sind in unterschiedlichen Staaten ansässig. Zwischen der A Co und der B Co besteht ein hybrides Finanzinstrument. Im Staat der B Co sind die Zinsaufwendungen in Höhe von 120 € abziehbar, im Staat der A Co werden diese Erträge nicht besteuert (Dividendenfreistellung). Es entsteht ein D/NI-Ergebnis. Die B Co vergibt Darlehen an die C Co und an die D Co, wobei das Darlehen an die D Co schon seit vielen Jahren besteht und annahmegemäß außerhalb einer strukturierten Gestaltung vergeben wurde. Die C Co und die D Co haben Zinsaufwendungen in Höhe von jeweils 80 €. Die B Co hat zu versteuernde Erträge in korrespondierender Höhe. Die C Co verleiht die Finanzmittel zum Teil weiter an die E Co und erhält Zinseinnahmen in Höhe von 40 €. Die schraffierten Gesellschaften wenden die Regelung für importierte Besteuerungsinakongruenzen an. Es liegen importierte Besteuerungsinakongruenzen vor, die Tatbestände sind erfüllt.¹³³

Der Anwendungsbereich ist sowohl für die C Co (strukturierte Gestaltung und nahestehende Person) als auch für die D Co (nahestehende Person) eröffnet.¹³⁴ Die Finanzverwaltungen beider Staaten könnten nun das Ziel verfolgen, die Zinsausgaben von jeweils 80 € in beiden Staaten zu kürzen. Im Saldo bedeutet dies sogar ein Betriebsausgabenabzugsverbot von 160 €, obwohl das vorher vereinbarte hybride Finanzinstrument lediglich 120 € beträgt. Zumindest die deutsche Umsetzung klärt diesbezüglich keine Vorfahrtsregelungen, weshalb es unter diesen Umständen auch zu einer Doppelbesteuerung kommen könnte.¹³⁵

Die OECD hatte in Ihrem Abschlussbericht für solche Konstellationen ein dreistufiges Prüfschema entwickelt. An erster Stelle soll die Gesellschaft identifiziert werden, die einen direkten hybriden Betriebsausgabenabzug hat, ohne dass entsprechende Erträge bei der anderen Partei besteuert werden. Als zweiter Schritt soll, sofern die Besteuerungsinakongruenz importiert wurde, der Betriebsausgabenabzug für

133 Siehe OECD (2017), Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen, Aktionspunkt 2 – Abschlussbericht 2015, S. 366; *Grotherr*, IStR 2020, 773–784 (S. 781).

134 Vgl. § 4k Abs. 6 Satz 1 EStG.

135 Ausführlicher *Grotherr*, IStR 2020, 773–784 (S. 781).

strukturierte Gestaltungen versagt werden. Erst als dritter Schritt soll der Betriebsausgabenabzug für importierte Besteuerungsinkongruenzen unter nahestehenden Personen (gegebenenfalls anteilig) versagt werden.¹³⁶

Die Folge im aufgezeigten Fall ist, dass im ersten Schritt das hybride Finanzinstrument bei der B Co festgestellt wird, jedoch keine Korrektur in Staat B erfolgt. Daraufhin wird der Betriebsausgabenabzug auf Ebene der C Co in Höhe von 80 € versagt, da es sich um eine strukturiert importierte Besteuerungsinkongruenz handelt. Aufgrund der noch fehlenden Neutralisierung des restlichen hybriden Finanzinstrumentes in Höhe von 40 €¹³⁷, werden diese im dritten Schritt auf Ebene der D Co nach der Regel für direkt importierte Besteuerungsinkongruenzen korrigiert. Auf Ebene der E Co erfolgt keine Korrektur, da aufgrund der Neutralisierung bei der C Co keine importierte Besteuerungsinkongruenz mehr vorliegt.¹³⁸

Aufgrund einer fehlenden Bindungswirkung der OECD-Empfehlungen wäre es wünschenswert, dass die deutsche Finanzverwaltung das Prüfschema nach dem Vorbild der OECD übernimmt, um so Unklarheiten bei der Prüfungsreihenfolge zu beseitigen.¹³⁹

Auch bei der Übernahme der dargestellten Regelung ergeben sich einige Probleme in der praktischen Durchführung, wodurch eine Doppelbesteuerung nicht automatisch verhindert wird. So stellt sich die Frage, wie im obigen Fall Deutschland als Ansässigkeitsstaat der D Co davon Kenntnis erlangt, dass genau 40 € offen sind und diese zu kürzen sind. Ein reibungsloser zwischenstaatlicher Austausch über die relevanten steuerlichen Informationen stellt hierfür die Grundlage dar.¹⁴⁰ Ebenso müssen die Regelungen einheitlich umgesetzt werden und die Länder

136 Siehe OECD (2017), Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen, Aktionspunkt 2 – Abschlussbericht 2015, S. 369; *Kaminskiy* in Frotscher/Geurts, EStG, § 4k Rz. 187 f.

137 Berechnungsformel siehe OECD (2017), Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen, Aktionspunkt 2 – Abschlussbericht 2015, S. 368

138 Siehe OECD (2017), Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen, Aktionspunkt 2 – Abschlussbericht 2015, S. 368.

139 Zustimmend *Grotherr*, IStR 2020, 773–784 (S. 781).

140 Hierzu bereits *Mädel/Stockburger/Stößel*, FR 23/2021, 1110–1123 (S. 1117); *Marguarden*, StuW 2019, 374–389 (S. 388).

einig über die Vorgehensweise sein. Problematiken entstehen zudem, wenn in dem aufgezeigten Fall zwischen allen Gesellschaften strukturierte Gestaltungen vorliegen und die Darlehensweitergabe jeweils anteilig erfolgt, da es keinen vorrangigen Anwendungsbereich gibt.¹⁴¹ Beide Staaten müssten sich abstimmen, um eine Doppelbesteuerung zu verhindern. Außerdem muss Deutschland im Rahmen der Sachverhaltsermittlung erst einmal erkennen, dass neben dem Darlehen an die D GmbH noch ein weiteres Darlehen besteht.¹⁴²

141 Ausführlicher unter V. 3.

142 Für die Sachverhaltsermittlung siehe unter VI.

IV. Kritische Darstellung und Analyse des § 4k Abs. 1 EStG

§ 4k Abs. 1 EStG setzt Art. 9 Abs. 2 Buchst. a und Art. 2 Abs. 9 UAbs. 1 Buchst. a der ATAD um.¹⁴³ § 4k Abs. 1 EStG ist, wie bereits erwähnt, nach der Regelungshierarchie an erster Stelle zu prüfen.¹⁴⁴

1. Tatbestandsmerkmale

Gem. § 4k Abs. 1 Satz 1 EStG sind „Aufwendungen für die Nutzung oder im Zusammenhang mit der Übertragung von Kapitalvermögen [...] insoweit nicht als Betriebsausgaben abziehbar, als die den Aufwendungen entsprechenden Erträgen auf Grund einer vom deutschen Recht abweichenden steuerlichen Qualifikation oder Zurechnung des Kapitalvermögens nicht oder niedriger als bei dem deutschen Recht entsprechender Qualifikation oder Zurechnung besteuert werden.“¹⁴⁵

a) Das Kapitalvermögen im Sinne des § 4k Abs. 1 EStG

Im Rahmen des § 4k Abs. 1 EStG wurde der Begriff des Kapitalvermögens nicht explizit erneut legaldefiniert. Es ist daher wohl der Katalog aus § 2 Abs. 1 Nr. 5 EStG in Verbindung mit § 20 EStG zu übernehmen.¹⁴⁶ Dabei ist zu beachten, dass § 20 EStG auch Vermögen erfasst, welches kein Kapitalvermögen im Sinne des § 4k EStG ist, wie

143 Vgl. BT-Drucks. 19/28652, S. 34.

144 Siehe hierzu *Hechtner* in *Kanzler/Kraft/Bäumli/u.a., EStG*, § 4k Rz. 3; *Rüsch*, *DStZ* 2020, 274–286 (S. 277).

145 Vgl. § 4k Abs. 1 Satz 1 EStG.

146 Vgl. *Gosch* in *Kirchhof (Begr.)/Seer (Hrsg.), EStG*, § 4k Rz. 7; *Schnitger/Oskamp*, *IStR* 2020, 909–920, (S. 910).

Bezüge von Stiftungen nach § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG. Es werden vor allem Zinsen, Genussrechtsvergütungen, Entgelte für Wertpapierleihen, Kompensationszahlungen und Abschreibungen¹⁴⁷ als Aufwendungen im Zusammenhang mit Kapitalvermögen erfasst und es erfolgt eine konkrete Abgrenzung zu sonstigen Ausgaben wie Lizenzkosten und Dienstleistungsentgelten.¹⁴⁸

b) Die Nicht- und Niedrigbesteuerung nach § 4k Abs. 1 EStG

Eine Nichtbesteuerung im Sinne des § 4k Abs. 1 EStG liegt vor, sobald der Ertrag im Ausland nicht in die Bemessungsgrundlage mit einberechnet wird. Für das Vorliegen einer Besteuerung muss jedoch nicht zwingend eine tatsächliche Steuer erhoben werden. Eine Berücksichtigung bei der Berechnung der Steuerschuld reicht aus. Eine Verrechnung mit höheren ausländischen Aufwendungen oder Verlusten ist für das Vorliegen einer Nichtbesteuerung unschädlich.¹⁴⁹

Für Zwecke des § 4k Abs. 1 Satz 1 EStG liegt eine Niedrigbesteuerung im Ausland vor, sobald auf Ebene des Tarifs unterschiedliche Steuersätze angewendet werden.¹⁵⁰ Bei der Prüfung einer Niedrigbesteuerung im Ausland wird nicht auf das deutsche Besteuerungsniveau abgestellt und mit der tatsächlichen ausländischen Steuer verglichen. Vielmehr kommt es auf die hypothetische ausländische Steuer an, die erhoben werden würde, wenn das ausländische Finanzamt die Erträge nach deutschem Recht einordnen würde. Die hypothetische ausländische Steuer wird mit der tatsächlichen ausländischen Steuer verglichen.

147 Vgl. *Gosch* in Kirchhof (Begr.)/Seer (Hrsg.), EStG, § 4k Rz. 7; *Tcherveniachki* in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 4k EStG Rz. 37.

148 Ausführlicher *Schnitger/Oskamp*, IStR 2020, 909–920 (S. 910 f.); *Oskamp/Posch/Nielsen* in Schnitger/Rasch/Holle, Kapitel II.8: § 4k EStG-Hybride Gestaltungen Rz. 75.

149 Ausführlicher *Tcherveniachki* in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 4k EStG Rz. 45 und Rz. 48; *Oskamp/Posch/Nielsen* in Schnitger/Rasch/Holle, Kapitel II.8: § 4k EStG-Hybride Gestaltungen Rz. 81; *Rüsch*, DStZ 2020, 274–286 (S. 279).

150 Vgl. *Tcherveniachki* in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 4k EStG Rz. 46; *Rüsch*, DStZ 2020, 274–286 (S. 279).

Sofern die hypothetische Steuer niedriger ist, ist der Tatbestand erfüllt.¹⁵¹

Die Prüfung einer Niedrigbesteuerung erfolgt folgendermaßen:

Im Ausland wird eine Dividende mit 10 % und ein Zinsertrag mit 30 % besteuert. Sofern das Ausland aufgrund eines Qualifikationskonfliktes die Zahlung als Dividende besteuert, liegt eine niedrige Besteuerung im Sinne des § 4k Abs. 1 Satz 1 EStG vor, da die ausländische Steuer, bei einer dem deutschen Recht entsprechenden Qualifikation als Zinsertrag 30 % anstatt nur 10 % betragen würde. Keine Niedrigbesteuerung liegt demnach vor, wenn der andere Staat auch Zinserträge mit einem Steuersatz von 10 % besteuern würde. Hierbei ist es irrelevant, dass Zinsen nach dem deutschen Recht keiner steuerlichen Sonderbehandlung unterliegen.¹⁵²

Bei einer teilweisen Steuerfreistellung wie im nationalen § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG bzw. § 3 Nr. 40 Buchst. d Satz 1 EStG ist umstritten, ob eine Nichtbesteuerung oder eine Niedrigbesteuerung vorliegt.

Nach h.M. liegt in diesen Fällen eine Nichtbesteuerung in Höhe von 95 % bzw. 40 % vor und die Betriebsausgaben sind in entsprechender Höhe zu kürzen.¹⁵³ Auch die Gesetzesbegründung spricht hierfür, da „bei einer Steuervergünstigung [...] die Aufwendungen nicht in voller Höhe vom Abzug ausgeschlossen werden [...]“. ¹⁵⁴ Die Aufwendungen sind nach dem Gesetzeswortlaut „insoweit“ zu kürzen.¹⁵⁵ Es wird jedoch auch die Ansicht vertreten, dass es sich hierbei um eine Niedrigbesteuerung handelt.¹⁵⁶

M.E. liegt ein Fall der Nichtbesteuerung im Ausland vor, da bei einer teilweisen Steuerfreistellung im Ausland von beispielsweise 40 % dieser Anteil nicht mit in die steuerliche Bemessungsgrundlage einbezogen wird. Die Voraussetzungen einer Niedrigbesteuerung knüpfen an den

151 Ausführlicher *Tcherveniachki* in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 4k EStG Rz. 46.

152 Siehe hierzu bereits *Schnitger/Oskamp*, IStR 2020, 909–920 (S. 911).

153 Ausführlicher *Tcherveniachki* in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 4k EStG Rz.55; *Rüsch*, DStZ 2020, 274–286, (S. 279); *Gosch* in Kirchhof (Begr.)/Seer (Hrsg.), EStG, § 4k Rz. 7.

154 Vgl. BT-Drucks. 19/28652, S. 35.

155 Vgl. § 4k Abs. 1 Satz 1 EStG.

156 Siehe hierzu *Schnitger/Oskamp*, IStR 2020, 909–920 (S. 911).

Steuersatz. Das Vorliegen des Tatbestandes für die Anwendung von § 4k Abs. 1 Satz 1 EStG liegt in beiden Fällen unstrittig vor, ebenso tritt in beiden Konstellationen eine (teilweise) Versagung der Betriebsausgaben nach § 4k EStG als Rechtsfolge ein, weshalb mir eine Diskussion zweitrangig erscheint.

aa) Der Vergleich zur tatsächlichen Besteuerung nach § 4k Abs. 2 bis Abs. 4 EStG

In den auf § 4k Abs. 1 EStG nachfolgenden Absätzen¹⁵⁷ werden die Begriffe der Nicht- und Niedrigbesteuerung nicht verwendet. Vielmehr setzt § 4k Abs. 2 EStG keine tatsächliche Besteuerung im Ausland voraus. Zu prüfen ist, ob dieser Begriff eine andere Bedeutung als die Nichtbesteuerung nach § 4k Abs. 1 Satz 1 EStG hat.¹⁵⁸

Nach h.M. liegt keine tatsächliche Besteuerung vor, wenn die Vergütung nicht in die steuerliche Bemessungsgrundlage mit einbezogen wurde. Beispiele hierfür sind sachliche und persönliche Steuerbefreiungen sowie nicht steuerbare Erträge. Eine positive Steuerfestsetzung mit einer Steuerzahllast ist nicht notwendig. Die Erträge können auch mit negativen Einkünften aus anderen Quellen, mit Freibeträgen oder mit ausländischen abzugsfähigen oder anrechenbaren Quellensteuern verrechnet werden. Die Besteuerung muss in irgendeinem beliebigen Staat erfolgen.¹⁵⁹ Dies ist auch der Gesetzesbegründung zu § 4i EStG zu entnehmen, welcher ebenso als Tatbestandsmerkmal eine tatsächliche Besteuerung vorgibt.¹⁶⁰

Ausweislich der Gesetzesbegründung zu § 4k Abs. 2 EStG gilt für Zwecke dieses Absatzes zudem „als tatsächliche Besteuerung [...] auch eine gleichwertige Besteuerung im Rahmen einer Hinzurechnungsbesteuerung“.¹⁶¹

157 Vgl. § 4k Abs. 2 Satz 1 und 3, § 4k Abs. 3 Satz 1, § 4k Abs. 4 Satz 3 EStG.

158 Vgl. § 4k Abs. 2 Satz 1 EStG.

159 Siehe hierzu bereits *Grotherr*, IStR 2020, 773–784 (S. 775 ff.); *Tcherveniachki* in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 4k EStG Rz. 57.

160 Vgl. BT-Drucks. 18/9956, S. 4.

161 Vgl. BT-Drucks. 19/28652, S. 35.

Auch dem BMF-Schreiben zur Anwendung von Rückfallklauseln¹⁶² sind die oben aufgeführten Merkmale zu entnehmen. Hier werden die Begriffe „Besteuerung“, „Nichtbesteuerung“ und „tatsächliche Besteuerung“ genutzt. Keine tatsächliche Besteuerung liegt demnach zudem bei Erlass der Steuer oder bei Unkenntnis über die erzielten Einkünfte vor.¹⁶³

Es erfolgt keine konkrete Abgrenzung der Begrifflichkeiten untereinander und die Thematik der Besteuerung im Ausland ist wohl als einheitlicher Bereich anzusehen.¹⁶⁴

Es ist festzuhalten, dass unter einer Nichtbesteuerung und keiner tatsächlichen Besteuerung grundsätzlich das Gleiche zu verstehen ist¹⁶⁵, ausgenommen der Thematik der Hinzurechnungsbesteuerung. Es gibt keine Anhaltspunkte, die darauf schließen lassen, dass an das Vorliegen des jeweiligen Merkmals andere Voraussetzungen geknüpft werden.¹⁶⁶ Es ist ungewiss, ob der differierte Wortlaut in den Absätzen beabsichtigt ist. Eine Präzisierung der Begriffe ist wünschenswert.¹⁶⁷

bb) Eine ausländische Hinzurechnungsbesteuerung in einem Drittstaat als möglicher Besteuerungstatbestand im Sinne des § 4k Abs. 1 Satz 1 EStG

Fraglich ist, ob eine Nicht-/Niedrigbesteuerung im Sinne des § 4k Abs. 1 Satz 1 EStG auch vorliegt, sobald die Erträge nicht bei dem Vergütungsgläubiger direkt besteuert werden, sondern bei einer anderen übergeordneten Gesellschaft, in Form einer Hinzurechnungsbesteuerung.¹⁶⁸

Nachfolgend wird dieser Fall in Abb. 3 veranschaulicht.

162 Vgl. BMF vom 20.06.2013, IV B2 – S1300/09/10006 (BStBl I, 2013, S. 980).

163 Vgl. BMF vom 20.06.2013 Tz. 2.3, IV B2 – S1300/09/10006 (BStBl I, 2013, S. 980).

164 So bereits *Oskamp/Posch/Nielsen* in *Schnitger/Rasch/Holle*, Kapitel II.8: § 4k EStG-Hybride Gestaltungen Rz. 82.

165 Zustimmung: *Baur/Schrenk/Ullmann*, *Ubg* 2022, 41–47, (S. 46).

166 So bereits auch: *Oskamp/Posch/Nielsen* in *Schnitger/Rasch/Holle*, Kapitel II.8: § 4k EStG-Hybride Gestaltungen Rz. 93.

167 Siehe hierzu bereits: *Mädel/Stockburger/Stößel*, *FR* 23/2021, 1110–1123 (S. 1117).

168 Vgl. *Radmanesh/Kahlenberg* in *Hagemann/Kahlenberg*, *ATAD-Kommentar*, Art. 9 Rz. 45; *Schnitger/Oskamp*, *ISTR* 2020, 909–920 (S. 912).

Zwischen der B GmbH und der A Co besteht ein hybrides Finanzinstrument, welches aus Sicht der deutschen B GmbH als Fremdkapital qualifiziert wird und aus Sicht der A Co als Eigenkapital. In Deutschland handelt es sich bei der Zahlung um abziehbare Zinsausgaben. Im Staat der A Co wird die Zahlung als Dividende von der Steuer freigestellt. Im Land der Muttergesellschaft (X Co) findet eine dem deutschen Recht vergleichbare vollwertige Hinzurechnungsbesteuerung für die Zinserträge statt.¹⁶⁹

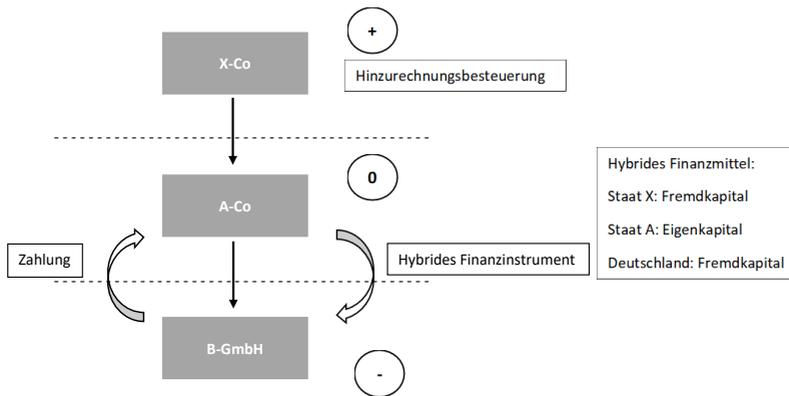


Abb. 3: Die ausländische Hinzurechnungsbesteuerung in einem Drittstaat (Visualisierung der Verfasserin des Beispiels 2 aus Schnitger/Oskamp, IStR 2020, 909–920 (S. 912)).

Im Staat der A Co unterliegen die Erträge zweifellos keiner Besteuerung, weshalb aus deutscher Sicht das Tatbestandsmerkmal der Nichtbesteuerung erfüllt sein könnte. Durch die Hinzurechnungsbesteuerung im Staat X erfolgt jedoch eine Besteuerung.¹⁷⁰

Durch den Gesetzestext wird nicht eindeutig klar, ob in die Prüfung einer Nichtbesteuerung auch Drittländer mit einbezogen werden sollen.¹⁷¹ Die Gesetzesbegründung zu § 4k Abs. 1 EStG erfasst diese Problematik nicht. Erst in der Begründung zu § 4k Abs. 2 EStG wird

169 Ausführlicher Schnitger/Oskamp, IStR 2020, 909–920 (S. 912).

170 Ausführlicher Schnitger/Oskamp, IStR 2020, 909–920 (S. 912).

171 Vgl. § 4k Abs. 1 Satz 1 EStG.

explizit auf die Hinzurechnungsbesteuerung verwiesen. Demnach gilt „als tatsächliche Besteuerung [...] auch eine gleichwertige Besteuerung im Rahmen einer Hinzurechnungsbesteuerung“.¹⁷² Ob dies auch für den Absatz 1 gilt, ist unklar. Auch was unter einer gleichwertigen Besteuerung zu verstehen ist, bleibt offen. Die Gleichwertigkeit kann sich m.E. auf die Höhe der Steuer, aber auch auf die Ausgestaltung der Hinzurechnungsbesteuerung im Vergleich zur deutschen Hinzurechnungsbesteuerung beziehen.

Für die Berücksichtigung einer ausländischen Hinzurechnungsbesteuerung zu Zwecken des Absatzes 1 spricht eine mögliche einheitliche Anwendung der verschiedenen Abzugsbeschränkungen in § 4k EStG trotz fehlendem Verweis. Diese könnte auf der Empfehlung der OECD beruhen, nicht zwischen den von den ersten beiden Absätzen des § 4k EStG erfassten Fällen zu unterscheiden.¹⁷³

Auch den Empfehlungen der OECD zu Aktionspunkt 2 ist zu entnehmen, dass hybride Erträge nur durch innerstaatliche Regelungen zu neutralisieren sind, sofern diese „keinen Einkünften des Empfängers zugerechnet werden können (und keiner Hinzurechnungsbesteuerung oder ähnlichen Regeln unterliegen)“¹⁷⁴. Demnach werden keine Anti-Hybrid-Normen benötigt, sofern es zu einer Hinzurechnungsbesteuerung kommt. Eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung soll vermieden werden.¹⁷⁵

Die Ansicht wurde auch in die ATAD übernommen, demnach ist „das Steuergebiet des Zahlungsempfängers [...] jedes Steuergebiet, in dem diese Zahlung oder die fiktive Zahlung eingeht oder nach den Rechtsvorschriften eines anderen Steuergebietes als eingegangen behandelt wird.“¹⁷⁶ Aufgrund des Mindestschutzniveaus gem. Art. 3 der ATAD

172 Vgl. BT-Drucks. 19/28652, S. 34 f.

173 Ausführlicher *Schnitger/Oskamp*, IStR 2020, 909–920 (S. 912); *Kaminskiy* in Frottscher/Geurts, EStG, § 4k Rz. 56.

174 Siehe OECD (2017), Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen, Aktionspunkt 2 – Abschlussbericht 2015, S. 18.

175 Siehe OECD (2017), Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen, Aktionspunkt 2 – Abschlussbericht 2015, S. 18 und 32.

176 Vgl. Art. 2 Abs. 9 UAbs. 1 Buchst. a i. V. m. UAbs. 3 Buchst. c S. 2 ATAD; *Kaminskiy* in Frottscher/Geurts, EStG, § 4k Rz. 56.

kann Deutschland als Mitgliedstaat hier jedoch strengere Regelungen treffen.¹⁷⁷

Eine verschärfte Umsetzung für hybride Finanzinstrumente in Deutschland nach § 4k Abs. 1 EStG kann jedoch unter Umständen zu einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung führen. In dem unter Abb. 3 aufgezeigten Beispiel tritt eine Doppelbesteuerung ein, wenn Deutschland einerseits den Abzug der Betriebsausgabe gem. § 4k Abs. 1 EStG untersagt und andererseits der korrespondierende Ertrag im Staat der X Co besteuert wird.¹⁷⁸

Für eine strengere Umsetzung Deutschlands spricht, dass in der Gesetzesbegründung erst für die Anwendung des § 4k Abs. 2 EStG die Hinzurechnungsbesteuerung als tatsächliche Besteuerung angesehen wird. Andernfalls hätte der Gesetzgeber diesen Fall auch schon in den Erläuterungen zu § 4k Abs. 1 EStG aufnehmen können, da solche Konstellationen offensichtlich bekannt waren und in den Überlegungen berücksichtigt wurden.¹⁷⁹

Auch in dem Fall, dass die unterschiedliche Formulierung hinsichtlich der ausländischen Besteuerung nicht beabsichtigt war und es keine inhaltlichen Unterschiede bei den Begrifflichkeiten gibt, kann es sein, dass für Zwecke des § 4k Abs. 1 EStG gezielt das Beispiel der Hinzurechnungsbesteuerung nicht aufgenommen wurde, da diese Fälle bei den hybriden Finanzinstrumenten nicht erfasst werden sollten.

Es sollte stets beachtet werden, dass der Gesetzgeber durch die unterschiedlichen Wortlaute der Nichtbesteuerung und der tatsächlichen Besteuerung im Ausland möglicherweise unterschiedliche Bedeutungen hervorheben wollte. Diese sind nach der obigen Prüfung jedoch nicht ersichtlich geworden.¹⁸⁰

Wünschenswert wäre, dass die Finanzverwaltung hierzu entschieden Stellung nimmt. Zur Verfolgung des ursprünglichen Ziels des BEPS-Projektes und der ATAD, der Verhinderung hybrider Gestaltungen mit

177 Vgl. *Kaminskiy* in Frotscher/Geurts, EStG, § 4k Rz. 56.

178 Vgl. *Schnitger/Oskamp*, IStR 2020, 909–920 (S. 912); *Kaminskiy* in Frotscher/Geurts, EStG, § 4k Rz. 56.

179 Siehe hierzu BT-Drucks. 19/28652, S. 34 f.

180 Diese Ansicht vertritt bereits *Oskamp/Posch/Nielsen* in Schnitger/Rasch/Holle, Kapitel II.8: § 4k EStG-Hybride Gestaltungen Rz. 82.

D/NI – Ergebnissen, wäre es m.E. passend, wenn klargestellt wird, dass die Begriffe Nichtbesteuerung und tatsächliche Besteuerung gleich gewertet werden und eine Hinzurechnungsbesteuerung in einem Drittstaat keine Nichtbesteuerung auslöst. Dadurch entsteht weder ein D/NI-Ergebnis, noch eine Doppelbesteuerung. Bis dahin muss jedoch beachtet werden, dass die deutsche Finanzverwaltung eine ausländische Hinzurechnungsbesteuerung nicht als Besteuerung im Sinne des § 4k Abs. 1 EStG ansehen könnte. Auch hinsichtlich der Kriterien für die Gleichwertigkeit der ausländischen Hinzurechnungsbesteuerung besteht Klärungsbedarf.

cc) Der nötige Zusammenhang zwischen dem Qualifikationskonflikt und der Besteuerung im Ausland

Sowohl das Tatbestandsmerkmal der Nichtbesteuerung als auch die Niedrigbesteuerung im Ausland müssen mit der Besteuerungsinkongruenz kausal zusammenhängen, da im Gesetzestext der Begriff „auf Grund“¹⁸¹ genutzt wird. Fraglich ist jedoch, wie der Zusammenhang auszulegen ist.

In der nachfolgenden Abb. 4 besteht zwischen der deutschen B GmbH und der ausländischen A Co ein hybrides Finanzinstrument, welches aus deutscher Sicht Fremdkapital ist und aus Sicht des Staates A Eigenkapital. Die Zinszahlungen in Höhe von 100 € sind in Deutschland abziehbar, werden in Land A aufgrund einer Dividendenfreistellung jedoch nicht besteuert. Es entsteht ein D/NI-Ergebnis. Wenn davon ausgegangen wird, dass auch bei einer dem deutschen Recht entsprechenden Qualifikation der Zahlung als Zinsen in Staat A keine Besteuerung der Erträge erfolgt, weil die dortige A Co persönlich steuerbefreit ist (oder Zinsen grundsätzlich nicht steuerbar sind¹⁸²), entsteht ebenso ein D/NI – Ergebnis. Dieses beruht nicht ausschließlich auf einem Qualifikationskonflikt.¹⁸³

181 Vgl. § 4k Abs. 1 Satz 1 EStG.

182 Ausführlicher *Kaminskiy* in Frotscher/Geurts, EStG, § 4k Rz. 64.

183 Siehe hierzu bereits *Schnitger/Oskamp*, IStR 2020, 909–920 (S. 911).

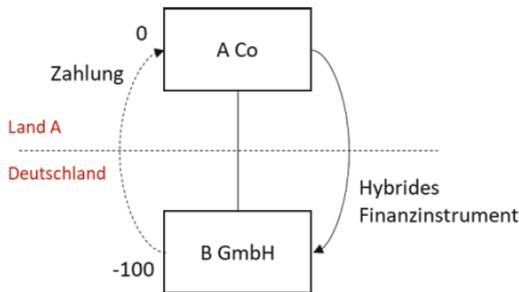


Abb. 4: Hybrides Finanzinstrument (In Anlehnung an Schnitger/Oskamp, IStR 2020, 909–920 (S. 910)).

Nach den ursprünglichen Vorschlägen der OECD reicht unter bestimmten Umständen eine Mitverursachung des Qualifikations- bzw. Zurechnungskonfliktes zur Besteuerungsinkongruenz aus.¹⁸⁴ Nach Vorgaben der OECD hat in dem aufgezeigten Fall eine Korrektur zu erfolgen, wenn der Qualifikationskonflikt bei der Zahlung an einen nicht steuerbefreiten Steuerpflichtigen ebenso entstanden wäre.¹⁸⁵

Nach den Vorgaben der ATAD liegt eine Nichtberücksichtigung der Erträge beim Zahlungsempfänger vor, wenn die Besteuerungsinkongruenz „einzig und allein der Art der Einordnung der Zahlung nach den Rechtsvorschriften des Steuergebiets des Zahlungsempfängers zuzuschreiben ist.“¹⁸⁶

In der Literatur wird die Auffassung vertreten, dass eine Nicht- oder Niedrigbesteuerung ausschließlich auf dem Qualifikations- oder Zurechnungskonflikt beruhen muss.¹⁸⁷ So führen andere Umstände, wie persönliche Steuerbefreiungen oder das grundsätzliche Unterlassen der Erhebung von Ertragsteuern, nicht zur Anwendung von § 4k

184 Ausführlicher OECD, Abschlussbericht zu BEPS-Aktionspunkt 2 v. 5.10.2015 – Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen, S. 207.
 185 Siehe OECD, Abschlussbericht zu BEPS-Aktionspunkt 2 v. 5.10.2015 – Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen, S. 207.
 186 Vgl. Art. 2 Abs. 9 UAbs. 3 Buchst. e.
 187 Weiterführend Schnitger/Oskamp, IStR 2020, 909–920 (S. 911); Benz/Böhmer, Der Konzern 2020, 240–250 (S. 242); Oskamp/Posch/Nielsen in Schnitger/Rasch/Holle, Kapitel II.8: § 4k EStG-Hybride Gestaltungen Rz. 87; Gosch in Kirchhof (Begr.)/Seer (Hrsg.), EStG, § 4k Rz. 7.

Abs. 1 EStG, auch wenn zeitgleich ein Qualifikations- bzw. Zurechnungskonflikt vorliegt.¹⁸⁸

Wie diese Fälle in Deutschland zu behandeln sind, ergibt sich weder aus dem Gesetzestext noch aus der Gesetzesbegründung.¹⁸⁹

Aufgrund der Bindungswirkung der ATAD¹⁹⁰ und der fehlenden Bindungswirkung der OECD-Empfehlungen¹⁹¹ ist für die Anwendung von § 4k Abs. 1 EStG davon auszugehen, dass die Besteuerungsin Kongruenz ausschließlich auf dem Qualifikations- oder Zurechnungskonflikt beruhen muss.

2. Rechtsfolgen

a) Die Ermittlung der Höhe der nicht abziehbaren Betriebsausgaben

Als Rechtsfolge schreibt § 4k Abs. 1 Satz 1 EStG vor, dass „Aufwendungen [...] insoweit [die Tatbestandsmerkmale erfüllt sind] nicht als Betriebsausgaben abziehbar [sind]“¹⁹². Bei keiner Besteuerung im Ausland sind die Betriebsausgaben im Inland somit vollständig nicht abzugsfähig. Bei einer Niedrigbesteuerung im Ausland sind die Betriebsausgaben im Inland anteilig nicht abziehbar.

Fraglich ist, wie sich die quotale Nichtabziehbarkeit im oben dargestellten Fall¹⁹³ berechnet.

Eine Möglichkeit besteht darin, die Betriebsausgaben in Höhe der Differenz zwischen den Prozentpunkten, somit in Höhe von 20 %, zu versagen.¹⁹⁴

188 Ausführlicher *Tcherveniackhi* in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 4k EStG Rz. 44; *Oskamp/Posch/Nielsen* in Schnitger/Rasch/Holle, Kapitel II.8: § 4k EStG-Hybride Gestaltungen Rz. 84 f.; *Ehlermann/Link*, ISR 2021, 319–330, (S. 322).

189 Vgl. § 4k Abs. 1 EStG; BT-Drucks. 19/28652, S. 34 ff.

190 Vgl. Art. 288 Abs. 3 AEUV.

191 Siehe OECD (2017), Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen, Aktionspunkt 2 – Abschlussbericht 2015, S. 12.

192 Vgl. § 4k Abs. 1 Satz 1 EStG.

193 Siehe Beispiel unter IV. 1. b.

194 Siehe hierzu *Rüsch*, DStZ 2020, 274–286 (S. 279).

Eine andere Methode ist die prozentuale Berechnung der niedrigeren Besteuerung. Hierbei wird die tatsächliche ausländische Steuer (10 %) ins Verhältnis zur hypothetischen ausländischen Steuer (30 %) gesetzt. Im Ergebnis besteht nur eine Besteuerung in Höhe von 33,33 % und die Betriebsausgaben sind in Höhe von 66,66 % zu versagen.¹⁹⁵

Für die zweite Variante spricht m.E. die Gesetzesbegründung. Ein Betriebsausgabenabzugsverbot soll, „in Höhe des Anteils, der dem Verhältnis der Steuervergünstigung zu einer gedachten Besteuerung bei gleicher Behandlung bzw. Zurechnung entspricht“¹⁹⁶, zur Anwendung kommen.¹⁹⁷

b) Die Gefahr einer Doppelbesteuerung durch grenzüberschreitend korrespondierende Vorschriften

Es besteht die Gefahr einer Doppelbesteuerung durch die zeitgleiche Anwendung einer Vorschrift im Sinne der Mutter-Tochter-Richtlinie¹⁹⁸ (in Deutschland: § 8b Abs. 1 Satz 2 KStG) im Staat des Zahlungsempfängers und einer Vorschrift im Sinne des Art. 9 der ATAD (in Deutschland: § 4k EStG) im Staat des Zahlungsleistenden. Das Problem beruht auf dem unterschiedlichen Verständnis der europäischen Mitgliedstaaten, welche Regelung als Primär- und welche als Sekundärvorschrift gilt.¹⁹⁹

Theoretisch ist eine Abstimmung zwischen den Vorschriften zu hybriden Gestaltungen (Art. 9 der ATAD/Mutter-Tochter-Richtlinie) durch den Erwägungsgrund 30 der ATAD gegeben. Werden Besteuerungsinkongruenzen bereits durch die MT-RL neutralisiert „**sollte** (Herv. d. Verf.) [es] keinen Spielraum für die Anwendung der in dieser Richtlinie vorgesehenen Vorschriften für hybride Gestaltungen geben.“²⁰⁰

195 Ausführliche Berechnung siehe *Kaminskiy* in Frotscher/Geurts, EStG, § 4k Rz. 61.

196 Vgl. BT-Drucks. 19/28652, S. 35.

197 Gleiche Ansicht vertritt *Rüsch*, DStZ 2020, 274–286 (S. 279).

198 Siehe Richtlinie (EU) 2011/98/EU des Rates vom 30.11.2011.

199 Ausführlicher *Mädel/Stockburger/Stöfel*, FR 23/2021, 1110–1123 (S. 1118); *Oskamp/Posch/Nielsen* in Schnitger/Rasch/Holle, Kapitel II.8: § 4k EStG-Hybride Gestaltungen Rz. 109 f.

200 Siehe Richtlinie (EU) 2017/952 des Rates vom 29. Mai 2017, Erwägungsgrund 30.

Die Regelungen der MT-RL sind somit als Primärvorschrift zu betrachten.²⁰¹

Es handelt sich um eine Soll-Vorschrift, die eine einheitliche Umsetzung in den Mitgliedstaaten nicht zwingend vorschreibt. Sie stellt eine Empfehlung mit Ermessenspielraum dar.²⁰² In Deutschland erfolgte ein entsprechender Verweis auf die Vorrangigkeit der Regelungen nach der MT-RL im Zusammenhang mit der Ausnahmeregelung nach § 4k Abs. 5 Satz 2 EStG.²⁰³ Ob dies für den gesamten § 4k EStG gilt, geht aus der Gesetzesbegründung nicht hervor.²⁰⁴

Den österreichischen Erläuterungen zum Ministerialentwurf zu § 14 öKStG (Umsetzung Art. 9 ATAD) ist zu entnehmen, dass eine Korrektur auf Ebene des Zahlungsempfängers in Form einer Nichtfreistellung der Erträge als sekundäre Maßnahme interpretiert wird. Die Regelung besteht bereits in § 10 Abs. 4 öKStG (entspricht § 8b Abs. 1 Satz 2 KStG) und wird nicht in § 14 öKStG aufgenommen.²⁰⁵ Es kann somit zwischen EU-Staaten zu einer Doppelbesteuerung kommen.²⁰⁶

Im Verhältnis zu Drittstaaten besteht eine viel höhere Gefahr einer Doppelbesteuerung, weil die ausländischen Regelungen teilweise stark von den europäischen Standards abweichen. Eine Angleichung erfolgt nur in einigen Drittstaaten aufgrund der Umsetzung der OECD-Empfehlungen.²⁰⁷

Abschließend ist festzuhalten, dass durch die EU eine eindeutige Klärstellung der Verhältnisse der Normen untereinander erfolgen sollte. Es bedarf einer klaren Muss-Vorschrift. Die jetzige Soll-Vorschrift kann durch eine andere Sichtweise der Mitgliedstaaten uneinheitlich umgesetzt werden, da Ermessensspielräume bestehen.

201 Siehe hierzu bereits *Mädél/Stockburger/Stößel*, FR 23/2021, 1110–1123 (S. 1118).

202 Ausführlicher *Sachs* in Stelkens/Bonk/Sachs, VwVfG, § 40 Rn. 26.

203 Vgl. BT-Drucks. 19/28652, S. 40.

204 Vgl. BT-Drucks. 19/28652 v. 19.4.2021, S. 40; *Mädél/Stockburger/Stößel*, FR 23/2021, 1110–1123 (S. 1119).

205 Vgl. Erläuterungen zum Österreichischen Ministerialentwurf vom 8.5.2019, Steuerreformgesetz I 2019/20 – StRefG I 2019/20, 147/ME XXVI. GP, S. 18.; Vgl. auch *Mädél/Stockburger/Stößel*, FR 23/2021, 1110–1123 (S. 1118 f.).

206 Siehe hierzu *Mädél/Stockburger/Stößel*, FR 23/2021, 1110–1123 (S. 1119).

207 Vgl. *Radmanesh/Kahlenberg* in Hagemann/Kahlenberg, ATAD-Kommentar, Art. 9 Rz. 41.

Bedeutsamer ist m.E. jedoch eine abgestimmte Vorgehensweise mit Drittstaaten, damit keine Doppelbesteuerung entsteht. Denn eine Doppelbesteuerung ist gewiss nicht das Ziel der ATAD-Richtlinie bzw. der OECD. Es muss geregelt werden, wie eine der MT – RL vergleichbaren Regelung in einem Drittstaat bewertet wird und ob diese auch vorrangig der Regelung zu hybriden Gestaltungen anzuwenden ist.

Damit die grenzüberschreitenden Vorschriften miteinander harmonisieren, können beispielsweise die bestehenden DBA überarbeitet werden und entsprechende Regelungen vereinbart werden. Global korrespondierende Regelungen sind aufgrund der Souveränität der einzelnen Staaten nicht umsetzbar.²⁰⁸ Ein weiteres wichtiges Element stellt, in jeglichen Fällen der Doppelbesteuerung, die zwischenstaatliche Kommunikation dar.²⁰⁹

3. Temporäre Besteuerungskongruenzen: Eine Ausnahme mit fast keinem Anwendungsbereich

§ 4k Abs. 1 Satz 2 EStG beinhaltet die Ausnahmeregelung, dass „Satz 1 [nicht] gilt [...], soweit die Besteuerungskongruenz voraussichtlich in einem künftigen Besteuerungszeitraum beseitigt wird und die Zahlungsbedingungen einem Fremdvergleich standhalten“.²¹⁰ Es handelt sich hierbei um die Besteuerungskongruenz, die aufgrund des Qualifikations- oder Zurechnungskonfliktes nach § 4k Abs. 1 Satz 1 EStG besteht.²¹¹

Nicht näher definiert werden die Begriffe „voraussichtlich“²¹², „künftig“²¹³ und „Zahlungsbedingungen“.²¹⁴

208 Vgl. *Volquardsen* in Schwarz/Pahlke/Keß, FGO/AO, § 90 AO Rz. 33; *Mädel/Stockburger/Stößel*, FR 23/2021, 1110–1123 (S. 1112); *Hillgruber*, DerStaat 2014 (S. 475 ff.).

209 Vgl. *Marquardsen*, StuW 2019, 374–389 (S. 388); Weiterführend unter VI. 4.

210 Vgl. § 4k Abs. 1 Satz 2 EStG.

211 Siehe hierzu *Schrenk/Steiner/Ullmann*, DStZ 2021, 165–174 (S. 174).

212 Vgl. BT-Drucks. 19/28652, S. 35; § 4k Abs. 1 Satz 2 EStG.

213 Vgl. BT-Drucks. 19/28652, S. 35; § 4k Abs. 1 Satz 2 EStG.

214 Vgl. BT-Drucks. 19/28652, S. 35; § 4k Abs. 1 Satz 2 EStG.

Temporäre Differenzen können aufgrund von abweichenden Gewinnermittlungen, wie dem Betriebsvermögensvergleich in einem Staat und dem Zu- und Abflussprinzip im anderen Staat oder durch unterschiedliche Besteuerungszeiträumen entstehen.²¹⁵ Es ist jedoch anzumerken, dass die Besteuerungssinkongruenz hier nicht zwingend aufgrund eines Qualifikations- oder Zurechnungskonfliktes entsteht und deshalb der Anwendungsbereich von § 4k Abs. 1 Satz 1 EStG gar nicht erst eröffnet wird.²¹⁶

In Fällen, in denen tatsächlich ein Qualifikationskonflikt besteht und die im Inland abziehbaren Zinsaufwendungen im Ausland als steuerpflichtige Dividende erst in einem späteren Besteuerungszeitraum aufgrund des Zuflussprinzips vollwertig und vergleichbar mit Zinserträgen besteuert werden, liegt kein Fall des § 4k Abs. 1 Satz 2 EStG vor, da nicht der vorhandene Qualifikationskonflikt für die verspätete Versteuerung/Besteuerungssinkongruenz ursächlich ist, sondern die Gewinnermittlungsart bzw. Gewinnabgrenzung. Zudem liegt keine Nicht- oder Niedrigbesteuerung vor. Sofern es sich um steuerfreie Dividenden handelt, die erst in einem späteren Besteuerungszeitraum erfasst werden, findet § 4k Abs. 1 Satz 2 EStG aufgrund einer fehlenden nachträglichen Besteuerung ebenso keine Anwendung.²¹⁷

Bei einer Auflösung des Qualifikationskonfliktes im Ausland in einem künftigen Besteuerungszeitraum, durch eine nachträgliche Umqualifizierung der Einkünfte, handelt es sich m.E. ebenfalls um keinen möglichen Fall im Sinne des § 4k Abs. 1 Satz 2 EStG, da aufgrund des nicht mehr bestehenden Qualifikationskonfliktes der Anwendungsbereich von § 4k Abs. 1 Satz 1 EStG nicht eröffnet wurde.²¹⁸

Möglicherweise soll die Regelung bei einer nachträglichen Korrektur der steuerfreien Erträge in steuerpflichtige Erträge nach einer dem § 8b Abs. 1 Satz 2 KStG entsprechenden Regelung nach der MT-

215 Ausführlicher *Tchervenjachki* in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 4k EStG Rz. 49.

216 Vgl. *Schrenk/Steiner/Ullmann*, DStZ 2021, 165–174 (S. 174).

217 Vgl. *Oskamp/Posch/Nielsen* in Schnitger/Rasch/Holle, Kapitel II.8: § 4k EStG-Hybride Gestaltungen Rz. 103.

218 Eine Änderung des Steuerbescheides hat nach §§ 173, 174 AO zu erfolgen.

RL Anwendung finden und den Erwägungsgrund 30 der ATAD in nationales Recht umsetzen.²¹⁹

Die voraussichtliche Beseitigung eines Qualifikationskonfliktes liegt nach h.M. vor, wenn mit einer Wahrscheinlichkeit von mehr als 50 % damit gerechnet werden kann, dass eine Besteuerung nachgeholt wird. Dies ist bei bekannten gesetzlichen Änderungen oder bei fortgeschrittenen Gesetzgebungsverfahren erfüllt.²²⁰ Eine angemessene Prognose des Steuerpflichtigen ist notwendig und muss gegenüber dem Finanzamt glaubhaft gemacht werden. Inwiefern dies in der Praxis tatsächlich möglich ist, bleibt offen.²²¹

Die Spanne eines künftigen Besteuerungszeitraums wurde nicht näher definiert.²²² Es kann sich sowohl um das nachfolgende Jahr/12 Monate,²²³ als auch um einen Zeitraum von bis zu 4 Jahren, bis die Festsetzungsverjährung eintritt, handeln.²²⁴ In Anlehnung an die Vorschriften der ATAD ist jedoch ein Besteuerungszeitraum von 12 Monaten nach dem Zahlungszeitpunkt zu Grunde zu legen.²²⁵

Für die Fremdüblichkeit der Zahlungsbedingungen wird aufgrund der Formulierung im Gesetz wohl nicht nur die Höhe der Zahlung zugrunde zu legen sein, sondern noch weitere Bedingungen, die jedoch nicht dargelegt werden.²²⁶

Es lässt sich feststellen, dass die Formulierungen der Ausnahme dringend präzisiert werden müssen. Möglicherweise könnte die Regelung komplett entfallen. Es ist unklar, welche Fälle von einer solchen Aus-

219 Siehe Richtlinie (EU) 2017/952 des Rates vom 29. Mai 2017, Erwägungsgrund 30; *Radmanesh/Kahlenberg* in Hagemann/Kahlenberg, ATAD-Kommentar, Art. 9 Rz. 41.

220 Ausführlicher *Kußmaul/Müller/Berens*, ISR 2020, 399–412 (S. 404); *Tcherveniachki* in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 4k EStG Rz. 51.

221 Vgl. *Hechtner* in Kanzler/Kraft/Bäumli/u.a., EStG, § 4k Rz. 22.

222 Vgl. BT-Drucks. 19/28652, S. 35.

223 So bereits *Radmanesh/Kahlenberg* in Hagemann/Kahlenberg, ATAD-Kommentar, Art. 9 Rz. 40.

224 Festsetzungsverjährung in Deutschland: vgl. § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO.

225 Vgl. Art. 2 Abs. 9 UAbs. 2 Buchst. a Satz 2 Ziffer i ATAD.

226 Siehe hierzu bereits. *Kußmaul/Müller/Berens*, ISR 2020, 399–412 (S. 404).

nahme erfasst werden sollen, da ein Qualifikationskonflikt üblicherweise nicht die Ursache für eine spätere Besteuerung darstellt.²²⁷

Der Gesetzeswortlaut des § 4k Abs. 1 Satz 1 EStG schränkt die Prüfung der Tatbestände nicht auf den Besteuerungszeitraum ein, in dem die Aufwendungen im Sinne des Gesetzes im Inland zum Abzug zugelassen werden.²²⁸ M.E. erscheint es deshalb möglich, dass die Ausnahmeregelung lediglich eine klarstellende Wirkung entfalten soll und die steuerliche Beurteilung im Ausland unabhängig des Besteuerungszeitraumes überprüft werden soll. Sofern dies die tatsächliche Intention des Gesetzgebers widerspiegelt, erscheint ein Hinweis über die Prüfung einer Besteuerungssinkongruenz unabhängig etwaiger Besteuerungszeiträume in § 4k Abs. 1 Satz 1 EStG geeigneter.

Sofern sich die Ausnahmeregelung auf eine Korrektur im Ausland nach der MT – RL²²⁹ bezieht, ist m.E. die Positionierung im Gesetzestext unvorteilhaft, da dieses Verhältnis für den gesamten § 4k EStG gilt und nicht nur für den ersten Absatz. Ebenso kann eine solche Korrektur bereits im selben Besteuerungszeitraum beseitigt werden.

227 Siehe hierzu bereits *Rüsch*, DStZ 2020, 274–286 (S. 280).

228 Vgl. § 4k Abs. 1 Satz 1 EStG; BT-Drucks. 19/28652, S. 34 f.

229 Siehe Richtlinie (EU) 2011/98/EU des Rates vom 30.11.2011.

V. Die Darstellung der importierten Besteuerungsinkongruenzen gem. § 4k Abs. 5 EStG hinsichtlich vorliegender Unklarheiten und Probleme

1. Tatbestandsmerkmale

Nach dieser Regelung sind „Aufwendungen auch insoweit nicht als Betriebsausgaben abziehbar, als den aus diesen Aufwendungen unmittelbar oder mittelbar resultierenden Erträgen Aufwendungen gegenüberstehen, deren Abzug beim Gläubiger, einem weiteren Gläubiger oder einer anderen Person bei entsprechender Anwendungen dieses Absatzes [§ 4k Abs. 5 EStG] oder der Absätze 1 bis 4 [des § 4k EStG] versagt würde.“²³⁰ Die Vorschrift findet keine Anwendung, „soweit der steuerliche Vorteil infolge einer Besteuerungsinkongruenz [...] bereits beim Gläubiger, beim weiteren Gläubiger oder bei der anderen Person [...] beseitigt wird.“²³¹

a) Das Gegenüberstehen von inländischen Aufwendungen mit ausländischen hybriden Aufwendungen in Form einer nicht näher definierten Verkettung/Verrechnung

Für die Erfüllung des Tatbestandes muss ein Zusammenhang zwischen den im Inland vorliegenden Betriebsausgaben, den korrespondierenden

²³⁰ Vgl. § 4k Abs. 5 Satz 1 EStG.

²³¹ Vgl. § 4k Abs. 5 Satz 2 EStG.

den Erträgen im Ausland und den wiederum entstehenden hybriden Aufwendungen im Ausland vorliegen.²³²

Ein solcher Zusammenhang liegt nach dem Gesetzeswortlaut bei einem Gegenüberstehen der aus den inländischen Aufwendungen resultierenden Erträgen im Ausland und den ausländischen hybriden Ausgaben vor.²³³

Das Gegenüberstehen ist laut Gesetzesbegründung gegeben, wenn zwischen den inländischen Aufwendungen und den hybriden Aufwendungen eine „Verkettung“ vorliegt.²³⁴ In den Begründungen der vorherigen Referentenentwürfe war eine „betragsmäßige Verkettung“²³⁵ erforderlich. Eine unmittelbare oder mittelbare Verrechnung der hybriden Aufwendungen mit den Erträgen ist hierbei ausreichend. Nähere Ausführungen, zu den Begriffen „Verkettung“ und „Verrechnung“ werden nicht gemacht. Es erfolgt lediglich ein Verweis auf die Empfehlung 8.1 des OECD/G20-Berichts 2015 zu BEPS-Aktionspunkt 2.²³⁶

Von einer Verrechnung von Erträgen mit hybriden Aufwendungen ist nach h.M. auszugehen, wenn diese in dieselbe steuerliche Bemessungsgrundlage eines Steuerpflichtigen mit einbezogen werden. Dabei werden die Erträge und hybriden Aufwendungen miteinander verrechnet, außer es bestehen bestimmte Verrechnungskreise wie in Deutschland für Verluste nach § 15a EStG, § 2a EStG oder § 20 Abs. 6 EStG oder die GILTI²³⁷-Besteuerung in den USA. Ebenso kann eine Verrechnung bei unterschiedlichen Steuerpflichtigen im Rahmen einer ausländischen Gruppenbesteuerung erfolgen.²³⁸

Zu beachten ist, sofern nur eine betragsmäßige Verrechnung vorausgesetzt wird, dass die hybriden Aufwendungen im Ausland mit allen

232 Vgl. § 4k Abs. 5 Satz 2 EStG; BT-Drucks. 19/28652, S. 40.

233 Vgl. § 4k Abs. 5 Satz 1 EStG.

234 Vgl. BT-Drucks. 19/28652, S. 40.

235 Siehe ATADUmsG zu § 4k EStG, RefE v. 10.12.2019, S. 49 sowie v. 24.3.2020, S. 55.

236 Vgl. BT-Drucks. 19/28652, S. 40.

237 Vgl. Sec. 951A IRC; Weiterführendes zur GILTI-Besteuerung in *Ehlermann/Link*, ISR 2021, 319–330, (S. 320ff.).

238 Siehe hierzu bereits *Oskamp/Posch/Nielsen* in *Schnitger/Rasch/Holle*, Kapitel II.8: § 4k EStG-Hybride Gestaltungen Rz. 315; *Schnitger/Oskamp/Kockrow*, IStR 2021, 701–712, (S. 706).

ausländischen Erträgen verrechnet werden können, die entweder auf eine Leistungsbeziehung mit dem deutschen Steuerpflichtigen zurückzuführen sind oder aber aus einer anderen Leistungsbeziehung als der mit dem deutschen Steuerpflichtigen stammen. Unklar ist, ob eine bloße betragsmäßige Verrechnung beim Zahlungsempfänger für die Anwendung von § 4k Abs. 5 EStG in Deutschland ausreichend ist.²³⁹

Der in der Gesetzesbegründung verwendete Begriff der Verkettung ist gleichbedeutend mit den Begriffen Verknüpfung, Verflechtung und Verbindung.²⁴⁰ Ein gewisser Zusammenhang muss folglich bestehen.

Offen bleibt, aufgrund der ungenauen Ausführungen des Gesetzgebers, in welcher Form eine Verkettung vorliegen muss und ob diese tatsächlich bereits durch eine bloße betragsmäßige Verrechnung erfüllt wird.

b) Die zentrale Frage des nötigen Zusammenhangs zwischen den inländischen Aufwendungen und den ausländischen hybriden Aufwendungen

Laut der Gesetzesbegründung muss „ein wirtschaftlicher Zusammenhang wie [...] im Fall einer Refinanzierung [...] nicht bestehen“²⁴¹. Bei einer Refinanzierung besteht ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Geldaufnahme und der Geldweitergabe einer Person.²⁴²

Es ist umstritten, ob die Formulierung in der Gesetzesbegründung klarstellen soll, dass ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang wie bei einer Refinanzierung nicht notwendig ist und bereits ein mittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang hinreichend konkret ist,²⁴³ oder ob überhaupt kein Zusammenhang vorliegen muss und

239 Ausführlicher *Oskamp/Posch/Nielsen* in Schnitger/Rasch/Holle, Kapitel II.8: § 4k EStG-Hybride Gestaltungen Rz. 316.

240 Vgl. „Verkettung“ auf Duden online. URL: <https://www.duden.de/node/194630/revision/1374415>, Abrufdatum 20.01.2023.

241 Vgl. BT-Drucks. 19/28652, S. 40.

242 Vgl. „Refinanzieren“ auf Duden online. URL <https://www.duden.de/node/158034/revision/1272759> (Abrufdatum 21.01.2023; 11:13 Uhr).

243 Ausführlicher *Schnitger/Oskamp/Kockrow*, IStR 2021, 701–712, (S. 707).

lediglich eine betragsmäßige Verrechnung, wie unter dem vorigen Unterpunkt a) dargestellt, ausreicht.²⁴⁴

Ohne die Vorgabe eines wirtschaftlichen oder sachlichen Zusammenhangs kann sich das am nachfolgenden Fall aufgezeigte Problem ergeben.²⁴⁵ Visualisiert wird dies in Abb. 5.

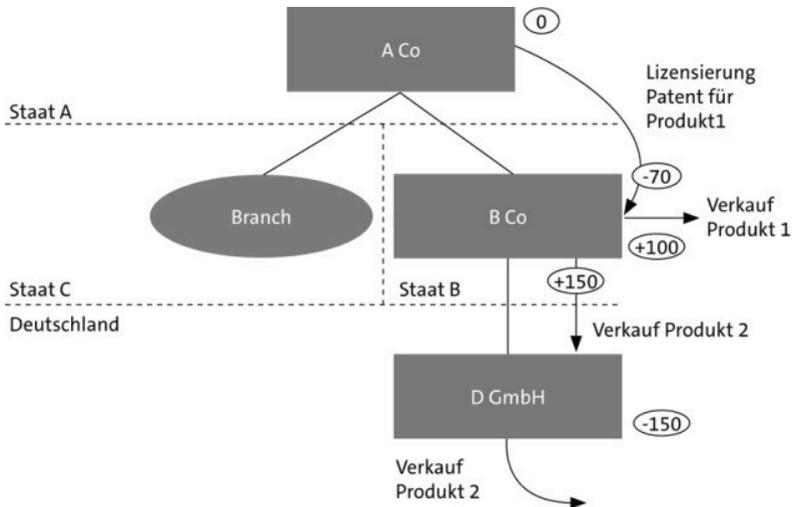


Abb. 5: Verrechnung von Aufwendungen bei importierten Besteuerungskongruenzen (Oskamp/Posch/Nielsen in Schnitger/Rasch/Holle, Kapitel II.8: § 4k EStG-Hybride Gestaltungen Rz. 316, Beispiel. 54).²⁴⁶

Die A Co in Staat A lizenziert ein Patent für das Produkt 1 an die B Co in Staat B für 70 €. Diese wiederum verkauft auf Basis dieser Lizenz das Produkt 1 an fremde Dritte für 100 € sowie ein Produkt 2 (basierend auf einem eigenen Patent der B Co) an die deutsche D GmbH

²⁴⁴ Siehe hierzu Greinert/Siebing, Ubg 2020, 589–599 (S. 598); Gosch in Kirchhof (Begr.)/Seer (Hrsg.), EStG, § 4k Rz. 19.

²⁴⁵ Ausführlicher Oskamp/Posch/Nielsen in Schnitger/Rasch/Holle, Kapitel II.8: § 4k EStG-Hybride Gestaltungen Rz. 316, Bsp. 56; Schnitger/Oskamp/Kockrow, IStR 2021, 701–712, (S. 706).

²⁴⁶ Vergleichbares Beispiel in Schnitger/Oskamp/Kockrow, IStR 2021, 701–712 (S. 709, Beispiel 8).

(Vertriebsgesellschaft) für 150 €. Die D GmbH veräußert das Produkt an fremde Dritte. Die Lizenzen sind bei der B Co steuerlich abziehbar, unterliegen jedoch im Staat A, aufgrund eines Zurechnungskonfliktes zwischen dem Stammhaus und der Betriebsstätte im Staat C, keiner Besteuerung. Auch im Staat C erfolgt wegen dem Fehlen einer Betriebsstätte nach dem nationalen Recht keine Besteuerung. Das D/NI-Ergebnis wird, mangels Anti-Hybrid Vorschrift, in den Staaten A, B und C nicht neutralisiert. In Deutschland stellen die Aufwendungen für das Produkt 2 Betriebsausgaben gem. § 8 Abs. 1 Satz KStG und § 4 Abs. 4 EStG dar.²⁴⁷

Im Rahmen von § 4k Abs. 5 Satz 1 EStG ist für die deutsche D GmbH zu prüfen, ob das Betriebsausgabenabzugsverbot für importierte Besteuerungsinkongruenzen greift. Eine Verrechnung liegt eindeutig vor, da bei der B Co sowohl die aus Deutschland stammenden Zahlungen als Erträge in Höhe von 150 € erfasst werden wie auch die Betriebsausgaben für das Patent 1 in Höhe von 70 €. Ein weiterer Zusammenhang liegt nicht vor. Insoweit die Betriebsausgaben betragsmäßig auf die hybriden Aufwendungen entfallen, könnte § 4k Abs. 5 EStG angewendet werden.²⁴⁸

Soweit eine Verrechnung als einzige Voraussetzung ausreichend ist, erhöht sich die Gefahr der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung. Hat die B Co in dem aufgezeigten Fall weitere Tochtergesellschaften in anderen Staaten, so können diese bei einer der deutschen Regelung entsprechenden Umsetzung auch sämtliche Aufwendungen als verrechnet mit denen der B Co in Höhe von 70 € ansehen, ohne dass ein Zusammenhang besteht.²⁴⁹ Sinngemäß können die hybriden Aufwendungen jedoch nur einmal mit den zusammenhängenden Erträgen verrechnet werden.²⁵⁰

247 Vgl. *Oskamp/Posch/Nielsen* in *Schnitger/Rasch/Holle*, Kapitel II.8: § 4k EStG-Hybride Gestaltungen Rz. 316.

248 Ausführlicher Grotherr, IStR 2020, 773–784 (S. 782); Siehe obige Ausführungen zur Verrechnung unter V. 1. a); *Oskamp/Posch/Nielsen* in *Schnitger/Rasch/Holle*, Kapitel II.8: § 4k EStG-Hybride Gestaltungen Rz. 316 ff.

249 Siehe hierzu auch *Mädel/Stockburger/Stöfel*, FR 23/2021, 1110–1123 (S. 1121).

250 Vgl. *Oskamp/Posch/Nielsen* in *Schnitger/Rasch/Holle*, Kapitel II.8: § 4k EStG-Hybride Gestaltungen Rz. 318.

Im aufgezeigten Fall liegt ein eindeutiger wirtschaftlicher Zusammenhang vor, wenn die D GmbH auch das Produkt 1 von der B Co für 100 € erwirbt und dieses an fremde Dritte verkauft. Die Aufwendungen in Deutschland hängen in einer solchen Konstellation mit den korrespondierenden Erträgen bei der B Co und den Ausgaben für die Lizenzierung für das Produkt 1 an die A Co eng zusammen.²⁵¹

In den Empfehlungen und Beispielen der OECD wird weder ein unmittelbarer noch ein mittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang vorausgesetzt. So sollen Betriebsausgaben anteilig gekürzt werden, die keinen Zusammenhang zu den hybriden Aufwendungen ausweisen, soweit die hybriden Aufwendungen nicht bereits in einem anderen Staat vollumfassend neutralisiert wurden.²⁵² In der ATAD werden diesbezüglich keine Angaben gemacht.²⁵³

Gegen eine solche Anwendung der Rechtsnorm sprechen die Erläuterungen zum ersten Referentenentwurf des § 4k EStG. Demnach ist eine Verkettung „**insbesondere** (Herv. d. Verf.) im Fall einer Refinanzierung anzunehmen. Ein wirtschaftlicher Zusammenhang muss dabei nicht bestehen.“²⁵⁴ Ein wirtschaftlicher Zusammenhang bzw. Veranlassungszusammenhang wird dadurch jedoch nicht dem Grunde nach als Tatbestand vollständig ausgeschlossen.²⁵⁵ Darüber hinaus umfasst der im Gesetzeswortlaut genutzte Begriff des Gegenüberstehens eine sachliche oder funktionale Abhängigkeit.²⁵⁶

Diese Ansicht wird durch die historische Auslegung der Rechtsnorm gestärkt. Dem ursprünglichen Ziel der ATAD, der Missbrauchsbekämpfung von hybriden Gestaltungen, wird nicht entsprochen, soweit nur eine betragsmäßige Verrechnung bei einem ausländischen Steuerpflichtigen erfüllt ist und kein weiterer Zusammenhang besteht. Denn für das Vorliegen einer (hybriden) Gestaltung setzt die OECD „eine

251 Vgl. *Oskamp/Posch/Nielsen* in Schnitger/Rasch/Holle, Kapitel II.8: § 4k EStG-Hybride Gestaltungen Rz. 321.

252 Siehe OECD, Abschlussbericht zu BEPS-Aktionspunkt 2 v. 5.10.2015 – Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen, S. 366, Beispiel 8.2.

253 Vgl. Art. 9 Abs. 3 ATAD.

254 Siehe ATADUmsG zu § 4k EStG, RefE v. 10.12.2019, S. 49.

255 *Schnitger/Oskamp/Kockrow*, IStR 2021, 701–712, (S. 707).

256 Ausführlicher *Schnitger/Oskamp/Kockrow*, IStR 2021, 701–712, (S. 706); Vgl § 4k Abs. 5 Satz 1 EStG.

Vereinbarung, einen Vertrag, eine Struktur, einen Plan oder eine Abmachung [...]“²⁵⁷voraus.

Deutschland könnte jedoch das Ziel der ATAD verschärft umgesetzt haben und alle Besteuerungsinkongruenzen, die zu einem inländischen Steuerpflichtigen verlagert werden, bekämpfen wollen. Einen Hinweis in der Gesetzesbegründung gibt es diesbezüglich jedoch nicht.²⁵⁸

Im Fall einer bloßen betragsmäßigen Verrechnung als Voraussetzung wäre die praktische Anwendbarkeit sehr aufwendig, da im Inland Betriebsausgaben einem Abzugsverbot unterliegen, obwohl die ausländischen hybriden Aufwendungen aus keiner Leistungsbeziehung des Steuerpflichtigen verursacht wurden. Alle Ausgaben des ausländischen Zahlungsempfängers müssten durch den deutschen Steuerpflichtigen geprüft werden. Auf die Geschäftsvorgänge des ausländischen Zahlungsempfängers hat der deutsche Steuerpflichtige jedoch meist keinen Einfluss. Ebenso hat er keinerlei Einsicht in die Geschäftsbücher.²⁵⁹ Auch der zeitliche Aufwand zur Sachverhaltsaufklärung wäre sowohl für den Steuerpflichtigen als auch seitens der Finanzverwaltung enorm.²⁶⁰ Außerdem droht bei einer betragsmäßigen Verrechnung ein strukturelles Vollzugsdefizit der Rechtsnorm.²⁶¹

Als Voraussetzung sollte zwingend ein unmittelbarer oder mittelbarer sachlicher, funktionaler oder wirtschaftlicher Zusammenhang notwendig sein und niedergeschrieben werden.²⁶² Ein Veranlassungszusammenhang muss bestehen.²⁶³ Anhaltspunkte hierfür können unter anderem die Höhe der Aufwendungen, ein enger zeitlicher Zusammenhang zwischen den Abschlüssen der jeweiligen Verträge oder eine schriftliche Vereinbarung darstellen. Die bloße betragsmäßige Verrechnung als einzige Voraussetzung erscheint ungeeignet und will-

257 Siehe OECD (2017), Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen, Aktionspunkt 2 – Abschlussbericht 2015, S. 183 (Anhang A).

258 Vgl. Art. 3 der ATAD; BT-Drucks. 19/28652, S. 39 f.

259 Vgl. *Schnitger/Oskamp/Kockrow*, IStR 2021, 701–712 (S. 706).

260 Ausführlicher *Oskamp/Posch/Nielsen* in *Schnitger/Rasch/Holle*, Kapitel II.8: § 4k EStG-Hybride Gestaltungen Rz. 319.

261 Weitestgehend *Hinz*, IStR 2020, 397–402 (S. 400 ff.).

262 Hierzu bereits *Schnitger/Oskamp/Kockrow*, IStR 2021, 701–712, (S. 706 f).

263 So bereits *Schnitger/Oskamp/Kockrow*, IStR 2021, 701–712 (S. 707).

kürlich, da die inländischen Aufwendungen keinerlei Zusammenhang zu den hybriden Aufwendungen aufweisen müssen.

Abschließend wird festgestellt, dass eine Klarstellung der Finanzverwaltung zwingend notwendig ist. Die aktuellen Erläuterungen zur Rechtsnorm sind, wie oben aufgezeigt, m.E. zu ungenau. Eine sichere Rechtsanwendung ist nicht gegeben. Es ist zu hoffen, dass ein gewisser wirtschaftlicher Zusammenhang vorausgesetzt wird.

c) Die Auslegung des Begriffs der anderen Person

Gem. § 4k Abs. 5 Satz 1 EStG sind Aufwendungen im Inland nicht abziehbar, soweit beim Zahlungsempfänger (Gläubiger), einem weiteren Gläubiger oder einer anderen Person die korrespondierenden Erträge hybriden Aufwendungen gegenüberstehen.²⁶⁴

Sowohl im Gesetz als auch in der Gesetzesbegründung wird der im Gesetzestext verwendete Begriff der anderen Person nicht näher definiert.²⁶⁵

Anwendungsfälle können ausländische Gruppenbesteuerungssysteme darstellen, bei denen der Gläubiger der deutschen Aufwendungen im Ausland keine hybriden Aufwendungen trägt, jedoch die aus Deutschland stammenden Erträge im Rahmen einer Gruppenbesteuerung mit den hybriden Aufwendungen einer anderen Gruppengesellschaft (= andere Person) verrechnet werden.²⁶⁶

Darüber hinaus besteht die Möglichkeit, dass der ausländische Gläubiger eine transparente Gesellschaft ist. Die Gesellschafter können als andere Personen im Sinne des § 4k Abs. 5 EStG gewertet werden, sofern die Gesellschafter hybride Aufwendungen tragen.²⁶⁷

264 Vgl. § 4k Abs. 5 Satz 1 EStG.

265 Vgl. § 4k Abs. 5 Satz 1 und 2 EStG; Vgl. BT-Drucks. 19/28652, S. 40.

266 Ausführlicher *Schnitger/Oskamp/Kockrow*, IStR 2021, 701–712, (S. 704, Beispiel 5).

267 Siehe hierzue bereits *Tchervenjachki* in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 4k EStG Rz. 85; *Schnitger/Oskamp/Kockrow*, IStR 2021, 701–712, (S. 705).

Andere Anwendungsfälle sind in der Literatur bisher nicht bekannt. Die Ausweitung auf jegliche anderen Personen kann m.E. eine Absicherungsmaßnahme des Gesetzgebers sein, jegliche Fälle von der Norm zu erfassen und nicht nur beschränkt auf direkte Durchleitungsstrukturen (Refinanzierungen) zu wirken.²⁶⁸

2. Rechtsfolge: Die Ermittlung der Höhe der Aufwendungen, die tatsächlich den hybriden ausländischen Aufwendungen gegenüberstehen

Unklarheiten können sich für die Berechnung der Höhe der nicht abziehbaren Betriebsausgaben in Deutschland ergeben. So entfallen in der Abwandlung des Fallbeispiels in Abb. 5²⁶⁹ die 100 € nicht ausschließlich auf die hybriden Lizenzaufwendungen der B Co, sondern beinhalten unter anderem auch Personalkosten, Materialaufwendungen und einen Gewinnzuschlag der B Co. Zur genauen Ermittlung der Höhe von den tatsächlich auf die hybriden Aufwendungen entfallenden Betriebsausgaben benötigt die D GmbH Informationen über die Kostenkalkulation der B Co. Darüber hinaus wird eine Kenntnis über die konkrete Höhe der gesamten hybriden Aufwendungen für die Prüfung eines anteiligen Betriebsausgabenabzuges vorausgesetzt. Ob diese vertraulichen Daten in der Praxis weitergegeben werden, ist jedoch fraglich, selbst wenn es sich um nahestehende Personen handelt.²⁷⁰

In der Literatur wurde bereits diskutiert, ob eine de minimis Regelung eingeführt werden sollte, wonach die Anwendung von § 4k Abs. 5 EStG ausgeschlossen wird, wenn der Anteil der tatsächlich gegenüberstehenden hybriden ausländischen Aufwendungen einen bestimmten Prozentsatz nicht übersteigt (Bagatellgrenze).²⁷¹

268 Beispiel einer Refinanzierung bereits in BT-Drucks. 19/28652, S. 40.

269 Siehe Abwandlung bezüglich des Bestehens eines wirtschaftlichen Zusammenhangs unter V. 1.b (S. 51)

270 Gleicher Ansicht: *Oskamp/Posch/Nielsen* in Schnitger/Rasch/Holle, Kapitel II.8: § 4k EStG-Hybride Gestaltungen Rz. 323 f.

271 Vgl. *Schnitger/Oskamp/Kockrow*, IStR 2021, 701–712 (S. 709); *Oskamp/Posch/Nielsen* in Schnitger/Rasch/Holle, Kapitel II.8: § 4k EStG-Hybride Gestaltungen Rz. 324.

Dieser Lösungsansatz erscheint sinnvoll, jedoch dürfte es weiterhin erhebliche Probleme bereiten, diese Werte zu ermitteln. Es muss weiterhin eine detaillierte Kostenkalkulation vom Vertragspartner vorgelegt werden, um den Anteil, der auf die hybriden Aufwendungen entfällt, bestimmen zu können. M.E. ist es praktikabler, einen pauschalen Betrag als nicht abziehbare Betriebsausgabe zu bewerten, sofern den inländischen Aufwendungen nur anteilig ausländische hybride Aufwendungen gegenüberstehen. In dem aufgeführten Fall könnte auf allgemeine Werte aus Datenbanken zurückgegriffen werden, die in der Branche typischen Aufschlagsätze zeigen. Dies birgt jedoch Verrechnungspreisproblematiken, auf die im Rahmen dieser Arbeit nicht weiter eingegangen wird.

3. Ausnahmeregelung: Korrektur der Besteuerungsinkongruenz erfolgt bereits auf Ebene einer vorgeschalteten/anderen Gesellschaft

§ 4k Abs. 5 Satz 1 EStG findet keine Anwendung, sofern die Besteuerungsinkongruenz bereits auf der Ebene des Gläubigers, eines weiteren Gläubigers oder einer anderen Person neutralisiert wurde.²⁷² Die Gesetzesbegründung stellt klar, dass die Ausnahme nur greift, wenn die Korrektur bei einer vorgelagerten Gesellschaft vorgenommen wird. Bei der Neutralisierung bei nachgelagerten Gesellschaften hat Deutschland das vorrangige Recht den Betriebsausgabenabzug zu versagen.²⁷³ Dies beruht auf den Vorgaben der ATAD. Demnach sollen Zahlungen primär im Staat des Zahlenden vom Abzug ausgeschlossen werden, außer sie werden in einem anderen an der Transaktion beteiligten Staat bereits korrigiert.²⁷⁴

Unklar ist, wie eine Korrektur auf Ebene einer Schwestergesellschaft behandelt wird.

²⁷² Vgl. § 4k Abs. 5 Satz 2 EStG.

²⁷³ Vgl. BT-Drucks. 19/28652, S. 39 f.

²⁷⁴ Vgl. Art. 9 Abs. 2 und 3 ATAD.

Wie bereits in Abb. 2 dargestellt²⁷⁵, kann es zu einer zeitgleichen Anwendung von Vorschriften im Sinne des § 4k Abs. 5 EStG bei Schwestergesellschaften kommen. Der in Abb. 2 dargestellte Sachverhalt wird dahingehend abgewandelt, dass zwischen der B Co und der C Co keine strukturierte Gestaltung vorliegt. Die B Co vergibt aufgrund der von der A Co erhaltenen hybriden Finanzmittel je ein Darlehen an die C Co und an die D Co. Die C Co leitet das Darlehen zum Teil an die E Co weiter.

Sofern davon ausgegangen wird, dass alle Staaten die Ausnahmeregelung, wie im deutschen § 4k Abs. 5 EStG, umgesetzt haben, ergibt sich folgendes: Die E Co wendet keine Regelung zu importierten Besteuerungsinakongruenzen an, da bereits auf einer vorgelagerten Ebene (C Co) eine Korrekturvorschrift vorhanden ist und auch angewendet wird. Die C Co und die D Co können nun zeitgleich den Betriebsausgabenabzug in Höhe von jeweils 80 € untersagen. In der Summe stellen folglich 160 € nicht abziehbare Betriebsausgaben dar, obwohl das hybride Finanzinstrument zwischen der A Co und der B Co lediglich 120 € betragen hat.²⁷⁶

Aufgrund einer fehlenden abgestimmten Regelung bezüglich einer Korrektur bei einer Schwestergesellschaft kommt es im obigen Fall zu einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung.²⁷⁷ Auch das bereits unter III. 3. (Vorrangregelung) dargestellte Prüfschema der OECD löst dieses Problem nicht, da die mehrfache Versagung nicht aufgrund der unterschiedlichen persönlichen Anwendungsbereiche besteht.²⁷⁸

Es muss m.E. geklärt werden, wie die Vorgehensweise in solchen Fällen ist. § 4k Abs. 5 EStG beinhaltet bisher keine Regelung zur zeitgleichen Anwendung einer ausländischen Vorschrift zu importierten Besteuerungsinakongruenzen. Angemessen ist hier keine Versagung von insgesamt 160 €, sondern lediglich in Höhe des ursprünglichen hybriden Finanzinstrumentes, hier 120 €. Eine Versagung von 60 € in beiden

275 Siehe Abb. 2 unter III. 3.

276 Vgl. *Oskamp/Posch/Nielsen* in Schnitger/Rasch/Holle, Kapitel II.8: § 4k EStG-Hybride Gestaltungen Rz. 328, Beispiel 56.

277 Ausführlicher *Grotherr*, IStR 2020, 773–784 (S. 781).

278 Siehe unter III. 3.

Staaten stellt in diesem Beispiel eine sachgerechte Aufteilung dar.²⁷⁹ Die sichere Anwendung solcher Regelungen setzt eine schnelle und reibungslose grenzüberschreitende Kommunikation voraus.²⁸⁰

279 Entsprechend *Oskamp/Posch/Nielsen* in Schnitger/Rasch/Holle, Kapitel II.8: § 4k EStG-Hybride Gestaltungen Rz. 328.

280 Ausführlicher *Mädel/Stockburger/Stößel*, FR 23/2021, 1110–1123 (S. 1117); *Marquardsen*, StW 2019, 374–389 (S. 388).

VI. Die umfassende Sachverhaltsermittlung und ihre Grenzen

Für die Anwendung des § 4k EStG ist der Sachverhalt von Amts wegen gem. § 88 Abs. 1 Satz 1 AO zu ermitteln. „Die Finanzbehörden haben alle notwendigen Maßnahmen zu ergreifen, um die entscheidungserheblichen Tatsachen aufzuklären.“²⁸¹

Es gelten die Grundsätze der Beweislast, wonach die zuständige Finanzverwaltung die Beweislast für steuererhöhende und der Steuerpflichtige die Beweislast für steuermindernde Tatsachen trägt. Die betriebliche Veranlassung und die Höhe der Betriebsausgaben nach § 4k EStG muss der Steuerpflichtige aufzeigen (objektive Beweislast). Das Vorliegen eines Betriebsausgabenabzugsverbots gem. § 4k EStG hat die Finanzbehörde als steuererhöhende Tatsachen nachzuweisen.²⁸²

Es ist zu beachten, dass die Ermittlungspflicht der Finanzbehörden nach § 88 AO durch die Mitwirkungspflichten des § 90 AO ergänzt werden.²⁸³ Es besteht eine Wechselwirkung zwischen den beiden Rechtsnormen.²⁸⁴ Die Untersuchungspflicht der Finanzbehörden besteht weiter.²⁸⁵

Insbesondere für grenzüberschreitende Geschäftsvorfälle gelten die erweiterten Mitwirkungspflichten des § 90 Abs. 2 AO, weil die inländischen Finanzbehörden nach anerkanntem Völkerrecht für die Sach-

281 Vgl. AEAO zu § 88 AO Nr. 1.

282 Analoge Anwendung des BMF-Schreibens vom 05.01.2022, IV C 2-S 2144-g/20/10002:007, (BStBl. I 2022, S. 100).

283 Vgl. AEAO zu § 88 AO Nr. 5.

284 Ausführlicher *Volquardsen* in Schwarz/Pahlke/Keß, FGO/AO, § 88 AO Rz. 20.

285 Zustimmend: *Korts/Korts*, IStR 2006, 869–878 (S. 870).

verhaltsermittlung auf das Gebiet der Bundesrepublik Deutschland beschränkt sind (Grundsatz der formellen Territorialität).²⁸⁶

Verstöße gegen die Mitwirkungspflichten können das sogenannte Beweismaß verringern. Ein Sachverhalt kann zum Nachteil des Steuerpflichtigen entschieden werden, insbesondere wenn die fehlenden Tatsachen und Beweismittel in den Verantwortungsbereich des Steuerpflichtigen zurückzuführen sind.²⁸⁷ Der Verantwortungsbereich des Steuerpflichtigen ist umso größer und die Ermittlungspflichten der Finanzbehörde umso kleiner, desto mehr Tatsachen und Beweismittel der Lebens- und Tätigkeitssphäre des Steuerpflichtigen angehören.²⁸⁸

Im Zusammenhang mit § 4k EStG ist zu prüfen, inwiefern die Mitwirkungspflicht und die einhergehende Beweismittelbeschaffung tatsächlich im Einflussbereich des Steuerpflichtigen liegt und ob diese (im Einzelfall) zumutbar ist.²⁸⁹

1. Erforderliche Kenntnisse des ausländischen Steuerrechts und das Erkennen der Verwirklichung des Tatbestandes

In jeglichen von § 4k EStG tangierten Fällen bedarf es aufgrund der Korrespondenzregelung zur ausländischen Besteuerung einen hohen administrativen Aufwand.²⁹⁰ Für eine umfassende Beratung sind hierbei wohl neben dem internen auch ein oder mehrere externe Berater notwendig. Auch Betriebsprüfungen können durch die Komplexität der Rechtsnorm länger andauern. Durch die bloße Prüfung der Tatbestände entstehen für den Steuerpflichtigen erhöhte Compliance- und

286 Vgl. *Volquardsen* in Schwarz/Pahlke/Keß, FGO/AO, § 90 AO Rz. 33; *Rust* in Frotscher, Internationales Steuerrecht, Rn. 1257–1259 (Rn. 1254).

287 Vgl. BFH-Beschluss vom 17.03.1997, I B 123/95, BFH/NV S. 730; AEAO zu § 90 AO Nr. 1 Sätze 1 und 2; BMF vom 05.01.2022, IV C 2-S 2144-g/20/10002:007 (BStBl. I 2022, S. 100).

288 Siehe bereits *Rätke* in Klein, AO, § 88 Rn. 46; *Volquardsen* in Schwarz/Pahlke/Keß, FGO/AO, § 88 AO Rz. 19; BFH-Beschluss vom 12.02.2019, VIII B 89/18, NV; *Korts/Korts*, IStR 2006, 869–878 (S. 870).

289 Ausführlicher *Schnitger/Haselmann*, ISR 2022, 13–22 (S. 16).

290 Siehe hierzu bereits *Schnitger/Oskamp/Kockrow*, IStR 2021, 701–712, (S. 706); *Marquardsen*, StuW 2019, 374–389 (S. 389).

Beratungskosten.²⁹¹ Auch für die Finanzverwaltungen erhöht sich der Prüfungsaufwand.²⁹²

Zur Prüfung der Tatbestände nach § 4k EStG muss der Steuerpflichtige bzw. sein steuerlicher Berater detaillierte Kenntnisse über das ausländische Steuerrecht besitzen, um zu prüfen, wie die Zahlungen im Ausland qualifiziert werden und ob und wie hoch diese besteuert werden. Ebenso sind Informationen der ausländischen Gesellschaft über die tatsächliche steuerliche Einordnung der Erträge notwendig.²⁹³

In den Fällen von importieren Besteuerungsinkongruenzen gem. § 4k Abs. 5 EStG erfolgt die Überprüfung über mehrere Stufen und betrifft mehrere unterschiedliche ausländische Steuersubjekte und Steuersysteme. Die Nachverfolgung der Zahlungen zur Prüfung der Tatbestandsmerkmale wird durch den Steuerpflichtigen nur sehr schwer möglich sein.²⁹⁴ Denn „wie Besteuerungsinkongruenzen in gestaffelten Strukturen ermittelt werden sollen, steht dabei [...] in den Sternen und belässt den Rechtsanwender als ratlos [zurück]“.²⁹⁵ Es wird detailliertes Wissen über die Zahlungsströme innerhalb eines Konzerns über eine unbegrenzte Anzahl von Gesellschaften verlangt.²⁹⁶ Eine namentliche Nennung der weiteren Gläubiger oder anderen Personen in der Zahlungskette durch den jeweils vorigen Gläubiger ist notwendig, andernfalls kann eine Rückverfolgung nicht stattfinden. Der Steuerpflichtige ist somit von den Auskünften der anderen Gesellschaften abhängig.²⁹⁷

Es ist unklar, ab welchem Zeitpunkt der Steuerpflichtige anfangen muss, die Transaktion im Detail zu eruieren. So stellt sich die Frage,

291 Vgl. *Petrak/Schneider*, BC 2008, 11–15 (S. 14); *Kaminskiy*, Korrespondenzregelungen zur Neutralisierung von Besteuerungsinkongruenzen aufgrund hybrider Gestaltungen, S. 266; *Greinert/Siebing*, Ubg 2020, 589–599 (S. 599); *Mädell/Stockburger/Stöbel* FinanzRundschau 23/2021, 1110–1123 (S. 1121).

292 Vgl. *Kaminskiy*, Korrespondenzregelungen zur Neutralisierung von Besteuerungsinkongruenzen aufgrund hybrider Gestaltungen, Diss., S. 266.

293 Vgl. *Hechtner* in *Kanzler/Kraft/Bäumli/u.a.*, EStG, § 4k Rz. 13; *Schnitger/Haselmann* ISR 2022, 13–22 (S. 15); *Kaminskiy* in *Frotscher/Geurts*, EStG, § 4k Rz. 65; *Schnitger/Oskamp/Kockrow*, IStR 2021, 701–712, (S. 711).

294 Ausführlicher *Schnitger/Haselmann*, ISR 2022, 13–22 (S. 18).

295 Vgl. *Gosch* in *Kirchhof (Begr.)/Seer* (Hrsg.), EStG, § 4k Rz. 19.

296 Siehe hierzu bereits *Schnitger/Oskamp/Kockrow*, IStR 2021, 701–712 (S. 711).

297 Weiterführend *Schnitger/Haselmann*, ISR 2022, 13–22 (S. 16); *Greinert/Siebing*, Ubg 2020, 589–599 (S. 599).

ob die Kenntnis über ein Nullsteuersatz im Ausland oder allgemeine Informationen aus Fachzeitschriften oder den Medien über häufig auftretende Qualifikationskonflikte mit bestimmten Staaten hinreichend konkret sind, um die Zahlungsströme in die besagten Länder ausgiebig zu überprüfen.²⁹⁸

Fälle, in denen konkrete Informationen und Unterlagen vorliegen, aus denen hervorgeht, dass bestimmte aus Deutschland stammende Zahlungen nicht besteuert werden oder aufgrund eines Qualifikationskonfliktes anders eingestuft werden, sollten unstrittig zu Maßnahmen der Sachverhaltsaufklärung durch den Steuerpflichtigen führen.²⁹⁹

Es bleibt, insbesondere bei den importierten Besteuerungssinkongruenzen, abzuwarten, inwiefern diese Fälle seitens des Steuerpflichtigen oder seitens des Finanzamtes überhaupt erkannt werden.

2. Die Erbringung aussagekräftiger Nachweise durch den Steuerpflichtigen

Es ist unklar, in welcher Form die Nachweise den inländischen Finanzbehörden vorzulegen sind, um die tatsächliche Besteuerung der Erträge im Ausland darzulegen.³⁰⁰

In der Literatur wird die Ansicht vertreten, dass die Vorlage von denen im Ausland abgegebenen Steuererklärungen oder Steuerbescheiden der Zahlungsempfänger ausreichend ist.³⁰¹ Auch in dem bereits veröffentlichten BMF-Schreiben zur Thematik der Rückfallklauseln wurde als ausreichender Nachweis der Besteuerung im Ausland die Kopie des ausländischen Steuerbescheides oder bei Selbstveranlagungsverfahren

298 Ablehnend *Schnitger/Haselmann*, ISR 2022, 13–22 (S. 16).

299 So bereits *Schnitger/Haselmann*, ISR 2022, 13–22 (S. 17).

300 Hierzu bereits *Zinowsky*, IStR 2021, 500–509, (S. 505); BT-Drucks. 19/28652 v. 19.4.2021 S. 34 ff.; *Kaminskiy*, Korrespondenzregelungen zur Neutralisierung von Besteuerungssinkongruenzen aufgrund hybrider Gestaltungen, Diss., S. 266; *Rüschoff*, DStZ 2020, 274–286 (S. 286).

301 Zustimmung: *Tcherveniachki* in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 4k EStG Rz.64; *Kaminskiy* in Frotzcher/Geurts, EStG, § 4k Rz. 115 bezüglich § 4k Abs. 2 Satz 3 EStG; *Gosch* in Kirchhof (Begr.)/Seer (Hrsg.), EStG, § 4k Rz. 12; *Zinowsky*, IStR 2021, 500–509 (S. 505).

auf die Kopie der Steuererklärung und den dazugehörigen Zahlungsbeleg verwiesen.³⁰²

Zur Vorlage dieser Unterlagen muss die inländische Gesellschaft jedoch einen Zugriff auf diese sensiblen Informationen der ausländischen Gesellschaft haben. Sofern es sich bei der deutschen Gesellschaft um die Muttergesellschaft im Konzern handelt, wird ein Zugriff auf die Steuerunterlagen der ausländischen Tochtergesellschaft aufgrund der gesellschaftsrechtlichen Stellung durchsetzbar sein.³⁰³ Im umgekehrten Fall oder im Verhältnis zu einer Schwestergesellschaft ist dies jedoch nicht durchsetzbar.³⁰⁴ Der Steuerpflichtige ist insoweit auf die freiwillige Auskunft der ausländischen Gesellschaft angewiesen.³⁰⁵

Ob die Grundsätze zur Nachweiserbringung auch für die Anwendung von § 4k EStG anwendbar sind, bleibt fraglich. Es ist zu beachten, dass sowohl aus Steuererklärungen als auch aus Steuerbescheiden nicht die konkrete Höhe der einzelnen Erträge ersichtlich ist, sondern eine Summe aller erzielten Erträge. Eine gezielte Verprobung des Ertrags, der den deutschen Aufwendungen gegenübersteht, ist somit nicht möglich.³⁰⁶

Aus einem im Januar 2022 veröffentlichten BMF-Schreiben zu § 4j EStG, ist für die Anwendung des § 4k EStG abzuleiten, dass als Nachweis einer Regelbesteuerung im Ausland die Vorlage von Buchführungsunterlagen sowie des ausländischen Steuerbescheides nebst Berechnungsgrundlagen benötigt wird. Es muss erkenntlich sein, dass die Einnahmen in voller Höhe in der Gewinnermittlung des ausländischen Zahlungsempfängers erfasst wurden und keiner Steuerermäßigung unterlegen haben.³⁰⁷

Andere Möglichkeiten zur Erbringung eines aussagekräftigen Nachweises könnten schriftliche Bestätigungen des ausländischen Zah-

302 Vgl. BMF-Schreiben vom 20.06.2013, IV B2 – S1300/09/10006 (BStBl I, 2013, S. 980).

303 Ausführlicher *Zinowsky*, IStR 2021, 500–509, (S. 505); *Schnitger/Haselmann*, ISR 2022, 13–22 (S. 16).

304 Vgl. BFH-Urteil vom 10.5.2001, I S 3/01, BFHE 194, S. 360.

305 Ausführlicher *Schnitger/Haselmann*, ISR 2022, 13–22 (S. 16).

306 Siehe hierzu bereits *Ehlermann/Link*, ISR 2021, 319–330 (S. 330).

307 Vgl. BMF vom 05.01.2022, IV C 2-S 2144-g/20/10002:007 (BStBl. I 2022 (S. 100)).

lungsempfängers oder verbindliche Auskünfte³⁰⁸ der ausländischen Finanzbehörden über die Besteuerung bestimmter Erträge sein.³⁰⁹

Es besteht die Gefahr, dass ein Betriebsausgabenabzug nur deshalb von den inländischen Finanzbehörden versagt wird, weil der Steuerpflichtige entsprechende Nachweise nicht erbringen konnte. Vor allem bei den importierten Besteuerungsinkongruenzen erscheint m.E. die Beweismittelbeschaffung über mehrere Gesellschaften als sehr schwierig bis unmöglich. Die Grenzen der Sachverhaltsermittlung seitens der Steuerpflichtigen sollten von den deutschen Finanzämtern beachtet werden.

3. Mögliche Vorkehrungen des Steuerpflichtigen zur Erleichterung der Nachweiserbringung

Gem. § 90 Abs. 2 Satz 2 AO hat der Steuerpflichtige zur Beweismittelbeschaffung alle in seinem Machtbereich stehenden rechtlichen und tatsächlichen Möglichkeiten voll auszuschöpfen.³¹⁰

Es besteht keine grundsätzliche Pflicht zur Ermittlung der ausländischen Besteuerung von Erträgen eines Geschäftspartners, sofern keine Anhaltspunkte für die Verwirklichung eines Tatbestandes nach § 4k EStG vorliegen.³¹¹

Im Rahmen der Beweisvorsorgepflicht kann sich der Steuerpflichtige vertraglich einen Anspruch auf die Herausgabe der steuerlichen Unterlagen der ausländischen Gesellschaft im Falle einer Betriebsprüfung zusichern lassen, aus denen die detaillierte tatsächliche steuerliche Würdigung im Ausland zu entnehmen sind. Insbesondere in Bezug auf Transaktionen zu ausländischen Mutter- oder Schwestergesellschaften kann dies hilfreich sein, da aufgrund der gesellschaftlichen Struktur

308 Vgl. § 89 Abs. 2 AO.

309 Vgl. *Rüsch*, DStZ 2020, 274–286 (S. 286); *Schnitger/Haselmann*, ISR 2022, 13–22 (S. 15); *Greinert/Siebing*, Ubg 2020, 589–599 (S. 599).

310 Vgl. § 90 Abs. 2 Satz 2 AO.

311 Ausführlicher *Schnitger/Haselmann*, ISR 2022, 13–22 (S. 16); Vgl. FG Köln, Urteil vom 12. September 2018 – 2 K 814/18 Rz. 16 und 76.

eine Herausgabe vertraulicher steuerlicher Informationen nur als Muttergesellschaft realisierbar ist.³¹²

Von den deutschen Finanzbehörden kann ein vertraglicher Vorbehalt jedoch nicht vorausgesetzt werden, da ein Zugriff auf vertrauliche Daten zwischen fremden Dritten im Regelfall ausgeschlossen ist und der Fremdvergleichsgrundsatz für nahestehende Personen gilt.³¹³

Es ist empfehlenswert, bei künftigen Verträgen mit nahestehenden Personen, einen solchen Vorbehalt in den vertraglichen Vereinbarungen festzuschreiben, soweit der Vertragspartner diesem zustimmt. Der Steuerpflichtige umgeht im Rahmen einer späteren Betriebsprüfung den möglichen Problemen der Beweismittelbeschaffung. Vor allem zwischen europäischen Gesellschaften sollte dies wenig Probleme verursachen, da bei der korrekten Umsetzung der ATAD in allen Mitgliedstaaten die Korrespondenzregelung und die einhergehenden Probleme der Nachweisbeschaffung bekannt sind.

4. Probleme bei der Sachverhaltsermittlung seitens der deutschen Finanzbehörden trotz des weit ausgebauten grenzüberschreitenden Auskunftsverkehrsnetzes

Bei der Sachverhaltsermittlung besteht für die inländischen Finanzbehörden die Möglichkeit gem. § 117 Abs. 1 AO eine zwischenstaatliche Amtshilfe in Anspruch zu nehmen. Die Zuständigkeit für die zwischenstaatliche Amtshilfe liegt gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 FVG beim BZSt. Die inländischen Ermittlungsmöglichkeiten sind vor der Inanspruchnahme einer Amtshilfe voll auszuschöpfen.³¹⁴

Es bestehen zahlreiche völkerrechtliche Übereinkommen mit anderen Staaten zum Austausch von Informationen, die zur Ermittlung der steuerlichen Verhältnisse benötigt werden, hierzu zählen unter anderem eine Vielzahl von DBA³¹⁵ und Übereinkommen über die gegensei-

312 Ausführlicher *Schnitger/Haselmann*, ISR 2022, 13–22 (S. 19 f.).

313 Vgl. BFH-Urteil vom 10.05.2001, I S 3/01, BFHE 194, S. 360.

314 Vgl. § 6 Abs. 3 EUAHiG.

315 Vgl. BMF vom 18.01.2023, IV B 2 – S 1301/21/10048:002 (BStBl. I 2023, S. 195).

tige Amtshilfe in Steuersachen.³¹⁶ Auf Ebene der EU besteht zudem die EUAHiRL, welche in Deutschland durch das EUAHiG umgesetzt wurde. Die Regelung ermöglicht innerhalb der EU eine zwischenstaatliche Amtshilfe.³¹⁷

Deutschland weist aktuell ein DBA-Netzwerk mit insgesamt 96 Ländern auf.³¹⁸ In den DBA befinden sich oft, nach dem Vorbild des Art. 26 OECD-MA, eine Klausel zum Informationsaustausch.³¹⁹ Es ist zwischen der sogenannten kleinen und großen Informationsaustauschklauseln zu unterscheiden.³²⁰

Die Vereinbarung eines umfassenden Austausches von steuerlichen Informationen umfasst alle Informationen, die zur Anwendung des jeweiligen DBA sowie jegliche Informationen, die zur Anwendung des nationalen Steuerrechts benötigt werden. Eine Beschränkung besteht lediglich auf die unter das Abkommen fallenden Steuerarten.³²¹

Bei der kleinen Informationsklausel können nur steuerliche Informationen zwischen den beteiligten Ländern ausgetauscht werden, die für die korrekte Anwendung des DBA notwendig sind. Solche Informationen können sich unter anderem auf die Ansässigkeit des Steuerpflichtigen oder das Vorliegen einer Betriebsstätte beziehen. Informationen, die in keinem Zusammenhang zu dem DBA stehen, können und dürfen nicht übermittelt werden.³²²

316 Vgl. Gesetz zu dem Übereinkommen vom 25 Januar 1988 über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen und zu dem Protokoll vom 27.05.2010 zur Änderung des Übereinkommens über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen.

317 Vgl. BMF vom 29.05.2019 – IV B 6 – S1320/07/10004:008 (BStBl. I 2019, S. 480), Tz. 1.3.1 ff.

318 Vgl. BMF vom 18.01.2023, IV B 2 – S 1301/21/10048:002 (BStBl. I 2023, S. 195).

319 So DBA mit Österreich, Tschechien, Schweiz, Indien, USA und Russland.

320 Vgl. BMF vom 29.05.2019 – IV B 6 – S1320/07/10004:008 (BStBl. I 2019, S. 480), Tz. 1.3.1 ff. Tz. 2.

321 Vgl. BMF vom 29.05.2019 – IV B 6 – S1320/07/10004:008 (BStBl. I 2019, S. 480), Tz. 1.3.1 ff. Tz. 2.1.

322 Vgl. BMF vom 29.05.2019 – IV B 6 – S1320/07/10004:008 (BStBl. I 2019, S. 480), Tz. 1.3.1 ff. Tz. 2.2.

Das Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen gilt aktuell (Stand 30.01.2023) für über 130 Staaten und Gebiete.³²³ Die Amtshilfe erstreckt sich auf alle Informationen, die voraussichtlich für die Festsetzung von Steuern erheblich sein werden.³²⁴ Form- und Fristvorschriften für den Informationsaustausch bestehen nicht.³²⁵

Ein weiteres Mittel zur Ermittlung von grenzüberschreitenden Sachverhalten stellt auf europäischer Ebene die grenzüberschreitende Betriebsprüfung nach §§ 10, 11, 12 EUAHiG dar.

Im Gesamtbild betrachtet verfügt Deutschland über ein breites Netzwerk an Informationsaustauschmöglichkeiten mit vielen unterschiedlichen Ländern.³²⁶

Es ist jedoch darauf hinzuweisen, dass es in der praktischen Umsetzung zu einigen Problemen kommen kann. So kann es mehrere Monate dauern, bis die inländische Finanzbehörde auf ihr Ersuchen eine Antwort erhält, wodurch sich Betriebsprüfungen in die Länge ziehen. Der anfragende Staat hat eine passive Rolle und kann nicht aktiv in die Ermittlungen eingreifen.³²⁷ Aufgrund der fehlenden eigenen Ermittlungsmöglichkeiten im Ausland müssen die deutschen Finanzbehörden sich auf die Richtigkeit der übermittelten Informationen verlassen.³²⁸ Es besteht jedoch auch die Möglichkeit, dass die inländische Finanzbehörde keine Antwort erhält, sofern sich der ersuchte Staat auf Art. 19 (Möglichkeit der Ablehnung eines Ersuchens) des Übereinkommens über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen beruft.

Zu beachten ist, dass unterschiedliche Definitionen von Begriffen zu falschen Ergebnissen in der Auswertung der bereitgestellten In-

323 Siehe BMF vom 29.05.2019 – IV B 6 – S1320/07/10004:008 (BStBl. I 2019), S. 480, Tz. 2.3; Vgl. tagesaktueller Stand unter: http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf (Abrufdatum: 26.02.2023 um 15:46 Uhr).

324 Vgl. Art. 1 Abs. 2 Buchst. a und Art. 4 Abs. 1 Buchst. a des Übereinkommens über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen.

325 Vgl. Art. 4 bis Art. 10 des Übereinkommens über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen.

326 Siehe hierzu *Meickmann*, IStR 2014, 591–596 (S. 592).

327 Siehe bereits *Meickmann*, IStR 2014, 591–596 (S. 593).

328 Vgl. *Meickmann*, IStR 2014, 591–596 (S. 591).

formationen führen können.³²⁹ So gibt es in verschiedenen Staaten ein abweichendes Verständnis darüber, wann eine Zahlung in die Bemessungsgrundlage mit einbezogen wurde.³³⁰ Unklarheiten können zudem aufgrund der verschiedenen Sprachen und Übersetzungen entstehen.³³¹

Der Gesetzgeber hat bereits erkannt, dass es bei der zwischenstaatlichen Zusammenarbeit einige Schwachstellen gibt und unter anderem neue gesetzliche Regelungen wie § 200a AO, das Mitwirkungsverzögerungsgeld, eingeführt, welches im folgenden Kapitel näher erläutert wird.³³²

5. Die Festsetzung eines Mitwirkungsverzögerungsgeldes mitsamt einem Zuschlag gem. § 200a AO ab 2025 als Druckmittel der inländischen Finanzbehörden

Zur Beschleunigung von Außenprüfungen wurde unter anderem der § 200a AO ins Gesetz eingefügt.³³³ Gem. § 200a Abs. 1 und Abs. 2 AO ist ein Mitwirkungsverzögerungsgeld festzusetzen, wenn der Steuerpflichtige seinen Mitwirkungspflichten gem. § 200 Abs. 1 und Abs. 2 AO nach Ablauf von 6 Monaten nach Bekanntgabe der Prüfungsanordnung nicht nachkommt und ein schriftlich erteiltes Mitwirkungsverlangen innerhalb einer Frist von einem Monat nicht erfüllt. Das Mitwirkungsverzögerungsgeld beträgt für jeden vollen Kalendertag 75 € und kann höchstens für 150 Tage festgesetzt werden. Insgesamt kann sich das Verzögerungsgeld somit auf 11.250 € belaufen.³³⁴

329 Ausführlicher *Mädel/Stockburger/Stößel*, FR 23/2021, 1110–1123 (S. 1117); *Meickmann*, IStR 2014, 591–596 (S. 593).

330 Ausführlicher *Marquardsen*, StuW 2019, 374–389 (S. 388).

331 Vgl. Art. 25 des Übereinkommens über die gegenseitige Amtshilfe in Steuer-sachen.

332 Vgl. BT-Drucks. 20/3436, S. 1.

333 Vgl. Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2021/514 des Rates vom 22 März 2021 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und Modernisierung des Steuerverfahrensrechts vom 20.12.2022 (BGBl. I S. 2730).

334 Vgl. § 200a Abs. 2 Sätze 2 und 3 AO.

Zusätzlich zu dem Mitwirkungsverzögerungsgeld kann ein Zuschlag von maximal 25.000 € für jeden vollen Kalendertag für höchstens 150 Kalendertage festgesetzt werden. Der Zuschlag kann somit maximal 3.750.000 € betragen.³³⁵ Gem. § 200a Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 und Nr. 2 AO kann ein solcher Zuschlag festgesetzt werden, wenn zu befürchten ist, dass der Steuerpflichtige ohne diesen Zuschlag seiner Verpflichtung, aufgrund seiner enormen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht nachkommt.

Aufgrund der Anwendbarkeit ab 2025 gibt es bisher noch keine Erfahrungsberichte, ob und in welcher Höhe dieses spezielle Verzögerungsgeld in der Praxis festgesetzt wird.³³⁶

Bei der Regelung besteht die Gefahr, dass Unternehmen mögliche Zahlungen die unter § 4k EStG fallen könnten im Rahmen einer Betriebsprüfung als nicht abziehbare Betriebsausgaben ohne Widerstand akzeptieren, da mögliche Nachweise nicht erbracht werden können und die Höhe des Mitwirkungsverzögerungsgeldes samt Zuschlag meist wohl viel höher ist als die strittigen Betriebsausgaben im Inland. Es könnte zu einer Risikoabwägung zwischen einer möglichen Zahllast nach der Betriebsprüfung durch nicht abziehbare Betriebsausgaben und dem Mitwirkungsverzögerungsgeld von bis zu 3.750.000 € kommen.

335 Vgl. § 200a Abs. 3 Satz 2 AO.

336 Vgl. BT- Drucks. 20/3436, S. 36.

VII. Schlussbetrachtung

Im Rahmen der Masterarbeit wurden verschiedene Problembereiche und Zweifelsfragen hinsichtlich der Regelungen zu hybriden Gestaltungen aufgezeigt. Hierbei wurde § 4k EStG umfassend analysiert. Für einige Unklarheiten konnten Lösungsansätze aufgezeigt werden, wie für das Verhältnis zu bereits bestehenden Rechtsnormen, die Anerkennung einer ausländischen Hinzurechnungsbesteuerung als Besteuerung im Ausland oder mögliche Vorkehrungen für die Nachweiserbringung.

Einige wichtige Punkte bleiben jedoch weiterhin ungeklärt. Die unbestimmten Rechtsbegriffe sollten zwingend definiert werden, um eine sichere Rechtsanwendung möglich zu machen. Hier sind vor allem das abgestimmte Verhalten durch eine Personengruppe oder die strukturierte Gestaltung hervorzuheben. Zwar wird die strukturierte Gestaltung durch den Gesetzgeber legaldefiniert, wie jedoch in der Praxis eine Überprüfung erfolgen soll, bleibt unklar. Das Tatbestandsmerkmal erscheint wie eine Absicherungsmaßnahme des Gesetzgebers für Konstellationen, in denen die Beteiligungsquote von mindestens 25 % nicht erreicht wird.

Zudem sollten Formulierungen wie der subjektive Begriff „vernünftigerweise“³³⁷ oder die Ausnahmeregelung in § 4k Abs. 1 Satz 2 EStG entfallen. Der Begriff „vernünftigerweise“³³⁸ sollte, sofern dieser nicht gestrichen wird, bei der Prüfung des Tatbestandes durch den Rechtsanwender nicht mit einbezogen werden. Für die Ausnahmeregelung genügt m.E. ein Hinweis im Gesetzestext in § 4k Abs. 1 Satz 1 EStG, der auf eine Prüfung der Tatbestände unabhängig etwaiger Besteuerungszeiträume verweist. Es sollte außerdem klargestellt werden, dass eine Korrektur beim Zahlungsempfänger nach der MT-RL Vorrang

337 Vgl. § 4k Abs. 6 Satz 4 EStG.

338 Vgl. § 4k Abs. 6 Satz 4 EStG.

vor der gesamten Anti-Hybrid-Norm hat, um mögliche Missverständnisse diesbezüglich vorzubeugen.

Insbesondere bedarf es einer Präzisierung bei den Regelungen zu den importierten Besteuerungssinkongruenzen hinsichtlich der gegenüberstehenden Aufwendungen. Es muss klargestellt werden, inwiefern ein Zusammenhang zwischen den inländischen Aufwendungen und den ausländischen hybriden Aufwendungen bestehen muss. Bei einer bloßen betragsmäßigen Verrechnung der den inländischen Aufwendungen gegenüberstehenden Erträgen mit hybriden Aufwendungen im Ausland wird die Rechtsnorm wohl nicht administrierbar sein, da die gesamten ausländischen Aufwendungen des Zahlungsempfängers geprüft werden müssten. Um dem Ziel der Vorschrift zu entsprechen (Unterbindung von hybriden Gestaltungen und aggressiver Steuerplanung), sollte m.E. mindestens ein sachlicher oder funktionaler Zusammenhang im weiteren Sinne bestehen. Die betragsmäßige Verrechnung kann dabei ein Anhaltspunkt einer geplanten hybriden Gestaltung darstellen. Mögliche Beispielfälle zur Verdeutlichung der Prüfung von importierten Besteuerungssinkongruenzen in einem BMF-Schreiben wären m.E. hilfreich.

Ein wichtiger Faktor, der bei der Anwendung von § 4k EStG beachtet werden muss, ist die mögliche Gefahr einer Doppelbesteuerung. Diese kann sowohl in der EU aufgrund eines unterschiedlichen Verständnisses über die Rangordnung der MT-RL und der Anti-Hybrid-Norm eintreten als auch bei einer zeitgleichen Anwendung der Regelung für importierte Besteuerungssinkongruenzen in mehreren Staaten bei Schwestergesellschaften. Im Verhältnis zu Drittländern besteht zudem eine erhöhte Gefahr der Doppelbesteuerung, da bisher keine Regelungen getroffen wurden, wie eine Korrektur im Drittland nach dem Vorbild der MT-RL gewertet wird. Eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung sollte mit entsprechenden Regelungen verhindert oder zumindest abgemildert werden. Die Unterbindung von weißen Einkünften durch D/NI- und DD-Ergebnisse darf als Folge keine Doppelbesteuerung verursachen.

Ein weiteres großes Problem stellen die Nachweispflichten dar. In der Praxis bedarf es hier ein Handeln mit Augenmaß. Es ist nicht vertretbar, dass Betriebsausgaben einzig und allein aufgrund des Umstandes

versagt werden, dass ein Nachweis nicht erbracht werden kann. Sofern die Informationsbeschaffung nicht im Machtbereich des Steuerpflichtigen liegt, sollte dies berücksichtigt werden. Eine Auslegung zum Nachteil des Steuerpflichtigen ist in diesen Fällen unverhältnismäßig. Auch in Konzernstrukturen wird der Steuerpflichtige, je nach gesellschaftlicher Stellung, Schwierigkeiten bei der Einsicht der sensiblen steuerlichen Daten haben. Insbesondere im Verhältnis zu Drittstaaten können mögliche Nachfragen über die Besteuerung im Ausland unbeantwortet bleiben, da die Abhängigkeit der Besteuerung beim Zahlungsempfänger unbekannt ist.

Es muss durch den Gesetzgeber oder im Rahmen eines BMF-Schreibens aufgezeigt werden, wie umfassend die Sachverhaltsermittlung seitens des Steuerpflichtigen sein muss. Es sollte anerkannt werden, dass es, wie seitens der Finanzverwaltung, Grenzen der Sachverhaltsermittlung bei dem Steuerpflichtigen gibt. Sofern die tatsächlichen und rechtlichen Grenzen des Steuerpflichtigen erreicht sind, erscheint es als unangemessen, eine Sanktionierung mittels des Mitwirkungsverzögerungsgeldes samt Zuschlag zum Mitwirkungsverzögerungsgeld vorzunehmen. Zudem darf es für den Steuerpflichtigen nicht zu einer Abwägung zwischen dem Verzögerungsgeld nach § 200a AO und den nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben kommen. Dies verfehlt m.E. den Sinn der Normen.

Ein Ausbau der zwischenstaatlichen Kommunikation zur Stärkung der Ermittlungstätigkeit der Finanzämter erscheint mir nicht zielführend, da Deutschland bereits viele Möglichkeiten zur Ermittlung im Ausland hat und immer auf die Kooperation und Informationsfreigabe des ausländischen Staats angewiesen ist. Hieran werden auch weitere Vereinbarungen nichts ändern können.

Zum jetzigen Zeitpunkt gibt es aufgrund des zeitlichen Verzugs der Betriebsprüfungen in Deutschland vor allem bei Großbetrieben noch keine aussagekräftigen Erfahrungswerte.³³⁹ Inwiefern insbesondere Fälle von importierten Besteuerungsinkongruenzen tatsächlich erkannt werden, bleibt somit zunächst abzuwarten.

339 Vgl. *IWW Institut*, BBP 2021, 309 (S. 309 ff.)

Trotz der offenen Fragen erscheint mir die Rechtsnorm wichtig und zeitgemäß, da, wie eingangs erwähnt, immer mehr Steuersparmodelle im internationalen Steuerrecht entwickelt werden und diese durch den Gesetzgeber verhindert werden sollten. Durch die Unterbindung etwaiger Gestaltungen sollte jedoch keine Doppelbesteuerung ausgelöst werden und die Nachweispflichten müssen in der Praxis umsetzbar sein. Die Schaffung von neuen Rechtsnormen sollte grundsätzlich Probleme beseitigen und nicht zahlreiche neue Probleme schaffen. Die Rechtsnorm bedarf daher einer umfassenden Überarbeitung.

Es bleibt abzuwarten, welche Ausführungen in dem für 2023 erwartenden BMF-Schreiben³⁴⁰ gemacht werden und ob die aufgezeigten Unklarheiten korrigiert werden. Auch die Änderungen durch das Jahressteuergesetz 2023 sind abzuwarten. Anpassungen sind dringend vorzunehmen, damit es zu keinem Vollzugsdefizit der Rechtsnorm kommt.³⁴¹

Es wird darauf hingewiesen, dass neben den aufgezeigten Problemen weitere Unklarheiten für die im Rahmen dieser Masterarbeit nicht analysierten Absätze des § 4k EStG bestehen können.³⁴²

340 Vgl. *Oppermann*, PISTB 2022, 340–349 (S. 342 ff.).

341 Weitestgehend *Hinz*, IStR 2020, 397–402 (S. 398 ff.).

342 Vgl. § 4k Abs. 2, 3, 4 EStG.

Literaturverzeichnis

Literatur (Monographien, Kommentare, Aufsätze, Beiträge in Fachzeitschriften und andere Sammelwerke)

- Bärsch, Sven-Eric/Spengel, Christoph*, Korrespondierende Besteuerung bei grenzüberschreitend eingesetzten hybriden Finanzinstrumenten, *Ubg* 2013, S. 377.
- Baur, Sabrina/Schrenk, Constanze/Ullmann, Robert*, Formen der Steuerbelastung in § 4k EStG, *Ubg* 2022, S. 41.
- Benz, Sebastian/Böhmer, Julian*, ATAD-Umsetzungsgesetz: Der Gesetzesentwurf zur Vermeidung steuerlich hybrider Gestaltungen, *Der Konzern*, Juni 2020, S. 240.
- Brandis, Peter/Heuermann, Bernd* (vormals Blümich) Ertragsteuerrecht, Kommentar zum EStG, KStG, GewStG, AStG, InvStG, UmwStG und Nebengesetze, *EL* 163, München, August 2022.
- Brandis, Peter/Heuermann, Bernd* (vormals Blümich) Ertragsteuerrecht, Kommentar zum EStG, KStG, GewStG, AStG, InvStG, UmwStG und Nebengesetze, *EL* 164, München, November 2022.
- Desens, Marc*, Kritische Bestandsaufnahme zu den geplanten Änderungen in § 8b KStG, *DStR-Beih.* 2013, S. 13.
- Dötsch, Ewald/Pung, Alexandra/Möhlenbrock, Rolf* (Hrsg.), Die Körperschaftsteuer-Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz und Umwandlungssteuergesetz, *EL* 107, Koblenz, September 2022.
- Ehlermann, Christian/Link, Cornelius*, Die Anti-Hybrid-Regel des § 4k EStG-Ausgewählte Anwendungs- und Auslegungsfragen im Inbound-Kontext, *ISR* 2021, S. 319.
- Fehling, Daniel/Linn, Alexander/Martini, Ruben*, Linking Rules, *IStR* 2022, S. 781.
- Feldgen, René*, Die Anwendung der DBA auf Personengesellschaften, *IWB* 2010, S. 232.
- Flick, Hans/Wassermeyer, Franz/Baumhoff, Hubertus/Schönfeld, Jens* (Hrsg.), Außensteuerrecht Kommentar, Stand 01.10.2021.
- Frotscher, Gerrit*, Internationales Steuerrecht, 5. Auflage, Hamburg 2020.
- Frotscher, Gerrit/Drüen, Klaus-Dieter*, Kommentar zum Körperschaft-, Gewerbe- und Umwandlungssteuergesetz, Stand 03.05.2022.

- Frotscher, Gerrit/Geurts, Matthias*, EStG Kommentar, Stand 14.09.2021.
- Fuhrmann, Claas/Kraeusel, Jörg/Schiffers, Joachim*, 360°EStG eKommentar Stand 01.07.2021.
- Greinert, Markus/Siebing, Theresa*, Hybride Gestaltungen- Ein Kritischer Überblick über § 4k EStG-E, Ubg 2020, S. 589.
- Greinert, Markus/Siebing, Theresa*, Inkrafttreten des § 4k EStG- Änderungen im Vergleich zu § 4k EStG-E und weitere gesetzgeberische Neuerungen in diesem Kontext, Ubg 2021, S. 525.
- Grotherr, Siegfried*, Das neue Betriebsausgabenabzugsverbot bei hybriden Gestaltungen gem. § 4k EStG-E, Ubg 2020, S. 377.
- Grotherr, Siegfried*, ATAD-Umsetzungsgesetz: Anwendungs- und Auslegungsfragen zum neuen Betriebsausgabenabzugsverbot gemäß § 4k EStG-E bei hybriden Gestaltungen, ISTR 2020, S. 773.
- Haase, Florian*, Qualifikationskonflikte im internationalen Steuerrecht, IWB 2013, S. 162.
- Hagemann, Tobias/Kahlenberg, Christian*, Anti Tax Avoidance Directive (ATAD) Kommentar, 1. Auflage, November 2018.
- Haskamp, Stefan*, Gleichgerichtete Interessen iSd § 8c Abs. 1 Satz 3 KStG, DStR 2015, S. 1593.
- Hermann, Carl/Heuer, Gerhard/Raupach, Arndt*, Kommentar zum EStG und KStG, Stand Feb. 2018.
- Hillgruber, Christian*, Die Souveränität der Staaten: Grundlage und Geltungsbedingung des Völkerrechts, DerStaat 2014, S. 475.
- Hinz, Bodgan*, Hybride Gestaltungen und strukturelles Vollzugsdefizit – Anspruch und Grenzen der Administrierbarkeit, ISTR 2020, S. 397.
- IWW Institut*, Betriebsprüfung: Zeitnahe Betriebsprüfung: Wirklich nur Vorteile?, BBP 2021, S. 309.
- Jacobs, Otto. H.*, Internationale Unternehmensbesteuerung, 8. Auflage (2016), Frankfurt am Main/Mannheim, 2015.
- Kahlenberg, Christian/Radmanesh, Sandy*, Einführung von Anti-Hybrid-Regelungen durch das ATAD-Umsetzungsgesetz-Teil 1, IWB Nr. 12 vom 25.06.2021, S. 497.
- Kaltenberg, Jennifer*, Hybride Finanzinstrumente als Steuerplanungsinstrument- Analyse der steuerlichen Vorteilhaftigkeit am Beispiel von Outbound-Finanzierungsbeziehungen zwischen Deutschland und Luxemburg, ISTR 2012, S. 837.
- Kanzler, Hans-Joachim/Kraft, Gerhard/Bäumel, Swen Oliver, u.a. (Hrsg.)*, EStG Kommentar, 7. Auflage, Herne 2022.
- Kaminskiy, Vitaliy*, Korrespondenzregelungen zur Neutralisierung von Besteuerungsinkongruenzen aufgrund hybrider Gestaltungen, 2020 (Dissertation, Steuerwissenschaftliche Schriften 71).

- Kirchhof, Paul (Begr.)/Seer, Roman (Hrsg.)*, Einkommensteuergesetz Kommentar, 21. Auflage, 2022.
- Kirchhof, Gregor/Kulosa, Egmont/Ratschow, Eckart*, Beck'sche Online-Kommentar EStG, 12. Edition, München 01.03.2022.
- Klein, Franz*, AO Kommentar, 15. Auflage, April 2020.
- Korts, Sebastian/Korts, Petra*, Ermittlungsmöglichkeiten deutscher Finanzbehörden bei Auslandsachverhalten, IStR 2006, S. 869.
- Kußmaul, Heinz/Müller, Florian/Berens, Bela*, Verschärfung des Betriebsausgabenabzugs bei sog. Besteuerungsinkongruenzen-Entwurf eines § 4k EStG i.R.d. ATAD-UmsG (§ 4k EStG), ISR 2020, S. 399.
- Loose, Thomas*, Betriebsausgabenabzug: Entwurf von Anti-Hybrid-Regeln durch das ATAD-Umsetzungsgesetz, PLStB 2020, S. 73.
- Mädel, Stefanie/Stockburger, Sonja/Stößel Johannes*, Implementierung nationaler Anti-Hybrid-Normen – Kollision mit verfassungsrechtlichen Grundprinzipien und Gefahr der Doppelbesteuerung, FR 23/2021 S. 1110.
- Marquardsen, Maria*, Hybride Gesellschaften im internationalen Steuerrecht-Systematisierung des Diskurses, StuW 2019, S. 374.
- Marquardsen, Maria*, ATADUMsG: Betriebsausgabenabzugsverbot gemäß § 4k Abs. 4 EStG-E-Was wird aus § 4i EStG ?, IStR 2020, S. 623.
- Meickmann, Till*, Verfahrensrechtliche Probleme bei der Besteuerung grenzüberschreitender Sachverhalte-Gemeinsame Betriebsprüfungen als Lösungsmodell, IStR 2014, S. 591.
- Musil, Andreas/Weber-Grellet, Heinrich*, Europäisches Steuerrecht-Kommentar, 2. Auflage, August 2022.
- Oppermann, Marc*, Inbound-Fälle: Die Anti-Hybrid-Regel des § 4k EStG im Kontext der US-Check-the-Box-Regeln, PISStB 2022, S. 340.
- Petrak, Lars/Schneider, Julia*, Compliance und Steuern: Praxistipps zur Vermeidung wirtschaftlicher Risiken, BC 2008.
- Rüsch, Gary*, Bevorstehendes Durcheinander an korrespondierenden Besteuerungstatbeständen durch den geplanten § 4k EStG für die Erfassung hybrider Gestaltungen- Anmerkungen zum Referentenentwurf eines ATADUMsG vom 10.12.2019, DStZ 2020, S. 274.
- Rüsch, Gary*, Die Konkurrenz von § 4k EStG zu § 4h EStG und § 4i EStG, IStR 2021, S. 380.
- Schnitger, Arne/Oskamp, Michael*, Versagung des Betriebsausgabenabzugs bei Besteuerungsinkongruenzen nach § 4k EStG-E (Teil I), IStR 2020, S. 909.
- Schnitger, Arne/Oskamp, Michael*, Versagung des Betriebsausgabenabzugs bei Besteuerungsinkongruenzen nach § 4k EStG-E (Teil II), IStR 2020, S. 960.
- Schnitger, Arne/Oskamp, Michael/Kockrow, Madeleine*, Importierte Besteuerungsinkongruenzen gemäß § 4k Abs. 5 EStG-Janz schön kompliziert..., IStR 2021, S. 701.

- Schnitger, Arne/Haselmann, Jan*, Die Anwendung des § 4k EStG und die erweiterten Mitwirkungspflichten, *ISR* 2022, S. 13.
- Schnitger, Arne/Rasch, Stephan/Holle, Florian*, Nationales und internationales Unternehmenssteuerrecht im Fokus, Berlin/München 2022.
- Schrenk, Constanze/Steiner, Natalie/Ullmann, Robert*, Erweiterung des materiellen Korrespondenzprinzips durch § 4k Abs. 1 EStG, *DStZ* 2021, S. 165.
- Schwarz, Bernhard/Pahlke, Armin/Keß, Thomas*, AO/FGO Kommentar, Stand 31.03.2017.
- Schwarz, Bernhard/Pahlke, Armin/Keß, Thomas*, AO/FGO Kommentar, Stand 10.09.2019.
- Schwarz, Magdalena*, Pillar Two- Es ist soweit, die finalen Regelungen zur weltweiten Mindestbesteuerung sind da!, *IStR* 2022, S. 37.
- Stelkens, Paul/Bonk, Joachim/Sachs, Michael (Hrsg.)*, *Verwaltungsverfahrensgesetz (VwVfG) Kommentar*, 10. Auflage, Berlin/Speyer 2022.
- Stelzer, Brigitte/Zöller, Daniel*, 360°eKommentar KStG, Stand 22.12.2022.
- Vogel, Klaus/Lehner, Moris*, *Doppelbesteuerungsabkommen*, 7. Auflage, Nürnberg 2021.
- Zinowsky, Tim*, Die Vernunft als Maßstab findet Eingang in das Einkommensteuerrecht, *IStR* 2021, S. 500.

Rechtsprechungsverzeichnis

- BFH-Beschluss vom 17.03.1997, I B 123/95, BFH/NV, S. 730.
- BFH-Urteil vom 10.5.2001, I S 3/01, BFHE 194, S. 360.
- FG Niedersachsen, Urteil vom 26.02.2015, 6 k 424/13.
- BFH-Urteil vom 22.11.2016, I R 30/15 BStBl. II 2017, S. 921.
- FG Köln, Urteil vom 12.09.2018, 2 K 814/18.
- BFH-Beschluss vom 12.02.2019, VIII B 89/18, NV.

Verzeichnis über die Verwaltungsanweisungen

- BMF vom 04.07.2008, IV C 7-S 2745-a/08/10001, BStBl. I 2008, S. 736.
- BMF vom 20.06.2013, IV B 2 – S1300/09/10006, BStBl. I 2013, S. 980.
- BMF vom 28.11.2017-IV C 2-S 2745-a/09/10002: 004, BStBl. I 2017, S. 1645.
- BMF vom 29.05.2019 – IV B 6 – S1320/07/10004:008, BStBl. I 2019, S. 480.
- BMF vom 05.01.2022, IV C 2-S 2144-g/20/10002:007, BStBl. I 2022, S. 100.
- BMF vom 18.01.2023, IV B 2 – S 1301/21/10048:002, BStBl. I 2023, S. 195.

Sonstige Quellen

- Entwurf eines Jahresteuergesetzes 2013, BT-Drucksache 17/13033 vom 10.04.2013.
- Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnverkürzungen und -verlagerungen, BR-Drucksache 406/16 vom 12.08.2016.
- Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnverkürzungen und -verlagerungen, BT-Drucksache 18/9956 vom 12.10.2016.
- Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (ATAD-Umsetzungsgesetz-ATADUmsG), BT-Drucksache 19/28652 vom 19.04.2021.
- Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (ATAD-Umsetzungsgesetz-ATADUmsG), BR-Drucksache 245/21 (Beschluss) vom 07.05.2021.
- Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (ATAD-Umsetzungsgesetz-ATADUmsG), BT-Drucksache 19/29848 vom 19.05.2021.
- Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2021/524 des Rates vom 22. März 2021 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Modernisierung des Steuerverfahrensrechts, BT-Drucksache 20/3436 vom 19.09.2022.
- Erläuterungen zum Österreichischen Ministerialentwurf vom 8.5.2019, Steuerreformgesetz I 2019/20 – StRefG I 2019/20, 147/ME XXVI. GP, S. 18.
- OECD (2017), Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen, Aktionspunkt 2-Abschlussbericht 2015, OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264263185-de>.
- Richtlinie (EU) 2011/96/EU des Rates vom 30.11.2011 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ABI 2011 L345/8.
- Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates vom 12. Juli 2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarktes, ABI 2016 L 193/1.
- Richtlinie (EU) 2017/952 des Rates vom 29.05.2017 zur Änderung der Richtlinie EU 2016/1164 bezüglich hybrider Gestaltungen mit Drittländern, ABI 2017 L144/1.

