

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 Mädels/Stockburger/Stöfel, 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.

pflichten 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 Besteuerungsinkongruenzen mit D/NI-Ergebnissen gem. § 4k Abs. 5 EStG.

