



# Verhinderung hybrider Gestaltungen durch das geplante ATAD-Umsetzungsgesetz

[08.01.2020]

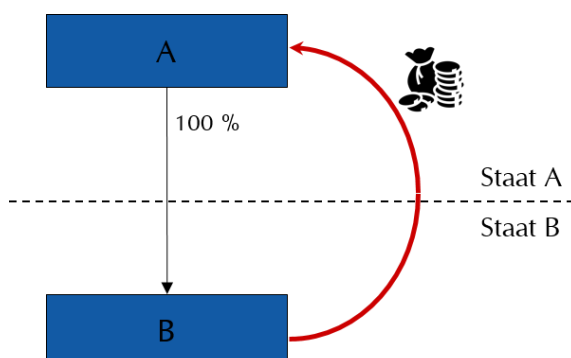
Von: **Dr. Katharina Heusinger**

*Im Dezember hat das Bundesfinanzministerium der Finanzen (BMF) den „Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (ATAD)“ veröffentlicht. Der Gesetzesentwurf, welcher die ATAD-Richtlinien der EU in nationales Recht umsetzen soll, beinhaltet weitreichende Änderungen der Vorschriften zum Internationalen Steuerrecht. In unserem [International Tax Update](#) haben wir Ihnen den Referentenentwurf bereits im Überblick vorgestellt. Im Folgenden möchten wir vertieft auf die zu hybriden Gestaltungen vorgeschlagenen Regelungen eingehen.*

Hybride Gestaltungen sind dadurch charakterisiert, dass sie zwischenstaatliche Qualifikationskonflikte nutzen, um steuerliche Vorteile zu erzielen. Entsprechend betreffen sie ausschließlich staatenübergreifende Leistungsbeziehungen. Der Referentenentwurf bezieht sich auf zwei Arten, durch die Steuervorteile bei unterschiedlicher, zwischenstaatlicher Einordnung eines Sachverhaltes entstehen können: Der „Deduction/Non-Inclusion-Inkongruenzen“ („DNI-Inkongruenzen“) und der „Double Deduction-Inkongruenzen“ („DD-Inkongruenzen“). Kernelement der im Referentenentwurf getroffenen Regelungen, durch die Steuervorteile aus hybriden Gestaltungen negiert werden sollen, ist der neu geschaffene § 4k EStG-E.

## Geplante Regelungen zu DNI-Inkongruenzen

*Beispiel 1* illustriert DNI-Inkongruenzen: Kapitalgesellschaft A, in Staat A ansässig, ist einzige Gesellschafterin der Kapitalgesellschaft B, die in Staat B ansässig ist. B leistet aufgrund eines hybriden Finanzmittels eine Zahlung an A.



Das Finanzmittel wird von Staat A als Eigenkapital und von Staat B als Fremdkapital eingestuft. Die Zahlung an A wird daher in Staat B als Zinsaufwand in der Gewinnermittlung von B berücksichtigt. In Staat A wird die Zahlung hingegen als Dividende eingestuft und entsprechend von der Besteuerung freigestellt. Bei länderübergreifender Betrachtung erfolgt



in Staat B ein Abzug von (Zins-)Aufwand („Deduction“), in Staat A wird aufgrund abweichender Einordnung des zugrunde liegenden Finanzmittels kein korrespondierender Ertrag in die Bemessungsgrundlage einbezogen („Non-Inclusion“).

Die in den Absätzen 1 bis 3 des § 4k EStG-E vorgeschlagenen Regelungen sehen nun eine Versagung des Betriebsausgabenabzugs vor, wenn korrespondierende Erträge im anderen Staat nicht besteuert werden. Im *Beispiel 1* würde für die Zahlung in Staat B der Betriebsausgabenabzug versagt werden, solange und soweit die Einkünfte nicht bei Unternehmen A in Staat A besteuert werden.

Im Einzelnen sollen folgende Fallgruppen der DNI-Inkongruenzen aufgegriffen werden:

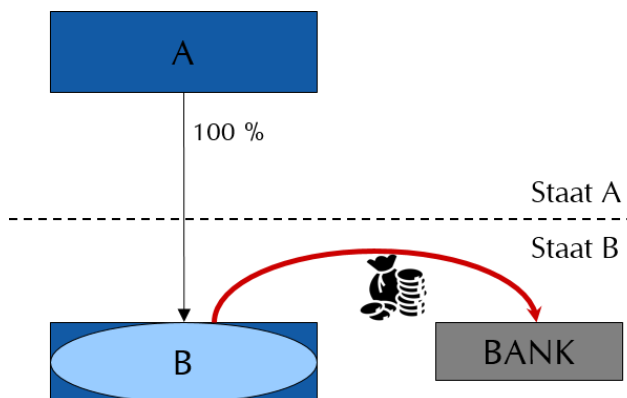
- Der geplante Absatz 1 des § 4k EStG-E soll den Betriebsausgabenabzug bei Gestaltungen mit **hybriden Finanzmitteln** und **hybriden Übertragungen** verneinen. Letztere entstehen, wenn Kapitalvermögen aus Sicht der beteiligten Staaten mehreren Unternehmen gleichzeitig zugerechnet werden. Hybride Finanzmittel – wie in *Beispiel 1* – zeichnen sich dadurch aus, dass sie in den beteiligten Staaten nicht übereinstimmend als Eigen- oder Fremdkapital eingeordnet werden. Beispiele sind etwa Wandelschuld-anleihen, rückzahlbare Vorteilsaktien oder Repo-Geschäfte.
- Die geplanten Absätze 2 und 3 sollen den Betriebsausgabenabzug dann versagen, wenn Besteuerungskongruenzen aufgrund der unterschiedlichen staatlichen Einordnung von (umgekehrten) **hybriden Rechtsträgern** auftreten. Diese Rechtsträger werden von einem Staat als eigenständiges Steuersubjekt behandelt, während der andere Staat die Gesellschaft transparent behandelt und ihre Einkünfte – wie in Deutschland bei Vorliegen einer Personengesellschaft – dem Anteilseigner zurechnet. Auch bei unterschiedlicher zwischenstaatlicher Einordnung von **Betriebsstätten** oder des Umfangs einer Betriebsstätte soll der Abzug von Aufwendungen insoweit versagt werden, wie die Einkünfte nicht im anderen Staat besteuert werden.
- Einkünfte und Wirtschaftsgüter einer **vermögensverwaltenden Personengesellschaft** werden in Deutschland bisher gemäß § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO unmittelbar dem Gesellschafter zugerechnet und auf dessen Ebene versteuert. Sind Gesellschaft und Gesellschafter im Inland angesiedelt, treten die Besteuerungsfolgen aus Rechtsgeschäften für beide Akteure (Gesellschaft und Gesellschafter) übereinstimmend beim Gesellschafter ein; Leistungsbeziehungen zwischen der vermögensverwaltenden Gesellschaft und ihrem Gesellschafter werden steuerlich nicht anerkannt. Sitzt die vermögensverwaltende Gesellschaft hingegen im Ausland und wird dort als eigenständiges Steuersubjekt eingestuft, kann sie z. B. Zinsaufwand aus einem Gesellschafterdarlehen abziehen, wohingegen aus deutscher Sicht kein Darlehen bestehen kann und somit – sofern



der Gesellschafter in Deutschland ansässig ist – keine korrespondierende Erfassung von Einnahmen erfolgt. Um die vorstehend skizzierte DNI-Inkongruenz zu vermeiden, soll nach dem Referentenentwurf die Anwendung von § 39 Abs. 2 Satz 2 AO ausgesetzt werden, falls im Sitzstaat der vermögensverwaltenden Gesellschaft keine Versagung des Betriebsausgabenabzugs erfolgt. Somit würde in diesem Fall die vermögensverwaltende Gesellschaft als eigenständiges Einkünfteermittlungssubjekt erfasst und Leistungsbeziehungen mit dem Gesellschafter anerkannt werden. Dies hätte im genannten Fall zur Folge, dass entsprechende Einnahmen aus dem Darlehen steuerlich beim Gesellschafter erfasst würden.

### Geplante Regelungen zu DD-Inkongruenzen

DD-Inkongruenzen entstehen dann, wenn Betriebsausgaben in beiden Staaten geltend gemacht werden, also insgesamt ein doppelter Betriebsausgabenabzug („double deduction“) erfolgt. *Beispiel 2* illustriert dies: Unternehmen A ist eine in Staat A ansässige Kapitalgesellschaft und alleinige Gesellschafterin von Unternehmen B, das in Staat B ansässig ist. Unternehmen B hat ein Bankdarlehen aufgenommen und leistet dafür Zinszahlungen. Ist Unternehmen B ein hybrider Rechtsträger ist folgendes Ergebnis denkbar:



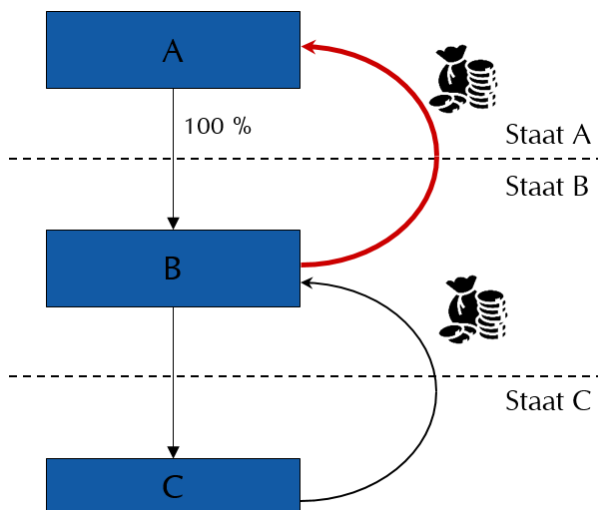
Staat B behandelt B als eigenständiges Steuersubjekt, der Zinsaufwand mindert das Einkommen von B. Staat A stuft B hingegen als transparentes Steuersubjekt ein und rechnet den Zinsaufwand der Gesellschafterin A zu. Der Zinsaufwand mindert somit in beiden Staaten die steuerlichen Bemessungsgrundlagen.

Würde – analog zu den Regelungen, die zur DNI-Inkongruenz ergangen sind – der Betriebsausgabenabzug generell versagt werden, wären die Zinsaufwendungen in keinem Staat steuerlich berücksichtigungsfähig und der Steuerpflichtige zu Unrecht belastet. Daher schafft § 4k Abs. 4 EStG-E „Vorfahrtsregeln“ dazu, in welchem Staat der Betriebsausgabenabzug grundsätzlich versagt werden soll (z. B. in Staat A). Erfolgt in diesem Staat keine Auflösung der DD-Inkongruenz, kann der Betriebsausgabenabzug jedoch auch im anderen Staat (z. B. Staat B) versagt werden.



## Importierte Besteuerungsinkongruenzen

Im Referentenentwurf wird in § 4k Abs. 5 EStG-E ergänzend auf „importierte Besteuerungsinkongruenzen“ eingegangen. Diese entstehen, wenn Steuervorteile aus einer DNI- oder DD-Inkongruenz in den Staaten, in denen die Inkongruenz auftritt, nicht gelöst, sondern die steuerlichen Folgen durch weitere Leistungsbeziehungen in andere Staaten verlagert werden.



*Beispiel 3* erweitert *Beispiel 1* dahin gehend, dass B den Betrag, der ihm aus dem hybriden Finanzinstrument zur Verfügung steht, als Darlehen an C, ein Tochterunternehmen mit Sitz in Staat C, vergibt. Die DNI-Inkongruenz, die zwischen den Staaten A und B entsteht, wird so in den Staat C importiert: In Staat C wird Zinsaufwand geltend gemacht, der korrespondierende Zinsertrag gleicht sich in Staat B mit dem (abzugsfähigen) Finanzierungsaufwand für das hybride Finanzinstrument aus. Die DNI-Inkongruenz manifestiert sich somit zwischen den Staaten A und C.

Die neue Regelung des § 4k Abs. 5 EStG soll erreichen, dass Aufwendungen, die aus importierten Besteuerungsinkongruenzen entstehen, nicht abzugsfähig sind. Voraussetzung für die Anwendung ist, dass in der Beteiligungskette eine Besteuerungsinkongruenz besteht und die Aufwendungen des Steuerpflichtigen (im Beispiel: C) damit unmittelbar oder mittelbar zusammenhängen. Dies wird insbesondere bei **Refinanzierungen** vermutet. Dabei muss nach der Erläuterung des Referentenentwurfs kein wirtschaftlicher Zusammenhang in den Transaktionen bestehen, eine mittel- oder unmittelbare betragsmäßige Verkettung genügt.

Der Betriebsausgabenabzug wird im Importstaat (im Beispiel: Staat C) jedoch nur dann versagt, wenn die Inkongruenz nicht bereits in den Staaten, in denen die Gläubiger besteuert werden (Staat A und B), gelöst wurde. Nicht ausgeschlossen ist das Verbot eines Betriebsausgabenabzugs dagegen, wenn nachgelagerte Unternehmen (z. B. ein weiteres Unternehmen D im Staat D, an das C das Darlehen weiterreicht) den Betriebsausgabenabzug versagen würden, da in diesem Fall Staat C als Gläubigerstaat das Vorrecht für die Versagung des Betriebsausgabenabzugs hätte. In diesem Fall entstünde eine Doppelbesteuerung.



## Anwendungsbereich des § 4k EStG-E

Die Abzugsbeschränkungen, die sich aus § 4k EStG-E ergeben, sollen nur auf Leistungsbeziehungen zwischen **nahestehenden Personen** sowie zusätzlich bei Vorliegen einer **strukturierten Gestaltung** angewendet werden. Eine strukturierte Gestaltung liegt dann vor, wenn der steuerliche Vorteil aus Besteuerungsinkongruenzen in eine vertragliche Beziehung eingerechnet wurde, oder wenn die Vereinbarung nach ihren Bedingungen oder Umständen darauf schließen lässt, dass Steuervorteile aus Besteuerungsinkongruenzen zu erwarten waren. Dabei soll es nach dem Wortlaut des Referentenentwurfs irrelevant sein, ob der Steuerpflichtige selbst über seine Beteiligung an dieser Gestaltung oder über den Steuervorteil in Kenntnis war. Ausgenommen von der Anwendung von § 4k EStG-E werden lediglich solche Steuerpflichtige, bei denen vernünftigerweise nicht angenommen werden kann, dass ihnen der steuerliche Vorteil bekannt war und die zudem nachweislich nicht an dem Vorteil beteiligt wurden.

§ 4k EStG-E soll ungeachtet von der Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens angewendet werden, was sich letztlich als unilaterales Hinwegsetzen über die zwischenstaatliche Verteilung der Besteuerungsrechte darstellt.

## Korrespondierende Änderungen in anderen Gesetzen bzw. in anderen Paragraphen des EStG

Weitere Vorschriften sollen § 4k EStG-E ergänzen: § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 3 EStG-E soll Steuervorteile aus „**hybrid branches**“ verhindern. Eine nach dem Doppelbesteuerungsabkommen vorgesehene Freistellung von Einkünften soll versagt werden, wenn die freizustellenden Einkünfte im anderen Staat nicht steuerpflichtig sind, weil sie z. B. aus Sicht des anderen Staates einer Betriebsstätte in einem dritten Staat zugeordnet werden.

Die Versagung des Betriebsausgabenabzugs bei DNI-Inkongruenzen soll durch Neuregelungen in § 3 Nr. 40 EStG-E und § 8b Abs. 1 Satz 3 KStG-E ergänzt werden: **Erträge aus hybriden Finanzinstrumenten**, die in Deutschland als Gewinnausschüttungen gelten, sollen nicht im Rahmen des Teileinkünfteverfahrens (Personengesellschaft) bzw. der Freistellungsregel (Kapitalgesellschaft) begünstigt werden, sofern die Zahlung im anderen Staat ganz oder teilweise als Betriebsausgaben steuerlich abzugsfähig ist.



## **Gefahren einer möglichen Doppelbesteuerung**

Wird das Gesetz in der im Referentenentwurf vorgestellten Fassung umgesetzt, erhöht sich die Gefahr von Doppelbesteuerung deutlich. Dies ergibt sich insbesondere daraus, dass die ATAD-Regelungen mit weiteren, bestehenden Rechtsnormen kollidieren können. Ein Beispiel wäre die Dividendenfreistellung bei Kapitalgesellschaften, die gemäß § 8b Abs. 1 Satz 2 KStG bereits heute versagt wird, wenn die leistende Gesellschaft einen Betriebsausgabenabzug für die Zahlung geltend machen konnte. Wird im anderen Staat aufgrund einer Regelung analog den Vorschlägen des § 4k EStG-E zu DNI-Inkongruenzen der Betriebsausgabenabzug versagt, so liegt faktisch eine Doppelbesteuerung vor.

Gerade in den Fällen, in denen Steuervorteile aus DD-Inkongruenzen oder importierten Besteuerungsinkongruenzen durch Vorfahrtsregelungen aufgelöst werden sollen, wird der zwischenstaatliche Koordinationsaufwand erhöht. Wenden die Staaten, die die ATAD-Regelungen umsetzen, diese Regeln unterschiedlich an, erhöht sich die Gefahr von Doppelbesteuerung.

Nicht zuletzt erscheint auch der Anwendungsbereich des § 4k EStG-E sehr weit, da auch strukturierte Gestaltungen zwischen Personen, die sich nicht nahe stehen, erfasst werden sollen. Nach dem Referentenentwurf kann dies auch die Aufnahme von Finanzmitteln über den allgemeinen Kapitalmarkt betreffen. Nur solche Steuerpflichtige, die weder von einem Steuervorteil gewusst noch daran beteiligt wurden, sollen von § 4k EStG-E ausgenommen werden. Der Schuldner einer Zahlung, der einen entsprechenden Betriebsausgabenabzug geltend machen will, verfügt bei Kapitalmarktfinanzierungen jedoch in der Regel nicht über die Informationen, ob und wie ein (ausländischer) Gläubiger seine Erträge besteuert. Sofern das Finanzamt den Betriebsausgabenabzug aufgrund von § 4k EStG-E versagen will, kann ein Gegenbeweis wohl nur schwer erbracht werden.

Das BMF prognostiziert bei einer Umsetzung der Regelungen zu den hybriden Gestaltungen jährliche Steuermehreinnahmen in Höhe von EUR 250 Mio. in Deutschland. Es ist daher anzunehmen, dass den Regelungen nach ihrer Umsetzung entsprechende Aufmerksamkeit in den Veranlagungs- und insbesondere in den Außenprüfungsstellen der Finanzämter beigemessen werden wird.



## **Zeitlicher Rahmen und Handlungsbedarf**

Der Referentenentwurf soll zeitnah im Regierungskabinett diskutiert werden. Welche Änderungen sich im Lauf des Gesetzgebungsprozesses noch ergeben werden, ist derzeit nicht abzusehen. Die ATAD II-Richtlinie der EU, die insbesondere hybride Gestaltungen betrifft, muss jedoch zeitnah in nationales Recht umgesetzt werden. Im Referentenentwurf wäre die Anwendung der Regelungen zu den hybriden Gestaltungen bereits für Aufwendungen, die nach dem 31.12.2019 entstehen, vorgesehen.

Grenzüberschreitende Unternehmensgruppen sollten daher frühzeitig Informationen über die steuerliche Einordnung ihrer Gruppenunternehmen, von Betriebstätten und auch zur steuerlichen Behandlung grenzüberschreitender Leistungsbeziehungen zentral zusammentragen und überwachen, um steuerliche Nachteile zu vermeiden. Bestehen Unsicherheiten über die steuerliche Einordnung von Rechtsformen, das Bestehen von Betriebstätten oder die Einordnung von Finanzierungsinstrumenten, sollte – z. B. im Rahmen von Auskunftersuchen in den betreffenden Staaten – frühzeitig Rechtssicherheit gesucht werden, um das Risiko des nachträglichen Versagens von Betriebsausgabenabzügen und einer möglichen Doppelbesteuerung zu minimieren.