



Flick Gocke
Schaumburg

IFA-Veranstaltung: „Umsetzung der ATAD II: Vermeidung der Steuerumgehung durch hybride Gestaltungen in Deutschland“

Christian Kahlenberg

13. Jänner 2020, Wien

A. Hintergrund

- OECD, BEPS-Aktionspunkt 2 (2015): Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen
- ATAD I (Richtlinie (EU) 2016/1164, ABl. L193/1 vom 12.7.2016)
- ATAD II (Richtlinie (EU) 2017/952, ABl. L 144/1 vom 7.6.2017)
 - Umsetzungsfrist laut ATAD II bis zum 31.12.2019 mit Wirkung ab dem 1.1.2020
- Referentenentwurf vom 10.12.2019 (abrufbar unter: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze_Gesetzesvorschuen/Abteilungen/Abteilung_IV/19_Legislaturperiode/Gesetze_Verordnungen/ATADUMsG/0-Gesetz.html)
 - Referentenentwurf sieht eine zeitliche Anwendung für Erträge/Aufwendungen vor, die nach dem 31.12.2019 getätigt werden.

B. Anti-Hybrid-Regelungen in Deutschland | Überblick

	Outbound-Konstellationen	Inbound-Konstellationen
Finanzierungen	§ 8b Abs. 1 Satz 2 KStG (keine Steuerbefreiung)	§ 4h EStG (Zinsschranke)
Hybride Rechtsträger	§ 50d Abs. 9 Nr. 1 EStG (keine Steuerbefreiung)	--
Betriebsstätten (iWS)	§ 50d Abs. 9 Nr. 1 EStG (keine Steuerbefreiung)	§ 4i EStG (Sonderbetriebsausgabenabzugsverbot)

B. Anti-Hybrid-Regelungen in Deutschland | Überblick

	Outbound-Konstellationen	Inbound-Konstellationen
Finanzierungen	§ 8b Abs. 1 Satz 2 KStG (keine Steuerbefreiung)	§ 4h EStG (Zinsschranke) <i>§ 4k Abs. 1 EStG-E*</i> (Betriebsausgabenabzugsverbot)
Hybride Rechtsträger	§ 50d Abs. 9 Nr. 1 und <i>Nr. 3 EStG*</i> (keine Steuerbefreiung) <i>§ 8b Abs. 1 Satz 3 KStG*</i> (keine Steuerbefreiung) <i>§ 4k Abs. 2 Satz 2 und Abs. 4 EStG-E</i> (Einbezugsgebot bzw. Abzugsverbot)	<i>§ 4k Abs. 2 bis 4 EStG-E*</i> (Betriebsausgabenabzugsverbot)
Betriebsstätten (iWS)	§ 50d Abs. 9 Nr. 1 und <i>Nr. 3 EStG*</i> (keine Steuerbefreiung)	§ 4i EStG (Sonderbetriebsausgabenabzugsverbot) <i>§ 4k EStG-E*</i> (Betriebsausgabenabzugsverbot)

* Geplante Neuregelungen durch das ATAD-Umsetzungsgesetz

C. Der neue § 4k EStG-D (Entwurf) | Grundkonzeption

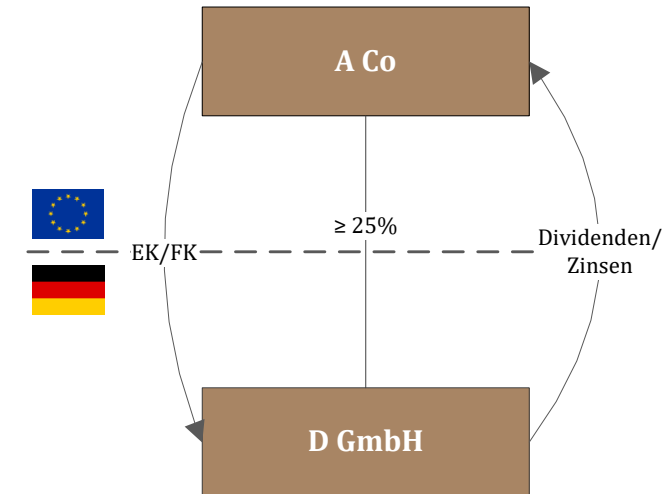
Hybride Gestaltung	Abwehrregel	Abgleich mit den Vorgaben durch ATAD II
Deduction/ Non-Inclusion (D/NI)	§ 4k Abs. 1 EStG-E D/NI-Abzugsverbot für „hybrides“ Kapitalvermögen	<ul style="list-style-type: none"> Art. 2 Abs. 9 UAbs. 1 lit. a ATAD II iVm Art. 9 Abs. 2 lit. a) ATAD II (Abzugsverbot beim Zahlenden, RefE, S. 44)
	§ 4k Abs. 2 EStG-E D/NI-Abzugsverbot „interner“ Zahlungen von hybriden Rechtsträger oder bei „fiktiven“ Betriebsstätten	<ul style="list-style-type: none"> Art. 2 Abs. 9 UAbs. 1 lit. e, f ATAD II iVm Art. 9 Abs. 2 lit. a (Abzugsverbot) und lit. b (Einbezugsgebot) ATAD II (RefE, S. 45)
	§ 4k Abs. 3 EStG-E D/NI für sonstige Zurechnungs-/ Zuordnungskonflikte bei (umgekehrt) hybriden Rechtsträgern und Betriebsstätten	<ul style="list-style-type: none"> Art. 2 Abs. 9 UAbs. 1 lit. b, c, d iVm Art. 9 Abs. 2 lit. a ATAD II (RefE, S. 46)
Double Deduction (DD)	§ 4k Abs. 4 EStG-E Doppelter Betriebsausgabenabzug (zB auch aufgrund von Inkongruenzen bei Steueransässigkeit)	<ul style="list-style-type: none"> Art. 2 Abs. 9 UAbs. 1 lit. a, b, g ATAD II iVm Art. 2 Abs. 9 UAbs. 2 lit. b ATAD II iVm Art. 9b ATAD II iVm Art. 9 Abs. 1 ATAD II (RefE, S. 44)
Imported Mismatches	§ 4k Abs. 5 EStG-E Importierte/ Indirekte Besteuerungsinkongruenzen	<ul style="list-style-type: none"> Art. 2 Abs. 9 Uabs. 1 ATAD II iVm Art. 9 Abs. 3 ATAD II

C. Der neue § 4k EStG-D (Entwurf) | Persönlicher Anwendungsbereich

- Beziehungen zwischen nahestehenden Personen iSv. § 1 Abs. 2 AStG
 - Eine Person ist nach § 1 Abs. 2 AStG nahestehend, wenn eine wesentliche Beteiligung von mind. 25% oder ein beherrschender Einfluss vorliegt (Nr. 1); wenn eine Dritte Person sowohl an dem Steuerpflichtigen als auch an der nahestehenden Person wesentlich beteiligt ist oder beherrschenden Einfluss ausüben kann (Nr. 2) oder wenn eine geschäftsfremde Einflussmöglichkeit zwischen nahe stehender Person und Steuerpflichtigem besteht (Nrn. 3 und 3).
 - Bei Zusammenwirken durch abgestimmtes Verhalten erfolgt Zurechnung von Beteiligungen, Stimmrechten oder Gewinnbezugsrechten anderer Personen (§ 4k Abs. 6 Satz 2 EStG-D [Entwurf]).
- Beziehungen zwischen Unternehmen (Stammhaus) und seiner Betriebsstätte; oder
- Strukturierte Gestaltungen
 - Steuerliche Vorteil wurde ganz oder teilweise in vertragliche Bedingungen eingerechnet (tatsächlich); oder
 - Vertragliche Bedingungen oder Vereinbarungen lassen darauf schließen, dass Steuervorteil erwartet werden konnte (hypothetisch).
 - Ausnahme: Steuerpflichtige weist nach, dass ihm der Steuervorteil bekannt war **und** er an dieser nicht beteiligt wurde (zB Ausgabe von Anleihen an anerkannten Börsen, RefE S. 51).

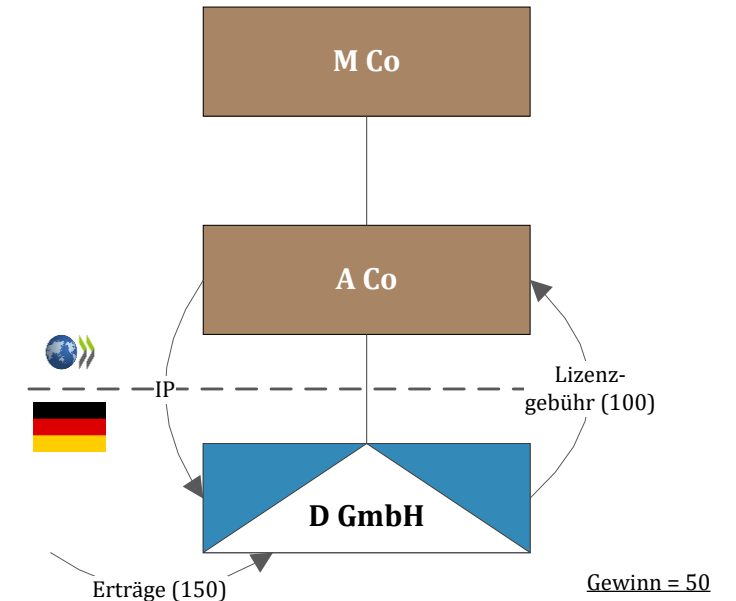
C. Der neue § 4k EStG-D (Entwurf) | Hybride Finanzierung

§ 4k Abs. 1	Erläuterungen
Tatbestand	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Aufwendungen für Nutzung/Übertragung von Kapitalvermögen (insb. Finanzierungsentgelte) ▪ Steuervergütung (Niedrig- oder Nichtbesteuerung) der entsprechenden Erträge ▪ Aufgrund abweichender steuerlichen Qualifikation/Zurechnung
Rechtsfolge	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Betriebsausgabenabzugsverbot „insoweit“ → Verhältnis Steuervergünstigung/ reg. Besteuerung hybrider (RefE, S. 45)
Ausnahme	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Temporäre Inkongruenzen bei fremdüblichen Bedingungen (Satz 2)
Anwendungsbeispiele	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Hybridanleihen, oder Genussrechte (RefE, S. 44) ▪ Substitutionszahlungen für Dividenden und Zinsen (zB Repo-Transaktionen oder Wertpapierleihen)
Abgleich mit ATAD II	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Begriff der Aufwendungen (nach Art. 2 Abs. 9 ATAD II „Zahlung“) ▪ Steuervergünstigung erstreckt sich – abweichend von den RL-Vorgaben – auch auf Niedrigbesteuerung (zB Div. 25%; Zins 45%)* ▪ Umsetzung von Art. 2 Abs. 9 lit. a) ii) ATAD II (Alt. i) = Zwölfmonatsbetrachtung wurde nicht übernommen), (RefE, S. 45)



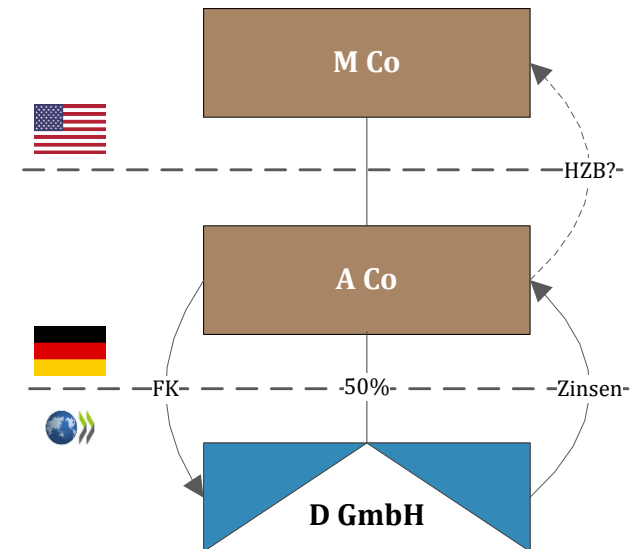
C. Der neue § 4k EStG-D (Entwurf) | Hybride Rechtsträger & Betriebsstätten (Inbound)

§ 4k Abs. 2	Erläuterungen
Tatbestand (Satz 1)	<ul style="list-style-type: none"> „Soweit“ nicht Absatz 1 („quantitative Subsidiaritätsklausel“), dh insbes. <ul style="list-style-type: none"> Aufwendungen für Miete, Lizenzen, Dienstleistungen, AfA sowie Fiktive Aufwendungen (§ 16 Abs. 2 BsGAV – Umsetzung des AOA) Keine tatsächliche Besteuerung der Erträge in (irgend-)einem anderen Staat Aufgrund abweichender steuerlichen <ul style="list-style-type: none"> Behandlung des Gläubigers der Erträge (Zahlungen an hybride Rechtsträger) oder Beurteilung der anzunehmenden (dh fiktiven) schuldrechtlichen Beziehungen iSv. § 1 Abs. 4 und Abs. 5 AStG (deemed branch/fiktive Betriebsstätte)
Rechtsfolge	<ul style="list-style-type: none"> Betriebsausgabenabzugsverbot „insoweit“
Ausnahme	<ul style="list-style-type: none"> Doppelt besteuerte Erträge <u>ohne Steueranrechnung</u> (Satz 3)
Anwendungsbeispiele	<ul style="list-style-type: none"> Zahlungen von hybriden (in Deutschland intransparenten) Rechtsträgern Einbezug dt. KapGes in eine (grenzüberschr.) „Tax Group“ Keine Anwendung des AOA beim ausländischen Stammhaus mit dt. BS
Abgleich mit ATAD II	<ul style="list-style-type: none"> Ausnahmeregelung <u>greift nicht</u> bei Steueranrechnung (RefE, S. 46) Hinweis: Auch Art. 2 Abs. 9 UAbs. 2 lit. b begrenzt Ausnahme für „dual inclusion income“ auf Zahlungen von hybriden Rechtsträgern und fiktiven Betriebsstätten (und DD-Effekte, s.w.u.) Aufwendungen – Erträge <u>desselben</u> Steuerpflichtigen (nicht dess. MS)



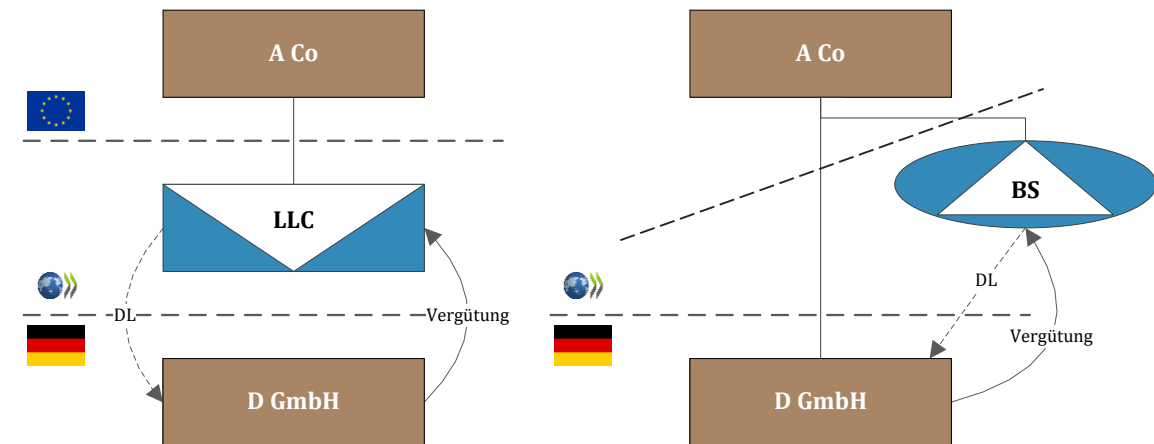
C. Der neue § 4k EStG-D (Entwurf) | Hybride Personengesellschaften (Outbound)

§ 4k Abs. 2	Erläuterungen
Tatbestand (Satz 2)	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Unbeschränkt steuerpflichtiger Gläubiger (Outbound-Sachverhalte) ▪ Gesellschafter einer ausländischen vermögensverwaltenden Personengesellschaft (keine Betriebsstätte aus dt. Sicht) ▪ Steuerlicher Abzug von Aufwendungen iSv. § 4k Abs. 2 Satz 1 ▪ Keine tatsächliche Besteuerung der Erträge in (irgend-)einem anderen Staat ▪ <u>Aufgrund</u> abweichender Zurechnung
Rechtsfolge	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Keine Anwendung von § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO (sog. Bruchteilsbetrachtung) ▪ Einbezug in inländische Steuerbemessungsgrundlage „insoweit“
Ausnahme	--
Anwendungsbeispiele	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Zahlungen von hybriden (im Sitz-/Errichtungsstaat intransparent behandelten) ausländischen Personengesellschaften
Abgleich mit ATAD II	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Ausnahmeregelung <u>greift nicht</u> bei Steueranrechnung (DBA oder unilateral)



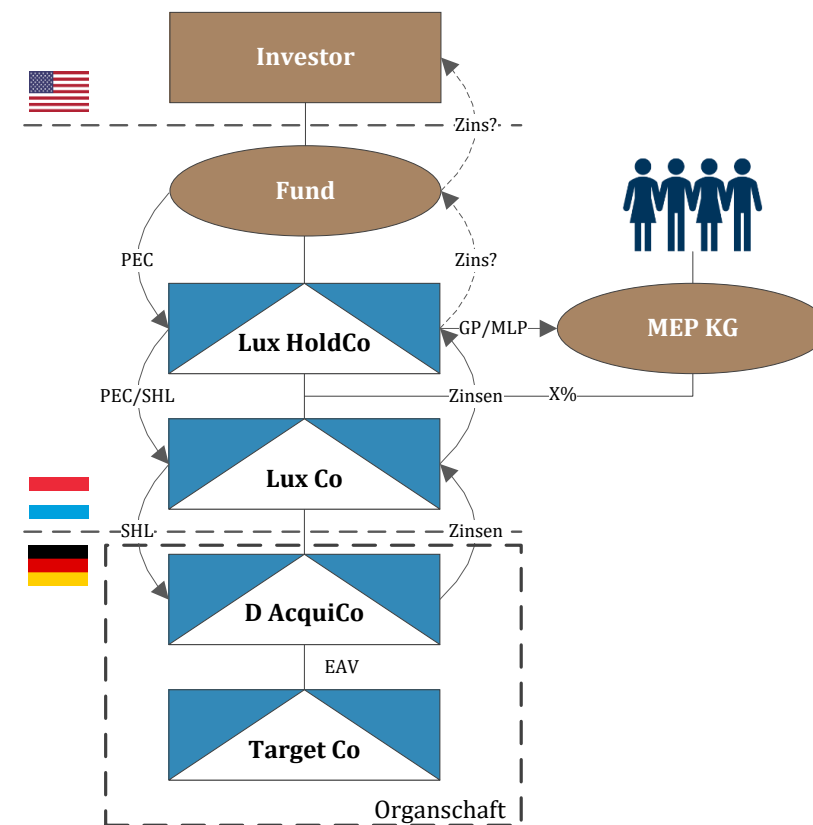
C. Der neue § 4k EStG-D (Entwurf) | Weitere Zurechnungs- oder Zuordnungskonflikte

§ 4k Abs. 3	Erläuterungen
Tatbestand	<ul style="list-style-type: none"> ▪ „Soweit“ nicht Voraussetzungen des Absatz 1 oder Absatz 2 erfüllt sind („Auffangregelung“) ▪ Keine tatsächliche Besteuerung der Erträge in (irgend-)einem anderen Staat ▪ <u>Aufgrund</u> abweichender steuerlichen Zuordnung oder Zurechnung
Rechtsfolge	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Betriebsausgabenabzugsverbot „insoweit“
Ausnahme	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Keine (bzw. nur bei nachweislich tatsächlicher Besteuerung)
Anwendungsbeispiele	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Zahlungen an umgekehrt hybride Rechtsträger ▪ Zurechnungskonflikte iZm Betriebsstätten ▪ Zahlungen an unberücksichtigte Betriebsstätten
Abgleich mit ATAD II	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Keine ▪ Nichtbesteuerung bei tatsächlicher Besteuerung der Erträge



C. Der neue § 4k EStG-D (Entwurf) | Importierte/Indirekte hybride Gestaltungen

§ 4k Abs. 5	Erläuterungen
Tatbestand	<ul style="list-style-type: none"> „Soweit“ nicht Voraussetzungen der Absätze 1 bis 4 („Subsidiarität“) Hybride Aufwendungen <ul style="list-style-type: none"> Aufwendungen (un-)mittelbar resultierenden Erträgen stehen wiederum Aufwendungen gegenüber, die bei unbeschränkter Steuerpflicht des Gläubigers, weiteren Gläubigers oder anderen Person Abzugsverbot nach § 4k EStG-D unterlegen hätten
Rechtsfolge	<ul style="list-style-type: none"> Betriebsausgabenabzugsverbot „insoweit“
Ausnahme	<ul style="list-style-type: none"> Beseitigung der Steuervergünstigung iSd Abs. 1 oder des Steuervorteils iSd Abs. 2 bis 4 beim Gläubiger, beim weiteren Gläubiger oder anderen Person iSd Satzes 1
Anwendungsbeispiele	<ul style="list-style-type: none"> Weiterleitung („durch die Kette“) von hybriden Gestaltungen (in Drittstaaten)
Ableich mit ATAD II	<ul style="list-style-type: none"> Kein wirtschaftlicher Zusammenhang, sondern schlicht betragsmäßige „Verkettung“ ausreichend Beseitigung durch andere als in § 4k Abs. 5 EStG-D genannten Personen (zB Gesellschafter) teilw. nicht geregelt Regelung umfasst indirekte DD- und. DNI-Gestaltungen



Ihr Kontakt



Dr. Christian Kahlenberg, M.Sc./LL.M.

Steuerberater

christian.kahlenberg@fgs.de

T +49/30 210020-189

Hamburg

Amelungstraße 8-10
20354 Hamburg
T +49 40/30 70 85-0
F +49 40/30 70 85-100
hamburg@fgs.de

Düsseldorf

Dreischeibenhaus 1
40211 Düsseldorf
T +49 211/6 18 22-0
F +49 211/6 18 22-10
duesseldorf@fgs.de

Bonn

Friedrich-Ebert-Allee 13
53113 Bonn
T +49 228/95 94-0
F +49 228/95 94-100
bonn@fgs.de

Repräsentanz Zürich

Bahnhofstraße 69a
8001 Zürich
T +41 44/225 70-10
F +41 44/225 70-11
zuerich@fgs-zuerich.ch

Berlin

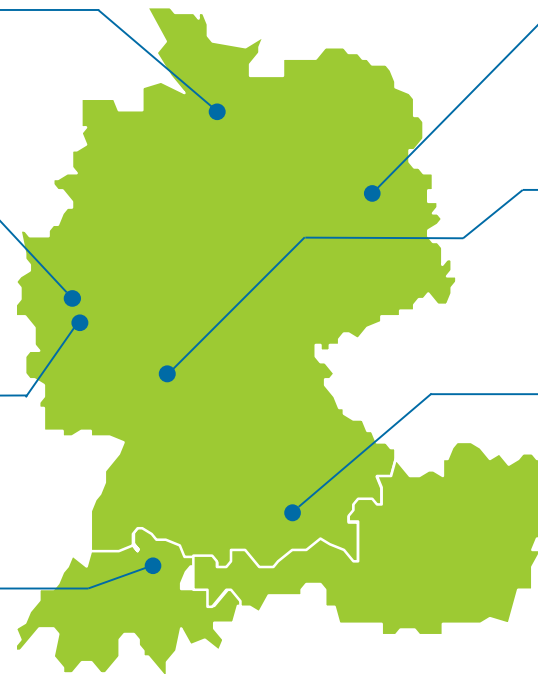
Unter den Linden 10
10117 Berlin
T +49 30/21 00 20-0
F +49 30/21 00 20-100
berlin@fgs.de

Frankfurt

MesseTurm
Friedrich-Ebert-Anlage 49
60308 Frankfurt a.M.
T +49 69/717 03-0
F +49 69/717 03-100
frankfurt@fgs.de

München

Briener Straße 29
80333 München
T +49 89/80 00 16-0
F +49 89/80 00 16-99
muenchen@fgs.de



fgs.de