

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.

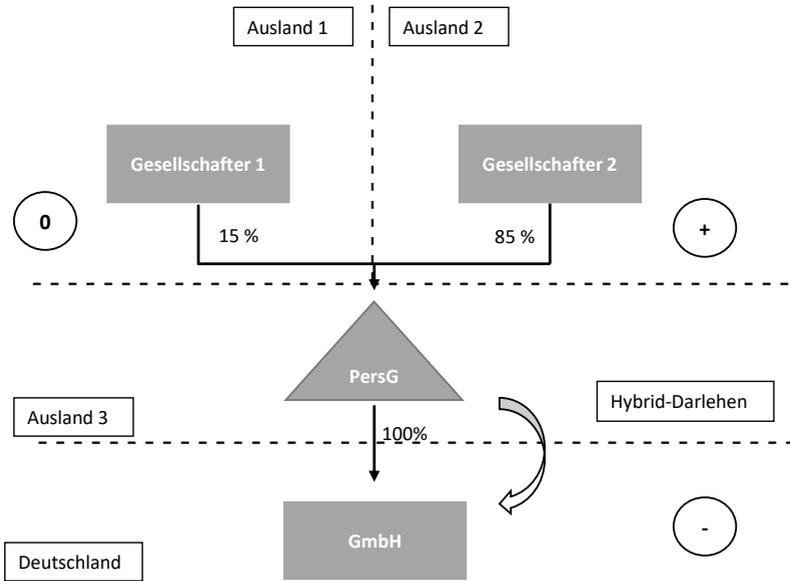


Abb. 1: Der Zusammenhang zwischen den Besteuerungsinkongruenzen und dem abgestimmten Verhalten (In Anlehnung an: Oskamp/Posch/Nielsen in Schnitger/Rasch/Holle, Kapitel II.8: § 4k EStG-Hybride Gestaltungen, Erweiterung und Anpassung vom Beispiel 60 in Rz. 376 durch die Verfasserin).

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 Besteuerungssinkgruenz 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/Bäumel/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:

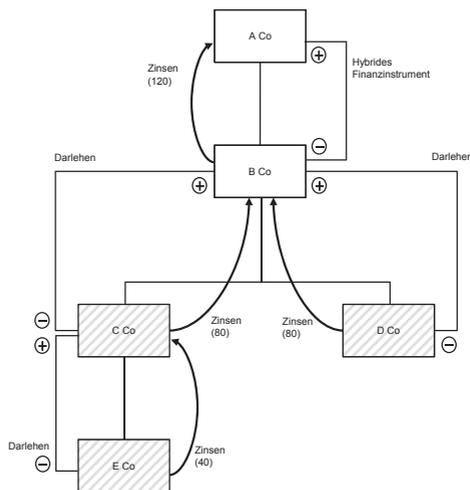


Abb. 2: Regel für strukturierte importierte Besteuerungskongruenzen und Regel für direkt importierte Besteuerungskongruenzen (OECD (2017), Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen, Aktionspunkt 2–Abschlussbericht 2015, S. 366).

130 Vgl. § 4k Abs. 6 Satz 1 EStG.

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

132 Vgl. *Kußmaul/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 Besteuerungsin kongruenzen an. Es liegen importierte Besteuerungsin kongruenzen 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 Besteuerungsin kongruenz 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 Besteuerungssinkongruenzen 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 Besteuerungssinkongruenz 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 Besteuerungssinkongruenzen korrigiert. Auf Ebene der E Co erfolgt keine Korrektur, da aufgrund der Neutralisierung bei der C Co keine importierte Besteuerungssinkongruenz 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); *Marquardsen*, 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.