

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 Besteuerungsin­kongruenz entsteht.⁵²

Als Beispiel wird in der Gesetzesbegründung der Fall einer Wertpa­perleihe genannt. In diesen Fällen kann eine Besteuerungsin­kongruenz 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 Kompensationszah­lung 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 leis­tenden Gesellschaft bei Wertpapierleihen nicht gemindert wurde.⁵⁴ Die §§ 3 Nr. 40 Buchst. d Satz 2 EStG und 8b Abs. 1 Satz 2 KStG erfas­sen vor allem Hybrid-Dividenden, die im Staat der leistenden Kapital­gesellschaft 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.

