

VII. Schlussbetrachtung

Im Rahmen der Masterarbeit wurden verschiedene Problembereiche und Zweifelsfragen hinsichtlich der Regelungen zu hybriden Gestaltungen aufgezeigt. Hierbei wurde § 4k EStG umfassend analysiert. Für einige Unklarheiten konnten Lösungsansätze aufgezeigt werden, wie für das Verhältnis zu bereits bestehenden Rechtsnormen, die Anerkennung einer ausländischen Hinzurechnungsbesteuerung als Besteuerung im Ausland oder mögliche Vorkehrungen für die Nachweiserbringung.

Einige wichtige Punkte bleiben jedoch weiterhin ungeklärt. Die unbestimmten Rechtsbegriffe sollten zwingend definiert werden, um eine sichere Rechtsanwendung möglich zu machen. Hier sind vor allem das abgestimmte Verhalten durch eine Personengruppe oder die strukturierte Gestaltung hervorzuheben. Zwar wird die strukturierte Gestaltung durch den Gesetzgeber legaldefiniert, wie jedoch in der Praxis eine Überprüfung erfolgen soll, bleibt unklar. Das Tatbestandsmerkmal erscheint wie eine Absicherungsmaßnahme des Gesetzgebers für Konstellationen, in denen die Beteiligungsquote von mindestens 25 % nicht erreicht wird.

Zudem sollten Formulierungen wie der subjektive Begriff „vernünftigerweise“³³⁷ oder die Ausnahmeregelung in § 4k Abs. 1 Satz 2 EStG entfallen. Der Begriff „vernünftigerweise“³³⁸ sollte, sofern dieser nicht gestrichen wird, bei der Prüfung des Tatbestandes durch den Rechtsanwender nicht mit einbezogen werden. Für die Ausnahmeregelung genügt m.E. ein Hinweis im Gesetzestext in § 4k Abs. 1 Satz 1 EStG, der auf eine Prüfung der Tatbestände unabhängig etwaiger Besteuerungszeiträume verweist. Es sollte außerdem klargestellt werden, dass eine Korrektur beim Zahlungsempfänger nach der MT-RL Vorrang

337 Vgl. § 4k Abs. 6 Satz 4 EStG.

338 Vgl. § 4k Abs. 6 Satz 4 EStG.

vor der gesamten Anti-Hybrid-Norm hat, um mögliche Missverständnisse diesbezüglich vorzubeugen.

Insbesondere bedarf es einer Präzisierung bei den Regelungen zu den importierten Besteuerungsinkongruenzen hinsichtlich der gegenüberstehenden Aufwendungen. Es muss klargestellt werden, inwiefern ein Zusammenhang zwischen den inländischen Aufwendungen und den ausländischen hybriden Aufwendungen bestehen muss. Bei einer bloßen betragsmäßigen Verrechnung der den inländischen Aufwendungen gegenüberstehenden Erträgen mit hybriden Aufwendungen im Ausland wird die Rechtsnorm wohl nicht administrierbar sein, da die gesamten ausländischen Aufwendungen des Zahlungsempfängers geprüft werden müssten. Um dem Ziel der Vorschrift zu entsprechen (Unterbindung von hybriden Gestaltungen und aggressiver Steuerplanung), sollte m.E. mindestens ein sachlicher oder funktionaler Zusammenhang im weiteren Sinne bestehen. Die betragsmäßige Verrechnung kann dabei ein Anhaltspunkt einer geplanten hybriden Gestaltung darstellen. Mögliche Beispielfälle zur Verdeutlichung der Prüfung von importierten Besteuerungsinkongruenzen in einem BMF-Schreiben wären m.E. hilfreich.

Ein wichtiger Faktor, der bei der Anwendung von § 4k EStG beachtet werden muss, ist die mögliche Gefahr einer Doppelbesteuerung. Diese kann sowohl in der EU aufgrund eines unterschiedlichen Verständnisses über die Rangordnung der MT-RL und der Anti-Hybrid-Norm eintreten als auch bei einer zeitgleichen Anwendung der Regelung für importierte Besteuerungsinkongruenzen in mehreren Staaten bei Schwestergesellschaften. Im Verhältnis zu Drittländern besteht zudem eine erhöhte Gefahr der Doppelbesteuerung, da bisher keine Regelungen getroffen wurden, wie eine Korrektur im Drittland nach dem Vorbild der MT-RL gewertet wird. Eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung sollte mit entsprechenden Regelungen verhindert oder zumindest abgemildert werden. Die Unterbindung von weißen Einkünften durch D/NI- und DD-Ergebnisse darf als Folge keine Doppelbesteuerung verursachen.

Ein weiteres großes Problem stellen die Nachweispflichten dar. In der Praxis bedarf es hier ein Handeln mit Augenmaß. Es ist nicht vertretbar, dass Betriebsausgaben einzig und allein aufgrund des Umstandes

versagt werden, dass ein Nachweis nicht erbracht werden kann. Sofern die Informationsbeschaffung nicht im Machtbereich des Steuerpflichtigen liegt, sollte dies berücksichtigt werden. Eine Auslegung zum Nachteil des Steuerpflichtigen ist in diesen Fällen unverhältnismäßig. Auch in Konzernstrukturen wird der Steuerpflichtige, je nach gesellschaftlicher Stellung, Schwierigkeiten bei der Einsicht der sensiblen steuerlichen Daten haben. Insbesondere im Verhältnis zu Drittstaaten können mögliche Nachfragen über die Besteuerung im Ausland unbeantwortet bleiben, da die Abhängigkeit der Besteuerung beim Zahlungsempfänger unbekannt ist.

Es muss durch den Gesetzgeber oder im Rahmen eines BMF-Schreibens aufgezeigt werden, wie umfassend die Sachverhaltsermittlung seitens des Steuerpflichtigen sein muss. Es sollte anerkannt werden, dass es, wie seitens der Finanzverwaltung, Grenzen der Sachverhaltsermittlung bei dem Steuerpflichtigen gibt. Sofern die tatsächlichen und rechtlichen Grenzen des Steuerpflichtigen erreicht sind, erscheint es als unangemessen, eine Sanktionierung mittels des Mitwirkungsverzögerungsgeldes samt Zuschlag zum Mitwirkungsverzögerungsgeld vorzunehmen. Zudem darf es für den Steuerpflichtigen nicht zu einer Abwägung zwischen dem Verzögerungsgeld nach § 200a AO und den nicht abziehbaren Betriebsausgaben kommen. Dies verfehlt m.E. den Sinn der Normen.

Ein Ausbau der zwischenstaatlichen Kommunikation zur Stärkung der Ermittlungstätigkeit der Finanzämter erscheint mir nicht zielführend, da Deutschland bereits viele Möglichkeiten zur Ermittlung im Ausland hat und immer auf die Kooperation und Informationsfreigabe des ausländischen Staats angewiesen ist. Hieran werden auch weitere Vereinbarungen nichts ändern können.

Zum jetzigen Zeitpunkt gibt es aufgrund des zeitlichen Verzugs der Betriebsprüfungen in Deutschland vor allem bei Großbetrieben noch keine aussagekräftigen Erfahrungswerte.³³⁹ Inwiefern insbesondere Fälle von importierten Besteuerungsinkongruenzen tatsächlich erkannt werden, bleibt somit zunächst abzuwarten.

339 Vgl. *IWW Institut*, BBP 2021, 309 (S. 309 ff.)

Trotz der offenen Fragen erscheint mir die Rechtsnorm wichtig und zeitgemäß, da, wie eingangs erwähnt, immer mehr Steuersparmodelle im internationalen Steuerrecht entwickelt werden und diese durch den Gesetzgeber verhindert werden sollten. Durch die Unterbindung etwaiger Gestaltungen sollte jedoch keine Doppelbesteuerung ausgelöst werden und die Nachweispflichten müssen in der Praxis umsetzbar sein. Die Schaffung von neuen Rechtsnormen sollte grundsätzlich Probleme beseitigen und nicht zahlreiche neue Probleme schaffen. Die Rechtsnorm bedarf daher einer umfassenden Überarbeitung.

Es bleibt abzuwarten, welche Ausführungen in dem für 2023 erwartenden BMF-Schreiben³⁴⁰ gemacht werden und ob die aufgezeigten Unklarheiten korrigiert werden. Auch die Änderungen durch das Jahressteuergesetz 2023 sind abzuwarten. Anpassungen sind dringend vorzunehmen, damit es zu keinem Vollzugsdefizit der Rechtsnorm kommt.³⁴¹

Es wird darauf hingewiesen, dass neben den aufgezeigten Problemen weitere Unklarheiten für die im Rahmen dieser Masterarbeit nicht analysierten Absätze des § 4k EStG bestehen können.³⁴²

340 Vgl. *Oppermann*, PStB 2022, 340–349 (S. 342 ff.).

341 Weitestgehend *Hinz*, IStR 2020, 397–402 (S. 398 ff.).

342 Vgl. § 4k Abs. 2, 3, 4 EStG.