

Inhaltsverzeichnis

A. Einleitung	19
I. Problemstellung	19
II. Gang der Untersuchung	21
III. Einordnung in die Forschung zur Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre	22
B. Grundlagen der sog. Anti-Hybrid Mismatch-Rules	24
I. Historie und Telos der Anti-Hybrid Mismatch-Rules	24
1. Vorarbeiten durch die OECD- und G20-Staaten	24
2. Base Erosion Profit Shifting-Projekt	25
a) Abschlussbericht zu Aktionspunkt 2 des BEPS-Projektes zu sog. Hybrid Mismatch Arrangements	26
b) Ergänzender Bericht zu sog. Branch Mismatch Arrangements	26
3. Anti-Tax Avoidance Directives	27
a) ATAD I	27
aa) Historie und zeitlicher Rahmen für die Überprüfung	28
bb) Telos nach den Erwägungsgründen	28
cc) Regelungsbereiche und Struktur der Richtlinie	29
b) ATAD II	30
aa) Telos und Regelungsbereiche der Richtlinie	30
bb) Zeitlicher Rahmen für die Umsetzung und Überprüfung	30
4. Deutsche Reaktionen auf das BEPS-Projekt und die ATAD I und II	31
II. Grundlegende Systematik der Anti-Hybrid Mismatch-Rules	33
1. Hybride Gestaltungen	33
a) Hybride Finanzinstrumente	35
aa) Hybride Finanzinstrumente im engeren Sinne	35
bb) Hybride Übertragungen	37
cc) Substitutionszahlungen	38
b) Hybride Rechtsträger	38
aa) Qualifikation von ausländischen Gesellschaftsformen	38
(1) Entwicklung aus der Rechtsprechung des BFH	41
(2) Rechtstypenvergleich des BMF-Schreibens vom 19. März 2004	41
(a) Zentralisierte Geschäftsführung und Vertretung	41

(b) Beschränkte Haftung	42
(c) Freie Übertragbarkeit der Anteile	43
(d) Gewinnzuteilung	43
(e) Kapitalaufbringung	44
(f) Gewinnverteilung	44
(g) Unbegrenzte Lebensdauer der Gesellschaft	45
(h) Formale Gründungsvoraussetzungen	45
(i) Einordnungsverfahren	46
bb) Hybride Rechtsträger im engeren Sinne	46
cc) Umgekehrt hybride Rechtsträger	47
c) Hybride Betriebsstätten	48
aa) Unberücksichtigte Betriebsstätten	48
bb) Nicht erfasste Zahlungen	49
cc) Fiktive Zahlungen	50
2. Besteuerungsinkongruenzen	50
a) Deduction/No inclusion-Ergebnis	51
b) Double Deduction-Ergebnis	52
c) Importiertes bzw. indirektes D/NI-Ergebnis	53
d) Andere Besteuerungsinkongruenzen	53
3. Korrespondenz- und Abwehrregeln	54
a) Vorrangige Maßnahme bzw. Primäre Abwehrregel	54
b) Defensive rule bzw. Sekundäre Abwehrregel	55
C. Formelle Analyse des § 4k EStG im ATADUmG	56
I. Unionsrechtliche Vorgaben an die Richtliniensetzung	56
1. Ermächtigung zur Richtliniensetzung aus Art. 115 AEUV	56
a) Weites Verständnis der Auswirkung auf den Binnenmarkt	57
b) Subsidiaritätsprinzip und Verhältnismäßigkeitsgrundsatz, Art. 5 Abs. 3, 4 EUV	58
aa) Erforderlichkeit und Problem der aktiven Mitarbeit im BEPS-Projekt	58
bb) Effizienz und Problem des Mindestschutzes	59
2. Verfahren und Form	60
II. Unionsrechtliche Vorgaben an die Richtlinienumsetzung	61
1. Richtlinienkonforme Auslegung eines Umsetzungsgesetzes	61
a) Allgemeine Methoden für die Auslegung von Richtlinien	61
b) Richtlinienkonforme Auslegung des umgesetzten Rechts	62
2. Förmliches Vertragsverletzungsverfahren, Art. 258 AEUV	63

III. Verfassungsrechtliche Vorgaben an die Richtlinienumsetzung	64
1. Gesetzgebungskompetenz zur Richtlinienumsetzung	64
2. Gesetzgebungsverfahren und Form	65
a) Politische Hintergründe des ATADUmsG	65
b) Ablauf des weiteren Gesetzgebungsverfahrens	67
c) Stellungnahmen und Änderungsvorschläge	68
IV. Zusammenfassendes Ergebnis für Kapitel C.	69
D. Materielle Analyse des § 4k EStG im ATADUmsG	71
I. Persönlicher Anwendungsbereich, § 4k Abs. 6 EStG	71
1. Einordnung im Regelungssystem	71
2. Nahestehende Personen	72
a) Verständnis i. S. d. § 1 Abs. 2 AStG	72
b) Richtlinienüberschießende Umsetzung der Beteiligungsgrenze	74
c) Zurechnungsklausel des § 4k Abs. 6 S. 2 EStG	78
aa) Aggregation von Beteiligungsquoten mehrerer Personen	78
bb) Ex ante-Sichtweise auf das Erfordernis „durch abgestimmtes Verhalten Zusammenwirken“	79
cc) Praxisbeispiel von Investorenstrukturen	80
3. Betriebsstättenverhältnisse	81
a) Keine Definition im Branch Mismatch Arrangements-Bericht	82
b) Keine Definition in der ATAD II	82
c) Anknüpfen an die Definition des § 12 S. 1 AO	83
4. Strukturierte Gestaltungen	83
a) Legaldefinition, § 4k Abs. 6 S. 3 EStG	83
aa) Kognitive Alternative des „Einrechnens“	85
bb) Voluntative Alternative des „Erwartens“	87
b) Ausnahme und Entlastungsoption, § 4k Abs. 6 S. 4 EStG	88
aa) Keine Kenntnis des Steuerpflichtigen	89
bb) Möglichkeit der Nachweiserbringung	91
II. Deduction/Non-Inclusion-Besteuerungssinkongruenzen, § 4k Abs. 1 bis 3 EStG	93
1. Hybride Finanzinstrumente und Hybride Übertragungen, § 4k Abs. 1 EStG ..	93
a) Grundfälle	93
aa) Qualifikationskonflikt	94
bb) Zurechnungskonflikt	95
cc) Primäre und sekundäre Korrespondenz- bzw. Abwehrregeln	96
b) Aufwendungsbegriff und erfasste Finanzierungsinstrumente	97

aa)	Anknüpfen an das Verständnis in § 20 EStG	97
bb)	Erfasste Finanzinstrumente	99
cc)	Richtlinienüberschießende Umsetzung des Zahlungsbegriffs	100
c)	Mehrstaatsachverhalte	101
aa)	Qualifikations- bzw. Zurechnungskonflikt nach dem Recht des Anteilseigners	102
bb)	Nichtberücksichtigung einer ausländischen Rechtsbeziehung	105
cc)	Vergleichsmaßstab der Besteuerungskongruenz	109
(1)	Nichtbesteuerung und Kausalzusammenhang zum Qualifikations- oder Zurechnungskonflikt	109
(2)	Niedrigerbesteuerung und keine Berücksichtigung der Sichtweise nach dem Recht des Anteilseigners	112
(3)	Keine Erfassung der ausländischen Hinzurechnungsbesteuerung	116
d)	Rückausnahme, § 4k Abs. 1 S. 2 EStG	119
aa)	Voraussichtliche künftige Beseitigung	119
bb)	Fremdvergleichskonformität	122
2.	(Umgekehrt) hybride Gesellschaften und hybride Betriebsstätten, § 4k Abs. 2 und 3 EStG	124
a)	Grundfälle	125
aa)	Qualifikationskonflikt i. S. d. § 4k Abs. 2 EStG	125
bb)	Zurechnungskonflikt i. S. d. § 4k Abs. 3 S. 1 EStG	128
cc)	Zuordnungskonflikt, § 4k Abs. 3 S. 1 EStG	130
(1)	Sog. diverted branch payments	130
(2)	Sog. disregarded branch structures	131
(3)	Switch-over von der Anrechnungs- zur Freistellungsmethode, § 50d Abs. 9 S. 1 EStG	132
b)	Aufwendungsbegriff	133
aa)	Anknüpfen an das Verständnis in § 4 Abs. 4 EStG	134
(1)	Abflussbegriff und Aufgabe der wirtschaftlichen Verfügungsmacht	135
(2)	Aufwandsbegriff und Eintritt einer Vermögensminderung	136
(3)	Keine Anwendung des Zu- und Abflussprinzips des § 4 Abs. 3 S. 4 EStG	136
bb)	Richtlinienüberschießende Umsetzung	138
cc)	Beispiel des Buchwertabzugs und der sog. „Cost of Goods Sold“ ..	140
c)	Vergleichsmaßstab der tatsächlichen Nichtbesteuerung	145
aa)	Ausländischen Hinzurechnungsbesteuerung	146
bb)	Deutscher Quellensteuerabzug nach §§ 49, 50a EStG	150
d)	Sekundäre Abwehrregel in § 4k Abs. 2 S. 2 EStG und Nichtanwendung des § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO	156

e) Ausnahme für sog. dual inclusion income	159
aa) „Gegenüberstehen“ in der Bemessungsgrundlage desselben Steuerpflichtigen	160
bb) Nachweiserfordernis einer tatsächlichen Besteuerung	162
f) Umsetzung von Art. 9a ATAD II	164
aa) Entwicklung des gesetzgeberischen Willens zur Umsetzung	164
bb) Tatbestandlicher Gleichlauf des § 49 Abs. 1 Nr. 11 EStG mit den Merkmalen in § 4k Abs. 2 S. 1 und Abs. 6 EStG	166
III. Double Deduction-Besteuerungsinkongruenz, § 4k Abs. 4 EStG	168
1. Grundfall	168
a) Zahlung einer hybriden Gesellschaft	169
b) Anrechnungsbetriebsstätte	169
2. Kein Erfordernis eines hybriden Elements	170
3. Sekundäre Abwehrregel in § 4k Abs. 4 S. 2 EStG und Vorrang für den Stammhausstaat	171
4. Ausnahme für sog. dual inclusion income	173
a) Inbound-Fall, § 4k Abs. 4 S. 3 EStG	173
aa) Gleichlauf mit der dual inclusion income-Ausnahme des § 4k Abs. 2 EStG	174
bb) Berücksichtigung von sog. „stranded losses“ bzw. „finalen Verlusten“	176
cc) Praxisbeispiel von Fonds in Immobilienstrukturen	180
b) Outbound-Fall, § 4k Abs. 4 S. 4 EStG	182
IV. Importierte Besteuerungsinkongruenzen, § 4k Abs. 5 EStG	184
1. Grundfall	184
2. Persönliche Prüfungsrichtung	185
a) Personenbegriffe des Gläubigers, weiteren Gläubiger und der anderen Person	186
b) Keine Fiktion einer unbeschränkten Steuerpflicht	187
c) Entsprechende Prüfung des § 4k Abs. 1 bis 5 EStG	189
3. Sachliche Prüfungsrichtung	189
a) Aufwendungs- und Ertragsbegriff	189
b) „Gegenüberstehen“ als Erfordernis eines Zusammenhangs	190
aa) Auslegung des Begriffs „Gegenüberstehen“	191
bb) Zusammenhang dem Grunde nach	193
4. Rechts- und Anwendungsreihenfolge	195
a) Anwendungsvorrang und Spezialität der § 4k Abs. 1 bis 4 EStG	195
b) Versagung der Höhe nach	196

- aa) Anteilig im Verhältnis des Gegenüberstehens zu den hybriden Aufwendungen 196
 - bb) Anteilig im Verhältnis zu bereits versagten Betriebsausgabenabzügen durch andere beteiligte Staaten 198
- V. Systematische Einordnung 200
 - 1. Spezialität und Anwendungsvorrang innerhalb des § 4k EStG 201
 - 2. Treaty Override, § 4k Abs. 7 EStG und § 49 Abs. 1 Nr. 11 S. 4 EStG 201
 - 3. Konkurrenzen 203
 - a) Zinsschranke, § 4h EStG 203
 - b) Sonderbetriebsausgabenabzug, § 4i EStG 204
 - c) Bestehende Anti-Hybrid Mismatch-Rules 205
 - d) Regeln zur verdeckten Gewinnausschüttung, § 8 Abs. 3 S. 2 KStG 205
 - e) Hinzurechnungsbesteuerung, §§ 7 – 14 AStG 206
- VI. Zusammenfassendes Ergebnis für Kapitel D. 207
- E. Bewertung des § 4k EStG nach Kriterien der Legisprudenz 212**
 - I. Bewertungskriterien einer Norm 212
 - 1. Effizienz 213
 - 2. Effektivität und Praktikabilität 215
 - II. Effektive Erfassung von karibischen Strukturen 215
 - 1. Rechtsvergleich der betroffenen Rechtssysteme 218
 - a) Rechtsordnungen in den zu analysierenden karibischen Staaten, Ländern und Territorien 218
 - aa) Anguilla 218
 - bb) Antigua und Barbuda 220
 - cc) Aruba 221
 - dd) Bahamas 223
 - ee) Barbados 224
 - ff) Bermuda-Inseln 225
 - gg) Britische Jungferninseln 226
 - hh) Curaçao 227
 - ii) Grenada 229
 - jj) Kaiman-Inseln 229
 - kk) St. Kitts und Nevis 230
 - ll) St. Lucia 231
 - mm) St. Vincent und die Grenadinen 233
 - nn) Trinidad und Tobago 234

oo) Turks- und Caicos-Inseln	235
pp) US-Amerikanische Jungferninseln	237
b) Parallelenbestimmung und Gruppenbildung	238
2. Karibische Strukturen in der Prüfung von § 4k EStG	244
a) De facto-Ausschluss durch den Staatsbegriff in § 4k EStG	244
aa) Völkerrechtlicher und staatsrechtlicher Staatsbegriff ausgehend von der sog. Drei-Elemente-Theorie	244
bb) Keine Anwendbarkeit der europäischen Verträge auf sog. Über- seesische Länder und Hoheitsgebiete	246
cc) Begriffsvielfalt und Staatlichkeitserfordernis im EStG	247
dd) Keine Erfassung im Wortlaut der § 4k Abs. 2 bis 4 EStG	248
b) Sachlicher Ausschluss in den Tatbeständen des § 4k EStG aufgrund der Besonderheiten der karibischen Rechtsordnungen	249
aa) D/NI-Besteuerungsinkongruenzen, § 4k Abs. 1 bis 3 EStG	249
bb) DD-Besteuerungsinkongruenzen, § 4k Abs. 4 EStG	251
cc) Importierte Besteuerungsinkongruenzen, § 4k Abs. 5 EStG	251
3. Zwischenergebnis	252
III. Effektive Erfassung von US-amerikanischen und europäischen Strukturen	254
1. US-amerikanische und europäische Praxisbeispiele	255
a) Sog. Effectively Connected Income im US-Inbound-Fall	255
b) Sog. Notional Interest Deduction sowie Interest Free Loan	256
2. Teiltransparente Gesellschaftsrechtsformen am Beispiel der nieder- ländischen oCV	258
IV. Praktikabilität anhand der Nachweispflichten des § 4k EStG	260
1. Beweislast und Nachweispflichten	260
a) Grundsätzliches System der Feststellungs- und Beweislasten	261
b) Ausdrückliche Nachweispflichten in § 4k EStG	262
2. Transparenz und Mitteilungspflichten	263
a) Mitteilungspflichten gem. §§ 138a ff. AO in Umsetzung der Directives on Administrative Co-operation (DAC)	263
b) Mitteilungspflichten nach dem Steueroasen-Abwehrgesetz	265
3. Verhaltenssteuernde Wirkung beim Steuerpflichtigen	268
V. Zusammenfassendes Ergebnis für Kapitel E.	271

F. Stand der mitgliedstaatlichen Umsetzungen der ATAD I und II	275
I. Zeitpunkt der Umsetzung	275
II. Umsetzung der Regelungen zu umgekehrt hybriden Gestaltungen in Art. 9a ATAD II	276
G. Unionsrechtliche Bedenken zur Umsetzung in § 4k EStG	277
I. Primärrechtliche Konformität	277
II. Beihilfenrechtliche Zulässigkeit	282
III. Zusammenfassendes Ergebnis für Kapitel G.	283
H. Verfassungsrechtliche Bedenken zu § 4k EStG	284
I. Leistungsfähigkeit und Folgerichtigkeit	285
1. Historisches und verfassungsrechtliches Verständnis	286
2. Anwendung auf grenzüberschreitende Qualifikationskonflikte	288
3. Verletzung des Veranlassungsprinzips des § 4 Abs. 4 EStG durch das Korrespondenzprinzip in § 4k EStG	289
4. Keine unzulässige Durchbrechung des Dualismus der Einkunftsarten	291
5. Förderung des synthetischen Einkommensbegriff	293
II. Äquivalenz- und Territorialitätsprinzip	295
III. Sachlicher Grund	297
1. Rechtfertigung der Einkommensteuer als solche	297
2. Rechtfertigung des § 4k EStG	298
a) Missbrauchsverhinderung als Lenkungsziel	299
b) Kein ausreichender Grund der rechtsformneutralen Besteuerung	300
3. Wahrung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes	301
IV. Rechtsstaatliche Prinzipien	307
1. Bestimmtheit der in § 4k EStG getroffenen Regelungen	307
2. Unzulässigkeit der Rückwirkung und Vertrauensverlust der Steuerpflichtigen	309
V. Zusammenfassendes Ergebnis für Kapitel H.	313
I. Ausblick zum GLoBE-Proposal der OECD- und G20-Staaten	315
I. Besteuerung der Digitalwirtschaft nach Pillar One	316
II. Globale Mindestbesteuerung nach Pillar Two	317
III. Bedeutung für die Anti-Hybrid Mismatch-Rules in § 4k EStG	319
J. Thesenförmige Zusammenfassung der Ergebnisse	322

Literaturverzeichnis	330
Rechtsprechungsverzeichnis	358
Gesetzgebungsmaterialien	364
Verzeichnis der Verwaltungsvorschriften	369
Verzeichnis der Quellen von EU, OECD und UN	370
Verzeichnis des ausländischen Rechts und der Abkommen	379
Sachverzeichnis	388