

## ATAD-Umsetzungsgesetz: Regelungen gegen hybride Gestaltungen

Aktuell:

- Der Bundestag hat am 21.05.2021 das Gesetz verabschiedet, siehe [Deloitte Tax-News](#)

Veranstaltungshinweis:

- Webcast zum ATADUmsG – Reform der Hinzurechnungsbesteuerung und hybride Gestaltungen - vom 18.12.2019 [zur Aufzeichnung](#)
- Webcast "Deloitte TP Insight" - Neuer § 1 AStG nach ATADUmsG - vom 19.12.2019 [zur Aufzeichnung](#)

Am 10.12.2019 hat das BMF den Referentenentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (ATAD-Umsetzungsgesetz – ATADUmsG) veröffentlicht. Der Gesetzesentwurf beinhaltet unter anderem die Umsetzung von Vorschriften zu hybriden Gestaltungen nach der ATAD II.

### Hintergrund

Am 10.12.2019 hat das BMF den Referentenentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (ATAD-Umsetzungsgesetz – ATADUmsG) veröffentlicht. Der Gesetzesentwurf beinhaltet unter anderem die Umsetzung von Vorschriften zu den hybriden Gestaltungen nach der ATAD II. Zum Überblick über den Inhalt des gesamten Gesetzentwurfes siehe [Deloitte Tax-News](#).

### Änderungen bei den hybriden Gestaltungen (§ 4k EStG-E)

#### Überblick zur Struktur des § 4k EStG-E

- § 4k Abs. 1-3 EStG-E beinhalten Bestimmungen zu Abzugs-/Nichtbesteuerungsfällen und umgekehrten hybriden Gestaltungen.
- § 4k Abs. 4 EStG-E befasst sich mit dem doppelten Betriebsausgabenabzug und Inkongruenzen bei der Steueransässigkeit.
- § 4k Abs. 5 EStG-E beinhaltet Vorschriften zu importierten Besteuerungsinkongruenzen.
- § 4k Abs. 6 EStG-E umfasst allgemeine Definitionen, die für die Anwendung der Vorschriften zu hybriden Gestaltungen erforderlich sind (nahestehende Personen, Personen, die durch abgestimmtes Verhalten zusammenwirken und strukturierte Gestaltungen).

#### Inkrafttreten

Der Referentenentwurf sieht eine Anwendung der Vorschriften zu hybriden Gestaltungen für Erträge/Aufwendungen vor, die nach dem 31. Dezember 2019 getätigt werden. Dies entspricht der Vorgabe durch die ATAD II.

#### Hybride Gestaltungen, die zu einem Abzug und gleichzeitiger steuerlicher Nichtberücksichtigung führen:

§ 4k Abs. 1 EStG-E: Hybride Finanzinstrumente und Übertragungen:

- Aufwendungen für die Nutzung von Kapitalvermögen oder im Zusammenhang mit der Übertragung von Kapitalvermögen
- Die den Aufwendungen entsprechenden Erträge werden auf Grund einer vom deutschen Recht abweichenden steuerlichen Qualifikation oder Zurechnung des Kapitalvermögens nicht oder niedriger als bei dem deutschen Recht entsprechender Qualifikation oder Zurechnung besteuert
- In der Begründung zum Gesetz werden auf Kauf- und Rückkaufvereinbarungen (Repo-Geschäfte) hingewiesen
- Das Abzugsverbot sollte nicht gelten, soweit die Zahlung in einem zukünftigen Zeitraum auf der Ebene des Empfängers erfolgt und die Bedingungen der Transaktion

marktüblich sind.

Ergänzend dazu verweigert § 8b Abs. 1 S. 3 KStG die Freistellung von Dividenden, wenn einer anderen Person ein Abzug auf Grund einer vom deutschen Recht abweichenden steuerlichen Zurechnung der Beteiligung zusteht (z. B. Wertpapierleihe).

Hinweis: § 4k Abs. 1 EStG-E scheint größtenteils der Definition des Art. 2 Abs. 9 Unterabsatz 1 lit. a ATAD zu entsprechen, bezieht sich aber nicht speziell auf die 12-Monat-Frist gemäß Art. 2 Abs. 9 Unterabsatz 1 lit. a, zweiter Unterabsatz ATAD.

#### § 4k Abs. 2 EStG-E: Zahlungen eines hybriden Unternehmens, fiktive Zahlungsvorgänge

- Die den Aufwendungen entsprechenden Erträge unterliegen
  - auf Grund der vom deutschen Recht abweichenden steuerlichen Behandlung des Steuerpflichtigen im Staat des Gläubigers der Erträge oder
  - auf Grund einer vom deutschen Recht abweichenden steuerlichen Beurteilung von anzunehmenden schuldrechtlichen Beziehungen im Sinne des § 1 Absatz 4 und 5 des Außensteuergesetzes in keinem Staat einer tatsächlichen Besteuerung.
- Satz 1 bezieht sich auf die tatsächliche Nichtbesteuerung der Erträge. Nach der Begründung des Gesetzes sollte eine gleichwertige Besteuerung im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung ausreichen, um die Nichtabzugsfähigkeit zu vermeiden.
- Die von dem Satz 1 erfassten Erträge werden in der Begründung definiert (Zinsen, Lizenz-, Miet- und Dienstleistungsentgelte, die im Inland zu abzugsfähigen Betriebsausgaben führen, einschließlich fiktiver Aufwendungen z. B. nach der Betriebsstättenbewinnaufteilungsverordnung).
- Abweichend von Absatz 1 sollte ein Abzugsverbot nur bei tatsächlicher Nichtbesteuerung Anwendung finden, d.h. eine Minderbesteuerung wäre nicht schädlich.
- In der Begründung werden ausdrücklich Erträge von Unternehmen erwähnt, die im Staat des Wohnsitzes als intransparente Körperschaft und im Staat des Gläubigers der Erträge als transparente Einheit behandelt werden
- Satz 2 bezieht sich auf Zahlungen einer ausländischen Körperschaft an ihren deutschen Anteilseigner, bei denen die ausländische Körperschaft aus steuerlicher Sicht eine bloße Vermögensverwaltungsgesellschaft darstellt und die Zahlung nicht berücksichtigt wird (hauptsächlich relevant aus Sicht des deutschen Outbounds)
- Satz 3 enthält eine Ausnahme vom Abzugsverbot in den Fällen, in denen den Aufwendungen Erträge desselben Steuerpflichtigen gegenüberstehen, die der inländischen und im anderen Staat tatsächlichen Besteuerung unterliegen und die doppelte Besteuerung nicht durch Anrechnung vermieden wird („dual inclusion income“).

Hinweis: Der Verweis auf eine Hinzurechnungsbesteuerung oder ähnliche Regelungen als Möglichkeit das Abzugsverbot zu vermeiden, ist zu begrüßen. Es ist fraglich, ob eine Besteuerung, z.B. nach US-GILTI-Regeln ausreichen könnte, um ein Abzugsverbot zu versagen. Zahlungen deutscher Unternehmen, die im Rahmen der „Check the box“-Regelung für den US-Aktionär als transparente Gesellschaft gelten, sollten ein Problem im Rahmen dieser Regelung erzeugen. Die Ausnahme bei dual-inclusion income basiert hauptsächlich auf dem ATAD-Standard, gilt jedoch nicht, wenn die Doppelbesteuerung durch die Anwendung der Anrechnungsmethode vermieden wird.

#### § 4k Abs. 3 EStG-E: Zahlungen an hybride Unternehmen und unberücksichtigte Betriebsstätten, Zuordnungskonflikte bei Betriebsstätten und umgekehrt hybride Gestaltungen

- Die den Aufwendungen entsprechenden Erträge unterliegen auf Grund deren vom deutschen Recht abweichender steuerlicher Zuordnung oder Zurechnung nach den Rechtsvorschriften anderer Staaten in keinem Staat einer tatsächlichen Besteuerung
- Die Regelung erfasst umgekehrt hybride Gesellschaften und scheint als "catch all"-Klausel verfasst zu sein

Hinweis: Auch wenn dies in der Gesetzesbegründung nicht ausdrücklich erwähnt wurde, sollte eine gleichwertige Besteuerung im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung ausreichen, um die Nichtabzugsfähigkeit zu vermeiden. § 4k Abs. 3 EStG-E dürfte einen breiten Anwendungsbereich haben und muss in jeder Struktur sorgfältig analysiert werden.

#### Doppelter Betriebsausgabenabzug

§ 4k Abs. 4 EStG-E: Doppelter Betriebsausgabenabzug und Inkongruenzen bei der

## Steueransässigkeit

- Die Regelung greift, wenn Aufwendungen auch in einem anderen Staat berücksichtigt werden; ein schädlicher doppelter Betriebsausgabenabzug liegt auch vor, wenn es sich nicht um eine hybride Gestaltung handelt.
- Die Gesetzesbegründung enthält ein Beispiel einer deutschen Tochtergesellschaft, die aus Sicht ihres Anteilseigners als disregarded entity oder Personengesellschaft qualifiziert wird
- Satz 2 enthält komplexe Anwendungsvorrangsregelungen abhängig davon, ob es sich um einen unbeschränkt/nicht unbeschränkt Steuerpflichtigen handelt und ob es sich um Aufwendungen handelt, die bei einem unmittelbaren/mittelbaren Gesellschafter der deutschen Gesellschaft berücksichtigt werden
- Satz 3 enthält eine Ausnahme zum Abzugsverbot, soweit den Aufwendungen Erträge desselben Steuerpflichtigen gegenüberstehen, die in beiden Staaten der Besteuerung unterliegen

Hinweis: Die Regelung des doppelten Betriebsausgabenabzuges scheint größtenteils den Anforderungen der ATAD II zu entsprechen. Im Gegensatz zur ATAD II gibt es keine eigene Vorschrift für die Steueransässigkeit, diese Bestimmung ist vollständig in die Regelung des doppelten Betriebsausgabenabzuges integriert. Die Regelung könnte zu erheblichen Problemen in den US-Strukturen führen, in denen deutsche Unternehmen im Rahmen der „Check the box“-Regelung als transparente Gesellschaft gelten.

### Importierte Besteuerungsin Kongruenzen

#### § 4k Abs. 5 EStG-E: Importierte Besteuerungsin Kongruenzen

- Die Regelung zu den importierten Besteuerungsin Kongruenzen bezieht sich auf Aufwendungen auf Ebene des direkten oder indirekten Gläubigers, die nach § 4k EStG einem Abzugsverbot unterliegen würden, d.h. Situationen in denen aus Aufwendungen unmittelbar oder mittelbar resultierenden Erträgen wiederum Aufwendungen (hybride Aufwendungen) gegenüberstehen, deren Abzug beim Gläubiger, einem weiteren Gläubiger oder einer anderen Person nach diesem Absatz oder einem der vorstehenden Absätze versagt worden wäre, wenn der Gläubiger, der weitere Gläubiger oder die andere Person einer inländischen unbeschränkten Steuerpflicht unterlegen hätte.
- Der Verweis auf eine Behandlung nach innerdeutschen Vorschriften kann zu Problemen führen und von den Vorschriften nach der ATAD abweichen. Es sind detaillierte Regelungen vorgesehen, in welcher Hierarchie mehrere Abzugsverbote zueinander stehen (primary/secondary response).
- Die Gesetzesbegründung spricht von einer "Verkettung" der hybriden Aufwendungen, ein wirtschaftlicher Zusammenhang muss dabei nicht bestehen, eine betragsmäßige Verkettung soll ausreichend sein.

Hinweis: Die Regelung erfordert eine sorgfältige Analyse der (Finanzierungs-) Strukturen und führt möglicherweise zu einem Mehraufwand hinsichtlich der Compliance bei der Erstellung der jährlichen Steuererklärung.

### Allgemeine Definitionen

#### § 4k Abs. 6 EStG-E: nahestehende Personen, Personen, die durch abgestimmtes Verhalten zusammenwirken und strukturierte Gestaltungen

- Satz 1 beschränkt den Anwendungsbereich der Regelungen zu hybriden Gestaltungen auf Leistungsbeziehungen zwischen nahestehenden Personen, Vereinbarungen zwischen dem Unternehmen und seiner Betriebsstätte oder bei einer strukturierten Gestaltung
- Basierend auf der Definition der nahestehenden Personen wird eine Beteiligungsschwelle von 25% für die Anwendung der Anti-Hybrid-Regeln eingeführt. Dies geht über das hinaus, was unter ATAD gefordert wird (50% -Schwelle bei bestimmten hybriden Strukturen).
- Satz 2 erweitert die Anwendung der Anti-Hybrid-Regeln auf Personen, die gemeinsam mit anderen Personen durch abgestimmtes Verhalten zusammenwirken
- Satz 3 definiert den Begriff "strukturierte Gestaltung" und scheint mit der Definition in Art. 2 Abs. 11 ATAD übereinzustimmen.

### Weitere Anmerkungen

Der Gesetzesentwurf zur Umsetzung der von ATAD geforderten Anti-Hybrid-Regeln in das

deutsche Recht folgt im Wesentlichen den in ATAD II beschriebenen Mindestanforderungen. Der Gesetzesentwurf sieht keine Mindestbesteuerung auf Ebene des Zahlungsempfängers vor, um für deutsche Zwecke abzugsfähig zu sein. Zahlungen ohne hybride Merkmale, die nach dem Gesetz einer niedrigen Besteuerung/Nichtbesteuerung auf Empfängerebene unterliegen, sollten von der aktuellen Fassung des Entwurfs der Anti-Hybrid-Vorschriften nicht betroffen sein. Steuerbegünstigungen können - je nach Art der Regelung - dazu führen, dass der Abzug verweigert wird oder nicht.

Ungeachtet der oben beschriebenen steuerlichen Vorschriften werden die deutschen Dokumentationsanforderungen nach der Abgabenordnung einen erheblichen Arbeitsaufwand mit sich bringen. Beispielweise können die importierten Besteuerungsinkongruenzen (§ 4k Abs. 5 EStG-E) eine Offenlegung von Information über die steuerliche Situation des Konzerns erfordern, um eine voraussichtliche Anwendung der Regelungen zu den importierten Besteuerungsinkongruenzen zu vermeiden.

### **Weiteres Gesetzgebungsverfahren**

Die Veröffentlichung des Referentenentwurfes kurz vor dem geplanten Inkrafttreten ist äußerst ungewöhnlich. Von einem Abschluss des Gesetzgebungsverfahrens im Jahr 2019 kann nicht auszugehen sein, zumal die für den 18.12.2019 angesetzte Kabinettsbefassung abgesagt worden ist. Es ist nicht auszuschließen, dass das Gesetzgebungsverfahren im Jahr 2020 abgeschlossen wird und die Vorschriften mit rückwirkender Wirkung zum 01.01.2020 in Kraft treten. Weitere Änderungen im Gesetzgebungsverfahren können nicht ausgeschlossen werden.

### **Betroffene Norm**

§ 4k EStG-E

### **Fundstelle**

BMF, [Referentenentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie vom 10.12.2019 \(ATAD-Umsetzungsgesetz – ATADUmsG\)](#)

[Alle Beiträge zum Gesetzgebungsverfahren ATAD-Umsetzungsgesetz](#)

## Ihre Ansprechpartner

Dr. Alexander Linn

Partner

[allinn@deloitte.de](mailto:allinn@deloitte.de)

Tel.: +49 89 29036 8558

Andreas Maywald

Client Service Executive | ICE - German Tax Desk

[anmaywald@deloitte.com](mailto:anmaywald@deloitte.com)

Tel.: +1 212 436 7487

---

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.