

BESCHRÄNKTER BETRIEBSAUSGABEN- ABZUG BEI HYBRIDEN GESTALTUNGEN

Nach langem politischem Ringen beschloss der Gesetzgeber das am 30.06.2021 im Bundesgesetzblatt veröffentlichte sog. ATAD-Umsetzungsgesetz (BGBl. I 2021, S. 2035), mit dem die EU-rechtlichen Vorgaben der „Anti Tax Avoidance Direktive“ (ATAD) in nationales Recht überführt werden. Damit findet sich nun eine umfassende Regelung zum Betriebsausgabenabzug bei hybriden Gestaltungen im Einkommensteuergesetz, die bereits rückwirkend auf nach dem 31.12.2019 entstandene Aufwendungen Anwendung findet. Betroffen hiervon sind insb. Fälle, in denen Finanzinstrumente oder Gesellschaften in verschiedenen Staaten steuerlich unterschiedlich gewertet werden.

ÜBERBLICK ÜBER DIE NEUREGELUNG

Die Vorgaben des § 4k EStG zum Betriebsausgabenabzug bei hybriden Gestaltungen greifen bei grenzüberschreitenden Sachverhalten

- › zwischen steuerlich nahestehenden Personen, also z. B. bei einer Kapitalbeteiligung von mindestens 25 %,
- › zwischen einem Unternehmen und seiner ausländischen Betriebsstätte oder
- › bei strukturierten Gestaltungen, wenn also z. B. der erstrebte Steuervorteil in die vertraglichen Vereinbarungen eingerechnet wurde.

FÄLLE VON „DEDUCTION/NON-INCLUSION“

Erfasst werden insb. Zahlungen im Rahmen eines hybriden Finanzinstruments. Diese Aufwendungen werden durch die Neuregelung in Deutschland vom Betriebsausgabenabzug ausgenommen, soweit die den Aufwendungen entsprechenden Erträge im Ausland auf Grund einer vom deutschen Recht abweichenden steuerlichen Qualifikation oder Zurechnung des Kapitalvermögens nicht oder niedriger als bei einer dem deutschen Recht entsprechenden Qualifikation oder Zurechnung besteuert werden. Des Weiteren wird der Betriebsausgabenabzug in Deutschland verwehrt, soweit auf

Grund der hybriden Ausgestaltung einer Gesellschaft oder auf Grund einer vom deutschen Steuerrecht abweichenden Beurteilung von (fingierten) grenzüberschreitenden Leistungsbeziehungen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte (sog. dealings) mit den Aufwendungen korrespondierende Erträge im Ausland nicht oder niedriger besteuert werden. Zu einem Betriebsausgabenabzugsverbot kommt es ferner, soweit die den Aufwendungen entsprechenden Erträge auf Grund der vom deutschen Recht abweichenden steuerlichen Zuordnung oder Zurechnung nach den Rechtsvorschriften anderer Staaten in keinem Staat einer tatsächlichen Besteuerung unterliegen.

FÄLLE VON „DOUBLE DEDUCTION“

Durch die Neuregelung soll zudem ein etwaiger doppelter Abzug von Betriebsausgaben versagt werden, soweit die Aufwendungen auch in einem anderen Staat steuerlich berücksichtigt werden. Das Betriebsausgabenabzugsverbot greift grundsätzlich jedoch nicht, soweit den in mehr als einem Staat berücksichtigten Aufwendungen Erträge desselben Steuerpflichtigen gegenüberstehen, die sowohl im Inland als auch nachweislich in dem anderen Staat einer tatsächlichen Besteuerung unterliegen.

IMPORTIERTE BESTEUERUNGSINKONGRUENZ

Schließlich wird der Betriebsausgabenabzug auch in Fällen einer sog. importierten Besteuerungsinkongruenz verwehrt. Davon ist auszugehen, soweit den aus den inländischen Aufwendungen unmittelbar oder mittelbar resultierenden Erträgen im Ausland wiederum

Aufwendungen im Ausland gegenüberstehen, deren Abzug beim Gläubiger, einem weiteren Gläubiger oder einer anderen Person bei entsprechender Anwendung der vorgehenden Grundsätzen versagt werden würde.

TREATY OVERRIDE

Die Beschränkung des Betriebsausgabenabzugs kommt ungeachtet der Vorgaben der Doppelbesteuerungsabkommen zur Anwendung. Betroffene Unternehmen können sich somit nicht auf einen Abkommenschutz berufen.

ERSTMALIGE ANWENDUNG

Von der Betriebsausgabenabzugsbeschränkung nach § 4k EStG erfasst werden Aufwendungen, die nach dem 31.12.2019 entstehen. Sind die Aufwendungen bereits vor dem 01.01.2020 verursacht, gelten diese nur insoweit als nach dem 31.12.2019 entstanden, als ihnen ein Dauerschuldverhältnis zugrunde liegt und sie ab 01.01.2020 ohne wesentliche Nachteile hätten vermieden werden können. Ein wesentlicher Nachteil wird insb. dann angenommen, wenn die mit der Vermeidung der Aufwendungen verbundenen Kosten die Steuervorteile übersteigen. Die Verursachung der Aufwendungen vor dem 01.01.2020 entfällt aber auch dann, wenn das Dauerschuldverhältnis nach dem 31.12.2019 wesentlich geändert wird.

TYPISCHE ANWENDUNGSFÄLLE

HYBRIDES FINANZINSTRUMENT

Räumt eine deutsche Konzerngesellschaft einer im Ausland ansässigen Schwesterkapitalgesellschaft Genussrechte ein, die aus inländischer Sicht als obligationsähnlich einzustufen sind, und stellen damit verbundene Zahlungen an die Schwesterkapitalgesellschaft Zinsaufwendungen dar, ist der Betriebsausgabenabzug zu versagen, wenn die Genussrechte im Ausland als beteiligungsähnlich behandelt werden und die Zahlungen bei der Schwesterkapitalgesellschaft als Dividenden (teilweise) steuerfrei gestellt sind.

HYBRIDE GESELLSCHAFT

Die im Inland ansässige GmbH & Co. KG optiert für 2022 zur Körperschaftsbesteuerung im Inland. An der KG ist ein im Ausland ansässiger Kommanditist beteiligt, der ein Geschäftsführergehalt bezieht. Im Ausland wird die Gesellschaft weiterhin als steuerlich transparent und das Geschäftsführergehalt als Gewinnanteil behandelt, der im Ausland aufgrund der DBA-Freistellung für Betriebsstättengewinne nicht besteuert wird. Im Inland wird deshalb der zur Körperschaftsbesteuerung optierten GmbH & Co. KG der Betriebsausgabenabzug für das Geschäftsführergehalt verwehrt.

WAS IST ZU TUN?

Handlungsbedarf besteht insb. bei grenzüberschreitenden Sachverhalten mit nahestehenden Personen, die im In- und Ausland steuerlich potenziell unterschiedlich behandelt werden. Hier sollte kurzfristig geprüft werden, ob der Betriebsausgabenabzug aufgrund der Neuregelung nicht mehr oder nur noch beschränkt möglich ist. Die Komplexität der Regelung mit ihren zahlreichen Ausnahmen und Rückausnahmen erfordert dabei regelmäßig eine detaillierte Betrachtung des Einzelfalls.

Eine solche Prüfung hat bereits im Rahmen der Erstellung der Steuererklärungen für 2020 zu erfolgen, da die Neuregelung grundsätzlich bereits in 2020 Anwendung findet.

Insb. bei Dauerschuldverhältnissen ist zu prüfen, ab wann die Betriebsausgabenabzugsbeschränkung greift. Hier wird ein besonderes Augenmerk darauf zu richten sein, ob die Aufwendungen in Zukunft ohne wesentliche Nachteile vermieden werden können.

ANSPRECHPARTNER



Die Ihnen bekannten Ansprechpartner bei Ebner Stolz stehen Ihnen bei Fragen zum Betriebsausgabenabzug bei hybriden Gestaltungen jederzeit gerne zur Verfügung. Zudem können Sie sich auch gerne an unsere Experten im internationalen Steuerrecht wenden.

Herausgeber:

Ebner Stolz Mönning Bachem
Wirtschaftsprüfer Steuerberater Rechtsanwälte Partnerschaft mbH
www.ebnerstolz.de

Rechtsstand: 12.10.2021

Redaktion:

Dr. Ulrike Höreth, Tel. +49 711 2049-1371
Brigitte Stelzer, Tel. +49 711 2049-1535

Diese Publikation enthält lediglich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, darauf im Einzelfall Entscheidungen zu gründen. Der Herausgeber und die Autoren übernehmen keine Gewähr für die inhaltliche Richtigkeit und Vollständigkeit der Informationen. Sollte der Leser dieser Publikation eine darin enthaltene Information für sich als relevant erachten, obliegt

es ausschließlich ihm bzw. seinen Beratern, die sachliche Richtigkeit der Information zu verifizieren; in keinem Fall sind die vorstehenden Informationen geeignet, eine kompetente Beratung im Einzelfall zu ersetzen. Hierfür steht Ihnen der Herausgeber gerne zur Verfügung.

Die Ausführungen unterliegen urheberrechtlichem Schutz. Eine Speicherung zu eigenen privaten Zwecken oder die Weiterleitung zu privaten Zwecken (nur in vollständiger Form) ist gestattet. Kommerzielle Verwertungsarten, insbesondere der (auch auszugsweise) Abdruck in anderen Newslettern oder die Veröffentlichung auf Websites, bedürfen der Zustimmung der Herausgeber

Wir legen großen Wert auf Gleichbehandlung. Aus Gründen der besseren Lesbarkeit verzichten wir jedoch auf die gleichzeitige Verwendung der Sprachformen männlich, weiblich und divers. Im Sinne der Gleichbehandlung gelten entsprechende Begriffe grundsätzlich für alle Geschlechter. Die verkürzte Sprachform beinhaltet also keine Wertung, sondern hat lediglich redaktionelle Gründe.