

stimmtheit der Innenausbauarbeiten setzt nach Ansicht des BFH somit insbesondere voraus, dass die von der Veräußererseite zu erbringenden Bauleistungen für den Innenausbau und die dafür zu zahlenden Entgelte vor Abschluss des Grundstückskaufvertrags konkret benannt worden waren. Die bloße Werbung mit einem bebauten Grundstück in der Presse, im Internet oder auf Bautafeln genügt nach Auffassung des BFH nicht und hat allenfalls eine indizielle Bedeutung.<sup>32)</sup> Ob vorliegend ein in personeller, inhaltlicher und finanzieller Hinsicht konkretes Angebot der Veräußererseite hinsichtlich der Aufwendungen für die Innenausbauarbeiten vor Abschluss des Grundstückskaufvertrags gegeben war, konnte der BFH allerdings mangels konkreter Feststellungen des FG nicht überprüfen und hat den Rechtsstreit daher an das erstinstanzliche FG zurückverwiesen.

### III. Fazit und Handlungsempfehlungen

Die Rechtsfigur des einheitlichen Erwerbsgegenstands ist insbesondere aus steuerlichen Belastungsgesichtspunkten zu kritisieren. Wenig erfreulich ist es daher, dass die vorstehend dargestellten Entscheidungen zunächst eine weitere Ausweitung der bekannten Rechtsprechungsgrundsätze auf neue Bereiche wie z.B. auf Erbbaurechtsverträge, bzw. auf Grund einer noch engeren Auslegung deutlich werden lassen. Die Position der betroffenen Stpfl. wird insbesondere dadurch weiter geschwächt,<sup>33)</sup> dass es nun nicht mehr auf die Kenntnis des Erwerbers hinsichtlich eines Zusammenwirkens auf Veräußererseite ankommt, dass auch ein passives Verhalten des Grundstücksveräußerers bezüglich der Bebauung ausreichend ist, und dass ein Angebot zur Gebäudeerrichtung bis zum endgültigen Abschluss lediglich in tatsächlicher Hinsicht, nicht aber auch rechtlich wirksam fortbestehen muss. Gewisse Handlungsspielräume für betroffene Stpfl. zeigt allerdings die jüngste Entscheidung des BFH vom 3.3.2015 (II R 22/14) auf. Der BFH hat in dieser Entscheidung zunächst noch einmal ausdrücklich klargestellt, dass ein nachweisliches Zusammenwirken von Grundstücksverkäufer und Bauunternehmer auf Ver-

äußererseite allein nicht ausreichend ist, um die Rechtsfolgen eines einheitlichen Erwerbsgegenstands auszulösen. Hinzukommen muss, dass der Erwerber entweder keine freie Entscheidung mehr über das „Ob“ und das „Wie“ der Baumaßnahme besitzt oder aber hinsichtlich der Grundstücksbebauung einen von der Veräußererseite vorgeplanten und hinreichend bestimmten Geschehensablauf angenommen hat. Fehlt es daher unbeschadet eines nachweislichen Zusammenwirkens auf Veräußererseite an einer dieser beiden weiteren Voraussetzungen, muss die Annahme eines einheitlichen Erwerbsgegenstands „bebautes Grundstück“ zwingend ausscheiden. Gerade die hinreichende Bestimmtheit setzt nach Aussage des BFH in seiner Entscheidung vom 3.3.2015 eine nachweisliche Konkretisierung voraus und kann für die Vertragsparteien somit der maßgebliche Ansatzpunkt sein, um die ungewünschten steuerlichen Folgen eines einheitlichen Erwerbsgegenstands zu vermeiden. Eine weitere Gestaltungsmöglichkeit kann aus Erwerbersicht auch eine Aufteilung der Gebäudeerrichtungskosten begründen, wie dies in der Entscheidung des BFH vom 3.3.2015 mit einer Aufteilung in Rohbaukosten und Kosten des Innenausbaus der Fall war. Der BFH hat in dieser Entscheidung hervorgehoben, dass die Voraussetzungen des einheitlichen Erwerbsgegenstands für sämtliche aufgeteilten Kostenbestandteile gleichermaßen erfüllt sein müssen. Insbesondere für eine Vielzahl von Doppelhaus- bzw. Reihenhauskäufen lässt sich für die Erwerber eine schädliche Verknüpfung zwischen Grundstückskaufvertrag und Vertrag über die Gebäudeerrichtung z.B. auf Grund baurechtlicher Vorgaben an ein homogenes äußeres Erscheinungsbild der Bebauung häufig nicht vermeiden. Gerade in diesen Fällen dürfte eine beschränkende Verpflichtung auf die Rohbaubestandteile ein denkbarer und für die Veräußererseite auch durchaus akzeptabler Lösungsansatz sein, um die unerwünschten Rechtsfolgen eines einheitlichen Erwerbsgegenstands für den Grundstückserwerber zumindest abzumildern.

32) BFH v. 3.3.2015, II R 22/14, BFH/NV 2015 1270, Tz. 16.

33) In diesem Sinne auch schon Bruschke, SteuerConsultant 2014, 20, 22.

## Hybride Gestaltungen im internationalen Steuerrecht – Perspektiven einer neuen gesetzlichen Regelung

Gary R ü s c h \*)

Am 23.3.2015 hat in Berlin ein ifst<sup>1)</sup>-Kolloquium zum Thema „Hybride Gestaltungen im internationalen Steuerrecht – Perspektiven einer neuen gesetzlichen Regelung“ stattgefunden.<sup>2)</sup> Der vorliegende Beitrag basiert auf den um thematische Vervollständigungen und um Fußnoten ergänzten Wortbeiträgen von Felix Hierstetter (General Electric Deutschland), Prof. Dr. Jürgen Lüdicke (Universität Hamburg/PwC), Dr. Steffen Neumann (FinMin NRW), Dr. Wendelin Staats (BMF) und Berthold Welling (Bundesverband der Deutschen Industrie).

\*) M.Sc. Gary Rüsch ist wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Steuerrecht an der Universität zu Köln. Der Verfasser dankt den Teilnehmern des Kolloquiums für eine kritische Durchsicht des Manuskripts. Der Beitrag wird in einer kommenden ifst-Schrift zum gleichen Themenkomplex abgedruckt. Die vorliegende Veröffentlichung erfolgt mit freundlicher Genehmigung durch Prof. Dr. Johanna Hey.

1) Institut für Finanzen und Steuern, Berlin.

2) Vgl. dazu <http://ifst.de/veranstaltungen/2015/86-veranstaltungen/2015/969-ifst-kolloquium-23-3-2015-in-berlin.html> (Abruf am 14.9.2015).

Inhalt	Seite
I. Einleitung.....	784
II. Situation de lege lata .....	785
III. Überlegungen de lege ferenda .....	785
1. Missbrauchsbekämpfung vs. Wettbewerbsbeeinträchtigung .....	785
2. Objektiver und subjektiver Regelungsbedarf .....	786
3. Politisches Umfeld .....	786
4. Zwischenfazit und Ansatzpunkte.....	786
IV. Problemfelder einer Umsetzung in nationales Recht .....	787
1. Abschreckungsgedanke, Anwendungsbereich und Administrierbarkeit.....	787
2. Abstimmungsbedarf und Doppelbesteuerung .....	789
3. Vereinbarkeit mit Europarecht.....	789
4. Zeitpunkt .....	790
IV. Fazit.....	790

Literatur: *Drüen*, Konzernbetriebsprüfung im föderalen Steuerstaat, *StuW* 2007, 112; *Elicker*, Die „steuerrechtliche Kohärenz“ in der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes – Zugleich eine Einordnung der Entscheidung vom 11.3.2004 „de Lasteyrie“, *IStR* 2005, 89; *Geberth/Bartelt*, Zollkodexanpassungsgesetz: Stellungnahme des Bundesrats und Gegenüberlegung der Bundesregierung, *DB* 2014, 2621; *Gillamariam/Binding*, Base Erosion and Profit Shifting („BEPS“) – Bericht der OECD zur Aushöhlung steuerlicher Bemessungsgrundlagen und Gewinnverlagerungen, *DStR* 2013, 1153; *Hey/Rüsch*, Korrespondierende Besteuerung von Leistungen und Bezügen im Körperschaftsteuerrecht, *SteuerStud*, Beilage 1/2015 zu Heft 3/2015; *Kahlenberg/Kopec*, Unterkapitalisierungsvorschriften in der EU – eine Analyse im Vorfeld des OECD-Berichts zur Maßnahme 4 des BEPS-Aktionsplans, *IStR* 2015, 84; *Pinkernell*, Ein Musterfall zur internationalen Steuerminimierung durch US-Konzerne, *StuW* 2012, 369.

### I. Einleitung

Grenzüberschreitende Tätigkeiten bergen für den Stpfl. auf Grund der international nicht harmonisierten Steuerregime regelmäßig die Gefahr von Doppelbesteuerungen.<sup>3)</sup> Gleichzeitig befürchten die beteiligten Fisci eine Nicht- oder Niedrigbesteuerung dieser Tätigkeit, denn durch die unterschiedlich ausgestalteten in- und ausländischen Steuergesetze lassen sich z.B. grenzüberschreitende Zahlungen gezielt beim Leistenden als abzugsfähiger Aufwand und beim Empfänger entweder als steuerfreier Ertrag oder ein zweites Mal als abzugsfähiger Aufwand realisieren.<sup>4)</sup>

Um eine mindestens einmalige Besteuerung dieser Zahlungen zu gewährleisten, werden auf nationaler und europäischer Ebene zunehmend steuerliche Korrespondenzregelungen<sup>5)</sup> in den Blick genommen.<sup>6)</sup> Den diesbezüglichen Überlegungen der OECD stehen insoweit erste (inhaltlich heterogene) unilaterale Regelungen<sup>7)</sup> auf nationaler Ebene gegenüber.<sup>8)</sup> Während auf internationaler Ebene und im Kontext von BEPS<sup>9)</sup> an einer abgestimmten Vorgehensweise gearbeitet wird<sup>10)</sup> – im September 2015 wird die Kommentierung des „Hybrid-Berichts“ der OECD erwartet<sup>11)</sup>, ist auch der Bundesrat bereits im letzten Jahr mit einem eigenen Gesetzentwurf vorangeeilt.<sup>12)</sup> Dieser „Alleingang“ fügt sich in den Willen der Großen Koalition,

notfalls unilaterale, also international unabhingestimmte Maßnahmen zur Bekämpfung hybrider Gestaltungen verabschieden zu wollen.<sup>13)</sup> Der Bundesratsvorschlag wurde nicht umgesetzt, ein neuer Anlauf ist jedoch noch für dieses Jahr geplant.<sup>14)</sup> Hierzu hat am 16.1.2015 bereits eine konstituierende Sitzung der hierfür eingerichteten Bund-Länger-Arbeitsgruppe stattgefunden; ein Unterfachausschuss ist erstmals am 28.4.2015 zusammengekommen.

Aber nicht nur vor dem Hintergrund der Vielzahl an im deutschen Ertragsteuerrecht bereits bestehenden korrespondierenden Tatbeständen, auch in Anbetracht der Änderung von DBA-Besteuerungsfolgen durch § 50d EStG ist zu diskutieren, ob und wenn ja, wann

- 3) Dazu einführend Brähler, *Internationales Steuerrecht*, Wiesbaden, 8. Aufl. 2014, 19 ff.
- 4) Vgl. zu Qualifikationskonflikten als Mittel der Steuerplanung Jacobs/Endres/Spengel in Jacobs, *Internationale Unternehmensbesteuerung*, München, 7. Aufl. 2011, 1300 ff.
- 5) Eine Legaldefinition für den Begriff „Korrespondenzprinzip“ existiert indes nicht. Die OECD definiert *linking rules* als „rules that seek to align the tax treatment of an instrument or entity with the tax outcomes in the counterparty jurisdictions“, OECD (2014), *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264218819-en>, Rz. 10 (Abruf am 14.9.2015).
- 6) Im Bereich internationaler Zinsabzugsbeschränkungen vgl. für einen Überblick z.B. Kahlenberg/Kopec, *IStR* 2015, 84 ff.
- 7) Unilaterale Abzugsbeschränkungen mit einem korrespondierenden Element existieren beispielsweise in Schweden (Abzugsverbot für Zinszahlungen, wenn u.a. die Einnahmen beim Empfänger nicht einer Besteuerung von mind. 10 % unterliegen), in Frankreich (Abzugsverbot für Zinszahlungen, wenn die Einnahmen beim Empfänger nicht einer Besteuerung von mind. 25 % des französischen KSt-Satzes [8,3–9,5 %] unterliegen) oder in Österreich (Abzugsverbot für Zins- und Lizenzzahlungen, wenn die Einnahmen beim Empfänger einem Steuersatz von weniger als 10 % oder auf Grund einer Steuerermäßigung einer tatsächlichen Steuerbelastung von weniger als 10 % unterliegen).
- 8) Dies zeigt insbesondere der Entwurf eines Betriebsausgabenabzugsverbots in § 4 Abs. 5a EStG-E aus dem letzten Jahr im Rahmen der BR-Drucks. 432/14 v. 7.11.2014, 12 ff. zum ZollkodexAnpG.
- 9) Base Erosion and Profit Shifting, vgl. dazu z.B. Gillamariam/Binding, *DStR* 2013, 1153 ff.
- 10) Vgl. grundlegend den Hybrid-Bericht der OECD von Sept. 2014, OECD (2014), a.a.O. (Fn. 5).
- 11) Vgl. OECD (2014), a.a.O., S. 37 (Fn. 5).
- 12) Vgl. BR-Drucks. 432/14 v. 7.11.2014, 12 ff.
- 13) Vgl. Koalitionsvertrag von CDU, CSU und SPD v. 27.11.2013 (<https://www.cdu.de/sites/default/files/media/dokumente/koalitionsvertrag.pdf> [Abruf am 14.9.2015]), 65.
- 14) Vgl. nur Geberth/Bartelt, *DB* 2014, 2621 ff. und 2861 ff. sowie die Protokollerklärung der Bundesregierung im Rahmen der 929. Sitzung des Bundesrats v. 19.12.2014.

überhaupt weitergehender gesetzlicher Regelungsbedarf in diesem Bereich besteht. Dieser Frage wurde – zugeschnitten auf den Fall hybrider Gestaltungen – im Rahmen des ifst-Kolloquiums nachgegangen.<sup>15)</sup>

## II. Situation de lege lata

Im Fall hybrider Gestaltungen liegt ein Qualifikationskonflikt darin begründet, dass die einem Geschäftsvorfall zu Grunde liegende Zahlung in den beteiligten Staaten einem jeweils abweichenden Verständnis unterliegt oder die Gesellschaft, an die (oder von der) die Zahlung geleistet wird, abweichend von den Staaten als transparent und intransparent besteuert wird.<sup>16)</sup> Auch wenn derartige Gestaltungen selbst der steuerlichen Betriebsprüfungspraxis seit Jahren bekannt sind,<sup>17)</sup> hat das Thema erst im Zuge der BEPS-Diskussion sowohl national als auch international eine neue Dynamik entwickelt. Gleichwohl hat Deutschland bereits sehr früh darauf geachtet, dass keine – im Sprachgebrauch der OECD – „Erosion“ seiner Steuerbasis erfolgt und verschiedene Abwehr- und Missbrauchsregeln verabschiedet.<sup>18)</sup> So hatte bisher ausschließlich der ausländische Staat die konkrete ausländische steuerliche Behandlung einer Zahlung vor seinen Bürgern zu rechtfertigen.<sup>19)</sup> Keine Relevanz ergab sich für die hiesigen Besteuerungsfolgen. Dieses Verständnis hat sich insoweit geändert, als eine Steuerfreistellung oder ein Betriebsausgabenabzug in Deutschland z.T. nur noch in Abhängigkeit der ausländischen Besteuerung gewährt werden soll. Zu diesen korrespondierenden Regelungen zählen heute insbesondere die folgenden Vorschriften:

- § 50d Abs. 8 EStG (Anknüpfungsmerkmal: [Verzicht auf] Besteuerung von Lohneinkünften)
- § 50d Abs. 9 EStG (Keine/nur teilweise Besteuerung der Einkünfte insb. wegen abweichendem DBA-Verständnis)
- § 50d Abs. 10 EStG (Besteuerung von Sondervergütungen)
- § 8 Abs. 3 S. 4 KStG (Einlagebedingte Einkommensminderung)
- § 8b Abs. 1 S. 2 KStG (Ausschüttungsbedingte Einkommensminderung)
- § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG (Abzug von Verlusten bzw. negativen Einkünften bei Organschaft)
- § 1 Abs. 5 AStG (Ausübung von Besteuerungsrecht gem. Abkommen und abweichend von AOA)
- §§ 7-14, 20 Abs. 2 AStG (Ausländischer Steuersatz)
- Art. 22 Abs. 1 Nr. 5a VG<sup>20)</sup> (Keine / nur teilweise Besteuerung der Einkünfte insb. wegen abweichendem DBA-Verständnis)
- Art. 22 Abs. 1 Nr. 5b VG (Nichtbesteuerung trotz Besteuerungsrecht nach DBA auf Grund innerstaatlichen Rechts bzw. innerstaatlicher Praxis)

Die deutsche Finanzverwaltung kann also bereits heute auf ein dichtes Regelungsgeflecht korrespondierender Vorschriften zurückgreifen. Insoweit stellt sich die Frage nach der Notwendigkeit einer weiteren Regelung. Insbesondere ist zu klären, wie zielführend ein allgemeines Betriebsausgabenabzugsverbot i.S.d. § 4

Abs. 5a EStG-E zur Verhinderung hybrider Gestaltungen<sup>21)</sup> wäre.<sup>22)</sup>

## III. Überlegungen de lege ferenda

### 1. Missbrauchsbekämpfung vs. Wettbewerbsbeeinträchtigung

Als Argument gegen eine neue Korrespondenzvorschrift wird vorgebracht, dass das Gros der Unternehmen bei derartigen Instrumenten keine Missbrauchsabsicht verfolgt. Als Beispiel wird die Finanzierung des Kernkapitals bei Banken und Versicherungen im Zuge von Basel III angeführt,<sup>23)</sup> bei der die hybride Struktur der begebenen Instrumente aufsichtsrechtlich und nicht steuerlich motiviert ist, um den Kapitalanforderungen überhaupt nachkommen zu können.<sup>24)</sup>

Allerdings soll mit einer neuen Korrespondenzregelung auch der doppelte Betriebsausgabenabzug im Bereich der Sonderbetriebsausgaben bei Personengesellschaften verhindert werden.<sup>25)</sup> Aus deutscher Perspektive problematisch ist hierbei nicht nur die in verschiedenen Staaten abweichende Behandlung als transparent oder intransparent zu besteuernde Gesellschaft, sondern v.a. die steuerliche Anerkennung der Vergütung aus schuldrechtlichen Verträgen zwischen Gesellschaft und ihren Gesellschaftern.<sup>26)</sup> Denn die laufende Besteuerung von gewerblichen Mitunternehmerschaften folgt – eine u.a. deutsche Besonderheit –<sup>27)</sup> einer zweistufigen Gewinnermittlung. Ausgangspunkt

15) Vgl. dazu <http://ifst.de/veranstaltungen/2015/86-veranstaltungen/2015/969-ifst-kolloquium-23-3-2015-in-berlin.html> (Abruf am 14.9.2015). Der vorliegende Beitrag basiert auf den um thematische Vervollständigungen und um Fußnoten ergänzten Wortbeiträgen von Felix Hierstetter (General Electric Deutschland), Prof. Dr. Jürgen Lüdicke (Universität Hamburg), Dr. Steffen Neumann (FinMin NRW), Dr. Wendelin Staats (BMF) und Berthold Welling (Bundesverband der Deutschen Industrie).

16) Diese Hybridität ist im Übrigen nicht gegeben, wenn ein Gewinn in keinem der beteiligten Staaten der Besteuerung unterliegt („klassisch“ weiße Einkünfte), da hybride Gestaltungen v.a. interpersonell zur Anwendung kommen.

17) So Neumann, Wortbeitrag ifst-Kolloquium am 23.3.2015.

18) Für die korrespondierende Besteuerung von Leistungen und Bezügen im Körperschaftsteuerrecht vgl. Hey/Rüsch, SteuerStud, Beilage 1/2015 zu Heft 3/2015, 15 ff.

19) Bspw. deren heimische Nicht- oder Niedrigbesteuerung bei gleichzeitiger Steuerfreiheit im anderen Staat, so Neumann, Wortbeitrag ifst-Kolloquium am 23.3.2015.

20) Deutsche Verhandlungsgrundlage für Doppelbesteuerungsabkommen im Bereich der Steuern vom Einkommen und Vermögen, vgl. [https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales\\_Steuerrecht/Allgemeine\\_Informationen/2013-08-22-Verhandlungsgrundlage-DBA-deutsch.pdf?\\_\\_blob=publicationFile&v=10](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Steuerrecht/Allgemeine_Informationen/2013-08-22-Verhandlungsgrundlage-DBA-deutsch.pdf?__blob=publicationFile&v=10) (Abruf am 14.9.2015).

21) Zur Funktionsweise vgl. Jacobs/Endres/Spengel in Jacobs, Internationale Unternehmensbesteuerung, München, 7. Aufl. 2011, 1319 ff.

22) Vgl. dazu zuletzt Körner, IStR 2015, 449 ff.

23) Vgl. hierzu Burgard/Heimann in Dausen, EU-Wirtschaftsrecht, Abschnitt E.IV.5., Rz. 197 ff. (April 2013).

24) So Chalupnik, Wortbeitrag aus dem Auditorium, ifst-Kolloquium am 23.3.2015.

25) Vgl. Stellungnahme des Bundesrats zum ZollkodexAnpG, BR-Drucks. 432/14 v. 7.11.2014, 12 f.

26) Jacob/Endres/Spengel in Jacobs, Internationale Unternehmensbesteuerung, München, 7. Aufl. 2011, 1302.

27) Ähnliche Besteuerungsmodelle finden sich in Österreich, Luxemburg und den Niederlanden, vgl. Kahle, StuW 2005, 61, 43.

des über § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG steuerpflichtigen Gewinns des Gesellschafters ist zunächst nur dessen Anteil am gesamthänderisch erwirtschafteten Gewinn. Dieser ist allerdings um Erträge und Aufwendungen zu erhöhen bzw. zu vermindern, die im Zusammenhang mit einer Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft, mit der Hingabe von Darlehen oder mit der Überlassung von Wirtschaftsgütern stehen (z.B. Zinsen, Lizenzgebühren, Mieten usw.).<sup>28)</sup> Dies kann im Ergebnis zu nichtbesteuerten, also weißen Einkünften führen.<sup>29)</sup>

Das erklärte Ziel einer Neuregelung liegt aber nicht nur in der Missbrauchsabwehr, sondern auch in der Verhinderung von Wettbewerbsbeeinträchtigungen.<sup>30)</sup> Handlungsbedarf entsteht etwa mit Blick auf die Niedrigbesteuerung ausländischer US-Konzerngewinne,<sup>31)</sup> die im Vergleich zur deutschen Regelbesteuerung i.H.v. 29,83 %<sup>32)</sup> z.B. bei Akquisitionsmöglichkeiten zu erheblichen Wettbewerbsnachteilen deutscher Unternehmen führen kann.<sup>33)</sup>

## 2. Objektiver und subjektiver Regelungsbedarf

Inwieweit deutsche Steuermindereinnahmen auf den Einsatz hybrider Instrumente zurückzuführen sind, ist – derzeit – nicht bekannt.<sup>34)</sup> Grund dafür ist auch, dass es sich bei hybriden Strukturen um legale Instrumente handelt; die Besteuerungseffekte resultieren – wie eingangs erwähnt – aus der Tatsache international nicht abgestimmter Steuergesetze. Auf Grund ihrer Legalität wurde bislang auch nicht die Notwendigkeit gesehen, hierüber – z.B. bei Betriebsprüfungen – Aufzeichnungen zu führen.<sup>35)</sup> Auf Grund der in Bevölkerung und Politik, insbesondere durch die Arbeiten der OECD veränderte Sensibilität<sup>36)</sup> wird nunmehr in vielen Staaten ein Regelungsbedürfnis bekundet, gegen derartige Gestaltungen vorzugehen.<sup>37)</sup>

## 3. Politisches Umfeld

Bei den Überlegungen *de lege ferenda* lohnt ein Blick in das internationale Umfeld. Hinsichtlich § 8b Abs. 1 Satz 2 KStG ist die Mutter-Tochter-Richtlinie inzwischen mit einer vergleichbaren Korrespondenz ausgestattet.<sup>38)</sup> Vorlage für § 4 Abs. 5a EStG-E war bekanntermaßen die Arbeit der OECD im Rahmen von BEPS.<sup>39)</sup> Aber auch unilateral haben eine Reihe von EU-Staaten in den letzten Jahren den Betriebsausgabenabzug beschränkende Korrespondenzregelungen verabschiedet, wobei erhebliche Unterschiede sowohl untereinander, zum deutschen Bundesrats- aber auch zum OECD-Vorschlag bestehen. Die größte Gemeinsamkeit liegt im Wesentlichen in einem eingeschränkten Anwendungsbereich dieser unilateralen Regelungen.<sup>40)</sup> So werden bei diesen ausschließlich Zins- und/oder Lizenzzahlungen zwischen verbundenen Unternehmen erfasst.<sup>41)</sup> Zudem stellt deren Korrespondenz auf eine Mindestbesteuerung der Zahlung beim Empfänger von +/- 10 % ab. Das gleichzeitige Nebeneinander unterschiedlich ausgestalteter und nicht aufeinander abgestimmter unilateraler Korrespondenzregelungen mit – aus Sicht des jeweiligen Landes – anderen inländischen Betriebsausgabenabzugsbeschränkungen einerseits und ausländischen

Korrespondenzregelungen andererseits führt zu einer erheblichen Besteuerungskomplexität und damit zu einem erhöhten Doppelbesteuerungsrisiko grenzüberschreitender Geschäftstätigkeiten.<sup>42)</sup>

## 4. Zwischenfazit und Ansatzpunkte

Obwohl Deutschland *de lege lata* bereits auf eine Vielzahl von korrespondierenden Regelungen zurückgreifen kann, kann sich v.a. für den Bereich der Sonderbetriebsausgaben bei Personengesellschaften und für Betriebsausgaben, die im anderen Staat keiner Besteuerung oder einem erneuten Abzug unterliegen, wohl noch Regelungsbedarf ergeben.<sup>43)</sup>

Dabei wurde nicht thematisiert, inwieweit bereits heute § 50d EStG mit seinen Vorschriften zu Sondervergütungen und hybriden Gesellschaften in den Abs. 10 und 11 zur Neutralisierung der nicht gewünschten Besteuerungsfolgen beitragen kann. So ordnet § 50d Abs. 10 EStG die inländische Besteuerung<sup>44)</sup> der Sondervergütungen eines ausländischen Gesellschafters einer inländischen Personengesellschaft an, auch wenn diese – z.B. in Form von Zinseinkünften – als ebensolche Zinseinkünfte i.S.d. Art. 11 OECD-MA eigentlich im Ausland zu besteuern gewesen wären.<sup>45)</sup> § 50d Abs. 11 EStG versagt im umgekehrten Fall die Anwendung der Freistellungsmethode, wenn hiesige hybride – aber dennoch abkommensberechtignte – Gesellschaften<sup>46)</sup> die Anwendung des Schachtelprivilegs

28) Vgl. grundlegend Niehus/Wilke, Die Besteuerung der Personengesellschaften, Stuttgart, 6. Aufl. 2013, 55.

29) Wenn z.B. die Zinszahlungen einer ausländischen Personengesellschaft an ihren inländischen Gesellschaft im Inland als „Unternehmensgewinne“ abkommensrechtlich freigestellt werden, das ausländische Steuerrecht die Zahlung aber steuermindernd berücksichtigt, vgl. das Beispiel von Jacob/Endres/Spengel in Jacobs, Internationale Unternehmensbesteuerung, München, 7. Aufl. 2011, 1302.

30) So Neumann, Wortbeitrag ifst-Kolloquium am 23.3.2015.

31) Vgl. dazu z.B. Pinkernell, StuW 2012, 369, 370.

32) 15 % KSt, darauf 0,825 % SolZ (0,15x 0,055), 14 % GewStG (0,035x 4 [400 % Hebesatz]).

33) So Neumann, Wortbeitrag ifst-Kolloquium am 23.3.2015.

34) Auch auf OECD-Ebene soll erst BEPS-Maßnahme 11 „Entwicklung von Methoden zur Erfassung und Analyse von BEPS-Daten und Gegenmaßnahmen“ im September 2015 über die wirtschaftlichen Auswirkungen von BEPS Aufschluss geben, vgl. OECD (2014), Aktionsplan zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, OECD Publishing (<http://dx.doi.org/10.1787/9789264209688-de> [Abruf am 14.9.2015]), 26 f. und 37.

35) So Neumann, Wortbeitrag ifst-Kolloquium am 23.3.2015.

36) Vgl. z.B. zum Ansehensverlust von Starbucks infolge ihrer publik gewordenen Steuergestaltungen, FAZ-Online v. 20.10.2012, <http://www.faz.net/aktuell/wirtschaft/unternehmen/starbucks-und-die-steuern-wut-am-britischen-kaffeetisch-11931866.html> (Abruf am 14.9.2015).

37) So Neumann, Wortbeitrag ifst-Kolloquium am 23.3.2015.

38) Vgl. ABLEU Nr. L 219, 40 v. 25.7.2014.

39) Vgl. Stellungnahme des Bundesrats zum ZollkodexAnpG, BR-Drucks. 432/14 v. 7.11.2014, 12 f.

40) So Hierstetter, Wortbeitrag ifst-Kolloquium am 23.3.2015.

41) Vgl. für eine Übersicht Kahlenberg/Kopec, IStR 2015, 84, 91.

42) So Hierstetter, Wortbeitrag ifst-Kolloquium am 23.3.2015.

43) Zustimmung im Ergebnis auch Lüdicke, Wortbeitrag ifst-Kolloquium am 23.3.2015.

44) Im Rahmen des deutschen Besteuerungsrechts an Unternehmensgewinnen (vgl. Art. 7 OECD-MA).

45) Vgl. kritisch Gosch in Kirchhof, 14. Aufl. 2015, § 50d EStG Rz. 44 ff.

46) Z.B. eine KGaA.

bei empfangenen Dividenden für die dahinterstehenden natürlichen Personen<sup>47)</sup> ermöglicht.<sup>48)</sup>

In einer Gesamtschau bleibt zudem zweifelhaft, ob eine Neuregelung zur gewünschten Beseitigung der Wettbewerbsbeschränkungen führen kann.

Dessen ungeachtet bestehen zur Bekämpfung hybrider Gestaltungen grds. zwei mögliche Ansatzpunkte:<sup>49)</sup>

1. Das Problem einer Nichtbesteuerung von Zahlungen könnte zumindest auf EU-Ebene zunächst durch die Vereinheitlichung der steuerlichen Bemessungsgrundlage gelöst werden. Wenngleich die Anstrengungen hierzu wieder belebt worden sind, dürfte diese Vereinheitlichung politisch nicht zeitnah realisierbar sein.<sup>50)</sup> Um darüber hinaus auch eine Niedrigbesteuerung zu verhindern, käme zudem (theoretisch) die Vereinbarung eines Mindestertragsteuersatzes in Betracht, der allerdings politisch nicht mehrheitsfähig sein dürfte.
2. Sind die vorstehend genannten Möglichkeiten nicht umsetzbar, bleibt weiterhin nur die Verankerung unilateraler Regelungen,<sup>51)</sup> die aber nicht idealiter zu einer Doppelbesteuerung der grenzüberschreitenden Geschäftstätigkeit führen sollten.<sup>52)</sup> Um dies zu verhindern, bedarf es einer Abstimmung der Einzelregelungen aufeinander. Die Beantwortung der Frage, wer im Zweifel, z.B. durch die Vereinbarung von Vorfahrtsregeln, besteuern darf, mithin die Entscheidung über die Verteilung von Steuersubstrat, dürfte unter den einzelnen Mitgliedsstaaten allerdings naturgemäß mit Schwierigkeiten verbunden sein.<sup>53)</sup> Zudem müssten solche Regelungen mit Blick auf ihren Anwendungsbereich eng gefasst und klar formuliert sein, da andernfalls die praktische Handhabung der grenzüberschreitend verknüpften Regelungen überaus schwierig wird.<sup>54)</sup> Eine Anwendung auf Nichtkonzernfälle verbietet sich daher beispielsweise. Ferner ist eine Anknüpfung an die Nichtbesteuerung der jeweiligen Zahlungen (statt an eine Niedrigbesteuerung) vorzusehen, um die zusätzliche Komplexität der Ermittlung des ausländischen Besteuerungsniveaus zu vermeiden.<sup>55)</sup> Im Auge zu behalten bleibt zudem, dass die Verankerung unilateraler Regelungen, die den Betriebsausgabenabzug eines inländischen Stplf. in Abhängigkeit von der Besteuerung der jeweiligen Zahlung beim ausländischen Empfänger beschränken, mit Blick auf die Rechtsprechung des EuGH möglicherweise als (nicht zu rechtfertigender Verstoß) gegen die Grundfreiheiten anzusehen sein könnte.<sup>56)</sup>

#### IV. Problemfelder einer Umsetzung in nationales Recht

Bis hierin bleibt festzustellen, dass zumindest bei bestimmten Formen hybrider Gestaltungen – insbesondere im Bereich der Sonderbetriebsausgaben und des doppelten Betriebsausgabenabzugs – wohl noch zusätzlicher Regelungsbedarf besteht. Auch, weil die ersten gesetzgeberischen Schritte, aufbauend auf § 4 Abs. 5a EStG-E des letzten Jahres, bereits angelaufen sind (vgl. Abschnitt I.), sind einige Problemfelder zu identifizieren, die bei einer möglichen Umsetzung ei-

ner mit § 4 Abs. 5a EStG-E vergleichbaren Vorschrift zu beachten wären.

#### 1. Abschreckungsgedanke, Anwendungsbereich und Administrierbarkeit

Zwingende Voraussetzung bei der Umsetzung einer neuen Rechtsnorm ist ein konkret formulierter Anwendungsbereich. Das Beispiel von § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG zeigt die Schwächen einer nicht ausreichend bestimmten Vorschrift.<sup>57)</sup> Hiernach bleiben negative Einkünfte des Organträgers oder der Organgesellschaft bei der inländischen Besteuerung unberücksichtigt, soweit sie in einem ausländischen Staat im Rahmen der Besteuerung des Organträgers, der Organgesellschaft oder einer anderen Person berücksichtigt werden. Verhindert werden soll die doppelte Verlustnutzung im In- und Ausland, v.a. bei doppelt ansässigen Gesellschaften.<sup>58)</sup>

Die Regelung wird indes kritisiert als „ein besonderes Beispiel für eine völlig misslungene gesetzliche Regelung“.<sup>59)</sup> Dies wird insbesondere daran festgemacht, dass die Vorschrift keine konkreten Tatbestandsmerkmale, sondern lediglich eine Rechtsfolge benennt.<sup>60)</sup> Wohl auch deshalb ist die Vorschrift – obwohl bereits vor mehr als zehn Jahren eingeführt<sup>61)</sup> – bisher kein einziges Mal zur Anwendung gekommen.<sup>62)</sup>

Lüdicke ist darin zuzustimmen, dass ein Rechtsstaat mehr verlange als bloße Abschreckungsregeln, die ohne tatsächlichen Anwendungsbereich bleiben und nur nach „Gutdünken“ der Finanzverwaltung zur Anwen-

47) Diese haben als natürliche Personen keinen Anspruch auf das Schachtelprivileg.

48) Klein/Hagena in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 50d EStG Anm. 141 ff. (Sept. 2013).

49) So Hierstetter, Wortbeitrag ifst-Kolloquium am 23.3.2015.

50) Hierstetter, Wortbeitrag ifst-Kolloquium am 23.3.2015; vgl. zur Forderung eines globalen Mindeststeuersatzes auch das Interview von Wolfgang Schäuble in der WirtschaftsWoche v.19.4.2013, <http://www.wiwo.de/politik/europa/bundesfinanzminister-schaeuble-warnt-vor-blase-bei-zu-lockerer-geldpolitik/8093628.html> (Abruf am 14.9.2015) und die Forderung der SPD nach Mindeststeuersätzen in Europa v. 22.5.2014, <http://www.sueddeutsche.de/politik/gegen-steuerflucht-spd-will-mindeststeuersaetze-in-europa-1.1971805> (Abruf am 14.9.2015).

51) So Hierstetter, Wortbeitrag ifst-Kolloquium am 23.3.2015.

52) Darüber besteht insoweit auch Einigkeit, vgl. Neumann und Staats, Wortbeiträge ifst-Kolloquium am 23.3.2015.

53) So Lüdicke und Neumann, Wortbeiträge ifst-Kolloquium am 23.3.2015.

54) So Hierstetter, Wortbeitrag ifst-Kolloquium am 23.3.2015.

55) So auch § 4 Abs. 5a EStG-E; anders Hybrid-Bericht der OECD von Sept. 2014, OECD (2014), a.a.O. (Fn. 10).

56) So Hierstetter, Wortbeitrag ifst-Kolloquium am 23.3.2015; a.A. Staats, Wortbeitrag ifst-Kolloquium am 23.3.2015.

57) So Lüdicke, Wortbeitrag ifst-Kolloquium am 23.3.2015.

58) Vgl. Danelsing in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 14 KStG Rz. 149 ff. (April 2013).

59) Kolbe in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 14 KStG Anm. 260 (Jan. 2015).

60) Kolbe in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 14 KStG Anm. 260 (Jan. 2015).

61) Eingeführt durch das UntStFG vom 20.12.2001, BGBl. I 2001, 3858 und Ausweitung durch das UntStReiseKÄndG v. 20.2.2013, BGBl. I 2013, 188.

62) Denn sonst hätte es in den letzten zwölf Jahren das ein oder andere Finanzgerichtsverfahren zu der Vorschrift gegeben, vgl. Lüdicke, Wortbeitrag ifst-Kolloquium am 23.3.2015 mit Verweis auf Dötsch in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 14 KStG Rz. 240 (Dez. 2013).

dung kommen können.<sup>63)</sup> Denn derartige Regelungen bewegen sich auf dem Spagat zum Vollzugsdefizit. So sieht das BVerfG ein sog. *strukturelles Vollzugsdefizit* als gegeben, wenn der Besteuerungsanspruch weitgehend nicht durchgesetzt werden kann, da die nötige gleichmäßige Belastung der Stpfl. nicht mehr garantiert werden kann.<sup>64)</sup> Unproblematisch ist dabei eine ggf. empirische Ineffizienz der Rechtsnorm, nicht aber das normative Defizit des widersprüchlich auf Ineffektiv angelegten Rechts.<sup>65)</sup> Ein solches „normatives Defizit“ könnte in Ermangelung hinreichender Tatbestandsmerkmale durchaus für § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG zu bejahen sein.

Die Kritik ist aber womöglich nicht uneingeschränkt auf § 4 Abs. 5a EStG-E zu übertragen. Der Anwendungsbereich konkretisiert sich hier zumindest im Hinblick auf die ausformulierten Tatbestandsmerkmale. So wurde z.B. definiert, dass Betriebsausgaben nur insoweit abzugsfähig seien, wie sie beim Empfänger als Einnahmen (§ 4 Abs. 5a Satz 1 EStG-E) oder nicht erneut als Aufwendungen (§ 4 Abs. 5a Satz 2 EStG-E) in der „Steuerbemessungsgrundlage“ berücksichtigt werden.

Problematisch ist allerdings, dass auch mittelbare Empfänger von der Vorschrift erfasst würden.<sup>66)</sup> Hier könnte in Bezug zu Auslands Sachverhalten, auf Grund in tatsächlicher Hinsicht einschränkender Aufklärungsmöglichkeiten seitens des Stpfl., ggf. ein strukturelles Vollzugsdefizit zu bejahen sein.<sup>67)</sup> Der BFH vermag ein solches Defizit allerdings nicht bereits infolge geringerer Aufklärungsmöglichkeiten bei Auslands Sachverhalten anzunehmen, wenn das Erhebungsverfahren grundsätzlich auf Durchsetzbarkeit angelegt ist.<sup>68)</sup>

Kann bei einer Neuregelung ein strukturelles Vollzugsdefizit verhindert werden, ist noch ein sog. *faktisches Vollzugsdefizit* zu überprüfen. Kann der Stpfl. seiner Deklarationspflicht gem. § 149 AO und seinen (erweiterten) Mitwirkungspflichten nach § 90 AO nachkommen, muss die Finanzverwaltung die Steuern gleichheitskonform festsetzen und ihre Verifikationspflicht nach § 85 AO erfüllen.<sup>69)</sup> Inwieweit dies flächendeckend, insbesondere mit Blick auf kleine Finanzämter, sichergestellt werden kann, ist zumindest fraglich.<sup>70)</sup>

Eine ähnliche Problematik zeigt sich erneut am Beispiel des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG. Trotz Einführung vor über zehn Jahren wurde erst mit dem VZ 2014 ein entsprechendes Feld in den Steuererklärungsformularen eingerichtet. Das Fehlen eines Felds zeigt deutlich, was von der Norm als solcher, dem Anwendungswillen der Finanzverwaltung und vermutlich auch der tatsächlichen Handhabung zu halten ist.<sup>71)</sup>

Der Blick in die europäischen Nachbarländer zeigt zudem, dass die korrespondierenden Regelungen zumeist auf Konzernsachverhalte eingeschränkt werden. Soweit die Ziele korrespondierender Steuerregelungen jedoch nicht nur in der innerkonzernlichen Missbrauchsabwehr verortet werden, wird man den Anwendungsbereich der Norm auch auf Dritte ausweiten müssen.<sup>72)</sup> Allerdings erscheint auch dann eine Konzernregel allein aus Praktikabilitätsgründen sinnvoll, da dort den eventuellen Informationspflichten noch am ehesten nachgekommen werden kann.<sup>73)</sup>

## 2. Abstimmungsbedarf und Doppelbesteuerung

Sich auf internationaler Ebene auf die Abstimmungsnotwendigkeit unilateraler Regelungen zu verständigen, scheint unproblematisch. Viel schwieriger wird die tatsächliche Einigung auf konkrete Vorfahrtsregeln, da hierbei die Verteilung von Steuersubstrat geregelt wird (wer besteuert zuerst?).<sup>74)</sup> Bisher fehlt es dementsprechend auch an der konkreten Formulierung ebensolcher Vorschläge. Spätestens an diesem Punkt dürfte wohl das Ende der Harmonie erreicht sein.<sup>75)</sup> Im Ergebnis werden die bereits bestehenden und nicht aufeinander abgestimmten unilateralen Vorschriften bei einer fehlenden einheitlichen Vorgehensweise auf OECD-Ebene wohl zwangsläufig in die Doppelbesteuerung führen.<sup>76)</sup>

## 3. Vereinbarkeit mit Europarecht

Fraglich wäre auch, ob sich korrespondierende Regelungen mit dem Europarecht vereinbaren lassen. Zur Beantwortung der Frage ist zunächst festzustellen, ob sich der zu Grunde liegende Sachverhalt im Schutzbereich einer Grundfreiheit bewegt.<sup>77)</sup> Wird der Betriebsausgabenabzug in Land A von den Besteuerungsfolgen in Land B abhängig gemacht, ist zunächst einmal die Anknüpfung belastender inländischer Rechtsfolgen an den Rechtsfolgen eines anderen Staats zu konstatieren, was u.U. bereits zu einer Unvereinbarkeit mit der Niederlassungs- oder Kapitalverkehrsfreiheit führen kann.<sup>78)</sup>

Dabei muss nicht von Bedeutung sein, ob dies offensichtlich oder verdeckt geschieht.<sup>79)</sup> So ist das schwedische Abzugsverbot für Zinszahlungen an verbundene Unternehmen bereits im Visier der EU-Kommission.<sup>80)</sup> Denn nach Auffassung des schwedischen BFH (HFD)<sup>81)</sup> verstößt die Abzugsbeschränkung gegen die Niederlas-

63) So Lüdike, Wortbeitrag ifst-Kolloquium am 23.3.2015.

64) Vgl. ausführlich BVerfG v. 27.6.1991, 2 BvR 1493/89, NJW 1991, 2129.

65) Vgl. BVerfG v. 10.3.2008, 2 BvR 2077/05, NJW 2008, 2637 m.w.N.

66) So Lüdike und Staats, Wortbeiträge ifst-Kolloquium am 23.3.2015.

67) Vgl. zu den Nachweispflichten Hey/Rüsch, SteuerStud 2015, Beilage 1/2015 zu Heft 3/2015, 15, 20.

68) Vgl. BFH v. 9.4.2008, II R 39/06, BFH/NV 2008, 1529, 1531. Für die Diskussion der Erfassung mittelbarer Anteilseignerwechsel bei § 8c KStG vgl. Roser in Gosch, 3. Aufl. 2015, § 8c KStG Rz. 60 ff.

69) Vgl. dazu Drüen, StuW 2007, 112, 113.

70) So Lüdike, Wortbeitrag ifst-Kolloquium am 23.3.2015.

71) So Lüdike, Wortbeitrag ifst-Kolloquium am 23.3.2015.

72) Vor allem im Bereich verbundener Unternehmen ergibt sich klassischerweise eine Missbrauchsgefahr.

73) So auch Staats, Wortbeitrag ifst-Kolloquium am 23.3.2015.

74) Vgl. im Ergebnis Hierstetter, DB 2015, 3.

75) So Hierstetter und Lüdike, Wortbeiträge ifst-Kolloquium am 23.3.2015.

76) Vgl. auch Staats, DB 2015, 2.

77) Vgl. z.B. Kellersmann/Treich (et al.), Europäische Unternehmensbesteuerung I, Berlin, 2. Aufl. 2013, 101.

78) So Hierstetter, Wortbeitrag ifst-Kolloquium am 23.3.2015.

79) Sie können durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt werden, vgl. EuGH v.16.1.2003, Kommission/Italien, C-388/01, Rz.19; auch EuGH v. 21.9.1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Rz. 51.

80) Vgl. z.B. die Pressemitteilung von PwC v.8.1.2015, [http://www.pwc.com/en\\_US/us/tax-services/publications/insights/assets/pwc-euro-commission-says-swedish-interest-deduction-breaches-eu-law.pdf](http://www.pwc.com/en_US/us/tax-services/publications/insights/assets/pwc-euro-commission-says-swedish-interest-deduction-breaches-eu-law.pdf) (Abruf am 14.9.2015).

81) Högsta förvaltningsdomstolen.

sungsfreiheit, weil es auf eine Besteuerung größer 10 % abstellt, die in Schweden selbst bereits auf Grund der Höhe der Regelbesteuerung<sup>82)</sup> faktisch nicht unterschritten werden kann.<sup>83)</sup>

Eine Beschränkung der Grundfreiheiten ist allerdings bei entsprechender Rechtfertigung unproblematisch.<sup>84)</sup> Hinsichtlich der Verhinderung von *missbräuchlichen Gestaltungen* ist die bisherige Rechtsprechung jedoch sehr eng gefasst.<sup>85)</sup> Denn die zu überprüfende Regelung darf nicht darüber hinausgehen, was zur Erreichung des Ziels erforderlich ist.<sup>86)</sup> Allerdings sind die meisten der korrespondierenden Regelungen nicht auf Missbrauch ausgelegt.<sup>87)</sup>

Einen weiteren Rechtfertigungsgrund betrifft die Kohärenz des Steuersystems.<sup>88)</sup> Danach sollen Regelungen, zwischen denen ein systematischer Zusammenhang besteht, nicht einzeln, sondern nur in ihrer Gesamtheit beurteilt werden.<sup>89)</sup> Ein direkter Zusammenhang des steuerlichen Vor- und Nachteils besteht jedoch typischerweise bei ein und demselben Stpfl., was somit einen EG-Verstoß rechtfertigen kann; darüber hinaus, wenn zwischen unterschiedlichen Stpfl. ein Band besteht, was es erlaubt, sie wie einen Stpfl. zu behandeln.<sup>90)</sup> Jenseits einer Gruppenbesteuerung wird eine Rechtfertigung damit wohl schwierig, da korrespondierende Regelungen insbesondere *interpersonell* zur Anwendung kommen. Das gilt v.a. dann, wenn der Betriebsausgabenabzug an einen ausländischen Mindeststeuersatz anknüpft.<sup>91)</sup>

#### 4. Zeitpunkt

Zuletzt ist auch ein möglicher Zeitpunkt für eine nationale Regelung zu diskutieren. Deutschland wird im Zweifel nicht die Ergebnisse der OECD abwarten wollen, auch wenn eine internationale Abstimmung auf Seiten der Finanzverwaltung ebenfalls klar bevorzugt wird.<sup>92)</sup> Dies zeigt sich zum einen bereits im Koalitionsvertrag von CDU/CSU und SPD<sup>93)</sup> und zum anderen in der Bundesratsinitiative des letzten Jahrs. Auch wenn § 4 Abs. 5a EStG-E nicht umgesetzt wurde, hat die Bundesregierung im Rahmen ihrer Protokollerklärung zum Zollkodexanpassungsgesetz eine Weiterbearbeitung des Themas für 2015 angekündigt. Die konstituierende Sitzung der hierfür eingesetzten Bund-Länder-Arbeitsgruppe hat am 16.1.2015 stattgefunden; ein Fachgremium (sog. Unterfachausschuss – UAG –) ist dazu erstmals am 28.4.2015 zusammenkommen, um konkrete Umsetzungsvorschläge für den Gesetzgeber zu erarbeiten.<sup>94)</sup> Bis es zu einem neuen Gesetzesentwurf kommt, dürfte allerdings auch die Kommentierung der OECD für Maßnahme 2 veröffentlicht worden sein,<sup>95)</sup> so dass hierauf eventuell zurückgegriffen werden kann. Erste gesetzgeberische Maßnahmen können für Ende 2015, in jedem Fall im Jahr 2016 erwartet werden.<sup>96)</sup>

#### IV. Fazit

Es ist letztlich wohl nicht abzustreiten, dass für bestimmte hybride Gestaltungen noch Regelungsbedarf besteht.<sup>97)</sup> Eine hierfür angebrachte Abwehrgesetzge-

bung wird von der Praxis nicht abgelehnt, das Augenmerk liegt vielmehr auf einer zielgenauen und praktikablen legislativen Umsetzung.<sup>98)</sup>

Die technischen Herausforderungen bei steuerlichen Korrespondenzregelungen sind immens, v.a. wenn es international nicht zu einer Abstimmung kommt.<sup>99)</sup> Die Anwendung der Regeln erfordert erweiterte Kenntnisse, wie bestimmte Aufwands- und Ertragspositionen in einem oder mehreren anderen Staaten bei zumeist anderen Steuersubjekten steuerlich berücksichtigt werden (z.B. ist die Zusammenwirkung mit CFC-Regeln noch unklar).<sup>100)</sup> Die zu Grunde liegende Feststellung geht jedoch weit über die Frage nach dem Ist-Zustand hinaus, denn vielmehr ist zu beantworten, wie die Geschäftsvorfälle nach geltendem Recht korrekt zu berücksichtigt wären. Wie das, z.B. bei fehlerhaften Steuerbescheiden, herauszufinden ist, bleibt unklar.<sup>101)</sup> Auch am Beispiel der bisher verankerten Korrespondenzprinzipien zeigt sich deren technische Komplexität. Zudem sind Kollateralschäden so weit wie möglich zu vermeiden.<sup>102)</sup> Unter einer zielgenauen Regel ist damit keine allgemeine Korrespondenzregel wie der eines allgemeinen § 4 Abs. 5a EStG-E zu verstehen.<sup>103)</sup> Wird ein Abbau der Wettbewerbsnachteile angestrebt, sollte die deutsche Gründlichkeit in der Umsetzung der Maßnahmen am Ende des Tages gerade nicht zu einer Vergrößerung der Wettbewerbsbeeinträchtigungen für deutsche Unternehmen führen.<sup>104)</sup>

82) Vgl. für einen Überblick E&Y, *Worldwide Corporate Tax Guide* 2014, 1318, [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Worldwide\\_corporate\\_tax\\_guide\\_2014/\\$FILE/Worldwide%20Corporate%20Tax%20Guide%202014.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Worldwide_corporate_tax_guide_2014/$FILE/Worldwide%20Corporate%20Tax%20Guide%202014.pdf) (Abruf am 14.9.2015).

83) Hierstetter, Wortbeitrag ifst-Kolloquium am 23.3.2015; a.A. grds. Staats, der die Vereinbarkeit mit Europarecht als weitgehend unproblematisch betrachtet.

84) Vgl. z.B. Kellersmann/Treisch (et al.), *Europäische Unternehmensbesteuerung I*, Berlin, 2. Aufl. 2013, 111 ff.

85) So Hierstetter, Wortbeitrag ifst-Kolloquium am 23.3.2015.

86) Vgl. EuGH v. 15.5.2008, Lidl Belgium, C-414/06, Rz. 27; v. 13.12.2005, Marks & Spencer, C-446/03, Rz. 35.

87) So Hierstetter, Wortbeitrag ifst-Kolloquium am 23.3.2015.

88) Vgl. hierzu Elicker, IStR 2005, 89 ff.

89) Jacobs/Endres/Spengel in Jacobs, *Internationale Unternehmensbesteuerung*, München, 7. Aufl. 2011, 222 f.

90) Hierstetter, Wortbeitrag ifst-Kolloquium am 23.3.2015.

91) So Hierstetter, Wortbeitrag ifst-Kolloquium am 23.3.2015.

92) Staats, Wortbeitrag ifst-Kolloquium am 23.3.2015.

93) Vgl. Koalitionsvertrag von CDU, CSU und SPD v. 27.11.2013 (<https://www.cdu.de/sites/default/files/media/dokumente/koalitionsvertrag.pdf> [Abruf am 14.9.2015]), 65.

94) Vgl. Staats, DB 2015, 1.

95) Angekündigt für September 2015.

96) Vgl. Staats, DB 2015, 1.

97) So dem Grunde nach einhellig Neumann, Staats und auch Lüdicke, Wortbeiträge ifst-Kolloquium am 23.3.2015.

98) Lüdicke, Wortbeitrag ifst-Kolloquium am 23.3.2015.

99) So Lüdicke, Wortbeitrag ifst-Kolloquium am 23.3.2015.

100) Vgl. auch Hierstetter, DB 2015, 3.

101) Lüdicke, Wortbeitrag ifst-Kolloquium am 23.3.2015.

102) Lüdicke, Wortbeitrag ifst-Kolloquium am 23.3.2015.

103) So Lüdicke, Wortbeitrag ifst-Kolloquium am 23.3.2015.

104) Lüdicke, Wortbeitrag ifst-Kolloquium am 23.3.2015.