

# **- Entwurf -**

## Betriebsausgabenabzugsverbot bei Besteuerungsinkongruenzen (§ 4k EStG)

§ 4k des Einkommensteuergesetzes (EStG) wurde durch das Gesetz zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (ATAD-Umsetzungsgesetz – ATADUmsG) vom 25. Juni 2021 (BGBl. I S. 2035, BStBl I S. 874) eingeführt, um Besteuerungsinkongruenzen in Zusammenhang mit hybriden Gestaltungen zu neutralisieren. Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt für die Anwendung des § 4k EStG Folgendes:

<b>I. Umsetzung Artikel 9 und 9b ATAD</b> .....	4
<b>II. Zeitliche Anwendung</b> .....	4
<b>III. Persönlicher Anwendungsbereich</b> .....	6
<b>IV. Besteuerungsinkongruenzen</b> .....	7
1. Hybride Elemente .....	8
2. Importierte Besteuerungsinkongruenzen (Imported Mismatches) .....	8
<b>V. § 4k Absatz 1 EStG</b> .....	8
1. Kapitalvermögen .....	9
a) Begriff.....	9
b) Aufwendungen für die Nutzung von Kapitalvermögen .....	9
c) Aufwendungen im Zusammenhang mit der Übertragung von Kapitalvermögen .....	9
2. Den Aufwendungen entsprechende Erträge .....	9
3. Qualifikations- oder Zurechnungskonflikt .....	10
a) Abweichende steuerliche Qualifikation des Kapitalvermögens im Zusammenhang mit dessen Nutzung (§ 4k Absatz 1 Satz 1 Alternative 1 EStG) .....	10
b) Abweichende Zurechnung des Kapitalvermögens im Zusammenhang mit dessen Übertragung (§ 4k Absatz 1 Satz 1 Alternative 2 EStG).....	11
4. Kausalität.....	12
5. Nichtbesteuerung der den Aufwendungen entsprechenden Erträge.....	12
6. Niedrigere Besteuerung der den Aufwendungen entsprechenden Erträge .....	13

7. Ausnahme bei voraussichtlicher Beseitigung der Besteuerungsinkongruenz in einem künftigen Besteuerungszeitraum (§ 4k Absatz 1 Satz 2 EStG).....	14
a) Voraussichtliche Beseitigung in einem künftigen Besteuerungszeitraum .....	14
b) Fremdvergleich.....	15
c) Feststellungslast.....	15
8. Rechtsfolge .....	15
<b>VI. § 4k Absatz 2 Satz 1 und 3 EStG</b> .....	15
1. Aufwendungen .....	16
2. Den Aufwendungen entsprechende Erträge .....	16
3. Abweichende steuerliche Behandlung des Steuerpflichtigen (§ 4k Absatz 2 Satz 1 Alternative 1 EStG) .....	16
4. Abweichende steuerliche Beurteilung von anzunehmenden schuldrechtlichen Beziehungen i. S. d. § 1 Absatz 4 Satz 1 Nummer 2 des AStG (§ 4k Absatz 2 Satz 1 Alternative 2 EStG) .....	17
5. Kausalität.....	18
6. Keine tatsächliche Besteuerung.....	18
7. Rechtsfolge .....	18
8. Ausnahme für doppelt berücksichtigte Erträge (§ 4k Absatz 2 Satz 3 EStG).....	19
a) Doppelt berücksichtigte Erträge desselben Steuerpflichtigen .....	19
b) Den Aufwendungen gegenüberstehende Erträge .....	20
c) Im Staat des Gläubigers / des anderen Unternehmensteils.....	20
d) Tatsächliche Besteuerung.....	20
e) Rechtsfolge .....	21
<b>VII. § 4k Absatz 2 Satz 2 EStG</b> .....	22
<b>VIII. § 4k Absatz 3 EStG</b> .....	23
1. Aufwendungen .....	23
2. Den Aufwendungen entsprechende Erträge .....	23
3. Abweichende steuerliche Zuordnung i. S. d. § 4k Absatz 3 Alternative 1 EStG .....	25
4. Abweichende steuerliche Zurechnung, § 4k Absatz 3 Alternative 2 EStG.....	26
5. Keine tatsächliche Besteuerung.....	30
6. Kausalität.....	30
7. Rechtsfolge .....	30

<b>IX. § 4k Absatz 4 EStG</b> .....	32
1. Aufwendungen .....	32
2. Berücksichtigung auch in anderem Staat.....	32
3. „Vorrangregelung“ des § 4k Absatz 4 Satz 2 EStG .....	33
a) Gesellschafter ist in Deutschland ansässig (§ 4k Absatz 4 Satz 2 Halbsatz 1 EStG)...	33
b) Gesellschafter ist im Ausland ansässig (§ 4k Absatz 4 Satz 2, Halbsatz 2, Nummer 1 EStG) .....	34
c) Doppelansässigkeit des Steuerpflichtigen (§ 4k Absatz 4 Satz 2 Halbsatz 2 Nummer 2 EStG) .....	34
4. Ausnahmeregel § 4k Absatz 4 Satz 3 EStG .....	34
a) Doppelt berücksichtigte Erträge desselben Steuerpflichtigen .....	35
b) Den Aufwendungen gegenüberstehende Erträge .....	35
c) In dem anderen Staat .....	35
d) Tatsächliche Besteuerung.....	35
5. Ausnahme bei Anrechnungs- oder Abzugsverpflichtung ausländischer Steuern (§ 4k Absatz 4 Satz 4 EStG).....	35
<b>X. § 4k Absatz 5 EStG</b> .....	36
1. Aufwendungen .....	36
2. Aus diesen Aufwendungen unmittelbar oder mittelbar resultierende Erträge .....	36
a) Unmittelbar resultierende Erträge .....	36
b) Mittelbar resultierende Erträge.....	37
3. Den Erträgen gegenüberstehende Aufwendungen .....	37
4. Deren Abzug bei entsprechender Anwendung des § 4k Absatz 1 bis 5 EStG beim Gläubiger, einem weiteren Gläubiger oder einer anderen Person versagt würde .....	40
a) Beim Gläubiger .....	40
b) Einem weiteren Gläubiger.....	40
c) Einer anderen Person.....	40
d) Entsprechende Anwendung des § 4k Absatz 1 bis 5 EStG .....	41
5. Persönlicher Anwendungsbereich .....	42
6. Rechtsfolge .....	42
7. Ausnahme § 4k Absatz 5 Satz 2 EStG .....	44
a) Steuerlicher Vorteil infolge einer Besteuerungsinkongruenz.....	44

b) Beseitigt wird .....	44
c) Beim Gläubiger, beim weiteren Gläubiger oder bei anderer Person.....	45
d) Vorrangverhältnis zwischen in- und ausländischen Regelungen zur Neutralisierung von Besteuerungsinkongruenzen („bereits“) .....	45
<b>XI. Beweislastverteilung und Nachweispflichten .....</b>	<b>49</b>
1. Betriebsausgabenabzug und Abzugsbeschränkung .....	49
2. Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen .....	50
3. Feststellungslast und Mitwirkungspflichten bei Ausnahmetatbeständen.....	50
<b>XII. Verhältnis zu anderen Regelungen .....</b>	<b>50</b>
1. Verhältnis zu anderen Betriebsausgabenabzugsverboten.....	50
2. Verhältnis zu verdeckten Gewinnausschüttungen.....	51
3. Verhältnis zu § 14 Absatz 1 Satz 1 Nummer 5 KStG .....	51
4. Verhältnis zu bestehenden DBA .....	51
<b>XIII. Schlussbestimmungen.....</b>	<b>52</b>

## **I. Umsetzung Artikel 9 und 9b ATAD**

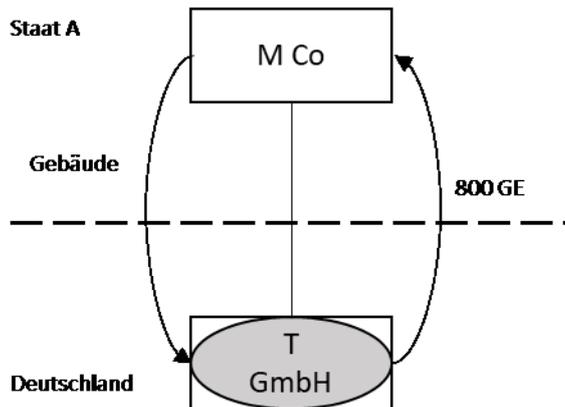
- 1 Die Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates vom 12. Juli 2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarktes (Anti-Steuervermeidungs-Richtlinie - ATAD; ABl. L 193 vom 19. Juli 2016, S. 1), die zuletzt durch Artikel 1 der Richtlinie (EU) 2017/952 des Rates vom 29. Mai 2017 zur Änderung der Richtlinie (EU) 2016/1164 bezüglich hybrider Gestaltungen mit Drittländern (ABl. L 144 vom 7. Juni 2017, S. 1) geändert worden ist, sieht in den Artikeln 9 bis 9b i. V. m. Artikel 2 Absatz 9 und 11 Regelungen zur Neutralisierung von Besteuerungsinkongruenzen aufgrund hybrider Gestaltungen vor.
- 2 Die Artikel 2 Absatz 9 und 11 sowie Artikel 9 und 9b ATAD wurden in Deutschland u. a. durch die Betriebsausgabenabzugsverbote in § 4k EStG umgesetzt. § 4k Absatz 2 Satz 2 EStG enthält eine Regelung zur steuerlichen Erfassung von Einkünften ausländischer vermögensverwaltender Personengesellschaften bei Besteuerungsinkongruenzen, die vom ausländischen Staat nicht beseitigt wurden.

## **II. Zeitliche Anwendung**

- 3 § 4k EStG ist erstmals für Aufwendungen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2019 entstanden sind (§ 52 Absatz 8c Satz 1 EStG). Auf rechtlich bereits vor dem 1. Januar 2020 verursachte Aufwendungen, denen kein Dauerschuldverhältnis zugrunde liegt, ist § 4k EStG auch dann nicht anzuwenden, wenn die Minderung der Einkünfte erst nach dem

31. Dezember 2019 eintritt (Umkehrschluss aus § 52 Absatz 8c Satz 2 EStG). Dies gilt auch für Zinsvorträge nach § 4h Absatz 1 Satz 6 EStG, die die Zinsaufwendungen ab dem 1. Januar 2020 erhöhen, rechtlich aber bereits vor diesem Stichtag verursacht wurden. Insoweit ist § 4k EStG nicht anwendbar.

Beispiel 1:



**Verkauf Gebäude in 2019**  
**AfA bei T GmbH in 2020: 24 GE**

Die T GmbH hat im Juni 2019 von ihrer Muttergesellschaft (M Co) ein bebautes Grundstück erworben, das in einem Staat belegen ist, mit dem kein Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) besteht. Der Veräußerungserlös unterlag aufgrund eines hybriden Elements weder bei M Co noch deren Gesellschaftern einer Besteuerung. Im Jahr 2020 macht die T GmbH Absetzungen für Abnutzung (AfA) für das Gebäude in Höhe von 24 Geldeinheiten (GE) geltend.

Lösung:

§ 4k EStG ist nicht anzuwenden, da die Aufwendungen der T GmbH bereits vor dem 1. Januar 2020 rechtlich verursacht wurden und ihnen kein Dauerschuldverhältnis zugrunde liegt.

- 4 Aufwendungen, die rechtlich vor dem 1. Januar 2020 verursacht wurden und denen ein Dauerschuldverhältnis zugrunde liegt, sind vom Anwendungsbereich des § 4k EStG nur unter den weiteren Voraussetzungen des § 52 Absatz 8c Satz 2 und 3 EStG ausgenommen. Dies betrifft beispielsweise Zins-, Miet- oder Lizenzaufwendungen, denen ein vor dem 1. Januar 2020 geschlossener Vertrag mit einer Laufzeit über das Jahr 2019 hinaus zugrunde liegt.
- 5 Liegt den rechtlich vor dem 1. Januar 2020 veranlassten Aufwendungen ein Dauerschuldverhältnis zugrunde, sind die Vorschriften des § 4k EStG anwendbar, soweit die

Aufwendungen nach dem 31. Dezember 2019 ohne wesentliche Nachteile hätten vermieden werden können. Die Kündigung des Dauerschuldverhältnisses zur Vermeidung der Aufwendungen ist insbesondere dann mit wesentlichen Nachteilen verbunden, wenn die daraus entstehenden Kosten (z. B. zu leistende Vorfälligkeitsentschädigung bei Kündigung eines Darlehens) den steuerlichen Vorteil aus der Besteuerungsinkongruenz übersteigen. Den Steuerpflichtigen trifft insoweit die Feststellungslast (vgl. Rn. 122 f.). Wurde das Dauerschuldverhältnis nach dem 31. Dezember 2019 wesentlich geändert, ist § 4k EStG auf alle Aufwendungen aus diesem Dauerschuldverhältnis anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2019 entstanden sind (§ 52 Absatz 8c Satz 4 EStG).

- 6 Ermittelt der Steuerpflichtige seinen Gewinn in den Jahren 2019 und 2020 für ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr (§ 4a Absatz 1 Satz 2 Nummer 2 EStG) und gilt der Gewinn des Wirtschaftsjahres als insgesamt im Kalenderjahr 2020 bezogen (§ 4a Absatz 2 Satz 1 Nummer 2 EStG), ist § 4k EStG nur auf die im Steuerbilanzgewinn berücksichtigten Aufwendungen anwendbar, die rechtlich nach dem 31. Dezember 2019 verursacht wurden. Für Aufwendungen, denen ein Dauerschuldverhältnis zugrunde liegt, gelten auch insoweit die Rn. 4 und 5.

### III. Persönlicher Anwendungsbereich

- 7 § 4k EStG ist sowohl auf Gewinneinkünfte als auch über § 9 Absatz 5 Satz 2 EStG entsprechend auf Überschusseinkünfte anwendbar. Der persönliche Anwendungsbereich betrifft nach § 4k Absatz 6 Satz 1 EStG Sachverhalte

1. zwischen nahestehenden Personen i. S. d. § 1 Absatz 2 des Außensteuergesetzes (AStG),
2. zwischen einem (übrigen) Unternehmen und seiner im anderen Staat belegenen Betriebsstätte sowie
3. im Rahmen einer strukturierten Gestaltung.

- 8 Zum Nahestehen von Personen i. S. d. § 1 Absatz 2 AStG siehe Kapitel I, C des BMF-Schreibens vom 14. Juli 2021 (BStBl I S. 1098).

- 9 Wirken mehrere Personen durch abgestimmtes Verhalten i. S. d. § 7 Absatz 4 Satz 1 AStG zusammen, werden deren Beteiligungen, Stimmrechte und Gewinnbezugsrechte für die Zwecke des § 4k EStG zusammengerechnet (§ 4k Absatz 6 Satz 2 EStG).

- 10 Sofern eine strukturierte Gestaltung vorliegt, ist § 4k EStG auch bei einer Verwirklichung des Sachverhaltes zwischen fremden Dritten anwendbar (§ 4k Absatz 6 Satz 3 EStG). Eine strukturierte Gestaltung liegt vor, wenn der steuerliche Vorteil aus einer Besteuerungsinkongruenz ganz oder zum Teil in die Bedingungen der vertraglichen Vereinbarung zwischen Schuldner und Gläubiger eingerechnet wird. Dies kann z. B. in der

Form erfolgen, dass hierfür ein zusätzliches Entgelt vereinbart wird oder ein höheres Entgelt vereinbart wird als es als unter vergleichbaren Bedingungen ohne Besteuerungsinkongruenz vereinbart worden wäre oder wird (vgl. dazu BMF-Schreiben vom 14. Juli 2021 (BStBl I S. 1098)). Ein Fall einer strukturierten Gestaltung liegt z. B. auch vor, wenn eine Entgeltanpassung unter der aufschiebenden Bedingung der Realisierung eines Steuervorteils aus einer hybriden Gestaltung steht. Insbesondere beim Einsatz hybrider Finanzinstrumente (vgl. Rn. 16) kann der beim Gläubiger entstehende Steuervorteil auch über niedrigere Zinssätze als fremdüblich i. S. d. § 1 Absatz 1 Satz 1 AStG an den Schuldner weitergereicht werden. Darüber hinaus liegt eine strukturierte Gestaltung dann vor, wenn die Bedingungen der vertraglichen Vereinbarung oder die der Vereinbarung zugrunde liegenden Umstände darauf schließen lassen, dass die an der Gestaltung Beteiligten den steuerlichen Vorteil erwarten konnten. Insoweit ist es unerheblich, ob der Steuerpflichtige tatsächlich Kenntnis über die Entstehung des steuerlichen Vorteils oder seine Beteiligung an einer strukturierten Gestaltung hat.

- 11 Steuerpflichtige, bei denen nach den äußeren Umständen vernünftigerweise nicht davon auszugehen ist, dass sie Kenntnis von der Besteuerungsinkongruenz hatten und die außerdem nachweislich nicht an dem steuerlichen Vorteil beteiligt wurden, unterliegen auch im Falle einer strukturierten Gestaltung nicht dem Abzugsverbot (§ 4k Absatz 6 Satz 4 EStG). Dies kann insbesondere bei über eine anerkannte Börse an fremde Dritte ausgegebenen Anleihen der Fall sein, bei denen der Zins so berechnet ist, dass er auch für Anleger, bei denen die Zinserträge regulär besteuert werden, attraktiv ist. Es ist davon auszugehen, dass diese Voraussetzungen erfüllt sind, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass der Preisbildungsprozess bei einer über eine anerkannte Börse i. S. d. § 138 Absatz 2 Satz 1 Nummer 3 Buchstabe b Satz 2 der Abgabenordnung (AO) ausgegebenen Anleihe in einem anerkannten Verfahren (z.B. Bookbuilding-Verfahren) erfolgt und der Kreis potentieller Investoren für Zwecke der Preisfindung nicht beschränkt ist.

#### **IV. Besteuerungsinkongruenzen**

- 12 Zurechnungs- oder Qualifikationskonflikte können in grenzüberschreitenden Sachverhalten dazu führen, dass Aufwendungen im Inland grundsätzlich abziehbar sind, während die entsprechenden Erträge im Ausland ganz oder teilweise keiner Besteuerung unterliegen (Besteuerungsinkongruenz). Eine Besteuerungsinkongruenz liegt auch vor, wenn Aufwendungen sowohl im Inland als auch in einem anderen Staat berücksichtigt werden. Unterschiede in der steuerlichen Behandlung eines Rechtsträgers oder eines Finanzinstruments können dazu führen, dass entweder ein Betriebsausgabenabzug in einem Staat unter Nichtberücksichtigung der korrespondierenden Erträge in einem anderen Staat (Deduction-/Non-Inclusion-Inkongruenz; D/NI-Inkongruenz) oder ein doppelter Betriebsausgabenabzug (Double-Deduction-Inkongruenz; DD-Inkongruenz) erzielt wird (sog. hybride Gestaltungen). Vergleichbare Effekte können sich auch bei Qualifikations- und Zuordnungskonflikten in Zusammenhang mit Betriebsstätten ergeben. Sie treten zumeist aufgrund zwischen den Staaten

abweichender Zuordnung erzielter Unternehmensgewinne oder abweichender Beurteilung von anzunehmenden schuldrechtlichen Beziehungen zwischen einem Unternehmen eines Steuerpflichtigen und dessen Betriebsstätte in einem anderen Staat auf.

### **1. Hybride Elemente**

- 13 Durch hybride Gestaltungen verursachte Besteuerungsinkongruenzen können auf dem Einsatz verschiedener hybrider Elemente beruhen. Als solche werden hybride Rechtsträger (Rn. 14), umgekehrt hybride Rechtsträger (Rn. 15) und hybride Finanzinstrumente (Rn. 16) sowie hybride Übertragungen (Rn. 17) bezeichnet.
- 14 Hybride Rechtsträger sind in dem Staat, in dem sich ihr statutarischer Sitz oder ihre Geschäftsleitung (im Folgenden: „Sitzstaat“) befindet, steuerlich intransparent, während sie im Staat ihrer (mittelbaren) Gesellschafter als steuerlich transparent angesehen werden (z. B. nach § 1a des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) optierende Gesellschaft, wenn die Option vom ausländischen Staat nicht anerkannt wird, oder eine „disregarded entity“, vgl. Rn. 43).
- 15 Umgekehrt hybride Rechtsträger sind regelmäßig in ihrem Sitzstaat steuerlich transparent, während sie im Staat ihrer (mittelbaren) Gesellschafter als steuerlich intransparent angesehen werden.
- 16 Hybride Finanzinstrumente werden in den beteiligten Staaten hinsichtlich ihres Eigenkapital- oder Fremdkapitalcharakters unterschiedlich beurteilt. Leistungen, die auf einem hybriden Finanzinstrument beruhen, werden daher in den beteiligten Staaten typischerweise jeweils gegensätzlich als Zinsaufwand bzw. Gewinnausschüttung qualifiziert.
- 17 Hybride Übertragungen sind Transaktionen, bei denen der zugrunde liegende Ertrag eines übertragenen Kapitalvermögens wirtschaftlich mehr als einer an der Übertragung beteiligten Person zugerechnet wird.

### **2. Importierte Besteuerungsinkongruenzen (Imported Mismatches)**

- 18 § 4k Absatz 5 EStG (siehe dazu unter IX.) sieht ein Abzugsverbot für Aufwendungen vor, die zwar nicht unmittelbar zu einer Besteuerungsinkongruenz (D/NI- oder DD-Inkongruenz) führen, mittels derer jedoch eine zwischen anderen Staaten entstandene Besteuerungsinkongruenz ins Inland „importiert“ wird. Dies ist der Fall, wenn den aus den inländischen Aufwendungen resultierenden Erträgen wiederum Aufwendungen unmittelbar oder mittelbar gegenüberstehen, die bei Verwirklichung dieses Sachverhaltes in Deutschland § 4k Absatz 1 bis 5 EStG unterliegen würden und die Besteuerungsinkongruenz von den insoweit betroffenen Staaten nicht neutralisiert wird.

## **V. § 4k Absatz 1 EStG**

- 19 § 4k Absatz 1 Satz 1 EStG sieht ein Abzugsverbot für Aufwendungen vor, die durch Einsatz eines hybriden Finanzinstruments („abweichende steuerliche Qualifikation“) oder bei hybriden

Übertragungen („abweichende Zurechnung“) zu nicht oder zu niedrig besteuerten entsprechenden Erträgen im Ausland führen (D/NI-Inkongruenz). Hybride Finanzinstrumente, die zu einer Besteuerungsinkongruenz i. S. d. § 4k Absatz 1 Satz 1 EStG führen können, sind insbesondere Wandelanleihen, Hybriddarlehen, typisch stille Beteiligungen, Genussrechte und partiarische Darlehen. Eine vom deutschen Recht - z. B. § 39 Absatz 2 Nummer 1 AO - abweichende Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums an Kapitalvermögen kann z. B. im Rahmen von Wertpapierleihen oder sog. Repo-Geschäften zu von § 4k Absatz 1 Satz 1 EStG erfassten Besteuerungsinkongruenzen infolge einer hybriden Übertragung führen.

## 1. Kapitalvermögen

### a) Begriff

- 20 § 4k Absatz 1 EStG erfasst Aufwendungen für die Nutzung von oder im Zusammenhang mit der Übertragung von Kapitalvermögen. Als Kapitalvermögen gelten dabei alle Finanzinstrumente, deren Erträge nach deutschem Recht zu Einkünften aus Kapitalvermögen i. S. d. § 20 EStG führen würden. Die ggf. vorrangige Qualifizierung als Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 20 Absatz 8 EStG oder § 8 Absatz 2 KStG ist dabei unbeachtlich.

### b) Aufwendungen für die Nutzung von Kapitalvermögen

- 21 Aufwendungen für die Nutzung von Kapitalvermögen sind insbesondere Zinsen und vergleichbare Entgelte für die Überlassung von Kapitalvermögen oder Vergütungen für Genussrechte. Der Begriff der Aufwendungen ist nicht auf Zahlungen beschränkt, sondern schließt periodenübergreifend sämtliche Einkünfterminderungen ein.

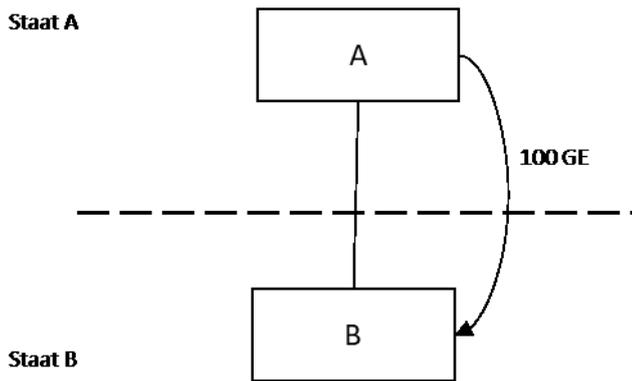
### c) Aufwendungen im Zusammenhang mit der Übertragung von Kapitalvermögen

- 22 Als Aufwendungen im Zusammenhang mit der Übertragung von Kapitalvermögen kommen insbesondere Wertpapierleihentgelte sowie Kompensationszahlungen bei Wertpapierleihen oder Kauf- und Rückkaufsvereinbarungen in Betracht. Ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang ist nicht erforderlich.

## 2. Den Aufwendungen entsprechende Erträge

- 23 Den Aufwendungen entsprechende Erträge sind diejenigen Erträge, die aus den Aufwendungen resultieren und vom Gläubiger infolge der Aufwendungen des Schuldners korrespondierend erzielt werden. Erträge und Aufwendungen entsprechen sich daher grundsätzlich der Höhe nach.

Beispiel 2:



*A zahlt an B aufgrund eines Darlehensverhältnisses Zinsen in Höhe von 100 GE.*

Lösung:

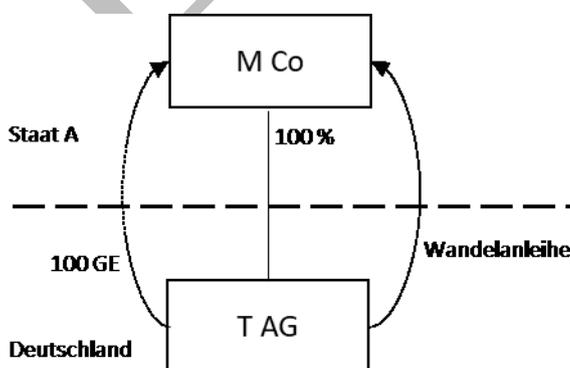
*Die Zinserträge des B in Höhe von 100 GE entsprechen i. S. d. § 4k Absatz 1 Satz 1 EStG den Zinsaufwendungen des A in Höhe von 100 GE.*

### 3. Qualifikations- oder Zurechnungskonflikt

a) Abweichende steuerliche Qualifikation des Kapitalvermögens im Zusammenhang mit dessen Nutzung (§ 4k Absatz 1 Satz 1 Alternative 1 EStG)

- 24 Ein Qualifikationskonflikt im Zusammenhang mit der Nutzung von Kapitalvermögen beruht in der Regel auf der unterschiedlichen Einordnung eines Finanzinstruments seitens des Vergütungsschuldners und des Vergütungsempfängers als Eigenkapital bzw. Fremdkapital (hybrides Finanzinstrument). Während der Staat des Vergütungsschuldners das Finanzinstrument dem Fremdkapital zuordnet und darauf beruhende Zahlungen an den Vergütungsgläubiger als Betriebsausgaben (z. B. Zinsaufwand) ansieht, ordnet der Staat des Vergütungsgläubigers das Finanzinstrument dem Eigenkapital zu, sodass auf dieser Grundlage erhaltene Zahlungen als (teilweise) steuerfreie Gewinnausschüttungen des Vergütungsschuldners an den Vergütungsgläubiger qualifiziert werden.

Beispiel 3:



Die T AG (Sitzstaat = Deutschland) begibt eine Wandelanleihe zum Preis von 5.000 GE an die M Co (Sitzstaat = Staat A). Die T AG leistet aufgrund dessen regelmäßig Zahlungen in Höhe von 100 GE an die M Co, die in Deutschland jeweils als Zinsaufwand zu qualifizieren sind. Bei der M Co werden die entsprechenden Erträge hingegen als Beteiligungserträge der T AG angesehen (Qualifikationskonflikt) und von der Besteuerung freigestellt, weil Staat A eine dem § 8b Absatz 1 KStG vergleichbare Regelung anwendet.

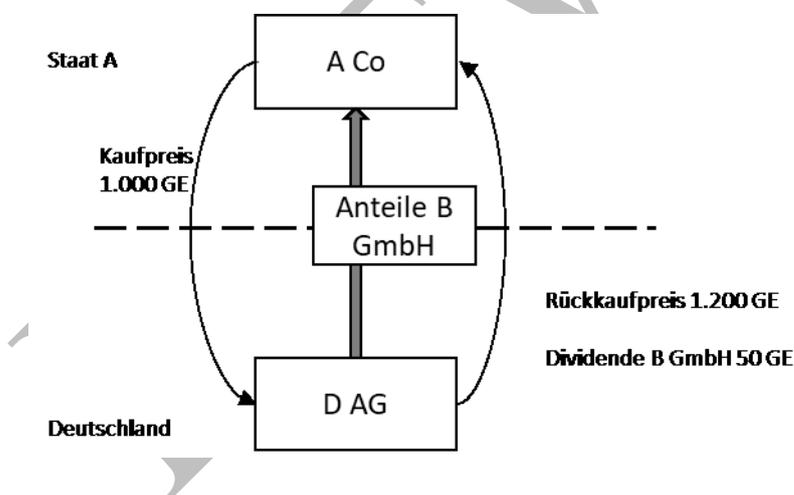
Lösung:

Die Aufwendungen der T AG sind nach § 4k Absatz 1 Satz 1 EStG jeweils in Höhe von 100 GE nicht als Betriebsausgaben abziehbar, da die dem Zinsaufwand entsprechenden Erträge bei der M Co nicht besteuert werden.

b) Abweichende Zurechnung des Kapitalvermögens im Zusammenhang mit dessen Übertragung (§ 4k Absatz 1 Satz 1 Alternative 2 EStG)

- 25 Sogenannte hybride Übertragungen ergeben sich bei gegensätzlicher Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums an einem dem Ertrag zugrunde liegenden Kapitalvermögen zu unterschiedlichen an der Transaktion beteiligten Rechtsträgern. Diese abweichende Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums von z. B. Anteilen an einer Kapitalgesellschaft kann bei Geschäften mit Kauf- und Rückkaufsvereinbarung zu einer D/NI-Inkongruenz führen.

Beispiel 4:



Die deutsche D AG und die A Co mit Sitzstaat A (Annahme: nahestehende Personen i. S. d. § 1 Absatz 2 AStG) schließen ein Geschäft mit Kauf- und Rückkaufsvereinbarung über im Betriebsvermögen der D AG befindliche Anteile der B GmbH (Repo-Geschäft) ab. Die A Co zahlt für die Übertragung der Wertpapiere einen Kaufpreis von 1.000 GE. Der von der D AG nach Ablauf eines Jahres zu leistende Rückkaufpreis soll 1.200 GE betragen. Während der Vertragslaufzeit schüttet die B GmbH eine Dividende von 50 GE an die A Co aus, für die die A Co keine Kompensationszahlung an die D AG leisten muss.

*Die Anteile an der B GmbH werden nach den Grundsätzen des BMF-Schreibens vom 9. Juli 2021 (BStBl I S. 1002) nach deutschem Recht ununterbrochen der D AG zugerechnet. Die von der B GmbH ausgeschüttete Dividende von 50 GE, für die A Co keine Kompensationszahlung leisten muss (entgangene Dividende der D AG), wird deshalb maximal bis zur Höhe der vereinbarten Differenz zwischen Kaufpreis und Rückkaufpreis der Anteile als Finanzierungsaufwand der D AG angesehen und grundsätzlich als Betriebsausgabe im Inland berücksichtigt. Staat A rechnet die Anteile an der B GmbH hingegen der A Co zu (Zurechnungskonflikt) und stellt die im Überlassungszeitraum erhaltene Dividende nach einer § 8b Absatz 1 KStG vergleichbaren Regelung steuerfrei.*

Lösung:

*Bei der D AG sind die Finanzierungsaufwendungen in Höhe von 50 GE nicht abziehbar, weil die A Co aufgrund einer abweichenden Zurechnung der Anteile an der B GmbH keinen entsprechenden Ertrag versteuert.*

#### **4. Kausalität**

- 26 Ein Abzugsverbot nach § 4k Absatz 1 EStG kommt nur dann in Betracht, wenn ein Qualifikations- oder Zurechnungskonflikt, der im Übrigen dessen Tatbestand erfüllt, allein oder zusammen mit anderen Qualifikations- und Zurechnungskonflikten i. S. d. § 4k EStG ursächlich für die entstandene Besteuerungsinakongruenz ist. Treten neben den Qualifikations- oder Zurechnungskonflikt weitere, außerhalb des Anwendungsbereichs des § 4k EStG liegende Ursachen für eine Nicht- oder Niedrigerbesteuerung der den Aufwendungen entsprechenden Erträge (z. B. persönliche Steuerbefreiung des Gläubigers), so ist das Abzugsverbot nach § 4k Absatz 1 EStG nicht anzuwenden, soweit die Besteuerungsinakongruenz (auch) auf den weiteren Ursachen beruht. Sind verschiedene hybride Elemente kausal für die Besteuerungsinakongruenz, so ist diese entsprechend der Reihenfolge der Absätze des § 4k EStG zu beseitigen.

#### **5. Nichtbesteuerung der den Aufwendungen entsprechenden Erträge**

- 27 Eine Nichtbesteuerung liegt vor, soweit die den Aufwendungen entsprechenden Erträge nicht in eine steuerliche Bemessungsgrundlage (einschließlich der Bemessungsgrundlage einer Hinzurechnungsbesteuerung) einbezogen werden, auf die grundsätzlich ein positiver Tarif angewendet wird. Dabei ist der tatsächliche Einbezug in die jeweilige steuerliche Bemessungsgrundlage und nicht die rein theoretische Möglichkeit des Einbezugs maßgeblich. Ob eine tatsächlich zu zahlende Steuer, z. B. nach Berücksichtigung eines Grundfreibetrags o. Ä., nach Verlustabzügen, nach Verrechnung mit negativen Einkünften und nach Anrechnung oder Abzug ausländischer Steuern verbleibt, ist unbeachtlich. Die Besteuerung mit einem Steuersatz von null Prozent (soweit die übrigen Voraussetzungen des § 4k Absatz 1 EStG vorliegen), die sachliche Steuerbefreiung der den Aufwendungen entsprechenden Erträge sowie der (anteilige) Verzicht auf die Erhebung einer ausländischen Steuer, ist eine Nichtbesteuerung. Die Besteuerung in einem bestimmten Staat, z. B. im Staat des unmittelbaren Gläubigers der

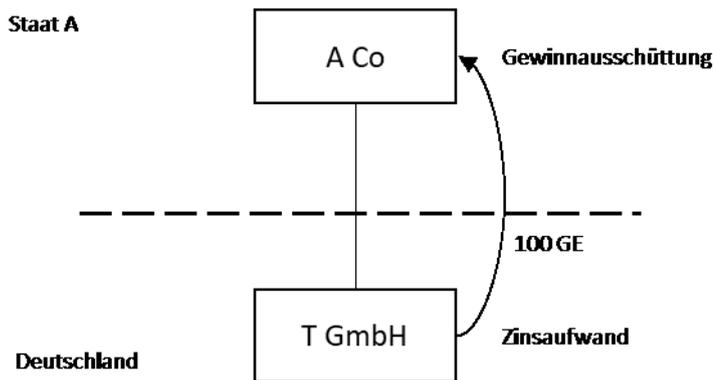
den Aufwendungen entsprechenden Erträge, ist nicht erforderlich. Auch eine tatsächliche Besteuerung der den Aufwendungen entsprechenden Erträge in einem weiteren Staat oder bei einem nicht unmittelbar an der Transaktion beteiligten Rechtsträger ist grundsätzlich ausreichend. Folglich ist bei Personengesellschaften als unmittelbaren Gläubigern der Erträge insbesondere auch die Besteuerung bei den Gesellschaftern der Personengesellschaft zu prüfen.

- 28 Sieht ein Staat eine Ertragsbesteuerung auf mehreren Ebenen (z. B. Bundesebene und Bundesstaaten- oder Kommunalebene) vor, so ist eine Nichtbesteuerung ausgeschlossen, soweit die Erträge auf mindestens einer dieser Ebenen einer Besteuerung i. S. d. Rn. 27 unterliegen.
- 29 Eine vom Abzugsverpflichteten für den Vergütungsgläubiger als Steuerschuldner einbehaltene und abgeführte inländische Abzugsteuer schließt eine Nichtbesteuerung aus, wenn die einbehaltene und abgeführte Steuer dem Vergütungsgläubiger oder einem Dritten nicht in voller Höhe erstattet wird und damit eine definitive Belastung mit zumindest einem Teil der einbehaltenen und abgeführten Steuer erfolgt. Die Reduktion der Abzugsteuer auf einen Reststeuersatz ist unschädlich, soweit dieser größer als null Prozent ist.

#### **6. Niedrigere Besteuerung der den Aufwendungen entsprechenden Erträge**

- 30 Eine niedrigere Besteuerung der den Aufwendungen entsprechenden Erträge liegt vor, wenn diese im Ausland einer niedrigeren effektiven Steuerbelastung unterliegen als derjenigen, die sich bei einer dem deutschen Recht entsprechenden Qualifikation oder Zurechnung des Kapitalvermögens ergeben würde. Auf das deutsche Besteuerungsniveau entsprechender Erträge kommt es als Vergleichsmaßstab nicht an. Der Umfang der niedrigeren Besteuerung ergibt sich aus der Differenz zwischen tatsächlicher Besteuerung der Erträge im Ausland und der hypothetischen Besteuerung der Erträge im Ausland bei dem deutschen Recht entsprechender Qualifikation oder Zurechnung des Kapitalvermögens. Im Fall einer niedrigeren Besteuerung sind die Aufwendungen nur in Höhe des Anteils, der dem Verhältnis der niedrigeren Besteuerung zur Regelbesteuerung der Erträge ohne Qualifikations- oder Zurechnungskonflikt entspricht, abziehbar. Soweit bei der Besteuerung der Erträge im Ausland inländische Abzugsteuer angerechnet wird, zählt diese nicht zum Umfang der tatsächlichen Besteuerung. Gleiches gilt für an den Vergütungsgläubiger oder einen Dritten erstattete inländische Abzugsteuer. Eine niedrigere Besteuerung liegt z. B. bei teilweiser Steuerfreistellung der abweichend qualifizierten oder zugerechneten Erträge oder bei Anwendung eines ermäßigten Sondersteuersatzes, der bei dem deutschen Recht entsprechender Qualifizierung oder Zurechnung der Erträge nicht zur Anwendung käme, vor. Insbesondere den § 3 Nummer 40 EStG oder § 8b Absatz 1 KStG vergleichbare Regelungen führen bei teilweiser Steuerfreistellung der Erträge zu einer niedrigeren Besteuerung.

Beispiel 5:



Die T GmbH zahlt ihrer Gesellschafterin A Co (Sitzstaat = Staat A) Zinsen in Höhe von 100 GE, die von Staat A als Gewinnausschüttung qualifiziert werden und daher – anders als Zinserträge – zu 40 % steuerfrei sind.

Lösung:

Die Zinsaufwendungen der T GmbH sind in Höhe von 40 GE nach § 4k Absatz 1 EStG nicht abziehbare Betriebsausgaben. Die übrigen 60 GE sind – vorbehaltlich anderer Abzugsverbote – abziehbar.

## 7. Ausnahme bei voraussichtlicher Beseitigung der Besteuerungsinkongruenz in einem künftigen Besteuerungszeitraum (§ 4k Absatz 1 Satz 2 EStG)

a) Voraussichtliche Beseitigung in einem künftigen Besteuerungszeitraum

- 31 § 4k Absatz 1 Satz 2 EStG regelt eine Ausnahme vom Abzugsverbot, soweit die bestehende Besteuerungsinkongruenz voraussichtlich in einem künftigen Besteuerungszeitraum beseitigt wird. Damit wird dem Umstand Rechnung getragen, dass sich durch abweichende Regelungen der beteiligten Staaten zum Zuflusszeitpunkt zeitliche Verschiebungen in der Erfassung der Erträge ergeben können und eine besteuereungszeitraumübergreifende Betrachtung angeordnet. § 4k Absatz 1 Satz 2 EStG kann insbesondere zur Anwendung kommen, wenn sich Aufwendungen im Inland bereits bei Entstehen der Verbindlichkeit gewinnmindernd auswirken, der ausländische Staat hingegen das Zuflussprinzip anwendet und die Erträge erst im Zeitpunkt des Zuflusses besteuert. „Voraussichtlich“ bedeutet in diesem Zusammenhang, dass nach ausländischem Recht eine solche Beseitigung zwingend vorgesehen ist und für eine Änderung dieser Rechtslage zumindest nichts ersichtlich ist.
- 32 Die voraussichtliche Beseitigung der Besteuerungsinkongruenz i. S. d. § 4k Absatz 1 Satz 2 EStG muss nicht zwingend in dem der Geltendmachung der Aufwendungen unmittelbar nachfolgenden Besteuerungszeitraum erfolgen. Die voraussichtliche Beseitigung in einem späteren Besteuerungszeitraum ist ausreichend.

33 Sofern bei der Veranlagung für den Besteuerungszeitraum, in dem die hybriden Aufwendungen als Betriebsausgaben geltend gemacht werden, keine voraussichtlich spätere Beseitigung der Besteuerungsinkongruenz geltend gemacht wird, ist das Abzugsverbot nach § 4k Absatz 1 Satz 1 EStG anzuwenden. Wird die Besteuerungsinkongruenz in einem späteren Besteuerungszeitraum dennoch durch (ggf. anteilige) Besteuerung der entsprechenden Erträge beseitigt, können im Einzelfall sachliche Billigkeitsgründe für die Nichtanwendung des § 4k Absatz 1 Satz 1 EStG vorliegen. Sofern bei der Veranlagung für den Besteuerungszeitraum, in dem die hybriden Aufwendungen als Betriebsausgaben geltend gemacht werden, eine voraussichtlich spätere (anteilige) Beseitigung der Besteuerungsinkongruenz glaubhaft gemacht wird und die Zahlungsbedingungen einem Fremdvergleich standhalten, ist das Abzugsverbot nach § 4k Absatz 1 Satz 1 EStG auch dann nicht anzuwenden, wenn die Besteuerungsinkongruenz in einem nachfolgenden Besteuerungszeitraum tatsächlich nicht beseitigt wird.

b) Fremdvergleich

34 Die Ausnahme gilt nur, wenn die den Aufwendungen zugrunde liegenden Zahlungsbedingungen einem Fremdvergleich standhalten. Dies ist z. B. dann nicht der Fall, wenn die Zahlung der wirtschaftlich entstandenen und beim Schuldner als Verbindlichkeit erfassten Aufwendungen über einen Zeitraum gestundet wird, der bei einer Stundung unter fremden Dritten nicht gewährt worden wäre. Die Stundung muss dazu nicht vertraglich vereinbart worden sein. Werden entsprechende Vereinbarungen nachträglich getroffen, geändert oder nicht tatsächlich umgesetzt, sodass diese keinem Fremdvergleich mehr standhalten, stellt dies im Hinblick auf einen bereits erlassenen Steuerbescheid ein rückwirkendes Ereignis dar (§ 175 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 AO). Eine Fremdonüblichkeit der Zahlungsbedingungen schließt die Anwendung des § 4k Absatz 1 Satz 2 EStG insgesamt aus.

c) Feststellungslast

35 Der Steuerpflichtige trägt die Feststellungslast für das Vorliegen der Voraussetzungen für die Ausnahmeregelung im Zeitpunkt der Geltendmachung der Aufwendungen (vgl. Rn. 122 f.).

## 8. Rechtsfolge

36 Bei Anwendung des Abzugsverbots nach § 4k Absatz 1 Satz 1 EStG sind die entsprechenden Aufwendungen außerbilanziell hinzuzurechnen. Bei der Gewinnermittlung nach § 4 Absatz 3 EStG sind die entsprechenden Aufwendungen als nicht abziehbar zu erfassen.

## VI. § 4k Absatz 2 Satz 1 und 3 EStG

37 § 4k Absatz 2 Satz 1 EStG sieht ein Abzugsverbot für Aufwendungen bei abweichender steuerlicher Behandlung eines Steuerpflichtigen und für fiktive Aufwendungen bei abweichender steuerlicher Beurteilung von anzunehmenden schuldrechtlichen Beziehungen i.

S. d. § 1 Absatz 4 Satz 1 Nummer 2 AStG bei Sachverhalten im Zusammenhang mit Betriebsstätten vor, soweit daraus D/NI-Inkongruenzen entstehen.

### **1. Aufwendungen**

- 38 Der Begriff der Aufwendungen i. S. d. § 4k Absatz 2 Satz 1 EStG umfasst Aufwendungen aller Art und ist nicht auf Zahlungen beschränkt, sondern schließt periodenübergreifend sämtliche Einkünfterminderungen ein. Aufwendungen in diesem Sinne sind z. B. Zins-, Lizenz-, Miet- und Dienstleistungsentgelte sowie fiktive Betriebsausgaben i. S. d. § 16 Absatz 2 Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung (BsGaV).
- 39 Bei angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgütern sind sowohl die Aufwendungen für die Anschaffung (z. B. Kaufpreiszahlung) oder Herstellung (z. B. Werklohn) an sich, als auch die anschließenden AfA-Beträge sowie, im Fall der späteren Entnahme oder Veräußerung, der durch die Ausbuchung des Buchwerts entstehende Aufwand (ohne Berücksichtigung einer Gegenleistung) Aufwendungen i. S. d. § 4k Absatz 2 Satz 1 EStG.
- 40 Zur zeitlichen Anwendung der Vorschrift bei Aufwendungen, denen ein Dauerschuldverhältnis zugrunde liegt, vgl. Rn. 4 f.

### **2. Den Aufwendungen entsprechende Erträge**

- 41 Rn. 23 gilt entsprechend. Bei angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgütern entsprechen die Erträge (erhaltene Kaufpreiszahlung, Werklohn etc.) ohne Differenzierung sämtlichen in Rn. 39 aufgeführten Aufwendungen (vgl. Beispiel 8 in Rn. 63).

### **3. Abweichende steuerliche Behandlung des Steuerpflichtigen (§ 4k Absatz 2 Satz 1 Alternative 1 EStG)**

- 42 § 4k Absatz 2 Satz 1 Alternative 1 EStG erfasst D/NI-Inkongruenzen infolge von Qualifikationskonflikten zwischen Deutschland und einem anderen Staat hinsichtlich der steuerlichen Behandlung von Rechtsträgern. Insbesondere Aufwendungen von im Inland als steuerlich intransparent anzusehenden Steuerpflichtigen, die im Ausland als steuerlich transparenter Rechtsträger angesehen werden (hybrider Rechtsträger), werden von der Vorschrift erfasst. Der bestehende Qualifikationskonflikt ist dabei nicht auf den Staat des Gläubigers, oder, wenn es sich bei dem Gläubiger um eine Personengesellschaft handelt, auf den oder die Staaten des unmittelbaren oder mittelbaren Gesellschafters begrenzt. Auch ein Qualifikationskonflikt zwischen Deutschland und einem anderen Staat kann unter den weiteren Voraussetzungen des § 4k Absatz 2 Satz 1 Alternative 1 EStG (insbesondere der erforderlichen Kausalität dieses Qualifikationskonflikts, vgl. Rn. 47 f.) zu einem Abzugsverbot der inländischen Aufwendungen führen. Eine abweichende steuerliche Behandlung kann auch darauf zurückzuführen sein, dass ein inländischer Steuerpflichtiger Teil eines ausländischen Gruppenbesteuerungssystems ist, bei dessen Anwendung der Steuerpflichtige abweichend von der deutschen Rechtslage als steuerlich transparent behandelt wird und gruppeninterne

Leistungsbeziehungen infolgedessen steuerlich nicht berücksichtigt werden oder als nicht existent gelten.

- 43 Der Anwendungsbereich des § 4k Absatz 2 Satz 1 Alternative 1 EStG kann auch eröffnet sein, wenn ein inländischer Steuerpflichtiger Teil eines Konzerns ist, bei dem die ausländischen Anteilseigner des Steuerpflichtigen ein Wahlrecht bezüglich dessen Behandlung als steuerlich transparente oder intransparente Gesellschaft im Sitzstaat der Anteilseigner haben. Ein entsprechendes System ist z. B. die US-amerikanische Entity-classification-election-Regelung (sog. „Check-the-Box-Regelung“). Liegen die Voraussetzungen für die Ausübung dieses Wahlrechts vor und wird dieses zugunsten der Transparenz des inländischen Steuerpflichtigen ausgeübt, so handelt es sich bei der inländischen Gesellschaft aus Sicht der USA um eine steuerlich transparente Personengesellschaft („partnership“) oder – sofern es sich um eine Tochtergesellschaft mit nur einem US-amerikanischen Gesellschafter handelt – um eine „disregarded entity“ (Nicht-Steuersubjekt). Eine „disregarded entity“ zeichnet sich dadurch aus, dass Leistungsbeziehungen zwischen dieser und ihrer US-Muttergesellschaft in den USA als steuerlich nicht existent gelten. Zahlungen eines inländischen Steuerpflichtigen („disregarded entity“) an seine US-Muttergesellschaft führen zu einer von § 4k Absatz 2 Satz 1 EStG erfassten D/NI-Inkongruenz (Betriebsausgabenabzug im Inland ohne Berücksichtigung der entsprechenden Erträge in den USA).

#### **4. Abweichende steuerliche Beurteilung von anzunehmenden schuldrechtlichen Beziehungen i. S. d. § 1 Absatz 4 Satz 1 Nummer 2 des AStG (§ 4k Absatz 2 Satz 1 Alternative 2 EStG)**

- 44 § 4k Absatz 2 Satz 1 Alternative 2 EStG erfasst D/NI-Inkongruenzen, die sich aufgrund abweichender Beurteilung von grenzüberschreitenden Leistungsbeziehungen zwischen einer Betriebsstätte und dem übrigen Unternehmen ergeben.
- 45 Die Besteuerungsinkongruenz kann insbesondere dadurch entstehen, dass im Inland fiktive Betriebsausgaben i. S. d. § 16 Absatz 2 BsGAV für eine anzunehmende schuldrechtliche Beziehung i. S. d. § 1 Absatz 4 Satz 1 Nummer 2 AStG zwischen einer Betriebsstätte und dem übrigen Unternehmen aufgrund einer Artikel 7 Absatz 2 OECD-Musterabkommen entsprechenden DBA-Regelung berücksichtigt werden, der ausländische Staat des fiktiven Zahlungsempfängers diese fiktive Leistungsbeziehung jedoch nicht anerkennt und deshalb keine entsprechenden fiktiven Erträge der Betriebsstättengewinnaufteilung zugrunde legt.
- 46 § 4k Absatz 2 Satz 1 Alternative 2 EStG erfordert einen Inlandsbezug in Form eines inländischen Unternehmens (§ 2 Absatz 1 BsGAV) oder einer im Inland belegenen Betriebsstätte, bei denen fiktive Betriebsausgaben i. S. d. § 16 Absatz 2 BsGAV oder ein entsprechender Freistellungsbetrag berücksichtigt werden. Demgegenüber können aus deutscher Sicht anzunehmende schuldrechtliche Beziehungen zwischen einer im Ausland belegenen Betriebsstätte und dem ebenfalls ausländischen übrigen Unternehmen nicht kausal

für eine auf Aufwendungen eines inländischen Steuerpflichtigen beruhende D/NI-Inkongruenz i. S. d. § 4k Absatz 2 Satz 1 EStG sein. Allerdings kann in diesen Fällen bei abweichender Zuordnung der den Aufwendungen des inländischen Steuerpflichtigen entsprechenden Erträge zwischen ausländischen Unternehmensteilen ein Anwendungsfall des § 4k Absatz 3 EStG vorliegen.

## **5. Kausalität**

- 47 Rn. 26 gilt sinngemäß. Dementsprechend muss für die Anwendung des § 4k Absatz 2 Satz 1 EStG die vom deutschen Recht abweichende steuerliche Behandlung des Steuerpflichtigen oder der anzunehmenden schuldrechtlichen Beziehungen durch einen ausländischen Staat allein ursächlich für die Nichtbesteuerung der den Aufwendungen entsprechenden Erträge sein. Ob der Qualifikationskonflikt im Verhältnis zum Staat des unmittelbaren Gläubigers oder zu einem weiteren Staat (z. B. Staat der Gesellschafter einer Personengesellschaft, die Gläubigerin der Erträge ist) besteht, ist unbeachtlich, solange dieser Qualifikationskonflikt ursächlich für die Nichtbesteuerung der den inländischen Aufwendungen entsprechenden Erträge ist. Soweit die den Aufwendungen entsprechenden Erträge auch ohne den Qualifikationskonflikt in keinem Staat einer tatsächlichen Besteuerung unterlegen hätten, gilt das Abzugsverbot nach § 4k Absatz 2 Satz 1 EStG demgegenüber nicht.
- 48 Ein bestehender Qualifikationskonflikt i. S. d. § 4k Absatz 2 Satz 1 EStG ist z. B. dann nicht ausschließlich kausal für die Nichtbesteuerung der den Aufwendungen entsprechenden Erträge, soweit die Erträge auch wegen deren fehlender Steuerbarkeit, sachlicher Steuerbefreiung oder der persönlichen Steuerbefreiung des Gläubigers im Ausland nicht besteuert worden wären. Der bestehende Qualifikationskonflikt führt insoweit nicht zu einem Abzugsverbot der Aufwendungen nach § 4k Absatz 2 Satz 1 EStG.

## **6. Keine tatsächliche Besteuerung**

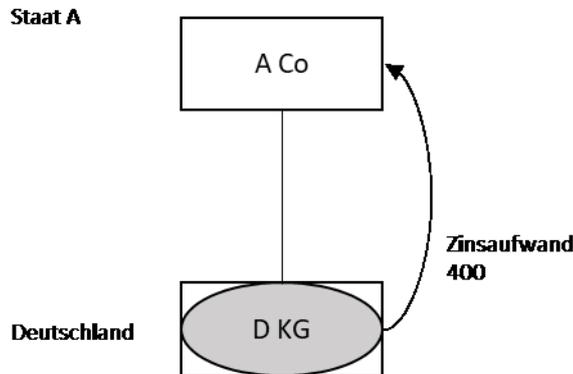
- 49 Im Unterschied zu § 4k Absatz 1 EStG kommt § 4k Absatz 2 Satz 1 EStG nur bei einer Nichtbesteuerung der den Aufwendungen entsprechenden Erträge zur Anwendung. Eine insgesamt niedrigere effektive Besteuerung der Erträge im Vergleich zur Regelbesteuerung im Ausland führt nicht zu einem (anteiligen) Abzugsverbot der Aufwendungen. Soweit die den Aufwendungen entsprechenden Erträge anteilig keiner tatsächlichen Besteuerung unterliegen, gilt das Abzugsverbot nach § 4k Absatz 2 Satz 1 EStG für die diesem Teil der Erträge entsprechenden Aufwendungen. Die Rn. 27 bis 29 zur Nichtbesteuerung gelten für das Tatbestandsmerkmal „keine tatsächliche Besteuerung“ entsprechend.

## **7. Rechtsfolge**

- 50 Bei Anwendung des Abzugsverbots nach § 4k Absatz 2 Satz 1 EStG sind die entsprechenden Aufwendungen außerbilanziell hinzuzurechnen. Bei der Gewinnermittlung nach § 4 Absatz 3 EStG sind die entsprechenden Aufwendungen als nicht abziehbar zu erfassen. Bei anteiliger

Nichtbesteuerung der den Aufwendungen entsprechenden Erträge sind die Aufwendungen in Höhe des Anteils der Nichtbesteuerung hinzuzurechnen.

Beispiel 6:



Die nach § 1a KStG zur Körperschaftsbesteuerung optierende D KG mit dem Sitzstaat Deutschland erhält von ihrer Anteilseignerin, der A Co (Sitzstaat = Staat A), ein Darlehen in Höhe von 8.000 GE. Staat A sieht die D KG als steuerlich transparent an. Die D KG zahlt jährlich Zinsen in Höhe von 400 GE an die A Co und berücksichtigt die Zinszahlungen im Inland als Betriebsausgaben. Die entsprechenden Erträge der A Co unterliegen in Staat A keiner Besteuerung, weil Staat A die Leistungsbeziehung zwischen der D KG und der A Co nicht anerkennt.

Lösung:

Die D KG (Steuerpflichtiger) wird in Staat A abweichend vom deutschen Recht als steuerlich transparente Gesellschaft behandelt mit der Folge, dass Leistungsbeziehungen zwischen der D KG und der A Co steuerlich nicht anerkannt werden. Es liegt ein Qualifikationskonflikt i. S. d. § 4k Absatz 2 Satz 1 Alternative 1 EStG vor, der ursächlich für die Nichtbesteuerung der den Aufwendungen der D KG entsprechenden Erträge der A Co. in Höhe von 400 GE ist. Die Betriebsausgaben der D KG sind deshalb in Höhe von 400 GE nach § 4k Absatz 2 Satz 1 EStG nicht abziehbar.

- 51 Aufwendungen im Zusammenhang mit angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgütern sind nicht als Betriebsausgaben abziehbar, soweit die Erträge aus dem Anschaffungs- oder Herstellungsvorgang nicht besteuert werden (vgl. Beispiel 14 in Rn. 70).

## 8. Ausnahme für doppelt berücksichtigte Erträge (§ 4k Absatz 2 Satz 3 EStG)

a) Doppelt berücksichtigte Erträge desselben Steuerpflichtigen

- 52 Nach § 4k Absatz 2 Satz 3 EStG gilt Satz 1 nicht, soweit den Aufwendungen nachweislich doppelt berücksichtigte Erträge desselben Steuerpflichtigen gegenüberstehen. Derselbe Steuerpflichtige ist derjenige, bei dem das Abzugsverbot des § 4k Absatz 2 Satz 1 EStG zur

Anwendung kommt. Die doppelt berücksichtigten Erträge des Steuerpflichtigen müssen in keinem Zusammenhang mit den von § 4k Absatz 2 Satz 1 EStG erfassten Aufwendungen stehen. Eine von § 4k Absatz 2 Satz 3 EStG erfasste „Doppelberücksichtigung“ von Erträgen setzt aber voraus, dass die Erträge sowohl beim Steuerpflichtigen im Inland als auch im Staat des Gläubigers oder – sofern es sich bei dem Gläubiger um eine Personengesellschaft handelt – im Staat des Gesellschafters bzw. im Staat des anderen Unternehmensteils einer tatsächlichen Besteuerung (vgl. Rn. 49) unterliegen. Die Besteuerung muss nicht zwingend bei diesem Rechtsträger oder dem Steuerpflichtigen erfolgen. Bei im Inland steuerpflichtigen Organträgern können auch die ihnen nach §§ 14, 15 KStG als Einkommen zugerechneten Erträge ihrer Organgesellschaften solche Erträge i. S. d. § 4k Absatz 2 Satz 3 EStG sein.

b) Den Aufwendungen gegenüberstehende Erträge

- 53 Den Aufwendungen gegenüberstehende Erträge sind solche, die demselben Steuerpflichtigen wie die grundsätzlich nach § 4k Absatz 2 Satz 1 EStG nicht abziehbaren Aufwendungen zuzurechnen sind. Sie haben keine zwingende qualitative Korrelation zu den Aufwendungen i. S. d. § 4k Absatz 2 Satz 1 EStG und müssen deshalb nicht in einem wirtschaftlichen Zusammenhang mit diesen stehen oder auf der gleichen Veranlassung beruhen. Eine Entsprechung der Höhe nach ist ebenfalls nicht erforderlich. Übersteigen die Aufwendungen die doppelt berücksichtigten Erträge, bleiben die Aufwendungen nur anteilig abziehbar. Soweit doppelt berücksichtigte Erträge eines Besteuerungszeitraums die Aufwendungen i. S. d. § 4k Absatz 2 Satz 1 EStG übersteigen, können diese Erträge in einem vorangegangenen Besteuerungszeitraum berücksichtigt werden und die nicht abziehbaren Aufwendungen i. S. d. § 4k Absatz 2 Satz 1 EStG kompensieren (rückwirkendes Ereignis i. S. d. § 175 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 AO). Ein Vortrag ungenutzter doppelt berücksichtigter Erträge ist hingegen nicht möglich.

c) Im Staat des Gläubigers / des anderen Unternehmensteils

- 54 Die doppelte Berücksichtigung von Erträgen setzt neben deren Besteuerung im Inland deren zusätzliche Besteuerung im Staat des Gläubigers, des Gesellschafters (wenn der Gläubiger eine Personengesellschaft ist) oder des anderen Unternehmensteils voraus. Die Doppelberücksichtigung muss zwingend in diesem jeweiligen Staat erfolgen. Eine Doppelberücksichtigung durch Besteuerung von Erträgen in einem weiteren, ggf. nicht an der Besteuerungsinkongruenz beteiligten Staat, ist für die Anwendung der Ausnahmeregelung nicht ausreichend. Die Besteuerung in dem betreffenden Staat muss allerdings nicht zwingend beim Gläubiger, beim Gesellschafter oder bei dem anderen Unternehmensteil erfolgen, sondern kann in diesem Staat auch bei einem anderen (nicht an der Besteuerungsinkongruenz beteiligten) Rechtsträger erfolgen.

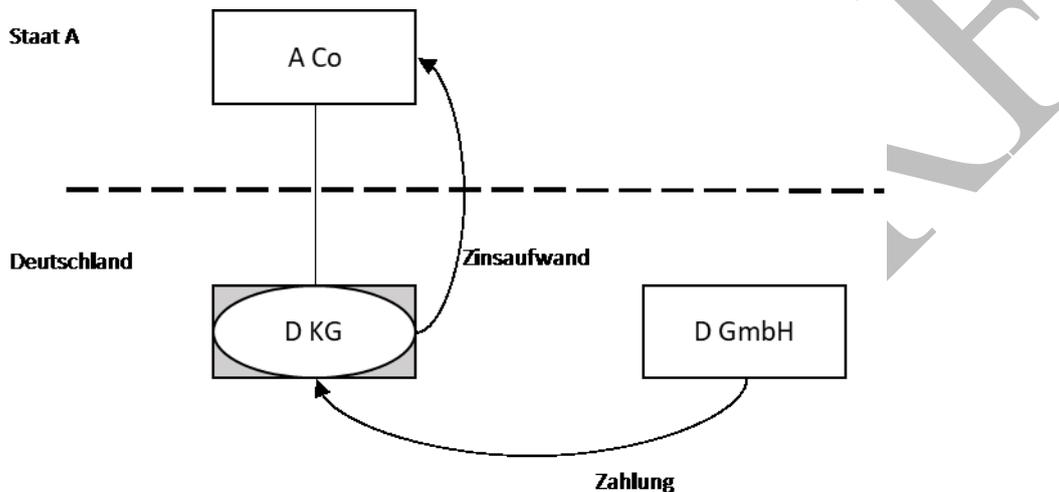
d) Tatsächliche Besteuerung

- 55 Die Voraussetzungen einer tatsächlichen Besteuerung i. S. d. Rn. 49 gelten entsprechend. Die tatsächliche Doppelbesteuerung der Erträge ist vom Steuerpflichtigen nachzuweisen.

## e) Rechtsfolge

- 56 Liegen doppelt berücksichtigte Erträge i. S. d. § 4k Absatz 2 Satz 3 EStG vor, gilt insoweit das Abzugsverbot für die betreffenden Aufwendungen nach § 4k Absatz 2 Satz 1 EStG nicht. Übersteigen die Aufwendungen i. S. d. § 4k Absatz 2 Satz 1 EStG die doppelt berücksichtigten Erträge, so sind die Aufwendungen, vorbehaltlich anderer Abzugsbeschränkungen (vgl. Rn. 124 ff.), nur bis zur Höhe der doppelt berücksichtigten Erträge abzugsfähig. Übersteigen die doppelt berücksichtigten Erträge die Aufwendungen, so sind die Aufwendungen, vorbehaltlich anderer Abzugsbeschränkungen, in voller Höhe vom Abzugsverbot ausgenommen.

Beispiel 7:



Die nach § 1a KStG optierende D KG wird in Deutschland als steuerlich intransparent angesehen. Staat A, als Sitzstaat der A Co, betrachtet die D KG als steuerlich transparent. Aufgrund eines konzerninternen Darlehens von der A Co an die D KG leistet die D KG Zinszahlungen in Höhe von 500 GE an die A Co, der bei der D KG gewinnmindernd berücksichtigt wird, während die den Aufwendungen entsprechenden Erträge bei der A Co wegen der Hybridität der D KG nicht als Ertrag berücksichtigt werden. Die D KG erzielt Erträge in Höhe von 800 GE von der D GmbH, die in Deutschland gewinnerhöhend berücksichtigt werden. Wegen der Hybridität der D KG werden die Erträge in Höhe von 800 GE auch in Staat A bei der A Co berücksichtigt. Weitere Erträge erzielt die D KG im VZ nicht.

Lösung:

Bei der D KG liegen nach § 4k Absatz 2 Satz 1 EStG nicht abzugsfähige Betriebsausgaben in Höhe der Zahlung an A Co (500 GE) vor, weil die abweichende Behandlung der Steuerpflichtigen (D KG) zu einer Nichtbesteuerung der den Aufwendungen entsprechenden Erträge führt. Allerdings erzielt die D KG im gleichen VZ Erträge in Höhe von 800 GE, die sowohl in Deutschland als auch im Staat des Gläubigers (A Co) steuerlich berücksichtigt

*werden. Soweit es zu einer doppelten Berücksichtigung von Erträgen kommt, bleiben die Aufwendungen i. S. d. § 4k Absatz 2 Satz 1 EStG abzugsfähig. Die doppelt berücksichtigten Erträge (800 GE) übersteigen die hybriden Aufwendungen (500 GE), sodass die Aufwendungen der D KG, vorbehaltlich anderer Abzugsverbote, vollständig abzugsfähig bleiben. Ein Vortrag der ungenutzten doppelt berücksichtigten Erträge (300 GE) in andere VZ ist nicht möglich. Gleichwohl können diese unter den hierfür bestehenden Voraussetzungen (vgl. Rn. 52 ff.) zur Kompensation von nach § 4k Absatz 2 Satz 1 EStG nicht abzugsfähigen Aufwendungen in vorangegangenen VZ dienen.*

## **VII. § 4k Absatz 2 Satz 2 EStG**

- 57 § 4k Absatz 2 Satz 2 EStG suspendiert die Anwendung des § 39 Absatz 2 Nummer 2 AO, soweit die den Aufwendungen entsprechenden Erträge keiner tatsächlichen Besteuerung unterliegen (vgl. Rn. 49). In der Folge werden im Inland Erträge eines unbeschränkt Steuerpflichtigen aus Leistungsbeziehungen zu einer ausländischen vermögensverwaltenden Personengesellschaft, an der er mittelbar oder unmittelbar beteiligt ist, steuerlich berücksichtigt, soweit eine D/NI-Inkongruenz auf Seiten des Schuldners der Aufwendungen nicht neutralisiert wird. Dies kann der Fall sein, wenn die ausländische vermögensverwaltende Gesellschaft in ihrem Sitzstaat als intransparente Gesellschaft angesehen wird, so dass Aufwendungen aus einer Leistungsbeziehung zwischen der Gesellschaft und dem unbeschränkt steuerpflichtigen unmittelbaren oder mittelbaren Gesellschafter oder einer Personengesellschaft, an der ein solcher Gesellschafter unmittelbar oder mittelbar beteiligt ist, bei der Gesellschaft im Ausland gewinnmindernd berücksichtigt werden. Nach deutscher Rechtslage werden Leistungsbeziehungen zwischen vermögensverwaltenden Gesellschaften und ihren Gesellschaftern als Folge der Bruchteilsbetrachtung nach § 39 Absatz 2 Nummer 2 AO grundsätzlich nicht anerkannt. Daraus ergibt sich in Fällen der vorgenannten Art, dass die Aufwendungen im Ausland vorbehaltlich einer § 4k Absatz 2 Satz 1 EStG vergleichbaren Regelung als Betriebsausgaben abziehbar sind, während beim Gesellschafter im Inland keine Besteuerung der entsprechenden Erträge erfolgt. § 4k Absatz 2 Satz 2 EStG suspendiert in diesen Fällen die Anwendung des § 39 Absatz 2 Nummer 2 AO, so dass die Leistungsbeziehung auch im Inland anerkannt wird und die dem Gesellschafter zufließenden Erträge der Besteuerung unterliegen.
- 58 Die Suspendierung des § 39 Absatz 2 Nummer 2 AO gilt nur für den dort isoliert geregelten Bereich der Einnahmenseite und führt nicht dazu, dass auch die entsprechenden Aufwendungen beim unmittelbaren oder mittelbaren Gesellschafter im Inland zu erfassen wären. Anderenfalls läge weiterhin eine Besteuerungskongruenz vor, weil die Aufwendungen in diesem Fall doppelt (sowohl im Ausland als auch im Inland) und die entsprechenden Erträge lediglich einmal (im Inland) erfasst würden.
- 59 § 39 Absatz 2 Nummer 2 AO ist anzuwenden auf Wirtschaftsgüter, die mehreren zur gesamten Hand zustehen. Bei ausländischen, aus deutscher Sicht vermögensverwaltenden

Personengesellschaften, an denen neben einem inländischen Gesellschafter nur ein weiterer Gesellschafter (Treuhänder) beteiligt ist, der sämtliche Gesellschaftsanteile treuhänderisch für den inländischen Gesellschafter (Treugeber) hält, steht § 39 Absatz 2 Nummer 1 Satz 2 AO nicht der durch § 4k Absatz 2 Satz 2 EStG angeordneten Suspendierung von § 39 Absatz 2 Nummer 2 AO entgegen. Die Leistungsbeziehung zwischen Gesellschaft und inländischem Gesellschafter führt zur Verwirklichung eines Steuertatbestandes, für den eine Zurechnung der Wirtschaftsgüter zu den einzelnen Gesellschaftern nach § 39 Absatz 2 Nummer 2 AO erforderlich ist. Grundsätzlich müssten damit sowohl dem Treuhänder als auch dem Treugeber die Wirtschaftsgüter im Umfang ihrer Beteiligung zugerechnet werden. Dass davon abweichend § 39 Absatz 2 Nummer 1 Satz 2 AO eine Zurechnung an den Treuhänder ausschließt, ändert nichts an dem vorgelagerten Erfordernis der Zurechnung der Wirtschaftsgüter, hier mit der Folge der 100-prozentigen Zurechnung sämtlicher Wirtschaftsgüter der Personengesellschaft zum Treugeber. Die Suspendierung des § 39 Absatz 2 Nummer 2 AO ist daher auch bei Treuhandverhältnissen möglich und führt zur Anerkennung der Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter (Treugeber), mit der Folge, dass die dem Gesellschafter zufließenden Erträge der Besteuerung unterliegen.

- 60 Rn. 59 gilt entsprechend in Fällen einer ausländischen vermögensverwaltenden „Ein-Unternehmer-Personengesellschaft“, wenn diese im Ausland als intransparent behandelt wird. In diesem Fall ist § 39 Absatz 2 Nummer 2 AO analog anzuwenden (vgl. BFH-Urteil IV R 26/07 vom 3. Februar 2010, BStBl II S.751), sodass auch hier dessen Suspendierung mit der Folge der Anerkennung der Leistungsbeziehung nach § 4k Absatz 2 Satz 2 EStG möglich ist und die dem einzigen Gesellschafter zufließenden Erträge der Besteuerung unterliegen.

### **VIII. § 4k Absatz 3 EStG**

- 61 § 4k Absatz 3 EStG erfasst D/NI-Inkongruenzen, soweit diese nicht bereits durch § 4k Absatz 1 oder 2 EStG neutralisiert werden. Voraussetzung ist, dass sich die Besteuerungskongruenz aus der vom deutschen Recht abweichenden Zuordnung oder Zurechnung der den Aufwendungen entsprechenden Erträge im Ausland ergibt. § 4k Absatz 3 EStG erfasst dadurch insbesondere Aufwendungen an umgekehrt hybride Rechtsträger (vgl. Rn. 15) und Betriebsstättenverhältnisse mit abweichender Gewinnzuordnung zwischen Unternehmensteilen.

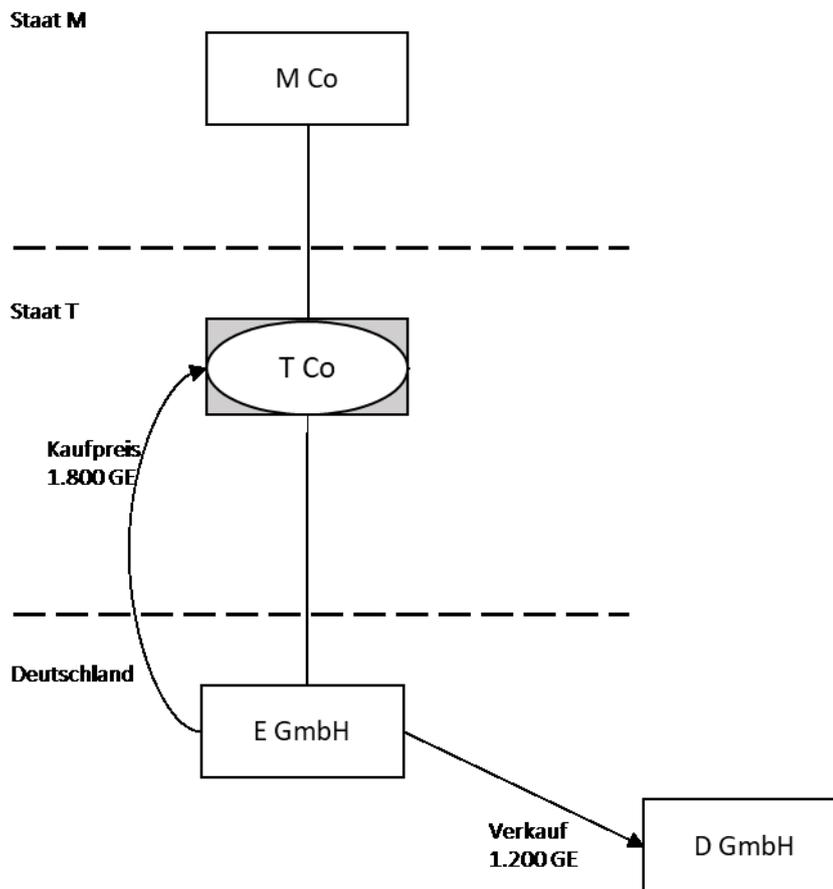
#### **1. Aufwendungen**

- 62 Für den Begriff der Aufwendungen i. S. d. § 4k Absatz 3 EStG gelten die Rn. 38 ff. entsprechend.

#### **2. Den Aufwendungen entsprechende Erträge**

- 63 Für den Begriff der „den Aufwendungen entsprechenden Erträge“ i. S. d. § 4k Absatz 3 EStG gilt Rn. 41 entsprechend.

## Beispiel 8:



Die Steuerpflichtige (E GmbH) kauft von ihrer Gesellschafterin T Co (Sitzstaat = Staat T) ein Patent für 1.800 GE. Da Staat T die T Co als transparente Gesellschaft (ohne Betriebsstätte in Staat T) und Staat M (Sitzstaat der Gesellschafterin der T Co, der keine Hinzurechnungsbesteuerung kennt) die T Co als intransparente Gesellschaft ansieht, unterliegt die Kaufpreiszahlung an T Co in keinem Staat einer tatsächlichen Besteuerung. Die E GmbH macht für das Patent im Jahr 01 AfA in Höhe von 120 GE geltend und verkauft das Patent im Januar des Jahres 02 für 1.200 GE. Für den Januar des Jahres 02 wird AfA in Höhe von 10 GE gebucht.

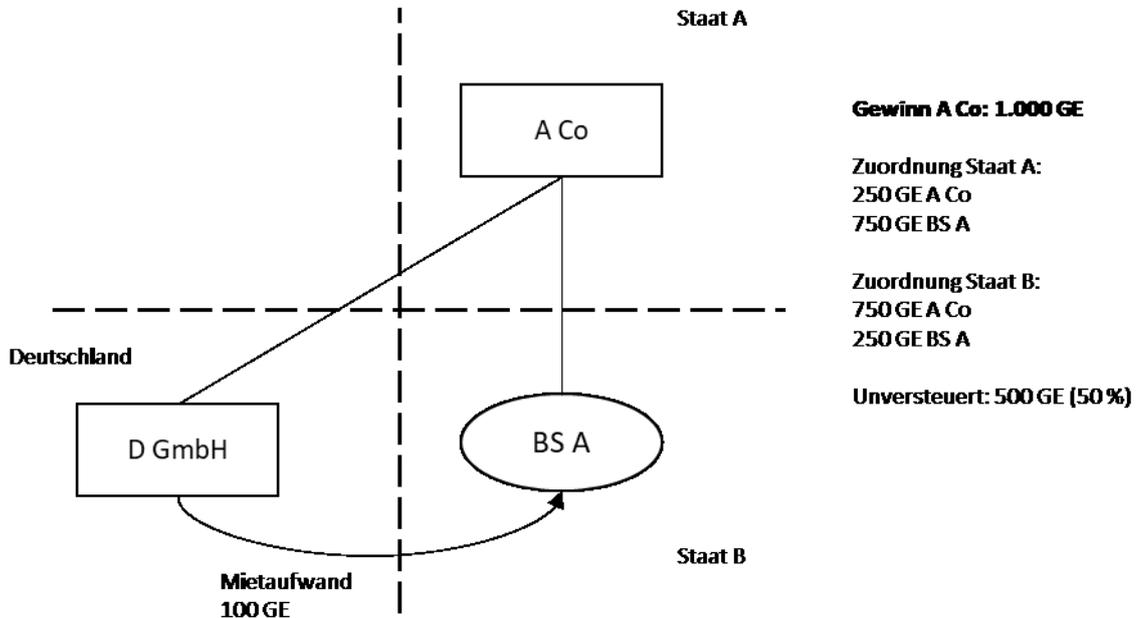
## Lösung:

Die Kaufpreiszahlung der E GmbH i. H. v. 1.800 GE, die AfA in Höhe von 120 GE im Jahr 01, die AfA in Höhe von 10 GE für Januar 02 sowie die Ausbuchung des Restbuchwertes in Höhe von 1.670 GE im Jahr 02 sind Aufwendungen i. S. d. § 4k Absatz 3 EStG. Die diesen Aufwendungen entsprechenden Erträge sind der Kaufpreis in Höhe von 1.800 GE, den die T Co von der E GmbH erhalten hat. Zur Rechtsfolge vgl. Beispiel 14 in Rn. 70.

### 3. Abweichende steuerliche Zuordnung i. S. d. § 4k Absatz 3 Alternative 1 EStG

- 64 Eine abweichende steuerliche Zuordnung der Erträge i. S. d. § 4k Absatz 3 Alternative 1 EStG liegt vor, wenn diese nach dem Recht mindestens eines ausländischen Staates einem anderen Unternehmensteil als aus deutscher Sicht zutreffend zugeordnet werden.

Beispiel 9:



Die D GmbH ist eine Tochtergesellschaft der A Co (Sitzstaat = Staat A). Die A Co unterhält die (von allen beteiligten Staaten als solche anerkannte) Betriebsstätte A (BS A) in Staat B, deren Einkünfte in Staat B im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht der A Co versteuert werden und in Staat A von der Besteuerung freigestellt werden. Die Zuordnung der Gewinne zu der A Co und der BS A weicht zwischen Staat A (Zuordnung zu A Co: 25 %, zu BS A: 75%) und Staat B (Zuordnung zu A Co: 75 %, zu BS A: 25 %) ab, sodass im Ergebnis 50 % des Gewinns unversteuert bleiben. Die aus deutscher Sicht zutreffende Gewinnzuordnung entspricht der des Staates A. Die D GmbH leistet aufgrund eines Mietverhältnisses Zahlungen in Höhe von 100 GE an die BS A.

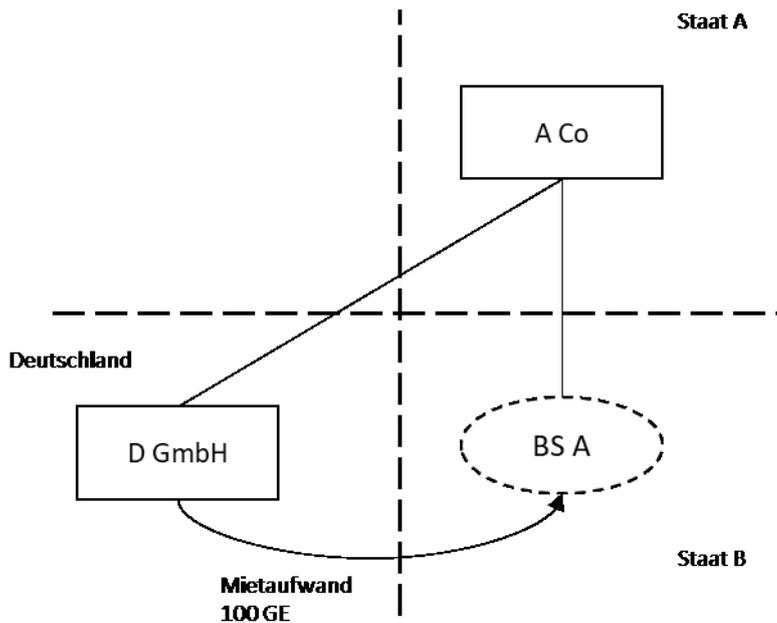
Lösung:

Die den Mietaufwendungen der D GmbH entsprechenden Erträge werden durch Staat B zu 50 % von der deutschen Zuordnung abweichend der A Co zugeordnet. Dies führt zu deren Nichtbesteuerung in Höhe von 50 %. Nach § 4k Absatz 3 Alternative 1 EStG sind deshalb in Deutschland 50 % der Aufwendungen der D GmbH (= 50 GE) nicht abziehbar.

- 65 § 4k Absatz 3 Alternative 1 EStG erfasst auch Aufwendungen im Inland Steuerpflichtiger im Rahmen von Leistungsbeziehungen zu sog. unberücksichtigten Betriebsstätten. Solche bestehen, wenn der ausländische Gläubiger der Erträge aus deutscher Sicht als Betriebsstätte

anzusehen ist, der Belegenheitsstaat jedoch keine Betriebsstätte, sondern einen unselbständigen Unternehmensteil eines in einem dritten Staat belegenen anderen Unternehmensteils annimmt. Nimmt der dritte Staat in Übereinstimmung mit der deutschen Sichtweise eine Betriebsstätte im Belegenheitsstaat an, so handelt es sich um eine unberücksichtigte Betriebsstätte, deren Einkünfte weder im Belegenheitsstaat noch im Staat des anderen Unternehmensteils besteuert werden.

Beispiel 10:



Die D GmbH ist eine Tochtergesellschaft der A Co (Sitzstaat = Staat A). A Co unterhält die von Staat A und Deutschland als solche angesehene Betriebsstätte A (BS A) in Staat B, deren Einkünfte in Staat A von der Besteuerung freigestellt werden. Staat B erkennt die BS A nicht als Betriebsstätte an und ordnet deren Erträge der A Co in Staat A zu. Die D GmbH leistet aufgrund eines Mietverhältnisses Zahlungen in Höhe von 100 GE an die BS A.

Lösung:

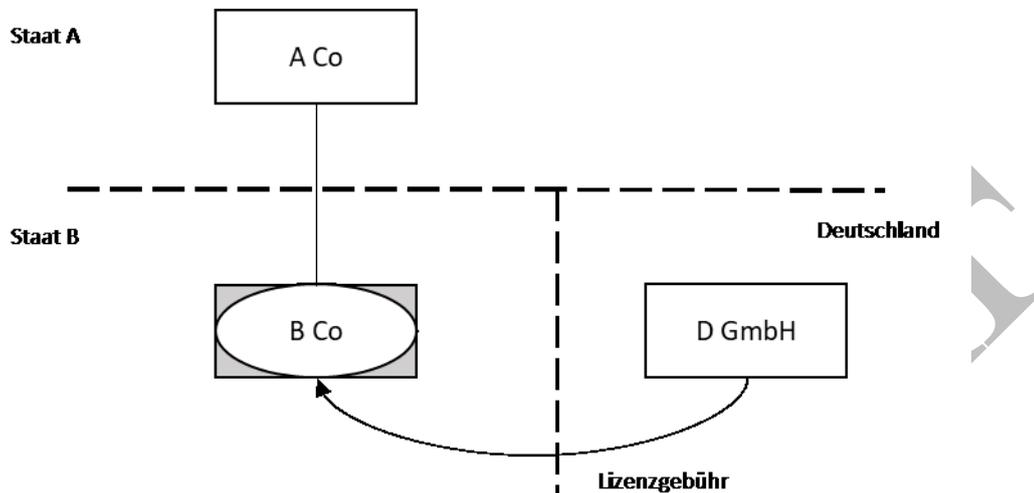
Die vom deutschen Recht abweichende Zuordnung der den Mietaufwendungen entsprechenden Erträge durch Staat B führt dazu, dass diese in voller Höhe nicht besteuert werden. Staat B erkennt keine (beschränkte) Steuerpflicht der A Co für die Betriebsstätteneinkünfte der BS A und Staat A stellt die der BS A zuzurechnenden Einkünfte von der Besteuerung frei. Nach § 4k Absatz 3 Alternative 1 EStG sind die Aufwendungen der D GmbH deshalb in Höhe von 100 GE nicht abzugsfähig.

#### 4. Abweichende steuerliche Zurechnung, § 4k Absatz 3 Alternative 2 EStG

- 66 Eine vom deutschen Recht abweichende steuerliche Zurechnung der den Aufwendungen entsprechenden Erträge liegt vor, wenn die Erträge nach deutscher Rechtslage unmittelbar dem

ausländischen Gläubiger zugerechnet werden, der davon abweichend die Erträge seinen Gesellschaftern zurechnet. Der Tatbestand des § 4k Absatz 3 Alternative 2 EStG ist insbesondere bei Aufwendungen eines Steuerpflichtigen an einen ausländischen umgekehrt hybriden Rechtsträger erfüllt.

Beispiel 11:



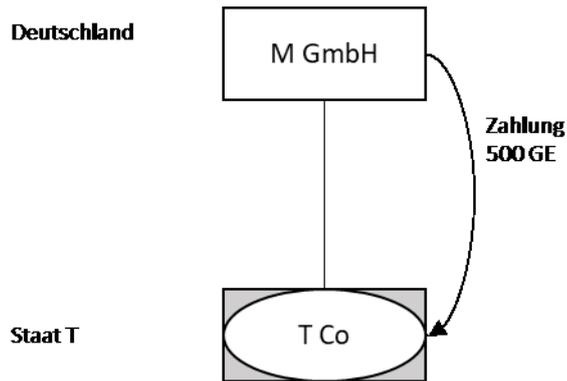
Die D GmbH zahlt eine Lizenzgebühr an die ihr nahestehende B Co in Staat B, die aus deutscher Sicht und aus Sicht des Staates A als Kapitalgesellschaft anzusehen ist. Die Lizenzgebühr ist bei der D GmbH grundsätzlich als Betriebsausgabe abzugsfähig. Deutsche Abzugsteuer wird von der Lizenzzahlung der D GmbH nicht einbehalten. Die B Co wird aus Sicht des Staates B als steuerlich transparente Personengesellschaft qualifiziert. Die den Lizenzaufwendungen der D GmbH entsprechenden Erträge werden von Staat B deshalb abweichend vom deutschen Recht nicht der B Co, sondern ihrer Gesellschafterin, der A Co, zugerechnet. Staat A rechnet die Erträge dagegen (wie Deutschland) der B Co zu und nimmt deshalb keine Besteuerung der Erträge bei der A Co vor.

Lösung:

Aufgrund der vom deutschen Recht abweichenden Zurechnung der Erträge durch Staat B liegt eine D/NI-Inkongruenz vor, die zu einem Abzugsverbot der Aufwendungen bei der D GmbH nach § 4k Absatz 3 Alternative 2 EStG führt.

Eine abweichende steuerliche Zurechnung von Erträgen i. S. d. § 4k Absatz 3 Alternative 2 EStG kann auch bei Leistungsbeziehungen zwischen einer inländischen Muttergesellschaft zu einer ausländischen umgekehrt hybriden Tochtergesellschaft vorliegen:

Beispiel 12:



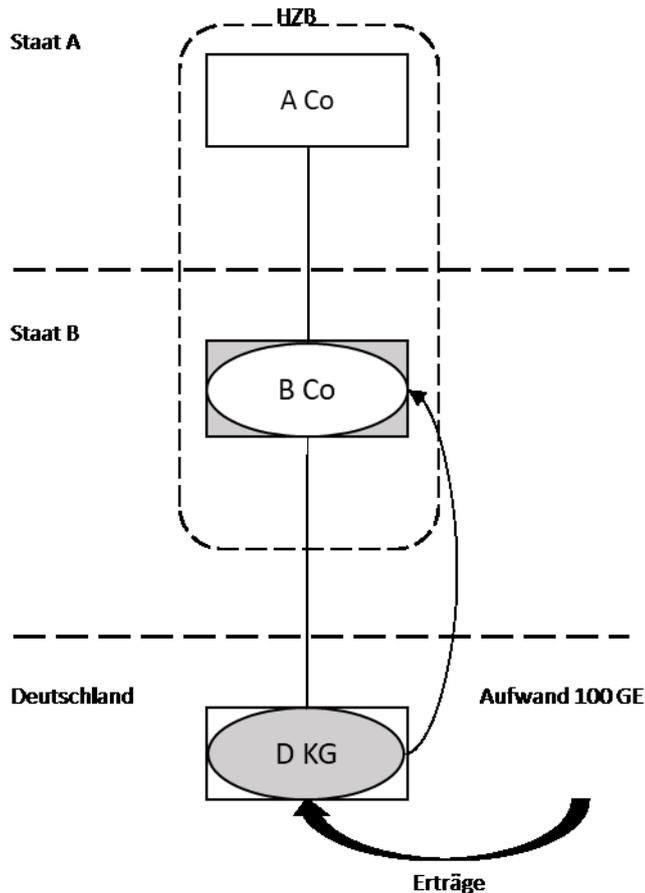
Die M GmbH mit Sitz in Deutschland ist Mutter-Kapitalgesellschaft der T Co (Sitzstaat = Staat T), die aus deutscher Sicht steuerlich intransparent und aus Sicht des Staates T steuerlich transparent ist (umgekehrt hybrider Rechtsträger). Die M GmbH zahlt aufgrund eines Mietverhältnisses mit der T Co einen Betrag von 500 GE an die T Co.

Lösung:

Die M GmbH kann die Zahlung an die T Co grundsätzlich als Betriebsausgabe geltend machen. § 4k Absatz 1 und 2 EStG sind nicht einschlägig, da kein hybrides Finanzinstrument genutzt wird sowie keine abweichende steuerliche Behandlung der Steuerpflichtigen (M GmbH) oder von anzunehmenden schuldrechtlichen Beziehungen i. S. d. § 1 Absatz 4 Satz 1 Nummer 2 AStG zwischen Deutschland und Staat T vorliegt. Allerdings erfolgt durch Staat T eine abweichende steuerliche Zurechnung der den Aufwendungen der M GmbH entsprechenden Erträge. Nach deutschem Recht sind diese Erträge der intransparenten T Co zuzurechnen, die diese in Staat T zu versteuern hätte. Aus Sicht des Staates T wird die Leistungsbeziehung zur M GmbH allerdings nicht anerkannt, weil die T Co als steuerlich transparent gilt. Infolgedessen unterliegen die Erträge in Staat T keiner Besteuerung. Die M GmbH kann die Aufwendungen in Höhe von 500 GE deshalb nach § 4k Absatz 3 Alternative 2 EStG nicht als Betriebsausgabe abziehen.

- 67 Sofern auf einen Sachverhalt grundsätzlich auch § 4k Absatz 2 Satz 1 EStG anwendbar wäre, das Abzugsverbot aber wegen § 4k Absatz 2 Satz 3 EStG keine Anwendung findet, kann der Betriebsausgabenabzug gleichwohl nach § 4k Absatz 3 EStG einzuschränken sein, wenn dessen Voraussetzungen ebenfalls erfüllt sind. Eine dem § 4k Absatz 2 Satz 3 EStG entsprechende Ausnahme für doppelt berücksichtigte Erträge sieht § 4k Absatz 3 EStG nicht vor.

Beispiel 13:



Die nach § 1a KStG zur Körperschaftbesteuerung optierende D KG ist eine Tochtergesellschaft der B Co (Sitzstaat = Staat B). Die B Co ist eine Tochtergesellschaft der A Co (Sitzstaat = Staat A). Aus Sicht der Staaten A und B ist die D KG steuerlich transparent. Die B Co ist aus Sicht des Staates B steuerlich transparent und aus Sicht des Staates A und Deutschland steuerlich intransparent. Staat A bezieht die aus seiner Sicht erzielten Einkünfte der B Co bei der A Co in eine Hinzurechnungsbesteuerung ein. Zwischen der B Co und der D KG besteht eine Leistungsbeziehung, aufgrund derer die D KG in Deutschland grundsätzlich abzugsfähige Aufwendungen von 100 GE an die B Co leistet. Die den Aufwendungen entsprechenden Erträge der B Co werden nicht in die Bemessungsgrundlage der Hinzurechnungsbesteuerung für die Einkünfte der B Co in Staat A einbezogen. Die D KG erzielt zudem Erträge von fremden Dritten in Höhe von 100 GE.

Lösung:

Es liegt ein Anwendungsfall des § 4k Absatz 2 Satz 1 Alternative 1 EStG vor, weil die vom deutschen Recht abweichende Behandlung des Steuerpflichtigen (D KG als transparente Gesellschaft) durch Staat A kausal für die Nichtbesteuerung der den Aufwendungen entsprechenden Erträge der B Co ist. Die Behandlung der D KG durch Staat A als steuerlich transparente Gesellschaft führt dazu, dass die Leistungsbeziehung zwischen D KG und B Co aus Sicht des Staates A nicht existent ist. Würde Staat A die D KG in

*Übereinstimmung mit deutschem Recht als steuerlich intransparent ansehen, würde er die den Aufwendungen entsprechenden Erträge der B Co, die er als Kapitalgesellschaft qualifiziert, in die Hinzurechnungsbesteuerung bei der A Co einbeziehen. Damit wäre eine tatsächliche Besteuerung i. S. d. § 4k Absatz 2 Satz 1 EStG gegeben. Die von der deutschen Rechtslage abweichende Behandlung der D KG durch Staat B ist hingegen nicht kausal für die Nichtbesteuerung, da die Erträge bei der B Co auch dann nicht erfasst würden, wenn Staat B die D KG als steuerlich intransparent ansehen würde, sondern die Erträge aus Sicht des Staates B auch dann wegen der steuerlichen Transparenz der B Co (weiterhin) der A Co zugerechnet würden. Die von der D KG von einem fremden Dritten erzielten Erträge in Höhe von 100 GE führen jedoch zur Anwendung der Ausnahmeregelung des § 4k Absatz 2 Satz 3 EStG, weil es sich um doppelt besteuerte Erträge handelt. Sie werden sowohl in Deutschland bei der D KG als auch im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung bei der A Co erfasst, weil Staat A diese als Erträge der B Co ansieht. Das Abzugsverbot nach § 4k Absatz 2 Satz 1 EStG ist in diesem Fall nicht anwendbar.*

*Darüber hinaus sind allerdings auch die Voraussetzungen des § 4k Absatz 3 EStG erfüllt. Die Voraussetzungen für die Versagung des Betriebsausgabenabzugs nach den vorstehenden Absätzen liegen wegen der Anwendung des § 4k Absatz 2 Satz 3 EStG nicht vor. Die den Aufwendungen der D KG entsprechenden Erträge in Höhe von 100 GE werden wegen Nichtanerkennung der Leistungsbeziehung durch Staat B abweichend von der deutschen Beurteilung nicht berücksichtigt. Staat A rechnet die den Aufwendungen entsprechenden Erträge wegen Nichtanerkennung der Leistungsbeziehung zwischen D KG und B Co abweichend vom deutschen Recht nicht der B Co zu. Wegen der jeweiligen vom deutschen Recht abweichenden Zurechnung der Erträge erfolgt weder im Staat des unmittelbaren noch des mittelbaren Gläubigers eine Besteuerung dieser Erträge. Für das Abzugsverbot nach § 4k Absatz 3 EStG ist unbeachtlich, dass die Erträge der D KG von fremden Dritten doppelt besteuert werden. Eine dem § 4k Absatz 2 Satz 3 EStG entsprechende Ausnahmeregelung sieht § 4k Absatz 3 EStG insoweit nicht vor.*

## **5. Keine tatsächliche Besteuerung**

68 Die Rn. 49 gilt entsprechend.

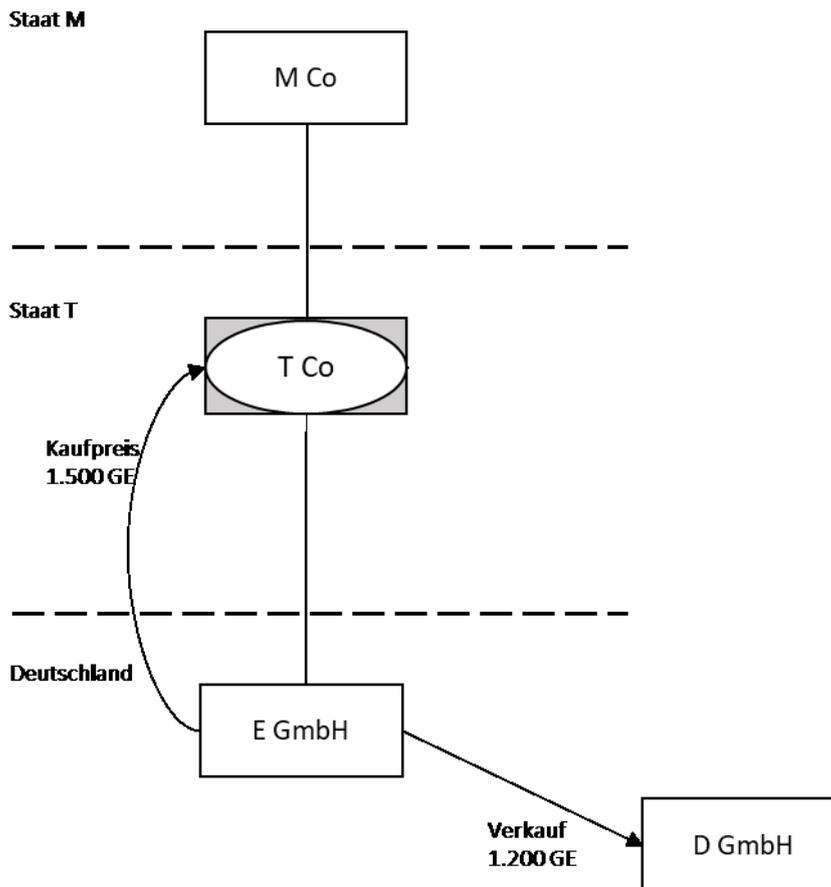
## **6. Kausalität**

69 Die vom deutschen Recht abweichende steuerliche Zuordnung oder Zurechnung der den Aufwendungen entsprechenden Erträge muss ursächlich für deren Nichtbesteuerung sein. Die Rn. 47 f. gelten entsprechend.

## **7. Rechtsfolge**

70 Rn. 50 f. gilt entsprechend.

Beispiel 14 (Fortsetzung des Beispiels 8):



Die Steuerpflichtige (E GmbH) kauft von ihrer Gesellschafterin T Co ein Patent für 1.800 GE. Da Staat T die T Co als steuerlich transparente Gesellschaft (ohne Betriebsstätte in Staat T) und Staat M (Sitzstaat der Gesellschafterin der T Co, der keine Hinzurechnungsbesteuerung kennt) die T Co als steuerlich intransparente Gesellschaft ansieht, unterliegt die Kaufpreiszahlung an T Co in keinem Staat einer Besteuerung. Die T Co hatte das Patent zuvor selbst entgeltlich erworben und dafür einen Kaufpreis von 1.300 GE gezahlt. Die E GmbH macht für das Patent im Jahr 01 AfA in Höhe von 120 GE und im Januar des Jahres 02 10 GE geltend und verkauft das Patent im Januar des Jahres 02 für 1.200 GE.

Lösung:

Die Kaufpreiszahlung der E GmbH in Höhe von 1.800 GE, die AfA in Höhe von 130 GE im Jahr 01 und Januar 02 sowie die Ausbuchung des Restbuchwertes in Höhe von 1.670 GE im Jahr 02 sind grundsätzlich Aufwendungen i. S. d. § 4k Absatz 3 EStG. Die diesen Aufwendungen entsprechenden Erträge sind der Kaufpreis in Höhe von 1.800 GE, den die T Co von der E GmbH erhalten hat. Dieser Kaufpreis unterlag aufgrund dessen abweichender Zurechnung in keinem Staat einer tatsächlichen Besteuerung, sodass der Anwendungsbereich des § 4k Absatz 3 EStG eröffnet ist. Allerdings hat die Kaufpreiszahlung aufgrund der vollständigen Aktivierung der Anschaffungskosten des Patents bei der E GmbH

*nicht zu einer Gewinnminderung geführt, sodass § 4k Absatz 3 EStG insoweit keine Anwendung findet. Entsprechendes gilt für die beim Weiterverkauf des Patents vorgenommene Ausbuchung (1.670 GE), soweit diese wegen der erhaltenen Gegenleistung in Höhe von 1.200 GE nicht zu einer Gewinnminderung geführt hat.*

*Dagegen sind die für die Jahre 01 und 02 berücksichtigte AfA in Höhe von 130 GE sowie die Gewinnminderung in Höhe von 470 GE infolge des Verkaufs des Patents unterhalb des Buchwerts nach § 4k Absatz 3 EStG nicht als Betriebsausgaben abziehbar. Da § 4k Absatz 3 EStG auf die den Aufwendungen entsprechenden Erträge und nicht den dadurch realisierten Gewinn der T Co abstellt, ist es unerheblich, dass die T Co für den Kauf des Patents selbst 1.300 GE aufwenden musste. Die den Aufwendungen entsprechenden Erträge in Höhe von 1.800 GE der T Co unterlagen keiner Besteuerung, sodass die Aufwendungen der E GmbH in Höhe von 600 GE nicht abziehbar sind.*

## **IX. § 4k Absatz 4 EStG**

- 71 § 4k Absatz 4 EStG neutralisiert Besteuerungsinkongruenzen, die sich aus der doppelten Berücksichtigung von Aufwendungen ergeben (DD-Inkongruenzen, vgl. Rn. 12). § 4k Absatz 4 EStG erfordert im Unterschied zu den Absätzen 1 bis 3 kein hybrides Element i. S. d. Rn. 13 ff.

### **1. Aufwendungen**

- 72 Für den Begriff der Aufwendungen gelten die Rn. 38 ff. entsprechend.

### **2. Berücksichtigung auch in anderem Staat**

- 73 Die im Inland berücksichtigten Aufwendungen müssen nach § 4k Absatz 4 Satz 1 EStG auch in mindestens einem ausländischen Staat steuerlich berücksichtigt werden. Eine Entsprechung der Aufwendungen der Höhe nach ist nicht erforderlich. Die Doppelberücksichtigung eines Teilbetrages der insoweit identischen Aufwendungen führt bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen zu einem anteiligen Abzugsverbot. Die Berücksichtigung der Aufwendungen in einem anderen Staat muss nicht bei dem im Inland als Steuerpflichtigen zu betrachtenden Rechtsträger, sondern kann auch bei einem anderen Rechtsträger erfolgen.
- 74 Die Berücksichtigung von Aufwendungen in einem anderen Staat setzt voraus, dass sich die Aufwendungen auf das steuerliche Ergebnis eines Rechtsträgers auswirken. Aufwendungen, die im Ausland zwar grundsätzlich abziehbar, aber z. B. wegen der Anwendung anderer Abzugsverbote tatsächlich nicht abzugsfähig sind, gelten nicht als auch im Ausland berücksichtigt. Dies gilt bei unbeschränkt Steuerpflichtigen nicht, wenn die Aufwendungen wegen einer § 4k Absatz 1 bis 4 EStG vergleichbaren Vorschrift im Ausland nicht abzugsfähig sind (§ 4k Absatz 4 Satz 2 EStG, vgl. Rn. 76 ff.). Auch die Erhöhung eines steuerlich grundsätzlich ausgleichsfähigen Verlustes ist eine Berücksichtigung in diesem Sinne. Ausländische Verlustverrechnungsbeschränkungen stehen einer Berücksichtigung insoweit

nicht entgegen. Eine Berücksichtigung liegt auch vor, wenn die Aufwendungen bei der Ermittlung einer ausländischen Hinzurechnungsbesteuerung berücksichtigt werden. Soweit Aufwendungen ausschließlich für Zwecke eines negativen Progressionsvorbehalts in die ausländische Steuerberechnung einbezogen werden, handelt es sich nicht um eine Berücksichtigung i. S. d. § 4k Absatz 4 Satz 1 EStG.

- 75 Die Anwendung ausländischer Gruppenbesteuerungssysteme kann unabhängig davon, ob diese eine Ergebnisverrechnung oder Vollkonsolidierung vorsehen, bei Leistungsbeziehungen zwischen einer im Inland steuerpflichtigen und einer ausländischen Konzerngesellschaft zu einer Berücksichtigung der Aufwendungen sowohl im Inland als auch im Ausland führen, wenn der im Inland Steuerpflichtige der Zahlungsverpflichtete ist. Bei Ergebnisverrechnungssystemen werden die inländischen Aufwendungen über die Ergebniszurechnung auch bei der ausländischen Konzerngesellschaft berücksichtigt. Bei der Vollkonsolidierung, die Leistungsbeziehungen zwischen Konzerngesellschaften steuerlich negiert, wird das steuerliche Ergebnis der ausländischen Konzerngesellschaft durch die Aufwendungen zwar nicht gemindert, gleichwohl erfolgt aber auch nicht die aus deutscher Sicht zutreffende Erhöhung um die Erträge aus der konzerninternen Leistungsbeziehung. Das wirtschaftliche Gesamtergebnis aus einer solchen Transaktion ist dementsprechend negativ (Berücksichtigung der Aufwendungen im Inland ohne korrespondierende Erträge im Ausland).

### **3. „Vorrangregelung“ des § 4k Absatz 4 Satz 2 EStG**

- 76 § 4k Absatz 4 Satz 2 EStG regelt das Vorrangverhältnis der Anwendung von § 4k Absatz 4 Satz 1 EStG und dem § 4k Absatz 1 bis 4 EStG vergleichbaren ausländischen Abzugsverboten. Danach soll grundsätzlich der Staat des (unmittelbaren oder mittelbaren) Gesellschafters vorrangig den Betriebsausgabenabzug versagen. § 4k Absatz 4 Satz 2 EStG regelt die Anwendung des Abzugsverbots deshalb für zwei Alternativen in Abhängigkeit davon, ob der Gesellschafter im Inland (im Folgenden unter a)) oder im Ausland (im Folgenden unter b)) ansässig ist. Darüber hinaus sieht § 4k Absatz 4 Satz 2 EStG eine Anwendungsregelung für doppelt ansässige Steuerpflichtige vor (im Folgenden unter c)). § 4k Absatz 4 Satz 2 EStG ist nur zu prüfen, wenn die Tatbestandsmerkmale des § 4k Absatz 4 Satz 1 EStG grundsätzlich erfüllt sind (vgl. Rn. 71-75).

a) Gesellschafter ist in Deutschland ansässig (§ 4k Absatz 4 Satz 2 Halbsatz 1 EStG)

- 77 Ist Deutschland Sitzstaat eines unbeschränkt Steuerpflichtigen, der Gesellschafter eines im Ausland ansässigen Rechtsträgers ist, so gelten Aufwendungen, die bereits aufgrund einer dem § 4k Absatz 1 bis 4 EStG entsprechenden Regelung bei dem ausländischen Rechtsträger vom Abzug ausgeschlossen wurden, ungeachtet des ausländischen Abzugsverbots als doppelt berücksichtigt i. S. d. § 4k Absatz 4 Satz 1 EStG. Das inländische Abzugsverbot kann damit vorrangig zur Anwendung kommen.

- 78 § 4k Absatz 4 Satz 2 Halbsatz 1 EStG gilt nur für unbeschränkt Steuerpflichtige. Für die Aufwendungen von in Deutschland beschränkt Steuerpflichtigen bedeutet dies, dass ein auf die ausländischen Aufwendungen angewandtes, den Regelungen des § 4k Absatz 1 bis 4 EStG entsprechendes Abzugsverbot, keine „Berücksichtigung der Aufwendungen“ i. S. d. § 4k Absatz 4 Satz 1 EStG darstellt. Eine nach § 4k Absatz 4 Satz 1 EStG zu neutralisierende Besteuerungsinkongruenz liegt in diesen Fällen nicht vor, sodass die Aufwendungen in Deutschland – vorbehaltlich anderer Abzugsbeschränkungen – abziehbar bleiben.
- 79 Von der Anwendung einer dem § 4k Absatz 1 bis 4 EStG entsprechenden Regelung ist auszugehen, wenn der betreffende ausländische Staat ein Mitgliedstaat der EU ist, da insoweit eine Verpflichtung zur Umsetzung der Artikel 9 bis 9b der ATAD besteht. In Drittstaatenfällen ist die Anwendung einer vergleichbaren Regelung im Einzelfall zu prüfen.
- b) Gesellschafter ist im Ausland ansässig (§ 4k Absatz 4 Satz 2, Halbsatz 2, Nummer 1 EStG)
- 80 Wird bei einem in Deutschland unbeschränkt Körperschaftsteuerpflichtigen der Abzug der Aufwendungen bereits im Staat seines Gesellschafters aufgrund einer dem § 4k Absatz 4 EStG entsprechenden Regelung versagt, gelten die Aufwendungen als nicht in diesem anderen Staat berücksichtigt. Insoweit liegt keine Besteuerungsinkongruenz i. S. d. § 4k Absatz 4 Satz 1 EStG vor, da keine mehrfache Berücksichtigung der Aufwendungen eingetreten ist. Die Aufwendungen des inländischen Körperschaftsteuerpflichtigen unterliegen deshalb keiner Abzugsbeschränkung nach § 4k Absatz 4 Satz 1 EStG.
- 81 Von der Anwendung einer dem § 4k Absatz 4 EStG entsprechenden Regelung ist auszugehen, wenn der betreffende ausländische Staat ein Mitgliedstaat der EU ist. Wird in Drittstaatenfällen seitens des Steuerpflichtigen eine Vergleichbarkeit in diesem Sinne geltend gemacht, ist die Anwendung einer vergleichbaren Regelung im Einzelfall zu prüfen.
- c) Doppelansässigkeit des Steuerpflichtigen  
(§ 4k Absatz 4 Satz 2 Halbsatz 2 Nummer 2 EStG)
- 82 Eine Berücksichtigung der Aufwendungen auch in einem anderen Staat ist ebenfalls nicht anzunehmen, wenn der im Inland unbeschränkt Einkommen- oder Körperschaftsteuerpflichtige sowohl in Deutschland als auch in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union einen Wohnsitz, Sitz oder Ort der Geschäftsleitung hat und dieser Staat den Steuerpflichtigen für Zwecke der Anwendung eines DBA zwischen Deutschland und diesem Staat als nicht in diesem Staat ansässig behandelt. In diesem Fall werden die Aufwendungen vorrangig in Deutschland berücksichtigt und die von dem anderen Staat vorgenommene Versagung des doppelten Betriebsausgabenabzugs wird anerkannt.

#### **4. Ausnahmeregel § 4k Absatz 4 Satz 3 EStG**

§ 4k Absatz 4 Satz 3 EStG enthält eine Ausnahme vom Abzugsverbot nach § 4k Absatz 4 Satz 1 EStG, soweit doppelt berücksichtigte Erträge vorliegen.

a) Doppelt berücksichtigte Erträge desselben Steuerpflichtigen

83 Rn. 52 gilt entsprechend.

b) Den Aufwendungen gegenüberstehende Erträge

84 Rn. 53 gilt entsprechend.

c) In dem anderen Staat

85 Rn. 54 gilt mit der Maßgabe entsprechend, dass die Besteuerung der doppelt berücksichtigten Erträge in dem Staat erfolgen muss, der die Aufwendungen i. S. d. § 4k Absatz 4 Satz 1 EStG ebenfalls berücksichtigt. Die Besteuerung in einem anderen ausländischen Staat (z. B. im Rahmen einer Hinzurechnungsbesteuerung) ist nicht ausreichend.

d) Tatsächliche Besteuerung

86 Rn. 55 gilt entsprechend.

#### **5. Ausnahme bei Anrechnungs- oder Abzugsverpflichtung ausländischer Steuern (§ 4k Absatz 4 Satz 4 EStG)**

87 § 4k Absatz 4 Satz 4 Halbsatz 1 EStG suspendiert § 4k Absatz 4 Satz 1, 2 und 3 EStG grundsätzlich, wenn die Aufwendungen bei einem Steuerpflichtigen zu berücksichtigen sind, der unbeschränkt einkommen- oder körperschaftsteuerpflichtig ist und bei dem die Doppelbesteuerung im Verhältnis zu dem anderen Staat, in dem die Aufwendungen i. S. d. § 4k Absatz 4 Satz 1 EStG ebenfalls berücksichtigt werden, durch Anrechnung- oder Abzug der auf die maßgeblichen Einkünfte entfallenden ausländischen Steuern vermieden wird.

88 Die Ausnahme vom Abzugsverbot gilt somit für Aufwendungen, die einer ausländischen Anrechnungsbetriebsstätte eines inländischen Steuerpflichtigen zugeordnet werden. Wird die Doppelbesteuerung von ausländischen Betriebsstätteneinkünften durch Anrechnung oder Abzug der darauf entfallenden ausländischen Steuer bei der Besteuerung im Inland vermieden, werden Erträge und Aufwendungen der Betriebsstätte zwar bei der Einkünfteermittlung beider beteiligter Staaten berücksichtigt. Die dadurch systemimmanente Doppelberücksichtigung der Aufwendungen führt wegen gleichzeitiger Doppelberücksichtigung der Erträge jedoch nach § 4k Absatz 4 Satz 4 Halbsatz 1 EStG insoweit nicht zu einem Abzugsverbot nach § 4k Absatz 4 Satz 1 EStG.

89 Ein Abzugsverbot für Aufwendungen ausländischer Anrechnungsbetriebsstätten bleibt hingegen bestehen, soweit diese Aufwendungen auch Erträge in einem anderen Staat mindern, die nicht der inländischen Besteuerung unterliegen, da insoweit tatsächlich eine Besteuerungsinkongruenz eintritt (Rückausnahme in § 4k Absatz 4 Satz 4 Halbsatz 2 EStG). Für die Rückausnahme ist es nicht erforderlich, dass die insoweit geminderten Erträge vom inländischen Steuerpflichtigen und durch dessen Anrechnungsbetriebsstätte erzielt werden. Erträge von einem dritten in- oder ausländischen Rechtsträger sind in die Prüfung der

Rückausnahme einzubeziehen. Erträge, die im Rahmen der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung erfasst werden, unterliegen einer inländischen Besteuerung. Anderer Staat ist jeder ausländische Staat, auch ein anderer als der Belegenheitsstaat der Anrechnungsbetriebsstätte. Ein Fall des § 4k Absatz 4 Satz 4 Halbsatz 2 EStG kann insbesondere bei der Verrechnung von Verlusten einer Anrechnungsbetriebsstätte mit Erträgen eines anderen (ausländischen) Rechtsträgers im Rahmen eines Gruppenbesteuerungssystems vorliegen.

- 90 Der Eingang der Aufwendungen in einen ausländischen Verlustvortrag der Betriebsstätte führt allein nicht zur Minderung von nicht der inländischen Besteuerung unterliegenden Erträgen. Bei Eingang in einen ausländischen Verlustvortrag ist allerdings im Jahr der Verlustverrechnung zu prüfen, ob der Verlust auch Erträge mindert, die nicht der inländischen Besteuerung unterliegen. Soweit dies der Fall ist, ist das Abzugsverbot wegen § 4k Absatz 4 Satz 4 Halbsatz 2 EStG rückwirkend anzuwenden (rückwirkendes Ereignis i. S. d. § 175 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 AO).

## **X. § 4k Absatz 5 EStG**

- 91 Das Abzugsverbot des § 4k Absatz 5 EStG ist nachrangig gegenüber § 4k Absatz 1 bis 4 EStG anzuwenden und betrifft Besteuerungsinakongruenzen, an denen Deutschland nicht unmittelbar beteiligt ist, die aber über eine oder mehrere Transaktionen ins Inland verlagert werden. Die erfassten Besteuerungsinakongruenzen treten zwischen anderen Staaten ein, die diese nicht beseitigen. Aufwendungen, die einem anteiligen Abzugsverbot nach § 4k Absatz 1 bis 4 EStG unterliegen, können in der verbleibenden Höhe zusätzlich § 4k Absatz 5 EStG unterliegen („soweit“, § 4k Absatz 5 Satz 1 EStG).

### **1. Aufwendungen**

- 92 Für den Begriff der Aufwendungen i. S. d. § 4k Absatz 5 EStG gelten die Rn. 38 ff. entsprechend. Die von § 4k Absatz 5 Satz 1 EStG erfassten Aufwendungen eines im Inland Steuerpflichtigen sind allerdings selbst keine hybriden oder doppelt berücksichtigten (im Folgenden: schädlichen) Aufwendungen. Anderenfalls unterlägen diese bereits einem Abzugsverbot nach § 4k Absatz 1 bis 4 EStG.

### **2. Aus diesen Aufwendungen unmittelbar oder mittelbar resultierende Erträge**

#### **a) Unmittelbar resultierende Erträge**

- 93 Es handelt sich dabei um die den Aufwendungen des Steuerpflichtigen entsprechenden Erträge des unmittelbaren ausländischen Gläubigers, die auf derselben Leistungsbeziehung beruhen (z. B.: Zinsaufwand des Schuldners = Zinsertrag des Gläubigers). Zwischen den Aufwendungen des Steuerpflichtigen und den daraus unmittelbar resultierenden Erträgen des Gläubigers muss ein Veranlassungszusammenhang bestehen.

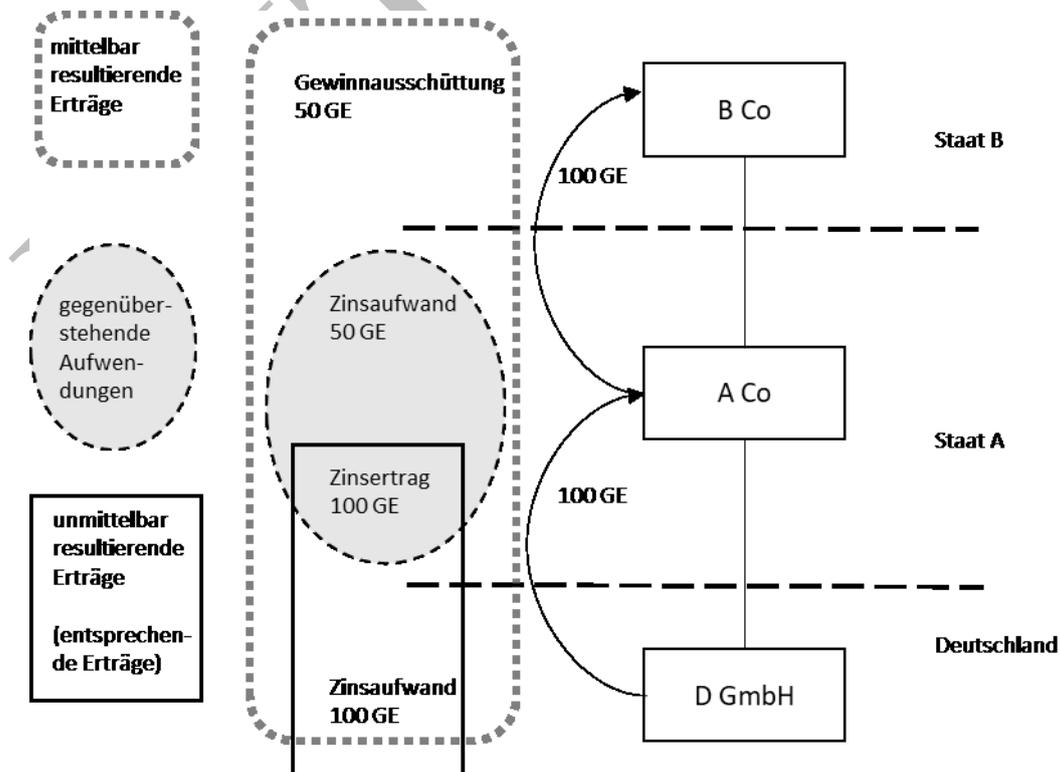
## b) Mittelbar resultierende Erträge

- 94 Aus den Aufwendungen des Steuerpflichtigen mittelbar resultierende Erträge sind solche, die durch eine der Leistungsbeziehung zwischen Steuerpflichtigem und unmittelbarem Gläubiger nachfolgenden Leistungsbeziehung entstehen. Die den mittelbar resultierenden Erträgen zugrunde liegende Leistungsbeziehung besteht zwischen unmittelbarem Gläubiger und dessen Gläubiger (mittelbarer (§ 4k Absatz 5 Satz 1 EStG: „weiterer“) Gläubiger) oder auch zwischen zwei mittelbaren Gläubigern. Die aus den Aufwendungen des unmittelbaren oder mittelbaren Gläubigers des Steuerpflichtigen resultierenden Erträge müssen in keinem wirtschaftlichen Zusammenhang oder einheitlichen Veranlassungszusammenhang mit den Aufwendungen des Steuerpflichtigen stehen; der Veranlassungszusammenhang zwischen Aufwendungen und gegenüberstehenden Erträgen kann in der Leistungsbeziehungskette zwischen Steuerpflichtigem, unmittelbarem Gläubiger und mittelbaren Gläubigern wechseln. So können z. B. die inländischen Aufwendungen Mietaufwand sein, während der unmittelbare oder mittelbare Gläubiger z. B. - ggf. schädlichen - Lizenzaufwand an einen mittelbaren Gläubiger leistet.

### 3. Den Erträgen gegenüberstehende Aufwendungen

- 95 Aufwendungen, die den unmittelbar oder mittelbar aus Aufwendungen des Steuerpflichtigen resultierenden Erträgen gegenüberstehen, sind die schädlichen Aufwendungen i. S. d. § 4k Absatz 5 Satz 1 EStG, die die Besteuerungsinakongruenz zwischen zwei ausländischen Staaten auslösen.

Beispiel 15:



*Die inländische D GmbH (Steuerpflichtiger) zahlt Zinsen in Höhe von 100 GE an die ihr nahestehende A Co (Sitzstaat = Staat A). Der daraus resultierende Zinsertrag der A Co in Höhe von 100 GE wird in Staat A der Besteuerung unterworfen. Die A Co leistet wiederum aufgrund eines hybriden Finanzinstruments Zahlungen in Höhe von 50 GE an die ihr nahe stehende B Co (Sitzstaat = Staat B). Die Aufwendungen der A Co sind in Staat A als Zinsen abzugsfähig. Staat B qualifiziert die Erträge der B Co hingegen als steuerfreie Gewinnausschüttung. Staat A und Staat B beseitigen die dadurch eintretende Besteuerungssinkongruenz nicht.*

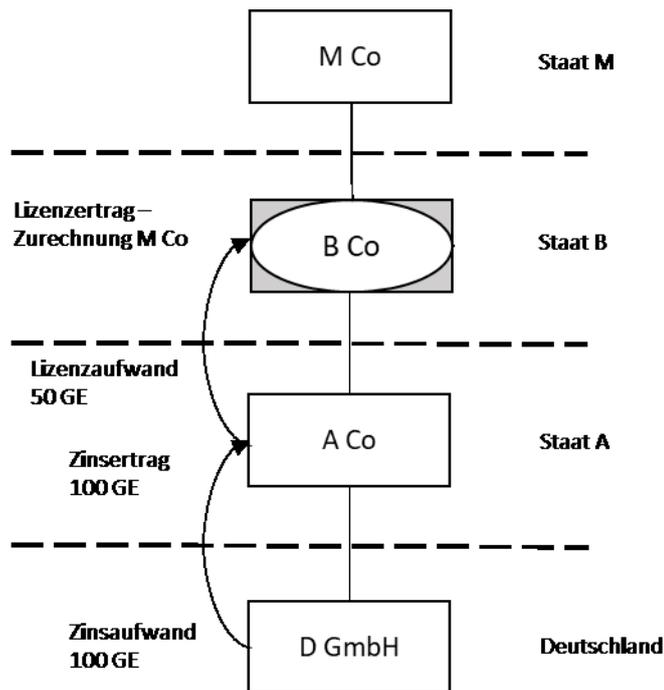
Lösung:

*Die Zinserträge der A Co (unmittelbarer Gläubiger) in Höhe von 100 GE sind die unmittelbar aus den Aufwendungen des Steuerpflichtigen (D GmbH) resultierenden Erträge i. S. d. § 4k Absatz 5 Satz 1 EStG. Den aus den Aufwendungen des Steuerpflichtigen unmittelbar resultierenden Erträgen der A Co stehen wiederum Aufwendungen der A Co in Höhe von 50 GE an die B Co (mittelbarer Gläubiger) gegenüber. Der Abzug der Aufwendungen der A Co in Höhe von 50 GE würde bei entsprechender Anwendung des § 4k Absatz 1 EStG in Staat A versagt werden, weil die Erträge der B Co (mittelbar aus den Aufwendungen der D GmbH resultierende Erträge) nicht besteuert werden. Die Aufwendungen der A Co sind deshalb die den Erträgen der A Co gegenüberstehenden schädlichen Aufwendungen. Über die Leistungsbeziehungskette zwischen D GmbH und A Co sowie A Co und B Co wird die Besteuerungssinkongruenz zwischen Staat A und Staat B nach Deutschland importiert, sodass bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen insoweit (maximal 50 GE) das Abzugsverbot für die Aufwendungen der D GmbH nach § 4k Absatz 5 Satz 1 EStG zur Anwendung kommt.*

- 96 Den unmittelbar oder mittelbar aus den Aufwendungen des Steuerpflichtigen resultierenden Erträgen stehen Aufwendungen dann gegenüber, wenn eine Verrechnung möglich ist. Die Möglichkeit zur Verrechnung besteht insbesondere, wenn die Aufwendungen und Erträge bei demselben Rechtsträger anfallen und im Rahmen der Einkünfteermittlung saldiert werden, wenn die Aufwendungen und Erträge bei verschiedenen Rechtsträgern anfallen und im Rahmen eines Gruppenbesteuerungssystems miteinander verrechnet werden oder wenn die Aufwendungen und Erträge bei transparenten Rechtsträgern anfallen und einem Gesellschafter zugerechnet werden, bei dem es zu einer Verrechnung kommt. Ob zur Verrechnung mit den Erträgen auch andere (nicht schädliche) Aufwendungen zur Verfügung stehen, ist für die Prüfung des Gegenüberstehens i. S. d. § 4k Absatz 5 Satz 1 EStG irrelevant. Ein Gegenüberstehen setzt nur die abstrakte Verrechnungsmöglichkeit von Erträgen und Aufwendungen voraus.
- 97 Bei mehrstufigen Geschäftsbeziehungen ist eine Leistungsbeziehungskette zwischen dem Rechtsträger, der die schädlichen Aufwendungen trägt, und dem deutschen Steuerpflichtigen

erforderlich. Ein einheitlicher wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den Aufwendungen des Steuerpflichtigen und den schädlichen Aufwendungen des ausländischen Rechtsträgers muss nicht bestehen (vgl. auch Rn. 108). Die wirtschaftliche Veranlassung der Aufwendungen des Steuerpflichtigen muss in der Leistungsbeziehungskette nicht über die gesamte Leistungsbeziehungskette beibehalten werden.

Beispiel 16:



Die inländische D GmbH (Steuerpflichtiger) zahlt Zinsen in Höhe von 100 GE an die ihr nahestehende A Co (Sitzstaat = Staat A). Der daraus resultierende Zinsertrag der A Co in Höhe von 100 GE wird in Staat A der Besteuerung unterworfen. Die A Co leistet wiederum wegen der Nutzung eines Patents der B Co Lizenzaufwendungen in Höhe von 50 GE an die B Co (Sitzstaat = Staat B). Die B Co wird von Staat B als steuerlich transparente Gesellschaft ohne Betriebsstätten angesehen. Staat M, als Sitzstaat der Gesellschafterin der B Co, sieht die B Co als steuerlich intransparent an und verfügt über keine Hinzurechnungsbesteuerung. Die Aufwendungen der A Co sind in Staat A als Lizenzaufwendungen abzugsfähig, Quellensteuer ist nicht einzubehalten. Staat B rechnet die Lizenzträge wegen steuerlicher Transparenz der B Co deren Gesellschafterin M Co zu. Die Staaten A, B und M beseitigen die dadurch eintretende Besteuerungsinkongruenz nicht.

Lösung:

*Die Zinserträge der A Co (unmittelbarer Gläubiger) sind die unmittelbar aus den Zinsaufwendungen des Steuerpflichtigen (D GmbH) resultierenden Erträge i. S. d. § 4k Absatz 5 Satz 1 EStG. Den Zinserträgen der A Co stehen wiederum Lizenzaufwendungen der A Co in Höhe von 50 GE an die B Co (mittelbarer Gläubiger) gegenüber. Der Abzug der Lizenzaufwendungen der A Co in Höhe von 50 GE würde bei entsprechender Anwendung des § 4k Absatz 3 EStG in Staat A versagt werden. Über die Leistungsbeziehungskette zwischen D GmbH und A Co (Zinsaufwand und -ertrag) sowie A Co und B Co (Lizenzaufwand und -ertrag) wird die Besteuerungsinakongruenz zwischen Staat A und Staat B nach Deutschland importiert, sodass bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen insoweit (maximal 50 GE) das Abzugsverbot für die Aufwendungen der D GmbH nach § 4k Absatz 5 Satz 1 EStG zur Anwendung kommt, auch wenn keine einheitliche wirtschaftliche Veranlassung zwischen den Aufwendungen der D GmbH und den Aufwendungen der A Co besteht.*

#### **4. Deren Abzug bei entsprechender Anwendung des § 4k Absatz 1 bis 5 EStG beim Gläubiger, einem weiteren Gläubiger oder einer anderen Person versagt würde**

##### a) Beim Gläubiger

- 98 Der Gläubiger i. S. d. § 4k Absatz 5 Satz 1 EStG ist der ausländische Rechtsträger, dem die aus den Aufwendungen des Steuerpflichtigen unmittelbar resultierenden Erträge zuzurechnen sind (unmittelbarer Gläubiger). Die Leistungsbeziehung zwischen dem Steuerpflichtigen und dem ausländischen Rechtsträger führt nicht zu einer Besteuerungsinakongruenz (anderenfalls unterlägen die Aufwendungen des deutschen Steuerpflichtigen bereits § 4k Absatz 1 bis 4 EStG). Den Erträgen des (unmittelbaren) Gläubigers können bei diesem schädliche Aufwendungen gegenüberstehen, deren Abzug bei entsprechender Anwendung des § 4k Absatz 1 bis 4 EStG im Ausland bei diesem Gläubiger versagt würde.

##### b) Einem weiteren Gläubiger

- 99 Weitere Gläubiger sind alle dem unmittelbaren Gläubiger in der Leistungsbeziehungskette vorangegangenen Gläubiger (mittelbare Gläubiger). Mittelbare Gläubiger erzielen aus den Aufwendungen des Steuerpflichtigen mittelbar resultierende Erträge, weil sie eine Leistungsbeziehung zu einem (mittelbaren oder unmittelbaren) Gläubiger des Steuerpflichtigen unterhalten. Zum Veranlassungszusammenhang zwischen den Aufwendungen des Steuerpflichtigen und weiteren – ggf. schädlichen – Aufwendungen der weiteren Gläubiger vgl. Rn. 97.

##### c) Einer anderen Person

- 100 Eine andere Person ist jeder Rechtsträger, der in die zum Import der Besteuerungsinakongruenz führende Leistungsbeziehungskette nicht unmittelbar oder mittelbar als Gläubiger eingeschaltet, aber mittelbar an ihr beteiligt ist. Dies können z. B. Schwester- oder Muttergesellschaften sowie durch ein Gruppenbesteuerungssystem verbundene Rechtsträger

des Steuerpflichtigen oder der (unmittelbaren und mittelbaren) Gläubiger sein. Wäre bei entsprechender Anwendung des § 4k Absatz 1 bis 5 EStG ein Abzug der schädlichen Aufwendungen bei einer anderen Person im Ausland zu versagen, so kommt die Abzugsbeschränkung nach § 4k Absatz 5 Satz 1 EStG bei dem Steuerpflichtigen grundsätzlich zur Anwendung.

d) Entsprechende Anwendung des § 4k Absatz 1 bis 5 EStG

101 Wurde eine bestehende Besteuerungsinkongruenz nicht bereits durch die Staaten neutralisiert, in die der Effekt der Besteuerungsinkongruenz durch die der Transaktion des deutschen Steuerpflichtigen vorangegangenen Transaktionen importiert wurde (vgl. Rn. 109 ff. zu § 4k Absatz 5 Satz 2 EStG),, ist die Besteuerungsinkongruenz beim Steuerpflichtigen nach § 4k Absatz 5 Satz 1 EStG zu neutralisieren.

102 Voraussetzung ist, dass § 4k Absatz 1 bis 5 EStG bei den unter a) bis c) genannten Rechtsträgern zur Anwendung käme, wenn die jeweiligen ausländischen Staaten eine diesem entsprechende Regelung in ihrem Steuerrecht vorsehen würden. § 4k Absatz 5 Satz 1 EStG erfordert folglich die Prüfung einer hypothetischen Anwendung des § 4k Absatz 1 bis 5 EStG auf den Stufen der Leistungsbeziehungskette, die der das Inland betreffenden Transaktion vorgelagert sind.

103 Die Prüfung der entsprechenden Anwendung des § 4k Absatz 1 bis 5 EStG ist in folgender Reihenfolge durchzuführen:

Die Aufwendungen jedes Gläubigers in der Leistungsbeziehungskette sind nacheinander ausgehend von der Leistungsbeziehung zwischen dem Steuerpflichtigen und seinem unmittelbaren Gläubiger aufsteigend bei jedem weiteren Gläubiger in der Kette gesondert auf die Anwendbarkeit eines entsprechenden Abzugsverbots nach § 4k Absatz 1 bis 5 EStG zu prüfen.

1. Zunächst sind die Aufwendungen des unmittelbaren Gläubigers, die den aus den Aufwendungen des Steuerpflichtigen unmittelbar resultierenden Erträgen gegenüberstehen, auf eine Abzugsbeschränkung bei entsprechender Anwendung des § 4k Absatz 1 bis 5 EStG zu prüfen. Liegen beim unmittelbaren Gläubiger die Voraussetzungen für eine Abzugsbeschränkung seiner schädlichen Aufwendungen nach § 4k Absatz 1 bis 4 EStG hypothetisch vor, so tritt auf Ebene des deutschen Steuerpflichtigen eine Abzugsbeschränkung nach § 4k Absatz 5 Satz 1 EStG für dessen Aufwendungen ein (vgl. Beispiel 16).
2. Liegen die Voraussetzungen des § 4k Absatz 1 bis 4 EStG bei dem unmittelbaren Gläubiger nicht vor, weil dieser keine schädlichen Aufwendungen hat, so ist bei ihm § 4k Absatz 5 EStG entsprechend zu prüfen mit der Folge, dass wiederum auf der nächst höheren Ebene der Leistungsbeziehungskette die Aufwendungen des mittelbaren Gläubigers auf eine hypothetische Abzugsbeschränkung nach § 4k Absatz 1 bis 4 EStG

zu prüfen sind. Liegen deren Voraussetzungen beim mittelbaren Gläubiger hypothetisch vor, würde der Abzug der Aufwendungen des unmittelbaren Gläubigers daraufhin nach § 4k Absatz 5 Satz 1 EStG versagt werden, mit der Folge, dass insoweit auf Ebene des Steuerpflichtigen eine tatsächliche Abzugsbeschränkung nach § 4k Absatz 5 Satz 1 EStG für dessen Aufwendungen eintritt.

3. Liegen beim ersten mittelbaren Gläubiger die Voraussetzungen des § 4k Absatz 1 bis 4 EStG nicht hypothetisch vor, so ist auch bei ihm die nächst höhere mittelbare Gläubigerebene wie unter 2. beschrieben auf eine hypothetische Anwendung des § 4k Absatz 1 bis 4 EStG zu prüfen. In dieser Weise sind alle Ebenen auf hypothetische Anwendbarkeit des § 4k Absatz 1 bis 4 EStG oder, wenn deren Voraussetzungen nicht vorliegen, auch auf hypothetische Anwendbarkeit des § 4k Absatz 5 EStG zu prüfen. Wäre bei irgendeinem mittelbaren Gläubiger ein entsprechendes Abzugsverbot nach den Absätzen 1 bis 4 anzuwenden, so folgt für alle nachfolgenden Ebenen die hypothetische Anwendung des § 4k Absatz 5 Satz 1 EStG sowie die tatsächliche Anwendung der Vorschrift beim Steuerpflichtigen.

104 In diesen Fällen sind unter Maßgabe der Rechtswertungen des jeweiligen ausländischen Staates die Auswirkungen einer hypothetischen Anwendung des § 4k Absatz 1 bis 5 EStG isoliert zu prüfen. Dies schließt auch eine Prüfung der insoweit vorgesehenen Ausnahmeregelungen (§ 4k Absatz 2 Satz 3, Absatz 4 Satz 3 und 4 EStG) sowie der Bestandsschutzregelung nach § 52 Absatz 8c Satz 2 EStG ein. Andere im In- oder Ausland vorrangig anzuwendende Betriebsausgabenabzugsverbote stehen einer entsprechenden Anwendung des § 4k Absatz 1 bis 5 EStG insoweit nicht entgegen.

### **5. Persönlicher Anwendungsbereich**

105 Im Hinblick auf das Erfordernis der Verwirklichung des Tatbestandes zwischen nahestehenden Personen gemäß § 4k Absatz 6 EStG gilt für die Anwendung des § 4k Absatz 5 EStG Folgendes: Die Verwirklichung des Tatbestandes des § 4k Absatz 5 EStG erfordert die Beteiligung von mindestens drei verschiedenen Rechtsträgern in unterschiedlichen Staaten, zwischen denen Leistungsbeziehungen zum Import des Effekts einer im Ausland entstandenen Besteuerungsinkongruenz ins Inland führen. Die zwei an einer Transaktion unmittelbar beteiligten Rechtsträger müssen einander jeweils i. S. d. § 4k Absatz 6 EStG nahestehen. Nicht erforderlich ist hingegen, dass alle an der importierten Besteuerungsinkongruenz beteiligten Rechtsträger sich jeweils untereinander nahestehen, auch wenn sie keine unmittelbare Leistungsbeziehung zueinander unterhalten.

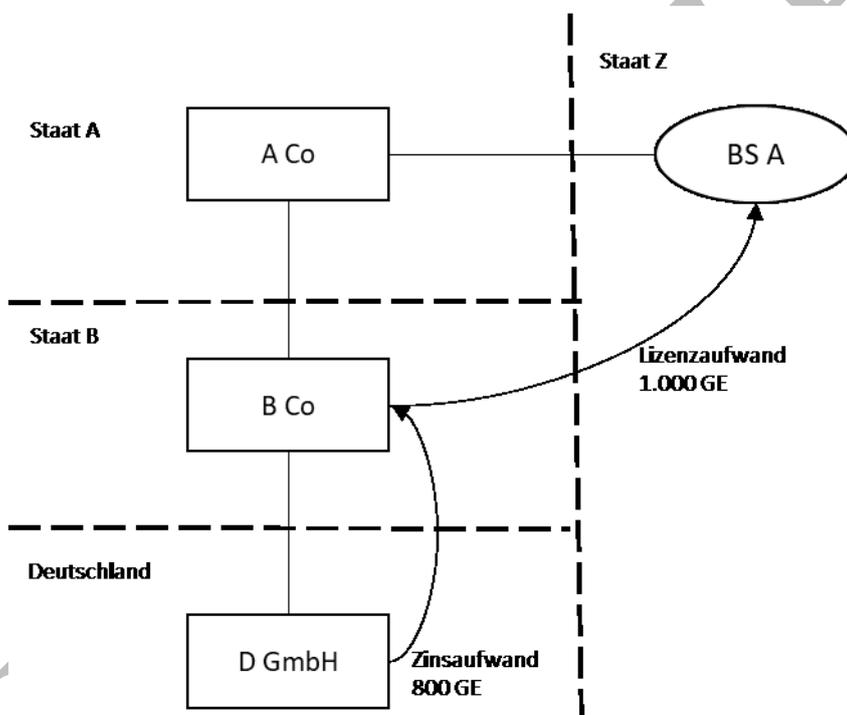
### **6. Rechtsfolge**

106 Sind die Voraussetzungen des § 4k Absatz 5 Satz 1 EStG erfüllt, so kommt es zu einer Abzugsbeschränkung der Aufwendungen des Steuerpflichtigen, soweit den daraus unmittelbar oder mittelbar resultierenden Erträgen schädliche Aufwendungen gegenüberstehen.

107 Das Abzugsverbot für Aufwendungen des Steuerpflichtigen ist auf die Höhe der schädlichen Aufwendungen beschränkt. Die schädlichen Aufwendungen stellen somit die Obergrenze der nicht abzugsfähigen Aufwendungen dar. Sind die Aufwendungen des Steuerpflichtigen höher als die schädlichen Aufwendungen, so kommt es nur zu einem anteiligen Abzugsverbot („insoweit“).

108 Schädliche Aufwendungen i. S. d. § 4k Absatz 5 Satz 1 EStG stehen den inländischen Aufwendungen grundsätzlich in voller Höhe mittelbar gegenüber. Schädliche Aufwendungen eines ausländischen Rechtsträgers, die über verschiedene Transaktionen sowohl ins Inland als auch (über andere Transaktionen) in einen anderen Staat importiert werden, werden für Zwecke des § 4k Absatz 5 EStG grundsätzlich nicht aufgeteilt (z. B. anhand eines Veranlassungszusammenhangs oder nach der Beteiligungshöhe).

Beispiel 17:



Die D GmbH ist eine Tochtergesellschaft der B Co (Sitzstaat = Staat B). Die A Co ist Muttergesellschaft der B Co mit Sitzstaat A und unterhält die (von allen beteiligten Staaten als solche anerkannte) Betriebsstätte A (BS A) in Staat Z, deren Einkünfte in Staat Z im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht der A Co versteuert werden und in Staat A von der Besteuerung freigestellt werden. Die Zuordnung der Gewinne zu der A Co und der BS A weicht zwischen Staat A (Zuordnung zu A Co: 25 %, zu BS A: 75 %) und Staat Z (Zuordnung zu A Co: 75 %, zu BS A: 25 %) allerdings ab, sodass im Ergebnis 50 % des Gewinns der A Co unversteuert bleibt. Die aus deutscher Sicht zutreffende Zuordnung entspricht der des Staates A.

*Die D GmbH leistet aufgrund eines Darlehensverhältnisses Zahlungen in Höhe von 800 GE an die B Co. Die Zahlung unterliegt in Staat B als Zinsertrag der B Co in voller Höhe der Besteuerung. Der B Co wird von der BS A ein Recht überlassen, für das die B Co Lizenzgebühren in Höhe von 1.000 GE an die BS A zahlt. Quellensteuer wird von der Zahlung der B Co zu Recht nicht einbehalten.*

Lösung:

*Die Zinsaufwendungen der D GmbH unterliegen keinem Abzugsverbot nach § 4k Absatz 1 bis 4 EStG. Allerdings ist § 4k Absatz 5 Satz 1 EStG auf die Aufwendungen der D GmbH anzuwenden, weil den aus den Zinsaufwendungen der D GmbH (800 GE) unmittelbar resultierenden Erträgen der B Co (800 GE) Lizenzaufwendungen der B Co in Höhe von 1.000 GE an die BS A gegenüberstehen, deren Abzug bei der B Co (unmittelbare Gläubigerin der D GmbH) bei entsprechender Anwendung des § 4k Absatz 3 EStG (anteilig) versagt würde.*

*Die den Lizenzaufwendungen der B Co entsprechenden Erträge der BS A werden durch Staat Z zu 50 % von der deutschen Zuordnung abweichend der A Co zugeordnet. Dies führt zu deren Nichtbesteuerung in Höhe von 500 GE. Nach § 4k Absatz 3 Satz 1, Alternative 1 EStG wären bei dessen entsprechender Anwendung folglich 50 % der Aufwendungen der B Co (= 500 GE) nicht abziehbar.*

*Den aus den Aufwendungen der D GmbH unmittelbar resultierenden Erträgen der B Co in Höhe von 800 GE stehen damit Aufwendungen der B Co in Höhe von 1.000 GE gegenüber, die bei entsprechender Anwendung des § 4k Absatz 3 EStG in Höhe von 500 GE nicht abziehbar wären. Der Betriebsausgabenabzug der Aufwendungen der D GmbH ist deshalb nach § 4k Absatz 5 Satz 1 EStG um 500 GE zu kürzen (vorbehaltlich § 4k Absatz 5 Satz 2 EStG).*

## **7. Ausnahme § 4k Absatz 5 Satz 2 EStG**

### **a) Steuerlicher Vorteil infolge einer Besteuerungsinkongruenz**

109 Der steuerliche Vorteil infolge der Besteuerungsinkongruenz ist der aus ihr resultierende Effekt in Form einer Nichtbesteuerung oder niedrigeren Besteuerung von Erträgen bei den beteiligten Rechtsträgern.

### **b) Beseitigt wird**

110 Die Beseitigung des steuerlichen Vorteils umfasst sämtliche Maßnahmen eines ausländischen Staates, die der Neutralisierung des Effekts der Besteuerungsinkongruenz dienen. Dies kann zum Beispiel ein Abzugsverbot entsprechend § 4k EStG für die zugrunde liegenden Aufwendungen sowie die Versagung einer Steuerbefreiung der den Aufwendungen

entsprechenden Erträge entsprechend § 3 Nummer 40 Satz 1 Buchstabe d Satz 2 EStG oder § 8b Absatz 1 Satz 2 und 3 KStG sein.

111 Da die Mitgliedstaaten der EU zur Umsetzung der ATAD verpflichtet sind, kann – sofern keine entgegenstehenden Anhaltspunkte vorliegen – für die Anwendung des § 4k Absatz 5 EStG grundsätzlich davon ausgegangen werden, dass bei einem unmittelbaren oder mittelbaren Gläubiger, der in einem Mitgliedstaat der EU der Besteuerung unterliegt und bei dem schädliche Aufwendungen i. S. d. § 4k Absatz 5 Satz 1 EStG entstehen, die daraus resultierende Besteuerungsinkongruenz bereits bei dessen Besteuerung in dem EU-Mitgliedstaat beseitigt wird. Dies gilt nicht, soweit einzelne Tatbestandsmerkmale des § 4k EStG über den Mindeststandard der ATAD hinausgehen (z. B. bei Beteiligungen unterhalb von 50 %, vgl. Artikel 2 Nummer 4, 3. Unterabsatz Buchstabe a ATAD).

c) Beim Gläubiger, beim weiteren Gläubiger oder bei anderer Person

112 Zur Begriffsbestimmung gilt Rn. 98 ff.

d) Vorrangverhältnis zwischen in- und ausländischen Regelungen zur Neutralisierung von Besteuerungsinkongruenzen („bereits“)

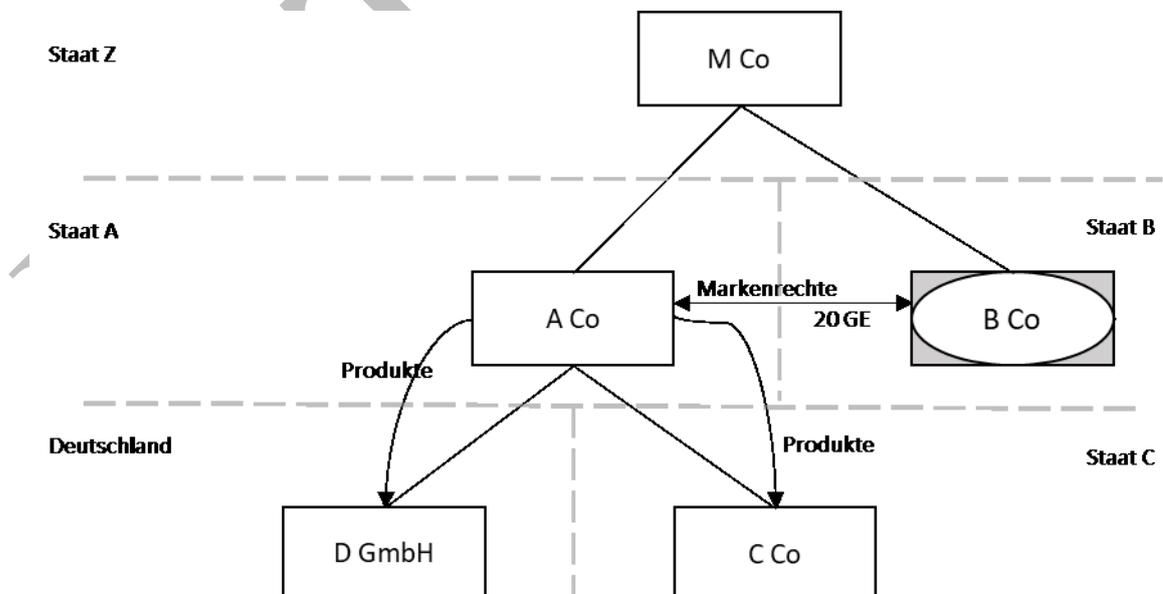
113 Das Wort „bereits“ stellt das zwischenstaatliche Vorrangverhältnis von Regelungen zur Neutralisierung der Besteuerungsinkongruenz klar. Die Beseitigung des steuerlichen Vorteils aus der Besteuerungsinkongruenz soll vorrangig auf Ebene der unmittelbar an der Entstehung der Besteuerungsinkongruenz beteiligten Staaten erfolgen. Haben diese Staaten jeweils keine entsprechenden Regelungen umgesetzt und wird der Effekt der Besteuerungsinkongruenz infolgedessen durch eine Leistungsbeziehungskette in andere Staaten importiert, so ist der Staat der der Entstehung der Besteuerungsinkongruenz jeweils nachfolgenden Transaktionsebene vorrangig zur Beseitigung des steuerlichen Vorteils berechtigt. Wird der steuerliche Vorteil bei einem Rechtsträger auf einer der inländischen Transaktion vorgelagerten Stufe der Leistungsbeziehungskette neutralisiert, besteht aus deutscher Sicht keine Besteuerungsinkongruenz mehr, die zu einem Abzugsverbot nach § 4k Absatz 5 Satz 1 EStG führen könnte.

114 Die Ausnahme vom Abzugsverbot nach § 4k Absatz 5 Satz 2 EStG gilt hingegen nicht, wenn erst bei einem dem Steuerpflichtigen nachgelagerten Rechtsträger der steuerliche Vorteil aus der Besteuerungsinkongruenz beseitigt wird. Ist Deutschland der erste Staat in der Leistungsbeziehungskette, in dem Regelungen zur Neutralisierung einer entstandenen Besteuerungsinkongruenz anwendbar sind und in den der Effekt dieser Besteuerungsinkongruenz importiert wird, so kommt die Abzugsbeschränkung nach § 4k Absatz 5 Satz 1 EStG in Deutschland vorrangig vor Regelungen ggf. nachgelagerter Staaten zur Anwendung.

115 Wird ein steuerlicher Vorteil aus derselben Besteuerungsin kongruenz mittels unterschiedlicher Leistungsbeziehungsketten über verschiedene Rechtsträger sowohl nach Deutschland als auch in einen anderen Staat importiert, sieht § 4k Absatz 5 Satz 2 EStG keinen Anwendungsvorrang für eine der nationalen Regelungen vor, wenn sowohl Deutschland als auch der andere Staat den steuerlichen Vorteil bei ihrem jeweiligen Steuerpflichtigen entsprechend Rn. 110 f. neutralisieren. Grundsätzlich sind die Vorschriften zur Neutralisierung der Besteuerungsin kongruenz in diesem Fall nebeneinander anwendbar. Zur Vermeidung eines übermäßigen Abzugsverbots aufgrund derselben Besteuerungsin kongruenz ist der Abzug jedoch in diesem Fall anteilig gemäß Rn. 116 zu versagen.

116 Die von einem Abzugsverbot in einem Staat betroffenen Aufwendungen der Rechtsträger, die nicht Teil der gleichen Leistungsbeziehungskette wie der Steuerpflichtige sind, sodass die das jeweilige Abzugsverbot auslösenden Transaktionen einander nicht vorgelagert oder nachgeordnet, sondern parallel durchgeführt worden sind, sind dafür zunächst in Summe zu erfassen. Im Anschluss sind die von § 4k Absatz 5 Satz 1 EStG erfassten Aufwendungen des im Inland steuerpflichtigen Rechtsträgers zur Gesamtsumme der (in- und ausländischen) Aufwendungen ins Verhältnis zu setzen. Der daraus resultierende prozentuale Anteil an den Gesamtaufwendungen ist auf die die Besteuerungsin kongruenz auslösenden Aufwendungen anzuwenden. Der sich daraus ergebende Betrag stellt die Obergrenze der Abzugsbeschränkung für die Aufwendungen des im Inland steuerpflichtigen Rechtsträgers nach § 4k Absatz 5 EStG dar.

Beispiel 18:



Sitzstaaten und steuerliche Transparenz/Intransparenz:

M Co: Staat Z, intransparent

A Co: Staat A, intransparent

B Co:            *Staat B, **umgekehrt hybrid***  
                   *(Staat B: transparent, Staat A/Staat Z: intransparent)*  
 C Co:            *Staat C, intransparent*  
 D GmbH:        *Deutschland, intransparent*

*Nahestehen i. S. d. § 4k Absatz 6 EStG:*

*Die Beteiligungen an den einzelnen Gesellschaften betragen jeweils 100 %. Die direkt aneinander beteiligten Gesellschaften stehen einander deshalb jeweils nahe. Die Schwestergesellschaften A Co und B Co sowie die D GmbH und die C Co stehen einander nach § 4k Absatz 6 Satz 1 EStG i. V. m. § 1 Absatz 2 Nummer 3 Buchstabe a AStG ebenfalls nahe.*

*Sachverhalt:*

*Die A Co erwirbt von der B Co Markenrechte in Höhe von 20 GE. Die B Co hatte keine Anschaffungskosten für diese Markenrechte. Der Veräußerungserlös der B Co in Höhe von 20 GE wird wegen der Hybridität der B Co weder in Staat B noch in Staat Z besteuert (Staat Z wendet bei der M Co auch keine Hinzurechnungsbesteuerung auf die Einkünfte der B Co an). Die Anschaffungskosten für die Markenrechte in Höhe von 20 GE werden bei der A Co über einen Zeitraum von fünf Jahren linear abgeschrieben (4 GE jährliche AfA)*

*Die A Co stellt unter Verwendung der Markenrechte Produkte her, für deren Herstellung sie weitere Kosten (ohne Markenrechte-AfA) in Höhe von 1 GE aufwendet. Sämtliche Produkte verkauft die A Co hälftig an ihre Vertriebsgesellschaften C Co und D GmbH, die dafür jeweils 6 GE zahlen. Die A Co erzielt daraus einen Veräußerungserlös von insgesamt 12 GE. Die C Co und die D GmbH haben Anschaffungskosten für die Produkte in Höhe von jeweils 6 GE, die als Umlaufvermögen aktiviert werden. Die D GmbH und die C Co verkaufen die von der A Co erworbenen Produkte wegen eines plötzlichen Preisverfalls nur für jeweils 3 GE weiter. Annahmegemäß haben die Staaten A und C keine dem § 4k EStG vergleichbare Regelung.*

**Lösung:**

*Die D GmbH hat Aufwendungen i. S. d. § 4k Absatz 1 bis 5 EStG in Höhe von 6 GE aus der Anschaffung der Produkte und in Höhe von 6 GE aus deren Weiterveräußerung (Buchwert). Da sich von diesen Aufwendungen nur der Verlust aus der Weiterveräußerung unterhalb des Buchwerts in Höhe von 3 GE (3 GE Weiterveräußerungspreis ./. 6 GE Buchwert) gewinnmindernd bei der D GmbH auswirkt, kommt nur für diesen Teil der Aufwendungen ein Abzugsverbot nach § 4k*

*EStG in Betracht (vgl. Rn. 51 und 70). Der Tatbestand des § 4k Absatz 1 bis 4 EStG ist für die Aufwendungen in Höhe von 3 GE bei der D GmbH nicht erfüllt. Jedoch ist § 4k Absatz 5 Satz 1 EStG anzuwenden, soweit die zwischen der A Co und der B Co aus dem Kauf der Markenrechte entstandene Besteuerungsinakongruenz in Höhe von 20 GE nicht bei der A Co beseitigt wird. Denn die den Aufwendungen der A Co entsprechenden Erträge (20 GE Veräußerungserlös) werden bei der B Co aufgrund von deren Hybridität in keinem Staat tatsächlich besteuert, sodass bei entsprechender Anwendung eines Abzugsverbots i. S. d. § 4k Absatz 1 bis 5 EStG bei der A Co (unmittelbarer Gläubiger i. S. d. § 4k Absatz 5 Satz 1 EStG) für deren Aufwendungen § 4k Absatz 3 EStG anzuwenden wäre.*

*Die A Co hat aus der Anschaffung der Markenrechte Aufwendungen in Höhe des Kaufpreises von 20 GE sowie in Höhe der jährlichen AfA von 4 GE. Da sich nur die 4 GE für die jährliche AfA gewinnmindernd auswirken, wäre § 4k Absatz 3 EStG nur für diesen Teil der Aufwendungen anzuwenden (vgl. Rn. 51 und 70). Die Aufwendungen von 4 GE wären bei der A Co zu kürzen, soweit die ihnen entsprechenden Erträge keiner Besteuerung unterliegen. Der den Aufwendungen der A Co entsprechende Ertrag ist der Veräußerungserlös der B Co in Höhe von 20 GE. Dieser Ertrag unterliegt zu 100 % keiner Besteuerung. § 4k Absatz 3 EStG würde daher bei der A Co zu einem Abzugsverbot in voller Höhe der jährlichen AfA (4 GE) über einen Zeitraum von fünf Jahren führen.*

*Den aus den für die Anwendung des § 4k Absatz 5 EStG in Betracht kommenden Aufwendungen der D GmbH in Höhe von 3 GE (unmittelbar) resultierenden Erträgen bei der A Co (6 GE Veräußerungserlös aus dem Verkauf der Produkte an die D GmbH) stehen damit schädliche Aufwendungen der A Co in Höhe von 4 GE gegenüber.*

*Die Aufwendungen der D GmbH in Höhe von 3 GE aus dem Weiterverkauf der Produkte sind deshalb nach § 4k Absatz 5 Satz 1 EStG in voller Höhe (maximal in Höhe der schädlichen Aufwendungen der A Co in Höhe von 4 GE) nicht abziehbar. Der steuerliche Vorteil wurde bei keiner der an den vorangehenden Transaktionen beteiligten Personen (A Co oder B Co) neutralisiert, sodass § 4k Absatz 5 Satz 2 EStG nicht anzuwenden ist.*

#### Abwandlung 1:

*Wie zuvor, nur dass die A Co nunmehr die an die C Co und die D GmbH veräußerten Produkte ohne Nutzung der von der B Co erworbenen Markenrechte herstellt und dass Staat C ein dem § 4k Absatz 5 Satz 1 EStG entsprechendes Abzugsverbot auf die Aufwendungen der C Co anwendet.*

Lösung:

*Lösung zu § 4k Absatz 5 Satz 1 EStG wie zuvor (grds. Abzugsverbot für 3 GE). Ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den schädlichen Aufwendungen der A Co und den Aufwendungen der D GmbH ist nicht erforderlich. Die aus den Aufwendungen der D GmbH resultierenden Erträge der A Co stehen auch ohne Verwendung der Markenrechte zur Herstellung der erworbenen Produkte den schädlichen Aufwendungen der A Co gegenüber. Durch die Anwendung eines dem § 4k Absatz 5 Satz 1 EStG entsprechenden Abzugsverbots auch in Staat C bei der C Co (vgl. Rn. 110 f.), in den die zwischen Staat A und Staat B entstandene Besteuerungsinkongruenz ebenfalls importiert wird, sind die schädlichen Aufwendungen der A Co für die Anschaffung der Markenrechte für Zwecke der Berechnung der Höhe des Abzugsverbots nach § 4k Absatz 5 Satz 1 EStG bei der D GmbH aufzuteilen (Rn. 116).*

*Die C Co und die D GmbH tragen jeweils 50 % der den schädlichen Aufwendungen mittelbar gegenüberstehenden Aufwendungen (jeweils 3 GE von 6 GE Gesamtaufwand der C Co und der D GmbH aus der Weiterveräußerung der Produkte). Die A Co hat jährlich schädliche Aufwendungen von 4 GE, die nach dem Verhältnis der einem Abzugsverbot unterliegenden Aufwendungen zu jeweils 50 % der C Co und der D GmbH zuzuordnen sind. Den aus den Aufwendungen der D GmbH resultierenden Erträgen bei der A Co stehen somit in Höhe von 2 GE schädliche Aufwendungen der A Co gegenüber (4 GE schädliche AfA x 50 %). Von den nach § 4k Absatz 5 Satz 1 EStG grundsätzlich nicht abziehbaren 3 GE sind wegen der Aufteilung der schädlichen Aufwendungen der A Co nach Rn. 116 nur 2 GE bei der D GmbH nicht abziehbar, weil den Aufwendungen nur insoweit schädliche Aufwendungen der A Co gegenüberstehen.*

## **XI. Beweislastverteilung und Nachweispflichten**

117 Für die Beweislastverteilung bei Anwendung des § 4k EStG gelten die allgemeinen Grundsätze. Danach trägt die Finanzverwaltung grundsätzlich die Beweislast für steuererhöhende und der Steuerpflichtige die Beweislast für steuermindernde Tatsachen.

### **1. Betriebsausgabenabzug und Abzugsbeschränkung**

118 Die Feststellungslast für die Höhe sowie die betriebliche Veranlassung der als Betriebsausgaben geltend gemachten Aufwendungen trägt der Steuerpflichtige.

119 Das Vorliegen der Voraussetzungen des § 4k Absatz 1 bis 5 EStG mit einem daraus resultierenden Abzugsverbot unterliegt als steuererhöhende Tatsache der Feststellungslast der Finanzverwaltung. Da die Tatbestandsmerkmale des § 4k EStG maßgeblich auf die steuerliche Behandlung eines Vorgangs im Ausland abstellen, kommt den Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen in Ergänzung des Untersuchungsgrundsatzes der Finanzverwaltung nach § 88 Absatz 1 AO eine besondere Relevanz zu.

## **2. Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen**

- 120 Bei der Prüfung des Abzugsverbots hat der Steuerpflichtige wegen des Vorliegens eines Auslandssachverhalts den erhöhten Mitwirkungs- und Beweisvorsorgepflichten des § 90 Absatz 2 AO nachzukommen und die für die Prüfung im Einzelfall erforderlichen Informationen und Unterlagen zur Verfügung zu stellen. Anderenfalls kann die Finanzbehörde ggf. nachteilige Schlüsse für den Steuerpflichtigen auch hinsichtlich solcher Tatsachen ziehen, für welche die Finanzverwaltung grundsätzlich die Beweislast trägt.
- 121 Der Steuerpflichtige hat im Rahmen seiner Mitwirkungspflichten alle Unterlagen zu beschaffen und einzureichen, die zur Prüfung des Sachverhaltes erforderlich sind. Erforderlich können insbesondere Unterlagen aus der Buchhaltung der an der Besteuerungsinkongruenz beteiligten Rechtsträger sowie Auskünfte der ausländischen Finanzbehörde über die Behandlung des zu beurteilenden Sachverhaltes im Ausland sein. Eine rein abstrakte Darstellung der ausländischen Rechtslage ist in der Regel nicht ausreichend, wenn das Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen des § 4k EStG dadurch nicht zweifelsfrei ausgeschlossen werden kann. Vielmehr muss sich eine Auskunft einer ausländischen Finanzbehörde auf den zu prüfenden Einzelfall beziehen. Die Vorlage ausländischer Steuerbescheide, sog. „Tax Rulings“ (einzelfallbezogene Absprachen) oder Bestätigungen über die (Nicht-)Ausübung eines ausländischen Wahlrechts kann zu diesem Zweck erforderlich sein. Den eingereichten Unterlagen ist eine deutsche Übersetzung beizufügen, sofern die zuständige Finanzbehörde dies zur Prüfung des Sachverhaltes für erforderlich hält. Die etwaige Möglichkeit eines Auskunftsersuchens der inländischen Finanzbehörde an einen beteiligten ausländischen Staat entbindet den Steuerpflichtigen nicht von seinen Mitwirkungs- und Beweisvorsorgepflichten.

## **3. Feststellungslast und Mitwirkungspflichten bei Ausnahmetatbeständen**

- 122 Für das Vorliegen der Voraussetzungen der in §§ 4k und 52 Absatz 8c EStG geregelten Ausnahmetatbestände als begünstigende, steuermindernde Tatsachen trägt der Steuerpflichtige die Feststellungslast. Dies betrifft insbesondere die Vorschriften in § 4k Absatz 1 Satz 2, Absatz 2 Satz 3, Absatz 4 Satz 2 Halbsatz 2, Absatz 4 Satz 3, Absatz 4 Satz 4, Absatz 5 Satz 2 und Absatz 6 Satz 4 sowie § 52 Absatz 8c Satz 2 und 3 EStG.
- 123 Der Steuerpflichtige hat entsprechende Beweisvorsorge zu treffen und das Vorliegen der Ausnahmetatbestände gegenüber der zuständigen Finanzbehörde dem Grunde sowie der Höhe nach nachzuweisen. Die zur Prüfung erforderlichen Unterlagen sind der zuständigen Finanzbehörde zur Verfügung zu stellen. Die Ausführungen in Rn. 120 f. gelten entsprechend.

# **XII. Verhältnis zu anderen Regelungen**

## **1. Verhältnis zu anderen Betriebsausgabenabzugsverboten**

- 124 Erfüllt ein Sachverhalt den Tatbestand mehrerer Betriebsausgabenabzugsverbote, sind diese Betriebsausgabenabzugsverbote grundsätzlich nebeneinander anwendbar. Ist eines der

einschlägigen Betriebsausgabenabzugsverbote weitergehend als ein anderes, ist der Betriebsausgabenabzug im Umfang der Rechtsfolge des weitergehenden Abzugsverbots ausgeschlossen. Weitergehend ist ein Abzugsverbot dann, wenn es die Betriebsausgaben betragsmäßig in höherem Umfang als weitere grundsätzlich zur Anwendung kommende Abzugsverbote vom Abzug ausschließt. Definitiv wirkende Abzugsverbote sind außerdem weitergehend als temporär wirkende Abzugsverbote.

125 Im Verhältnis zur Zinsschranke nach § 4h EStG i. V. m. § 8a KStG ist stets das Abzugsverbot nach § 4k EStG weitergehend, da die Zinsschranke nur ein temporäres Betriebsausgabenabzugsverbot vorsieht. Zudem ist der nicht abziehbare Teil der Aufwendungen nach § 4h Absatz 3 Satz 1 EStG ausgehend vom maßgeblichen Gewinn bzw. nach § 8a Absatz 1 Satz 1 KStG ausgehend vom maßgeblichen Einkommen ohne Berücksichtigung des jeweiligen Abzugsverbots zu ermitteln. Die für die Berechnung maßgebliche Ausgangsgröße berücksichtigt bereits andere einschlägige Abzugsverbote wie § 4k EStG.

## **2. Verhältnis zu verdeckten Gewinnausschüttungen**

126 Soweit Zahlungen aufgrund einer gesellschaftsrechtlichen Veranlassung als verdeckte Gewinnausschüttungen i. S. d. § 8 Absatz 3 Satz 2 KStG zu qualifizieren sind, ist der Anwendungsbereich des § 4k EStG nicht eröffnet.

## **3. Verhältnis zu § 14 Absatz 1 Satz 1 Nummer 5 KStG**

127 Das Abzugsverbot nach § 14 Absatz 1 Satz 1 Nummer 5 KStG gilt für Gesellschaften, die Teil eines Organkreises sind. Die Vorschrift normiert ein Abzugsverbot für doppelt berücksichtigte negative Einkünfte. Der Begriff „negative Einkünfte“ impliziert eine Saldierung von Einnahmen und abziehbaren Aufwendungen. § 4k EStG ist deshalb gegenüber § 14 Absatz 1 Satz 1 Nummer 5 KStG vorrangig anzuwenden, da § 4k EStG die abziehbaren Aufwendungen einschränkt. Nach Anwendung des § 4k EStG (und ggf. anderer Betriebsausgabenabzugsverbote) verbleibende negative Einkünfte können gleichwohl in den Anwendungsbereich des § 14 Absatz 1 Satz 1 Nummer 5 KStG fallen.

## **4. Verhältnis zu bestehenden DBA**

128 § 4k Absatz 1 bis 6 EStG ist in vollem Umfang auch anzuwenden, wenn mit einem oder mehreren an der Besteuerungsinkongruenz beteiligten ausländischen Staaten ein DBA besteht. Die Rechtsfolgen des § 4k EStG werden durch Regelungen eines DBA grundsätzlich nicht eingeschränkt. Zudem ordnet § 4k Absatz 7 EStG im eventuellen Konfliktfall ihren Vorrang gegenüber dem DBA an.

### **XIII. Schlussbestimmungen**

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht; es steht ab sofort für eine Übergangszeit auf den Internetseiten des Bundesministeriums der Finanzen ([www.bundesfinanzministerium.de](http://www.bundesfinanzministerium.de)) zum Abruf bereit.

ENTWURF