



Betriebsausgabenabzug bei Besteuerungsinkongruenzen § 4k EStG-E

Dipl.-Finw. (FH) Maria Anna Bichler

Bayerisches Staatsministerium
der Finanzen und für Heimat

Hintergrund - Arbeiten auf OECD-Ebene

- **OECD/G20-BEPS- Projekt** zur Bekämpfung von Gewinnkürzungen/-verlagerungen durch multinationale Unternehmen.
- Veröffentlichung des BEPS-Aktionsplan durch die OECD im Juli 2013.
- **Aktionspunkt 2** des **OECD/G20-Berichts 2015** und **Hybrid branch-Bericht 2017** als Ausgangspunkt für die Erarbeitung einer nationalen Regelung.
- **Empfehlungen** der beiden OECD/G20-Berichte als Bekenntnis zur steuerpolitischen Ausrichtung **ohne Verbindlichkeit**.

Hintergrund - Arbeiten auf EU-Ebene

- Annahme der Anti-Tax-Avoidance Directive (**ATAD**) durch den ECOFIN im Juli 2016.
- **Artikel 9 ATAD** enthält Regelungen zur Neutralisierung von Effekten aus **hybriden Gestaltungen** bei **Besteuerungsinkongruenzen innerhalb der EU**.
- Änderung der ATAD im Mai 2017 und Ergänzung um **Artikel 9a** und **9b (ATAD₂)**.
- **Erweiterung der ATAD** auf Sachverhalte im Zusammenhang mit **Drittstaaten** und **Betriebstätten**.
- Verbindliche Regelung eines **Mindestschutzniveaus**, über das die MS grds. auch hinausgehen können (**Artikel 3 ATAD**).

Stand der Umsetzung auf EU-Ebene

- Umsetzungsfrist der ATAD 1 und 2:
grds. 31.12.2019 – **Anwendung ab 2020**
Ausnahme für Art. 9a ATAD: 31.12.2021 – Anwendung ab 2022
- In einem **Großteil der MS-Staaten** ist die **Umsetzung** der Anti-hybrid-Regelungen in nationales Recht ab 2020 **bereits erfolgt** (so z.B. auch in UK).
- Neben Deutschland **steht** wohl auch in Spanien, Polen, Griechenland und Zypern die **Umsetzung noch aus**.
- In **Tschechien** soll eine **Umsetzung nicht erfolgen**.

Umsetzung in D - Stand der Gesetzgebung

- Mit dem **ATAD-UmsG** sollen nunmehr die Empfehlungen des **Aktionspunkts 2 des OECD/G20-Berichts** sowie des **Hybrid branch-Berichts** unter Beachtung des **Mindeststandards der ATAD** durch die Regelungen auf nationaler Ebene umgesetzt werden:
 - § 4k EStG-E
 - ggf. sonstige Maßnahmen zur **Stärkung und Verbesserung des nationalen Steuerrechts** (z.B. Beschränkung der Steuerbefreiung für Dividendeneinkünfte)

Umsetzung - Stand der Gesetzgebung

Aktueller Verfahrensstand des Entwurfs eines ATAD-UmsG:

- Erstmalige Veröffentlichung eines **Referentenentwurfs** auf der Homepage des BMF am **10. Dezember 2019**
- Auf der Homepage des BMF veröffentlichte **Version 2** des **Referentenentwurfs** vom **24. März 2020** mit **geringen Änderungen** bei § 4k-E
- **Kabinetttbefassung** ist bisher **noch nicht erfolgt**.
- **Ausschussempfehlung des Bundesrats** vom 28.09.2020 hat nicht zur Aufnahme von § 4k EStG-E ins **JStG 2020** geführt (Drs.-BR 503/1/20).

Anwendungsbereich § 4k EStG-E

Ziel der Regelung = Neutralisierung von Besteuerungsin Kongruenzen:

- BA-Abzug und Nichtberücksichtigung der den Aufwendungen entsprechenden Erträge (**D/NI-Inkongruenz**)
- Doppelter BA-Abzug derselben Aufwendungen (**DD-Inkongruenz**)
- (Indirekte) Besteuerungsin Kongruenz durch Import steuerlicher Ergebnisse (sog. „**Imported mismatches**“)

Anwendungsbereich § 4k EStG-E

Anti-hybrid-Regelung

- Transaktion im Zusammenhang mit **Finanzinstrumenten, hybriden Rechtsträgern** oder **zwischen einzelnen Unternehmensteilen**.
- **Hybrides Element** verursacht **Besteuerungskongruenz**.
- **Beschränkung** auf Sachverhalte zwischen **nahestehenden Personen, konzerninterne Sachverhalte** oder **strukturierte Gestaltungen** (§ 4k Abs. 6 EStG-E).

Beschränkung des Anwendungsbereichs

- § 4k Abs. 6 EStG-E -

Formulierung:

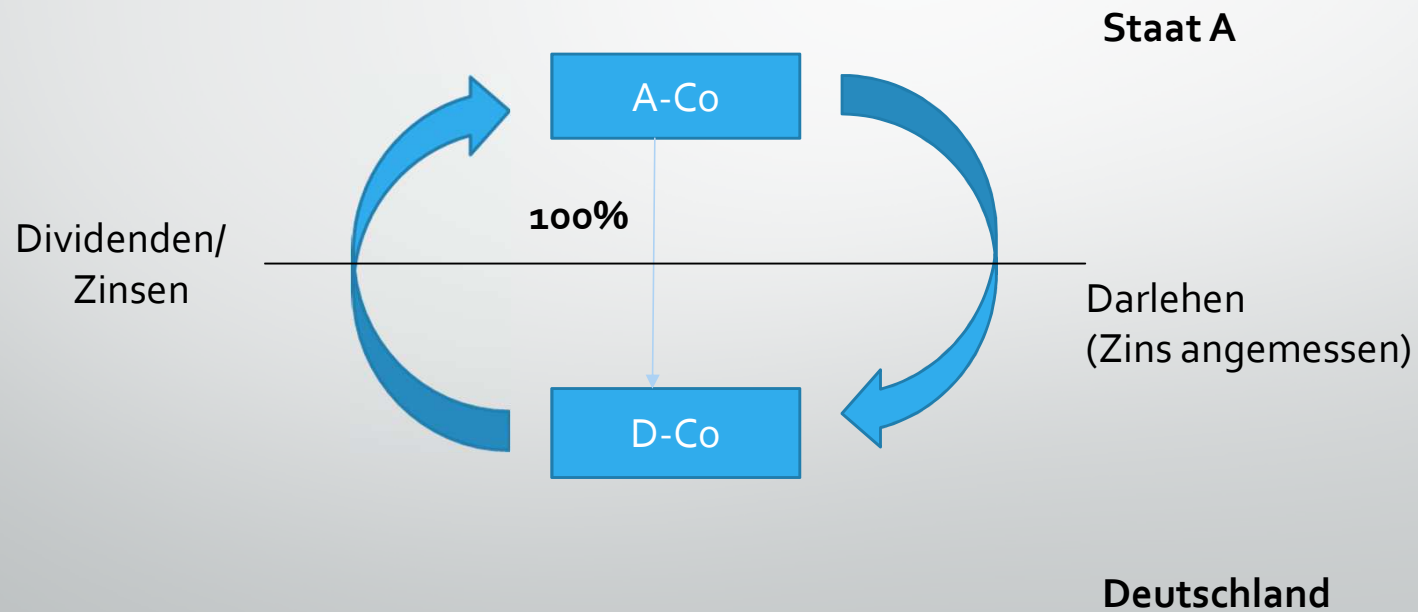
(6) Die Absätze 1 bis 5 finden nur Anwendung, wenn der Tatbestand dieser Absätze zwischen **nahestehenden Personen im Sinne des § 1 Absatz 2 des Außensteuergesetzes** oder zwischen einem **Unternehmen und seiner Betriebsstätte** verwirklicht wird oder wenn eine **strukturierte Gestaltung** anzunehmen ist. ...

Anwendungsfälle - § 4k Abs. 1 EStG-E

Formulierung:

(1) **Aufwendungen für die Nutzung** oder im Zusammenhang mit der Übertragung von **Kapitalvermögen** sind insoweit nicht als Betriebsausgaben abziehbar, als die den **Aufwendungen entsprechenden Erträge** auf Grund einer **vom deutschen Recht abweichenden steuerlichen Qualifikation** oder Zurechnung des Kapitalvermögens **nicht** oder **niedriger** als bei dem **deutschen Recht entsprechender Qualifikation** oder Zurechnung besteuert werden (**Besteuerungsinkongruenz**). **Satz 1 gilt nicht**, soweit die **Besteuerungsinkongruenz** voraussichtlich in einem **künftigen Besteuerungszeitraum beseitigt** wird und die Zahlungsbedingungen einem **Fremdvergleich** standhalten.

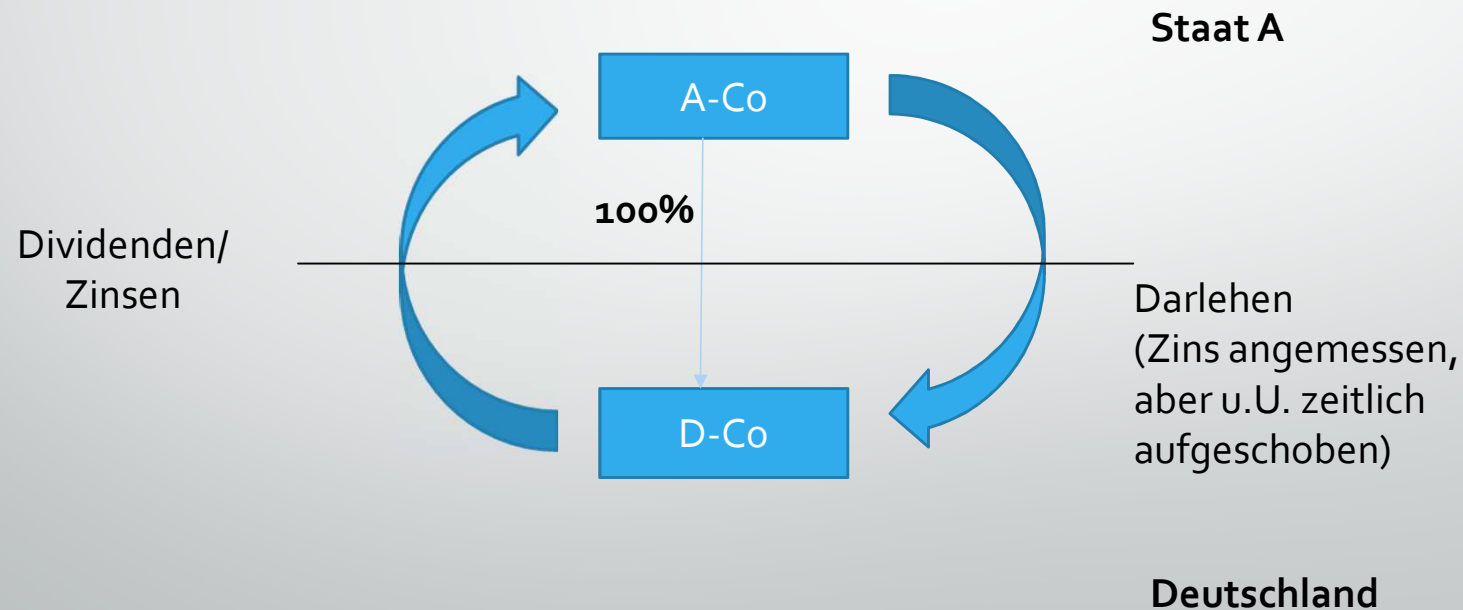
Grundfall - § 4k Abs. 1 EStG-E



Grundfall - § 4k Abs. 1 EStG-E

- **Staat A** qualifiziert Darlehen als Eigenkapital
→ Zinseinnahme wird als **steuerfreie Dividende** behandelt
- **Deutschland** qualifiziert Darlehen als Fremdkapital
→ **Zinsaufwand** ist grds. **abzugsfähig**
- Damit ergibt sich eine **Besteuerungskongruenz**.
→ Versagung des BA-Abzugs nach § 4k Abs. 1 Satz EStG-E

Ausnahmefall - § 4k Abs. 1 S. 2 EStG-E



Ausnahmefall - § 4k Abs. 1 S.2 EStG-E

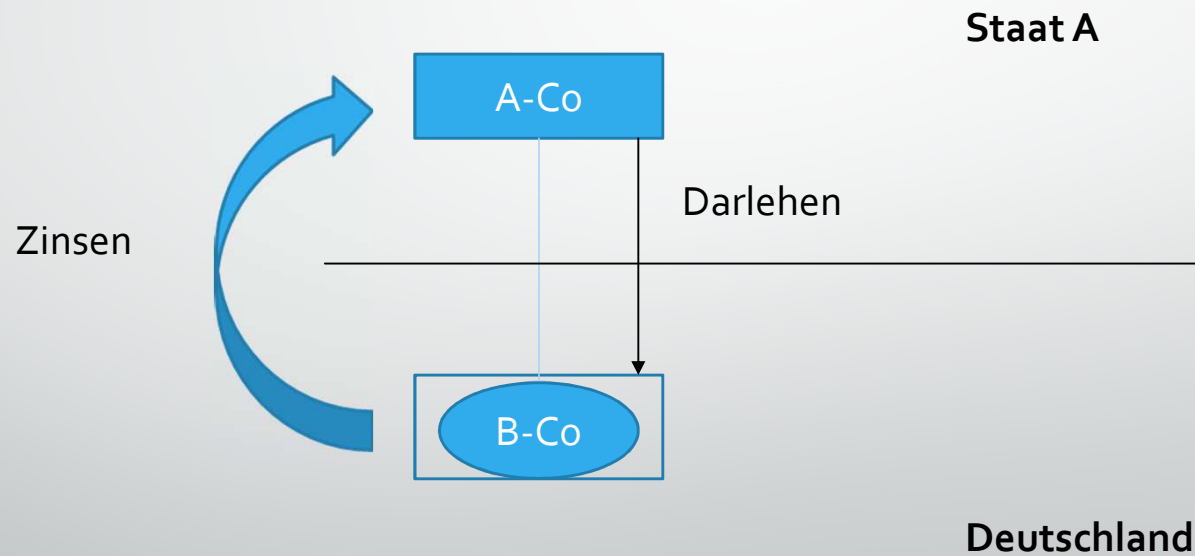
- **Staat A** nimmt nur bei **tatsächlichem Zufluss Zinseinnahmen** an.
→ Zinseinnahme zeitlich nach hinten verschoben.
- In **Deutschland** ist der **Zinsaufwand** bereits mit **Entstehen** der Zinsverbindlichkeit (also sofort) **abzugsfähig**.
- Damit ergibt sich grds. eine **Besteuerungsinkongruenz** aufgrund der **Zeitdifferenz** zwischen BA-Abzug und Versteuerung der Erträge.
 - **Keine Versagung** des **BA-Abzugs** nach § 4k Abs. 1 Satz 2 EStG-E, wenn die Besteuerungsinkongruenz **vsl.** in einem **künftigen Besteuerungszeitraum beseitigt** wird und **Zahlungsbedingungen** dem **Fremdvergleich** standhalten.

Anwendungsfälle - § 4k Abs. 2 EStG-E

Formulierung:

(2) Soweit nicht bereits die Voraussetzungen für die Versagung des Betriebsausgabenabzugs nach Absatz 1 vorliegen, sind Aufwendungen auch insoweit nicht als Betriebsausgaben abziehbar, als die den Aufwendungen entsprechenden Erträge **auf Grund einer vom deutschen Recht abweichenden steuerlichen Behandlung des Steuerpflichtigen** oder **auf Grund einer vom deutschen Recht abweichenden steuerlichen Beurteilung von anzunehmenden schuldrechtlichen Beziehungen im Sinne des § 1 Absatz 4 Satz 1 Nummer 2 des Außensteuergesetzes in keinem Staat einer tatsächlichen Besteuerung** unterliegen. Handelt es sich bei dem **Gläubiger der Erträge** im Sinne des Satzes 1 um einen **unbeschränkt steuerpflichtigen**, unmittelbaren oder mittelbaren Gesellschafter einer ausländischen vermögensverwaltenden Personengesellschaft oder um eine Personengesellschaft, an der ein solcher Gesellschafter unmittelbar oder mittelbar beteiligt ist, gilt § 39 Absatz 2 Nummer 2 der Abgabenordnung nicht, soweit die in Satz 1 genannten Aufwendungen in dem anderen Staat zum Abzug zugelassen sind und die den Aufwendungen entsprechenden Erträge durch die vom deutschen Recht abweichende Zurechnung keiner tatsächlichen Besteuerung unterliegen. **Satz 1 gilt nicht**, soweit die **Aufwendungen mit Erträgen desselben Steuerpflichtigen verrechnet** werden, die der **inländischen und nachweislich** auch in dem **Staat des Gläubigers** beziehungsweise des **anderen Unternehmensteils** im Rahmen einer anzunehmenden schuldrechtlichen Beziehung einer **tatsächlichen Besteuerung unterliegen** und die **Doppelbesteuerung nicht durch Anrechnung vermieden** wird.

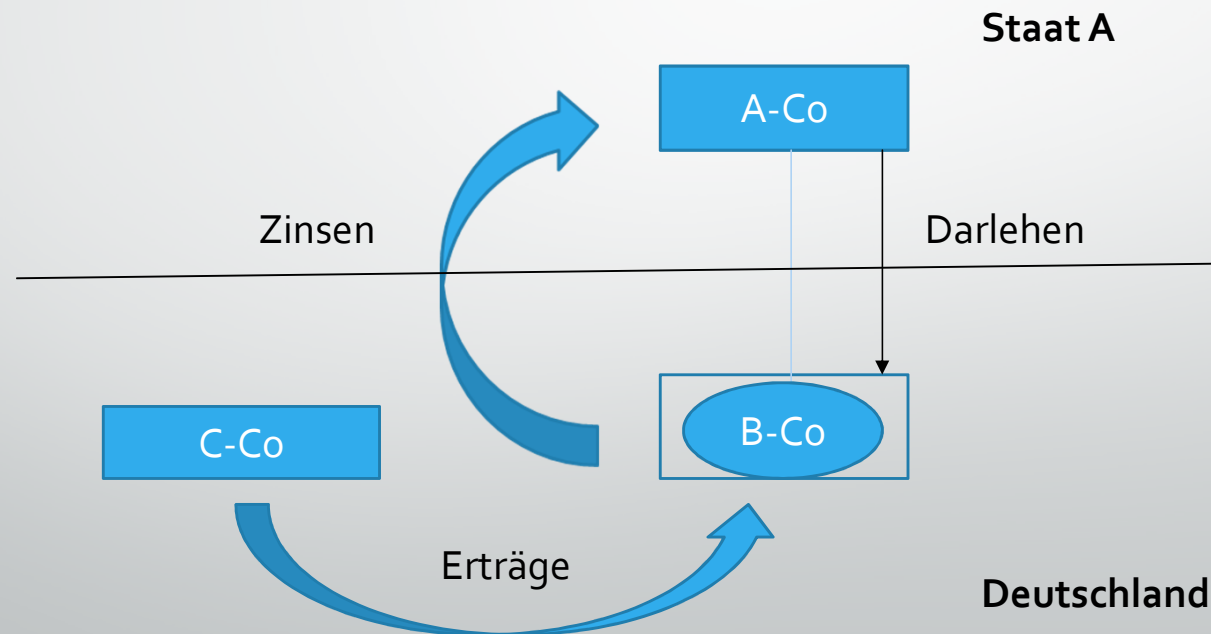
Grundfall - § 4k Abs. 2 EStG-E



Grundfall - § 4k Abs. 2 EStG-E

- **Deutschland** behandelt B Co als **intransparenten Rechtsträger**
→ **Zinsaufwand** ist in D grds. **abzugsfähig**
- **Staat A** behandelt B Co als **transparenten Rechtsträger**
→ **keine Zinseinnahmen** im Staat A, da Rechtsverhältnis mit transparenter Gesellschaft nicht anerkannt wird.
- Damit ergibt sich eine **Besteuerungskongruenz**.
→ Versagung des BA-Abzugs nach § 4k Abs. 2 Satz 1 EStG-E

Ausnahmefall - § 4k Abs. 2 S. 3 EStG-E



Grundfall - § 4k Abs. 2 EStG-E

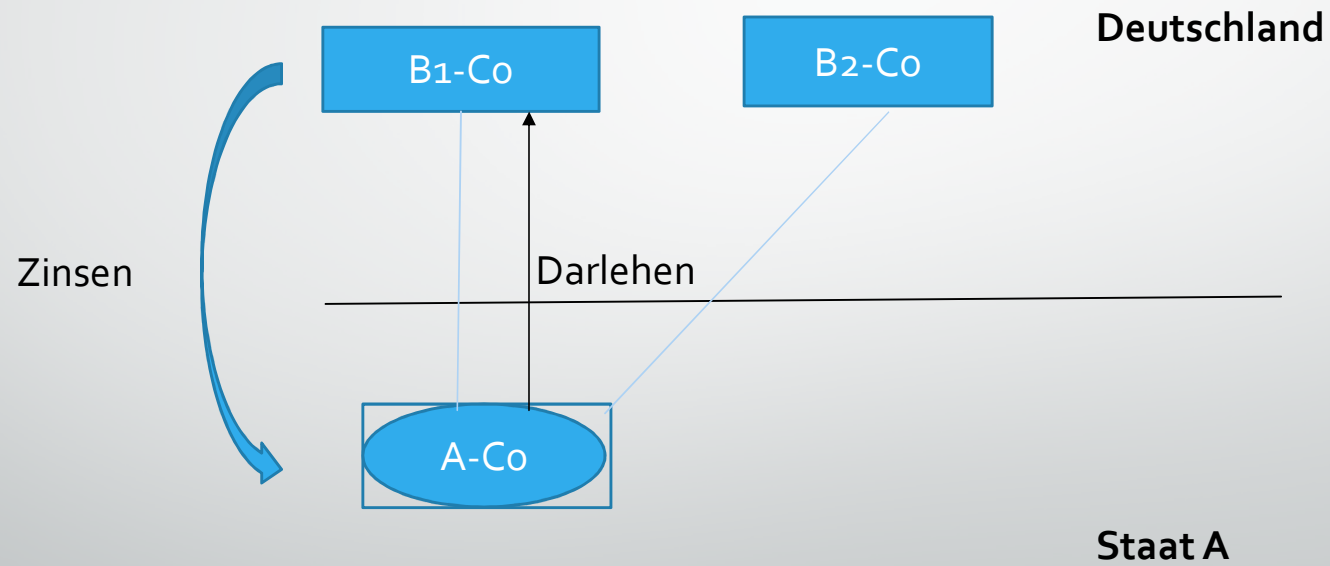
- **Deutschland** behandelt B-Co als **intransparenten Rechtsträger**
→ **Zinsaufwand** ist in D grds. **abzugsfähig**.
- **Staat A** behandelt B Co als **transparenten Rechtsträger**
→ **keine Zinseinnahmen** im Staat A, da Rechtsverhältnis mit transparenter Gesellschaft nicht anerkannt wird.
- Damit ergibt sich grds. eine **Besteuerungsinkongruenz** i.S.v. § 4k Abs. 2 **Satz 1** EStG-E, aber: die Erträge der B-Co i.H.v. 50 stellen auch Einkünfte der A-Co im Staat A dar, d.h. die **doppelt berücksichtigten Erträge beseitigen die Besteuerungsinkongruenz**.
- Es entsteht sog. **dual inclusion income**
→ **keine Versagung des BA-Abzugs** (§ 4k Abs. 2 **Satz 3** EStG-E)

Anwendungsfälle - § 4k Abs. 3 EStG-E

Formulierung:

(3) Soweit nicht bereits die Voraussetzungen für die Versagung des Betriebsausgabenabzugs nach den vorstehenden Absätzen vorliegen, sind Aufwendungen auch **insoweit nicht als Betriebsausgaben** abziehbar, als die den **Aufwendungen entsprechenden Erträge** auf Grund deren **vom deutschen Recht abweichender steuerlicher Zuordnung** oder **Zurechnung nach den Rechtsvorschriften anderer Staaten** in **keinem Staat** einer **tatsächlichen Besteuerung** unterliegen.

Grundfall - § 4k Abs. 3 EStG-E



Grundfall - § 4k Abs. 3 EStG-E

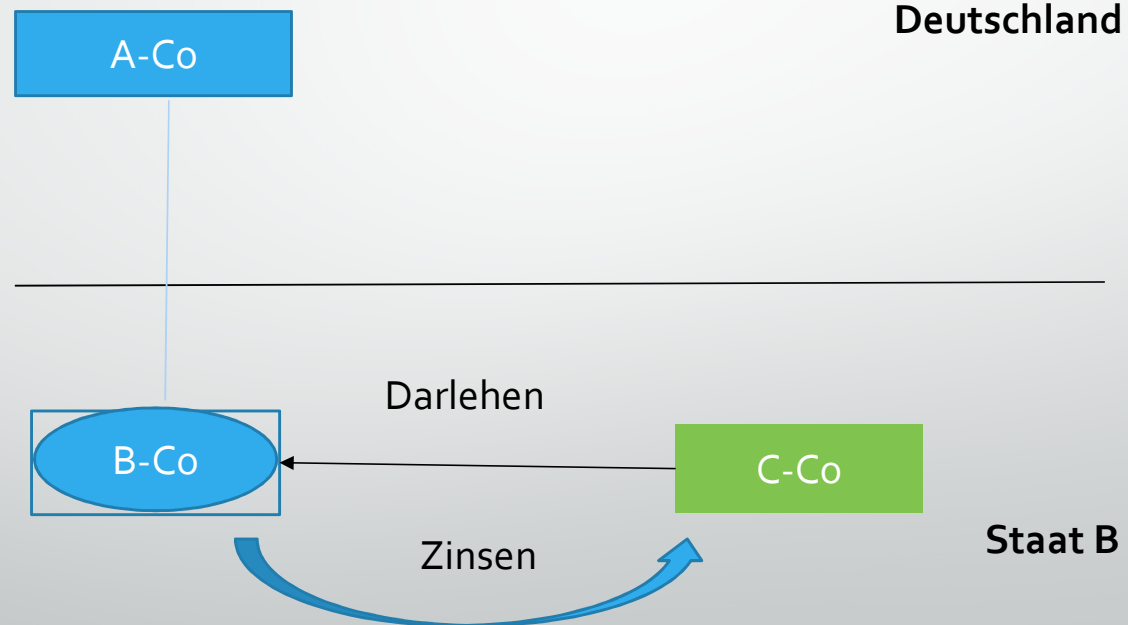
- B1-Co und B2-Co sind an A-Co beteiligt.
- Die aus **deutscher Sicht** als **intransparent** anzusehende **A-Co** gewährt der in D ansässigen B1-Co ein Darlehen.
→ demnach wäre der Zinsertrag im Staat A zu erfassen.
- Im **Staat A** gilt die **A-Co als transparent** (= umgekehrt hybrider Rechtsträger)
→ Zurechnung des Zinsertrags bei den Gesellschaftern in D
- **Zinsertrag** bleibt im Ergebnis **unversteuert**.
→ **Versagung des BA-Abzugs nach § 4k Abs. 3 EStG-E**, soweit die **Erträge** in **keinem Staat** der tatsächlichen Besteuerung unterliegen

Anwendungsfälle - § 4k Abs. 4 EStG-E

Formulierung:

(4) Soweit nicht bereits die Voraussetzungen für die Versagung des Betriebsausgabenabzugs nach den vorstehenden Absätzen vorliegen, sind **Aufwendungen auch insoweit nicht als Betriebsausgaben abziehbar**, als die **Aufwendungen auch in einem anderen Staat berücksichtigt** werden.

Grundfall - § 4k Abs. 4 EStG-E



Grundfall - § 4k Abs. 4 EStG-E

- A-Co ist an der B-Co (= aus **deutscher Sicht vermögensverwaltende PG**) beteiligt.
- Im **Staat B** gilt die **B-Co als intransparent**.
- Die von der B-Co an die C-Co (= fremder Dritter) **gezahlten Zinsen mindern** sowohl bei der **B-Co** als auch **beim inländischen Gesellschafter** die **steuerliche BMG** (= DD-Inkongruenz).
 - **Versagung des BA-Abzugs nach § 4k Abs. 3 EStG-E**, soweit die **Erträge** in **keinem Staat** der tatsächlichen Besteuerung unterliegen



Vielen Dank für Ihre
Aufmerksamkeit

Vermerk

Datum: 21. Februar 2021

Betreff: Frageliste für IfA-Veranstaltung am 3. März 2021 zu § 4k EStG-E

I. Systematik

1. Die Absätze bauen durch den ersten Satz jeweils aufeinander auf. Werden die Voraussetzungen immer weiter, so dass man davon ausgehen kann, wenn das Betriebsausgabenabzugsverbot nach § 4k Abs. 5 EStG-E nicht greift, sind die Betriebsausgaben auch tatsächlich abziehbar?
2. Wie ist das Verhältnis zu anderen Betriebsausgabenabzugsverboten, insbesondere § 4h und § 4i EStG aber auch § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG?

II. „Nicht- oder Niedriger-Besteuerung“ als Voraussetzung

3. Ist es richtig, dass der Maßstab für die Nicht- oder Niedrigerbesteuerung immer das ausländische Recht sein muss? D.h., wenn auch ohne Qualifikationskonflikt im Ausland keine oder eine niedrige Besteuerung erfolgen würde, greift das Abzugsverbot nicht?
4. Gilt eine ausländische Hinzurechnungsbesteuerung als „Besteuerung“ im Sinne von § 4k EStG-E?

III. Anrechnung als Gegen Ausnahme

5. Abs. 2 sieht eine Ausnahme vom Abzugsverbot vor, soweit bei Erträgen des Steuerpflichtigen eine Doppelbesteuerung nicht durch Anrechnung beseitigt wird. Kommt es abstrakt auf die Anwendung der Anrechnungs- bzw. Freistellungsmethode unter dem anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommen oder auf die tatsächliche Anwendung im konkreten Fall an?

IV. Allgemeine Fragen

6. Ist damit zu rechnen, dass § 4k EStG-E mit „echter Rückwirkung“ auch für das Jahr 2020 in Kraft treten wird? Wie soll der Gesetzgebungsprozess weitergehen?
7. Wird es eine Übergangsregelung für bestehende Geschäftsbeziehungen geben? Wie soll in den Steuererklärungen 2020 bzw. Steuerberechnungen 2020 im Rahmen der Jahresabschlussarbeiten mit dem Thema umgegangen werden?
8. Wer trägt die Beweislast, dass das Abzugsverbot greift?

9. Wie kann die Besteuerung im Ausland nachgewiesen werden? Welche Beweisvorsorge sollten Unternehmen treffen? Was passiert z.B. im Fall von Anpassungen im Rahmen einer ausländischen Betriebsprüfung?
10. Ist in der Überprüfung der bestehenden gruppeninternen Geschäftsbeziehungen mit einem großen Anpassungsbedarf bei Industriekonzernen zu rechnen?