

**BMF-Schreiben**  
**Betriebsausgabenabzugsverbot bei**  
**Besteuerungsinkongruenzen (§ 4k EStG)**

**EY-Stellungnahme**  
Stand: 10.08.2023



## Inhaltsverzeichnis

1.	Einleitung .....	1
2.	Executive Summary .....	1
3.	Zeitlicher Anwendungsbereich .....	4
4.	Persönlicher Anwendungsbereich .....	4
4.1	Abgestimmtes Verhalten .....	5
4.2	Strukturierte Gestaltung .....	5
5.	Doppelt berücksichtigte Erträge (Dual-Inclusion Escape) .....	7
5.1	Erträge desselben Steuerpflichtigen .....	7
5.2	Erträge .....	7
5.3	Den Aufwendungen gegenüberstehende Erträge .....	8
5.4	Erleichtertes Nachweisverfahren in US-Inbound Fällen .....	8
6.	(Keine) Doppelberücksichtigung von Aufwendungen i.R.d. ausländischen Hinzurechnungsbesteuerung .....	9
7.	Beseitigung einer Besteuerungsinkongruenz durch einen anderen Staat .....	9

## 1. Einleitung

Mit der Veröffentlichung des Entwurfs eines BMF-Schreibens zum Betriebsausgabenabzugsverbot bei Besteuerungsinkongruenzen (§ 4k EStG) am 13.07.2023 hat das Bundesministerium der Finanzen der Fachöffentlichkeit die Möglichkeit eingeräumt, zu dem Entwurf Stellung zu nehmen.

Als Teil der internationalen EY-Organisation und Marktführer in der Steuerberatung sind wir Berater sowohl der großen als auch mittelständischen in Deutschland tätigen Unternehmen. Mit dieser Stellungnahme wollen wir die Gelegenheit nutzen, um darzustellen, welche Bedeutung die vorgesehenen Maßnahmen in der Praxis haben werden und leiten daraus entsprechende Änderungsvorschläge ab.

## 2. Executive Summary

Der Entwurf des BMF-Schreibens ist überwiegend deskriptiver Natur und deckt mit seinen angeführten Beispielen zumeist nur grundlegende Strukturen ab. Für eine rechtssichere Anwendung des § 4k EStG wären detaillierte Ausführungen der Finanzverwaltung zur Einschätzung bestimmter Fallkonstellationen, insbesondere in Bezug auf von US-Unternehmen beherrschte Strukturen („US-Inbound-Strukturen“), begrüßenswert.

Vorab ist hervorzuheben, dass der Entwurf des BMF-Schreibens insbesondere offenlässt, wie die innerhalb der Norm angeführten Ausnahmeregelungen und die dafür notwendigen Nachweise in der Praxis abgebildet werden können. Damit reagiert die Finanzverwaltung nicht auf die in der Praxis bestehende Unsicherheit hinsichtlich der Auslegung der Norm.

Wir regen folgende Anpassungen bzw. Ergänzungen an:

- Klarstellende Ergänzung der Ausführungen zum zeitlichen Anwendungsbereich hinsichtlich der Behandlung konzerninterner Sachverhalte einschließlich der für die Anwendung der Bestandsschutzregelung notwendigen Nachweise.
- Konkretisierung des persönlichen Anwendungsbereichs, insbesondere hinsichtlich der Auslegung des Begriffs „abgestimmtes Verhalten“.
- Konkretisierung des Anwendungsbereichs einer strukturierten Gestaltung und Klarstellung, wie der Nachweis bei fehlender Kenntnis des Steuerpflichtigen zu führen ist.
- Gleichbehandlung von Organträger und Organ-gesellschaft bei der Frage, wann doppelt berücksichtigte Erträge vorliegen. Zudem Ergänzung des Vorrangverhältnisses von § 4k Abs. 4 EStG zu § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 EStG auch in den Fällen des erfolgreich geführten Dual-Inclusion Escape.
- Klarstellende Ergänzung, dass der Dual-Inclusion Escape systematisch auszulegen ist und somit auch Erträge berücksichtigt werden, die nur mittelbar in einer ausländischen Bemessungsgrundlage berücksichtigt werden und denen Erträge des Steuerpflichtigen vorangehen.
- Aufnahme einer Ergänzung, dass ein Vortrag doppelt berücksichtigter Erträge in einen künftigen Besteuerungszeitraum möglich ist.
- Aufnahme einer Konkretisierung, wie der Dual-Inclusion Escape in US-Inbound-Strukturen zu führen ist.

- Klarstellende Ergänzung, dass in US-Inbound-Strukturen ein erleichtertes Nachweisverfahren für den Dual-Inclusion Escape gilt.
- Klarstellende Ergänzung, dass Aufwendungen nur dann im Rahmen einer ausländischen Hinzurechnungsbesteuerung als doppelt berücksichtigt gelten, wenn sie mit sonstigen inländischen Einkünften des Hinzurechnungsverpflichteten verrechnet werden.
- Klarstellende Ergänzung, dass für die Annahme der Beseitigung der Besteuerungsinakongruenz keine unterschiedlichen Maßstäbe für § 4k Abs. 4 S. 2, Halbsatz 2, Nummer 1 EStG und § 4k Abs. 5 S. 2 EStG gelten.
- Anpassung der Rn. 111 dergestalt, dass der Steuerpflichtige sich auf die richtlinienkonforme Umsetzung der ATAD in anderen EU-Mitgliedsstaaten verlassen kann, ohne im Einzelnen eine Vergleich mit der deutschen Umsetzung vornehmen zu müssen

### 3. Zeitlicher Anwendungsbereich

Zur Umsetzung der Artikel 2 Absatz 9 und 11 sowie Artikel 9 und 9b der Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates vom 12.07.2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarktes (Anti-Steuervermeidungsrichtlinie - ATAD), die zuletzt durch Artikel 1 der Richtlinie (EU) 2017/952 des Rates vom 29.05.2017 zur Änderung der Richtlinie (EU) 2016/1164 bezüglich hybrider Gestaltungen mit Drittländern geändert worden ist, wurde in Deutschland im Rahmen des ATAD-Umsetzungsgesetzes im Jahr 2021 u.a. mit § 4k EStG eine Vorschrift zum Betriebsausgabenabzugsverbot bei Besteuerungsinakongruenzen eingeführt. Nach § 52 Abs. 8c Satz 1 EStG ist § 4k EStG erstmals für Aufwendungen anzuwenden, die nach dem 31.12.2019 entstehen.

§ 4k EStG findet auf Aufwendungen, die rechtlich vor dem 01.01.2020 verursacht wurden und denen kein Dauerschuldverhältnis zugrunde liegt, keine Anwendung.

Aufwendungen, die rechtlich vor dem 01.01.2020 verursacht wurden und denen ein Dauerschuldverhältnis zugrunde liegt, sind vom Anwendungsbereich des § 4k EStG erfasst, wenn sie ohne wesentliche Nachteile hätten vermieden werden können. Eine Definition des Begriffs „wesentliche Nachteile“ findet sich weder im Gesetz noch im Entwurf des BMF-Schreibens. In Rn. 5 des Entwurfs des BMF-Schreibens wird dazu ausgeführt, dass ein Nachteil insbesondere dann als wesentlich angesehen wird, wenn die aus der Vermeidung der

Aufwendungen entstehenden Kosten (bspw. zu leistende Vorfälligkeitsentschädigung bei Kündigung eines Darlehens) den steuerlichen Vorteil aus der Besteuerungsinakongruenz übersteigen.

Wenngleich der Entwurf des BMF-Schreibens keine explizite Unterscheidung zwischen konzernfremden und konzerninternen Dauerschuldverhältnissen vornimmt, wäre eine klarstellende Ergänzung wünschenswert, dass die Bestandsschutzregelung (Grandfathering) des § 52 Abs. 8c Satz 2 EStG gleichermaßen für Dauerschuldverhältnisse zwischen fremden Dritten und zwischen nahestehenden Personen i.S.d. § 1 Abs. 2 AStG gelten soll. Nach unserer Auffassung ist nicht erkennbar, dass § 52 Abs. 8c Satz 2 EStG einen pauschalen Ausschluss von konzerninternen Dauerschuldverhältnissen vorsieht. Für Dauerschuldverhältnisse zwischen nahestehenden Personen ist dafür der Fremdvergleichsgrundsatz zu beachten und eine dem § 8b Abs. 3 Satz 7 KStG vergleichbare Auslegung anzuwenden.

Die Beweislastverteilung ist durch den Verweis in Rn. 5 auf Rn. 122 f. insoweit zunächst klar geregelt. Unter Berücksichtigung der vorstehenden Ausführungen und der Bedeutung der Bestandsschutzregelung für konzerninterne Dauerschuldverhältnisse wäre es zudem wünschenswert, wenn in dem BMF-Schreiben eine Klarstellung aufgenommen wird, ob und inwieweit an den Nachweis für konzerninterne Sachverhalte höhere Anforderungen gelegt werden als an Dauerschuldverhältnisse zwischen fremden Dritten.

#### **Petition:**

***In Rn. 5 sollte klarstellend aufgenommen werden, dass die Bestandsschutzregelung sowohl für konzerninterne als auch konzernexterne Dauerschuldverhältnisse gelten soll.***

***Zudem sollte ein klarstellender Hinweis aufgenommen werden, ob an den Nachweis eines wesentlichen Nachteils in konzerninternen Sachverhalten höhere Anforderungen gelegt werden als bei einem Dauerschuldverhältnis zwischen fremden Dritten.***

### 4. Persönlicher Anwendungsbereich

Der persönliche Anwendungsbereich ist in § 4k Abs. 6 EStG geregelt. Damit etwaige Abzugsbeschränkungen i.S.d. § 4k EStG greifen, ist erforderlich, dass es sich um eine Besteuerungsinakongruenz zwischen nahestehenden Personen i.S.d. § 1 Abs. 2 AStG oder zwischen einem Unternehmen und seiner Betriebsstätte handelt oder eine strukturierte Gestaltung anzunehmen ist.

## 4.1 Abgestimmtes Verhalten

Nach § 4k Abs. 6 Satz 2 EStG ist einer Person, die mit einer anderen Person durch abgestimmtes Verhalten zusammenwirkt, für Zwecke des § 4k Abs. 1 - 5 EStG die Beteiligung, die Stimmrechte und die Gewinnbezugsrechte der anderen Person zuzurechnen.

Der Begriff des abgestimmten Verhaltens wird im Gesetz nicht näher definiert. Anders als in § 4k Abs. 6 Satz 1 EStG findet sich insbesondere kein expliziter Verweis auf eine andere Norm, die zur Auslegung herangezogen werden soll.

Rn. 9 des Entwurfs des BMF-Schreibens verweist für die Auslegung des Begriffs abgestimmtes Verhalten auf § 7 Abs. 4 Satz 1 AStG. Es bleibt allerdings offen, ob die Fiktion des § 7 Abs. 4 Satz 2 AStG für Zwecke des § 4k Abs. 6 Satz 2 EStG ebenfalls gelten soll. Somit fehlt es an einer entsprechenden Regelung, ob bei unmittelbaren oder mittelbaren Gesellschaftern einer Personengesellschaft oder Mitunternehmerschaft ein Zusammenwirken durch abgestimmtes Verhalten widerlegbar unterstellt wird. Es bleibt somit unklar, wie die Finanzverwaltung Besteuerungsinkongruenzen beurteilt, die ausschließlich auf Ebene eines Gesellschafters einer Personengesellschaft realisiert werden, der zu weniger als 25% am Kapital der Personengesellschaft beteiligt ist.

Da insbesondere in mehrstufigen Beteiligungsstrukturen bei Fondsinvestments das Kriterium des Nahestehens i.S.v. § 1 Abs. 2 AStG auf Investorenebene häufig nicht erfüllt wird, wäre eine Klarstellung dahingehend wünschenswert, dass für ein abgestimmtes Verhalten i.S.v. § 4k Abs. 6 Satz 2 EStG eine über die reine Vermögensanlage hinausgehende Abstimmung (tatsächliches Element) hinsichtlich einer Besteuerungsinkongruenz (subjektives Element) erforderlich ist. Ein Anknüpfungspunkt könnte hier der am 19.07.2023 veröffentlichte Entwurf eines BMF-Schreibens zu den Grundsätzen zur Anwendung des Außensteuergesetzes und die in Rn. 301 dargelegte Auffassung zur Widerlegbarkeit der Unterstellung eines Zusammenwirkens bei Gesellschaftern einer Personengesellschaft sein. Demnach kann die Widerlegbarkeit in Betracht kommen, wenn sich der gemeinsame Zweck eines Zusammenschlusses in einer Vermögensanlage erschöpft, bei der das Anlageobjekt zunächst nicht konkret bestimmt ist und die Anleger sich nicht kennen und diesen ausschließlich Informationsrechte zustehen (sog. Blindpool Strukturen).

In der Praxis sollten insbesondere im Bereich von Investmentfonds die vorgenannten Kriterien erfüllt werden können, sodass eine klarstellende Ergänzung auch für die Auslegung von § 4k Abs. 6 Satz 2 EStG hilfreich wäre.

### **Petition:**

**In Rn. 9 sollte klarstellend aufgenommen werden, dass die Fiktion des § 7 Abs. 4 Satz 2 AStG für die**

**Auslegung des Begriffs abgestimmtes Verhalten i.S.d. § 4k Abs. 6 Satz 2 EStG keine Bedeutung entfaltet.**

**Zudem sollte der Erlass um ein Beispiel ergänzt werden, das die Prüfung des persönlichen Anwendungsbereichs beispielhaft anhand einer mehrstufigen Beteiligungskette zusammenfasst.**

## 4.2 Strukturierte Gestaltung

Nach § 4k Abs. 6 S.1 EStG finden die Absätze 1 bis 5 Anwendung, wenn eine strukturierte Gestaltung anzunehmen ist. Der Begriff der strukturierten Gestaltung wird in § 4k Abs. 6 S. 3 EStG definiert. Demnach liegt eine strukturierte Gestaltung vor, wenn der steuerliche Vorteil, der sich ohne die Anwendung von § 4k EStG ergeben würde, ganz oder zum Teil in die Bedingungen der vertraglichen Vereinbarungen eingerechnet wurde (Alt. 1) oder die Bedingungen der vertraglichen Vereinbarungen oder die den Vereinbarungen zugrunde liegenden Umstände darauf schließen lassen, dass die an der Gestaltung Beteiligten den steuerlichen Vorteil erwarten konnten (Alt. 2).

Der Anwendungsbereich von § 4k Abs. 6 S. 3 Alt. 1 EStG ist sehr weit gefasst. Dies wird insbesondere dadurch deutlich, dass auf Tatbestandsebene lediglich ein steuerlicher Vorteil benötigt wird, der ganz oder zum Teil in die vertraglichen Bedingungen eingerechnet wurde. Anders als Alt. 2 wird nicht auf die tatsächliche Kenntnis oder die theoretische Möglichkeit, Kenntnis haben zu können, abgestellt. Insofern reicht es aus, wenn die vorgenannten Voraussetzungen erfüllt sind, um den Anwendungsbereich von § 4k EStG zu eröffnen. Rn. 10 des Entwurfs des BMF-Schreibens bestätigt diese Auffassung, da es für die Annahme einer strukturierten Gestaltung unerheblich ist, ob der Steuerpflichtige tatsächlich Kenntnis über die Entstehung des steuerlichen Vorteils oder seine Beteiligung an der strukturierten Gestaltung hat.

Diese Auffassung des BMF geht u.E. deutlich über den Wortlaut von § 4k Abs. 6 Satz 3 EStG hinaus. Bei einer rein aus ökonomischer Erwägung getriebenen Zinsfindung einer Anleihe hat der Schuldner in der Regel keine Kenntnisse über die steuerliche Situation des Gläubigers und insbesondere über den Umstand, ob steuerliche Vorteile bei der Preisfindung eingerechnet worden sind. In der Rechtsprechung zu § 160 AO hat der BFH erkannt, dass die Vorschrift des § 160 AO nicht greift, soweit es dem Steuerpflichtigen wirtschaftlich unzumutbar ist, die Empfänger einer Zahlung zu benennen (BFH-Urteil v. 25.01.2006, I R 39/05, BFH/NV 2006, 1618). Gleiches gilt auch für diesen Fall.

Nach unserer Auffassung führt diese weite Auslegung von § 4k Abs. 6 Satz 3 Alt. 1 EStG zu praktischen Nachweisproblemen, wie folgendes Beispiel demonstrieren soll:

Ein deutsches Unternehmen emittiert am Markt eine Anleihe. Diese Anleihe stellt aus Sicht des deutschen Schuldners Fremdkapital dar. Der deutsche Schuldner hat allerdings keine Indikation, wie die Anleihe bei dem jeweiligen Gläubiger behandelt wird. Stellt die Anleihe aus Sicht der Kapitalgeber Eigenkapital dar, so führt die unterschiedliche Qualifikation im Ergebnis dazu, dass der aus dem Finanzinstrument erzielte Ertrag – bei Erfüllung der jeweiligen Voraussetzungen des ausländischen Steuerrechts – einer günstigeren Dividendenbesteuerung unterliegt. Aus der Mittelaufnahme entstehen auf Ebene des Darlehensnehmers Zinsaufwendungen, deren steuerliche Abzugsfähigkeit unter Berücksichtigung von § 4k EStG zu beurteilen ist. Der Steuerpflichtige hat keine Kenntnis davon, dass der Steuervorteil (Qualifikationskonflikt) Bestandteil der vertraglichen Bedingungen geworden ist. Da § 4k Abs. 6 Satz 3 Alt. 1 EStG nicht auf die positive Kenntnis des Steuerpflichtigen abstellt und diese sogar laut Entwurf des BMF-Schreibens für die Annahme einer strukturierten Gestaltung unerheblich sein soll, ist fraglich, welche Informationen Steuerpflichtige in einem solchen Fall künftig einholen müssen, um objektiv nachvollziehbar einen Betriebsausgabenabzug rechtfertigen zu können.

Zwar sieht § 4k Abs. 6 Satz 4 EStG eine Ausnahme von dem Abzugsverbot bei strukturierten Gestaltungen vor, allerdings erscheinen auch hier die praktischen Hürden unverhältnismäßig hoch. Demnach wird ein Steuerpflichtiger nicht als Teil einer strukturierten Gestaltung behandelt, wenn nach den äußeren Umständen vernünftigerweise nicht davon auszugehen ist, dass (i) ihm der steuerliche Vorteil bekannt war und (ii) er nachweist, dass er nicht an dem steuerlichen Vorteil beteiligt wurde. Die Voraussetzungen für die Anwendung der Ausnahmeregelung müssen kumulativ erfüllt sein.

Von der fehlenden Kenntnis des Steuerpflichtigen ist laut Entwurf des BMF-Schreibens auszugehen, wenn der Preisbildungsprozess über eine anerkannte Börse i.S.d § 138 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 Buchst. b Satz 2 AO im Hinblick auf die ausgegebenen Anleihen erfolgt, z.B. im Bookbuildingverfahren und der Kreis der Investoren für Zwecke der Preisfindung nicht beschränkt ist. Neben dem Bookbuilding Verfahren sind auch andere Verfahren denkbar, etwa Auktionsverfahren. Die Börsenausnahme ist hilfreich, sie geht jedoch nicht weit genug. U.E. sollte es gerade nicht darauf ankommen, dass derartige Anleihen ausschließlich über eine anerkannte Börse ausgegeben werden. Auch wenn hybride Anleihen im Wege eines Auktionsverfahrens an Investoren ausgegeben werden, ist das ein ähnliches Verfahren, bei dem der Steuerpflichtige keine Kenntnisse von etwaigen möglichen Steuervorteilen des Investors hat.

Das zweite Merkmal erscheint im Hinblick auf die Kenntnis des Steuerpflichtigen praktisch nicht umsetzbar. Zunächst ist weder aus dem Gesetz noch aus dem Entwurf des BMF-Schreibens klar, wie der Nachweis zu führen

ist. Der Steuerpflichtige muss nachweisen, dass er nicht an dem steuerlichen Vorteil beteiligt wurde. Um nachzuweisen, dass der Steuerpflichtige nicht an dem steuerlichen Vorteil beteiligt wurde, müsste er eigentlich Kenntnis davon haben, um im nächsten Schritt darlegen zu können, dass er nicht an dem Steuervorteil partizipiert. Hätte er Kenntnis, wäre allerdings das erste Tatbestandsmerkmal nicht erfüllt.

Im Sinne einer praktikablen Umsetzung der Norm wäre es wünschenswert, wenn in den BMF-Entwurf ergänzende Ausführungen zum persönlichen Anwendungsbereich und der Auslegung einer strukturierten Gestaltung sowie der Relevanz der Ausnahmeregelung aufgenommen werden. Relevant wäre hier insbesondere eine Aussage zur Auslegung einer strukturierten Gestaltung i.S.d. § 4k Abs. 6 Satz 3 Alt. 1 EStG vor dem Hintergrund des hier dargestellten Anwendungsfalls und eine Erläuterung, wie der Nachweis in § 4k Abs. 6 Satz 4 EStG zu führen ist. Die in Rn. 11 genannten Beispiele lassen aktuell keine Auslegung für die hier skizzierten Problemfälle zu.

#### **Petitum:**

*Die Ausführungen des BMF, dass es unerheblich ist, ob der Steuerpflichtige tatsächlich Kenntnis über die Entstehung des steuerlichen Vorteils hat, geht über den Wortlaut von § 4k Abs. 6 Satz 3 EStG hinaus. In Rn. 10 sollte klarstellend aufgenommen werden, dass eine strukturierte Gestaltung nach § 4k Abs. 6 Satz 3 EStG nicht anzunehmen ist, wenn der Steuerpflichtige keine Indikation hat, dass die vertraglichen Vereinbarungen bei der anderen Partei zu einem Steuervorteil führen können. Ergänzend sollte aufgenommen werden, wie weit die Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen bei Verträgen zwischen fremden Dritten geht.*

*Zudem sollte Rn. 11 um Ausführungen zur praktischen Bedeutung der Ausnahmeregelung in § 4k Abs. 6 Satz 4 EStG ergänzt werden. Die bisherigen Aussagen sollten um eine Stellungnahme ergänzt werden, wie der Steuerpflichtige den Nachweis über das Nichtvorliegen einer Tatsache (steuerlicher Vorteil) führen kann, ohne dabei positive Kenntnis davon zu haben, was wiederum das Vorliegen des ersten Tatbestandsmerkmals gefährdet.*

*Des Weiteren sollte die beispielhafte Aufzählung in Rn. 11 um Auktionsprozesse oder ähnliche marktoffene Prozesse zur Emission von Anleihen ergänzt werden, bei denen die Voraussetzungen für den Escape nach § 4k Abs 6 Satz 4 EStG erfüllt sein sollten.*



## 5. Doppelt berücksichtigte Erträge (Dual-Inclusion Escape)

§ 4k Abs. 2 Satz 3 EStG und § 4k Abs. 4 Satz 3 EStG sehen eine Ausnahme von Betriebsausgabenabzugsverbot vor, wenn den Aufwendungen insoweit nachweislich doppelt berücksichtigte Erträge desselben Steuerpflichtigen gegenüberstehen. Der Entwurf des BMF-Schreibens enthält dazu Ausführungen in Rn. 52 ff.

### 5.1 Erträge desselben Steuerpflichtigen

Rn. 52 stellt klar, dass es sich bei dem Steuerpflichtigen um denjenigen handelt, bei dem das Abzugsverbot zur Anwendung kommt. Für den Dual-Inclusion Escape ist somit erforderlich, dass die Erträge sowohl beim Steuerpflichtigen im Inland als auch im Staat des Gläubigers (oder im Staat des Gesellschafters bei einer Personengesellschaft) einer tatsächlichen Besteuerung unterliegen. Sowohl die Begründung zum Gesetzesentwurf der Bundesregierung zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie vom 19.04.2021 (Drucksache 19/28652, S. 37) als auch der Entwurf des BMF-Schreibens (Rn. 52) stellen für Fälle einer ertragsteuerlichen Organschaft klar, dass bei einem Organträger die ihm nach §§ 14, 15 KStG als Einkommen zugerechneten Erträge der Organgesellschaften relevante Erträge für die Anwendung des Dual-Inclusion Escapes nach § 4k Abs. 2 Satz 3 EStG sein können. Diese Auffassung ist grundsätzlich zu begrüßen.

Allerdings lassen sowohl der Gesetzesentwurf als auch der Entwurf des BMF-Schreibens offen, warum die Ausnahmeregelung im umgekehrten Fall – d.h. Organgesellschaft hat Aufwendungen i.S.d. § 4k Abs. 2 Satz 1 EStG und der Organträger (oder eine andere Organgesellschaft) die Erträge i.S.d. § 4k Abs. 2 Satz 3 EStG – nicht analog gelten soll. Nach unserer Auffassung ist nicht ersichtlich, warum die Fälle unterschiedlich behandelt werden sollen. Dies gilt insbesondere vor dem Hintergrund, dass in § 15 KStG keine Regelung aufgenommen wurde, die die Prüfung des § 4k EStG auf die Ebene des Organträgers verlagert (vgl. § 15 S. 1 Nr. 3 KStG i.V.m. § 4h EStG). Daher wäre es wünschenswert, wenn in das BMF-Schreiben eine klarstellende Ergänzung aufgenommen wird, dass als Erträge desselben Steuerpflichtigen im Falle einer Organgesellschaft auch Erträge des Organträgers bzw. anderer Organgesellschaften berücksichtigt werden können.

In diesem Zusammenhang sollte zudem klargestellt werden, dass die grundsätzliche Anwendung des § 4k Abs. 4 EStG die ebenfalls auf doppelte Verlustnutzung abzielende Vorschrift des § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 KStG verdrängt wird, auch wenn der Dual-Inclusion Escape (z.B. über andere Gesellschaften des Organkreises oder in späteren VZ) geführt wird.

#### *Petition:*

*In Rn. 52 sollte klarstellend aufgenommen werden, dass bei Organgesellschaften auch Erträge des Organträgers bzw. anderer Organgesellschaften für die Anwendung von § 4k Abs. 2 S. 3 EStG bzw. § 4k Abs. 4 S. 3 EStG berücksichtigt werden können.*

*Zudem sollte Rn. 127 klarstellend auf die Organschaftsfälle abgestimmt werden, so dass die Anwendung von § 4k Abs. 4 EStG die Vorschrift des § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 KStG auch in den Fällen verdrängt, in denen der Dual-Inclusion Escape geführt wird.*

### 5.2 Erträge

Rn. 43 stellt klar, dass der Anwendungsbereich von § 4k Abs. 2 Satz 1 EStG auch eröffnet sein kann, 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. Beispielfähig wird hierfür die US-amerikanische „Check-the-Box-Regelung“ genannt.

Nach unserer Erfahrung zeigt sich, dass die Anwendung des § 4k EStG insbesondere in US-Inbound Strukturen große praktische Relevanz hat, da eine Vielzahl von US-Konzernen (d.h. solche mit einem US-Mutterunternehmen und Gesellschaftern in den USA) das Wahlrecht zugunsten einer transparenten Gesellschaftseinordnung vornehmen. Das Wahlrecht wird oftmals zur Erleichterung der Compliance Anforderungen in den USA zugunsten einer transparenten Gesellschaft getroffen (sog. disregarded entity), da für diese Gesellschaften keine eigene Steuererklärung abgegeben werden muss.

Bei konzerninternen Liefer- und Leistungsbeziehungen zwischen einer US-Muttergesellschaft und einem inländischen Steuerpflichtigen, der aus US-Sicht als disregarded entity (Nicht-Steuersubjekt) behandelt wird, ist der Anwendungsbereich des § 4k Abs. 2 Satz 1 EStG grundsätzlich eröffnet. Der Erlassentwurf stellt dies insoweit in Rn. 43 klar.

In Fällen, in denen die US-Muttergesellschaft Leistungen gegenüber einer deutschen Tochtergesellschaft erbringt, die für US-Steuerzwecke als transparent eingestuft wird, entstehen bei der deutschen Gesellschaft im ersten Schritt Aufwendungen, die von § 4k Abs. 2 Satz 1 erfasst sein können, da eine Besteuerung der korrespondierenden Erträge auf Ebene der US-Muttergesellschaft nicht erfolgt. Erbringt die deutsche Gesellschaft gleichzeitig Leistungen an die US-Muttergesellschaft, werden diese Erträge grundsätzlich nur in Deutschland berücksichtigt, da die Leistungsbeziehung für US-Steuerzwecke negiert wird.

Wenn diese Eingangsleistungen für Leistungen gegenüber Dritten genutzt werden und dadurch Erträge

erzielt werden, zeigt sich, dass eine wirtschaftliche Auslegung des § 4k Abs. 2 S. 3 EStG erforderlich ist. Zwar werden die Erträge des deutschen Steuerpflichtigen aus der Leistungsbeziehung zu der US-Gesellschaft für US-Zwecke negiert, gleichwohl werden die Erträge mit fremden Dritten in die steuerliche Bemessungsgrundlage der US-Gesellschaft einbezogen. Wirtschaftlich betrachtet sind somit in diesen Erträgen auch Erträge aus der Leistungsbeziehung mit der deutschen Gesellschaft inkludiert, die für Zwecke des § 4k Abs. 2 S. 3 EStG als Erträge desselben Steuerpflichtigen qualifizieren sollten. Eine solche Auslegung wäre systematisch und aus unionsrechtlicher Sicht geboten (vgl. Herbst / Heckerodt / Rieß, ISR 2020, S. 363; Schnitger / Posch, ISR 2021, S. 192).

Neben den Erträgen aus Leistungs-/Lieferbeziehungen zu der US-Muttergesellschaft sind hiervon auch Konstellationen betroffenen, in denen Liefer-/Leistungsbeziehungen zu anderen Konzerngesellschaften bestehen, die ebenfalls aus US-Sicht als transparent (disregarded) behandelt werden.

**Petition:**

*In Rn. 43 sollte klargestellt werden, dass Erträge i.S.d. § 4k Abs. 2 Satz 3 EStG auch solche sein können, die aufgrund der transparenten Einstufung nicht unmittelbar in der ausländischen Bemessungsgrundlage berücksichtigt werden, sondern mittelbar inkludiert werden aufgrund der Verwendung der Eingangsleistungen zur Erzielung von Umsätzen mit fremden Dritten.*

### 5.3 Den Aufwendungen gegenüberstehende Erträge

Analog zur Gesetzesbegründung (Drucksache 19/28652, S. 36) wird in Rn. 53 klargestellt, dass doppelt berücksichtigte Erträge eines Veranlagungszeitraums, die die Aufwendungen i.S.d. § 4k Abs. 2 Satz 1 EStG übersteigen, auch in einem vorangegangenen Besteuerungszeitraum berücksichtigt werden und die nach § 4k Abs. 2 Satz 1 EStG nicht abziehbaren Aufwendungen kompensieren. Dies soll als rückwirkendes Ereignis i.S.d. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO qualifizieren.

Ergänzend wird klargestellt, dass ein Vortrag doppelt berücksichtigter Erträge nicht möglich ist. Eine solche Einschränkung war in der Gesetzesbegründung nicht enthalten. Stattdessen wurde darauf hingewiesen, dass ein Gegenüberstehen auch dadurch erreicht werden kann, wenn doppelt erfasste Aufwendungen einen Verlustvortrag in einem vorangegangenen Besteuerungszeitraum erhöhen, der in einem anderen Veranlagungszeitraum mit doppelt erfassten Erträgen verrechnet werden kann. Insoweit kann der Überschuss der doppelt berücksichtigten Erträge zum Ausgleich der Aufwendungen verwendet werden.

Wir regen daher an, dass neben dem Rücktrag doppelt erfasster Erträge auch ein Vortrag ungenutzter doppelt berücksichtigter Erträge ermöglicht wird. Dadurch würde dem Grundprinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit Rechnung getragen werden.

**Petition:**

*Rn. 53 und das Beispiel 7 sollten dahingehend geändert werden, dass auch ein Vortrag ungenutzter doppelt berücksichtigter Erträge möglich wird, um einen Überschuss doppelt berücksichtigter Aufwendungen in einem späteren Besteuerungszeitraum zu verrechnen.*

### 5.4 Erleichtertes Nachweisverfahren in US-Inbound Fällen

Rn. 55 und Rn. 86 stellen klar, dass die Voraussetzungen einer tatsächlichen Besteuerung der Erträge im anderen Staat vom Steuerpflichtigen nachzuweisen sind. Zur Beweislastverteilung finden sich ab Rn. 117 weitergehende Erläuterungen. So wird in Rn. 122 ausgeführt, dass den Steuerpflichtigen die Feststellungslast für das Vorliegen der Voraussetzungen der in §§ 4k und 52 Abs. 8c EStG geregelten Ausnahmetatbestände trifft (u.a. § 4k Abs. 2 Satz 3 EStG und § 4k Abs. 4 Satz 3 EStG). Gem. Rn. 123 ist der Steuerpflichtige angewiesen, entsprechende Beweisvorsorge zu treffen und das Vorliegen der Ausnahmetatbestände der zuständigen Finanzbehörde dem Grunde sowie der Höhe nach nachzuweisen. Die zur Prüfung erforderlichen Unterlagen sind der Finanzbehörde zur Verfügung zu stellen. Weiterhin heißt es in Rn. 121, dass die rein abstrakte Darstellung der ausländischen Rechtslage nicht ausreichend ist.

Wie unter 5.2 erläutert, sind insbesondere US-Inbound Strukturen von der Anwendung des § 4k EStG betroffen. Dies liegt wesentlich an dem Wahlrecht für US-Anteilseigner, ausländische (d.h. auch deutsche) Gesellschaften steuerlich als transparente oder intransparente Gesellschaft zu behandeln. Im Falle einer transparenten Einstufung wird eine deutsche Gesellschaft für US steuerliche Zwecke als unselbständige Betriebsstätte behandelt.

Da der Entwurf des BMF-Schreibens aufgrund der Ausführungen in Rn. 43 erkennt, dass der Anwendungsbereich des § 4k Abs. 2 Satz 1 EStG gerade in US-Inbound Strukturen eröffnet ist, wäre es wünschenswert, wenn ergänzende Ausführungen aufgenommen werden, wie der Nachweis der doppelt berücksichtigten Erträge in US-Konstellationen zu führen ist. Hier sollten aufgrund der Vielzahl der betroffenen Fälle klare Handlungsempfehlungen genannt werden, um den Ermittlungs- und Nachweisaufwand auf Seiten des Steuerpflichtigen sowie den Prüfungsaufwand auf Seiten der Finanzverwaltung - und damit letztlich auch das Streitpotential in zukünftigen Betriebsprüfungen - auf ein vertretbares Maß

zu reduzieren. Es wird daher angeregt, ein erleichtertes Nachweisverfahren für US-Inbound Strukturen einzuführen, das für die Ausnahmeregelungen in § 4k Abs. 2 Satz 3 EStG und § 4k Abs. 4 Satz 3 EStG greift.

**Petition:**

*Rn. 52 ff. sollten um klarstellende Ergänzungen zur Nachweisführung für den Dual-Inclusion Escape ergänzt werden. Wir regen an, in US-Inbound Strukturen ein erleichtertes Nachweisverfahren einzuführen, um den Ermittlungs- und Nachweisaufwand auf Seiten des Steuerpflichtigen auf ein vertretbares Maß zu reduzieren.*

## 6. (Keine) Doppelberücksichtigung von Aufwendungen i.R.d. ausländischen Hinzurechnungsbesteuerung

Für die Doppelberücksichtigung von Aufwendungen gem. § 4k Abs. 4 Satz 1 EStG ist - anders als in den Fällen des § 4k Abs. 1 - 3 EStG - kein hybrides Element erforderlich (vgl. Drucksache 19/28652, S. 37 sowie BMF-Entwurf Rn. 71). Auf der Tatbestandsebene wird somit lediglich auf die Berücksichtigung von Aufwendungen im Inland und in mindestens einem ausländischen Staat abgestellt.

Nach Rn. 74 werden Aufwendungen auch dann in einem anderen Staat berücksichtigt, wenn sie bei der Ermittlung einer ausländischen Hinzurechnungsbesteuerung einbezogen werden. Gemäß den Ausführungen im Entwurf des BMF-Schreibens zielt das Abzugsverbot darauf ab, Aufwendungen zu identifizieren, die das steuerliche Ergebnis eines Rechtsträgers sowohl im Inland als auch im Ausland mindern. Dies wird insbesondere dadurch deutlich, dass Aufwendungen, die aufgrund anderer Abzugsverbote im Ausland nicht abzugsfähig sind, nicht als im Ausland berücksichtigt gelten.

Vor diesem Hintergrund überrascht die Aussage, dass Aufwendungen als berücksichtigt gelten, wenn sie bei der Ermittlung einer ausländischen Hinzurechnungsbesteuerung abgezogen werden. In der Gesetzesbegründung zu § 4k Abs. 4 Satz 1 EStG findet sich noch die Aussage, dass eine Einbeziehung von Aufwendungen einer von beiden Staaten als steuerlich intransparent behandelten Tochterkapitalgesellschaft in die Ermittlung der Bemessungsgrundlage einer Hinzurechnungsbesteuerung nicht zu einem Abzugsverbot nach § 4k Abs. 4 Satz 1 EStG führt, wenn es zu keiner Verrechnung der Aufwendungen mit sonstigen inländischen Einkünften des Hinzurechnungsverpflichteten kommt (vgl. Drucksache 19/28652, S. 38). Diese Auffassung überzeugt, da dem Hinzurechnungsverpflichteten anlässlich einer

Hinzurechnungsbesteuerung lediglich ein positiver Nettobetrag hinzugerechnet wird. Insofern es im Ausland zu keiner Hinzurechnung von Aufwendungen und Erträgen kommt, die im Ergebnis die Bemessungsgrundlage des Hinzurechnungsverpflichteten mindern, liegt keine Doppelberücksichtigung von Aufwendungen i.S.d. § 4k Abs. 4 Satz 1 EStG vor.

Rn. 74 sollte daher entsprechend angepasst werden, sodass die Berücksichtigung von Aufwendungen bei der Ermittlung einer ausländischen Hinzurechnungsbesteuerung nicht mehr zu einer Doppelberücksichtigung von Aufwendungen i.S.d. § 4k Abs. 4 Satz 1 führt. Wir regen daher an, zumindest die Gesetzesbegründung im Erlass abzubilden, um insoweit eine Einschränkung der bisher sehr weiten Auslegung der Berücksichtigung von Aufwendungen zu erreichen.

**Petition:**

*Satz 5 in Rn. 74 sollte gestrichen werden.*

*Zumindest sollte entsprechend der Gesetzesbegründung klargestellt werden, dass Aufwendungen nur dann im Rahmen einer ausländischen Hinzurechnungsbesteuerung als im anderen Staat als berücksichtigt gelten sollten, wenn sie mit sonstigen inländischen Einkünften des Hinzurechnungsverpflichteten verrechnet werden. Sofern die Aufwendungen lediglich mit anderen Erträgen verrechnet werden können, die der Hinzurechnungsbesteuerung unterliegen, sollte kein Fall des § 4k Abs. 4 Satz 1 EStG vorliegen.*

## 7. Beseitigung einer Besteuerungsinkongruenz durch einen anderen Staat

Der Entwurf des BMF-Schreibens enthält sowohl in Rn. 80 als auch in Rn. 111 Ausführungen zur Beseitigung einer Besteuerungsinkongruenz in einem anderen Staat.

Für § 4k Abs. 4 Satz 2 Halbsatz 2, Nummer 1 EStG soll keine Doppelberücksichtigung von Aufwendungen vorliegen, wenn der Abzug der Aufwendungen bereits im Staat des Gesellschafters aufgrund einer dem § 4k Abs. 4 EStG entsprechenden Regelung versagt wurde. Da die Besteuerungsinkongruenz insoweit schon auf Ebene des Gesellschafters beseitigt wurde, unterliegen die Aufwendungen im Inland keiner Abzugsbeschränkung nach § 4k Abs. 4 Satz 1 EStG. Nach Rn. 81 ist bei EU-Mitgliedstaaten davon auszugehen, dass eine dem § 4k Abs. 4 EStG entsprechende Regelung Anwendung findet. Weder das Gesetz noch der Entwurf des BMF-Schreibens normieren in diesem Zusammenhang eine Nachweispflicht, sodass Fälle mit Gesellschaftern, die in einem Mitgliedstaat der EU ansässig sind, regelmäßig



nicht zur Anwendung von § 4k Abs. 4 Satz 1 EStG führen sollten.

Für § 4k Abs. 5 S. 2 EStG gelten im Grundsatz die vorgenannten Ausführungen entsprechend. In Rn. 111 wird jedoch festgehalten, dass von einer Beseitigung der Besteuerungsinkongruenz in einem EU-Fall nur insoweit ausgegangen werden kann, wie die Tatbestandsmerkmale des § 4k EStG den Mindeststandard der ATAD umsetzen. Mit anderen Worten: Eine Vereinfachung für den Steuerpflichtigen ergibt sich dadurch insbesondere dann nicht, wenn § 4k EStG über den Mindeststandard hinaus geht.

Grundsätzlich ist nicht ersichtlich, warum der Entwurf des BMF-Schreibens diese beiden Fälle unterschiedlich behandelt. Während für § 4k Abs. 4 Satz 1 EStG in EU-Fällen vereinfacht von einer Beseitigung der Besteuerungsinkongruenz ausgegangen werden kann, sollen für § 4k Abs. 5 Satz 2 EStG strengere Vorgaben gelten. Damit wird die Beweislast auf den Steuerpflichtigen verlagert, wenn sich dieser auf § 4k Abs. 5 Satz 2 EStG berufen möchte. Es wird offen gelassen, welche Tatbestandsmerkmale aus Sicht der Finanzverwaltung über den Mindeststandard der ATAD hinausgehen..

***Petition:***

***Rn. 111 sollte an Rn. 80 angepasst werden.***

## EY | Building a better working world

Mit unserer Arbeit setzen wir uns für eine besser funktionierende Welt ein. Wir helfen unseren Kunden, Mitarbeitenden und der Gesellschaft, langfristige Werte zu schaffen und das Vertrauen in die Kapitalmärkte zu stärken.

In mehr als 150 Ländern unterstützen wir unsere Kunden, verantwortungsvoll zu wachsen und den digitalen Wandel zu gestalten. Dabei setzen wir auf Diversität im Team sowie Daten und modernste Technologien in unseren Dienstleistungen.

Ob Assurance, Tax & Law, Strategy and Transactions oder Consulting: Unsere Teams stellen bessere Fragen, um neue und bessere Antworten auf die komplexen Herausforderungen unserer Zeit geben zu können.

„EY“ und „wir“ beziehen sich in dieser Publikation auf alle deutschen Mitgliedsunternehmen von Ernst & Young Global Limited (EYG). Jedes EYG-Mitgliedsunternehmen ist rechtlich selbstständig und unabhängig. Ernst & Young Global Limited ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach englischem Recht und erbringt keine Leistungen für Mandanten. Informationen darüber, wie EY personenbezogene Daten sammelt und verwendet, sowie eine Beschreibung der Rechte, die Einzelpersonen gemäß der Datenschutzgesetzgebung haben, sind über [ey.com/privacy](https://ey.com/privacy) verfügbar. Weitere Informationen zu unserer Organisation finden Sie unter [ey.com](https://ey.com).

In Deutschland finden Sie uns an 20 Standorten.

© 2023 Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
All Rights Reserved.

ED None

EY ist bestrebt, die Umwelt so wenig wie möglich zu belasten. Diese Publikation wurde auf FSC®-zertifiziertem Papier gedruckt, das zu 60 % aus Recycling-Fasern besteht.

Diese Publikation ist lediglich als allgemeine, unverbindliche Information gedacht und kann daher nicht als Ersatz für eine detaillierte Recherche oder eine fachkundige Beratung oder Auskunft dienen. Es besteht kein Anspruch auf sachliche Richtigkeit, Vollständigkeit und/oder Aktualität. Jegliche Haftung seitens der Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft und/oder anderer Mitgliedsunternehmen der globalen EY-Organisation wird ausgeschlossen.



Ernst & Young GmbH  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Flughafenstraße 61  
70629 Stuttgart  
Telefon: (0711) 9881 - 0

Internet: <http://www.de.ey.com>

Verfasser  
National Office Tax

Copyright: Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft. Alle Rechte vorbehalten. Die Wiedergabe, Vervielfältigung, Verbreitung und/oder Bearbeitung sämtlicher Inhalte und Darstellungen des Beitrages sowie jegliche sonstige Nutzung ist nur mit vorheriger schriftlicher Zustimmung der Ernst & Young GmbH gestattet. Es wird - auch seitens der jeweilig en Autoren - keine Gewähr und somit auch keine Haftung für die Richtigkeit, Aktualität und Vollständigkeit der Inhalte und Darstellungen übernommen. Diese Publikation ersetzt keine Steuerberatung.