

## BMF veröffentlicht Entwurf des Schreibens zu § 4k EStG

Am 13.07.2023 hat das Bundesfinanzministerium den Entwurf eines Schreibens zum Betriebsausgabenabzugsverbot bei Besteuerungsinkongruenzen (§ 4k EStG) veröffentlicht und an die Verbände zur Stellungnahme geschickt.

### Hintergrund

§ 4k EStG wurde durch das ATADUmG eingeführt, um Besteuerungsinkongruenzen in Zusammenhang mit hybriden Gestaltungen zu neutralisieren. Da es sich bei der Vorschrift um eine für das deutsche Steuerrecht neuartige Regelung handelt, die sehr umfangreich ausländische Besteuerungsfolgen in den Tatbestand aufnimmt, sind zahlreiche Auslegungsfragen zu klären. Mit dem lange erwarteten BMF-Schreiben nimmt die Finanzverwaltung nun (vorläufig) Stellung zu einigen dieser Fragen. In 128 Randziffern und 18 Beispielen werden die zentralen Konzepte der einzelnen Teile der Vorschrift erläutert.

### Allgemeines

Das BMF-Schreiben betont, dass § 4k EStG der Umsetzung von Art. 9 und 9b ATAD dient. In der zeitlichen Anwendung wird auf den Unterschied zwischen Aufwendungen aus Dauerschuldverhältnissen und anderen Aufwendungen eingegangen – bei letzteren tritt kein Abzugsverbot ein, wenn die Aufwendungen rechtlich vor dem 01.01.2020 verursacht wurden, selbst wenn die Minderung der Einkünfte erst nach dem 31.12.2019 eintritt. Dies betrifft beispielsweise AfA-Aufwand aus der Anschaffung von abnutzbaren Wirtschaftsgütern vor dem 01.01.2020, bei denen der Veräußerungserlös aufgrund einer Besteuerungsinkongruenz keiner Besteuerung unterlegen hat.

Das BMF-Schreiben enthält nähere Definitionen zum Anwendungsbereich, insbesondere zu den Begriffen der strukturierten Gestaltung und zu Besteuerungsinkongruenzen.

### Zu § 4k Abs. 1 EStG

Das Abzugsverbot des Abs. 1 betrifft Aufwendungen im Bereich von Finanzinstrumenten, deren Erträge aufgrund einer Besteuerungsinkongruenz nicht oder niedriger besteuert werden. Wichtig ist hier die Betonung der Kausalität zwischen der Besteuerungsinkongruenz und der Nicht- oder Niedrigerbesteuerung (Rz. 26 des BMF-Schreibens). Ebenfalls für die Anwendungspraxis wichtig ist die Definition der Nichtbesteuerung (Rz. 27) – hier soll nach Ansicht des BMF auch eine Besteuerung im Rahmen einer Hinzurechnungsbesteuerung ausreichend sein, um nicht mehr von einer Nichtbesteuerung sprechen zu können.

### Zu § 4k Abs. 2 EStG

Das Abzugsverbot des Abs. 2 betrifft Aufwendungen bei abweichender steuerlicher Behandlung eines Steuerpflichtigen sowie bei abweichender steuerlicher Beurteilung von anzunehmenden schuldrechtlichen Beziehungen. Hier sind regelmäßig Qualifikationskonflikte in Bezug auf die Behandlung eines in Deutschland ansässigen Steuerpflichtigen erfasst, die zu einem D/NI-mismatch führen, also zu einem Abzug bei gleichzeitiger Nichterfassung der Erträge.

Hier stellt das BMF wenig überraschend klar, dass der Begriff der Aufwendungen aller Art erfasst und nicht auf Zahlungen beschränkt ist (Rz. 38). Dementsprechend sind auch AfA-Beträge ein möglicherweise unter das Abzugsverbot fallender Aufwand (Rz. 39). Etwas verwirrend ist die Aussage, wonach auch „Aufwendungen für die Anschaffung (z.B. Kaufpreiszahlung)“ als erfasste Aufwendungen gelten (Rz. 39) – hierbei soll aber die Rechtsfolge auf tatsächlich gewinnmindernde Beträge begrenzt werden. Sehr weitreichend sollen bei derartigen Anschaffungsvorgängen als „entsprechende Erträge“ beim Veräußerer alle Beträge erfasst werden, d.h. für das Abzugsverbot ist nicht danach zu unterscheiden, ob bzw. inwieweit der Veräußerer einen Veräußerungsgewinn nicht versteuert hat – es wird der Veräußerungserlös betrachtet.

Erneut betont das BMF die notwendige Kausalität zwischen der Inkongruenz und der Nichtbesteuerung. Bei § 4k Abs. 2 kann aber wichtig sein, dass das BMF die Kausalität auch auf die Behandlung in weiteren Staaten ausweitet, sofern dieser Qualifikationskonflikt

ursächlich für die Nichtbesteuerung ist (Rz. 47).

Zu der Ausnahme für doppelt berücksichtigte Erträge (§ 4k Abs. 2 S. 3 EStG) wird insbesondere diskutiert, auf welcher Ebene die Erträge anfallen müssen, um als Erträge desselben Steuerpflichtigen zu gelten. Wie aus der Gesetzesbegründung zu erwarten, kann ein Organträger auch in Bezug auf die von Organgesellschaften als Einkommen zugerechneten Erträge von dieser Ausnahme profitieren, sofern diese Erträge im Ausland ebenfalls erfasst werden (Rz. 52). Die Erträge müssen dabei nicht in einem Zusammenhang zu den doppelt berücksichtigten Aufwendungen stehen (Rz. 53), die doppelte Besteuerung muss aber in demselben Staat erfolgen, in dem die Nichtbesteuerung der den Aufwendungen entsprechenden Erträge eintritt. Es soll einen faktischen „Rücktrag“ von doppelt berücksichtigten Erträgen geben, wenn in einem Jahr nicht ausreichend doppelt berücksichtigter Ertrag zur Verfügung stand und in späteren Jahren mehr Erträge erzielt werden, soll mittels rückwirkendem Ereignis eine Korrektur möglich sein (Rz. 53).

#### **Zu § 4k Abs. 3 EStG**

Das Abzugsverbot des Abs. 3 betrifft Aufwendungen, deren Erträge aufgrund einer nicht bereits durch Abs. 2 erfassten Besteuerungssinkongruenz nicht besteuert werden. Dies sind beispielsweise Zahlungen an umgekehrt hybride Rechtsträger und Zuordnungskonflikte bei Betriebsstätten, einschließlich unberücksichtigter Betriebsstätten. Bemerkenswert ist hier, dass das BMF eine mittelbare Besteuerungssinkongruenz im Rahmen einer Hinzurechnungsbesteuerung als Grund für ein Betriebsausgabenabzugsverbot ansieht (Beispiel 13) – dieses relativ komplizierte Beispiel behandelt das Nebeneinander von § 4k Abs. 2 und Abs. 3 EStG, und führt dabei nebenbei aus, dass das Unterbleiben einer ansonsten anwendbaren Hinzurechnungsbesteuerung beim Anteilseigner des Empfängers aufgrund einer Besteuerungssinkongruenz ein Anwendungsfall von § 4k sein kann.

#### **Zu § 4k Abs. 4 EStG**

Unterliegen Betriebsausgaben einem doppelten Betriebsausgabenabzug, untersagt Abs. 4 den Abzug in Deutschland soweit nicht im Rahmen der Vorrangregelungen zulässigerweise im Ausland der Abzug versagt wird. Eine doppelte Berücksichtigung setzt eine Minderung der steuerlichen Bemessungsgrundlage voraus, wobei auch eine Berücksichtigung im Rahmen einer Hinzurechnungsbesteuerung erfasst werden soll (Rz. 74). Hinsichtlich der Ausnahme bei doppelt berücksichtigten Erträgen wird auf die Ausführungen zu Abs. 2 verwiesen – damit sollte es bei einer Hinzurechnungsbesteuerung gleichzeitig zu einem doppelten Abzug und zu doppelt berücksichtigten Erträgen kommen, sodass die Ausnahme regelmäßig anwendbar sein sollte.

#### **Zu § 4k Abs. 5 EStG**

Für importierte Besteuerungssinkongruenzen sieht Abs. 5 ein Abzugsverbot vor, soweit die Inkongruenz nicht auf einer der vorrigen Stufen beseitigt wurde. Hier führt das BMF-Schreiben aus, dass die unmittelbar und mittelbar aus den Aufwendungen resultierenden Erträge solche sind, die aus Leistungsbeziehungen entstehen, ohne dass es dabei auf einen wirtschaftlichen Zusammenhang oder Veranlassungszusammenhang ankommt (Rz. 94). Diesen Erträgen stehen Aufwendungen „gegenüber“, wenn eine Verrechnung der jeweiligen Aufwendungen mit den Erträgen möglich ist (Rz. 96). Bei der Prüfung der Aufwendungen in mehrstufigen Leistungsketten ist dabei eine bestimmte Reihenfolge einzuhalten (Rz. 103), die sich vom unmittelbaren Gläubiger des deutschen Steuerpflichtigen durch die Kette der mittelbaren Gläubiger zieht, auf deren Ebene eine hypothetische Anwendung der Absätze 1 bis 4 durchzuführen ist. Versagen sowohl Deutschland als auch – auf derselben Ebene – ein anderer Staat einen Abzug von Aufwendungen nach den Regeln für importierte Besteuerungssinkongruenzen soll eine anteilige Aufteilung des Abzugsverbots erfolgen (Rz. 115, 116).

#### **Beweislast**

Zur Beweislastverteilung verweist das BMF auf die allgemeinen Grundsätze. Da das Abzugsverbot eine steuererhöhende Tatsache ist, obliegt der Feststellungslast der Finanzverwaltung, wobei auf die erhöhte Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen hingewiesen wird (Rz. 119). Als möglicherweise vorzulegenden Unterlagen nennt das BMF-Schreiben u.a. Unterlagen aus der Buchhaltung der beteiligten Rechtsträger und Auskünfte der ausländischen Finanzbehörde über die Behandlung des konkreten Sachverhalts im Ausland (Rz. 121). Für die Ausnahmetatbestände, also insbesondere die doppelt berücksichtigten Erträge, trägt der Steuerpflichtige die Feststellungslast (Rz. 122), der Beweisvorsorge zu treffen hat (Rz. 123).

#### **Fundstelle**

BMF, Betriebsausgabenabzugsverbot bei Besteuerungssinkongruenzen (§ 4k EStG),  
[Entwurfsschreiben vom 13.07.2023](#)

# Ihr Ansprechpartner

Alexander Linn

Partner

[allinn@deloitte.de](mailto:allinn@deloitte.de)

Tel.: +49 89 2903 68558

---

[www.deloitte-tax-news.de](http://www.deloitte-tax-news.de)

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.