

Die Neuregelungen auf einen Blick

- ▶ Der § 4i ist vor dem Hintergrund der OECD/G20-Empfehlungen zur Vermeidung von Gewinnkürzungen und -verlagerungen im internationalen Steuerrecht (Aktionspunkt 2) in das Gesetz zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnverkürzungen und -verlagerungen – BEPS-Umsetzungsgesetz (BEPS-UmsG) v. 20.12.2016 aufgenommen worden. Durch die Vorschrift soll eine doppelte steuerwirksame Berücksichtigung von Sonderbetriebsausgaben verhindert werden.
- ▶ Fundstelle: Gesetz zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnverkürzungen und -verlagerungen – BEPS-Umsetzungsgesetz (BEPS-UmsG) v. 20.12.2016 (BGBl. I 2016, 3000; BStBl. I 2017, 5).

§ 4i

Sonderbetriebsausgabenabzug

eingefügt durch BEPS-UmsG v. 20.12.2016 (BGBl. I 2016, 3000; BStBl. I 2017, 5)

1Aufwendungen eines Gesellschafters einer Personengesellschaft dürfen nicht als Sonderbetriebsausgaben abgezogen werden, soweit diese Aufwendungen auch die Steuerbemessungsgrundlage in einem anderen Staat mindern. 2Satz 1 gilt nicht, soweit diese Aufwendungen Erträge desselben Steuerpflichtigen mindern, die bei ihm sowohl der inländischen Besteuerung unterliegen als auch nachweislich der tatsächlichen Besteuerung in dem anderen Staat.

Autor: Dipl.-Kfm. Dr. Christian **Hick**, Steuerberater, Flick Gocke Schaumburg, Bonn
Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Vors. Richter am BFH, München

Schrifttum: U. Prinz, Besteuerung der Personengesellschaften – unpraktikabel und realitätsfremd?, FR 2010, 736; von Freeden/Liekenbrock, Neue Abzugsbeschränkung für Inbound-Akquisitionsfinanzierungen durch § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG n.F., DB 2013, 1690; Gebhardt, Zur Anwendung von § 50d Abs. 10 EStG im Hinblick auf aktives und passives Sonderbetriebsvermögen (Teil II), IStR 2015, 808; Rogall/Schwan, Sonderbetriebsvermögen und Sondervergütungen im Inbound-Fall und bei Inbound-Akquisitionen, DStR 2015, 2633; Bergmann, Double dip ade – Erste Einordnung des neuen § 4i EStG, FR 2017, 126; Kanzler, Das neue Abzugsverbot des § 4i EStG für Sonderbetriebsausgaben, NWB direkt 2017, 108; Schnitger, Weitere Maßnahmen zur BEPS-Gesetzgebung in Deutschland, IStR 2017, 214.

Kompaktübersicht

J 16-1 **Inhalt der Änderung:** § 4i Satz 1 begründet ein BA-Abzugsverbot für SonderBA. Nach Satz 1 der Vorschrift ist ein Abzug von SonderBA im Rahmen der inl. Gewinnermittlung ausgeschlossen, falls die Aufwendungen auch die StBemessungsgrundlage in einem ausländ. Staat mindern. Durch Satz 2 werden Einschränkungen von dem aus Satz 1 resultierenden BA-Abzugsverbot begründet. Das BA-Abzugsverbot gilt nicht, soweit die Aufwendungen Erträge desselben Stpfl. mindern, die bei im sowohl der inländ. Besteuerung unterliegen als auch nachweislich der tatsächlichen Besteuerung in dem anderen Staat.

J 16-2 **Rechtsentwicklung:** Eine mit § 4i vergleichbare Vorschrift weist das ESTG bislang nicht auf. Gewisse Parallelen sind zu § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG erkennbar, der eine steuerwirksame Berücksichtigung negativer Einkünfte des OT oder der OG ausschließt, soweit die Einkünfte bei der Ermittlung des Einkommens der OG oder des OT in einem ausländ. Staat berücksichtigt werden (vgl. Krumm in Blümich, § 14 KStG Rn. 215 [3/2016]; s. § 14 KStG Anm. 274 ff.).

J 16-3 **Zeitlicher Anwendungsbereich:** Gemäß § 52 Abs. 1 idF des BEPS-UmsG v. 20.12.2016 (BGBl. I 2016, 3000; BStBl. I 2017, 5) ist § 4i erstmals für den VZ 2017 anzuwenden.

J 16-4 **Grund der Änderung:**

► **Qualifikationskonflikte im Zusammenhang mit der Beteiligung von Steuerausländern an inländischen Personengesellschaften:** Ausweislich der Gesetzesbegründung steht die Einführung des § 4i im Zusammenhang mit Qualifikationskonflikten, die im Zusammenhang mit der Beteiligung von Steuerausländern an inländ. PersGes. auftreten können (vgl. BRDrucks. 406/16, 4). Hintergrund ist, dass das deutsche Besteuerungskonzept von PersGes. nach Maßgabe des sog. Transparenzprinzips in ausländ. Rechtsordnungen unbekannt ist bzw. nur in modifizierter Form zur Anwendung gelangt (vgl. hierzu auch die Länderübersicht zu BMF v. 26.9.2014 – IV B 5 - S 1300/09/10003, 2014/0599097, BStBl. I 2014, 1258). Das sog. Transparenzprinzip zeichnet sich dadurch aus, dass in den für die PersGes. festzustellenden und den Gesellschaftern – entsprechend ihrer Beteiligungsquote zuzurechnenden – Gesamtgewinn (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2) neben dem Erg. des Gesamthandsbereichs der Gesellschaft auch das Erg. des sog. Sonderbereichs der Gesellschaftereingeht (zur methodischen Systematik s. U. Prinz, FR 2010, 736). Angesprochen sind damit Aufwendungen und Erträge, die im Zusammenhang mit der Gesellschaft (SonderBV I) bzw. der Beteiligung des Gesellschafters an der PersGes. (Son-

derBV II) stehen. Bei Beteiligung von Steuerausländern an inländ. PersGes. können sich vom Gesellschafter getätigte Aufwendungen damit prinzipiell zweifach als BA steuermindernd auswirken. Einmal im Rahmen der inländ. GE der PersGes. in Form von SonderBA und zudem im Ausland in Form von mit den erzielten Einnahmen in Zusammenhang stehenden Aufwendungen oder in Form von Beteiligungsaufwendungen im Zusammenhang mit der Beteiligung an der inländ. PersGes. Diesen steuerlichen „Qualifikationskonflikt“ hatte der Gesetzgeber bei der Abfassung des § 4i vor Augen. Der tatsächliche Anwendungsbereich der Vorschrift geht aber über diesen Qualifikationskonflikt deutlich hinaus.

► **Zuordnung des Besteuerungsrechts für das Ergebnis eines Steuerausländers aus der Beteiligung an der Personengesellschaft:** Die Problematik des doppelten steuerwirksamen Abzugs von Aufwendungen eines Steuerausländers im Zusammenhang mit der Beteiligung an einer inländ. PersGes. ist vor dem Hintergrund der Zuordnung des Besteuerungsrechts für das Erg. eines Steuerausländers aus der Beteiligung an einer inländ. PersGes. zu sehen. Im Grundsatz unterliegt der Gewinnanteil eines Steuerausländers aus der Beteiligung an einer inländ. PersGes. (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2) in Deutschland im Rahmen der beschränkten StPflcht des Gesellschafters der Besteuerung (§ 1 Abs. 4, § 2 Nr. 1 KStG, § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a). Besteht mit dem Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters der PersGes. ein DBA, steht nach dem in den Länderabkommen regelmäßig angelegten BSPrinzip (gem. einer Art. 7 Abs. 1 OECD-MA vergleichbaren Regelung) ausschließlich Deutschland als BS-Staat das Besteuerungsrecht für das Erg. des Gesellschaftes aus der Beteiligung an der inländ. PersGes. zu (s. hierzu auch BMF v. 26.9.2014 – IV B 5 - S 1300/09/10003, 2014/0599097, BStBl. I 2014, 1258, Tz. 3.1). Für im Rahmen des SonderBV I erfasste Sondervergütungen hat der Gesetzgeber mit § 50d Abs. 10 das in Art. 7 Abs. 7 OECD-MA verankerte Subsidiaritätsprinzip (Vorrang einer Art. 11, 12 und 15 OECD-MA entsprechenden Verteilungsnorm des Abkommens für Zinsen, Lizenzzahlungen und Tätigkeitsvergütungen) außer Kraft gesetzt. Folge ist, dass Sondervergütungen und die damit in Zusammenhang stehenden Aufwendungen (§ 50d Abs. 10 Satz 2) den Unternehmensgewinnen iSd. Art. 7 Abs. 1 OECD-MA für Besteuerungszwecke zugewiesen werden, wenn das Länderabkommen keine Regelung zur Zuweisung von Sondervergütungen zu den Unternehmensgewinnen aufweist (s. § 50d Abs. 10; s. § 50d Anm. 132). Dem SonderBV II zuzuordnende SonderBA mindern ebenfalls den Deutschland nach Maßgabe des BSPrinzips für Besteuerungszwecke zugewiesenen Unternehmensgewinn. Unter diesem Aspekt stellt sich die Minderung des deutschen Besteuerungssubstrats um SonderBA als Folge der Zuweisung des Besteuerungsrechts für Unternehmensgewinne an den BS-Staat dar.

► **Verhinderung des doppelten Abzugs von Betriebsausgaben:** Ausgehend von dem dargestellten Qualifikationskonflikt im Zusammenhang mit der Beteiligung von Steuerausländern an inländ. PersGes. soll § 4i – als gesetzgeberisches Hauptziel – verhindern, dass im Ausland ansässige Gesellschafter einer inländ. PersGes. mit der Beteiligung in Zusammenhang stehende Aufwendungen in Deutschland steuerwirksam als SonderBA (dh. in Form von SonderBA I oder II) und zusätzlich im Ausland als mit den erzielten Einkünften aus der Beteiligung an der deutschen PersGes. bzw. als mit der Beteiligung an der PersGes. in Zusammenhang stehende Beteiligungsaufwendungen zum Abzug bringen („steuerschädliche Inbound-Finanzierungsstruktur“). In Bezug auf als SonderBV II geltend gemachte Aufwendungen nennt die Gesetzesbegründung folgenden – in der Praxis nicht selten anzutreffenden – Fall eines doppelten steuerwirksamen Abzugs von BA, den die Vorschrift unterbinden soll (vgl. BRDrucks. 406/16, 3ff.; s. auch von Freeden, Handelsblatt-Steuerboard v. 19.9.2016; Bergmann, FR 2017, 126): Ausländische Investoren (zB eine ausländ. [Erwerber-]KapGes.) erwerben Beteiligungen an inländ. (Ziel-)KapGes. (zB einer GmbH) häufig „über“ inländ. (Zwischen-)PersGes. (zB GmbH & Co. KG). Häufig finanziert die ausländ. Erwerbergesellschaft den Erwerb der Zielbeteiligung mit einem verzinslichen Darlehen, das die Gesellschaft bei einer Bank aufnimmt. Die erhaltenen Fremdmittel werden der Zwischen-PersGes. als Eigenkapital zur Verfügung gestellt, die Zwischen-PersGes. erwirbt die Beteiligung an der Zielgesellschaft. Der Zinsaufwand kann nach ausländ. StRecht eine (stl. abzugsfähige) BA der Erwerbergesellschaft sein, nach deutschem (PersGes-)StRecht handelt es sich um eine stl. abzugsfähige SonderBA der Erwerbergesellschaft bei der inländ. PersGes. Im Erg. kann es in Folge der Zinszahlung somit zu einer Minderung der ausländ. Bemessungsgrundlage der Erwerbergesellschaft und zu einer Minderung der für die Zwischen-PersGes. in Deutschland festzustellenden Einkünfte (freigestellte BS-Einkünfte im DBA-Fall) kommen. Für den Fall der Weitergabe des vom Gesellschafter aufgenommenen Darlehens in Form einer unentgeltlichen Darlehensgewährung an die inländ. PersGes. hatte die FinVerw. zuletzt unter Durchbrechung des Veranlassungszusammenhangs gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und insoweit ohne Rechtsgrundlage die Auffassung vertreten, einer Einstufung des Darlehens als negatives SonderBV II stehe entgegen, dass die Darlehensverbindlichkeit ihre wirtschaftliche Veranlassung in der Tätigkeit der ausländ. Erwerbergesellschaft habe (vgl. BMF v. 26.9.2014 – IV B 5 - S 1300/09/10003, 2014/0599097, BStBl. I 2014, 1258, Tz. 5.1.2). In diesen Fällen sei § 50d Abs. 10 nicht anwendbar. Mangels Zuordenbarkeit der Darlehensforderung zu der inländ. BS seien die Voraussetzungen des BSVorbehalts – entsprechend Art. 11 Abs. 4 OCED-MA – nicht erfüllt. Die Zinsaufwendungen seien in Deutschland somit nicht ab-

zugsfähig (s. hierzu auch Gebhardt, IStR 2015, 808 [811]; Rogall/Schwan, DStR 2015, 2633 [2638]).

Bedeutung der Änderung:

J 16-5

► **Überblick über die Funktionsweise des § 4i:**

- ▷ *Begründung eines steuerlichen Korrespondenzprinzips:* Der § 4i ist darauf ausgerichtet, einer doppelten steuerwirksamen Berücksichtigung von Aufwendungen im Zusammenhang mit der unbeschränkten bzw. beschränkten Einkommen- und Körperschaftsteuerpflicht von betrieblichen und mitunternehmerschaftlichen Einkünften entgegenzuwirken. Auch wenn der Anwendungsbereich der Vorschrift nicht auf inländ. PersGes. beschränkt ist, stellt die Versagung des Abzugs von SonderBA im Zusammenhang mit der Beteiligung von Steuerausländern an inl. PersGes. den Hauptanwendungsfall der Vorschrift dar. Die Vorschrift ist in vielfacher Hinsicht unklar und auslegungsbedürftig. Grundgedanke des § 4i ist die Begründung eines stl. Korrespondenzprinzips: Eine steuerwirksame Berücksichtigung von Aufwendungen des Gesellschafters einer PersGes. als SonderBA wird durch § 4i Satz 1 ausgeschlossen, falls die Aufwendungen (auch) die StBemessungsgrundlage in einem anderen Staat mindern. Hierdurch soll der § 4i Satz 1 der Erzielung ungerechtfertigter Steuervorteile im Zusammenhang mit der Beteiligung an PersGes. entgegenwirken. Einen ersten Ansatz zur Regelung dieser Thematik hatte der Finanzausschuss dem BRat bereits in seiner Stellungnahme zum Regierungsentwurf eines Zollkodexanpassungsgesetzes (vgl. BRDrucks. 432/1/14) mit der Einführung eines § 4 Abs. 5a vorgeschlagen (vgl. dazu Hick, Handelsblatt-Steuerboard v. 5.11.2014). Im Hinblick auf die Komplexität der Thematik wurde der Vorschlag im weiteren Verlauf des Gesetzgebungsvorhabens dann allerdings nicht umgesetzt.
- ▷ *Sonderbetriebsausgaben im Zusammenhang mit der Beteiligung an einer Personengesellschaft:* § 4i setzt SonderBA im Zusammenhang mit der Beteiligung an einer PersGes. voraus. Die Vorschrift ist somit auf eine grenzüberschreitende Beteiligungsstruktur an einer PersGes. ausgerichtet. An einer inländ. oder ausländ. PersGes. müssen im Ausland oder im Inland ansässige Gesellschafter beteiligt sein. In einem reinen „Inlandssachverhalt“ (inländische PersGes. mit im Inland ansässigen Gesellschafterkreis) gelangt § 4i nicht zur Anwendung. SonderBA eines Steuerinländers im Zusammenhang mit der Beteiligung an einer inländ. PersGes. werden von § 4i nicht erfasst.
- ▷ *Erfassung von Aufwendungen aus bereits bestehenden vertraglichen Vereinbarungen:* Für von § 4i erfasste Aufwendungen eines Gesellschafters, die auf im Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung der Neuregelung bereits bestehenden vertraglichen Vereinbarungen mit fremden Dritten (zB Darle-

hensverträgen) beruhen, besteht nach dem Gesetzeswortlaut keine Übergangs- bzw. Bestandsschutzregelung. Für den Stpfl. ergibt sich hieraus die Problematik, langfristig angelegte Finanzierungsstrukturen ggf. kurzfristig an die geänderten stl. Rahmenbedingungen anpassen zu müssen. Einen Verfassungsverstoß dürfte dies wegen unechter Rückwirkung nicht darstellen.

- ▷ *Von § 4i erfasster Steuereffekt ist nicht Folge einer modellhaften Gestaltung:* Für die Einordnung des § 4i ist zu beachten, dass der von § 4i erfasste belastungsmindernde „Steuereffekt“ nicht Folge einer modellhaften Steuergestaltung ist (s. auch von Freeden, Handelsblatt-Steuerboard v. 19.9.2016). Ursache ist vielmehr die Besteuerung von PersGes. nach Maßgabe des Transparenzprinzips unter Einbeziehung dem Sonderbereich der Gesellschafter zuzuordnender Aufwendungen und Erträge.
- ▷ *Einordnung des § 4i in den Kontext des sog. BEPS-Projektes der OECD und der G20:* Für die Einordnung des § 4i in den Kontext des sog. BEPS-Projektes der OECD und der G20 ist Folgendes zu beachten: In den Vorschlägen der OECD werden die aus der Besteuerung deutscher PersGes. nach Maßgabe des Transparenzprinzips resultierenden Qualifikationskonflikte und die hieraus resultierende Problematik eines doppelten BA-Abzugs nicht unmittelbar angesprochen. Die Empfehlungen der OECD im Zusammenhang mit der Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen (Aktionspunkt 2) setzen sich insbes. mit Konstellationen auseinander, bei denen die Abzugsfähigkeit von Zahlungen in einem Staat und die Nichtbesteuerung beim Zahlungsempfänger auf dem Einsatz von hybriden Finanzierungsinstrumenten oder hybriden Gesellschaften beruht. Eine Bund-Länder-Arbeitsgruppe soll einen Gesetzentwurf erarbeiten, der die Empfehlungen der OECD berücksichtigt. Ein Abschluss der Arbeiten ist im Hinblick auf die Komplexität der Thematik derzeit allerdings nicht absehbar. Den Empfehlungen der OECD im Aktionspunkt 2 lässt sich allerdings der übergeordnete Grundsatz entnehmen, einer doppelten steuerwirksamen Berücksichtigung von BA in mehreren Staaten aufgrund von „Qualifikationskonflikten“ entgegenzuwirken. Insoweit ist der § 4i als „Sofortmaßnahme“ des Gesetzgebers zu verstehen, um Fälle eines doppelten BA-Abzugs zu unterbinden.
- ▶ **Verhältnis des § 4i zu anderen Vorschriften:** Der Gesetzgeber hat das Verhältnis des § 4i zu anderen Vorschriften nicht geregelt. Als BA-Abzugsbeschränkung stellt sich vor allem die Frage nach dem Verhältnis zu den weiteren BA-Abzugsbeschränkungen des EStG:
 - ▷ *Verhältnis zum Abzugsverbot des § 4 Abs. 4:* Von § 4i werden nur iSd. § 4 Abs. 4 betrieblich veranlasste SonderBA erfasst. Für nicht betrieblich veranlasste SonderBA stellt sich daher die Frage der Anwendung des Abzugsverbots nicht.

- ▷ *Verhältnis zu § 4h*: Soweit es sich bei den geltend gemachten SonderBA um Vergütungen für Fremdkapital iSd. § 4h Abs. 3 handelt, geht § 4h der Anwendung des § 4i vor (zu Einzelheiten der betriebsbezogenen Anwendung der Zinsschranke bei PersGes. s. § 4h Anm. 73). Nur für die danach als BA (§ 4 Abs. 4) abzugsfähigen Aufwendungen kann sich die Frage stellen, ob § 4i Satz 1 einem Abzug als BA entgegensteht (vgl. Kanzler in Kanzler/Kraft/Bäumli, 2. Aufl. 2017, § 4i Rn. 5; Schnitger, IStR 2017, 214 [217]). Insoweit ist § 4i als *lex specialis* zu § 4h zu verstehen.
- ▷ *Verhältnis zu § 50d Abs. 10*: Gemäß § 50d Abs. 10 gelten Sondervergütungen (zB Zinszahlungen der PersGes. für ein vom Gesellschafter gewährtes Darlehen) für Zwecke der Anwendung der DBA ausschließlich als Unternehmensgewinne (s. hierzu Wassermeyer, Art. 7 OECD-MA Rn. 105 [10/2013]; Loschelder in Schmidt, 35. Aufl. 2016, § 50d Rn. 62). Der Unternehmensgewinn ist der BS zuzuordnen, die den hiermit in Zusammenhang stehenden Aufwand trägt. Insoweit bestimmt § 50d Abs. 10 Satz 1 im Sinne einer DBA-Anwendungsregelung den Vorrang einer Art. 7 OECD-MA entsprechenden Vorschrift des Länderabkommens für Unternehmensgewinne vor einer Art. 10, 11 und 12 OECD-MA entsprechenden Verteilungsnorm des Länderabkommens für Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren. Die Vorschrift dient insoweit der Absicherung der Zuordnung von Sondervergütungen – entsprechend der Systematik des nationalen Rechts – zu den Unternehmensgewinnen auf Ebene des Abkommensrechts. In systematischer Hinsicht dient § 50d Abs. 10 daher dazu, die in § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 angelegte Zuordnung von Sondervergütungen zu den Unternehmensgewinnen im Sinne einer „DBA-Anwendungsregelung“ auch auf Ebene des Abkommensrechts umzusetzen. Bei § 4i handelt es sich hingegen um eine GE-Vorschrift des nationalen Rechts. Im Einzelnen ist daher wie folgt zu unterscheiden: Für mit SonderBE in Zusammenhang stehende Aufwendungen ergibt sich aus § 4i, ob die Aufwendungen im Rahmen der inländ. GE der PersGes. (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2) als BA stl. abzugsfähig sind. Der § 50d Abs. 10 regelt dann in einem weiteren Schritt (für die ggf. um die SonderBA verminderten SonderBE) für die Anwendung der DBA die Zuordnung zum abkommensrechtl. Unternehmensgewinn. In Bezug auf das SonderBV II gilt daher Folgendes: Aus der Anknüpfung von § 50d Abs. 10 Satz 2 an das Vorhandensein von Sondervergütungen folgt, dass § 50d Abs. 10 auf das SonderBV II, dh. auf Aufwendungen, die mit der Beteiligung des Gesellschafters an einer PersGes. in Zusammenhang stehen, nicht zur Anwendung gelangen kann (vgl. § 50d Anm. 133; Gosch in Kirchhof, 15. Aufl. 2016, § 50d Abs. 10 Rn. 45), denn in diesen Fällen fehlt es an von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 erfassten Sondervergütungen (glA. FG Düss. v. 21.5.2015 – 8 K 2451/12G, IStR 2015, 828, rkr.).

Dem SonderBV II zuzuordnende SonderBA werden damit zwar von § 4i, nicht aber von § 50d Abs. 10 erfasst.

- ▷ **Verhältnis zu § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG:** § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG hat einen Ausschluss von negativen Einkünften sowohl des OT wie auch der OG im Rahmen der inländ. Besteuerung zur Folge, wenn diese negativen Einkünfte auch im Rahmen einer ausländ. Besteuerung des OT, der OG oder einer anderen Person berücksichtigt werden. Zwar kann es sich bei der inländ. PersGes. auch um einen OT handeln, von § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG wird die doppelte stl. Berücksichtigung von SonderBA allerdings nicht erfasst (vgl. von Freeden/Liekenbrock, DB 2013, 1690).
- ▷ **Verhältnis zu § 7 Abs. 1 Satz 1 GewStG:** Das aus § 4i resultierende Abzugsverbot für Sonderbetriebsausgaben schlägt über § 7 Satz 1 GewStG auf die Ermittlung des Gewerbeertrags durch.
- ▷ **Verhältnis zu § 8 Nr. 1 GewStG:** Nach § 4i nicht abzugsfähige Zinsaufwendungen unterliegen nicht gemäß § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG der gewerbsteuerlichen Hinzurechnung.
- ▷ **Verhältnis zu § 10 AStG:** Bei der Ermittlung des Hinzurechnungsbetrages gemäß § 10 AStG gelangt § 4i zur Anwendung. Der § 10 Abs. 3 Satz 4 AStG sieht – anders als dies bspw. bei § 4h und dem geplanten § 4j (s. BR Drucks. 18/11233) der Fall ist – keine Ausnahme von der Anwendung des 4i bei der Ermittlung des Hinzurechnungsbetrages vor. Der § 4i kann daher bei der Prüfung einer Niedrigbesteuerung der Einkünfte der ausländischen Zwischengesellschaft bzw. bei der Ermittlung des Hinzurechnungsbetrages zu berücksichtigen sein (dh. auch in Fällen, in denen § 4i nicht bereits ohnehin auf Ebene eines inländischen Betriebs (Zwischengesellschaft mit inländischer BS) zur Anwendung gelangt, s. § 10 Abs. 3 Satz 4 AStG).

► **Verhältnis des § 4i zum Verfassungs- und Europarecht und DBA-Recht:**

- ▷ **Sicherstellung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung:** Der § 4i soll einer doppelten steuerwirksamen Berücksichtigung von BA entgegenwirken. Unter diesem Aspekt dient die Vorschrift der Sicherstellung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und ist daher in verfassungsrechtl. Hinsicht zulässig (vgl. Wacker in Schmidt, 36. Aufl. 2017, § 4i Rn. 6; Kanzler in Kanzler/Kraft/Bäumel, 2. Aufl. 2017, § 4i Rn. 4).
- ▷ **Unionsrechtliche Vereinbarkeit:** Fraglich ist, ob die aus § 4i resultierende Abzugsbeschränkung für Sonder BA bei im EU-Ausland ansässigen Mitunternehmern eine europarechtl. unzulässige Diskriminierung des Gebietsfremden gegenüber dem Gebietsansässigen zur Folge hat. Dies ist nicht der Fall, da die aus § 4i resultierende Beschränkung der Nieder-

lassungsfreiheit und auch der Kapitalverkehrsfreiheit zur Missbrauchsabwehr sowie zur Sicherstellung der Kohärenz der Steuersysteme gerechtfertigt sind. Im Vergleich zu einem im Inland ansässigen Mitunternehmer befindet sich ein im Ausland ansässiger Mitunternehmer nicht in einer vergleichbaren Situation. Bei einem im Inland ansässigen Mitunternehmer ist eine mehrfache steuerwirksame Berücksichtigung von SonderBA bereits im Grundsatz ausgeschlossen.

- ▷ *DBA-Recht*: Der § 4i geht als Bestandteil der Vorschriften der steuerlichen Gewinnermittlung den abkommensrechtlichen Vorschriften vor. Dies ist dadurch begründet, dass sich die Gewinnermittlung auch in DBA-Fällen nach dem innerstaatlichen Recht richtet. In einem zweiten Schritt ist dann – unter Berücksichtigung von § 50d Abs. 10 – zu prüfen, ob das anzuwendende DBA das Besteuerungsrecht für die mitunternehmerischen Einkünfte ggf. beschränkt.

Die Änderungen im Detail

■ Satz 1 (Betriebsausgabenabzugsverbot für Sonderbetriebsausgaben)

Aufwendungen eines Personengesellschafters:

J 16-6

- ▶ **Aufwendungen mit Eigenschaft als Sonderbetriebsausgaben**: Nach dem Wortlaut erstreckt sich der sachliche Anwendungsbereich des Satzes 1 auf Aufwendungen des Gesellschafters einer PersGes., die als SonderBA einzustufen sind. Angesprochen wird von dem Gesetz somit ein Abzug der Aufwendungen im Rahmen der zweistufigen GE gem. § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2. Eine weitere Konkretisierung der von der Vorschrift erfassten „Aufwendungen“ weist der Gesetzeswortlaut nicht auf. Es gelten daher die allgemeinen Grundsätze für die Einstufung von Aufwendungen als SonderBA (zu der Problematik der fehlenden gesetzlichen Definition von SonderBA s. auch Gosch in Kirchhof, 16. Aufl. 2017, § 4i Rn. 5). Bei SonderBA handelt es sich im Grundsatz um sämtliche Aufwendungen, die allein dem Mitunternehmer entstehen und durch den Betrieb veranlasst sind (vgl. nur BFH v. 12.10.2016 – I R 92/12, DStR 2017, 589; BFH v. 18.5.1995 – IV R 46/94, BStBl. II 1996, 295; BFH v. 23.9.2009 – IV R 21/08, BStBl. II 2010, 337). Für die Einstufung von Aufwendungen als SonderBA gelten daher die allgemeinen Regelungen zum Veranlassungszusammenhang von BA. Dabei kann sich die betriebliche Veranlassung auf den Betrieb der PersGes. oder auf die Beteiligung des Gesellschafters an der PersGes. beziehen (vgl. § 15 Anm. 545); erfasst werden sowohl lfd. Aufwendungen als auch

periodisierter Aufwand. An der Auslegung dieses Veranlassungszusammenhangs ändert sich – bei der Beteiligung von Steuerausländern an inländ. PersGes. – auch durch die Einführung des § 1 Abs. 5 Satz 7 AStG und die Interpretation der Vorschrift durch die BsGaV (BGBl. I 2014, 1603) nichts. Dies hat die FinVerw. in Tz. 18 der BS-Verwaltungsgrundsätze, BMF v. 22.12.2016 (BStBl. I 2017, 182) zwischenzeitlich klargestellt. Vom Anwendungsbereich des § 4i Satz 1 sind somit Aufwendungen angesprochen, die – wenn nicht gem. § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 eine Zuordnung der Aufwendungen zum SonderBV zu erfolgen hätte – auf Ebene des Mitunternehmers stl. zu berücksichtigen wären. Erfasst sind somit Aufwendungen, die durch mit dem Betrieb der PersGes. in Zusammenhang stehende Sondervergütungen bzw. durch die Beteiligung des Gesellschafters an der PersGes. selbst veranlasst sind, und damit die Voraussetzungen für eine stl. Berücksichtigung als SonderBA (im Rahmen des SonderBV I oder SonderBV II) erfüllen. Erfasst werden damit auch als SonderBA einzustufende Aufwendungen, die mit von dem Gesellschafter erzielten Sondervergütungen (bspw. für Dienstleistungen des Gesellschafters oder Nutzungsüberlassungen) in Zusammenhang stehen. Der Anwendungsbereich des § 4i geht damit deutlich über die in der BRDrucks. 406/16, 3ff. angesprochene „steuerschädliche Finanzierungsstruktur“ (doppelte steuerwirksame Berücksichtigung mit der Beteiligung an der PersGes. in Zusammenhang stehender Finanzierungsaufwendungen) hinaus.

► **Aufwendungen im Zusammenhang mit Sondervergütungen:** Bei Aufwendungen im Zusammenhang mit Sondervergütungen wird es sich typischerweise um Aufwendungen handeln, die in einem Veranlassungszusammenhang mit den erzielten Sondervergütungen stehen. Diese Voraussetzungen sind beispielsweise bei Finanzierungsaufwendungen des Gesellschafters erfüllt, die im Zusammenhang mit einem der Gesellschaft gewährten Darlehen anfallen.

► **Aufwendungen im Zusammenhang mit der Beteiligung selbst:** Hinsichtlich der mit der Beteiligung an der PersGes. in Zusammenhang stehenden Aufwendungen nennt die Gesetzesbegründung den Fall, dass der Gesellschafter seine Kommanditeinlage durch ein Darlehen refinanziert. Das Darlehen ist dann dem negativen SonderBV des Gesellschafters bei der PersGes. zuzuordnen. Folge ist, dass die Zinsaufwendungen zu den SonderBA II des Gesellschafters zählen.

► **Kein Zusammenhang zwischen Aufwendungen und Erträgen erforderlich:** Vor dem Hintergrund, dass § 4i Satz 1 auch als SonderBV II einzustufende Aufwendungen erfassen soll, verlangt die Vorschrift nicht, dass die Aufwendungen mit Erträgen des Gesellschafters in Zusammenhang stehen – so wie dies bei Sondervergütungen der Fall ist.

Gesellschafter einer Personengesellschaft:

J 16-7

► Gesellschafterstellung bei einer Personengesellschaft:

- ▷ *Beteiligung an der Personengesellschaft muss betriebliche und mitunternehmerschaftliche Einkünfte vermitteln:* Der § 4i bildet einen Bestandteil der Vorschriften der stl. GE. und versagt den Abzug von SonderBA. Der persönliche Anwendungsbereich des § 4i setzt daher eine Gesellschafterstellung bei einer PersGes. voraus, die ihren Gesellschaftern betriebliche und mitunternehmerschaftliche Einkünfte iSd. §§ 13, 15 oder 18 vermittelt. Hauptanwendungsfall der Vorschrift bildet insoweit die Beteiligung an einer PersGes., aus der als Mitunternehmer Einkünfte iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 resultieren. Praktischer Hauptanwendungsfall ist insoweit v. a. die Beteiligung an einer gewerblich tätigen PersGes. und über § 15 Abs. 3 auch an einer gewerblich geprägten und gewerblich infizierten PersGes. Die atypisch stille Gesellschaft ist nach derzeitiger Rechtslage hingegen von dem Anwendungsbereich ausgenommen (zur geplanten Rechtsänderung s. unten). Nicht erfasst sind zudem auch nicht gewerblich tätige PersGes. (bspw. eine vermögensverwaltende GbR). Der stl. Status des Gesellschafters, dh. ob es sich um eine natürliche Person oder um eine juristische Person handelt, ist für die Anwendung des § 4i nicht relevant (s.u.). Ebenso spielen die Beteiligungshöhe und die Dauer der Beteiligung an der PersGes. keine Rolle. Entscheidend ist somit allein eine Gesellschafterstellung bei einer PersGes., aus der betriebliche und mitunternehmerschaftliche Einkünfte resultieren.
- ▷ *Wortlaut des § 4i ist nicht auf inländische Personengesellschaft beschränkt:* Die Beteiligung eines Steuerausländers an einer inländischen PersGes. stellt nach der Gesetzesbegründung (vgl. BRDrucks. 406/16, 4) den Hauptanwendungsfall der Vorschrift dar (Verhinderung einer „steuer-schädlichen Inbound-Finanzierungsstruktur“). Der Wortlaut der Vorschrift ist allerdings nicht auf inländische PersGes. beschränkt (vgl. Wacker in Schmidt, 36. Aufl. 2017, § 4i Rn. 1). Erfasst werden damit auch nach Maßgabe des Rechtstypenvergleichs mit inländischen PersGes. vergleichbare ausländische PersGes., die ihren inländischen Gesellschaftern einkommen- und körperschaftsteuerpflichtige mitunternehmerschaftliche Einkünfte vermitteln (s. hierzu auch BMF v. 26.9.2014 – IV B 5 - S 1300/09/10003, 2014/0599097, BStBl. I 2014, 1258, Tz. 5.1.2; Wassermeyer, Art. 7 OECD-MA Rn. 76). Hierdurch vervielfachen sich prinzipiell die von § 4i erfassten Strukturen: Angesprochen ist bspw. der Fall, dass in der inländischen BS einer ausländischen PersGes. Refinanzierungsaufwendungen (SonderBA) für der inländische BS zuzuordnende Kapitalgesellschaftsbeteiligungen geltend gemacht werden (die SonderBA sind der-

jenigen BS zuzurechnen, durch die die SonderBA wirtschaftlich veranlasst sind). Für die Refinanzierungsaufwendungen im Zusammenhang mit den Kapitalgesellschaftsbeteiligungen wird zugleich im Ausland ein Abzug als BA beansprucht. Im Ergebnis kann es auch in diesen Fällen zu einer zweifachen steuerwirksamen Aufwandsberücksichtigung kommen.

- ▷ *Geplante Erstreckung des Anwendungsbereichs des § 4i auf Mitunternehmenschaften:* Die Stellungnahme des Bundesrates zu dem Entwurf eines Gesetzes zur Bekämpfung der Steuerumgehung und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften – Steuerumgebungsbekämpfungsgesetz (StUmgBG) v. 30.12.2016 (BRDrucks. 816/16) sieht zudem vor, den in § 4i verwendeten Begriff „Gesellschafter einer Personengesellschaft.“ durch den Begriff „Mitunternehmer“ zu ersetzen. Im Fall der Verabschiedung der geplanten Gesetzesänderung würde § 4i auch in Fällen zur Anwendung gelangen, in denen zivilrechtlich keine PersGes. gegeben ist. Dies würde insbesondere auf die atypisch stille Gesellschaft zutreffen. Unter diesem Aspekt hat die geplante Änderung eine Erweiterung des Anwendungsbereichs der Vorschrift zur Verhinderung von Gestaltungen zur Umgehung der Vorschrift zur Folge.

► **Gesellschafter einer Personengesellschaft:** Welche Anforderungen an einen von § 4i Satz 1 erfassten Gesellschafter einer PersGes. zu stellen sind, geht aus der Vorschrift nicht klar hervor.

- ▷ *Beteiligung an einer inländischen Personengesellschaft:* Ausgehend vom Regelungszweck werden nur Gesellschafter erfasst, die in einem ausländ. Staat dergestalt der Besteuerung unterliegen, dass die in Deutschland als SonderBA geltend gemachten Aufwendungen auch die stl. Bemessungsgrundlage in einem ausländischen Staat mindern. Dies kann im Rahmen der unbeschränkten oder auch im Rahmen der beschränkten Einkommen- oder Körperschaftsteuerpflicht des Gesellschafters in einem ausländischen Staat der Fall sein (vgl. Wacker in Schmidt, 36. Aufl. 2017, § 4i Rn. 11). Für rein inländische Beteiligungsstrukturen ist der § 4i damit ohne Relevanz. Erfasst werden neben unmittelbar an einer inländischen PersGes beteiligten Gesellschaftern auch mittelbar beteiligte Gesellschafter, soweit die Beteiligung gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG einer unmittelbaren Beteiligung gleichgestellt ist. Ob der Gesellschafter in Deutschland der unbeschränkten oder der beschränkten Einkommen- oder Körperschaftsteuerpflicht unterliegt, ist für die Anwendung der Vorschrift nicht relevant. Soweit die Gesetzesbegründung von einem in einem ausländ. Staat ansässigen Gesellschafter spricht, ist dies irreführend. Bei dem Begriff der Ansässigkeit handelt es sich um eine Begrifflichkeit des Abkommensrechts (vgl. Art. 4 Abs. 1 OECD-MA). Die Anwendung des § 4i wird nicht dadurch aus-

geschlossen, dass der Gesellschafter in dem ausländ. Staat nicht die Voraussetzungen einer in einem ausländ. Staat ansässigen Person erfüllt (zu den Voraussetzungen auf Basis des OECD-MA, s. Pohl in Schönfeld/Ditz, DBA, 2013, Art. 4 OECD-MA Rn. 23 ff.). Entscheidend ist allein, dass der stl. Status des Gesellschafters in einem ausländ. Staat zu einer steuerwirksamen Berücksichtigung von Aufwendungen berechtigt. Regelmäßig wird es sich dabei um die Verwirklichung von Anknüpfungspunkten im Rahmen der unbeschränkten bzw. beschränkten StPflcht in einem ausländ. Staat handeln.

- ▷ *Beteiligung an einer ausl. PersGes.:* Die Anwendung des § 4i auf eine ausländische PersGes. setzt voraus, dass die Beteiligung dem Gesellschafter in Deutschland einkommen- oder körperschaftsteuerpflichtige Einkünfte vermittelt.

Betriebsausgabenabzugsverbot für Sonderbetriebsausgaben:

J 16-8

§ 4i ist als BA-Abzugsverbot ausgestaltet. Die Rechtsfolgen treffen damit ausschließlich den Gesellschafter, der im Rahmen der zweistufigen GE der PersGes. die stl. Berücksichtigung von SonderBA (II. Stufe der GE) beansprucht. Das aus § 4i resultierende BA-Abzugsverbot gelangt damit gesellschaftlerbezogen im Rahmen der stl. GE im Sonderbereich des jeweiligen Gesellschafters zur Anwendung. Auswirkungen auf das festzustellende stl. Erg. des Gesamthandsbereichs der PersGes. ergeben sich somit aus § 4i nicht (vgl. BRDrucks. 406/16, 5). Die Besteuerung von etwaigen mit den SonderBA in Zusammenhang stehender Einnahmen bleibt durch das BA-Abzugsverbot unberührt. Ein Vortrag nicht abzugsfähiger SonderBA in die Folgejahre in Form eines Sonderbetriebsausgabenvortrags (entsprechend § 4h Abs. 1 Satz 5 EStG) ist nicht vorgesehen. Über § 7 Abs. 1 Satz 1 GewStG schlägt § 4i dann auch auf die Ermittlung des Gewerbeertrags durch.

► **Nämlichkeit der vom Betriebsausgabenabzugsverbot erfassten Aufwendungen:** SonderBA sind stl. nicht abzugsfähig, wenn für „diese“, also den nämlichen Aufwand in einem ausländ. Staat der Abzug als stl. BA beansprucht wird. Unter welchen Voraussetzungen das Kriterium der Nämlichkeit erfüllt ist, ergibt sich allerdings weder aus dem Gesetzeswortlaut noch aus der Gesetzesbegründung. Eine betragsmäßige Übereinstimmung zwischen den in Deutschland und den im Ausland geltend gemachten Aufwendungen setzt das Kriterium der Nämlichkeit allerdings nicht voraus. Daher ist das Abzugsverbot des § 4i auch dann einschlägig, wenn die in Deutschland geltend gemachten Aufwendungen – aufgrund von Unterschieden bei der Ermittlung der stl. Bemessungsgrundlage – betragsmäßig von den im Ausland stl. geltend gemachten Aufwendungen abweichen.

► **Keine zeitliche Korrespondenz des Abzugs von Betriebsausgaben erforderlich:** Ist das Kriterium der Nämlichkeit erfüllt, steht der Anwendung des Abzugsverbots nicht entgegen, wenn in zeitlicher Hinsicht keine Korrespondenz hinsichtlich der steuerwirksamen Berücksichtigung der Aufwendungen in einem anderen Staat besteht. Dies bedeutet, dass SonderBA sich auch dann in Deutschland nicht steuermindernd auswirken dürfen, wenn die nämlichen Aufwendungen in einem vorhergehenden oder einem nachfolgenden VZ, Steuerjahr oder Wj. die StBemessungsgrundlage in einem anderen Staat mindern (vgl. BRDrucks. 406/16, 5). Daher können auch im Wege der Nutzung eines Zinsvortrags i.S.d. § 4h Abs. 1 Satz 5 in Deutschland (erstmalig) steuerwirksam berücksichtigte Zinsaufwendungen den Abzugsbeschränkungen des § 4i unterliegen.

► **Minderung der Steuerbemessungsgrundlage in einem anderen Staat:** Das Abzugsverbot des § 4i Satz 1 ist nur einschlägig, „soweit“ die Aufwendungen die StBemessungsgrundlage in einem anderen Staat mindern. Für den Fall, dass die als SonderBA geltend gemachten Aufwendungen in einem anderen Staat nur teilweise zum Abzug zugelassen werden, bleiben die Aufwendungen in Höhe des im Ausland nicht abzugsfähigen Teilbetrages – auf Grund der „soweit“-Formulierung – im Inland als SonderBA abziehbar. In Bezug auf das Kriterium der Minderung der StBemessungsgrundlage ist zu beachten, dass eine Minderung einer ausländ. Ertragsteuer vorliegen muss. Erforderlich ist somit eine stl. Berücksichtigung der Aufwendungen als BA. Welcher wirtschaftliche Effekt durch den Ansatz der Aufwendungen als BA erzielt wird (d.h. die Höhe der Steuerminderung), ist allerdings unbeachtlich. Dies bedeutet, dass eine Minderung der StBemessungsgrundlage auch dann gegeben ist, wenn die Aufwendungen in einem anderen Staat einen Verlustvortrag begründen oder einen bereits bestehenden Verlustvortrag erhöhen (a.A. Schnitger, IStR 2017, 214 [215]). Hingegen fehlt es an einer Minderung der Steuerbemessungsgrundlage, wenn der andere Staat die Aufwendungen dem nicht steuerbaren Bereich zuordnet oder auf Grund einer sachlichen oder persönlichen Steuerbefreiung vom Abzug ausschließt (vgl. Wacker in Schmidt, 36. Aufl. 2017, § 4i Rn. 13). Der Umfang und die Höhe der Besteuerung etwaiger mit den SonderBA in Zusammenhang stehender Sonderbetriebseinnahmen spielt für das Kriterium der „Minderung der Steuerbemessungsgrundlagen in einem anderen Staat“ keine Rolle.

► **Keine Steuersubjektidentität erforderlich:** § 4i fordert nach seinem Wortlaut nicht, dass derjenige, der in Deutschland als Gesellschafter einer PersGes. die steuermindernde Berücksichtigung von Aufwendungen als SonderBA beansprucht, mit dem Stpfl. identisch ist, dessen StBemessungsgrundlage sich in einem anderen Staat durch den Ansatz der Aufwendungen mindert. Es kommt allein darauf an, ob die Aufwendungen die StBe-

messungsgrundlage in einem ausländ. Staat mindern. Einschlägig ist das Abzugsverbot damit beispielsweise auch, wenn die Aufwendungen im Rahmen einer ertragstl. Organschaft nach ausländ. Recht im Ausland das zVE des OT mindern.

► **Keine Auswirkungen auf die Passivierung von negativem Sonderbetriebsvermögen:** Die Rechtsfolge des § 4i ist auf eine Versagung des Abzugs von Aufwendungen als SonderBA im Rahmen der stl. GE beschränkt. Auf die bilanzielle Einstufung der den Aufwendungen zugrundeliegenden Verpflichtungen als passives SonderBV – hierbei kann es sich beispielsweise um Darlehensverbindlichkeiten im Zusammenhang mit einem der PersGes. gewährten Darlehen handeln – hat die Vorschrift hingegen keine Auswirkungen. Dies bedeutet, dass der bilanzielle Veranlassungszusammenhang nicht allein dadurch durchbrochen wird, dass § 4i Satz 1 einem steuerwirksamen Abzug von Aufwendungen als BA entgegensteht.

Verfahrensrechtliche Anwendung des § 4i:

J 16-9

In verfahrensrechtl. Hinsicht gelangt § 4i gesellschafterbezo-gen im Rahmen der einheitlich und gesonderten GE der inländ. PersGes. zur Anwendung (§§ 179 Abs. 2 Satz 2, 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO).

► **Erweiterte Mitwirkungspflicht gem. § 90 Abs. 2 AO im Rahmen der Anwendung des Satzes 1:** Die FinVerw. muss im Rahmen der StVeranlagung einer inländ. PersGes. den entscheidungserheblichen Sachverhalt ermitteln (§ 88 Abs. 1 AO). Für die Tatbestandsmerkmale des Satzes 1 (Aufwendungen mindern die StBemessungsgrundlage in einem ausländ. Staat), trägt die FinVerw. die objektive Beweislast (BFH v. 5.11.1970 – V R 71/67, BStBl. II 1971, 220). Den Gesellschafter einer inländ. PersGes. trifft insoweit zunächst einmal nicht die Beweislast, dass die geltend gemachten SonderBA nicht (auch) die StBemessungsgrundlage in einem anderen Staat mindern. Im Rahmen der erweiterten Mitwirkungspflicht bei Auslands-sachverhalten gem. § 90 Abs. 2 AO wird die FinVerw. allerdings die Vorlage entsprechender Beweismittel verlangen, dass die geltend gemachten SonderBA nicht (auch) die StBemessungsgrundlage in einem anderen Staat mindern (*so auch* Schnitger, IStR 2017, 214 [217]). Zur Frage, wie dieser Nachweis praktisch zu führen ist, trifft der Gesetzeswortlaut keine Aussage. Die den Gesellschafter im Rahmen der erweiterten Mitwirkungspflicht treffenden Nachweispflichten werfen erhebliche praktische Probleme auf. Dies folgt vor allem daraus, dass das Abzugsverbot des Satzes 1 keine zeitliche Korrespondenz zwischen der Berücksichtigung von Aufwendungen als SonderBA und der steuerwirksamen Berücksichtigung der nämlichen Aufwendungen in einem ausländ. Staat verlangt. Folge der intertemporalen Ausgestaltung des Abzugsverbots ist, dass für eine Berücksichtigung von

Aufwendungen als SonderBA der Nachweis zu erbringen ist, dass die nämlichen Aufwendungen weder in einem vorangehenden noch in einem nachfolgenden VZ, Steuerjahr oder Wj. die StBemessungsgrundlage in einem ausländ. Staat gemindert haben oder mindern werden. Welche Anforderungen die deutsche FinVerw. an die Nachweisführung stellen wird, ist derzeit ungeklärt. Die Zielsetzung des Gesetzgebers, mit der Einführung der Vorschrift einer doppelten steuerwirksamen Berücksichtigung von BA entgegenzuwirken, spricht dafür, dass die FinVerw. an die vorzulegenden Nachweise hohe Anforderungen stellen wird. Die FinVerw. dürfte eine „Negativbestätigung“ der ausländ. FinVerw. verlangen, dass die in Deutschland als BA geltend gemachten nämlichen Aufwendungen in dem ausländ. Staat weder im laufenden noch in einem vorangegangenen bzw. nachfolgenden VZ, Steuerjahr oder Wj. die stl. Bemessungsgrundlage mindern, gemindert haben oder mindern werden (zu verfahrensrechtl. Fragestellung s. auch Anm. J 16-16). Insbesondere bei einer größeren Anzahl im Ausland stpfl. Gesellschafter einer inländ. PersGes. dürfte dies den Zeitbedarf für die Umsetzung des Veranlagungsverfahrens erheblich erhöhen.

■ Satz 2 (Ausnahme vom Betriebsausgabenabzugsverbot)

J 16-10 Überblick über die Rückausnahme von dem Abzugsverbot für Sonderbetriebsausgaben:

Aus § 4i Satz 2 resultiert – unter bestimmten Voraussetzungen – eine Rückausnahme von dem aus Satz 1 der Vorschrift resultierenden Abzugsverbot für SonderBA. Hierdurch sollen nach dem Willen des Gesetzgebers überschießende Wirkungen der Abzugsbeschränkung vermieden werden (vgl. BRDrucks. 406/16, 5). Nicht zur Anwendung gelangen soll das Abzugsverbot des Satzes 1 dann, wenn das stl. Erg. des Steuerausländers aus der Beteiligung an der inländ. PersGes. sowohl in Deutschland als auch in einem ausländ. Staat der Besteuerung unterliegt; in diesen Fällen gilt dann wieder § 4 Abs. 4. Diese Voraussetzungen können im Fall der Beteiligung eines Steuerausländers an einer inländ. PersGes. im Nicht-DBA-Fall oder auch dann erfüllt sein, wenn das DBA für die Einkünfte des Steuerausländers aus der Beteiligung an der inländ. PersGes. (an Stelle der Freistellungsmethode) die Anrechnungsmethode vorsieht (zu Einzelheiten s. Anm. J 16-15). In systematischer Hinsicht steht die aus Satz 2 resultierende Rückausnahme im Zusammenhang mit den vom Gesetzgeber mit der Einführung des BA-Abzugsverbots verfolgten Zielsetzungen. Satz 1 soll – entsprechend dem Abwehr-/Missbrauchsvermeidungscharakter der Vorschrift – verhindern, dass sich SonderBA sowohl in Deutschland als auch im ausländ. Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters steuermindernd auswirken. Ist

eine solche doppelte steuerwirksame Berücksichtigung von SonderBA in tatsächlicher Hinsicht hingegen nicht gegeben, weil auch die Erträge aus der Beteiligung an der inländischen PersGes. sowohl in Deutschland als auch im ausländischen Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters der Besteuerung unterliegen, ist für die Anwendung des Abzugsverbots kein Raum. Für diese Fälle regelt der Satz 2 – als Folge der zweifachen Ertragsbesteuerung – Ausnahmen von dem aus Satz 1 der Vorschrift resultierenden Abzugsverbot.

Ertragsmindernde Berücksichtigung der Aufwendungen des Steuerpflichtigen:

J 16-11

► **Aufwendungen mindern „Erträge desselben Steuerpflichtigen“:**

Die Ausnahme vom Abzugsverbot des Satzes 1 ist nur dann erfüllt, wenn die Aufwendungen „Erträge desselben Steuerpflichtigen“ mindern. Das Abzugsverbot des Satzes 1 für SonderBA ist damit dann nicht einschlägig, soweit die ermittelte stl. Saldogröße sowohl im Inland als auch in einem ausländischen Staat tatsächlich der Besteuerung unterliegt (zu den Anforderungen an eine tatsächliche Besteuerung s. Anm. J 16-15). Dabei weisen die von Satz 2 erfassten Aufwendungen – für die der Gegenbeweis für die Erlangung der stl. Abzugsfähigkeit geführt werden kann – keine Abweichungen zu den von Satz 1 erfassten Aufwendungen auf. In systematischer Hinsicht wird die Anwendung des Satzes 2 dadurch erschwert, dass die Vorschrift – anders als dies im Anwendungsbereich des Satzes 1 der Fall ist – nicht an die stl. Behandlung einer Aufwandsgröße (Aufwendungen im Zusammenhang mit der Beteiligung an einer PersGes.), sondern an eine stl. Saldogröße anknüpft. So stellt der Satz 2 auf die stl. Behandlung der um die Aufwendungen geminderten Erträge und somit einer stl. Saldogröße ab. Allerdings setzt auch der Satz 2 die Nämlichkeit der Aufwendungen voraus. Dies bedeutet, dass die Ausnahme vom Abzugsverbot nur dann greift, wenn für den „nämlichen Aufwand“ der Nachweis erbracht werden kann, dass der Aufwand Erträge mindert, die sowohl der inländischen Besteuerung unterliegen als auch der tatsächlichen Besteuerung in dem anderen Staat.

► **Erträge aus der Beteiligung an einer inländischen Personengesellschaft:** Hinsichtlich des in Satz 2 verwendeten Begriffs der Erträge ist darauf hinzuweisen, dass aus dem Gesetzeswortlaut nicht klar hervorgeht, bei welchen Erträgen die Aufwendungen iSd. Satzes 1 in Abzug zu bringen sind. In systematischer Hinsicht kann es sich nur um Erträge aus der Beteiligung des Steuerausländers an der inländischen PersGes. handeln. Der Begriff „Erträge“ (gemeint sind „Erträge“ aus der Beteiligung an der PersGes.) lässt sich zudem mit der Systematik der zweistufigen GE nach deutschem StRecht nur schwer in Einklang bringen. Dem Gesellschafter einer PersGes. werden aus der Beteiligung an der PersGes. keine Erträge, sondern das Erg.

der ersten GE zugerechnet. Hierbei kann es sich entweder um einen Gewinn oder einen Verlust handeln. Das stl. Erg. der ersten GE-Stufe wird um das Erg. der zweiten GE-Stufe (Sonderbereich des Gesellschafters) im Verlustfall vermindert und im Gewinnfall erhöht. Soweit der Satz 2 davon spricht, dass die Aufwendungen Erträge mindern, ist aus deutscher Sicht die steuerwirksame Berücksichtigung der Aufwendungen als SonderBA im Rahmen der zweiten Stufe der GE angesprochen. Hierdurch vermindert sich der Gewinnanteil des Gesellschafters iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 um die von Satz 1 erfassten Aufwendungen. Der Gesetzgeber hat die aus der Verwendung des Begriffs „Erträge“ resultierende begriffliche Unschärfe in Kauf genommen, um – losgelöst von den Begrifflichkeiten der zweistufigen GE nach deutschem StRecht – den Fall anzusprechen, dass sich die mit den „Erträgen“ aus der Beteiligung an einer inländischen PersGes. in Zusammenhang stehenden Aufwendungen auf der Grundlage des Rechtssystems eines ausländischen Staates steuermindernd auswirken. Es erfolgt damit hinsichtlich des Kriteriums der Besteuerung der um die Aufwendungen geminderten Erträge keine Unterscheidung, ob die Aufwendungen Erträge der ersten oder zweiten Gewinnermittlungsstufe mindern.

► **Ausnahme von dem Abzugsverbot setzt Steuersubjektidentität voraus:** Während Satz 1 für die Begründung des Abzugsverbots keine Steuersubjektidentität verlangt, setzt die Ausnahme vom Abzugsverbot eine Steuersubjektidentität voraus. Insoweit ist Satz 2 enger gefasst als Satz 1. Denn für das Abzugsverbot für SonderBA nach Satz 1 ist allein ausschlaggebend, ob die in Deutschland als SonderBA geltend gemachten Aufwendungen die StBemessungsgrundlage eines anderen StSubjekts mindern. Es muss sich hierbei nicht um den Gesellschafter der inländischen PersGes. handeln, der in Deutschland für die Aufwendungen den Abzug als SonderBA beansprucht.

J 16-12 **Inländische Besteuerung und tatsächliche Besteuerung in dem anderen Staat:**

Die Ausnahme von dem aus Satz 1 der Vorschrift resultierenden Abzugsverbot setzt voraus, dass die um die Aufwendungen geminderten Erträge aus der Beteiligung an der inländ. PersGes. der inländ. Besteuerung unterliegen als auch nachweislich der tatsächlichen Besteuerung in dem anderen Staat:

► **Ertragsbesteuerung der um die Aufwendungen geminderten Erträge im In- und Ausland:**

In Bezug auf die in Satz 2 geforderte Besteuerung der um die Aufwendungen geminderten Erträge aus der Beteiligung an der inländischen Personengesellschaft sowohl im Inland als auch im Ausland sind damit folgende Fälle angesprochen:

- ▷ *Beteiligung eines Steuerausländers an einer inländischen Personengesellschaft im Nicht-DBA-Fall:* Im Nicht-DBA-Fall unterliegt der stl. Gewinn eines Steuerausländers aus der Beteiligung an einer inländ. PersGes. sowohl in Deutschland als auch in einem ausländ. Staat – aufgrund der Verwirklichung eines Anknüpfungspunktes für die Besteuerung im Rahmen der beschränkten bzw. unbeschränkten StPflcht des Gesellschafters – der Besteuerung. Dies folgt daraus, dass im Nicht-DBA-Fall ein etwaiger Besteuerungsanspruch des ausländischen Staats nicht durch die abkommensrechtl. Zuweisung des Besteuerungsrechts (aufgrund einer Art. 7 Abs. 1 OECD-MA vergleichbaren Regelung) eingeschränkt wird. In diesem Fall ist es in systematischer Hinsicht sachgerecht, dass sich die in Deutschland als SonderBA steuerwirksam in Abzug gebrachten Aufwendungen auch im Ausland steuermindernd auswirken.
- ▷ *Anwendung der Anrechnungsmethode im DBA-Fall:* Sieht das mit dem Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters der PersGes. abgeschlossene DBA für Unternehmensgewinne iSd. Art. 7 Abs. 1 OECD-MA die Vermeidung der Doppelbesteuerung durch die Anrechnungsmethode vor (entsprechend Art. 23B OECD-MA), unterliegt das stl. Erg. aus der Beteiligung an der inländ. PersGes. sowohl in Deutschland als dem BS-Staat als auch in dem ausländ. abkommensrechtl. Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters der Besteuerung.
- ▶ **Keine zeitliche und betragsmäßige Korrespondenz erforderlich:**
- ▷ *Keine zeitliche Korrespondenz:* Die Anwendung des § 4i Satz 2 setzt nicht voraus, dass die um die Aufwendungen geminderten Erträge (dh. die stl. Saldogröße) im gleichen VZ in Deutschland und in einem ausländischen Staat der Besteuerung unterliegt. So setzt Satz 2 nach der Gesetzesbegründung nicht voraus, dass die Erträge aus der Beteiligung an der PersGes. mit den geltend gemachten Aufwendungen korrespondieren (vgl. BRDrucks. 406/16, 5). Die Ausführungen sind vor dem Hintergrund zu sehen, dass das Abzugsverbot des Satzes 1 dann nicht zur Anwendung gelangt, wenn die in Deutschland als SonderBA geltend gemachten Aufwendungen zu irgendeinem Zeitpunkt im Ausland die „Erträge“ aus der Beteiligung an der ausländ. PersGes. mindern. Dadurch, dass der Satz 2 auf die stl. Behandlung einer Saldogröße (um die Aufwendungen geminderte Erträge) abstellt, ergeben sich allerdings zahlreiche Fragestellungen, denn es ist denkbar, dass in dem ausländischen Staat die Aufwendungen in einem VZ und die Erträge in einem anderen VZ stl. berücksichtigt werden. Denkbar sind zudem auch Fälle einer anteiligen Berücksichtigung von Aufwendungen und Erträgen. Vor dem Hintergrund, dass der Satz 2 keine konkrete zeitliche Korrespondenz fordert, sind die Voraussetzungen des Satzes 2 auch in diesen Fällen erfüllt. Es kommt somit darauf an, dass die Aufwendungen zu irgendeinem Zeit-

punkt die im Ausland der Besteuerung unterliegenden Erträge des Stpfl. aus der Beteiligung an der inländischen PersGes. mindern. Hieraus ergeben sich in verfahrensrechtl. Hinsicht Probleme, denn der Stpfl. kann seiner Nachweispflicht für die Nichtanwendung des BA-Abzugsverbots (zu Einzelheiten s. Anm. J 16-16) im Zeitpunkt der Veranlagung der PersGes. in Deutschland (noch) nicht nachkommen. Insoweit wird es in zahlreichen Fällen erforderlich sein, die StVeranlagung in Deutschland zunächst ohne Anwendung des § 4i Satz 2 durchzuführen, bis die erforderlichen Nachweise vorgelegt werden können. Im Fall bereits bestandskräftiger Veranlagungen stellt die Vorlage des Nachweises ein rückwirkendes Ereignis iSd. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO dar.

▷ *Keine betragsmäßige Korrespondenz:* Die Nichtanwendung des Abzugsverbots wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass in Folge unterschiedlicher GE-Vorschriften keine betragsmäßige Korrespondenz zwischen den um die Aufwendungen geminderten Erträgen in Deutschland und in dem ausländischen Staat besteht.

► **Tatsächliche Besteuerung der um die Aufwendungen geminderten Erträge in dem anderen Staat:** § 4i Satz 2 fordert für die Nichtanwendung des BA-Abzugsverbots, dass die Aufwendungen Erträge mindern, die einer tatsächlichen Besteuerung im anderen Staat unterliegen (insoweit stellt sich in Bezug auf das Kriterium einer tatsächlichen Besteuerung eine mit § 50d Abs. 8 vergleichbare Fragestellung, s. hierzu § 50d Anm. 110; sowie zuletzt FG Köln v. 16.6.2016 – 13 K 3649/13, ISR 2017, 42, rkr.). Es fällt auf, dass Satz 1 auf eine „Minderung der Steuerbemessungsgrundlage“ um die Aufwendungen abstellt, während Satz 2 für die Nichtanwendung von Satz 1 fordert, dass die um die Aufwendungen geminderten Erträge „nachweislich einer tatsächliche Besteuerung“ im ausländischen Staat unterliegen. Insoweit ist die Rückausnahme enger gefasst.

▷ *Anforderungen an eine tatsächliche Besteuerung von Erträgen:* Das Kriterium einer tatsächlichen Besteuerung ist erfüllt, wenn die um die Aufwendungen geminderten Erträge in dem ausländischen Staat (nach Maßgabe des ausländischen Rechts) im Rahmen der Ermittlung der StBemessungsgrundlage berücksichtigt werden. Es muss damit der Staat eine Besteuerung der Erträge vornehmen, in dem auch die SonderBA steuerlich berücksichtigt werden. Ob die Besteuerung im Rahmen der beschränkten oder der unbeschränkten Stpfl. erfolgt, ist nicht maßgeblich. Dabei setzt das Kriterium einer „tatsächlichen Besteuerung“ nicht voraus, dass in dem ausländischen Staat auf die ermittelte StBemessungsgrundlage auch Steuerzahlungen festgesetzt werden. Die Voraussetzungen einer tatsächlichen Besteuerung sind bspw. auch dann gegeben, wenn aufgrund der Nutzung im Ausland bestehender stl. Verlust-

vorträge die Erträge im Ausland keine festzusetzende Steuerschuld auslösen.

- ▷ *Nichterfüllung der Voraussetzungen an eine „tatsächliche Besteuerung“ von Erträgen:* Die Voraussetzungen einer tatsächlichen Besteuerung von Erträgen sind hingegen nicht erfüllt, wenn der ausländische Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters die Erträge aus der Beteiligung an der inländ. PersGes. nicht besteuern kann, weil diese nicht stbar oder sachlich stbefreit sind. Entsprechendes gilt, wenn aus anderen Gründen eine tatsächliche Besteuerung unterbleibt (etwa wegen Unkenntnis des ausländ. Staates hinsichtlich der vom Stpfl. erzielten Erträge).

Verfahrensrechtliche Umsetzung der Rückausnahme:

J 16-13

Der Nachweis der Besteuerung im anderen Staat ist Tatbestandsmerkmal des Satzes 2 (s. hierzu auch *Kanzler*, NWB direkt, 2017, 108). Nach allgemeinen Grundsätzen trifft den Stpfl. die Feststellungslast (objektive Beweislast) für Tatsachen, die den Steueranspruch aufheben. Der Gesellschafter einer inländ. PersGes. hat daher den Nachweis zu erbringen, dass die Voraussetzungen des Satzes 2 erfüllt sind. Das heißt, der Gesellschafter hat gegenüber der deutschen FinVerw. den Nachweis zu erbringen, dass die „nämlichen“ Aufwendungen, für die in Deutschland ein Abzug als SonderBA beansprucht wird, auch der tatsächlichen Besteuerung in dem anderen Staat unterliegen. Die dem Stpfl. auferlegte Verpflichtung zur Beschaffung von Beweismitteln geht an die Grenze dessen, was vom Stpfl. in der Praxis an Nachweisen gegenüber der deutschen FinVerw. beigebracht werden kann. Unzweifelhaft sind die Voraussetzungen einer tatsächlichen Besteuerung erfüllt, wenn die Einbeziehung der Erträge in die ausländ. StBemessungsgrundlage durch die Vorlage der im Ausland erstellten stl. GE und der darauf beruhenden StFestsetzung der ausländ. Finanzbehörde belegt werden kann. Schwieriger gestaltet sich hingegen der Nachweis, wenn die Erträge zwar in die StBemessungsgrundlage in einem ausländ. Staat einbezogen werden, aber tatsächlich keine nach ausländ. Recht festzusetzenden Steuerzahlungen auslösen.

