

Bundessteuerberaterkammer, KdöR, Postfach 02 88 55, 10131 Berlin

Bundesministerium der Finanzen
11016 Berlin

E-Mail



Bundessteuerberaterkammer
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

**Abt. Steuerrecht und
Rechnungslegung**

Unser Zeichen: Sr/We
Tel.: +49 30 240087-60
Fax: +49 30 240087-77
E-Mail: steuerrecht@bstbk.de

10. August 2023

Entwurf eines BMF-Schreibens zum Betriebsausgabenabzugsverbot bei Besteuerungsinkongruenzen (§ 4k EStG)
GZ IV C 2 - S 2144-i/21/10010 :005
DOK 2023/0561362

Sehr geehrte Damen und Herren,

wir bedanken uns für die Möglichkeit, zum o. g. Entwurf Stellung zu nehmen, und nehmen diese gern wahr.

Der Entwurf des BMF-Schreibens ist in weiten Teilen zu begrüßen und enthält einige wichtige Ausführungen und Anwendungsbeispiele zur Beantwortung praxisrelevanter Fragen. Gleichwohl besteht noch weiterer dringender Klarstellungsbedarf, weshalb der Entwurf entsprechend ergänzt werden sollte. Dringend notwendig sind u. a. weitere Ausführungen zur Einhaltung der erhöhten Mitwirkungspflichten gem. § 90 Abs. 2 AO, konkret in Bezug auf § 4k Abs. 5 EStG, sowie zu den verschiedensten Normenkonkurrenzen des § 4k EStG zu weiteren inländischen Betriebsausgabenabzugsverboten.

Unsere Anmerkungen im Einzelnen entnehmen Sie bitte den nachfolgenden Ausführungen.

Für Rückfragen stehen wir gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

i. A. Meik Eichholz
stellv. Abteilungsleiter

i. A. Constanze Schrenk
Referentin

Anlage



Bundessteuerberaterkammer
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

Anlage

**Stellungnahme
der Bundessteuerberaterkammer
zum Entwurf eines BMF-Schreibens
zum Betriebsausgabenabzugsverbot bei
Besteuerungsinkongruenzen (§ 4k EStG)**

**Abt. Steuerrecht und
Rechnungslegung**

Telefon: 030 24 00 87-60
Telefax: 030 24 00 87-77
E-Mail: steuerrecht@bstbk.de

10. August 2023

Vorbemerkung

Die Norm des § 4k EStG wurde mit dem Gesetz zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (ATAD-Umsetzungsgesetz) vom 25. Juni 2021 in deutsches Recht eingeführt und setzt die Vorgaben der Art. 9 und 9b der ATAD (Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates v. 12. Juli 2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarktes (ATAD I), zuletzt geändert durch die Richtlinie (EU) 2017/952 (ATAD II)) in nationales Recht um. Die Regelung dient der Neutralisierung von Besteuerungsinkongruenzen und sieht zu diesem Zweck Betriebsausgabenabzugsverbote vor, die grundsätzlich auf seit dem 1. Januar 2020 entstehende Aufwendungen Anwendung finden. Darüber hinaus sieht § 4k Abs. 2 Satz 2 EStG ein Einbeziehungsgebot für Einkünfte im Zusammenhang mit ausländischen (hybriden) Personengesellschaften vor.

Es ist vorab anzumerken, dass die Norm des § 4k EStG aufgrund ihrer Vielzahl an Tatbestandsmerkmalen, Rechtsfolgen und Rückausnahmen außerordentlich komplex gefasst und häufig nicht klar ist, welche Anforderungen, insbesondere Nachweisanforderungen, an die Steuerpflichtigen gestellt werden. Das halten wir für äußerst bedenklich. Insbesondere wird meist erst aus der Gesetzesbegründung nebst den geschilderten Beispielfällen ersichtlich, was gemeint ist. Auch der vorliegende Entwurf eines BMF-Schreibens mit einem Umfang von mehr als 50 Seiten für eine einzelne Norm zeigt das Ausmaß der Unverständlichkeit und Klärungsbedürftigkeit der Norm. Vor diesem Hintergrund halten wir es für äußerst problematisch, dass § 4k EStG gem. § 52 Abs. 8c Satz 1 EStG erstmals für Aufwendungen anzuwenden sein soll, die nach dem 31. Dezember 2019 entstanden sind. Den Steuerpflichtigen blieb damit keine Zeit mehr, sich auf diese höchst komplexen Regelungen einzustellen. In diesem Zusammenhang verweisen wir auch auf das Bestimmtheitsgebot im Steuerrecht und auf das Gebot der Normenklarheit, mithin sind Normen widerspruchsfrei, nicht fehleranfällig und redaktionell genau zu fassen (vgl. auch BFH, Beschluss v. 6. September 2006, Az.: XI R 26/04).

Darüber hinaus weisen wir darauf hin, dass die Norm des § 4k EStG erhebliche Unklarheiten in ihrem Wortlaut sowie in ihrer Systematik aufweist, die zulasten der Verständlichkeit und Bestimmtheit des § 4k EStG gehen. Dies führt dazu, dass die Norm in der Praxis kaum anwendbar ist und damit wenig Nutzen hinsichtlich der Missbrauchsbekämpfung entfaltet. Diese Unklarheiten innerhalb der Norm können u. E. nur durch eine umfassende Gesetzesänderung behoben werden. Die Unklarheiten in dem Wortlaut zeigen sich insbesondere durch die uneinheitliche Verwendung von Begriffen. So wird in § 4k Abs. 1 Satz 1 EStG der Begriff „Nichtbesteuerung“ verwendet, während sich in § 4k Abs. 2 Satz 1 und Abs. 3 EStG die Begrifflichkeit „in keinem Staat einer tatsächlichen Besteuerung unterliegen“ findet. Dies obwohl der Begriff „Nichtbesteuerung“ der Begrifflichkeit „in keinem Staat einer tatsächlichen Besteuerung unterliegen“ entspricht (s. Entwurf des BMF-Schreibens, Rz. 49). Zudem führt die uneinheitliche Verwendung dazu, dass selbst für denkbar grundlegende Begriffe ein erheblicher Auslegungsbedarf entsteht. Ferner resultiert ein erheblicher Auslegungsbedarfs aufgrund der hohen Anzahl unbestimmter Rechtsbegriffe innerhalb der Norm des § 4k EStG.

Vor diesem Hintergrund verweisen wir auf den Erwägungsgrund 12 der ATAD II, nach dem „zur Wahrung der Verhältnismäßigkeit [...] nur gegen Fälle vorgegangen werden [sollte], in denen eine erhebliche Gefahr besteht, dass durch Nutzung hybrider Gestaltungen eine Besteuerung vermieden wird.“ Dies sollte bei der Prüfung sowie Auslegung der Norm des § 4k EStG stets Berücksichtigung finden.

Zu II.: Zeitliche Anwendung

Der § 4k EStG wurde am 25. Juni 2021 eingeführt und ist gem. § 52 Abs. 8c Satz 1 EStG rückwirkend anzuwenden auf Aufwendungen, die nach dem 31. Dezember 2019 entstanden sind. Für Aufwendungen, die rechtlich bereits vor dem 1. Januar 2020 verursacht wurden, gelten gem. § 52 Abs. 8c Satz 2 EStG nur insoweit als nach dem 31. Dezember 2019 entstanden, als ihnen ein Dauerschuldverhältnis zugrunde liegt und sie ab diesem Zeitpunkt ohne wesentliche Nachteile hätten vermieden werden können. Demgegenüber wurde das ATAD-Umsetzungsgesetz erst am 30. Juni 2021 veröffentlicht. Die Norm des § 4k EStG ist damit erst zum 1. Juli 2021 in Kraft getreten. Diese Rückwirkung ist u. E. verfassungsrechtlich bedenklich.

Zwar ist ausweislich der Gesetzesbegründung (BT-Drs. 19/28652, S. 43) die Rückwirkung grundsätzlich darauf zurückzuführen, dass die Umsetzung der Art. 9 und 9b der ATAD gem. Art. 2 Abs. 1 der ATAD II in nationales Recht bis zum 31. Dezember 2019 zu erfolgen hatte. Jedoch rechtfertigt dies allein noch keine rückwirkende Anwendung einer Norm. Dies insbesondere vor dem Hintergrund, dass ein Verstoß Deutschlands gegen die Umsetzung sekundärrechtlicher Vorschriften bereits ab dem 1. Januar 2020 vorlag und die rückwirkende Inkraftsetzung der Rechtsnorm des § 4k EStG hieran nichts geändert hat. Vielmehr hat Deutschland die Vorgaben der ATAD verspätet umgesetzt. Dies wird durch die Einleitung eines Vertragsverletzungsverfahrens durch die EU-Kommission bestätigt.

Nach höchstrichterlicher Rechtsprechung des BVerfG (vgl. u. a. Urteil v. 19. Dezember 1961, Az.: 2 BvL 6/59; Urteil v. 31. März 1965, Az.: 2 BvL 17/63; Urteil v. 17. Dezember 2013, Az.: 1 BvL 5/08; Urteil v. 24. Juli 1957, Az.: 1 BvL 23/52) ist eine rückwirkende Inkraftsetzung belastender Rechtsnormen nur in folgenden Fällen zulässig,

- wenn der Steuerpflichtige nach der rechtlichen Situation in dem Zeitpunkt, auf den der Eintritt der Rechtsfolge zurückbezogen wird, mit dieser Regelung rechnen musste,
- wenn das geltende Recht unklar und verworren ist,
- wenn von einer ungültigen Rechtsnorm nur ein Rechtsschein ausgeht,
- oder wenn zwingende Gründe des Gemeinwohls die Rückwirkungsanordnung rechtfertigen.

Die drei letztgenannten Gründe sind offenkundig nicht erfüllt, da eine Vorgängernorm entsprechend dem § 4k EStG bislang nicht bestand. Darüber hinaus liegt grundsätzlich kein Fall vor, nach dem der Steuerpflichtige nach der rechtlichen Situation in dem Zeitpunkt, auf den der Eintritt der Rechtsfolge zurückbezogen wird, mit dieser Regelung rechnen musste. Insbesondere kann sich erstens nicht darauf berufen werden, dass der Steuerpflichtige aufgrund der verpflichtenden Umsetzung der ATAD mit der Regelung des § 4k EStG rechnen musste, weil

die Richtlinie gerade noch keine nationale Umsetzung darstellt. Denn insbesondere im konkreten Fall der ATAD war aufgrund des Mindestschutzniveaus in Art. 3 der ATAD unklar, in welcher Form Art. 9 und 9b der ATAD in nationales Recht umgesetzt wird. Zweitens entfaltet auch der am 13. Dezember 2019 veröffentlichte Referentenentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie noch keine Vertrauenswirkung. Stattdessen kann erst die Einbringung eines Gesetzentwurfs in den Bundestag eine mögliche zukünftige Gesetzesänderung in konkreten Umrissen vorhersehbar machen und damit einen Vertrauensschutz entfalten. Folglich mussten die Steuerpflichtigen zum 1. Januar 2020 noch nicht mit der Neuregelung des § 4k EStG rechnen. Vielmehr begründet dies u. E. einen Verstoß gegen den verfassungsrechtlichen Grundsatz des Vertrauensschutzes.

Zu III.: Persönlicher Anwendungsbereich

Der persönliche Anwendungsbereich ist gem. § 4k Abs. 6 Satz 1 EStG eröffnet, erstens wenn ein Sachverhalt zwischen nahestehenden Personen gem. § 1 Abs. 2 AStG vorliegt, zweitens wenn der Sachverhalt zwischen einem Unternehmen und seiner Betriebsstätte verwirklicht wird oder es sich drittens um eine strukturierte Gestaltung gem. § 4k Abs. 6 Satz 3 EStG handelt. Bei einer strukturierten Gestaltung handelt es sich gem. § 4k Abs. 6 Satz 3 Alt. 1 EStG einerseits um Gestaltungen, in die der steuerliche Vorteil ganz oder zum Teil in die Bedingungen der vertraglichen Vereinbarungen eingerechnet wurde. Andererseits handelt es sich gem. § 4k Abs. 6 Satz 3 Alt. 2 EStG um eine strukturierte Gestaltung, wenn die Bedingungen der vertraglichen Vereinbarungen oder die den vertraglichen Vereinbarungen zugrunde liegenden Umstände darauf schließen lassen, dass die an der Gestaltung Beteiligten den steuerlichen Vorteil erwarten konnten. Es ist unklar, wann eine strukturierte Gestaltung i. S. d. § 4k Abs. 6 Satz 3 EStG vorliegt. Insbesondere ist nicht klar, in welchen Fällen die den vertraglichen Vereinbarungen zugrundeliegenden Umstände gem. § 4k Abs. 6 Satz 3 Alt. 2 EStG darauf schließen lassen, dass die an der Gestaltung Beteiligten den steuerlichen Vorteil erwarten konnten. Das Entwurfsschreiben enthält hierzu keinerlei Ausführungen, sondern gibt lediglich die Gesetzesbegründung wieder.

Darüber hinaus ist ein Steuerpflichtiger nach § 4k Abs. 6 Satz 4 EStG dann nicht als Teil einer strukturierten Gestaltung zu behandeln, wenn nach den äußeren Umständen vernünftigerweise nicht davon auszugehen ist, dass dem Steuerpflichtigen der steuerliche Vorteil bekannt war und ihm der Nachweis, dass er nicht an dem steuerlichen Vorteil beteiligt wurde, gelingt. Die Ausnahme von der strukturierten Gestaltung gem. § 4k Abs. 6 Satz 4 EStG enthält einige unbestimmte Rechtsbegriffe (bspw. „äußere Umstände“ oder „vernünftigerweise“), die in dem Entwurfsschreiben nicht weiter klargestellt werden. Es steht daher zu befürchten, dass in der Praxis dem Steuerpflichtigen der geforderte Nachweis im Wesentlichen nicht gelingen wird. Wir regen deshalb weitere Klarstellungen hierzu an.

Zudem enthält die Norm des § 4k EStG in Abs. 7 EStG ein Treaty Override und soll damit ungeachtet der Vorschriften eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung anzuwenden sein. Zwar hat das BVerfG in seinem Beschluss vom 15. Dezember 2015 (Az. II BvL 1/12) entschieden, dass ein Treaty Override nicht grundsätzlich gegen Verfassungsrecht verstößt. Dennoch ist es aus Sicht der Bundessteuerberaterkammer höchst fragwürdig, wenn der

deutsche Gesetzgeber immer mehr dazu übergeht, Treaty Overrides in das deutsche Steuerrecht zu implementieren.

Zu IV.: § 4k Absatz 1 EStG

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

Nach § 4k Abs. 1 Satz 2 EStG soll § 4k Abs. 1 Satz 1 EStG nicht anzuwenden sein, soweit die Besteuerungsinkongruenz voraussichtlich in einem künftigen Besteuerungszeitraum beseitigt wird und die Zahlungsbedingungen einem Fremdvergleich standhalten. Die Reichweite eines „künftigen Besteuerungszeitraums“ bleibt weiterhin unklar. Das Schreiben stellt in Rz. 32 lediglich auf einen „späteren Besteuerungszeitraum“ ab. Hierzu wäre eine Klarstellung wünschenswert.

Zudem handelt es sich bei dem Begriff „voraussichtlich“ um einen weiteren unbestimmten Rechtsbegriff. Nach dem Entwurf des BMF-Schreibens bedeutet voraussichtlich „[...]“, dass nach ausländischem Recht eine solche Beseitigung zwingend vorgesehen ist und für eine Änderung dieser Rechtslage zumindest nichts ersichtlich ist“. In diesem Zusammenhang bleibt jedoch unklar, wann eine „zwingende Beseitigung“ vorliegt. Auch hier wäre eine Präzisierung erforderlich, ob es als Nachweis eines Steuerbescheides der ausländischen Steuerbehörde bedarf bzw. wie ein Nachweis alternativ geführt werden kann.

Zu 8. Rechtsfolge

Nach dem Entwurf des BMF-Schreibens sind bei Anwendung des Abzugsverbots nach § 4k Abs. 1 Satz 1 EStG die entsprechenden Aufwendungen außerbilanziell hinzuzurechnen. Jedoch lässt der Entwurf des BMF-Schreibens bei den Ausführungen zu der Rechtsfolge des § 4k Abs. 1 Satz 1 EStG außer Acht, in welcher Höhe das Abzugsverbot und mithin die außerbilanzielle Hinzurechnung zur Anwendung gelangen soll.

Zwar finden sich in den Ausführungen zur Nichtbesteuerung sowie zur niedrigeren Besteuerung innerhalb der Beispiele Hinweise zur Berechnung des Betriebsausgabenabzugsverbots der Höhe nach. Jedoch sind diese Ausführungen nicht ausreichend. Denn insbesondere die Berechnung der Höhe nach bei Verwendung eines niedrigeren Steuersatzes im ausländischen Gläubigerstaat aufgrund eines Qualifikations- bzw. Zurechnungskonfliktes bleibt vollkommen außer Acht. In diesem Zusammenhang ist unklar, ob die Höhe des Abzugsverbots gem. § 4k Abs. 1 Satz 1 EStG betragsmäßig oder prozentual zu berechnen ist.

Zu VI.: § 4k Abs. 2 Satz 1 und 3 EStG

Zu 1. Aufwendungen

Der Begriff „Aufwendungen“ soll nach dem Entwurfsschreiben Aufwendungen aller Art umfassen. In diesem Zusammenhang sollte zur Klarstellung in dem Schreiben ergänzt werden, dass unter dem Terminus „Aufwendungen“ ausschließlich die „ertragswirksamen Aufwendungen

aller Art“ zu subsumieren sind. Darüber hinaus sollte das Entwurfsschreiben hinsichtlich der Verwendung des Begriffs Aufwendungen angepasst werden, da in dem Entwurfsschreiben bspw. die Kaufpreiszahlung bereits als Aufwand bezeichnet wird. Aufwand stellen aber grundsätzlich nur die ertragswirksamen AfA-Beträge dar, nicht hingegen die erfolgsneutrale Kaufpreiszahlung.

Zu 3. Abweichende steuerliche Behandlung des Steuerpflichtigen (§ 4k Abs. 2 Satz 1 Alt. 1 EStG)

Zu einer abweichenden steuerlichen Behandlung des deutschen Steuerpflichtigen gem. § 4k Abs. 2 Satz 1 Alt. 1 EStG kommt es, wenn der die Aufwendungen geltend machende Schuldner nach dem Recht des Quellenstaats Deutschland als deutscher Steuerpflichtiger qualifiziert wird und zugleich nach dem Recht des ausländischen Gläubigerstaats abweichend steuerlich behandelt wird. Nach dem Entwurfsschreiben soll es sich hierbei insbesondere um Sachverhalte handeln, in denen der Steuerpflichtige im Quellenstaat Deutschland als steuerlich intransparent anzusehen ist, während der Gläubigerstaat den Steuerpflichtigen als steuerlich transparent ansieht. Die Verwendung des Begriffs „insbesondere“ lässt darauf schließen, dass es sich bei dem zuvor dargestellten Sachverhalt lediglich um ein Beispiel handelt. Aufgrund der nicht abschließenden Formulierung bleibt völlig offen, welche weiteren (anderen) Sachverhalte unter den Anwendungsbereich fallen können. Zudem sollte klargestellt werden, welche Personen als „Steuerpflichtiger“ i. S. d. § 4k Abs. 2 Satz 1 Alt. 1 EStG gelten.

Darüber hinaus fehlt es an einer Präzisierung des unbestimmten Rechtsbegriffs „steuerliche Behandlung“. Wir gehen davon aus, dass der Begriff „steuerliche Behandlung“ eng auszulegen ist und hierunter lediglich die steuerliche Behandlung dem Grunde nach - und nicht die steuerliche Behandlung der Höhe nach - zu verstehen ist. Dies inkludiert somit nicht die (persönliche) Befreiung eines Steuerpflichtigen von der Steuer, bspw. als steuerfrei gestellte Gesellschaft gem. einer Regelung, die der deutsch-steuerlichen Norm des § 5 KStG entspricht, oder die Anwendung eines ermäßigten Steuersatzes konkret für einen (Kreis von) Steuerpflichtigen. Zudem stellt sich die Frage, welche Konsequenzen z. B. die Gewährung steuerfreier Investitionszulagen, etwa zur Förderung eines Wirtschaftsgebietes oder einer Branche, hätte. Handelte es sich in diesen Fällen um eine abweichende steuerliche Behandlung der Höhe nach? Dies wäre nach unserem Verständnis im Ergebnis nicht von dem Begriff „steuerliche Behandlung“ erfasst. Dahingehende Erläuterungen halten wir für erforderlich.

Zu 6. Keine tatsächliche Besteuerung

Gemäß § 4k Abs. 2 Satz 3 EStG wird der Betriebsausgabenabzug nicht versagt, wenn die betreffenden Aufwendungen mit Erträgen desselben Steuerpflichtigen verrechnet werden und der inländischen Besteuerung und auch in dem Staat des Gläubigers einer tatsächlichen Besteuerung unterliegen. Diese Regelung sichert deutsches Steuersubstrat. Es dürfte im Einzelfall jedoch schwierig sein, die tatsächliche Besteuerung im anderen Staat nachzuweisen. Praktikable Klarstellungen zur Nachweisführung einer tatsächlichen Besteuerung halten wir deshalb für geboten (siehe hierzu auch unsere Ausführungen zu dem Punkt „XI. Beweislastverteilung und Nachweispflichten“).

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

In § 4k Abs. 2 Satz 3 EStG ist eine Ausnahme vorgesehen, nach der § 4k Abs. 2 Satz 1 EStG nicht gilt, soweit den Aufwendungen nachweislich doppelt berücksichtigte Erträge desselben Steuerpflichtigen gegenüberstehen. Nach dem Entwurfsschreiben müssen diese doppelt berücksichtigten Erträge sowohl im Quellenstaat Deutschland als auch im Gläubigerstaat, im Staat des Gesellschafters oder des anderen Unternehmensteils einer Besteuerung unterliegen. Demgegenüber ist laut Entwurfsschreiben „eine Doppelberücksichtigung durch Besteuerung von Erträgen in einem weiteren, ggf. nicht an der Besteuerungsinkongruenz beteiligten Staat, [...] für die Anwendung der Ausnahmeregelung nicht ausreichend.“

Dem ist grundsätzlich zu widersprechen und der Satz sollte aus dem Entwurfsschreiben gestrichen werden. Denn es läuft dem Sinn und Zweck der Ausnahmeregelung des § 4k Abs. 2 Satz 3 EStG zuwider, wenn die Besteuerung der Erträge, die in einem anderen Staat als dem Gläubigerstaat erfolgt ist, nicht unter den Anwendungsbereich fällt. Damit würden insbesondere Sachverhalte nicht berücksichtigt werden, in denen die Erträge aufgrund eines Gruppenbesteuerungssystems oder eines Hinzurechnungsbesteuerungsregimes bei einem anderen Steuerpflichtigen als dem Gläubiger oder dem Gesellschafter besteuert werden; obwohl gerade eine Besteuerung der Erträge vorliegt (siehe Rz. 27 des Entwurfsschreibens) und damit letztlich auch eine Berücksichtigung von Erträgen. Dies gilt umso mehr, als eine Berücksichtigung von Erträgen im Rahmen eines Hinzurechnungsbesteuerungsregimes in dem Beispiel 13 des Entwurfsschreibens anerkannt wird.

Ferner widerspricht diese Ansicht aus dem Entwurfsschreiben auch den Vorgaben aus dem Abschlussbericht der OECD zu Aktionspunkt 2. Danach kann gem. Rz. 199 hinsichtlich der doppelten Berücksichtigung von Erträgen bei Vorliegen einer Double Deduction-Inkongruenz (nachfolgend: DD-Inkongruenz) „eine Steuerverwaltung [...] die Nettoeinkünfte eines beherrschten ausländischen Unternehmens, die einem Anteilseigner dieses Unternehmens im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung oder einer anderen Berücksichtigung ausländischer Einkünfte zugerechnet werden, als doppelt berücksichtigte Einnahmen behandeln [...]“. Gleiches ergibt sich auch nach dem Beispiel 6.4 aus dem Abschlussbericht der OECD zu Aktionspunkt 2.

Zu VII.: § 4k Abs. 2 Satz 2 EStG

Der § 4k Abs. 2 Satz 2 EStG suspendiert die Anwendung des § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO, soweit die den Aufwendungen entsprechenden Erträge keiner tatsächlichen Besteuerung unterliegen und sieht demnach ein Einbeziehungsgebot von Erträgen vor. Dieses Einbeziehungsgebot ist innerhalb der Betriebsausgabenabzugsverbotsnorm des § 4k EStG systematisch sowohl nach dem inneren als auch nach dem äußeren System des Einkommensteuergesetzes falsch verortet. Der Satz ist stattdessen an anderer Stelle des Einkommensteuergesetzes zu berücksichtigen.

Zu IX.: § 4k Abs. 4 EStGZu 2. Berücksichtigung auch in anderem Staat

Nach § 4k Abs. 4 Satz 1 EStG „[...] sind Aufwendungen auch insoweit nicht als Betriebsausgaben abziehbar, als die Aufwendungen auch in einem anderen Staat berücksichtigt werden.“ Nach der Rz. 74 des Entwurfsschreibens liegt eine Berücksichtigung auch vor, „[...] wenn die Aufwendungen bei der Ermittlung einer ausländischen Hinzurechnungsbesteuerung berücksichtigt werden.“ Diese pauschale Aussage halten wir für äußerst kritisch; sie sollte dringend eingeschränkt werden. Denn ansonsten würde bereits eine grundsätzliche Einbeziehung von Aufwendungen in eine ausländische Hinzurechnungsbesteuerung stets eine Anwendung des § 4k Abs. 4 Satz 1 EStG nach sich ziehen und einen erheblichen Nachteil für deutsche Gesellschaften bedingen. Zudem entspricht eine grundsätzliche Einbeziehung gerade nicht Sinn und Zweck der Norm des § 4k EStG und ist u. E. auch nicht von dem gesetzgeberischen Willen gedeckt.

Denn erstens widerspricht dies im Wesentlichen der Aussage in der Gesetzesbegründung (BT-Drs. 19/28652) auf S. 38. Nach der Gesetzesbegründung führt „die Einbeziehung von Aufwendungen einer von beiden Staaten als steuerlich intransparent behandelten Tochter-Kapitalgesellschaft in die Ermittlung der Bemessungsgrundlage einer Hinzurechnungsbesteuerung [...] grundsätzlich nicht dazu, dass diese Aufwendungen als doppelt berücksichtigt im Sinne des § 4k Absatz 4 EStG anzusehen sind, wenn es zu keiner Verrechnung der Aufwendungen mit sonstigen inländischen Einkünften des Hinzurechnungsverpflichteten kommt.“ Mit hin sollen nach der Gesetzesbegründung richtigerweise nicht alle Fälle einer Einbeziehung in eine Hinzurechnungsbesteuerung unter den Begriff „Berücksichtigung“ i. S. d. § 4k Abs. 4 EStG fallen. Dies steht offenkundig der Aussage in dem Entwurfsschreiben entgegen.

Zweitens widerspricht dieses Vorgehen auch dem Sinn und Zweck des § 4k EStG. Sinn und Zweck des § 4k EStG ist es grundsätzlich eine wirtschaftliche Einmalbesteuerung der einschlägigen Erträge sicherzustellen, wie sie ohne die Besteuerungsinkongruenz erreicht worden wäre. Dies ergibt sich auch aus Rz. 78 des Entwurfs eines BMF-Schreibens, wonach der § 4k Abs. 4 EStG lediglich eine Besteuerungsinkongruenz neutralisieren soll. Die (zusätzliche) Berücksichtigung von Aufwendungen allein im Rahmen einer ausländischen Hinzurechnungsbesteuerung führt dagegen gerade nicht zu einer Besteuerungsinkongruenz. Stattdessen stellt eine Hinzurechnungsbesteuerung (entsprechend dem deutschen Hinzurechnungsbesteuerungssystem) eine (zusätzliche) Besteuerung der (passiven) Einkünfte einer Zwischengesellschaft dar, um diese Einkünfte auf das Besteuerungsniveau des Anteilseigners anzuheben und damit der niedrigen Besteuerung aufgrund unangemessener Gestaltungen entgegenzuwirken (vgl. auch BFH, Urteil v. 21. Januar 1998, Az.: I R 3/96). Eine zusätzliche Verweigerung des Betriebsausgabenabzugs auf Ebene eben dieser Zwischengesellschaft aufgrund des § 4k EStG würde demnach zu einer Doppelbesteuerung der einschlägigen Erträge führen. Im Ergebnis würde die Anwendung einer ausländischen Abwehrmaßnahme, die grundsätzlich den international abgestimmten Regelungen entspricht, durch das Betriebsausgabenabzugsverbot in Deutschland bestraft werden. Dies kann u. E. nicht gewollt sein. Stattdessen sollte eine „Berücksichtigung der Aufwendungen“ i. S. d. § 4k Abs. 4 Satz 1 EStG nur dann bei einer Berücksichtigung der Aufwendungen im Rahmen einer ausländischen

Hinzurechnungsbesteuerung vorliegen, wenn der Konflikt, der letztlich die Besteuerungskongruenz in Form der DD-Inkongruenz auslöst, in die ausländische Hinzurechnungsbesteuerung importiert wurde oder wenn eine zusätzliche DD-Inkongruenz aufgrund eines Konflikts auf Ebene der ausländischen Hinzurechnungsbesteuerung entsteht. Letztlich sollte besondere Aufmerksamkeit auf Fälle mit einem hybriden Element gerichtet werden, die zu einer DD-Inkongruenz führen. Wir verweisen in diesem Zusammenhang erneut auf den Erwägungsgrund 12 der ATAD II.

Drittens stellt nicht jedes Hinzurechnungsbesteuerungsregime eine Berücksichtigung derselben Aufwendungen dar. Mithin ist zu unterscheiden, ob die Rechtsfolge der ausländischen Hinzurechnungsbesteuerung der Ausschüttungs- oder der Zurechnungstheorie folgt. Nach der Ausschüttungstheorie ordnet die Rechtsfolge der Hinzurechnungsbesteuerung die fiktive Gewinnausschüttung der ausländischen Tochtergesellschaft an den Anteilseigner zu. Dies führt dazu, dass die Gewinne der ausländischen Tochtergesellschaft zeitlich vor der tatsächlichen Ausschüttung dieser Gewinne bereits der Besteuerung bei dem Anteilseigner zugeführt werden. Nach der Zurechnungstheorie ordnet die Rechtsfolge der Hinzurechnungsbesteuerung die (originäre) Hinzurechnung der Einkünfte bei der ausländischen Tochtergesellschaft dem Anteilseigner an. Dies führt dazu, dass der Hinzurechnungsbetrag als (originäre) Einkünfte des Anteilseigners einzustufen ist. Folglich kommt es bei der Zurechnungstheorie nicht zu einem Durchgriff auf die Gewinne der ausländischen (Tochter)Gesellschaft, sondern stattdessen auf die (originären) Erträge der Zwischengesellschaft.

Auch § 4k Abs. 4 Satz 2 EStG lässt darauf schließen, dass die grundsätzliche Einbeziehung in eine ausländische Hinzurechnungsbesteuerung nicht als Anwendungsfall des § 4k Abs. 4 EStG verstanden werden soll. Denn nach § 4k Abs. 4 Satz 2 liegt „[e]ine Berücksichtigung der Aufwendungen im Sinne des Satz 1 [...] bei unbeschränkt Steuerpflichtigen auch vor, wenn der andere Staat den Abzug der Aufwendungen bereits nach seinen Vorschriften nicht zulässt [...]“. Mithin soll § 4k Abs. 4 EStG letztlich auf grenzüberschreitende Sachverhalte abstellen, in denen die Aufwendungen sowohl in die steuerliche Bemessungsgrundlage des unbeschränkt deutsch Steuerpflichtigen als auch in die steuerliche Bemessungsgrundlage des ausländischen Steuerpflichtigen einbezogen wurden. Dies letztlich aufgrund des Vorliegens eines hybriden Elements bzw. eines Konfliktes aufgrund eines hybriden Rechtsträgers, einer hybriden Zahlung oder einer hybriden Betriebsstättenstruktur. Wir verweisen in diesem Zusammenhang nochmals auf Erwägungsgrund 12 der ATAD II.

Wir gehen davon aus, dass sich unsere vorstehende Argumentation auch auf die Berücksichtigung im Rahmen eines ausländischen Mindestbesteuerungssystems sowie ähnlichen Steuersystems, bspw. der US GILTI-Besteuerung gleichermaßen übertragen lässt. Denn sowohl bei der Mindestbesteuerung als auch bei der US GILTI-Besteuerung handelt es sich um ausländische steuerliche Abwehrmaßnahmen entsprechend einer ausländischen Hinzurechnungsbesteuerung. Eine grundsätzliche Berücksichtigung von Aufwendungen im Rahmen der Abwehrmaßnahmen kann aber gerade keine Anwendung des § 4k Abs. 4 Satz 1 EStG auslösen. Wir regen, eine entsprechende Klarstellung zu dem Verhältnis einer ausländischen Mindeststeuer sowie der US GILTI-Besteuerung an.

Darüber hinaus ist der Punkt zur Anwendung ausländischer Gruppenbesteuerungssysteme unter § 4k Abs. 4 Satz 1 EStG falsch aufgehängt. Stattdessen sollte dieser Punkt in den Ausführungen zu § 4k Abs. 2 Satz 1 EStG verortet werden. Denn die im Entwurfsschreiben in Rz. 75 genannten Sachverhalte mit Gruppenbesteuerungssystemen führen ausweislich des Entwurfsschreibens zu einer Berücksichtigung der Aufwendungen im Inland ohne korrespondierende Erträge im Ausland, mithin zu einer Deduction/Non-Inclusion-Inkongruenz. Im Ergebnis kommt es gerade nicht zu einer doppelten Berücksichtigung der Aufwendungen und damit nicht zu einer DD-Inkongruenz.

Zu 4. Ausnahmeregel § 4k Absatz 4 Satz 3 EStG

Der § 4k Abs. 4 Satz 3 EStG enthält eine Ausnahme vom Abzugsverbot nach § 4k Abs. 4 Satz 1 EStG, soweit doppelt berücksichtigte Erträge vorliegen. Die Begrifflichkeit „in einem anderen Staat“ ist nach Rz. 85 des Entwurfs eines BMF-Schreibens mit der Maßgabe zu verstehen, dass die Besteuerung der doppelt berücksichtigten Erträge in dem Staat erfolgen muss, der die Aufwendungen i. S. d. § 4k Abs. 4 Satz 1 EStG ebenfalls berücksichtigt. Dabei ist nach Rz. 85 die Besteuerung in einem anderen ausländischen Staat, z. B. im Rahmen einer Hinzurechnungsbesteuerung nicht ausreichend. Dies sollte u. E. klargestellt werden. Gerade in den o. g. grenzüberschreitenden Sachverhalten sollte eine Besteuerung im Rahmen einer Hinzurechnungsbesteuerung zur Anwendung der Rückausnahme des § 4k Abs. 4 Satz 3 EStG ausreichend sein. Eine abweichende Auffassung wäre insbesondere auch nicht konsistent zu den Ausführungen zu § 4k Abs. 4 Satz 1 EStG in der Gesetzesbegründung, wonach eine Berücksichtigung der Aufwendungen im Rahmen einer Hinzurechnungsbesteuerung gerade ausreichend ist.

Zu X.: § 4k Absatz 5 EStG

Das Betriebsausgabenabzugsverbot gem. § 4k Abs. 5 EStG zielt auf die Verhinderung sog. importierter Besteuerungsinkongruenzen ab. Importierte Besteuerungsinkongruenzen liegen vor, wenn der Effekt einer Besteuerungsinkongruenz, die zwischen zwei Staaten entsteht, ganz oder teilweise in einen weiteren Staat verlagert wird. Es ist unklar, in welchen Sachverhalten Aufwendungen nur einem anteiligen Abzugsverbot nach § 4k Abs. 1 bis 4 EStG unterliegen und dadurch in der verbleibenden Höhe zusätzlich § 4k Abs. 5 EStG unterliegen können. Eine Klarstellung ist u. E. erforderlich.

Zu 3. Den Erträgen gegenüberstehende Aufwendungen

Tatbestandlich stellt die Norm des § 4k Abs. 5 Satz 1 EStG u. a. auf Aufwendungen ab, die den Erträgen gegenüberstehen, welche wiederum aus den inländischen Aufwendungen unmittelbar oder mittelbar resultieren. Letztlich muss eine Kette der schuldrechtlichen Beziehungen vorliegen, entlang derer der Effekt der Besteuerungsinkongruenz in den Quellenstaat Deutschland verlagert wird.

Nach dem Entwurf eines BMF-Schreibens ist für das Vorliegen des Tatbestandsmerkmals des „Gegenüberstehens“ die Möglichkeit erforderlich, dass die Aufwendungen mit den Erträgen verrechnet werden können. Dabei unterscheidet das Entwurfsschreiben verschiedene Fälle

hinsichtlich der Möglichkeit zur Verrechnung. Als Grundfall zur Möglichkeit der Verrechnung ist nach dem Entwurfsschreiben nach Rz. 96 zu verstehen, wenn bei demselben Rechtsträger die Aufwendungen und Erträge anfallen und diese im Rahmen der Einkünfteermittlung saldiert werden. Jedoch werden nach Rz. 96 des Entwurfsschreibens unter der Möglichkeit der Verrechnung auch Sachverhalte gefasst, wonach die Aufwendungen und Erträge bei verschiedenen Rechtsträgern anfallen und im Rahmen eines Gruppenbesteuerungssystems miteinander verrechnet werden oder die Aufwendungen und Erträge bei transparenten Rechtsträgern anfallen und einem Gesellschafter zugerechnet werden, bei dem es zu einer Verrechnung kommt.

Diese Ansicht geht u. E. zu weit und entspricht nicht dem Sinn und Zweck des § 4k Abs. 5 EStG. Vielmehr geht dieses Verständnis über das Erfordernis einer Kette der schuldrechtlichen Beziehungen hinaus. Diese (Leistungs-)Kette ist nach Rz. 97 des Entwurfsschreibens insbesondere bei mehrstufigen Geschäftsbeziehungen erforderlich. Eine Kette der schuldrechtlichen Beziehungen liegt jedoch gerade dann nicht vor, wenn die Erträge im Rahmen eines Gruppenbesteuerungssystems in die steuerliche Bemessungsgrundlage des Gruppenträgers mit einbezogen wurden und eben dieser Gruppenträger über Aufwendungen verfügt, die wiederum Erträgen gegenüberstehen, die zu schädlichen Aufwendungen in zwei anderen Staaten führen. Stattdessen handelt es sich hierbei um eine gesellschaftsrechtliche Kette. Jedoch findet gerade keine Prüfung einer Kette der gesellschaftsrechtlichen Beziehungen statt, sondern eine der Kette der schuldrechtlichen Beziehungen bzw. ausweislich des Entwurfsschreibens um eine Leistungskette.

Der Begriff „gegenüberstehen“ sollte eng ausgelegt werden. Denn würde neben der Verrechnung bei demselben Rechtsträger auch die Verrechnung verschiedener Rechtsträger berücksichtigt werden, wäre eine Nachvollziehbarkeit einer Kette der schuldrechtlichen Beziehungen nicht möglich bzw. könnte jede schuldrechtliche Beziehung eine potentielle Beziehung sein, die zu einer möglichen, nicht von anderen Staaten verhinderten Besteuerungsinkongruenz führt. Dies ist insbesondere vor dem Hintergrund der nicht benötigten einheitlichen wirtschaftlichen Veranlassung nicht verhältnismäßig. Denn es müssten sonst sämtliche schuldrechtliche Beziehungen auf allen Ebenen des Konzerns dahingehend (hypothetisch) geprüft werden, ob es zu einer Anwendung des § 4k Abs. 1 bis 5 EStG kommt. Dies steht auch nicht im Einklang mit den Vorgaben aus dem BEPS-Bericht der OECD zu Aktionspunkt 2, nach dem die „Länder, die die Regeln für importierte Besteuerungsinkongruenzen anwenden, [...] einen einheitlichen Ansatz wählen [sollten], der klar und einfach zu verwalten und umzusetzen ist und das Risiko der Doppelbesteuerung vermeidet.“ Darüber hinaus beziehen sich auch die weiteren Ausführungen in dem Entwurfsschreiben lediglich auf den Grundfall, nach dem bei der Prüfung des „Gegenüberstehens“ lediglich auf die Verrechnung bei demselben Rechtsträger abgestellt wird.

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

In Rz. 98 ist in dem zweiten Satz der „ausländische Rechtsträger“ durch „unmittelbare Gläubiger“ zu ersetzen. Da dies in dem vorherigen Satz so definiert wird und auch in dem darauffolgenden Satz so verwendet wird.

Zu 5. Persönlicher Anwendungsbereich

Nach dem Entwurf des BMF-Schreibens ist nach Rz. 105 nicht erforderlich, „[...] dass alle an der importierten Besteuerungsinkongruenz beteiligten Rechtsträger sich jeweils untereinander nahestehen, auch wenn sie keine unmittelbare Leistungsbeziehung zueinander [unterhalten]“. Dies widerspricht nach unserem Verständnis dem persönlichen Anwendungsbereich des § 4k Abs. 6 Satz 1 EStG. Denn nach § 4k Abs. 6 Satz 1 EStG ist es erforderlich, dass die Tatbestände der Abs. 1 bis 5 des § 4k EStG zwischen nahestehenden Personen verwirklicht wird. Dies impliziert, dass die Tatbestandsmerkmale jeweils zwischen (allen) nahestehenden Personen vorliegen müssen, somit auch bei der Prüfung des § 4k Abs. 5 Satz 1 EStG. Ferner kann auch durch die Verwendung des Plurals „Personen“ darauf geschlossen werden, dass es sich bei allen beteiligten Personen um nahestehende Personen i. S. d. § 1 Abs. 2 AStG handeln muss.

Wäre dies nicht erforderlich, würden unter den Anwendungsbereich des § 4k Abs. 5 Satz 1 EStG auch grenzüberschreitende Sachverhalte außerhalb von Konzernstrukturen fallen bzw. nicht wesentliche Gesellschaften mit einbezogen werden. Dies wäre nicht verhältnismäßig und insbesondere auch nicht nachprüfbar bzw. nachvollziehbar.

Zu XI.: Beweislastverteilung und Nachweispflichten

Zu 2. Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen

Bei der Prüfung der Betriebsausgabenabzugsverbote gem. § 4k Abs. 1 bis 5 EStG hat der Steuerpflichtige die erhöhten Mitwirkungs- und Beweisvorsorgepflichten gem. § 90 Abs. 2 AO einzuhalten, da es sich stets um grenzüberschreitende Sachverhalte, mithin Auslandssachverhalte handelt. Nach dem Entwurf des BMF-Schreibens hat der Steuerpflichtige „[...] alle Unterlagen zu beschaffen und einzureichen, die zur Prüfung des Sachverhalts erforderlich sind. Erforderlich können insbesondere Unterlagen aus der Buchhaltung der an der Besteuerungsinkongruenz beteiligten Rechtsträger sowie Auskünfte der ausländischen Finanzbehörde über die Behandlung des zu beurteilenden Sachverhaltes im Ausland sein.“ Nach dem Entwurfsschreiben ist damit zurecht eine rein abstrakte Darstellung der ausländischen Rechtslage nicht erforderlich. Stattdessen muss es sich bei dieser Auskunft zur Darstellung der ausländischen Rechtslage nach dem Entwurfsschreiben um eine Auskunft der ausländischen Finanzbehörde handeln.

In diesem Zusammenhang ist zunächst festzuhalten, dass die erhöhte Mitwirkungspflicht gem. § 90 Abs. 2 AO den Steuerpflichtigen lediglich dazu verpflichtet, bereits existierende Unterlagen zur Verfügung zu stellen. Darüber hinaus hat der Steuerpflichtige, wie bereits in dem Entwurfsschreiben ausgeführt, keine eigene (abstrakte) Analyse durchzuführen. Ferner hat der Steuerpflichtige auch keine (potenzielle) Rechtsanwendung der ausländischen betroffenen Staaten darzulegen, um mögliche Qualifikationskonflikte aufzudecken. Letztlich sind die inländischen Steuerpflichtigen lediglich dazu verpflichtet, die Tatsachen anhand bereits existierender Unterlagen, die u. a. eine rechtliche Würdigung enthalten, nachzuweisen.

Dabei haben die Steuerpflichtigen gem. § 90 Abs. 2 Satz 2 AO alle bestehenden rechtlichen und tatsächlichen Möglichkeiten auszuschöpfen. Jedoch lässt der Entwurf des BMF-Schreibens in diesem Zusammenhang offen, wann die Grenzen des rechtlich Möglichen sowie des tatsächlich Möglichen zur Erfüllung der erhöhten Mitwirkungspflichten für den Steuerpflichtigen zur Prüfung der Betriebsausgabenabzugsverbote gem. § 4k Abs. 1 bis 5 EStG erfüllt sind und damit der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflichten nachgegangen ist bzw. keine Verletzung der erhöhten Mitwirkungspflichten gem. § 90 Abs. 2 AO vorliegt und es damit zu keiner Reduzierung des Beweismaßes kommt. Insbesondere geht das Entwurfsschreiben nicht auf die Tatsache ein, dass sich die wesentlichen Teile des grenzüberschreitenden Sachverhalts nicht innerhalb der Verantwortungs- und Machtsphäre des Steuerpflichtigen befinden. Stattdessen liegen diese in der Verantwortungs- und Machtsphäre von ausländischen Dritten, bei denen es sich insbesondere bei strukturierten Gestaltungen sowie nach den Ausführungen des Entwurfsschreibens zu § 4k Abs. 5 EStG gerade nicht um nahestehende Personen i. S. d. § 1 Abs. 2 AStG handelt.

Darum ist es bereits für den Mehrheitsbeteiligten rechtlich und tatsächlich kaum möglich, die Informationen und Beweise von den ausländischen Beteiligten anzufordern und zu erhalten. Dies führt dazu, dass die Einhaltung der erhöhten Mitwirkungspflichten insbesondere für die Prüfung des Vorliegens einer importierten Besteuerungsinkongruenz gem. § 4k Abs. 5 EStG kaum zumutbar für die Steuerpflichtigen ist. Denn grundsätzlich befinden sich die wesentlichen Teile des grenzüberschreitenden Sachverhalts nicht in der Sphäre eines (nahestehenden) inländischen Steuerpflichtigen, sondern in der bzw. denen von ausländischen Dritten. Es bedarf demnach klarerer und verhältnismäßigerer Regelungen zu den (erhöhten) Mitwirkungspflichten im Zusammenhang mit den Betriebsausgabenabzugsverboten gem. § 4k Abs. 1 bis 5 EStG. Zumindest sollten in dem Entwurfsschreiben die Nachweispflichten weiter klargestellt und deren Grenzen aufgezeigt werden.

Denn ansonsten können die fehlenden klaren und verhältnismäßigen Regelungen zur Beweislast dazu führen, dass die Norm weder von dem Steuerpflichtigen befolgt noch von der Finanzverwaltung vollzogen werden kann und damit letztlich (wohl) ein strukturelles Vollzugsdefizit vorliegt (vgl. in diesem Kontext auch das Urteil des Verwaltungsgerichtshof Baden-Württemberg hinsichtlich der Verfassungswidrigkeit der Tübinger Verpackungssteuersatzung, VGH Baden-Württemberg v. 29. März 2022, Az.: 2 S 3814/20). Denn die Tatsache, dass die Sachverhalte in wesentlichen Teilen außerhalb der Verantwortungs- und Machtsphäre des Steuerpflichtigen liegen und dieser teilweise keine Informationen und Unterlagen zu den Sachverhalten erlangt, führt wiederum dazu, dass es zu keiner Kontrolle eben dieser Sachverhalte kommt. Demnach darf die fehlende Beschaffung von Unterlagen zur Prüfung des Sachverhalts nicht gewertet werden als Verletzung der Mitwirkungspflichten, sondern schlichtweg als Unmöglichkeit der Einhaltung der Mitwirkungspflichten. Denn grundsätzlich ist den Tatbeständen der Betriebsausgabenabzugsverbote gem. § 4k EStG norminhärent, dass die Informationen und Beweismittel außerhalb der Verantwortungs- und Machtsphäre des deutschen Steuerpflichtigen liegen und auch im Wesentlichen nicht mit verhältnismäßigen Mitteln verschafft werden können. Dies liegt insbesondere bei Konzernsachverhalten vor, bei denen es sich bei dem Steuerpflichtigen lediglich um eine Gesellschaft mit einem im Ausland ansässigen Gesellschafter handelt oder bei denen Informationen von einer nicht wesentlichen Gesellschaft, an der der Steuerpflichtige beteiligt ist, benötigt werden. Darüber hinaus kann die

Finanzverwaltung grundsätzlich auch nicht auf andere Weise an die notwendigen Informationen und Unterlagen gelangen. Dies gilt vor dem Hintergrund des völkerrechtlichen Souveränitätsprinzips, nach dem ein Staat nicht befugt ist, hoheitliche Befugnisse in einem anderen Staat auszuüben und damit insbesondere keine Sachaufklärungsmaßnahmen in einem anderen Land treffen darf. (Wir verweisen hierzu auf Hey, StuW 2023, S. 55-69.)

Zu XII.: Verhältnis zu anderen Regelungen

Zu 1. Verhältnis zu anderen Betriebsausgabenabzugsverboten

Die Ausführungen zu dem Verhältnis der Betriebsausgabenabzugsverbote des § 4k Abs. 1 bis 5 EStG zu anderen Betriebsausgabenabzugsverboten lassen die allgemeine Methodik zur Auflösung von Normenkonkurrenzen außer Acht und sind u. E. daher unzutreffend. Denn das Entwurfsschreiben behandelt grundsätzlich alle Normenkonkurrenzen der Betriebsausgabenabzugsverbote des § 4k Abs. 1 bis 5 EStG zu anderen Betriebsausgabenabzugsverboten des deutschen Steuerrechts als Idealkonkurrenz und gewährt dem Betriebsausgabenabzugsverbot den Vorrang, welches über die weitergehende Rechtsfolge verfügt.

Es sollte stattdessen eine ausführliche Prüfung nach der allgemeinen Methodik zur Auflösung von Normenkonkurrenzen durchgeführt werden und folgenden Normenkonkurrenzen ergänzt werden:

- Normenkonkurrenz des § 4k EStG zu §§ 7 bis 13 AStG,
- Normenkonkurrenz des § 4k Abs. 4 EStG zu § 4i EStG,
- Normenkonkurrenz des § 4k Abs. 1 bis 4 EStG zu § 4j EStG (vorbehaltlich dessen Streichung durch das MinBestRL-UmsG),
- Normenkonkurrenz des § 4k EStG zu § 8 StAbwG,
- Normenkonkurrenz des § 4k EStG zu dem geplanten MinStG.