

EStG, KStG, GewStG

Loseblatt-Kommentar

Bearbeitet von

Prof. Dr. Bernd Heuermann, Dr. Peter Brandis, Walter Bode, Dr. Harald Brandl, Dr. Frank D. Broer, Walter Danelsing, Prof. Dr. Klaus-Dieter Drüen, Dr. Klaus Ebling, Prof. Dr. Torsten Ehmcke, Prof. Dr. Michael Elicker, Gerd Erhard, Ronald Ettlich, Lothar Fischer, Dr. Stephan Geserich, Heinrich Glenk, Veronika Gloßner, Prof. Dr. Dietmar Gosch, Markus Hammer, Heinz-Josef Heger, Karin Heger, Ferdinand Hofmeister, Ulrich Hutter, Dr. Dietgard Klingberg, Prof. Dr. Marcel Krumm, Prof. Klaus Lindberg, Dr. Alexander Mann, Dr. Alois Nacke, Dr. Dirk Nitzschke, Dr. Ingo Oellerich, Dr. Volker Pfirrmann, Prof. Dr. Carsten Pohl, Dr. Eckart Ratschow, Dr. Steffen Gregor Rauch, Prof. Dr. Ekkehart Reimer, Dr. Jutta Rengers, Lars Rohrlack, Dr. Ulrich Schallmoser, Dr. Harald Schießl, Dr. Anette Schlenker, Dr. Johannes Selder, Dr. Gerd Stuhmann, Bernd Thürmer, Andreas Treiber, Degenhard Twickel, Dr. Gabriele Vogt, Dr. Klaus J. Wagner, Alexander Wenzel, Ulrich Werning, Prof. Dr. Francesca Werth, Dr. Edgar Wied

136. Auflage 2017. Loseblatt. Rund 10490 S. In 5 Leinenordnern
ISBN 978 3 8006 2313 6

schnell und portofrei erhältlich bei

The logo for beck-shop.de features the text 'beck-shop.de' in a bold, red, sans-serif font. Above the 'i' in 'shop' are three red dots of varying sizes, arranged in a slight arc. Below the main text, the words 'DIE FACHBUCHHANDLUNG' are written in a smaller, red, all-caps, sans-serif font.

beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

Die Online-Fachbuchhandlung beck-shop.de ist spezialisiert auf Fachbücher, insbesondere Recht, Steuern und Wirtschaft. Im Sortiment finden Sie alle Medien (Bücher, Zeitschriften, CDs, eBooks, etc.) aller Verlage. Ergänzt wird das Programm durch Services wie Neuerscheinungsdienst oder Zusammenstellungen von Büchern zu Sonderpreisen. Der Shop führt mehr als 8 Millionen Produkte.

§ 4i Sonderbetriebsausgabenabzug

¹ Aufwendungen eines Gesellschafters einer Personengesellschaft dürfen nicht als Sonderbetriebsausgaben abgezogen werden, soweit diese Aufwendungen auch die Steuerbemessungsgrundlage in einem anderen Staat mindern. ² Satz 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.

Bearbeiter: Prof. Dr. Carsten Pohl LL. M.

Verwaltungsanweisungen: BMF v. 26.9.14, BStBl I 14, 1258 – Anwendung der DBA auf PersGes.

OECD-Verlautbarungen und ergänzendes Material: OECD, The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships, Issues in International Taxation No. 6, 1999.

Anmerkungen

	Rz.
I. Allgemeines	1–26
1. Überblick über die Vorschrift	1
2. Rechtsentwicklung und zeitlicher Geltungsbereich	2, 3
3. Bedeutung der Vorschrift	4–8
4. Verhältnis zu anderen Vorschriften	9–26
a) Verfassungsrecht	9–11
b) EU-Recht	12, 13
c) DBA-Recht	14–17
d) Nationale Vorschriften	18–26
aa) § 50d Abs. 9	18, 19
bb) § 50d Abs. 10	20–22
cc) § 8 Abs. 1 KStG	23
dd) § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG	24
ee) § 7 S. 1 GewStG	25, 26
II. Voraussetzungen des § 4i	27–70
1. Aufwendungen	27–33
2. Sonderbetriebsausgaben	34–38
3. Gesellschafter einer Personengesellschaft	39–51
4. Minderung der Steuerbemessungsgrundlage in einem anderen Staat	52–58
5. Keine Anwendung von § 4i S. 2	59–70
III. Rechtsfolge des § 4i	71–73

Schrifttum (Auswahl): Sommer/Retzer, Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen: Stellungnahme des Bundesrates vom 23.9.2016, ISR 16, 377; Hörster, Anti-BEPS-Umsetzungsgesetz I, NWB 17, 22; Kanzler, Das neue Abzugsverbot des § 4i EStG für Sonderbetriebsausgaben – A Farewell to Double-Dip, NWB 17, 326; Bergmann, Double dip ade – Erste Einordnung des neuen § 4i EStG, FR 17, 126; Schmitzer, Weitere Maßnahmen zur BEPS-Gesetzgebung in Deutschland, IStR 17, 214; Bärsch/Böhmer, Internationale Unternehmensbesteuerung in Deutschland nach dem Anti-BEPS-Umsetzungsgesetz, DB 17, 567.

I. Allgemeines

1. Überblick über die Vorschrift

1 Zur **Verhinderung eines doppelten Sonderbetriebsausgabenabzugs** in Deutschland und einem anderen Staat ist § 4i mit dem **BEPS-UmsG** v. 20.12.16 (BGBl I 16, 3000) in das EStG eingefügt worden (BT-Drs. 18/9956, 2).

S. 1 regelt, dass Sonderbetriebsausgaben in Deutschland nicht abgezogen werden dürfen, soweit diese Aufwendungen auch die Steuerbemessungsgrundlage in einem anderen Staat mindern.

S. 2 benennt eine weitere Voraussetzung für den Ausschluss des Abzugs nach S. 1 um eine überschießende Wirkung der Norm zu vermeiden (BT-Drs. 18/9956, 3). S. 1 gilt danach nicht, soweit die Sonderbetriebsausgaben Erträge desselben Stpfl. mindern, die bei ihm sowohl der inl. Besteuerung als auch nachweisl. der tatsächl. Besteuerung in dem anderen Staat unterliegen.

2. Rechtsentwicklung und zeitlicher Geltungsbereich

2 § 4i ist durch das **BEPS-UmsG** v. 20.12.16 (Rz. 1) in das EStG eingefügt worden. Bereits zuvor hat der Gesetzgeber mit dem Entwurf zum ZollkAnpG (BT-Drs. 18/3158, 7) den Versuch unternommen, eine vergleichbare Vorschrift (§ 4 Abs. 5a -E) in das EStG einzufügen. Vermutl. wegen seines potentiellen Verstoßes gegen höherrangiges Recht (vgl. *Milanin* IStR 15, 861; *Kahlenberg* ISR 15, 91) ist der Entwurf insoweit jedoch nicht umgesetzt geworden.

Nach der allg. Anwendungsregelung in § 52 Abs. 1 in der am 1.1.17 geltenden Fassung ist § 4i erstmals für den **VZ 17** anzuwenden (*Hörster* NWB 17, 22). Erfasst werden insoweit auch Sonderbetriebsausgaben, deren Rechtsgrund (z. B. der Darlehensvertrag) schon in früheren VZ gelegt worden ist (*Schmidt/Wacker* § 4i Rz. 5).

3 *einstweilen frei.*

3. Bedeutung der Vorschrift

4 § 4i ist als Teil der **Maßnahmen gegen Gewinnverkürzung und -verlagerung** im internationalen Steuerrecht erst auf Vorschlag des BR in das BEPS-UmsG (Rz. 1) aufgenommen worden (zur Kritik an der Norm vgl. u. a. *Sommer/Retzer* ISR 16, 377). Zu den Beweggründen hat der Gesetzgeber in der entsprechenden Begründung (BT-Drs. 18/9956, 3) umfassend Stellung genommen:

„Die Maßnahme steht im Zusammenhang mit dem Projekt „Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)“ der OECD/G20. Die OECD hat umfassende **Vorschläge zur Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen** vorgelegt (Aktionspunkt 2). Hybride Gestaltungen knüpfen daran an, dass bei grenzüberschreitenden Transaktionen die betroffenen Staaten häufig unterschiedl. Regelungen für die stl. Einordnung bestimmter Finanzierungsinstrumente und Gesellschaftsformen anwenden. Zukünftig soll verhindert werden, dass diese Vorgänge im Ergebnis in keinem der beteiligten Staaten besteuert bzw. Ausgaben doppelt abgezogen werden. Mit Protokollerklärung v. 19.12.14 hatte die Bundesregierung gegenüber dem BR erklärt, sie werde eine Bund-Länder-Arbeitsgruppe zur Erörterung der Umsetzung der in 2015 vorliegenden Ergebnisse des BEPS-Projekts der OECD einberufen. Auf der Basis der Ergebnisse dieser Arbeitsgruppe sollte dann zeitnah ein Gesetzentwurf vorgelegt werden, der insbesondere die Thematik hybrider Gestaltungen umfasst.

Ziel der eingesetzten und in unregelmäßigen Abständen tagenden **Arbeitsgruppe** ist ein umfassendes gesetzgeberisches Konzept zur vollständigen Umsetzung der OECD/G20-Empfehlungen. Der Abschluss der umfangreichen Arbeiten und die Vorlage von Gesetzesvorschlägen sind aber derzeit noch nicht absehbar. Es ist nicht gesichert, ob vorstehende Doppelabzüge bei PersGes. in Deutschland und einem anderen Staat von den OECD-Empfehlungen unmittelbar erfasst werden. Empfehlung 6 der OECD soll den **Doppelabzug von „hybriden Zahlungen“ verhindern**. Ob damit die Problematik der deutschen PersGes. abgedeckt ist, lässt sich aus den Erläute-

rungen der OECD nicht eindeutig erkennen. Die umfangreichen Beispielsfälle der OECD weisen allenfalls Ähnlichkeiten zur vorstehend geschilderten Fallkonstellation auf. Deshalb kann und muss die Lösung dieser Problematik als Sofortmaßnahme unabhängig von der Umsetzung der OECD-Empfehlungen erfolgen. Das in den Ländern bekanntgewordene Betriebsausgabenvolumen in Milliardenhöhe duldet keinen weiteren Aufschub. Es besteht dabei kein Abstimmungsbedarf mit der Umsetzung der Richtlinie 2016/1164/EU mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts v. 12.7.16 (EU ABl. L 193 S. 1 L 193/1). Art. 9 RL 2016/1164/EU enthält zwar eine Regelung zu hybriden Gestaltungen. Die Richtlinie gilt aber nach Art. 1 ausdrücklich nur für Körperschaftsteuerpflichtige. Die fehlende Aufnahme der PersGes. in die EU-Richtlinie unterstreicht nochmals die Erforderlichkeit einer gesonderten nationalen Maßnahme. Diesem Regelungsbedarf wird durch die Einfügung des § 4i EStG Rechnung getragen.“

In der Gesetzesbegründung (BT-Drs. 18/9956, 3) wird zugleich der **(Haupt-)Anwendungsfall** der Norm durch ein Beispiel verdeutlicht.

Beispiel: Ein in einem DBA-Staat ansässiger G' ter, der als K' dist an einer inl. GmbH & Co. KG beteiligt ist, leistet eine Einlage in die PersGes. Die Einlage hat er über ein (Konzern-)Darlehen refinanziert.

Das Darlehen stellt Sonderbetriebsvermögen II und die entspr. Refinanzierungszinsen Sonderbetriebsausgaben dar. Ausgehend vom Veranlassungsprinzip sind die Aufwendungen im Inland anzuerkennen. Auch abkommensrechtl. sind die Sonderbetriebsausgaben im Inland grds. zu berücksichtigen (BMF v. 26.9.14, BStBl I 14, 1258). Sofern auch der Ansässigkeitsstaat die Ausgaben anerkennt, entsteht ein aus Sicht des Gesetzgebers unerwünschter double-dip.

In der Literatur ist schon früh auf die Möglichkeit von „**double dip**“ **Gestaltungen** im Zusammenhang mit dem Abzug von Sonderbetriebsausgaben hingewiesen worden (Müller IStR 05, 181). Ob die Zinsen (Sonderbetriebsausgaben) im ausl. Staat zu berücksichtigen sind, hängt von einer Reihe von nationalen und abkommensrechtl. Faktoren ab (Müller IStR 05, 181). Im Schrifttum ist eine Abzugsmöglichkeit im Hinblick auf die Länder Dänemark, Frankreich, Großbritannien, Schweden und den USA für mögl. gehalten worden (Müller IStR 05, 181). Folgt man § 50d Abs. 10 S. 2 i. d. F. des BEPS-UmsG, sind die Sonderbetriebsausgaben – unter den Voraussetzungen des § 50d Abs. 10 S. 3 i. d. F. des BEPS-UmsG – (zusätzl. auch) in Deutschland zu berücksichtigen. § 50d Abs. 10 scheint diese Gestaltungen daher im Grundsatz (abkommensrechtl.) zu legitimieren (Pohl DB 13, 1572).

einstweilen frei

7-8

4. Verhältnis zu anderen Vorschriften

a) Verfassungsrecht

§ 4i ist verfassungsrechtl. nicht zu beanstanden (so auch Schmidt/Wacker § 4i Rz. 6). § 4i verhindert einen double-dip und damit eine wettbewerbsrelevante Besserstellung eines grenzüberschreitenden Vorgangs gegenüber dem reinen Inlandsfall. Insoweit trägt die Vorschrift zu einer **gleichheitsgerechten Besteuerung** (Art. 3 GG) bei (Kanzler NWB 17, 326).

Durch die Anwendung der Norm **ab VZ 17** (§ 52 Abs. 1) ergibt sich keine verfassungsrechtl. relevante **Rückwirkung**. Dies gilt auch dann, wenn die Rechtsgrundlage (z. B. der Darlehensvertrag) für die Sonderbetriebsausgaben schon vor dem VZ 17 gelegt worden ist (**a. A.** wohl Schmidt/Wacker § 4i Rz. 5).

einstweilen frei

11

§ 4i EStG 12–20

Sonderbetriebsausgabenabzug

b) EU-Recht

- 12 Ein Verstoß gegen **EU-Grundfreiheiten** (insbes. die Niederlassungsfreiheit nach Art. 49 AEUV und die Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 63 AEUV) lässt sich nicht feststellen (so auch *Schmidt/Wacker* § 4i Rz. 7). Da der grenzüberschreitende Vorgang durch § 4i nicht schlechter als der reine Inlandsfall (wo es ebenfalls nur zum einmaligen Abzug der Sonderbetriebsausgaben kommt) behandelt wird, mangelt es bereits an einer Diskriminierung bzw. Beschränkung der entspr. Grundfreiheit. Zumindest wäre ein Eingriff durch den anerkannten Rechtfertigungsgrund der Missbrauchsabwehr gerechtfertigt (*Kanzler* NWB 17, 326).
- 13 *einstweilen frei*

c) DBA-Recht

- 14 DBA zielen primär auf eine **Beseitigung von Doppelbesteuerungen**. Ihre Anwendung ist daher erst dann gerechtfertigt, wenn nach nationalem Recht Einkünfte von mehreren Staaten besteuert werden. In einem ersten Schritt ist daher § 4i anzuwenden, der nicht die Auslegung von DBA, sondern die Anwendung nationaler Rechtsvorschriften beeinflusst. Ist die Norm nicht einschlägig, werden Sonderbetriebsausgaben aber dennoch in mehreren Staaten berücksichtigt, ist in einem zweiten Schritt das Besteuerungsrecht abkommensrechtl. festzulegen.
- 15 Im Hinblick auf die abkommensrechtl. Behandlung von Sonderbetriebsausgaben finden sich zum Teil ausdrückl. **Sonderregelungen** in den einzelnen DBA (zu bestehenden Auslegungsfragen *Pohl* IWB 12, 120). Diese Regelungen gehen einer Anwendung des § 50d Abs. 10 vor. Im Übrigen ist die abkommensrechtl. Behandlung von Sondervergütungen und Sonderbetriebsausgaben umstritten (*Schmidt* DStR 13, 1704; *Franz/Voulon* BB 11, 164). Für Deutschland als Anwenderstaat eines DBA gehören Sonderbetriebsausgaben nach Ansicht der FinVerw (BMF v. 26.9.14, BStBl I 14, 1258) ausschließl. zu den **Unternehmenseinkünften** (Art. 7 OECD-MA). Diese Ansicht ist gesetzl. durch § 50d Abs. 10 fixiert worden (hierzu *Pohl* DB 13, 1577 m. w. N.). Die Rspr. (z. B. BFH I R 74/09 v. 8.9.10, BFHE 231, 84) hat sich hingegen – vorbehaltl. des § 50d Abs. 10 – für eine Anwendung der spezielleren Verteilungsartikel (z. B. Art. 11 OECD-MA) ausgesprochen.
- 16–17 *einstweilen frei*

d) Nationale Vorschriften

aa) § 50d Abs. 9

- 18 § 50d Abs. 9 geht es – wie auch § 4i – um die Verhinderung einer systemwidrigen Besteuerung infolge von **Qualifikationskonflikten**. Anders als § 4i stellt § 50d Abs. 9 jedoch auf Einkünfte ab und verlangt tatbestandl. ihre doppelte Nichtberücksichtigung. Weiterhin muss die doppelte Nichtberücksichtigung Folge eines DBA sein.
- 19 *einstweilen frei*

bb) § 50d Abs. 10

- 20 Liegt ein grenzüberschreitender Sachverhalt vor, ist das Besteuerungsrecht hinsichtl. der Sonderbetriebsausgaben ggf. nach einem DBA beschränkt. Nur ausnahmsweise enthalten DBA insoweit **Spezialregelungen**. In den übrigen Fällen ist § 50d Abs. 10 anzuwenden, der als treaty override spezielle Vorgaben für die Anwendung des DBA enthält (*Pohl* DB 13, 1577). Danach ist auf Sondervergütungen iSd § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 Hs. 2 und Nr. 3 die Vorschrift über Unternehmensgewinne (vgl. Art. 7

OECD-MA) anzuwenden. Entsprechendes gilt nach § 50d Abs. 10 S. 2 für Sonderbetriebsausgaben. Anders als § 4i beeinflusst § 50d Abs. 10 jedoch nur die Auslegung bzw. Anwendung der DBA nicht aber des nationalen Rechts. § 4i ist daher vorrangig anzuwenden (**a. A. Bergmann** FR 17, 126).

einstweilen frei

21-22

cc) § 8 Abs. 1 KStG

Nach § 8 Abs. 1 KStG ist § 4i auch für die Einkommensermittlung von **Körperschaftsteuersubjekten** zu beachten (so wohl auch BT-Drs. 18/9956, 2 „[...] regelmäßig eine ausländische Kapitalgesellschaft [...]“).

dd) § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG

Ebenso wie § 4i geht es bei § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG um die Verhinderung sog. **double-dips** (zum überschießenden Charakter der Norm z. B. *Benecke/Schnitzer* IStR 13, 143; *Wagner/Liekenbrock* Ubg 13, 133). Anders als § 4i kommt § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG (als *lex specialis*) jedoch nur in Fällen einer **Organschaft** zum Zuge.

Beispiel: Eine ausl. KapGes nimmt zur Eigenkapitalfinanzierung einer dt. Tochterpersonengesellschaft (Holding KG) ein Darlehen auf. Die Holding KG nutzt die Mittel zum Erwerb einer oder mehrerer Zielgesellschaften. Anschließend begründet die Holding KG mit den Zielgesellschaften eine Organschaft.

Bedingt durch § 50d Abs. 10 sind die Zinsaufwendungen im Inl. als Sonderbetriebsausgaben zu berücksichtigen. Daneben kommt ggf. ein Abzug der Zinsen im Ausl. in Betracht (sog. *double-dip*). Ob § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG dieser Gestaltung entgegensteht, ist bisher nicht abschließend geklärt (vgl. *Schaden/Polatzky* IStR 13, 131). Dagegen spricht, dass eine PersGes kein Einkünfteerzielungssubjekt ist (hierzu BFH GrS 1/93 v. 3.7.95, BStBl II 95, 617; s. a. z. B. BFH IV B 105/09 v. 15.4.10, BStBl II 10, 971; offen jedoch BFH I R 92/12 v. 12.10.16, BFHE 256, 32). Lehnt man eine Anwendung des § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG zutr. ab, steht nunmehr allerdings § 4i dem Zinsabzug im Inl. entgegen.

ee) § 7 S. 1 GewStG

Über § 7 S. 1 GewStG gilt § 4i auch für **gewerbestl. Zwecke** (*Schmidt/Wacker* § 4i Rz. 4; *Kanzler* NWB 17, 326). Für die gewstl. Versagung des Sonderbetriebsausgabenaabzugs ist nicht erforderl., dass der andere Staat eine der dt. GewSt vergleichbare Steuer erhebt (*Schmidt/Wacker* § 4i Rz. 13).

einstweilen frei

26

II. Voraussetzungen des § 4i

1. Aufwendungen

Grundvoraussetzung des § 4i sind **Aufwendungen** (eines G'ters). Der Begriff der Aufwendungen wird auch in anderem systematischen Zusammenhang vom Gesetzgeber verwendet (vgl. § 4 Abs. 4; § 4 Abs. 5, § 9 Abs. 1 S. 1, § 10 Abs. 1, § 12 Nr. 1 S. 2 und § 33 Abs. 1), an keiner Stelle jedoch gesetzl. definiert. Auch die Rspr. und Literatur bietet keine einheitl. Definition. Im Kontext des § 4i ist entspr. dem Zweck der Norm eine weite Auslegung gerechtfertigt. Aufwendungen erfassen als Oberbegriff danach Ausgaben und Aufwand, d. h. sämtl. Wertabflüsse, die nicht Entnahmen sind (vgl. *H/H/R* § 4 Rz. 750 m. w. N.).

Auf einen **Abfluss** iSd § 11 kommt es für Zwecke des § 4i S. 1 nicht an. Ebenso wenig ist entscheidend, ob die Aufwendungen **einmalig** oder **laufend** entstehen und ob sie nach anderen Regeln (z. B. einem DBA) abziehbar sind. Auch die AfA kommt daher als Aufwendung i. S. d. § 4i in Betracht (*Schmidt/Wacker* § 4i Rz. 12). Soweit

§ 4i EStG 29–40

Sonderbetriebsausgabenabzug

Ausgaben des Stpfl. erfolgsneutral zu aktivieren sind, kommt § 4i jedoch nicht zur Anwendung.

- 29 Obwohl der Begriff der Aufwendungen bspw. auch bei den Überschusseinkünften verwendet wird (vgl. § 9), setzt § 4i nach seinem systematischen Kontext Aufwendungen im Rahmen einer **Gewinneinkunftsart** (§§ 13, 15, 18) voraus (*Kanzler* NWB 17, 326). Nur dort kann es zum Vorliegen von Sonderbetriebsausgaben kommen. Wie der Stpfl. seinen Gewinn ermittelt (§ 4 Abs. 1, § 4 Abs. 3, § 5a oder § 13a), ist allerdings gleichgültig. Auch bei **bilanzierenden Stpfl.** kommt § 4i zur Anwendung (vgl. § 5 Abs. 6).

30–33 *einstweilen frei*

2. Sonderbetriebsausgaben

- 34 Aufwendungen eines G'ters dürfen unter den genannten weiteren Voraussetzungen gem. § 4i S. 1 nicht als Sonderbetriebsausgaben abgezogen werden. Obwohl der Begriff der Sonderbetriebsausgaben danach nur Bestandteil der Rechtsfolge der Norm ist, ist für ein Eingreifen des § 4i bereits tatbestandl. zu fordern, dass die Voraussetzungen einer Sonderbetriebsausgabe vorliegen. In diesem Sinne sind auch nach Ansicht des Gesetzgebers (BT-Drs. 18/9956, 3) Aufwendungen, die dem **Gesamthandsbereich** der MU'schaft zuzuordnen sind, von § 4i nicht erfasst (BT-Drs. 18/9956, 3; *Schmidt/Wacker* § 4i Rz. 12; *Sommer/Retzer* ISR 16, 377). Dementsprechend gilt die Norm auch nicht für Aufwendungen eines G'ters in einer für ihn geführten **Ergänzungsbilanz** (wohl auch *Schmidt/Wacker* § 4i Rz. 12).

- 35 § 4i setzt den Begriff der Sonderbetriebsausgaben voraus, definiert ihn aber nicht. § 4i kann daher auch nicht als Rechtsgrundlage für Sonderbetriebsausgaben begriffen werden. Unter Rückgriff auf § 50d Abs. 10 S. 3 sind unter Sonderbetriebsausgaben die durch das SBV veranlassten Aufwendungen zu verstehen (i. Erg. auch § 15 Rz. 531). Ob es sich um das **SBV I** oder **SBV II** handelt ist ohne Bedeutung (*Schmidt/Wacker* § 4i Rz. 12). Neben Aufwendungen für das der Ges. zur Nutzung überlassene WG zählen zu den Sonderbetriebsausgaben daher insbes. auch **Gründungs-/Refinanzierungskosten** (zu Einzelheiten des Begriffs der Sonderbetriebsausgaben vgl. i. E. § 15 Rz. 531 ff. sowie *Schmidt/Wacker* § 15 Rz. 645 ff.).

36–38 *einstweilen frei*

3. Gesellschafter einer Personengesellschaft

- 39 § 4i setzt eine PersGes voraus. Hierunter fallen zunächst die **GbR, OHG, KG** (meist als GmbH & Co. KG) und die **PartG**. Auch **atypisch stille Ges.** sind zu den PersGes i. S. d. § 4i zu zählen (zur atypisch stillen Ges. als MU'schaft s. § 15 Rz. 315 ff.). Wie auch bei GesamthandsGes. ist bei ihnen der für die Ges. ermittelte und in Gewinnanteile aufgeteilte Gewinn auf einer zweiten Gewinnermittlungsstufe um Erträge und Aufwendungen des atypisch stillen G'ters in Zusammenhang mit ihrer Gesellschaftsbeteiligung zu ergänzen (*Groh* FS Kruse 2001, 417). Insoweit besteht die gleiche Ausgangssituation, die für die Schaffung des § 4i ausschlaggebend war. **Typisch stille Ges.** i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 4 werden hingegen nicht erfasst, da auch insoweit Sonderbetriebsausgaben nicht vorliegen können.

- 40 Daneben werden in Outbound-Konstellationen auch **ausl. PersGes** erfasst (*Schmidt/Wacker* § 4i Rz. 10). Ob es sich in diesen Fällen tatsächl. um eine PersGes handelt, beurteilt sich aus dt. Sicht nach einem **Typenvergleich** (hierzu grundlegend RFH VI A 899/27 v. 12.2.30, RStBl 30, 444; ferner z. B. BFH I R 110/05 v. 4.4.07, BStBl II 07, 521; I R 34/08 v. 20.8.08, BStBl II 09, 263).

Rechtl. vertretbar erscheint, wie im Anwendungsbereich des § 15 Abs. 1 Nr. 2, **41** auch **gesellschaftsähnl. Gemeinschaftsverhältnisse** (Gütergemeinschaften, Erbengemeinschaften, Bruchteilsgemeinschaften) den PersGes gleichzusetzen (so auch *Schmidt/Wacker* § 4i Rz. 10). Hierfür spricht vor allem auch die Gesetzesbegründung (BT-Drs. 18/9956, 3), die primär auf den weitergehenden Begriff der MUschaft abstellt und damit neben den PersGes auch entspr. Gemeinschaftsverhältnisse umfasst (zum Begriff der MUschaft s. § 15 Rz. 222).

Andere Gesellschaftsformen (z. B. Körperschaften) unterfallen § 4i nicht. Dies gilt **42** insbes. auch im Hinblick auf die **KGaA** (*Schmidt/Wacker* § 4i Rz. 10). Bei ihr handelt es sich nicht um eine PersGes, sondern um eine Körperschaft. Daran ändert auch § 15 Abs. 1 Nr. 3 und ihre intransparente Besteuerung nichts.

Persönl. betroffen ist der G´ter der PersGes. Hierbei handelt es sich um eine Person, **43** die als Mitglied an der Gründung einer Ges. teilnimmt oder später in eine bestehende Ges. durch Gesellschaftsvertrag oder kraft Gesetzes eintritt. Die **Rechtsform des G´ters** ist nicht entscheidend. Neben natürl. Personen, kommen auch jur. Personen und PersGes in Betracht (*Schmidt/Wacker* § 4i Rz. 11).

Beispiel: Ein in einem DBA-Staat ansässiger G´ter (K) ist als K´dist an einer inl. KG beteiligt. Diese wiederum ist G´terin einer inl. OHG. Zu Zwecken der Eigenkapitalfinanzierung der OHG hat die KG ein (verzinsl.) Darlehen aufgenommen. Im Rahmen seiner (transparenten) Besteuerung berücksichtigt der ausl. Staat den Zinsaufwand bei der Besteuerung des K.

Ausgehend von der Einordnung der PersGes als Subjekt der Gewinnermittlung (BFH GrS 1/79 v. 10.11.80, BStBl II 81, 164; BFH GrS 4/82 v. 25.6.84, BStBl II 84, 751; s. a. BFH GrS 2/02 v. 11.4.05, BStBl II 05, 679) ist es konsequent, zunächst der KG als G´terin den Refinanzierungsaufwand zuzurechnen. Einer Anwendung des § 4i beim Stpfl. steht dies jedoch nicht entgegen.

Der G´ter muss auch nicht selber unmittelbar an der MUschaft/ PersGes beteiligt **44** sein, wo auch die Sonderbetriebsausgaben berücksichtigt werden. Auch **doppel- und mehrstöckige PersGes** werden daher von § 4i erfasst.

Irrelevant ist daneben auch, ob der G´ter im Inl. **unbeschr.** oder nur **beschr. stpfl.** **45** ist (*Schmidt/Wacker* § 4i Rz. 1, 11). Betroffen sind daher sowohl Inbound- als auch Outbound-Strukturen (**a. A.** wohl *Sommer/Retzer* ISR 16, 377: „[...] (im Ausland ansässige) Mitunternehmer einer inländischen Personengesellschaft [...]“; *Kanzler* NWB 17, 326). In Outbound-Fällen dürften die Sonderbetriebsausgaben jedoch regelmäßig abkommensrechtl. (i. V. m. § 50d Abs. 10) außer Ansatz bleiben (hierzu auch *Pohl* DB 13, 1577).

Beispiel: Der in Deutschland ansässige X ist an einer ausl. PersGes beteiligt. X erzielt Sonderbetriebsausgaben, die sowohl im ausl. Staat als auch in Deutschland berücksichtigt werden. Trotz eines zwischen den Staaten abgeschlossenen DBA (das dem OECD-MA entspricht) stellt Deutschland die Einkünfte gem. § 50d Abs. 10 S. 3 Halbs. 2 nicht frei, weil auch die Vergütungen nicht im Ausl. berücksichtigt werden.

Ausgehend von der hier vertretenen Ansicht ist § 4i S. 1 auf die Sonderbetriebsausgaben anzuwenden.

Auf die Qualifikation als **MU** (zum Begriff des MU vgl. § 15 Rz. 341 ff.) kommt es **46** nach dem Wortlaut des § 4i nicht an. Um in den Anwendungsbereich des § 15 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 Halbs. 2 (sog. Sondervergütungstatbestand) zu fallen, muss der G´ter aber MU sein. Entspr. gilt auch im Hinblick auf andere Einkunftsarten durch gesetzl. Verweisungen (§ 13 Abs. 7; § 18 Abs. 4 S. 2).

einstweilen frei

47-51

4. Minderung der Steuerbemessungsgrundlage in einem anderen Staat

- 52 § 4i S. 1 setzt weiter eine **Minderung der Steuerbemessungsgrundlage** in einem anderen Staat voraus. Ob die Steuerbemessungsgrundlage vor bzw. nach der Minderung positiv oder negativ ist, spielt keine Rolle. Erzielt der G´ter im Ausl. nur **Verluste**, kann daher gleichwohl eine Minderung der Steuerbemessungsgrundlage vorliegen (*Kanzler NWB 17, 326*).
- 53 Nach der Gesetzesbegründung (BT-Drs. 18/9956, 2) ist die doppelte Behandlung von Ausgaben Folge abw. Steuergesetze. Damit wird jedoch nur ein möglicher Grund für einen doppelten Abzug nicht aber eine Anwendungsvoraussetzung des § 4i formuliert. Welchen Grund die Minderung der Steuerbemessungsgrundlage letztl. hat, spielt nach der Regelung keine Rolle. Neben **rechtl. Gründen** (fehlendes Konzept der Sonderbetriebsausgaben im ausl. Steuerrecht; Auslegungsunterschiede eines DBA) können auch **tatsächl. Gründe** (fehlerhafte Rechtsanwendungen) für sie verantwortlich sein.
- 54 Wann es zur Minderung der ausl. Bemessungsgrundlage kommt, ist nach dem Wortlaut und dem Sinn und Zweck der Regelung ohne Bedeutung (so auch *Bergmann FR 17, 126*). Das Abzugsverbot greift daher auch, wenn der Abzug im anderen Staat in einem vorhergehenden oder einem nachfolgenden VZ, Steuerjahr, Wj. oder Kj. geltend gemacht wird (so explizit BT-Drs. 18/9956, 3; im Hinblick auf den damit verbundenen **administrativen Aufwand** krit. *Sommer/Retzer ISR 16, 377; Bergmann FR 17, 126*).
- 55 Die Minderung der Steuerbemessungsgrundlage in einem anderen Staat ist eine für den Staat günstige Tatsache. Nach allg. Beweislastgrundsätzen trägt deshalb auch der Staat hierfür die **Beweislast (a. A.** wohl *Kanzler NWB 17, 326*). Die **erweiterte Mitwirkungspflicht** gem. § 90 Abs. 2 AO ist allerdings zu beachten.
- 56–58 *einstweilen frei*

5. Keine Anwendung von § 4i S. 2

- 59 Nach § 4i S. 2 gilt S. 1 (des § 4i) nicht, soweit die Aufwendungen Erträge desselben Stpfl. mindern, die bei ihm sowohl der inl. Besteuerung unterliegen als auch nachweisl. der tatsächl. Besteuerung in dem anderen Staat. § 4i S. 2 normiert diese Einschränkung, um **überschießende Wirkungen** der Norm zu vermeiden (BT-Drs. 18/9956, 3). Insbes. im Rahmen einer Steueranrechnung oder bei fehlendem DBA kann es zur Doppelerfassung von Einkünften in mehreren Staaten kommen, da dann das im Ansässigkeitsstaat geltende Welteinkommensprinzip nicht durch eine Steuerfreistellung begrenzt wird. Nach Ansicht des Gesetzgebers (BT-Drs. 18/9956, 3) gibt es in diesen Fällen keine Rechtfertigung für die Versagung des Betriebsausgabenabzugs, soweit auch Erträge von beiden Staaten berücksichtigt werden. In der Literatur (*Kanzler NWB 17, 326*) wird zudem auf ein **unionsrechtl. Bedürfnis** für § 4i S. 2 hingewiesen.
- Beispiel:** Ein in einem Nicht-DBA-Staat ansässiger G´ter, der als K´dist an einer inl. GmbH & Co. KG beteiligt ist, hat Sonderbetriebsausgaben i. H. v. 10.000 € erzielt. Gleichzeitig sind ihm Sondervergütungen i. H. v. 20.000 € zuzurechnen. Nach dem im anderen Staat anzuwendenden Welteinkommensprinzips sind sowohl die Sonderbetriebsausgaben als auch die Sondervergütungen zu berücksichtigen.
- Sowohl in Deutschland (Quellenstaatsprinzip) als auch im anderen Nicht-DBA-Staat (Welteinkommensprinzip) werden die Sonderbetriebsausgaben und die Sondervergütungen berücksichtigt. Gem. § 4i S. 2 kommt es dennoch nicht zu einer Versagung des Sonderbetriebsausgabenabzugs, da auch die Sonderbetriebseinnahmen in beiden Staaten berücksichtigt werden.

Die Regelung geht allerdings nicht weit genug. Auch in Fällen, in denen keine Erträge vorliegen bzw. die Aufwendungen die Erträge übersteigen, kann eine Anwendung des § 4i systemwidrig sein. **60**

Beispiel: Wie das Beispiel unter Rz. 59. Jedoch hat der Stpfl. keine Erträge i. S. d. § 4i S. 2 erzielt.

Ausgehend von der Geltung des Welteinkommensprinzips ist die doppelte Berücksichtigung der Sonderbetriebsausgabe konsequent. Zumindest wäre es Sache des Wohnsitzstaates als ungerechtfertigt erscheinende Abzüge zu verweigern.

Was unter **Erträgen** zu verstehen ist, sagt das Gesetz nicht. Es gelten daher die allg. ertragsteuerl. bzw. bilanzsteuerl. Grundsätze. Anders als im Hinblick auf die Aufwendungen wird nicht verlangt, dass die Erträge Sonderbetriebseinnahmen sind. Auch Erträge aus dem **Gesamthandsbereich** oder **Ergänzungsbereich** fallen daher unter § 4i S. 2. Es muss sich auch nicht um mit den Ausgaben korrespondierende Erträge handeln (BT-Drs. 18/9956, 4; *Schmidt/Wacker* § 4i Rz. 16). **61**

Die Anwendung des § 4i S. 2 fordert eine **tatsächl. Besteuerung** der Erträge. Eine solche liegt nach Ansicht des Gesetzgebers (BT-Drs. 18/9956, 4) bereits vor, soweit die Erträge in die stl. Bemessungsgrundlage einbezogen werden (so auch *Schmidt/Wacker* § 4i Rz. 15; *Kanzler* NWB 17, 326). Keine tatsächl. Besteuerung ist hingegen gegeben, soweit der andere Staat die Erträge nicht besteuern kann, insbes. weil diese nicht steuerbar bzw. sachl. steuerbefreit sind oder der Stpfl. persönl. steuerbefreit (z. B. nach § 5 KStG) ist, oder aus anderen Gründen eine tatsächl. Besteuerung unterbleibt (BT-Drs. 18/9956, 4; *Kanzler* NWB 17, 326). Ob es zu einer positiven Steuerfestsetzung kommt, die durch die Erträge beeinflusst wird, ist nach § 4i S. 2 nicht erforderl. Dies ist konsequent. Da tatbestandl. eine Minderung der Erträge um Aufwendungen verlangt wird, kann es letztl. nicht auf einen positiven Gewinn ankommen. **62**

Maßgebend ist die Besteuerung von Erträgen **desselben Stpfl.** in Deutschland und in dem anderen Staat, von denen die Aufwendungen i. S. d. § 4i S. 1 abgezogen werden (BT-Drs. 18/9956, 4). Derselbe Stpfl. ist – mangels Steuersubjektqualität der PersGes nach den Vorschriften des EStG – der MU (BT-Drs. 18/9956, 4; *Schmidt/Wacker* § 4i Rz. 16; *Kanzler* NWB 17, 326). Dies gilt unabhängig von der gewerbestl. Qualifikation der PersGes und unabhängig von der Beurteilung der Ges. und deren G'tern im anderen Staat (BT-Drs. 18/9956, 4; *Kanzler* NWB 17, 326). **63**

§ 4i S. 2 grenzt den **Zeitpunkt der Besteuerung der Erträge** nicht ein. Die Besteuerung der Erträge im anderen Staat kann daher auch in einem vorhergehenden oder einem nachfolgenden VZ, Steuerjahr, Wj. oder Kj. erfolgen (so auch BT-Drs. 18/9956, 4; *Schmidt/Wacker* § 4i Rz. 15). Erforderl. ist jedoch („soweit“) – auch periodenübergreifend – eine **quantitative Korrelation** der Aufwendungen und Erträge (**a. A.** wohl *Sommer/Retzer* ISR 16, 377). Übersteigen die Aufwendungen die Erträge, kommt § 4i S. 2 insoweit nicht zum Zuge. **64**

Die tatsächl. Besteuerung von Erträgen im anderen Staat, ist vom Stpfl., der einen Doppelabzug von Aufwendungen geltend macht, **nachzuweisen**. Solange die erforderl. Nachweise nicht oder nicht vollständig erbracht werden, findet die Ausnahmeregelung des § 4i S. 2 keine Anwendung (BT-Drs. 18/9956, 4). Damit trifft den Stpfl. neben der objektiven auch die subjektive Feststellungslast. Die erhöhten Mitwirkungspflichten gem. § 90 Abs. 2 AO sind ebenfalls zu beachten (BT-Drs. 18/9956, 4; *Schmidt/Wacker* § 4i Rz. 17). **65**

Der Nachweis ist als **rückwirkendes Ereignis** i. S. d. § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO einzuordnen (*Kanzler* NWB 17, 326). Erfolgt eine Besteuerung der Erträge und damit der Nachweis erst in einem späteren VZ kann dieser Umstand verfahrensrechtl. daher **66**

§ 4i EStG 67–73

Sonderbetriebsausgabenabzug

noch berücksichtigt werden (a. A. wohl *Sommer/Retzer* ISR 16, 377). Im Hinblick auf den Beginn der **Festsetzungsfrist** ist dann § 175 Abs. 1 S. 2 AO zu beachten.

67–70 *einstweilen frei*

III. Rechtsfolge des § 4i

- 71 Die Aufwendungen dürfen nicht als Sonderbetriebsausgaben abgezogen werden. Damit ist gemeint, dass die Aufwendungen weder als Sonderbetriebsausgabe noch in sonstiger Weise die **inl. Steuerbemessungsgrundlage** mindern dürfen.
- 72 Ausgehend vom Wortlaut („soweit“) gilt jedoch kein Alles-oder-nichts-Prinzip. Sind nur **Teile der Aufwendungen** im Ausl. nicht abziehbar, bleibt es insoweit beim Abzug als Sonderbetriebsausgaben im Inl. (*Kanzler* NWB 17, 326). Welcher Grund für die nur teilweise Berücksichtigung der Aufwendungen im Ausl. besteht, ist nach dem Wortlaut des § 4i irrelevant. Neben abw. Gewinnermittlungsregeln können auch bilanzielle und außerbilanzielle Abzugsverbote hierfür verantwortl. sein.
- Beispiel:** Ein in einem DBA-Staat ansässiger G´ter einer inl. PersGes hat in 01 Sonderbetriebsausgaben i. H. v. 20.000 € erzielt. Im Ausl. kommt es aufgrund abw. Gewinnermittlungsregelungen hingegen nur zum Abzug der Ausgaben i. H. v. 10.000 €.
- § 4i kommt nur i. H. v. 10.000 € zur Anwendung. D. h. die Sonderbetriebsausgaben können i. H. v. 5.000 € die Steuerbemessungsgrundlage mindern.
- 73 Ob § 4i bei bilanzierenden Stpfl. zu einer bilanziellen (1. Gewinnermittlungsstufe) oder außerbilanziellen Korrektur (2. Gewinnermittlungsstufe) führt, lässt sich der Norm nicht eindeutig entnehmen. Ausgehend von ihrer systematischen Einbettung dürfte § 4i – wie auch § 4h (vgl. *Schmidt/Loschelder* § 4h Rz. 7) – zu einer **außerbilanziellen Korrektur** zwingen. Damit steht § 4i in einer Konkurrenzsituation zu anderen Vorschriften (z. B. § 4 Abs. 4a und § 4h), die einem Abzug von Sonderbetriebsausgaben entgegenstehen können. Die Norm, die die weitreichendste Abzugsbeschränkung beinhaltet, geht in diesen Fällen vor (*Schmidt/Wacker* § 4i Rz. 2).