



Bundesministerium der Finanzen
Referat IVC2
Wilhelmstr. 97
10117 Berlin

Per E-Mail an: IVC2@bmf.bund.de

9. August 2023

Entwurf eines BMF-Schreibens zum Betriebsausgabenabzugsverbot bei Besteuerungsinkongruenzen (§ 4k EStG) vom 13. Juli 2023

Sehr geehrte Damen und Herren,

wir bedanken uns für die Übersendung des Entwurfes eines BMF-Schreibens zum Betriebsausgabenabzugsverbot bei Besteuerungsinkongruenzen (§ 4k EStG) vom 13. Juli 2023.

Wir haben die folgenden Anmerkungen zu § 4k Absatz 4 EStG (ab Rn. 71):

1. Zu Rn. 74

Die Ausweitung des Verbots des doppelten Betriebsausgabenabzugs auf Hinzurechnungsbesteuerungssysteme und ähnliche Systeme stellt u. E. eine nicht geeignete, inkonsistent und diskriminierende Maßnahme dar. Sie steht auch nicht im Einklang mit der Gesetzesbegründung und damit zum Willen des Gesetzgebers.

Gemäß Rn. 74 soll eine Berücksichtigung auch dann vorliegen, wenn die Aufwendungen bei der Ermittlung einer ausländischen Hinzurechnungsbesteuerung einbezogen werden. Dies steht im Widerspruch zur diesbezüglichen Gesetzesbegründung (vgl. Bundestagsdrucksache 19/28652, Seite 38), die lautet:

„Die Einbeziehung von Aufwendungen einer von beiden Staaten als steuerlich intransparent behandelten Tochterkapitalgesellschaft in die Ermittlung der Bemessungsgrundlage einer Hinzurechnungsbesteuerung führt grundsätzlich nicht dazu, dass diese Aufwendungen als doppelt berücksichtigt im Sinne des

Markus Erb

Verband der Auslandsbanken
Weißfrauenstraße 12-16
60311 Frankfurt am Main
Tel: +49 69 975850 0
Fax: +49 69 975850 10
markus.erb@vab.de
www.vab.de

Verband internationaler Banken,
Wertpapierinstitute und Asset Manager

Eingetragen im Lobbyregister des
Deutschen Bundestages, Register-
nummer: R002246

Eingetragen im Transparenzregister
der Europäischen Kommission, Re-
gistrierungsnummer:
95840804-38

§ 4k Absatz 4 EStG anzusehen sind, wenn es zu keiner Verrechnung der Aufwendungen mit sonstigen inländischen Einkünften des Hinzurechnungsverpflichteten kommt.“

Es ist u. E. unsystematisch, ausländische Zusatzbesteuerungssysteme, wie eine Hinzurechnungs- oder Mindestbesteuerung, für § 4k Absatz 4 EStG zu berücksichtigen. § 4k EStG soll Gestaltungen im internationalen Umfeld verhindern, die zu Steuervorteilen führen. Die Anwendung von Zusatzbesteuerungssystemen führt allenfalls zu Mehrsteuern in einem Steuersystem, das sich nicht auf der Ebene des deutschen Körperschaft- oder Einkommensteuergesetzes befindet.

Ein doppelter Betriebsausgabenabzug soll nur dann versagt werden, wenn diesem nicht auch mindestens Betriebseinnahmen in gleicher Höhe in beiden Staaten gegenüberstehen (vgl. § 4k Absatz 4 Satz 3 EStG).

Besondere Aufmerksamkeit sollte insbesondere auf Fälle gelegt werden, in denen bestimmte Rechtsträger oder Zahlungsströme im anderen Staat als hybrid eingestuft werden können, was zu Steuerminderungseffekten führen kann. Entscheidend hierfür ist die Möglichkeit der Verrechnung des zweimal geltend gemachten Aufwands mit anderen (positiven) Einkünften.

Die Regelung begegnet damit einen doppelten Abzug bei der Ertragsbesteuerung. Im Rahmen der laufenden Ertragsbesteuerung können grundsätzlich positive und negative Einkunftsbestandteile miteinander verrechnet werden, und nur der Saldobetrag unterliegt der Besteuerung (vgl. sog. Nettoprinzip).

Zu unterscheiden sind dabei Systeme der Hinzurechnungsbesteuerung bzw. Systeme der Mindestbesteuerung [vgl. Pillar 2 oder GILTI („Global Intangible Low-taxed Income“) in den U.S.A.]. Diese Besteuerungssysteme erfassen nicht das laufende Einkommen. Sie beziehen sich vielmehr ausschließlich auf bestimmte Sondertatbestände, die sich auf eine besonders niedrige lokale Besteuerung, Erzielung passiver Einkünfte oder bestimmte Beherrschungssituationen beziehen. Positive Hinzurechnungsbeträge oder Mindestbesteuerungsbeträge führen zu zusätzlichen Steuern, in Form der Mindestbesteuerung sogar zu einer eigenständigen Steuer. Verluste können dagegen nicht mit regulären Gewinnen verrechnet werden, die der Körperschaft- oder der Einkommensteuer unterliegen. Die Hinzurechnungsbesteuerung oder die Mindestbesteuerung stehen somit isoliert neben der regulären Ertragsbesteuerung und können nur zu einer Erhöhung, aber nicht zu einer Minderung der Steuern führen.

Diese Zusatzsteuersysteme wirken ähnlich einem Anrechnungssystem, da sie die Abschirmwirkung der juristischen Person negieren und unabhängig von der Gewinnverwendung eine Besteuerung unter Anrechnung der lokal gezahlten Steuern erfolgt.

Infolgedessen führen solche Zusatzsteuerregime immer zu einer zusätzlichen Erfassung der für die jeweilige Besteuerungsart relevanten Steuerattribute. Diese zusätzliche Erfassung kann jedoch - wie bereits dargelegt - zu keiner Steuerminderung führen. Daher können diese Zusatzsteuersysteme auch nicht tatbestandsrechtlich für § 4k Absatz 4 EStG sein. Dies ergibt sich aus dem dargestellten systematischen Zusammenhang und wird durch die Gesetzesbegründung ebenfalls klar bestätigt.

Eine Einbeziehung solcher Zusatzsteuersysteme wäre mit erheblichen Risiken verbunden und in der Sache unsystematisch.

Eine derartige deutsche Regelung, die Investitionen in Deutschland mit einer inadäquaten „Strafbesteuerung“ belastet, setzt sich unweigerlich dem Risiko entsprechender vergeltender Gegenmaßnahmen anderer Staaten, z. B. den U.S.A., aus. Zudem ist diese nicht dem Standort Deutschland zuträglich. Weiter könnten eine derartige Auslegung für U.S.-Gesellschafter als völkerrechtlicher Verstoß gegen den Freundschafts-, Handels- und Schifffahrtsvertrag zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika verstanden werden (vgl. Artikel 1 Absatz 1 BGBl II - 1956 - Nr. 12 vom 8. Mai 1956).

Deutschland und die Weltgemeinschaft sind sich darüber einig, niedrig besteuerte und/oder passive Einkünfte zu bekämpfen. Deutschland hat demzufolge bereits eine wirkungsvolle Hinzurechnungsbesteuerung verabschiedet und wird ab 2024 darüber hinaus eine globale Mindestbesteuerung gesetzlich verankern. Wir gehen davon aus, dass Deutschland erwartet, dass auch andere Staaten mit entsprechenden Regelungen denselben hohen Standard in Bezug auf steuerliche Abwehrgesetzgebung setzen werden.

Mit § 4k Absatz 4 EStG ist zu befürchten, dass ausländische Investitionen mit zusätzlichen Steuern bedroht und auch belastet werden. Insbesondere den Investitionen aus den U.S.A. droht in Deutschland ein höherer administrativer Aufwand und gegebenenfalls ein geringerer Betriebsausgabenabzug im Vergleich zu Investitionen in anderen Staaten.

Der allgemeine Gleichheitssatz des Artikel 3 Absatz 1 GG gebietet sowohl dem Gesetzgeber als auch der Finanzverwaltung in der Gesetzesanwendung wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln. Er gilt sowohl für ungleiche Belastungen als auch für ungleiche Begünstigungen. Aus dem allgemeinen Gleichheitssatz ergeben sich je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen unterschiedliche Grenzen für den Gesetzgeber, die vom bloßen Willkürverbot bis zu einer strengen Bindung an Verhältnismäßigkeitserfordernisse reichen.

Vorliegend wird Gleiches offensichtlich **nicht** gleich besteuert. Die Auslegung des § 4k Absatz 4 EStG durch die Finanzverwaltung führt dazu, dass ausländische Ergänzungsbesteuerungssysteme in Form von Vollkonsolidierungssystemen diskriminiert werden. Durch das rein fiskalisch getriebene Betriebsausgabenabzugsverbot könnte somit eine Besteuerung entgegen Artikel 3 Absatz 1 GG erfolgen.

VORSCHLAG: Rn. 74 des BMF-Schreibens sollte in Übereinstimmung mit der Gesetzesbegründung dahingehend angepasst werden, dass ausländische steuerliche Abwehrmaßnahmen wie Hinzurechnungsbesteuerung, Mindestbesteuerung oder sonstige ähnliche Steuersysteme nicht unter § 4k Absatz 4 EStG fallen.

2. Zu Rn. 75

Die Verweigerung der Escape-Regel des § 4k Absatz 4 Satz 3 EStG für Ergänzungsbesteuerungssysteme in Form von Vollkonsolidierungssystemen (z. B. die US GILTI-Regelungen) führen aus folgenden Gründen zu einer Diskriminierung von US-Investoren:

- Technische Details einer Gruppenbesteuerung können nicht steuerbegründend wirken, wenn das Ergebnis identisch ist.

- Rn. 75 des Entwurfs eines BMF-Schreibens differenziert unzutreffend zwischen Ergebnisverrechnungs- und Vollkonsolidierungssystemen bei Gruppenbesteuerungssystemen. Dies ist u. E. jedoch kein sachgerechtes steuerbegründendes Tatbestandsmerkmal für ein Betriebsausgabenabzugsverbot.
- Das Verbot eines Betriebsausgabenabzugs kann sich nicht auf die Art der Konsolidierungstechnik beziehen, sondern nur darauf, ob es zu einer finalen und materiell steuerrechtlich relevanten Nichtbesteuerung aufgrund einer hybriden Struktur im Sinne des § 4k EStG/der ATAD 2 kommt.
- Das deutsche Gruppenbesteuerungssystem der Organschaft ist ein System der Ergebnisverrechnung. Leistet die Organgesellschaft eine Betriebsausgabe an eine andere Organgesellschaft, kommt es bei dieser korrespondierend zu einer Betriebseinnahme in gleicher Höhe, so dass diese Transaktion gemäß Rn. 75 anerkannt werden soll. Wird dagegen die Binnentransaktion im Konzern negiert, so soll diese generell als fehlende Transaktion beurteilt werden.

Tatsächlich ist das steuerliche Ergebnis in beiden Fällen jedoch gleich:

- Im Falle der Ergebniskonsolidierung saldiert sich Aufwand und Ertrag im Organkreis zu einem Betrag der Einkünfte in Höhe von null.
- Im Rahmen eines Vollkonsolidierungssystems wird die Transaktion als solche bereits nicht berücksichtigt und der Betrag der Einkünfte ist ebenfalls null.

Es ist daher nicht erkennbar, warum reine Unterschiede in der Art einer Gruppenbesteuerung zu einer unterschiedlichen steuerlichen Behandlung führen sollen, wenn und soweit das steuerliche Ergebnis identisch ist. Denn unabhängig von der Konsolidierungstechnik ist der letztendlich in der Steuergruppe entstehende Gewinn stets identisch und entspricht den Aufwendungen und Erträgen mit Konzernfremden, da sich Konzerninnentransaktionen hinsichtlich ihrer Ertragswirksamkeit in beiden Varianten eines Gruppenbesteuerungssystems saldieren bzw. Ergebnisse gar nicht berücksichtigt werden.

In diesem Zusammenhang ist auch zu beachten, dass alle Gesellschaften einer Mindeststeuergruppe gemäß dem Entwurf des deutschen Mindeststeuergesetzes in einem Land zwingend zusammengefasst werden sollen (vgl. § 50 Absatz 1 MinStG-E zum effektiven Steuersatz der Unternehmensgruppe für ein Steuerhoheitsgebiet/Gesamt-Mindeststeuer-Gewinn), und lokale Gruppenbesteuerungssysteme nach den Vollkonsolidierungsgrundsätzen der Muttergesellschaft optional Berücksichtigung finden können (§ 34 Absatz 1 MinStG-E):

„Auf Antrag der berichtspflichtigen Geschäftseinheit können Erträge, Aufwendungen, Gewinne oder Verluste aus Geschäftsvorfällen zwischen Geschäftseinheiten, die in demselben Steuerhoheitsgebiet belegen sind und einem gemeinsamen Gruppenbesteuerungssystem unterliegen, nach den Konsolidierungsgrundsätzen der obersten Muttergesellschaft zusammengefasst werden.“

Wenn sich Deutschland im internationalen Kontext nicht angreifbar machen möchte, dürfen sogenannte gemischte Besteuerungskonzepte, die auch zugleich eine Ausprägung einer Gruppenbesteuerung darstellen, wie insbesondere die Besteuerung nach U.S.-GILTI (vgl. § 84 MinStG-E nebst

Gesetzesbegründung, Bearbeitungsstand vom 7. Juli 2023), nicht anders oder schlechter gestellt werden, als eine deutsche Hinzurechnungsbesteuerung oder Mindestbesteuerung.

Die Gesetzesbegründung zu § 84 MinStG-E (Übergangsregelungen bei gemischten Hinzurechnungsbesteuerungsregimen, s. S. 275) besagt auszugsweise:

„⁴Das prominenteste Beispiel eines gemischten Hinzurechnungsbesteuerungsregimes ist die durch den 2017 im Rahmen des „Tax Cuts and Jobs Act“ eingeführte US-amerikanische Regelung zur Besteuerung des sog. GILTI („Global Intangible Low-taxed Income“). Bereits im Oktober-Statement hat sich die Staatengemeinschaft darauf geeinigt, eine Regelung zu schaffen, welche eine Koexistenz des GILTI-Regimes (sog. „GILTI-coexistence“) im Rahmen der globalen effektiven Mindestbesteuerung gewährleistet. Die Staatengemeinschaft ist zu dem Ergebnis gekommen, dass das GILTI-Regime einer besonderen Form der Hinzurechnungsbesteuerung entspricht und daher – wie auch unter § 46 Absatz 1 – eine entsprechende Allokation der GILTI-Steuern zu den ausländischen Geschäftseinheiten erfolgen muss, um systemimmanent Doppelbesteuerungen zu vermeiden.“

Dem ist nichts hinzuzufügen. Die o. g. Koexistenz verlangt damit auch im Rahmen des § 4k Absatz 4 EStG eine vollständige Gleichbehandlung mit anderen Systemen der Hinzurechnungsbesteuerung. Dementsprechend sollte auch GILTI nicht unter § 4k Absatz 4 EStG fallen. Ebenfalls sollte auch die Vollkonsolidierung, die unter GILTI erfolgt, für § 4k EStG-Belange irrelevant sein. Rn. 75 sollte daher entweder ersatzlos gestrichen werden oder es sollte zumindest klargestellt werden, dass Rn. 75 keine Relevanz in Fällen einer Hinzurechnungsbesteuerung, Mindestbesteuerung oder explizit für GILTI entfaltet. Denn es ist zu beachten, dass die GILTI-Regelungen als gemischtes Hinzurechnungsbesteuerungsregime in den U.S.A. zwingendes Recht darstellt und als gemischtes System zwingend weltweit angewandt werden muss (also auch in Deutschland).

Weiter ist klarzustellen, dass sich die Regelung des § 4k Absatz 4 EStG nicht auf bestimmte Betriebsausgaben (zum Beispiel hybride Finanzierungsinstrumente) oder auf hybride Strukturen bezieht. Anderenfalls wären alle Betriebsausgaben einschließlich aller Löhne und Gehälter vom Abzugsverbot betroffen. Zudem würden beispielsweise die hohen Sachinvestitionen von Tesla oder Intel in Deutschland und die daran anknüpfenden Betriebsausgaben einschließlich der Gehaltssumme unter diese Regelung fallen. Die gesamten Anlaufverluste wären über Jahre vom Betriebsausgabenabzug in Deutschland ausgeschlossen (vgl. Rn. 53) und es müsste für sämtliche Betriebsausgaben eine umfangreiche Dokumentation zum Gegenbeweis erstellt und bereitgehalten werden.

Die in Deutschland bewusst vorgenommenen Investitionen mit einem Betriebsausgabenabzugsverbot zu belegen, nur weil die U.S.A. eine Hinzurechnungsbesteuerung gemäß GILTI zur Abwehr von Steuergestaltungen eingeführt hat, würde zu einer Schädigung des Standorts Deutschland führen und wäre wirtschaftspolitisch zudem äußerst kontraproduktiv. Darüber hinaus ist sie steuerpolitisch nicht erklär- und vermittelbar. Eine ausländische Abwehrgesetzgebung gegen Niedrigsteuergelände darf nicht zu steuerlichen Nachteilen von ausländischen Investitionen im Inland führen.

Sollte Rn. 74 nicht gestrichen werden, so sollte alternativ zumindest Rn. 75 nach Rn. 82 angeordnet werden, da es sich dabei um Ausführungen zu § 4k Absatz 4 Satz 3 EStG handelt.



VORSCHLÄGE:

- Rn. 74 sollte gestrichen werden, um einer unzulässigen Diskriminierung insbesondere von U.S.-amerikanischen Investitionen in Deutschland entgegenzuwirken.
- Falls die Rn 74 nicht gestrichen wird, sollte zumindest alternativ die Rn. 75 nach Rn. 82 angeordnet werden, da es sich bei dieser um Ausführungen zu § 4k Absatz 4 Satz 3 EStG handelt.
- In Rn. 75 sollte ergänzt werden, dass im Falle von Vollkonsolidierungssystemen entsprechend der Rn. 52 zu den im Ausland doppelt erfassten Erträgen auch diejenigen zählen, die im Rahmen der Vollkonsolidierung neutralisiert wurden, jedoch mittelbar zu Erträgen gegenüber Dritten führen und auf den deutschen Wertschöpfungsanteil entfallen.

Wir verweisen darüber hinaus noch einmal auf unsere Eingabe vom 18. Mai 2022, die wir im Vorfeld der Veröffentlichung des Entwurfs eines BMF-Schreibens an Sie versandt haben, und bedanken uns bereits im Voraus für eine Berücksichtigung unserer Vorschläge.

Mit freundlichen Grüßen

Dr. Andreas Prechtel

Markus Erb