Downloaded from Blogs on 03.11.2026 04:50

By PwC Deutschland | 17 December 2024

BMF: Betriebsausgabenabzug bei Besteuerungsinkongruenzen (§ 4k EStG)

Um Besteuerungsinkongruenzen in Zusammenhang mit hybriden Gestaltungen zu neutralisieren, wurde durch das Gesetz zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (ATAD-Umsetzungsgesetz) § 4k Einkommensteuergesetz eingeführt Die Anwendung dieser Vorschrift hat die Finanzverwaltung nun in einem ausführlichen BMF-Schreiben geregelt.

Downloaded from Blogs on 03.11.2026 04:50

Die Artikel 2 Absatz 9 und 11 sowie Artikel 9 und 9b ATAD wurden u. a. durch die Betriebsausgabenabzugsverbote in § 4k Einkommensteuergesetz (EStG) umgesetzt. § 4k Absatz 2 Satz 2 EStG enthält eine Regelung zur steuerlichen Erfassung von Einkünften ausländischer vermögensverwaltender Personengesellschaften bei Besteuerungsinkongruenzen, die vom ausländischen Staat nicht beseitigt wurden.

Anwendungsregelung

§ 4k EStG ist erstmals für Aufwendungen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2019 entstanden sind (§ 52 Absatz 8d Satz 1 EStG). Auf rechtlich bereits vor dem 1. Januar 2020 verursachte Aufwendungen, denen kein Dauerschuldverhältnis zugrunde liegt, ist § 4k EStG auch dann nicht anzuwenden, wenn die Minderung der Einkünfte erst nach dem 31. Dezember 2019 eintritt (Umkehrschluss aus § 52 Absatz 8d Satz 2 EStG). Dies gilt auch für Zinsvorträge nach § 4h Absatz 1 Satz 6 EStG, die die Zinsaufwendungen ab dem 1. Januar 2020 erhöhen, rechtlich aber bereits vor diesem Stichtag verursacht wurden. Insoweit ist § 4k EStG nicht anwendbar.

Konkret geht das BMF auf zahlreiche Aspekte des § 4k EStG detailliert und auch beispielhaft wie nachfolgend zusammengefasst ein.

I. Umsetzung Artikel 9 und 9b ATAD

II. Zeitliche Anwendung

III. Persönlicher Anwendungsbereich

IV. Besteuerungsinkongruenzen

Betreffend hybride Elemente und importierte Besteuerungsinkongruenzen (Imported Mismatches).

V. § 4k Absatz 1 ESt

Mit Ausführungen u.a. zur Definition von „Kapitalvermögen“, den Aufwendungen entsprechende Erträge, Qualifikations- oder Zurechnungskonflikt und zur Nichtbesteuerung der den Aufwendungen entsprechenden Erträge.

VI. § 4k Absatz 2 Satz 1 und 3 EStG

Unterem zur abweichenden steuerlichen Behandlung des Steuerpflichtigen und zur steuerlichen Beurteilung von anzunehmenden schuldrechtlichen Beziehungen, sowie zur Ausnahme für doppelt berücksichtigte Erträge.

VII. § 4k Absatz 2 Satz 2 EStG

VIII. § 4k Absatz 3 EStG

IX. § 4k Absatz 4 EStG

Downloaded from Blogs on 03.11.2026 04:50

§ 4k Absatz 4 EStG neutralisiert Besteuerungsinkongruenzen, die sich aus der doppelten Berücksichtigung von Aufwendungen ergeben. § 4k Absatz 4 EStG erfordert im Unterschied zu den Absätzen 1 bis 3 kein hybrides Element. Des Weiteren Ausführungen u.a. zur Berücksichtigung auch in anderem Staat und zur Ausnahmeregel in § 4k Absatz 4 Satz 3 EStG.

X. § 4k Absatz 5 EStG

Das Abzugsverbot des § 4k Absatz 5 EStG ist nachrangig gegenüber § 4k Absatz 1 bis 4 EStG anzuwenden und betrifft Besteuerungsinkongruenzen, an denen Deutschland nicht unmittelbar beteiligt ist, die aber über eine oder mehrere Transaktionen ins Inland verlagert werden. Die erfassten Besteuerungsinkongruenzen treten zwischen anderen Staaten ein, die diese nicht beseitigen. Aufwendungen, die einem anteiligen Abzugsverbot nach § 4k Absatz 1 bis 4 EStG unterliegen, können in der verbleibenden Höhe zusätzlich § 4k Absatz 5 EStG unterliegen.

XI. Beweislastverteilung und Nachweispflichten

XII. Verhältnis zu anderen Regelungen

Erfüllt ein Sachverhalt den Tatbestand mehrerer Betriebsausgabenabzugsverbote, sind diese Betriebsausgabenabzugsverbote grundsätzlich nebeneinander anwendbar. Ist eines der einschlägigen Betriebsausgabenabzugsverbote weitergehend als ein anderes, ist der Betriebsausgabenabzug im Umfang der Rechtsfolge des weitergehenden Abzugsverbots ausgeschlossen.

Im Verhältnis zur Zinsschranke nach § 4h EStG i. V. m. § 8a KStG ist stets das Abzugsverbot nach § 4k EStG weitergehend, da die Zinsschranke nur ein temporäres Betriebsausgabenabzugsverbot vorsieht.

XIII. Schlussbestimmungen

Fundstelle

BMF-Schreiben vom 5. Dezember 2024 (IV C 2 - S 2144-i/21/10010 :014), bekanntgegeben am 16. Dezember 2024.

Keywords

Betriebsausgabenabzugsverbot, Einkommensteuerrecht