

## Tagungsbericht

Am Dienstag, dem 29. November 2022, fand in der Burgstraße 21 um 18 Uhr die zweite Veranstaltung des Sächsischen Steuerkreises e.V. im Vortragsturnus des akademischen Jahres 2022/2023 statt. Zu unserer Freude durften wir zahlreiche Teilnehmende vor Ort begrüßen. Daneben erfreute sich die Veranstaltung einer regen Beteiligung im Online-Livestream (insgesamt 47 Teilnehmende). Nachdem die Referenten zum Thema „Kryptokunst & Non fungible Token (NFT)“ krankheitsbedingt leider ausgefallen waren, widmete sich unser Referent *Prof. Dr. Marc Desens* – Inhaber des Lehrstuhls für öffentliches Recht, insbesondere Steuerrecht und öffentliches Wirtschaftsrecht der Universität Leipzig – an diesem Abend der Thematik

### **„Abhängigkeit der deutschen (Ertrags-)Besteuerung von der Besteuerung im Ausland, insbesondere Betriebsausgabenabzug bei Besteuerungskongruenzen (§ 4k EStG)“.**

Nachdem Herr *Prof. Dr. Marc Desens* als Vorstandsvorsitzender des Sächsischen Steuerkreises e.V. das Thema selbst eröffnete, führte er zunächst allgemein in die Maßnahmen zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung ein. Im Zuge dessen erläuterte er, dass die deutsche Besteuerung im Rahmen der Anrechnungsmethode nach Art. 23B OECD-MA oder § 34 EStG von der ausländischen Besteuerung abhängig sei, da nur solche Steuern angerechnet werden könnten, die im Ausland auch tatsächlich angefallen seien. Eine vergleichbare Abhängigkeit vom Ausland liege daneben u.a auch in Fällen der erweiterten unbeschränkten Steuerpflicht nach § 2 AStG, der Hinzurechnungsbesteuerung nach §§ 7- 13, 20 II AStG und § 7 S. 7, 8 GewStG, der Lizenzschranke nach § 4j EStG, der bedingten Wertverknüpfung bei ausländischer Entstrickungsbesteuerung nach § 4 I 8, § 6 I Nr. 5 EStG und im Rahmen des § 50d III EStG, also im Rahmen der Regelung gegen das „Treaty-Shopping“ vor. Zusätzlich käme es auch bei internationalen Kooperation nach dem Steueroasenabwehrgesetz zu Abhängigkeiten von der konkreten ausländischen Besteuerung sowie im Bereich der geplanten globalen Mindestbesteuerung. Hingegen existierten bei der Freistellungsmethode keine Abhängigkeiten, da diese die Einkünfte grundsätzlich unabhängig davon freistelle, ob und wie der andere Staat sie besteuere.

Anschließend legte *Herr Prof. Dr. Marc Desens* dar, inwiefern Qualifikationskonflikte zu einer Abhängigkeit von der ausländischen Besteuerung führen könnten. Qualifikationskonflikte kämen immer dann vor, wenn verschiedene Staaten Leistungsbezeugungen, Rechtsträger oder Betriebsstätten in ihrem nationalen Recht unterschiedlich definieren oder andere Regelungen über deren Zurechnung verfolgen würden. In der Folge bestände die Gefahr einer doppelten Nichtbesteuerung ebenso wie die einer Doppelbesteuerung. Um dies vermeiden gäbe es grundsätzlich zwei mögliche Ansätze. Im Rahmen der sog. Qualifikationsverkettung, wie sie etwa in Art. 1 II der neustens Fassung des OECD-MA sowie in Art. 6 II OECD-MA zu finden sei, würde die Einschätzung eines Sachverhaltes in einem Staat auch verbindlich für den Anderen gelten. Dies würde die doppelte Nichtbesteuerung ebenso wie die Doppelbesteuerung

regelmäßig ausschließen. Allerdings seien solche Qualifikationsverkettungen politisch kaum durchsetzbar.

Stattdessen greife man lieber auf sog. „linking rules“ zurück, die aber in der Regel nur zur Verhinderung einer doppelten Nichtbesteuerung eingesetzt werden würden. Da diese Kollisionsregeln allerdings immer nur bestimmte Einzelfälle im Blick hätten, würden so extrem komplexe Regelungsmaterien entstehen, in denen es häufig zu Systembrüchen und in deren Folgen zu Beeinträchtigungen von Grundfreiheiten oder Gleichheitsrechten käme.

Nach einem Überblick über die Entwicklung des deutschen Systems der „linking rules“ von der Einführung des § 14 Abs. I Nr. 5 KStG im Unternehmensteuerfortentwicklungsgesetz von 2001 bis zur Regelung für Fälle der Ausübung der Option zur Körperschaftbesteuerung in § 50d XIV EStG mit dem KöMoG 2021, erläuterte *Herr Prof. Dr. Marc Desens* die grundsätzlichen Zielrichtung der verschiedenen „linking rules“. Grundsätzlich sei dabei zwischen solchen Regelungen zu unterscheiden, die einen Verlust- oder Betriebsausgabenabzug ausschließen, wie sie etwa in § 4k Abs. I EStG zu finden seien, und solchen die zu einer Einbeziehung bestimmter nach dem DBA freigestellter Einkünfte führen oder für bestimmte Fälle eine eigene Steuerpflicht begründen.

Abschließend widmete sich *Herr Prof. Dr. Marc Desens* dem § 4k EStG als prominentes Beispiel einer „linking rule“, indem er die verschiedenen Konstellationen der einzelnen Absätze, die einen Betriebsausgabenabzug ausschließen, anhand diverser Beispiele erklärte.

Dabei übte er insbesondere Kritik an der Regelung des § 4k Abs. III EStG, da diese im Gegensatz zu den anderen Absätzen keine Rückausnahme enthalte, ohne das ein Grund dafür ersichtlich sei. Außerdem wäre bisher ungeklärt, was unter einer „tatsächlichen Besteuerung“ im Sinne dieser Regelung zu verstehen sei und ob auch sehr grob pauschalisierende ausländische Steuern wie etwa die „US-GILTI“ dieses Kriterium erfüllen würden.

Weiterhin sei die Regelung zu den importierten Besteuerungsinkongruenzen in § 4k Abs. V EStG für die Praxis völlig unüberschaubar. Dies läge insbesondere daran, dass § 4k VI S.3 EStG für eine „strukturierte Gestaltung“ bereits jede Einpreisung des steuerlichen Vorteils in der angebotenen Leistung ausreichen lasse. Gerade in den langen internationalen Verkettungen eines globalen Wirtschaftsverkehrs sei für den Abnehmer allerdings häufig gar nicht überprüfbar, ob im Rahmen der vielfältigen Leistungsbeziehungen jemals ein steuerlicher Vorteil in die Preisbildung eingeflossen ist. Allerdings sei diese Überprüfung für die Finanzbehörden praktisch ebenso unmöglich, sodass ein umfassender Vollzug der Regelung nur schwer denkbar erscheine. Ein so entstehendes strukturelles Vollzugsdefizit könne aber eine Verfassungswidrigkeit der Norm wegen Verstoßes gegen Art. 3 I GG begründen.

Im Anschluss an den interessanten Vortrag nutzten die Teilnehmenden gemeinsam mit dem Vortragenden ausgiebig die Gelegenheit eines weiteren fachlichen und persönlichen Austauschs bei Brezeln und Getränken.

Olivier Ritter