

Urteil vom 11. Juni 2026, IV R 36/23

Auslegung des in § 4i Satz 1 EStG normierten Abzugsverbots - Niederländische Gruppenbesteuerung vom Tatbestand dieser Norm erfasst

ECLI:DE:BFH:2026:U.110626.IVR36.23.0

BFH IV. Senat

EStG § 4i S 1, EStG § 4i S 2, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2 S 1, EStG § 49 Abs 1 Nr 2 Buchst a, KStG § 2 Nr 1, KStG § 8 Abs 1, AO § 180 Abs 1 S 1 Nr 2 Buchst a, AEUV Art 267 Abs 3, AEUV Art 49, AEUV Art 54, EStG VZ 2017, KStG VZ 2017

vorgehend FG Münster, 31. August 2023, Az: 10 K 2613/20 F

Leitsätze

1. § 4i Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) verlangt nicht, dass die Minderung der Steuerbemessungsgrundlage in dem anderen Staat bei dem gleichen Steuersubjekt eintritt, dem im Inland grundsätzlich der Sonderbetriebsausgabenabzug zusteht.
2. § 4i Satz 1 EStG setzt nach seinem Sinn und Zweck voraus, dass die Sonderbetriebsausgaben das steuerliche Ergebnis eines Steuersubjekts in dem anderen Staat --wie auch immer dies technisch nach dem ausländischen Recht erfolgt-- reduzieren. Es ist nicht erforderlich, dass die Sonderbetriebsausgaben mittels eines Abzugspostens in die steuerliche Gewinnermittlung einfließen und damit formal eine Steuerbemessungsgrundlage mindern.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 31.08.2023 - 10 K 2613/20 F, berichtigt durch Beschluss vom 29.09.2023, aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Außergerichtliche Kosten der Beigeladenen werden nicht erstattet.

Tatbestand

A.

- 1 Es ist streitig, ob die von der Beigeladenen zur Finanzierung ihrer Einlage in die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) --eine GmbH & Co. KG-- geleisteten Schuldzinsen als Sonderbetriebsausgaben abzugsfähig sind.
- 2 Die Klägerin hat ihren Sitz in A-Stadt. Ihr Unternehmensgegenstand besteht in der Vermietung von Kraftwagen ... Im Jahr 2017 (Streitjahr) waren an der Klägerin als Komplementärin die D-GmbH zu 0 % und als Kommanditistin die Beigeladene --die in dem Königreich der Niederlande (Niederlande) ansässige C-B.V.-- zu 100 % beteiligt.
- 3 An der Beigeladenen war die ebenfalls in den Niederlanden ansässige F-B.V. zu 100 % beteiligt. Diese beiden niederländischen Gesellschaften unterlagen im Streitjahr für ertragsteuerliche Zwecke in den Niederlanden der Gruppenbesteuerung als sogenannte fiscale eenheid.
- 4 Mit bereits vor dem Jahr 2015 geschlossenen Darlehensverträgen gewährte die F-B.V. der Beigeladenen mehrere Darlehen. Es handelte sich hierbei um Tilgungsdarlehen mit einem Gesamtfinanzierungsvolumen von circa ... Mio. €, die dazu dienten, der Beigeladenen die Mittel zu verschaffen, um die Klägerin mit entsprechenden Geldbeträgen auszustatten. Die Darlehenszinsen wurden von der Beigeladenen monatlich an die F-B.V. gezahlt. Die Klägerin

passivierte die Verbindlichkeiten aus den von der F-B.V. gewährten Darlehen in einer Sonderbilanz der Beigeladenen und berücksichtigte die Schuldzinsen als deren Sonderbetriebsausgaben. Für das Streitjahr machte die Klägerin Zinsaufwendungen der Beigeladenen in Höhe von ... € als Sonderbetriebsausgaben geltend.

- 5 In dem unter Vorbehalt der Nachprüfung ergangenen Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (Gewinnfeststellungsbescheid) für 2017 vom 06.02.2019 wies der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) erklärungsgemäß Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von ... € aus. Der Beigeladene wurde der laufende Gesamthandsgewinn in Höhe von ... € allein zugerechnet. Zugleich wurden für die Beigeladene ein Sonderbetriebsgewinn in Höhe von ./... € (Sonderbetriebsverlust) und für die Komplementärin ein Sonderbetriebsgewinn in Höhe von ... € festgestellt.
- 6 Im Rahmen einer nachfolgenden Betriebsprüfung für die Jahre 2015 bis 2017 vertrat die Betriebsprüfung die Auffassung, dass die von der Beigeladenen zur Finanzierung ihrer Einlage geleisteten Darlehenszinsen als Sonderbetriebsausgaben dem ab dem Jahr 2017 anwendbaren Abzugsverbot des § 4i Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) unterfallen.
- 7 Dem folgend erließ das FA am 17.08.2020 einen entsprechend geänderten Gewinnfeststellungsbescheid für 2017 und reduzierte den für die Beigeladene festgestellten Sonderbetriebsverlust auf 0 €. Der Vorbehalt der Nachprüfung wurde aufgehoben.
- 8 Hiergegen erhob die Klägerin eine Sprungklage, der das FA fristgemäß zustimmte. Die Klägerin begehrte, die Zinsaufwendungen der Beigeladenen in Höhe von ... € als Sonderbetriebsausgaben abzuziehen. Das Finanzgericht (FG) Münster gab der Klage mit Urteil vom 31.08.2023 - 10 K 2613/20 F --berichtigt durch Beschluss vom 29.09.2023-- in vollem Umfang statt.
- 9 Hiergegen richtet sich die Revision des FA, mit der es eine Verletzung des § 4i Satz 1 EStG rügt.
- 10 Das FA beantragt,
das Urteil des FG Münster vom 31.08.2023 - 10 K 2613/20 F, berichtigt durch Beschluss vom 29.09.2023, aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 11 Die Klägerin beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 12 Die Beigeladene hat sich im Revisionsverfahren weder geäußert noch einen Antrag gestellt.
- 13 Das beigetretene Bundesministerium der Finanzen (BMF) hat ebenfalls keinen Antrag gestellt.

Entscheidungsgründe

B.

- 14 Die Revision des FA ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des FG-Urteils und zur Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 15 Verfahrensgegenstand ist der für die Beigeladene im Gewinnfeststellungsbescheid für 2017 vom 17.08.2020 festgestellte Sonderbetriebsgewinn (dazu I.). Die Vorentscheidung ist aufzuheben, weil das FG rechtsfehlerhaft das Vorliegen der Voraussetzungen des in § 4i Satz 1 EStG normierten Abzugsverbots abgelehnt hat (dazu II.). Einer Aussetzung des Verfahrens und Vorlage an den Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) bedarf es nicht (dazu III.). Die Sache ist spruchreif und die Klage ist abzuweisen (dazu IV.).
- 16 I. Das Revisionsverfahren richtet sich --wie bereits das Klageverfahren-- gegen den für die Beigeladene im Gewinnfeststellungsbescheid für 2017 festgestellten Sonderbetriebsgewinn in Höhe von 0 €.
- 17 1. Ein Gewinnfeststellungsbescheid im Sinne des § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a der Abgabenordnung (AO) kann eine Vielzahl selbständiger und damit auch selbständig anfechtbarer Feststellungen enthalten, die eigenständig in Bestandskraft erwachsen (z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 19.01.2023 - IV R 5/19, BFHE 279, 450, BStBl II 2023, 649, Rz 30, m.w.N.). Solche selbständigen Feststellungen sind unter anderem die Höhe eines Sonderbetriebsgewinns --verstanden als Saldo von Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben-- beziehungsweise einer Sondervergütung im Sinne von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 2 EStG (z.B. BFH-Urteile vom

- 18** 2. Danach betrifft das Revisionsverfahren den im Gewinnfeststellungsbescheid für 2017 für die Beigeladene festgestellten Sonderbetriebsgewinn in Höhe von 0 €. Die Klägerin begehrt, diese selbständige Feststellung um Sonderbetriebsausgaben in Höhe von ... € zu mindern, sodass für die Beigeladene ein Sonderbetriebsverlust in gleicher Höhe festgestellt wird.
- 19** II. Das FG-Urteil ist aufzuheben, weil es zu Unrecht die von der Beigeladenen zur Finanzierung ihrer Einlage in die Klägerin geleisteten Schuldzinsen in Höhe von ... € im Inland zum Abzug als Sonderbetriebsausgaben zugelassen hat. Zutreffend hat das FA in dem angefochtenen Gewinnfeststellungsbescheid diesen Abzug nach § 4i Satz 1 EStG abgelehnt und den Sonderbetriebsgewinn für die Beigeladene in Höhe von 0 € festgestellt.
- 20** Nach § 4i Satz 1 EStG dürfen Aufwendungen nicht als Sonderbetriebsausgaben abgezogen werden, soweit sie auch die Steuerbemessungsgrundlage in einem anderen Staat mindern. 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 (Satz 2).
- 21** Die von der Beigeladenen --einer im Inland beschränkt körperschaftsteuerpflichtigen Kapitalgesellschaft niederländischen Rechts-- geleisteten Schuldzinsen sind Sonderbetriebsausgaben im Sinne des § 4i Satz 1 EStG, die im Ausgangspunkt deren inländische (körperschaftsteuerrechtliche) Steuerbemessungsgrundlage mindern (dazu 1.). Diese Aufwendungen mindern --entgegen der Auffassung des FG-- auch die Steuerbemessungsgrundlage in den Niederlanden (dazu 2.). Die in § 4i Satz 2 EStG normierte Ausnahme vom Abzugsverbot liegt nicht vor (dazu 3.).
- 22** 1. Die Schuldzinsen der Beigeladenen sind Sonderbetriebsausgaben (dazu a). Diese Aufwendungen mindern im Ausgangspunkt deren körperschaftsteuerrechtliche Steuerbemessungsgrundlage im Inland (dazu b).
- 23** a) Als Einkünfteermittlungssubjekt muss --wie im Streitfall-- eine Mitunternehmerschaft gegeben sein. Denn Sonderbetriebsausgaben sind als Aufwendungen des Mitunternehmers Bestandteil der zweistufigen Gewinnermittlung einer Mitunternehmerschaft (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 10.09.2020 - IV R 6/18, BFHE 270, 87, BStBl II 2021, 197, Rz 36). Der Mitunternehmer kann ein im Inland unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtiges Einkommen- oder Körperschaftsteuersubjekt sein (z.B. Schmidt/Wacker, EStG, 45. Aufl., § 4i Rz 11; Gosch in Kirchhof/Seer, EStG, 25. Aufl., § 4i Rz 2a; Martini in Kirchhof/Kube/Mellinghoff, EStG, § 4i Rz B 10 f.; Hick in Herrmann/Heuer/Raupach, § 4i EStG Rz 22). Sonderbetriebsausgaben sind Betriebsausgaben des Mitunternehmers, die ihre Veranlassung in dessen Beteiligung an der Mitunternehmerschaft haben (z.B. BFH-Urteile vom 18.05.1995 - IV R 46/94, BFHE 178, 318, BStBl II 1996, 295, unter 1.a; vom 17.06.2019 - IV R 19/16, BFHE 265, 217, BStBl II 2019, 614, Rz 18). Insbesondere gehören Zinsen für ein Darlehen des Gesellschafters zur Finanzierung seiner Einlage in die Personengesellschaft (Beteiligung) zu den Sonderbetriebsausgaben. Denn ein derartiges Darlehen ist als notwendiges Sonderbetriebsvermögen II zu qualifizieren (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteil vom 16.07.2020 - IV R 30/18, BFHE 270, 516, BStBl II 2021, 939, Rz 35).
- 24** Danach sind die der Beigeladenen von der F-B.V. zur Finanzierung ihrer Einlage gewährten Darlehen als notwendiges Sonderbetriebsvermögen II bei der Klägerin zu qualifizieren. Die von der Beigeladenen für diese Darlehensmittel aufgewendeten Zinsen stellen daher Sonderbetriebsausgaben dar. Da dies zwischen den Beteiligten nicht in Streit steht, sieht der erkennende Senat von weiteren Ausführungen ab.
- 25** b) Diese Aufwendungen mindern im Ausgangspunkt (auch) die inländische Steuerbemessungsgrundlage der Beigeladenen, weil sie zunächst in das Feststellungsverfahren der Klägerin gemäß § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO einfließen.
- 26** Die Beigeladene hat aus ihrer mitunternehmerischen Beteiligung an der gewerblich tätigen Klägerin einen Gewinnanteil im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 1 EStG bezogen und Sonderbetriebsausgaben in Gestalt der verfahrensgegenständlichen Schuldzinsen aufgewendet. Die Beigeladene --eine in den Niederlanden ansässige Kapitalgesellschaft-- ist mit diesen gewerblichen Einkünften nach § 2 Nr. 1, § 8 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) i.V.m. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG beschränkt körperschaftsteuerpflichtig (vgl. BFH-Urteil vom 13.04.2022 - I R 1/19, BFHE 277, 137, BStBl II 2023, 16, Rz 12), weil für den Gewerbebetrieb der Klägerin eine Betriebsstätte (§ 12 AO) im Inland unterhalten und diese Betriebsstätte der Beigeladenen als Mitunternehmerin des Gewerbebetriebs als eigene zugerechnet wird (BFH-Urteil vom 13.04.2022 - I R 1/19, BFHE 277, 137, BStBl II 2023, 16, Rz 12). Dieser inländischen Betriebsstätte sind die den Sonderbetriebsausgaben

zugrunde liegenden Darlehen nach den im Rahmen des § 50 Abs. 1 Satz 1 EStG maßgeblichen Veranlassungsgesichtspunkten wirtschaftlich zuzurechnen (BFH-Urteil vom 12.10.2016 - I R 92/12, BFHE 256, 32, BStBl II 2022, 123, Rz 34).

- 27** Im Übrigen ist weder vorgetragen noch bestehen Anhaltspunkte dafür, dass die Sonderbetriebsausgaben der Beigeladenen deren Steuerbemessungsgrundlage im Inland aus sonstigen Gründen nicht mindern. Da auch hierüber zwischen den Beteiligten kein Streit besteht, sieht der erkennende Senat von weiteren Ausführungen ab.
- 28** 2. Die geleisteten Schuldzinsen der Beigeladenen haben auch die Steuerbemessungsgrundlage in den Niederlanden gemindert. Dem steht die zwischen der Beigeladenen und der F-B.V. erfolgte Gruppenbesteuerung nach niederländischem Recht ("fiscale eenheid") nicht entgegen (gleicher Ansicht Gosch in Kirchhof/Seer, EStG, 25. Aufl., § 4i Rz 6; Schmidt/Wacker, EStG, 45. Aufl., § 4i Rz 13; Martini in Kirchhof/Kube/Mellinghoff, EStG, § 4i Rz B 25; Rüscher, FinanzRundschau --FR-- 2018, 299, 301 f.; Schulz-Trieglaff, Internationales Steuerrecht --IStR-- 2024, 918, 919; anderer Ansicht Bodden in Korn, § 4i EStG Rz 25.1; Schnitger, IStR 2017, 214, 215; Kudert/Kahlenberg, Steuer und Wirtschaft 2017, 344, 348; Kahle/Braun, Deutsche Steuer-Zeitung --DStZ-- 2018, 381, 384; Kraft/Hohage, Die Unternehmensbesteuerung --Ubg-- 2019, 305, 314; Engelen/Licht, Der Betrieb 2025, 74, 78).
- 29** a) Bei Auslegung der Tatbestandsmerkmale "Steuerbemessungsgrundlage" und "mindern" sind insbesondere folgende Grundsätze zu beachten:
- 30** aa) Diese beiden Begriffe werden in § 4i EStG nicht definiert. Mangels gesetzlicher Konkretisierung sind sie aus dem Verständnis des nationalen Rechts zu entwickeln (Gosch in Kirchhof/Seer, EStG, 25. Aufl., § 4i Rz 6; Martini in Kirchhof/Kube/Mellinghoff, EStG, § 4i Rz B 24; Bodden in Korn, § 4i EStG Rz 25; Rüscher, FR 2018, 299, 300). Danach ist mit "Steuerbemessungsgrundlage" eine dem § 2 Abs. 5 EStG bzw. § 7 Abs. 1 KStG vergleichbare Berechnungsgröße gemeint. Es wird vorausgesetzt, dass die inländischen Sonderbetriebsausgaben auch zu einer Minderung der ausländischen Bemessungsgrundlage führen; eine effektive Steuerminderung setzt § 4i Satz 1 EStG hingegen nicht voraus (Schmidt/Wacker, EStG, 45. Aufl., § 4i Rz 13; Kraft/Hohage, Ubg 2019, 305, 313). Es ist auch unerheblich, bei welchem Steuersubjekt die Minderung der Steuerbemessungsgrundlage eintritt; § 4i Satz 1 EStG verlangt nicht, dass die Minderung der ausländischen Steuerbemessungsgrundlage (Berechnungsgröße) bei dem gleichen Steuersubjekt eintritt, dem im Inland grundsätzlich der Sonderbetriebsausgabenabzug zusteht (z.B. Gosch in Kirchhof/Seer, EStG, 25. Aufl., § 4i Rz 6; Schmidt/Wacker, EStG, 45. Aufl., § 4i Rz 13; Martini in Kirchhof/Kube/Mellinghoff, EStG, § 4i Rz B 30; Hick in Herrmann/Heuer/Raupach, § 4i EStG Rz 25; Kahle/Braun, DStZ 2018, 381, 384; anderer Ansicht Kraft/Hohage, Ubg 2019, 305, 313). Ein personaler wechselseitiger Bezug ist --anders als in § 4i Satz 2 EStG normiert-- nicht erforderlich.
- 31** bb) Nach der vom Gesetzgeber angestrebten Zielsetzung --dem Sinn und Zweck-- des § 4i EStG sind die Begriffe ausländische "Steuerbemessungsgrundlage" und "mindern" auf Grundlage einer wirtschaftlichen Betrachtung inhaltlich näher zu konkretisieren. Danach ist maßgeblich, dass die Sonderbetriebsausgaben das steuerliche Ergebnis eines Steuersubjekts im Ausland --wie auch immer dies nach dem ausländischen Recht technisch erfolgt-- reduzieren. Nicht erforderlich ist, dass diese Aufwendungen mittels eines Abzugspostens in die steuerliche Gewinnermittlung einfließen und damit formal eine Steuerbemessungsgrundlage (Berechnungsgröße) mindern. Dieses Auslegungsergebnis ist vom Wortsinn des § 4i Satz 1 EStG gedeckt.
- 32** aaa) Der erstmals für das Jahr 2017 (Streitjahr) anwendbare § 4i EStG ist durch das Gesetz zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen vom 20.12.2016 (BGBl I 2016, 3000, BStBl I 2017, 5) --sogenanntes BEPS-Umsetzungsgesetz-- in das Einkommensteuergesetz aufgenommen und dessen Satz 1 durch das Steuerumgebungsbekämpfungsgesetz vom 23.06.2017 (BGBl I 2017, 1682) neu gefasst worden. Nach den Gesetzgebungsmaterialien ist Regelungszweck des § 4i EStG die Verhinderung von Besteuerungskongruenzen infolge eines doppelten Betriebsausgabenabzugs derselben Aufwendungen (sogenannter Double-dip), der dadurch ermöglicht werde, dass das deutsche Konzept des Sonderbetriebsvermögens dem Steuerrecht anderer Staaten vielfach unbekannt sei. Diese Abweichung der Steuersysteme könne dazu genutzt werden, Aufwendungen sowohl im Inland als auch in einem anderen Staat geltend zu machen. Der doppelte Abzug stehe in Widerspruch zur Steuersystematik und führe zu Wettbewerbsvorteilen gegenüber anderen Unternehmen, die nur im Inland oder nur im Ausland besteuert würden (BTDrucks 18/10506, S. 76). Der Gesetzgeber hat § 4i EStG als Sofortmaßnahme zur Lösung des Problems des Doppelabzugs "in Milliardenhöhe" in das Gesetz eingefügt (BTDrucks 18/10506, S. 76).
- 33** Das zur Umsetzung dieses Ziels in den Gesetzgebungsmaterialien benannte Anwendungsbeispiel, in dem eine ausländische Mitunternehmerkapitalgesellschaft (Kommanditistin) ihre Gesellschaftereinlage in eine inländische

GmbH & Co. KG über ein (Konzern-)Darlehen fremdfinanziert, ist im Wesentlichen mit dem Streitfall vergleichbar, wenn auch mit dem Unterschied, dass in dem anderen Staat keine Gruppenbesteuerung erfolgt (BTDrucks 18/10506, S. 76). In diesem Beispiel besteht der Vorteil darin, dass sich die nämlichen Aufwendungen sowohl im Inland als auch im Ausland bei der Kommanditistin steuermindernd auswirken. Auch wenn sich der Gesetzgeber in diesem Kontext nicht zur Behandlung der den Aufwendungen entsprechenden Erträge bei der ausländischen Muttergesellschaft äußert, ist unter Zugrundelegung der in diesem Beispiel getroffenen Annahme, dass die Aufwendungen der Kommanditistin im Ausland als Betriebsausgabe berücksichtigt werden, davon auszugehen, dass auch die den Aufwendungen entsprechenden Erträge der Muttergesellschaft im Ausland regulär als Betriebseinnahmen berücksichtigt werden und dadurch deren Steuerbemessungsgrundlage erhöhen. Das wirtschaftliche Ergebnis der Transaktion im Ausland ist damit "Null". Dies lässt --worauf das BMF zu Recht hingewiesen hat-- darauf schließen, dass der Gesetzgeber Konstellationen, in denen die ausländische Gesellschafterin Teil eines ausländischen Gruppenbesteuerungssystems ist, in dem der den inländischen Sonderbetriebsausgaben zugrunde liegende gruppeninterne Geschäftsvorfall technisch nicht in die steuerliche Gewinnermittlung der als einheitliches Steuersubjekt zu betrachtenden Gruppe einfließt, nicht anders behandeln wollte. Auch in diesem Fall ist das wirtschaftliche Ergebnis im Ausland "Null". Zudem spricht der Charakter der Vorschrift als Maßnahme der "Missbrauchsvermeidung" dafür, dass im Ergebnis die technische Ausgestaltung des Abzugs im Ausland unerheblich ist. Insbesondere führt auch die Saldierung von Erträgen mit Aufwendungen zu einer Minderung.

- 34** bbb) Nach dem Sinn und Zweck des § 4i EStG ist es daher unerheblich, ob die Sonderbetriebsausgaben rechtstechnisch in der steuerlichen Gewinnermittlung als Abzugsposten ausgewiesen werden. Es ist irrelevant, in welcher Form und basierend auf welcher Grundlage die Minderung erfolgt (Gosch in Kirchhof/Seer, EStG, 25. Aufl., § 4i Rz 6; Rüsch, FR 2018, 299, 301). Eine Minderung tritt demnach auch dann ein, wenn Aufwendungen und die korrespondierenden Einnahmen im Rahmen einer ausländischen Gruppenbesteuerung als gruppeninterne Transaktionen unberücksichtigt bleiben. Denn auch in diesem Fall wirken sich die Aufwendungen auf das steuerliche Ergebnis eines Steuersubjekts aus.
- 35** ccc) Die vorbezeichnete Interpretation des § 4i Satz 1 EStG geht nicht über den möglichen Wortsinn der in dieser Norm verwendeten Begriffe "Steuerbemessungsgrundlage" und "mindern" hinaus. Es stellt sich daher nicht die Frage, ob ausländische Gruppenbesteuerungssysteme, bei denen Aufwendungen infolge einer Verrechnung mit korrespondierenden Einnahmen unberücksichtigt bleiben, rechtsfortbildend im Wege einer Analogie in den Anwendungsbereich des § 4i Satz 1 EStG einzubeziehen sind.
- 36** cc) Die Sonderbetriebsausgaben mindern hingegen nicht das im ausländischen Steuerbescheid für die Berechnung der Steuerschuld heranzuziehende steuerliche Ergebnis, wenn sie dort nicht zum Abzug zugelassen sind (z.B. Gosch in Kirchhof/Seer, EStG, 25. Aufl., § 4i Rz 6; Schmidt/Wacker, EStG, 45. Aufl., § 4i Rz 13; Martini in Kirchhof/Kube/Mellinghoff, EStG, § 4i Rz B 25; Schnitger, IStR 2017, 214, 215). Gleiches gilt, wenn diese Aufwendungen in dem anderen Staat nicht steuerbar sind (z.B. Gosch in Kirchhof/Seer, EStG, 25. Aufl., § 4i Rz 6; Schmidt/Wacker, EStG, 45. Aufl., § 4i Rz 13; Hick in Herrmann/Heuer/Raupach, § 4i EStG Rz 25; Bodden in Korn, § 4i EStG Rz 25.1; Martini in Kirchhof/Kube/Mellinghoff, EStG, § 4i Rz B 25; Rüsch, FR 2018, 299, 300; Oertel, Betriebs-Berater 2018, 351, 355).
- 37** dd) Ob unter Zugrundelegung des vorbezeichneten deutschen Rechtsverständnisses die Aufwendungen eine Steuerbemessungsgrundlage in einem anderen Staat gemindert haben, bestimmt sich allein nach dem Recht des ausländischen Staates (ebenso Martini in Kirchhof/Kube/Mellinghoff, EStG, § 4i Rz B 25).
- 38** Es ist Aufgabe des FG als Tatsacheninstanz, das maßgebende ausländische Recht gemäß § 155 Satz 1 FGO i.V.m. § 293 der Zivilprozessordnung (ZPO) von Amts wegen zu ermitteln. Wie das FG das ausländische Recht ermittelt, steht in seinem pflichtgemäßen Ermessen. Dabei lassen sich die Anforderungen an Umfang und Intensität der Ermittlungspflicht des Tatrichters nur in sehr eingeschränktem Maße generell-abstrakt bestimmen. An die Ermittlungspflicht sind umso höhere Anforderungen zu stellen, je komplexer oder je fremder das anzuwendende Recht im Vergleich zum eigenen ist. Dies gilt auch dann, wenn die Beteiligten die ausländische Rechtspraxis detailliert und kontrovers vortragen (s. zum Ganzen z.B. BFH-Urteil vom 19.01.2017 - IV R 50/14, BFHE 257, 35, BStBl II 2017, 456, Rz 60, m.w.N.). Die Feststellungen des FG zum Bestehen und dem Inhalt des ausländischen Rechts sind für das Revisionsgericht grundsätzlich bindend (§ 155 Satz 1 FGO i.V.m. § 560 ZPO). Sie sind revisionsrechtlich wie Tatsachenfeststellungen zu behandeln (z.B. BFH-Urteil vom 19.01.2017 - IV R 50/14, BFHE 257, 35, BStBl II 2017, 456, Rz 61, m.w.N.).

- 39 b) Unter Beachtung dieser Grundsätze haben die streitigen Aufwendungen (Sonderbetriebsausgaben) auch das steuerliche Ergebnis der "fiscale eenheid" in den Niederlanden gemindert.
- 40 aa) Nach den für den erkennenden Senat bindenden --nicht mit Verfahrensrügen angegriffenen-- Feststellungen des FG zum Inhalt des niederländischen Rechts bilden die Beigeladene und die F-B.V. in den Niederlanden eine sogenannte fiscale eenheid ("steuerliche Einheit"). Danach erfolgt eine Konzernbesteuerung nach dem Prinzip der Einheitstheorie. Die Gruppengesellschaften werden als ein Unternehmen betrachtet; gruppeninterne Transaktionen bleiben unberücksichtigt. Formell erfolgt keine separate Gewinnermittlung auf Ebene der teilnehmenden Gesellschaften und anschließende Verrechnung der Zwischenergebnisse, sondern es werden nur eine Konzernbilanz und eine konzernweite Gewinn- und Verlustrechnung aufgestellt. Die Beigeladene und die F-B.V. werden als einheitliches Steuersubjekt behandelt.
- 41 bb) Gleichwohl führen die Zinszahlungen der Beigeladenen im Rahmen dieser Gruppenbesteuerung zu einer Minderung der Steuerbemessungsgrundlage der "steuerlichen Einheit" in den Niederlanden. Rechtstechnisch bedingt diese Besteuerungsform zwar, dass die Zinszahlungen der Beigeladenen nicht formal als Abzugsposten in der Steuerbemessungsgrundlage der "steuerlichen Einheit" als Steuersubjekt in Erscheinung treten. Dies ändert aber nichts daran, dass die Zinszahlungen der Beigeladenen mit den Zinserträgen der niederländischen Muttergesellschaft verrechnet werden und damit --jedenfalls mittelbar-- im Ergebnis die Steuerbemessungsgrundlage für die "steuerliche Einheit" als Steuersubjekt in den Niederlanden mindern. Denn die Nichtberücksichtigung gruppeninterner Transaktionen im Rahmen der Aufstellung der einheitlichen Konzernbilanz macht es erforderlich, korrespondierende Bilanzposten ausfindig zu machen und zu neutralisieren. Dies führt dazu, dass gewinnmindernder Aufwand, aber auch entsprechender gewinnwirksamer Ertrag entfällt. Die Aufwendungen wirken sich auf das steuerliche Ergebnis der "steuerlichen Einheit" aus. Dabei ist unerheblich, dass diese Auswirkung im Ausland nicht bei der Beigeladenen, sondern bei einem anderen Steuersubjekt --der "steuerlichen Einheit"-- eintritt.
- 42 c) Die vom FG zur Begründung seiner abweichenden Auffassung angeführten Argumente greifen nicht durch.
- 43 aa) Die Nichtberücksichtigung gruppeninterner Transaktionen im Rahmen der niederländischen Gruppenbesteuerung ist nicht mit der Fallgruppe vergleichbar, in der § 4i Satz 1 EStG nicht eingreift, weil die Aufwendungen im Ausland dem nicht steuerbaren Bereich zuzuordnen sind. Im Streitfall werden die Zinsaufwendungen der Beigeladenen im Rahmen der Gruppenbesteuerung nur deshalb ignoriert, weil sie mit den Betriebseinnahmen der F-B.V. verrechnet werden.
- 44 bb) Es überzeugt auch nicht, die mit den Sonderbetriebsausgaben (Aufwendungen) der Beigeladenen korrespondierenden Erträge der F-B.V. deshalb außer Betracht zu lassen, weil es sich --so das FG-- um zwei verschiedene Sachverhalte handle, die auch steuerrechtlich getrennt voneinander zu würdigen seien. Im Gegenteil gebieten es der Sinn und Zweck und die damit einhergehende wirtschaftliche Betrachtung des § 4i Satz 1 EStG, auch die mit den Aufwendungen korrespondierenden Erträge einzubeziehen. Denn auch in diesem Fall wirken sich die Aufwendungen mindernd auf das steuerliche Ergebnis eines Steuersubjekts aus.
- 45 cc) Schließlich führen auch die vom FG angeführten systematischen Erwägungen zu keinem abweichenden Ergebnis. In § 4i Satz 2 EStG wird zwar der Begriff "Erträge" gebraucht. Hieraus lässt sich aber nicht folgern, dass Erträge bei der Auslegung des Satzes 1 keine Beachtung finden dürfen. Die in Satz 2 normierte Ausnahme vom Abzugsverbot betrifft eine Sonderkonstellation. In diesem Fall haben die Aufwendungen zwar die Steuerbemessungsgrundlagen im In- und Ausland gemindert, zugleich werden aber auch die um diese Aufwendungen geminderten Erträge desselben Steuerpflichtigen im In- und Ausland besteuert. Satz 2 bezweckt, eine überschießende Wirkung der Norm zu vermeiden (BTDrucks 18/10506, S. 77). Soweit auch Erträge desselben Steuerpflichtigen doppelt erfasst werden, wird die nach Satz 1 vorliegende Besteuerungsinkongruenz wieder beseitigt. Die in Satz 2 normierte Sonderkonstellation ist nicht dahingehend verallgemeinerungsfähig, dass Erträge bei der Anwendung des Satzes 1 nicht berücksichtigt werden dürfen.
- 46 d) Ebenso führen die von der Klägerin zur Unterstützung der Auffassung des FG vorgetragenen Argumente zu keinem abweichenden Ergebnis.
- 47 aa) Die Ausführungen der Klägerin, wonach die Revision des FA bereits deshalb unbegründet sei, weil das FG für den BFH bindend festgestellt habe, dass nach dem maßgeblichen ausländischen Recht durch die Zinsaufwendungen (Sonderbetriebsausgaben) die nach § 4i Satz 1 EStG erforderliche Minderung der Steuerbemessungsgrundlage in den Niederlanden nicht eingetreten sei, treffen nicht zu. Der erkennende Senat ist

zwar --wie bereits ausgeführt-- im Grundsatz an den vom FG festgestellten Inhalt des ausländischen Rechts gebunden. Im Revisionsverfahren ist aber voll nachprüfbar, ob das FG die Bedeutung und den Inhalt des inländischen Rechts zutreffend erkannt hat.

- 48** Das FG hat im Streitfall für den erkennenden Senat bindend (nur) die Funktionsweise der Gruppenbesteuerung nach niederländischem Recht festgestellt. Ob sich hierdurch jedoch auch die Steuerbemessungsgrundlage in den Niederlanden mindert, hängt davon ab, wie diese in § 4i Satz 1 EStG verwendeten Tatbestandsmerkmale nach inländischem Recht auszulegen sind. Diese Fragen sind als reversible Rechtsanwendung voll nachprüfbar.
- 49** bb) Entgegen den Ausführungen der Klägerin in der mündlichen Verhandlung am 11.06.2026 (vgl. dazu auch deren Schriftsatz vom 15.06.2026) lässt sich aus dem in den Gesetzgebungsmaterialien genannten --vorstehend unter B.II.2.a bb aaa dargestellten-- Anwendungsbeispiel nicht entnehmen, dass der Gesetzgeber den tatbestandlichen Anwendungsbereich des § 4i Satz 1 EStG nur auf Fälle eines formalen doppelten (Betriebsausgaben-)Abzugs der nämlichen Aufwendungen beschränken wollte. Vielmehr spricht dieses Anwendungsbeispiel dafür, dass die Steuerbemessungsgrundlage im Ausland auch dann gemindert ist, wenn die Aufwendungen (Sonderbetriebsausgaben) von korrespondierenden Erträgen eines anderen Steuersubjekts abgezogen werden.
- 50** cc) Ebenso liegt --entgegen dem Vortrag der Klägerin in der mündlichen Verhandlung am 11.06.2026-- in der Einbeziehung der Gruppenbesteuerung nach niederländischem Recht in den Anwendungsbereich des § 4i Satz 1 EStG keine Analogie zu Lasten des Steuerpflichtigen, deren Zulässigkeit umstritten ist (s. dazu z.B. Drüen in Tipke/Kruse, § 4 AO Rz 360 ff.). Denn die vom erkennenden Senat vorgenommene Interpretation des § 4i Satz 1 EStG ist --wie dargelegt (dazu B.II.2.a bb ccc)-- von seinem Wortlaut gedeckt. Es kommt daher auch nicht darauf an, ob es --wie die Klägerin meint-- insoweit an einer planwidrigen Regelungslücke fehle.
- 51** 3. Die in § 4i Satz 2 EStG normierte Ausnahme vom Abzugsverbot liegt nicht vor. Da auch die Beteiligten in der mündlichen Verhandlung übereinstimmend vorgetragen haben, dass der Tatbestand dieser Ausnahme nicht erfüllt ist, sieht der erkennende Senat von weiteren Ausführungen ab.
- 52** III. Das Abzugsverbot des § 4i Satz 1 EStG verstößt in Bezug auf im EU-Ausland ansässige Mitunternehmer --wie hier die Beigeladene-- nicht gegen Unionsrecht.
- 53** Es ist nicht ersichtlich, dass § 4i Satz 1 EStG die Niederlassungsfreiheit nach Art. 49, 54 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) verletzt. Sollte § 4i EStG daneben am Maßstab des Art. 9 Abs. 1 der Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates vom 12.07.2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts (Amtsblatt der Europäischen Union --ABIEU-- 2016, Nr. L 193, 1) in der Fassung der Richtlinie (EU) 2017/952 des Rates vom 29.05.2017 zur Änderung der Richtlinie (EU) 2016/1164 bezüglich hybrider Gestaltungen mit Drittländern (ABIEU 2017, Nr. L 144, 1) zu messen sein, wäre ebenfalls kein Verstoß erkennbar. Ebenso haben die Beteiligten weder im finanzgerichtlichen Verfahren noch auf Nachfrage in der mündlichen Verhandlung Zweifel an der Vereinbarkeit des § 4i Satz 1 EStG mit Unionsrecht geäußert. Aufgrund dieses "acte clair" (vgl. hierzu Wegener in Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, 6. Aufl., Art. 267 AEUV Rz 33, m.w.N.; BFH-Urteil vom 12.02.2026 - IV R 30/23, BStBl II 2026, 505, Rz 46) bedarf es keines Vorabentscheidungsverfahrens nach Art. 267 Abs. 3 AEUV an den EuGH.
- 54** IV. Da die erforderliche Spruchreife besteht, kann der Senat in der Sache selbst entscheiden (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO). Die Klage ist abzuweisen. Das FA hat im Rahmen des Feststellungsverfahrens nach § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO den Sonderbetriebsgewinn der Beigeladenen zu Recht in Höhe von 0 € festgestellt, da der grundsätzlich in Betracht kommende Sonderbetriebsausgabenabzug nach § 4i Satz 1 EStG ausgeschlossen ist.
- 55** V. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. Außergerichtliche Kosten der Beigeladenen werden nicht erstattet (§ 139 Abs. 4 FGO).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de