

Praxis *Kommentar*

Lüdicke
Mössner
Hummel

Das Steuerrecht der Unternehmen

Festschrift für
Gerrit Frotscher zum
70. Geburtstag

HAUFE.

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Bibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliographie; detaillierte bibliographische Daten sind im Internet über <http://www.d-nb.de> abrufbar.

Das Steuerrecht der Unternehmen – Festschrift für Gerrit Frotscher zum 70. Geburtstag

Lüdicke / Mössner / Hummel
(Hrsg.)

ISBN 978-3-648-03207-7

Bestell-Nr. 03111-0001

inklusive eBook im ePUB-Format (ISBN 978-3-648-04733-0)

1. Auflage 2013

© 2013, Haufe-Lexware GmbH & Co. KG

Anschrift:

Haufe-Lexware GmbH & Co. KG
Munzinger Straße 9, 79111 Freiburg
Telefon 0761 898-0, Telefax 0761 898-3211
E-Mail: info@haufe.de
Internet: <http://www.haufe.de>

Redaktion und Produktmanagement

Rechtsanwalt/Fachanwalt für SteuerR
Klaus-Werner Pluskota (V.i.S.d.P.)
E-Mail: steuern@haufe.de
Internet: <http://www.haufe.de/steuern>

Die Angaben entsprechen dem Wissenstand bei Redaktionsschluss im Juli 2013. Alle Angaben/Daten erfolgen nach besten Wissen, jedoch ohne Gewähr für Vollständigkeit und Richtigkeit. Dieses Werk sowie alle darin enthaltenen Beiträge und Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung, die nicht ausdrücklich vom Urhebergesetz zugelassen ist, bedarf der vorherigen Zustimmung des Verlags. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Bearbeitungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen, Auswertungen durch Datenbanken und für die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronische Systeme.

DTP: Agentur: Satz & Zeichen, Karin Lochmann, 83071 Stephanskirchen
Umschlag: SCHUMACHER crossmedia.werkstatt, Freiburg
Druck: Schätzl Druck, 86609 Donauwörth

Zur Herstellung dieses Buches wurde alterungsbeständiges Papier verwendet.

Maßgeblichkeit ausländischer Besteuerung für Nichtbesteuerung und Verlustberücksichtigung im Inland

Jürgen Lüdicke

Inhalt

I.	Einführung.....	403
II.	„Base Erosion and Profit Shifting“ und doppelte Nichtbesteuerung in der internationalen Diskussion.....	404
III.	Grundsatz: Autonome Anwendung deutscher steuerlicher Regelungen	406
IV.	Ausgewählte Regelungen zur Vermeidung doppelter Vorteile in Abhängigkeit von ausländischer Besteuerung.....	408
	1. Materielles Korrespondenzprinzip bei vGA.....	408
	2. Materielles Korrespondenzprinzip bei offener Gewinnausschüttung	413
	3. Subject-to-tax-Klauseln bei DBA-Freistellung.....	414
	4. Dual-consolidated-loss-Regelung bei Organschaft	418
V.	Ausblick.....	421

I. Einführung

Nachdem uns im Jahr 1999 unsere gleichzeitige Berufung auf den damals geteilten Lehrstuhl für Internationales Steuerrecht im International Tax Institute der Universität Hamburg für einen Teil unserer beruflichen Tätigkeit zusammengeführt hat (*Gerrit Frotscher* benannte mich gelegentlich mit dem Ausdruck *Alter Ego*), habe ich die Entscheidungsfreude, Eigenständigkeit und effiziente Arbeitsweise des Jubilars in praktischen Fragen des universitären Alltags kennen und schätzen gelernt. Sie korreliert in gewisser Weise mit seiner wissenschaftlichen Arbeit. *Gerrit Frotscher* beeindruckt nicht nur durch die schiere Fülle seiner Veröffentlichungen, sondern fast noch mehr durch seine klare und eigenständige Gedankenführung und die sie zum Ausdruck bringende prägnante Sprache.

Während seiner Tätigkeit am International Tax Institute hat *Gerrit Frotscher* ein inzwischen in dritter Auflage erschienenen Kurzlehrbuch zum internationalen Steuerrecht sowie ein in der Zweitausgabe um die Gewerbesteuer erweitertes Kurzlehrbuch zum Körperschaftsteuerrecht vorgelegt. Der ihm gewidmete folgende Beitrag greift eine Fragestellung auf, die – in unterschiedlichem Zusammenhang – in beiden Lehrbüchern knapp und kritisch angesprochen ist. Es geht um die Abhängigkeit inländischer Steuerbefreiungen und Verlustberücksichtigung von der Besteuerung im Ausland. Zur Erstreckung des materiellen Korrespondenzprinzips bei verdeckten Gewinnausschüttungen (§ 8b Abs. 1 Satz 2 KStG) auf die Besteuerung der ausschüttenden Körperschaft nach ausländischem Steuerrecht stellt er fest: „Rechtspolitisch ist diese Regelung zu kritisieren.“¹ Hinsichtlich abkommensrechtlicher Subject-to-tax-Klauseln, die eine in einem DBA vorgesehene Freistellung von der tatsächlichen Besteuerung im anderen Staat abhängig machen, weist er nicht nur auf die dadurch bedingten erheblichen praktischen Schwierigkeiten hin, sondern äußert auch wirtschaftspolitische Kritik.² Die sog. deutsche Dual-consolidated-loss-Regelung in § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG kritisiert er mit dem Hinweis, dass eine doppelte Berücksichtigung der Verluste durchaus systemgerecht sei, „wenn auch Gewinne in der Bundesrepublik und dem ausländischen Staat, also doppelt, besteuert werden.“³

Die nachfolgenden Überlegungen greifen die von *Gerrit Frotscher* kritisierten Defizite der genannten Regelungskomplexe im Lichte der aktuellen internationalen Debatte über „Base Erosion and Profit Shifting“ auf.

II. „Base Erosion and Profit Shifting“ und doppelte Nichtbesteuerung in der internationalen Diskussion

„Business goes global, taxes stay local.“ Diese seit weit über einem Jahrzehnt vielzitierte Erkenntnis trifft unverändert zu. Steuergesetze sind nach wie vor wesentlicher Teil des Kernbestands nationaler Gesetzgebung, Ausdruck nationaler Hoheit und Mittel der Wirtschafts- und Gesellschaftspolitik. Sie spiegeln, von wenigen Ausnahmen etwa infolge der Umsetzung von europäischem

¹ *Frotscher*, Körperschaftsteuer/Gewerbesteuer, 2. Aufl. 2008, Rn. 543.

² *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. 2009, Rn. 226.

³ *Frotscher* (Fußn. 1), Rn. 340.

Sekundärrecht abgesehen, die international nicht harmonisierten steuerpolitischen Vorstellungen der nationalen Parlamente und Regierungen wider. Selbst in diesem bescheidenen Rahmen halten sie – trotz obiger Erkenntnis – häufig nicht Schritt mit den rasanten Entwicklungen der Globalisierung von Unternehmen, deren Geschäftsmodellen, ja sogar von Einzelpersonen. Jüngste Entwicklungen auf EU- und OECD-Ebene, die sich mit der fehlenden Koordinierung der einzelstaatlichen Steuerpolitiken befassen, sind eher Beleg für den Befund, als dass diese Initiativen daran bislang schon Nennenswertes geändert hätten. Auch wenn die dazu verfassten Berichte zum Teil unter öffentlichkeits- und damit politikwirksamen Titeln wie „Tackling Aggressive Tax Planning through Improved Transparency and Disclosure“⁴ oder „Empfehlung der Kommission vom 06.12.2012 betreffend aggressive Steuerplanung“⁵ stehen, geht es letztlich auch und gerade darum, angesichts der fortschreitenden Internationalisierung Defizite der lokalen Steuergesetze zu beseitigen.⁶

Ein wesentlicher Punkt sind die zwangsläufigen Folgen deren fehlender Abstimmung aufeinander. Während traditionell die aus dem Steuerzugriff zweier oder mehrerer Staaten resultierende internationale Doppelbesteuerung im Zentrum der internationalen Diskussion und Abhilfebemühungen stand, zieht zunehmend die sog. doppelte Nichtbesteuerung die Aufmerksamkeit auf sich.⁷ Sie kann, ebenso wie doppelte Besteuerung, schlicht die Folge der Anwendung zweier nationaler Steuerrechtsordnungen sein oder sich erst aus der Anwendung eines DBA ergeben. Sie mag auch „herbeigeplant“ werden, wobei „Hybrid Mismatch Arrangements“ – so der Titel einer weiteren Studie der OECD⁸ – eine Rolle spielen können, aber keineswegs müssen.

⁴ OECD, Tackling Aggressive Tax Planning through Improved Transparency and Disclosure, OECD Publishing 2011.

⁵ Empfehlung der Kommission v. 06.12.2012 betreffend aggressive Steuerplanung, C(2012) 8806 final.

⁶ „[...] there is a more fundamental policy issue: the international common principles drawn from national experiences to share tax jurisdiction may not have kept pace with the changing business environment“; so jüngst OECD, Addressing Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing 2013, S. 47.

⁷ Vgl. grundlegend Lang, Double Non-Taxation, Generalbericht, in: IFA, Cahiers de Droit Fiscal International (CDFI), Vol. 89a (2004), S. 21 ff.; Jankowiak, Doppelte Nichtbesteuerung im Internationalen Steuerrecht, 2009, passim.

⁸ OECD, Hybrid Mismatch Arrangements – Tax Policy and Compliance Issues, OECD Publishing 2012.

Das Korrespondenzprinzip bei vGA⁹ sowie die deutsche Dual-consolidated-loss-Regelung¹⁰ finden in dem Report der OECD über „Hybrid Mismatch Arrangements“ als mögliche „Abwehrmaßnahmen“ Erwähnung. Die EU-Kommission fordert in ihrer Empfehlung vom 06.12.2012 „betreffend aggressive Steuerplanung“ die Mitgliedstaaten auf, in ihre DBA eine Subject-to-tax-Klausel aufzunehmen,¹¹ welche den in neueren deutschen DBA vereinbarten Klauseln und der etwas anders formulierten Klausel in der deutschen Verhandlungsgrundlage¹² ähnelt.

Im Folgenden wird der Frage nachgegangen, ob und wie sich diese – derzeit von der internationalen Staatengemeinschaft offenbar als grundsätzlich sinnvolle Maßnahmen gegen die fehlende Harmonisierung angesehenen – Bestimmungen in die Systematik des deutschen Steuerrechts einordnen.¹³

III. Grundsatz: Autonome Anwendung deutscher steuerlicher Regelungen

Deutsche steuerliche Bestimmungen sind grundsätzlich autonom auszulegen und anzuwenden. Das gilt auch bei grenzüberschreitenden Sachverhalten. Die Besteuerung nach ausländischem Steuerrecht ist für die Subsumtion unter die deutschen Steuervorschriften unerheblich.¹⁴ Hierdurch wird einem Souveränitätsverlust des deutschen Steuerrechts durch Abhängigkeit von ausländischer Gesetzgebung vorgebeugt. Auch wird die Anwendung der Gesetze durch die Verwaltung erleichtert, weil ausländisches Steuerrecht nicht ermittelt werden muss.¹⁵ Das gilt unbeschadet der Tatsache, dass bspw. die Anrechnung ausländischer Steuern an den nach ausländischem Steuerrecht geschuldeten und

⁹ Vgl. OECD (Fußn. 8), Rn. 54.

¹⁰ OECD (Fußn. 8), Rn. 39; ferner erwähnt in: OECD, Corporate Loss Utilisation through Aggressive Tax Planning, OECD Publishing 2011, S. 41.

¹¹ Vgl. Empfehlung der Kommission v. 06.12.2012 (Fußn. 5), Rn. 3.2.

¹² Vgl. IStR 2013, Beihefter zu Heft 10, S. 46 ff., berichtet in IStR 2013, 440.

¹³ Zu Aspekten der Vereinbarkeit mit den Geboten der Belastungsgleichheit und Folgerichtigkeit vgl. auch *Schaumburg*, in: Festschrift für Gerrit Frotscher, 2013, S. 503 ff.

¹⁴ Vgl. bspw. zum sog. Typenvergleich BMF v. 19.03.2004, BStBl I 2004, 411 (412, sub IV.) m.w.N.

¹⁵ Vgl. zur administrativen Vorteilhaftigkeit des Verbots der sog. virtuellen Doppelbesteuerung auch BFH, Urt. v. 27.08.1997, I R 127/95, BStBl II 1998, 58 (59); Urt. v. 25.05.2011, I R 95/10, BFHE 234, 63, IStR 2011, 688, Rn. 18.

gezahlten Steuerbetrag anknüpft; dennoch werden die für die Anrechnung maßgebenden ausländischen Einkünfte allein nach den deutschen steuerlichen Bestimmungen ermittelt. Die autonome Anwendung der deutschen Steuervorschriften kann naturgemäß dazu führen, dass internationale Doppelbesteuerung nicht vermieden wird, etwa weil die im Ausland nach dortigem Steuerrecht besteuerten Einkünfte nach den deutschen Rechtswertungen nicht aus dem Ausland stammen oder eine geringere Höhe aufweisen. Ebenso kann die autonome Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage dazu führen, dass Erträge in beiden Staaten nicht besteuert werden. Denkbar ist etwa eine Zurechnung zu unterschiedlichen Personen oder eine abweichende Bestimmung ihres steuerlich relevanten Betrages.¹⁶

Die DBA enthalten keine Regelungen, durch die eine aus nicht abgestimmten nationalen Steuervorschriften resultierende doppelte Nichtbesteuerung vermieden würde. Dies ist nicht ihr Zweck.¹⁷ Auch eine doppelte Besteuerung vermeiden sie in solchen Konfliktsituationen nicht verlässlich.¹⁸ Allerdings können Bestimmungen der DBA, nach denen Einkünfte in einem der Vertragsstaaten nicht besteuert werden dürfen, ihrerseits eine doppelte Nichtbesteuerung auslösen, wenn die Einkünfte im anderen Staat aus nicht in dem DBA liegenden Gründen tatsächlich nicht besteuert werden.

Steuerpolitisch mag doppelte Nichtbesteuerung ebenso wie verbleibende Doppelbesteuerung unerwünscht und Anlass für legislatorische Maßnahmen sein. Hierbei sollten jedoch die unterschiedlichen Konstellationen genauer betrachtet werden.¹⁹ Nachfolgend werden dazu einige Überlegungen angestellt.

¹⁶ Ein Verstoß gegen die Gebote der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung wird in nicht vermiedener internationaler Doppelbesteuerung grundsätzlich nicht gesehen. Dasselbe gilt für eine internationale doppelte Nichtbesteuerung. Vgl. dazu auch *Schaumburg* (Fußn. 13), S. 503 ff.; *Frotscher* (Fußn. 2), Rn. 23 ff.; *Jankowiak* (Fußn. 7), S. 98 ff.

¹⁷ Vgl. *Lüdicke*, Überlegungen zur deutschen DBA-Politik, 2008, S. 7 f.; *dens.*, FR 2011, 1077 (1078).

¹⁸ Vgl. etwa Rn. 4.1.3.3.1 des BMF-Schreibens v. 16.04.2010, BStBl I 2010, 354, zur Notwendigkeit eines Verständigungsverfahrens in solchen Situationen.

¹⁹ Die komplexen, aber dennoch die Problematik nicht erschöpfenden Regelungen im AEStG zur Ermittlung von Gewinn und (niedriger) Besteuerung bei Zwischengesellschaften sind hier nicht zu betrachten, sollten aber zu denken geben (vgl. u.a. Tz. 8.3.1, 8.3.2, 10.1, 10.3 AEStG).

IV. Ausgewählte Regelungen zur Vermeidung doppelter Vorteile in Abhängigkeit von ausländischer Besteuerung

1. Materielles Korrespondenzprinzip bei vGA

Die Beteiligungsertragsbefreiung (§ 8b Abs. 1 KStG) dient der Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung von ausgeschütteten Gewinnen. Anlässlich der Abschaffung des körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahrens hat der Gesetzgeber die Grundentscheidung getroffen, dass die Beteiligungsertragsbefreiung unabhängig von der tatsächlichen Vorbelastung des ausgeschütteten Gewinns mit inländischer oder ausländischer Körperschaftsteuer gewährt wird²⁰ und keine „Heraufschleusung“ mittels indirekter Anrechnung erfolgt. Im Falle nicht- oder niedrigbeststeuerter passiver ausländischer Einkünfte hat seit dem Systemwechsel die Hinzurechnungsbesteuerung nach dem AStG die zusätzliche Funktion, eine ausreichende steuerliche Vorbelastung der freigestellten Dividenden sicherzustellen.²¹ Man muss allerdings sehen, dass die Hinzurechnungsbesteuerung die steuerliche Vorbelastung von Gewinnausschüttungen ausländischer Gesellschaften allenfalls punktuell und zufällig sicherstellen kann. Denn sie greift nicht bei Gewinnen aus aktiven Tätigkeiten, oder wenn es im Zeitpunkt der Erzielung passiver Gewinne durch die ausländische Gesellschaft an den notwendigen inländischen Beteiligungsvoraussetzungen fehlt.

Die Grundentscheidung wird durch das mit dem JStG 2007 eingeführte materielle Korrespondenzprinzip (§ 8b Abs. 1 Sätze 2 bis 4 KStG) durchbrochen, indem es die Steuerbefreiung einer vGA²² beim Gesellschafter von der Voraussetzung abhängig macht, dass dieselbe nicht das Einkommen der Gesellschaft gemindert hat.

²⁰ Vgl. BT-Drs 14/2683, S. 120. Auf die entsprechende Rechtslage beim Teileinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40 EStG) wird nicht gesondert eingegangen.

²¹ Vgl. BT-Drs 14/2683, S. 120, 133.

²² Zur gerade mit Blick auf grenzüberschreitende Beteiligungen erfolgten Erweiterung des materiellen Korrespondenzprinzips auch auf offene Gewinnausschüttungen vgl. nachstehend unter IV.2.

Nach Wortlaut und Gesetzesbegründung²³ gilt dies auch für ausländische Beteiligungsgesellschaften. Es wurde schon früh vermutet, dass das materielle Korrespondenzprinzip seinen Hauptanwendungsbereich gerade hier haben werde.²⁴ Für die Besteuerungspraxis in international tätigen Unternehmensgruppen ist diese Vermutung zwischenzeitlich zur Gewissheit geworden.

In Inlandsfällen ist die Bedeutung des materiellen Korrespondenzprinzips begrenzt. Eine vGA wird in aller Regel auf Ebene der Gesellschaft aufgedeckt und berücksichtigt; beim Gesellschafter können – ggf. mittels des formellen Korrespondenzprinzips²⁵ – die notwendigen Folgerungen gezogen werden. Das materielle Korrespondenzprinzip findet in Inlandsfällen nur Anwendung, wenn im Zeitpunkt der Aufdeckung der vGA die Veranlagung der Gesellschaft ausnahmsweise nicht mehr zu korrigieren, mithin „falsch“ ist. Rechtsfolge ist die Versagung der Beteiligungsertragsbefreiung – der Fehler wird gleichsam mit einem weiteren Fehler beim Gesellschafter neutralisiert.

In Auslandsfällen hat das Korrespondenzprinzip hingegen in zwei Fallgruppen Bedeutung. Es findet zunächst in Konstellationen Anwendung, die dem beschriebenen Inlandsfall entsprechen und die dem Gesetzgeber – möglicherweise ausschließlich – vor Augen gestanden haben dürften.²⁶ Allerdings ist eine solche Fallgestaltung in Auslandsfällen eher theoretischer Natur. Denn sie setzt voraus, dass der fragliche Vorgang nach dem ausländischen Steuerrecht ebenfalls als vGA hätte behandelt werden und das Einkommen im fraglichen Veranlagungszeitraum hätte erhöhen müssen, dass beides unterblieben ist und nicht mehr berichtigt werden kann. Selbst wenn eine solche Situation ausnahmsweise einmal eintreten sollte, erscheint es nahezu ausgeschlossen, dass inländischer Gesellschafter und Fiskus in der Praxis davon Kenntnis erlangen.²⁷

Seine wesentliche Bedeutung in der Besteuerungspraxis erlangt das materielle Korrespondenzprinzip in Auslandsfällen in Konstellationen, die in reinen In-

²³ Vgl. BT-Drs 16/2712, S. 70.

²⁴ Grotherr, RIW 2006, 898 (900); Lüdicke, in: Gedächtnisschrift für Rainer Walz, 2008, S. 401 (405); zur Kritik vgl. auch Becker/Kempff/Schwarz, DB 2008, 370 ff.; Dörfler/Adrian, Ubg 2008, 373 (377 ff.).

²⁵ Vgl. § 32a Abs. 1 KStG.

²⁶ Vgl. BT-Drs 16/2712, S. 70.

²⁷ Die Kenntnis müsste sich nicht nur auf den ausländischen Sachverhalt und die unterbliebene Erhöhung des ausländischen Einkommens beziehen, sondern auch darauf, dass Letzteres nach ausländischem Steuerrecht fehlerhaft („falsch“) ist.

landsfällen so nicht denkbar sind.²⁸ Es geht um Fallgestaltungen, in denen der fragliche Vorgang nach den Regeln des ausländischen Steuerrechts gar nicht fehlerhaft behandelt ist und daher auch nicht bei „richtiger“ Behandlung zu der für die Freistellung des Beteiligungsertrags geforderten Gewinnerhöhung führen kann.

Die Behandlung im Ausland ist indessen für die Beurteilung, ob dem Gesellschafter nach deutschem Steuerrecht eine vGA zufließt, völlig unerheblich. Für den sodann nach dem Korrespondenzprinzip maßgebenden Soll-/Ist-Vergleich („Einkommen [...] nicht gemindert“) wird das nach ausländischem Steuerrecht ermittelte Ist-Einkommen mit einem nach den Vorstellungen des deutschen Steuerrechts bestimmten Soll-Einkommen verglichen.²⁹ Das Korrespondenzprinzip differenziert dabei nicht nach den Gründen, wegen derer das ausländische Einkommen gemindert ist. So mag der Vorgang nach Maßgabe des ausländischen Steuerrechts als betrieblich veranlasst bzw. der Höhe nach angemessen gewertet werden und das Einkommen daher zu Recht mindern oder nicht erhöhen.³⁰ Der Vorgang mag aber auch, selbst wenn er aus der Sicht des ausländischen Steuerrechts als „vGA“ oder als aus anderen Gründen nicht abziehbarer Aufwand³¹ im Grundsatz gewinnerhöhend zu behandeln ist, steuerrechtlich anders als nach deutscher Vorstellung abgewickelt werden, etwa in anderen Zeiträumen oder sogar bei anderen Personen.³² Hierauf ist zurückzukommen.

Das materielle Korrespondenzprinzip steht in gewissem Widerspruch zu der Grundentscheidung des Gesetzes, die Beteiligungsertragsbefreiung unabhängig von der konkreten Vorbelastung – gerade auch im Ausland – zu gewähren. Dazu stelle man sich den Extremfall vor, dass der Ansässigkeitsstaat der ausländischen Gesellschaft keine Körperschaftsteuer erheben würde. Dividenden einschließlich vGA fielen gleichwohl unter die Beteiligungsertragsbefreiung; ein

²⁸ Vgl. auch *Dötsch/Pung*, in: *Dötsch/Pung/Möhlenbrock*, Die Körperschaftsteuer, 76. Lfg. 12/2012, § 8b KStG, Rn. 38; *Frotscher*, in: *Frotscher/Maas*, KStG/GewStG/UmwStG, 116. Lfg. 1/2013, § 8b KStG, Rn. 29i; *Gosch*, in: *Gosch*, KStG, 2. Aufl. 2009, § 8b, Rn. 145; vgl. jedoch auch *Schnitger*, in: *Schnitger/Fehrenbacher*, KStG, § 8b, Rn. 221 zu innerstaatlichen „Qualifikationskonflikten“ bei unterschiedlicher Rechtsanwendung durch die für Gesellschaft und Gesellschafter zuständigen Finanzämter.

²⁹ Vgl. *Gosch* (Fußn. 28), § 8b, Rn. 147; *Schnitger* (Fußn. 28), § 8b, Rn. 212 f.

³⁰ Vgl. zu ausländischen Umwandlungen zum Buchwert *Hruschka*, IStR 2012, 844 (846 f.); dagegen *Becker/Kamphaus/Loose*, IStR 2013, 328 ff.

³¹ Vgl. auch *Gosch* (Fußn. 28), § 8b, Rn. 147.

³² Zu § 8b Abs. 1 Satz 4 KStG vgl. unten im Text.

steuerlich relevantes Einkommen, welches durch die vGA gemindert sein könnte, gäbe es nicht.³³ Wird die ausländische Gesellschaft aber besteuert, setzt die Befreiung nach dem Korrespondenzprinzip voraus, dass ihr Einkommen nicht gemindert ist.

Die Gesetzesbegründung schweigt zu diesem Widerspruch, möglicherweise haben ihre Verfasser ihn auch gar nicht gesehen. Der Widerspruch besteht zwar auch im Inlandsfall; legislatorisch ist aber immerhin verständlich, dass die Beteiligungsertragsbefreiung eingeschränkt wird, wenn das inländische Steuersubstrat infolge eines Veranlagungsfehlers bei der Gesellschaft gemindert ist (eine hier nicht zu beantwortende Frage ist es, ob der Gesetzgeber nicht besser beraten gewesen wäre, mittels einer Art „umgekehrten formellen Korrespondenzprinzips“ die Berichtigung der Veranlagung der Gesellschaft bis zur Bestandskraft der Veranlagung des Gesellschafters zu ermöglichen).

Im Auslandsfall verfängt diese Überlegung hingegen nicht. Ist der – verdeckt ausgeschüttete – Gewinn bei zutreffender Würdigung nach in- und ausländischem Steuerrecht in der ausländischen Gesellschaft entstanden, besteht nach der gesetzgeberischen Grundentscheidung zur Beteiligungsertragsbefreiung kein Anlass, ihn beim inländischen Gesellschafter zu besteuern, und zwar unabhängig davon, ob er offen oder verdeckt ausgeschüttet wird und ob er im Ausland zu Recht oder zu Unrecht³⁴ besteuert wird oder nicht. Ob, wann, in welcher Form und bei welchem Steuerpflichtigen der ausländische Staat sein Besteuerungsrecht ausübt, ist seine Sache. Mittels des Korrespondenzprinzips maßt sich Deutschland ein ihm an sich nicht zustehendes Besteuerungsrecht an, nur weil der Gewinn verdeckt³⁵ ausgeschüttet wird und die Besteuerung

³³ Vgl. auch *Dötsch/Pung* (Fußn. 28), § 8b KStG, Rn. 42; zustimmend *Hauswirth*, in: *Lademann*, KStG, 46. Lfg 11/2012, § 8b, Rn. 47.

³⁴ Selbst in den oben im Text bei Fn. 26 erörterten Fällen fehlerhafter Behandlung einer nach ausländischem Steuerrecht vorliegenden vGA im Ausland wird durch das Korrespondenzprinzip die Besteuerung – unabgestimmt mit dem Ausland – ins Inland verlagert. Dies beschwört zugleich die Gefahr der Doppelbesteuerung herauf, weil es – mangels Abstimmung – keineswegs ausgemacht ist, dass das ausländische Steuerrecht den als solchen nicht mehr behebbaren Veranlagungsfehler nicht zum Anlass nimmt, bei der Beteiligungsgesellschaft oder bei einer nahestehenden Person anderweitige steuerliche Konsequenzen zu ziehen, womöglich erst in späteren Jahren.

³⁵ Bei offener Ausschüttung spielt die steuerliche Vorbelastung keine Rolle; daran ändert auch die Ausdehnung des Korrespondenzprinzips nichts, weil sie – insoweit systematisch zutreffend – nicht allgemein auf die Besteuerung des Gewinns abstellt, sondern auf die fehlende Minderung des Einkommens; vgl. im Einzelnen unter IV.2.

nach ausländischem Steuerrecht jedenfalls nicht bei derjenigen Person, in demjenigen Zeitpunkt und in derjenigen Weise erfolgt, die im Inlandsfall den deutschen Vorschriften entsprechen würde.³⁶ § 8b Abs. 1 Satz 4 KStG kuriert nur punktuell an Symptomen herum, ändert jedoch nichts an der Grundproblematik.³⁷

Anders liegen die Dinge nur, wenn der aus deutscher Sicht verdeckt ausgeschüttete Gewinn nach Maßgabe des ausländischen Steuerrechts gar nicht in der ausländischen Gesellschaft entstanden ist. Angesprochen sind diejenigen Fälle, in denen der Vorgang nach ausländischem Steuerrecht als dem Grunde und der Höhe nach betrieblich veranlasst zu behandeln ist. Nach ausländischer Sicht existiert kein Gewinn, der dort – zu welchem Zeitpunkt und bei welcher Person auch immer – besteuert und der von der Gesellschaft offen³⁸ oder verdeckt an den inländischen Gesellschafter ausgeschüttet werden könnte. Allein in der hier umrissenen Situation unterschiedlicher steuerlicher Qualifikation des Vorgangs bei Gesellschaft und Gesellschafter ist die Einschränkung der Beteiligungsertragsbefreiung, mithin die grenzüberschreitende Anwendung des materiellen Korrespondenzprinzips, legislatorisch gerechtfertigt.³⁹ Im Inlandsfall kann eine solche Situation bei gleichmäßiger Rechtsanwendung nicht auftreten.

Das Gesetz ist defizitär, weil es viel zu pauschal und undifferenziert lediglich an den oben dargestellten Vergleich eines nach inländischen Maßstäben gewonnenen Soll-Einkommens mit dem tatsächlichen ausländischen Ist-Einkommen anknüpft. Die strukturell und wertungsmäßig ganz unterschiedlichen Fälle werden schlicht „über einen Kamm“ geschoren.

³⁶ Ähnlich *Haarmann*, JbFfSt 2012/2013, 288 ff.; a.A. *Rennings*, JbFfSt 2012/2013, 297.

³⁷ Auf Unklarheiten und Defizite der Bestimmung ist hier nicht näher einzugehen; vgl. dazu *Dötsch/Pung* (Fußn. 28), § 8b KStG, Rn. 47 ff.; *Frotscher* (Fußn. 28), § 8b KStG, Rn. 29p ff.; *Gosch* (Fußn. 28), § 8b, Rn. 149 ff.; *Schnitger* (Fußn. 28), § 8b, Rn. 245 ff.

³⁸ Zur Ausweitung des Korrespondenzprinzips auf offene Ausschüttungen vgl. nachstehend unter IV.2.

³⁹ Allerdings ist im Ergebnis eine „asymmetrische“ Behandlung zu konstatieren: Die nach deutscher Rechtswertung vorliegende vGA wird nicht freigestellt, weil das ausländische Steuerrecht keine vGA annimmt. Im umgekehrten Fall, wenn nämlich nach deutscher Wertung regulär steuerpflichtige Betriebseinnahmen vorliegen, spielt eine abweichende Sicht des ausländischen Steuerrechts (Annahme einer vGA) keine Rolle; es kommt – vorbehaltlich eines erfolgreichen Verständigungsverfahrens in DBA-Fällen – zur wirtschaftlichen Doppelbesteuerung.

Es zeigt sich, dass ein punktuelles Anknüpfen an Besteuerungsfolgen im Ausland problematisch ist. Ausländische Steuerrechtsordnungen sind nicht anders als das deutsche Steuerrecht komplex, weichen aber naturgemäß hier und da von den deutschen Regeln ab. Daher müsste das Korrespondenzprinzip, wenn es denn überhaupt auf die ausländische Besteuerung abstellt, die ausländische Rechtslage umfassend in die Beurteilung nach deutschem Recht einbeziehen.

2. Materielles Korrespondenzprinzip bei offener Gewinnausschüttung

Durch das Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz⁴⁰ ist das materielle Korrespondenzprinzip gerade mit Blick auf grenzüberschreitende Beteiligungen auch auf offene Gewinnausschüttungen ausgedehnt worden.⁴¹ Hierdurch sollen namentlich hybride Finanzierungsstrukturen getroffen werden.⁴²

Die Regelung stellt eine lediglich in eine Richtung wirkende „Qualifikationsverkettung“ dar. Sie ist legislatorisch verständlich, soweit die dem inländischen Gesellschafter zufließende Zahlung aus der Sicht des ausländischen Ansässigkeitsstaates der Gesellschaft nicht auf gesellschaftsrechtlicher Basis (Gewinn), sondern auf schuldrechtlicher Basis (Fremdkapitalvergütung) gezahlt wird.⁴³

Allerdings zeigt sich auch hier, dass die Verknüpfung mit dem ausländischen Steuerrecht komplexer ist, als es auf den ersten Blick scheinen mag. Wenn der ausländische Staat nämlich ebenfalls von einem gesellschaftsrechtlich veranlassten Vorgang ausgeht, aber die Auszahlung des Gewinns nur deshalb steuerlich zum Abzug zulässt, um auf diese Weise einen Ausgleich bspw. für hohe Inflationsraten oder Steuersätze zu gewähren,⁴⁴ verfehlt die Anknüpfung des Korrespondenzprinzips an die damit erfolgende Minderung des „Einkom-

⁴⁰ Gesetz v. 26.06.2013, BGBl I 2013, 1809.

⁴¹ Die deutschen DBA-Schachtelprivilegien stehen bereits seit geraumer Zeit unter entsprechenden Vorbehalten, vgl. jetzt auch Art. 22 Abs. 1 Buchst. a Satz 3 der deutschen Verhandlungsgrundlage (Fußn. 12); dies wird hier nicht weiter behandelt.

⁴² Vgl. BR-Drs 632/1/12, S. 1 ff. (noch zum JStG 2013) und BR-Drs 139/13 (Beschluss), S. 35, 119, 156 (noch zum sog. JStG 2013 der Länder).

⁴³ Vgl. bereits oben im Text bei Fn. 38.

⁴⁴ Vgl. zur Situation in Brasilien den Urteilssachverhalt in BFH v. 06.06.2012, I R 6, 8/11, BStBl II 2013, 111; kritisch zur (damals erst geplanten) Neuregelung *Becker/Loose*, IStR 2012, 758 (760); *Schmid*, IStR 2012, 770 (772); *Hagena*, FR 2012, 1177 (1178).

mens“ ihr legislatorisches Ziel. Der Wortlaut müsste treffender auf das Ziel, nämlich hybride Finanzierungen,⁴⁵ ausgerichtet werden.

3. Subject-to-tax-Klauseln bei DBA-Freistellung

Deutschland verwendet in seinen DBA für Unternehmensgewinne und einige andere Einkünfte einschließlich Schachteldividenden die Freistellungsmethode in Anlehnung an Art. 23A OECD-MA. Die Freistellung hängt nach der Musterformulierung nicht davon ab, ob die fraglichen Einkünfte im anderen Vertragsstaat tatsächlich besteuert werden. Vielmehr wird auch die nur „virtuelle“ Doppelbesteuerung vermieden.⁴⁶ Dies kann naturgemäß im Einzelfall zu doppelter Nichtbesteuerung führen.

Hiergegen richten sich die in einigen neueren DBA aufgenommenen Subject-to-tax-Klauseln oder Rückfallklauseln. Sie machen die Freistellung von Einkünften davon abhängig, dass diese Einkünfte „nach diesem Abkommen tatsächlich in [...] [dem anderen Vertragsstaat] besteuert werden“.⁴⁷ In der Sache ähnlich versagt die nunmehr anders platzierte Subject-to-tax-Klausel der deutschen Verhandlungsgrundlage die Freistellung, „[wenn] [...] der andere Vertragsstaat Einkünfte oder Einkunftsteile oder Vermögen oder Vermögensteile nach dem Abkommen besteuern kann, tatsächlich aber nicht besteuert“.⁴⁸

Die von der EU-Kommission in ihrer Empfehlung betreffend aggressive Steuerplanung vorgeschlagene Formulierung für eine Subject-to-tax-Klausel verwendet hingegen nicht den Begriff „tatsächlich besteuert werden“, sondern „der Steuer unterliegen“. Sie lautet: „Sieht dieses Abkommen vor, dass bestimmte Einkünfte nur in einem der Vertragsstaaten steuerpflichtig sind oder dass sie in einem der Vertragsstaaten besteuert werden können, so ist die Besteuer-

⁴⁵ Vgl. BR-Drs 139/13 (Beschluss), S. 119: „[...] Vergütungen für die Kapitalüberlassung im Quellenstaat als Betriebsausgaben (Fremdkapitalzinsen) abgezogen [...]“.

⁴⁶ Vgl. zu den dafür sprechenden Gründen auch Art. 23 Rn. 34 OECD-MK. Etwas anderes gilt nur ausnahmsweise, wenn der andere Vertragsstaat sich durch das DBA infolge abweichenden innerstaatlichen Rechts zutreffenderweise an der Besteuerung gehindert sieht; vgl. Art. 23 Rn. 32.6 f. OECD-MK.

⁴⁷ So die DBA mit Bulgarien, Ungarn, Irland und den Niederlanden; ähnlich die DBA mit Großbritannien, Spanien und Luxemburg.

⁴⁸ Art. 22 Abs. 1 Buchst. e Doppelbuchst. bb der deutschen Verhandlungsgrundlage (Fußn. 12); dazu eingehend Lüdike, IStR 2013, Beihefter zu Heft 10, S. 25 (37 ff.).

erung dieser Einkünfte durch den anderen Vertragsstaat nur dann ausgeschlossen, wenn diese Einkünfte im ersten Vertragsstaat der Steuer unterliegen.“⁴⁹

Allen Klauseln ist gemein, dass die Freistellung im Ansässigkeitsstaat sich nicht allein nach dessen Steuerrecht einschließlich des DBA richtet, sondern von den steuerlichen Regelungen oder sogar deren tatsächlicher Anwendung im anderen Vertragsstaat abhängig gemacht wird. Letzteres erfolgt allerdings in beiden Klauseln recht holzschnittartig. Es wird schon im Ansatz nicht danach unterschieden, aus welchem Grund die Einkünfte nicht „tatsächlich besteuert“ sind oder „der Steuer unterliegen“. Aus dem Blickwinkel der Kapitalimportneutralität, die der Freistellungsmethode zugrunde liegt, scheint prima facie jede Einschränkung der Freistellung wegen Nichtbesteuerung im anderen Staat unangebracht zu sein. Selbst wenn mittels der Subject-to-tax-Klauseln eine für unangemessen gehaltene doppelte Nichtbesteuerung verhindert werden soll, erstaunt ihre fehlende Differenzierung nach möglichen Ursachen der Nichtbesteuerung im anderen Staat. Ein Grund hierfür dürfte darin zu finden sein, dass die dogmatischen Grundlagen für eine Grenzziehung zwischen noch freizustellenden und schon nicht mehr freizustellenden Einkünften bislang kaum diskutiert sind.

So bestehen in der Praxis Unsicherheiten, welche Fallgruppen der Nichtbesteuerung im Quellenstaat von den dargestellten deutschen Klauseln erfasst werden.⁵⁰ In einigen Denkschriften findet sich die Erläuterung, dass Einkünfte nicht tatsächlich besteuert sein sollen, „wenn sie nicht steuerbar sind, aufgrund einer sachlichen oder persönlichen Steuerbefreiung nicht besteuert wurden oder eine Besteuerung nicht durchgeführt wurde.“⁵¹ Danach scheint kaum ein

⁴⁹ Empfehlung der Kommission v. 06.12.2012 betreffend aggressive Steuerplanung (Fußn. 5), Rn. 3.2.

⁵⁰ Vgl. eingehend *Grotherr*, in: Gosch/Kroppen/Grotherr, DBA-Kommentar, 23. Lfg. 2/2011, Art. 23A/Art. 23B OECD-MA, Rn. 69 ff. Dem Vernehmen nach ist im BMF eine Verlautbarung zur Anwendung der Subject-to-tax-Klauseln in Vorbereitung; die Vfg. der OFD Düsseldorf und Münster v. 18.07.2005, IStR 2006, 96 f., trägt kaum zur Klärung bei.

⁵¹ So BT-Drs 17/6258, S. 35, zum DBA-Irland; ähnlich BT-Drs 17/2254, S. 38, zum DBA-Großbritannien, BT-Drs 17/7318, S. 36, zum DBA-Spanien, BR-Drs 478/12, S. 21, zum DBA-Luxemburg, BR-Drs 479/12, S. 59, zum DBA-Niederlande.

Fall denkbar, in dem die Subject-to-tax-Klausel bei tatsächlich nicht erfolgter Besteuerung im anderen Staat nicht eingreift.⁵²

Sofern zur Vermeidung einer für unangemessen gehaltenen doppelten Nichtbesteuerung Subject-to-tax-Klauseln vereinbart werden, sollte Ausgangspunkt der Überlegungen sein, dass die Freistellungsmethode – anders als die Anrechnungsmethode – gerade nicht bezweckt, jegliche „Minderbesteuerung“ gegenüber dem inländischen Niveau durch „Heraufschleusen“ auszugleichen. Dabei wird schon durch die Auswahl der Vertragsstaaten, mit denen ein DBA überhaupt und ein solches mit Freistellung bestimmter Einkünfte geschlossen wird, im Allgemeinen ein gewisses Mindestniveau der Besteuerung ebenso sichergestellt, wie eine Einbeziehung der wesentlichen dort erzielten Einkünfte in die Besteuerung.

Besteuert der andere Vertragsstaat Einkünfte nicht, weil er das Abkommen abweichend von der deutschen Sichtweise anwendet, wird eine doppelte Nichtbesteuerung durch die in allen modernen deutschen DBA enthaltene Switch-over-Klausel („Umschaltklausel“) vermieden.⁵³ Das gleichzeitige Eingreifen einer Subject-to-tax-Klausel ist nicht nur nicht erforderlich, sondern unzweckmäßig. Denn Letztere versagen die Freistellung „automatisch“, während Erstere dies vom erfolglosen Ausgang eines Verständigungsverfahrens abhängig machen.

Eine Nichtbesteuerung im anderen Staat kann des Weiteren darauf beruhen, dass die Einkünfte dort den Finanzbehörden nicht bekannt oder fehlerhaft veranlagt sind.⁵⁴ Da das Besteuerungsrecht nach den im DBA getroffenen Vereinbarungen dem anderen Staat zusteht, sollten derartige Fälle in erster Linie durch (Spontan-)Auskünfte und nicht durch Besteuerung in Deutschland

⁵² Vergleichbares dürfte auch für die in Nr. 5 des Protokolls zur deutschen Verhandlungsgrundlage (Fußn. 12) vorgesehene Definition gelten: „Einkünfte oder Einkunftsteile werden ‚tatsächlich‘ besteuert, wenn sie in die Bemessungsgrundlage einbezogen werden, auf deren Grundlage die Steuer berechnet wird. Einkünfte oder Einkunftsteile werden nicht ‚tatsächlich‘ besteuert, wenn sie nicht steuerpflichtig oder von der Besteuerung ausgenommen werden.“.

⁵³ Vgl. auch Art. 22 Abs. 1 Buchst. e Doppelbuchst. aa der deutschen Verhandlungsgrundlage (Fußn. 12).

⁵⁴ Vermutlich sind derartige Fälle mit der Formulierung der Denkschriften „eine Besteuerung nicht durchgeführt wurde“ gemeint.

gelöst werden.⁵⁵ Nur wenn es etwa aus verfahrensrechtlichen Gründen dennoch bei der Nichtbesteuerung bleibt, erscheint die Versagung der Freistellung infolge einer Subject-to-tax-Klausel gerechtfertigt.

Legislatorisch zweifelhaft sind auch Fallgruppen, in denen die Einkünfte im anderen Staat nicht steuerbar sind oder aufgrund einer sachlichen Steuerbefreiung nicht besteuert werden. Als Beispiel für sachliche Steuerbefreiungen denke man etwa an im Ausland gewährte steuerfreie (Investitions-)Zulagen oder Lohnbestandteile, soweit sie nach deutschem Recht steuerpflichtig sind. Eine Anwendung der Subject-to-tax-Klausel widerspricht offensichtlich der Idee der Kapitalimportneutralität, indem der Vorteil der ausländischen Steuererschonung auf den inländischen Fiskus umgeleitet wird. Die Möglichkeiten des ausländischen Gesetzgebers, über steuerliche Lenkungsnormen politisch souverän zu gestalten, werden eingeschränkt.⁵⁶

Hiervon abgesehen legen die Beispiele auch die Frage nahe, welche wertungsmäßige Bedeutung der Unterschied zwischen Steuerbefreiung und (sehr) niedriger Besteuerung richtigerweise hat. Zudem wird die bislang noch kaum diskutierte Frage zu beantworten sein, ob es auf die tatsächliche Besteuerung einzelner Bestandteile der Einkünfte⁵⁷ (hier aus der Betriebsstätte oder aus nichtselbständiger Arbeit) oder vielmehr darauf ankommt, dass diese Einkünfte im Grundsatz überhaupt besteuert sind.⁵⁸

Die dogmatisch unklare Lage ist für die Unternehmenspraxis mit erheblichen Schwierigkeiten und Unsicherheiten verbunden. Zur Verdeutlichung der Problematik denke man auch an Umwandlungsvorgänge, die im Ausland zu Buchwerten abgewickelt werden können oder müssen, nach deutschem Steuerrecht aber die Voraussetzungen für eine Buchwertfortführung nicht erfüllen.⁵⁹ An-

⁵⁵ Vgl. auch den Sachverhalt in dem Vorlagebeschluss zum treaty override in § 50d Abs. 8 EStG, BFH v. 10.01.2012, I R 66/09, BFHE 236, 304, IStR 2012, 426; dazu auch *Lüdicke*, DB 2012, Heft 21, Gastkommentar M1.

⁵⁶ Zu Recht kritisch auch *Jankowiak* (Fußn. 7), S. 193 f.

⁵⁷ Für eine solche „Atomisierung“ jetzt die deutsche Verhandlungsgrundlage (vgl. Zitat im Text bei Fußn. 48); zur Problematik vgl. *Lüdicke*, IStR 2013, Beihefter zu Heft 10, S. 25 (38 f.). Ausweislich der englischer Fassung der Verhandlungsgrundlage „items of income ..., or elements thereof“ ist der bislang gelegentlich verwendete Ausdruck „any item of income“ (vgl. bspw. DBA mit Großbritannien) offenbar im Sinne von Einkünften zu verstehen.

⁵⁸ Zu der vergleichbaren Fragestellung bei § 50d Abs. 9 EStG vgl. *Meretzki*, IStR 2008, 23 ff.; *Gosch*, in: Kirchhof, EStG, 12. Aufl., 2013, § 50d, Rn. 41a.

⁵⁹ Vgl. beispielhaft *Mouldi/Loose*, IStR 2012, 829 ff., zum DBA-USA.

ders als bei den zuvor angeführten Beispielen würde eine deutsche Besteuerung infolge einer Subject-to-tax-Klausel hier nahezu unweigerlich zu endgültiger internationaler Doppelbesteuerung führen, denn die Buchwertfortführung im Ausland verlagert die ausländische Steuer lediglich in spätere Perioden, ggf. auch zu anderen Steuersubjekten; ein Umkehreffekt kann dann aber in Deutschland nicht mehr eintreten.

Die wenigen Beispiele haben gezeigt, dass die Tatsache, dass bestimmte Einkünfte oder Einnahmen im Quellenstaat „tatsächlich“ nicht besteuert werden, ein Absehen von der DBA-Freistellung im Ansässigkeitsstaat keineswegs als zwingend erscheinen lässt. Vielmehr muss genauer hingeschaut und gefragt werden, ob die für die grundsätzliche Wahl der Freistellungsmethode sprechenden Gründe nicht auch für die Freistellung von Einkünften oder einzelnen Einkunftsteilen sprechen, die im anderen Vertragsstaat unbesteuert sind. Die derzeit gebräuchlichen Subject-to-tax-Klauseln erscheinen insofern zu undifferenziert. Dasselbe gilt ceteris paribus für die in der deutschen Verhandlungsgrundlage enthaltene und für die von der EU-Kommission vorgeschlagene Klausel. Sämtliche Klauseln verweisen auf die Besteuerung nach ausländischem Steuerrecht, ohne dessen Komplexität ausreichend Rechnung zu tragen. Sie sind damit sowohl steuersystematisch als auch wirtschaftspolitisch unzureichend.

4. Dual-consolidated-loss-Regelung bei Organschaft

Steuerliche Gewinne und Verluste einer Organgesellschaft oder eines Organträgers werden im Rahmen der Besteuerung des Organträgers miteinander verrechnet; verbleibende Verluste können im Wege des Verlustrücktrags oder -vortrags durch den Organträger in anderen Jahren genutzt werden.

Als Ausnahme hierzu bestimmt § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG (sog. Dual-consolidated-loss-Regelung) in seiner im Jahr 2013 geänderten Fassung,⁶⁰ dass negative Einkünfte eines Organträgers oder einer Organgesellschaft bei der Besteuerung unberücksichtigt bleiben, soweit sie in einem ausländischen Staat im Rahmen der Besteuerung des Organträgers, der Organgesellschaft oder einer anderen Person berücksichtigt werden. Die Neufassung hat im Schrift-

⁶⁰ § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG i.d.F. des Gesetzes zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts v. 20.02.2013, BGBl I 2013, S. 285.

tum⁶¹ zu Recht bereits erste, zum Teil heftige Reaktionen ausgelöst, denn ihr Inhalt ist noch weniger bestimmbar als derjenige der früheren Fassung.⁶² Im Folgenden kann es nicht darum gehen, die tatbestandliche und rechtsfolgenmäßige Reichweite der rechtsstaatlich kaum mehr tragbaren konkreten Fassung der Norm auszuloten oder ihre Vereinbarkeit mit Verfassungs- und Europarecht zu untersuchen.⁶³ Vielmehr soll die Grundidee der Bestimmung, soweit diese überhaupt erkennbar ist, aus steuersystematischer Sicht gewürdigt werden.

Die Vorschrift zielt auf die Verhinderung einer international doppelten Verlustnutzung nur in Fällen der Organshaft, ohne für ihren insoweit begrenzten Anwendungsbereich einen besonderen Regelungsgrund zu benennen. Dazu nimmt sie Bezug auf die steuerliche Berücksichtigung der negativen Einkünfte bei irgendeiner Person im Ausland. Auch diese Vorschrift macht mithin die deutsche Besteuerung ausnahmsweise von Umständen abhängig, die sich aus dem Steuerrecht eines ausländischen Staates ergeben. Im Gewinnfall gilt das nicht.

Auslösendes Moment für den Ausschluss der Berücksichtigung der negativen Einkünfte im Inland soll deren „Berücksichtigung“ im Ausland sein. Die Frage geht dahin, ob die daraus resultierende und offenbar vom Gesetz missbilligte doppelte Berücksichtigung eine temporäre oder eine dauerhafte sein muss.

Denkbares Regelungsziel könnte es sein, eine doppelte Verlustberücksichtigung dauerhaft auszuschließen. Wortlaut und Begründung⁶⁴ der Vorschrift dürften dies nahelegen. Allerdings ist nicht ersichtlich, wie über mehrere Perioden eine

⁶¹ Vgl. *Benecke/Schnitger*, IStR 2013, 143 (145 ff.); *Dötsch/Pung*, DB 2013, 305 (311 ff.); *Göbel/Ungemach*, NWB 9/2013 595 ff.; *Gründig/Schmid*, DStR 2013, 617 ff.; *Schaden/Polatzky*, IStR 2013, 131 ff.; *Scheipers/Linn*, IStR 2013, 139 ff.; *Schneider/Schmitz*, GmbHR 2013, 281 ff.; *Urtz*, in: Festschrift für Gerrit Frotscher, 2013, S. 629 ff.; *Wagner/Liekenbrock*, Ubg 2013, 133 ff. Die bereits während des Gesetzgebungsverfahrens von der Bundessteuerberaterkammer (Stellungnahme v. 19.10.2012, Anlage S. 14 ff.) geäußerte detaillierte Kritik ist offenbar dem politischen Kompromiss untergeordnet worden.

⁶² Vgl. zu letzterer *Brink* in: *Schnitger/Fehrenbacher* (Fußn. 28), § 14, Rn. 937 ff.; *Lüdicke*, in: *Herzig*, Organshaft, 2003, S. 436 ff.

⁶³ Vgl. dazu die in Fußn. 61 Genannten.

⁶⁴ Die im Bundesrat gegebene Begründung lautet vollständig: „§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG in der Fassung des ursprünglichen Gesetzentwurfs vom 25.09.2012 dehnt den an sich selbstverständlichen Gedanken, dass sich ein Verlust nicht mehrfach in verschiedenen Staaten steuerlich auswirken darf (weil schließlich auch Gewinne nicht doppelt besteuert werden), folgerichtig auch auf negative Einkünfte der Organgesellschaft aus.“ (BR-Drs 633/2/12, S. 2) – ohne Worte!

Überbesteuerung vermieden werden soll. Denn wenn negative Einkünfte in zwei Staaten der Besteuerung zugrunde gelegt werden, ist dies in anderen Jahren bei positiven Ergebnissen ebenso.⁶⁵

Als sinnvolles Regelungsziel kommt es deshalb allenfalls in Betracht, einer Unternehmensgruppe den Cashflow-Vorteil zu verwehren, der sich aus der zeitgleichen Verrechnung eines wirtschaftlich nur einmal erlittenen Verlustes in zwei Steuerjurisdiktionen mit jeweils anderweitigen Gewinnen ergeben kann. Die Vorschrift müsste dann allerdings daran und nicht pauschal an die Organschaft anknüpfen; die Rechtsfolge müsste in dem temporären Ausschluss der Verlustberücksichtigung in einem der beiden Staaten bestehen, nicht jedoch in vollständiger und endgültiger Nichtberücksichtigung, wie es die derzeitige Formulierung der Norm suggeriert. Zuvörderst wäre dazu die naheliegende Frage zu beantworten, in welchem der beteiligten Staaten diese Rechtsfolge richtigerweise eintreten müsste. Denn es sollte klar sein, dass selbst ein temporärer Ausschluss der Verlustberücksichtigung in beiden Staaten überschießend wäre.

Schon diese wenigen Überlegungen zeigen, dass auch im hier betrachteten Kontext die legislatorische Entscheidung, die inländische Besteuerung ausnahmsweise in Abhängigkeit von ausländischen Besteuerungsumständen zu regeln, zu ungelösten und auch nicht einfach lösbaren Problemen führt.

So verwundert es kaum, dass sich auch bei der Dual-consolidated-loss-Regelung Detailfragen stellen; sie ähneln teilweise denjenigen beim Korrespondenzprinzip und bei den Subject-to-tax-Klauseln. Bei Letzteren war etwa die Frage zu beantworten, welchen Unterschied es wertungsmäßig macht oder machen sollte, ob die fraglichen Einkünfte im anderen Staat gar nicht oder nur mit einem (sehr) geringen Satz besteuert werden. Ist Zweck der Dual-consolidated-loss-Regelung, eine doppelte Verlustnutzung temporär auszuschließen, um damit verbundene Cashflow-Vorteile zu unterbinden, geht die Frage dahin, ob eine „Berücksichtigung“ des Verlustes im anderen Staat auch dann vorliegt, wenn dieser dort zwar das zu versteuernde Einkommen mindert, aber infolge des Zusammentreffens mit anderen Verlusten nicht zu einer aktuellen Steuerersparnis führt. Zu fragen wäre auch, ob ein vollständiger temporärer Verlust-

⁶⁵ Auch eine – hier ohnehin fragliche – Anrechnung der in einem Staat auf den Gewinn erhobenen Steuer in dem anderen Staat vermöchte die strukturelle Überbesteuerung nicht zu beseitigen, sondern allenfalls in zufälliger Weise deren steuerliche Auswirkungen. Die US-amerikanischen Dual-consolidated-loss-Regelungen lassen denn auch einen auf die Verlustquelle begrenzten Verlustvor- oder -rücktrag zu, vgl. Reg. § 1.1503 – 2 (d) (2) (i); dazu auch *Lüdike* (Fußn. 62), S. 440 m.w.N.

ausschluss zur Verhinderung von Cashflow-Vorteilen angemessen ist, wenn in dem anderen Staat nur ein vergleichsweise niedriges Steuerniveau besteht. Erneut zeigt sich, dass die Verknüpfung inländischer Besteuerungsfolgen mit der Besteuerung im Ausland die Gefahr in sich birgt, das gesetzgeberische Anliegen zu undifferenziert zu regeln und überschießende Wirkungen zu erzeugen.

V. Ausblick

Die internationale Diskussion über Base Erosion and Profit Shifting und doppelte Nichtbesteuerung dürfte gerade erst begonnen haben. Auch der deutsche Gesetzgeber wird davon nicht unbeeinflusst bleiben. Weitere Vorschriften zur Abwehr tatsächlicher oder vermeintlicher Missstände bei der Besteuerung grenzüberschreitender Sachverhalte werden die Folge sein.

Schon bei den bestehenden, in diesem Beitrag angesprochenen Regelungen kann man sich des Eindrucks nicht ganz erwehren, dass die Furcht vor sog. „Besteuerungslücken“ bisweilen genaueres Hinschauen auf die Strukturen der betroffenen Sachverhalte und der sie erfassenden ausländischen Besteuerungsregeln verhindert hat. Die fehlende Harmonisierung nationaler Steuervorschriften erfordert aber augenscheinlich mehr als nur ein schlichtes und undifferenziertes Anknüpfen an einzelne steuerliche Umstände im Ausland, wie „Einkommen [...] nicht gemindert“, „tatsächlich [...] besteuert“, „der Steuer unterliegen“ oder „bei der Besteuerung [...] berücksichtigt“. Konzeptionelle und dogmatische Grundfragen einer Norm sollten vor ihrer Verabschiedung im Gesetzgebungsverfahren jedenfalls ansatzweise erörtert und geklärt werden. Für die Praxis wäre es auch hilfreich, wenn die Finanzverwaltung – anders als bei den drei hier erörterten Regelungsbereichen – zeitnah ihre Auffassung zu den wesentlichen Auslegungs- und Anwendungsfragen bilden und veröffentlichen würde. Den Unternehmen und anderen betroffenen Steuerpflichtigen ist zu wünschen, dass eine breite, konstruktive Diskussion zur Verbesserung künftiger Regelungen beiträgt.

Denn die eingangs erwähnte, von *Gerrit Frotscher* geäußerte Kritik hat sich durchaus als berechtigt erwiesen. Möge dem Jubilar seine eigenständige Schaffensfreude noch lange Jahre erhalten bleiben.

