

Korrespondierende Besteuerung von Leistungen und Bezügen im Körperschaftsteuerrecht

Wichtiges Prüfungswissen zu steuerlichen Doppelbelastungen, „weißen Einkünften“ und „double dips“

Prof. Dr. Johanna Hey und M.Sc. Gary Rüscher*

Durch unterschiedliche in- und ausländische Steuergesetze lassen sich in grenzüberschreitenden Sachverhalten bestimmte Zahlungen beim Leistenden als abzugsfähiger Aufwand und beim Empfänger entweder als steuerfreier Ertrag oder ein zweites Mal als abzugsfähiger Aufwand realisieren. Um dies zu verhindern, werden sowohl national als auch international zunehmend Regelungen vorangetrieben, die mittels einer steuergesetzlichen Verknüpfung eine mindestens einmalige Besteuerung dieser Zahlungen gewährleisten sollen.

I. Einführung

1. Trennungsprinzip vs. korrespondierende Besteuerung

Während im früheren Körperschaftsteueranrechnungssystem die Belastung auf der Ebene der leistenden Körperschaft und auf der Ebene der Empfängerkörperschaft mittels Gliederungsrechnung und Steuergutschrift exakt aufeinander abgestimmt wurde, ist die Steuerbefreiung des § 8b KStG grds. nicht von einer bestimmten Vorbelastung auf der Ebene der ausschüttenden Gesellschaft abhängig.

Zwar basiert auch das System der Beteiligungsertragsbefreiung auf dem Gedanken der Einmalbelastung, jedoch ohne eine systematische Verknüpfung der Ebenen. Für Zwecke der Beurteilung verdeckter Gewinnausschüttungen (vGA) hat der BFH bereits 1989 Gesellschaft- und Gesellschafterebene entkoppelt.¹ Auch das BVerfG² hat keine (verfassungsrechtliche) Notwendigkeit der Abstimmung der Ebenen gesehen, sondern dem Gesetzgeber diesbezüglich einen Gestaltungsspielraum zugestanden.

Die gesetzgeberischen Maßnahmen der vergangenen Jahre sind heterogen. Einerseits verursacht der 2013 eingeführte § 8b Abs. 4 KStG unabgestimmte Doppelbelastungen. Andererseits hat der Gesetzgeber mit § 32a KStG bereits 2006³ eine verfahrensrechtliche Verknüpfung geschaffen (formelle Korrespondenz). § 8b Abs. 1 Satz 2 KStG verknüpft beide Ebenen seit dem VZ 2014⁴ auch materiell. Darüber hinaus gibt es im Zuge der BEPS⁵-Debatte der OECD sehr viel weitergehende Überlegungen der Einführung eines allgemeinen Korrespondenzprinzips. Im Folgenden werden die praktischen Konsequenzen dieser Entwicklungen analysiert.

2. Besteuerung von Leistungen und Bezügen

Begrifflich werden sämtliche Einnahmen, wie z. B. Gewinnausschüttungen und Dividenden i. S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1

ESTG, die dem Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft aufgrund des Gesellschaftsverhältnisses zufließen (sog. **Beteiligungserträge**), einheitlich auf Gesellschaftsebene als „*Leistung*“ und auf Gesellschafterebene als „*Bezug*“ bezeichnet.⁶

Steuerlich haben derartige Leistungen als Form der Gewinnverwendung grds. keinen Einfluss auf die körperschaftsteuerliche Bemessungsgrundlage der leistenden Gesellschaft.⁷ Sie mindern nicht das zu versteuernde Einkommen und sind damit grds. **stets mit Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag vorbelastet**.⁸

BEISPIEL 1 Die A-GmbH erzielt ein zu versteuerndes Einkommen i. H. von 100 €.

| Ebene der A-GmbH | |
|------------------------------|------------------------|
| Gewinn vor KSt | 100,00 € |
| KSt (15 %) | - 15,00 € ⁹ |
| SolZ (5,5 %) | - 0,83 € ¹⁰ |
| Ausschüttbarer Gewinn | 84,17 € |
| Steuerbelastung (A) | 15,83 % |

* Prof. Dr. Johanna Hey ist Direktorin des Instituts für Steuerrecht an der Universität zu Köln. Zudem ist sie Mitherausgeberin der NWB Steuer und Studium. M.Sc. Gary Rüscher ist wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Steuerrecht an der Universität zu Köln.

1 Vgl. BFH, Urteil vom 22. 2. 1989 - I R 9/85, BStBl 1989 II S. 631 (LAAAA-92904); allerdings mit Annäherungstendenzen seit 2002, vgl. BFH, Urteil vom 7. 8. 2002 - I R 2/02, BStBl 2004 II S. 131 (VAAAA-69091).

2 § 8b Abs.5 KStG-Entscheidung, vgl. BVerfG, Beschluss vom 12. 10. 2010 - 1 BvL 12/07, BVerfGE 127 S. 224 (JAAAD-56748).

3 Vgl. Jahressteuergesetz 2007 (JStG 2007) vom 13. 12. 2006, BStBl 2006 I S. 2878. Die verfahrensrechtliche Korrekturmöglichkeit ist jedoch nach wie vor auf vGA/vE beschränkt.

4 Vgl. Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz (AmtshilfeRLUmsG) vom 26. 6. 2013, BGBl 2013 I S. 1809.

5 Base Erosion and Profit Shifting.

6 Vgl. Intemann, in: Hermann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 20 EStG, Rz. 60 (Febr. 2014).

7 Vgl. § 8 Abs. 3 Satz 1 KStG (und außerhalb des § 9 KStG).

8 Gewerbesteuerliche Folgen werden nachfolgend nicht betrachtet.

9 = 0,15 · 100, § 23 KStG.

10 = 0,055 · (100 · 0,15), §§ 1 Abs. 1, 3 Abs. 1 Nr. 1, 4 Satz 1 SolZG.

Auf Kapitalgesellschaftsebene wäre die Vereinnahmung einer solchen Gewinnausschüttung dem Grunde nach als **Betriebseinnahme** erneut voll steuerpflichtig.

BEISPIEL 2 Die B-GmbH erzielt aus der Ausschüttung der A-GmbH ein zu versteuerndes Einkommen i. H. von 84,17 €.

| | |
|--------------------------------------|----------------|
| Ebene der B-GmbH | |
| Gewinn vor KSt: | 84,17 € |
| KSt (15 %) | - 12,63 € |
| SolZ (5,5 %) | - 0,69 € |
| Ausschüttbarer Gewinn | 70,85 € |
| Steuerbelastung (B) | 15,83 % |
| Gesamtsteuerbelastung (A + B) | 29,15 % |

Um diese Doppelbelastung, vor allem bei der konzerninternen Durchschüttung von Gewinnen, zu vermeiden (sog. Kaskadeneffekt), werden sämtliche Beteiligungserträge i. S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1, 2, 9 und 10 Buchst. a EStG körperschaftsteuerfrei gestellt (vgl. § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG)¹¹, wobei sowohl § 8b Abs. 5 KStG, der die Steuerbefreiung auf 95 % beschränkt, als auch die 2013 eingeführte Steuerpflicht für Streubesitzdividenden (§ 8b Abs. 4 KStG)¹² mittlerweile zu einer „*Verunreinigung*“ des Systems führen, in deren Folge es zu Doppelbelastungen kommt. Dies ändert jedoch nichts am Grundkonzept des § 8b Abs. 1 und 2 KStG, der gewährleisten soll, dass es auf Kapitalgesellschaftsebene bei einer einmaligen Belastung mit Körperschaftsteuer bleibt.¹³ Nicht geregelt ist, dass es **überhaupt** zu einer einmaligen Besteuerung mit Körperschaftsteuer kommt. Der Gesetzgeber verzichtete bei Einführung von § 8b KStG im Rahmen der Unternehmenssteuerreform 2000¹⁴ darauf, eine bestimmte Vorbelastung sicherzustellen.

L Vgl. zu einem allgemeinen Überblick über die steuerliche Behandlung von Dividenden und Veräußerungsgewinnen Sattler, StuB 2013 S. 573 [→BAAAE-41815]. Zudem: Grefe, Ertragsteuerliche Modifikationen gewerblicher Dividenden, SteuerStud 2014 S. 455 [→OAAAE-69602], sowie Adrian, Streubesitzdividenden bei unterjährigem Anteilswerb, StuB 2014 S. 303 [→SAAAE-61566].

2. Problemstellung

§ 8b Abs. 1 KStG liegt die o. g. Annahme zugrunde, dass die freizustellenden Bezüge bereits zuvor einmal mit Körperschaftsteuer belastet wurden. Allerdings lässt sich der idealtypische Besteuerungsgleichlauf von Leistungen und Bezügen ohne eine gesetzliche Verknüpfung beider Sachverhalte in der Praxis nicht immer erreichen. Verwerfungen treten bei vGA aufgrund der voneinander unabhängigen Feststellungsmöglichkeit auf Gesellschafts- und Gesellschafterebene auf.¹⁵ Ist im Inlandssachverhalt noch davon auszugehen, dass sich die Einordnung auf Gesellschafts- und Gesellschafterebene nach einheitlichen Maßstäben vollzieht, bergen grenzüberschreitende Sachverhalte das Potential unterschiedlicher Beurteilung, in deren Folge es entweder zu **Doppelbelastungen** oder zu einer Keimnalbesteuerung (sog. **weißen Einkünften**) kommt. Die Qualifikation auf der Ebene der

ausländischen Gesellschaft richtet sich nach ausländischem Recht; für die Beurteilung, ob ein durch § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG begünstigter Bezug vorliegt, ist allein das deutsche Recht maßgebend. Aus diesem Grund kann eine Zahlung beim Empfänger nach deutschem Steuerrecht als steuerfreier Bezug und abweichend beim ausländischen Leistenden als abzugsfähige Betriebsausgabe einzuordnen sein. Hierbei ist die Wirkung der Freistellung einerseits mit der Wirkung der Betriebsausgabe andererseits gedanklich zu verknüpfen.

HINWEIS

Die abweichende Behandlung ein und desselben Sachverhalts in verschiedenen Staaten aufgrund unterschiedlicher steuergesetzlicher Regelung wird als **Qualifikationskonflikt** bezeichnet.

Ebenfalls problematisch ist, wenn ein **Aufwand zweimal als Betriebsausgabe** geltend gemacht werden kann.

BEISPIEL 3 Im Rahmen eines grenzüberschreitenden Leasingvertrags ist das betreffende Wirtschaftsgut sowohl beim Leasinggeber in Frankreich (Bilanzierung beim rechtlichen Eigentümer) als auch beim Leasingnehmer in Deutschland (Bilanzierung beim wirtschaftlichen Eigentümer) zu aktivieren. Dadurch können beide Betriebsausgaben für Absetzung für Abnutzung geltend machen.

HINWEIS

Derartige Strukturen werden allgemein als sog. **double dip** bezeichnet, bei denen durch den doppelten Abzug von Aufwendungen in zwei Steuersystemen Steuervorteile erzielt werden können. Dazu zählt z. B. auch die doppelte Nutzung von Verlustverrechnungsmöglichkeiten oder von Steuersubventionen.

Was aus Sicht des Steuerpflichtigen ideal erscheint, ist sowohl im Hinblick auf die Aufkommenswirkungen unbefriedigend als auch mit der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit unvereinbar. Um derartige Steuervorteile systematisch auszuschließen, wäre es notwendig, die verschiedenen internationalen Steuersysteme aufeinander abzustimmen. Ein koordiniertes Vorgehen ist jedoch – ungeachtet der derzeitigen Bemühungen der OECD¹⁶ – in absehbarer Zukunft wenig wahrscheinlich. Deshalb versucht der nationale Gesetzgeber das Problem eigenständig zu lösen, wobei sowohl auf der Empfängerseite als auch/oder auf der Leistungsseite angesetzt werden kann.

11 Die einkommensteuerrechtliche Regelung für Einzel- und Mitunternehmer findet sich in § 3 Nr. 40 Buchst. d EStG (sog. Teileinkünfteverfahren).

12 Vgl. sog. EuGHDivUmsG vom 21. 3. 2013, BGBl 2013 I S. 561.

13 Vgl. Niehus/Wilke, Die Besteuerung der Kapitalgesellschaften, 4. Aufl. 2014, S. 137. Vom Solidaritätszuschlag wird im Folgenden abstrahiert.

14 Steuersenkungsgesetz (StSenkG) vom 23. 10. 2000, BGBl 2000 I S. 1433.

15 Vgl. Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Aufl. 2012, § 11, Rz. 89 f. So ging mit der Feststellung einer vGA bei der Gesellschaft nicht zwingend auch die Feststellung der vGA beim Gesellschafter einher (oder umgekehrt). Dies lag z. T. an inhaltlichen, also materiellen Gründen (z. B. bei unterschiedlichen Auffassungen der zuständigen Finanzämter) oder an verfahrensrechtlichen Gründen (z. B. bei der Bestandskraft des Steuerbescheids des Gesellschafters).

16 Zum BEPS-Projekt, Aktion 2, s. u. Kap. III.2.

II. Nationale Korrespondenzprinzipien ...

1. ... für die Besteuerung von Leistungen und Bezügen

a) Materielles Korrespondenzprinzip, § 8b Abs. 1 Satz 2 KStG

Aus diesen Gründen entschied sich der Gesetzgeber für die Einschränkung des Tatbestands des § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG durch ein sog. Korrespondenzprinzip. Bereits seit dem 19. 12. 2006 wird die Steuerfreistellung für empfangene vGA und seit dem VZ 2014 auch für alle übrigen in § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG genannten Bezüge nur noch unter der Voraussetzung gewährt, dass „die Bezüge das Einkommen der leistenden Gesellschaft nicht gemindert haben“, § 8b Abs. 1 Satz 2 KStG.¹⁷ Durch den uneingeschränkten Verweis von § 8b Abs. 1 Satz 2 KStG auf die in Satz 1 genannten Bezüge wird die § 8b KStG-Freistellung damit insgesamt nur noch dann gewährt, wenn die zugrundeliegenden Bezüge körperschaftsteuerlich vorbelastet sind.

HINWEIS

Die Vorschrift wird als sog. materielles Korrespondenzprinzip bezeichnet. „Materiell“, weil sie inhaltlich das Recht auf die Freistellung der Bezüge begründet und „korrespondierend“, weil die Freistellung einerseits mit der Besteuerung andererseits übereinstimmen soll. Die Ergänzung zum „materiellen Korrespondenzprinzip“ ist das „formelle Korrespondenzprinzip“, § 32a KStG. Es gewährleistet die verfahrensrechtliche Verknüpfung der entsprechenden Steuerbescheide.

Tatbestandlich lassen sich **zwei Voraussetzungen** identifizieren. Durch den Verweis auf Satz 1 müssen der Gesellschaft

1. **Bezüge i. S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1, 2, 9 oder 10 Buchst. a EStG** zufließen. Andernfalls erfolgt gesetzmäßig auch keine Steuerfreistellung.
2. Diese dürfen zudem **nicht** zu einer **Einkommensminderung** bei der leistenden Gesellschaft geführt haben.

L Vgl. zu § 8b KStG – mit Fokus auf § 8b Abs. 3 KStG – auch Weiss, Körperschaftsteuerliche Freistellung von Beteiligungserträgen – Nichtabziehbarkeit von Gewinnminderungen, SteuerStud 3/2015 S. 134 [GAAAE-83800].

b) Anwendungsbereich

Die in § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG genannten Bezüge stellen insgesamt ausschließlich Beteiligungserträge dar und können somit nur die Erträge innerhalb eines Gesellschaftsverhältnisses betreffen. Erfasst werden sämtliche Zuwendungen, die dem Gesellschafter aufgrund des Gesellschaftsverhältnisses zufließen.¹⁸ Darunter fallen insbesondere Gewinnanteile, wie klassische Dividenden einer AG oder Gewinnausschüttungen einer GmbH, Ausschüttungen auf Genussrechte, aber im Speziellen z. B. auch Zinsen auf das Eigenkapital einer brasilianischen Kapitalgesellschaft.¹⁹

HINWEIS

Hierbei wird z. T. von sog. **hybriden Finanzinstrumenten** gesprochen. Die Zahlungen aus diesen darlehensartigen Strukturen werden im Inland als Bezüge i. S. des § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG und im Ausland als abzugsfähiger Zins qualifiziert.

c) Keine Einkommensminderung

Zentrale Voraussetzung des materiellen Korrespondenzprinzips ist, dass der steuerfreie Ertrag **nicht** zu einer **Einkommensminderung** auf Seiten der leistenden Gesellschaft geführt hat oder führen darf. Es fehlt allerdings an einer Legaldefinition, durch was eine solche Einkommensminderung eintreten kann. In jedem Fall ist die Frage nach dem jeweils maßgeblichen Steuerrecht der leistenden Gesellschaft zu beurteilen.²⁰

Irrelevant ist, aus welchen Gründen²¹ und auf welcher Stufe der Gewinnermittlung sich die Einkommensminderung vollzieht. So tritt eine Minderung vor allem durch gewöhnliche Betriebsausgaben, aber auch durch außerbilanzielle Kürzungen ein. Die Regelung stellt im Ergebnis auf eine Minderung der steuerlichen Bemessungsgrundlage der leistenden Gesellschaft ab.²² Allerdings muss die Einkommensminderung von endgültiger Natur sein.²³ Ein zeitliches Auseinanderfallen von Bezügen und Einkommensminderung ist aufgrund der in § 8b Abs. 1 Satz 2 KStG formulierten Kausalität von Bezügen und Einkommensminderung unproblematisch.²⁴

Zwar geht der Gesetzgeber bei § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG typisierend von einer körperschaftsteuerlichen Vorbelastung der Bezüge aus, für § 8b Abs. 1 Satz 2 KStG spielt die **Höhe** der Vorbelastung jedoch keine Rolle. Es geht nur um das „Ob“ der Vorbelastung, nicht um das „Wie“. So wäre ein Einbezug in die steuerliche Bemessungsgrundlage der leistenden Gesellschaft bereits ausreichend, auch wenn sie dort nur einem Steuersatz von 1 % unterliegen, was im Ergebnis einer faktischen Nichtbesteuerung gleichkommt. Die Einführung einer **bestimmten Höhe** der steuerlichen Vorbelastung wäre wiederum mit dem Problem behaftet, **ab wann** eine Vorbelastung als ausreichend anzusehen wäre.²⁵

Die inländischen Bezüge müssen wirtschaftlich in **direktem** Zusammenhang mit der ausländischen Einkommensminderung stehen. Nicht ausreichend sind sonstige Einkommensminderungen, die bspw. an bilanzielle Größen anknüpfen.²⁶

¹⁷ Vgl. AmtshilfeRLUmSG vom 26. 6. 2013, BGBl 2013 I S. 1809 (Artikel 3 Nr. 4 Buchst. a). Für vGA gilt dies bereits seit dem 19. 12. 2006, vgl. Vgl. JStG 2007 vom 13. 12. 2006, BGBl 2006 I S. 2878 (veröffentlicht am 18. 12. 2006).

¹⁸ Außerhalb einer nicht steuerbaren Kapitalrückzahlung, vgl. BFH, Urteil vom 14. 10. 2002 - VIII R 42/01, BFH/NV 2003 S. 307 [ZAAAA-71316].

¹⁹ Vgl. BFH, Urteil v. 6. 6. 2012 - I R 6, 8/11, BStBl 2013 II S. 111 [DAAAE-17173].

²⁰ Vgl. BR-Drucks. 622/06 vom 1. 9. 2006, S. 119.

²¹ Z. B. wirtschaftspolitische Gründe; kritisch Becker/Loose, IStR 2012 S. 758, 760.

²² Vgl. BFH, Urteile vom 29. 6. 1994 - I R 137/93, BStBl 2002 II S. 366 [VAAAA-89218].

²³ Vgl. Watermeyer, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 8b KStG, Rz. 51 (Juni 2014).

²⁴ Wenn z. B. ein Zinsabzug im Ausland aufgrund der Anwendung einer Zinsschranke vorübergehend ausscheidet, vgl. Frotscher, in: Frotscher/Maas, KStG, § 8b KStG, Rz. 127 (11/2013); a. A. Dörfner/Heurung/Adrian, DStR 2007 S. 514.

²⁵ Im Ergebnis ebenso Schnitger/Weiss, IStR 2014 S. 508, 514.

²⁶ Vgl. Becker/Loose, IStR 2012 S. 758, 759.

Da die Regelung zunächst für vGA eingeführt wurde, der Wortlaut aber ausschließlich auf eine Einkommensminderung abstellt, ist nach wie vor **streitig**, ob auch **verhinderte Vermögensmehrungen** eine solche Einkommensminderung auslösen können. Ist bspw. die verbilligten Darlehensgewährung von einer ausländischen Tochter- an ihre inländische Muttergesellschaft aus inländischer Sicht als vGA zu qualifizieren, wäre der Mehrertrag durch die außerbilanzielle Hinzurechnung bei der Mutter aufgrund von § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG grds. steuerfrei. Dies ändert sich infolge von § 8b Abs. 1 Satz 2 KStG, wenn die zu geringen Zinseinnahmen bei der Tochter als Einkommensminderung in Form einer verhinderten Vermögensmehrung betrachtet werden.²⁷ In diesen Fällen kommt es allerdings zu einer **zweimaligen Besteuerung des empfangenen Vorteils**:

1. Einmal im Rahmen der laufenden Besteuerung durch das bereits erhöhte Einkommen der Mutter infolge der (zu) niedrigeren Betriebsausgabe und
2. ein zweites Mal durch die Versagung der Steuerfreistellung nach § 8b Abs. 1 Satz 2 KStG bei der außerbilanziellen Korrektur der vGA.²⁸

d) Nachweispflichten

Zu klären ist auch, wer – d. h. Steuerpflichtiger oder Finanzverwaltung – eine eingetretene Einkommensminderung beim Leistenden nachzuweisen hat. Denn hierbei wird es sich regelmäßig um einen im Ausland (und damit außerhalb der Zugriffsmöglichkeit deutscher Behörden) ansässigen Beteiligten handeln. Problematisch sind dabei aber nicht nur die **durch das Territorialitätsprinzip beschränkte Zugriffsmöglichkeiten** der deutschen Finanzverwaltung, sondern im Zweifel auch die **fehlenden Informationsbeschaffungsmöglichkeiten** des deutschen Steuerpflichtigen. Nutzen bspw. zwei fremde Dritte – offenkundig, aber ohne Missbrauchsgedanken – ein hybrides Finanzinstrument, bei dem die Zinszahlungen im Ausland abzugsfähig und beim Empfänger in Deutschland steuerfrei sind, die Einkommensminderung im Ausland aber aus einer mit der deutschen Zinsschranke vergleichbaren Regelungen tatsächlich nicht eingetreten ist, wird die Finanzverwaltung aufgrund der offensichtlichen Inanspruchnahme einer hybriden Finanzierung die Einkommensminderung im Ausland im Zweifel annehmen und die Steuerfreistellung in Deutschland versagen. Fraglich ist daher, wer – nicht nur in diesen speziellen Fällen, sondern grds. – die betreffende Einkommensminderung nachzuweisen hat.

In Ermangelung einer ausdrücklichen Vorschrift über die Beweislast in § 8b Abs. 1 Satz 2 KStG selbst, ist auf die **allgemeinen Grundsätze** zurückzugreifen:

- Hiernach trägt das **Finanzamt** die objektive Beweislast für steuerbegründende und -erhöhende Tatsachen und wiederum
- der **Steuerpflichtige** die objektive Beweislast für die steuerentlastenden oder -mindernden Tatsachen.²⁹

§ 8b Abs. 1 Satz 2 KStG soll die zunächst einschlägige Steuerbefreiung nach § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG einschränken, wirkt also steuererhöhend. Deshalb liegt die Beweislast auf

Seiten der Finanzverwaltung.³⁰ Allerdings treffen den Steuerpflichtigen in **Auslandssachverhalten über § 90 Abs. 2 AO** ohnehin erhöhte Mitwirkungspflichten.³¹ Fraglich ist daher, was der Steuerpflichtige im Rahmen von § 90 Abs. 2 AO zu leisten hat.

Der allgemeine Untersuchungsgrundsatz des § 88 AO besteht auch im Rahmen von § 90 Abs. 2 AO fort. Die Finanzbehörden erforschen den Auslandssachverhalt demnach nur unter einer „intensiveren Inpflichtnahme“³² der Beteiligten. Zu nennen ist hierbei insbesondere eine vollständige, wahrheitsgemäße und überprüfbare Auskunft des Steuerpflichtigen über den steuerrelevanten Sachverhalt.³³ Dabei hat er alle für ihn bestehenden rechtlichen und tatsächlichen Möglichkeiten auszuschöpfen.³⁴

Da § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG auf Beteiligungserträge beschränkt ist, sollte der Steuerpflichtige mit vertretbarem Aufwand in der Lage sein, Nachweise im Zusammenhang mit der Einkommensminderung zu beschaffen. Dies dürfte vor dem Hintergrund der Gesamtsteuerbelastung im Interesse aller in- und ausländischen Beteiligten sein. Da § 8b Abs. 1 KStG seit Einführung der Steuerpflicht von Streubesitzdividenden (§ 8b Abs. 4 KStG) eine Beteiligung von mindestens 10 % voraussetzt, sollte der Anteilseigner auch über den für die Informationsbeschaffung notwendigen hinreichenden Einfluss verfügen.

Zwar erfasst § 90 Abs. 2 AO nicht den Nachweis über das Nichtvorhandensein steuererheblicher Tatsachen (kein sog. **Negativbeweis**),³⁵ allerdings ist auch mit einer nicht eingetretenen Einkommensminderung eine Tatsache vorhanden, über die ein Nachweis erbracht werden kann.

Ist dem Steuerpflichtigen auch in tatsächlicher Hinsicht eine Nachweiserbringung möglich, stellt sich hieran anschließend die Frage, **welche Art von Nachweisen** erbracht werden müssen. Denn es muss die steuerliche Behandlung bei einem anderen Steuerpflichtigen nachgewiesen werden. Die veröffentlichte Bilanz oder Gewinn- und Verlustrechnung hilft in diesen Fällen nicht weiter; vielmehr ist ein Einblick in die Buchführung, genauer die Summen- und Saldenliste bzw. ein Kontennachweis, nötig, um die Behandlung der Zahlung nachweisen zu können. Ob dies verlangt werden kann, ist zumindest zweifelhaft.³⁶

27 Obwohl die (zu geringe) Zinszahlung bei ihr einkommenserhöhend wirkt.

28 Vgl. dazu Dörfler/Adrian, Ubg 2008 S. 373, 378 f.

29 Vgl. Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 96 FGO, Rz. 83 (Okt. 2011).

30 Vgl. Schnitger, in: Schnitger/Fehrenbacher, KStG, 2012, § 8b KStG, Rz. 222.; Stein, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 8 KStG, Rz. 194 (Nov. 2012); a. A. Pung, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, KStG, § 8b KStG, Rz. 86 (Aug. 2013), weil der Steuerpflichtige im Ergebnis die Steuerfreistellung nach § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG begehrt (= steuermindernd).

31 Vgl. Becker/Loose, IStR 2012 S. 758, 760.

32 Vgl. Söhn, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 90 AO, Rz. 154 (Nov. 2012).

33 Vgl. Söhn, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 90 AO, Rz. 152 (Nov. 2012).

34 Vgl. Rätke, in: Klein, AO, 12. Aufl. 2014, § 90 AO, Rz. 23.

35 Vgl. Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 90 AO, Rz. 20 (Aug. 2013) mit Verweis auf FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 14. 12. 2011 - 2 K 1427/11 (E:TAAAE-03499).

36 So kann z. B. nicht verlangt werden, dass sich eine inländische Tochtergesellschaft von ihrer ausländischen Muttergesellschaft im Vorhinein vertraglich zusichern lässt, später Einsicht in die Kalkulationsunterlagen der Muttergesellschaft zu erhalten, vgl. BFH, Beschluss vom 10. 5. 2001 - I S 3/01, BFH/NV 2001 S. 957, 959 (E:AAAAA-97085). Kritisch bereits zu § 8b Abs. 1 Satz 2 KStG i. d. F. des JStG 2007 IDW, Stellungnahme zum JStG 2007 vom 12. 10. 2006, S. 2; Grotherr, RIW 2006 S. 898, 902.

e) Rechtsfolge: Keine Steuerbefreiung

Tritt durch die den Bezügen zugrundeliegende Zahlung eine endgültige Einkommensminderung auf Seiten der leistenden Gesellschaft ein, ordnet § 8b Abs. 1 Satz 2 KStG als Rechtsfolge die Versagung der Steuerbefreiung nach § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG beim **Empfänger** der Bezüge an. In diesem Fall ist das pauschale Betriebsausgabenabzugsverbot des § 8b Abs. 5 KStG nicht anwendbar, und durch die inländische Körperschaftsteuerbelastung entsteht Anrechnungsvolumen für ggf. ausländische Quellensteuern.³⁷

Die Freistellung wird allerdings nicht in voller Höhe versagt, sondern nur „insoweit“ wie die betreffenden Bezüge sich bei der leistenden Gesellschaft einkommensmindernd ausgewirkt haben.³⁸

2. ... für die Besteuerung von Betriebsausgaben

a) Betriebsausgabenabzugsverbot, § 4 Abs. 5a EStG-E

Anstelle oder neben der Versagung der Freistellung könnte auf Seiten des Leistenden auch der Abzug als Betriebsausgabe eingeschränkt werden, wenn keine Besteuerung beim Empfänger erfolgt. Nur mit einer derartigen Regelung ließe sich – auch außerhalb von Gesellschaftsverhältnissen – ein zweifacher Betriebsausgabenabzug verhindern.

Für den Betriebsausgabenabzug des § 4 Abs. 4 EStG ist es bisher irrelevant, wie die Zahlung beim Empfänger behandelt wird. Anders als der Steuerfreistellung des § 8b Abs. 1 KStG liegt der Betriebsausgabe weder unmittelbar noch konzeptionell der Gedanke zugrunde, dass jede Betriebsausgabe gleichzeitig bei einem anderen Steuersubjekt zu einer Betriebseinnahme führen muss, also einmal der Besteuerung unterliegt. Eine Betriebsausgabe **kann** vielmehr, muss aber nicht, gleichzeitig noch zu einer Betriebseinnahme führen.

Allerdings hat es eine Regelung zur Beschränkung des Betriebsausgabenabzugs bei fehlender Erfassung der Einnahmen auf Initiative des Bundesrats bis in das Entwurfsstadium im Rahmen des „Gesetzes zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften“ (kurz: **ZollkodexAnpG** – auch „Jahressteuergesetz 2015“ genannt)³⁹ geschafft. Zwar wurde dieser Vorschlag des Bundesrats im Gesetzgebungsverfahren zum ZollkodexAnpG nicht umgesetzt; ein erneuter Anlauf ist jedoch für das Jahr 2015 geplant.⁴⁰

Nach § 4 Abs. 5a Satz 1 EStG-E sollten Aufwendungen nicht als Betriebsausgabe abziehbar sein, soweit sie beim unmittelbaren oder mittelbaren Empfänger nicht als Einnahmen in der Steuerbemessungsgrundlage berücksichtigt werden oder einer Steuerbefreiung unterliegen, weil das zugrunde liegende Rechtsverhältnis bei der Besteuerung des Leistenden und des Empfängers nicht einheitlich als Fremdkapitalüberlassung behandelt wird. Nach § 4 Abs. 5a Satz 2 EStG-E wären die einer Betriebsausgabe zugrunde liegenden Aufwendungen nur abziehbar gewesen, soweit die nämlichen Aufwendungen nicht in einem anderen Staat die Steuerbemessungsgrundlage mindern.

b) Anwendungsbereich

Für die Anwendung des § 4 Abs. 5b EStG-E müssten dem Grunde nach Aufwendungen vorliegen. Als Aufwendungen sind alle abfließenden Güter zu behandeln, die in Geld oder Geldeswert bestehen, aber keine Einkommensverwendung darstellen.⁴¹ Zu den Aufwendungen zählen dabei auch Absetzungen für Abnutzung (AfA)⁴², mithin jeder erfolgswirksame Werteverzehr,⁴³ der die Gewinn- und Verlustrechnung berührt.

c) Steuerpflichtige Einnahmen beim Empfänger

Zentrale Voraussetzung des § 4 Abs. 5a Satz 1 EStG-E ist, dass die zugrundeliegende Zahlung

- ▶ beim Empfänger keine Einnahme i. S. einer Erhöhung der Steuerbemessungsgrundlage darstellt (**Alternative 1**) oder
- ▶ einer Steuerbefreiung infolge einer abweichenden Behandlung der Fremdkapitalüberlassung unterfällt (**Alternative 2**).

Die Regelung ist im Unterschied zu § 8b Abs. 1 Satz 2 KStG nicht auf das zweiseitige Gesellschafts-/Gesellschafterverhältnis beschränkt, sondern auch unter fremden Dritten anzuwenden und würde damit insbesondere auch Darlehensstrukturen zwischen fremden Dritten erfassen. Auch berücksichtigt werden sollten die Auswirkungen bei „mittelbaren Empfängern“, wobei die Stufen möglicher „mittelbarer Empfänger“ nicht begrenzt wurden.⁴⁴

Durch den Verweis auf die Steuerbemessungsgrundlage ist auch hier irrelevant, auf welcher Gewinnermittlungsstufe oder durch welchen Grund die Minderung eintritt.

Unklar scheint zunächst, ob die zusätzliche Voraussetzung der Alternative 2 („*abweichende Behandlung der Fremdkapitalüberlassung*“), die auf hybride Gestaltungen zugeschnitten ist, vom Wortlaut her nur auf die „*Steuerbefreiung*“ oder auch auf die „*Einnahme*“ der Alternative 1 zu beziehen ist. Allerdings ergibt sich im Kontext der BEPS-Diskussion sowie durch den Regelungsinhalt des Satzes 2, dass die Voraussetzung auf beide Alternativen bezogen ist.⁴⁵

Zu den „*Steuerbefreiungen*“ wird in der Begründung zur Entwurfsfassung ausgeführt, dass nur **sachliche** Steuerbefreiungen zur Versagung des Betriebsausgabenabzugs führen sollen.⁴⁶ Der Wortlaut der Vorschrift unterscheidet jedoch nicht nach sachlichen und persönlichen Steuerbefreiungen, so dass letztere ebenfalls erfasst würden.⁴⁷

d) Keine Minderung der Steuerbemessungsgrundlage

Zentrale Voraussetzung des § 4 Abs. 5a Satz 2 EStG-E ist, dass die zugrundeliegende Zahlung Einnahmen i. S. einer

37 Vgl. Watermeyer, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 8b KStG, Rz. 51 (Juni 2014).

38 Vgl. Becker/Loose, IStR 2012 S. 758, 759, Fn. 13.

39 Vgl. BR-Drucks. 432/14 vom 7. 11. 2014, S. 12 ff.

40 Vgl. Protokollerklärung der Bundesregierung im Rahmen der Zustimmung des Bundesrats zum ZollkodexAnpG vom 19. 12. 2014.

41 Vgl. Stapperfernd, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 4 EStG, Rz. 750 (Nov. 2013).

42 Vgl. BFH, Urteil vom 20. 8. 1986 - I R 80/83, BStBl 1986 II S. 904, 905 (FAAAA-92261).

43 Vgl. Stapperfernd, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 4 EStG, Rz. 751 (Nov. 2013).

44 Vgl. Bolik/Zöller/Kindler, BB 2014 S. 2974, 2978.

45 Vgl. Bolik/Zöller/Kindler, BB 2014 S. 2974, 2978.

46 Vgl. BR-Drucks. 432/1/14 vom 7. 11. 2014, S. 14.

47 Vgl. Stellungnahme des IDW zum Gesetzentwurf des ZollkodexAnpG vom 5. 11. 2014, S. 3.

Erhöhung der Steuerbemessungsgrundlage darstellen müssten.

Ist Satz 1 durch das Abstellen auf einen Qualifikationskonflikt in der Fremdkapitalüberlassung auf hybride Finanzierungen zugeschnitten (Freistellung einerseits, Nicht-Steuerung andererseits), regelt Satz 2 den allgemeinen „double dip“, bei dem es zu einem doppelten Betriebsausgabenabzug kommt.

Die Vorschrift sollte laut der Gesetzesbegründung insbesondere auf Personengesellschaften mit ausländischen Gesellschaftern Anwendung finden, bei denen die Gesellschafter Aufwendungen im Inland als Sonderbetriebsausgaben der Gesellschaft geltend machen können und dieselben Aufwendungen als eigene Betriebsausgaben des Gesellschafter im Ausland erneut abzugsfähig sind, wohingegen die auf den ausländischen Gesellschafter entfallenden Gewinne der Personengesellschaft im Ausland nicht steuerpflichtig sind.⁴⁸

Ein doppelter Betriebsausgabenabzug wäre allerdings erlaubt, wenn die Zahlung im Ausland lediglich für die Ermittlung des anzuwendenden Steuersatzes berücksichtigt wird (sog. Progressionsvorbehalt).

HINWEISE

Nicht in der Vorschrift geregelt ist die Frage, wie ein zeitliches Auseinanderfallen von Betriebsausgabe einerseits und der Erfassung als Betriebseinnahme andererseits zu behandeln wäre. Es fehlt an einer mit § 32a KStG vergleichbaren verfahrensrechtlichen Bindung. Sollte beim (unmittelbaren oder mittelbaren) Empfänger im Ausland ein vergleichbares Korrespondenzprinzip zur Anwendung kommen, stellt sich die Frage, ob ein solches Korrespondenzprinzip (keine Freistellung der Zahlung im Ausland, wenn Betriebsausgabenabzug in Deutschland) vorrangig gegenüber der Regelung in § 4 Abs. 5a EStG-E (kein Betriebsausgabenabzug in Deutschland, soweit Freistellung der Zahlung im Ausland) greifen würde.⁴⁹ Im Zweifel würde eine fehlende Regelung zu einer Besteuerung in beiden Staaten führen.

e) Nachweispflichten

Analog zu § 8b Abs. 1 Satz 2 KStG stellt sich auch für § 4 Abs. 5a EStG-E die Frage stellen, wer in welchem Umfang den Nachweis über die Berücksichtigung in der Steuerbemessungsgrundlage zu erbringen hätte. Es kann daher z. T. auf die o. g. Ausführungen (vgl. Kap. II.1.d)) verwiesen werden, allerdings mit einem Unterschied: § 4 Abs. 5a EStG-E würde insbesondere auch Sachverhalte zwischen fremden Dritten erfassen. Kann bei § 8b Abs. 1 Satz 2 KStG noch davon ausgegangen werden, dass aufgrund des Gesellschaftsverhältnisses Belege für eine Einkommensminderung aller Wahrscheinlichkeit nach erbracht werden können, gilt dies nicht unter fremden Dritten. Allerdings könnte sich der Steuerpflichtige nicht darauf berufen, dass er den Sachverhalte nicht aufklären oder Beweismittel nicht beschaffen kann. Denn über **§ 90 Abs. 2 Satz 4 AO** besteht eine

„**Beweismittelbeschaffungsvorsorgepflicht**“. Hiernach müsste der Beteiligte bereits bei einem steuerrelevanten Geschäftsabschluss die Regelungen bedenken und vereinbaren, die ihm später die erforderlichen Nachweismöglichkeiten verschaffen. Er müsste also insoweit alle für ihn bestehenden rechtlichen und tatsächlichen Möglichkeiten ausschöpfen und daher z. B. bei Darlehensgeschäften schon bei der Vereinbarung und der tatsächlichen Abwicklung des Darlehens ausreichende und übliche Unterlagen zeitgerecht beschaffen und aufbewahren oder sich die Vorlage von relevanten Urkunden vorbehalten.⁵⁰ Der Steuerpflichtige könnte im Einzelfall darüber hinaus auch zur Vorlage von Unterlagen eines Dritten verpflichtet sein, auf deren Überlassung er zwar keinen rechtlichen Anspruch hätte, die er sich aber tatsächlich mit zumutbarem Aufwand beschaffen kann.⁵¹ Allerdings gelten auch für die erweiterten Mitwirkungspflichten die allgemeinen pflichtbegrenzenden Grundsätze der Geeignetheit, Erforderlichkeit, Erfüllbarkeit, Verhältnismäßigkeit und Zumutbarkeit gelten.⁵²

Die Beweisvorsorgepflicht steht darüber hinaus unter dem Vorbehalt der tatsächlichen und rechtlichen Unmöglichkeit. An der tatsächlichen Möglichkeit zur Beweisvorsorge könnte es fehlen, wenn der ausländische Vertragspartner die Kooperation verweigert und der Steuerpflichtige über keine Verhandlungsmacht verfügt, sich Beweismittel sichern zu lassen.⁵³

Der Steuerpflichtige könnte demzufolge nicht für sämtliche Betriebsausgaben vertragliche Regelungen zur Beweisvorsorge treffen. Er wäre zum einen häufig aufgrund der Anzahl an Betriebsausgaben nicht zu derartigen vertraglichen Regelungen in der Lage. Zum anderen würde er womöglich an der fehlenden Kooperation des ausländischen Vertragspartners scheitern. Zudem kann bei gewöhnlichen Lieferungs- und Leistungsbeziehungen auch keine erhöhte Verhandlungsmacht des Steuerpflichtigen unterstellt werden, da sich der Vertragspartner in den meisten Fällen die Lieferung oder Leistung auch anderweitig beschaffen könnte.

Anders ist die Situation bei der Abwicklung von Geschäften mit größerem Volumen zu sehen. Dort sind allein aufgrund der Auftragshöhe entsprechende vertragliche Regelungen wohl üblich, so dass eine Beweisvorsorge hierbei auch unter fremden Dritten möglich sein sollte. Allerdings ist kaum vorstellbar, dass für größere deutsche Unternehmen, die am Kapitalmarkt hybride Finanzprodukte begeben, für jeden Anleger ermittelt werden könnte, wie die steuerliche Behandlung eines deutschen Genussrechts, einer Wandel- oder Umtauschanleihe oder ähnlicher Produkte ausfällt.⁵⁴ Spätestens bei der Erfassung relevanter Tatsachen bei den mittelbaren Empfängern ist die Grenze für die Mitwirkung des Steuerpflichtigen erreicht, da sich die Beweisvorsorge auf

48 Vgl. BR-Drucks. 432/11/14 vom 7. 11. 2014, S. 14.

49 Vgl. Bolik/Zöller/Kindler, BB 2014 S. 2974, 2978.

50 Vgl. Vgl. Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 90 AO, Rz. 178 (Nov. 2012).

51 Vgl. BFH, Beschluss vom 14. 3. 2006 - I B 198/04, BFH/NV 2006 S. 2078 [→ZAAC-09319].

52 Vgl. Fn. 36.

53 Vgl. Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 90 AO, Rz. 34 (Aug. 2013).

54 Vgl. Linn, IStR 2014 S. 920, 922.

die eigene Sphäre, d. h. auf die vom Steuerpflichtigen abgeschlossenen Verträge oder – bei Kapitalgesellschaften – auf die Identität ihrer unmittelbaren Gesellschafter beschränkt.⁵⁵

III. Internationale Korrespondenzprinzipien

Ausgangspunkt der Initiative des Bundesrats ist erkennbar die OECD-Initiative gegen BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*), deren *action 2* sich gegen *hybrid mismatches* richtet.⁵⁶ Dabei prescht der Bundesrat in zweierlei Hinsicht voran:

1. Zum einen gibt es noch keine endgültigen Empfehlungen;
2. zum anderen geht der Vorschlag des § 4 Abs. 5a EStG-E auch inhaltlich über die bisherigen Arbeitsergebnisse hinaus.

1. Regelungssystematik

Im Unterschied zum nationalen Gesetzgeber entwirft die OECD Vorschläge für international abgestimmte Regelungen. Dies erklärt, warum ihre Empfehlungen einer Einordnung in verschiedene Fälle folgen. So werden zunächst hybride Gestaltungen definiert. Hiernach erfolgt eine **Kategorisierung** in Gestaltungen, die

1. zu einer direkten bzw.
2. zu einer indirekten Betriebsausgabe und Nichtberücksichtigung als Einnahme („deduction/no inclusion-Ergebnisse“ [D/NI]) führen sowie
3. zu einem doppelten Betriebsausgabenabzug („double deduction-Ergebnisse“ [DD]).⁵⁷

Für einen Teil der Gestaltungen werden Empfehlungen gegeben, wie sie bereits durch einseitige Verbesserung der nationalen Rechtsvorschriften verhindert werden könnten. Erst wenn diese nicht umgesetzt werden, soll es zur Anwendung (international abgestimmter) Primär- und Sekundärmaßnahmen kommen. Die Vorschläge sind damit zumeist dreistufig aufgebaut. Die jeweiligen Maßnahmen folgen einem abgestuften Katalog, mithin einer vordefinierten Anwendungsreihenfolge, wodurch eine Doppelbesteuerung ausgeschlossen werden soll.⁵⁸

Zudem schränkt die OECD den Anwendungsbereich der vorgeschlagenen Maßnahmen regelmäßig ein. So sind bspw. Einkommensminderungen aufgrund persönlicher Steuerbefreiungen nicht zu neutralisieren.⁵⁹ Allerdings sind auch hier weiterführende Ausarbeitungen nötig; unklar bleibt die Anwendung der OECD-Maßnahmen z. B. bei „*tax holidays*“ bei der Rückführung (Repatriierung) im Ausland thesaurierter Gewinne.⁶⁰

2. Abgestufte Maßnahmen

In Bezug auf die Verhinderung von *Deduction/No Inclusion*-Ergebnissen sollen zunächst Staaten wie Deutschland, die die Bezüge aus einer Einkommensverwendung steuerfrei stellen, diese Freistellung einschränken, soweit die Zahlung bei der leistenden Gesellschaft zu einer abzugsfähigen Betriebsausgabe führt (Grundfall).⁶¹ Solche Regelungen wären mit § 8b Abs. 1 Satz 2 KStG zu vergleichen. Da sie

aber nur bei rein nationalen Sachverhalten vollumfänglich ihren Zweck erfüllen, sind für die Neutralisierung der unerwünschten Gestaltungen i. d. R. weitere Maßnahmen nötig.

Wenn – entgegen der Empfehlung der OECD – das Land der empfangenen Gesellschaft keine o. g. Einschränkung der Dividendenfreistellung vorsieht, solle das Land der leistenden Gesellschaft den Abzug der Zahlung versagen (**sog. vorrangige Maßnahme**, die mit § 4 Abs. 5a Satz 1 EStG-E zu vergleichen wäre). Erst wenn diese Versagung nicht vorgesehen ist, wäre der Empfängerstaat wiederum dazu berechtigt, die Zahlung als ordentliche Einnahme zu erfassen (**sog. Abwehrregel**).

Der von der OECD vorgeschlagene Grundfall (Versagung der Steuerfreistellung) soll keiner Anwendungseinschränkung unterliegen. Allerdings soll sowohl die „vorrangige Maßnahme“ als auch die „Abwehrregel“ im Gegensatz zum deutschen Entwurfsfassung nur bei Zahlungen zwischen nahestehenden Personen oder nahestehenden Dritten gelten. Nahestehend wären grds. nur Personen bei **direkten oder indirekten Beteiligungen von mindestens 25 %**.⁶² Zudem muss es sich um eine sog. strukturierte Gestaltung handeln, die sich insbesondere durch die explizite Absicht, abweichende Steuersysteme auszunutzen, auszeichnet. Gleichwohl fallen auch „zufällige“ Gestaltungen in den Anwendungsbereich, wenn sie – auf den Konzern beschränkt – zu einem Steuervorteil führen.⁶³ Im Gegensatz zur deutschen Regel sind Konstrukte unter fremden Dritten also nicht betroffen.

Bevor eine Beschränkung der abzuziehenden Betriebsausgaben erfolgt, sind sie vorrangig mit doppelt berücksichtigten Einnahmen zu verrechnen. Nur der übersteigende Teil (**sog. überschießende Betriebsausgaben**) wäre nicht abzugsfähig. Überschießende Betriebsausgaben, die im laufenden VZ nicht von doppelt berücksichtigten Einnahmen in Abzug gebracht werden können, sollen nach den gewöhnlichen Regeln vor- und rücktragsfähig sein, um sie in anderen VZ noch von doppelt berücksichtigten Einnahmen in Abzug bringen zu können.⁶⁴

⁵⁵ Vgl. Rätke, in: Klein, AO, 12. Aufl. 2014, § 90 AO, Rz. 28.

⁵⁶ Vgl. OECD (2014), Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen, OECD Publishing <http://dx.doi.org/10.1787/9789264223387-de>.

⁵⁷ Indirekte D/NI-Ergebnisse werden nachfolgend nicht betrachtet. Sonstige Empfehlungen betreffen die Aufnahme von Regelungen zu steuerlich transparenten Gesellschaften (in Deutschland vor allem Personengesellschaften) in das OECD-Musterabkommen, mit dem Ziel der Vermeidung doppelter Nichtbesteuerung.

⁵⁸ Vgl. dazu Lüdicke, Bulletin for International Taxation 2014 S. 309, 312.

⁵⁹ Vgl. OECD (2014), Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen, OECD Publishing <http://dx.doi.org/10.1787/9789264223387-de>, Rz. 45.

⁶⁰ Vgl. Lüdicke, Bulletin for International Taxation 2014 S. 309, 316.

⁶¹ Vgl. OECD (2014), Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen, OECD Publishing <http://dx.doi.org/10.1787/9789264223387-de>, Rz. 68.

⁶² Vgl. OECD (2014), Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen, OECD Publishing <http://dx.doi.org/10.1787/9789264223387-de>, Rz. 121.

⁶³ Vgl. OECD (2014), Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen, OECD Publishing <http://dx.doi.org/10.1787/9789264223387-de>, S. 66.

⁶⁴ Vgl. OECD (2014), Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen, OECD Publishing <http://dx.doi.org/10.1787/9789264223387-de>, Rz. 77.

Zuletzt wird explizit geregelt, dass zeitliche Differenzen nicht zu neutralisierenden Steuervorteilen führen.⁶⁵ § 4 Abs. 5a EStG-E macht auch dazu keine Aussage.

In Bezug auf die Verhinderung von *Double Deduction*-Ergebnissen gibt die OECD keine spezifische Empfehlung für die Verbesserung der nationalen Rechtsvorschriften. Als „vorrangige Maßnahme“ soll eine Versagung des Abzugs im Ansässigkeitsstaat des Zahlenden erfolgen (vergleichbar mit § 4 Abs. 5a Satz 2 EStG-E). Als „Abwehrregel“ soll die Abzugsfähigkeit der Zahlung bei der hybriden Gesellschaft verweigert werden können.⁶⁶

Für beide Maßnahmen gilt die Einschränkung, dass das Abzugsverbot dem Grunde nach auch unter fremden Dritten zur Anwendung kommt, der Höhe nach aber nur insoweit greifen soll, wie das in **beiden** Staaten der Besteuerung unterliegende Einkommen überschritten wird. Die „Abwehrregel“ ist zudem auf konzerninterne sowie strukturierte Gestaltungen zu beschränken. Der Höhe nach gilt auch hier, dass doppelte Betriebsausgaben vorrangig mit doppelt berücksichtigten Einnahmen verrechnet werden sollen, bevor sie einem Abzugsverbot unterfallen.

Vor allem bei der Einschränkung des Anwendungsbereichs zeigt sich deutlich der Unterschied zum nationalen Vorschlag in § 4 Abs. 5a EStG-E, der ein undifferenziertes Betriebsausgabenabzugsverbot einführen würde. Die Rechtsfolgen wären überschießend.

IV. Fazit

Die korrespondierende Besteuerung von Gewinnausschüttungen zwischen verbundenen Gesellschaften entspricht dem Prinzip einmaliger Besteuerung des Gewinns auf Körperschaftsebene, auch wenn das im Jahr 2000 eingeführte System der Beteiligungsertragsbefreiung zunächst systematisch nicht angelegt war. § 8b Abs. 1 Satz 2 KStG trägt diesem Anliegen Rechnung, ohne zu einer exakten Berücksichtigung der Vorbelastung und der damit verbundenen Komplexität des früheren Körperschaftsteueranrechnungsverfahrens zurückzukehren. Freilich müsste konsequent nicht nur die Einmalbesteuerung sichergestellt, sondern auch eine Doppelbesteuerung vermieden werden. § 8b KStG entwickelt sich insbesondere nach Einführung von § 8b Abs. 4 KStG⁶⁷ in eine andere Richtung.⁶⁸

Problematischer ist dagegen die Durchsetzung eines allgemeinen Prinzips korrespondierender Besteuerung von Betriebsausgaben und Betriebseinnahmen. Es gibt kein allgemeines Prinzip der Einmalbesteuerung,⁶⁹ weder national noch grenzüberschreitend. Vielmehr sind nach dem Indivi-

dualsteuerprinzip Betriebsausgabenabzug des Leistenden und Betriebseinnahme des Empfängers getrennt zu beurteilen. Inwieweit die Verwerfungen, die sich international aufgrund der Unabgestimmtheit der nationalen Steuersysteme ergeben können, hinzunehmen sind, ist nach wie vor ungeklärt. Eine einseitige Konzentration auf die hierdurch entstehenden Besteuerungslücken spricht gegen allgemeine Lösungsansätze, wenn nicht gleichermaßen konsequent auch die aus nämlichen Unabgestimmtheiten resultierenden Doppelbelastungen vermieden werden. Dann kann es nur darum gehen, „missbräuchliche“ Gestaltungen zu beschränken. Bei der Identifikation derartiger Gestaltungen steht aber auch die OECD noch ganz am Anfang.⁷⁰ In dieser Situation sollte der nationale Gesetzgeber, schon um die Entstehung von Doppelbesteuerungen zu vermeiden,⁷¹ keinesfalls voranpreschen.

AUTOREN



Prof. Dr. Johanna Hey

ist Direktorin des Instituts für Steuerrecht an der Universität zu Köln. Zudem ist sie Mitherausgeberin der NWB Steuer und Studium.



M.Sc. Gary Rüsich

ist wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Steuerrecht an der Universität zu Köln.

65 Vgl. OECD (2014), Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen, OECD Publishing <http://dx.doi.org/10.1787/9789264223387-de>, S. 34.

66 Die OECD unterscheidet zudem Gestaltungen von doppelt ansässigen Rechtsträgern. Hierbei erfolgt im Ergebnis die identische „vorrangige Maßnahme“; es kommt jedoch nicht zur Anwendung einer „Abwehrregel“. Deutschland hat eine vergleichbare Regel bereits in § 14 Abs. Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG umgesetzt, der vor allem die doppelte Verlustnutzung von doppelt ansässigen Organträgern oder Organgesellschaften vermeiden soll.

67 Durch Gesetz vom 21. 3. 2013, BGBl 2013 I S. 561.

68 Krit. hierzu Hey, KStW 2013 S. 353; Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Aufl. 2012, § 11, Rz. 42.

69 Vgl. Hey, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Einf. ESt, Rz. 48 (Aug. 2014).

70 Vgl. für weiterführende Vorschläge Lüdicke, Bulletin for International Taxation 2014, 309 ff.

71 Vgl. Schnitger, IStR 2014 S. 508, 515.