

**Schriften zum Steuerrecht**

---

**Band 135**

**Doppelte Verlustberücksichtigung  
bei Organschaft**

**§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG und  
grenzüberschreitende Steuerarbitrage**

**Von**

**Philip Niemann**



**Duncker & Humblot · Berlin**

PHILIP NIEMANN

## Doppelte Verlustberücksichtigung bei Organschaft

Schriften zum Steuerrecht

Band 135

# Doppelte Verlustberücksichtigung bei Organschaft

§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG und  
grenzüberschreitende Steuerarbitrage

Von

Philip Niemann



Duncker & Humblot · Berlin

Die Fakultät für Rechtswissenschaft  
der Universität Hamburg  
hat diese Arbeit im Wintersemester 2017/2018  
als Dissertation angenommen.

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in  
der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten  
sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Alle Rechte vorbehalten  
© 2018 Duncker & Humblot GmbH, Berlin  
Satz: Klaus-Dieter Voigt, Berlin  
Druck: CPI buchbücher.de GmbH, Birkach  
Printed in Germany

ISSN 0582-0235  
ISBN 978-3-428-15514-9 (Print)  
ISBN 978-3-428-55514-7 (E-Book)  
ISBN 978-3-428-85514-8 (Print & E-Book)

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier  
entsprechend ISO 9706 ☼

Internet: <http://www.duncker-humblot.de>

## Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Wintersemester 2017/2018 von der Fakultät für Rechtswissenschaft der Universität Hamburg als Dissertation angenommen. Ihr liegen die Gesetzgebung, Fachliteratur und Rechtsprechung bis Anfang Juni 2017 zugrunde.

Das Thema der Arbeit war vor dem Hintergrund der mit dem Gesetz vom 20. Februar 2013 vollzogenen „kleinen Organschaftsreform“ von Anfang an aktuell. Im Laufe der Ausarbeitung folgten auf internationaler Ebene die Berichte der OECD vom 16. September 2014 und vom 5. Oktober 2015 über die Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen und damit konkrete, aber rechtlich unverbindliche Empfehlungen zur Sicherstellung einer kohärenten Besteuerung bei abweichender Qualifikation. Den Schlusspunkt der Arbeit bildet die Überführung eines wesentlichen Teils dieser Empfehlungen in verbindliches EU-Sekundärrecht in Form der Richtlinien vom 12. Juli 2016 und vom 29. Mai 2017. Der überwiegende Teil der Vorgaben letzterer Richtlinie ist bis Ende 2019 auch von Deutschland umzusetzen; zum hiervon berührten Bereich zwischen internationaler, doppelter Berücksichtigung desselben Aufwands oder Verlusts und § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG wird diese Arbeit hoffentlich einen Beitrag leisten.

Im Kern entstand die Arbeit während meiner Tätigkeit als Berufseinsteiger in der steuerlichen Grundsatzabteilung der PricewaterhouseCoopers GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft von August 2014 bis Juli 2016. Diese Zeit habe ich in guter Erinnerung behalten, ermöglichte sie mir doch einen ständigen Praxisbezug, fachliche Diskussionen und erweiterte Recherchemöglichkeiten. Zugleich kam mir große Freiheit bei der Wahl und Bearbeitung des Themas der Arbeit zu. Hierfür und für seine ständige Verfügbarkeit gilt meinem Doktorvater Herrn Prof. Dr. Jürgen Lüdicke mein aufrichtiger Dank. Für viele Einblicke in die juristische Mandatspraxis danke ich Herrn Björn Bodewaldt. Zudem bedanke ich mich für Hinweise aus betriebswirtschaftlicher Perspektive und die Vermittlung von Ansprechpartnern an ausländischen Standorten bei Herrn Dr. Ronald Gebhardt. Hervorheben möchte ich auch die Humboldt European Law School, die mir das Studium an der Université Paris II Panthéon-Assas und am King's College London ermöglichte. Diesem Programm wünsche ich eine weiter gute Entwicklung. Schließlich danke ich Herrn Prof. Dr. Gerrit Frotscher für die zügige Erstellung des Zweitgutachtens und das anregende Prüfungsgespräch.

Mein Vater Klaus Niemann und meine Mutter Robin Niemann wissen um meine tief empfundene Dankbarkeit für ihre uneingeschränkte Förderung meiner Ausbildung. Ihnen ist diese Arbeit gewidmet.

Hamburg, im Oktober 2018

*Philip Niemann*



## Inhaltsverzeichnis

<b>Einleitung</b> .....	21
I. „Double dip“: Die historische Ausgangssituation und ihre Lösung .....	22
II. Neuregelung des organschaftlichen, subjektiven Inlandsbezugs als Regelungsanlass .....	26
III. Gegenüberstellung der Altfassung und der Neufassung .....	28
IV. Status quo des § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 KStG .....	31
V. Anliegen und Gegenstand dieser Arbeit .....	32
VI. Gang dieser Arbeit .....	34

### *Erster Teil*

<b>Verlustverrechnung als grenzüberschreitende Steuerarbitrage</b>	35
--	----

### Kapitel 1

<b>Verlustverrechnung und Organschaft</b>	35
I. Aspekte der Einkünfteermittlung und innersubjektiven Verlustverrechnung ...	35
1. Erwerbseinnahmen und Erwerbsaufwendungen .....	35
2. Einkunftsquellen .....	36
3. Negative Einkünfte: Verlust und Werbungskostenüberschuss .....	37
a) Eigene und fremde Einkünfte .....	37
b) Inländische und ausländische Einkünfte .....	38
c) Aktive und passive Einkünfte .....	39
4. Verlustverrechnung: Verlustausgleich und Verlustabzug .....	39
a) Innerperiodischer Verlustausgleich: Horizontaler und vertikaler Ausgleich .....	40
b) Überperiodischer Verlustabzug: Verlustrücktrag und Verlustvortrag ....	41
5. Doppelbesteuerungsabkommen: Einkünftebegriff und Verlustverrechnung .	42
II. Aspekte der körperschaftsteuerlichen Organschaft .....	45
1. Ergebnisausgleich als (ein) zentrales Anliegen der körperschaftsteuerlichen Organschaft .....	46
2. Einkunftsarten der Organträger und Organgesellschaften .....	48
3. Steuerpflicht und Einkünfteerzielung bei Organschaft .....	49
a) Steuerpflicht des Organträgers und der Organgesellschaft .....	49



b) Einkünfteerzielung bei körperschaftsteuerlicher Organschaft .....	51
4. Behandlung der Gewinnabführung und der Einkommenszurechnung beim Organträger .....	51
a) Behandlung der Gewinnabführung und der Verlustübernahme .....	51
b) Ebene der Erfassung des Organeinkommens beim Organträger .....	52
5. Anknüpfungspunkte für eine Berücksichtigung der Organschaft im Ausland .....	55
a) Selbständigkeit der innerstaatlichen Zurechnungsentscheidung .....	55
b) Gewinnabführung und Verlustübernahme als reale wirtschaftliche Vorgänge .....	57
6. Abkommensberechtigung des Organträgers und der Organgesellschaft .....	58
a) Begriff der Abkommensberechtigung .....	59
b) Organgesellschaft .....	61
aa) Person (Art. 3 Abs. 1 Buchst. a OECD-MA) .....	61
bb) Ansässigkeit (Art. 4 Abs. 1 S. 1 OECD-MA) .....	62
c) Unbeschränkt steuerpflichtige Organträger .....	63
aa) Person (Art. 3 Abs. 1 Buchst. a OECD-MA) .....	64
bb) Ansässigkeit (Art. 4 Abs. 1 S. 1 OECD-MA) .....	64
d) Organträger-Personengesellschaften und beschränkt steuerpflichtige Organträger .....	65
aa) Organträger-Personengesellschaften .....	65
bb) Inländische Betriebsstätte .....	66
7. Abkommenschutz des Organträgers und der Organgesellschaft .....	66
a) Eigene Einkünfte des Organträgers und der Organgesellschaft .....	67
b) Einkommen der Organgesellschaft .....	67
c) Gewinnabführung der Organgesellschaft .....	72
d) Verlustübernahme des Organträgers .....	74

## Kapitel 2

<b>Grenzüberschreitende doppelte Verlustberücksichtigung</b> .....	74
I. Doppelte Verlustberücksichtigung als grenzüberschreitende Steuerarbitrage .....	74
1. Begriff der grenzüberschreitenden Steuerarbitrage .....	75
2. Unterscheidung zwischen steuerpflichtigen und nicht steuerpflichtigen Gewinnen .....	76
a) § 102 Abs. 2 Nr. 2 letzter Satz öEStG .....	76
b) Sections 403D und 403E ICTA 1988 (Sections 106 bis 108 CTA 2010) .....	78
c) Subsection 1503(d) IRC und die Dual Consolidated Loss Regulations .....	79
d) § 4i EStG .....	81
e) Ergebnis .....	83
3. Gefahr nirgends berücksichtigter Verluste .....	83
a) Einmalberücksichtigung nach dem Protokoll zum DBA-Österreich .....	83

b) Einmalberücksichtigung nach dem Dual Consolidated Loss Competent Authority Agreement .....	85
c) „stets zu Lasten der Bundesrepublik Deutschland“ .....	86
d) Ergebnis .....	86
4. Entwicklungen zu sog. hybrid mismatch arrangements .....	87
a) BEPS Action 2: Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements .....	87
b) Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates vom 12. Juli 2016 i. d. F. der Richtlinie (EU) 2017/952 des Rates vom 29. Mai 2017 .....	92
c) Gruppe Verhaltenskodex (Unternehmensbesteuerung) .....	97
5. Ergebnis .....	98
II. Szenarien doppelter Verlustberücksichtigung bei Organschaft .....	99
1. Unbeschränkte Steuerpflicht des Organträgers und der Organgesellschaft nur in Deutschland .....	99
a) Aus deutscher Sicht beschränkt steuerpflichtiges Auslandsengagement ...	99
aa) Betriebsstätte im Ausland .....	101
bb) Übereinstimmend transparent besteuerte, ausländische Tochtergesellschaft .....	102
cc) In Deutschland transparent besteuerte, ausländische Tochtergesellschaft .....	103
b) Aus deutscher Sicht unbeschränkt steuerpflichtiges Auslandsengagement .....	103
aa) Übereinstimmend intransparent besteuerte, ausländische Tochtergesellschaft .....	105
bb) In Deutschland intransparent besteuerte, ausländische Tochtergesellschaft .....	105
c) Intransparenz des Organträgers aus ausländischer Sicht .....	105
aa) Grenzüberschreitende Gruppenbesteuerung .....	106
bb) Grenzüberschreitende Verlustberücksichtigung (mit Nachversteuerung) .....	107
cc) Ausübung steuerlicher Wahlrechte im Ausland (z. B. „check-the-box“) .....	109
dd) „Indirekte“ Berücksichtigung negativer Einkünfte .....	110
ee) Hinzurechnungsbesteuerung .....	110
d) Transparenz des Organträgers aus ausländischer Sicht .....	111
e) Steuerliche Behandlung der Organgesellschaft im Ausland beim Anteilseigner .....	111
2. Beschränkt steuerpflichtiger Organträger oder Organträger-Personengesellschafter .....	112
a) Im Inland beschränkt steuerpflichtiger Organträger .....	112
b) Organträger-Personengesellschaft mit im Ausland ansässigen Gesellschaftern .....	114

aa) Im Ausland transparent behandelte Organträger-Personengesellschaft .....	115
bb) Im Ausland intransparent behandelte Organträger-Personengesellschaft .....	115
cc) Sonderbetriebsausgabenabzug für Zinsaufwendungen des Gesellschafters .....	116
3. Unbeschränkte Steuerpflicht des Organträgers und/oder der Organgesellschaft in zwei Staaten .....	118
a) Doppelt ansässiger Organträger .....	118
aa) Keine Bestimmung des Ansässigkeitsstaats qua „tie-breaker“ .....	119
bb) Festlegung des Ansässigkeitsstaats und Quellenstaats qua „tie-breaker“ .....	119
b) Doppelt ansässige Organgesellschaft .....	120
aa) Keine Bestimmung des Ansässigkeitsstaats qua „tie-breaker“ .....	120
bb) Deutschland ist Ansässigkeitsstaat qua „tie-breaker“ .....	120
c) Doppelt ansässiger Organträger und doppelt ansässige Organgesellschaft .....	121

*Zweiter Teil*

<b>Nichtberücksichtigung negativer Einkünfte gem. § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 KStG n. F.</b>	123
---	-----

Kapitel 3

<b>Nichtberücksichtigung negativer Einkünfte bei der inländischen Besteuerung</b>	123
---	-----

I. Organträger oder Organgesellschaft .....	123
1. Organträger .....	123
a) Natürliche Personen als Organträger .....	124
b) Personengesellschaften als Organträger .....	124
c) Beschränkt steuerpflichtige Organträger .....	128
d) Nur im Inland unbeschränkt steuerpflichtige Organträger .....	129
e) Doppelt ansässige Organträger .....	130
2. Organgesellschaft .....	133
3. Stellungnahme .....	135
II. Negative Einkünfte .....	140
1. Begriff der negativen Einkünfte .....	140
2. Grundsatz eigenständiger Einkommensermittlung („stand alone“) .....	141
a) Zusammenfassung von Einkommen bzw. Einkünften oder isolierte Betrachtung .....	141
aa) Meinungsstand zu § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG a. F. ....	142
bb) Meinungsstand zu § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 KStG n. F. ....	144

b) Ebene der Erfassung des Organeinkommens beim Organträger .....	147
c) Berücksichtigung der sog. Bruttomethode auf Ebene der Organgesellschaft .....	149
d) Eigener Vorschlag .....	150
3. § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 KStG n. F. im Verhältnis zum Verlustausgleich und Verlustabzug .....	158
a) Beschränkung des horizontalen Verlustausgleichs: Einzelne Einkunftsquellen .....	158
b) Beschränkung des vertikalen Verlustausgleichs: Einkunftsart der gewerblichen Einkünfte .....	161
c) Negative Einkünfte als Ergebnis des horizontalen und vertikalen Verlustausgleichs .....	162
d) Stellungnahme .....	163
4. Unterscheidung nach weiteren Aspekten .....	169
a) Unterscheidung zwischen aktiver und passiver Tätigkeit .....	169
b) Unterscheidung zwischen inländischen und ausländischen Quellen .....	171
c) Unterscheidung nach den verrechneten Gewinnen (sog. dual inclusion income) .....	173
5. Zusammenfassung .....	175
III. Nichtberücksichtigung bei der inländischen Besteuerung .....	175
1. Formen einer (Nicht-)Berücksichtigung .....	176
2. Berücksichtigung bei Anrechnungsmethode und Freistellungsmethode .....	177
a) Ausgrenzung der Anrechnungsmethode .....	178
b) Ausgrenzung der Freistellungsmethode .....	180
c) Sonderfall: Sog. modifizierte Freistellung .....	181
d) Anmerkungen .....	182
3. Nichtberücksichtigung im Rahmen der Gewerbesteuer .....	183
IV. Ergebnis .....	185

## Kapitel 4

### **Berücksichtigung negativer Einkünfte bei einer ausländischen Besteuerung**

185

I. Berücksichtigung der negativen Einkünfte des Organträgers oder der Organgesellschaft in einem ausländischen Staat („soweit sie in einem ausländischen Staat ... berücksichtigt werden“) .....	186
1. Dauerhafte Unterschiede in der Einkünfteermittlung .....	186
2. Erfordernis einer sachlichen „Einkünfteidentität“ .....	189
3. Erfordernis einer zeitgleichen Berücksichtigung im Inland und im Ausland .....	190
4. Erfordernis einer tatsächlichen Berücksichtigung („berücksichtigt werden“) .....	191
5. Vorübergehende Unterschiede in der Einkünfteermittlung .....	192

6. Zeitversetzte Berücksichtigung negativer Einkünfte .....	193
a) Gesonderte Feststellung als Berücksichtigung .....	194
b) Verrechnung im Inland, Vortrag im Ausland .....	195
c) Vortrag im Inland, Verrechnung im Ausland .....	196
d) Sonderfall: Verlustverrechnung mit Nachversteuerung im Ausland (in-bound Fall) .....	197
7. Verfahrensrechtliche Anknüpfungsmöglichkeiten .....	197
a) Vorüberlegungen .....	197
b) Verrechnung im Inland, Vortrag im Ausland .....	201
c) Vortrag im Inland, Verrechnung im Ausland .....	201
d) Verlustverrechnung mit Nachversteuerung im Ausland .....	202
8. Tatbestandsmäßige Berücksichtigung bei Nichtanerkennung im Ausland? ...	202
II. Berücksichtigung in einem ausländischen Staat .....	204
III. Berücksichtigung im Rahmen der Besteuerung des Organträgers, der Organ- gesellschaft oder einer anderen Person .....	205
1. Erfordernis einer Personenidentität .....	206
2. Erfordernis einer ausländischen Gruppenbesteuerung .....	207
3. „Andere Person“ .....	210
IV. Ergebnis .....	211

### *Dritter Teil*

#### **Vereinbarkeit des § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 KStG n. F. mit dem Verfassungsrecht, Europarecht und Abkommensrecht** 212

Vorbemerkungen .....	212
----------------------	-----

### Kapitel 5

#### **Verfassungsrecht** 215

I. Art. 3 Abs. 1 GG: Allgemeiner Gleichheitssatz .....	215
1. Gleichheitsrechtliche Maßgaben und einfach-gesetzliche Grundentscheidungen .....	216
a) Willkürverbot und Verhältnismäßigkeitskontrolle („neue Formel“) .....	216
b) Steuergerechtigkeit, Leistungsfähigkeitsprinzip und Folgerichtigkeitsgebot .....	217
c) Inhaltliche Ausgestaltung des Leistungsfähigkeitsprinzips .....	218
aa) Individualbesteuerung, Trennungsprinzip und Organschaft .....	219
bb) Objektives Nettoprinzip und Verlustverrechnung .....	220
cc) Welteinkommensprinzip und Territorialitätsprinzip .....	221
2. Gleichheitsrechtliche Konsequenzen für § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 KStG n. F. ...	223

a) Vergleichbarkeit von Situationen mit und ohne Organschaft .....	223
b) Ungleichbehandlung und organschaftsimmanente Besonderheit .....	225
c) Rechtfertigung und Alternativen der Normausgestaltung .....	226
d) Ergebnis .....	229
II. Art. 14 GG: Eigentumsgarantie .....	229
III. Bestimmtheitsgebot .....	231
IV. Rückwirkungsverbot .....	232

Kapitel 6

**Europarecht** 236

I. Niederlassungsfreiheit und Kapitalverkehrsfreiheit als Prüfungsmaßstab .....	237
1. Abgrenzung der Niederlassungsfreiheit von der Kapitalverkehrsfreiheit bei Beteiligung von Drittstaaten .....	237
2. Diskriminierung und allgemeine Beschränkung .....	238
3. Steuerrechtliche Vergleichsbarkeitsmaßgaben .....	241
a) Vertikale und horizontale Vergleichspaarbildung .....	241
b) Vorgaben für den Ansässigkeitsstaat .....	242
aa) Ausländische, intransparent besteuerte Tochtergesellschaft .....	242
bb) Ausländische Betriebsstätte bzw. transparent besteuerte Tochtergesellschaft .....	243
c) Vorgaben für den Quellenstaat .....	245
aa) Teilweise: Keine Vergleichbarkeit .....	245
bb) Vergleichbarkeit im Unternehmenssteuerrecht .....	246
4. Steuerliche Rechtfertigung .....	248
II. Europarechtliche Konsequenzen für § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 KStG n. F. ....	251
1. Anwendbare Grundfreiheit .....	251
2. Europarechtliche Vergleichspaarbildung und tatbestandsmäßige Beschränkung .....	252
a) Vergleichspaare im outbound und inbound Fall .....	253
b) Offene und versteckte Diskriminierung .....	254
c) Beschränkung .....	255
3. Rechtfertigung der Nichtberücksichtigung negativer Einkünfte .....	256
a) Steuermindereinnahmen .....	256
b) Gefahr der Steuerumgehung (Missbrauch) .....	256
c) Kohärenz der Steuerregelung .....	257
d) Marks & Spencer-Trias: Insbesondere ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnis .....	258
e) Annex: Beschränkung der Berücksichtigung auf das sog. dual inclusion income .....	259

4. Berufung auf die Niederlassungsfreiheit trotz fehlender Ausübung derselben? .....	261
5. Ergebnis .....	262

### Kapitel 7

<b>Abkommensrecht (Doppelbesteuerungsabkommen)</b> .....	262
I. Verteilungsnorm betreffend Unternehmensgewinne (Art. 7 OECD-MA) .....	263
II. Deutschland als Ansässigkeitsstaat: Vermeidung der Doppelbesteuerung .....	263
III. Deutschland als Quellenstaat: Diskriminierungsverbote nach Art. 24 OECD-MA .....	265
1. Diskriminierungsverbot entsprechend Art. 24 Abs. 1 OECD-MA .....	266
2. Diskriminierungsverbot entsprechend Art. 24 Abs. 3 OECD-MA .....	267
3. Diskriminierungsverbot entsprechend Art. 24 Abs. 5 OECD-MA .....	270
IV. Ergebnis .....	274

### *Vierter Teil*

<b>Verhältnis zu den BEPS Empfehlungen der OECD und Würdigung</b> .....	275
---	-----

### Kapitel 8

<b>Umsetzung der BEPS Empfehlungen durch § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 KStG n.F.</b> .....	275
I. Deductible hybrid payments rule (Empfehlung 6) .....	276
1. Scope of the rule (Empfehlung 6.4) .....	276
2. Rule only applies to deductible payments made by a hybrid payer (Empfehlung 6.2) .....	277
a) Im Staat des Zahlungsleisters abzugsfähige Zahlung .....	277
b) Nochmaliger Abzug („duplicate deduction“) im Staat der Muttergesellschaft .....	278
3. Rule only applies to payments that result in a hybrid mismatch (Empfehlung 6.3) .....	279
4. Neutralise the mismatch to the extent the payment gives rise to a DD outcome (Empfehlung 6.1) .....	280
II. Dual-resident payer rule (Empfehlung 7) .....	281
1. Scope of the rule (Empfehlung 7.4) .....	282
2. Rule only applies to deductible payments made by a dual resident (Empfehlung 7.2) .....	282
3. Rule only applies to payments that result in a hybrid mismatch (Empfehlung 7.3) .....	283

4. Neutralise the mismatch to the extent the payment gives rise to a DD outcome (Empfehlung 7.4) .....	283
III. Fazit .....	284
<b>Momentaufnahme zu § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 KStG n. F. (Schlusswort) .....</b>	<b>286</b>
I. Rückblick .....	286
II. Ausblick .....	287
<b>Literaturverzeichnis .....</b>	<b>290</b>
<b>Sachverzeichnis .....</b>	<b>306</b>



## Abkürzungsverzeichnis

AbgÄG	Abgabenänderungsgesetz (Republik Österreich)
ABIEG.	Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften
ABIEU.	Amtsblatt der Europäischen Union
Abs.	Absatz
a. E.	am Ende
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
a. F.	alte Fassung
AG	Aktiengesellschaft
AktG	Aktiengesetz
Alt.	Alternative
Anh.	Anhang
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
AStG	Außensteuergesetz
Aufl.	Auflage
AuslInvG	Auslandsinvestitionsgesetz
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
Bd.	Band
Begr.	Begründer
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
Beschl.	Beschluss
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BFH/NV	Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs (nicht veröffentlicht)
BFH/PR	BFH-Richter kommentieren für die Praxis (Zeitschrift)
BFIT	Bulletin for International Taxation (Zeitschrift)
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BIFD	Bulletin for International Fiscal Documentation (Zeitschrift)
BlgNR	Beilagen zu den Stenographischen Protokollen des Nationalrates (Republik Österreich)
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BR-Drs.	Bundesratsdrucksache
bspw.	beispielsweise
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT-Drs.	Bundestagsdrucksache

BTR	British Tax Review (Zeitschrift)
Buchst.	Buchstabe
BV	Besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid (Königreich der Niederlande)
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
bzw.	beziehungsweise
CGI	Code général des impôts (Französische Republik)
CTA	Corporation Tax Act (Vereinigtes Königreich)
CV	Commanditaire Vennootschap (Königreich der Niederlande)
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
ders.	derselbe
d.h.	das heißt
dies.	dieselben
DK	Der Konzern (Zeitschrift)
Doppelbuchst.	Doppelbuchstabe
DÖV	Die Öffentliche Verwaltung (Zeitschrift)
DRC	Dual resident corporation (Vereinigte Staaten von Amerika)
Dreifachbuchst.	Dreifachbuchstabe
DStJG	Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e. V.
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung (Zeitschrift)
ebd.	ebenda
ECLI	European Case Law Identifier (Europäischer Urteilsidentifikator)
ECOFIN	Economic and Financial Affairs Council
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte (Zeitschrift)
EFTA	European Free Trade Association
EGL	Ergänzungslieferung
ErbStG	Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz
Erk.	Erkenntnis (Republik Österreich)
ESTÄR	Einkommensteuer-Änderungsrichtlinien
EstG	Einkommensteuergesetz
EstG-E	Einkommensteuergesetz-Entwurf
EstR	Einkommensteuer-Richtlinien
ET	European Taxation (Zeitschrift)
et al.	et alii (und andere)
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EuZW	Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht (Zeitschrift)
EWR	Europäischer Wirtschaftsraum
EWS	Europäisches Wirtschafts- und Steuerrecht (Zeitschrift)

f. (ff.)	folgende
FG	Finanzgericht
FGO	Finanzgerichtsordnung
Fn.	Fußnote
Fortf.	Fortführung
FR	Finanz-Rundschau (Zeitschrift)
FS	Festschrift
GbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
gem.	gemäß
GES	Zeitschrift für Gesellschaftsrecht und angrenzendes Steuerrecht (Zeitschrift)
GesRZ	Der Gesellschafter (Zeitschrift)
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GG	Grundgesetz
ggf.	gegebenenfalls
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHR	GmbHRRundschau (Zeitschrift)
GP	Gesetzgebungsperiode (Republik Österreich)
grds.	grundsätzlich
GS	Gedächtnissymposium, Gedächtnisschrift
HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung (Zeitschrift)
HGB	Handelsgesetzbuch
HM Revenue and Customs	Her Majesty's Revenue and Customs (Vereinigtes Königreich)
HM Treasury	Her Majesty's Treasury (Vereinigtes Königreich)
H. R.	House of Representatives (Vereinigte Staaten von Amerika)
Hrsg.	Herausgeber
Hs.	Halbsatz
ICTA	Income and Corporation Taxes Act (Vereinigtes Königreich)
i. d. F.	in der Fassung
IFSt	Institut Finanzen und Steuern e. V.
Inc.	Incorporated (Vereinigte Staaten von Amerika)
IRB	Internal Revenue Bulletin (Vereinigte Staaten von Amerika)
IRC	Internal Revenue Code (Vereinigte Staaten von Amerika)
i. S. d.	im Sinne des
i. S. v.	im Sinne von
ISR	Internationale Steuer-Rundschau (Zeitschrift)
IStR	Internationales Steuerrecht (Zeitschrift)
IStR-LB	IStR-Länderbericht
ITLR	International Tax Law Reports (Zeitschrift)
i. V. m.	in Verbindung mit
IWB	Internationale Wirtschafts-Briefe (Zeitschrift)
JbFSt	Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht

KG	Kommanditgesellschaft
KGaA	Kommanditgesellschaft auf Aktien
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KStG-E	Körperschaftsteuergesetz-Entwurf
KStR	Körperschaftsteuer-Richtlinien
LJZ	Liechtensteinische Juristen-Zeitung (Zeitschrift)
m.w.N.	mit weiteren Nachweisen
n. F.	neue Fassung
NJW	Neue Juristische Wochenschrift (Zeitschrift)
Nr.	Nummer
NWB	Neue Wirtschafts-Briefe (Zeitschrift)
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
OECD-MA	OECD-Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (OECD Model Tax Convention on Income and on Capital) i. d. F. vom 15.7.2014
OECD-MAK	Kommentar zum OECD-MA (Commentaries on the Articles of the OECD Model Tax Convention) i. d. F. vom 15.7.2014
OFD	Oberfinanzdirektion
OHG	Offene Handelsgesellschaft
Oy	Osakeyhtiö (Republik Finnland)
ÖBGBI.	Bundesgesetzblatt (Republik Österreich)
ÖKStG	Körperschaftsteuergesetz (Republik Österreich)
ÖStZ	Österreichische Steuerzeitung (Zeitschrift)
Pos.	Position
R	Richtlinie
RFH	Reichsfinanzhof
RFHE	Sammlung der Entscheidungen und Gutachten des Reichsfinanzhofs
RGBI.	Reichsgesetzblatt
RIW	Recht der Internationalen Wirtschaft (Zeitschrift)
Rn.	Randnummer
RV	Regierungsvorlage (Republik Österreich)
S.	Satz, Seite
SA	Société Anonyme (u. a. Französische Republik)
SchLA	Schlussanträge
SE	Societas Europaea
SICAV	Société d'investissement à capital variable (u. a. Französische Republik)
sog.	sogenannter
StabG	Stabilitätsgesetz (Republik Österreich)
StbJb	Steuerberater-Jahrbuch
StuW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)

SWI	Steuer und Wirtschaft International: Tax and Business Review (Zeitschrift)
TIOPA	Taxation (International and Other Provisions) Act (Vereinigtes Königreich)
TLR	Tax Law Review (Zeitschrift)
TNI	Tax Notes International (Zeitschrift)
u. a.	und andere, unter anderem
Ubg	Die Unternehmensbesteuerung (Zeitschrift)
UKHL	United Kingdom House of Lords (Vereinigtes Königreich)
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz
UntStFG	Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz
UntStReiseKG	Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts
Urt.	Urteil
UStG	Umsatzsteuergesetz
u. U.	unter Umständen
v.	vom
Verf.	Verfasser
VermBG	Vermögensbildungsgesetz
vgl.	vergleiche
Vol.	Volume
VwGH	Verwaltungsgerichtshof (Republik Österreich)
WPg	Die Wirtschaftsprüfung (Zeitschrift)
WTJ	World Tax Journal (Zeitschrift)
z. B.	zum Beispiel

## Einleitung

War lange Zeit die Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung von Gewinnen ein wesentliches Thema der steuerpolitischen Diskussion, gerieten mit der Zeit auch die doppelte Nichtbesteuerung („Keinmalbesteuerung“) und die Minderbesteuerung in das Blickfeld. Insoweit kann an § 8b Abs. 1 S. 2 KStG gedacht werden, wonach bestimmte Bezüge bei der Ermittlung des Einkommens nur außer Ansatz bleiben, wenn sie das Einkommen der leistenden Körperschaft nicht gemindert haben. Ähnlich ordnen beispielsweise § 20 Abs. 2 S. 1 AStG, § 50d Abs. 9 S. 1 EStG und § 8b Abs. 1 S. 3 KStG die Nichtanwendung der DBA-Freistellungsmethode für bestimmte Situationen an.

Andererseits beschäftigten sich im Anschluss an die Finanzkrise 2007/2008 zwei Studien der OECD aus den Jahren 2010 und 2011 speziell mit Verlusten im steuerlichen Zusammenhang. Beide Berichte stellten Aspekte der steuerlichen Verlustnutzung in den einzelnen teilnehmenden Staaten im Allgemeinen<sup>1</sup> und u. a. einzelstaatliche Maßnahmen gegen die Verlustberücksichtigung in mehr als einem Staat im Besonderen<sup>2</sup> vor. Die Schlussfolgerungen beider Berichte sprachen ausdrücklich die mehrfache steuerliche Berücksichtigung desselben wirtschaftlichen Verlusts an<sup>3</sup> und empfahlen, die Beschränkung solcher Möglichkeiten mehrfacher Verlustberücksichtigung zu erwägen.<sup>4</sup> Nach Satz 2 des von den Ausschüssen des Bundesrats am 24.10.2014 empfohlenen und nicht Gesetz gewordenen § 4 Abs. 5a EStG-E<sup>5</sup> sollten Aufwendungen nur abziehbar sein, soweit diese nicht in einem anderen Staat die Steuerbemessungsgrundlage mindern.

Als Hauptursache für solche mehrfachen Abzüge desselben wirtschaftlichen Verlusts wurden in beiden Berichten sog. hybrid mismatch arrangements ausgemacht,<sup>6</sup> die die OECD daraufhin in den Mittelpunkt eines Berichts aus 2012<sup>7</sup>

---

<sup>1</sup> OECD, Addressing Tax Risks Involving Bank Losses, 2010, S. 31 ff. (Kapitel 3), 69 ff. (Annex A); OECD, Corporate Loss Utilisation through Aggressive Tax Planning, 2011, S. 29 ff. (Kapitel 3).

<sup>2</sup> OECD, Addressing Tax Risks Involving Bank Losses, 2010, S. 36, 81; OECD, Corporate Loss Utilisation through Aggressive Tax Planning, 2011, S. 41 f.

<sup>3</sup> OECD, Addressing Tax Risks Involving Bank Losses, 2010, S. 64; OECD, Corporate Loss Utilisation through Aggressive Tax Planning, 2011, S. 78.

<sup>4</sup> OECD, Addressing Tax Risks Involving Bank Losses, 2010, S. 66; OECD, Corporate Loss Utilisation through Aggressive Tax Planning, 2011, S. 79.

<sup>5</sup> BR-Drs. 432/1/14, S. 12 (Nr. 9 Buchst. a). Dazu z. B. Linn, IStR 2014, S. 920 ff.

<sup>6</sup> OECD, Addressing Tax Risks Involving Bank Losses, 2010, S. 57; OECD, Corporate Loss Utilisation through Aggressive Tax Planning, 2011, S. 57.

<sup>7</sup> OECD, Hybrid Mismatch Arrangements: Tax Policy and Compliance Issues, 2012.

stellte und mit denen sie sich nochmals und umfassender in ihrem Abschlussbericht vom 5.10.2015 zu BEPS Aktionspunkt 2<sup>8</sup> beschäftigte. Schon Art. 9 der Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates vom 12.7.2016<sup>9</sup> machte Vorgaben zu hybriden Gestaltungen, wurde aber durch Art. 1 Nr. 4 der Richtlinie (EU) 2017/952 des Rates vom 29.5.2017<sup>10</sup> neugefasst und erhielt deutlich umfangreichere Vorschriften zu hybriden Gestaltungen; die durch Art. 1 Nr. 5 der Richtlinie (EU) 2017/952 des Rates vom 29.5.2017 neu eingefügten Art. 9a und 9b behandeln umgekehrt hybride Gestaltungen und Inkongruenzen bei der Steueransässigkeit.

Die doppelte Berücksichtigung desselben wirtschaftlichen Verlusts (Aufwands) in zwei Rechtsordnungen, die Gegenstand dieser Arbeit ist, ist in diesem aktuellen Kontext ein bedeutender Aspekt. Schon seit langer Zeit ist sie jedoch mögliches Ergebnis grenzüberschreitender Aktivität.

## **I. „Double dip“: Die historische Ausgangssituation und ihre Lösung**

In historischer Perspektive sticht die doppelt ansässige Gesellschaft („dual resident company“) als Anwendungsfall des „double dips“ hervor:<sup>11</sup> Eine Gesellschaft wurde nach amerikanischem Recht, insbesondere dem Recht des Staats Delaware,<sup>12</sup> gegründet und im Vereinigten Königreich geleitet.<sup>13</sup> Nach dem für die Ansässigkeit an die Gründung („incorporation“) anknüpfenden amerikanischen Steuerrecht war sie in den USA ansässig, nach dem an die Geschäftsleitung („central management and control“) anknüpfenden britischen Steuerrecht im Vereinigten Königreich. Diese Gesellschaft nahm zum Erwerb einer Gesellschaft („target“) ein Darlehen auf und erwirtschaftete aufgrund der Zinszahlun-

---

<sup>8</sup> OECD, Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2015. Eine deutsche Fassung dieses Abschlussberichts wurde am 27.1.2017 veröffentlicht, eine französische Fassung am 28.2.2017. In dieser Arbeit wird jeweils die englische Fassung der Abschlussberichte zu den BEPS Aktionspunkten 2, 3 und 6 herangezogen.

<sup>9</sup> ABIEU. L 193 v. 19.7.2016, S. 1 ff.

<sup>10</sup> ABIEU. L 144 v. 7.6.2017, S. 1 ff.

<sup>11</sup> Umfassender zum „double dip“ mittels doppelt ansässiger Gesellschaften im Verhältnis USA/Vereinigtes Königreich z. B. *Großmann*, Doppelt ansässige Kapitalgesellschaften, S. 55 ff.; *Morris*, ET 1985, S. 35 ff.; *Murby*, BIFD 1985, S. 373 ff. Authentisch: General Explanation of the Tax Reform Act of 1986, H.R. 3838, 99th Congress, Public Law 99-514, S. 1063 f. Vgl. auch *van Raad*, in: H./R./R./V., Doppelt ansässige Gesellschaften, S. 1 (3 ff.).

<sup>12</sup> Es wurde von einer „Delaware link company“ gesprochen (so *Murby*, BIFD 1985, S. 373 [373]).

<sup>13</sup> Praktisch wurde nicht eine doppelt ansässige Gesellschaft, sondern zwei nacheinander geschaltete, doppelt ansässige Gesellschaften in die britische und die amerikanische Gruppenbesteuerung einbezogen, vgl. *Morris*, ET 1985, S. 35 (35 f.); *Murby*, BIFD 1985, S. 373 (375, 378).

gen und mangels anderweitiger, kompensierender Einnahmen einen steuerlichen Verlust, den sie im Wege der amerikanischen Gruppenbesteuerung („consolidated return“) mit den Gewinnen von nur in den USA unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschaften derselben Gruppe und im Wege der britischen Gruppenbesteuerung („group relief“) mit den Gewinnen von nur im Vereinigten Königreich unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschaften derselben Gruppe verrechnete. Im Ergebnis wurde derselbe Verlust in zwei Steuerrechtsordnungen mit jeweils nur in einer Steuerrechtsordnung steuerpflichtigen Gewinnen, also „doppelt“, verrechnet. Die doppelte Verlustverrechnung mittels doppelt ansässiger Gesellschaften trat namentlich im Verhältnis USA/Vereinigtes Königreich und Australien/USA auf,<sup>14</sup> war darauf aber nicht beschränkt.<sup>15</sup>

Im November 1984 und im Dezember 1986 erfolgten Konsultationen durch das United Kingdom Board of Inland Revenue, die der gesetzlichen Regelung im Vereinigten Königreich vorausgingen.<sup>16</sup> Danach wurden für das Jahr 1983 im Hinblick auf Investitionen britischer Unternehmen im Ausland über 50 multinationale Unternehmensgruppen mit doppelt ansässigen Finanzierungsgesellschaften und Zinszahlungen von annähernd 250.000.000 £, im umgekehrten Fall (Investitionen ausländischer Unternehmen im Vereinigten Königreich) eine ähnliche große Anzahl von Unternehmen und Zinszahlungen in Höhe von ca. 150.000.000 £ ausgemacht.<sup>17</sup> Nach dem zweiten Konsultationsdokument hatte sich die Anzahl der identifizierten Unternehmensgruppen inzwischen fast verdoppelt und der Betrag steuerlich abzugsfähiger Zinszahlungen von 400.000.000 £ auf etwa 700.000.000 £ erhöht.<sup>18</sup> Wurden im Rahmen der ersten Konsultation noch die zwei Möglichkeiten, entweder die Abzugsfähigkeit von Zinszahlungen zu verwehren bzw. einzuschränken oder die Gruppenbesteuerung („group relief“) einzuschränken, aufgeführt,<sup>19</sup> wurde im Rahmen der zweiten Konsultation nur der

---

<sup>14</sup> Vgl. für die USA General Explanation of the Tax Reform Act of 1986, H.R. 3838, 99th Congress, Public Law 99-514, S. 1063.

<sup>15</sup> Nach *J. D. B. O.*, BTR 1987, S. 5 (Fn. 1) wurde im Hinblick auf doppelt ansässige Gesellschaften im Verhältnis Australien/Neuseeland von einem „Trans-Tasman Double Play“ gesprochen.

<sup>16</sup> *United Kingdom Board of Inland Revenue*, Taxation of International Business: Dual Resident Companies, Consultative Document, London 1984 (auch abgedruckt in: ET 1985, S. 38 f.); *United Kingdom Board of Inland Revenue*, Taxation of International Business: Dual Resident Companies, Consultative Document, London 1986 (auch abgedruckt in: ET 1987, S. 100 ff.).

<sup>17</sup> *United Kingdom Board of Inland Revenue*, Taxation of International Business: Dual Resident Companies, Consultative Document, London 1984, S. 3 (auch abgedruckt in: ET 1985, S. 38 [38]).

<sup>18</sup> *United Kingdom Board of Inland Revenue*, Taxation of International Business: Dual Resident Companies, Consultative Document, London 1986, S. 1 (auch abgedruckt in: ET 1987, S. 100 [100]).

<sup>19</sup> *United Kingdom Board of Inland Revenue*, Taxation of International Business: Dual Resident Companies, Consultative Document, London 1984, S. 4 (auch abgedruckt in: ET 1985, S. 38 [39]).