

Aktuelle Änderungen des Verlustverwertungsverbotes bei Organisationen gemäß § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG

Christoph Urtz

Inhalt

I.	Wahl des Themas	630
II.	Überblick über die Bestimmung des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG und ihre historische Entwicklung einschließlich der aktuellen Änderungen.....	631
III.	Bezug zur österreichischen Gruppenbesteuerung anhand von Beispielen	637
IV.	Systematik und Gesetzeszweck des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG (in der aktuellen Fassung).....	645
	1. Verhinderung der doppelten (oder mehrfachen) Verlustberücksichtigung als Hauptzweck.....	645
	2. Einschränkung auf doppelt ansässige Personen?.....	649
	3. Einbeziehung in ein Gruppenbesteuerungssystem im ausländischen Staat?	651
V.	Einzelne Anwendungsfragen des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG (in der aktuellen Fassung).....	656
	1. Sachlicher Anwendungsbereich – umfasste Steuern	656
	2. Persönlicher Anwendungsbereich.....	656
	3. Einkommen aus ausländischen oder auch aus inländischen Quellen	659
	4. Verlustberücksichtigung im Ausland und negatives Einkommen	661
	5. Grundfreiheiten des AEUV und daraus resultierende Einschränkungen für die Anwendung des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG	664
VI.	Fazit: Europarechtliche und verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Vorschrift des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG?	668

innerhalb einer Gruppe – (in letzter Konsequenz) beim ausländischen Gruppenträger berücksichtigt wird. Dies bedeutet letztlich auch, dass die Verluste (negativen Einkünfte) eines Organträgers oder einer Organgesellschaft im Ausland nicht konkret bei demselben Rechtsträger berücksichtigt werden müssen. Zur Stammfassung des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG nach dem UrtsFG wurde diese Frage hingegen noch kontrovers diskutiert; es war streitig, ob die Identität des Steuerpflichtigen im In- und Ausland für Zwecke der Verlustberücksichtigung vorliegen müsse.⁸⁵ Die im Zuge der Neufassung dieser Vorschrift durch das „Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts“ eingefügte Wortfolge „andere Person“ zeigt m.E. klar, dass eine solche Subjektkontinuität gerade nicht erforderlich ist (solange diese andere Person, wie oben ausgeführt, nur zu einer ausländischen Gruppe gehört).

Als Zwischenergebnis ist daher festzuhalten: Auch die Neufassung setzt m.E. daher weiterhin voraus, dass der Organträger oder die Organgesellschaft im Ausland in eine Gruppenbesteuerung einbezogen sein muss, die ein System der Zurechnung oder Konsolidierung (von negativen und positiven Einkommen bzw. von Einkünften) als Rechtsfolge vorsieht. Mit der „anderen Person“ in § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG ist somit eine Person gemeint, die im Ausland in ein Gruppenbesteuerungssystem einbezogen ist (in der Regel wird es sich um den Gruppenträger handeln). Dies bedeutet letztlich, dass sich trotz des Wegfalls der Wortfolge „entsprechende Besteuerung“ inhaltlich praktisch nichts geändert hat (siehe dazu sogleich unten).

Unter welchen Voraussetzungen im Ausland eine „Gruppenbesteuerung“ oder „Gruppe“ vorliegt, legt § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG nicht fest. Auch die Gesetzesmaterialien (zur Neufassung) erwähnen nur die Begriffe „Gruppenbesteuerung“ oder „Gruppenträger“, verraten aber nichts über die materiellen oder formalen Eingliederungsvoraussetzungen bzw. Mitgliedsvoraussetzungen für eine Gruppe. Der einzige inhaltliche Hinweis liegt darin, dass die negativen Einkünfte nicht nur mit den Einkünften des Gruppenträgers ausgeglichen, sondern auch „abgezogen“ werden können.⁸⁶ Meines Erachtens kann aus dem Schweigen des Gesetzgebers nur der Schluss gezogen werden, dass keinerlei materiellen oder formalen Anforderungen an die Bildung einer Gruppe im Ausland gestellt werden; dies ergibt sich m.E. gerade aus dem Wegfall der Wortfolge der „entsprechenden Besteuerung“. Es genügt somit, dass es im

⁸⁵ Für eine solche Identität z.B. Meißcke, DB 2002, 911; Frotscher (Fußn. 2), § 14 KStG, Rn. 519 ff.; dagegen z.B. Schreiber/Meissel, ISR 2002, 581.

⁸⁶ Siehe dazu noch unten Abschn. V.4.

Ausland als Rechtsfolge zu einer Zurechnung oder Konsolidierung (von negativen und positiven Einkommen bzw. von Einkünften) kommt (die oben erwähnte h.M. zur Stammfassung, die das Vorliegen einer „entsprechenden Besteuerung“ bereits dann bejaht hat, wenn die betroffene Person im Ausland in eine Gruppenbesteuerung einbezogen worden ist – die ein System der Zurechnung oder Konsolidierung als Rechtsfolge vorsieht – wurde somit sozusagen im Nachhinein legitimiert). Somit könnte im Ergebnis eine Gruppe (ohne dass es irgendwelche materiellen Voraussetzungen wie z.B. eine bestimmte Beteiligungshöhe gäbe) auch lediglich durch eine Antragstellung oder auch nur durch eine entsprechende Option in der Steuererklärung gebildet werden. Natürlich könnte gegen diese Lösung eingewendet werden, dass die Einbeziehung des deutschen Organträgers oder der deutschen Organgesellschaft in ein ausländisches Gruppenbesteuerungssystem im Gesetzestext laut nicht ausdrücklich vorgesehen ist, was umso mehr gilt, als die Wortfolge „entsprechende Besteuerung“ ja weggefallen ist. So gesehen könnte nicht ausgeschlossen werden, dass der Gesetzgeber auch andere Fälle der doppelten Verlustberücksichtigung vor Augen hatte. Dafür könnte man auch ins Treffen führen, dass die Gesetzesmaterialien (zur Neufassung) bei Erwähnung des ausländischen Gruppenträgers – die auf das Erfordernis einer ausländischen Gruppe schließen lässt – das Wort „insbesondere“ verwenden. Denkt man diese Argumentation weiter, müsste der Gesetzgeber aber jedenfalls an Fälle gedacht haben, die einem Gruppenbesteuerungssystem insoweit gleichwertig sind, als es in der gleichen Periode bei einer anderen Person zur Verlustberücksichtigung kommt. Solche Fälle sind m.E. praktisch kaum denkbar. Dies insbesondere auch deswegen, da nach der hier vertretenen Auffassung für das Vorliegen einer ausländischen Gruppe ohnehin keine materiellen oder formalen (Tatbestands-)Voraussetzungen verlangt werden dürfen. Da die „Minimalanforderungen“ an eine ausländische Gruppe somit denkbar gering sind, wäre damit praktisch jeder Fall einer Verlustberücksichtigung im Ausland bei einer anderen Person in diesem Sinne eine „Gruppe“.

Mitglied der EU oder des EWR ein DBA mit Anrechnungsmethode abgeschlossen hat (abgesehen von dem eher theoretischen Fall des Fehlens eines DBA). Praktische Bedeutung wird § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG daher insbesondere im Verhältnis zu Drittstaaten haben.¹⁴⁷ Ob diese praktische Einschränkung des Anwendungsbereiches aber auch zu einer stärkeren inhaltlichen Bestimmtheit der Vorschrift führt, darf allerdings bereits deswegen bezweifelt werden, da diese Einschränkung ja gerade gegenüber Drittstaaten nicht gilt.

Im Ergebnis hat daher die Ansicht von *Frotzter* einiges für sich (ohne dass dies hier abschließend beurteilt werden soll): Die Vorschrift des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG wirft jedenfalls verfassungsrechtliche Bedenken auf, und zwar insbesondere hinsichtlich des Bestimmtheitsgebotes.
Im Schrifttum werden außerdem Bedenken aus Sicht des Europarechts gefärbt, und zwar wegen eines denkbaren Verstoßes gegen die Grundfreiheiten des AEUV.¹⁴⁸ Meines Erachtens sind diese Bedenken aber durch die Entwicklung der Rechtsprechung ausgeräumt; durch die jüngste Entscheidung des EuGH in der Rs. Philips Electronics ist m.E. auch klar gestellt, dass die Vorschrift des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG durch geltungserhaltende Reduktion auf Einkünfte aus ausländischen Quellen beschränkt werden kann.

¹⁴⁷ Siehe zum Ganzen Abschn. V.3. und auch V.5.
¹⁴⁸ Vgl. nochmals z.B. *Frotzter* (Fußn. 2), § 14 KStG, Rn. 535 ff. und Brink (Fußn. 59), § 14, Rn. 972; siehe zum Ganzen Abschn. V.5.

Das Steuerrecht der Unternehmen

**Festschrift
für Gerrit Frotscher
zum 70. Geburtstag**

Herausgegeben von

Jürgen Lüdicke
Jörg Manfred Mössner
Lars Hummel

Haufe Gruppe
Freiburg · München