

II. Organschaft und Verlustberücksichtigung im Ausland (»double dip«)

Jürgen Lüdicke

1. Vorbemerkung

Eine Annäherung an das Thema »Organschaft und Verlustberücksichtigung im Ausland (>double dip<«) kann auf zweierlei Weise erfolgen: zum einen durch eine Darstellung der mit dem Thema angesprochenen Vorschrift des § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG, nach welcher ein negatives Einkommen des Organträgers bei der inländischen Besteuerung unberücksichtigt bleibt, soweit es in einem ausländischen Staat im Rahmen einer der deutschen Besteuerung des Organträgers entsprechenden Besteuerung berücksichtigt wird; zum anderen durch eine Darstellung der rechtstatsächlichen Ausgangslage, die sich aus der Sicht der Steuerpflichtigen als Gestaltungsmöglichkeit (>double dip«) und aus der Sicht der beteiligten Fisci als regelungs- und einschränkungsbedürftig darstellen mag. Da sich Regelungsgegenstand und Rechtsfolge des § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG – wie im einzelnen noch zu zeigen sein wird – nicht einmal ansatzweise verlässlich feststellen lassen (auch ein BMF-Schreiben oder Erläuterungen in den amtlichen Formularen zur Körperschaftsteuererklärung liegen mehr als zwei Jahre nach dem In-Kraft-Treten noch nicht vor), bleibt sinnvoller Weise nur der zweite Weg.

2. Doppelte Verlustnutzung (>double dip«)

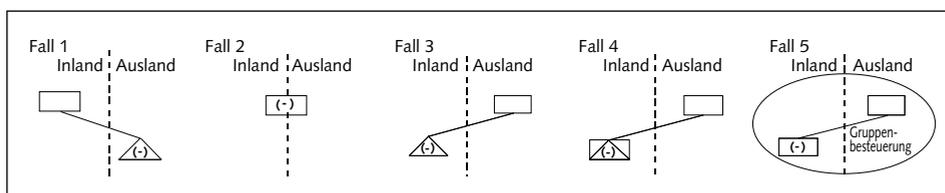
a) Problemstellung

Zur Verdeutlichung der Problematik ist zunächst die **Situation ohne inländische Organschaft** zu betrachten. Verluste eines Steuerpflichtigen, die bei der inländischen Einkommensermittlung im Grundsatz zu berücksichtigen sind, können aus den verschiedensten Gründen auch im Ausland Berücksichtigung finden. Hierzu sind **fünf Grundfälle** zu unterscheiden.

- Das Ausland kann einen Verlust im Rahmen einer dortigen beschränkten Steuerpflicht annehmen (Fall 1).
- Der Steuerpflichtige kann doppelt ansässig und in beiden Staaten unbeschränkt steuerpflichtig sein (Fall 2).
- Ein im Rahmen der inländischen beschränkten Steuerpflicht erlittener Verlust kann im ausländischen Ansässigkeitsstaat berücksichtigt werden (Fall 3).
- Der ausländische Staat kann den hiesigen Steuerpflichtigen als transparent ansehen¹ und seinen Verlust einer dort steuerpflichtigen Person zurechnen (Fall 4).

¹ Z.B. aufgrund eines »Typenvergleichs« oder auch aufgrund einer entsprechenden Option (z.B. nach Art der US-amerikanischen *check the box*-Regeln).

- Das ausländische Steuerrecht kann die Einkünfte einer deutschen Kapitalgesellschaft im Rahmen einer weltweiten Konsolidierung oder Gruppenbesteuerung bei ihrem ausländischen Anteilseigner berücksichtigen (Fall 5).²



Eine **doppelte Verlustberücksichtigung** ist in solchen Fällen **nichts Ungewöhnliches**. Sie führt freilich für sich genommen nicht zu einem Steuervorteil, weil der Verlust nicht im Wege zeitgleicher doppelter Verrechnung mit Gewinnen doppelt »verwertet« wird; daher liegt kein »double dip« im übliche Sinne³ vor. Die Verrechnung des ausländischen Betriebsstättenverlusts mit eventuellen anderen inländischen Einkünften in Fall (1) ist keine doppelte Verlustverwertung. In Fall (2) ist ein insgesamt entstandener Verlust (vorbehaltlich der Unterschiede bei der Gewinnermittlung) zwar in beiden Staaten zeitgleich zu berücksichtigen, wirkt sich aber nur über einen Verlustvortrag oder -rücktrag aus. Im Fall (3) ist der Verlust zwar geeignet, im Ausland mit anderen ausländischen Einkünften des Steuerpflichtigen verrechnet zu werden; auch in den Fällen (4) und (5) mag der Verlust im Ausland bei anderen Steuerpflichtigen mit sonstigen – der deutschen Besteuerung regelmäßig nicht unterliegenden – Einkünften verrechnet werden. Dies ist indessen im Fall (3) eine selbstverständliche Folge der Anwendung des Welteinkommensprinzips im Ausland. Im übrigen ist dies eine konsequente Folge der Tatsache, dass im Fall (4) der inländische Steuerpflichtige aus der Sicht des ausländischen Steuerrechts transparent bzw. im Fall (5) in eine ausländische weltweite Gruppenbesteuerung einbezogen ist. Daher werden Gewinne des inländischen Steuerpflichtigen in anderen Jahren gleichermaßen der ausländischen Besteuerung unterliegen. Indessen fehlt es im Inland in den Fällen (3), (4) und (5) an einer »vorteilhaften« Verwertungsmöglichkeit für den Verlust im Sinne eines »double dip«.⁴

Der deutsche Gesetzgeber hat insofern zu Recht davon abgesehen, die Tatsache, dass ein nach deutschem und ausländischem Steuerrecht vorliegender Verlust im Ausland berücksichtigt wird, zum Anlass für **inländische Verlustverrechnungsbeschränkungen** zu nehmen. Eine Verlustverrechnungsbeschränkung wegen ausländischer Verlustberücksichtigung hätte – jedenfalls außerhalb einer Organschaft – im Grundsatz auch **keinen Sinn** gemacht. Denn eine Verlustberücksichtigung im Ausland rechtfertigt offensichtlich nicht den vollständigen und endgültigen Ausschluss des Verlusts von der Berücksichtigung im Inland, wenn frühere oder spätere Gewinne aus derselben Quelle der inländischen Besteuerung unterliegen. Das Gesetz könnte den Ausgleich des Verlusts mit anderen Einkünften allenfalls temporär ausschließen und auf die spätere Verrechnung

2 So etwa in Dänemark und Frankreich. Ob aus Gründen des Gemeinschaftsrechts eine Verpflichtung zur Berücksichtigung von Verlusten ausländischer EU-Tochtergesellschaften besteht, mag hier dahinstehen; vgl. insoweit ablehnend UK Special Commissioners in *Marks & Spencer plc v Halsey* vom 17.12.2002, International Tax Law Reports 2003, Heft Nr. 5, 536.

3 Vgl. zur Bezeichnung etwa Jacobs, Internationale Unternehmensbesteuerung, 1245.

4 Vgl. zur im Allgemeinen fehlenden Verlustverwertungsmöglichkeit bei doppelansässigen Gesellschaften Großmann, Doppelt ansässige Kapitalgesellschaften, 162; Orth, IStR 2002, Beihefter zu Heft 9, 15.

mit positiven Einkünften aus derselben Quelle beschränken.⁵ Eine derartige Verlustverrechnungsbeschränkung erübrigt sich jedoch, wenn der Verlust in den genannten Fällen mangels anderer positiver Einkünfte des Steuerpflichtigen, die der inländischen Besteuerung unterliegen, ohnehin nur durch Vortrag oder Rücktrag verwertet werden kann.⁶

Die Lage stellt sich anders dar, wenn der Steuerpflichtige im Inland Mitglied einer steuerlich anerkannten **Organschaft** ist. In diesem Fall kann sein Verlust im Inland **zeitgleich** durch Verrechnung mit Gewinnen anderer Mitglieder des Organkreises genutzt werden. Dies ist freilich für sich genommen ebenfalls nichts Ungewöhnliches und wird geradezu als ein, wenn nicht als *der* Zweck der Organschaft angesehen.

Im Hinblick auf die Berücksichtigung eines von einem Mitglied eines Organkreises erzielten Verlusts im Ausland können **zwei Fallgruppen** unterschieden werden je nachdem, ob der Verlust im Ausland lediglich bei demselben Steuerpflichtigen vor- oder zurückgetragen oder ob der Verlust zeitgleich mit anderen Einkünften desselben Steuerpflichtigen oder mit Einkünften eines anderen Steuerpflichtigen verrechnet werden kann. Wenn der Verlust nur im Wege des Vor- oder Rücktrags von demselben Steuerpflichtigen genutzt werden kann – wie regelmäßig in den Fällen (1) und (2) –, liegt kein Steuervorteil durch doppelte Verlustnutzung im Sinne eines »double dip« vor. Allein in den Fällen, in denen der im Inland zeitgleich mit Gewinnen anderer Mitglieder des Organkreises verrechnete Verlust auch im Ausland einer sofortigen Verrechnung mit anderen Einkünften desselben oder eines anderen Steuerpflichtigen zugänglich ist, kann von einem **Vorteil durch doppelte »Nutzung« des Verlusts** gesprochen werden. Eine derartige Verrechnung mit anderen Einkünften derselben oder einer anderen Person im Ausland ist – mit oder ohne Gruppenbesteuerung – in den Fällen (3), (4) und (5) möglich. Eine derartige Verrechnung im Ausland kommt auch in Betracht, wenn im Fall (1) der im Ausland beschränkt Steuerpflichtige mit seiner dortigen Betriebsstätte oder im Fall (2) der doppelansässige Steuerpflichtige in eine ausländische Gruppenbesteuerung einbezogen ist.

Eine ganz andere Frage ist es freilich, ob der Vorteil der sofortigen doppelten Verlustnutzung immer oder zumindest in bestimmten Fällen gesetzlich eingeschränkt werden sollte.

Bis zur Einführung der Vorschrift des § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG durch das UntStFG kannte das deutsche Steuerrecht keine solche Einschränkung. Der Ausgleich von Verlusten gleich welcher Art war völlig unabhängig von einer etwaigen Berücksichtigung dieser Verluste in ausländischen Staaten. Anlass für die Regelung in § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG war die **Aufgabe des sog. doppelten Inlandsbezugs** für korporative Organträger. Dieselben mussten bis zum VZ 2000 gem. § 14 Abs. 1 Nr. 3 i.d.F. des § 34 Abs. 6 KStG i.d.F. des UntStFG eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse mit Geschäftsleitung *und* Sitz im Inland sein.^{6a} Danach war es im Regelfall ausgeschlossen, dass ein unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtiger Organträger zugleich in einem anderen Staat unbeschränkt steuerpflichtig war.⁷ Mit Wirkung ab VZ 2001 sind gem. § 14 Abs. 1 Nr. 2

5 Entsprechend den Regelungen in § 2a Abs. 1 Satz 3 ff., § 2b Satz 4, § 15 Abs. 4 Satz 2, § 15a Abs. 2, § 22 Nr. 3 Satz 4, § 23 Abs. 3 Satz 9 EStG.

6 Die in Fall (1) an sich gegebene Verrechnungsmöglichkeit im Inland rechtfertigt keine Beschränkung, weil im Ausland keine zeitgleiche »Nutzungsmöglichkeit« besteht.

6a Anders nunmehr BFH vom 29.01.2003, IStR 2003, 422, wegen Verstoß der Vorschrift gegen das Diskriminierungsverbot des Art. 24 Abs. 4 DBA-USA Cent. (entspricht Art. 24 Abs. 5 OECD-MA).

7 Vgl. zu dieser Methode der Verhinderung einer doppelten Verlustverwertung auch Großmann, Doppelt ansässige Kapitalgesellschaften, 163.

KStG i.d.F. des UntStFG auch ausländische Rechtsträger als Organträger zugelassen, wenn sie ihre Geschäftsleitung im Inland haben. Unter dieser Voraussetzung ist eine doppeltansässige Gesellschaft im Fall (2) geeignet, Organträger zu sein.

Die in diesem Zusammenhang geschaffene Regelung des § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG soll nach der **Gesetzesbegründung** »bei doppelt ansässigen Gesellschaften (verhindern), dass Verluste im In- und Ausland doppelt oder aufgrund entsprechender nationaler Regelungen ausländischer Staaten (z.B. in den USA) stets zu Lasten der Bundesrepublik Deutschland berücksichtigt werden.«⁸ Diese recht knappe Begründung lässt darauf schließen, dass der Gesetzgeber ein regelungsbedürftiges Problem bei den erstmals als Organträger zugelassenen doppelt ansässigen ausländischen Gesellschaften gesehen hat. Die Stoßrichtung der Vorschrift war offenbar eine zweifache. So sollte zum einen bei doppelt ansässigen Organträgern keine doppelte Verlustnutzung im In- und Ausland möglich sein. Zum anderen sollte die Verlustnutzung im Inland aber auch dann ausgeschlossen werden, wenn dieselbe im Ausland nach den ausländischen Vorschriften – ebenfalls – ausgeschlossen ist; dies bedeutet im Klartext, dass in diesen Fällen die Verlustnutzung vollständig ausgeschlossen werden sollte ohne eine weitere Abwägung, welcher Staat »eigentlich« die Verluste berücksichtigen müsste. Ohne an dieser Stelle bereits auf Einzelheiten der gesetzlichen Regelung einzugehen, ist kritisch anzumerken, dass der Ausschluss der Berücksichtigung auch von *inländischen* Verlusten, die im Grundsatz der inländischen Besteuerung unterliegen, allein aus dem Grunde, dass sie in einem ausländischen Staat – warum auch immer – *nicht* berücksichtigt werden,⁹ weder rechtspolitisch begründbar noch unter dem Gesichtspunkt der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit nachvollziehbar erscheint.¹⁰

Hiervon abgesehen stellt sich die generelle Frage, *warum* die doppelte Verlustnutzung im In- und Ausland verhindert werden sollte. Die Gesetzesbegründung äußert sich nicht zu dem **Regelungsgrund** der Vorschrift. Da das Gesetz für die Besteuerung entsprechender Gewinne im In- und Ausland keine einschränkende Regelung vorsieht, bedarf die Beantwortung dieser Frage weiterer Überlegungen. Die Erwähnung entsprechender Regelungen in den USA (sog. *dual consolidated loss rules*) legt es nahe, dieselben kurz zu betrachten.

b) USA: Dual Consolidated Loss Rules

Die USA haben schon 1986 in Sec. 1503 (d) des Internal Revenue Code (IRC) sog. *dual consolidated loss rules* eingeführt.¹¹ Unter einem ***dual consolidated loss*** (DCL) wird ein Verlust verstanden, den eine nach US-amerikanischem Steuerrecht in den USA ansässige Kapitalgesellschaft erleidet, die in einem ausländischen Staat entweder auf Grund ihres Sitzes steuerpflichtig ist oder dort aus anderen Gründen der unbeschränkten Steuerpflicht mit

8 BR-Drs. 638/01, 59; BT-Drs. 14/6882, 37, noch zu § 14 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 KStG-E.

9 Dieses Regelungsziel ist freilich wegen ungeeigneter Formulierung des Gesetzes ohnehin verfehlt worden (vgl. 3.d)aa) a.E.).

10 Sollten die Gesetzesverfasser davon ausgegangen sein, dass die Verlustnutzung in solchen Fällen im Inland *statt* im Ausland erfolgt (»stets zu Lasten der Bundesrepublik«), wäre dies unrichtig, weil der Umfang der inländischen Besteuerung von der Behandlung im Ausland unabhängig ist.

11 Zu weiteren Einzelheiten vgl. Orth, IStR 2002, Beihefter zu Heft 9, 11 ff.; Schreiber/Meisel, IStR 2002, 582 f.; Blessing, DK 2003, 113 ff., 203 ff.

ihren weltweiten Einkünften unterliegt (*dual resident corporation* – DRC).¹² Ein solcher *dual consolidated loss* kann grundsätzlich nicht mit den steuerpflichtigen Einkünften eines anderen Mitglieds des US-Organkeises (*affiliated group*) in demselben oder in einem anderen Jahr verrechnet werden.¹³ Das Verlustverrechnungsverbot entfällt jedoch, wenn der Verlust nach dem Steuerrecht des anderen Staats nicht mit den Gewinnen anderer Steuerpflichtiger, namentlich innerhalb einer Organschaft, in demselben oder in einem anderen Jahr verrechnet werden kann.¹⁴ Die Regelungen gelten entsprechend für Verluste ausländischer Betriebsstätten oder Personengesellschaften (*separate unit*) und ausländischer Gesellschaften, die in den USA, etwa auf Grund einer *election* nach den *check the box-rules*, als Betriebsstätten oder Personengesellschaften behandelt werden (*hybrid entity separate unit*).¹⁵ Der mit den Gewinnen anderer Mitglieder des US-Organkeises nicht verrechenbare *dual consolidated loss* ist nicht von jeglicher Berücksichtigung ausgeschlossen; er kann mit den Gewinnen der DRC in anderen Jahren im Wege des Verlustvortrags oder -rücktrags ausgeglichen werden.¹⁶

Zur Absicherung der dargestellten Regeln dient die sog. *mirror rule*.¹⁷ Danach wird die DRC (und ebenso eine gleichgestellte *separate unit* oder *hybrid entity separate unit*) so behandelt, als hätte sie ihren *dual consolidated loss* mit dem Gewinn eines anderen Steuerpflichtigen in einem ausländischen Staat verrechnet, wenn dieser ausländische Staat eine derartige Verrechnung untersagt, weil die *dual resident corporation* auch in einem anderen Staat unbeschränkt steuerpflichtig ist. Infolge der *mirror rule* ist die sofortige Verlustverrechnung in den USA im Rahmen der *consolidated group* bereits auf Grund der Existenz von *dual consolidated loss rules* in dem ausländischen Staat mit der Folge der völligen Nichtberücksichtigung ausgeschlossen.¹⁸

Drei Aspekte der US-amerikanischen *dual consolidated loss rules* verdienen festgehalten zu werden. Die *dual consolidated loss rules* finden nur auf Mitglieder eines US-Organkeises Anwendung, die entweder doppelansässig sind oder die durch eine ausländische *separate unit* oder *hybrid entity separate unit* Einkünfte erzielen. Die *dual consolidated loss rules* knüpfen an die Verrechnung der fraglichen Verluste mit Gewinnen anderer Steuerpflichtiger in einem ausländischen Staat an, wobei die *dual consolidated loss rules* auch dann Anwendung finden, wenn der ausländische Staat entsprechende Regeln erlassen hat und es deswegen nicht zu einer *tatsächlichen* Verlustverrechnung kommt (*mirror rule*). Schließlich bezwecken die *dual consolidated loss rules* nicht den vollständigen Ausschluss der fraglichen Verluste von jeglicher Berücksichtigung, sondern lediglich von der *sofortigen* Verrechnung mit Gewinnen anderer US-amerikanischer *affiliates*.

Die US-amerikanischen *dual consolidated loss rules* treffen somit recht zielgenau die oben¹⁹ identifizierten Fälle der sofortigen doppelten Verlustnutzung im Entstehungsjahr der Verluste, namentlich die Fälle (1) und (2) sowie, bedingt durch die Besonderheit der

12 Sec. 1503 (d) (2) (A) IRC.

13 Sec. 1503 (d) (1) IRC; in Folge der Beteiligung der DRC an der *affiliated group* handelt es sich um eine *consolidated group* (Reg. § 1.1503 – 2 (c) (8)).

14 Sec. 1503 (d) (2) (B) IRC, Reg. § 1.1503 – 2 (c) (5) (ii). Der DCL kann auch auf Grund eines Wahlrechts (G 2 Elective Relief) nutzbar sein; vgl. Schreiber/Meißel, IStR 2002, 582, Fn. 2.

15 Sec. 1503 (d) (3) IRC, Reg. § 1.1503 – 2 (c) (3) und (4).

16 Reg. § 1.1503 – 2 (d) (2) (i).

17 Reg. § 1.1503 – 2 (c) (15) (iv).

18 Vgl. auch Schreiber/Meißel, IStR 2002, 583 f., und Blessing, DK 2003, 213, zu der noch offenen Frage, ob die ausländischen *dual consolidated loss rules* in concreto anwendbar sein müssen.

19 Unter 2.a).

check the box-rules, den Fall der Einbeziehung der Einkünfte einer als transparent behandelten ausländischen Tochtergesellschaft.

Die schlichte Tatsache der Existenz der US-amerikanischen *dual consolidated loss rules* gibt freilich für sich genommen auch keine Antwort auf die Frage, *warum* solche Regeln gesetzgeberisch sinnvoll sind. Sie wurden ursprünglich offenbar nur geschaffen, um Wettbewerbsvorteile gegenüber US-amerikanischen Unternehmen bei Inbound-Investitionen durch doppelte Verlustnutzung mittels doppelansässiger Gesellschaften auszuschließen.²⁰ Die späteren Erweiterungen des Anwendungsbereichs der *dual consolidated loss rules* lassen sich so freilich nicht begründen. Der Verweis auf die Anknüpfung der Besteuerung an den Ort der Gründung²¹ kann nur erklären, weshalb *dual resident corporations* im Verhältnis der USA zu anderen Staaten, die üblicherweise an den Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung anknüpfen, ein relativ häufiges Phänomen sein mögen. Auch der Hinweis auf die von den USA in ihren DBA regelmäßig vereinbarte Anrechnungsmethode²² verdeutlicht lediglich Unterschiede zur deutschen Ausgangslage. Wirklich einleuchtende Gründe für den Ausschluss der Verlustverrechnung innerhalb der *consolidated group* in sämtlichen Konstellationen, die auf das deutsche Steuerrecht übertragbar wären, liegen hierin jedoch nicht.²³

c) Andere Staaten

Dual consolidated loss rules zur Verhinderung doppelter Verlustnutzung im Rahmen einer inländischen Gruppenbesteuerung existieren auch in anderen Staaten wie Großbritannien, Australien und Neuseeland. In Australien und Neuseeland gelten die Einschränkungen nur für doppelansässige Kapitalgesellschaften,²⁴ während die britischen Regelungen – trotz hieran geäußerter systematischer Kritik²⁵ – weiter gefasst sind.²⁶

d) Resümee

Den *dual consolidated loss rules* liegt **kein international durchgängiges Konzept** zugrunde. Dies gilt schon für die Frage, ob ihre Anwendung auf doppelt ansässige Gesellschaften beschränkt oder auf weitere Fallgruppen erstreckt wird. Die Regelungen scheinen vornehmlich der allgemeinen **Befürchtung der Staaten** zu entspringen, international agierende Steuerpflichtige könnten im Verlustfall **»ungerechtfertigte« Vorteile** durch doppelte Nutzung der Verluste erlangen.²⁷ Jedenfalls beruhen die Regelungen ganz offensichtlich

20 Vgl. aus dem Senat Report von 1986: »The committee believes that elimination of double dipping for foreign-owned businesses will tend to put U.S.-owned and foreign-owned businesses on a competitive par.« (zitiert nach Blessing, DK 2003, 114).

21 Schreiber/Meisel, IStR 2002, 582.

22 Meilicke, DB 2002, 912; Frotscher, DK 2003, 102.

23 Ebenso Prinz/Simon, DK 2003, 108 f.

24 Vgl. Blessing, DK 2003, 216.

25 Nachweise bei Großmann, Doppelt ansässige Kapitalgesellschaften, 59.

26 Vgl. Blessing, DK 2003, 216; Orth, IStR 2002, Beihefter zu Heft 9, 13 (insoweit zu Australien überholt).

27 Vgl. auch Nr. 1 der Protokollerklärung der Bundesregierung zur »Vermittlungsempfehlung zum StVergAbG« vom 09.04.2003.

nicht auf einer fundierten Begründung, *warum* Einkünfte, die im Grundsatz der Besteuerung in dem jeweiligen Staat unterliegen, im Verlustfall schon deswegen unberücksichtigt bleiben sollen, weil der Verlust sich auch in einem anderen Staat auswirkt oder er dies infolge entsprechender »Abwehrgesetzgebung« gerade nicht tut. Dabei wird die vollständige Nichtberücksichtigung der Verluste im Entstehungsjahr in allen beteiligten Staaten ohne Reflektion der Frage hingenommen, *ob* einer der Staaten und ggf. *welcher* Staat vorrangig zur sofortigen Verlustberücksichtigung berufen wäre.

3. § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG i.d.F. des UntStFG

a) Einführung

Die deutsche *dual consolidated loss rule*, § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG, ist seit ihrer Einführung **Gegenstand eingehender Diskussionen** im Fachschrifttum. Es besteht Einigkeit, dass die Vorschrift **missglückt, kaum verständlich**, in Tatbestand und Rechtsfolge **unklar** und keinesfalls rechtssicher, wenn denn überhaupt anwendbar ist.²⁸ Auch besteht Einigkeit, dass der gesetzgeberische Wille nicht eindeutig feststellbar ist. Die in diesem Zusammenhang zum Ausdruck kommende Deutlichkeit der Kritik ist selbst unter Berücksichtigung des bei der derzeitigen Steuergesetzgebung üblichen Niveaus bemerkenswert.²⁹ Ferner wird die Verfassungsmäßigkeit der Vorschrift angezweifelt, wengleich in unterschiedlicher Intensität und mit unterschiedlichen Begründungen.³⁰

Es verwundert daher kaum, dass die Finanzverwaltung sich bislang nicht dazu geäußert hat, ob und in welcher Weise sie die Vorschrift anzuwenden gedenkt.³¹ Dies ist allerdings insofern **skandalös**, als die Vorschrift durch den Gesetzentwurf der Bundesregierung,³² mithin durch die Exekutive, in das Gesetzgebungsverfahren zum UntStFG eingebracht worden ist.

Unmittelbar nach dem Bekannt werden des Entwurfs ist auf Fachtagungen und im Schrifttum auf die offensichtlichen Unklarheiten und Probleme hingewiesen worden.³³

28 So *alle* Kommentierungen der Vorschrift und im Anhang genannten Beiträge zu der Vorschrift.

29 »Des Nachts lässt der Gesetzgeber ... Mr. Hyde sein Unwesen treiben«, Löwenstein/Maier, IStR 2002, 193; »seltsame Vorschrift«, Frotscher, DK 2003, 101; »verkorkst«, »nicht nachbesserungsfähige Missgeburt«, Meilicke, DB 2002, 917; »ein Monster kreierte«, Thömmes in 53. Steuerrechtliche Jahrestagung, 38; »kaum erkennbar ... welche Fälle hier gemeint sein sollen«, Herlinghaus, GmbHR 2001, 963; »Zufallsergebnisse produzierenden ... Anwendungsbereich«, Rödder, DStR 2002, 1802; »Fehlverständnis der US-amerikanischen ‚Dual Consolidated Loss‘-Vorschriften«, Töben/Schulte-Rummel, FR 2002, 426; »ohne den dafür erforderlichen Sachverstand«, Meilicke, DB 2002, 912; »Dummheit der Verfasser«, »beispiellosen Dilettantismus«, Walter in Arthur Andersen, § 14 KStG, Rz. 957.1.

30 Endres/Thies, RIW 2002, 278; Frotscher in Frotscher/Maas, § 14 KStG, Rz. 257 ff.; Hey, BB 2002, 916; Löwenstein/Maier, IStR 2002, 190; Orth, IStR 2002, Beihefter zu Heft 9, 17; Schreiber/Meißel, IStR 2002, 585; Töben/Schulte-Rummel, FR 2002, 426; Walter in Arthur Andersen, § 14 KStG, Rz. 957.1.

31 Vgl. zum Fehlen entsprechender Erfassungsfelder und Hinweise in den amtlichen Formularen unter 1.; ein gleichheitskonformer Gesetzesvollzug erscheint für die Vergangenheit aufgrund der Gesetzesmängel ausgeschlossen (zur Verfassungswidrigkeit wegen struktureller Erhebungsmängel vgl. auch BVerfG vom 27.06.1991, BStBl. II 1991, 654).

32 BR-Drs. 638/01 vom 17.08.2001; BT-Drs. 14/6882 vom 10.09.2001.

33 Herlinghaus, GmbHR 2001, 963, m.w.N.

In den **parlamentarischen Beratungen** wurde jedoch nur »der irrtümlich verwendete Begriff Organgesellschaft durch Organträger ersetzt«³⁴ (was wiederum von einigen Autoren als »Verschlimmbesserung« angesehen wird³⁵) und die Vorschrift »zur Verbesserung der Systematik« in einer eigenen Nr. 5 statt in Nr. 4 Satz 2 des § 14 Abs. 1 KStG platziert.³⁶ Eine weitere Verdeutlichung des Gewollten erfolgte nicht.

Es wurde allerdings im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens die ursprünglich für den VZ 2002 vorgesehene³⁷ erstmalige Anwendung gem. § 34 Abs. 6 Nr. 2 KStG i.d.F. des UntStFG³⁸ auf den **VZ 2001** vorgezogen. Da das UntStFG erst am 25.12.2001 in Kraft getreten ist, stellt sich für Organträger, deren Wirtschaftsjahr vor diesem Zeitpunkt endete, die Frage, ob insoweit eine unzulässige Rückwirkung vorliegt.³⁹

Die Praxis und namentlich die international tätige Wirtschaft müssen seither mit der **Unsicherheit** leben, dass Verluste, die »an sich« Gegenstand der deutschen Besteuerung und somit ausgleichsfähig sind, bei derselben »unberücksichtigt« bleiben könnten. So erscheint auch die Vermutung nicht ganz abwegig, dass »bewusst unklare Regelungen« geschaffen wurden, »die entsprechende Gestaltungen unsicher und unkalkulierbar machen«.⁴⁰

b) Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge

Die Vorschrift ist in § 14 Abs. 1 KStG und damit unter den Tatbestandsvoraussetzungen für die Organschaft angesiedelt. Die Regelung ist **unsystematisch platziert** und wäre besser in eine eigene Vorschrift oder in § 15 KStG aufgenommen worden. Sie enthält keine Tatbestandsvoraussetzung für die Organschaft.⁴¹ Anders als die Regelungen in den Nr. 1 bis 4 (»... muss ...«, »...darf ... nur ...«) bestimmt die Nr. 5 eine eigenständige Rechtsfolge in Hinsicht auf die Berücksichtigung eines negativen Einkommens des Organträgers. Ob der Organträger hingegen ein negatives Einkommen hat und ob ein solches negatives Einkommen in einem ausländischen Staat berücksichtigt wird, spielt für die Anerkennung der Organschaft keine Rolle.

Die Regelung gilt aufgrund ihrer systematischen Stellung in § 14 KStG zweifelsfrei **nur** im Rahmen einer steuerlich anerkannten **Organschaft**.

Der **grammatikalische Aufbau** der Vorschrift entspricht gängiger Gesetzgebungspraxis. Im ersten Satzteil findet sich die Rechtsfolge, während der letzte Satzteil die Tatbestandsvoraussetzungen enthält. Problematisch ist hierbei die Verknüpfung durch dasselbe Subjekt, welches im ersten Satzteil benannt ist (»ein negatives Einkommen des Organträgers«), während hierauf im letzten Satzteil nur noch Bezug genommen wird (»es«). Dies deutet darauf hin, dass beide Subjekte identisch sind.⁴²

34 Bericht des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags vom 07.11.2001, BT-Drs. 14/7344, 22.

35 Walter in Arthur Andersen, § 14 KStG, Rz. 957.1; zweifelnd Prinz/Simon, DK 2003, 108.

36 Bericht des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags vom 07.11.2001, BT-Drs. 14/7344, 22.

37 Damals noch § 14 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 i.V.m. § 34 Abs. 1 KStG-E i.d.F. des UntStFG, vgl. Regierungsentwurf in BT-Drs. 14/6882.

38 Gesetz vom 20.12.2001, BGBl. I 2001, 3858.

39 Vgl. auch Jacobs, Internationale Unternehmensbesteuerung, 433.

40 Walter in Arthur Andersen, § 14 KStG, Rz. 957.1.

41 Ebenso Orth, IStR 2002, Beihefter zu Heft 9, 10; Schreiber/Meißel, IStR 2002, 585; Wischmann in Herrmann/Heuer/Raupach, § 14 KStG n.F., Rz. J 01 – 17 (K 19); a.A. eventuell Pohl, Praxis des Internationalen Steuerrechts, 36.

42 Vgl. hierzu im einzelnen 3.d).

c) Negatives Einkommen des Organträgers

aa) Organträger

Organträger kann gem. § 14 Abs. 1 KStG ein **gewerbliches Unternehmen** sein, namentlich eine Kapitalgesellschaft oder eine natürliche Person. In Betracht kommt auch eine inländische Zweigniederlassung eines ausländischen Unternehmens.⁴³ Auf **Personengesellschaften** als Organträger ist die Vorschrift allerdings nicht anwendbar, weil Personengesellschaften nicht selbst der deutschen Besteuerung unterliegen.⁴⁴

Nach der Gesetzesbegründung⁴⁵ liegt es nahe, dass die Vorschrift nur **doppelansässige Organträger** erfasst. Hierfür enthält der Wortlaut der Vorschrift jedoch keinerlei Anhalt.⁴⁶

Möglicherweise hatte der Gesetzgeber die Befürchtung, dass doppelansässige Organträger Verluste aus ausländischen Quellen ins Inland importieren und mit Gewinnen im Organkreis verrechnen könnten.⁴⁷ Dies konnten inländische Organträger mit Auslandsbetriebsstätten (Fall 1) allerdings auch schon bisher; eventuelle Einschränkungen durch DBA-Freistellung oder § 2a EStG⁴⁸ gelten in beiden Fallgruppen gleichermaßen. Auch DBA-rechtlich besteht kein Unterschied, da die nach § 14 Abs. 1 Nr. 2 KStG als Organträger zugelassenen doppelansässigen Gesellschaften nach der *tie breaker rule* entsprechend Art. 4 Abs. 3 OECD-MA als im Inland ansässig gelten.

Da sich der anzunehmende **gesetzgeberische Wille** einerseits und der **Gesetzeswortlaut** andererseits **unvereinbar** gegenüberstehen, kann die Frage erst nach Klärung des übrigen Inhalts der Vorschrift entschieden werden.

bb) Negatives Einkommen

Einkommen wird in § 2 Abs. 4 EStG **definiert** als der Gesamtbetrag der Einkünfte, vermindert um Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen. Die Definition gilt entsprechend für Körperschaftsteuerpflichtige,⁴⁹ auch soweit dieselben keine Sonderausgaben oder außergewöhnlichen Belastungen haben können. Entgegen ihrem Wortlaut zielt die Regelung in § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG aber offensichtlich nicht auf das so definierte Einkommen ab; der Gesetzgeber beherrscht seinen eigenen Sprachgebrauch nicht mehr.⁵⁰ Dies wird besonders deutlich am Beispiel einer potenziell unter die Regelung fallenden natürlichen Person, die inländischer Organträger ist. Es ist schlechterdings ausgeschlossen, dass die Berücksichtigung ihrer Verluste aus Gewerbebetrieb im Ausland dazu führt, dass das gesamte negative Einkommen dieser Person und damit auch andere

43 § 18 KStG.

44 Vgl. 3.d)bb); a.A. Frotscher in Frotscher/Maas, § 14 KStG, Rz. 240.

45 BR-Drs. 638/01, 59; BT-Drs. 14/6882, 37, noch zu § 14 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 KStG-E; vgl. auch schon Müller-Gatermann in FS Ritter, 460.

46 Für eine Beschränkung auf doppelansässige Organträger Endres/Thies, RIW 2002, 277; Hey, BB 2002, 916; Löwenstein/Maier, IStR 2002, 190; Prinz/Simon, DK 2003, 109; Töben/Schulte-Rummel, FR 2002, 436 f.; wohl auch Orth, IStR 2002, Beihefter zu Heft 9, 16; gegen eine solche Beschränkung Frotscher, DK 2003, 102.

47 So Töben/Schulte-Rummel, FR 2002, 437; Prinz/Simon, DK 2003, 109; Wischmann in Herrmann/Heuer/Raupach, § 14 KStG n.F., Rz. J 01 – 17 (K 21).

48 Zur möglichen Europarechtswidrigkeit vgl. Vorlagebeschluss des BFH vom 13.11.2002, IStR 2003, 314 (Az. des EuGH C-152/03 *Ritter-Coulais*).

49 § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG.

50 Ebenso Wassermeyer in Lüdicke, Praxisfragen, 118.

Einkünfte außerhalb der gewerblichen Organschaft unberücksichtigt bleiben. Auch eine Organträger-Personengesellschaft hat kein Einkommen, sie wird von der Vorschrift aber ohnehin nicht erfasst.⁵¹

Nun könnte man aus der für natürliche Personen und Personengesellschaften als Organträger nicht »passenden« Verwendung des Ausdrucks Einkommen den Schluss ziehen, dass die Regelung auf solche Organträger nicht angewendet werden soll. Dies könnte die Überlegung stützen, dass die Vorschrift in der Tat nur für doppelansässige Kapitalgesellschaften als Organträger gelten soll. Aus den nachfolgend dargestellten Gründen kann der Gesetzgeber aber selbst in den Fällen doppelansässiger Kapitalgesellschaften sinnvoller Weise nicht deren Einkommen gemeint haben.

Ausgangspunkt der **Auslegung des Begriffs Einkommen** ist die Feststellung, dass dieser Begriff im KStG auch an anderen Stellen verwendet wird, obwohl nach allgemeiner Auffassung die Einkünfte (i.d.R. die Einkünfte aus Gewerbebetrieb) gemeint sind. So werden verdeckte Gewinnausschüttungen, die nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG das Einkommen nicht mindern dürfen, bereits auf der Stufe der Ermittlung der Einkünfte (aus Gewerbebetrieb) hinzugerechnet; sie wirken sich damit auch für die GewSt aus. Dasselbe gilt auch für die Steuerbefreiung von Dividenden und Veräußerungsgewinnen nach § 8b Abs. 1 und 2 KStG, welche nach dem Gesetzeswortlaut bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz bleiben. Sowohl aus § 8 Nr. 5 GewStG als auch aus § 8b Abs. 3 KStG ergibt sich, dass die Dividenden und Veräußerungsgewinne bereits auf Ebene der Gewinnermittlung, also der Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb außer Ansatz bleiben. Es liegt daher nicht fern, dass auch in § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG der Ausdruck »Einkommen« fälschlich verwendet wird und tatsächlich die »Einkünfte« gemeint sind. Bei diesen kann es sich im Rahmen einer Regelung zur Organschaft nur um solche aus Gewerbebetrieb handeln.

Noch nicht beantwortet ist damit allerdings die umstrittene Frage, ob es sich um die »eigenen« Einkünfte des Organträgers,⁵² um die Einkünfte der Organgesellschaft⁵³ oder um die im Organkreis erzielten Einkünfte⁵⁴ handelt. Das in R 24 Abs. 1 KStR enthaltene Ermittlungsschema hilft dabei ebenso wenig weiter wie die Regelung im Einleitungssatz des § 14 Abs. 1 KStG, wonach dem Organträger das »Einkommen« der Organgesellschaft zuzurechnen ist. Die letztgenannte Vorschrift ist insofern unsauber formuliert,⁵⁵ als die Zurechnung des Organ-»Einkommens« beim Organträger auf einer Stufe vor dem Verlustabzug und damit jedenfalls nicht auf der Stufe des Einkommens erfolgt. Dem Ermittlungsschema lässt sich entnehmen, dass die Zurechnung beim Organträger jedenfalls nach der Ermittlung der Summe der Einkünfte, also nicht innerhalb der Einkünfte aus Gewerbebetrieb, erfolgen soll.⁵⁶ Ist eine natürliche Person Organträger, erscheint es demgegenüber systematisch zwingend, das Organ-»Einkommen« bereits auf Ebene der Ein-

51 Vgl. 3.c)aa).

52 Orth, IStR 2002, Beihefter zu Heft 9, 13 f.; Prinz/Simon, DK 2003, 110; Stadler/Elser, DB 2002 Beilage 1 zu Heft 7, 43; Töben/Schulte-Rummel, FR 2002, 435; Wischmann in Herrmann/Heuer/Raupach, § 14 KStG n.F., Rz. J 01 – 17 (Einkommen der OG, K 22); Füger, PISStB 2003, 138.

53 Walter in Arthur Andersen, § 14 KStG, Rz. 957.1; nach Wortlaut und Entstehungsgeschichte (Bericht des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags vom 07.11.2001, BT-Drs. 14/7344, 22) ist dies ausgeschlossen.

54 Endres/Thies, RiW 2002, 277; Löwenstein/Maier, IStR 2002, 191; Meilicke, DB 2002, 914.

55 Vgl. auch Geiger/Klingebiel/Wochinger in D/E/J/W, § 8 KStG n.F., Rz. 16.

56 Vgl. aber auch § 18 Satz 1 KStG, wonach das Organeinkommen bei einem ausländischen Organträger »den beschränkt steuerpflichtigen Einkünften aus der inländischen Zweigniederlassung zuzurechnen« ist.

künfte aus Gewerbebetrieb⁵⁷ und nicht erst zwischen der Summe der Einkünfte und dem Gesamtbetrag der Einkünfte⁵⁸ zu berücksichtigen. Letztlich kann für die Frage, welcher Betrag mit dem Ausdruck »negatives Einkommen des Organträgers« von der Berücksichtigung ausgeschlossen werden soll, nicht diese Berechnungstechnik entscheidend sein. Vielmehr ist die Auslegung daran zu orientieren, welches Ziel die Regelung verfolgt.^{58a} Da »bei doppelt ansässigen Gesellschaften« verhindert werden soll, dass »Verluste im In- und Ausland doppelt ... berücksichtigt werden«,⁵⁹ sprechen die besseren Gründe dafür, dass mit dem ohnehin auslegungsbedürftigen Ausdruck »negatives Einkommen des Organträgers« nur dessen eigene Verluste gemeint sind.⁶⁰ Denn nur diese sind aufgrund seiner Doppelansässigkeit auch im Ausland Gegenstand der Besteuerung.⁶¹ Das Einkommen der deutschen Organgesellschaften wird dem Organträger im Ausland regelmäßig nicht als solches zugerechnet; soweit die handelsrechtliche Gewinnabführung oder Verlustübernahme nach ausländischem Steuerrecht das dort zu versteuernde Einkommen des Organträgers erhöht oder vermindert, geht es aus ausländischer Sicht um dessen *eigenes* Einkommen. Für die Auslegung des Begriffs »negatives Einkommen« im hier vertretenen Sinn der eigenen Einkünfte des Organträgers vor Zurechnung des Einkommens der Organgesellschaften spricht auch, dass die Regelung anderenfalls überhaupt keinen sinnvollen Anwendungsbereich hätte: Wenn auf das negative Gesamtergebnis des Organkreises abgestellt würde, könnte dasselbe bei körperschaftsteuerpflichtigen Organträgern mangels anderer Einkünfte⁶² im Inland im Entstehungsjahr ohnehin nicht genutzt, sondern nur vor- oder zurückgetragen werden. Ein vollständiger Ausschluss des Vor- und Rücktrags wäre aber wegen Verstoßes gegen den Gleichheitssatz und das Leistungsfähkeitsprinzip verfassungswidrig⁶³ und kann daher sinnvoller Weise nicht das Ergebnis der Auslegung der Vorschrift sein.

Die somit maßgebenden **eigenen Einkünfte des Organträgers** müssen negativ sein. **Gewinnminderungen** stehen einem Verlust mangels ausdrücklicher Regelung⁶⁴ nicht gleich.

Im Schrifttum wird diskutiert, ob die Herkunft des Verlusts des Organträgers unerheblich sei oder ob der **Verlust aus ausländischen Quellen**, namentlich aus ausländischen

57 Zeile 1 des Berechnungsschemas in R 3 Abs. 1 EStR.

58 Zwischen Zeilen 4 und 7 des Berechnungsschemas; die Nichterwähnung des Organ-»Einkommens« in dem Schema kann nur dahingehend verstanden werden, dass dasselbe bereits in der Ausgangsgröße in Zeile 1 enthalten ist.

58a Nach Thiel, JbFfSt 2002/03 (in Vorb.), Diskussion zum 1. Generalthema, handelt es sich um eine Schutzvorschrift für das Einkommen des Organs.

59 BR-Drs. 638/01, 59; BT-Drs. 14/6882, 37, noch zu § 14 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 KStG-E.

60 Ein Sonderproblem ergibt sich aus der Regelung des § 15 Nr. 2 KStG, wonach die in § 8b Abs. 1 bis 6 KStG geregelten Steuerbefreiungen und Abzugsverbote nicht bei der Organgesellschaft, sondern erst »bei der Ermittlung des Einkommens des Organträgers anzuwenden« sind. Aus diesen Steuerbefreiungen und Abzugsverboten resultierende Gewinnminderungen sind nicht Bestandteil eines negativen eigenen Einkommens des Organträgers i.S.d. § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG, sondern gehören materiell zum Ergebnis der Organgesellschaft und müssen das Schicksal der Zurechnung ihres Einkommens teilen; im Ergebnis ebenso Wischmann in Herrmann/Heuer/Raupach, § 14 KStG n.F., Rz. J 01 – 17 (Einkommen der OG, K 21).

61 Auch die US-amerikanischen *dual consolidated loss rules* beziehen sich nur auf den eigenen Verlust der doppelansässigen Gesellschaft, vgl. oben 2.b).

62 Nur bei natürlichen Personen käme eine Verrechnung mit anderen positiven Einkünften in Betracht.

63 Vgl. näher 3.e)bb).

64 Etwa nach Art des § 2a Abs. 1 Satz 2 EStG.

Betriebsstätten, stammen müsse.⁶⁵ Eine solche Einschränkung lässt sich dem Wortlaut der Vorschrift nicht entnehmen.⁶⁶ Sie lässt sich auch nicht aus ihrem Regelungszweck (soweit dieser überhaupt feststellbar ist) ableiten. Es mag zwar sein, dass der Gesetzgeber im Zuge der Zulassung doppelansässiger Organträger einen »Import« von Verlusten befürchtete. In der Gesetzesbegründung⁶⁷ ist jedoch nur von der doppelten Berücksichtigung von »Verlusten« ohne nähere Spezifizierung die Rede. Auch können ausländische Verluste nicht erst seit der Zulassung doppelansässiger Organträger im Rahmen einer inländischen Organschaft und zugleich im Ausland berücksichtigt werden; Voraussetzung war und ist lediglich, dass die ausländischen Verluste im Inland nicht DBA-befreit sind und auch nicht unter Verlustausgleichsbeschränkungen (insbesondere nach § 2a EStG) fallen und dass die inländische Gesellschaft (Organträger *oder* Organgesellschaft) im Ausland Teil eines steuerlichen Konsolidierungskreises ist, beispielsweise als Organträger(-Zweigniederlassung) nach Art des § 18 KStG. Schließlich ist bei einem unbeschränkt steuerpflichtigen Organträger, sei er nun einfach oder doppelt ansässig, angesichts der grundsätzlichen Steuerpflicht inländischer wie ausländischer Gewinne und Verluste kein gesetzgeberisches Bedürfnis erkennbar, gerade nur ausländische Verluste unberücksichtigt zu lassen.

d) Berücksichtigung in einem ausländischen Staat im Rahmen einer der deutschen Besteuerung des Organträgers entsprechenden Besteuerung

Zentrales Tatbestandsmerkmal des § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG ist, dass »es«, also das negative Einkommen des Organträgers, in einem ausländischen Staat im Rahmen einer der deutschen Besteuerung des Organträgers entsprechenden Besteuerung berücksichtigt wird.

aa) Soweit es in einem ausländischen Staat berücksichtigt wird

Es steht nicht zu vermuten, dass der Gesetzgeber der Meinung war, ein nach deutschen steuerlichen Vorschriften ermitteltes »Einkommen« werde als solches in einem ausländischen Staat der Besteuerung zugrunde gelegt. Andere Staaten ermitteln – ebenso wie Deutschland in vergleichbaren Fällen – das steuerpflichtige Einkommen nach den **Regeln ihres eigenen Steuerrechts**. Daher ist es praktisch so gut wie ausgeschlossen, dass »das« negative Einkommen im Ausland berücksichtigt wird.⁶⁸

Gemeint ist möglicherweise, dass das Ergebnis des Organträgers, welches nach deutschem Steuerrecht negativ ist, auch in einem ausländischen Staat *überhaupt* berücksichtigt, also der Besteuerung zugrunde gelegt wird. Allerdings ist zu fragen, welchen Sinn der Ausschluss der Verlustberücksichtigung im Inland eigentlich machen soll, wenn sich das Ergebnis nach ausländischem Steuerrecht als Gewinn darstellt und es daher gar nicht

65 So Töben/Schulte-Rummel, FR 2002, 436; ihnen weitgehend folgend Prinz/Simon, DK 2003, 110; wohl auch Wischmann in Herrmann/Heuer/Raupach, § 14 KStG n.F., Rz. J 01 – 17 (Inlandsverluste, K 21).

66 Ebenso Frotscher, DK 2003, 102.

67 BR-Drs. 638/01, 59; BT-Drs. 14/6882, 37, noch zu § 14 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 KStG-E.

68 Eine ähnliche Problematik des Auseinanderfallens in- und ausländischer Gewinne/Verluste ergibt sich bei temporärer Abziehbarkeit DBA-befreiter Verluste und ihrer Nachversteuerung, etwa in Österreich infolge des Entscheids des österreichischen Verwaltungsgerichtshof vom 25.09.2001, IStR 2001, 754, m. Anm. FW.

zu einer doppelten Verlustberücksichtigung kommt. Daher liegt es näher, die Vorschrift so zu verstehen, dass auf die **Höhe des im Ausland tatsächlich berücksichtigten Verlusts** abgestellt wird. Hierfür spricht auch die Verwendung des Begriffs »soweit«. Des Weiteren stellt sich die vom Gesetzeswortlaut nicht eindeutig beantwortete Frage, ob hierbei eine »Gesamtbetrachtung« angestellt wird oder ob auf die einzelnen Bestandteile des negativen Einkommens abzustellen ist.⁶⁹ Letzteres erscheint nicht praktikabel.⁷⁰ Gegen ein Abstellen auf einzelne Bestandteile des Einkommens spricht ferner, dass einzelne Gewinnminderungen nach der Konzeption der Vorschrift ohnehin solange unbeachtlich sind, wie sich nicht *insgesamt* ein Verlust ergibt.⁷¹ Wird beispielsweise die Ergebnisabführung nach ausländischem Steuerrecht als steuerpflichtiger Beteiligungsertrag behandelt und ergibt sich deshalb bei der dortigen Besteuerung des Organträgers per saldo kein Verlust, sind die Voraussetzungen der Vorschrift nicht erfüllt.

Des Weiteren ist zu fragen, **ob und ggf. wann** die Berücksichtigung im Ausland dort auch zu einer **Minderung der Steuer** geführt haben muss. Wenn das negative Einkommen im Ausland zwar bei der Bemessungsgrundlage berücksichtigt wird, dort aber mit anderweitigen Verlusten oder nur mit einem geringeren Gewinn zusammentrifft, wirkt es sich im Entstehungsjahr nicht oder jedenfalls nicht in voller Höhe aus.⁷² Der sich nicht steuermindernd auswirkende Verlustbetrag mag sodann völlig unberücksichtigt bleiben oder vortragsfähig sein (wiederum mit oder ohne tatsächliche Minderung der Steuer) oder im Wege des Verlustrücktrags zu einer sofortigen Steuerminderung führen, freilich für ein anderes Jahr. Welche Bedeutung dies alles hat, wird nicht nur den ratlosen Adressaten des Gesetzes unklar sein, sondern auch dessen Verfassern.

BEISPIEL 1

| Jahr 01 | Ergebnis ⁷³ | zu versteuern | |
|---|------------------------|------------------------------------|----------------------------|
| | | Inland | Ausland |
| Organträger (doppelansässig, in- und ausländische Einkünfte weder DBA-befreit noch unter § 2a EStG fallend) | -100 | 0 (als angenommene Rechtsfolge) | -100 |
| inländische Organgesellschaften (Summe) | +120 | +120 | -- |
| ausländische Organgesellschaften (Summe) | 0 | -- | 0 |
| Ergebnis insgesamt | +20 | | |
| zu versteuern | | +120 | -100 (= Verlustvortrag) |

69 So Prinz/Simon, DK 2003, 110 f.: es müsse sich um »nämliche Einkünfte« handeln; ähnlich Meilicke, DB 2002, 915 f.; differenzierend und für ein Wahlrecht plädierend Orth, IStR 2002, Beihefter zu Heft 9, 14 f.

70 Vgl. auch Blessing, DK 2003, 119 f., zum US-amerikanischen *all or nothing approach*.

71 Vgl. 3.c)bb) a.E.

72 Dies für unerheblich haltend Orth, IStR 2002, Beihefter zu Heft 9, 14; Prinz/Simon, DK 2003, 110; Wischmann in Herrmann/Heuer/Raupach, § 14 KStG n.F., Rz. J 01 – 17 (K 23); unklar Stadler/Elser, DB 2002, Beilage 1 zu Heft 7, 44 (»periodenübergreifend«).

73 Zur Vereinfachung wird unterstellt, dass das Ergebnis nach in- und ausländischem Steuerrecht gleich hoch ist.

| Jahr 02 | Ergebnis | zu versteuern | |
|---|----------|--|---|
| | | Inland | Ausland |
| Organträger (doppelansässig, in- und ausländische Einkünfte weder DBA-befreit noch unter § 2a EStG fallend) | +100 | +100 (als angenommene Rechtsfolge kein separater Verlustvortrag ⁷⁴) | +100 (./ Verlustvortrag) <u>-100</u> 0 |
| inländische Organgesellschaften (Summe) | +120 | +120 | -- |
| ausländische Organgesellschaften (Summe) | 0 | -- | 0 |
| Ergebnis insgesamt | +220 | | |
| zu versteuern | | +220 | 0 |

Das **Beispiel 1** zeigt, dass bei einem insgesamt ausgeglichenen (oder sogar negativen) Ergebnis der ausländischen Organgesellschaften der Verlust im Jahr 01 im Ausland zwar berücksichtigt wird, sich aber **nicht sofort steuermindernd** auswirkt; eine Steuerminde- rung tritt infolge des resultierenden Verlustvortrags allerdings im Jahr 02 ein. Im Ausland löst das Ergebnis des Organträgers über beide Jahre zutreffend insgesamt keine Steuer- last aus. Für eine Nichtberücksichtigung des Verlusts im Jahr 01 im Inland gibt es keinen Anlass. Die Nichtberücksichtigung würde vielmehr zu einer gegen den Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit⁷⁵ verstoßenden und daher **verfassungswidrigen Überbesteuerung** im Verlustentstehungsjahr führen. Denn der im Inland unbeschränkt steuerpflichtige Organträger hat einen grundsätzlich der inländischen Besteuerung unterliegenden *eigenen* Verlust von 100 erlitten; zusammen mit dem zugerechneten Einkommen der inländischen Organgesellschaften von insgesamt 120 müsste er entspre- chend seiner Leistungsfähigkeit per saldo 20 versteuern. Wird nun sein *eigener* Verlust im Hinblick darauf, dass derselbe im Ausland – nur – bei der Bemessungsgrundlage steuer- lich »berücksichtigt« wird, im Rahmen der inländischen Organschaftsbesteuerung nicht zur sofortigen Verrechnung zugelassen, versteuert der Organträger im Jahr 01 im Inland mehr (120), als seiner tatsächlichen Leistungsfähigkeit (20) entspricht, ohne dass sich sein Verlust für ihn zeitgleich an anderer Stelle steuermindernd auswirkt. Im Übrigen ist sogar ungewiss, ob überhaupt jemals im Ausland verrechenbare Gewinne erzielt werden. Für die Beurteilung ist es unerheblich, dass § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG im Inland auch den Vortrag des Verlusts in das Jahr 02 ausschließt.⁷⁶

Die Vorschrift ist daher **verfassungskonform** in der Weise auszulegen, dass ein nega- tives Einkommen des Organträgers allenfalls⁷⁷ insoweit unberücksichtigt bleiben kann, als es im Ausland **tatsächlich und zeitgleich zur Minderung einer positiven Bemessungs- grundlage** und damit zu einer **Steuerminderung** geführt hat. Selbst unter dieser Voraus- setzung bleiben erhebliche verfassungsrechtliche Zweifel, etwa wenn der ausländische Steuersatz niedriger als der inländische Steuersatz ist oder wenn das ausländische Steuer- recht auch die positiven Ergebnisse der deutschen Organgesellschaften einbezieht und

74 Zu dieser Problematik vgl. 3.e)bb).

75 Vgl. Tipke/Lang, Steuerrecht, § 4, Rz. 81 ff.; Jarass in Jarass/Pieroth, Art. 3 GG, Rz. 47 ff.; Leibholz/ Rinck/Hesselberger, Art. 3 GG, Rz. 496, jeweils m.w.N.

76 Zu dieser Problematik vgl. 3.e)bb).

77 Zu weiteren Einschränkungen der Vorschrift vgl. weiter unten im Text.

der Verlust mit *diesen* und nicht mit im Inland nicht steuerpflichtigen *anderen* Einkünften verrechnet wird.

Kann der Verlust schon aufgrund der bloßen Existenz des § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG nach den ausländischen steuerlichen Bestimmungen, etwa nach der US-amerikanischen *mirror rule*,⁷⁸ im Ausland tatsächlich *nicht* geltend gemacht werden, liegt naturgemäß **keine Berücksichtigung im Ausland** vor. Dass § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG nach der Gesetzesbegründung vor allem gegen die Auswirkungen *dieser* US-amerikanischen Bestimmung gerichtet ist,⁷⁹ die der Gesetzgeber aber offenbar nicht verstanden hat, spielt wegen des insoweit eindeutigen Wortlauts der Vorschrift keine Rolle.⁸⁰

bb) Eine der deutschen Besteuerung des Organträgers entsprechende Besteuerung

Die Berücksichtigung des negativen Einkommens muss in einem ausländischen Staat »im Rahmen einer der deutschen Besteuerung des Organträgers entsprechenden Besteuerung« erfolgen. Nach dem Wortlaut der Vorschrift muss zunächst eine **deutsche Besteuerung des Organträgers** festgestellt werden. Eine solche liegt bei unbeschränkt steuerpflichtigen natürlichen und nichtnatürlichen Personen als Organträger sowie in den Fällen des § 18 KStG vor. Hingegen unterliegen **Personengesellschaften** keiner deutschen Besteuerung und scheiden deshalb aus dem Anwendungsbereich der Vorschrift aus.

Zu fragen ist, ob es sich bei der entsprechenden Besteuerung nur allgemein um eine Ertragsbesteuerung handeln muss.⁸¹ Dies zu regeln wäre indessen überflüssig, weil negative Einkommen oder Verluste stets nur im Rahmen einer Ertragsbesteuerung berücksichtigt zu werden pflegen. Da die Vorschrift lediglich für Organträger gilt, muss es sich **im Ausland** jedenfalls um **eine der Organschaft vergleichbare Besteuerung**, d.h. um eine Gruppenbesteuerung handeln.⁸² Wie das ausländische Steuerrecht diese Besteuerung im einzelnen ausgestaltet, ist demgegenüber unerheblich.⁸³

Weiterhin ist fraglich, ob die entsprechende Besteuerung eine **Besteuerung des Organträgers** sein muss. In diesem Fall müsste der Organträger im Ausland selbst steuerpflichtig sein und seine negativen Einkünfte mit den von ihm versteuerten Gewinnen anderer Gruppengesellschaften verrechnen. Damit würden nur Fälle erfasst, in denen der deutsche Organträger auch im Ausland als »Organträger« oder Obergesellschaft der Gruppe fungiert.⁸⁴ Im Ausland als transparent behandelte Organträger (Fall 4) und in eine ausländische Gruppenbesteuerung einbezogene Inlandsgesellschaften (Fall 5) schießen damit immer aus. Der Wortlaut lässt die Frage offen. Man kann die Vorschrift auch so lesen, dass es sich lediglich um eine der deutschen Besteuerung des Organträgers, also der Besteuerung nach Organschaftsregeln, entsprechende Besteuerung handeln muss. In diesem Fall könnte der Organträger im Ausland auch »einfaches« Mitglied der Gruppe

78 Vgl. unter 2.b); ob und unter welchen Umständen die *mirror rule* im Verhältnis zu Deutschland anwendbar ist, bedarf noch weiterer Klärung.

79 Vgl. BR-Drs. 638/01, 59; BT-Drs. 14/6882, 37, noch zu § 14 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 KStG-E.

80 Ebenso Endres/Thies, RIW 2002, 277; Schreiber/Meißel, IStR 2002, 584; Frotscher in Frotscher/Maas § 14 KStG, Rz. 248; dies wohl übersehend Wischmann in Herrmann/Heuer/Raupach, § 14 KStG n.F., Rz. J 01 – 17 (Auslandsverluste, K 21).

81 So wohl Prinz/Simon, DK 2003, 111.

82 Endres/Thies, RIW 2002, 277; Kestler/Weger, GmbHR 2003, 160; Orth, IStR 2002, Beihefter zu Heft 9, 15; Stadler/Elser, DB 2002, Beilage 1 zu Heft 7, 43; Wischmann in Herrmann/Heuer/Raupach, § 14 KStG n.F., Rz. J 01 – 17 (K 22); a.A. Prinz/Simon, DK 2003, 111.

83 Ebenso Endres/Thies, RIW 2002, 277; Orth, IStR 2002, Beihefter zu Heft 9, 15.

84 So Meilicke, DB 2002, 915.

(»Organgesellschaft«) sein.⁸⁵ Hierfür könnte sprechen, dass gerade eine solche Konstellation im Verhältnis zu den USA dem Gesetzgeber vorgeschwebt haben dürfte. Auch ist es im Hinblick auf die Verhinderung einer doppelten Verlustberücksichtigung unerheblich, ob der Verlust des Organträgers im Ausland bei diesem selbst oder gemäß den Gruppenbesteuerungsregelungen bei einer anderen Obergesellschaft der Gruppe berücksichtigt wird. Eine andere Frage ist es freilich, ob die **Berücksichtigung des Verlusts im Ausland bei einem anderen Steuerpflichtigen** (ausländische Muttergesellschaft oder oberste Gruppengesellschaft) tatsächlich gesetzgeberischer Anlass sein kann, seine Berücksichtigung im Inland auszuschließen. Die Problematik betrifft folgende Fälle: Das Mitglied der ausländischen Gruppe ist eine doppelansässige Kapitalgesellschaft (Fall 2), ein ausländischer Organträger i.S.d. § 18 KStG (Fall 3) oder eine inländische Kapitalgesellschaft, die aufgrund entsprechender Regelungen in eine ausländische Gruppenbesteuerung einbezogen wird (Fall 5). In den beiden zuletzt genannten Fällen geht es grundsätzlich um inländische Verluste; in dem erstgenannten Fall (2) mag es sich auch um ausländische Verluste handeln, etwa aus dem Staat, in dem sie bei der Gruppenbesteuerung berücksichtigt werden. Bei entsprechenden Gewinnen spielt es für die deutsche Besteuerung naturgemäß keine Rolle, ob und ggf. wie dieselben im Ausland im Rahmen der dortigen Gruppenbesteuerung besteuert werden.⁸⁶ Warum dies im Verlustfall anders sein soll, ist nicht ersichtlich. Eine hierauf gegründete Verlustverrechnungsbeschränkung wäre ein **Verstoß gegen die inneren Sachgesetzlichkeiten** des deutschen Steuerrechts und **systemwidrig**.⁸⁷ Auch ist nicht erkennbar, wie in allen genannten Fallgruppen das fundamentale Prinzip der Besteuerung nach der **Leistungsfähigkeit** des Steuerpflichtigen⁸⁸ mit einer Verlustverrechnungsbeschränkung nur wegen der Berücksichtigung des Verlusts bei der ausländischen Muttergesellschaft, also bei einem *anderen* Steuerpflichtigen im *Ausland*, vereinbar sein soll. Letztlich geht es das deutsche Steuerrecht in den fraglichen Fallgruppen nichts an, ob und wie *andere* Staaten *andere* Steuerpflichtige besteuern. Schließlich erscheint es unter dem Gesichtspunkt der **Gesetzesbestimmtheit** problematisch, wenn die Steuerbelastung von Umständen abhängt, die dem Steuerpflichtigen möglicherweise nicht einmal bekannt und von ihm nicht zu beeinflussen sind und er deshalb seine Steuerbelastung nicht vorausberechnen kann.⁸⁹ Die Vorschrift ist daher in der Weise auszulegen, dass es sich bei der entsprechenden Besteuerung im Ausland um eine solche des Organträgers selbst handeln muss; dieser muss also Obergesellschaft der ausländischen Gruppe sein. Eine Verlustberücksichtigung bei einer *anderen* Gruppengesellschaft genügt nicht. Diese Auslegung vermeidet auch Probleme mit den Grundfreiheiten des EGV, die es nach der Rechtsprechung des EuGH grundsätzlich verbieten, die Besteuerung eines Steuerpflichtigen in einem Mitgliedsstaat von der Besteuerung eines anderen Steuerpflichtigen in einem anderen Mitgliedsstaat abhängig zu machen.⁹⁰ Im Ausland

85 So ausdrücklich Schreiber/Meißel, IStR 2002, 585.

86 Werden etwa die Gewinne im Ausland von einer *anderen* Gruppengesellschaft versteuert, wird deren Steuer der doppelansässigen Gesellschaft für Zwecke der Anrechnung ausländischer Steuern nicht zugerechnet; die Doppelbesteuerung wird nicht vermieden.

87 Vgl. hierzu allgemein BVerfGE 93, 136; Leibholz/Rinck/Hesselberger, Art. 3 GG, Rz. 95 ff., 531, 556; Tipke/Lang, § 4, Rz. 75 ff., jeweils m.w.N.

88 Vgl. Jarass in Jarass/Pieroth, Art. 3 GG, Rz. 47; Tipke/Lang, Steuerrecht, § 4, Rz. 81 ff., jeweils m.w.N.

89 Vgl. auch Leibholz/Rinck/Hesselberger, Art. 20 GG, Rz. 681 ff.; Tipke/Lang, Steuerrecht, § 4, Rz. 167 ff., m.w.N. der Rechtsprechung des BVerfG.

90 EuGH vom 26.10.1999, IStR 1999, 691; EuGH vom 12.12.2002, IStR 2003, 55; wie hier Meilicke, DB 2002, 916.

als transparent behandelte Organträger (Fall 4) und in eine ausländische Gruppenbesteuerung einbezogene inländische Gesellschaften (Fall 5) werden daher von § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG nie erfasst. In den anderen Fallgruppen muss der deutsche Organträger im Ausland selbst steuerpflichtig sein.

Aus dem Erfordernis einer »der deutschen Besteuerung des Organträgers entsprechenden Besteuerung« ergibt sich, dass die Möglichkeit des Verlustausgleichs im Ausland **allein auf der Gruppenbesteuerung beruhen** muss.⁹¹ Es genügt nicht, wenn sich eine schon anderweitig bestehende Ausgleichsmöglichkeit nur zufällig im Rahmen einer Gruppenbesteuerung auswirkt. Diese aus dem Wortlaut abzuleitende Forderung ist auch in der Sache angebracht. Die Verlustverrechnungsbeschränkung ist allenfalls gerechtfertigt, wenn das Gesetz hiermit auf eine spezifische, als regelungsbedürftig erkannte Situation reagiert. Kann aber ein im Inland an sich zu berücksichtigender Verlust aufgrund der Struktur der Fallgestaltung im Ausland schon nach allgemeinen Regeln mit anderweitigen, im Inland nicht steuerbaren Gewinnen verrechnet werden, ist kein gesetzliches Regelungsbedürfnis dafür zu erkennen, die Verlustberücksichtigung im Inland nur deshalb zu beschränken, weil die ohnehin mögliche Verlustverrechnung im Ausland *zufällig* mit einer Gruppenbesteuerung zusammentrifft. So konnten und können beispielsweise Verluste einer inländischen Zweigniederlassung (Betriebsstätte) eines **ausländischen Organträgers** i.S.d. § 18 KStG in Fall (3) im Ausland im Rahmen der dortigen unbeschränkten Steuerpflicht mit dessen ausländischen Einkünften verrechnet werden;⁹² diese Möglichkeit besteht bei im Inland beschränkt Steuerpflichtigen immer und ist kein Anlass, inländische Betriebsstättenverluste im Inland nicht zu berücksichtigen. Hierfür besteht ebenso wenig Anlass, wenn der ausländische Organträger im Ausland Mitglied einer Gruppe (nach hier vertretener Auffassung als Obergesellschaft) ist und die fragliche Verlustverrechnung sich im Rahmen der ausländischen Gruppenbesteuerung vollzieht. Aber auch im Hinblick auf etwaige durch die Gruppenbesteuerung eröffnete *weitergehende* Möglichkeiten der Verlustverrechnung besteht in diesen Fällen im Inland kein Anlass zu gesetzgeberischen Maßnahmen. Aus deutscher Sicht ist es gleichgültig, ob der Verlust mit im Inland nicht steuerbaren eigenen Gewinnen des ausländischen Organträgers oder mit ebensolchen Gewinnen eines mit dem Organträger im Ausland durch Gruppenbesteuerung verbundenen (Tochter-)Unternehmens verrechnet wird. Es handelt sich nicht um Unterschiede von solcher Art und solchem Gewicht, dass eine unterschiedliche steuerliche Behandlung gerechtfertigt wäre.⁹³ Ebenfalls nicht *allein* Folge der Gruppenbesteuerung ist die ausländische Verlustverrechnung im Rahmen einer Gruppenbesteuerung, wenn eine inländische **Organträger-Kapitalgesellschaft**, etwa infolge eines Qualifikationskonflikts oder einer entsprechenden Option (z.B. nach den US-amerikanischen *check the box*-Regeln), **nach ausländischem Steuerrecht als transparent** behandelt und das Ergebnis *deshalb* ihrem ausländischen Gesellschafter zugerechnet wird (Fall 4).⁹⁴

91 Ebenso Schreiber/Meisel, IStR 2002, 584 f.

92 Dass für Verluste einer inländischen Organträger-Personengesellschaft mit beschränkt steuerpflichtigen Gesellschaftern dasselbe gilt, spricht ebenfalls (vgl. bereits 3.d)bb)) für die Unanwendbarkeit des § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG auf Personengesellschaften.

93 Entsprechend der »neuen Formel« des BVerfG, ständige Rechtsprechung seit BVerfGE 55, 72 (88).

94 Freilich scheitert die Anwendung der Vorschrift bereits an der Identität des Steuerpflichtigen im In- und Ausland (vgl. weiter oben).

e) Einkommen bleibt bei der inländischen Besteuerung unberücksichtigt

aa) Bei der inländischen Besteuerung

Ein **Regelungsgehalt** der Worte »bei der inländischen Besteuerung« ist **nicht auszuma-chen**. Dass es um die Besteuerung geht, ergibt sich aus der Sache. Andererseits kann das deutsche Gesetz die Berücksichtigung bei der ausländischen Besteuerung naturgemäß nicht regeln. Auch für die Frage der möglichen Auswirkungen der Vorschrift auf die GewSt⁹⁵ hilft die Bestimmung nicht weiter.

bb) Negatives Einkommen bleibt unberücksichtigt

Als Rechtsfolge soll das negative Einkommen des Organträgers unberücksichtigt bleiben. Nach hier vertretener Auffassung muss es sich um dessen eigenen Verlust vor Zurechnung des Einkommens der Organgesellschaften handeln.⁹⁶ Der Wortlaut lässt jedenfalls im Entstehungsjahr **keinen Ausgleich mit positiven zuzurechnenden Einkommen** der Organgesellschaften zu. Ist der Organträger zugleich auch Organgesellschaft, schlägt *die-se* Verrechnungsbeschränkung auf das seinem Organträger zuzurechnende Einkommen durch; ein etwaiger überschießender Verlust kann jedoch mit Gewinnen seines Organträgers verrechnet werden, da die Vorschrift nicht für Organgesellschaften als solche gilt.⁹⁷

Problematisch ist, dass nach dem insofern umfassend und eindeutig formulierten Wortlaut das negative Einkommen darüber hinaus vom **Verlustrücktrag und Verlustvortrag** ausgeschlossen ist.⁹⁸ Die Vorschrift geht damit nicht nur über die US-amerikanischen *dual consolidated loss rules* hinaus, welche einen Verlustvortrag oder -rücktrag zulassen.⁹⁹ Für den Ausschluss gibt es auch keinen vernünftigen Grund. Soweit das »negative Einkommen« (der Verlust) im Ausland berücksichtigt wird, werden im Ausland im Zweifel auch frühere und spätere Gewinne aus derselben Quelle besteuert. Bei deren Besteuerung steht der Verlust jedoch nicht mehr im Wege des Verlustvor- oder -rücktrags zur Verfügung, wenn und soweit er bereits im Entstehungsjahr mit *anderen* positiven Einkünften verrechnet wurde. Letztlich wird bei der ausländischen Besteuerung die effektive Verlustberücksichtigung lediglich in das Entstehungsjahr (vor-)verlegt; später erzielte positive Einkünfte aus derselben Quelle, aus welcher der Verlust stammt, lösen eine Steuer aus, weil der Verlust bereits verbraucht ist. Die Verrechnung des Verlusts im Ausland im Entstehungsjahr führt nur zu einer »timing difference«. Der Ausschluss des Verlustvortrags oder -rücktrags führt im Inland über die Jahre zwangsläufig zu einer **verfassungswidrigen Überbesteuerung** (vgl. auch oben das Beispiel¹⁰⁰: inländische Besteuerung von $120 + 220 = 340$ bei Erträgen des Organkreises von $20 + 220 = 240$). Die Regelung erstaunt schon deswegen, weil in allen anderen Fällen der Verlustverrechnungsbeschränkung,¹⁰¹ selbst bei Verlusten, deren Entstehung das Gesetz missbilligt,¹⁰² ein auf gleichartige Einkünfte

95 Dazu 3.g).

96 Vgl. 3.c)bb).

97 Insoweit unklar Orth, IStR 2002, Beihefter zu Heft 9, 18.

98 So auch Endres/Thies, RIW 2002, 278; Löwenstein/Maier, IStR 2002, 192; Meilicke, DB 2002, 913; Orth, IStR 2002, Beihefter zu Heft 9, 17; Schreiber/Meisel, IStR 2002, 585 f.; Wischmann in Herrmann/Heuer/Raupach, § 14 KStG n.F., Rz. J 01 – 17 (K 23).

99 Vgl. 2.b).

100 Vgl. 3.d)aa).

101 § 2a Abs. 1 Satz 3 ff., § 2b Satz 4, § 15 Abs. 4 Satz 2, § 15a Abs. 2, § 22 Nr. 3 Satz 4, § 23 Abs. 3 Satz 9 EStG.

102 § 2b Satz 4 EStG.

beschränkter Verlustvortrag und -rücktrag zugelassen wird. Der – im Gesetzgebungsverfahren nicht erläuterte und offenbar gar nicht als problematisch erkannte – Ausschluss des Verlustvortrags und -rücktrags in § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG ist nach den Maßstäben der Rechtsprechung des BVerfG¹⁰³ zum früheren Ausschluss der Verlustverrechnung in den Fällen des § 22 Abs. 3 Satz 3 EStG¹⁰⁴ als **Verstoß gegen das Gleichbehandlungsgebot** des Art. 3 Abs. 1 GG **verfassungswidrig** und bis zu einer gesetzlichen Neuregelung für **nichtig**¹⁰⁵ zu erklären.¹⁰⁶

Ob eine gesetzliche Nachbesserung durch Einführung eines sachlich begrenzten Verlustvortrags und -rücktrags zu einer sinnvoll anwendbaren Vorschrift führt, wird nachfolgend erörtert.

f) Verbleibende Fallgruppen

Die bisherige Auslegung der Vorschrift hat ergeben, dass dieselbe wegen ihres – zweifellos völlig verunglückten – Regelungsgehalts verfassungswidrig und für nichtig zu erklären ist. Selbst hiervon abgesehen kann die Vorschrift aufgrund ihres Wortlauts und unter Berücksichtigung ihres systematischen Umfelds sowie verfassungsrechtlicher Vorgaben allenfalls einen eingeschränkten Anwendungsbereich haben. Sie ist nicht anwendbar, wenn der inländische Organträger im Ausland nicht *selbst* der Besteuerung unterliegt (Fälle 4 und 5).¹⁰⁷ Sie ist auch nicht anwendbar, wenn der Verlust (das negative Einkommen) des Organträgers im Ausland im Rahmen einer dortigen Gruppenbesteuerung bei einem *anderen* Steuerpflichtigen (Muttergesellschaft) berücksichtigt wird.¹⁰⁸ Sie ist ferner nicht anwendbar bei ausländischen Organträgern i.S.d. § 18 KStG (Fall 3) und bei inländischen Kapitalgesellschaften, die nach ausländischem Steuerrecht als transparent behandelt werden (Fall 4), weil die Möglichkeit der Verlustverrechnung im Ausland nicht *allein* auf einer dortigen Gruppenbesteuerung beruht.¹⁰⁹ Damit **verbleiben** im wesentlichen **zwei Fallgruppen**. Erstens: Ein inländischer Organträger (natürliche Person oder Körperschaft) hat in einer ausländischen Betriebsstätte einen Verlust erzielt (Fall 1), der im Inland nicht nach einem DBA freigestellt ist; die Betriebsstätte hat im Ausland »Organträger«-Funktion und der Steuerpflichtige verrechnet den Betriebsstättenverlust mit Gewinnen der ausländischen Gruppengesellschaften, die im Inland nicht steuerpflichtig sind. Zweitens: Eine doppelansässige Kapitalgesellschaft (Fall 2) ist inländischer Organträger und verrechnet ihre inländischen oder ausländischen Verluste im Ausland als dortiger »Organträger« mit Gewinnen der ausländischen Gruppengesellschaften, die im

103 Beschluss des BVerfG vom 30.09.1998, BVerfGE 99, 88; den Ausschluss des überperiodischen Verlustausgleichs in § 23 Abs. 3 Satz 4 EStG a.F. ebenfalls für verfassungsrechtlich bedenklich haltend BFH vom 15.12.2000, BStBl. II 2001, 411.

104 Es geht hier wie dort um »laufende Einkünfte«; die vom BVerfG erwogene Ausnahme bei »typischerweise ... unerwünschte(n) Steuergestaltungen« (a.a.O., unter B.II.4.a)) kommt im Fall des § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG schon in der Sache nicht in Betracht; sie scheidet auch an der Parallele zu der erst nach dem Beschluss des BVerfG eingeführten Regelung des § 2b Satz 4 EStG.

105 Gem. § 78 Satz 1 ggf. i.V.m. § 82 Abs. 1 oder gem. § 95 Abs. 3 Satz 1 BVerfGG.

106 Im Ergebnis ebenso Frotzcher in Frotzcher/Maas, § 14 KStG, Rz. 258 f.; Hey, BB 2002, 916; Kestler/Weger, GmbHHR 2003, 162; Meilicke, DB 2002, 917; Orth, IStR 2002, Beihefter zu Heft 9, 17; Schreiber/Meißel, IStR 2002, 585.

107 Vgl. 3.d)bb).

108 Vgl. 3.d)bb).

109 Vgl. 3.d)bb).

Inland nicht steuerpflichtig sind. Weitere Voraussetzung ist in beiden Fallgruppen, dass die Verlustverrechnung im Ausland dort zeitgleich zu einer Steuererminderung führt.¹¹⁰

In beiden Fallgruppen ist zu fragen, **warum** es richtig sein soll, dass die **Verlustverrechnung** sozusagen vorrangig **Aufgabe des ausländischen Steuerrechts** ist, oder anders gefragt, warum die tatsächliche Verlustverrechnung im Ausland (gleichgültig, in welcher *Höhe* sie zu einer Steuererminderung führt) Deutschland davon entbinden soll, bei der Besteuerung der hier unbeschränkt steuerpflichtigen natürlichen Person oder Körperschaft den Verlust (insbesondere einen *inländischen* Verlust in der zweiten Fallgruppe) im Entstehungsjahr zu berücksichtigen. Dabei ist zu bedenken, dass Deutschland in DBA-Fällen entsprechend Art. 4 Abs. 3 OECD-MA¹¹¹ als vorrangiger Ansässigkeitsstaat gilt.¹¹² Da der Ausschluss der Verrechnung mit Gewinnen aus derselben Quelle im Wege des Verlustvortrags oder -rücktrags ohnehin verfassungswidrig ist,¹¹³ könnte das deutsche Steuerrecht die Berücksichtigung des Verlusts in Abhängigkeit von der Verlustverrechnung im Ausland ohnehin nur *zeitlich* verlagern.¹¹⁴ Hierfür fehlt bei inländischen Verlusten indessen jeder vernünftige Grund.¹¹⁵ Bei ausländischen Verlusten steht eine solche zeitliche Verlagerung zumindest in erheblichem Widerspruch zu der Tatsache, dass das deutsche Steuerrecht in den beiden fraglichen Fallgruppen, wenn es bei ausländischen Gewinnen um die Anrechnung ausländischer Steuern geht, ausnahmslos auf den Zeitpunkt der Entstehung der ausländischen Einkünfte nach deutschem Steuerrecht abstellt und nicht danach fragt, ob die von § 34c EStG bzw. § 26 KStG »eigentlich« intendierte Anrechnung unter dieser zeitlichen Vorgabe gelungen ist (kein Vortrag oder Rücktrag von Anrechnungsüberhängen).

Zusätzlich ist in der ersten Fallgruppe (Fall 1) zu fragen, weshalb der Ausschluss der Verrechnung von Verlusten wegen ihrer Berücksichtigung nur bei inländischer Organschaft gelten soll. Es kann sich nur um die Verluste aus der ausländischen Betriebsstätte handeln, die auch ohne Organschaft mit anderen inländischen Gewinnen des Steuerpflichtigen verrechnet werden können. Ist der Steuerpflichtige Organträger, **erweitert** sich diese **dem Grunde nach bestehende Verrechnungsmöglichkeit** auf weitere Gewinne der Organgesellschaften. Es ist nicht ersichtlich, dass zwischen beiden Gruppen von Steuerpflichtigen Unterschiede von solcher Art und solchem Gewicht bestehen, dass sie die ungleiche Behandlung rechtfertigen könnten.¹¹⁶ Mit dieser Feststellung soll freilich aus den zuvor erörterten Gründen nicht einer Ausdehnung der Verlustverrechnungsbeschränkung auf Fall (1) ohne Organschaft das Wort geredet werden. Ist aber die Einbeziehung der ersten Fallgruppe in § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG verfassungsrechtlich zweifelhaft, erstrecken sich diese Zweifel letztlich auch auf die doppelansässigen Gesellschaften (Fall 2). Denn im Vergleich zu einer unbeschränkt steuerpflichtigen inländischen Kapital-

110 Vgl. 3.d)aa).

111 Ausnahme: Art. 4 Abs. 3 DBA-USA.

112 Bei einer doppelansässigen Gesellschaft mit inländischer Geschäftsleitung, die der Gesetzgeber laut Gesetzesbegründung allein treffen wollte, kann der andere Vertragsstaat als Quellenstaat nur die ausländischen Betriebsstätteneinkünfte besteuern; der Fall ähnelt demjenigen einer rein inländischen Gesellschaft mit Betriebsstätte im Ausland (Fall 1). Die Frage der doppelten Berücksichtigung von im Inland entstandenen Verlusten stellt sich dann von vornherein nicht. Vgl. auch 6.

113 Vgl. 3.e)bb).

114 Je nach den Umständen des Einzelfalls kann dies freilich zu einem faktischen Ausschluss der Verlustberücksichtigung im Inland führen.

115 Für eine generelle Beschränkung der Vorschrift auf Auslandsverluste Prinz/Simon, DK 2003, 110; Töben/Schulte-Rummel, FR 2002, 436 f.; vgl. auch Frotscher, DK 2003, 102.

116 So die »neue Formel« für die Gleichheitsprüfung seit BVerfGE 55, 72 (88).

gesellschaft mit Auslandsbetriebsstätte bietet eine doppelansässige Gesellschaft kein für § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG relevantes¹¹⁷ *größeres* Verlustnutzungspotenzial, welches gesetzgeberische Maßnahmen rechtfertigen könnte.

Ein überzeugender **Regelungsgrund** für ein zeitliches Verlustverrechnungsverbot ist somit auch in diesen verbleibenden Fallgruppen **nicht erkennbar**.¹¹⁸ Bei den allenfalls in Betracht kommenden Fallgruppen unbeschränkt Steuerpflichtiger (Fälle 1 und 2) ist der Ausschluss der Verrechnung von Verlusten, nur weil sie im Ausland – wie im einzelnen auch immer – berücksichtigt werden, **systemwidrig**.¹¹⁹ Der Gesetzgeber sollte die verfassungswidrige Vorschrift nicht durch Einführung eines verfassungsrechtlich unabdingbaren Verlustvortrags und -rücktrags nachbessern, sondern sie aufheben. Die Finanzverwaltung sollte im Vorgriff hierauf schnellstens klarstellen, dass die Vorschrift nicht angewendet wird.

g) Auswirkungen auf die Gewerbesteuer

§ 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG hat selbst bei Anwendbarkeit **keine Auswirkungen auf die Gewerbesteuer**.¹²⁰ Zwar könnte auf den ersten Blick die Angleichung der organschaftlichen Voraussetzungen bei der KSt und der GewSt seit dem VZ 2002 dafür sprechen, dass die Regelung auch für die GewSt anzuwenden ist. § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG regelt jedoch keine Voraussetzungen, sondern ausschließlich Rechtsfolgen der Organschaft, so dass der Verweis auf § 14 KStG hierfür schon nach dem Wortlaut des § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG, welcher insoweit nur auf das Vorliegen einer körperschaftsteuerlichen Organschaft abstellt, nicht gilt.¹²¹ Dies ist auch in der Sache richtig. Denn es ist anerkannt, dass die Anwendung bzw. das (unbeabsichtigte) »Durchschlagen« von körperschaftsteuerlichen Bestimmungen über die Rechtsfolgen der Organschaft, namentlich über die Ermittlung des Einkommens, auf die GewSt an deren Sachgesetzlichkeiten zu messen ist.¹²² Die vom Gesetzgeber gesehene »Gefahr« der doppelten Verlustberücksichtigung zu Lasten Deutschlands besteht bei der GewSt nicht, weil andere Staaten in aller Regel keine vergleichbare Steuer erheben. Eine Verlustberücksichtigung bei einer ausländischen KSt kann bei der deutschen GewSt schon deshalb keine Rolle spielen, weil das GewStG auch in anderen Fällen eine KSt nicht mit GewSt gleichsetzt.¹²³ Schließlich verbietet der Objektsteuercharakter der GewSt, welche allein den inländischen Gewerbebetrieb zu besteuern sucht, die Berücksichtigung ausländischer »Besteuerungsmerkmale« wie die Berücksichtigung des Verlusts im Ausland.

117 Die – leichtere – Möglichkeit der Einbeziehung einer doppelansässigen Gesellschaft als »Organ«-gesellschaft in eine ausländische Gruppenbesteuerung ist irrelevant, vgl. 3.d)bb).

118 Zutreffend Meilicke, DB 2002, 917: »Einen vernünftigen Grund für die Vorschrift gibt es aber nicht.«

119 Vgl. auch BVerfGE 93, 121 (136) zum Gebot, die einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig umzusetzen; das Gesetz darf die selbst statuierte Sachgesetzlichkeit nicht durchbrechen, vgl. Leibholz/Rinck/Hesselberger, Art. 3 GG, Rz. 95 ff., 531, 556; Tipke/Lang, Steuerrecht, § 4, Rz. 75 ff., jeweils m.w.N.

120 So auch die h.M., Endres/Thies, RIW 2002, 278 f.; Löwenstein/Maier, IStR 2002, 193; Orth, IStR 2002, Beihefter zu Heft 9, 18; Prinz/Simon, DK 2003, 111; zweifelnd Schreiber/Meisel, IStR 2002, 585.

121 So auch Endres/Thies, RIW 2002, 278 f.; Orth, IStR 2002, Beihefter zu Heft 9, 18.

122 Vgl. z.B. R 40, 41 GewStR; Glanegger/Güroff, § 7 GewStG, Rz. 4, 26 f.

123 Etwa in § 8 Nr. 3 und Nr. 7, § 9 Nr. 4 GewStG; auch kann eine ausländische KSt nicht bei der GewSt angerechnet werden.

h) Verfahrens- und Nachweisfragen

Sofern § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG überhaupt anwendbar sein sollte, trägt die Finanzverwaltung für die steuererhöhende Tatsache der Verlustberücksichtigung im Ausland die objektive Beweislast.¹²⁴ Dabei ist zu berücksichtigen, dass es sich bei der fehlenden Verlustberücksichtigung im Ausland um eine negative Tatsache handelt, welche vom Steuerpflichtigen nicht beweisbar ist. Die erhöhten Mitwirkungspflichten bei Auslandsachverhalten ändern hieran nichts.¹²⁵

Sollte die Finanzverwaltung entgegen der hier vertretenen Auslegung¹²⁶ die Vorschrift auch anwenden wollen, wenn der Verlust im Ausland nicht beim Organträger selbst, sondern bei einem anderen Steuerpflichtigen berücksichtigt wird, müsste sie der Tatsache Rechnung tragen, dass der Organträger über die Verlustberücksichtigung nicht notwendigerweise überhaupt Kenntnis hat; auch die hierdurch gefährdete gleichmäßige Anwendung der Vorschrift¹²⁷ spricht freilich ohnehin gegen eine solche Auslegung.

Nachträgliche Änderungen der Verlustberücksichtigung im Ausland müssten gemäß § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO berücksichtigt werden.¹²⁸

4. Vereinbarkeit des § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG mit Verfassungsrecht

a) Gesetzesbestimmtheit

Die Darstellung des § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG unter Berücksichtigung seiner bisherigen Diskussion im Fachschrifttum zeigt, dass weder der gesetzgeberische Wille noch der tatsächliche Inhalt des Gesetzes halbwegs verlässlich festzustellen sind. Auch die Finanzverwaltung ist offenbar ratlos. Im Gegensatz zu anderen neueren Steuervorschriften geht es nicht nur um die Auslegung einzelner unbestimmter Rechtsbegriffe in einer Norm oder um einzelne »Korrekturen« missglückter Ausdrücke. § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG leidet vielmehr an einem **umfassenden Mangel einer gesetzlichen Konzeption und ihrer Durchführung**. Nach herkömmlichem Verständnis des Grundsatzes der Gesetzesbestimmtheit als Ausdruck des Rechtsstaatsprinzips¹²⁹ wird die Vorschrift den Anforderungen, die an eine Eingriffsnorm zu stellen sind, nicht einmal ansatzweise gerecht; sie ist **verfassungswidrig**. Ob das BVerfG die Vorschrift trotz grundsätzlicher Anerkennung der Notwendig-

124 Ebenso Kestler/Weger, GmbHR 2003, 162; Meilicke, DB 2002, 916; Orth, IStR 2002, Beihefter zu Heft 9, 17; Frotscher in Frotscher/Maas, § 14 KStG, Rz. 254; a.A. wohl Walter in Arthur Andersen, § 14 KStG, Rz. 957.2.

125 So auch Meilicke, DB 2002, 916.

126 Vgl. 3.d)bb).

127 Zur Verfassungswidrigkeit einer Vorschrift wegen struktureller Erhebungsmängel vgl. bereits Fn. 31.

128 Ebenso Prinz/Simon, DK 2003, 112; Wischmann in Herrmann/Heuer/Raupach, § 14 KStG n.F., Rz. J 01 – 17 (K 23); vgl. zum ähnlichen Problem nachträglicher Änderungen der ausländischen Steuerfestsetzung im Rahmen des § 34c EStG auch Gosch in Kirchhof, § 34c EStG, Rz. 55; Heinicke in Schmidt, § 34c EStG, Rz. 26.

129 Vgl. Stern, Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland, Band I, 830; Tipke/Lang, Steuerrecht, § 4, Rz. 167 ff., m.w.N. der Rechtsprechung des BVerfG.

keit verständlicher Normen aus *diesem* Grund für verfassungswidrig und nichtig erklären wird, bleibt angesichts seiner bisherigen Entscheidungspraxis¹³⁰ freilich abzuwarten.

b) Fehlender Verlustvortrag und Verlustrücktrag

Infolge des Ausschlusses eines begrenzten Verlustvortrags und -rücktrags ist § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG wegen Verstoßes gegen Art. 3 Abs. 1 GG **verfassungswidrig** und für **nichtig** zu erklären.¹³¹

c) Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit

Indem § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG, sofern die Vorschrift nachgebessert wird, die steuerliche Berücksichtigung eines tatsächlich erlittenen Verlusts – nach hier vertretener Auffassung – allenfalls temporär abschließt, verstößt die Vorschrift potenziell gegen das aus dem Verfassungsrecht abgeleitete fundamentale Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit.¹³² Dies erfordert in jedem Fall eine **verfassungskonforme Auslegung** bzw. bei gesetzlicher Nachbesserung entsprechende Einschränkungen. Ein Verlust ist nur dann im Ausland berücksichtigt, wenn er im Entstehungsjahr für den Organträger selbst im Ausland zu einer Steuerminderung führt. Daraus folgt erstens, dass ein bloßer Abzug von der ausländischen Bemessungsgrundlage, welcher zu einem Verlustvortrag oder -rücktrag führt, nicht genügt.¹³³ Zweitens muss der Verlust bei einer eigenen Besteuerung des Organträgers im Ausland berücksichtigt werden; eine Berücksichtigung bei anderen Steuerpflichtigen, namentlich einer ausländischen Muttergesellschaft im Rahmen einer dortigen Gruppenbesteuerung, genügt nicht.¹³⁴ Letztlich ist aber selbst in den hiernach verbleibenden Fallgruppen¹³⁵ die Verlustverrechnungsbeschränkung **systemwidrig** und verfassungsrechtlich zweifelhaft.

5. Vereinbarkeit des § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG mit Gemeinschaftsrecht

Die in diesem Beitrag vertretene, auf steuersystematische und auf verfassungsrechtliche Überlegungen gestützte stark einschränkende Auslegung der Vorschrift vermeidet zugleich in europarechtlich relevanten Fallgestaltungen einige naheliegende gesetzliche Verstöße gegen die Grundfreiheiten des EGV, sofern die Vorschrift – ihre gesetzliche Nachbesserung des ohnehin verfassungswidrigen Ausschlusses von Verlustvortrag und -rücktrag unterstellt – überhaupt angewendet werden sollte. Der Ausschluss der Verlust-

130 Vgl. Tipke/Lang, Steuerrecht, § 4, Rz. 167 ff.; Hey, Steuerplanungsicherheit als Rechtsproblem, 67 f., 554 ff.

131 Vgl. im einzelnen 3.e)bb).

132 Vgl. dazu allgemein Jarass in Jarass/Pieroth, Art. 3 GG, Rz. 47; Tipke/Lang, Steuerrecht, § 4, Rz. 81 ff., jeweils m.w.N.

133 Vgl. 3.d)aa).

134 Vgl. 3.d)bb) und 3.h).

135 Vgl. 3.f).

verrechnung, welcher nur bei grenzüberschreitender Betätigung oder Zugehörigkeit zu einer grenzüberschreitenden Unternehmensgruppe erfolgt, greift in den Schutzbereich der **Niederlassungsfreiheit** gem. Art. 43 EGV ein.

Erfolgt der Ausschluss der Verlustverrechnung nur wegen Berücksichtigung des Verlusts im Ausland bei einem anderen Steuerpflichtigen als dem Organträger, ist dies nicht zu rechtfertigen.¹³⁶ Aber auch soweit der Organträger im Ausland selbst der Besteuerung unterliegt, ist jedenfalls ein sich im Ausland ergebender Verlustvortrag oder -rücktrag nicht geeignet, die sofortige Verrechnung des Verlusts im Inland auszuschließen; denn »zum einen ist nicht gesichert, ob überhaupt jemals verrechenbare Gewinne erzielt werden, und zum anderen resultieren aus der Nichtberücksichtigung der Verluste für den Steuerpflichtigen jedenfalls Zins- und Liquiditätsnachteile.«¹³⁷ Ein Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit dürfte im Fall von EU-Muttergesellschaften auch insoweit anzunehmen sein, als § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG nur bei Organschaft eingreift, denn es steht der ausländischen Gesellschaft frei, ihre Tätigkeit im Inland durch eine Zweigniederlassung oder durch Tochtergesellschaften auszuüben; bei Ausübung der gesamten Tätigkeit in einer einheitlichen Betriebsstätte oder in nur *einer* inländischen Tochtergesellschaft käme die Vorschrift nicht zu Anwendung.

Schließlich bestehen erhebliche Zweifel, ob der Ausschluss der Verlustverrechnung durch die »Gefahr« der doppelten Verlustnutzung überhaupt gerechtfertigt wird;¹³⁸ die Verhinderung steuerlicher Mindereinnahmen ist nicht als zwingender Grund des Allgemeininteresses anzusehen.¹³⁹

6. Vereinbarkeit des § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG mit DBA

DBA enthalten grundsätzlich keine Regelungen über die Ermittlung und die Zurechnung von Einkünften. Sie überlassen dies vielmehr dem innerstaatlichen Steuerrecht der Vertragsstaaten.¹⁴⁰ Insofern sollte § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG nicht mit den deutschen DBA kollidieren.

In Betracht kommt jedoch ein Verstoß gegen das **Diskriminierungsverbot** des Art. 24 Abs. 3 OECD-MA, sofern die Vorschrift – entgegen der hier vertretenen Auffassung¹⁴¹ – auf **ausländische Organträger** i.S.d. § 18 KStG angewendet wird.¹⁴² Nach Art. 24 Abs. 3 OECD-MA darf die Besteuerung einer Betriebsstätte eines Unternehmens des einen Vertragsstaats in dem anderen Vertragsstaat nicht ungünstiger sein als die Besteuerung von Unternehmen des anderen Vertragsstaats, welche die gleiche Tätigkeit ausüben. Das Vergleichsunternehmen ist hierbei ein rein inländisches, nicht notwendigerweise ausländisch beherrschtes Unternehmen,¹⁴³ welches keine Betriebsstätte in dem erstgenannten

136 EuGH vom 26.10.1999, IStR 1999, 691; EuGH vom 12.12.2002, IStR 2003, 55; wie hier Meilicke, DB 2002, 916.

137 So Vorlagebeschluss des BFH vom 13.11.2002, IStR 2003, 314, unter III.2.b)aa) zur vergleichbaren Frage des Verlustausschlusses nach § 2a Abs. 1 EStG.

138 Die Rechtfertigung für den Verlustausschluss gemäß § 2a Abs. 1 EStG ablehnend BFH vom 13.11.2002, IStR 2003, 314.

139 Ständige Rechtsprechung des EuGH, z.B. Urteil vom 12.12.2002, IStR 2003, 55, Rz. 36 m.w.N.

140 Vgl. Wassermeyer in Debatin/Wassermeyer, vor Art. 6 – 22 OECD-MA, Rz. 15 ff.

141 Vgl. 3.d)bb).

142 Vgl. auch Löwenstein/Maier, IStR 2002, 192.

143 Vgl. Vogel, Art. 24 OECD-MA, Rz. 123.

Vertragsstaat haben muss.¹⁴⁴ Bei diesem gedachten Vergleichsunternehmen findet aber § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG keine Anwendung.¹⁴⁵

Schließlich ist mit Blick auf doppelansässige Kapitalgesellschaften i.S.d. § 14 Abs. 1 Nr. 2 KStG, die der Gesetzgeber besonders im Auge hatte, anzumerken, dass es seltsam anmutet, wenn Deutschland in seinen DBA entsprechend Art. 4 Abs. 3 OECD-MA¹⁴⁶ bei inländischer Geschäftsleitung einerseits das umfassende Besteuerungsrecht in Anspruch nimmt, andererseits aber die Verlustberücksichtigung dem ausländischen Sitzstaat überlassen will.¹⁴⁷

7. Ausblick

Es ist schwer abzuschätzen, ob die Vorschrift des § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG ihre Entstehung der konkreten und substantiierten Befürchtung unangemessener Steuerausfälle in *Deutschland* wegen doppelter Verlustnutzung nach der Zulassung doppelansässiger Organträger verdankt. Gesetzesbegründung und Gesetzeswortlaut erwecken eher den Eindruck, der Gesetzgeber habe im Dunkeln mit Schrot auf ein Phantom geschossen. Solche Gesetze sind eines Rechtsstaats unwürdig.

Sollte sich die hier angestellte Analyse der – vermeintlichen – Problemlage als zutreffend erweisen, kommt nur die ersatzlose Aufhebung der ohnehin verfassungswidrigen und für nichtig zu erklärenden Vorschrift in Betracht. Bevor der Gesetzgeber oder gar die Finanzverwaltung in Verwaltungsvorschriften versuchen, die Vorschrift nachzubessern oder zu »retten«, müsste jedenfalls nachgewiesen werden, dass und in welchen Fällen ein Bedürfnis für den zeitweiligen Ausschluss der Verrechnung von Verlusten nur deswegen besteht, weil dieselben – ebenso wie entsprechende positive Einkünfte – auch im Ausland steuerlich berücksichtigt werden.

144 Vgl. Wassermeyer in Debatin/Wassermeyer, Art. 24 OECD-MA, Rz. 46.

145 Nach Vogel, Art. 24 OECD-MA, Rz. 122, darf die Behandlung der Betriebsstättengewinne und -verluste im Ansässigkeitsstaat generell keine Rolle spielen.

146 Ausnahme: Art. 4 Abs. 3 DBA-USA.

147 Vgl. 3.f).