

MEILICKE HOFFMANN & PARTNER RECHTSANWÄLTE

Download von der Meilicke Hoffmann & Partner Webseite. © MEILICKE HOFFMANN & PARTNER 1999 - Alle Rechte vorbehalten

Die Neuregelung der ertragsteuerlichen Organschaft über die Grenze

Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht, von Dr. Wienand Meilicke, Licencié en droit français, LL.M. taxation (N.Y.U.), Bonn

I. Einleitung

Wie *Orth* dargelegt hat, sollte durch das UntStFG die grenzüberschreitende Organschaft erleichtert werden. Die Änderungen der Regeln für die ertragsteuerliche Organschaft über die Grenze sind aber weitgehend mißglückt.

II. Erweiterung der tauglichen Organträger

Durch die Neufassung des § 14 Abs. 1 Nr. 2 KStG entfällt für Organträger in der Rechtsform einer Körperschaft oder einer Personengesellschaft das Erfordernis eines inländischen Sitzungssitzes. Nach ausländischem Recht, also mit ausländischem Sitzungssitz, gegründete Körperschaften und Personengesellschaften können also nunmehr als Organträger fungieren.

1. Ausländische Körperschaften als Organträger

a) Beseitigung der Diskriminierung nach ausländischem Recht gegründeter Körperschaften

Die Frage, ob nach ausländischem Recht gegründete Körperschaften mangels inländischem Sitzungssitzes keine Organträger sein konnten, stellte sich alsbald nach Erlaß des KStG 1969. *Hübl*, damals Ministerialdirigent im BMF, vertrat schon 1974 die Auffassung, daß das Gesetz eine Regelungslücke enthalte und daß nach ausländischem Recht gegründete Körperschaften mit inländischem Ort der Geschäftsleitung Organträger einer körperschaftsteuerlichen Organschaft sein können. Die Finanzverwaltung und die Steuerpraxis hat die Äußerung von *Hübl* zwei Jahrzehnte lang als authentische Gesetzesinterpretation angesehen, so daß bundesweit ausländische Körperschaften mit inländischem Ort der Geschäftsleitung trotz fehlendem inländischem Sitzungssitz als Organträger von körperschaftsteuerlichen Organschaften akzeptiert wurden. Erst Ende der achtziger Jahre setzte bei der Behandlung nach ausländischem Recht gegründeter Körperschaften mit inländischem Ort der Geschäftsleitung innerhalb der Finanzverwaltung ein Umdenken ein. Soweit ersichtlich, wurde erstmals 1990 einem nach ausländischem Recht errichteten Organträger mit inländischem Ort der Geschäftsleitung wegen des fehlenden inländischen Sitzungssitzes die körperschaftsteuerliche Organschaft versagt. Vom BFH wurde dies im Aussetzungsverfahren billigt.

Obwohl gegen die Diskriminierung nach ausländischem Recht errichteter Körperschaften durch Versagung des Gestaltungsrechts der Organschaft Bedenken angemeldet wurden, hat der Gesetzgeber noch 1999 die Diskriminierung nach ausländischem Recht errichteter Organträger auf die gewerbsteuerliche Organschaft erstreckt. Nachdem aber der EuGH im Centros-Urteil ausgesprochen hatte, daß nach ausländischem Recht gegründete Körperschaften im Inland nicht diskriminiert werden dürfen, ließ sich die Diskriminierung nach ausländischem Recht gegründeter Körperschaften bei der Zulassung als Organträger nicht mehr durchhalten. In Zukunft können also auch solche nach ausländischem Recht errichtete Körperschaften mit ausländischem Sitzungssitz, welche sich nicht auf ein staatsvertragliches Diskriminierungsverbot berufen können (s. Abschn. IV. 11.), Träger einer körperschaftsteuerlichen und gewerbsteuerlichen Organschaft sein.

b) Wegzugsbeschränkung für nach inländischem Recht gegründete Körperschaften?

Während der Bericht der Bundesregierung zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts vorschlug, die Voraussetzungen der Organschaft an die der unbeschränkten Steuerpflicht anzugleichen und infolgedessen Sitz *oder* Ort der Geschäftsleitung im Inland genügen zu lassen, verlangt der Gesetzgeber für einen

MEILICKE HOFFMANN & PARTNER RECHTSANWÄLTE

Download von der Meilicke Hoffmann & Partner Webseite. © MEILICKE HOFFMANN & PARTNER 1999 - Alle Rechte vorbehalten

Organträger nun ausschließlich einen inländischen Ort der Geschäftsleitung. Damit schließt der Gesetzgeber nach deutschem Recht, also mit inländischem Sitzungssitz gegründete Körperschaften mit ausländischem Ort der Geschäftsleitung, die nur wegen ihres Sitzes in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig sind, als Organträger aus. Würde z.B. die Deutsche Bank AG ihre Geschäftsleitung nach London verlegen, könnte sie nicht mehr Träger einer körperschaftsteuerlichen oder gewerbsteuerlichen Organschaft sein, obwohl sie wegen ihres inländischen Sitzungssitzes in Deutschland weiterhin unbeschränkt steuerpflichtig ist. Daß das vom Gesetzgeber gewollt war, läßt sich der Gesetzesbegründung nicht entnehmen. Jedenfalls verstößt es gegen das vom EuGH mehrfach betonte Wegzugsrecht. Eine sachliche Begründung dafür, trotz fortbestehender unbeschränkter Steuerpflicht eine nach deutschem Recht errichtete Kapitalgesellschaft an der Verlegung ihrer Geschäftsleitung in das EU-Ausland zu hindern, ist nicht ersichtlich. Wenn die unbeschränkte Steuerpflicht bestehen bleibt, fehlt insbesondere der im Fall *Daily Mail*¹² vorhandene Rechtfertigungsgrund des Schutzes des Steueraufkommens des Wegzugsstaates.

Die Regierungsbegründung argumentiert, eine alternative Anknüpfung an Geschäftsleitung *oder* Sitz im Inland sei verworfen worden, weil man Konflikte mit der im Zivilrecht noch herrschenden Sitztheorie, deren Überprüfung durch den EuGH noch nicht abgeschlossen ist, vermeiden will. Dabei scheint die Regierungsbegründung aber zwei Sitzbegriffe zu verwechseln: Den Begriff des Verwaltungssitzes, um welchen es bei der Sitztheorie geht, und den Begriff des Sitzungssitzes, welcher nach § 11 AO im Steuerrecht maßgeblich ist. Die Frage, ob nach inländischem Recht mit inländischem Sitzungssitz errichtete Körperschaften mit ausländischem Ort der Geschäftsleitung Organträger sein können, hat mit der Fähigkeit nach ausländischem Recht mit ausländischem Sitzungssitz gegründeter Körperschaften, im Inland zivilrechtlich wirksame Gewinnabführungsverträge zu schließen, nichts zu tun.

Wenn *Herlinghaus*¹⁴ meint, es sei nach wie vor problematisch, daß Unternehmen mit Geschäftsleitung im Ausland als Organträger nicht in Betracht kommen und deshalb gezwungen seien, ihre Geschäftsleitung ins Inland zu verlegen, wenn sie in den Genuß einer inländischen Organschaft kommen wollen, übersieht er, daß nach ausländischem Recht gegründete Gesellschaften ohne inländischen Sitzungssitz seit Jahrzehnten nach § 18 KStG über eine inländische Zweigniederlassung als Organträger fungieren können. § 18 KStG gilt aber nach h.M. nur für beschränkt steuerpflichtige Organträger und deshalb nicht für Körperschaften, die wegen ihres inländischen Sitzungssitzes nach § 1 Abs. 1 KStG in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig sind.

2. Personengesellschaften mit ausländischem Sitzungssitz als Organträger

Auch wenn nach ausländischem Recht, also mit ausländischem Sitzungssitz gegründete Personengesellschafter als Organträger bisher nicht in Erscheinung getreten sind, ist doch lobend zu erwähnen, daß der Gesetzgeber hier durch Beseitigung einer Diskriminierung Gestaltungsfreiheit gewährt.

III. Einschränkung der tauglichen Organgesellschaften

Daß die Organgesellschaft ihren Ort der Geschäftsleitung *und* ihren Sitz im Inland haben muß, verlangte das Gesetz bisher nur für die körperschaftsteuerliche Organschaft. Bei der gewerbsteuerlichen Organschaft waren nach ausländischem Recht gegründete Kapitalgesellschaften mit inländischem Ort der Geschäftsleitung seit jeher als taugliche Organgesellschaft anerkannt. Mit dem UntStFG hat der Gesetzgeber nicht nur die Diskriminierung nach ausländischem Recht gegründeter Organgesellschaften bei der körperschaftsteuerlichen Organschaft beibehalten, sondern diese Diskriminierung auch auf die gewerbsteuerliche Organschaft erstreckt, weil jetzt erstmals auch für die gewerbsteuerliche Organschaft verlangt wird, daß die Organgesellschaft den Ort der Geschäftsleitung und ihren Sitz im Inland hat. Die Überseering B.V. oder die Centros Ltd. können deshalb in Deutschland nicht Organgesellschaften sein, obwohl der EuGH in der Centros-Entscheidung ausdrücklich gesagt hat, daß nach dem Recht eines anderen EU-Mitgliedsstaates gegründete Gesellschaften im Niederlassungsstaat nicht diskriminiert werden dürfen. Warum der Gesetzgeber bei Organgesellschaften die Diskriminierung nicht nur beibehält, sondern durch Erstreckung auf die gewerbsteuerliche Organschaft noch verschärft, obwohl er beim Organträger gerade im

MEILICKE HOFFMANN & PARTNER RECHTSANWÄLTE

Download von der Meilicke Hoffmann & Partner Webseite. © MEILICKE HOFFMANN & PARTNER 1999 - Alle Rechte vorbehalten

Hinblick auf das Diskriminierungsverbot das Verlangen nach einem inländischen Sitz abschafft, ist nicht nachvollziehbar.

IV. § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG

Neuland betritt der Gesetzgeber mit § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG. Nach dieser Vorschrift bleibt ein negatives Einkommen des Organträgers bei der inländischen Besteuerung unberücksichtigt, soweit es in einem ausländischen Staat im Rahmen einer der deutschen Besteuerung des Organträgers entsprechenden Besteuerung berücksichtigt wird.

1. Auseinanderklaffen von Gesetzesbegründung und Gesetzeswortlaut

Nach der Gesetzesbegründung soll die neue Vorschrift verhindern, daß doppelt ansässige Gesellschaften Verluste doppelt oder aber stets zu Lasten der Bundesrepublik berücksichtigen können.

a) Wortlaut teilweise enger als Regelungsziel der Gesetzesbegründung

Das Problem, daß Verluste eines Stpfl. im In- und Ausland und damit doppelt berücksichtigt werden, stellt sich nicht nur bei Organschaft und nicht nur bei doppelt ansässigen Gesellschaften, sondern bei jeder in Deutschland beschränkt oder unbeschränkt steuerpflichtigen Person, welche in einem ausländischen Staat nach dem Anrechnungsverfahren besteuert wird. Warum der deutsche Gesetzgeber einen Regelungsbedarf nur sieht, wenn der ausländische Rechtsträger in Deutschland Organträger einer ertragsteuerlichen Organschaft ist, läßt sich der Gesetzesbegründung nicht entnehmen und ist nicht nachvollziehbar.

b) Wortlaut teilweise weiter als Regelungsziel der Gesetzesbegründung

Der Wortlaut des § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG enthält keine Beschränkung auf "doppelt ansässige Gesellschaften" und wirft deshalb die Frage auf, ob er auch für Organträger gilt, die nicht "doppelt ansässige Gesellschaften" i. S. der Regierungsbegründung sind (vgl. Abschn. IV.2.b.) bis f)).

c) Mißglückte Nachahmung der US-amerikanischen "Dual Consolidated Loss Rules"?

Der Wortlaut der Gesetzesbegründung, verhindern zu wollen, daß doppelt ansässige Gesellschaften Verluste "doppelt oder stets zu Lasten der Bundesrepublik" berücksichtigen können, läßt den Verdacht aufkommen, daß der Verfasser der Gesetzesbegründung sich von den US-amerikanischen "Dual Consolidated Loss Rules" (§ 1503 (d) Internal Revenue Code) inspirieren ließ. Die Inspiration ist aber leider ohne den dafür erforderlichen Sachverstand erfolgt und deshalb mißglückt:

aa) Vorrang des Verlustabzuges im Betriebsstättenstaat

Während jedem Staat, der die Freistellungsmethode anwendet, geläufig ist, daß Auslandsverluste im Heimatstaat nur beschränkt abzugsfähig sind, beruht das amerikanische Steuersystem auf dem Prinzip der Besteuerung des weltweiten Einkommens mit Anrechnung ausländischer Steuern und läßt deshalb Auslandsverluste grundsätzlich zum Abzug vom US-amerikanischen Inlandseinkommen zu. Das Abzugsverbot nach den US-amerikanischen Dual Consolidated Loss Rules richtet sich also gegen Auslandsverluste einer Tochtergesellschaft des US-amerikanischen Konsolidierungskreises, welche ihre Verluste auch im Ausland abzieht, und stellt damit eine Durchbrechung des sonst in USA gültigen Welteinkommens-prinzips dar.

Mit diesen Überlegungen, welche im Heimatstaat USA zu einer Einschränkung der Abzugsfähigkeit von Auslandsverlusten führen, hat es aber nichts zu tun, wenn Deutschland als Betriebsstättenstaat Verluste des

MEILICKE HOFFMANN & PARTNER RECHTSANWÄLTE

Download von der Meilicke Hoffmann & Partner Webseite. © MEILICKE HOFFMANN & PARTNER 1999 - Alle Rechte vorbehalten

Organträgers nicht mehr berücksichtigen will, nur weil der Heimatstaat des Organträgers das Anrechnungsverfahren anwendet und infolgedessen die Verluste bei der Besteuerung des Organträgers im Heimatstaat ebenfalls berücksichtigt. Es ist vorrangig Sache des Betriebsstättenstaats, die Verluste im Betriebsstättenstaat zu berücksichtigen, in dem sie z.B. zurückgetragen oder vorgetragen werden. Mit der ratio legis der US-amerikanischen Dual Consolidated Loss Rules hat das Verlustabzugsverbot des § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG jedenfalls nichts zu tun.

bb) Vortragsfähigkeit des Dual Consolidated Loss

Der US-amerikanische Dual Consolidated Loss ist außerdem zwar nicht sofort abzugsfähig, aber wenigstens vortragsfähig, um mit späteren steuerpflichtigen Einkünften aus dem Ausland verrechnet zu werden (Treasury Regulations § 1.1503-2 (d) (2) (i)). § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG schreibt dagegen vor, daß das negative Einkommen des Organträgers bei der inländischen Besteuerung schlicht und endgültig "unberücksichtigt" bleibt, soweit es in einem ausländischen Staat berücksichtigt wird. Da die Berücksichtigung des Verlustes nach dem Anrechnungsverfahren im ausländischen Staat allenfalls zu einer Steuerstundung führt, ist nicht nachvollziehbar, warum der deutsche Gesetzgeber darin einen Grund sieht, den im Inland erlittenen Verlust im Inland überhaupt nicht mehr zu berücksichtigen.

cc) Ist alles, was aus USA kommt, nachahmenswert?

Schließlich sei der Hinweis erlaubt, daß nicht alles, was aus USA kommt, nachahmenswert ist. Die Durchbrechung der Logik des Anrechnungsverfahrens durch die Nichtabzugsfähigkeit des Dual Consolidated Loss widerspricht nämlich dem Grundsatz der steuerlichen Leistungsfähigkeit (siehe Abschn. IV. 13.).

2. Von § 14 Abs. 1 Nr. 5 betroffene Organträger

a) Doppelt ansässige Kapitalgesellschaften

Ausweislich der Regierungsbegründung befinden sich doppelt ansässige Kapitalgesellschaften im Zentrum des vom Gesetzgeber anvisierten Begriffskreises. Der Begriff der doppelten Ansässigkeit stammt aus dem Doppelbesteuerungsrecht und bedeutet, daß hinsichtlich dieses Organträgers mehrere Staaten wegen des Gründungsrechts, des Sitzes, der Orts der Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals in Sinne von Art. 4 Abs. 1 OECD-Musterabkommen das unbeschränkte Besteuerungsrecht für sich in Anspruch nehmen. Ob der ausländische Staat zu Recht oder zu Unrecht das Besteuerungsrecht für den Organträger für sich in Anspruch nimmt, ist für das Verlustberücksichtigungsverbot des § 14 Abs. 1 Nr. 5 also unerheblich. Damit hängt die Besteuerung in Deutschland von der Willkür jedes der 186 ausländischen Staaten dieser Erde ab.

Von § 14 Abs. 1 Nr. 5 nicht erfaßt sind doppelt ansässige Organgesellschaften.

b) Doppelt ansässige Personengesellschaften?

Die Regierungsbegründung spricht nicht von doppelt ansässigen Kapitalgesellschaften, sondern nur von doppelt ansässigen "Gesellschaften", so daß dem Wortlaut nach auch Personengesellschaften erfaßt sein können. Für die Körperschaftsteuer ist eine Personengesellschaft allerdings kein Steuersubjekt, nicht abkommensberechtigt und deshalb nicht in Deutschland "ansässig". Für die Gewerbesteuer ist die Personengesellschaft aber Steuersubjekt und kann deshalb auch "doppelt ansässig" sein.

c) Beschränkt steuerpflichtige ausländische gewerbliche Unternehmen i.S.v. § 18 KStG?

§ 18 Satz 2 KStG verweist "sinngemäß" auf § 14 KStG. Damit stellt sich die Frage, ob es dem Sinn der Regelung entspricht, § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG auch auf beschränkt steuerpflichtige ausländische gewerbliche Unternehmen im Sinne von § 18 KStG anzuwenden.

MEILICKE HOFFMANN & PARTNER RECHTSANWÄLTE

Download von der Meilicke Hoffmann & Partner Webseite. © MEILICKE HOFFMANN & PARTNER 1999 - Alle Rechte vorbehalten

Dagegen spricht die Regierungsbegründung, welche ausdrücklich nur von doppelt ansässigen Gesellschaften spricht, was die unbeschränkte Steuerpflicht in Deutschland voraussetzt. Gegen eine sinngemäße Anwendung des § 14 Abs. 1 Nr. 5 auf § 18 spricht auch der Sinn und Zweck des Anrechnungsverfahrens, welches gerade durch die Mutter-/Tochterrichtlinie als gleichwertig anerkannt worden ist. Im Euowings-Urteil hat der EuGH ausgesprochen, daß es gegen die Niederlassungsfreiheit von Unternehmen aus dem EU-Ausland verstößt, wenn Deutschland eine steuerliche Benachteiligung an die steuerlichen Konsequenzen knüpft, die der Heimatstaat des Niederlassungsfreiheit beanspruchenden Unternehmens zieht. Deshalb sprechen m.E. die besseren Argumente gegen eine sinngemäße Anwendung des § 14 Abs. 1 Nr. 5 auf ausländische gewerbliche Unternehmen im Sinne von § 18.

Andererseits ist nicht zu verkennen, daß der Wille des Gesetzgebers, nur doppelt ansässige Gesellschaften zu treffen, in dem Wortlaut des § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG keinen Ausdruck gefunden hat. Es kann deshalb bisher nicht ausgeschlossen werden, daß die Finanzverwaltung sich für eine extensive Auslegung der Vorschrift auch auf Fälle des § 18 entscheiden wird.

d) Inländische Personengesellschaften mit ausländischen beschränkt steuerpflichtigen Gesellschaftern?

Die sinngemäße Anwendung des § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG auf § 18 KStG ist eine wichtige Vorfrage für inländische Personengesellschaften als Organträger. Wenn § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG auf ausländische gewerbliche Unternehmen im Sinne von § 18 nicht angewendet wird, kann es m.E. keinen Unterschied machen, ob das ausländische gewerbliche Unternehmen über eine Betriebsstätte nach § 18 KStG oder über eine inländische Personengesellschaft, deren Gesellschafter es ist, in Deutschland tätig wird. Dann müßte eine Personengesellschaft als Organträger aus dem Anwendungsbereich des § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG ausscheiden.

Wenn die Vorfrage 3 dagegen anderes als hier beantwortet wird, wenn also das Verlustabzugsverbot des § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG für alle ausländischen gewerblichen Unternehmen gilt, die nach § 18 KStG als Organträger fungieren, dann ist es konsequent, daß eine deutsche Personengesellschaft für die Anwendung des § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG tauglicher Organträger ist, so daß nur noch dessen andere Voraussetzungen geprüft zu werden brauchen.

e) Inländische Organträger mit ausländischen Betriebsstätten

Als Organträger fungierende deutsche Obergesellschaften eines Inlandskonzerns haben oft Betriebsstätten im Ausland. Verluste der ausländischen Betriebsstätten werden dann nicht nur in Deutschland, sondern auch im ausländischen Betriebsstättenstaat berücksichtigt. Nach dem Wortlaut des § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG kann der "einfach" im Inland ansässige Organträger Verluste seiner ausländischen Betriebsstätte in Deutschland nicht absetzen, soweit der Verlust im ausländischen Betriebsstättenstaat ebenfalls berücksichtigt wird. Die Frage der Anwendung des § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG auf die doppelte Berücksichtigung von Verlusten ausländischer Betriebsstätten des inländischen Organträgers stellt sich nicht nur für die relativ wenigen Staaten, mit denen kein DBA besteht, sondern auch für Betriebsstätten in Mitgliedstaaten der EU. Der österreichische VwGH hat nämlich jüngst entschieden, daß es bei Anwendung der Freistellungsmethode mit Art. 43 EGV unvereinbar ist, wenn der Heimatstaat die Verluste im Betriebsstättenstaat nicht zum Abzug zuläßt. Auch hier verstößt § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG gegen Art. 43 EGV, ist also auf Betriebsstättenverluste in EU-Mitgliedstaaten nicht anwendbar.

f) Doppelt ansässige natürliche Personen

Eine im Inland wohnhafte natürliche Person kann als Einzelunternehmer Organträger und gleichzeitig auch doppelt ansässig sein, wenn sie z.B. einen US-amerikanischen Paß besitzt und deshalb neben der unbeschränkten Steuerpflicht in Deutschland auch in USA mit ihrem Welteinkommen der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegt. Solche doppelt ansässigen natürlichen Personen sind zwar keine "doppelt ansässigen Gesellschaften" i. S. der Regierungsbegründung; da der Gesetzeswortlaut die Anwendung aber nicht auf Gesellschaften beschränkt, stellt sich die Frage, ob ein inländischer Einzelunternehmer mit

MEILICKE HOFFMANN & PARTNER RECHTSANWÄLTE

Download von der Meilicke Hoffmann & Partner Webseite. © MEILICKE HOFFMANN & PARTNER 1999 - Alle Rechte vorbehalten

amerikanischem Paß von § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG erfaßt wird; denn der Verlust des in Deutschland wohnhaften US-amerikanischen Staatsbürgers würde ja auch bei seiner Besteuerung in USA berücksichtigt.

3. Negatives Einkommen "des Organträgers"

Im Regierungsentwurf hieß es noch, das negative Einkommen "der Organgesellschaft" solle nicht berücksichtigt werden, soweit es bei der Besteuerung des Organträgers im Ausland berücksichtigt wird. Nach der Konzeption des Regierungsentwurfs muß also das Verbot der doppelten Organshaft im Inland und im Ausland Ziel der Vorschrift gewesen sein. In dem letztlich verabschiedeten Gesetz wird der Zusammenhang zum Einkommen der Organgesellschaft gelöst, weil nunmehr das negative Einkommen des *Organträgers* bei der inländischen Besteuerung unberücksichtigt bleibt, wenn es bei seiner ausländischen Besteuerung berücksichtigt wird. Die Gesetz gewordene Formulierung wirft zwei Fragen auf:

a) Einbeziehung von Ergebnissen der Organgesellschaften?

M.E. bezieht sich der Begriff "negatives Einkommen des Organträgers" auf das Einkommen *nach* Zurechnung des Einkommens der Organgesellschaften. § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG findet also nur dann Anwendung, wenn per Saldo ein negatives Einkommen des Organträgers verbleibt. Anderenfalls wäre nämlich nicht ersichtlich, warum die Regelung sich innerhalb des § 14 KStG befindet. Je nach Ergebnis der Organgesellschaft ist die hier vertretene Auffassung günstiger oder ungünstiger für den Fiskus:

1. Beispiel:

	hiesige Auffassung	bei isolierter Betrachtung des Organträgers
Organgesellschaft	+ 100	
Organträger	- 200	- 200
unberücksichtigt	- 100	- 200

2. Beispiel:

	hiesige Auffassung	bei isolierter Betrachtung des Organträgers
Organgesellschaft	- 200	
Organträger	+ 100	+ 100
unberücksichtigt	- 100	0

MEILICKE HOFFMANN & PARTNER RECHTSANWÄLTE

Download von der Meilicke Hoffmann & Partner Webseite. © MEILICKE HOFFMANN & PARTNER 1999 - Alle Rechte vorbehalten

3. Beispiel:

	hiesige Auffassung	bei isolierter Betrachtung des Organträgers
Organgesellschaft	- 200	
Organträger	<u>- 100</u>	
unberücksichtigt	- 300	100

b) Einbeziehung von Ergebnissen von Gesellschaftern des Organträgers?

Nur das negative Einkommen "des Organträgers" bleibt bei der inländischen Besteuerung unberücksichtigt. Negatives Einkommen der Gesellschafter des Organträgers wird weiterhin berücksichtigt.

Beispiel:

Organträgerin ist eine Personengesellschaft mit negativem Ergebnis von - 100. Der beschränkt steuerpflichtige ausländische Personengesellschafter hat ferner weiteres negatives Einkommen aus einer inländischen Betriebsstätte von - 100. Das eigene negative Einkommen des Gesellschafter des Organträgers scheidet m.E. aus dem Anwendungsbereich des § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG aus, weil es kein negatives Einkommen "des Organträgers" ist. Auch Sonderbetriebsausgaben eines Gesellschafter des Organträgers sind kein negatives Einkommen "des Organträgers" und deshalb nicht vom Abzug ausgeschlossen, selbst wenn die Sonderbetriebsausgaben bei der Besteuerung des Organträgers oder des Personengesellschafters in einem ausländischen Staat berücksichtigt werden.

4. "Berücksichtigung" bei der Besteuerung in einem anderen Staat

Wenn das deutsche negative Einkommen im Ausland vom ausländischen Einkommen des Organträgers abgezogen wird, liegt zweifellos eine "Berücksichtigung" vor. Fraglich ist, ob eine "Berücksichtigung" des negativen Einkommens des Organträgers in einem anderen Staat auch dann vorliegt, wenn der deutsche Verlust im Ausland lediglich in anderer Weise, z.B. im Rahmen eines Progressionsvorbehalts oder bei Ermittlung der auf einen US-amerikanischen Staat entfallenden Bemessungsgrundlage für die unitary tax, berücksichtigt wird. Obwohl der Wortlaut dies noch abdecken würde, genügt eine Berücksichtigung bei einem ausländischen Progressionsvorbehalt oder bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für das einem anderen Staat zuzurechnende Einkommen m.E. nicht. Das ergibt sich aus einer teleologischen Auslegung. Es wäre unbillig, den Verlustabzug im Inland schon zu versagen, wenn der deutsche Verlust im Ausland nur bei der Festsetzung der Steuer, die der Organträger auf seine ausländischen Einkünfte bezahlt, berücksichtigt wird.

Fraglich ist, wie verfahren werden soll, wenn der ausländische Staat die Abzugsfähigkeit der deutschen Verluste im Ausland seinerseits davon abhängig macht, ob die Verluste schon in Deutschland berücksichtigt werden. So sehen die US-amerikanischen Dual Consolidated Loss Rules vor, daß sie keine Anwendung finden, wenn der Verlust vom im Ausland steuerpflichtigen Einkommen nicht abzugsfähig ist (§ 1.503 (d) (2) (B) Internal Revue Code. Im Anwendungsbereich dieser Vorschrift kann in USA geltend gemacht werden, daß wegen § 14 Abs. 1 Nr. 5 kein Abzugsverbot eingreift, während in der deutschen Steuererklärung die Unanwendbarkeit des § 14 Abs. 1 Nr. 5 wegen des drohenden Abzugsverbots in USA geltend gemacht werden kann. Welcher der beiden Staaten sich durchsetzt bleibt dann abzuwarten.

MEILICKE HOFFMANN & PARTNER RECHTSANWÄLTE

Download von der Meilicke Hoffmann & Partner Webseite. © MEILICKE HOFFMANN & PARTNER 1999 - Alle Rechte vorbehalten

5. Berücksichtigung bei der ausländischen Besteuerung "des Organträgers"

Es genügt nicht, daß der inländische Verlust überhaupt im Ausland berücksichtigt wird. § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG fordert vielmehr Personenidentität zwischen dem Organträger, der bei der inländischen Besteuerung das negative Einkommen hat, und demjenigen, bei dem es in einem ausländischen Staat berücksichtigt wird. Wenn also der Verlust des deutschen Organträgers im Ausland nicht bei der Besteuerung des Organträgers, sondern bei der Besteuerung eines Gesellschafters des Organträgers berücksichtigt wird, greift § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG nicht ein. Aus dem Anwendungsbereich des § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG fallen deshalb heraus:

- Verluste einer Personengesellschaft, die im Inland als Organträger agiert, im Ausland aber als transparent eingestuft wird, so daß das negative Einkommen des Organträgers im Ausland nur bei der Besteuerung der Personengesellschafter berücksichtigt wird;
- Verluste einer im Inland als Organträger fungierenden Kapitalgesellschaft, die im Ausland gar nicht selbst der Besteuerung unterliegt, sondern deren Verluste einem anderen Rechtsträger zugerechnet werden, z.B. weil sie für Zwecke des ausländischen Rechts (z.B. wegen check-the-box-election) als transparent angesehen wird, weil sie im Ausland einer Hinzurechnungsbesteuerung entsprechend §§ 7 f. AStG unterliegt oder weil ihre Einkünfte im Ausland nach einer Gruppenbesteuerung (Consolidated Return) der Muttergesellschaft berücksichtigt werden.

6. Eine "der deutschen Besteuerung des Organträgers entsprechende" ausländische Besteuerung

Nach dem Gesetzeswortlaut reicht es nicht aus, daß das negative Einkommen des Organträgers bei der Besteuerung des Organträgers in einem ausländischen Staat berücksichtigt wird. Es muß vielmehr hinzukommen, daß es sich um eine "der deutschen Besteuerung des Organträgers entsprechende Besteuerung" handelt. Was ist damit gemeint?

Bei der Fassung des Regierungsentwurfs, der ein negatives Einkommen "der Organgesellschaft" unberücksichtigt ließ, hatte das Kriterium einer "der deutschen Besteuerung des Organträgers entsprechenden" ausländischen Besteuerung den Sinn, daß der Verlust der Organgesellschaft bei der deutschen Besteuerung des Organträgers nicht berücksichtigt werden sollte, wenn er gleichzeitig bei einer organschaftähnlichen Besteuerung des Organträgers im Ausland berücksichtigt wird. Das Abzugsverbot sollte sich gegen die doppelte Anwendung der inländischen und ausländischen Verrechnungsvorschriften für Organschaften richten. Es fragt sich, ob dieser Teil der Vorschrift durch die Auswechslung des Wortes "Organgesellschaft" durch "Organträger" im ersten Satzteil einen völlig anderen Sinn bekommen oder gar jeden Sinn verloren hat.

Als Folge des Wort austausches ließe es sich vertreten, daß der Organträger nur ganz generell, ohne Bezug zur Organschaft, im Ausland einer der deutschen Besteuerung des Organträgers entsprechenden Besteuerung unterliegen muß. Eine Berücksichtigung des Verlustes bei einer ausländischen VSt. oder ErbST. ist wohl keine der deutschen Besteuerung des Organträgers entsprechende ausländische Besteuerung. Man könnte aber immerhin vertreten, daß eine Heranziehung des Organträgers zu einer ausländischen Ertragssteuer, bei welcher der Verlust berücksichtigt wird, genügt, um die Folgen des Verlustabzugsverbots des § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG auszulösen.

Gegen eine solche - nach dem Wortlaut mögliche - Auslegung des Begriffs der "einer deutschen Besteuerung des Organträgers entsprechende Besteuerung" im Ausland spricht neben der Entstehungsgeschichte aber die Positionierung der Vorschrift innerhalb der Regelung der Organschaft. Würde eine Heranziehung des Organträgers zu einer ausländischen Ertragsbesteuerung ausreichen, um die Folgen des § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG auszulösen, so wäre vollends nicht mehr einzusehen, warum nur Organträger, nicht aber andere doppelt ansässige Gesellschaften von dem Verlustabzugsverbot im Inland getroffen werden. Deshalb scheint die überzeugendere Auslegung diejenige zu sein, daß dem Organträger nicht nur nach inländischem Recht,

MEILICKE HOFFMANN & PARTNER RECHTSANWÄLTE

Download von der Meilicke Hoffmann & Partner Webseite. © MEILICKE HOFFMANN & PARTNER 1999 - Alle Rechte vorbehalten

sondern auch nach ausländischem Recht das Einkommen seiner Organgesellschaften zugerechnet wird. Organträger, denen nach ausländischem Recht nicht die Ergebnisse ihrer Organgesellschaften zugerechnet werden, scheiden aus dem Anwendungsbereich des § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG aus, weil sie im Ausland nicht einer der deutschen Besteuerung des Organträgers entsprechenden Besteuerung unterliegen.

Alsdann stellt sich die Frage, ob jede nach ausländischem Steuerrecht erfolgende Zurechnung von Einkommen einer Organgesellschaft an den Organträger reicht, um eine "der deutschen Besteuerung des Organträgers entsprechende Besteuerung in einem ausländischen Staat" darzustellen. In Deutschland kennen wir bekanntlich nicht nur die Hinzurechnungsvorschriften der Organschaft, sondern auch die Hinzurechnungsvorschriften für Mitunternehmer nach § 15 EStG und nicht zuletzt die Hinzurechnungsvorschriften der §§ 7 ff. AStG. Auch im Ausland kennt man ähnliche Unterscheidungen. So gibt es in USA Hinzurechnungsbesteuerung passiver ausländischer Einkünfte nach Subpart F, welcher den §§ 7 ff. AStG Pate gestanden hat. Daß Ergebnisse der Organgesellschaft in USA nach Subpart F bei der Besteuerung des Organträgers berücksichtigt werden, bedeutet m.E. nicht, daß der Organträger in den USA hinsichtlich seiner Organgesellschaften einer "der deutschen Besteuerung des Organträgers entsprechenden Besteuerung" unterliegt. Auch die Regeln über die check-the-box-election oder über den consolidated return entsprechen m.E. nicht der deutschen Organschaft, deren Voraussetzung eine zivilrechtlich wirksame Gewinnabführung ist, welche in USA unbekannt ist.

7. Identität des inländischen negativen Einkommens mit dem im Ausland berücksichtigten Betrag

Das negative Einkommen des Organträgers wird bei der inländischen Besteuerung nicht berücksichtigt, "soweit es" in einem ausländischen Staat berücksichtigt wird. Das inländische negative Einkommen muß also mit dem im Ausland berücksichtigten negativen Einkommen identisch sein. Ein negatives inländisches Einkommen aus einer Abschreibung, welche nach den ausländischen Gewinnermittlungsvorschriften nicht anerkannt wird, wird in Deutschland also berücksichtigt.

Ergibt sich im ausländischen Staat wegen unterschiedlicher Gewinnermittlungsvorschriften ein positives Einkommen, so fragt sich, ob es nach § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG genügt, daß einzelne Positionen des nach deutschen Gewinnermittlungsvorschriften ermittelten negativen Einkommens als Abzugsposten in das im Ausland steuerpflichtige Einkommen des Organträgers einfließen. Nach dem Wortlaut genügt es, für das Abzugsverbot nicht, daß einzelne Betriebsausgaben, welche zu dem negativen Einkommen führen, auch im Ausland berücksichtigt werden; vielmehr muß der ausländische Staat das nach deutschen Gewinnermittlungsvorschriften ermittelte negative Einkommen berücksichtigen. Das spricht dafür, daß auch im Ausland per Saldo ein negatives Einkommen vorliegen muß. Es müssen also kumulativ zwei Voraussetzungen erfüllt sein, damit § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG Anwendung findet:

- Im In- und Ausland muß ein negativer Einkommenssaldo abgezogen werden,
- und dieser muß sich aus identischen Posten zusammensetzen.

Beispiel:

OT Corporation hat nach deutschen Gewinnermittlungsvorschriften ein negatives Einkommen von - 100. Darin ist eine Sonderabschreibung von - 80 enthalten, welche im Heimatstaat nicht anerkannt wird. Andererseits bestehen steuerpflichtige Einnahmen von 60 aus dem Ambros-Fonds, welche im Heimatstaat nicht als steuerpflichtig erfaßt werden. Das negative Einkommen im Heimatstaat beträgt also - 80. Ein identisches und deshalb nach § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG nicht zu berücksichtigendes negatives Einkommen liegt m.E. nur i. H. von - 20 vor.

MEILICKE HOFFMANN & PARTNER RECHTSANWÄLTE

Download von der Meilicke Hoffmann & Partner Webseite. © MEILICKE HOFFMANN & PARTNER 1999 - Alle Rechte vorbehalten

8. Feststellungslast

Während der Stpfl. die Feststellungslast dafür trägt, daß der Organträger nach deutschen Gewinnermittlungsvorschriften ein negatives Einkommen hat, trägt m.E. die Finanzverwaltung die Feststellungslast für die Behauptung, dieses negative Einkommen werde auch in einem der zahllosen ausländischen Staaten dieses Planeten im Rahmen einer der deutschen Besteuerung des Organträgers entsprechenden Besteuerung berücksichtigt. Wenn der Steuerpflichtige von einer Besteuerung im Ausland nichts weiß, braucht er also keinen Negativbeweis zu führen, sondern die deutsche Finanzverwaltung muß die Besteuerung im Ausland nachweisen. Liegt eine Besteuerung im Ausland vor, so muß der Organträger im Rahmen seiner Mitwirkungspflicht nach § 90 AO seine ausländischen Steuererklärungen und Steuerbescheide vorlegen; es obliegt aber den deutschen Finanzbehörden nachzuweisen, daß sich daraus ergibt, daß der ausländische Staat das negative Einkommen des Organträgers im Rahmen einer der deutschen Besteuerung des Organträgers entsprechenden Besteuerung des Organträgers berücksichtigt hat.

9. Willkür, (Art. 3 GG)

Inländische Verluste im Inland nicht zum Abzug zuzulassen, nur weil sie in einem ausländischen Staat nach dem Anrechnungsverfahren oder in sonstiger Weise ebenfalls berücksichtigt werden, widerspricht jeder wirtschaftlichen Vernunft. Es widerspricht auch der selbstgesetzten Sachgesetzlichkeit der von Deutschland anerkannten internationalen Besteuerungsgrundsätze, nach welchen das Besteuerungsrecht einschließlich Verlustberücksichtigung vorrangig beim Betriebsstättenstaat liegt und der Heimatstaat entweder die Freistellungs- oder die Anrechnungsmethode anwendet. Es ist deshalb schon nach den Kriterien des deutschen Verfassungsrechts nicht einsichtig, warum einem im Inland tätigen Ausländer die Berücksichtigung von inländischen Verlusten aus Tätigkeiten im Inland nur deshalb versagt werden soll, weil ein ausländischer Staat die deutschen Verluste bei der Besteuerung des Ausländers im Ausland berücksichtigt.

Vollends unverständlich ist, warum diese Rechtsfolge davon abhängen soll, ob die mehrfache Berücksichtigung im In- und Ausland bei einem "Organträger" oder bei einer anderen Person vorkommt.

Beispiel:

Eine doppelt ansässige Kapitalgesellschaft zieht ihre inländischen Verluste aus ihrer deutschen Betriebsstätte von € 100 Mio auch im Ausland ab. Mangels GAV mit Organgesellschaften greift § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG nicht ein. Warum soll sich dies ändern, sobald die Gesellschaft unter sonst unveränderten Verhältnissen einen Gewinnabführungsvertrag mit einer kleinen deutschen GmbH abschließt, aus welchem ihr ein Gewinn oder Verlust von € 10.000 zugerechnet wird? Diese Ungleichbehandlung ist m.E. willkürlich i. S. von Art. 3 GG.

§ 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG läßt sich in diesem Fall auch nicht als "Strafe" für den Abschluß eines Gewinnabführungsvertrages rechtfertigen. Abgesehen davon, daß die in der Nichtberücksichtigung des inländischen Verlustes liegende "Strafe" völlig unverhältnismäßig sein kann, fehlt auch jede Verknüpfung mit einem Schuldvorwurf, da der Organträger gar nicht wissen und gar nicht kontrollieren kann, ob irgendein ausländischer Staat den inländischen Verlust bei seiner Besteuerung berücksichtigt. Mit der Leistungsfähigkeit zur Zahlung deutscher Steuern besteht kein sachlicher Zusammenhang.

10. Verstoß gegen europäisches Gemeinschaftsrecht

Selbst wenn § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG nicht schon nach Art. 3 GG nichtig ist, so verstößt er jedenfalls gegen das europäische Gemeinschaftsrecht, insbesondere gegen die Niederlassungsfreiheit des Art. 43 EGV. Es liegt in der Natur der Sache und ist durch die Mutter-/Tochter-Richtlinie ausdrücklich anerkannt, daß Staatsangehörige und Gesellschaften aus anderen Mitgliedstaaten, wenn sie in Deutschland tätig werden, in ihrem Heimatstaat nach der Anrechnungsmethode besteuert werden dürfen und besteuert zu werden pflegen. Daß in Deutschland tätige Personen aus anderen Mitgliedstaaten in Deutschland vom Abzug ihrer inländischen Verluste ausgeschlossen werden, weil diese Verluste in ihrem Heimatstaat ebenfalls berücksichtigt werden, diskriminiert sie gegenüber inländischen Personen unter sonst gleichen Verhältnissen.

MEILICKE HOFFMANN & PARTNER RECHTSANWÄLTE

Download von der Meilicke Hoffmann & Partner Webseite. © MEILICKE HOFFMANN & PARTNER 1999 - Alle Rechte vorbehalten

11. Verstoß gegen DBA und andere Staatsverträge

Viele DBA sehen ausdrücklich vor, daß in Deutschland tätige Gesellschaften in ihrem Heimatstaat nach dem Anrechnungsverfahren besteuert werden. Bei Personen aus diesen DBA-Staaten liegt es in der Natur der Sache, daß deutsche Verluste auch bei der Besteuerung im anderen Vertragsstaat berücksichtigt werden. Wenn das Besteuerungsrecht für die Einkünfte bei Deutschland liegt, folgt aus der Vereinbarung des Anrechnungsverfahrens durch den anderen Vertragsstaat in einem DBA zwar noch nicht, daß Deutschland inländische Verluste im Inland berücksichtigen muß. Die DBA verbieten aber regelmäßig eine Diskriminierung nach der Staatsangehörigkeit. Wenn dem anderen Vertragsstaat die Anwendung des Anrechnungsverfahrens für seine Staatsangehörigen staatsvertraglich vorgeschrieben ist, so liegt in dem Verbot der Diskriminierung wegen der Staatsangehörigkeit implizit auch ein Verbot der Diskriminierung wegen Anwendung des Anrechnungsverfahrens im Heimatstaat.

Infolgedessen ist § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG auf Organträger, welche Staatsbürger von Staaten sind, deren DBA oder sonstiger Staatsvertrag ein Diskriminierungsverbot nach der Staatsangehörigkeit enthalten, nicht anwendbar.

12. Beraterempfehlung an die Mandanten

Für den Steuerpflichtigen stellt sich die Frage, ob und wie er den § 14 Abs. 1 Nr. 5 in Zukunft beachten soll. Nur in seltenen Ausnahmefällen wird man im Ausland steuerpflichtigen Personen empfehlen können, ihre Gewinnabführungsverträge mit deutschen Organgesellschaften zu kappen, um dem Risiko zu entgehen, ihre Verluste in Deutschland nicht mehr abziehen zu können. Zwar wird man ihnen den Rat geben, das steuerpflichtige Einkommen möglichst über mehrere Jahre zu "glätten" und negatives Einkommen zu vermeiden. Die Vorschrift ist jedoch insgesamt derartig verkorkst und mit so großer Wahrscheinlichkeit nichtig, jedenfalls aber in den meisten Fällen unanwendbar oder unwirksam, daß die Steuerpflichtigen sie mit einem Nichtanwendungserlaß belegen sollten.

13. Empfehlung an den deutschen Gesetzgeber

Wenn der Vorschrift ein legitimes gesetzgeberisches Anliegen zugrunde läge, könnte man dem Gesetzgeber einen Verbesserungsvorschlag machen. Einen vernünftigen Grund für die Vorschrift gibt es aber nicht. Wenn der Verf. der Regierungsbegründung verhindern will, daß doppelt ansässige Gesellschaften Verluste "doppelt oder aber stets zu Lasten der Bundesrepublik" berücksichtigen können, geht er offenbar von der irrigen Vorstellung aus, daß Verluste nur entweder in der Bundesrepublik Deutschland oder in einem anderen Staat berücksichtigt werden sollten. Dabei verkennt der Verf. der Regierungsbegründung, daß dem Anrechnungsverfahren die doppelte Berücksichtigung im Niederlassungsstaat und im Heimatstaat immanent ist. Daß Verluste in beiden Staaten berücksichtigt werden, ist die logische Konsequenz davon, daß auch die Gewinne in beiden Staaten berücksichtigt werden. Das Anrechnungsverfahren ist ein nicht nur von zahlreichen ausländischen Staaten, sondern auch von Deutschland genutztes System der Besteuerung grenzüberschreitender Aktivitäten. Es ist in zahlreichen DBA und in der Mutter-/Tochter-Richtlinie auch von Deutschland anerkannt und für Deutschland verbindlich. Das Anrechnungsverfahren anwenden kann aber nicht nur bedeuten, daß positive Einkommen in beiden Staaten versteuert und auf das jeweils höhere Besteuerungsniveau heraufgeschleust werden. Das Anrechnungsverfahren anwenden heißt auch, daß negative Einkommen in mehreren Staaten gleichzeitig berücksichtigt werden müssen. Das führt schon deshalb nicht zu einer Besteuerungslücke, weil die Berücksichtigung negativer Einkünfte ja sowohl im Betriebsstättenstaat als auch im Anrechnungsstaat durch Verlustverrechnung oder Verlustvortrag ausgeglichen wird. Wenn einer der beteiligten Staaten nur noch die Gewinne, nicht aber auch die Verluste berücksichtigen will, so führt das zu einer der Leistungsfähigkeit nicht mehr entsprechenden Überbesteuerung. Für diejenigen im BFM, die das bisher nicht verstanden haben, sei es an einem Beispiel dargelegt:

MEILICKE HOFFMANN & PARTNER RECHTSANWÄLTE

Download von der Meilicke Hoffmann & Partner Webseite. © MEILICKE HOFFMANN & PARTNER 1999 - Alle Rechte vorbehalten

Jahr	Einkommen des Organträgers	Ermittlung des in Deutschland steuerpflichtigen Einkommens	Deutsche Ertragssteuer 40 %	Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens im Anrechnungsstaat	Ausländische Ertragsteuer 42 %
01	+ 100	+ 100	40	+ 100	42 - 40 = 2
02	- 100	0	0	- 100	0
03	+ 100	+ 100	40	+100	0
04	- 100	0	0	- 100	0
05	<u>+ 100</u>	<u>+ 100</u>	<u>40</u>	+ 100	<u>0</u>
Summe	+ 100	+ 300	120	+ 100	2

Richtigerweise müßte der Totalgewinn der Periode von 100 im Betriebsstättenstaat Deutschland mit 40 % besteuert und im Anrechnungsstaat durch eine zusätzliche Steuer von 2 auf 42 % heraufgeschleust werden. Durch § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG und die daraus folgende Nichtberücksichtigung des Verlustes in den Jahren 02 und 04 erhebt Deutschland als Betriebsstättenstaat aber eine Steuer von 120 % des Totalgewinns, was zu einer Gesamtsteuerbelastung von 122 % und somit zu einer Überbesteuerung führt.

Es lohnt sich noch zu überlegen, ob vielleicht dem Regierungsentwurf ein zutreffender Gedanke zugrunde lag, als er die Berücksichtigung von Verlusten der Organgesellschaft versagte, soweit der Verlust auch bei der ausländischen Besteuerung des Organträgers berücksichtigt wurde, und damit der Verhinderung einer mehrfachen Organschaft im In- und Ausland dienen konnte. Die mehrfache Organschaft unter Einbeziehung mehrerer rechtlich selbständiger Rechtsträger betrifft indes nur die steuerliche Bemessungsgrundlage, ändert aber nichts an der Tatsache, daß die Systematik des Anrechnungsverfahrens zwingt, Gewinne und Verluste im Betriebsstättenstaat und im Anrechnungsstaat, also doppelt zu berücksichtigen. Auch bei mehrfacher Konsolidierung ist es notwendiger Bestandteil des Anrechnungsverfahrens, daß die Verluste im Betriebsstättenstaat und im Anrechnungsstaat berücksichtigt werden, da ja auch die Gewinne doppelt berücksichtigt werden. Auch bei Mehrfachkonsolidierung führt die Versagung des mehrfachen Betriebsausgaben- oder Verlustabzugs zur Überbesteuerung.

Zu einer - zumindest zeitweisen - Überbesteuerung führen auch die US-amerikanischen Dual Consolidated Loss Rules, weil sie einen im Konsolidierungskreis tatsächlich erlittenen Verlust bei der Besteuerung nicht berücksichtigen. Das widerspricht dem Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, weil eine amerikanische Steuer erhoben wird, obwohl Verluste im Ausland die Leistungsfähigkeit mindern. Die Möglichkeit des Verlustvortrages im Ausland ist schon deshalb kein Äquivalent für den sofortigen Verlustabzug im Heimatstaat USA, weil im Zeitpunkt der Ausnutzung des Verlustvortrages durch Gewinne im Betriebsstättenstaat auch das steuerpflichtige Einkommen im Heimatstaat USA ansteigt und dort besteuert werden kann. Letztlich diskriminieren die US-amerikanischen Dual Consolidated Loss Rules gegen Verluste im Ausland. Innerhalb der EU würde diese Diskriminierung von Auslandsverlusten nach den Grundsätzen des österreichischen VwGH²³ gegen Art. 43 EGV verstoßen.

Nach alledem ist § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG eine nicht nachbesserungsfähige Mißgeburt, welche alsbald und ersatzlos gestrichen gehört.

MEILICKE HOFFMANN & PARTNER RECHTSANWÄLTE

Download von der Meilicke Hoffmann & Partner Webseite. © MEILICKE HOFFMANN & PARTNER 1999 - Alle Rechte vorbehalten

V. Zusammenfassung

1. Durch Wegfall des Erfordernisses eines inländischen Sitzes für Organträger wird zwar die Diskriminierung ausländischer Rechtsträger beseitigt; neu eingeführt wird aber ein gemeinschaftswidriges - Verbot für inländische Rechtsträger, ihre Geschäftsleitung unter Beibehaltung der aus dem Inlandssitz folgenden unbeschränkten Steuerpflicht ins Ausland zu verlegen.
2. Die bisher bestehende Diskriminierung nach ausländischem Recht gegründeter Organgesellschaften bei der körperschaftsteuerlichen Organschaft wurde nicht beseitigt, sondern sogar auf die gewerbesteuerliche Organschaft erweitert.
3. Das Verlustabzugsverbot des § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG verstößt so vielfältig gegen höherrangiges Recht und ist so unsystematisch, daß es von den Stpfl. mit einem Nichtanwendungserlaß belegt werden sollte und abgeschafft gehört.

4.1.1.20