

BUNDESVERBAND DER DEUTSCHEN  
VOLKSBANKEN UND RAIFFEISEN-  
BANKEN E.V., BERLIN

BUNDESVERBAND DEUTSCHER  
BANKEN E.V., BERLIN

BUNDESVERBAND ÖFFENTLICHER  
BANKEN DEUTSCHLANDS E.V., BERLIN

DEUTSCHER SPARKASSEN- UND  
GIROVERBAND E.V., BERLIN

VERBAND DEUTSCHER PFANDBRIEF-  
BANKEN E.V., BERLIN

BUNDESVERBAND INVESTMENT  
UND ASSET MANAGEMENT,  
FRANKFURT

Berlin, den 23.04.2013  
Dr. Ti/AM

Bundesministerium der Finanzen  
Herrn MR Rennings  
Referat IV C 2  
Wilhelmstraße 97  
10117 Berlin

### **Neuregelung zur Organschaft in § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr.5 KStG**

Sehr geehrter Herr Rennings,

durch das Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts vom 25.10.2012 (Beschluss des Vermittlungsausschusses vom 12.12.2012) wurde § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr.5 KStG wie folgt neu gefasst:

„Negative Einkünfte des Organträgers oder der Organgesellschaft bleiben bei der inländischen Besteuerung unberücksichtigt, soweit sie in einem ausländischen Staat im Rahmen der Besteuerung des Organträgers, der Organgesellschaft oder einer anderen Person berücksichtigt werden.“

Im vorangegangenen Gesetzesbeschluss des Bundestages (BR-Drs. 633/12) wurden zwischenzeitlich nur Drittstaaten von der Verlustabzugsbeschränkung erfasst, weshalb bei EU- und/oder EWR-Mitgliedstaaten eine doppelte Verlustnutzung im Ausland befürchtet wurde (so der Antrag der Länder Rheinland-Pfalz, Nordrhein-Westfalen, Hamburg vom 21. November 2012, BR-Drs. 633/2/12). Die Einschränkung der Verlustabzugsbeschränkung auf Drittstaaten wurde durch die Beschlussempfehlung des Finanzausschusses (BT-Drs. 17/11180) mit

Hinweis auf das EuGH-Urteil in der Rechtssache Philips Electronics (Urteil vom 6. Juni 2012, C-18/11) in den Gesetzentwurf eingeführt. Denn nach dem Urteil verstößt die britische Regelung zum Konzernabzug von Verlusten gegen die Niederlassungsfreiheit, da eine gebietsansässige Gesellschaft Verluste einer Betriebsstätte im Wege des Konzernabzugs auf sich übertragen konnte, dieser Weg bei einer gebietsfremden Gesellschaft aber von der Voraussetzung abhängig gemacht wurde, dass die Verluste nicht für die Zwecke einer ausländischen Steuer verwendet werden können.

Die Ausdehnung der Verlustabzugsbeschränkung sollte nach der Gesetzesbegründung aufgrund der Aufgabe des doppelten Inlandsbezugs erfolgen. Der neue Wortlaut des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr.5 KStG geht jedoch weit darüber hinaus. Bisher führte nur die Berücksichtigung des negativen Einkommens im Rahmen einer der deutschen Besteuerung des Organträgers entsprechenden Besteuerung zur Nichtberücksichtigung. Künftig soll eine Berücksichtigung bei der Organgesellschaft, dem Organträger oder einer anderen Person genügen, um negative Einkünfte des Organträgers oder der Organgesellschaft unberücksichtigt zu lassen.

Von der bisherigen Verlustabzugsbeschränkung sind doppelt ansässige Organträger mit Geschäftsleitung im Inland und Sitz im EU-/EWR-Ausland betroffen. Auf Empfehlung des Finanzausschusses sollte der Wortlaut der Neuregelung der Verlustabzugsbeschränkung diesen Bezug auf doppelt ansässige Gesellschaften ausdrücklich enthalten („negative Einkünfte eines unbeschränkt steuerpflichtigen Organträgers oder einer unbeschränkt steuerpflichtigen Organgesellschaft, deren satzungsmäßiger Sitz sich nicht im Inland befindet“; BT-Drs. 17/11217, S. 10, Bericht des Finanzausschusses). Der Bezug auf die Doppelansässigkeit wurde jedoch in der Beschlussempfehlung des Vermittlungsausschusses – wie im Antrag der Länder Rheinland-Pfalz, Nordrhein-Westfalen, Hamburg gefordert – wieder gestrichen.

In der Praxis ergeben sich aus dem Wortlaut der Neureglung die folgenden Fragen:

### **Betriebsstättenverluste aus einem Nicht-DBA-Staat**

Das Unternehmen A aus Deutschland unterhält in Hongkong eine Betriebsstätte. Ein DBA besteht zwischen Deutschland und Hongkong nicht. Die Erträge aus der Betriebsstätte unterliegen sowohl in Deutschland als auch in Hongkong der Besteuerung. Die in Hongkong anfallende Steuer wird auf die deutsche Steuer angerechnet. In der Betriebsstätte auftretende Verluste werden insofern sowohl bei der Betriebsstätte als auch im Stammsitz berücksichtigt. Diese „doppelte Nutzung“ ist aber systembedingt und entspricht auch der doppelten Besteuerung von positiven Einkommen. Tatsächlich kommt es über das Anrechnungsverfahren nicht zu einer doppelten Nutzung.

Begründet das deutsche Stammhaus nunmehr mit dem ebenfalls im Inland ansässigen Unternehmen B eine körperschaftsteuerliche Organschaft, kann nach dem Wortlaut des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr.5 KStG ab diesem Zeitpunkt ein möglicherweise in der ausländischen Betriebsstätte in Hongkong auftretender Verlust nicht mehr mit den inländischen Einkünften verrechnet werden.

Das gleiche Problem ergibt sich, wenn ein Unternehmen eine Betriebsstätte in einem Nicht-DBA-Staat hat und dann in ein Organschaftsverhältnis zu seinem Mutterunternehmen eintritt. Ohne die Organschaft wäre ein Verlust der Betriebsstätte im Inland berücksichtigungsfähig, nach der Begründung des Organschaftsverhältnisses ist dies nicht mehr der Fall.


Diese Beispiele zeigen, dass der Wortlaut der Regelung weit über den gesetzlichen Regelungszweck hinausgeht. Hier bedarf es einer Klarstellung, dass die neue Vorschrift insofern eingeschränkt auszulegen ist, und diese Fälle somit nicht unter ihren Anwendungsbereich fallen.

Der Antrag der Länder im Bundesrat (BR-Drs. 633/2/12 vom 21. November 2012) richtete sich ausschließlich gegen die Einschränkung der Verlustabzugsbeschränkung auf Drittstaaten aufgrund der Wiederherstellung der Formulierung des Gesetzentwurfs vom 25. September 2012). Die nunmehr vorliegende Formulierung des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG geht über diesen gesetzgeberischen Willen weit hinaus und bedarf deshalb einer einschränkenden Auslegung.

### **Unzulässige Rückwirkung?**

Die gesetzliche Neuregelung soll nach § 34 Abs. 9 Nr. 8 KStG für alle nicht bestandskräftigen Veranlagungen gelten. Insbesondere in Bezug auf die überschießenden Erweiterungen der Verlustabzugsbeschränkung ist zudem zu befürchten, dass es zu einer verfassungsrechtlich unzulässigen echten Rückwirkung kommen könnte. Auch diese sollte durch eine klarstellende Verwaltungsanweisung ausgeschlossen werden.

Mit freundlichen Grüßen  
Für die vorbezeichneten Verbände  
BUNDESVERBAND DER DEUTSCHEN  
VOLKSBANKEN UND RAIFFEISENBANKEN BVR

  
Dr. Andreas Martin

i. V.   
Dr. Heinz-Jürgen Tischbein