

Urteil vom 16. Juli 2025, I R 20/22

Verlustabzugssperre zur Verhinderung einer doppelten Nutzung von Organschaftsverlusten im In- und Ausland

ECLI:DE:BFH:2025:U.160725.IR20.22.0

BFH I. Senat

KStG § 14 Abs 1 S 1 Nr 5, KStG § 34 Abs 1, KStG § 34 Abs 9 Nr 7, KStG § 34 Abs 9 Nr 8, KStG § 34 Abs 9 Nr 9, FGO § 118 Abs 2, GewStG § 2 Abs 1 S 3, GewStG § 2 Abs 2 S 2, GewStG § 7 S 1, GewStG § 9 Nr 3 S 1, GewStG § 9 Nr 7, GewStG § 9 Nr 8, KStG VZ 2010 , GewStG VZ 2010 , GG Art 3 Abs 1, GG Art 20

vorgehend FG Düsseldorf, 30. März 2022, Az: 7 K 905/19 K,G,F

Leitsätze

1. Die zeitliche Anwendungsregelung des § 34 Abs. 9 Nr. 8 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) i.d.F. des Gesetzes zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts vom 20.02.2013 (BGBl I 2013, 285, BStBl I 2013, 188), nach der die Verlustabzugssperre des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG i.d.F. vom 20.02.2013 rückwirkend auf alle nicht bestandskräftig veranlagten Fälle anwendbar ist, enthält keine verdeckte Regelungslücke. Eine (verfassungskonforme) Beschränkung ihres zeitlichen Anwendungsbereichs scheidet aus.
2. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG i.d.F. vom 20.02.2013 ist persönlich auf jeden Organträger anwendbar und nicht lediglich auf solche, die sowohl in der Bundesrepublik Deutschland als auch in einem ausländischen Staat ansässig sind.
3. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG i.d.F. vom 20.02.2013 gehört zu den von § 7 Satz 1 des Gewerbesteuergesetzes in Bezug genommenen Gewinnermittlungsvorschriften; die Vorschrift ist daher auch bei der Ermittlung des Gewerbeertrags zu berücksichtigen.
4. Eine nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG i.d.F. vom 20.02.2013 erforderliche Berücksichtigung von negativen Einkünften des Organträgers oder der Organgesellschaft bei der Besteuerung im ausländischen Staat liegt nur insoweit vor, als eine am Ertrag orientierte ausländische Steuer unter Einbeziehung sämtlicher Einkünfte, die aus der gleichen Quelle stammen, bei periodenübergreifender Betrachtung endgültig niedriger festgesetzt wurde als ohne Berücksichtigung dieser Einkunftsquelle.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 30.03.2022 - 7 K 905/19 K,G,F aufgehoben, soweit der Klage stattgegeben worden ist.

Die Sache wird an das Finanzgericht Düsseldorf zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Beteiligten streiten über die Anwendung der Verlustabzugssperre nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) i.d.F. des Gesetzes zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts vom 20.02.2013 (BGBl I 2013, 285, BStBl I 2013, 188) --KStG n.F.-- im Jahr 2010 (Streitjahr).
- 2 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine GmbH mit Sitz und Ort der Geschäftsleitung im Inland, deren

alleinige Gesellschafterin in den Vereinigten Staaten von Amerika (USA) ansässig war (A-Inc.), ermittelte ihren Gewinn jeweils für ein vom 01.10. bis zum 30.09. laufendes Wirtschaftsjahr. Sie war im Zeitraum Dezember 2008 bis 31.08.2015 Alleingesellschafterin der inländischen B-GmbH. Am 02.03.2009 schloss die Klägerin als Organträgerin mit der B-GmbH als Organgesellschaft einen Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrag. Die B-GmbH war die einzige Organgesellschaft der Klägerin.

- 3** Unter Anwendung der sogenannten check-the-box-election war die Klägerin im Streitjahr für Zwecke der US-amerikanischen Besteuerung der A-Inc. eine "disregarded entity". Dies bedeutet, dass sie nicht als eigenständiges Steuersubjekt behandelt wurde, sondern wie eine Betriebsstätte ihrer Alleingesellschafterin beziehungsweise deren Gesellschaftern im A-Konzern. In der Folge wurden sowohl positive als auch negative Einkünfte der Klägerin nach den Besteuerungsgrundsätzen der USA ermittelt und im Rahmen der Besteuerung der Alleingesellschafterin und deren Gesellschafter in den USA berücksichtigt.
- 4** Das damals zuständige Finanzamt (FA X) setzte für die Klägerin die Körperschaftsteuer für 2010 und den Gewerbesteuermessbetrag für 2010 zunächst unter Berücksichtigung des ihr als Organträgerin zugerechneten negativen Einkommens der B-GmbH fest. Infolge dieser Zurechnung ergaben sich bei der Klägerin ein negativer Gesamtbetrag der Einkünfte und ein negativer Gewerbeertrag vor Verlustabzug.
- 5** Im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung gelangte der Prüfer zu der Erkenntnis, dass die Klägerin nach US-amerikanischem Steuerrecht in den Jahren 2010 bis 2012 umgerechnet folgende Betriebsergebnisse erzielt habe:
- | 2010 | 2011 | 2012 |
|-----------------|-------------|-------------|
| ./. 2.365.575 € | 1.564.649 € | 4.109.310 € |
- 6** Da der im Jahr 2010 erzielte Verlust bei der Besteuerung des A-Konzerns in den USA in Höhe von ./ 2.365.575 € berücksichtigt worden sei, müssten die Einkünfte der Klägerin aus dem Gewerbebetrieb nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG n.F. um diesen Betrag erhöht werden. Die zeitliche Anwendbarkeit dieser Vorschrift auf die noch nicht bestandskräftigen Bescheide des Streitjahres ergebe sich aus § 34 Abs. 9 Nr. 8 KStG n.F.
- 7** Das FA X schloss sich dieser Rechtsauffassung an und änderte am 10.07.2017 die Bescheide der Klägerin über Körperschaftsteuer für 2010 und über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer zum 31.12.2010 sowie am 07.07.2017 die Bescheide über den Gewerbesteuermessbetrag für 2010 und über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlusts zum 31.12.2010 entsprechend. Zudem hob das FA X für sämtliche Bescheide den Vorbehalt der Nachprüfung auf. Einsprüche der Klägerin wurden vom inzwischen zuständig gewordenen Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) zurückgewiesen.
- 8** Das Finanzgericht (FG) gab der gegen die Änderungsbescheide über Körperschaftsteuer für 2010 und Gewerbesteuermessbetrag für 2010 gerichteten Klage mit Urteil vom 30.03.2022 - 7 K 905/19 K,G,F (Entscheidungen der Finanzgerichte 2022, 1226) statt. Im Übrigen wies es die Klage als unzulässig ab. Die Voraussetzungen des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG n.F. seien zwar grundsätzlich erfüllt. Der zeitliche Anwendungsbereich dieser Regelung nach § 34 Abs. 9 Nr. 8 KStG n.F. sei aber verfassungskonform einzuschränken, soweit davon --wie im Streitfall-- noch nicht bestandskräftige Bescheide für Veranlagungszeiträume vor 2013 solcher Steuerpflichtiger betroffen seien, die in diesem Zeitraum sowohl ihren Sitz als auch ihre Geschäftsleitung im Inland gehabt hätten und damit nicht von der begünstigenden Änderung des § 14 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 KStG n.F. erfasst seien.
- 9** Das FA macht mit seiner Revision die Verletzung materiellen Rechts geltend und beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben, soweit der Klage stattgegeben wurde, und die Klage abzuweisen.
- 10** Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 11** Die Revision des FA ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat rechtsfehlerhaft dahin erkannt, dass § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG n.F. auf die streitgegenständlichen Bescheide zeitlich nicht anwendbar sei. Die Sache ist nicht spruchreif, da anhand der bisherigen tatsächlichen Feststellungen des FG nicht abschließend beurteilt werden kann, ob die tatbestandlichen Voraussetzungen des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG n.F. erfüllt sind. Aus diesem Grund scheidet zum gegenwärtigen Stand des Verfahrens auch eine Vorlage an das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) gemäß Art. 100 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) aus.
- 12** 1. Die streitige Verlustabzugssperre wurde erstmals durch das Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz vom 20.12.2001 (BGBl I 2001, 3858, BStBl I 2002, 35) --UntStFG-- eingeführt. Dabei wurde im Gesetzgebungsverfahren ein Zusammenhang zur (gleichzeitigen) gesetzlichen Aufgabe des sogenannten doppelten Inlandsbezugs beim Organträger (Sitz und Geschäftsleitung im Inland) als Voraussetzung für eine ertragsteuerliche Organschaft, sodass nunmehr ein einfacher Inlandsbezug in Form der Geschäftsleitung des Organträgers im Inland ausreichte, hergestellt (s. BTDrucks 14/6882, S. 24). § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG i.d.F. des UntStFG ordnete deshalb an, dass 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. Damit sollte insbesondere bei doppelt ansässigen Gesellschaften im Zusammenhang mit einer Organschaft die doppelte Nutzung von Verlusten im In- und Ausland verhindert werden (s. BTDrucks 14/6882, S. 37).
- 13** Durch das Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts vom 20.02.2013 wurde auch für Organgesellschaften der bislang geforderte doppelte Inlandsbezug rückwirkend auf das Erfordernis einer inländischen Geschäftsleitung und eines Sitzes in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Vertragsstaat des EWR-Abkommens reduziert (§ 14 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 KStG n.F.). Darüber hinaus wurde die Verlustabzugssperre modifiziert. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG n.F. sah nunmehr vor, dass negative Einkünfte des Organträgers oder der Organgesellschaft bei der inländischen Besteuerung unberücksichtigt bleiben, soweit sie in einem ausländischen Staat im Rahmen der Besteuerung des Organträgers, der Organgesellschaft oder einer anderen Person berücksichtigt werden. Für beide Änderungen wurde die zeitliche Anwendung durch § 34 Abs. 9 Nr. 8 KStG n.F. auf alle noch nicht bestandskräftig veranlagten Fälle und damit grundsätzlich auch auf den im Streitfall angefochtenen Bescheid über Körperschaftsteuer 2010 erstreckt.
- 14** Ab dem Veranlagungszeitraum 2024 ist § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG n.F. durch Art. 18 Nr. 3 des Gesetzes zur Stärkung von Wachstumschancen, Investitionen und Innovation sowie Steuervereinfachung und Steuerfairness (Wachstumschancengesetz) vom 27.03.2024 (BGBl. 2024 I Nr. 108) insgesamt gestrichen worden.
- 15** 2. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG n.F. war im Streitjahr nicht nur bei der Körperschaftsteuer, sondern auch bei der Ermittlung des Gewerbeertrags der Klägerin --und damit auch für den im Wege der objektiven Klagehäufung verbundenen Streitgegenstand "Gewerbesteuermessbetrag 2010"-- zu berücksichtigen.
- 16** a) Nach § 2 Abs. 2 Satz 2 des Gewerbesteuergesetzes in der für das Streitjahr geltenden Fassung (GewStG) gilt eine Kapitalgesellschaft, die Organgesellschaft im Sinne des § 14 KStG ist, für Zwecke der Gewerbesteuer als Betriebsstätte des Organträgers. Der jeweils getrennt für den Organträger und seine als Betriebsstätten geltenden Organgesellschaften zu ermittelnde Gewerbeertrag (zur sogenannten gebrochenen/eingeschränkten Einheitstheorie z.B. Senatsurteil vom 16.10.2024 - I R 16/20, BStBl II 2025, 301, Rz 12, m.w.N.) ist der nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes oder des Körperschaftsteuergesetzes ermittelte Gewinn aus Gewerbebetrieb, vermehrt und vermindert um die in den §§ 8 und 9 GewStG bezeichneten Beträge (§ 7 Satz 1 GewStG).
- 17** b) Zu den von § 7 Satz 1 GewStG in Bezug genommenen Gewinnermittlungsvorschriften gehört auch das Abzugsverbot des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG n.F.; ein (weiterer) expliziter Verweis im Gewerbesteuergesetz auf § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG n.F. ist für dessen Anwendung bei der Ermittlung des Gewerbeertrags nicht erforderlich (ebenso Kontny in Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann, GewStG, 3. Aufl., § 2 Rz 138; Jesse, FinanzRundschau --FR-- 2013, 629, 638; Gosch, Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 2013/2014, 101, 124; a.A. M. Müller in Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, 3. Aufl., Rz 31.22).
- 18** § 7 Satz 1 GewStG knüpft an den (körperschaftsteuerrechtlichen) Gewinn aus Gewerbebetrieb und damit auch an die

spezifischen Gewinnermittlungsvorschriften des körperschaftsteuerrechtlichen Organkreises an (Senatsurteile vom 17.12.2014 - I R 39/14, BFHE 248, 179, BStBl II 2015, 1052, Rz 12, m.w.N., und vom 14.08.2019 - I R 44/17, BFHE 267, 1, Rz 65). Obwohl der Gesetzgeber die Regelung des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG n.F. systematisch nicht dem § 15 KStG zugeordnet hat, ist sie unter Berücksichtigung ihrer Zielrichtung, den Abzug von Verlusten einzuschränken, als eine solche spezifische Gewinnermittlungsvorschrift zu verstehen. Hierfür spricht auch, dass sich das Verlustabzugsverbot nicht mehr auf ein "negatives Einkommen" wie in § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG i.d.F. des UntStFG, sondern auf "negative Einkünfte" bezieht. Daraus wird ausreichend deutlich, dass der Gesetzgeber mit der Rechtsfolge des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG n.F. auf einer Stufe vor dem endgültigen Abschluss der körperschaftsteuerrechtlichen Gewinnermittlung ansetzen wollte.

- 19** c) Auch das in der Literatur aus § 2 Abs. 1 Satz 3 und § 9 Nr. 3 Satz 1 GewStG abgeleitete sogenannte Territorialitäts- beziehungsweise Inlandsprinzip schließt die Anwendung von § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG n.F. bei der Ermittlung des Gewerbeertrags nicht aus (a.A. M. Müller in Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, 3. Aufl., Rz 31.23; Keß in Lenski/Steinberg, Gewerbesteuergesetz, § 2 Rz 3781; Rödder/Liekenbrock in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, 2. Aufl., § 14 Rz 476; Urtz in Lüdicke/Mössner/Hummel [Herausgeber], Das Steuerrecht der Unternehmen, Festschrift für Gerrit Frotscher --FS Frotscher--, 2013, 629, 656).
- 20** Denn ungeachtet des Umstands, dass das Territorialitätsprinzip vom Gesetzgeber nicht ausnahmslos verwirklicht worden ist (vgl. Hidien, Die Unternehmensbesteuerung --Ubg-- 2023, 165, 173 f; Roser in Lüdicke/Mellinghoff/Rödder [Herausgeber], Nationale und internationale Unternehmensbesteuerung in der Rechtsordnung, Festschrift für Dietmar Gosch --FS Gosch--, 2016, 351, 355 ff.), beschränken § 2 Abs. 1 Satz 3 GewStG und § 9 Nr. 3 Satz 1, Nr. 7 und Nr. 8 GewStG lediglich den räumlichen Zugriff der Gewerbesteuer auf inländische Gewerbebetriebe (Hidien in Lippross/Seibel, Basiskommentar Steuerrecht, Stand: 06.2022, § 1 GewStG Rz 216). § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG n.F. steht im Streitfall hierzu schon deshalb nicht im Widerspruch, weil es nicht um die Besteuerung ausländischer Betriebsstätten geht, sondern nur darum, unter bestimmten --teilweise auch im Ausland zu verwirklichenden-- Voraussetzungen den Abzug negativer Einkünfte zu versagen, die in einer inländischen Betriebsstätte entstanden sind (Benecke/Schnitger, Internationales Steuerrecht --IStR-- 2013, 143, 148).
- 21** Soweit darüber hinaus aus dem Territorialitätsprinzip ein generelles Verbot abgeleitet werden soll, für die Gewerbesteuer an im Ausland verwirklichte Tatbestandsvoraussetzungen anzuknüpfen (wie § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG n.F. unter anderem mit dem Tatbestandsmerkmal der Berücksichtigung "in einem ausländischen Staat im Rahmen der Besteuerung"), ist dem nicht zu folgen. Den Vorschriften des Gewerbesteuergesetzes lässt sich kein entsprechendes Verbot entnehmen. Im Gegenteil unterliegen im Ausland erwirtschaftete Erträge ebenfalls der Gewerbesteuer, wenn sie einer inländischen Betriebsstätte zuzurechnen sind (Senatsurteile vom 29.08.1984 - I R 154/81, BFHE 142, 394, BStBl II 1985, 160; vom 20.12.2017 - I R 98/15, BFHE 260, 169, Rz 27, und vom 16.10.2024 - I R 16/20, BStBl II 2025, 301, Rz 25; Roser in FS Gosch, 2016, 351, 354 f.). Daneben weisen auch weitere Regelungen, z.B. § 2 Abs. 6 sowie § 9 Nr. 5 Buchst. a und Nr. 7 Satz 1 GewStG, darauf hin, dass Tatbestandsmerkmale, die im Ausland verwirklicht werden, bei der Ermittlung des Gewerbeertrags von Relevanz sein können (ebenso Kempf/Loose/Oskamp, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2018, 2511, 2512).
- 22** 3. Das FG hat rechtsfehlerhaft dahin erkannt, dass § 34 Abs. 9 Nr. 8 KStG n.F. eine verdeckte Regelungslücke zur zeitlichen Anwendbarkeit des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG n.F. enthält und die Vorschrift für Veranlagungszeiträume vor 2013 aus verfassungsrechtlichen Gründen entgegen ihrem Wortlaut nicht auf solche Organgesellschaften anwendbar sei, deren Sitz und Geschäftsleitung im Inland liegen (ebenso eine Regelungslücke ablehnend Oellerich in Micker/Pohl/Potthoff-Kowol [Herausgeber], Festschrift 75 Jahre Hochschule für Finanzen NRW --FS Hochschule für Finanzen NRW--, 2025, 123, 128 f.).
- 23** a) Eine Auslegung gegen den eindeutigen Gesetzeswortlaut ist nur in einem äußerst beschränkten Maße --und zwar dann-- zulässig, wenn die wortgetreue Auslegung zu einem offenbar unrichtigen beziehungsweise zu einem jeder wirtschaftlichen Vernunft widersprechenden Ergebnis führen würde, das dem Zweck der Vorschrift und dem Willen des Gesetzgebers zuwiderliefe (Senatsbeschluss vom 17.07.2024 - I R 12/20, BFHE 284, 177, Rz 41). In keinem Fall darf richterliche Rechtsfindung das gesetzgeberische Ziel der Norm in einem wesentlichen Punkt verfehlen oder verfälschen oder an die Stelle der Regelungskonzeption des Gesetzgebers gar eine eigene treten lassen (s. BVerfG-Beschluss vom 28.11.2023 - 2 BvL 8/13, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 2024, 261, Rz 118; Senatsbeschluss vom 17.07.2024 - I R 12/20, BFHE 284, 177, Rz 41).
- 24** b) Nach diesen Maßstäben ist § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG n.F. für das Streitjahr anwendbar. Eine

verfassungskonforme Auslegung des § 34 Abs. 9 Nr. 8 KStG n.F. scheidet aufgrund des eindeutigen Wortlauts der Vorschrift und dem mit diesem Wortlaut in Einklang stehenden gesetzgeberischen Willen aus.

- 25 aa) Schon der Umstand, dass sich die zeitliche Anwendbarkeit des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG n.F. nicht aus der allgemeinen Übergangsvorschrift des § 34 Abs. 1 KStG n.F. ergibt, vielmehr der Gesetzgeber für die Vorschrift eine spezielle zeitliche Anwendungsregelung in § 34 Abs. 9 Nr. 8 KStG n.F. getroffen hat, spricht für eine bewusste Entscheidung des Gesetzgebers, die Vorschrift auf sämtliche noch nicht bestandskräftig veranlagten Fälle anzuwenden, ohne eine zusätzliche zeitliche Übergangsregelung für bestimmte Fallkonstellationen, wie zum Beispiel diejenige des Streitfalls, vorzusehen (ebenso Oellerich in FS Hochschule für Finanzen NRW, 2025, 123, 128). Dies gilt umso mehr, als durch das Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts vom 20.02.2013 an mehreren Stellen Änderungen des § 14 KStG vorgenommen worden sind. Zur Bestimmung der zeitlichen Anwendbarkeit dieser Änderungen wurden durch den Gesetzgeber drei spezielle, sich unterscheidende Regelungen in § 34 Abs. 9 Nr. 7 bis 9 KStG n.F. geschaffen und diesen die verschiedenen Änderungen durch § 14 KStG n.F. jeweils gezielt zugeordnet.
- 26 bb) Gegen ein "versehentliches Vergessen" einer Übergangsregelung für besondere Fallkonstellationen spricht ferner der Zweck der Änderung. Der Gesetzgeber ging davon aus, dass der Wegfall des doppelten Inlandsbezugs für Organgesellschaften durch das Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts vom 20.02.2013 nach den Vorgaben der Europäischen Kommission zur Beseitigung eines bestehenden Verstoßes gegen die unionsrechtliche Niederlassungsfreiheit bereits für zurückliegende Veranlagungszeiträume gelten müsse (s. BTDrucks 17/10774, S. 18). Weil er die Gefahr einer missbräuchlichen Nutzung von Verlusten der Organgesellschaften an diesem Wegfall des doppelten Inlandsbezugs festgemacht hat (s. BTDrucks 17/10774, S. 20), war ein Gleichlauf des zeitlichen Anwendungsbereichs für die Änderung des § 14 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 KStG n.F. und des nun auch auf Organgesellschaften erstreckten § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG n.F. seiner Einschätzung nach erforderlich und intendiert.
- 27 4. Aus den gleichen Gründen scheidet auch eine einschränkende Auslegung des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG n.F. dahingehend aus, dass die Vorschrift nur auf doppelt ansässige Organträger anwendbar ist (ebenso Kolbe in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 14 KStG Rz 271; Urtz in FS Frotscher, 2013, 629, 649 ff.; Brandis/Heuermann/Rode, § 14 KStG Rz 219; Benecke/Blumenberg, Steuerberater-Jahrbuch --StbJb-- 2013/2014, 349, 352; a.A. Töben/Schulte-Rummel, FR 2002, 425), mit der Folge, dass im Streitfall die personenbezogenen Tatbestandsvoraussetzungen der Norm erfüllt sind.
- 28 a) Dass der Gesetzgeber den persönlichen Anwendungsbereich bewusst auf jegliche Organträger erstrecken wollte und das Fehlen einer ausdrücklichen Beschränkung auf solche Gesellschaften, deren satzungsmäßiger Sitz sich im Ausland befindet, kein gesetzgeberisches Versehen war, ergibt sich bereits aus der Gesetzesgeschichte (ebenso Urtz in FS Frotscher, 2013, 629, 650 f.; Benecke/Blumenberg, StbJb 2013/2014, 349, 352 f.; Brandis/Heuermann/Rode, § 14 KStG Rz 219). Denn der persönliche Anwendungsbereich der Vorschrift wurde auf Empfehlung des Finanzausschusses ursprünglich auf Organträger und Organgesellschaften beschränkt, "deren satzungsmäßiger Sitz sich nicht im Inland befindet" (BTDrucks 17/11180, S. 15). Die in dieser Ausschussfassung (BT-Plenarprotokoll 17/2011, S. 24382 (C)) enthaltene Beschränkung des persönlichen Anwendungsbereichs auf doppelt ansässige Gesellschaften fand jedoch keine Zustimmung im Bundesrat (BRDrucks 633/12 (B)) und wurde auf Vorschlag des Vermittlungsausschusses (BTDrucks 17/11841) nicht in das verkündete Gesetz übernommen.
- 29 b) Im Übrigen folgt dieses Verständnis auch aus dem Zweck der Vorschrift, eine mehrfache Berücksichtigung von Verlusten in mehreren Ländern, insbesondere in Fällen der Einbeziehung einer Gesellschaft in eine ausländische Gruppenbesteuerung, auszuschließen (BTDrucks 17/10774, S. 20). Die Einbeziehung einer in der Bundesrepublik Deutschland unbeschränkt steuerpflichtigen Organgesellschaft oder Organträgerin in eine ausländische Gruppenbesteuerung richtet sich nach ausländischem Recht und ist, wie das Beispiel des österreichischen Steuerrechts zeigt, auch für nicht doppelt ansässige Gesellschaften möglich (s. Urtz in FS Frotscher, 2013, 629, 649 f.).
- 30 5. Die Vorentscheidung beruht auf einer abweichenden rechtlichen Beurteilung und ist daher aufzuheben. Die Sache ist insgesamt nicht spruchreif und deshalb zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen.
- 31 Das FG hat sich --auf der Grundlage seiner Rechtsauffassung folgerichtig-- nicht näher damit befasst, ob die Tatbestandsvoraussetzungen des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG n.F. erfüllt sind. Dies gilt insbesondere für das Tatbestandsmerkmal der Berücksichtigung der negativen Einkünfte im Rahmen der Besteuerung in einem

ausländischen Staat. Insoweit hat sich das FG auf den Hinweis beschränkt, dass die Verlustanerkennung bei einer anderen Konzergesellschaft in den USA zwischen den Beteiligten dem Grunde und der Höhe nach unstreitig sei (FG-Urteil, S. 16).

- 32** Die Ermittlung des für die Verlustberücksichtigung in den USA maßgeblichen ausländischen Rechts gehört zu den Tatsachenfeststellungen im Sinne des § 118 Abs. 2 FGO und obliegt damit dem FG als Tatsacheninstanz (s. allgemein z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 20.04.2021 - IV R 3/20, BFHE 273, 119, BStBl II 2023, 703, Rz 50, m.w.N.). Unter Berücksichtigung der folgenden Hinweise sind deshalb im zweiten Rechtsgang weitere Feststellungen zur steuerlichen Behandlung in den USA erforderlich:
- 33** a) Die Anwendung des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG n.F. setzt im Streitfall voraus, dass negative Einkünfte der Klägerin oder ihrer Organgesellschaft in den USA "im Rahmen der Besteuerung des Organträgers, der Organgesellschaft oder einer anderen Person berücksichtigt" wurden. Bei welcher Steuerart der Verlust im ausländischen Staat berücksichtigt worden sein muss und wie sich dessen Berücksichtigung steuerlich ausgewirkt haben muss, wird durch § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG n.F. nicht ausdrücklich geregelt und muss daher im Wege der Auslegung ermittelt werden.
- 34** aa) Da die Regelung eine mehrfache Verlustnutzung verhindern soll, ist die Berücksichtigung des Verlusts bei einer ausländischen Steuer nur dann tatbestandsmäßig, wenn sich diese Steuer am Ertrag orientiert.
- 35** Im Rahmen der Ermittlung des Gewerbeertrags scheidet die Anwendung des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG n.F. nicht schon deshalb aus, weil im ausländischen Staat keine der Gewerbesteuer entsprechende Steuer erhoben wird (ebenso Keß in Lenski/Steinberg, Gewerbesteuergesetz, § 2 Rz 3781; a.A. Endres/Thies, Recht der Internationalen Wirtschaft 2002, 275, 278). Denn § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG n.F. setzt --anders als § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG i.d.F. des UntStFG-- nicht mehr eine Berücksichtigung des negativen Einkommens in einem ausländischen Staat "im Rahmen einer der deutschen Besteuerung (...) entsprechenden Besteuerung" voraus.
- 36** bb) Darüber hinaus werden die negativen Einkünfte nur dann im ausländischen Staat "berücksichtigt", wenn --bei periodenübergreifender Betrachtung-- durch den endgültigen Abzug des Verlusts von der ausländischen Steuerbemessungsgrundlage eine Verminderung der ausländischen Steuer eintritt, die nicht eingetreten wäre, wenn sämtliche Einkünfte, die aus der gleichen Quelle stammen wie die im Rahmen von § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG n.F. zu prüfenden negativen Einkünfte, gänzlich und besteuerungszeitraumübergreifend unberücksichtigt geblieben wären. Nur diese Auffassung wird dem im Gesetzeswortlaut zum Ausdruck gekommenen gesetzgeberischen Ziel gerecht, im Rahmen einer Organschaft missbräuchliche Gestaltungen zwecks doppelter Verlustnutzung zu sanktionieren (s. BT-Plenarprotokoll 17/201, S. 24376 und 24379), ohne zugleich überschießend nicht rechtsmissbräuchliche Fallgestaltungen zu erfassen.
- 37** cc) Nicht ausreichend wäre daher vor allem die bloße Berücksichtigung der negativen Einkünfte bei der Ermittlung des ausländischen Steuertarifs (ebenso Rödder/Liekenbrock in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, 2. Aufl., § 14 Rz 469; Brandis/Heuermann/Rode, § 14 KStG Rz 221; BeckOK KStG/Ebber, 24. Ed. 01.03.2025, KStG § 14 Rz 606; Schneider/Schmitz, GmbHRundschau --GmbHR-- 2013, 281, 283; Benecke/Schnitger, IStR 2013, 143, 150; Neumann in Gosch, KStG, 4. Aufl., § 14 Rz 482; a.A. Jesse, FR 2013, 629, 638; HHR/Kolbe, § 14 KStG Rz 281) oder deren bloße Einbeziehung in einen Verlustvor- oder -rücktrag, ohne dass dieser bereits zu einer Steuerminderung im Ausland geführt hat (ebenso Rödder/Liekenbrock in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, 2. Aufl., § 14 Rz 471; BeckOK KStG/Ebber, 24. Ed. 01.03.2025, KStG § 14 Rz 607; Schneider/Schmitz, GmbHR 2013, 281, 283; M. Müller in Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, 3. Aufl., Rz 31.42 f.; Polatzky/Seitner, Ubg 2013, 285; Neumann in Gosch, KStG, 4. Aufl., § 14 Rz 484; a.A. Jesse, FR 2013, 629, 638; HHR/Kolbe, § 14 KStG Rz 281). Sieht das ausländische Recht einen Verlustvor- oder -rücktrag vor, tritt eine steuerwirksame Minderung der Bemessungsgrundlage erst ein, wenn der durch negative Einkünfte im Sinne des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG n.F. erhöhte Verlustvor- oder -rücktrag im Ausland tatsächlich steuermindernd verrechnet wird (ebenso Rödder/Liekenbrock in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, 2. Aufl., § 14 Rz 471; Brandis/Heuermann/Rode, § 14 KStG Rz 221; BeckOK KStG/Ebber, 24. Ed. 01.03.2025, KStG § 14 Rz 608; Schneider/Schmitz, GmbHR 2013, 281, 283; M. Müller in Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, 3. Aufl., Rz 31.42; a.A. Müller in Mössner/Oellerich/Valta, Körperschaftsteuergesetz, 6. Aufl., § 14 Rz 733/4).
- 38** dd) An der zeitlichen Endgültigkeit der Minderung der ausländischen Steuerbemessungsgrundlage fehlt es, wenn ein vom Organträger erwirtschafteter Verlust zwar zunächst im ausländischen Staat von der Bemessungsgrundlage abgezogen worden ist, der Abzug aber später entweder im ursprünglichen Veranlagungszeitraum des Abzugs oder in einem anderen Veranlagungszeitraum durch eine entsprechende Hinzurechnung wieder rückgängig gemacht wird (ebenso Neumann in Gosch, KStG, 4. Aufl., § 14 Rz 482; Brandis/Heuermann/Rode, § 14 KStG Rz 222). Dass ein

zunächst vorgenommener Verlustabzug im ausländischen Staat wieder rückgängig gemacht worden ist, wäre jedenfalls in einem Verfahren gegen einen nicht bestandskräftig gewordenen Steuerbescheid bis zum Schluss der mündlichen Verhandlung zu berücksichtigen und würde dann der Versagung eines Verlustabzugs im Inland entgegenstehen (zu etwaigen weitergehenden Korrekturmöglichkeiten nach Eintritt der Bestandskraft s. Brandis/Heuermann/Rode, § 14 KStG Rz 222).

- 39** ee) Schließlich würde ein Abzug negativer Einkünfte im Sinne des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG n.F. keine Minderung der ausländischen Steuer bewirken, wenn die Verrechnung dieser negativen Einkünfte im ausländischen Staat ausschließlich auf die Verrechnung mit positiven Einkünften aus der gleichen Einkunftsquelle beschränkt wäre. Denn die ausländische Steuer ist in diesem Fall nicht niedriger, als sie es ohne Berücksichtigung der gesamten Einkünfte aus dieser Einkunftsquelle gewesen wäre, sodass keine missbräuchliche doppelte Verlustnutzung eintritt (ebenso Rödder/Liekenbrock in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, 2. Aufl., § 14 Rz 470; Benecke/Blumberg, StBjB 2013/2014, 349, 359; Polatzky/Seitner, Ubg 2013, 285; Gründig/Schmid, DStR 2013, 617, 619).
- 40** b) Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze hat das FG die erforderlichen Feststellungen dazu nachzuholen, bei welcher Steuerart die negativen Einkünfte der Klägerin und/oder der B-GmbH in den USA berücksichtigt wurden und wie sich dies nach ausländischem Recht konkret ausgewirkt hat.
- 41** Dabei wird das FG insbesondere der Frage nachzugehen haben, ob eine Berücksichtigung der negativen Einkünfte in den USA lediglich nach Maßgabe der "separate return limitation year provisions" (Sec. 1.503(d)-4 Treasury Regulations) möglich gewesen ist, wonach dieser Verlust nur mit Gewinnen der zwei vorangegangenen Jahre (Verlustrücktrag) sowie mit Gewinnen nachfolgender Jahre (Verlustvortrag) aus derselben Einkunftsquelle verrechnet werden kann (s. dazu M. Müller in Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, 3. Aufl., Rz 31.67; Gründig/Schmid, DStR 2013, 617, 621). In diesem Fall wäre die Abzugsmöglichkeit der negativen Einkünfte bereits nach dem ausländischen Recht auf eine Verrechnung mit positiven Einkünften aus der gleichen Einkunftsquelle beschränkt und die von § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG n.F. vorausgesetzte missbräuchliche doppelte Verlustnutzung im ausländischen Staat mithin ausgeschlossen.
- 42** 6. Eine Vorlage an das BVerfG gemäß Art. 100 Abs. 1 GG wegen einer etwaigen "echten" Rückwirkung des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG n.F. i.V.m. § 34 Abs. 9 Nr. 8 KStG n.F. (befürwortend Gänsl, Ubg 2022, 494, 496 ff.) scheidet zum gegenwärtigen Stand des Verfahrens aus. Auf Grundlage der bisherigen tatrichterlichen Feststellungen lässt sich die Entscheidungserheblichkeit dieser Vorlagefrage nicht abschließend beurteilen (zur Voraussetzung der Entscheidungserheblichkeit vgl. auch BVerfG-Beschluss vom 24.01.2023 - 1 BvL 11/20; BFH-Urteil vom 16.12.2014 - VIII R 30/12, BFHE 248, 325, BStBl II 2015, 858).
- 43** 7. Die Übertragung der Kostenentscheidung folgt aus § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de