

BFH: Keine grenzüberschreitende Verlustverrechnung ohne tatsächliche Verlusttragung durch eine inländische Muttergesellschaft

Eine grenzüberschreitende Verrechnung von Verlusten einer ausländischen Tochtergesellschaft bei der inländischen Muttergesellschaft setzt voraus, dass die "Organschaft" zuvor in dem Sinne faktisch "gelebt" worden ist, dass die von der Tochtergesellschaft erwirtschafteten Verluste von der Muttergesellschaft nach den Vorgaben der anzuwendenden nationalen Regelungen tatsächlich getragen worden sind.

Sachverhalt



❓ Kann die Verrechnung von Verlusten einer ausländischen Tochtergesellschaft im Rahmen der Gewinnermittlung der inländischen Muttergesellschaft erfolgen?

Streitig ist die Verrechnung von Verlusten einer ausländischen Tochtergesellschaft im Rahmen der Gewinnermittlung der inländischen Muttergesellschaft.

Eine GmbH mit Sitz im Inland war alleinige Gesellschafterin einer S.a.r.l. mit Sitz in Frankreich. Die Tochtergesellschaft erzielte bis 2012 stets Verluste. Mit Wirkung zum 31.10.2012 wurde die französische Tochtergesellschaft aufgelöst und die Geschäftstätigkeit eingestellt.

In ihrer Körperschaft- und Gewerbesteuererklärung für das Streitjahr 2012 hatte die GmbH eine Verrechnung des von der s.a.r.l. in diesem Jahr erwirtschafteten Verlustes vorgenommen. Diesen berücksichtigte das Finanzamt nicht. Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg.

Entscheidung

Der BFH schließt sich der Auffassung des FG an und kommt zu dem Ergebnis, dass die operativen kumulierten Verluste der französischen Tochtergesellschaft bestehend aus dem laufenden Verlust des Jahres 2012 und dem Verlustvortrag auf den 31.12.2011 weder vollständig noch teilweise auf der Grundlage einer unionsrechtskonformen Auslegung der §§ 14 ff. KStG bei der inländischen GmbH abgezogen werden können.

Gesetzliche Grundlagen

Gemäß § 14 Abs. 1 S. 1 KStG ist für die Berücksichtigung von Verlusten einer Tochtergesellschaft auf der Ebene der Muttergesellschaft ein Organschaftsverhältnis zwischen beiden Unternehmen erforderlich. Dies setzt voraus, dass die Organgesellschaft sich durch einen Gewinnabführungsvertrag gemäß § 291 Abs. 1 AktG verpflichtet, ihren gesamten Gewinn an den Organträger abzuführen. Für GmbHs gelten modifizierte Anforderungen nach § 17 KStG (BFH-Urteil vom 10.05.2017, I R 93/15), die jedenfalls eine wirksame Verpflichtung zur Gewinnabführung an ein anderes Unternehmen sowie eine Vereinbarung über eine Verlustübernahme entsprechend den Vorschriften des § 302 AktG erfordern.

Kein wirksames Organschaftsverhältnis i.S.d. § 14 ff. KStG

Die französische Tochtergesellschaft ist nach nationalem Recht keine taugliche Organgesellschaft, weil sie weder über eine inländische Geschäftsleitung noch über einen Sitz im Inland verfügt und keine Vereinbarung über eine Gewinnabführung (Verlustübernahme) abgeschlossen worden ist.

BFH-Rechtsprechungslücke bei grenzüberschreitenden Verlusten in Mutter-Tochter-Konstellationen

Der BFH hatte bisher keinen Anlass, abschließend zu den Voraussetzungen für eine Verlustverrechnung „über die Grenze“ bei einer in einem Mitgliedsstaat der Europäischen Union (EU) ansässigen (verlustzielenden) Tochtergesellschaft und einer im Inland ansässigen Muttergesellschaft zu entscheiden. Und auch im vorliegenden Streitfall war nicht abschließend darüber zu entscheiden.

Der BFH weist lediglich darauf hin, dass im Fall der Verlustberücksichtigung aus unionsrechtlichen Gründen der Verlustabzug jedenfalls nicht im Veranlagungszeitraum des Entstehens der Verluste (Entstehungsjahr), sondern nur in einem Veranlagungszeitraum nach Beendigung der Geschäftstätigkeit oder gegebenenfalls einer Liquidation der Tochtergesellschaft berücksichtigt werden könne (Finalitätsjahr) ist (BFH-Urteil vom 09.11.2010, I R 16/10). Dass die Verluste bereits in früheren Jahren entstanden und im Falle einer Organschaft i.S.d. §§ 14 ff. KStG bei der Muttergesellschaft hätten verrechnet werden können, ändere daran nichts, weil ein solches Organschaftsverhältnis nicht vereinbart und praktiziert worden sei.

Keine Berufung auf unionsrechtliche Grundfreiheiten aufgrund fehlender Ungleichbehandlung möglich

Auch sei es ausgeschlossen, dass Unternehmen eines grenzüberschreitenden Verbunds unter Berufung auf die unionsrechtlichen Grundfreiheiten nachträglich einzelne für sie vorteilhafte Elemente der Organschaftbesteuerung für sich in Anspruch nehmen können, ohne, dass sie im relevanten Zeitraum zumindest den Willen bekundet haben, eine Organschaft bilden zu wollen, und ohne dass sie zumindest versucht haben, die für die steuerrechtliche Anerkennung der Organschaft im Inlandsfall erforderlichen Voraussetzungen zu schaffen (vgl. BFH-Urteil vom 07.12.2011, I R 30/08). Die Besteuerungssituation entspreche derjenigen einer abhängigen Kapitalgesellschaft mit im Inland ansässiger Muttergesellschaft, mit der eine Ergebnisabführung nicht vereinbart worden sei, weshalb es an einer Ungleichbehandlung fehle (vgl. BFH-Urteil vom 13.10.2010, I R 79/09, Rz. 25).

Fehlen einer den inländischen Organschaftsregelungen entsprechenden Übernahme der Verluste

Auch der von der Klägerin angeführten Rechtsprechung des EuGH Marks & Spencer vom 13.12.2005, C-446/03, sowie den in der Folge ergangenen EuGH-Entscheidungen lässt sich bei einer Übertragung auf die nationalen Organschaftsregelungen jedenfalls nicht entnehmen, dass die begehrte Verlustverrechnung ohne eine zumindest "faktisch gelebte Organschaft" möglich sein könnte, das heißt ohne dass die von der ausländischen Tochtergesellschaft jährlich erwirtschafteten Verluste von der inländischen Muttergesellschaft nach den Vorgaben der anzuwendenden nationalen Regelungen tatsächlich getragen worden sind. Diese Grundvoraussetzung lag im Streitfall nicht vor.

Kein Erfordernis des Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH

Aufgrund der Tatsache, dass die GmbH im Streitfall letztlich nicht anders besteuert wird als eine Muttergesellschaft mit einer im Inland ansässigen abhängigen Kapitalgesellschaft, mit der eine Ergebnisabführung nicht vereinbart worden ist, sodass es an einer Ungleichbehandlung fehlt, ist eine Vorlage an den EuGH wegen unionsrechtlicher Zweifel an dem nationalen Tatbestandserfordernis des Gewinnabführungsvertrags in § 14 Abs. 1 KStG nicht erforderlich. Laut dem BFH hätte eine Vorlage nur dann erforderlich sein können, wenn es vor der Geschäftseinstellung der S.a.r.l. zumindest tatsächlich oder auf Grundlage einer schuldrechtlichen Vereinbarung zu einer Übernahme der jährlichen Verluste der französischen Tochtergesellschaft gekommen wäre.

Erst dann hätte sich auch die Frage gestellt, ob und inwieweit das zu ausländischen Betriebsstätten ergangene EuGH-Urteil vom 22.09.2022, C-538/20, auf die hier einschlägige Konstellation einer ausländischen Tochtergesellschaft übertragbar ist.

Betroffene Normen
§ 14 Abs. 1 S. 1 KStG

Streitjahr
2012

Anmerkungen

Einordnung in die bisherige BFH-Rechtsprechung

EuGH und BFH haben bereits entschieden, dass finale Verluste einer DBA-Freistellungsbetriebstätte nicht berücksichtigt werden können (EuGH-Beschluss vom 22.09.2022, C-538/20, siehe [Deloitte Tax News](#); BFH-Urteile vom 22.02.2023, I R 35/22, siehe [Deloitte Tax News](#) und vom 12.04.2023, I R 44/22 (I R 49/19, I R 17/16), siehe [Deloitte Tax News](#)). Im Anschluss an diese Rechtsprechung hatte der BFH sich im hier besprochenen Fall nun mit der grenzüberschreitenden Verlustnutzung einer Muttergesellschaft mit ausländischer Tochtergesellschaft ohne Bestehen einer Organschaft zu beschäftigen.

Das FG Rheinland-Pfalz verlangt als Mindestvoraussetzung für die grenzüberschreitende Verlustnutzung eine verbindliche Vereinbarung zwischen Tochter- und Muttergesellschaft, die die Verpflichtung zur Verlustübernahme durch die Muttergesellschaft beinhalten muss (FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 17.03.2010, 1K 2406/07). In der Revisionsentscheidung nahm der BFH zu dieser Frage keine Stellung, da der von der Klägerin begehrte Abzug bereits daran scheiterte, dass Verluste nicht im Entstehungsjahr, sondern im Finalitätsjahr zu berücksichtigen sind (BFH-Urteil vom 09.11.2010, I R 16/10).

Das hier besprochene BFH-Urteil führt zumindest insoweit zu mehr Rechtssicherheit in Bezug auf die Verlustverrechnung von ausländischen Verlusttochtergesellschaften, als die Verluste von der Muttergesellschaft mangels Vorliegen einer Organschaft nicht tatsächlich getragen wurden. Offen bleibt weiterhin, ob und inwieweit das EuGH-Urteil in der Rs. W vom 22.09.2022 (C-538/20, siehe [Deloitte Tax News](#)) auf die vorliegende Konstellation übertragbar ist, sofern eine tatsächliche Verlustübernahme erfolgt wäre.

Praxishinweis

Die Erfolgsaussichten etwaiger Rechtsbehelfe bei grenzüberschreitenden Verlusten von Mutter-Tochter-Konstellationen dürften ohne Abschluss einer wirksamen Organschaft i.S.d. §§ 14 ff. aufgrund der aktuellen Entscheidung des BFH deutlich gesunken sein. In ähnlichen Fällen sollte geprüft werden, ob entsprechende Rechtsbehelfe noch fortgeführt werden sollen.

Vorinstanz

Finanzgericht Schleswig-Holstein, Urteil vom 13.03.2019, 1 K 218/14, EFG 2019, S. 1466

Fundstelle

BFH, Urteil vom 09.08.2023, [I R 26/19](#), BStBl. II 2024, S. 134

Weitere Fundstellen

Finanzgericht Rheinland-Pfalz, Urteil vom 17.03.2010, 1K 2406/07, EFG 10, S. 1637

BFH-Urteil vom 13.10.2010, I R 79/09, BStBl. II. 2014, S. 943

BFH, Beschluss vom 09.11.2010, I R 16/10, BFHE 230, S. 35

BFH, Urteil vom 07.12.2011, I R 30/08, BStBl. II 2012, S. 507

BFH-Urteil vom 10.05.2017, I R 93/15, BStBl. II 2019, S. 278

BFH-Urteil vom 22.02.2023, I R 35/22, BStBl. II 2023, S. 761, siehe [Deloitte Tax News](#)

BFH, Urteil vom 12.04.2023, I R 44/22 (I R 49/19, I R 17/16), siehe [Deloitte Tax News](#)

EuGH-Urteil vom 22.09.2022, C-538/20, siehe [Deloitte Tax News](#)

Ihre Ansprechpartner

Daniela Gemmel

Senior Manager

dgemmel@deloitte.de

Tel.: +49 211-8772 5394

Felix Bauer

www.deloitte-tax-news.de

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.