



Cross-border Tax Group

Grenzüberschreitende ertragsteuerliche Organschaft

Leonie Rinke

*Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf***Abstract**

The tax group for income tax purposes enables the income of a subsidiary to be attributed to the income of a parent company for corporate income tax and trade tax purposes. This makes it an important institution in German tax law, but in the cross-border case it harbors many ambiguities and problems. In this paper, therefore, the potential case constellations of a cross-border tax group are identified and examined for the possibility of forming a tax group. At the beginning, a brief description of the prerequisites and legal consequences of the tax group is given. Subsequently, a distinction is made between an inbound and an outbound situation as well as between a foreign domicile in an EU or EEA state and a foreign domicile in a non-member state. In particular, the problem areas in which the domestic application of law conflicts with EU case law are addressed. The results show that the ECJ case law has so far only been implemented by German courts to a limited extent. This leads to a legal situation which is to be classified as contrary to EU law, but which will probably only change through proceedings before the ECJ.

Zusammenfassung

Die ertragsteuerliche Organschaft ermöglicht in der Körperschaft- und Gewerbesteuer die Zurechnung des Einkommens eines Tochterunternehmens, der Organgesellschaft, zum Einkommen eines Mutterunternehmens, des Organträgers. Damit ist sie ein wichtiges Institut im deutschen Steuerrecht, birgt aber im grenzüberschreitenden Fall viele Unklarheiten und Probleme. In der vorliegenden Arbeit werden daher die potenziellen Fallkonstellationen einer grenzüberschreitenden Organschaft identifiziert und auf die Möglichkeit der Bildung einer Organschaft untersucht. Zu Beginn erfolgt eine kurze Darstellung der Voraussetzungen und Rechtsfolgen der Organschaft. Anschließend wird zwischen einem Inbound- und einem Outbound-Sachverhalt sowie zwischen einer Auslandsansässigkeit in einem EU- bzw. EWR-Staat und einer Auslandsansässigkeit in einem Drittland unterschieden. Es wird insbesondere auf die Problemfelder eingegangen, in welchen die inländische Rechtsanwendung mit EU-Rechtsprechung kollidiert. Im Ergebnis zeigt sich, dass die EuGH-Rechtsprechung von deutschen Gerichten bisher nur eingeschränkt umgesetzt wird. Dies führt zu einer Rechtslage, welche zwar als unionsrechtswidrig einzuordnen ist, welche sich jedoch wohl erst durch ein Verfahren vor dem EuGH ändern wird.¹

Keywords: Organschaft; § 14 KStG; internationale Gruppenbesteuerung; Niederlassungsfreiheit.

1. Einleitung

Die vorliegende Arbeit beschäftigt sich mit den Möglichkeiten und Grenzen zur Bildung einer grenzüberschreiten-

den Organschaft. In einer internationaler werdenden Wirtschaftswelt werden Ländergrenzen für die Entscheidung über Investitionen immer unwichtiger, was dazu führt, dass die grenzüberschreitende Organschaft an Bedeutung gewinnt.² Problematisch ist in diesem Kontext, dass die Organschaft in Deutschland zwar schon eine lange Tradition hat, die betref-

¹Das Rechtsprechungsverzeichnis, das Verzeichnis der Verwaltungsanweisungen, das Rechtsquellenverzeichnis sowie das Verzeichnis der sonstigen Quellen sind im Appendix dieser Arbeit aufgeführt. Dieser ist online unter www.jums.academy/1-rinke verfügbar.

²Vgl. Grotherr, Unzulänglichkeiten, StuW 1995, 125.

fenden Normen jedoch im grenzüberschreitenden Fall häufig nicht präzise formuliert sind oder es zu Kollisionen mit Unionsrecht kommen kann.³ Dies führt dazu, dass es bei grenzüberschreitenden Sachverhalten zu Streitigkeiten und Problemfällen bei der Umsetzung kommen kann, welche in der vorliegenden Arbeit genauer beleuchtet werden sollen.

Für die einzelnen Konstellationen wird im Folgenden jeweils zwischen einer Ansässigkeit in einem Mitgliedstaat der EU oder einem Vertragsstaat des EWR sowie einem Drittland unterschieden werden. Diese Gliederung ist darauf zurückzuführen, dass die der Organschaft zugrunde liegenden Normen diese Unterscheidung ebenfalls treffen.⁴ EU-Mitgliedstaaten und Vertragsstaaten des EWR-Abkommens können gemeinsam behandelt werden, da sie im Gesetz die gleiche Würdigung erhalten und sich auf die gleichen Grundfreiheiten berufen können: EuGH-Urteile zur Gruppenbesteuerung in den Mitgliedstaaten befassten sich stets mit der Vereinbarkeit des nationalen Rechts mit der Niederlassungsfreiheit.⁵ Die Niederlassungsfreiheit im EWR-Abkommen entspricht weitestgehend der Niederlassungsfreiheit im AEUV,⁶ zudem ist für das Hoheitsgebiet der EU der EuGH für die Wahrung und Durchsetzung des EWR-Rechts zuständig und gem. Art. 3 Abs. 2 üGA auch für die sonstige Rechtsprechung im EWR-Raum zu berücksichtigen, was in der Praxis zu einer mit der Rechtsprechung des EuGH konformen Interpretation des EWR-Abkommens führt.⁷ EFTA-Staaten können sich also inhaltlich aufgrund des EWR-Abkommens ebenso wie EU-Mitgliedstaaten auf die Grundfreiheiten des AEUV berufen.⁸

Das Rechtsinstitut der Organschaft ist das steuerrechtliche Pendant zum bilanzrechtlichen Konzern und besteht in der Körperschaftsteuer, der Gewerbesteuer, der Umsatzsteuer und der Grunderwerbsteuer.⁹ In Deutschland existiert kein einheitliches Konzernsteuerrecht in dem Sinne, dass eine bilanzielle Konsolidierung unmittelbar zu einer steuerrechtlichen Konsolidierung führt, sondern es müssen eigene steuerrechtliche Voraussetzungen erfüllt sein, um letztere zu erreichen.¹⁰ Der Begriff „Organschaft“ beschreibt einen

bestimmten wirtschaftlichen Abhängigkeitstatbestand mit rechtlicher und faktischer Unterordnung eines Unternehmens unter ein anderes, wobei beide Unternehmen ihre zivil- und steuerrechtliche Selbständigkeit behalten.¹¹ Im Ergebnis soll der gemeinsamen Leistungsfähigkeit eines Konzerns dadurch Rechnung getragen werden, dass die Ergebnisse wirtschaftlich zusammengehöriger Unternehmen steuerlich zusammengefasst werden, indem das Einkommen der Tochtergesellschaft dem Gesellschafter zugerechnet und bei diesem besteuert wird.¹²

2. Grundlagen der Organschaft

2.1. Voraussetzungen

2.1.1. Persönliche Voraussetzungen

Um die Rechtsfolgen der Organschaft auszulösen, müssen bestimmte Voraussetzungen vorliegen. Diese kann man in persönliche Voraussetzungen, d.h. solche, die seitens der Organgesellschaft oder des Organträgers vorliegen müssen, und sachliche Voraussetzungen, d.h. solche, die zwischen den beteiligten Gesellschaften vorliegen müssen, unterteilen. Die Voraussetzungen für körperschaft- und gewerbsteuerliche Organschaft sind seit 2002 identisch, d.h. es liegt gem. § 2 Abs. 2 S. 2 GewStG genau dann eine gewerbsteuerliche Organschaft vor, wenn eine körperschaftsteuerliche Organschaft nach § 14 KStG vorliegt.¹³

Für die Organgesellschaft kommen gem. § 14 Abs. 1 S. 1 KStG zunächst nur eine Europäische Gesellschaft (SE), eine AG oder eine KGaA als Gesellschaftsformen infrage, wenn diese Gesellschaften den Ort ihrer GL nach § 10 AO im Inland und ihren Sitz nach § 11 AO in einem Mitgliedstaat der EU oder einem Vertragsstaat des EWR haben.¹⁴ § 17 Abs. 1 S. 1 KStG erweitert diesen Kreis jedoch auf andere Kapitalgesellschaften mit Ort der GL im Inland und Sitz in einem Mitgliedstaat der EU oder einem Vertragsstaat des EWR, was auch eine GmbH oder eine nach ausländischem Recht gegründete Kapitalgesellschaft einschließt.¹⁵ Diese Beschränkung auf Kapitalgesellschaften bedeutet, dass nicht alle unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtigen Personen die Möglichkeit haben, als Organgesellschaft Teil einer Organschaft zu werden, so fehlt etwa Genossenschaften oder Vereinen diese Option.¹⁶

³Vgl. van Lishaut, Reform, FR 2009, 1031; Frotscher, Organschaft, IStR 2011, 697; zur Rechtsentwicklung vgl. Neumann, in: Gosch, KStG, § 14 KStG, Rn. 10-12 (2015); Krumm, in: Blümich, KStG, § 14 KStG, Rn. 9-19 (Februar 2019); Walter, in: Bott/Walter, KStG, § 14 KStG, Rz. 42-54.1 (Februar 2020).

⁴Vgl. § 14 Abs. 1 S. 1 KStG; § 17 Abs. 1 S. 1 KStG.

⁵Vgl. etwa EuGH v. 31.02.2005, C-446/03, Rs. „Marks & Spencer“, EU:C:2005:763, Rn. 28; EuGH v. 06.09.2012, C-18/11, Rs. „Philips Electronics UK“, EU:C:2012:532, Rn. 16; EuGH v. 2.6.2014, C-39/13, C-40/13, C-41/13, Rs. „SCA Group Holding u.a.“, EU:C:2014:1758; Rn. 18.

⁶Vgl. Art. 49, 54 AEUV; Art. 31 Abs. 1, Art. 34 EWR-Abkommen; EuGH v. 03.02.2015, C-172/13, Rs. „Kommission/Vereinigtes Königreich“, EU:C:2015:50, Rn. 39; Holterhus, in: Krenzler/Herrmann/Niestedt, EU-Außenwirtschaftsrecht, 132a. EWR, Rn. 281, 283, 285 (Oktober 2019).

⁷Vgl. Art. 3 Abs. 2 üGA; Holterhus, in: Krenzler/Herrmann/Niestedt, EU-Außenwirtschaftsrecht, 132a. EWR, Rn. 99 f. u. 211 (Oktober 2019).

⁸Vgl. Meilicke/Sedemund, Manninen-Urteil, DB 2005, 2042; Scheunemann, Verlustberücksichtigung, IStR 2006, 152.; Sedemund/Sternier, Folgen, DStZ 2006, 32.

⁹Vgl. Walter, in: Bott/Walter, KStG, § 14 KStG, Rz. 1 (Februar 2020); Müller/Detmering/Lieber, Organschaft, 11. Aufl. 2020, VII f.

¹⁰Vgl. Kolbe, in: H/H/R, KStG, § 14 KStG, Anm. 10 (September 2016);

Walter, in: Bott/Walter, KStG, § 14 KStG, Rz. 1 (Februar 2020).

¹¹Vgl. BFH v. 01.08.1984, I R 99/80, BStBl. II 1985, 18, Rz. 9; BFH v. 07.12.1994, I K 1/93, BStBl. II 1995, 175, Rz. 33; Müller, in: M/S/O, KStG, §§ 14-19 KStG, Rz. 2 (2019); Krumm, in: Blümich, KStG, § 14 KStG, Rn. 1 (Februar 2019).

¹²Vgl. Kolbe, in: H/H/R, KStG, § 14 KStG, Anm. 1 (September 2016); Dölker, in: Dölker/Ergenziger/Feldgen u.a., KStG, § 14 KStG, Rz. 1 (15.12.2018).

¹³Vgl. § 2 Abs. 2 S. 2 GewStG; UntStFG v. 20.12.2001, BGBl. I 2001, 3858; Dölker, in: Dölker/Ergenziger/Feldgen u.a., KStG, § 14 KStG, Rz. 3 (02.01.2020).

¹⁴Vgl. § 14 Abs. 1 S. 1 KStG.

¹⁵Vgl. § 17 Abs. 1 S. 1 KStG; Müller, in: M/S/O, KStG, § 14 KStG, Rz. 31 (2019).

¹⁶Vgl. Müller, in: M/S/O, KStG, § 14 KStG, Rz. 32 (2019); Dörr, Organschaft, IStR 2004, 268.

Die Organgesellschaft muss im Gegensatz zum Organträger nicht gewerblich tätig sein.¹⁷

Der Organträger muss gem. § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 KStG eine natürliche Person oder eine nicht steuerbefreite Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse i.S.d. § 1 KStG oder eine originär gewerbliche PersG i.S.d. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG sein.¹⁸ Dementsprechend reicht eine gewerblich geprägte PersG nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG explizit nicht aus.¹⁹ Die gewerbliche Tätigkeit darf nach Meinung der Finanzverwaltung nicht nur geringfügig sein, woran es allerdings Kritik in der Fachliteratur gibt.²⁰ Das Erfordernis der Gewerblichkeit soll sicherstellen, dass das gesamte Ergebnis des Organkreises der Gewerbesteuer unterliegt, um zu vermeiden, dass sich einzelne Organgesellschaften durch Bildung einer Organschaft der Gewerbesteuer entziehen können.²¹

Die Beteiligung an der Organgesellschaft muss einer inländischen Betriebsstätte des Organträgers zugeordnet sein, welche sowohl nach innerstaatlichem Steuerrecht als auch nach DBA der inländischen Besteuerung unterliegt.²² Faktisch wird hierdurch sichergestellt, dass die inländische Betriebsstätte auch nach dem jeweils geltenden DBA als eine solche gilt.²³ Die Kriterien für die Zuordnung zu der Betriebsstätte sind nicht klar definiert, es ist allerdings nach h.M. ein funktionaler Zusammenhang zur Geschäftstätigkeit der Betriebsstätte relevant.²⁴ Diese Zuordnung muss ununterbrochen während der gesamten Dauer der Organschaft vorliegen, was nach Meinung der Finanzverwaltung bedeutet, dass dies während der gesamten Mindestlaufzeit des GAV von fünf Jahren sowie anschließend während des gesamten Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft der Fall sein muss.²⁵ Auch eine mehrstufige Beteiligung ist möglich; in diesem Fall muss die Beteiligung an der vermittelnden Gesellschaft der inländischen Betriebsstätte zuzuordnen sein.²⁶ Ist der Organträger eine PersG und mittelbar über weitere Personen-

gesellschaften beteiligt, muss nach Literaturmeinung auf allen Stufen eine gewerbliche Tätigkeit nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG vorliegen.²⁷ Weiterhin muss die Beteiligung im Gesamtvermögen der PersG als Organträger liegen.²⁸

2.1.2. Sachliche Voraussetzungen

Gem. § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 KStG muss der Organträger von Beginn des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft an ununterbrochen die Mehrheit der Stimmrechte an der Organgesellschaft halten.²⁹ Diese Voraussetzung, die sog. finanzielle Eingliederung, gilt auch für mittelbare Beteiligungen, diese sind aber nur dann zu berücksichtigen, wenn an jeder vermittelnden Gesellschaft die Mehrheit der Stimmrechte gehalten wird.³⁰ Ist die Stimmrechtsmehrheit auf jeder Beteiligungsebene gegeben, wird trotz Literaturkritik nicht die Additionsmethode angewandt, wodurch die volle Beteiligung dem Mutterunternehmen zugerechnet werden würde, da aufgrund der Mehrheit die Kontrolle gegeben ist.³¹ Nach Meinung der Finanzverwaltung soll die Durchrechnungsmethode Anwendung finden, d.h. die Höhe der Beteiligungen auf jeder Ebene wird miteinander multipliziert.³²

Eine weitere wichtige Voraussetzung für die Errichtung einer Organschaft ist der Abschluss und die Durchführung eines GAV i.S.d. § 291 Abs. 1 AktG über fünf Jahre hinweg.³³ Der GAV ist in §§ 291-307 AktG zunächst nur für die Kapitalgesellschaftsformen SE, AG und KGaA geregelt.³⁴ Für Kapitalgesellschaften anderer Rechtsformen sind §§ 14-16 KStG dennoch entsprechend anzuwenden, wenn diese sich zivilrechtlich wirksam verpflichten, ihren ganzen Gewinn an ein anderes Unternehmen abzuführen, diese Gewinnabführung den Höchstbetrag nach § 301 AktG nicht überschreitet und eine Verlustübernahme durch Verweis auf § 302 AktG vereinbart wird.³⁵ Die weiteren Voraussetzungen der Organschaft werden von dieser Sonderregelung nicht berührt.³⁶ Bei mehrstufigen Beteiligungen kann der GAV auch direkt zwischen Mutter- und Enkelgesellschaft unter Umgehung der zwischengeschalteten Gesellschaft(-en) abgeschlossen wer-

¹⁷Vgl. BFH v. 08.12.1971, I R 3/69, BStBl. II 1972, 289, Rz. 9.

¹⁸Vgl. § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 KStG; Dölker, in: Dölker/Ergenziger/Feldgen u.a., KStG, § 14 KStG, Rz. 15 (20.03.2020).

¹⁹Vgl. BMF v. 10.11.2005, IV B 7 - S 2770 - 24/05, BStBl. I 2005, 1038, Rn. 15; Blumers/Goerg, Gewerblichkeit, BB 2003, 2203; Schulze zur Wiesche, Organschaft, DStZ 2013, 622.

²⁰Vgl. BMF v. 10.11.2005, IV B 7 - S 2770 - 24/05, BStBl. I 2005, 1038, Rn. 17; Förster, Änderungen, DB 2003, 903; Fügler, Änderungen, BB 2003, 1758; Walter, Entwurf, GmbHR 2005, 458.

²¹Vgl. BFH v. 12.08.1965, IV 322/64 U; BStBl. III 1965, 589, Rz. 5 f.

²²Vgl. § 14 Abs. 1 Nr. 2 S. 4-7 KStG.

²³Vgl. Dötsch/Pung, in: D/P/M, KSt, § 14 KStG, Tz. 209 (Juni 2019); Dölker, in: Dölker/Ergenziger/Feldgen u.a., KStG, § 14 KStG, Rz. 22 (17.02.2020); Herbener, Holding, in: Prinz/Witt, Organschaft, 2. Aufl. 2019, 676, Rz. 17.9.

²⁴Vgl. BFH v. 26.02.1992, I R 85/91, BStBl. II 1992, 937, Rz. 21; BMF v. 24.12.1999, IV B 4 - S 1300 - 111/99, BStBl. I 1999, 1076, Tz. 2.4; OFD Karlsruhe v. 16.01.2014, S 2770/52/2 - St 221, FR 2014, 434 zu § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 6 und 7; Dölker, in: Dölker/Ergenziger/Feldgen u.a., KStG, § 14 KStG, Rz. 22 (07.02.2020); Prinz/Ludwig, Gewinnabführungsvertrag, DB 2020, 1023; genauer zur Zuordnung s.u. unter Punkt 3.1.1.2.

²⁵Vgl. § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 4, Nr. 3 S. 1 KStG; OFD Karlsruhe v. 16.01.2014, S 2770/52/2 - St 221, FR 2014, 434 zu § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 4 und 5.

²⁶Vgl. Dötsch/Pung, Organschaft, DB 2013, 307.

²⁷Vgl. Dölker, in: Dölker/Ergenziger/Feldgen u.a., KStG, § 14 KStG, Rz. 19 (07.02.2020); Dötsch/Pung, in: D/P/M, KSt, § 14 KStG, Tz. 166 (August 2019).

²⁸Vgl. Dölker, in: Dölker/Ergenziger/Feldgen u.a., KStG, § 14 KStG, Rz. 19 (07.02.2020).

²⁹Vgl. § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 KStG.

³⁰Vgl. § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 1, 2 KStG.

³¹Vgl. R 14.2 KStH 2015, Bsp. 3.

³²Vgl. Dölker, in: Dölker/Ergenziger/Feldgen u.a., KStG, § 14 KStG, Rz. 26 (02.02.2020); Heurung/Klübenspies, Organschaften, BB 2003, 2486; für die Additionsmethode: Dötsch/Pung, in: D/P/M, KSt, § 14 KStG, Tz. 267 (August 2016); Olbing, in: Streck, KStG, § 14 KStG, Rz. 51 (2018); Walter, in: Bott/Walter, KStG, § 14 KStG, Rz. 295.1 (August 2018); Prinz, Organschaftsbesteuerung, FR 2000, 1257; Orth, Zurechnungsfragen, Der Konzern 2005, 81 f.; für die Durchrechnungsmethode: Neumann, in: Gosch, KStG, § 14 KStG, Rz. 139 (2015).

³³Vgl. § 14 Abs. 1 S. 1, S. 1 Nr. 3 KStG.

³⁴Vgl. §§ 291 - 307 AktG.

³⁵Vgl. § 17 Abs. 1 KStG.

³⁶Vgl. BFH v. 30.07.1997, I R 7/97, BStBl. II 1998, 33, Leitsatz; Dötsch, in: D/P/M, KSt, § 17 KStG, Tz. 9 (Juni 2020); Boller/Hackemann, Prüfstand, IStR 2020, 44.

den.³⁷ Eine Nichtdurchführung des GAV innerhalb der ersten fünf Jahre ist schädlich mit Rückwirkung auf Beginn der Fünfjahresfrist.³⁸ Die Fünfjahresfrist bezieht sich allerdings nur auf den GAV und seine Durchführung, d.h. ein Fehlen einer sonstigen Tatbestandsvoraussetzung führt nur zu einer Versagung der Organschaft in dem betreffenden Jahr, nicht zu einer grundsätzlichen Versagung.³⁹

Das Erfordernis des GAV anstelle einer steuerverfahrensrechtlichen Willenserklärung ist im Vergleich mit anderen Staaten eine Besonderheit des deutschen Steuerrechts.⁴⁰ Der GAV greift in die gesellschaftsrechtliche Organisation der beteiligten Gesellschaften ein und soll durch diesen Eingriff die steuerliche Verlustverrechnung der Gesellschaften untereinander rechtfertigen.⁴¹

2.2. Die steuerrechtlichen Folgen der Organschaft

2.2.1. Körperschaftsteuerliche Folgen

Wie oben beschrieben sind die Voraussetzungen für die Organschaft für Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer identisch, die Rechtsfolgen unterscheiden sich jedoch. Bei der Körperschaftsteuer wird das Einkommen bei Organgesellschaft und Organträger zunächst unter Berücksichtigung der Sondervorschriften des § 15 KStG getrennt ermittelt und anschließend mit Ausnahme von 20/17 der ggf. erfolgten Ausgleichszahlungen an Minderheitsgesellschafter dem Organträger zugerechnet (sog. Zurechnungskonzept).⁴² Die Organgesellschaft muss also 20/17 der Ausgleichszahlungen als eigenes Einkommen versteuern; dieser Betrag ergibt sich aus den Ausgleichszahlungen zzgl. dem Körperschaftsteuersatz von 15%, der auf die Ausgleichszahlungen aufgeschlagen wird.⁴³

Grundsätzlich wird das Einkommen bei Organträger und -gesellschaft nach den üblichen Vorschriften des KStG ermittelt, abweichende Einkommensermittlungsvorschriften ergeben sich lediglich aus § 15 KStG.⁴⁴ Insbesondere werden Leistungsbeziehungen innerhalb des Organkreises aufgrund der separaten Einkommensermittlung nicht eliminiert.⁴⁵

³⁷Vgl. Dölker, in: Dölker/Ergenziger/Feldgen u.a., KStG, § 14 KStG, Rz. 29 (06.02.2020).

³⁸Vgl. § 14 Abs. Nr. 3 KStG; R 14.5 (8) S. 1 Nr. 1 KStR 2015.

³⁹Vgl. BFH v. 10.05.2017, I R 51/15, BStBl. II 2018, 30, Rn. 22-26; Heurung/Schmidt/Kraft, BB-Rechtsprechungsreport, BB 2018, 472.

⁴⁰Vgl. Dölker, in: Dölker/Ergenziger/Feldgen u.a., KStG, § 14 KStG, Rz. 28 (06.02.2020); Boller/Hackemann, Prüfstand, IStR 2020, 43.

⁴¹Vgl. Müller-Gatermann, Organschaftsbesteuerung, in: Kley/Sünner/Willemsen, FS Ritter, 1997, 464; Scheunemann, Verlustberücksichtigung, IStR 2006, 146; van Lishaut, Reform, FR 2009, 1033; Cloer/van Lück, Verluste, DStRk 2019, 295.

⁴²Vgl. R 7.1 KStR 2015; Krumm, in: Blümich, KStG, § 14 KStG, Rn. 201 (August 2018); Prinz/Ludwig, Gewinnabführungsvertrag, DB 2020, 1022.

⁴³Vgl. § 16 S. 1 KStG; § 4 Abs. 5 Nr. 9 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 S. 1 KStG; Krumm, in: Blümich, KStG, § 16 KStG, Rn. 23 (August 2018).

⁴⁴Vgl. Krumm, in: Blümich, KStG, § 14 KStG, Rn. 204 (August 2018); Dötsch/Pung, in: D/P/M, KSt, § 14 KStG, Tz. 692 (Juni 2019); Dölker, in: Dölker/Ergenziger/Feldgen u.a., KStG, § 14 KStG, Rz. 35 (06.02.2020).

⁴⁵Vgl. van Lishaut, Reform, FR 2009, 1034; kritisch C. Witt, Konzernbesteuerung, FR 2009, 1046.

Die wichtigsten dieser Sondervorschriften sind, dass § 8b Abs. 1-6 KStG, also die Steuerbefreiung für verschiedene Einnahmen aus Kapitalbeteiligungen, nicht bei der Organgesellschaft anzuwenden sind, der Verlustabzug des § 10d EStG der Organgesellschaft versagt wird, was mangels der Möglichkeit für die Organgesellschaft, während der Organschaft eigene Verluste aufzubauen, faktisch zu einem Einfrieren der vororganschaftlichen Verluste für die Dauer der Organschaft führt, und die beteiligten Gesellschaften für Zwecke der Zinsschranke als ein Betrieb gelten und § 4h EStG bei der Organgesellschaft nicht anzuwenden ist.⁴⁶ Bei der Organgesellschaft ist die Gewinnabführung an den Organträger hinzuzurechnen bzw. der von dem Organträger geleistete Verlustausgleich abzuziehen.⁴⁷

Bei dem Organträger ist die vereinnahmte Gewinnabführung vom Steuerbilanzgewinn bzw. -verlust abzuziehen.⁴⁸ Im Organkreis sind weiterhin verdeckte Gewinnausschüttungen möglich, etwa durch Unter- bzw. überpreislieferungen oder Zinsverlust, und stellen dann eine vorweggenommene Gewinnabführung dar.⁴⁹ Auch verdeckte Einlagen sind möglich und werden steuerlich nicht anders als außerhalb einer Organschaft behandelt.⁵⁰

Das Organeinkommen ist gem. § 14 Abs. 1 S. 2 KStG erst für das Kalenderjahr zuzurechnen, in dem das Wirtschaftsjahr der Organgesellschaft endet, in dem der GAV wirksam wird, d.h. in dem alle Erfordernisse des GAV inkl. der Eintragung in das HR der Organgesellschaft erfüllt sind.⁵¹

Insgesamt ergeben sich durch die Organschaft mehrere Vorteile für die beteiligten Gesellschaften: Etwa können Gewinne und Verluste im Organkreis phasengleich ausgeglichen werden, die Zinsschranke gilt im Organkreis nicht und es muss im Organkreis keine Schachtelstrafe nach § 8b Abs. 5 KStG gezahlt werden.⁵²

2.2.2. Gewerbesteuerliche Folgen

Bei einer gewerbesteuerlichen Organschaft gilt die Organgesellschaft als Betriebsstätte des Organträgers.⁵³ Dies nennt man die eingeschränkte Einheitstheorie, da die Unternehmen weiterhin selbstständig bleiben und ihre Gewerbeerträge einzeln ermitteln, die Gewerbesteuerpflicht allerdings

⁴⁶Vgl. § 15 S. 1 Nr. 1 S. 1, Nr. 2 S. 1, Nr. 3 S. 1, 2 KStG; Krumm, in: Blümich, KStG, § 15 KStG, Rn. 10 (Februar 2019).

⁴⁷Vgl. § 16 KStG; R 14.6 Abs. 1 S. 1 KStR 2015; Krumm, in: Blümich, KStG, § 14 KStG, Rn. 207 (August 2018); Dölker, in: Dölker/Ergenziger/Feldgen u.a., KStG, § 14 KStG, Rz. 36 (06.02.2020).

⁴⁸Vgl. R 14.6 Abs. 1 S. 2 KStR 2015.

⁴⁹Vgl. BFH v. 01.08.1984, I R 99/80, BStBl. II 1985, 18, Rz. 11; R 14.6 Abs. 4 KStR 2015.

⁵⁰Vgl. BFH v. 15.03.2017, I R 67/15, BFH/NV 2017, 1276, Rn. 14; Neumann, in: Gosch, KStG, § 14 KStG, Rz. 401 (2015); Brink, in: Schnitger/Fehrenbacher, KStG, § 14 KStG, Rn. 738 (2018); Dölker, in: Dölker/Ergenziger/Feldgen u.a., KStG, § 14 KStG, Rz. 40 (06.02.2020).

⁵¹Vgl. § 14 Abs. 1 S. 2 KStG; Dölker, in: Dölker/Ergenziger/Feldgen u.a., KStG, § 14 KStG, Rz. 29 (06.02.2020).

⁵²Vgl. § 15 S. 1 Nr. 2, 3 KStG; Kolbe, in: H/H/R, KStG, § 14 KStG, Anm. 10; Prinz, Organschaftsrecht, Beihefter zu DStR 2010, 70; Ismer, Gruppenbesteuerung, DStR 2012, 822; Müller/Detmering/Lieber, Organschaft, 11. Aufl. 2020, Rz. 9; Prinz/Ludwig, Gewinnabführungsvertrag, DB 2020, 1022.; Prinz, in: Prinz/Witt, Organschaft, 2. Aufl., Rz. 1.21.

⁵³Vgl. § 2 Abs. 2 S. 2 GewStG.

nur dem Organträger zugerechnet wird.⁵⁴ Hierdurch wird die Gemeinde, in deren Bezirk das Unternehmen der Organgesellschaft liegt, nicht in ihrem Anspruch auf Gewerbesteuer benachteiligt, auch wenn sich das Unternehmen des Organträgers im Bezirk einer anderen Gemeinde befindet.⁵⁵ Hat die Organgesellschaft mehrere Betriebsstätten, gelten diese jeweils als Betriebsstätten des Organträgers.⁵⁶

Auch in der Gewerbesteuer darf die Organgesellschaft ihren vor der Organschaft entstandenen gewerbesteuerlichen Verlustvortrag nicht während der Organschaft nutzen, um ihren maßgebenden Gewerbeertrag zu kürzen.⁵⁷ Für Dividendeneinnahmen gilt die Sonderregelung des § 7a GewStG, wonach eine von der Organgesellschaft bezogene Dividende nicht nach § 9 Nr. 2a, 7, 8 GewStG gekürzt werden soll und für damit unmittelbar zusammenhängende Aufwendungen § 8 Nr. 1 GewStG nicht anzuwenden ist.⁵⁸ Durch die Betriebsstättenfiktion der Gewerbesteuer wird der Gewerbesteuermessbetrag auf die einzelnen Gemeinden aufgeteilt.⁵⁹ Dabei kann es durch den Zerlegungsmaßstab lt. § 29 Abs. 1 Nr. 1 GewStG und die unterschiedlichen Gewerbesteuerhebesätze in den verschiedenen Gemeinden zu Mehr- oder Minderbelastungen durch die Organschaft kommen.⁶⁰

2.3. Verlustabzugsverbot des § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 KStG

Gem. § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 KStG bleiben negative Einkünfte von Organträger oder Organgesellschaft von der Steuer unberücksichtigt, soweit sie in einem ausländischen Staat im Rahmen der Besteuerung von Organträger, Organgesellschaft oder einer anderen Person berücksichtigt werden.⁶¹ Das Ziel dieser Vorschrift ist die Verhinderung einer doppelten Verlustnutzung und des Imports von Auslandsverlusten.⁶² Diese Vorschrift ist also grds. bei Auslandssachverhalten zu berücksichtigen, da eine ausländische Verlustnutzung von den ausländischen Steuervorschriften und somit von dem Einzelfall abhängt, sie birgt allerdings große Unsicherheiten. Es wird jedoch vermutet, dass die Vorschrift bisher seitens der Finanzverwaltung nur selten oder sogar gar nicht angewandt wurde.⁶³

Der persönliche Anwendungsbereich erstreckt sich auf alle Organgesellschaften und Organträger, eine doppelte An-

sässigkeit ist nicht notwendig.⁶⁴ Unklar ist, ob die Vorschrift auch auf Organträger in der Rechtsform einer PersG anzuwenden ist, da eine PersG kein eigenes Steuersubjekt ist und somit auch keine negativen Einkünfte haben kann.⁶⁵ Möglich ist jedoch, dass die Formulierung „negative Einkünfte“ in dieser Hinsicht lediglich eine sprachliche Ungenauigkeit darstellt, trotz derer die Vorschrift auf Personengesellschaften als Organträger angewandt werden kann.⁶⁶ Dieser Ansicht ist sich m.E. anzuschließen, da nicht ersichtlich ist, weshalb der Gesetzesgeber Personengesellschaften von dieser Regelung ausnehmen wollte und insb. das Abstellen auf die Besteuerung einer anderen Person auf den Mitunternehmer der PersG abzielt.

Laut Entscheidung des BFH liegen beim Organträger nur dann negative Einkünfte vor, wenn nach Zurechnung des Einkommens der Organgesellschaft Verluste verbleiben.⁶⁷ Diese Entscheidung hat Spekulationen aus der Literatur, dass Organträger und Organgesellschaft separat betrachtet werden müssten (sog. „Stand-Alone-Betrachtung“), ein Ende gesetzt.⁶⁸ Der Begriff „negative Einkünfte“ bezieht sich aber wohl nur auf die Einkünfte aus Gewerbebetrieb, sodass etwa bei einer natürlichen Person als Organträger die Einkünfte aus anderen Einkunftsarten irrelevant sind.⁶⁹

Die ausländischen Einkünfte richten sich nach den Vorschriften im Ausland, d.h. es muss sowohl im Inland als auch im Ausland ein negativer Einkommenssaldo abgezogen werden und dieser muss sich aus denselben Posten zusammensetzen.⁷⁰ Einzelne im Ausland abgezogene Betriebsausgaben oder Posten sind also auch im Inland abziehbar, wenn die Gesellschaft insgesamt positive Einkünfte erzielt hat.⁷¹ Anderenfalls müsste im Normtext die Rede von Einkünfteanteilen anstelle von Einkünften sein.⁷² Der Begriff der Verlustberücksichtigung ist nicht eindeutig, es muss aber lt. Gesetzesbes-

⁶⁴Vgl. Kraft/Hohage, Abzugsverbot, Ubg 2019, 306.

⁶⁵Vgl. Walter, in: Bott/Walter, KStG, § 14 KStG, Rz. 958 (Februar 2020); ablehnend: Benecke/Schnitger, Änderungen, IStR 2013, 147; Kraft/Hohage, Abzugsverbot, Ubg 2019, 306 f.; befürwortend: Krumm, in: Blümich, KStG, § 14 KStG, Rn. 220 (August 2018); Dötsch/Pung, in: D/P/M, KSt, § 14 KStG, Tz. 654 (Oktober 2018); Schaden/Polatzky, Verlustausgleichsbeschränkung, IStR 2013, 133; von Freeden/Liekenbrock, Zinsabzugsbeschränkung, DB 2013, 1691; Ritzer/Aichberger, Anti-Double-Dip-Regelung, Der Konzern 2013, 603 f.; Wacker, I R 92/12 (Anm.), IStR 2017, 288; Prinz, Sonderbetriebsausgaben, GmbHR 2017, 555 f.

⁶⁶Vgl. Neumann, in: Gosch, KStG, § 14 KStG, Rn. 480 (2015); Kolbe, in: H/H/R, KStG, § 14 KStG, Anm. 271 (Januar 2015); Brink, in: Schnitger/Fehrenbach, KStG, § 14 KStG, Rn. 969e (2018); Benecke/Schnitger, Änderungen, IStR 2013, 147; Jesse, Neuregelungen, FR 2013, 638.

⁶⁷Vgl. BFH v. 12.10.2016, I R 92/12, BFH/NV 2017, 685, Rn. 49; gl. A. Meilicke, Neuregelung, DB 2002, 914.

⁶⁸Vgl. Benecke/Schnitger, Änderungen, IStR 2013, 145.

⁶⁹Vgl. Benecke/Schnitger, Änderungen, IStR 2013, 146.

⁷⁰Vgl. Meilicke, Neuregelung, DB 2002, 916.

⁷¹Vgl. BFH v. 12.10.2016, I R 92/12, BFH/NV 2017, 685, Rn. 46; Neumann, in: Gosch, KStG, § 14 KStG, Rn. 480 (2015); Rödder/Liekenbrock, in: Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, § 14 KStG, Rz. 449 (2015); Schneider/Schmitz, Verlustberücksichtigung, GmbHR 2013, 282 f.; Schaden/Polatzky, Verlustausgleichsbeschränkung, IStR 2013, 136; Prinz, Abwehrgesetzgebung, DB 2018, 1619.

⁷²Vgl. Kolbe, in: H/H/R, KStG, § 14 KStG, Anm. 276 (Januar 2015); Kraft/Hohage, Abzugsverbot, Ubg 2019, 308; zweifelnd Benecke/Schnitger, Änderungen, IStR 2013, 151.

⁵⁴Vgl. BFH v. 18.09.1996, I R 44/95, BStBl. II 1997, 181, Rz. 9; BFH v. 22.04.1998 - I R 109/97, BStBl. II 1998, 748, Rz. 9; BFH v. 18.05.2011, X R 4/10, BStBl. II 2011, 887, Rn. 38; BFH v. 17.12.2014, I R 39/14, BStBl. II 2015, 1052, Rn. 8; BFH v. 07.09.2016, I R 9/15, BFH/NV 2017, 485, Rn. 16; Prinz/Ludwig, Gewinnabführungsvertrag, DB 2020, 1022.

⁵⁵Vgl. Leicht, Organschaft, in: Verlag C.H.BECK, Bilanzrechtslexikon, Rn. 39 (01.01.2020); Keß, in: L/S, GewStG, § 2 GewStG, Rz. 3510 f. (Februar 2020);.

⁵⁶Vgl. Keß, in: L/S, GewStG, § 2 GewStG, Rz. 3523 (Februar 2020).

⁵⁷Vgl. § 10a S. 3 GewStG.

⁵⁸Vgl. § 7a Abs. 1 S. 1 GewStG.

⁵⁹Vgl. § 28 Abs. 1 S. 1 GewStG.

⁶⁰Vgl. Grotherr, Bedeutung, BB 1993, 1999.

⁶¹Vgl. § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 KStG.

⁶²Vgl. BT-Drucks. 17/10774, 20; Dölker, in: Dölker/Ergenziger/Feldgen u.a., KStG, § 14 KStG, Rz. 41 (06.02.2020); Prinz/Ludwig, Gewinnabführungsvertrag, DB 2020, 1023.

⁶³Vgl. Walter, in: Bott/Walter, KStG, § 14 KStG, Rz. 958 (Februar 2020).

gründung ein Abzug vom ausländischen Einkommen vorliegen, d.h. eine Berücksichtigung etwa im Rahmen eines Progressionsvorbehalts soll nicht ausreichen.⁷³

Die Vorschrift führt zu kritischen Einzelfallkonstellationen, so kann eine inländische Kapitalgesellschaft im Normalfall die Verluste ihrer ausländischen Betriebsstätte (unter Berücksichtigung von § 2a EStG) bei der inländischen Besteuerung abziehen, dies wird jedoch nicht mehr möglich sein, wenn die Kapitalgesellschaft Organträger oder Organgesellschaft ist, selbst wenn die ausländische Betriebsstätte außerhalb des Organkreises gehalten wird.⁷⁴ Insgesamt ist auch ein Verstoß gegen das im GG kodifizierte Leistungsfähigkeitsprinzip denkbar, da die Verluste endgültig nicht abziehbar werden und nicht etwa nur zeitlich vorzutragen sind, während die spiegelbildlichen Gewinne der inländischen Besteuerung unterliegen.⁷⁵

Es steht weiterhin zur Diskussion, ob die Vorschrift auf die Gewerbesteuer anzuwenden ist. § 2 Abs. 2 S. 2 GewStG bezieht sich nur auf die Voraussetzungen für die körperschaftsteuerliche Organschaft, nicht auf die Rechtsfolgen.⁷⁶ Das Verlustabzugsverbot ist jedoch nach h.M. als Gewinn- bzw. Einkünfteermittlungsvorschrift und nicht als Einkommensermittlungsvorschrift anzusehen, was dazu führt, dass der Verweis in § 7 GewStG auch für § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 KStG gilt.⁷⁷ Diese Sicht wird auch vom BFH unterstützt, da die Vorschrift ansonsten aufgrund der Unmöglichkeit des negativen Einkommens bei der Organgesellschaft für Organgesellschaften ins Leere lief, zudem entspricht diese Sichtweise dem Gesetzeswortlaut („negative Einkünfte“).⁷⁸ Da es in der Anlage zur Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb der amtlichen Körperschaftsteuerformulare ein Feld für die Hinzurechnung von Verlusten nach § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 KStG gibt, ist die Vorschrift nach Meinung der Finanzverwaltung offensichtlich eine Einkünfteermittlungsvorschrift und mangels Korrekturvorschriften im Gewerbesteuerrecht auch auf die Gewerbesteuer anzuwenden.⁷⁹ Gegen die tatsächliche Anwendung gibt es allerdings noch weitere Argumente, etwa, dass in der Gewerbesteuer das Territorialitätsprinzip gilt, wonach eine inländische Betriebsstätte für die Besteuerung entscheidend ist und somit ausländische Merkmale ggf. außen vor zu lassen seien.⁸⁰ Zudem gibt es im Regelfall keine der Gewerbesteuer entsprechende ausländische Steuer, wo-

durch eine doppelte Verlustberücksichtigung bei der Gewerbesteuer grundsätzlich nicht möglich ist und somit auch keine Hinzurechnung der ausländischen Verluste nötig ist.⁸¹

Wird die Vorschrift aufgrund einer in einem EU- oder EWR-Staat abgezogenen Steuer angewandt, liegt mit hoher Wahrscheinlichkeit auch eine Unionsrechtswidrigkeit vor, da der EuGH eine nahezu identisch formulierte Vorschrift des britischen Steuerrechts als eine nicht gerechtfertigte Einschränkung der Niederlassungsfreiheit beurteilt hat.⁸² Insgesamt wird die Vorschrift aufgrund ihres weitreichenden Anwendungsbereichs und der unklaren Formulierungen scharf kritisiert und eine Änderung oder Abschaffung gefordert.⁸³

3. Inbound-Sachverhalt

3.1. EU-/EWR-Staat

3.1.1. Ausländisches Mutterunternehmen mit inländischer Betriebsstätte

Rechtsstand

Der aus organschaftlicher Sicht womöglich unproblematischste Inbound-Fall ist der eines ausländischen Mutterunternehmens mit einer inländischen Betriebsstätte, welcher die Beteiligung an der inländischen Tochtergesellschaft zugeordnet ist.

In diesem Fall wird für die Zwecke dieser Arbeit unterstellt, dass die persönlichen Voraussetzungen der inländischen Organgesellschaft erfüllt sind, ebenso wie das Erfordernis der finanziellen Eingliederung. Bei diesen beiden Voraussetzungen kommt es zu keinen zusätzlichen Schwierigkeiten aufgrund der Fallkonstellation. Zu prüfen sind also insb. das GAV-Erfordernis sowie die persönlichen Voraussetzungen des Organträgers. Sind diese Voraussetzungen erfüllt, liegt sowohl eine gewerbe- als auch eine körperschaftsteuerliche Organschaft vor.

Für den Organträger gibt es seit der sog. kleinen Organschaftsreform nicht mehr das Erfordernis der unbeschränkten Steuerpflicht, wie es vor der Reform der Fall war, d.h. es sind nicht mehr Sitz oder Ort der GL im Inland notwendig.⁸⁴ Stattdessen muss die Beteiligung während der

⁷³Vgl. BT-Drucks. 17/10774, 20; gl. A. Meilicke, Neuregelung, DB 2002, 914; Benecke/Schnitger, Änderungen, IStR 2013, 150.

⁷⁴Vgl. Dötsch/Pung, Organschaft, DB 2013, 312 f.

⁷⁵Vgl. Art. 3 GG; Meilicke, Neuregelung, DB 2002, 916; Benecke/Schnitger, Änderungen, IStR 2013, 151.

⁷⁶Vgl. § 2 Abs. 2 S. 2 GewStG; Schneider/Schmitz, Verlustberücksichtigung, GmbHR 2013, 284; Kempf/Loose/Oskamp, Verlustbeschränkung, DStR 2018, 2512.

⁷⁷Vgl. Frotscher, in: F/D, KStG, § 2 GewStG, Rz. 75c (Januar 2018); Benecke/Schnitger, Änderungen, IStR 2013, 147 f.; Jesse, Neuregelungen, FR 2013, 638; Kempf/Loose/Oskamp, Verlustbeschränkung, DStR 2018, 2513.

⁷⁸Vgl. BFH v. 12.10.2016, I R 93/12, BFH/NV 2017, 685, Rn. 45.

⁷⁹Vgl. Anlage GK der Formulare zur Körperschaftsteuererklärung 2019, Zeile 163; Frotscher, in: F/D, KStG, § 2 GewStG, Rz. 75c (Januar 2018); Benecke/Schnitger, Änderungen, IStR 2013, 148 (Anm. Benecke); Kempf/Loose/Oskamp, Verlustbeschränkung, DStR 2018, 2513.

⁸⁰Vgl. Wagner/Liekenbrock, Verlustberücksichtigung, Ubg 2013, 141;

Benecke/Schnitger, Änderungen, IStR 2013, 148 (Anm. Schnitger); Ritzer/Aichberger, Anti-Double-Dip-Regelung, Der Konzern 2013, 604; Kempf/Loose/Oskamp, Verlustbeschränkung, DStR 2018, 2512.

⁸¹Vgl. Frotscher, in: F/D, KStG, § 2 GewStG, Rz. 75c (Januar 2018); Löwenstein/Maier, Verlustnutzung, IStR 2002, 192 f.; Endres/Thies, Verlustnutzung, RIW 2002, 278 f.; Jesse, Neuregelungen, FR 2013, 638; Ritzer/Aichberger, Anti-Double-Dip-Regelung, Der Konzern 2013, 604; IDW, Zweifelsfragen, Ubg 2014, 216; Kempf/Loose/Oskamp, Verlustbeschränkung, DStR 2018, 2512.

⁸²Vgl. EuGH v. 06.09.2012, C-18/11, Rs. „Philips Electronics UK“, EU:C:2012:532, Rn. 20 u. 35; Krumm, in: Blümich, KStG, § 14 KStG, Rn. 42 (August 2018); Schober, in: Musil/Weber-Grellet, Steuerrecht, § 14 KStG, Rn. 302 (2019); Meilicke, Neuregelung, DB 2002, 916.

⁸³Vgl. Meilicke, Neuregelung, DB 2002, 917; Schwenke, Organschaft, ISR 2013, 46; Kessler/Arnold, Organschaft, IStR 2016, 230.

⁸⁴Vgl. Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts v. 20.02.2013, BGBl. I 2013, 285; BT-Drucks. 17/10774, 18.

gesamten Dauer der Organshaft einer inländischen Betriebsstätte zuzuordnen sein, wodurch sichergestellt wird, dass Deutschland mindestens im Rahmen einer beschränkten Steuerpflicht Zugriff auf das Steuersubstrat hat.⁸⁵ Dementsprechend kann der Organträger selbst Sitz und Ort der GL in einem EU-/EWR-Staat haben, ohne dass dies problematisch ist; auch ein doppelt ansässiger Organträger oder eine nach deutschem Recht gegründete Gesellschaft mit Ort der GL im Ausland sind unproblematisch.⁸⁶ Die Einkünfte der Betriebsstätte müssen allerdings sowohl nach deutschem als auch nach DBA-Recht der inländischen Besteuerung unterliegen, wodurch bei etwaigen Definitionsdifferenzen die Entstehung von sog. weißen Einkünften, d.h. Einkünften, die gar nicht besteuert werden, vermieden werden soll.⁸⁷

Zuordnung zu einer inländischen Betriebsstätte

Die Kriterien, nach denen die Beteiligung einer Betriebsstätte zugeordnet werden soll, sind nicht im Gesetz kodifiziert.⁸⁸ Es herrscht allerdings die Meinung vor, dass eine Zuordnung aufgrund eines funktionalen Zusammenhangs zur Geschäftstätigkeit der Betriebsstätte zu erfolgen hat, etwa auf Basis der Betriebsstättengewinnabgrenzungsverordnung.⁸⁹ Liegt kein funktionaler Zusammenhang zu einer einzelnen Betriebsstätte vor, führt nach Meinung der Finanzverwaltung die Zentralfunktion des Stammhauses zu einer Zuordnung.⁹⁰ Diese grundsätzliche Zuordnung zum Stammhaus kann bei einem ausländischen beherrschenden Unternehmen mit inländischer Betriebsstätte zu einem Problem werden, da bei ihm ein Fehlen der funktionalen Zuordnung zu einer Versagung der Organshaft führt.⁹¹ Nach anderer Meinung ist die Zuordnung zur Betriebsstätte für die inländische Besteuerung lediglich nach der Zuordnung zum gewillkürten Betriebsvermögen vorzunehmen,⁹² was für die Zwecke des § 14 Abs. 1 KStG jedoch nicht zielführend wäre, da das Erfordernis der Zuordnung dann identisch mit dem der finanziellen Eingliederung wäre.⁹³ Voraussetzung für die Zuordnung

⁸⁵Vgl. § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1, 4 KStG; OFD Frankfurt/M. v. 12.11.2019, S 2770 A - 55- St 55, DB 2020, 257.

⁸⁶Vgl. Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts v. 20.02.2013, BGBl. I 2013, 285.; OFD Frankfurt/M. v. 12.11.2019, S 2770 A - 55- St 55, DB 2020, 257; Schnitger, Fragestellungen, IStR 2013, 84; Blumenberg/Hundeshagen, Gestaltungsfragen, in: Prinz/Witt, Organshaft, 2. Aufl. 2019, 373, Rz. 8.81.

⁸⁷Vgl. § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 7 KStG; Keß, in: L/S, GewStG, § 2 GewStG, Rz. 3614 (Oktober 2017); Dötsch/Pung, Organshaft, DB 2013, 308.

⁸⁸Vgl. IDW, Stellungnahme, <https://www.idw.de/blob/83816/49b57b68f1bd41c9a34dc510db3f963c/down-bmf-kstr-e2015-an12-data.pdf>, abgerufen am 30.05.2020, zu R 14.2 und R 14.3 KStR-E 2015, S. 7.

⁸⁹Vgl. § 7 Abs. 1 S. 1 f. BsGaV; BFH v. 26.02.1992, I R 85/91, BStBl. II 1992, 937, Rz. 21; BMF v. 24.12.1999, IV B 4 - S 1300 - 111/99, BStBl. I 1999, 1076, Tz. 2.4; Dölker, in: Dölker/Ergenziger/Feldgen u.a., KStG, § 14 KStG, Rz. 22 (07.02.2020); Prinz/Ludwig, Gewinnabführungsvertrag, DB 2020, 1023.

⁹⁰Vgl. BMF v. 24.12.1999, IV B 4 - S 1300 - 111/99, BStBl. I 1999, 1076, Tz. 2.4.

⁹¹Vgl. Kolbe, in: H/H/R, KStG, § 14 KStG, Anm. 189 (September 2016).

⁹²Vgl. Keß, in: L/S, GewStG, § 2 GewStG, Rz. 3616 (Oktober 2017); a.A. Schirmer, Holding, GmbHR 2013, 797.

⁹³Vgl. Schirmer, Holding, GmbHR 2013, 797.

zu einer Betriebsstätte ist allerdings, dass die Beteiligung grundsätzlich dem Betriebsvermögen des Organträgers zuzuordnen ist.⁹⁴

Ist das Mutterunternehmen eine ausländische vermögensverwaltende Holding, kann die funktionale Zuordnung der Beteiligung zur Betriebsstätte nicht erfolgen, da die Voraussetzungen einer Betriebsstätte i.S.d. § 12 AO nicht erfüllt sind.⁹⁵ Bei einer geschäftsleitenden Holding muss für die Zuordnung die gewerbliche Tätigkeit von der inländischen Betriebsstätte ausgeübt werden, sodass in diesem Fall auch ein inländischer Ort der GL vorläge.⁹⁶ Zu beachten ist weiterhin, dass die Zuordnung bei einem ausländischen Mutterunternehmen nach h.M. zu einer einzigen Betriebsstätte erfolgen muss, d.h. die Beteiligung, die die finanzielle Eingliederung vermittelt, muss einer inländischen Betriebsstätte zuzuordnen sein, sodass eine Zusammenrechnung der Beteiligungen mehrerer Betriebsstätten nicht möglich ist.⁹⁷

Aufgrund des Erfordernisses, dass die der Betriebsstätte zuzurechnenden Einkünfte auch nach dem anzuwendenden DBA der inländischen Besteuerung unterliegen müssen, muss die Beteiligung auch nach DBA-Recht der Betriebsstätte zuzuordnen sein, was i.d.R. ebenfalls nach dem tatsächlichen funktionalen Zusammenhang erfolgt.⁹⁸ Das Erfordernis des funktionalen Zusammenhangs ist nach h.M. erfüllt, wenn Nebenerrträge der Tätigkeit der Betriebsstätte vorliegen⁹⁹ und die Beteiligung tatsächlich eine Funktion für die Betriebsstätte ausübt,¹⁰⁰ es müssen also zwischen Organgesellschaft und Betriebsstätte wesentliche Liefer- bzw. Leistungsbeziehungen bestehen.¹⁰¹ Irrelevant ist, ob die Stimmrechte von der Betriebsstätte oder dem Stammhaus aus ausgeübt werden.¹⁰²

⁹⁴Vgl. BMF v. 24.12.1999, IV B 4 - S 1300-111/99, BStBl. I 1999, 1076, Tz. 2.4; Kolbe, in: H/H/R, KStG, § 14 KStG, Anm. 189 (September 2016); Dötsch/Pung, in: D/P/M, KSt, § 14 KStG, Tz. 182 (Juni 2020); Schirmer, Zuordnung, FR 2013, 607 f.; Goebel/Ungemach, Neuregelungen, NWB 2013, 596 f.; Weigert/Stroh, Organshaft, Der Konzern 2013, 267; Jesse, Neuregelungen, FR 2013, 634 f.

⁹⁵Vgl. Kolbe, in: H/H/R, KStG, § 14 KStG, Anm. 189 (September 2016); Schulze zur Wiesche, Organshaft, DStZ 2013, 627; Goebel/Ungemach, Neuregelungen, NWB 2013, 599; Weigert/Stroh, Organshaft, Der Konzern 2013, 267; Schirmer, Holding, GmbHR 2013, 798 f.

⁹⁶Vgl. Kolbe, in: H/H/R, KStG, § 14 KStG, Anm. 189 (September 2016); Schulze zur Wiesche, Organshaft, DStZ 2013, 627; Schirmer, Holding, GmbHR 2013, 799.

⁹⁷Vgl. Kolbe, in: H/H/R, KStG, § 14 KStG, Anm. 189 (September 2016); Keß, in: L/S, GewStG, § 2 GewStG, Rz. 3618 (Oktober 2017); Müller, in: M/S/O, KStG, § 14 KStG, Rz. 84 (2019).

⁹⁸Vgl. BFH v. 19.12.2007, I R 66/06, BStBl. II 2008, 510, Rn. 17; BMF v. 16.4.2010, IV B 2 - S 1300/09/10003, BStBl. I 2010, 354, Tz. 2.2.4.1; Keß, in: L/S, GewStG, § 2 GewStG, Rz. 3617 (Oktober 2017); Güroff, in: Glanegger/Güroff, GewStG, § 2 GewStG, Rz. 495 (2017); Dötsch/Pung, Organshaft, DB 2013, 307 f.; Schirmer, Holding, GmbHR 2013, 797; Herbener, Holding, in: Prinz/Witt, Organshaft, 2. Aufl. 2019, 676, Rz. 17.11; Dötsch/Pung, Zuordnung, DB 2019, 147.

⁹⁹Vgl. BFH v. 19.12.2007, I R 66/06, BStBl. II 2008, 510, Rn. 17; Schirmer, Holding, GmbHR 2013, 799; Dötsch, Organträger-Personengesellschaft, DB 2014, 1216.

¹⁰⁰Vgl. Schirmer, Holding, GmbHR 2013, 797.

¹⁰¹Vgl. Keß, in: L/S, GewStG, § 2 GewStG, Rz. 3617 (Oktober 2017).

¹⁰²Vgl. Kolbe, in: H/H/R, KStG, § 14 KStG, Anm. 189 (Januar 2015); Keß, in: L/S, GewStG, § 2 GewStG, Rz. 3618 (Oktober 2017); Stangl/Brühl, Organschaftsreform, Der Konzern 2013, 80.

Besonders zu beachten ist der Fall einer PersG mit ausländischen Mitunternehmern als beherrschende Gesellschaft. In diesem Fall führt das zivilrechtliche Gesamthandseigentum nach Meinung der Finanzverwaltung zu einer inländischen Betriebsstätte.¹⁰³ Die Zuordnung der Beteiligung an der Tochtergesellschaft zur inländischen Betriebsstätte hängt dabei neben der der Ansässigkeit der Tochtergesellschaft auch von der der Mitunternehmer ab.¹⁰⁴

Bei einer mittelbaren Beteiligung an der Organgesellschaft muss nach h.M. lediglich die Beteiligung an der vermittelnden Gesellschaft während der Dauer der Organschaft einer inländischen Betriebsstätte zuzuordnen sein,¹⁰⁵ die Zuordnung bei der vermittelnden Gesellschaft ist damit nicht relevant.¹⁰⁶ Die vermittelnde Gesellschaft selbst muss nicht die Voraussetzungen einer Organgesellschaft erfüllen, kann also auch im Ausland ansässig sein, was einem unionsrechtlichen Erfordernis entspricht, dass auch eine im Gemeinschaftsgebiet ansässige Tochtergesellschaft eine Konzernbesteuerung mit einer im Inland ansässigen Enkelgesellschaft vermitteln können muss.¹⁰⁷ Insgesamt ist die Regelung insofern ungenau formuliert, als dass lediglich das Organeinkommen, nicht aber alle der Betriebsstätte zuzurechnenden Einkünfte nach inländischen Vorschriften ebenso wie nach DBA der deutschen Besteuerung unterliegen müssen, da eine andere Auslegung zu nicht stimmigen Ergebnissen führen würde.¹⁰⁸

Die Rechtsfolge der inländischen Zuordnung ist gem. § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 6 KStG die Zurechnung des Einkommens der Organgesellschaft zu der jeweiligen Betriebsstätte, sodass es gem. § 49 Abs. 1 Nr. 2 a) EStG der beschränkten Steuerpflicht unterliegt und beim Organträger zu versteuern ist.¹⁰⁹

Gewinnabführungsvertrag

Das zweite potenzielle Problemfeld ist der GAV. Da dieser ein Institut des deutschen Gesellschaftsrechts ist, sind Probleme beim Abschluss mit einem ausländischen Mutterun-

ternehmen theoretisch denkbar.¹¹⁰ Tatsächlich bestimmt sich der GAV aber nach h.M. nach dem Gesellschaftsstatut der beherrschten, also der abführenden Gesellschaft, da tiefer in ihre Autonomie eingegriffen wird.¹¹¹ Dementsprechend gilt hier das Recht der Organgesellschaft, also das deutsche Gesellschaftsrecht, der Abschluss mit einem ausländischen Mutterunternehmen wird deshalb für zulässig gehalten.¹¹² Hier von abweichend wurde in einer Einzelmeinung zusätzlich die Voraussetzung formuliert, dass das ausländische Unternehmen im deutschen Konzernrecht als Unternehmen gilt.¹¹³ Das ausländische Recht muss allerdings auch die Pflichten des herrschenden Unternehmens zulassen, was in der Regel der Fall ist.¹¹⁴ Der BFH hat diese Ansicht bestätigt, für die steuerliche Anerkennung jedoch - ebenso wie bei einer inländischer Organschaft - die exakte Befolgung der formellen und materiellen Voraussetzungen während der gesamten Laufzeit des GAV gefordert, um eine Vergleichbarkeit herzustellen.¹¹⁵ Nach anderer Meinung sind nur die Vorschriften anzuwenden, die dem Schutz der Tochtergesellschaft, ihrer Gläubiger und ihrer Gesellschafter dienen.¹¹⁶ Teilweise ist man auch der Meinung, ein GAV mit einem ausländischen beherrschenden Unternehmen sei komplett auszuschließen.¹¹⁷ Da diese Meinungen in der Minderheit sind, ist m.E. der Ansicht des BFH zu folgen.

3.1.2. Ausländisches Mutterunternehmen ohne inländische Betriebsstätte

Einbeziehung des Mutterunternehmens in den Organkreis

Nach aktuellem Rechtsstand muss, wie oben ausgeführt, das Mutterunternehmen über eine inländische Betriebsstätte verfügen, welcher für die Dauer der Organschaft die Beteiligung an der Organgesellschaft zugerechnet wird.¹¹⁸ Eine

¹⁰³Vgl. OFD Karlsruhe v. 16.01.2014, S 2770/52/2 - St 221, FR 2014, 434; Benecke/Schnitger, Änderungen, IStR 2013, 153.

¹⁰⁴Genauer hierzu vgl. Wacker, I R 58/15 (Anm.), FR 2018, 562; Dötsch/Pung, Zuordnung, DB 2019, 146 f.

¹⁰⁵Vgl. § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 5 KStG; Kolbe, in: H/H/R, KStG, § 14 KStG, Anm. 191 (September 2016); Dötsch/Pung, in: D/P/M, KSt, § 14 KStG, Tz. 182 (Juni 2019); Dölker, in: Dölker/Ergenziger/Feldgen u.a., KStG, § 14 KStG, Rz. 26 (02.02.2020); Dötsch/Pung, Organschaft, DB 2013, 307; Jesse, Neuregelungen, FR 2013, 635; a.A. Schirmer, Zuordnung, FR 2013, 608.

¹⁰⁶Vgl. Kolbe, in: H/H/R, KStG, § 14 KStG, Anm. 191 (September 2016); Benecke/Schnitger, Änderungen, IStR 2013, 154.

¹⁰⁷Vgl. BFH v. 02.11.1977, I R 143/75, BStBl. II 1978, 74, Rn. 16-18; EuGH v. 27.11.2008, C-418/07, Rs. „Société Papillon/Ministère du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique“, EU:C:2008:659, Rn. 63; EuGH v. 12.06.2014, C-39/13, C-40/13, C-41/13, Rs. „SCA Group Holding u.a.“, EU:C:2014:1758, Rn. 43; H 14.2 „Finanzielle Eingliederung“ unter „Mittelbare Beteiligung“ KStH 2015; Neumann, in: Gosch, KStG, § 14 KStG, Rz. 150 (2015); Dötsch/Pung, in: D/P/M, KSt, § 14 KStG, Tz. 263 (Juni 2018); Ismer, Gruppenbesteuerung, DStR 2012, 823; Dötsch/Pung, Organschaft, DB 2013, 308.

¹⁰⁸Vgl. Rödder, Organschaftsreform, Ubg 2012, 722.

¹⁰⁹Vgl. § 14 Abs. 1 S. 1, S. 1 Nr. 2 S. 6 KStG; Kolbe, in: H/H/R, KStG, § 14 KStG, Anm. 194 (September 2016).

¹¹⁰Vgl. Koch, in: Hüffer/Koch, AktG, § 291 AktG, Rn. 4a (2020).

¹¹¹Vgl. BFH v. 07.12.2011, I R 30/08, BStBl. II 2012, 507, Rn. 21; Bärwaldt/Schabacker, Unternehmensverträge, AG 1998, 186; Maul, Vollstreckungsfragen, AG 1998, 407 f.; Picot/Land, Unternehmenskauf, DB 1998, 1606; Scheunemann, Verlustberücksichtigung, IStR 2006, 146; van Lishaut, Reform, FR 2009, 1032; Frotscher, Organschaft, IStR 2011, 702; Glahe, Organschaft, IStR 2012, 131; Hoene, Gewinnabführungsvertrag, IStR 2012, 463; Kessler/Arnold, Organschaft, IStR 2016, 230; Koehler, Gewinnabführungsvertrag, Der Konzern 2018, 326; Krüger/Epe, Fragen, in: Prinz/Witt, Organschaft, 2. Aufl. 2019, 928 f., Rz. 26.4; a.A., wonach Gesellschaftsstatute beider Gesellschaften gelten sollen: Einsele, Unternehmen, ZGR 1996, 50.

¹¹²Vgl. Hommelhoff, in: Lutter/Hommelhoff, GmbHG, Anhang zu § 13, Rz. 96 (2020); Koehler, Gewinnabführungsvertrag, Der Konzern 2018, 326; Prinz/Ludwig, Gewinnabführungsvertrag, DB 2020, 1023; Weinberger, Gewinnabführungsvertrag, Der Konzern 2020, 63.

¹¹³Vgl. Frotscher, Organschaft, IStR 2011, 701.

¹¹⁴Vgl. Hommelhoff, in: Lutter/Hommelhoff, GmbHG, Anhang zu § 13, Rz. 96 (2020); Glahe, Organschaft, IStR 2012, 131; Prinz/Ludwig, Gewinnabführungsvertrag, DB 2020, 1023.

¹¹⁵Vgl. BFH v. 07.12.2011, I R 30/08, BStBl. II 2012, 507, Rn. 21 f. u. 24.

¹¹⁶Vgl. OLG Stuttgart v. 05.06.2013, 20 W 6/10, NZG 2013, 897, Rn. 131; Liebscher, in: Fleischer/Goette, GmbHG, Anhang zu § 13, Rn 1236 (2018); Krüger/Epe, Fragen, in: Prinz/Witt, Organschaft, 2. Aufl. 2019, 929 f., Rz. 26.7.

¹¹⁷Vgl. Balmes/Brück/Ribbrock, Organschaftsbesteuerung, BB 2005, 969.

¹¹⁸Vgl. § 14 Abs. 1 Nr. 2 S. 4 KStG.

Organschaft zwischen beherrschendem und beherrschtem Unternehmen kann also nicht zustande kommen, wenn es dem beherrschenden Unternehmen an der inländischen Betriebsstätte mangelt. Dem steht auch das Urteil des BFH v. 09.02.2011 nicht entgegen, in welchem jegliche Ansässigkeitskriterien des beherrschenden Unternehmens vernachlässigt wurden, da dies anderenfalls gegen das Diskriminierungsverbot des betreffenden DBA (hier: DBA-Großbritannien) verstoßen hätte.¹¹⁹ Dieses Urteil bezieht sich auf den VZ 1999, in welchem noch nicht das Betriebsstättenfordernis galt, sondern Sitz und Ort der GL des Organträgers im Inland liegen mussten, daher sind aus dem Urteil keine Auswirkungen auf die Anwendung der heutigen Vorschriften abzuleiten.¹²⁰

Auch unionsrechtlich lässt sich nicht unmittelbar aus dem Urteil des EuGH in der Rs. „SCA Group Holding u.a.“ oder in der Rs. „Marks & Spencer“ ableiten, dass ein Mutterunternehmen ohne inländische Betriebsstätte einbezogen werden muss.¹²¹ In der Rs. „SCA Group Holding u.a.“ forderte der EuGH lediglich, dass inländische Schwestergesellschaften ihre Gewinne bzw. Verluste miteinander konsolidieren können, auch wenn sie eine auslandsansässige Muttergesellschaft haben, machte jedoch keine Angaben dazu, bei welchem Steuersubjekt die Verrechnung stattzufinden hat.¹²² Dennoch wird vereinzelt auf Grundlage dieses Urteils gefordert, dass eine Einkommenszurechnung bei der ausländischen Mutter erfolgt; in diesem Fall müsste der GAV zwischen über- und untergeordnetem Unternehmen abgeschlossen werden.¹²³ Denkbar wäre in dem Fall auch eine andere Lösung im innerstaatlichen Recht, bei der der Besteuerungszugriff sichergestellt ist, etwa durch Einführung einer beschränkten Steuerpflicht auf das Einkommen der Organgesellschaften.¹²⁴ Abkommensrechtlich könnte die Zurechnung als bloßer Austausch des Steuerschuldners interpretiert werden, aufgrund dessen die Besteuerungsrechte nicht abweichend verteilt werden.¹²⁵ M.E. ist sich dieser Sichtweise allerdings nicht anzuschließen, da der EuGH diesbezüglich keine Forderungen gestellt hat und Deutschland im Zuge des „Weges des geringsten Widerstands“ die bereits von anderen Mitgliedstaaten gewählte Umsetzung über eine Zurechnung bei einer der Schwestergesellschaften wählen sollte, auch wenn diese

nicht systemkonform mit der finanziellen Eingliederung ist. Insgesamt ist also m.E. nach aktuellem Rechtsstand kein erfolgsversprechender Weg zu sehen, wonach eine Organschaft mit einem Organträger ohne inländische Betriebsstätte gebildet werden kann.

Horizontale Organschaft

Einen Einfluss auf Gestaltungsmöglichkeiten in dem Fall eines Mutterunternehmens ohne inländische Betriebsstätte kann hingegen das Urteil des EuGH in der Rechtssache „SCA Group Holding u.a.“ haben. In diesem Urteil entschied der EuGH, dass es einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit darstellt, wenn inländische Gesellschaften, die durch eine gemeinsame auslandsansässige Muttergesellschaft gehalten werden, keine steuerliche Ergebniskonsolidierung vornehmen können.¹²⁶ Als Folge dieses Urteils haben die Niederlande und Frankreich bereits ihre steuerlichen Vorschriften geändert, um eine horizontale Ergebniskonsolidierung zwischen inländischen Gesellschaften mit einer EU- oder EWR-ansässigen Muttergesellschaft zu ermöglichen.¹²⁷ Da Deutschland ebenso wie die Niederlande in dem vor dem EuGH vorliegenden Fall eine inländische Betriebsstätte des Mutterunternehmens fordert, liegt die Frage nach einer entsprechenden Anwendbarkeit des Urteils auf die deutsche Organschaft nahe.¹²⁸ Unabhängig von dieser Frage ist in Deutschland eine horizontale Organschaft, also eine Organschaft zwischen Schwestergesellschaften, nach aktuellem Rechtsstand und Rechtsprechung sowohl im Gewerbesteuer- als auch im Körperschaftsteuerrecht nicht möglich, da immer eine (un-)mittelbare Beteiligung in Form eines direkten Über- und Unterordnungsverhältnisses vorliegen muss.¹²⁹

Die Frage, ob das Urteil des EuGH trotz einer gegensätzlichen Entscheidung des BFH v. 22.02.2017 auf die deutsche Organschaft zu übertragen ist, wird im Schrifttum ausführlich diskutiert. Ein Teil der Literatur kritisiert das Urteil des EuGH grundsätzlich, da es den Auslandssachverhalt gegenüber einem rein inländischen Fall bevorzuge und so Inländerdiskriminierung verursache, es insgesamt zu knapp begründet sei, der Gerichtshof evtl. gar nicht zuständig sei, da es sich bei der Betrachtung der beiden inländischen Schwestergesellschaften um keinen grenzüberschreitenden Sachverhalt handle und der EuGH seine Kompetenzen überschritten habe, da es eine Entscheidung des niederländischen Gesetzgebers sei, das System der vertikalen Gewinnkonsolidierung anzuwenden.¹³⁰ Kritisiert wird zudem, dass eine Einkommenskonsolidierung zwischen Schwestergesellschaften im Gegen-

¹¹⁹Vgl. BFH v. 09.02.2011, I R 54, 55/10, BStBl. II 2012, 106, Rn. 21; Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Vereinigten Königreich Großbritannien und Nordirland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung v. 26.11.1964, BGBl. II 1966, 358, Art. XX Abs. 4, 5.

¹²⁰Vgl. BFH v. 09.02.2011, I R 54, 55/10, BStBl. II 2012, 106; Dötsch/Pung, Organschaft, DB 2013, 307.

¹²¹Vgl. EuGH v. 02.06.2014, C-39/13, C-40/13, C-41/13, Rs. „SCA Group Holding u.a.“, EU:C:2014:1758; Krumm, in: Blümich, KStG, § 14 KStG, Rn. 40 (August 2018); von Brocke/Müller, Holding-Urteil, DStR 2014, 2108; a.A. Herzig/Wagner, Gruppenbesteuerungssysteme, DStR 2006, 11; genauer zur Rs. „SCA Group Holding u.a.“ s.u. unter Punkt 3.1.2.2.

¹²²Vgl. EuGH v. 02.06.2014, C-39/13, C-40/13, C-41/13, Rs. „SCA Group Holding u.a.“, EU:C:2014:1758, Rn. 56.

¹²³Vgl. Schnitger, Organschaftsreform, IStR 2014, 588 u. 590.

¹²⁴Vgl. Cloer/Kahlenberg, Gruppenbesteuerung, SteuK 2014, 514; Schnitger, Organschaftsreform, IStR 2014, 589.

¹²⁵Vgl. Schnitger, Organschaftsreform, IStR 2014, 588.

¹²⁶Vgl. EuGH v. 2.6.2014, C-39/13, C-40/13, C-41/13, Rs. „SCA Group Holding u.a.“, EU:C:2014:1758, Rn. 56.

¹²⁷Vgl. Dölker, in: Dölker/Ergenziger/Feldgen u.a., KStG, § 14 KStG, Rz. 11 (07.02.2020); Walter, Schwestergesellschaften, GmbHR 2015, 182.

¹²⁸Vgl. § 14 Abs. 1 Nr. 2 S. 4 KStG; von Brocke/Müller, Holding-Urteil, DStR 2014, 2107 f.

¹²⁹Vgl. § 14 Abs. 1 S. 1 KStG; Niedersächsisches FG v. 04.09.2007, 6 K 194/07, rkr., EFG 2008, 323, Rz. 12; BFH v. 22.02.2017, I R 35/14, BStBl. II 2018, 33, Rn. 27.

¹³⁰Vgl. Schiefer, C-39/13, C-40/13, C-41/13 (Anm.), EuZW 2014, 703; Rehfeld, Gruppenbesteuerung, IWB 2014, 621 f.; Sydow, Tochtergesellschaften, IStR 2014, 480-482.

satz zur vertikalen Konsolidierung nicht die steuerliche Leistungsfähigkeit des Konzerns abbilde, da die Konsolidierung auf der falschen Ebene stattfindet.¹³¹ Die Gewinnabführung findet in der Regel vertikal von Tochter- zu Mutterunternehmen statt, daher würde es der rechtfertigenden Wirkung der Gewinnabführung für die Organschaft widersprechen, das Einkommen horizontal zuzurechnen.¹³² Weiterhin lehnt ein Teil des Schrifttums eine Übertragbarkeit auf die deutsche Organschaft ab, da die deutsche Regelung mit dem GAV eine Besonderheit im Vergleich zum niederländischen Recht beinhaltet.¹³³ Außerdem erfolge bei der Organschaft keine Vollkonsolidierung wie in den Niederlanden, sondern eine Einkommenszurechnung, wodurch das BFH-Urteil v. 09.02.2011 zu berücksichtigen sei, da Deutschland einen Verlust des Besteuerungsrechts nicht hinnehmen müsse.¹³⁴

Die überwiegende Meinung im Schrifttum, der sich m.E. anzuschließen ist, besagt jedoch, dass das Urteil auf die deutsche Organschaft anzuwenden sei.¹³⁵ Die deutsche Regelung ähnelt sowohl in der Voraussetzung der inländischen Betriebsstätte des Mutterunternehmens als auch im Erfordernis der finanziellen Eingliederung den in Frage stehenden niederländischen Normen.¹³⁶ Die finanzielle Eingliederung kann zwischen Schwestergesellschaften typischerweise nicht vorliegen, es soll laut EuGH jedoch ausreichen, dass das Beherrschungsverhältnis zur gemeinsamen Muttergesellschaft vorliegt, welche aber nicht zwingend in die steuerliche Einheit einbezogen wird, d.h. die personelle Einheit von Beherrschung und Konsolidierung wird hier aufgehoben.¹³⁷ Folglich müsste wohl weiterhin eine finanzielle Eingliederung zum gemeinsamen Mutterunternehmen vorliegen, lediglich die Einkommenszurechnung würde bei einer der eingegliederten Gesellschaften erfolgen.¹³⁸ Ob dies auch ohne eine Gesetzesänderung durch eine teleologische Auslegung möglich ist, ist umstritten.¹³⁹ Bei welcher der Gesellschaften die Einkommenszurechnung erfolgt, ist m.E. letztlich zweitrangig, mögliche Anhaltspunkte könnten Größe, Rechtsform oder die finanzielle Fähigkeit zum Ausgleich tatsächlich entstan-

dener Verluste sein.¹⁴⁰

Fraglich ist allerdings, ob ein GAV zwischen Schwestergesellschaften abgeschlossen werden kann: Grundsätzlich kann der GAV mit einer mittel- oder unmittelbar beteiligten Gesellschaft abgeschlossen werden, in diesem Fall müsste der Abschluss jedoch konzernintern zugunsten Dritter gehen.¹⁴¹ Die Literatur äußert sich hierzu mit großer Mehrheit nicht ablehnend¹⁴² oder sogar zustimmend¹⁴³. Der GAV zwischen den Schwestergesellschaften ist also mit hoher Wahrscheinlichkeit möglich, wodurch es keinen Grund gibt, dieses Tatbestandsmerkmal bei der horizontalen Organschaft außer Acht zu lassen.¹⁴⁴ Auch gegen die Anwendung der weiteren Voraussetzungen, insbesondere das Erfordernis der Zurechnung zu einem einzigen gewerblichen Unternehmen und das der inländischen Betriebsstätte beim Organträger, sprechen keine Einwände.¹⁴⁵

Insgesamt ist nach überwiegender Literaturmeinung die Möglichkeit einer Ergebniskonsolidierung zwischen Schwestergesellschaften, wenn das Mutterunternehmen keine inländische Betriebsstätte hat, aus unionsrechtlicher Sicht geboten.¹⁴⁶ Bei einem EU-/EWR-ansässigen Mutterunternehmen mit einer deutschen Tochter- und zwei deutschen Enkelgesellschaften ist die Anwendung des Urteils nicht erforderlich, da in diesem Fall die Konsolidierung über die deutsche Tochtergesellschaft erfolgen kann und keine horizontale Organschaft erforderlich ist.¹⁴⁷

Hierbei ist zu beachten, dass der EuGH nicht ausdrücklich eine horizontale Einkommensverrechnung der Schwestergesellschaften untereinander verlangt hat, sondern lediglich gefordert hat, dass eine Verrechnung in irgendeiner Form stattfinden muss, wobei er offen gelassen hat, ob die Verrechnung bei der Schwestergesellschaft oder der Mutterge-

¹³¹Vgl. Sydow, Tochtergesellschaften, IStR 2014, 483.

¹³²Vgl. van Lishaut, Reform, FR 2009, 1031.

¹³³Vgl. Möhlenbrock, Niederlassungsfreiheit, DB 2014, 1583; Schiefer, C-39/13, C-40/13, C-41/13 (Anm.), EuZW 2014, 703.

¹³⁴Vgl. Sydow, Tochtergesellschaften, IStR 2014, 484 f.; Schober, in: Musil/Weber-Grellet, Steuerrecht, § 14 KStG, Rn. 123 (2019).

¹³⁵Vgl. von Brocke/Müller, Holding-Urteil, DStR 2014, 2109; Cloer/Kahlenberg, Gruppenbesteuerung, SteuK 2014, 513 f.; Lieber, C-39/13, C-40/13, C-41/13 (Anm.), ISR 2014, 289; Schnitger, Organschaftsreform, IStR 2014, 587 f.; Walter, Schwestergesellschaften, GmbHR 2015, 183 f.; Hackemann, Taxation, in: Richelle/Schön/Traversa, Union, 2013, 128.

¹³⁶Vgl. § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 1, S. 1 Nr. 2 S. 4 KStG; EuGH v. 02.06.2014, C-39/13, C-40/13, C-41/13, Rs. „SCA Group Holding u.a.“, EU:C:2014:1758 Rn. 4.

¹³⁷Vgl. EuGH v. 02.06.2014, C-39/13, C-40/13, C-41/13, Rs. „SCA Group Holding u.a.“, EU:C:2014:1758; EuGH, Schlussanträge der Generalanwältin Kokott v. 27.02.2014, C-39/13, Rs. „SCA Group Holding u.a.“, EU:C:2014:104, Tz. 76-78; von Brocke/Müller, Holding-Urteil, DStR 2014, 2109.

¹³⁸Vgl. von Brocke/Müller, Holding-Urteil, DStR 2014, 2109; Walter, Schwestergesellschaften, GmbHR 2015, 183.

¹³⁹Befürwortend vgl. Walter, Schwestergesellschaften, GmbHR 2015, 183; ablehnend vgl. Gosch, Gewinngemeinschaft, IStR 2018, 749.

¹⁴⁰Vgl. Walter, Schwestergesellschaften, GmbHR 2015, 183.

¹⁴¹Vgl. von Brocke/Müller, Holding-Urteil, DStR 2014, 2109.

¹⁴²Vgl. Deilmann, in: Hölters, AktG, § 291 AktG, Rn. 11 (2017); Koch, in: Hüffer/Koch, AktG, § 291 AktG, Rn. 25 (2020); a.A. Möhlenbrock, Niederlassungsfreiheit, DB 2014, 1583.

¹⁴³Vgl. OLG Nürnberg v. 17.01.1996, 12 U 2801/95, AG 1996, 228; OLG Frankfurt/M. v. 26.08.2009, 23 U 69/08, AG 2010, 368, Rn. 91; Altmeppen, in: Goette/Habersack, AktG, § 291 AktG, Rn. 18 (2015); Veil, in: Spindler/Stilz, AktG, § 291 AktG, Rn. 6 (2019); Emmerich, in: Emmerich/Habersack, Konzernrecht, § 291 AktG, Rn. 10 (2019); Paschos, in: Henssler/Strohn, Gesellschaftsrecht, § 291 AktG, Rn. 6 (2019); Koch, in: Hüffer/Koch, AktG, § 291 AktG, Rn. 25 (2020); Walter, in: Bott/Walter, KStG, § 14 KStG, Rz. 580 (Februar 2020); Thoma, Unternehmensverträge, in: Krieger/Lutter/Schmidt, FS Hoffmann-Becking, 2013, 1240 f.; Walter, Gewinnabführungsvertrag, DB 2014, 2016 f.; Walter, Schwestergesellschaften, GmbHR 2015, 182; a.A. van Venrooy, Unternehmensverträge, BB 1986, 615.

¹⁴⁴Vgl. Walter, Schwestergesellschaften, GmbHR 2015, 183.

¹⁴⁵Vgl. Walter, Schwestergesellschaften, GmbHR 2015, 183.

¹⁴⁶Vgl. von Brocke/Müller, Holding-Urteil, DStR 2014, 2110; Cloer/Kahlenberg, Gruppenbesteuerung, SteuK 2014, 514; Lieber, C-39/13, C-40/13, C-41/13 (Anm.), ISR 2014, 280; Schnitger, Organschaftsreform, IStR 2014, 587; Juretzek, C-41/13 (Anm.), GWR 2014, 336; a.A. Möhlenbrock, Niederlassungsfreiheit, DB 2014, 1583; Sydow, Tochtergesellschaften, IStR 2014, 484 f.; Walter, Schwestergesellschaften, GmbHR 2015, 184; Kessler/Arnold, Organschaft, IStR 2016, 228; zur Pflicht zur Zurechnung bei der Muttergesellschaft s.o. unter Punkt 3.1.2.1.

¹⁴⁷Vgl. Walter, Schwestergesellschaften, GmbHR 2015, 184.

sellschaft stattfindet.¹⁴⁸ Lediglich in der Praxis führt dies in der einfachsten Gestaltung zu einer horizontalen Organshaft, damit der betreffende Staat durch die Zurechnung zum auslandsansässigen Mutterunternehmen nicht das Besteuerungsrecht verliert.¹⁴⁹

Der BFH hat hingegen, ohne genauer auf die Gründe für diese Entscheidung oder den Bezug zum Urteil des EuGH in der Rs. „SCA Group Holding u.a.“ einzugehen, entschieden, dass keine Diskriminierung darin zu erkennen sei, dass eine Organshaft zwischen Schwestergesellschaften nicht zugelassen wird.¹⁵⁰ Die Tatsache, dass der BFH hierzu kein Vorabentscheidungsverfahren beim EuGH eingeleitet hat, könnte m.E. einen Verstoß gegen Art. 101 Abs. 1 S. 2 GG und Art. 267 Abs. 3 AEUV darstellen.¹⁵¹ Es ist stark anzuzweifeln, ob die Sichtweise des BFH auch vom EuGH anerkannt würde; es bleibt für den Steuerpflichtigen also nur zu hoffen, dass diese Angelegenheit vor dem EuGH verhandelt werden wird.¹⁵²

3.1.3. Auslandssachverhalt mit Inlandsbezug

Obwohl die Organshaft grds. grenzüberschreitende Sachverhalte eher vernachlässigt, ist die Bildung einer Organshaft eines ausländischen Mutterunternehmens mit einer ausländischen Tochtergesellschaft nicht von vornherein auszuschließen. Hierfür müssen jedoch zwei Voraussetzungen vorliegen: Zunächst muss das Mutterunternehmen eine inländische Betriebsstätte besitzen, welcher die Beteiligung an der Tochtergesellschaft zuzuordnen ist, denn ansonsten würde es dem Sachverhalt ohnehin an einem Inlandsbezug mangeln.¹⁵³ Zudem muss die ausländische Tochtergesellschaft ihren Ort der GL im Inland haben, um als Organgesellschaft qualifiziert zu sein.¹⁵⁴ Liegt seitens der Tochtergesellschaft kein Ort der GL im Inland vor, ist m.E. das unten dargestellte Urteil des EuGH zu der Rs. „Marks & Spencer“ zu finalen Verlusten mitsamt aller Voraussetzungen auf den Sachverhalt anzuwenden, sodass in diesem Fall nur die finalen Verluste der Tochtergesellschaft von den Gewinnen des Mutterunternehmens abziehbar sind.¹⁵⁵

3.2. Drittland

Für ein Mutterunternehmen in einem Drittland ist die Rechtslage nicht allzu sehr von der Rechtslage im Fall eines EU- oder EWR-ansässigen Mutterunternehmens zu unterscheiden. Seit der Gesetzesänderung 2013 ist die Ansässigkeit des Organträgers nicht mehr relevant, solange er eine inländische Betriebsstätte hat, der die Beteiligung an der

Organgesellschaft zuzuordnen ist.¹⁵⁶ Der Fall eines Mutterunternehmens mit einer inländischen Betriebsstätte, welcher die Beteiligung an der Tochtergesellschaft zuzuordnen ist, ist also bei einer Ansässigkeit des Mutterunternehmens in einem Drittland in keiner Weise anders zu behandeln als bei einer Ansässigkeit in einem EU- oder EWR-Staat. Hierbei sind die gleichen kritischen Punkte zu beachten, die bereits oben dargelegt wurden, insbesondere die Zuordnung zur inländischen Betriebsstätte zur Sicherung des inländischen Steuersubstrats und der Abschluss eines GAV.¹⁵⁷

Bei einem Mutterunternehmen aus einem Drittland ohne inländische Betriebsstätte ist jedoch, anders als bei einem Mutterunternehmen aus dem Gemeinschaftsgebiet oder dem Gebiet des EWR, die Bildung einer horizontalen Organshaft nicht zu erwägen, da diese wie oben ausgeführt auf einem Urteil des EuGH basiert, welches für Gesellschaften aus Staaten außerhalb der EU bzw. des EWR keine Bindungswirkung entfaltet.¹⁵⁸ Auch ist hier ein Auslandssachverhalt mit Inlandsbezug aufgrund der nicht erfüllten Ansässigkeitskriterien der Organgesellschaft ausgeschlossen, diese dürfte ihren Sitz also nur in einem EU- oder EWR-Staat und den Ort der GL im Inland haben, womit es ihr an jeglichem Drittlandsbezug fehlen würde.¹⁵⁹

4. Outbound-Sachverhalt

4.1. EU-/EWR-Staat

4.1.1. Auslandsansässige Organgesellschaft

Rechtsstand

In einem Outbound-Sachverhalt mit einem inlandsansässigen Mutterunternehmen und einer auslandsansässigen Tochtergesellschaft ohne Inlandsbezug kann grds. aufgrund der nicht erfüllten Voraussetzung des inländischen Ortes der GL bei der Tochtergesellschaft keine Organshaft gebildet werden.¹⁶⁰ Auch unionsrechtlich besteht kein Zwang zur Berücksichtigung laufender Verluste einer ausländischen Tochtergesellschaft bei der inländischen Besteuerung.¹⁶¹ Hierbei bildet jedoch die Rechtsprechung des EuGH zu finalen Verlusten eine Ausnahme.¹⁶²

Der EuGH hat in der Rs. „Marks & Spencer“ in einem viel beachteten Urteil entschieden, dass es zwar mit der in

¹⁴⁸Vgl. EuGH v. 02.06.2014, C-39/13, C-40/13, C-41/13, Rs. „SCA Group Holding u.a.“, EU:C:2014:1758.

¹⁴⁹Vgl. von Brocke/Müller, Holding-Urteil, DStR 2014, 2109; Kessler/Arnold, Organshaft, IStR 2016, 228.

¹⁵⁰Vgl. BFH v. 22.02.2017, I R 35/14, BStBl. II 2018, 33, Rn. 27; kritisch Gosch, Gewinngemeinschaft, IStR 2018, 740.

¹⁵¹Vgl. BVerfG v. 06.10.2017, 2 BvR 987/16, NJW 2018, 606, Rn. 9.

¹⁵²Vgl. Walter, Gewinngemeinschaft, Der Konzern 2017, 334.

¹⁵³Vgl. § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 4 KStG; zum Betriebsstättenerfordernis s.o. unter Punkt 3.1.1.

¹⁵⁴Vgl. § 14 Abs. 1 S. 1 KStG.

¹⁵⁵Vgl. EuGH v. 31.02.2005, C-446/03, Rs. „Marks & Spencer“, EU:C:2005:763; genauer zu dem Urteil s.u. unter Punkt 4.1.1.

¹⁵⁶Vgl. Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts v. 20.02.2013, BGBl. I 2013, 285; Breuninger, Grundlagen, in: Prinz/Witt, Organshaft, 2. Aufl. 2019, 911, Rz. 25.2; Prinz/Ludwig, Gewinnabführungsvertrag, DB 2020, 1022.

¹⁵⁷Vgl. Breuninger, Grundlagen, in: Prinz/Witt, Organshaft, 2. Aufl., Rz. 25.3 u. 25.4; s.o. unter Punkt 3.1.1.

¹⁵⁸Vgl. Walter, Schwestergesellschaften, GmbHR 2015, 183.

¹⁵⁹Genauer zum Auslandssachverhalt mit Inlandsbezug vgl. oben unter Punkt 3.1.3; zu einer im Drittland ansässigen Tochtergesellschaft vgl. unten unter Punkt 4.2

¹⁶⁰Vgl. § 14 Abs. 1 S. 1 KStG; Balmes/Brück/Ribbrock, Organschaftsbesteuerung, BB 2005, 969.

¹⁶¹Vgl. EuGH v. 25.02.2010, C-337/08, Rs. „X Holding“, EU:C:2010:89, Rn. 40; Frotscher, Organshaft, IStR 2011, 702.

¹⁶²Genauer zum Begriff der finalen Verluste vgl. unten unter Punkt 4.1.1.3.

Art. 49 u. 54 AEUV (ehem. Art. 43 u. 48 EG) kodifizierten Niederlassungsfreiheit vereinbar ist, wenn ein Staat den Abzug der Verluste einer ausländischen Tochtergesellschaft vom inländischen Gewinn der Muttergesellschaft nicht zulässt.¹⁶³ Es stellt jedoch einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit dar, wenn eine gebietsfremde Tochtergesellschaft einer gebietsansässigen Muttergesellschaft die in ihrem Sitzstaat vorgesehenen Möglichkeiten für die Verlustnutzung im betreffenden und in vorherigen Steuerzeiträumen ausgeschöpft hat und es keine Möglichkeit gibt, dass die Verluste im Sitzstaat von der Tochtergesellschaft selbst oder von einem Dritten genutzt werden können.¹⁶⁴ Der Anwendungsbereich dieser Behandlung von finalen Verlusten wurde mit einem späteren Urteil auch auf Betriebsstätten im Gemeinschaftsgebiet ausgedehnt.¹⁶⁵

In Deutschland haben sich bereits mehrmals die Finanzgerichte mit der Anwendung des Urteils „Marks & Spencer“ auf die Organschaft befasst, bisher wurde jedoch kein höchstrichterliches Urteil getroffen.¹⁶⁶ Zunächst einmal ist festzuhalten, dass nach h.M. die Grundsätze des o.g. Urteils „Marks & Spencer“ des EuGH grds. auf die deutsche Organschaft anzuwenden sind und sich auch die Finanzgerichte in dieser Hinsicht positiv geäußert haben, ohne jedoch eine endgültige Entscheidung zu treffen.¹⁶⁷ Die deutsche Organschaft verletzt also ihrem Gesetzestext nach die unionsrechtliche Niederlassungsfreiheit ohne Rechtfertigung.¹⁶⁸ Nach Meinung der Finanzgerichte ist in diesem Kontext auf das Erfordernis des in den jeweiligen Streitjahren noch geltenden doppelten Inlandsbezuges der Organgesellschaft, d.h. das Erfordernis von Sitz und Ort der GL im Inland, zu verzichten.¹⁶⁹ Der Verzicht auf dieses Erfordernis ist m.E. unzweifelhaft auch auf den heutigen einfachen Inlandsbezug, d.h.

¹⁶³Vgl. Art. 43 u. 48 EG; Art. 49 u. 54 AEUV; EuGH v. 31.02.2005, C-446/03, Rs. „Marks & Spencer“, EU:C:2005:763, Rn. 59.

¹⁶⁴Vgl. EuGH v. 31.02.2005, C-446/03, Rs. „Marks & Spencer“, EU:C:2005:763, Rn. 59.

¹⁶⁵Vgl. EuGH v. 15.05.2008, C-414/06, Rs. „Lidl Belgium“, EU:C:2008:278, Rn. 54; Dölker, in: Dölker/Ergenziger/Feldgen u.a., KStG, § 14 KStG, Rz. 7 (07.02.2020).

¹⁶⁶Vgl. Niedersächsisches FG v. 11.02.2010, 6 K 406/08, rkr., EFG 2010, 815; FG Rheinland-Pfalz v. 17.03.2010, 1 K 2406/07, rkr., EFG 2010, 1632; Schleswig-Holsteinisches FG v. 13.03.2019, 1 K 218/15, Rev. eingelegt (Az. des BFH: I R 26/19), EFG 2019, 1466.

¹⁶⁷Vgl. Niedersächsisches FG v. 11.02.2010, 6 K 406/08, rkr., EFG 2010, 815, Rn. 38 u. 41; FG Rheinland-Pfalz v. 17.03.2010, 1 K 2406/07, rkr., EFG 2010, 1632, Rn. 47; Schleswig-Holsteinisches FG v. 13.03.2019, 1 K 218/15, Rev. eingelegt (Az. des BFH: I R 26/19), EFG 2019, 1466, Rn. 59-61; gl.A. Herzig/Wagner, Gruppenbesteuerungssysteme, DStR 2006, 9; Hey, Organschaft, GmbHR 2006, 118; Englisch, C-446/03 (Anm.), IStR 2006, 23; a.A. Thiel, Ertragsbesteuerung, DB 2004, 2605.

¹⁶⁸Vgl. Behrens, Anpassung, Börsen-Zeitung Nr. 244, 6; Balmes/Grammel/Sedemund, Betriebsstättenverluste, BB 2006, 1477 f.; Herzig/Wagner, Gruppenbesteuerungssysteme, DStR 2006, 9; Pache/Englert, Konzernbesteuerungsrecht, IStR 2007, 848 f.; Wittkowski, Verlustverrechnung, 2008, 77; von Brocke, FG-Entscheidungen, DStR 2010, 964; Dötsch/Pung, Organschaft, DB 2013, 306; a.A. Thiel, Ertragsbesteuerung, DB 2004, 2605; zweifelnd Balmes/Brück/Ribbrock, Organschaftbesteuerung, BB 2005, 969.

¹⁶⁹Vgl. Niedersächsisches FG v. 11.02.2010, 6 K 406/08, rkr., EFG 2010, 815, Rn. 46; FG Rheinland-Pfalz v. 17.03.2010, 1 K 2406/07, rkr., EFG 2010, 1632, Rn. 76; Schleswig-Holsteinisches FG v. 13.03.2019, 1 K 218/15, Rev. eingelegt (Az. des BFH: I R 26/19), EFG 2019, 1466, Rn. 71; gl.A. Klei-

das Erfordernis des Ortes der GL im Inland, anzuwenden, da das Urteil „Marks & Spencer“ sich auf eine auslandsansässige Tochtergesellschaft ohne jegliche Ansässigkeitsmerkmale im Inland bezieht und die betreffende britische Regelung Sitz oder wirtschaftliche Betätigung im Vereinigten Königreich forderte.¹⁷⁰

Die Ansässigkeitsmerkmale der ausländischen Tochtergesellschaft sollten also kein Hindernis bei der Verrechnung von finalen Verlusten darstellen, ebenso ist davon auszugehen, dass die finanzielle Eingliederung und die notwendigen Voraussetzungen zur Bildung einer Organschaft bei dem Mutterunternehmen vorliegen, welche auch bei der Verrechnung von finalen Verlusten befolgt werden müssen.¹⁷¹ Lediglich bei einer mittelbaren Beteiligung an der Tochter- oder Enkelgesellschaft, bei der die Verluste entstanden sind, sind Ansässigkeitsmerkmale relevant: Hat die vermittelnde Gesellschaft bzw. haben die vermittelnden Gesellschaften ihren Sitz im Ansässigkeitsstaat der Gesellschaft, bei der die Verluste entstanden sind, gilt die Rechtsprechung des EuGH in der Rs. „Marks & Spencer“ entsprechend, eine Verrechnung der finalen Verluste ist geboten.¹⁷² Liegt der Sitz der vermittelnde(n) Gesellschaft(en) in einem anderen Staat als dem Ansässigkeitsstaat der Tochter- oder Enkelgesellschaft, ist unionsrechtlich jedoch keine Verrechnung geboten, da der Konzern in diesem Fall ggf. wählen könnte, in welchem Staat die Verluste verrechnet werden.¹⁷³

Umstritten ist, ob die Rechtsprechung zu finalen Verlusten auch auf die Gewerbesteuer anzuwenden ist.¹⁷⁴ Hiergegen spricht die territoriale Begrenzung des GewStG auf das Inland.¹⁷⁵ Zumindest für finale Betriebsstättenverluste wurde eine Abzugspflicht in der Gewerbesteuer vom BFH bejaht, auch wenn die Vorinstanzen teilweise anders entschieden hatten.¹⁷⁶ Das Schrifttum hat sich mit dieser Fragestellung bisher nicht ausführlich auseinandergesetzt, m.E. sind jedoch die im Urteil des Schleswig-Holsteinischen FG v. 13.03.2019

nert/Nagler/Rehm, Gewinnbesteuerung, DB 2005, 1872; Kleinert/Nagler, VI R 32/04 (Anm.), DB 2005, 2792; Balmes/Brück/Ribbrock, Organschaftsbesteuerung, BB 2005, 968; Herzig/Wagner, Gruppenbesteuerungssysteme, DStR 2006, 9; Altrichter-Herzberg/Nuernberger, Verlustnutzung, GmbHR 2006, 466; a.A. Mitschke, Ergebnisabführungsvertrag, IStR 2011, 188.

¹⁷⁰Vgl. EuGH v. 31.02.2005, C-446/03, Rs. „Marks & Spencer“, EU:C:2005:763, Rn. 22 f.; EuGH, Schlussanträge des Generalanwaltes Maduro v. 07.04.2005, C-446/03, Rs. „Marks & Spencer“, EU:C:2005:201, Rn. 9.

¹⁷¹Vgl. Niedersächsisches FG v. 11. 2. 2010, 6 K 406/08, rkr., EFG 2010, 815, Rn. 58.

¹⁷²Vgl. EuGH v. 19.06.2019, C-608/17, Rs. „Holmen“, EU:C:2019:511, Rn. 33.

¹⁷³Vgl. EuGH v. 19.06.2019, C-608/17, Rs. „Holmen“, EU:C:2019:511, Rn. 26-29.

¹⁷⁴Vgl. Henkel, Beteiligung, in: Mössner/Baumhoff/Greif, Steuerrecht, 5. Aufl. 2018, Rz. 7.105.

¹⁷⁵Vgl. van Lishaut, Reform, FR 2009, 1036; Heckerodt, Betriebsstättenverluste, IStR 2019, 175.

¹⁷⁶Vgl. BFH v. 09.06.2010, I R 100/09, BStBl. II 2010, 1065, Rn. 26; FG Hamburg v. 18.11.2009, 6 K 147/08, Rev. eingelegt (Az. des BFH: I R 107/09), EFG 2010, 265, Rn. 31. Die Revision wurde in diesem Punkt als unbegründet zurückgewiesen, vgl. BFH v. 09.06.2010, I R 100/09, BStBl. II 2010, 1065; FG Hessen v. 04.09.2018, 4 K 385/17, Rev. eingelegt (Az. des BFH: I R 32/18), EFG 2018, 1876, Rn. 30.

genannten Grundsätze auf die Gewerbesteuer zu übertragen, da die Klägerin die finalen Verluste auch für die Gewerbesteuer abziehen wollte und das FG auf diese Forderung nicht abweichend eingegangen ist.¹⁷⁷ Demnach sind finale Verluste sowohl bei der Körperschaft- als auch bei der Gewerbesteuer abziehbar, wenn die unten ausgeführten Voraussetzungen vorliegen.¹⁷⁸

Gewinnabführungsvertrag

Fraglich ist, wie mit dem GAV umzugehen ist, da es in der Regel nicht möglich ist, einen solchen mit einer ausländischen Tochtergesellschaft abzuschließen, da das ausländische Recht eine so weitreichende Aufgabe der Autonomie häufig nicht akzeptiert.¹⁷⁹ Dies war auch in den Urteilen der Finanzgerichte der vorherrschende Aspekt, mit welchem sich die Gerichte beschäftigten.¹⁸⁰ Hierzu ist die Vergleichspaarbildung zur Überprüfung einer gemeinschaftsrechtswidrigen Ungleichbehandlung entscheidend: Nach der Überprüfung, ob eine nationale Regelung grundsätzlich die Ausübung der Grundfreiheiten nach dem AEUV einschränkt, ist zu prüfen, ob eine mit einem Inlands Sachverhalt vergleichbare Lage vorliegt sowie ob es Rechtfertigungsgründe für diese Ungleichbehandlung gibt.¹⁸¹ Bildet man das Vergleichspaar zwischen einer Organschaft zwischen einem inländischen Mutter- und einem ausländischen Tochterunternehmen ohne GAV und einem inländischen Mutter- und einem inländischen Tochterunternehmen ohne GAV, so läge keine Ungleichbehandlung vor, da in beiden Fällen die Rechtsfolge, nämlich keine Anerkennung der Organschaft, die gleiche ist.¹⁸² Demnach könnte man allerdings durch die Schaffung eines spezifischen inländischen Instituts beinahe immer eine Vergleichbarkeit zwischen Inlands- und Auslandssachverhalt ausschließen, wodurch die Grundfreiheiten ihres Zwecks entleert würden.¹⁸³ Die andere, m.E. zutreffendere Möglichkeit ist, das Vergleichspaar zwischen einem inländischen Mutter- und einem ausländischen Tochterunternehmen ohne GAV und einem inländischen Mutter- und einem inländischen Tochterunternehmen mit GAV zu bilden, da der GAV als verdeckte Diskriminierung nicht selbst Teil der Vergleichbar-

keitsprüfung sein kann.¹⁸⁴

Die Finanzgerichte haben in dieser Frage nicht entschieden, da sie übereinstimmend der Meinung waren, dass im Fall einer Ungleichbehandlung, wie sie beim zweiten o.g. Vergleichspaar vorläge, das Erfordernis des GAV aufgrund seiner essentiellen Bedeutung für die Organschaft nur geltungserhaltend reduziert und nicht vollständig aufgegeben werden müsse.¹⁸⁵ Da in den vorliegenden Sachverhalten jeweils kein GAV in vollständiger oder reduzierter Form abgeschlossen worden war, konnten die Gerichte diese Frage offen lassen.¹⁸⁶

Ein reduzierter GAV soll nach Meinung der Gerichte eine schuldrechtliche Verpflichtung zur Verlustübernahme seitens des Mutterunternehmens sein, welche nach h.M. auch über die Grenze hinweg möglich ist.¹⁸⁷ Diese Verpflichtung müsste, ebenso wie der GAV, über mindestens 5 Jahre abgeschlossen werden.¹⁸⁸ Eine freiwillige Verlustübernahme ohne rechtliche Verpflichtung soll nicht ausreichen, da etwa im Inlandsfall auch keine Verpflichtung ausreicht, die sich aus zivilrechtlicher Rechtsprechung ergibt und folglich eine solch weitreichende Erleichterung im Auslandssachverhalt unverhältnismäßig wäre.¹⁸⁹

Diese Meinung wurde kritisiert, da einige Stimmen im Schrifttum entsprechend des Normzwecks ein Abstellen auf das tatsächliche Verhalten des Mutterunternehmens oder eine Optionsmöglichkeit für den Steuerpflichtigen forderten,¹⁹⁰ da die Forderung einer schuldrechtlichen Verlustüber-

¹⁷⁷Vgl. Schleswig-Holsteinisches FG v. 13.03.2019, 1 K 218/15, Rev. eingelegt (Az. des BFH: I R 26/19), EFG 2019, 1466, Rn. 1.

¹⁷⁸Vgl. unter Punkt 4.1.1.2 und 4.1.1.3.

¹⁷⁹Vgl. Schleswig-Holsteinisches FG v. 13.03.2019, 1 K 218/15, Rev. eingelegt (Az. des BFH: I R 26/19), EFG 2019, 1466, Rn. 22, 73 f.; Hertz/Wagner, Zukunft, DB 2005, 5; C. Witt, Konzernbesteuerung, FR 2009, 1047; Hoene, Gewinnabführungsvertrag, IStR 2012, 463; Kessler/Arnold, Organschaft, IStR 2016, 231.

¹⁸⁰Vgl. Niedersächsisches FG v. 11.02.2010, 6 K 406/08, rkr., EFG 2010, 815; FG Rheinland-Pfalz v. 17.03.2010, 1 K 2406/07, rkr., EFG 2010, 1632; Schleswig-Holsteinisches FG v. 13.03.2019, 1 K 218/15, Rev. eingelegt (Az. des BFH: I R 26/19), EFG 2019, 1466.

¹⁸¹Vgl. etwa EuGH v. 31.02.2005, C-446/03, Rs. „Marks & Spencer“, EU:C:2005:763, Rn. 34 f.; Kokott, Steuerrecht, 2018, 131-133; Maack/Kersten, GAV, DStR 2019, 2282.

¹⁸²Vgl. FG Rheinland-Pfalz v. 17.03.2010, 1 K 2406/07, rkr., EFG 2010, 1632, Rn. 67 f.; Schleswig-Holsteinisches FG v. 13.03.2019, 1 K 218/15, Rev. eingelegt (Az. des BFH: I R 26/19), EFG 2019, 1466, Rn. 65-68; gl.A. Mitschke, Nulltarif, DStR 2010, 1369 f.

¹⁸³Vgl. Krumm, in: Blümich, KStG, § 14 KStG, Rn. 39 (August 2018).

¹⁸⁴Vgl. Glahe, Organschaft, IStR 2012, 130; Graw, Verluste, DB 2010, 2471; Micker, Inlandsbezug, IWB 2013, 312; Maack/Kersten, GAV, DStR 2019, 2283.

¹⁸⁵Vgl. FG Rheinland-Pfalz v. 17.03.2010, 1 K 2406/07, rkr., EFG 2010, 1632, Rn. 84; Schleswig-Holsteinisches FG v. 13.03.2019, 1 K 218/15, Rev. eingelegt (Az. des BFH: I R 26/19), EFG 2019, 1466, Rn. 69.

¹⁸⁶Vgl. FG Rheinland-Pfalz v. 17.03.2010, 1 K 2406/07, rkr., EFG 2010, 1632, Rn. 84, 86; Schleswig-Holsteinisches FG v. 13.03.2019, 1 K 218/15, Rev. eingelegt (Az. des BFH: I R 26/19), EFG 2019, 1466, Rn. 69.

¹⁸⁷Vgl. Niedersächsisches FG v. 11.2.2010, 6 K 406/08, rkr., EFG 2010, 815, Rn. 52, 54-57; FG Rheinland-Pfalz v. 17.3.2010, 1 K 2406/07, rkr., EFG 2010, 1632, Rn. 85; Schleswig-Holsteinisches FG v. 13.03.2019, 1 K 218/15, Rev. eingelegt (Az. des BFH: I R 26/19), EFG 2019, 1466, Rn. 76, 82-84.; zustimmend Kolbe in H/H/R, KStG, § 14 KStG, Anm. 12 (Januar 2015); Balmes/Brück/Ribbrock, Verlustnutzung, BB 2006, 188 f.; Englisch, C-446/03 (Anm.), IStR 2006, 23; Mitschke, Nulltarif, DStR 2010, 1371; Prinz/Ludwig, Gewinnabführungsvertrag, DB 2020, 1027 f.; zum reduzierten GAV vgl. Rödder/Liekenbrock, in: Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, § 14 KStG, Rz. 89 (2015); Krumm, in: Blümich, KStG, § 14 KStG Rz. 39 (August 2018); Micker, Verlustverrechnung, IWB 2013, 313 f.; Schnitger, Betriebsausgaben, IStR 2015, 773; Kessler/Arnold, Organschaft, IStR 2016, 231; Stöber, Verlustverrechnung, DStZ 2016, 589;.

¹⁸⁸Vgl. Niedersächsisches FG v. 11. 2. 2010, 6 K 406/08, rkr., EFG 2010, 815, Rn. 58.

¹⁸⁹Vgl. BFH v. 22.02.2006, I R 74/05, BFH/NV 2006, 1513; Niedersächsisches FG v. 11. 2. 2010, 6 K 406/08, rkr., EFG 2010, 815, Rn. 56; FG Rheinland-Pfalz v. 17.03.2010, 1 K 2406/07, rkr., EFG 2010, 1632, Rn. 88; Schleswig-Holsteinisches FG v. 13.03.2019, 1 K 218/15, Rev. eingelegt (Az. des BFH: I R 26/19), EFG 2019, 1466, Rn. 80; gl. A. Altrichter-Herzberg/Nuernberger, Verlustnutzung, GmbHR 2006, 467; Prinz/Ludwig, Gewinnabführungsvertrag, DB 2020, 1026 f.

¹⁹⁰Zum freiwilligen Ausgleich vgl. Raupach/Pohl, Konzernsteuerrecht, NZG 2005, 492; von Brocke, FG-Entscheidungen, DStR 2010, 966; Maack/Kersten, GAV, DStR 2019, 2283; zur Optionsmöglichkeit vgl. Altrichter-Herzberg/Nuernberger, Verlustnutzung, GmbHR 2006, 467 f.

nahmeverpflichtung kein verminderter organisationsrechtlicher GAV sei, sondern eine neue Voraussetzung darstelle.¹⁹¹ Die Tatsache, dass dadurch die Voraussetzungen bei einem Auslandsachverhalt verglichen mit denen eines Inlandsachverhaltes deutlich weniger hoch gesetzt wären, stelle keine Inländerdiskriminierung dar, da solche Unterschiede bei einem nicht vollständig harmonisierten Binnenmarkt zu akzeptieren seien.¹⁹² Zu einem ähnlichen Ergebnis kommt die Sichtweise auf den GAV nicht als eigene Voraussetzung für die Organschaft, sondern als typisierendes Merkmal, um eine wirtschaftliche Einheit zwischen Mutter- und Tochtergesellschaft auch ohne Prüfung des Einzelfalls festzustellen, weshalb bei finalen Verlusten ein Motivtest durchzuführen sei.¹⁹³ Diese Sichtweise überzeugt m.E. nicht, da es auch bei einem grenzüberschreitenden Sachverhalt möglich sein sollte, mit einer Verlustübernahmeverpflichtung ein solches typisierendes Merkmal zu fordern, um auch im Sinne der Rechtssicherheit für den Steuerpflichtigen eine Einzelfallprüfung zu vermeiden. Ein anderer Kritikpunkt ist, dass der verminderte GAV zu einer zu großen Rechtsunsicherheit führe und es nicht klar sei, ob eine Verlustübernahmeverpflichtung nach § 301 AktG in allen EU- bzw. EWR-Staaten abgeschlossen werden könne.¹⁹⁴

Andererseits wurde allerdings auch Kritik geäußert, wonach das GAV-äquivalent eine zu weitgehende Erleichterung gegenüber dem GAV-Erfordernis im Inlandsfall sei.¹⁹⁵ Dieses Argument wird jedoch m.E. zutreffend dadurch entkräftet, dass auch die durch das GAV-äquivalent hervorgerufenen Rechtsfolgen weniger weitreichende sind, als es bei einer Organschaft im Inland der Fall ist, denn es können lediglich finale Verluste, nicht auch laufende, abgezogen werden.¹⁹⁶ Zudem wurde vorgebracht, eine reine Verlustübernahmeverpflichtung werde der spiegelbildlichen Betrachtung von Jahresüberschuss und Jahresfehlbetrag nicht gerecht.¹⁹⁷

Die Verlustübernahmeverpflichtung kann dazu führen,

dass im Sitzstaat der Tochtergesellschaft keine finalen Verluste entstehen, etwa weil die Ausgleichszahlungen als Einnahme eingestuft werden.¹⁹⁸ Dies wird insofern kritisiert, als dass dem Steuerpflichtigen dadurch der Rechtsweg verwehrt bleibt, da in diesem Fall eine Abzugsfähigkeit im Inland mangels finaler Verluste nicht in Frage kommt.¹⁹⁹

Begriff und Abziehbarkeit finaler Verluste

Weiterhin verbleibt die Frage, wann genau finale Verluste vorliegen. Grundsätzlich muss die Verlustnutzung im Ansässigkeitsstaat der Tochtergesellschaften aus tatsächlichen Gründen ausgeschlossen sein.²⁰⁰ Besteht also noch eine rechtliche Möglichkeit, die Verluste zu nutzen, die aber aus tatsächlichen Gründen nicht ausgenutzt werden kann, können dennoch finale Verluste vorliegen.²⁰¹

Wie im Sachverhalt, der dem Urteil „Marks & Spencer“ zugrunde lag, kann zunächst einmal eine Liquidation der Tochtergesellschaft zur Entstehung von finalen Verlusten führen, wenn zuvor alle Möglichkeiten zum Verlustabzug ausgenutzt wurden und durch die Liquidation ein Abzug der verbleibenden Verluste unmöglich wird.²⁰² Folgt der Staat der Tochtergesellschaft der Sitztheorie, kann schon eine grenzüberschreitende Verlegung des Verwaltungssitzes zu einer Zwangsliquidation und somit der Entstehung von finalen Verlusten im ursprünglichen Ansässigkeitsstaat der Tochtergesellschaft führen.²⁰³ Die unternehmerische Tätigkeit im Ausland muss aber nicht zwangsläufig aufgegeben werden, etwa durch Verschmelzen der Tochtergesellschaft auf die Muttergesellschaft oder durch Umwandlung der Tochtergesellschaft in eine PersG, sofern bei diesen Vorgängen der Verlustvortrag nicht auf die Mutter- bzw. die neue PersG oder ihre Gesellschafter übergeht.²⁰⁴ Hierbei ist jedoch immer darauf zu achten, dass kein Gestaltungsmissbrauch nach § 42 AO entsteht, was der Fall wäre, wenn verständige Personen bei dem gegebenen wirtschaftlichen Sachverhalt und der Zielsetzung andere Handlungsmöglichkeiten ergreifen würden.²⁰⁵ Unklar ist, wie der Steuerpflichtige genau nachweisen soll, dass alle Verlustverrechnungsmöglichkeiten ausgeschöpft wurden, da etwa bei einem Verkauf das Mutterunternehmen diese Beweise nicht mehr erbringen kann.²⁰⁶

¹⁹¹Vgl. von Brocke/Müller, Europarecht, in: Kessler/Kröner/Köhler, Konzernsteuerrecht, 3. Aufl. 2018, 78, Rn. 225; Schönfeld, Praxisfragen, IStR 2012, 370; von Brocke, FG-Entscheidungen, DStR 2010, 966 f.; Maack/Kersten, GAV, DStR 2019, 2285 u. 2288.

¹⁹²Vgl. Maack/Kersten, GAV, DStR 2019, 2289; a.A. Gosch, Border-Organschaften, IWB 2012, 697.

¹⁹³Vgl. Maack/Kersten, GAV, DStR 2019, 2286-2288.

¹⁹⁴Vgl. Homburg, Konzernverluste, IStR 2010, 251; von Brocke, FG-Entscheidungen, DStR 2010, 967; Homburg, I R 16/10 (Anm.), IStR 2011, 111; Glahe, Organschaft, IStR 2012, 133; von Brocke/Müller, Europarecht, in: Kessler/Kröner/Köhler, Konzernsteuerrecht, 3. Aufl. 2018, 78, Rn. 225; Maack/Kersten, GAV, DStR 2019, 2285; nach h.M. ist eine Verlustübernahmeverpflichtung jedoch möglich, vgl. etwa Kolbe in H/H/R, KStG, § 14 KStG, Anm. 12 (Januar 2015); Balmes/Brück/Ribbrock, Verlustnutzung, BB 2006, 188 f.; Englisch, C-446/03 (Anm.), IStR 2006, 23; Mitschke, Nulltarif, DStR 2010, 1371; Prinz/Ludwig, Gewinnabführungsvertrag, DB 2020, 1028; zum reduzierten GAV vgl. Rödder/Liekenbrock, in: Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, § 14 KStG, Rz. 89 (2015); Krumm, in: Blümich, KStG, § 14 KStG Rz. 39 (August 2018); Micker, Verlustverrechnung, IWB 2013, 313 f.; Schnitger, Betriebsausgaben, IStR 2015, 773; Kessler/Arnold, Organschaft, IStR 2016, 231; Stöber, Verlustverrechnung, DStZ 2016, 589.

¹⁹⁵Vgl. Gosch, Border-Organschaften, IWB 2012, 696 f.

¹⁹⁶Vgl. Krumm, in: Blümich, KStG, § 14 KStG, Rn. 39 (August 2018).

¹⁹⁷Vgl. Scheunemann, Verlustberücksichtigung, IStR 2006, 147 f.

¹⁹⁸Vgl. Schleswig-Holsteinisches FG v. 13.03.2019, 1 K 218/15, Rev. eingelegt (Az. des BFH: I R 26/19), EFG 2019, 1466, Rn. 93.

¹⁹⁹Vgl. Maack/Kersten, GAV, DStR 2019, 2288.

²⁰⁰Vgl. EuGH v. 19.06.2019, C-608/17, Rs. „Holmen“, EU:C:2019:511, Rn. 40; EuGH v. 19.06.2019, C-607/17, Rs. „Merima Holding“, EU:C:2019:510, Rn. 28.

²⁰¹Vgl. Freimuth/Löprick, Verluste, StuB 2019, 737.

²⁰²Vgl. EuGH v. 31.02.2005, C-446/03, Rs. „Marks & Spencer“, EU:C:2005:763, Rn. 21; Herzig/Wagner, Gruppenbesteuerungssysteme, DStR 2006, 8; van Lishaut, Reform, FR 2009, 1036.

²⁰³Vgl. Scheunemann, Verlustberücksichtigung, IStR 2006, 148.

²⁰⁴Vgl. Herzig/Wagner, Gruppenbesteuerungssysteme, DStR 2006, 8; Scheunemann, Verlustberücksichtigung, IStR 2006, 149; van Lishaut, Reform, FR 2009, 1036.

²⁰⁵Vgl. BFH v. 29.10.1985, IX R 107/82, BStBl. II 1986, 217, Rz. 41; BFH v. 27.07.1999, VIII R 36/98, BStBl. II 1999, 769, Rz. 19; Scheunemann, Verlustberücksichtigung, IStR 2006, 150; Kleinert/Nagler, VI R 92/04 (Anm.), DB 2005, 2791.

²⁰⁶Vgl. Scheunemann, Verlustberücksichtigung, IStR 2006, 149 f.

Ist im Ansässigkeitsstaat der Tochtergesellschaft grundsätzlich kein Verlustabzug vorgesehen, soll wohl schon im Entstehungsjahr der Verluste die Finalität eintreten.²⁰⁷ Gibt es im Staat der Tochtergesellschaft eine Frist, bis zu der die Verluste genutzt werden müssen und ab der der Verlustvortrag anderenfalls verfällt, soll dies nach Meinung des BFH nicht für eine Finalität der Verluste ausreichen.²⁰⁸ Mussten die Verluste aufgrund einer beschränkten Verrechenbarkeit mit Gewinnen der Gesellschaft, bei der sie entstanden sind, vorgetragen werden oder durften sie nicht mit Gewinnen einer anderen Gesellschaft verrechnet werden, können dennoch hieraus finale Verluste entstehen, wenn die finale Versagung der Abzugsmöglichkeit vorliegt.²⁰⁹ Können die Verluste im Jahr der Abwicklung einer Gesellschaft nicht übertragen werden, ist dies nicht relevant für die Entstehung finaler Verluste, die dennoch nur dann vorliegt, wenn die Muttergesellschaft nachweist, dass die Verluste auch in künftigen Zeiträumen nicht bei einem Dritten berücksichtigt werden können.²¹⁰ Ein freiwilliger Verzicht auf den Verlustausgleich im Ansässigkeitsstaat der Tochtergesellschaft soll nicht zur Abzugsmöglichkeit im Staat der Muttergesellschaft führen.²¹¹ Auch führt ein Gesellschafterwechsel grds. nicht dazu, dass die Verluste im Inland abziehbar werden, da die Verluste i.d.R. vom Käufer genutzt werden können; eine Ausnahme hiervon wäre eine § 8c KStG entsprechende Mantelkaufregelung im Ansässigkeitsstaat der Tochtergesellschaft.²¹² Bezogen auf Betriebsstätten hat der EuGH entschieden, dass bei einer Freistellung der Gewinne keine Pflicht zum Abzug finaler Betriebsstättenverluste besteht, unklar ist jedoch, ob dieses Urteil auch auf Tochtergesellschaften anzuwenden ist.²¹³ Abziehbar sind finale Verluste frühestens in dem Jahr, in dem sie final werden, ein rückwirkender Abzug findet also nicht statt.²¹⁴ Die Tatsache, dass durch diese zeitliche Verschiebung bei der Verlustberücksichtigung ein Liquiditätsnachteil für den Konzern entsteht, wurde vom EuGH nicht berücksichtigt.²¹⁵

Wenn im Ansässigkeitsstaat der Tochtergesellschaft fina-

le Verluste entstanden sind, ist schließlich noch zu klären, nach welchen Vorschriften die Höhe ermittelt wird. Eine Ermittlung nach dem ausländischen Handelsrecht und eine anschließende Anpassung nach den Normen des EStG bzw. KStG würde der Gesetzessystematik widersprechen, da dann auch das Maßgeblichkeitsprinzip der Handelsbilanz für die Steuerbilanz nach § 5 Abs. 1 S. 1 EStG gelten würde.²¹⁶

Daher sind die Verluste nach h.M. für den Abzug bei dem Mutterunternehmen im Inland neu nach den steuerlichen Vorschriften im Inland zu ermitteln, um in dieser Hinsicht eine Gleichbehandlung zum Inlandssachverhalt herzustellen.²¹⁷ Zudem fordert der EuGH in dem Urteil eine Vergleichbarkeit zwischen inländischen und ausländischen Tochtergesellschaften, was dafür spricht, dass beide dieselben Gewinnermittlungsvorschriften anwenden müssen.²¹⁸ Dies führt allerdings zu der Problematik, dass die Verluste ggf. aufwendig für viele Jahre nach deutschem Steuerrecht zu ermitteln sind, wenn sie über einen langen Zeitraum entstanden sind.²¹⁹

4.1.2. Doppelt ansässige Organgesellschaft

Rechtsstand

Doppelt ansässige Gesellschaften, d.h. solche mit Ort der GL im Inland und Sitz in einem Mitgliedstaat der EU oder einem Vertragsstaat des EWR, können nach § 14 Abs. 1 S. 1 KStG seit einer Gesetzesänderung 2013 grds. Organgesellschaft werden.²²⁰ Nach ausländischem Recht gegründete Kapitalgesellschaften, wie es i.d.R. bei Kapitalgesellschaften mit Sitz in einem anderen Staat der Fall ist, können nur nach § 17 KStG Organgesellschaft werden, da sie nicht zu den in § 14 Abs. 1 S. 1 KStG genannten Gesellschaften gehören.²²¹ Der inländische Ort der GL stellt dabei die unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG sicher.²²²

Tatsächlich ist es aber i.d.R. weiterhin nicht möglich, eine gewerbe- und körperschaftsteuerliche Organschaft mit einer ausländischen Tochtergesellschaft zu gründen, da der mit einer ausländischen Gesellschaft abgeschlossene GAV nicht von der Finanzverwaltung anerkannt wird.²²³ Hierbei gibt es

²⁰⁷Vgl. Scheunemann, Verlustberücksichtigung, IStR 2006, 148.

²⁰⁸Vgl. BFH v. 09.06.2010, I R 100/09, BStBl. II 2010, 1065, Rz. 12; BFH v. 09.06.2010, I R 107/09, BFH/NV 2010, 1744, Rn. 20; gl.A. van Lishaut, Reform, FR 2009, 1036; a.A. Herzig/Wagner, Gruppenbesteuerungssysteme, DStR 2006, 8; Scheunemann, Verlustberücksichtigung, IStR 2006, 148.

²⁰⁹Vgl. EuGH v. 19.06.2019, C-608/17, Rs. „Holmen“, EU:C:2019:511, Rn. 41-45.

²¹⁰Vgl. EuGH v. 19.06.2019, C-608/17, Rs. „Holmen“, EU:C:2019:511, Rn. 40.

²¹¹Vgl. Scheunemann, Verlustberücksichtigung, IStR 2006, 147 f.; Lang, Analyse, SWI 2006, 9; van Lishaut, Reform, FR 2009, 1036.

²¹²Vgl. Scheunemann, Verlustberücksichtigung, IStR 2006, 149; Herzig/Wagner, Gruppenbesteuerungssysteme, DStR 2006, 8; van Lishaut, Reform, FR 2009, 1036.

²¹³Vgl. EuGH v. 17.12.2015, C-388/14, Rs. „Timac Agro Deutschland“, EU:C:2015:829, Rn. 65 f.; ablehnend Kessler/Arnold, Organschaft, IStR 2016, 230.

²¹⁴Vgl. FG Rheinland-Pfalz v. 17.03.2010, 1 K 2406/07, rkr., EFG 2010, 1632, Rn. 93 f.; BFH v. 22.10.2010, I R 16/10, BFH/NV 2011, 524, Rn. 10; gl.A. van Lishaut, Reform, FR 2009, 1036.

²¹⁵Vgl. Scheunemann, Schlussanträge, IStR 2005, 308; Herzig/Wagner, Gruppenbesteuerungssysteme, DStR 2006, 8; Wittkowski, Verlustverrechnung, 2008, 79; Herzig, Gruppenbesteuerung, StuW 2010, 216.

²¹⁶Vgl. Scheunemann, Verlustberücksichtigung, IStR 2006, 150.

²¹⁷Vgl. EuGH v. 13.12.2005, C-446/03, Rs. „Marks & Spencer“, EU:C:2005:763, Rn. 22; Herzig/Wagner, Zukunft, DB 2004, 4; Herzig/Englisch/Wagner, Berücksichtigung, Der Konzern 2005, 312; Balmes/Brück/Ribbrock, Organschaftsbesteuerung, BB 2005, 968.; Scheunemann, Verlustberücksichtigung, IStR 2006, 150; Hey, Organschaft, GmbHR 2006, 115; van Lishaut, Reform, FR 2009, 1036.

²¹⁸Vgl. EuGH v. 31.02.2005, C-446/03, Rs. „Marks & Spencer“, EU:C:2005:763, Rn. 22; Scheunemann, Verlustberücksichtigung, IStR 2006, 150.

²¹⁹Vgl. Frotscher, Organschaft, IStR 2011, 703.

²²⁰Vgl. § 14 Abs. 1 S. 1 KStG; Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts v. 20.02.2013, BGBl. I 2013, 285.

²²¹Vgl. §§ 14 Abs. 1 S. 1, 17 KStG; Dölker, in: Dölker/Ergenziger/Feldgen u.a., KStG, § 14 KStG, Rz. 29 (06.02.2020); Dötsch/Pung, Organschaft, DB 2013, 305.

²²²Vgl. OFD Frankfurt/M. v. 12.11.2019, S 2770 A - 55- St 55, DB 2020, 257.

²²³Vgl. Boller/Hackemann, Prüfstand, IStR 2020, 42; Prinz/Ludwig, Gewinnabführungsvertrag, DB 2020, 1022.

zwei Problemfelder: Durch das Erfordernis eines GAV nach § 291 Abs. 1 AktG wird auf einen deutschen Vertragstypus abgestellt, welcher nicht mit allen Rechtsordnungen vereinbar ist.²²⁴ Zudem werden die Eintragungserfordernisse der Finanzverwaltung als zu hoch eingestuft, da das ausländische Register nicht als gleichwertig mit dem inländischen Register angesehen wird, sich die Tochtergesellschaft aufgrund ihres ausländischen Gesellschaftsstatuts jedoch nicht in das inländische HR eintragen lassen kann.²²⁵ Aus diesem Grund hat die EU-Kommission am 25.07.2019 mit einem Aufforderungsschreiben an die Bundesregierung ein Vertragsverletzungsverfahren gegen die Bundesrepublik Deutschland eingeleitet,²²⁶ da auch eine mittelbare Diskriminierung, wie es das Eintragungserfordernis sein könnte, dem Diskriminierungsverbot aufgrund der Ungleichbehandlung in der Praxis widerspräche.²²⁷ Hintergrund dieses Vertragsverletzungsverfahrens war der Fall einer nach niederländischem Recht gegründeten Tochtergesellschaft mit Ort der GL in Deutschland, welche mit der deutschen Konzernmutter eine Organschaft begründen wollte. Zu diesem Zweck wurde ein GAV abgeschlossen, beim zuständigen niederländischen Registergericht hinterlegt sowie die Hinterlegung im niederländischen HR und infolge dessen auch im deutschen Register der Zweigniederlassung eingetragen.²²⁸ Die deutsche Finanzverwaltung hielt jedoch die Form der Eintragung des GAVs in das niederländische HR für nicht ausreichend und forderte einen nach deutschem Recht abgeschlossenen GAV, wie er in § 291 Abs. 1 AktG beschrieben wird.²²⁹

Erneut ist hier die Frage zu klären, welches Recht für den GAV, in diesem Fall zwischen einer doppelt ansässigen Organgesellschaft und einem inländischen Mutterunternehmen, anzuwenden ist. Nach h.M. gilt für den GAV grds. nicht das Vertragsstatut, sondern das Gesellschaftsstatut, da er in seiner Wirkung einer Satzungsänderung entspricht und somit als Organisationsvertrag einzustufen ist.²³⁰ Dieses richtet sich nach h.M., wie oben bereits ausgeführt, nach dem Gesellschaftsstatut der Untergesellschaft, da es auf ihrer Seite dem Rechtsverhältnis das typische Gepräge gibt.²³¹

²²⁴Vgl. Grotherr, Tatbestandsmerkmal, FR 1995, 11 f.; Grotherr, Unzulänglichkeiten, StuW 1995, 149; Herzig/Wagner, Zukunft, DB 2005, 5; Scheunemann, Verlustberücksichtigung, IStR 2006, 146; C. Witt, Konzernbesteuerung, FR 2009, 1048; Frotscher, Organschaft, IStR 2011, 702; Prinz/Ludwig, Gewinnabführungsvertrag, DB 2020, 1023; ausführlich dazu vgl. Scheunemann, Konzernbesteuerung, 2005, 121-128.

²²⁵Vgl. Prinz/Ludwig, Gewinnabführungsvertrag, DB 2020, 1024.

²²⁶Vgl. Europäische Kommission, Vertragsverletzungsverfahren v. 25.7.2019, 2019/4053, INF/19/4251, Impossibility to fulfil formal requirements for qualifying as a group company for German tax consolidation purposes.

²²⁷Vgl. EuGH v. 12.02.1974, C-152/73, Rs. „Sotgiu“, EU:C:1974:13, Rn. 11.

²²⁸Vgl. Boller/Hackemann, Prüfstand, IStR 2020, 42 f.

²²⁹Vgl. Boller/Hackemann, Prüfstand, IStR 2020, 43.

²³⁰Vgl. Koch, in: Hüffer/Koch, AktG, § 291 AktG, Rn. 17 (2020); Spahlinger/Wegen, Gesellschaftsrecht, 2005, 102; Kort, Beherrschungsvertrag, NZG 2009, 366; Scheunemann, Verlustberücksichtigung, IStR 2006, 146; Krüger/Epe, Fragen, in: Prinz/Witt, Organschaft, 2. Aufl. 2019, Rz. 26.3; Prinz/Ludwig, Gewinnabführungsvertrag, DB 2020, 1025; Müller/Detmering/Lieber, Organschaft, 11. Aufl. 2020, Rz. 193.

²³¹Vgl. BFH v. 07.12.2011, I R 30/08, BStBl. II 2012, 507, Rn. 21; Bär-

Bei einer doppelt ansässigen Organgesellschaft stellt sich allerdings die Frage, welches der beiden möglichen Rechtssysteme als ihr Gesellschaftsrecht anzusehen ist: Das Recht des Staates, in dem der Ort der GL liegt oder das Recht des Staates, in dem der Sitz liegt. Dies ist danach zu entscheiden, ob das jeweilige internationale Privatrecht die Sitz- oder die Gründungstheorie vertritt.²³² Deutschland verfolgt grds. die Sitztheorie, wonach das Recht des Staates anzuwenden ist, in dem die Gesellschaft ihren Verwaltungssitz, also ihren Ort der GL, hat.²³³ Die Sitztheorie wurde jedoch vonseiten des EuGH mit Verweis auf die Niederlassungsfreiheit abgelehnt, sodass nun für Länder mit statuarischem Sitz in EU-/EWR-Staaten die Gründungstheorie anzuwenden ist.²³⁴ Damit gilt für diese Gesellschaften das Recht des Staates, in dem sie gegründet wurden und registriert sind. Das Gesellschaftsstatut wird also nach internationalem Gesellschaftsrecht nach dem Sitzland der Gesellschaft bestimmt, was im Fall einer doppelt ansässigen Zuzuggesellschaft das Land ihres Verwaltungssitzes ist.²³⁵

Gewinnabführungsvertrag

Weder das Gesetz noch die KStR geben Hinweise dazu, wie ein grenzüberschreitender GAV für eine Organschaft, also für die Verrechnung von mehr als nur finalen Verlusten, zu gestalten ist.²³⁶ Die OFD Frankfurt/M. und das FinM SH haben sich nach Einleiten des Vertragsverletzungsverfahrens durch die EU-Kommission bemüht, diese Lücke durch je ein Rundschreiben zu schließen, in welchen sie die gleichen vier Bedingungen formulierten:²³⁷

Der GAV muss vollständig den Vorgaben des § 291 AktG entsprechen und insbesondere die Pflicht zur Verlustübernahme nach § 302 AktG beinhalten.²³⁸ Die Pflicht zur Verlustübernahme nach § 302 AktG sollte dabei durch einen dynamischen Verweis umgesetzt werden, d.h. nicht durch ein Zitat des § 302 AktG, sondern durch einen Verweis auf § 302

waldt/Schabacker, Unternehmensverträge, AG 1998, 186; Maul, Vollstreckungsfragen, AG 1998, 407 f.; Picot/Land, Unternehmenskauf, DB 1998, 1606; Scheunemann, Verlustberücksichtigung, IStR 2006, 146; van Lishaut, Reform, FR 2009, 1032; Frotscher, Organschaft, IStR 2011, 702; Glahe, Organschaft, IStR 2012, 131; Hoene, Gewinnabführungsvertrag, IStR 2012, 463; Kessler/Arnold, Organschaft, IStR 2016, 230; Koehler, Gewinnabführungsvertrag, Der Konzern 2018, 326; Krüger/Epe, Fragen, in: Prinz/Witt, Organschaft, 2. Aufl. 2019, 928 f., Rz. 26.4; a.A., wonach die Gesellschaftsstatute beider Gesellschaften gelten sollen: Einsele, Unternehmen, ZGR 1996, 50.

²³²Vgl. Koehler, Gewinnabführungsvertrag, Der Konzern 2018, 326.

²³³Vgl. EuGH v. 05.11.2002, C-208/00, Rs. „überseering BV“, EU:C:2002:632, Rn. 4; Schmidt-Leithoff, in: Rowedder/Schmidt-Leithoff, GmbHG, Einl., Rn. 269 u. 273 (2017); Koehler, Gewinnabführungsvertrag, Der Konzern 2018, 326.

²³⁴Vgl. EuGH v. 05.11.2002, C-208/00, Rs. „überseering BV“, EU:C:2002:632, Rn. 94 f.; Emmerich, in: Emmerich/Habersack, Konzernrecht, § 291 AktG, Rn. 33 (2019).

²³⁵Vgl. Brink, in: Schnitger/Fehrenbacher, KStG, § 14 KStG, Rn. 242 (2018); Schnitger, Fragestellungen, IStR 2013, 84; Krüger/Epe, Fragen, in: Prinz/Witt, Organschaft, 2. Aufl. 2019, Rz. 26.6.

²³⁶Vgl. Prinz/Ludwig, Gewinnabführungsvertrag, DB 2020, 1024.

²³⁷Vgl. OFD Frankfurt/M. v. 12.11.2019, S 2770 A - 55- St 55, DB 2020, 257; FinM SH v. 17.01.2020, VI 313-S 2770-077, DB 2020, 698.

²³⁸Vgl. OFD Frankfurt/M. v. 12.11.2019, S 2770 A - 55- St 55, DB 2020, 257; FinM SH v. 17.01.2020, VI 313-S 2770-077, DB 2020, 698.

AktG in seiner aktuellen Fassung.²³⁹ Weiterhin muss der GAV nach dem ausländischen Recht zulässig sein.²⁴⁰ Dies bedeutet nicht, dass das ausländische Recht den Vertragstypus eines GAV kennen muss, sondern lediglich, dass es dem Abschluss eines GAV nicht entgegenstehen darf, was nicht vom ausländischen Staat erzwungen werden kann.²⁴¹ Der GAV muss in eintragungspflichtiger Form vereinbart werden, d.h. es muss entweder eine Eintragungspflicht für den Vertrag in dem ausländischen Unternehmensregister bestehen oder die Regelungen für die Gewinnabführung werden in die Satzung der beherrschten Gesellschaft aufgenommen, wobei die Satzungsänderung eintragungspflichtig sein muss.²⁴² Schließlich muss der GAV, wenn er nicht in die Satzung selber aufgenommen wird, einen satzungsändernden und nicht nur einen satzungsüberlagernden Charakter haben.²⁴³ Dies ist etwa bei einem deutschen GAV der Fall, da er in die Autonomie und in die Organisations- und Finanzverfassung der untergeordneten Gesellschaft eingreift.²⁴⁴ Sind diese vier Bedingungen erfüllt, so leitet die Finanzverwaltung aus § 14 Abs. 1 S. 2 KStG ab, dass die Organschaft frühestens ab dem Jahr der Eintragung des GAV bzw. der Satzungsänderung in das ausländische Register anzuerkennen ist.²⁴⁵

Damit werden zwar nach ausländischem Recht abgeschlossene Gewinnabführungsverträge anerkannt,²⁴⁶ bloße schuldrechtliche Verträge werden aber trotz der Verfügungen weiterhin nicht anerkannt, was vom Schrifttum kritisiert wird.²⁴⁷ Ein weiterer Kritikpunkt ist die Tatsache, dass die aktuell geforderte Ausgestaltung in den meisten Mitgliedstaaten nicht erfüllbar ist.²⁴⁸ Die meisten ausländischen Rechtsordnungen kennen das Rechtsinstitut des GAV nicht.²⁴⁹ Dies ist allerdings grundsätzlich unproblematisch, da der ausländische GAV mit hoher Wahrscheinlichkeit ohnehin nicht dem

inländischen GAV nach § 291 Abs. 1 AktG und somit dem in § 14 Abs. 1 S. 1 KStG geforderten Vertrag gleichen würde.²⁵⁰ Relevant ist nur, dass das nationale Gesellschaftsrecht des Sitzlandes der Tochtergesellschaft dem Vertrag nicht entgegensteht.²⁵¹ Es gibt Länder im Gemeinschaftsgebiet, in denen eine solche Einflussnahme wie durch den GAV festgelegt nicht zulässig ist, etwa Irland.²⁵² In diesen Fällen ist der GAV unionsrechtlich als eine mittelbare Diskriminierung anzusehen.²⁵³ Problematisch ist, dass, selbst wenn der Abschluss im Ausland möglich ist, einzelne Vorschriften des ausländischen Gesellschaftsrechts der Abführung des vollen Gewinns entgegenstehen können, etwa Begrenzungen zur Höhe von Ausschüttungen.²⁵⁴ Denkbar ist auch, dass die Abführung des nach ausländischem Handelsrecht ermittelten Gewinns nicht dem ganzen Gewinn nach deutschem Handelsrecht entspricht und diese Voraussetzung daher als nicht erfüllt angesehen wird.²⁵⁵ Hierbei könnte § 17 S. 2 Nr. 1 KStG eine Lösung bieten, wonach der abgeführte Gewinn lediglich den in § 301 AktG genannten Betrag nicht überschreiten darf.²⁵⁶

Aus der Literatur wird daher gefordert, dass, soweit es die ausländische Rechtsordnung zulässt, schuld- und organisationsrechtliche Elemente berücksichtigt werden sollen und der so abgeschlossene Vertrag anerkannt werden sollte.²⁵⁷ Diese Anerkennung wäre womöglich durch bloße Auslegung auch ohne Gesetzesänderung zulässig.²⁵⁸

Das Eintragungserfordernis wird als diskriminierungsverdächtig kritisiert, da die meisten Länder keinen GAV kennen und aus diesem Grund i.d.R. keine Eintragungspflicht für diesen Vertragstypus fordern werden.²⁵⁹ Aufgrund dieses möglichen Mangels an der Eintragungspflicht, die der Steuerpflichtige nicht zu verschulden hat, wird gefordert, das Erfordernis der Eintragungspflicht aufzugeben und nur an die tatsächliche Eintragung anzuknüpfen.²⁶⁰ Beim GAV gehe es nicht um Formalitäten, sondern um das tatsächliche Tragen von Chancen und Risiken durch das Mutterunternehmen.²⁶¹ Das Eintragungserfordernis könne nur dann bestehen bleiben, wenn

²³⁹Vgl. Dötsch/Pung, Organschaft, DB 2013, 314.

²⁴⁰Vgl. OFD Frankfurt/M. v. 12.11.2019, S 2770 A - 55- St 55, DB 2020, 257; FinM SH v. 17.01.2020, VI 313-S 2770-077, DB 2020, 698.

²⁴¹Vgl. Herzig/Wagner, Gruppenbesteuerungssysteme, DStR 2006, 9; Scheunemann, Verlustberücksichtigung, IStR 2006, 146.

²⁴²Vgl. OFD Frankfurt/M. v. 12.11.2019, S 2770 A - 55- St 55, DB 2020, 257; FinM SH v. 17.01.2020, VI 313-S 2770-077, DB 2020, 698.

²⁴³Vgl. OFD Frankfurt/M. v. 12.11.2019, S 2770 A - 55- St 55, DB 2020, 257; FinM SH v. 17.01.2020, VI 313-S 2770-077, DB 2020, 698.

²⁴⁴Vgl. Emmerich, in: Emmerich/Habersack, Konzernrecht, § 291 AktG, Rn. 52 (2019); Paschos, in: Henssler/Strohn, Gesellschaftsrecht, § 291 AktG, Rn. 4 (2019); Kort, Beherrschungsvertrag, NZG 2009, 366; Link, Grundlagen, in: Prinz/Witt, Organschaft, 2. Aufl. 2019, 58, Rz. 2.20; Prinz/Ludwig, Gewinnabführungsvertrag, DB 2020, 1025.

²⁴⁵Vgl. OFD Frankfurt/M. v. 12.11.2019, S 2770 A - 55- St 55, DB 2020, 257; FinM SH v. 17.01.2020, VI 313-S 2770-077, DB 2020, 698.

²⁴⁶Vgl. Dötsch/Pung, in: D/P/M, KSt, § 14 KStG, Tz. 98 (Juni 2020).

²⁴⁷Vgl. Schober, in: Musil/Weber-Grellet, Steuerrecht, § 14 KStG, Rn. 206 (2019); Weinberger, Gewinnabführungsvertrag, Der Konzern 2020, 63; Prinz/Ludwig, Gewinnabführungsvertrag, DB 2020, 1024.

²⁴⁸Vgl. Dötsch/Pung, Organschaft, DB 2013, 306; Weinberger, Gewinnabführungsvertrag, Der Konzern 2020, 63.

²⁴⁹Vgl. Olbing, in: Streck, KStG, § 14 KStG, Rz. 12 (2018); Dötsch/Pung, in: D/P/M, KSt, § 14 KStG, Tz. 339a (Februar 2020); Dölker, in: Dölker/Ergenziger/Feldgen u.a., KStG, § 14 KStG, Rz. 29 (06.02.2020); Hommelhoff, in: Lutner/Hommelhoff, GmbHG, Anhang zu § 13, Rz. 96 (2020); Scheunemann, Verlustberücksichtigung, IStR 2006, 146; Raupach, Quelle, in: Hommelhoff/Rawert/Schmidt, FS Priester, 2007, 638; van Lishaut, Reform, FR 2009, 1032.

²⁵⁰Vgl. Prinz/Ludwig, Gewinnabführungsvertrag, DB 2020, 1023.

²⁵¹Vgl. Liebscher, in: Fleischer/Goette, GmbHG, Anhang zu § 13 GmbHG, Rn. 682 (2018); Frotscher, Organschaft, IStR 2011, 702; Boller/Hackemann, Prüfstand, IStR 2020, 44; a.A. Dötsch, in: D/P/M, KSt, § 14 KStG, Tz. 13 (August 2020) u. Glahe, Organschaft, IStR 2012, 131, wonach der andere Staat den GAV kennen muss; Balmes/Brück/Ribbrock, Organschaftbesteuerung, BB 2005, 969, wonach ein grenzüberschreitender Gewinnabführungsvertrag nach deutschem Gesellschaftsrecht nicht abgeschlossen werden könne.

²⁵²Vgl. Prinz/Ludwig, Gewinnabführungsvertrag, DB 2020, 1026.

²⁵³Vgl. Hey, Organschaft, GmbHR 2006, 118; van Lishaut, Reform, FR 2009, 1032; kritisch Herzig, Gruppenbesteuerung, StuW 2010, 216.

²⁵⁴Vgl. Herzig/Wagner, Gruppenbesteuerungssysteme, DStR 2006, 9.

²⁵⁵Vgl. Dötsch/Pung, in: D/P/M, KSt, § 14 KStG, Tz. 99 (Juni 2020).

²⁵⁶Vgl. Dötsch/Pung, in: D/P/M, KSt, § 14 KStG, Tz. 99 (Juni 2020).

²⁵⁷Vgl. Kessler/Arnold, Organschaft, IStR 2016, 231; Weinberger, Gewinnabführungsvertrag, Der Konzern 2020, 63; Prinz/Ludwig, Gewinnabführungsvertrag, DB 2020, 1026.

²⁵⁸Vgl. Weinberger, Gewinnabführungsvertrag, Der Konzern 2020, 63.

²⁵⁹Vgl. Weinberger, Gewinnabführungsvertrag, Der Konzern 2020, 63; Prinz/Ludwig, Gewinnabführungsvertrag, DB 2020, 1024.

²⁶⁰Vgl. Prinz/Ludwig, Gewinnabführungsvertrag, DB 2020, 1029; Weinberger, Gewinnabführungsvertrag, Der Konzern 2020, 63.

²⁶¹Vgl. Prinz/Ludwig, Gewinnabführungsvertrag, DB 2020, 1024.

es für die Wirksamkeit des Vertrages erforderlich ist.²⁶²

Insgesamt wird das Erfordernis des GAV nach h.M. als klar unionsrechtswidrig eingestuft.²⁶³ Aus diesem Grund wird einem vom Steuerpflichtigen veranlassten Rechtsbehelfsverfahren in solch einem Zweifelsfall gute Chancen eingeräumt.²⁶⁴

Die Bundesregierung hat deutlich gemacht, dass sie von ihrem Standpunkt nicht abrücken wird, da sie in der aktuellen Regelung keinen Verstoß gegen Unionsrecht erkennen könne.²⁶⁵ Folglich ist vom Gesetzgeber nicht geplant, das AktG oder die Ertragsteuergesetze zu ändern, um den GAV oder sein Eintragungserfordernis abzuschaffen oder formelle Anforderungen abzuschwächen.²⁶⁶

Wegzugsgesellschaft und Gesellschaft mit inländischer Betriebsstätte

Eine Wegzugsgesellschaft, d.h. eine Gesellschaft, die ihren Sitz im Inland hat, ihren Ort der GL jedoch in das Ausland verlegt hat, kann nicht Organgesellschaft sein, da sie das Erfordernis des § 14 Abs. 1 S. 1 KStG nicht erfüllt, obwohl sie aufgrund des inländischen Sitzes unbeschränkt steuerpflichtig ist.²⁶⁷ Der Abschluss des GAV wäre in diesem Fall zwar unproblematisch, da die Gesellschaft dann dem deutschen Gesellschaftsstatut unterläge, der fehlende Ort der GL im Inland macht jedoch die Organschaft in diesem Fall unmöglich.²⁶⁸ Dieser Fall wäre etwa bei einer GmbH möglich, welche ihren Verwaltungssitz in einen anderen EU- oder EWR-Staat verlegt hat.²⁶⁹ Die Tatsache, dass bei einer Wegzugsgesellschaft mit einem Mutterunternehmen mit inländischer Betriebsstätte keine Organschaft möglich ist, wird teilweise als Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit²⁷⁰ und teilweise als unionsrechtlich zulässige Inländerdiskriminierung gesehen.²⁷¹ Eine Klage vor dem EuGH hätte also offene Erfolgchancen.

²⁶²Vgl. Kessler/Arnold, Organschaft, IStR 2016, 232.

²⁶³Vgl. Herzig/Wagner, Zukunft, DB 2005, 5; Balmes/Brück/Ribbrock, Organschaftsbesteuerung, BB 2005, 969; Raupach/Pohl, Konzernsteuerrecht, NZG 2005, 492; Hey, Organschaft, GmbHR 2006, 118; Linn/Reichl/Wittkowski, Verlustverrechnung, BB 2006, 631; Pache/Englert, Verlustverrechnung, IStR 2007, 49 f.; S. Witt, Organschaft, Ubg 2010, 741 f.; Mitschke, Ergebnisabführungsvertrag, IStR 2011, 185; Kahle/Schulz/Vogel, Reformvorschläge, Ubg 2011, 765; Kahle/Cortez, Zuzug, FR 2014, 685; Kessler/Arnold, Organschaft, IStR 2016, 231; Prinz/Ludwig, Gewinnabführungsvertrag, DB 2020, 1027.

²⁶⁴Vgl. Prinz/Ludwig, Gewinnabführungsvertrag, DB 2020, 1024.

²⁶⁵Vgl. BT-Drucks. 19/18624, 2.

²⁶⁶Vgl. BT-Drucks. 19/18624, 3 f.

²⁶⁷Vgl. § 14 Abs. 1 Nr. 1 KStG; Meilicke, Neuregelung, DB 2002, 911; Kessler/Arnold, Organschaft, IStR 2016, 229; Prinz/Ludwig, Gewinnabführungsvertrag, DB 2020, 1022.

²⁶⁸Vgl. Schnitger, Fragestellungen, IStR 2013, 86.

²⁶⁹Vgl. § 4a GmbHG; Prinz/Ludwig, Gewinnabführungsvertrag, DB 2020, 1022.

²⁷⁰Vgl. Schwenke, Organschaft, ISR 2013, 43; Schnitger, Fragestellungen, IStR 2013, 84 f.; Micker, Inlandsbezug, IWB 2013, 316 f.; Jesse, Holding, in: Lutter/Bayer, Holding-Handbuch, 5. Aufl. 2015, 946 f., Rz. 14.541; Kessler/Arnold, Organschaft, IStR 2016, 229; Maack/Kersten, GAV, DStR 2019, 2284;

²⁷¹Vgl. BFH v. 15.07.2005, I R 21/04, BStBl. II 2005, 716, Rz. 11; Dötsch/Pung, in: D/P/M, KSt, § 14 KStG, Tz. 96 (Juni 2020); Dötsch/Pung, Organschaft, DB 2013, 306.

Ebenfalls nicht als Organgesellschaft qualifiziert ist eine Kapitalgesellschaft mit ausländischem Sitz und ausländischem Ort der GL, aber inländischer Betriebsstätte, etwa einer eingetragenen Zweigniederlassung.²⁷² Auch dies ist unionsrechtlich kritisch zu betrachten, da eine Ungleichbehandlung zwischen einer inländischen Kapitalgesellschaft mit inländischer Betriebsstätte und einer ausländischen Kapitalgesellschaft mit inländischer Betriebsstätte vorliegen könnte.²⁷³ Denkbar wäre auch ein Verstoß gegen das Diskriminierungsverbot in Art. 24 Abs. 5 OECD-MA.²⁷⁴

4.2. Drittland

Die Organschaft ist aufgrund der Ansässigkeitserfordernisse für die Organgesellschaft (Sitz in einem EU- oder EWR-Staat, Ort der GL in Deutschland) nicht für eine Organgesellschaft mit Drittlandsbezug, d.h. für eine Gesellschaft mit Sitz und bzw. oder Ort der GL im Drittland, geöffnet.²⁷⁵ Grundsätzlich können sich Gesellschaften aus Drittländern auch nicht auf die Niederlassungsfreiheit berufen, da die unionsrechtlichen Verträge räumlich nur beschränkt auf das Gemeinschaftsgebiet anzuwenden sind.²⁷⁶ Zwar gibt es vereinzelt die Meinung, dass Entscheidungen des EuGH etwa bezogen auf finale Verluste auch einen Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit beinhalten und daher gem. Art. 63 AEUV auch auf Drittstaaten anzuwenden sind.²⁷⁷ Allerdings findet selbst in dem Fall, dass diese Sichtweise zutrifft, Art. 63 AEUV keine Anwendung auf die deutsche Organschaft, da dieser Artikel gem. Art. 64 Abs. 1 AEUV nicht auf Beschränkungen anzuwenden ist, die am 31.12.1993 aufgrund einzelstaatlicher oder gemeinschaftlicher Rechtsvorschriften für den Kapitalverkehr mit Drittländern im Zusammenhang mit Direktinvestitionen bestehen.²⁷⁸ Dieser Bestandsschutz gilt auch für die Organschaft, da sie trotz diverser Änderungen seit dem Jahr 1994 in Kern und Kernvoraussetzungen identisch geblieben ist.²⁷⁹

²⁷²Vgl. Keß, in: L/S, GewStG, § 2 GewStG, Rz. 3550 (Oktober 2017); Dötsch/Pung, in: D/P/M, KSt, § 14 KStG, Tz. 96 (Juni 2020); Kessler/Arnold, Organschaft, IStR 2016, 229.

²⁷³Vgl. EuGH v. 06.09.2012, C-18/11, Rs. „Philips Electronics UK“, EU:C:2012:532, Leitsatz; Keß, in: L/S, GewStG, § 2 GewStG, Rz. 3550 (Oktober 2017); Dötsch/Pung, in: D/P/M, KSt, § 14 KStG, Tz. 96 (Juni 2020); Stöber, Verlustverrechnung, DStZ 2016, 590; Kessler/Arnold, Organschaft, IStR 2016, 229.

²⁷⁴Vgl. Schwenke, Organschaft, ISR 2013, 43.

²⁷⁵Vgl. Prinz/Ludwig, Gewinnabführungsvertrag, DB 2020, 122.

²⁷⁶Vgl. Scheunemann, Verlustberücksichtigung, IStR 2006, 152; Kessler/Arnold, Organschaft, IStR 2016, 229.

²⁷⁷Vgl. Scheunemann, Verlustberücksichtigung, IStR 2006, 152.

²⁷⁸Vgl. Art. 64 Abs. 1 AEUV.

²⁷⁹Vgl. §7a KStG i.d.F. v. 1969; Gesetz zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung (Steuersenkungsgesetz - StSenkG) v. 23.10.2000, BGBl. I 2000, 1433; Gesetz zur Bekämpfung von Steuerverkürzungen bei der Umsatzsteuer und zur Änderung anderer Steuergesetze (Steuerverkürzungsbekämpfungsgesetz - StVbG) v. 19.12.2001, BGBl. I 2001, 3922; UntStFG v. 20.12.2001, BGBl. I 2001, 3858; Gesetz zum Abbau von Steuervergünstigungen und Ausnahmeregelungen (Steuervergünstigungsabbaugesetz - StVergAbG) v. 16.5.2003, BGBl. I 2003, 660; Scheunemann, Verlustberücksichtigung, IStR 2006, 152 f.

In Einzelfällen könnte zwar ein Verstoß gegen ein DBA-rechtliches Diskriminierungsverbot vorliegen,²⁸⁰ hierzu sind jedoch keine zustimmenden Gerichtsurteile im Zusammenhang mit dem aktuellen Gesetzeswortlaut bekannt.

der Regelung aber nicht abzusehen ist, wird es wohl für unbestimmte Zeit bei dem - nicht zufriedenstellenden - Status quo bleiben.

5. Fazit

Insgesamt gibt es, je nach Sachverhalt, bei dem Versuch, eine grenzüberschreitende Organschaft zu errichten, verschiedene Hürden, die es aus Sicht des Steuerpflichtigen zu überwinden gilt. Bei einem Inbound-Fall, in dem das Mutterunternehmen eine inländische Betriebsstätte hat, ist vor allem darauf zu achten, dass die Beteiligung der Betriebsstätte zuzuordnen ist. Liegt keine inländische Betriebsstätte vor, ist keine Organschaft zwischen Schwestergesellschaften möglich, obwohl dies bei einem im EU-/EWR-Ausland ansässigen Mutterunternehmen nach h.M. klar unionsrechtswidrig ist.

Die Outbound-Fallkonstellation birgt zwar mit dem Richterrecht zu finalen Verlusten Hürden, welche aber für den Steuerpflichtigen recht klar definiert sind, wodurch es ihm möglich ist, entsprechende Gestaltungen vorzunehmen. Im Fall einer Organgesellschaft mit Ort der GL im Inland und Sitz in einem EU- oder EWR-Staat bleibt abzuwarten, welche weiteren Schritte die EU-Kommission aufgrund des Erfordernisses des GAV einleitet. Nach erfolgter Übermittlung des Aufforderungsschreibens kann die EU-Kommission im nächsten Schritt eine mit Gründen versehene Stellungnahme abgeben, in welcher sie Deutschland dazu auffordert, eine Übereinstimmung mit dem Unionsrecht herzustellen.²⁸¹ Kommt Deutschland dem nicht nach, kann der EuGH mit dem Sachverhalt beschäftigt werden, wobei dessen Urteil Folge zu leisten ist.²⁸² Ist die Tochtergesellschaft in einem Drittland ansässig, gibt es keine realistische Möglichkeit, eine Organschaft zu bilden.

Insgesamt sind die Regelungen zur grenzüberschreitenden Organschaft durchdrungen von sicher oder möglicherweise unionsrechtswidrigen Voraussetzungen. Der deutsche Gesetzgeber handelt dennoch eher zurückhaltend und scheint nicht proaktiv im Vorgriff auf mögliche Verfahren vor dem EuGH oder Vertragsverletzungsverfahren die Regelungen ändern zu wollen. Dies könnte zu einem unerwarteten Verlust von Besteuerungssubstrat führen, wenn der EuGH eine Entscheidung gegen eine der aktuellen Regelungen trifft.²⁸³ Zudem würde eine umfassende Reform Rechtssicherheit für den Steuerpflichtigen bringen, ein Ende der häufigen Änderungen des Gesetzestextes ermöglichen²⁸⁴ und könnte durch großzügigere Ausgestaltung zu einem Standortvorteil für Deutschland führen.²⁸⁵ Da eine Reform

²⁸⁰Vgl. Kessler/Arnold, Organschaft, IStR 2016, 229.

²⁸¹Vgl. Barelt/Geberth, EU-Kommission, DB 2019, 1990.

²⁸²Vgl. Barelt/Geberth, EU-Kommission, DB 2019, 1990.

²⁸³Vgl. Kessler/Arnold, Organschaft, IStR 2016, 233.

²⁸⁴Vgl. Schnitger, Organschaftsreform, IStR 2014, 591.

²⁸⁵Vgl. Herzig, Gruppenbesteuerung, StuW 2010, 216; Kessler/Arnold, Organschaft, IStR 2016, 233.

Literatur

- Altrichter-Herzberg, T. & Nuernberger, E. (2006). Verlustnutzung über die Grenze. *GmbHR*, 466–469.
- Balmes, F., Brück, M. & Ribbrock, M. (2005). Der EuGH-Fall Marks & Spencer: Rückschlüsse für die deutsche Organschaftbesteuerung. *BB*, 966–970.
- Balmes, F., Brück, M. & Ribbrock, M. (2006). Das EuGH-Urteil Marks & Spencer: Grenzüberschreitende Verlustnutzung kommt voran! *BB*, 186–189.
- Balmes, F., Grammel, R. & Sedemund, J. (2006). Berücksichtigung von Betriebsstättenverlusten trotz Freistellungsmethode. *BB*, 1474–1480.
- Bartel, M. & Geberth, G. (2019). EU-Kommission: Deutschland soll Gewinnabführungs- und Verlustübernahmeverträge anerkennen, die nach den Rechtsvorschriften eines anderen EU- oder EWR-Mitgliedstaats geschlossen wurden. *DB*, 1990.
- Behrens, S. (2005, Dezember). EuGH rettet die deutsche Organschaft; Urteil in der Rechtssache Marks & Spencer verlangt aber eine Anpassung von deutschen Vorschriften. *Börsen-Zeitung* (244), 6.
- Benecke, A. & Schnitger, A. (2013). Wichtige Änderungen bei der körperschaftsteuerlichen Organschaft durch das UntStG 2013. *IStr*, 143–157.
- Blümich, W. (2020). Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuergesetz, Kommentar, Loseblatt, München 2020 (Stand: 151. Erg.-Lfg. März 2020).
- Blumenberg, J. & Hundeshagen, C. (2019). Gestaltungsfragen der ertragsteuerlichen Organschaft. In *Steuerliche Organschaft* (2. Aufl., S. 333–375). München: Prinz, U. and Witt, S.
- Blumers, W. & Goerg, D. (2003). Gewerblichkeit von Organträger-Personengesellschaften. *BB*, 2203–2207.
- Boller, T. & Hackemann, T. (2020). Die ertragsteuerliche Organschaft erneut auf dem Prüfstand der EU-Kommission. *IStr*, 41–46.
- Bott, H. & Walter, W. (1996 (145. Erg.-Lfg. Mai 2020)). Körperschaftsteuergesetz, Kommentar. *Loseblatt*.
- Breuninger, G. (2019). Grundlagen internationaler Organschaft. In *Steuerliche Organschaft* (2. Aufl., S. 909–926). Prinz, U. and Witt, S.
- Bärwaldt, R. & Schabacker, J. (1998). Wirksamkeitserfordernisse grenzüberschreitender Unternehmensverträge i. S. d. § 291 AktG. *AG*, 182–189.
- Cloer, A. & Kahlenberg, C. (2014). Die Gruppenbesteuerung in der EU im Lichte der EuGH-Rechtsprechung. *SteuK*, 511–514.
- Cloer, A. & van Lück, N. (2019). Kein Abzug finaler Verluste bei Organschaft über die Grenze. *DStRK*, 295–295.
- Dölker, A., Ergenzinger, P. & Feldgen, R. u. (2019, März). *KStG eKommentar*. Zugriff auf www.first.stollfuss.de/stotax
- Dörr, I. (2004). Abschaffung oder Erweiterung der Organschaft?! zu den möglichen Konsequenzen der Rechtssache „Marks and Spencer plc“. *IStr*, 265–272.
- Dötsch, E. (2014). Organträger-Personengesellschaft mit ausländischen Gesellschaftern: Zur Anwendung des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 7 KStG. *DB*, 1215–1218.
- Dötsch, E. & Pung, A. (2013). Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts: Die Änderungen bei der Organschaft. *DB*, 305–314.
- Dötsch, E. & Pung, A. (2019). Zuordnung von Kapitalbeteiligungen zu einer inländischen Betriebsstätte einer PersGes. bei Vorhandensein ausländischer Mitunternehmer. *DB*, 146–148.
- Dötsch, E., Pung, A. & Möhlenbrock, R. (2020). Die Körperschaftsteuer, Kommentar, Loseblatt, Stuttgart 2020 (Stand: 99. Erg.-Lfg. Juni 2020).
- Einsele, D. (1996). Kollisionsrechtliche Behandlung des Rechts verbundener Unternehmen. *ZGR*, 40–54.
- Emmerich, V. & Habersack, M. (2019). *Aktien- und GmbH-Konzernrecht, Kommentar* (9. Aufl.). München.
- Endres, D. & Thies, A. (2002). Bekämpfung doppelter Verlustnutzung im UntStFG – Oder: Wer danebenschießt, muss eine Strafrunde laufen. *RIW*, 275–280.
- Englisch, J. C. (2006). Anmerkung zum Urteil des EuGH v. 13.12.2005, C-446/03. *IStr*, 19–23.
- Füger, R. (2003). Steuerplanerische Überlegungen nach den Änderungen bei der ertragsteuerlichen Organschaft. *BB*, 1755–1760.
- Fleischer, H. & Goette, W. (2018). *Münchener Kommentar GmbHG, Kommentar* (3. Aufl.). München.
- Freimuth, H. & Löprick, N. (2019). Berücksichtigung finaler Verluste im Kapitalgesellschaftskonzern. *StuB*, 734–737.
- Frotscher, G. (2011). Grenzüberschreitende Organschaft – wo stehen wir? *IStr*, 697–703.
- Frotscher, G. & Drüen, K. (2007 (Stand: 152. Erg.-Lfg. Januar 2020)). Kommentar zum Körperschaft- und Umwandlungsteuergesetz, Kommentar. *Loseblatt*.
- Förster, G. (2003). Die Änderungen durch das StVergAbG bei der Einkommensteuer und der Körperschaftsteuer. *DB*, 899–905.
- Glahe, M. (2012). Grenzüberschreitende Organschaft ohne Gewinnabführungsvertrag. *IStr*, 128–134.
- Glanegger, P. & Güroff, G. (2017). *GewStG, Kommentar* (9. Aufl.). München.
- Goebel, S. & Ungemach, M. (2013). Neuregelungen bei der Besteuerung ertragsteuerrechtlicher Organschaften mit Auslandsbezug. *NWB*, 595–605.
- Goette, W. & Habersack, M. (2017). *Münchener Kommentar zum Aktiengesetz, Kommentar* (4. Aufl.). München.
- Gosch, D. (2012). Über Cross Border-Organschaften - Abkehr des BFH vom strikten Inlandsbezug. *IWB*, 694–707.
- Gosch, D. (2015). *Körperschaftsteuergesetz, Kommentar* (3. Aufl.). München.
- Gosch, D. (2018). „Pools binnen u buten“ – Der RFH, der BFH und die Gewinngemeinschaft. *IStr*, 747–756.
- Graw, C. (2010). Abzug finaler Verluste ausländischer Tochtergesellschaften bei der inländischen Muttergesellschaft. *DB*, 2469–2473.
- Grotherr, S. (1993). Zur gegenwärtigen Bedeutung der Organschaft in der Konzernsteuerplanung. *BB*, 1986–2001.
- Grotherr, S. (1995a). Der Abschluß eines Gewinnabführungsvertrags als (un-)verzichtbares Tatbestandsmerkmal der körperschaftsteuerlichen Organschaft. *FR*, 1–14.
- Grotherr, S. (1995b). Unzulänglichkeiten des gegenwärtigen Organschaftskonzepts. *StuW*, 124–150.
- Hackemann, T. (2013). Group Taxation in the European Union. In *Allocating Taxing Powers within the European Union* (S. 123–130). Berlin: Richelle, I. and Schön, W. and Traversa, E.
- Heckerodt, D. (2019). Finale Betriebsstättenverluste: Kein Mythos, sondern Realität! *IStr*, 171–177.
- Henkel, U. (2018). Beteiligung an ausländischen Kapitalgesellschaften. In *Steuerrecht international tätiger Unternehmen* (5. Aufl., S. 849–888). Köln: Mössner, J. and Baumhoff, H. and Greif, M.
- Henssler, M. & Strohn, L. (2019). *Gesellschaftsrecht, Kommentar* (4. Aufl.). München.
- Herbener, R. (2019). Holding als Organträger. In *Steuerliche Organschaft* (S. 673–695). München: Prinz, U. and Witt, S.
- Herrmann, C., Heuer, G. & Raupach, A. (2018). *EStG/KStG, Kommentar, Loseblatt*, Köln 2018 (Stand: 296. Erg.-Lfg., Februar 2020).
- Herzig, N. (2010). Die Zukunft der Gruppenbesteuerung. *StuW*, 214–231.
- Herzig, N., Englisch, J. & Wagner, T. (2005). Steuerliche Berücksichtigung von Verlusten ausländischer Konzerntöchter. *U*, 298–318.
- Herzig, N. & Wagner, T. (2005). Zukunft der Organschaft im EG-Binnenmarkt. *DB*, 1–9.
- Herzig, N. & Wagner, T. (2006). EuGH-Urteil „Marks & Spencer“ - Begrenzter Zwang zur Öffnung nationaler Gruppenbesteuerungssysteme für grenzüberschreitende Sachverhalte. *DStR*, 1-12.
- Heurung, R. & Klübenspies, M. (2003). Ertragsteuerliche Organschaften im Lichte des BMF-Schreibens vom 26. 8. 2003. *BB*, 2483–2495.
- Heurung, R., Schmidt, S. & Kraft, M. (2018). *BB-Rechtsprechungsreport zur ertragsteuerlichen Organschaft 2017*. *BB*, 470–476.
- Hey, J. (2006). Die EuGH-Entscheidung in der Rechtssache Marks & Spencer und die Zukunft der deutschen Organschaft. *GmbHR*, 113–123.
- Hüffer, U. & Koch, J. (2018). *Aktiengesetz, Kommentar* (13. Aufl.). München.
- Hölters, W. (2017). *Aktiengesetz, Kommentar* (3. Aufl.). München.
- Hoene, P. (2012). Der grenzüberschreitende Gewinnabführungsvertrag. *IStr*, 462–464.
- Homburg, S. (2010). Die unheimliche Nummer Sechs – Eine Entscheidung zum Ausgleich grenzüberschreitender Konzernverluste. *IStr*, 246–252.
- Homburg, S. (I R 16/10 (Anm.)). (2011). Anmerkung zum Urteil des BFH v. 9. 11. 2010, i R 16/10. *IStr*, 110–112.
- Hommelhoff, P., Rawert, P. & Schmidt, K. (2007). *Festschrift für Hans-Joachim*

- Priester zum 70. Geburtstag.
- IDW. (2014). Zweifelsfragen zu den Neuerungen bei der ertragsteuerlichen Organschaft nach dem Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung. *Ubg*, 213–216.
- IDW. (2020, Mai). *IDW Stellungnahme zum Entwurf einer Allgemeinen Verwaltungsvorschrift über die Neufassung der Körperschaftsteuer-Richtlinien 2015 (KStR 2015)*. Zugriff auf <https://www.idw.de/blob/83816/49b57b68f1bd41c9a34dc510db3f963c/down-bmf-kstr-e2015-an12-data.pdf>
- Ismer, R. (2012). Gruppenbesteuerung statt Organschaft im Ertragsteuerrecht? *DStR*, 821–829.
- Jesse, L. (2013). Neuregelungen zur ertragsteuerlichen Organschaft (Teil i). *FR*, 629–640.
- Jesse, L. (Holding). (2015). § 14 Die nationale Holding aus steuerrechtlicher Sicht. In *Holding-Handbuch - Konzernrecht - Konzernsteuerrecht - Konzernarbeitsrecht - Betriebswirtschaft* (5. Aufl., S. 653–1003). Lutter, M. and Bayer, W.
- Juretzek, P. (C-41/13 (Anm.)). (2014). Anmerkung zum Urteil des EuGH v. 12.06.2014, C-41/13. *GWR*, 336–336.
- Kahle, H. & Cortez, B. (2014). Zuzug von Kapitalgesellschaften im Ertragsteuerrecht. *FR*, 673–687.
- Kahle, H., Vogel, T. & Schulz, S. (2011). Internationale Aspekte der Organschaft unter besonderer Berücksichtigung aktueller Reformvorschläge. *Ubg*, 761–771.
- Kempf, A., Loose, T. & Oskamp, M. (2018). Ist die Verlustbeschränkung des § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 KStG für die Gewerbesteuer relevant? *DStR*, 2511–2514.
- Kessler, W. & Arnold, N. (2016). National begrenzte Organschaft. *IStr*, 226–233.
- Kessler, W., Kröner, M. & Köhler, S. (2018). *Konzernsteuerrecht* (3. Aufl.). München.
- Kleinert, J., Nagler, J. & Rehm, H. (2005). Gewinnbesteuerung nach 'Art des Hauses' mittels grenzüberschreitender Organschaft. *DB*, 1969–1875.
- Kleinert, J. and Nagler, J. (VI R 92/04 (Anm.)). (2005). Anmerkung zum Urteil des BFH v. 23.12.2005, VI R 92/04. *DB*, 2788–2793.
- Kley, M., Sünner, E. & Willemsen, A. (1997). *Festschrift für Wolfgang Ritter*.
- Koehler, C. (2018). Der grenzüberschreitende Gewinnabführungsvertrag mit einer ausländischen GmbH. *Der Konzern*, 325–334.
- Kokott, J. (2018). *Das Steuerrecht der Europäischen Union*. München.
- Kort, M. (2009). Anwendung der Grundsätze der fehlerhaften Gesellschaft auf einen „verdeckten“ Beherrschungsvertrag? *NZG*, 364–368.
- Kraft, C. & Hohage, U. (2019). Abzugsverbot für Sonderbetriebsausgaben nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG oder § 4i EStG in Abhängigkeit vom ausländischen Gruppenbesteuerungsregime. *Ubg*, 305–315.
- Krenzler, H., Herrmann, C. & Niestedt, M. (2019). EU-Außenwirtschafts- und Zollrecht, Kommentar, München 2019 (Stand: 14. Erg.-Lfg., Oktober 2019).
- Krüger, A. & Epe, D. (2019). Gesellschaftsrechtliche Fragen. In *Steuerliche Organschaft* (2. Aufl., S. 927–941). Prinz, U. and Witt, S.
- Krieger, G., Lutter, M. & Schmidt, K. (2013). *Festschrift für Michael Hoffmann-Becking zum 70. Geburtstag*.
- Lang, M. (2006). Marks & Spencer – Eine erste Analyse des EuGH-Urteils. *SWI*, 3–12.
- Lenski, E. & Steinberg, W. (1995 (130. Erg.-Lfg. Februar 2020)). Gewerbesteuerrecht, Kommentar. *Loseblatt*.
- Lieber, B. (C-39/13, C-40/13, C-41/13 (Anm.)). (2014). Anmerkung zum Urteil des EuGH v. 12.06.2014, C-39/13, C-40/13, C-41/13. *ISr*, 278–280.
- Link, S. (2019). Gesellschaftsrechtliche Grundlagen der Organschaft. In *Steuerliche Organschaft* (2. Aufl.). Köln: Prinz, U. and Witt, S.
- Linn, A., Reichl, A. & Wittkowski, A. (2006). Grenzüberschreitende Verlustverrechnung: Möglichkeiten und Grenzen. *BB*, 630–638.
- Lutter, M. & Bayer, W. (2015). *Holding-Handbuch - Konzernrecht - Konzernsteuerrecht - Konzernarbeitsrecht - Betriebswirtschaft* (5. Aufl.). Köln.
- Lutter, M. & Hommelhoff, P. (2020). *GmbH-Gesetz Kommentar, Kommentar* (20. Aufl.). Köln.
- Löwenstein, U. & Maier, J. (2002). Organschaft und eingeschränkte Verlustnutzung bei doppelt ansässigen Organträgern - Mitwirkung von Dr. Jekyll und Mr. Hyde bei den Neuregelungen des UntStFG? *IStr*, 185–193.
- Maack, T. & Kersten, M. (2019). Finale Verluste von EU-Tochtergesellschaften: Der GAV als unüberwindbare Hürde für die grenzüberschreitende körperschaftsteuerliche Organschaft? *DStR*, 2281–2289.
- Maul, S. (1998). Gerichtsstände und Vollstreckungsfragen bei konzernrechtlichen Ansprüchen gegenüber einem herrschenden Unternehmen im EG-Ausland. *AG*, 404–413.
- Meilicke, W. (2002). Die Neuregelung der ertragsteuerlichen Organschaft über die Grenze. *DB*, 911–917.
- Meilicke, W. & Sedemund, J. (2005). Welche Steuern sind nach dem Manninen-Urteil des EuGH in Deutschland anzurechnen? *DB*, 2040–2045.
- Möhlenbrock, R. (2014). Niederlassungsfreiheit bei der Bildung steuerlicher Einheiten. *DB*, 1582–1583.
- Micker, L. (2013). Die Aufgabe des doppelten Inlandsbezugs bei der Organschaft – Verlustverrechnung über die Grenze. *IWB*, 309–317.
- Mitschke, W. (2010). Keine grenzüberschreitende Organschaft zum europarechtlichen „Nulltarif“! - Erwiderung auf den Beitrag von Klaus von Brocke in *DStR* 2010, 964 ff. *DStR*, 1368–1372.
- Mitschke, W. (2011). Ergebnisabführungsvertrag „über die Grenze“ und Abzug finaler Verluste ausländischer Tochtergesellschaften – Zugleich eine Erwiderung auf die Anmerkung von Homburg zu BFH-Urteil I R 16/10 (IStr 2011, 111). *IStr*, 185–189.
- Müller, T., Detmering, M. & Lieber, B. (2020). *Die Organschaft – Körperschaftsteuerrecht, Gewerbesteuerrecht, Umsatzsteuerrecht, Grunderwerbsteuerrecht* (11. Aufl.). Herne.
- Müller-Gatermann, G. (1997). Überlegungen zur Änderung der Organschaftsbesteuerung. In *Festschrift für Wolfgang Ritter* (S. 457–473). Köln: Kley, M. and Sünner, E. and Willemsen, A.
- Mössner, J., Baumhoff, H. & Greif, M. (2018). *Steuerrecht international tätiger Unternehmen* (5. Aufl.). Köln.
- Mössner, J., Seeger, S. & Oellerich, I. (2019). *Körperschaftsteuergesetz, Kommentar* (4. Aufl.). Herne.
- Musil, A. & Weber-Grellet, H. (2018). *Europäisches Steuerrecht, Kommentar*. München.
- Orth, M. (2005). Zurechnungsfragen bei Organschaft. *Der Konzern*, 79–97.
- Pache, S. & Englert, M. (2007a). „Das Spiel ist aus!“ – Kein positives Signal des EuGH für ein binnenmarktorientiertes Konzernbesteuerungsrecht. *IStr*, 844–850.
- Pache, S. & Englert, M. (2007b). Grenzüberschreitende Verlustverrechnung deutscher Konzernspitzen - Ist die Organschaft noch zu retten? *IStr*, 47–53.
- Picot, G. & Land, V. (1998). Der internationale Unternehmenskauf. *DB*, 1601–1607.
- Prinz, U. (2000). Unternehmenssteuerreform 2001: Organschaftsbesteuerung im Wandel. *FR*, 1255–1262.
- Prinz, U. (2010). Gedankensplitter zur konzeptionellen Fortentwicklung des steuerlichen Organschaftsrechts - Diskussionsbeitrag zum 2. Münchner Unternehmenssteuerforum. *Beihefte zu DStR*, 67–72.
- Prinz, U. (2017). Finanzierungsbezogene Sonderbetriebsausgaben eines im Ausland ansässigen Mitunternehmers. *GmbHR*, 553–558.
- Prinz, U. (2018). Verfehlte finanzierungsbezogene Abwehrgesetzgebung zu grenzüberschreitenden Mitunternehmensschaften. *DB*, 1615–1620.
- Prinz, U. & Ludwig, F. (2020). Steuerliches Organschaftsrecht: Grenzüberschreitender Gewinnabführungsvertrag zu einer abhängigen EU/EWR-KapGes. mit inländischer Geschäftsleitung. *DB*, 1022–1029.
- Prinz, U. & Witt, S. (2019). *Steuerliche Organschaft* (2. Aufl.). Köln.
- Raupach, A. (2007). Das Steuerrecht – eine unerwünschte Quelle des Konzernrechts? In *Festschrift für Hans-Joachim Priester zum 70. Geburtstag* (S. 633–645). Köln: Hommelhoff, P. and Rawert, P. and Schmidt, K.
- Raupach, A. & Pohl, D. (2005). Die Rechtssache Marks & Spencer - Konzernsteuerrecht auf dem Prüfstand des EuGH - Rückwirkungen auf das Konzernrecht? *NZG*, 489–492.
- Rödter, T. (2012). Die kleine Organschaftsreform. *Ubg*, 717–723.
- Rödter, T., Herlinghaus, A. & Neumann, R. (2015). *Körperschaftsteuergesetz, Kommentar*. Köln.
- Rehfeld, L. (2014). Isolierte Gruppenbesteuerung zwischen Schwesterkapitalgesellschaften. *IWB*, 619–624.
- Richelle, I., Schön, W. & Traversa, E. (2013). *Allocating taxing powers within*

- the european union. Berlin.
- Ritzer, C. & Aichberger, T. (2013). Die Anti-Double-Dip-Regelung des §14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG. *Der Konzern*, 602–614.
- Rowedder, H. & Schmidt-Leithoff, C. (2017). *GmbHG - Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Kommentar* (6. Aufl.). München.
- Schaden, M. & Polatzky, R. (2013). Neuregelung der Verlustausgleichsbeschränkung des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG – Auswirkungen auf deutsche Inbound-Finanzierungen über KG-Holding-Strukturen. *IStR*, 131–138.
- Scheunemann, M. (2005). Europaweite Verlustberücksichtigung im Konzern: Steine statt Brot durch die Schlussanträge des Generalanwalts Maduro vom 7. 4. 2005 im Fall Marks & Spencer? *IStR*, 303–311.
- Scheunemann, M. (2006). Praktische Anforderungen einer grenzüberschreitenden Verlustberücksichtigung im Konzern in Inbound- und Outboundfällen nach der Entscheidung Marks & Spencer. *IStR*, 145–154.
- Scheunemann, M. (2015). *Grenzüberschreitende konsolidierte Konzernbesteuerung*. Köln.
- Schiefer, F. (2014). (C-39/13, C-40/13, C-41/13 (Anm.)): Anmerkung zum Urteil des EuGH v. 12.06.2014, C-39/13, C-40/13, C-41/13. *EuZW*, 699–703.
- Schirmer, H. (2013a). Holding als Organträger nach der Organschaftsreform. *GmbHR*, 797–799.
- Schirmer, H. (2013b). Organschaft: Zuordnung zu einer inländischen Betriebsstätte. *FR*, 605–608.
- Schneider, N. & Schmitz, S. (2013). Ausschluss der Verlustberücksichtigung bei Organschaft. *GmbHR*, 281–289.
- Schönfeld, J. (2012). Praxisfragen der grenzüberschreitenden Organschaft – dargestellt anhand von Fallbeispielen. *IStR*, 368–374.
- Schnitger, A. (2013). Fragestellungen zur steuerlichen Behandlung doppelt ansässiger Kapitalgesellschaften. *IStR*, 82–91.
- Schnitger, A. (2014). Urteil des EuGH in der Rs. SCA als Katalysator für eine deutsche Organschaftsreform – jetzt geht's los (?). *IStR*, 587–591.
- Schnitger, A. (2015). Keine 5 nichtabzugsfähige Betriebsausgaben in Folge grenzüberschreitender Organschaft – Auswirkungen der Entscheidung des EuGH in der Rs. Groupe Steria für den deutschen Rechtskreis. *IStR*, 772–774.
- Schnitger, A. & Fehrenbacher, O. (2018). *Kommmentar Körperschaftsteuer KStG, Kommentar* (2. Aufl.). Wiesbaden.
- Schulze zur Wiesche, D. (2013). Die ertragsteuerliche Organschaft unter Berücksichtigung des Gesetzes zur Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und der steuerlichen Reisekosten sowie der aktuellen Rechtsprechung. *DStZ*, 621–630.
- Schwenke, M. (2013). Grenzüberschreitende Organschaft – Anmerkungen zu den Neuregelungen im Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts. *ISR*, 41–46.
- Sedemund, I., Jan/Sterner. (2006). Welche Folgen hat das Urteil „Marks & Spencer“ für das deutsche internationale Steuerrecht? *DStZ*, 31–38.
- Spahlinger, A. & Wegen, G. (2005). *Internationales Gesellschaftsrecht in der Praxis*. München.
- Spindler, G. & Stilz, E. (2019). *Kommmentar zum AktG, Kommentar* (4. Aufl.). München.
- Stangl, I. & Brühl, M. (2013). Die „kleine Organschaftsreform“. *Der Konzern*, 77–106.
- Stöber, M. (2016). Die grenzüberschreitende Verlustverrechnung in Europa. *DStZ*, 582–592.
- Streck, M. (2018). *Körperschaftsteuergesetz, Kommentar* (9. Aufl.). München.
- Sydow, S. (2014). Gruppenbesteuerung: steuerliche Einheit zwischen Tochtergesellschaften – EuGH-Entscheidung in den verb. Rs. C-39 - 41/13 „SCA Group Holding BV“. *IStR*, 480–486.
- Thiel, J. (2004). Der fortschreitende Einfluss des EuGH auf die Ertragsbesteuerung der Unternehmen - Aktuelle Urteile und anhängige Verfahren. *DB*, 2603–2609.
- Thoma, G. (2013). Unternehmensverträge i.S.d. §§291 ff. AktG mit nicht beteiligten Dritten – praktikables Instrument zur Konzernleitung oder strafbare Untreue? In *Festschrift für Michael Hoffmann-Becking zum 70. Geburtstag* (S. 1239–1259). Krieger, G. and Lutter, M. and Schmidt, K.
- van Lishaut, I. (2009). Reform der Konzernbesteuerung (II). *FR*, 1030–1037.
- van Venrooy, G. (1986). Isolierte Unternehmensverträge nach § 291 AktG? *BB*, 612–616.
- Verlag C.H.BECK. (2018). *Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, Loseblatt, München 2018* (Stand: Edition 50 v. 01.01.2020).
- von Brocke, K. (2010). Abzug definitiver Verluste ausländischer Tochtergesellschaften im Rahmen der körperschaftsteuerlichen Organschaft? Zwei FG-Entscheidungen zur Anwendung der Grundsätze des EuGH in der Rs. Marks & Spencer. *DStR*, 964–968.
- von Brocke, K. & Müller, S. (2014). Die Auswirkungen des SCA Group Holding-Urteils auf das deutsche Steuerrecht. *DStR*, 2106–2110.
- von Brocke, K. & Müller, S. (2018). Europarecht. In *Konzernsteuerrecht* (3. Aufl., S. 66–92). München: Kessler, W. and Kröner, M. and Köhler, S.
- von Freeden, A. & Liekenbrock, B. (2013). Neue Zinsabzugsbeschränkung für Inbound-Akquisitionsfinanzierungen durch § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG n. F.? *DB*, 1690–1696.
- Wacker, R. (2017). Anmerkung zum Urteil des BFH v. 12.10.2016, I R 92/12. *IStR*, 278–288.
- Wacker, R. (2018). Anmerkung zum Urteil des BFH v. 29.11.2017, I R 58/15. *FR*, 558–564.
- Wagner, T. & Liekenbrock, B. (2013). Organschaft und Ausschluss der doppelten Verlustberücksichtigung im In- und Ausland nach § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG n.F. *Ubg*, 122–145.
- Walter, W. (2005). Der Entwurf eines neuen BMF-Schreibens zur Organschaft. *GmbHR*, 456–459.
- Walter, W. (2014). Gewinnabführungsvertrag mit Schwestergesellschaft aus zivilrechtlicher Sicht. *DB*, 2016–2017.
- Walter, W. (2015). Organschaft zwischen Schwestergesellschaften de lege lata. *GmbHR*, 182–184.
- Walter, W. (2017). Hat der BFH die Gewinngemeinschaft nun anerkannt? *Der Konzern*, 331–334.
- Weigert, K. & Strohm, J. (2013). Zu den persönlichen Voraussetzungen der ertragsteuerlichen Organschaft unter Berücksichtigung aktueller Entwicklungen. *Der Konzern*, 249–272.
- Weinberger, S. (2020). Der grenzüberschreitende Gewinnabführungsvertrag bleibt die große Hürde für die Anerkennung ausländischer Organschaften. *Der Konzern*, 63–63.
- Witt, C. (2009). Reform der Konzernbesteuerung (V). *FR*, 1045–2049.
- Witt, S. (2010). Grenzüberschreitende Organschaft – Neue Entwicklungen der Rechtsprechung. *Ubg*, 737–745.
- Wittkowski, A. (2008). *Grenzüberschreitende Verlustverrechnung in Deutschland und Europa – Eine ökonomische, europa- und verfassungsrechtliche Analyse*. Wiesbaden.