

## National begrenzte Organschaft

Prof. Dr. Wolfgang Kessler und Dr. Niels Arnold\*

Die territoriale Begrenzung der deutschen Organschaftsregelungen und damit einhergehender Reformbedarf genießt spätestens seit der Rs. *Marks & Spencer* erhöhte Aufmerksamkeit. Unausweichlich stehen sich im europäischen Kontext Öffnungsansprüche der Steuerpflichtigen aufgrund der Niederlassungsfreiheit und die, eine Begrenzung rechtfertigenden Schutzbereiche der Nationalstaaten – insbesondere die Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse – gespannt gegenüber. Ein für die 17. Legislaturperiode geplanter<sup>1</sup> Umbau zu einem modernen Gruppenbesteuerungssystem<sup>2</sup> scheiterte letztlich kläglich an der nicht zu realisierenden Aufkommensneutralität.<sup>3</sup> Stattdessen folgten lediglich partielle Anpassungsmaßnahmen. Vor allem die jüngere Rechtsprechungsentwicklung des EuGH soll daher zum Anlass genommen werden, den Handlungsbedarf in einem Überblick zu skizzieren. Bei Lichte betrachtet wird dabei ersichtlich, dass der deutsche Gesetzgeber nicht um eine umfassende Aufarbeitung herumkommen wird – Proaktivität ist insbesondere auch deshalb anzuraten, um Besteuerungssubstrat nicht ungewollt zu gefährden. Hingewiesen wird zudem auf den ausführlichen gleichnamigen Beitrag der Autoren in der derzeit im Erscheinen befindlichen 3. Auflage von *Kessler/Kröner/Köhler, Konzernsteuerrecht*.<sup>4</sup>

### 1. Kein Harmonisierungsauftrag innerhalb der EU

Die meisten westlichen Industrieländer tragen der wirtschaftlichen Einheit der Konzernunternehmung auf nationaler Ebene durch spezifische Sonderregelungen Rechnung, die – ungeachtet der unterschiedlichen Anwendungsvoraussetzungen und Rechtsfolgen<sup>5</sup> – zumindest im Kern darin übereinstimmen, dass Gewinne und Verluste der im jeweiligen Staat ansässigen Konzerneinheiten miteinander verrechnet werden können.<sup>6</sup> Deutlich mehr Zurückhaltung gibt es

Kessler/Arnold: National begrenzte Organschaft (IStR 2016, 226)

227 

im grenzüberschreitenden Bereich. Hauptgrund dafür dürfte die Tatsache sein, dass eine umfassende Lösung des Problems im Sinne einer (partiellen) Einheitsbesteuerung der Konzernunternehmung nicht ohne Eingriff in die nationalen Besteuerungsrechte gelingen kann.<sup>7</sup> Neun von gegenwärtig 28 Mitgliedstaaten der EU (Belgien, Bulgarien, Griechenland, Estland, Kroatien, Slowakei, Slowenien, Tschechien und Ungarn) haben unterdessen bereits auf Landesebene keine Möglichkeit zum konzerninternen Verlustausgleich. Es handelt sich *per definitionem* um ein Mehrstaatenproblem, bei dem notwendigerweise eine Lösung durch ein gemeinsames und abgestimmtes supranationales Vorgehen in den Mittelpunkt rückt.

Die bestehenden Interessengegensätze haben in der Vergangenheit zunächst zur Verwerfung von Lösungsansätzen auf europäischer Ebene geführt.<sup>8</sup> Ende 2006 hat die Europäische Kommission daran anschließend die Diskussion über Möglichkeiten zur Schaffung eines grenzüberschreitenden Verlustausgleiches angeregt (KOM(2006) 824)<sup>9</sup> und schlägt gleichzeitig drei Modelle für Unternehmensgruppen vor.<sup>10</sup> Daneben hat sie am 16.3.2011 den Richtlinienentwurf über eine „Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage“ vorgelegt (KOM(2011), 121/4)<sup>11</sup>, der in den vergangenen fünf Ratspräsidentschaften weiterentwickelt wurde.<sup>12</sup> Im Rahmen des EU Aktionsplans für eine faire und effiziente Unternehmensbesteuerung wurde unterdessen für 2016 eine weiterführende Überarbeitung angekündigt<sup>13</sup> und am 8.10.2015 eine öffentliche Konsultation angestoßen.<sup>14</sup> Die Tatsache, dass die Bemühungen stetig vorangetrieben und möglicherweise durch die gegenwärtigen BEPS-Diskussionen um einen fairen Steuerwettbewerb deutliches Gewicht erhalten haben, darf jedoch nicht über das bestehende Einstimmigkeitserfordernis (Art. 115 AEUV) hinwegtäuschen. Die EU-Kommission besitzt im Bereich der direkten Steuern zudem keinen Harmonisierungsauftrag. Angesichts der aufgezeigten Interessengegensätze bleibt daher abzuwarten, inwieweit eine Einigung auf dieser Ebene tatsächlich zu erreichen sein wird und welche Umsetzungsmaßnahmen daraus konkret zu ergreifen sein werden.

### 2. Die deutschen Regelungen im Lichte der EuGH-Rechtsprechung

Dessen ungeachtet müssen die deutschen Organschaftsregelungen mit den europäischen Grundfreiheiten vereinbar sein. Deshalb sorgt im Besonderen die Rechtsprechung des EuGH für wichtige Impulse.

#### 2.1 Organträgergemeinschaften

Organträger können in- oder ausländische gewerbliche Unternehmen sein. Dies setzt nach gegenwärtiger Rechtslage voraus, dass die Ergebnisabführung an eine inländische Betriebsstätte des Organträgers erfolgt (§ 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 4 KStG) und das entsprechende Betriebsstättenergebnis nach innerstaatlichen und abkommensrechtlichen Regeln ununterbrochen in Deutschland besteuert werden kann (§ 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 6 und 7 KStG). Mit der damaligen Neuregelung begegnete der Gesetzgeber der höchstrichterlichen Entscheidung im Verfahren I R 54, 55/10<sup>15</sup>, mit der über das Streitjahr hinaus der Verlust von Besteuerungsrechten drohte.<sup>16</sup> Im Ergebnis bleibt die Organschaft jedoch rein national ausgerichtet.

Das Betriebsstättenerfordernis ist indes europarechtlich kritisch zu sehen.<sup>17</sup> Der EuGH hat in einer Reihe von Entscheidungen

Klarheit darüber geschaffen, dass Vorteile eines nationalen Gruppenbesteuerungssystems nicht versagt werden dürfen, weil die Gruppenobergesellschaft<sup>18</sup> oder Zwischengesellschaft<sup>19</sup> zwar in einem EU-Ausland ansässig ist,

Kessler/Arnold: National begrenzte Organschaft (IStR 2016, 226)

228 

aber in dem Mitgliedstaat, in dem die Konsolidierung erfolgen soll, weder ansässig ist noch dort eine Betriebsstätte unterhält.<sup>20</sup> In diesen Fällen geht es nicht um die Frage einer grenzüberschreitenden Berücksichtigung von Verlusten, sondern um eine Ergebniskonsolidierung auf rein nationaler Ebene, wenn sich derartige Gesellschaften in einem anderen EU-Mitgliedstaat befinden (inländische Konsolidierung). Aus deutscher Sicht hat die jüngste Entscheidung in den verbundenen Verfahren C-39-41 C-41/13 in der Rs. *SCA Group Holding BV ua*<sup>21</sup> v. 12.6.2014 zur niederländischen Gruppenbesteuerung besondere Bedeutung. In dem verhandelten Sachverhalt zu C-40/13 wurden mehrere niederländische Tochtergesellschaften von einer EU-ausländischen Muttergesellschaft (ohne niederländische Betriebsstätte) gehalten. Die niederländische Verwaltung sah den Anwendungsbereich der *fiscale eenheid* als nicht eröffnet an, da nach niederländischem Recht vorausgesetzt war, dass die Gruppenobergesellschaft<sup>22</sup> zumindest eine Betriebsstätte in den Niederlanden unterhalten muss. Hierin sah der EuGH einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit im Hinblick auf die Tochtergesellschaften einer EU-ausländischen Muttergesellschaft. Als Folge wurde angeordnet, dass die niederländischen Tochtergesellschaften als steuerliche Gruppe zu behandeln sind. Unerheblich war, dass das niederländische Recht für den reinen Inlandsfall eine steuerliche Einheit lediglich zwischen zwei Tochtergesellschaften nicht vorsah. In der Konsequenz<sup>23</sup> ist eine solche rein inländische Konsolidierung zwischen Schwestergesellschaften damit auch in Deutschland geboten.<sup>24</sup> Offengelassen wurde indes die Frage, auf welche Art diese zu erfolgen habe.<sup>25</sup> Aus der Entscheidung kann jedenfalls kein Gebot für die Mitgliedstaaten herausgelesen werden, einen Besteuerungsverzicht durch Zurechnung von inländischem Einkommen an einen ausländischen Organträger hinzunehmen. Das steht auch im Einklang mit der bisherigen Rechtsprechung bspw. in den Rs. *A Oy* oder *X-Holding BV*, wonach insbesondere der Rechtfertigungsgrund der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zentral ist. Dem deutschen Gesetzgeber ist daher unbenommen, die Erfassung von, einem ausländischen Organträger zugerechneten, Einkommen in Deutschland sicherzustellen. Europarechtlich wäre jedoch die Verhältnismäßigkeit des hierfür gewählten Eingriffs zu gewährleisten, wobei im Zweifel die am wenigsten belastende Maßnahme zu wählen ist.<sup>26</sup> Ob das Kriterium der inländischen Betriebsstätte einer anderen technischen Lösung im innerstaatlichen Recht vorzuziehen ist, erscheint zumindest fraglich. Insofern ist Handlungsbedarf abzuleiten.

## 2.2 Territoriale Begrenzung der Organgesellschaft

Als Reaktion auf ein Vertragsverletzungsverfahren<sup>27</sup> der Europäischen Kommission gegen Deutschland wurde das bisherige Erfordernis des sog doppelten Inlandsbezugs für Organgesellschaften aufgegeben.<sup>28</sup> Die Kommission erkannte einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit, da im EU-/EWR-Ausland gegründete Gesellschaften, die ihren Ort der Geschäftsleitung im Inland haben und daher unbeschränkt steuerpflichtig sind, von der Möglichkeit der Bildung einer Organschaft ausgeschlossen waren. Das akzeptierte auch die Finanzverwaltung.<sup>29</sup> Erforderlich ist seither, dass Organgesellschaften ihren Ort der Geschäftsleitung im Inland und ihren Sitz innerhalb der EU oder des EWR haben (§ 14 Abs. 1 S. 1 KStG). Erfasst sind insofern auch sog Zuzugsfälle von im EU-/EWR-Ausland gegründeten Gesellschaften, die ihre Geschäftsleitung identitätswahrend ins Inland verlegen.<sup>30</sup> Die Anpassungen müssen jedoch als „minimal-invasiv“<sup>31</sup> angesehen werden, bei denen erweiterter Handlungsbedarf besteht.

So hat der EuGH in der Rs. *Philipp's Electronics v.* 6.9.2012<sup>32</sup> zum britischen „group relief“ klargestellt, dass eine ungerechtfertigte Beschränkung der Niederlassungsfreiheit vorliegt, wenn nationale Vorschriften die Möglichkeit der Übertragung von Verlusten, die eine in diesem Mitgliedstaat ansässige Betriebsstätte einer gebietsfremden Gesellschaft erlitten hat, auf eine gebietsansässige Gesellschaft im Wege des

Kessler/Arnold: National begrenzte Organschaft (IStR 2016, 226)

229 

Konzernabzugs von der Voraussetzung abhängig machen, dass die Verluste nicht für die Zwecke einer ausländischen Steuer verwendet werden können, obwohl für die Übertragung von Verlusten, die eine gebietsansässige Gesellschaft in diesem Mitgliedstaat erlitten hat, keine entsprechende Voraussetzung gilt. Als Organgesellschaften wären insofern auch solche Gesellschaften anzuerkennen, die weder Sitz noch Ort der Geschäftsleitung in Deutschland haben, aber über eine inländische Betriebsstätte verfügen.<sup>33</sup> Hierbei geht es schlicht um eine Übertragung von, in inländischen Betriebsstätten erwirtschafteten, Gewinnen und Verlusten. Gleiches sollte hinsichtlich inländischer Betriebsstätten für Organgesellschaften mit Sitz im Inland und Geschäftsleitung im Ausland gelten.<sup>34</sup>

Insofern ist überdies kritisch zu sehen, dass sog Wegzugsfälle derzeit explizit nicht erfasst sind. Eine in Deutschland gegründete Kapitalgesellschaft kann demnach zwar gesellschaftsrechtlich ihren Verwaltungssitz in das EU-/EWR-Ausland verlegen (§ 4a GmbHG, § 5 AktG), ohne eine Liquidationsbesteuerung nach § 12 Abs. 3 KStG auszulösen, sofern eine unbeschränkte Steuerpflicht (mittels inländischer Betriebsstätte) nicht beendet wird. Dennoch soll sie mangels eines ausreichenden Inlandsbezugs weiterhin als Organgesellschaft ausscheiden. Auch unter Hinweis auf die EuGH-Rechtsprechung in der Rs. *National Grid Indus BV* ist eine Rechtfertigung des hiermit einhergehenden Verstoßes gegen die Niederlassungsfreiheit nicht ersichtlich.<sup>35</sup>

Gesellschaften aus Drittstaaten können nach dem Gesetzestext weiterhin keine Organgesellschaften sein. Dies erscheint aus europarechtlicher Sicht insofern unkritisch, als der in Rede stehende Verstoß die Niederlassungsfreiheit und nicht ausschließlich die Kapitalverkehrsfreiheit betrifft. Allerdings ist auch hier im Einzelfall zu prüfen, ob möglicherweise ein Verstoß gegen ein bestehendes DBA-Diskriminierungsverbot analog Art. 24 Abs. 1 OECD-MA vorliegt.<sup>36</sup>

### 2.3 Berücksichtigung „finaler“ Verluste

Neben die obigen Gedanken treten die durch die Rs. *Marks & Spencer*<sup>37</sup> zum britischen *group relief* (Konzernabzug) entwickelten und weiterhin geltenden Grundsätze des EuGH. Bei allen praktischen Problemen<sup>38</sup> folgt daraus, dass jedenfalls als *ultima ratio*<sup>39</sup> und unter Nachweisverpflichtung „finale“ Verluste EU-ausländischer Organgesellschaften im Grundsatz anzuerkennen sind. Dies muss auch gelten, soweit ausländische Tochtergesellschaften in Deutschland keine Betriebsstätte unterhalten. Auch das Urteil des BFH v. 9.11.2010<sup>40</sup> deutet in diese Richtung.<sup>41</sup> Danach kommen die für den Fall grenzüberschreitender Verluste für Betriebsstätten entwickelten Grundsätze gleichermaßen bei Tochtergesellschaften zur Anwendung. Eine europarechtskonforme Kodifizierung wäre wünschenswert.

Die zwischenzeitlich entstandene die Frage, ob durch die Rs. *Oy AA* und *X-Holding BV* eine Abkehr oder *Neujustierung*<sup>42</sup> hinsichtlich der Berücksichtigung finaler Verluste beabsichtigt wurde<sup>43</sup>, ist zunächst eindeutig zu verneinen.<sup>44</sup> Diese Schlussfolgerung drängt sich insbesondere auch durch die Entscheidung in der Rs. *A Oy*<sup>45</sup> v. 21.2.2013 auf, bei der

Kessler/Arnold: National begrenzte Organschaft (IStR 2016, 226)

230 

eine schwedische Tochtergesellschaft auf eine finnische Muttergesellschaft verschmolzen wurde.<sup>46</sup> Durch die Verschmelzung sollten Verlustvorträge auf die Muttergesellschaft übertragen werden. Hier verweist der EuGH explizit auf die Grundsätze der Rs. *Marks & Spencer*<sup>47</sup> sowie sämtliche der dort genannten Rechtfertigungsgründe und stellt klar, dass die Versagung der Verlustverrechnung jedenfalls dann unverhältnismäßig ist, wenn im Ansässigkeitsstaat der Tochtergesellschaft alle Möglichkeiten der Nutzung ausgeschöpft worden sind.<sup>48</sup> Dieses Verständnis teilt ebenfalls die deutsche Rechtsprechung.<sup>49</sup> Der EuGH betont in seinem Urteil die Bedeutung der „Aufteilung der Besteuerungsbefugnis“ (Territorialitätsprinzip). Es darf jedenfalls nicht im Belieben des Steuerpflichtigen stehen, über den Ort und Zeitpunkt der Verlustberücksichtigung zu entscheiden.<sup>50</sup> Die Beliebigkeitsgrenze ist jedenfalls erreicht, wenn die Muttergesellschaft explizit nachweisen<sup>51</sup> kann, dass Verluste final sind. Daneben stellt der EuGH fest, dass bei Verschmelzungen eine Finalität jedenfalls nicht automatisch eintritt, nur weil objektiv keine Tochtergesellschaft oder Betriebsstätte mehr besteht. Die Schlussfolgerung, dass die Schließung einer Tochtergesellschaft damit *per se* zu keinen finalen Verlusten führe, ist jedoch eindeutig verfehlt.<sup>52</sup>

Es ist jedoch auch auf das jüngste Urteil des EuGH in der Rs. *Timac Agro* hinzuweisen.<sup>53</sup> Der EuGH hält hier zwar explizit an den Grundsätzen der Rs. *Marks & Spencer* fest (Tz. 52 ff.), allerdings in engeren Grenzen. Mangels Vergleichbarkeit bestehe danach für Freistellungsbetriebsstätten keine Verpflichtung zur Berücksichtigung finaler Verluste.<sup>54</sup> Unklar erscheint, inwieweit der EuGH hiermit auch eine Übertragung auf Organschaftsfälle beabsichtigt hat. UE wäre eine solche Analogie jedoch nicht gerechtfertigt.<sup>55</sup>

Im Kontext der Berücksichtigung von Verlusten ist zudem auf die Norm des § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 KStG hinzuweisen. Die Regelung soll vermeiden, dass eine grenzüberschreitende Organschaft durch Nutzung doppelt ansässiger Gesellschaften zu einer doppelten Berücksichtigung von *laufenden* Verlusten führt. Unübersehbar sind jedoch die mit dem Gesetzestext verbundenen überschießenden Wirkungen.<sup>56</sup> Auch diesbezüglich wäre der Gesetzgeber gut beraten, Abhilfe zu schaffen.

### 2.4 Ergebnisabführungsvertrag

Begünstigungen im Rahmen einer Organschaft erfordern die Erfüllung der weiteren in den §§ 14 ff. KStG genannten Tatbestandsmerkmale. Der BFH<sup>57</sup> hat jedenfalls einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit für den Fall verneint, dass sich ein Steuerpflichtiger nachträglich einzelne vorteilhafte Aspekte einer Ergebniskonsolidierung<sup>58</sup> herausgreift und dessen Nichtanwendung *außerhalb* eines Organkreises fordert.

In den Mittelpunkt rückt damit die äußerst kontrovers geführte und im Ergebnis weitgehend offene Auseinandersetzung über das Gebot eines aktienrechtlichen Ergebnisabführungsvertrages (EAV) iSd § 291 Abs. 1 AktG. Dieses stellt faktisch die größte und entscheidende Hürde für die Errichtung einer grenzüberschreitenden Organschaft dar. Das Gesetz schweigt zu den Voraussetzungen. Die Wirksamkeit eines EAV richtet sich grundsätzlich nach dem Gesellschaftsstatut nach dem Recht des Ansässigkeitsstaates der (ausländischen) Tochtergesellschaft.<sup>59</sup> Außer in Österreich und Portugal ist ein EAV international allerdings unbekannt.<sup>60</sup>

Kessler/Arnold: National begrenzte Organschaft (IStR 2016, 226)

231 

Das bedeutet nicht zwangsläufig, dass ein EAV in den übrigen Ländern im Rahmen der Vertragsfreiheit nicht doch wirksam vereinbart werden kann.<sup>61</sup> In der Regel wird dies jedoch scheitern, da die mit einem EAV verbundene Aufgabe der eigenen Gewinnerzielungsabsicht nach ausländischem Recht als nicht möglich angesehen wird.<sup>62</sup> Konzerne mit inländischer Mutter- und ausländischen Tochtergesellschaft(en) wären in diesem Fall von der Bildung einer Organschaft faktisch ausgeschlossen.

Das Erfordernis eines EAV wird in der Literatur deshalb teilweise als europarechtswidrige, verdeckte Diskriminierung der Niederlassungsfreiheit angesehen.<sup>63</sup> Daraus wird auch ein vollständiger Verzicht auf das Kriterium im grenzüberschreitenden Kontext abgeleitet.<sup>64</sup> Die Gegenauffassung verneint eine Diskriminierung, da der EAV den materiellen Kern der deutschen Organschaft im Sinne einer langfristigen rechtlichen Bindung bildet und nur hierdurch die Durchbrechung der juristischen Selbständigkeit (auch europarechtlich) gerechtfertigt sei.<sup>65</sup> Jedenfalls sei aber im Wege einer normerhaltenden Auslegung<sup>66</sup> eine mit dem EAV – wie auch immer im Einzelnen – vergleichbare schuldrechtliche (wenn nicht gesellschaftsrechtliche) Vertragsbeziehung als ausreichend anzusehen.<sup>67</sup>

Der normerhaltenden Auslegung ist uE auch unter Beachtung der Rechtsprechung zuzustimmen. In der Entscheidung v. 9.11.2010<sup>68</sup> lässt es der BFH zwar explizit offen, unter welchen Voraussetzungen eine europarechtliche Verpflichtung zur Anerkennung finaler Verluste evtl. gegeben ist. Ein Indiz könnte daraus abgeleitet werden, dass der BFH die Berücksichtigung von finalen Verlusten von einem unterstellten „faktischen“ bzw. „gedachten“ Organschaftsverhältnis möglicherweise als geboten erachtet.<sup>69</sup> Unter Bezug auf das Urteil des EuGH in der Rs. *Metallgesellschaft*<sup>70</sup> führt der BFH in seinem Urteil v. 7.12.2011 aus, dass die Ausübung der Grundfreiheiten unmöglich gemacht oder übermäßig erschwert sei, wenn Erleichterungen von der Stellung eines nach nationalem Recht ohnehin abzulehnenden Antrags verwehrt werden. Der EAV sei nicht lediglich eine formelle steuerverfahrensrechtliche Willenserklärung gegenüber der Finanzverwaltung. Vielmehr sind damit einschneidende Eingriffe in die gesellschaftsrechtliche Organisation verbunden. Die steuerliche Anerkennung der Organschaft erfordere insofern die exakte Befolgung aller formellen und materiellen Voraussetzungen während der gesamten Laufzeit des Ergebnisabführungsvertrages.<sup>71</sup> Deshalb sei es europarechtlich jedenfalls nicht ausreichend, wenn eine nachträgliche Berufung auf unionsrechtliche Grundfreiheiten für einzelne vorteilhafte Elemente der Organschaft erfolgt, ohne dass zumindest der Wille bekundet wurde, eine Organschaft bilden zu wollen und ohne dass zumindest der Versuch unternommen wurde, die für die Anerkennung der Organschaft im Inlandsfall erforderlichen Voraussetzungen zu schaffen. Dies gelte entsprechend für die Frage des DBA-Diskriminierungsverbotes.<sup>72</sup> Das deckt sich ebenfalls mit der Spruchpraxis des EuGH in der Rs. *X-Holding BV*, wonach die Ermöglichung der Integration in ein Gruppenbesteuerungssystem nicht dazu führen dürfe, dass der Ort und Zeitpunkt der Nutzung von Vergünstigungen im Ermessen des Steuerpflichtigen liegt.

Bejaht man das Erfordernis eines zumindest vergleichbaren Vertrages, stellt sich sodann die Frage nach den konkreten Anforderungen.<sup>73</sup> Im Schrifttum wird für Gesellschaften mit ausländischem Satzungssitz eine Orientierung an den Vorgaben des § 17 Abs. 1 KStG angenommen, der (anders als § 14 Abs. 1 S. 1 KStG) nicht unmittelbar auf § 291 Abs. 1 KStG verweist.<sup>74</sup> Danach ist auch grenzüberschreitend ausreichend, wenn auf vertraglicher Basis für eine Mindestdauer von fünf Jahren der ganze Gewinn abgeführt wird, wobei zusätzlich die Abführungsgrenze des § 301 AktG beachtet und die Verlustübernahme nach § 302 AktG zu vereinbaren

Kessler/Arnold: National begrenzte Organschaft (IStR 2016, 226)

232  

ist.<sup>75</sup> Teilweise wird auch vertreten, dass als „Minimalprogramm“ zumindest eine rechtsverbindliche Verpflichtung zur Verlustübernahme durch die Muttergesellschaft gegenüber der Tochtergesellschaft vereinbart werden müsse.<sup>76</sup> Nach den gesetzlichen Vorgaben ist der gesamte Gewinn abzuführen. Damit stellt sich aber die Frage nach welchem Recht dieser zu ermitteln und wie mit damit möglicherweise einhergehenden Differenzen umzugehen ist.<sup>77</sup> Von der Gewinnabführung zu unterscheiden ist jedenfalls auch die Frage, welcher Teil der deutschen Besteuerung unterliegt.<sup>78</sup>

Die Finanzverwaltung scheint indes bloße schuldrechtliche Verträge (außerhalb des EAV nach § 291 AktG) nicht anerkennen zu wollen.<sup>79</sup> In diese Richtung ist auch die Aussage zu verstehen, dass die Eintragung des EAV eine Frage des ausländischen Gesellschaftsrechts sei und damit die Eintragung in das Handelsregister des (inländischen) Organträgers nicht ausreiche.<sup>80</sup> Da die Wirksamkeit des EAV vom jeweiligen Gesellschaftsstatut abhängt, sollte eine Eintragung im ausländischen Handelsregister der Tochtergesellschaft lediglich dann erforderlich sein, wenn dies für die Wirksamkeit erforderlich ist. Entscheidend sollte sein, dass sämtliche Akte vollzogen sind, die zur Wirksamkeit des Vertrages im Ausland führen.<sup>81</sup> Praktikable Lösungen sind auch europarechtlich geboten.

Die durch das Erfordernis des EAV herbeigeführten Unsicherheiten und Beschränkungen führen zu erheblichen Benachteiligungen transnational tätiger Konzerne. In diesem Sinne bleibt zu hoffen, dass schnellstmöglich eine gesetzliche oder gerichtliche Klärung im Sinne einer praxisnahen und europafreundlichen Handhabung erfolgt.

## 2.5 Berücksichtigung mittelbarer Diskriminierungen

Bei den Urteilen zu den Rs. *Marks & Spencer, Oy AA* und *X-Holding* darf nicht übersehen werden, dass sich der EuGH ausschließlich mit der Frage der *laufenden* Verlust- bzw. Gewinnverrechnung befasst hat. Daraus darf aber nicht abgeleitet werden, dass die nationale Begrenzung im Allgemeinen, also hinsichtlich sämtlicher verbundener Konsequenzen, gebilligt wurde.<sup>82</sup> Damit drängt sich die Frage nach mittelbaren Diskriminierungen auf.<sup>83</sup>

Nach wiederholter Auffassung von GA *Kokott*<sup>84</sup> ist deshalb richtigerweise für jeden steuerlichen Vorteil, der im Rahmen einer Konzernbesteuerung gewährt wird, gesondert zu prüfen.<sup>85</sup> Dies hat auch der EuGH in jüngster Rechtsprechung zur Rs. *Groupe Steria v.* 2.9.2015<sup>86</sup> klar zum Ausdruck gebracht. Gruppenbesteuerungssysteme bieten mangels Dividendenausschüttung insbesondere auch Vorteile durch die Vermeidung einer Schachtelstrafe. Bei strikter Inlandsbegrenzung ist insofern mittelbar ein Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit festzustellen, bei dem ein schlüssiger

Rechtfertigungsgrund nicht ersichtlich ist.<sup>87</sup> In dem verhandelten Sachverhalt der Rs. *Groupe Steria* hat der EuGH entsprechend entschieden, dass die Anwendung der französischen 5%igen Schachtelstrafe für reguläre Dividenden bei gegenwärtig fehlender Möglichkeit zur Einbindung einer EU-ausländischen Tochtergesellschaft in die französische Gruppenbesteuerung nicht europarechtskonform ist. Insbesondere sei eine Rechtfertigung auch durch die Notwendigkeit der Wahrung der Besteuerungsbefugnisse nicht möglich. Da diesbezüglich eindeutige Parallelen zu § 8b Abs. 5 KStG abzuleiten sind, sind – unter Beachtung der weiteren Organschaftsvoraussetzungen – für Gewinnabführungen auch im internationalen Kontext keine fiktiven nichtabzugsfähigen Betriebsausgaben nach § 8b Abs. 5 KStG mehr anzunehmen.<sup>88</sup>

Es sprechen daneben überzeugende Gründe dafür, derartige Schlussfolgerungen auch auf die gewerbsteuerliche Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 GewStG im grenzüberschreitenden Fall (dh Zinszahlung von der inländischen Mutter- an die ausländische Tochtergesellschaft) zu übertragen.<sup>89</sup> Aller

Kessler/Arnold: National begrenzte Organschaft (IStR 2016, 226)

233

dings steht hierfür die derzeitige (wenig überzeugende) BFH-Rechtsprechung eindeutig entgegen.<sup>90</sup>

Zu verweisen ist des Weiteren auf die Zinsschranke (§ 4h EStG). Während die Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse als Rechtfertigungsgrund jedenfalls hinsichtlich der bei Organschaft bestehenden Möglichkeit zur Einbeziehung der Zinserträge der Organgesellschaft beim Organträger dienen könnte<sup>91</sup>, bleibt der im Rahmen der sog. *Escape-Klausel* zu führende Eigenkapitalvergleich uE kritisch. Bei bestehender Organschaft werden die zugehörigen Gesellschaften nicht getrennt betrachtet, sondern gelten als ein einziger „Organbetrieb“ (§ 15 S. 1 Nr. 3 KStG). Sofern der Organkreis alle konsolidierten Betriebe umfasst, sind die Eigenkapitalquoten von Konzern und „Organbetrieb“ identisch, die Zinsschranke greift mithin nicht. Soweit zum Konzern auch ausländische Gesellschaften gehören, zählen diese möglicherweise nicht zu einem Organkreis. Damit besteht die Gefahr einer schädlichen Schlechterstellung.

### 3. Fazit

Die in den vergangenen Jahren hinsichtlich der deutschen Organschaftsregelungen (ohnehin größtenteils gezwungenermaßen) umgesetzten Anpassungsschritte<sup>92</sup> deuten durch eine zumindest gewisse Öffnung zwar einen Paradigmenwechsel des Gesetzgebers an. Letztendlich handelt es sich jedoch lediglich um Mindestanpassungen, die deutlich enttäuschen. Neben der dargestellten, weiterhin bestehenden europarechtlichen Kritik ist stets zu bedenken, dass ein attraktives Gruppenbesteuerungssystem insbesondere auch ein Standortmerkmal im internationalen Wettbewerb darstellt. Die gegenwärtigen europarechtlichen Entwicklungen (siehe insbesondere die EuGH-Entscheidung in der Rs. *SCA Group Holding*) zeigen zudem, dass Proaktivität seitens des Gesetzgebers möglicherweise auch angezeigt ist, um sich nicht der Gefahr eines ungewollten Verlustes von Besteuerungssubstrat auszusetzen. Der Gesetzgeber wäre insofern gut beraten, eine attraktive und einfach handhabbare Lösung zu realisieren, die der Flickschusterei<sup>93</sup> ein Ende bereitet.

\* Prof. Dr. Wolfgang Kessler, StB, ist Inhaber des Lehrstuhls für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre der Albert-Ludwigs-Universität Freiburg i.Br. und Gründungsgesellschafter der Tax Academy. Dr. Niels Arnold, StB, dhmp GmbH & Co. KG, Karlsruhe mit den Beratungsschwerpunkten Internationales StR, GrEST und Immobilienbesteuerung. Er ist Studiengangsmanger des MBA International Taxation Universität Freiburg.

1 Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und FDP v. 26.10.2009, 13 f. ([http://www.csu.de/common/\\_migrated/csucontent/091026\\_koalitionsvertrag.pdf](http://www.csu.de/common/_migrated/csucontent/091026_koalitionsvertrag.pdf)).

2 Siehe ausführlich zu den Modellen und insbes. dem sog IFSI-Modell: *Haas/Herzig/Hirte/Kessler/Kröner/Rennings/Rödter*, IFSI-Schrift 471, 2011; siehe für ein Plädoyer für eine grenzüberschreitende Gruppenbesteuerung: *Kessler*, FS Herzig, 2010, 287 ff.

3 Bericht der Bund-/Länder-Arbeitsgruppe zur Reform der Verlustverrechnung und Gruppenbesteuerung v. 11.11.2011. Siehe auch in diesem Kontext das Grünbuch der Deutsch-Französischen Zusammenarbeit v. 6.2.2012; beides auf der Internetseite des BMF abrufbar.

4 *Kessler/Arnold* in *Kessler/Kröner/Köhler*, Konzernsteuerrecht, 3. Aufl. 2016, § 8.

5 Je nach Betonung der „rechtlichen Vielfalt“ oder der „wirtschaftlichen Einheit“ der Konzerngesellschaften folgen die gegenwärtigen Konzeptionen einer Gruppenbesteuerung entweder dem Einzelbilanz- oder dem Einheitskonzept. Innerhalb dieser Unterteilung sind in Europa im Wesentlichen die folgenden Konzepte zu unterscheiden: System der Vollkonsolidierung (Niederlande); Ergebniszusammenrechnung auf Ebene der Obergesellschaft nach getrennter Ermittlung (Dänemark, Frankreich, Italien, Luxemburg, Österreich, Polen, Portugal, Spanien); Konzerninterne Verlustübertragung (Großbritannien, Irland, Lettland, Litauen, Malta, Zypern) ggf. im Wege von Ausgleichszahlungen (Finnland, Schweden, Norwegen); *IBFD*, Country Analyses, Corporate Taxation, 2015, Kap. 8 zu den jeweiligen Ländern ([www.ibfd.org](http://www.ibfd.org)).

6 Vgl. *Schmidt/Heinz* Stbg 2006, 60 (61) mwN.

7 Vgl. *Grotherr* RIW 1994, 1031 f.

8 Zum ursprünglichen Vorschlag der EG-Verlustrichtlinie: *Eggeis*, IWB Aktuell Nr. 18 v. 25.9.1992; *Endres* RIW 1994, 580; *Paetsch*, Grenzüberschreitende Verlustberücksichtigung im Europäischen Binnenmarkt, 2004; sowie zum geänderten Vorschlag für eine Verordnung über das Statut der Europäischen Aktiengesellschaft: Vorschlag für eine Verordnung des Rates über das Statut der Europäischen Aktiengesellschaft v. 30.7.1991, KOM (91) 174 endg., BT-Drs. 12/1004.

9 Mitteilung der Kommission an den Rat, das Europäische Parlament und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss – Steuerliche Behandlung von Verlusten bei grenzübergreifenden Sachverhalten (SEK(2006) 1690, KOM/2006/02'824 endg.).

10 Kommission der Europäischen Gemeinschaften, KOM(2006), 824 (konzerninterner Verlustübertrag; Abzugs-/Hinzurechnungsmethode; konsolidierter Gewinn).

11 Siehe auch *Kahle/Schulz* FR 2013, 49.

12 Zuletzt von der italienischen Präsidentschaft am 19.11.2014 (<http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-15756-2014-INIT/de/pdf>).



13

14 Hierbei geht es um die Einführung einer EU-weit einheitlichen Berechnung der Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKB), einer grenzüberschreitenden Verlustnutzung mit Recapture Rule (Phase 1) sowie einer gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB; Phase 2). Die Vorschläge für entsprechende Richtlinien sollen Ende 2016 vorgelegt werden (siehe hierzu [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/common/consultations/tax/relaunch\\_ccctb\\_de.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/consultations/tax/relaunch_ccctb_de.htm)).

15 BFH v. 9.2.2011 – I R 54, 55/10, BStBl. II 2012, 106 = IStR 2011, 345 mAnm *Mössner*. Ausführlich hierzu: *Rödder/Schönfeld* DStR 2011, 886.

16 Die Entscheidung ist im Zusammenhang mit den Tatbestandsmerkmalen zur gewerbsteuerlichen Organschaft im VZ 1999 ergangen, ist jedoch auf die insoweit gleichen Voraussetzungen der körperschaftsteuerlichen Organschaft übertragbar. In dem Streitjahr war für die Begründung einer Organschaft kein Ergebnisabführungsvertrag erforderlich. Im Ergebnis hielt der BFH die in § 14 KStG 1999 iVm § 2 Abs. 2 S. 2 GewStG 1999 beschriebene Beschränkung des Organträgers auf ein Unternehmen mit Geschäftsleitung und Sitz im Inland nicht mit dem Diskriminierungsverbot des Art. 24 Abs. 5 OECD-MA vereinbar. In der Folge sei das Einkommen der Organgesellschaft dem ausländischen Organträger zuzurechnen mit der Folge des Verlusts des deutschen Besteuerungsrechts. Seit dem UfStFG v. 20.12.2001 wurde der doppelte Inlandsbezug insoweit aufgegeben, als lediglich eine inländische Geschäftsleitung gefordert war.

17 Mit Bezug auf die jüngste Entscheidung des EuGH in der Rs. *SCA Group Holding* (C-40/13, IStR 2014, 486): *Lieber* ISR 2014, 278; v. *Brocke/Müller* DStR 2014, 2106; *Schnitger* IStR 2014, 587.

18 EuGH v. 12.6.2014 – C-39-41 C-41/13, *SCA Group Holding ua*, IStR 2014, 486.

19 EuGH v. 12.6.2014 – C-39-41 C-41/13, *SCA Group Holding ua*, IStR 2014, 486; v. 1.4.2014 – C-80/12, *Felixstowe*, ISR 2014, 170 mAnm *Müller* = IStR 2014, 374 im Zusammenhang mit dem britischen Gruppenbesteuerungssystem; v. 27.11.2008 – C-418/07, *Papillon*, Slg. 2008, I-8947 = IStR 2009, 66 im Zusammenhang mit der französischen Gruppenbesteuerung; v. 16.7.1998 – C-264/96, *ICI*, Slg. 1998, I-4695 = DStRE 1998, 636.

20 EuGH v. 12.6.2014 – C-39-41 C-41/13, *SCA Group Holding ua*, IStR 2014, 486; v. 6.9.2012 – C-18/11, *Philipps Electronics*, IStR 2012, 847 mAnm *Schiefer*; v. 1.4.2014 – C-80/12, *Felixstowe*, ISR 2014, 170 mAnm *Müller* = IStR 2014, 374 im Zusammenhang mit dem britischen Gruppenbesteuerungssystem; v. 27.11.2008 – C-418/07, *Papillon*, Slg. 2008, I-8947 = IStR 2009, 66 im Zusammenhang mit der französischen Gruppenbesteuerung; v. 16.7.1998 – C-264/96, *ICI*, Slg. 1998, I-4695 = DStRE 1998, 636.

21 EuGH v. 12.6.2014 – C-39-41 C-41/13, *SCA Group Holding ua*, IStR 2014, 486; vgl. *Schnitger* IStR 2014, 587; v. *Brocke/Müller* DStR 2014, 2106.

22 Daneben erforderte die Regelung eine mindestens 95%ige Beteiligung der Obergesellschaft an der Tochtergesellschaft. Diese Bedingung war im Urteilssachverhalt erfüllt.

23 In Deutschland wären jedenfalls zusätzlich auch die Anforderungen an einen Ergebnisabführungsvertrag zu prüfen. Siehe hierzu ausführlich unten.

24 *Cloer/Kahlenberg* SteuK 2014, 511; *Lieber* ISR 2014, 278; v. *Brocke/Müller* DStR 2014, 2106; *Schnitger* IStR 2014, 587; *Juretzek* GWR 2014, 336; aA *Möhlenbrock* DB 2014, 1582; *Schulz-Trieglaff* IStR 2014, 394; *Sydow* IStR 2014, 480 (484 f.).

25 Insofern bleibt die Umsetzung in der Verantwortung der einzelnen Mitgliedstaaten.

26 Vgl. auch *Schnitger* IStR 2014, 587 (589).

27 Vertragsverletzungsverfahren Nr. 2008/4909.

28 Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts v. 20.2.2013, BGBl. I 2013, 285.

29 Siehe BMF v. 28.3.2011 – IV C 2 – S 2770/09/10001, BStBl. I 2011, 300 = IStR 2011, 436 im Vorgriff auf eine Entscheidung der Europäischen Kommission in dem Vertragsverletzungsverfahren. Da nach der EuGH-Rechtsprechung eine bloße Verwaltungsvorschrift zur Beseitigung einer Diskriminierung nicht geeignet ist, wurde das Vertragsverletzungsverfahren zunächst fortgesetzt. Seit dem 22.3.2012 war darauf folgend eine entsprechende Klage vor dem EuGH anhängig. Daraufhin wurde durch den Gesetzgeber die gegenwärtige Neuregelung umgesetzt.

30 Dies setzt voraus, dass bei einem Zuzug der Geschäftsleitung nach ausländischem Gesellschaftsstatut die sog Gründungstheorie (und nicht die sog Sitztheorie) Anwendung findet und damit kein Verlust der Rechtspersönlichkeit der Gesellschaft eintritt. Nach der Rechtsprechung des EuGH (*Cartesio, Vale*) stellt diese Einschränkung keine europarechtlich unzulässige Diskriminierung dar; EuGH v. 16.12.2008 – C-210/06, *Cartesio*, IStR 2009, 59 mAnm *Richter*; sowie v. 12.7.2012 – C-378/10, *Vale*, NJW 2012, 2715. Der Gründungstheorie folgen bspw. Großbritannien, Niederlande, Finnland, Dänemark und Liechtenstein (siehe *Winter/Marx* DStR 2011, 1101).

31 So wörtlich *Schwenke* ISR 2013, 41 (42 f.).

32 EuGH v. 6.9.2012 – C-18/11, *Philipps Electronics*, IStR 2012, 847 mAnm *Schiefer*.

33 Zweifel bestehen in dieser Konstellation ebenfalls bezüglich des DBA-Diskriminierungsverbots; vgl. *Schwenke* ISR 2013, 41 (43) unter Hinweis auf BFH v. 9.2.2011 – I R 54, 55/10, BStBl. II 2012, 106 = IStR 2011, 345 mAnm *Mössner*.

34 Vgl. *Schwenke* ISR 2013, 41 (43) unter Hinweis auf BFH v. 9.2.2011 – I R 54, 55/10, BStBl. II 2012, 106 = IStR 2011, 345 mAnm *Mössner*.

35 Siehe ausführlich *Jesse* in Lutter/Bayer, Holding-Handbuch, 2015, Rn. 14.541; *Schnitger* IStR 2013, 85; *Micker* IWB 2013, 309; aA *Dötsch/Pung* DB 2013, 305 (306).

36 Erforderlich wäre aber vermutlich zudem, dass ein wirksam abgeschlossener Ergebnisabführungsvertrag vorliegt, da anderenfalls keine Ungleichbehandlung anzunehmen sein sollte; BFH v. 7.12.2012 – I R 30/08, BStBl. II 2012, 507 = IStR 2012, 262 mAnm *Goebel, Küntscher*.

37 EuGH v. 13.12.2005 – C-446/03, *Marks & Spencer*, IStR 2006, 19 mAnm *Englisch* Rn. 55; vgl. vertiefend *Eicker/Röhrbein* Stbg 2006, 117 (117); *Hey* GmbH 2006, 113; *Herzig/Wagner* Der Konzern 2006, 176.

38 Finale Verluste sind insb. bei Verschmelzung (Rs. *A Oy*), Verkauf oder Liquidation der Tochtergesellschaft anzunehmen. Verrechenbar bleiben bei Liquidation aber lediglich die bis dahin entstandenen (laufenden) Verluste. Liquidationsverluste sind auch bei reinen Inlandsfällen im Rahmen einer Organschaft nicht auf den Organträger übertragbar und scheiden daher aus. Unklar bleibt aber insb. die praktische Umsetzung der rückwirkenden Ermittlung im Finalitätsjahr. Gewinne und Verluste müssen grundsätzlich nach deutschem Steuerrecht ermittelt werden (Gebot der Vergleichbarkeit). Fraglich ist aber, ob die entstandenen Verluste „aggregiert“ im Finalitätsjahr oder im Jahr der Entstehung in Deutschland berücksichtigt werden müssen. Der BFH (v. 9.11.2010 – I R 16/10, IStR 2011, 110 mAnm *Homburg*) hat diesbzgl. entschieden, dass ein Verlustabzug allenfalls in dem Jahr infrage kommt, in dem Verluste final werden; vgl. *Frotscher* IStR 2011, 697 (703); *Frotscher* in *Frotscher/Maas*, KStG, § 14 Rn. 60. Auch bleibt unklar, wann von einer schädlichen Steuergestaltung iSd EuGH-Rechtsprechung auszugehen ist. IStR Rs. *A Oy* wäre dies jedenfalls bei Verschmelzung im Grundsatz zu verneinen.

39 Eine Begrenzung im Hinblick auf eine Verrechnung laufender Verluste (bzw. Gewinne) wird als zulässig erachtet; siehe EuGH v. 18.7.2007 – C-231/05, *Oy AA*, IStR 2007, 631 mAnm *Rainer*; sowie v.

- 40 BFH v. 9.11.2010 – I R 16/10, IStR 2011, 110 mAnm *Homburg*; unter Verweis auf die zu finalen Verlusten bei EU-Betriebsstätten ergangene Entscheidung v. 9.6.2010 – I R 107/09, IStR 2010, 663 mAnm *Benecke, Staats*.
- 41 *Schönfeld* IStR 2012, 368 (369); *Ribbrock/Heinsen* BB 2011, 613 (615); *Böing GmbH-StB* 2011, 70; *Homburg* IStR 2011, 110; *Mitschke* IStR 2011, 185.
- 42 So jedenfalls *Benecke/Staats* FR 2012, 809 (817).
- 43 Die Zweifel begründen sich insbes. darin, dass der EuGH in den Urteilen die Frage „finaler“ Verluste nicht anspricht und stattdessen explizit betont, dass Betriebsstätten und Tochtergesellschaft nicht vergleichbar seien. Daneben nimmt der EuGH eine kontinuierliche Minderung der Rechtfertigungsgründe vor, was als Stärkung der Rechte und des Interesses der Mitgliedstaaten an der Sicherung des Steuersubstrates interpretiert wurde (siehe grundlegend *Heurung/Engel/Bresgen GmbH* 2013, 638 [642]). Daraus wurde teilweise geschlossen, dass die Rechtsprechung zu finalen Verlusten von Betriebsstätten nicht auf Tochtergesellschaften übertragen werden könne. Das Finalitätskriterium habe danach seit der Entscheidung zur Rs. *X-Holding* keine Bedeutung mehr für Konzernfälle: *Schulz-Trieglaff* IStR 2011, 244; *Mitschke* FR 2011, 24; *Mitschke* IStR 2011, 185; *Benecke/Staats* IStR 2010, 668; *Günkel* Ubg 2010, 603 (611); zur uE zutreffenden aA: *Lieber jurisPR-SteuerR* 20/2012, Anm. 5; *Schwenke* IStR 2011, 368; *Englisch* IStR 2010, 213; *Pache/Englert* IStR 2010, 448; *Eisenbarth/Hufeld* IStR 2010, 309; *Graw* DB 2010, 2469; Zweifelnd: *Frotscher* IStR 2011, 697; *Heurung/Engel/Thiedemann* FR 2011, 212 (215); v. *Brocke* DStR 2010, 964.
- 44 Insbesondere sollte die Tatsache, dass der EuGH finale Verluste im Urteil nicht erwähnt hat, schlicht darauf zurückzuführen sein, dass es im Rechtsstreit lediglich um die Frage der Berücksichtigung laufender Verluste ging.
- 45 EuGH v. 21.2.2013 – C-123/11, *A Oy*, IStR 2013, 239 mAnm *Ditz, Quillitzzsch*.
- 46 *Musil* FR 2013, 370 (374 ff.); *Böing* BB 2013, 867; *Schiefer/Quinten* IStR 2013, 261; *Ditz/Quillitzzsch* IStR 2013, 239; aA *Mitschke* IStR 2013, 209; *Schulz-Trieglaff* IStR 2013, 216; *Benecke/Staats* FR 2012, 809 (817). Diese Auffassung geht ebenfalls aus EuGH v. 7.11.2013 – C-322/11, *K*, IStR 2013, 913 mAnm *Benecke, Staats*; sowie jüngst v. 3.2.2015 – C-172/13, *Europäische Kommission/Vereinigtes Königreich und Nordirland*, IStR 2015, 137 (Vertragsverletzungsverfahren nach Art. 258 AEUV) hervor.
- 47 Die Deutlichkeit des Rückbezugs auf die Grundsätze der Rs. *Marks & Spencer* ist sicherlich auch ein Resultat darauf, dass GA *Kofof* in ihren Schlussanträgen (ebenfalls bereits in den Rs. *Oy AA*, *X-Holding* oder auch *Lidl Belgium*) die Aufgabe der Grundsätze zu finalen Verlusten sehr restriktiv in Frage gestellt hat.
- 48 Offengelassen wurde jedoch weiterhin die *in praxi* relevante Frage, wann im Einzelfall von derart finalen Verlusten gesprochen werden könne. Dies sei durch das jeweilige nationale Gericht zu ermitteln. Unklar blieb auch die zweite Vorlagefrage, nach welchen Regeln die Höhe der Verluste zu bestimmen sei. Nach Unionsrecht sei lediglich vorgegeben, dass der Anwenderstaat dieselben Regeln anzuwenden habe, wie bei rein innerstaatlichen Vorgängen.
- 49 BFH v. 5.2.2014 – I R 48/11, IStR 2014, 377 mAnm *Mitschke*; sowie jüngst FG Hamburg v. 6.8.2014 – 2 K 355/12, IStR 2015, 661 mAnm *Kögel* (unter Hinweis auf EuGH v. 7.11.2013 – C-322/11, *K*, IStR 2013, 913 mAnm *Benecke, Staats*), n. rkr., NZB eingelegt, Az. BFH: I B 95/14; FG Hamburg v. 23.9.2014 – 6 K 224/13, rkr., IStR 2015, 405 mAnm *Barche*.
- 50 Herausgestellt wurde zudem die bereits in Rs. *Marks & Spencer* (Rn. 46) und Rs. *Oy AA* (Rn. 55) zu findende Einschränkung einer Dispositionsmöglichkeit. Insofern kann einer Versagung der Verlustanerkennung bei Steuergestaltungen gerechtfertigt sein, die Zeitpunkt und Ort der Nutzung als reine Disposition im Sinne einer Option für den Steuerpflichtigen erscheinen lassen.
- 51 Nach Rn. 51 des Urteils kommt es für die Anerkennung finaler Verluste darauf an, dass die Muttergesellschaft die endgültige Unmöglichkeit der Verlustnutzung nach dem konkreten ausländischen Steuerrecht der Tochtergesellschaft nachweist.
- 52 So aber: *Hruschka* DStR 2013, 392 (397); *Mitschke* IStR 2011, 185 (188).
- 53 EuGH v. 17.12.2015 – C-388/14, *Timac Agro*, IStR 2016, 74 mAnm *Benecke, Staats*; Schlussanträge des GA *Wathelet* v. 3.9.2015 – C-388/14, IStR 2015, 738 mAnm *Kippenberg*; FG Köln v. 19.2.2014 – 13 K 3906/09, IStR 2014, 733 mAnm *Mitschke*.
- 54 IStR 2016, 74 mAnm *Benecke, Staats*.
- 55 Vgl. ausführlich *Schnitger* IStR 2016, 72 (73).
- 56 Der Wortlaut erfasst auch sämtliche Fälle, in denen negative ausländische Einkünfte der Organgesellschaft oder des Organträgers der Anrechnungsmethode unterliegen. In diesem Fall ist nach dem Gesetzestext davon auszugehen, dass eine Berücksichtigung im Inland ausscheiden soll. Die durch den Finanzausschuss im Gesetzgebungsverfahren vorgeschlagene Version sah hingegen noch eine deutlich klarere Eingrenzung auf doppelt ansässige Gesellschaften mit Drittstaat-Bezug (*Philipps Electronics*) vor. Vgl. ausführlich zu überschneidenden Wirkungen *Schwenke* IStR 2013, 41 (43 f.).
- 57 BFH v. 7.12.2011 – I R 30/08, BStBl. II 2012, 507 = IStR 2012, 262 mAnm *Goebel, Küntscher* im Anschluss an EuGH v. 21.7.2011 – C-397/09, *Scheuten Solar*, IStR 2011, 590 mAnm *Sydow* Rn. 19. Vorliegend ging es um eine Nichtanwendung des § 8 Nr. 1 GewStG.
- 58 BFH v. 7.12.2011 – I R 30/08, BStBl. II 2012, 507 = IStR 2012, 262 mAnm *Goebel, Küntscher*.
- 59 Vgl. *Winter/Marx* DStR 2011, 1101 (1104). Beide Länder folgen allerdings der Sitztheorie, so dass eine Verlegung des Verwaltungssitzes nach Deutschland nicht möglich ist. Insofern scheidet die Einrichtung einer grenzüberschreitenden Organschaft nach derzeitigem deutschem Steuerrecht in diesen Ländern.
- 60 Vgl. *Winter/Marx* DStR 2011, 1101 (1104).
- 61 Vgl. *Frotscher* (Fn. 38), § 14 Rn. 53; *Winter/Marx* DStR 2011, 1101 (1104); *Herzig/Wagner* DStR 2006, 1 (9); *Scheunemann* IStR 2005, 303 (310).
- 62 Vgl. v. *Brocke* DStR 2010, 964; *Homburg* IStR 2010, 246; *Englisch* IStR 2006, 22; *Endres/Günkel* WPg Sonderheft 2006, 2 (9); *Herzig/Wagner* DB 2005, 1; *Kleinert/Nagler/Rehm* DB 2005, 1869.
- 63 Vgl. v. *Brocke* DStR 2010, 964; *Homburg* IStR 2010, 246 (251); *Rublack* FR 2010, 791 (796); *Herzig/Wagner* DB 2005, 1; *Kleinert/Nagler/Rehm* DB 2005, 1869.
- 64 Vgl. *Frotscher* (Fn. 38), § 14 Rn. 53; *Mitschke* IStR 2011, 185; *Witt* Ubg 2010, 737 (742); *Köhler* DStR 2007, 597 (der vertritt, dass sich eine Verlustverrechnung nur rechtfertigen lässt, soweit der Organträger gleichzeitig auch zivilrechtlich Verantwortung übernimmt).
- 65 Für *Gosch* ist die Forderung nach einem Vertrag „minderer Art“ unionsrechtlich nicht zwingend, da das ausländische Recht den Abschluss eines EAV verhindert, nicht Deutschland. Die Entscheidung des EuGH in der Rs. *X-Holding* sei dahingehend zu verstehen, dass kein Verstoß gegen EU-Recht bestehe, wenn ein grenzüberschreitender Gruppenzugang durch nationale Vorschriften erschwert wird: *Gosch* IWB 2012, 694 (696).
- 66 Vgl. *Frotscher* (Fn. 38), § 14 Rn. 54; *Dötsch* in *Dötsch/Pung/Möhlenbrock*, KStG, 83. EL Dez. 2015, § 14 Rn. 59b; *Schönfeld* IStR 2012, 368 (370) (der argumentiert, dass dann auch ein konkludent geschlossener Vertrag durch entsprechendes Verhalten ausreichen müsse); *Mitschke* IStR 2010, 185; *Witt* Ubg 2010, 737; siehe aber BFH v. 13.10.2010 – I R 79/09, DStRE 2011, 223, in dem der BFH unter Verweis auf die EuGH-Entscheidung in der Rs. *X-Holding BV* jedenfalls am Rande Zweifel erhebt, dass das Erfordernis des EAV gegen Unionsrecht verstößt.

- 68  
69 BFH v. 9.11.2010 – I R 16/10, IStR 2011, 110 mAnm *Homburg*. Ebenso: *Ribbrock/Heinsen* BB 2011, 613 (615).
- 70 EuGH v. 8.3.2001 – C-397/98, C-410/98, *Metallgesellschaft*, Slg. 2001, I-1727 = IStR 2001, 215 mAnm *Lehner*; *Homburg* schließt aus dem Urteil in Bezug auf BFH v. 9.11.2010 (I R 16/10, IStR 2011, 110 mAnm *Homburg*), dass noch nicht einmal ein Antrag, der dem EAV möglichst nahekommt, verlangt werden könne.
- 71 BFH v. 7.12.2011 – I R 30/08, BStBl. II 2012, 507 = IStR 2012, 262 mAnm *Goebel, Küntscher* im Anschluss an EuGH v. 21.7.2011 – C-397/09, *Scheuten Solar*, IStR 2011, 590 mAnm *Sydow* Rn. 24.
- 72 BFH v. 7.12.2011 – I R 30/08, BStBl. II 2012, 507 = IStR 2012, 262 mAnm *Goebel, Küntscher* im Anschluss an EuGH v. 21.7.2011 – C-397/09, *Scheuten Solar*, IStR 2011, 590 mAnm *Sydow* Rn. 25 f.
- 73 Abzulehnen wäre die Auffassung, dass sich die Gestaltung im konkreten Einzelfall an den rechtlichen Gegebenheiten des ausländischen Staates zu orientieren habe. Die unterschiedliche Behandlung in verschiedenen Ländern würde ebenfalls einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit in Bezug auf einzelne Mitgliedstaaten bedeuten. Eine Ungleichbehandlung im Vergleich zum reinen Inlandsfall wäre indes nicht problematisch, da nach der EuGH-Rechtsprechung eine Inländerdiskriminierung insoweit nicht im Verantwortungsbereich des EuGH liegt: EuGH v. 26.1.1993 – C-112/91, *Werner*, Slg. 1993, I-429 = NJW 1993, 995.
- 74 *Frotscher* (Fn. 38), § 14 Rn. 327c; *Dötsch* (Fn. 67), § 14 Rn. 59b u. § 17 Rn. 10; *Benecke/Schnitger* IStR 2013, 143 (145) (die diese Schlussfolgerung bereits aus dem Wortlaut des § 17 Abs. 1 KStG ableiten); *Schnitger* IStR 2013, 82; *Winter/Marx* DStR 2011, 1101 (1103), *Micker* IWB 2013, 309 (313).
- 75 Vgl. *Winter/Marx* DStR 2011, 1101 (1103). Die Voraussetzungen gelten bereits bei inländischen Gesellschaften. Inwieweit die Verlustübernahmeerklärung zulässig ist, bestimmt sich nach dem Gesellschaftsstatut des Organträgers (*Richter/Braun* GmbHR 2012, 18 [23]).
- 76 *Mitschke* IStR 2011, 185; *Mitschke* DStR 2010, 1368; *Witt* Ubg 2010, 737 (741); In diesem Sinne auch Niedersächsisches FG v. 11.2.2010, 6 K 406/08, IStR 2010, 260 mAnm *Kippenberg* (Vorinstanz zu BFH v. 9.11.2010 – I R 16/10, IStR 2011, 110 mAnm *Homburg*). Diese Auffassung ist im Schrifttum größtenteils auf Ablehnung gestoßen: *Hey* StuW 2010, 301 (314); *Graw* DB 2010, 2469; v. *Brocke* DStR 2010, 964. Für eine nur tatsächliche Verlustübernahme in Form einer gelebten Organschaft: *Homburg* IStR 2011, 111; *Kleinert/Nagler/Rehm* DB 2005, 1869; *Heurung/Engel/Thiedemann* FR 2011, 212 (219). Für ein „Gewinnpooling“ auf vertraglicher Basis: *Rublack* FR 2010, 791 (794); aA *Frotscher* (Fn. 38), § 14 Rn. 327e, der sowohl die Gewinn- als auch Verlustübernahme als zwingend ansieht.
- 77 *Winter/Marx* DStR 2011, 1101 (1106). Im Kern geht es hier um die Frage, ob der EAV als erfüllt anzusehen ist, wenn der nach ausländischem Handelsrecht ermittelte Gewinn an die Muttergesellschaft weitergeleitet wird.
- 78 Vgl. ausführlich hierzu *Schönfeld* IStR 2012, 368 (371 f.) (Fall 4), der richtigerweise davon ausgeht, dass im Grundsatz lediglich für Gewinne einer deutschen Betriebsstätte eine Besteuerung erfolgen kann. *Henkel* in Mössner, Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 2012, Rn. 6.142.
- 79 OFD Karlsruhe v. 16.1.2014, S-2770/52/2 – St 221, FR 2014, 434 = BeckVerw 281800.
- 80 OFD Karlsruhe v. 16.1.2014, S-2770/52/2 – St 221, FR 2014, 434 = BeckVerw 281800.
- 81 Vgl. *Winter/Marx* DStR 2011, 1101 (1106); ist indes eine Eintragung nach ausländischem Recht gefordert, muss diese erfolgen.
- 82 So jedenfalls *Dötsch* (Fn. 67), § 14 Rn. 25, für den es inzwischen als gesichert erscheint, dass die nationale Begrenzung der Organschaft im Grundsatz mit EU-Recht vereinbar ist.
- 83 Für eine Berücksichtigung entsprechender Begünstigungen bei grenzüberschreitender Organschaft: *Meilicke*, FS Herzig, 2010, 231; *Schönfeld* IStR 2012, 368 (370); aA *Dötsch* (Fn. 67), § 14 Rn. 164.
- 84 Zuletzt in den Schlussanträgen zur Rs. *Groupe Steriav*. 11.6.2015 – C-386/14, IStR 2015, 563 (565) mAnm *Schiefer* Rn. 32 ff.; mit Verweis auf die Schlussanträge zur Rs. *X-Holding BV* (19.11.2009 – C-337/08, BeckRS 2009, 71310).
- 85 Auch der BFH geht davon aus, dass für einzelne Vorteile der Organschaft getrennt zu prüfen ist; BFH v. 7.12.2011 – I R 30/08, BStBl. II 2012, 507 = IStR 2012, 262 mAnm *Goebel, Küntscher* Rn. 19 unterscheidet zwischen Verlustverrechnung und Hinzurechnungsverzicht nach § 8 Nr. 1 GewStG.
- 86 EuGH v. 2.9.2015 – C-386/14, *Groupe Steria*, IStR 2015, 782.
- 87 Ebenso *Schönfeld* IStR 2012, 368 (370 f.). Explizit GA *Kokott* in den Schlussanträgen zur Rs. *Groupe Steriav*. 11.6.2015 – C-386/14, IStR 2015, 563 (565) mAnm *Schiefer* Rn. 32 ff.
- 88 EuGH v. 2.9.2015 – C-386/14, *Groupe Steria*, IStR 2015, 782; siehe ausführlich: *Schnitger* IStR 2015, 772; *Linn* IWB 2015, 819.
- 89 Ebenso: unter Hinweis auf die gegenwärtige (aus seiner Sicht zurecht nicht endgültig überzeugende) Rechtsprechung (BFH v. 17.9.2014 – I R 30/13, IStR 2015, 28): *Schnitger* IStR 2015, 772 (774); Befürwortend: *Linn* IWB 2015, 819 (824).
- 90 BFH v. 17.9.2014 – I R 30/13, IStR 2015, 28.
- 91 *Schnitger* IStR 2015, 772 (774); *Linn* IWB 2015, 819 (824).
- 92 Im Wesentlichen durch Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts v. 20.2.2013, BGBl. I 2013, 285, das AIFM-StAnpG v. 18.12.2013 (BGBl. I 2013, 4318) sowie Gesetz zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften v. 25.7.2014 (BGBl. I 2014, 1266).
- 93 So ebenfalls *Schnitger* IStR 2014, 587 (591) im Zusammenhang mit den Anmerkungen zum EuGH in der