

**Einkommensermittlung, Einkommenszurechnung
und steuerlicher Ausgleichsposten bei
Organschaften: Rechtliche Grundlagen,
Ermittlungs- und Fortschreibungssystematik,
Besondere Fälle**

Thilo Blome und Michael Weidmann
Studiengang: Master of Arts in Taxation

Inhaltsverzeichnis

1	Einleitung	3
2	Voraussetzungen der ertragsteuerlichen Organschaft	4
	2.1 Finanzielle Eingliederung	4
	2.2 Gewinnabführungsvertrag	5
3	Ermittlung und Fortschreibungssystematik	6
	3.1 Einkommensermittlung	6
	3.2 Einkommenszurechnung	7
	3.3 Steuerlicher Ausgleichposten	8
4	Organschaft im grenzüberschreitenden Kontext	9
	4.1 Grenzüberschreitender Gewinnabführungsvertrag	9
	4.2 Grenzüberschreitende Verlustabzugssperre	11
5	Fazit	11
	Literaturverzeichnis	12
	Abbildungsverzeichnis	12
	Abkürzungsverzeichnis	13

1. Einleitung

Obgleich das Gesetz nach §14 KStG i.V.m. § 291 ff. AktG eine steuerliche Organgesellschaft in Deutschland vorsieht, so kann das Gesetz als nur bedingt auf den ausländischen Raum bezogen werden. Dies liegt in den notwendigen Voraussetzungen, die zur Eingehung einer steuerlichen Organschaft erforderlich sind, begründet. Konzerne sind heute regelmäßig grenzüberschreitend tätig, mithin stellt sich die Frage, wie auch hier eine steuerliche Konsolidierung erreicht werden kann.

Liegen die Voraussetzungen zur Begründung einer steuerlichen Organschaft vor, so treten die Rechtsfolgen einhergehend mit allen Konsequenzen (Einkommensermittlung, Einkommenszurechnung, steuerlicher Ausgleichsposten etc.) ein. Beginn ist der Zeitpunkt, indem das Wirtschaftsjahr der Organgesellschaft endet, indem der Gewinnabführungsvertrag wirksam wird und die sonstigen Organschaftsvoraussetzungen vorliegen.

In den nachfolgenden Kapiteln soll im ersten Schritt eine fundierte Darstellung der notwendigen Voraussetzungen zur Begründung einer steuerlichen Organschaft erfolgen. Der darauffolgende zweite Schritt beinhaltet schließlich eine Auseinandersetzung der Einkommensermittlung und Fortschreibungssystematik, die sich aus der Begründung einer steuerlichen Organschaft ergeben. Ein Einblick Organschaft im grenzüberschreitenden Kontext im Zusammenhang mit der grenzüberschreitenden Verlustabzugssperre rundet die Arbeit ab.

2. Voraussetzungen der ertragsteuerlichen Organschaft

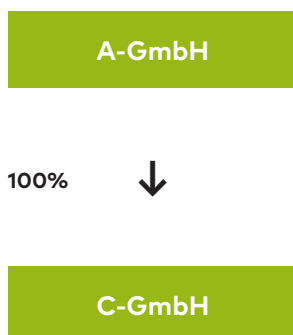
2.1 Finanzielle Eingliederung

Zur Begründung einer ertragsteuerlichen Organschaft sind zwei Voraussetzungen zwingend notwendig. Die erste ist die finanzielle Eingliederung, wodurch die Organgesellschaft in das Unternehmen des Organträgers finanziell eingegliedert wird. Die zweite zwingende Voraussetzung ist der Gewinnabführungsvertrag und wird in Kapitel 2.2 genauer erläutert.

Die finanzielle Eingliederung ist nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG gegeben, wenn der Organträger von Beginn des Wirtschaftsjahres an ununterbrochen die Stimmrechtsmehrheit an der Organgesellschaft besitzt¹ – dieser Fall bezeichnet eine unmittelbare Beteiligung. Eine finanzielle Eingliederung, die nur auf einer Verschuldung beruht reicht indes nicht aus.

Durch die Stimmrechtsmehrheit wird erreicht, dass der Organträger zur tatsächlichen Durchsetzung seines Willens befähigt ist und eine abweichende Willensbildung durch die Organgesellschaft nicht möglich ist. Dabei ist zu beachten, dass nur Stimmrechtsanteile gelten, die dem Organträger selbst zuzurechnen sind. Die Zurechnung zu Angehörigen oder nahe stehenden Personen reicht nicht aus.²

Unmittelbare Beteiligung A an C



Mittelbare Beteiligung A an C

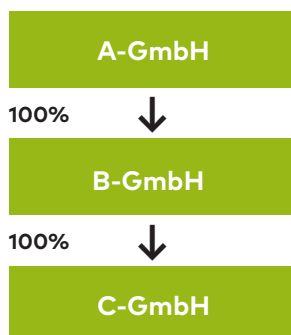


Abbildung 1: Unmittelbare / Mittelbare Beteiligung
Quelle: Vgl. Feldgen, BB 2010, S. 287

Wie in Abbildung 1 dargestellt reichen neben unmittelbaren auch mittelbare Beteiligungen für eine finanzielle Eingliederung i. S. des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 KStG aus.³ Dabei unterliegen die zwischengeschalteten Gesellschaften stets selbst den Voraussetzungen der finanziellen Eingliederung.

Bei der Berechnung des Stimmrechtsanteils bei mittelbarer Beteiligung ist die Zusammenrechnung der Anteile mehrerer vermittelnder Gesellschaften ebenso erlaubt wie die Addition mittelbarer und unmittelbarer Beteiligungen.⁴

¹ Vgl. Kessler / Kröner / Köhler, Konzernsteuerrecht, 2008, S. 196.

² Vgl. Förtschle / Grottel / Schmidt / Schubert / Winkeljohann, Beck'scher Bilanzkommentar, 2014, S. 1025.

³ Vgl. Förtschle / Grottel / Schmidt / Schubert / Winkeljohann, Beck'scher Bilanzkommentar, 2014, S. 1025.

⁴ Vgl. Kessler / Kröner / Köhler, Konzernsteuerrecht, 2008, S. 196.

2.2 Gewinnabführungsvertrag

Die zweite zwingende Voraussetzung für das Vorliegen einer Organschaft i. S. des § 14 KStG ist ein auf mindestens fünf Jahre abgeschlossener Gewinnabführungsvertrag gem. § 291 Abs. 1 AktG, der während der gesamten Geltungsdauer tatsächlich durchgeführt wird.⁵

Inhalt des Vertrages ist die Pflicht der Organgesellschaft ihren gesamten Gewinn an den Organträger abzuführen.⁶ Als Gewinn ist dabei der Jahresüberschuss zu betrachten. Im gleichen Maße verpflichtet der Gewinnabführungsvertrag zur Übernahme der Verluste einer Organgesellschaft. Die Wirksamkeit des Gewinnabführungsvertrags richtet sich im Allgemeinen danach, dass er schriftlich abgeschlossen wird, birgt aber je nach Gesellschaftsform noch manche Spezifikation. So muss zudem bei nach § 319 bis § 327 AktG nicht eingegliederten Aktiengesellschaften bzw. KGaA eine Eintragung des Gewinnabführungsvertrags in das Handelsregister vorgenommen werden.⁷ Ist die Organgesellschaft eine GmbH so ist zusätzlich erforderlich, dass die Gesellschafterversammlung der beherrschten und der herrschenden Gesellschaft dem Vertrag zustimmen und der Zustimmungsbeschluss der beherrschten Gesellschaft notariell beurkundet wird.⁸

Der Gewinnabführungsvertrag muss mindestens auf fünf Jahre abgeschlossen sein und gilt gemäß § 14 Abs. 1 Satz 2 KStG erstmals für das Kalenderjahr, in dem das Wirtschaftsjahr der Organgesellschaft endet, in dem der Gewinnabführungsvertrag wirksam wird. Der Vertragswortlaut muss somit unbedingt die Zeitdauer des Gewinnabführungsvertrags beinhalten.

⁵ Vgl. § 14 Abs. 1 Nr. 1,2 KStG.

⁶ Vgl. Kessler/Kröner/Köhler, Konzernsteuerrecht, 2008 S.205.

⁷ Vgl. Günther: Organschaft, in: Braun/Günther (Hrsg.): Das Steuer-Handbuch, ABC-Praxis des Steuerrechts, 54. Ergänzungslieferung, 2013, Rn. 13.

⁸ Vgl. Günther: Organschaft, in: Braun/Günther (Hrsg.): Das Steuer-Handbuch, ABC-Praxis des Steuerrechts, 54. Ergänzungslieferung, 2013, Rn. 13.

3. Ermittlung und Fortschreibungssystematik

3.1 Einkommensermittlung

Die Einkommensermittlung bei bestehender Organschaft wird in zwei Abschnitte aufgeteilt. In einem ersten Schritt erfolgt die Ermittlung des Einkommens auf Ebene der Organgesellschaft zunächst getrennt und losgelöst von der Einkommensermittlung auf Organträgerebene.⁹ Hierbei wird die Organgesellschaft als eigenständiges Körperschaftsteuersubjekt behandelt - der Gewinnabführungsvertrag wird vorerst außer Acht gelassen. Das zuzurechnende Einkommen ist demnach auf Grundlage der Vorschriften zu ermitteln, die allgemein nach dem Körperschaftsteuergesetz gelten.

Die Vorschriften des KStG und des EStG für die Ermittlung des zuzurechnenden Einkommens gelten allerdings nicht ausnahmslos. So sind besondere Vorschriften des § 15 KStG zu beachten.

Ein Verlustabzug ist bei der Organgesellschaft nicht zulässig, da das Einkommen dem Organträger zugerechnet wird (§ 10d EStG).¹⁰ Die Verluste der Organgesellschaft aus vororganschaftlicher Zeit gelten als „eingefroren“ und können erst bei nicht mehr Bestehen der Organschaft wieder genutzt werden. Ebenfalls gilt die Anwendung der Zinsschranke als nicht zulässig, da Organträger und Organgesellschaft als ein Betrieb gelten (§ 4h EStG).¹¹ Darüber hinaus sind sowohl die Beteiligungen an anderen Körperschaften und Personenvereinigungen (§ 8b Abs. 1 bis 6 KStG) als auch der Übernahmeverlust (§ 4 Abs. 6 UmwStG) erst bei der Ermittlung des Einkommens des Organträgers anzuwenden.

Die spätere Anwendung auf Ebene des Organträgers dient dem Zweck, dass das auf die Organgesellschaft anzuwendende Recht nicht missbräuchlich vom Organträger in Anspruch genommen wird. Für die Organgesellschaft ist das KStG verpflichtend, da es sich immer um eine Kapitalgesellschaft handelt, wohingegen für die Einkommensermittlung des Organträgers sowohl das KStG als auch das EStG maßgeblich sein kann (§ 3 Nr. 40 EStG). Gäbe es die Vorschrift des § 15 Nr. 2 KStG nicht, könnte eine Personengesellschaft oder natürliche Person in den Genuss von Steuervergünstigungen gelangen, die ihr gemäß Rechtsform nicht zustehen.

Sind neben dem Organträger noch weitere Personen an der Organgesellschaft beteiligt, so haben diese sogenannten außenstehenden Anteilseigner nach § 304 AktG einen Anspruch auf einen angemessenen Ausgleich für ihren Vermögensverlust infolge der Abführung des gesamten Gewinns an den Organträger.¹² Somit ist ihnen eine Ausgleichzahlung zu gewähren, die als Dividende zu verstehen ist. Sie orientiert sich an der bisherigen Ertragslage und an den zukünftigen Ertragsaussichten.

Gemäß § 16 KStG hat die Organgesellschaft ihr Einkommen in Höhe von 20/17 der geleisteten Ausgleichszahlungen selbst zu versteuern. Ist die Verpflichtung zum Ausgleich vom Organträger erfüllt worden, so hat trotzdem stets die Organgesellschaft die geleistete Ausgleichszahlung zu versteuern.

⁹ Vgl. Eggert / Simshäuser, Ertragsteuerliche Organschaft i. S. der § 14 ff. KStG, SteuerStud Nr. 7 vom 30.06.2016 – NWB DokID [RAAAF76149], Seite 6.

¹⁰ Vgl. Jacobs / Scheffler / Spengel, Unternehmensbesteuerung und Rechtsformwahl, 2015, S. 217.

¹¹ Vgl. Jacobs / Scheffler / Spengel, Unternehmensbesteuerung und Rechtsformwahl, 2015, S. 218.

¹² Vgl. Eggert / Simshäuser, Ertragsteuerliche Organschaft i. S. der § 14 ff. KStG, SteuerStud Nr. 7 vom 30.06.2016 – NWB DokID [RAAAF-76149], Seite 11.

Die Ausgleichszahlung ist gem. § 4 Abs. 4 EStG als nichtabzugsfähige Betriebsausgabe zu betrachten und darf den Gewinn nicht mindern.¹³
 Nachfolgend eine beispielhafte Darstellung der Einkommensermittlung auf Ebene der Organgesellschaft:

	Gewinn	0,00 EUR
+	Ausgleichszahlungen (§ 4 Abs. 5 Nr. 9 EStG)	30.000,00 EUR
+	Zuführung in die Gewinnrücklage	20.000,00 EUR
+	Gewinnabführung	155.000,00 EUR
=	Einkommen OG (vor Zurechnung an OT)	205.000,00 EUR
-	Von OG selbst zu versteuerndes Einkommen	35.294,00 EUR
=	Dem OT zuzurechnendes Einkommen	169.706,00 EUR

Für die Ermittlung des eigenen Einkommens gelten die gleichen Voraussetzungen wie bei der Organgesellschaft. So bestimmt sich die Einkommensermittlung ebenfalls gemäß den Vorgaben des § 8 KStG und der §§ 4 f. EStG.¹⁴
 Anschließend wird die Summe aus dem Einkommen der Organgesellschaft und dem Einkommen des Organträgers als Grundlage für die steuerliche Veranlagung des Organträgers betrachtet. Die Summe wird so behandelt, als wäre sie in vollem Umfang Einkommen des Organträgers.

Damit das Einkommen der Organgesellschaft nicht doppelt erfasst wird, erfolgt vor der Zurechnung des Einkommens der Organgesellschaft auf Seiten des Organträgers eine Bereinigung des Jahresüberschusses bzw. des Jahresfehlbetrags der Organgesellschaft.¹⁵ Die im handelsrechtlichen Jahresüberschuss des Organträgers enthaltenen Gewinnabführungen bzw. Verlustübernahmen werden somit eliminiert.

Nachfolgend eine beispielhafte Darstellung der Einkommensermittlung auf Ebene des Organträgers:

	Gewinn	500.000,00 EUR
-	Ertrag aus Bildung aktiver Ausgleichsposten	20.000,00 EUR
-	Von OG erhaltene Dividende (steuerfrei gem. § 8b Abs. 1 KStG)	15.000,00 EUR
+	5 % der Dividende als nicht abziehbare Betriebsausgaben	750,00 EUR
-	Von OG abgeführter Gewinn	155.000,00 EUR
+	Von OG zuzurechnendes Einkommen	169.706,00 EUR
=	Dem OT zuzurechnendes Einkommen	480.456,00 EUR

3.2 Einkommenszurechnung

Das Einkommen der Organgesellschaft ist dem Organträger in der Periode zuzurechnen, in der es von der Organgesellschaft ohne Bestehen der Organgesellschaft selbst zu versteuern wäre. In Folge dessen muss das Organeinkommen durch den Organträger in dem Veranlagungszeitraum besteuert werden, in welcher es die Organgesellschaft bei Nichtbestehen des Gewinnabführungsvertrags versteuert hätte.¹⁶

¹³ Vgl. Eggert/Simshäuser, Ertragsteuerliche Organschaft i. S. der § 14 ff. KStG, SteuerStud Nr. 7 vom 30.06.2016 – NWB DokID [RAAAF76149], Seite 11.

¹⁴ Vgl. Kessler/Kröner/Köhler, Konzernsteuerrecht, 2008, S. 228.

¹⁵ Vgl. Kessler/Kröner/Köhler, Konzernsteuerrecht, 2008, S. 228.

¹⁶ Vgl. Kessler/Kröner/Köhler, Konzernsteuerrecht, 2008, S. 233.

Im Fall das die Bilanzstichtage von Organträger und Organgesellschaft abweichend sind, muss dennoch das Einkommen dem Veranlagungszeitraum zugerechnet werden, in dem die Organgesellschaft es selbst zu versteuern hätte.¹⁷ Weist der Organträger bspw. ein Wirtschaftsjahr vom 01.07.2015 bis zum 30.06.2016 auf, die Organgesellschaft wiederum ein Wirtschaftsjahr gleich dem Kalenderjahr 2016, so bezieht der Organträger das Einkommen der Organgesellschaft für 2016 erst in dem am 30.06.2017 endenden Wirtschaftsjahr. Das Einkommen der Organgesellschaft muss jedoch durch den Organträger im Veranlagungszeitraum 15/16 versteuert werden.

3.3 Steuerlicher Ausgleichposten

Der Betrag der handelsrechtlichen Gewinnabführung bzw. Verlustübernahme weicht häufig vom steuerlich zuzurechnenden Einkommen ab. Bei Abweichungen zwischen handelsrechtlich abzuführendem Gewinn und steuerlich zuzurechnendem Einkommen der Organgesellschaft, entstehen Mehr- bzw. Minderabführungen.

→ Eine Mehrabführung liegt dabei vor, wenn die handelsrechtliche Gewinnabführung höher ist als die steuerliche Einkommenszurechnung (steuerliches Mindervermögen)

→ Eine Minderabführung liegt vor, wenn die handelsrechtliche Gewinnabführung geringer ist als die steuerliche Einkommenszurechnung (steuerliches Mehrvermögen)

Für den Fall der Minderabführung ist gem. § 14 Abs. 4 KStG in der Steuerbilanz des Organträgers ein aktiver steuerlicher Ausgleichsposten zu bilden, bei der Mehrabführung ist ein passiver steuerlicher Ausgleichsposten zu bilden. Der gebildete Ausgleichsposten ist im Verhältnis zur Beteiligung an der Organgesellschaft zu bilden und fortlaufend gemäß steuerlichen Gewinnkorrekturen in den Folgejahren erfolgswirksam anzupassen.¹⁸ Dieses Verfahren ist dann anzuwenden, wenn die Ursache für die Mehr- bzw. Minderabführung aus organschaftlicher Zeit resultiert.

Als Beispiel für eine Minderabführung kann eine Drohverlustrückstellung genannt werden, die gem. § 5 Abs. 4a EStG in der Steuerbilanz nicht gebildet werden darf. Resultiert die Mehr- bzw. Minderabführung hingegen aus vororganschaftlicher Zeit, gilt gem. § 14 Abs. 3 KStG die Mehrabführung als Ausschüttung und die Minderabführung als Einlage.

Steuerlich berührt der Sachverhalt einer Mehr- oder Minderabführung neben dem Organträger, wie zuvor dargestellt, auch die Organgesellschaft. Auf Seiten der Organgesellschaft erfolgt eine Berücksichtigung der Mehr- oder Minderabführung im steuerlichen Einlagekonto i.S. d. § 27 KStG. Gemäß § 27 Abs. 6 KStG mindern Mehrabführungen das steuerliche Einlagekonto – analog zur Gewinnausschüttung. Minderabführungen erhöhen das Einlagekonto – analog zur Einlage.

¹⁷ Vgl. Kessler/Kröner/Köhler, Konzernsteuerrecht, 2008, S. 233.

¹⁸ Vgl. Pagel/Tetzlaff, Organschaft, Grundlagen vom 12.12.2016 – NWB DokID [EAAAE-28096], Seite 13.

4. Organschaft im grenzüberschreitenden Kontext

4.1 Grenzüberschreitender Gewinnabführungsvertrag

Grundsätzlich stellt sich die Frage ob ein Gewinnabführungsvertrag auch grenzüberschreitend anwendbar sein kann und insbesondere welches Recht (inländisches bzw. aus-ländisches) zur Anwendung kommt.

Bei der Frage welches Recht zur Anwendung kommt, ist darauf abzustellen, in welchem Land die Tochtergesellschaft ihren Sitz hat. Es gibt zwei zu unterscheidende Fälle:

1. **Inländische Tochter an ausländische Mutter**
2. **Ausländische Tochter an inländische Mutter**

Zu dem erst genannten Fall ist das deutsche Recht anzuwenden. Die Gewinnermittlung der inländischen Tochtergesellschaft erfolgt nach HGB und AktG bzw. GmbHG und die Einkommenszurechnung fordert die gleichen Bedingungen wie bei einer vergleichbaren reinen deutsch-deutsch Konstellation.¹⁹ Vgl. Kapitel 2.2 und 3.

Dennoch werden einige zusätzliche Vertragsinhalte verlangt. Als erstes ist die Loyalitätsklausel zu nennen. Die besagt, dass speziell das deutsche Recht als anwendbar erklärt wird. Hintergrund dieser Klausel soll nach verbreiteter Literaturmeinung die Wirksamkeitsvoraussetzung für den Gewinnabführungsvertrag sein, damit die Durchsetzung des deutschen Rechts sichergestellt werde. Die Loyalitätsklausel wird von vielen Meinungsvertretern bestritten, denn es bestünde nicht das Bedürfnis danach. Dennoch ist es empfehlenswert diese Klausel zur Vermeidung des Unwirksamkeitsrisikos aufzunehmen, weil eine höchstrichterliche Klärung bisher nicht niedergeschrieben wurde.²⁰

Die Gerichtsstandsklausel wird als weiterer zusätzlicher Bestandteil zum grenzüberschreitender Gewinnabführungsvertrag zur Sicherstellung der Durchsetzbarkeit des deutschen Rechts angefordert. Indes wird die Zuständigkeit der Gerichte für alle Streitigkeiten im Zusammenhang mit dem Vertrag festgeschrieben. Desgleichen wird die Gerichtsstandsklausel mehrheitlich bestritten, allerdings zur Vermeidung des Unwirksamkeitsrisikos zu empfehlen.²¹

Als dritter zusätzlicher Bestandteil erscheint die Hinnahme der Zwangsvollstreckung der ausländischen herrschenden Muttergesellschaft aus Ansprüchen aus dem Gewinnabführungsvertrag zu Aufnahme im Gewinnabführungsvertrag als sinnvoll, falls die inländische Tochtergesellschaft über kein Vermögen verfügt. Danach dürfe die Geschäftsführung der inländischen Tochtergesellschaft nachteilige Weisungen befolgen.²²

Zu dem zweit genannten Fall (ausländische Tochter an inländische Mutter) ist grundsätzlich für den Vertragsabschluss die ausländische Rechtsordnung der ausländischen Tochtergesellschaft. Dagegen kennen die meisten ausländischen Rechtsordnungen nicht das Mittel eines Gewinnabführungsvertrages. Demnach ist eine Antwort darauf zu finden, ob es eine vergleichbare schuldrechtliche Gestaltung sinnvoll wäre.²³

¹⁹ Vgl. Prinz / Witt, Steuerliche Organschaft, 2015, S. 966, Rz. 26.16

²⁰ Vgl. Prinz / Witt, Steuerliche Organschaft, 2015, S. 965, Rz. 26.13

²¹ Vgl. Prinz / Witt, Steuerliche Organschaft, 2015, S. 965, Rz. 26.14

²² Vgl. Prinz / Witt, Steuerliche Organschaft, 2015, S. 965, Rz. 26.15

²³ Vgl. Prinz / Witt, Steuerliche Organschaft, 2015, S. 966, Rz. 26.18

Eine direkte schuldrechtliche Möglichkeit über Gewinnabführung bzw. Verlustübernahme käme grundsätzlich in Betracht, insoweit das jeweilige ausländische Gesellschaftsrecht dies zulässt. Problematisch wird die Duldung der vollständigen Gewinnabführung der ausländischen Tochtergesellschaft, da hierdurch gegen Gewinnbezugsrechte der externen Mitgesellschafter verstoßen werden könnte. Auf Seite der deutschen Muttergesellschaft stände der schuldrechtlichen Vereinbarung nichts entgegen, da für inländische Sachverhalte die Verlustübernahme in § 302 AktG geregelt ist.²⁴

Es gibt mehrere Finanzrechtsprechungen die darlegen, wie der Abzug von Verlusten ausländischer Tochtergesellschaften bei einer deutschen Muttergesellschaft in Anspruch genommen werden kann. Als Beispiel ist das nachfolgende Urteil des FG Niedersachsen vom 11.02.2010 aufgeführt.

Beispiel: Eine deutsche Holding ist zu 100 % an zwei italienischen Verlust bringenden Tochtergesellschaften beteiligt. Die Holding hat auf freiwilliger Basis die Verluste zunächst durch Gesellschafterdarlehen und später durch Eigenkapitalzuführungen ausgeglichen. In 2007 beantragte die Holding eine vollständige ergebniswirksame Verlustausgleichszahlung sinngemäß nach § 14 KStG zur steuerlichen Organschaft. Die Finanzverwaltung lehnte dies ab.

Übersicht FG Niedersachsen v. 11.02.2010 – 6 K 406/08

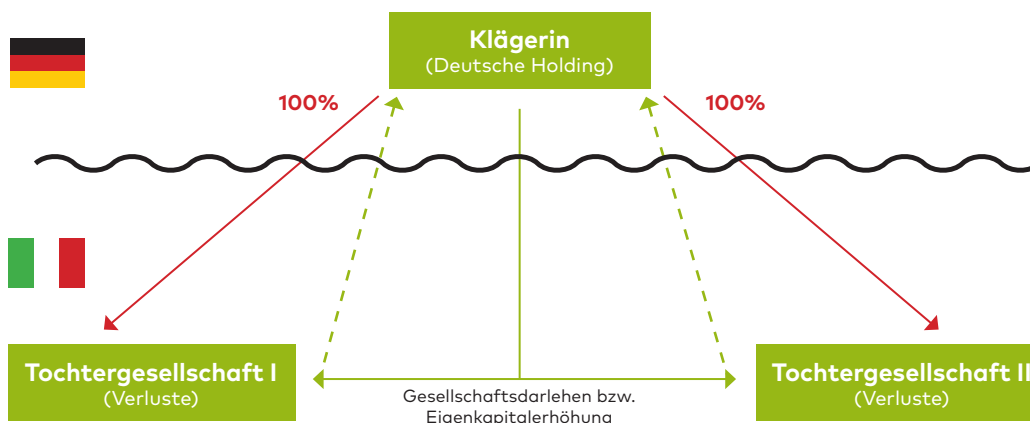


Abbildung 2: Übersicht FG Niedersachsen v. 11.02.2010 - 6 K 406/08
Quelle: Eigene Darstellung

Das Urteil sagt aus, dass es zu einer Diskriminierung nach Art. 43 und 48 EG-Vertrag kommen kann, wenn eine steuerliche Verlustausgleichszahlung im EU-Ausland anders behandelt wird als im Inland. Allerdings müssen die vertraglichen Voraussetzungen eines inländischen Gewinnabführungsvertrages vorliegen und es ist erforderlich eine vertragliche Verpflichtung zum Ausgleich von Verlusten zu begründen. Eine vertragliche Verpflichtung lag in dem o.g. Fall nicht vor, deshalb kam es zur Untersagung der Anwendung von § 14 KStG.²⁵

Liegen die o.g. vertraglichen Vereinbarungen vor, so ist bei der ausländischen Tochtergesellschaft der Jahresüberschuss nach nationalem Recht zu ermitteln und an die deutsche Muttergesellschaft abzuführen.²⁶

²⁴ Vgl. Prinz / Witt, Steuerliche Organschaft, 2015, S. 966, Rz. 26.19

²⁵ FG Niedersachsen v 11.02.2010 – 6K 406/08

²⁶ Vgl. Prinz / Witt, Steuerliche Organschaft, 2015, S. 969, Rz. 26.26

4.2 Grenzüberschreitende Verlustabzugssperre

In der bisherigen Fassung des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG wird die Berücksichtigung von negativen Einkommen des Organträgers insoweit ausgeschlossen, als dieses Einkommen in einem ausländischen Staat im Rahmen einer der deutschen Besteuerung des Organträgers entsprechenden Besteuerung bereits berücksichtigt wird. Unter diese Regelung können bisher doppelt ansässige Gesellschaften oder Organträger mit einfachem Inlandsbezug fallen. Durch die Änderung in § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG sollen negative Einkünfte des Organträgers oder der Organgesellschaft bei der inländischen Besteuerung unberücksichtigt bleiben, soweit sie in einem ausländischen Staat im Rahmen der Besteuerung des Organträgers, der Organgesellschaft oder einer anderen Person berücksichtigt werden können. Dadurch soll verhindert werden, dass negative Einkünfte einer doppelt ansässigen Organgesellschaft im In- und Ausland berücksichtigt werden können.²⁷

Fazit

In der vorliegenden Arbeit wurden zunächst die gesetzliche Grundlage sowie die notwendigen Voraussetzungen zur Begründung einer steuerlichen Organschaft erläutert. Weiterhin wurde die Einkommensermittlung und Einkommenszurechnung der steuerlichen Organschaft herausgestellt.

Die Auswirkungen des Gewinnabführungsvertrags im Zusammenhang mit der finanziellen Eingliederung im ausländischen Kontext, insbesondere die Grenzüberschreitende Verlustabzugssperre soll die besondere Wirkungsweise der steuerlichen Organschaft nochmals gesonderte Beachtung finden. Da sich kein Wahlrecht zur Begründung der steuerlichen Organschaft gemäß nationalen Vorschriften ergibt, entsteht diese sobald alle zuvor beschriebenen Voraussetzungen (finanzielle Eingliederung, Gewinnabführungsvertrag) erfüllt sind. Es gibt dennoch eigenes Ermessen um den Beginn der steuerlichen Organschaft zu bestimmen, denn erst mit Wirksamkeit des Gewinnabführungsvertrages entsteht die steuerliche Organschaft.

Die daraus resultierenden Konsequenzen, wie die separate Ermittlung der Einkommen und die besondere Anwendung steuerlichen Ausgleichsposten sind hierbei zwingend zu beachten. Dies kann für Unternehmen Herausforderungen darstellen insbesondere bei der richtigen Ermittlung, der Einkommenszurechnung und die ordnungsgemäße Anwendung des steuerlichen Ausgleichspostens.

Zusätzlich ist der steuerlichen Organschaft im ausländischen Kontext, vor allem im Bereich der Begründung der steuerlichen Organschaft, besondere Aufmerksamkeit geboten.

²⁷ EuGH v. 13.12.2005- Rs. C-446/03

Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz
AktG	Aktiengesetz
Art.	Artikel
Bspw.	Beispielsweise
Bzw.	Beziehungsweise
EG	Europäischen Gemeinschaft
EStG	Einkommensteuergesetz
f.	folgende
FG	Finanzgericht
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
Hrsg.	Herausgeber
i.S.d.	Im Sinne des
KGaA	Kommanditgesellschaft auf Aktien
KStG	Körperschaftsteuergesetz
Nr	Nummer
o.g.	oben genannt
OG	Organgesellschaft
OT	Organträger
Rn	Randnummer
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz
Vgl.	Vergleiche