

Jahrbuch des Instituts für Angewandte Forschung 2020

Jahrbuch des Instituts für Angewandte Forschung 2020

Herausgegeben von

Jörg Dürrschmidt

Christian F. Majer

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek |
Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der
Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im
Internet über www.dnb.de abrufbar.

ISBN 978-3-415-06946-6

E-ISBN 978-3-415-06947-3

E-Book-Umsetzung: Datagroup int. SRL, Timisoara

© 2021 Richard Boorberg Verlag

Dieses Jahrbuch ist am 28.12.2020 erschienen.

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt.
Jede Verwertung, die nicht ausdrücklich vom Urheberrechtsgesetz zugelassen
ist, bedarf der vorherigen Zustimmung des Verlages. Dies gilt insbesondere
für Vervielfältigungen, Bearbeitungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen
und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Satz: abavo GmbH, Nebelhornstraße 8, 86807 Buchloe | Druck und Bindung:
Esser printSolutions GmbH, Westliche Gewerbestraße 6, 75015 Bretten

Richard Boorberg Verlag GmbH & Co KG | Scharrstraße 2 | 70563 Stuttgart
Stuttgart | München | Hannover | Berlin | Weimar | Dresden

www.boorberg.de

Vorwort der Herausgeber

Christian F. Majer¹, Jörg Dürrschmidt²

Die Beiträge des vorliegenden, hier in der ersten Auflage erscheinenden Jahrbuchs des Instituts für Angewandte Forschung (IAF) an der Hochschule für öffentliche Verwaltung und Finanzen Ludwigsburg bilden nahezu die gesamte Bandbreite an Forschungsaktivitäten ab, die im akademischen Jahr 2019/2020 an den 13 Einzelinstituten und Kompetenzzentren des IAF betrieben worden sind.³

Das Institut für Angewandte Forschung ist die zentrale wissenschaftliche Einrichtung der Hochschule für öffentliche Verwaltung und Finanzen Ludwigsburg. Es dient der Durchführung von Grundlagenforschung und anwendungsorientierten Forschungs- und Entwicklungsvorhaben sowie der Erarbeitung von Grundlagen für die wissenschaftliche Weiterbildung. Unter „anwendungsorientierter Forschung“ versteht das IAF – dem gesetzlichen Auftrag der Hochschule entsprechend – eine in Themenstellung und Ergebnissen für die öffentliche Verwaltung relevante Forschung.

Dieser Anspruch einer Forschung für den öffentlichen Sektor wird auch in den verschiedenen Einzelbeiträgen sichtbar, die in dem vorliegenden Jahrbuch versammelt sind. Sie bezeugen den multidisziplinären Charakter der Hochschule ebenso wie die Praxisrelevanz ihrer Forschungstätigkeiten – für die Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter der öffentlichen Verwaltung, aber nicht weniger auch für die Politik und Gesellschaft als Ganze. In Zeiten einer zunehmenden Verunsicherung über die Zukunft der liberalen Demokratie, wie auch über die Formen des gesellschaftlichen Zusammenlebens im 21. Jahrhundert insgesamt, kommt der Verwaltung heute verstärkt die Rolle zu, gleichsam als der Spiegel zu fungieren, in den die Bürgerinnen und Bürger eines modernen Rechtsstaats blicken können, um sich ihres demokratischen Status als Freie und Gleiche – als Urheber dessen, woran

1 Prof. Dr. *Christian F. Majer* ist Co-Leiter des Instituts für Angewandte Forschung (IAF) an der Hochschule für öffentliche Verwaltung und Finanzen Ludwigsburg, Professor für Zivilrecht, Straf- und Ordnungswidrigkeitenrecht einschließlich Zivilprozessrecht sowie Direktor des Instituts für internationales und ausländisches Privat- und Verfahrensrecht.

2 Prof. Dr. *Jörg Dürrschmidt* ist Co-Leiter des Instituts für Angewandte Forschung (IAF) an der Hochschule für öffentliche Verwaltung und Finanzen Ludwigsburg, Professor für Soziologie sowie Co-Direktor des Instituts für Anpassungsherausforderungen durch europäische Politiken und weltweite Migration.

3 Die Herausgeber haben davon abgesehen, den Autorinnen und Autoren des Bandes spezifische Formvorgaben im Hinblick auf einen geschlechtergerechten Sprachgebrauch zu machen. Gelegentlich kann dies dazu führen, dass nur die männliche Form verwendet wird.

sie sich binden – zu vergewissern. Gleichzeitig braucht es dazu Kenntnisse über die demografischen, politischen und alltagskulturellen Rahmenbedingungen von Verwaltungshandeln. Wie sich diese Idealvorstellung schließlich im Alltag des kommunalen Verwaltungshandelns konkretisiert – diese Frage bildet so etwas wie den impliziten roten Faden, der die allermeisten Beiträge des vorliegenden Bandes miteinander verbindet. Die Antworten auf diese Frage sind dabei so vielfältig wie die Kontexte, in denen sie gestellt wird. Die Themen des Jahrbuchs reichen daher von der Behandlung von Flüchtlingen über das Kommunalrecht und steuerrechtliche Fragen bis hin zum Klimaschutz, um nur einige wenige zu nennen.

Das vorliegende Jahrbuch stellt, wie es dem turnusmäßigen Charakter seines Genres entspricht, einen *Auftakt* dar; und es verbindet damit zugleich die Erwartung, eine Tradition zu begründen, in die sich noch viele zukünftige Auflagen einreihen mögen. Für die Erstausgabe des Jahrbuchs wurde eine zweiteilige Gliederung gewählt: In **Teil A** – „Beiträge aus den Instituten“ – geben die einzelnen Teilinstitute und Kompetenzzentren des IAF sowie weitere Forscherinnen und Forscher der Hochschule gewissermaßen eine Kostprobe ihrer wissenschaftlichen Aktivitäten im vergangenen Jahr; und dies kann, wie sich hier überall zeigt, ganz unterschiedliche Formen annehmen. In **Teil B** – „Tagungen“ – fließt eine Auswahl von Texten ein, die auf Vorträgen aufbauen, welche im Januar 2020 auf der IAF-Fachtagung zu „Sex, Gender und Migration“ gehalten wurden. Auch diese Texte laden ausdrücklich zur Diskussion ein.

Bei alledem gilt: Die Beiträge der Autorinnen und Autoren spiegeln ausschließlich ihre eigene Meinung wider. Die Hochschule für öffentliche Verwaltung und Finanzen Ludwigsburg, das Institut für Angewandte Forschung sowie die Herausgeber dieses Jahrbuchs machen sich die in den Beiträgen geäußerten Auffassungen nicht zu eigen und beziehen zu ihnen keine Stellung. Die Herausgeber danken Frau Rechtsreferendarin Nina Fischer und Herrn Wilfried Fuß für ihre umsichtige Formatierung der Beiträge, in allererster Linie jedoch Herrn Dr. Markus Rutsche für die wie gewohnt sorgfältige und zuverlässige Redaktion.

Prof. Dr. Jörg Dürrschmidt

Prof. Dr. Christian F. Majer

Inhaltsverzeichnis

Vorwort der Herausgeber	5
A. Beiträge aus den Instituten	9
Der Einfluss des europäischen Rechts auf die deutsche ertragsteuerliche Organschaft	11
<i>Angelika Dölker</i>	
Tax Compliance im Spiegel der Steuerarten – Unternehmerische Risiken im Verfahrensrecht, den Ertragsteuern und der Umsatzsteuer –	25
<i>Gabi Meissner, Tanja Leibold, Sascha Gieseler und Stefan Holzner</i>	
Parlamentarisches Selbstverständnis in Großbritannien und Deutschland – ein exemplarischer Rechtsvergleich	83
<i>Volker M. Haug</i>	
Flüchtlinge im IPR – Die Anwendung des Aufenthaltsrechts und ihre Probleme	99
<i>Christian F. Majer</i>	
Maßnahmen der Inobhutnahme (§ 42 SGB VIII) im Lichte des Straftatbestandes der Entziehung Minderjähriger (§ 235 StGB)	107
<i>Torsten Noak</i>	
Keine (Ober-)Bürgermeister im Kreistag? Zur Verfassungsmäßigkeit der kommunalrechtlichen Regelungen zur sog. Aufwärtsinkompatibilität	119
<i>Arne Pautsch</i>	
Zustimmungspflicht für Krankenhausbehandlungen im EU-Ausland als Beispiel einer nationalen Beschränkung der europäischen Dienstleistungsfreiheit	131
<i>Gerald G. Sander</i>	
Klimapaket – sozial ausgewogen?	157
<i>Oliver Sievering</i>	
Zur Kinderrehabilitation in der gesetzlichen Rentenversicherung ...	183
<i>Fabian Walling</i>	

Europafähigkeit der Kommunen – mehr als nur europabezogenes Wissen und Kompetenzen	191
<i>Daniel Zimmermann</i>	
B. Tagungen	205
Sex und Gender – zu Recht im Zentrum der Migrations- und Integrationsdebatte(n)?	207
<i>Jörg Dürrschmidt</i>	
„Grapschen“ als Sexualdelikt	225
<i>Jörg Eisele</i>	
Youth Bulge und das Gewaltpotential junger Männer	235
<i>Gunnar Heinsohn</i>	
Familienrecht und Gleichberechtigung – ein rechtshistorischer und rechtsvergleichender Exkurs	253
<i>Christian F. Majer</i>	
Frauenleben in unterschiedlichen Kulturen – was sagen die Differenzen und Gemeinsamkeiten aus?	263
<i>Cornelia Mansfeld</i>	

A. Beiträge aus den Instituten

Der Einfluss des europäischen Rechts auf die deutsche ertragsteuerliche Organschaft

Angelika Dölker¹

I. Die Bedeutung der ertragsteuerlichen Gruppenbesteuerung

1. Nationale Ebene

Das deutsche Steuerrecht geht im Grundsatz davon aus, dass jedes Rechtssubjekt eigenständig für sich steuerpflichtig ist. Eine Ausnahme gilt für die Besteuerung sogenannter Organschaften bei der Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer. Durch das Rechtsinstitut der Organschaft wird das Einkommen einer Tochtergesellschaft (der Organgesellschaft, im Weiteren OG) dem Einkommen des Gesellschafter-Unternehmens (Organträger, im Weiteren OT) zugerechnet und bei diesem der Einkommensbesteuerung unterworfen.² Die zentrale Rechtsfolge der körperschaftsteuerlichen Organschaft ist die Zurechnung des Organeinkommens zum OT, was einen interpersonellen Gewinn- und Verlusttransfer von den OG hin zum OT ermöglicht, eine Eliminierung von Zwischengewinnen aus Leistungen im Organkreis findet nicht statt.³

Im ausländischen Steuerrecht ist bei Vorhandensein einer bestimmten Mindestbeteiligung (z.B. 75 %) eine konsolidierte Besteuerung vergleichbar den deutschen Organschaftsregeln häufig bereits durch eine einfache Option zu erreichen, sog. group taxation oder group relief.⁴

Deutschland ist neben Slowenien weltweit der einzige Staat, der die steuerliche Anerkennung der Organschaft davon abhängig macht, dass zwischen OG und OT die Gewinne tatsächlich abgeführt bzw. die Verluste tatsächlich übernommen werden.⁵

1 Prof. Dr. Angelika Dölker ist Professorin für Einkommenssteuer, Gesellschaftssteuerrecht und Bilanzierung an der Hochschule für öffentliche Verwaltung und Finanzen Ludwigsburg und Direktorin des dortigen Instituts für Internationales Steuerrecht.

2 Vgl. Dötsch, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, Loseblatt (in der Folge D/P/M), 87. Lief. Aug. 2016, Rz. 1 zu § 14 KStG.

3 Vgl. Dötsch, in D/P/M, 87. Lief. Aug. 2016, Rz. 9 zu § 14 KStG.

4 Vgl. Dötsch, in D/P/M, 97. Lief. Nov. 2019, Rz. 1180 zu § 14 KStG; Dölker, e-Stollfuss, Rz. 11 zu § 14 KStG.

5 Vgl. Kessler, Unternehmenssteuerrecht und Internationales Steuerrecht, Gedächtnisschrift für Dirk Krüger, 2006, S. 235, herausgegeben von Günther Strunk, Franz Wassermeyer, Bert Kaminski.

2. EU-Ebene

Die EU-Kommission hat im Jahr 2011 einen Richtlinienvorschlag zu einer gemeinsamen, konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (im Weiteren GKKB) mit einheitlichen Regeln für die Berechnung steuerpflichtiger Gewinne der in der EU tätigen Unternehmen vorgelegt.⁶ Idee war, dass Unternehmen zur Berechnung ihres Gewinns für Steuerzwecke nur die Regeln eines einzigen EU-Systems befolgen müssen anstelle die von vielen unterschiedlichen nationalen Systemen. Zu einer Gruppe sollten Unternehmen gehören, an denen seitens der Muttergesellschaft direkt oder indirekt mehr als 50 % Stimmrecht und mehr als 75 % Eigentumsrecht oder Gewinnbezugsrecht bestehen. Insbesondere sollten Unternehmen Gewinne in einem Mitgliedstaat mit Verlusten in einem anderen Mitgliedstaat verrechnen können. Der konsolidierte steuerliche Gewinn eines Konzerns wäre dann auf der Basis einer Formel zwischen den Mitgliedstaaten aufgeteilt worden, in denen der Konzern aktiv ist. Jeder Mitgliedstaat hätte seinen Anteil am Gewinn unter Anwendung seines nationalen Steuersatzes besteuert.

Dieser Vorschlag wurde nach scharfer Kritik aus den Mitgliedstaaten nicht umgesetzt, im Jahr 2016 hat die Kommission eine Neuauflage auf den Weg gebracht,⁷ die eine Implementierung in zwei Schritten vorsieht:

- Zuerst sollen die Regeln für eine gemeinsame Bemessungsgrundlage implementiert werden,
- dann soll die Konsolidierung folgen.

Die GKKB soll für große Unternehmen (konsolidiertes Ergebnis größer 750 Mio. Euro) obligatorisch sein, optional für alle anderen.

Die GKKB soll helfen, Steuervermeidung zu bekämpfen, Anreize für Forschung und Entwicklung setzen durch einen zusätzlichen abzugsfähigen Betrag für F&E-Ausgaben sowie eine stabile Finanzierung fördern durch Gleichbehandlung von Eigenkapital und Fremdkapital.⁸

Die Verhandlungen zum Vorschlag einer Gemeinsamen Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage laufen.⁹

6 Vgl. COM (2011) 121/2011/0058 (CNS), <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2011/DE/1-2011-121-DE-F2-1.Pdf>.

7 Vgl. COM (2016) 685 final 2016/0337 (CNS), <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2016/DE/COM-2016-685-F1-DE-MAIN.PDF>.

8 Vgl. GKKB, https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/common-consolidated-corporate-tax-base-ccctb_de.

9 Vgl. Kreienbaum, Geleitwort, Die Steueragenda der deutschen EU-Ratspräsidentschaft, IStR 2020, S. 437.

II. Die aktuelle Rechtslage in Deutschland

1. Zivilrecht

Die körperschaftsteuerlichen Folgen der Organschaft treten nur ein, wenn ein Organschaftsverhältnis im Sinne von § 14 KStG und ein zivilrechtlich wirksamer, auf mindestens 5 Jahre abgeschlossener Gewinnabführungsvertrag (GAV) vorliegt, der auch tatsächlich durchgeführt wird. Das Vorliegen eines wirksamen GAV im Sinne des § 291 Abs. 1 AktG ist also (ebenso wie die in § 14 KStG geforderte Abführung des ganzen Gewinns) eine steuerliche Tatbestandsvoraussetzung. Das Vorliegen dieser Tatbestandsvoraussetzung ist nach Handels- und Gesellschaftsrecht zu beurteilen.¹⁰ Durch das UntStFG v. 20.12.2001 wurde das Organschaftserfordernis des GAV mit Wirkung ab 2002 auch auf die Gewerbesteuer ausgedehnt.¹¹

Das Zivilrecht lässt einen GAV auch zwischen Schwestergesellschaften zu.¹² Gem. § 291 AktG ist der GAV ein Unternehmensvertrag, durch den sich eine SE, eine AG oder eine KGaA verpflichtet, ihren ganzen Gewinn an ein anderes Unternehmen beliebiger Rechtsform abzuführen. Auch für eine OG in der Rechtsform einer GmbH fordert § 17 KStG zwingend den Abschluss und die Durchführung eines GAV.¹³

Im internationalen Vergleich ist Deutschland mit der Abhängigkeit der steuerlichen Organschaft von der gesellschaftsrechtlichen Ergebnisübernahme isoliert. Außer Deutschland kennen nur Österreich, Slowenien und Portugal das Rechtsinstitut des GAV, wobei aber diese Staaten den GAV nicht als Voraussetzung für die Einbeziehung in die Gruppenbesteuerung regeln.¹⁴

10 Vgl. Dötsch, in D/P/M, 99. Lief. Juni 2020, Rz. 310 zu § 14 KStG.

11 Allgemeines Unternehmenssteuergesetz (UntStG) v. 20.12.2001, BGBl. I 2001, S. 3858.

12 Vgl. Walter, Gewinnabführungsvertrag mit Schwestergesellschaften aus zivilrechtlicher Sicht, DB 2014, 2016; Dötsch, in: D/P/M, 99. Lief. Juni 2020, Rz. 314 zu § 14 KStG a.A. Möhlenbrock, Niederlassungsfreiheit bei der Bildung steuerlicher Einheiten, DB 2014, 1582, 1583.

13 Vgl. Dötsch, in: D/P/M, 98. Lief. Feb. 2020, Rz. 325 zu § 14 KStG.

14 Vgl. Kessler/Arnold, Steuerliches Organschaftsrecht: grenzüberschreitender GAV zu einer abhängigen EU/EWR Kapitalgesellschaft mit inländischer Geschäftsleitung, IStR 2016, 226, 230; Heurung/Schmidt/Kollmann, Mögliche Auswirkungen des EuGH Urteils Groupe Steria auf die deutsche Organschaft unter besonderer Berücksichtigung der GAV-Thematik, GmbHR 2016 449, 453; Koehler, der grenzüberschreitende GAV mit einer ausländischen GmbH, DK 2018, 325.

2. Steuerrecht

a) Voraussetzungen für die Anerkennung einer Organschaft

Die Voraussetzungen für die Anerkennung einer Organschaft sind in § 14 Abs. 1 S. 1 KStG geregelt. Dazu gehören neben dem Abschluss eines GAV nach § 14 Abs. 1 S.1 Nr. 3 KStG und den persönlichen Anforderungen an OG und OT (§ 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 KStG) insbesondere die finanzielle Eingliederung nach § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 KStG.

b) Persönliche Voraussetzungen für OG und OT

Als OG kommt nach § 14 Abs. 1 S. 1 KStG eine Europäische Gesellschaft, eine AG oder KGaA in Betracht. § 17 KStG lässt darüber hinaus auch andere Kapitalgesellschaften als OG zu, insbesondere die GmbH und ausländische Gesellschaften mit statuarischem Sitz in einem EU/EWR-Staat und inländischer Geschäftsleitung, sofern diese nach dem Typenvergleich einer deutschen Kapitalgesellschaft entsprechen.¹⁵ Durch das Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des Steuerlichen Reisekostenrechts wurde § 14 Abs. 1 S. 1 KStG mit Geltung für alle noch nicht bestandskräftigen Veranlagungen dahingehend geändert, dass OG eine Kapitalgesellschaft mit Geschäftsleitung im Inland und Sitz in einem Mitgliedstaat der EU bzw. der EWR sein kann (sog. Kleine Organschaftsreform).¹⁶ Hierzu wurde § 17 Abs. 1 KStG dahingehend gefasst, dass die §§ 14 bis 16 KStG entsprechend gelten, wenn eine andere als die in § 14 Abs. 1 S. 1 KStG genannte Kapitalgesellschaft mit Geschäftsleitung im Inland und Sitz in einem Mitgliedstaat der EU oder der EWR sich wirksam verpflichtet, ihren ganzen Gewinn an ein anderes Unternehmen im Sinne des § 14 KStG abzuführen.

Insbesondere zu der Problematik, inwieweit letztere ausländische Gesellschaften faktisch nach Maßgabe der Finanzverwaltung als OG behandelt werden, siehe unten [III.3.b](#).

Bezüglich der Person des OT ist das KStG weiter gefasst als bei der OG. Hier werden alle Rechtsformen wie natürliche Person, Personengesellschaft und Körperschaft sowie Betriebe gewerblicher Art einer juristischen Person des öffentlichen Rechts akzeptiert, soweit sie gewerbliche Einkünfte erzielen und damit der Gewerbesteuer unterliegen.¹⁷

15 Vgl. Dötsch, in: D/P/M, 96. Lief. Juni. 2019, Rz. 75 zu § 14 KStG.

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

17 Vgl. Dötsch, in: D/P/M, 87. Lief. Aug. 2016, Rz. 110 zu § 14 KStG.

c) Abschluss eines GAV

Zum zivilrechtlichen Aspekt des GAV siehe oben unter **II.**, dieser muss für mindestens 5 Jahre durchgeführt werden, § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 KStG. Das GAV-Erfordernis setzt aktuell einer grenzüberschreitenden Organschaft in Outbound-Strukturen Grenzen.¹⁸ Dazu unten **III.3.b.**

d) Finanzielle Eingliederung

Hiernach muss der OT an der OG vom Beginn des WJ an ununterbrochen in einem solchen Maß beteiligt sein, dass ihm die Mehrheit der Stimmrechte aus den Anteilen an der OG zusteht (§ 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 KStG, finanzielle Eingliederung).

Eine Einkommenszurechnung auf horizontaler Ebene, also von inländischen Schwestergesellschaften auf eine inländische Schwestergesellschaft bei gemeinsamer ausländischer Mutter ohne inländische Betriebsstätte, kennt das deutsche Steuerrecht nicht.¹⁹

Allerdings sind dazu unter **III.3** die EuGH-Urteile v. 12.6.2014, C-39/13 bis C-41/13, SCA Group Holding u.a. und EuGH v. 14.5.2020, C-749/18, B u.a./Administration des contributions directes zu betrachten.

III. Grenzüberschreitende Organschaft

1. Nationale Ausrichtung der deutschen Organschaft

Das deutsche Organschaftsrecht ist trotz zwischenzeitlicher Gesetzesänderungen, mit denen die zuvor strengere Inlandsbezogenheit bezüglich OG und OT gelockert wurden, noch immer rein national ausgerichtet, das bedeutet, eine grenzüberschreitende Organschaft wird nicht anerkannt.²⁰ Die Frage, inwieweit das europäische Recht, insbesondere die Rechtsprechung des EuGH sowie die rechtlichen Beurteilungen durch die EU-Kommission, hier Anpassungen erfordern, soll nachfolgend erörtert werden.

18 Vgl. Kahle/Schulz/Vogel, Internationale Aspekte der Organschaft unter besonderer Berücksichtigung aktueller Reformvorschläge, Ubg 2011, S. 761.

19 Vgl. Dötsch, in: D/P/M, 93. Lief. Juni 2018, Rz. 245 zu § 14 KStG.

20 Vgl. Dötsch, in: D/P/M, 97. Lief. Nov 2019, Rz. 1181 zu § 14 KStG.

2. **Grenzüberschreitende Berücksichtigung der im Ansässigkeitsstaat einer EU/EWR-Tochtergesellschaft final nicht nutzbaren Verluste im Ansässigkeitsstaat der Konzernobergesellschaft**

Klarheit besteht inzwischen hinsichtlich der Frage, dass es nicht gegen EU-Recht verstößt, wenn der Ansässigkeitsstaat der Konzernobergesellschaft es ablehnt, laufende Verluste EU-ausländischer Tochtergesellschaften zum Abzug zuzulassen.

Der EuGH hat es in der Rechtssache Oy AA²¹ abgelehnt, das in Finnland geltende Group-Contribution-Konzept auch auf laufende Verluste einer finnischen Tochtergesellschaft anzuwenden, wenn deren Muttergesellschaft im EU Ausland ansässig ist.

In der Rechtssache X-Holding BV²² ging es um das damalige niederländische Recht, das eine grenzüberschreitende Verrechnung von Verlusten in EU-Betriebsstätten zuließ. Hier hat der EuGH entschieden, dass es aus europarechtlicher Sicht nicht zwingend ist, EU-ausländische Betriebsstätten und Tochtergesellschaften gleich zu behandeln.

Davon zu unterscheiden ist die Frage, ob Verluste einer EU-ausländischen Tochtergesellschaft, die in deren Ansässigkeitsstaat definitiv nicht nutzbar sind, bei der Besteuerung der Konzernobergesellschaft zum Abzug zugelassen werden müssen. Diese Diskussion wird seit dem Urteil des EuGH in der Rechtssache Marks & Spencer²³ geführt. In diesem hatte der EuGH zum britischen Recht entschieden, dass eine Verletzung der Niederlassungsfreiheit wegen überwiegender Gemeinwohlinteressen (Aufteilung der Besteuerungsrechte nach DBA) zu akzeptieren sei, allerdings bei *finalen (definitiven) Verlusten* einer EU/EWR-ausländischen Tochtergesellschaft die vollständige Versagung des Verlustabzugs als unangemessen eingestuft. In der Folge wurde die Frage, wann Verluste definitiv beziehungsweise final sind, intensiv diskutiert.

Der BFH hat dabei zunächst in einer Reihe von Urteilen danach unterschieden, ob Verluste aus rechtlichen oder tatsächlichen Gründen im Ursprungsland nicht mehr genutzt werden können.

- BFH v. 9.6.2010, I R 100/09:²⁴ lehnt eine Berücksichtigung von Verlusten im Inland bei befristeter Vortragsmöglichkeit im Ausland ab (dies ist ein rechtlicher Grund)

21 Vgl. EuGH v. 18.7.2007, C-231/05, Oy AA, EuGHE S. I-6373.

22 Vgl. EuGH v. 25.2.2010, C-337/08, X Holding B.V., Abl. C 100 v. 17.4.2010, S. 3, ISTR 2010, S. 213.

23 Vgl. EuGH v. 13.12.2005, C-446/03, Marks & Spencer, EuGHE 2005, S. I-10837.

24 Vgl. BFH, Urteil v. 9.6.2010, I R 100/09, BStBl 2010 II, S. 1065.

- BFH v. 9.6.2010, I R 107/09: der BFH erlaubte bei Aufgabe der Betriebsstätte den Verlusttransfer (Niedersächs. FG 16.6.2011, 6 K 445/09, EFG 2011, S. 2088),²⁵ hat finale Verluste auch bei Veräußerung der ausländischen Betriebsstätte bejaht
- BFH v. 5.2.2014, I R 48/11:²⁶ eine Finalität ist gegeben, wenn Verluste aus tatsächlichen Gründen nicht mehr berücksichtigt werden können (entspricht Rspr. aus 2010)
- BFH I R 40/13 (Vorinstanz FG Köln v. 13.3.2013, 10 K 2067/12, finale Verluste bejaht): Rücknahme der Revision durch Finanzverwaltung
Hingegen lehnt die Finanzverwaltung eine Anerkennung der finalen Verluste aus dem EU-Ausland im Inland ab, wie sich aus BMF-Schreiben zur Endgültigkeit und dem Transfer von Betriebsstättenverlusten entnehmen lässt.²⁷

Die Finanzverwaltung lehnt eine Berücksichtigung der Verluste im Inland sowohl bei fehlender Verlustvortragsmöglichkeit, befristeter Verlustvortragsmöglichkeit als auch vorhandener Verlustvortragsmöglichkeit im Ausland ab. Bei befristeter Verlustvortragsmöglichkeit und Einstellung der Betriebsstätte lehnt die Finanzverwaltung die Berücksichtigung ebenfalls ab. Ein Ruhen des Verfahrens wird gewährt.

Aus dem Urteil des EuGH in der Rechtssache Timac Agro v. 17.12.2015²⁸ wurde der Schluss gezogen, der EuGH habe sich von der Auffassung abgewandt, dass finale Verluste aus EU-ausländischen Betriebsstätten (und damit wohl auch Töchtern) im Land des Stammhauses (bzw. der Muttergesellschaft) anzuerkennen seien. In den Leitsätzen hatte der EuGH ausgesprochen, Art. 49 AEUV sei dahin auszulegen, dass er einer Steuerregelung eines Mitgliedsstaates wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden nicht entgegenstehe, die einer gebietsansässigen Gesellschaft im Fall der Veräußerung einer in einem anderen Mitgliedsstaat belegenen Betriebsstätte an eine gebietsfremde, zum gleichen Konzern wie die veräußernde Gesellschaft gehörende Gesellschaft die Möglichkeit verwehrt, die Verluste der veräußerten Betriebsstätte in die Bemessungsgrundlage der Steuer einzubeziehen, sofern aufgrund eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung die ausschließliche Befugnis zur Besteuerung der Ergebnisse dieser Betriebsstätte dem Mitgliedsstaat zusteht, in dem sie belegen ist.

25 Vgl. BFH v. 9.6.2010, I R 107/09 BFH/NV 2010, S. 1744.

26 Vgl. BFH v. 5.2.2014, I R 48/11; BFH/NV 2014, S. 963 Nr. 6.

27 Vgl. BMF Schreiben zur Endgültigkeit und dem Transfer von Betriebsstättenverlusten v. 13.7.2009, BStBl. I S. 835.

28 Vgl. EuGH v. 17.12.2015, C-388/14, Timac Agro, ECLI:EU:C:2015:829.

Mit Urteil vom 22.2.2017- IR 2/15 hatte sich der BFH nunmehr der – zwischenzeitlich neuen – Meinung des EuGH angeschlossen, er ließ nun sog. finale Verluste aus ausländischen Betriebsstätten und Tochtergesellschaften im Inland nicht mehr zum Abzug zu.²⁹

Die Schlussfolgerung aus Timac Agro, bei dessen Sachverhalt es um einen Vorgang innerhalb der Gruppe ging, war jedoch voreilig. In mehreren neueren Urteilen hat nun der EuGH klar gemacht, dass das Thema der finalen Verluste nach wie vor aktuell ist:

- EuGH v. 12.6.18, C-650/16, Rechtssache Bevola/Trock für eingestellte Betriebsstätten³⁰
- Vgl. EuGH v. 19.6.2019, C-607/17, Memira Holding, Fall grenzüberschreitender Verschmelzung: schwed. Mutter muss nachweisen, dass sie die Verluste der dt. Tochter nicht in Deutschland noch anderweitig nutzen kann, z.B. durch Übertragung auf einen Dritten³¹
- EuGH v. 19.6.2019, C-608/17 Holmen: Geltendmachung von Verlusten von Tochter und Enkeln in Spanien bei Einstellen wirtschaftlicher Tätigkeit bei der Mutter in Schweden? Jedenfalls nicht für die Enkel, falls nicht im Land der Mutter ansässig; im übrigen Nachweis wie bei Rechtssache Memira Holding³²

3. Das Vertragsverletzungsverfahren der EU- Kommission gegen Deutschland vom 25.7.2019 wegen Nichtanerkennung von Gewinnabführungs- und Verlustübernahmeverträgen von Unternehmen, die ihren Verwaltungssitz nach Deutschland verlegen

a) Das Vertragsverletzungsverfahren

§ 17 KStG lässt eine Anwendung der deutschen Organschaftsregeln zu, wenn eine andere als die in § 14 Abs. 1 S. 1 KStG bezeichnete Kapitalgesellschaft mit Geschäftsleitung im Inland und Sitz in einem EU- oder EWR-Mitgliedstaat sich wirksam verpflichtet, ihren ganzen Gewinn an ein anderes Unternehmen im Sinne des § 14 abzuführen. Nach § 17 S. 2 KStG wird vorausgesetzt, dass eine Gewinnabführung den in § 301 AktG genannten Betrag nicht überschreitet und eine Verlustübernahme durch Verweis auf die Vorschriften des § 302 AktG in seiner jeweils gültigen Fassung vereinbart wird. Die Frage ist allerdings, inwieweit Gesellschaften die for-

29 Vgl. BFH v. 22.2.2017, IR 2/15, BFHE 257, 120.

30 Vgl. EuGH v. 12.6.18, C-650/16, Bevola/Trock, ECLI:EU:C:2018:424.

31 Vgl. EuGH v. 19.6.2019, C-607/17, Memira Holding, ECLI:EU:C:2019:510.

32 Vgl. EuGH v. 19.6.2019, C-608/17 Holmen, ECLI:EU:C:2019:511.

malen Eintragungsanforderungen für die Anerkennung eines GAV erfüllen können.³³

Die EU-Kommission hat daher am 25. Juli 2019 ein Vertragsverletzungsverfahren, INF/19/4251, gegen Deutschland eingeleitet.³⁴ Dies wird damit begründet, dass die deutsche Steuerverwaltung verlangt, dass der Vertrag am Sitz des Unternehmens eingetragen wird und es ablehnt, die Eintragung in das Handelsregister eines anderen Mitgliedsstaates der EU/EWR als gleichwertig mit der Eintragung in ein inländisches Handelsregister anzuerkennen. Hierin wird ein Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit gesehen.

Die Kommission hat Deutschland eine Frist von 2 Monaten gesetzt, Abhilfe zu schaffen, ansonsten wird den deutschen Behörden in dieser Sache eine mit Gründen versehene Stellungnahme übermittelt. Kommt ein Staat dieser Stellungnahme dann nicht innerhalb der von der Kommission gesetzten Frist nach, so kann die Kommission gemäß Art. 258 AEUV den Gerichtshof der EU anrufen.

b) Die bisherige Reaktion der deutschen Finanzverwaltung

Inzwischen hat die Finanzverwaltung reagiert,

- mit Rundverfügung der OFD Frankfurt am Main v. 12.11.2019 (- S 2770 A - 55 - St 55)³⁵
- FM Schleswig-Holstein, Kurzinformation v. 17.1.2020³⁶
- OFD Frankfurt/M. v. 09.07.2020³⁷ (- S 2770 A - 55 - St 55)

Nach der Rundverfügung der OFD Frankfurt/M. vom 12.11.2019 kann der GAV auch nach ausländischem Recht abgeschlossen werden, muss aber weiter den Vorgaben der §§ 291, 302 AktG entsprechen. Die Regelungen des GAV müssen in eintragungspflichtiger Form vereinbart werden. Das sieht die OFD bei GAV als gegeben an, die in einem ausländischen Handelsregister eingetragen sind. Dazu muss das ausländische Gesellschaftsrecht entsprechende öffentliche Register kennen und es muss eine Eintragung des GAV möglich sein, oder die Regelungen müssen in einer eintragungs-

33 Vgl. BT-Drucksache 19/18624 v. 15.4.2020, <https://dip21.bundestag.de/dip21/btd/19/186/1918624.pdf> Antwort der Bundesregierung auf die Kleine Anfrage der Abgeordneten Katja Hessel, Christian Dürr, Frank Schäffler, weiterer Abgeordneter und der Fraktion der FDP – Drucksache 19/18240 – Unionsrechtskonforme Weiterentwicklungen der Organschaftsregelungen, S. 5: „Der Bundesregierung liegen keine Erkenntnisse vor, nach der die Regelungen der §§ 14 ff. KStG das Engagement ausländischer Investoren im Inland beeinträchtigen“.

34 Vgl. EU-Kommission, INF/19/4251 v. 25.7.2019, <https://ec.europa.eu>.

35 Vgl. OFD Frankfurt am Main v. 12.11.2019 (S 2770 A-55-St 55); IStR 2020 S. 76.

36 Vgl. FM Schleswig-Holstein, Kurzinformation v. 17.1.2020, IStR 2020, S. 436.

37 Vgl. OFD Frankfurt/M. v. 09.07.2020 - S 2770 A - 55 - St 55, <https://datenbank.nwb.de/Dokument/Anzeigen/832833>.

pflichtigen Satzung der ausländischen Organgesellschaft aufgenommen werden (und in die Satzung eingetragen werden). Eine schuldrechtliche Individualabrede lässt die Finanzverwaltung nicht ausreichen (kritisch u.a. Prinz/Ludwig).³⁸

Die ursprüngliche Rundverfügung wurde durch die OFD Frankfurt/M. vom 9.7.2020 ergänzt:

Die Regelungen des ausländischen GAV müssen, falls der Gewinnabführungsvertrag nicht selbst in der Satzung verankert wird, satzungsändernden Charakter haben (eine bloße satzungsüberlagernde Wirkung genügt nicht). Dies ist bspw. der Fall, wenn das entsprechende ausländische Gesellschaftsrecht des jeweiligen Landes das Institut des Gewinnabführungsvertrages kennt und diesem satzungsändernden Charakter beimisst oder innerhalb der Satzung die Regelungen des Gewinnabführungsvertrages aufgenommen werden. Allein das satzungsmäßige Einräumen der Möglichkeit zum Abschluss eines Gewinnabführungsvertrages i. S. d. § 291 AktG ist nicht ausreichend, da hierdurch seitens der Gesellschafter der beherrschten Gesellschaft keine unmittelbare Entscheidung über eine essentielle Änderung des rechtlichen Status getroffen wird. Liegen die vorgenannten Kriterien vor, ist die Organschaft frühestens ab dem Jahr der Eintragung in das Register anzuerkennen. Dies gilt auch in den Fällen, in denen ein Gewinnabführungsvertrag bereits früher abgeschlossen wurde. Denn eine Satzungsänderung und die entsprechende Eintragung in das ausländische Handels- oder Firmenbuch entfalten keine steuerliche Rückwirkung auf den Zeitpunkt des bereits früher erfolgten Abschlusses des Gewinnabführungsvertrages. Vielmehr ist zivilrechtlich die Eintragung im Handelsregister konstitutiv für die Wirksamkeit des Gewinnabführungsvertrages (vgl. § 294 Absatz 2 AktG).

Dazu ist anzumerken, dass das Rechtsinstitut des GAV nur Österreich, Portugal, Slowenien und Kroatien kennen.

§ 17 KStG stellt nicht auf das Bestehen eines GAV ab, sondern nennt als Voraussetzungen, dass (1) die Gewinnabführung den in § 301 AktG genannten Betrag nicht überschreitet und (2) eine Verlustübernahme durch Verweis auf die Vorschriften des § 302 AktG in seiner jeweils gültigen Fassung vereinbart wird.

Für Fälle mit rein schuldrechtlichem Organisationsvertrag ist das anhängige BFH-Verfahren I R 26/19 relevant.³⁹ Im Schrifttum geht die herrschen-

38 Vgl. Prinz/Ludwig, Steuerliches Organschaftsrecht: Grenzüberschreitender GAV zu einer abhängigen EU/EWR-KapGes. mit inländischer Geschäftsleitung, DB 2020, 1022, 1029.

39 Vgl. BFH I R 26/19, anhängig, https://datenbank.nwb.de/Dokument/Anzeigen/812324/Vorinstanz_Schleswig-Holsteinisches_FG_v.13.3.2019,_1_K_218/15,_EFG_2019,_1466.

de Meinung von einer Unionsrechtswidrigkeit des GAV-Erfordernisses für grenzüberschreitende Sachverhalte aus.⁴⁰

Es bleibt abzuwarten, ob der EU-Kommission die Reaktionen der dt. Finanzverwaltung ausreichen werden.

4. Die Rechtsprechung des EuGH zur horizontalen steuerlichen Integration zwischen Schwestergesellschaften

a) Einkommenszurechnung auf horizontaler Ebene

Eine weitere Frage ist, ob eine Einkommenszurechnung auf horizontaler Ebene, also von inländischen Schwestergesellschaften auf eine inländische Schwestergesellschaft bei gemeinsamer ausländischer Mutter, nach der Rechtsprechung des EuGH zulässig sein muss.

b) EuGH Urteil v. 12.6.2014, C-39/13 bis C-41/13, SCA Group Holding u.a.

Der EuGH hat mit Urteil v. 12.6.2014 in der verb. Rs. C-39/13, C-40/13 und C-41/13 SCA Group Holding BV u.a. (zum niederländischen Recht)⁴¹ ausgesprochen, dass das Ziel der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Regelung der steuerlichen Einheit, nämlich Gesellschaften ein und desselben Konzerns zu ermöglichen, steuerlich so betrachtet zu werden, als handelte es sich um einen einzigen Steuerpflichtigen, sich jedoch ebenso gut bei Konzernen mit gebietsansässiger Muttergesellschaft wie bei jenen erreichen lässt, deren Muttergesellschaft gebietsfremd ist, zumindest was die Besteuerung allein der in den NL steuerpflichtigen Schwestergesellschaften angeht (Rz. 51).

Ferner seien die Art. 49 und 54 AEUV dahin auszulegen, dass sie Rechtsvorschriften eines Mitgliedsstaates entgegenstehen, nach denen eine Regelung der steuerlichen Einheit auf eine gebietsansässige Muttergesellschaft, die gebietsansässige Tochtergesellschaften hält, Anwendung findet, nicht aber auf gebietsansässige Schwestergesellschaften, deren gemeinsame Mut-

40 Vgl. Kahle/Cortez, Zuzug von Kapitalgesellschaften im Ertragsteuerrecht, FR 2014, S. 673 (685); Kessler/Spengel, Checkliste potentiell EU-rechtswidriger Normen des deutschen Steuerrechts, DB 2020, Beilage 2, S. 1 (4); Prinz/Ludwig, Steuerliches Organschaftsrecht: Grenzüberschreitender GAV zu einer abhängigen EU/EWR-KapGes. mit inländischer Geschäftsleitung, DB 2020, 1022, 1027.

41 Vgl. EuGH v. 12.6.2014 in der verb. Rs. C-39/13, C-40/13 und C-41/13 SCA Group Holding BV u.a., IStR 2014, 486.

tergesellschaft ihren Sitz nicht in diesem Mitgliedstaat und dort keine Betriebsstätte hat (Rz. 56).

c) EuGH Urteil v. 14.5.2020, C-749/18, B u.a./Administration des contributions directes

Die Frage der horizontalen Integration stellte sich erneut in der Rechtssache B u.a. /Administration des contributions directes⁴² in folgender Konstellation:

Die Muttergesellschaft A ist AG frz. Rechts, in Frankreich ansässig, B ist Gesellschaft luxemburgischen Rechts mit Sitz in Luxemburg, Tochter der A; C und D sind Gesellschaften lux. Rechts mit Sitz in Luxemburg, ihr Kapital wird mittelbar von A gehalten (B ist an diesen Gesellschaften nicht beteiligt).

Nach luxemburgischen Recht der betroffenen Jahre 2013 und 2014 war eine horizontale steuerliche Integration nicht möglich, ab 2015 hat Luxemburg sein Recht schon in der Folge der Rechtssache SCA Group Holding angepasst.

Aus den Leitsätzen des EuGH in der Rs. B u.a.: Die Art. 49 und 54 AEUV sind dahin auszulegen, dass sie den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaates entgegenstehen, die zwar eine vertikale steuerliche Integration zwischen einer gebietsansässigen Muttergesellschaft oder einer inländischen Betriebsstätte einer gebietsfremden Muttergesellschaft und ihren gebietsansässigen Tochtergesellschaften, nicht aber eine horizontale steuerliche Integration zwischen den gebietsansässigen Tochtergesellschaften einer gebietsfremden Muttergesellschaft zulassen.

Der BFH hatte im Urteil v. 22.2.2017, I R 35/14⁴³ noch die Aussage getroffen, die Zulassung einer Querorganschaft, die eine Ergebniskonsolidierung im Gleichordnungskonzern ermöglichen würde, sei aus unionsrechtlichen Gründen nicht geboten. Der Umstand, dass im reinen Inlandsfall keine Querorganschaft möglich ist, ist allerdings unionsrechtlich unbeachtlich (vgl. Rz. 28 und 29 Fall B u.a.), der EuGH führt aus, dass die Konsolidierung der Ergebnisse im reinen Inlandsfall ja über das Ergebnis der Mutter möglich ist.

Der Gesetzgeber musste seit dem Urteil SCA Group Holding davon ausgehen, dass § 14 KStG mit seiner Beschränkung auf die vertikale Organ-

42 Vgl. EuGH v. 14.5.2020, C-749/18, B u.a./Administration des contributions directes, IStR 2020, S. 545.

43 Vgl. BFH v. 22.2.2017, I R 35/14, DStR 2017, 1527.

schaft einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit darstellt, wie sich durch das Urteil des EuGH in der Rechtssache B u.a. bestätigt hat.

Zusätzlich stellt sich die Frage, ob die Niederlassungsfreiheit nicht auch zu einer Einbeziehung inländischer Betriebsstätten von EU/EWR-Gesellschaften in das Organschaftskonzept führen muss.

d) Reaktionen nationaler Gesetzgeber auf die Rechtsprechung des EuGH

Der luxemburgische Gesetzgeber hat bereits ab 2015 sowohl die horizontale steuerliche Integration zwischen Schwestergesellschaften als auch mit der inländischen Betriebsstätte einer gebietsfremden Kapitalgesellschaft möglich gemacht (Art. 164 bis LIR).⁴⁴

In den Niederlanden wurde ab 14. Dezember 2014 in Folge der Rechtssache SCA Group Holding eine Gruppenbesteuerung zwischen ansässigen Schwestergesellschaften und einer ausländischen Muttergesellschaft zugelassen.⁴⁵

Frankreich und Spanien haben ab 2015 bereits durch gesetzliche Neuregelung die steuerliche Konsolidierung zwischen inländischen Schwestergesellschaften einer EU-/EWR-Muttergesellschaft zugelassen.⁴⁶

IV. Fazit

Die Diskussion einer Reform der Organschaft gerade auch vor dem Hintergrund einer Konformität mit europäischem Recht ist nicht neu. Es gab in der Vergangenheit unterschiedliche Ansätze, die deutsche Organschaft durch ein modernes Gruppenbesteuerungssystem zu ersetzen.⁴⁷

Diese scheiterten im Juli 2012 an zu erwartenden Steuerausfällen⁴⁸ und mündeten in der sog. Kleinen Organschaftsreform.⁴⁹ Aktuell steht die Bun-

44 Vgl. EuGH v. 14.5.2020, C-749/18, B u.a./Administration des contributions directes, Rz. 4, IStR 2020, S. 545.

45 Vgl. KPMG Tax Handbook 2019/2020, Netherlands, S. 1056.

46 Vgl. KPMG Tax Handbook 2019/2020, Spain S. 1403, France, S. 514; Schultze, Internationalisierung der Organschaft – Frankreich: Möglichkeiten und Grenzen, IStR 2015, 546; Walter, Neue Gestaltungen für Organschaften ausländischer Gesellschafter, <https://www.iww.de/pistb/schwerpunktthema/grenzueberschreitende-organschaft-neue-gestaltungen-fuer-organschaften-auslaendischer-gesellschafter-f85612>.

47 Vgl. Dötsch, in: D/P/M, 87. Lief. Aug. 2016, Rz. 1205 zu § 14 KStG mit einzelnen Nachweisen zu Reformvorschlägen.

48 Vgl. Rödder, Der Umwandlungssteuer-Erlass 2011. Erläuterungen aus Unternehmens- und Beratungspraxis, Übg 2012, 717.

49 Gesetz zur Änderung und Vereinfachung des Unternehmenssteuerrechts und des steuerlichen Reisekostenrechts vom 20.2.2013, BGBl. I 2013, 285.

desregierung einer Anpassung der Organschaftsregeln wohl eher ablehnend gegenüber.⁵⁰

Auf Grundlage der oben analysierten Urteile des EuGH sowie des Infringementverfahrens der EU Kommission wird deutlich, dass aktueller Handlungsbedarf besteht. Auch das Fortschreiten des G(K)KB-Richtlinienprojektes erhöht den Druck, zu einer modernen Gruppenbesteuerung zu kommen.

50 Vgl. BT-Drucksache 19/18624 v. 15.4.2020, <https://dip21.bundestag.de/dip21/btd/19/186/1918624.pdf>, Antwort der Bundesregierung auf die Kleine Anfrage der Abgeordneten Katja Hessel, Christian Dürr, Frank Schäffler, weiterer Abgeordneter und der Fraktion der FDP – Drucksache 19/18240 – Unionsrechtskonforme Weiterentwicklungen der Organschaftsregelungen, S. 5: „Im Übrigen kann es nicht im gesamtstaatlichen Interesse sein, die Regelungen der Abgrenzung von zwischenstaatlichen Besteuerungsrechten mittels grenzüberschreitender Organschaften allgemein auszuhebeln.“

Tax Compliance im Spiegel der Steuerarten – Unternehmerische Risiken im Verfahrensrecht, den Ertragsteuern und der Umsatzsteuer –

Gabi Meissner, Tanja Leibold, Sascha Gieseler und Stefan Holzner¹

Der nachfolgende Beitrag – eine Zusammenarbeit von vier Autorinnen und Autoren, die sich im *Kompetenzzentrum Tax Compliance* an der HVF² zusammengeschlossen haben – befasst sich unter verschiedenen Aspekten mit dem Thema *Tax Compliance*. Einleitend werden die themenspezifischen Begriffe erläutert (I.) und aus der verfahrensrechtlichen Perspektive die steuerlichen Pflichten und möglichen Sanktionen bei Pflichtverletzungen (II.) dargestellt. In der Folge werden die Anforderungen an *Tax Compliance Management Systeme* und deren Umsetzung im Unternehmen beschrieben (III.). Als weitere Beiträge folgen *Tax Compliance* und *GoBD* (IV.), *Tax Compliance* in den Ertragsteuern (V.) sowie *Tax Compliance* in der Umsatzsteuer: Der zertifizierte Steuerpflichtige im Umsatzsteuerrecht (VI.). Der Beitrag schließt mit einem gemeinsamen Fazit (VII.).

I. Einleitung: Begriffe & Definitionen

Zunächst soll hier der Versuch unternommen werden, einen Überblick über die Begrifflichkeiten und Definitionen zu verschaffen. Wie in vielen anderen Bereichen lässt sich für das Thema *Tax Compliance* beobachten, dass sich etliche Begriffe aus dem anglo-amerikanischen Sprachraum auch in

1 Prof. Dr. *Gabi Meissner* ist Professorin für Besitz- und Verkehrssteuern an der Hochschule für öffentliche Verwaltung und Finanzen Ludwigsburg sowie Mitglied des dortigen Kompetenzzentrums *Tax Compliance*.

Prof. Dr. *Tanja Leibold* ist Professorin für Besitz- und Verkehrssteuern an der Hochschule für öffentliche Verwaltung und Finanzen Ludwigsburg sowie Mitglied des dortigen Kompetenzzentrums *Tax Compliance*.

Prof. Dr. *Sascha Gieseler* ist Professor für Besitz- und Verkehrssteuern an der Hochschule für öffentliche Verwaltung und Finanzen Ludwigsburg sowie Mitglied des dortigen Kompetenzzentrums *Tax Compliance*.

Prof. Dr. *Stefan Holzner*, LL.M., ist Professor für Steuerverfahrensrecht, Einkommenssteuerrecht, Gesellschaftssteuerrecht, Privatrecht und Methodische Kompetenzen an der Hochschule für öffentliche Verwaltung und Finanzen Ludwigsburg sowie Mitglied des dortigen Kompetenzzentrums *Tax Compliance*.

2 <https://www.hs-ludwigsburg.de/forschung/forschungszentren/kompetenzzentrum-tax-compliance.html>.

der deutschen Fachliteratur durchgesetzt haben und mitunter eine exakte Übersetzung oder trennscharfe Abgrenzung dieser Begriffe schwerfällt.



1. Compliance

Ursprünglich wurde für eine wirtschaftliche Betrachtungsweise der Begriff *Compliance* wohl von der US-Börsenaufsicht im Rahmen der *Corporate Governance*-Thematik aufgegriffen.³ Eine exakte Definition des Begriffs *Compliance* erscheint aufgrund der Vielgestaltigkeit des Themas ebenso schwierig wie eine exakte deutsche Übersetzung. Den englischen Begriff *Compliance* lediglich mit „*Einhaltung der gesetzlichen Bestimmungen und der internen Richtlinien*“⁴ ins Deutsche übertragen zu wollen, greift zu kurz, da der Begriff als Oberbegriff eine Auslegung zulässt, die wohl weiter reicht, als die Übersetzungen „*sich fügen*“, „*übereinstimmen*“ oder „*befolgen*“ für das englische *comply*.⁵ So wird unter *Compliance* etwa die spezifische Ausgestaltung von Organisationsstrukturen verstanden, die das Ziel hat, zivil- oder strafrechtliche Haftungsgefahren für die Organisationsstruktur und ihre handelnden Organe zu vermeiden.⁶

3 Eufinger, CCZ 2012, 21 (22).

4 So z.B. in Grundsatz 5 des DCGK (<https://www.dcgk.de/de/kodex.html>, zuletzt abgerufen am 20.8.2020).

5 Übersetzungen nach <https://www.dict.cc/EN-DE>.

6 Groh, in: Creifelds, Rechtswörterbuch, 24. Ed. 2020, Stichwort „Compliance“.

2. Tax Compliance

Tax ist der englische Begriff für Steuern und Abgaben.⁷ Die Definition von Steuern findet sich im deutschen Recht in § 3 Abs. 1 AO: Danach sind Steuern „Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einnahmen allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft; die Erzielung von Einnahmen kann Nebenzweck sein.“ Ergänzt wird diese Definition durch § 3 Abs. 3 Satz 1 AO, der auch die Einfuhr- und Ausfuhrabgaben dem gesetzlichen Steuerbegriff zuordnet. Nicht zuletzt deshalb gebietet die Vielgestaltigkeit der Materie Steuern keine enge Auslegung einer *Tax Compliance*, denn mit dem Steuerrecht sind diverse weitere Rechtsgebiete eng verbunden, wie etwa das mit dem Lohnsteuerverfahren parallel laufende Sozialabgabenrecht,⁸ und sollten daher auch unter dem weiten Oberbegriff *Tax Compliance* verstanden werden.⁹

3. Tax Compliance Management System

Unter einem *Compliance Management System (CMS)* kann man die Zusammenfassung der aufgrund der festgelegten Ziele eingeführten Grundsätze und Maßnahmen einer Organisationsform verstehen, mit denen das regelkonforme Verhalten von gesetzlichen Vertretern, Mitarbeitern und ggf. Dritten – etwa Vertragspartnern – sichergestellt und regelwidriges Verhalten verhindert werden sollen.¹⁰ Ein *CMS* kann dabei Organisationsbereiche (z.B. Einkauf, Vertrieb), Geschäftsbereiche oder Rechtsbereiche (z.B. Wettbewerbs- und Kartellrecht, Steuerrecht) erfassen.¹¹

Ein *Tax Compliance Management System (TCMS)* – nicht zu verwechseln mit einem *technical Compliance Management Systems (tCMS)* – zielt mithin, regelmäßig als Bestandteil eines organisationsweiten *CMS*, auf die rechtskonforme Erfüllung der spezifischen steuerrechtlichen Verpflichtungen ab.

7 Übersetzungen nach <https://www.dict.cc/EN-DE>.

8 Idler/Erl, in: Rübenstahl/Idler, *Tax Compliance*, 1. Kap. Rz. 27.

9 Ausführlich zum Begriff *Tax Compliance* Talaska, in: Streck/Mack/Schwedhelm, *Tax Compliance*, 3. Aufl. 2019, Kap. 1 Rz. 1.1 ff.; Schoppe, in: Behringer, *Compliance kompakt*, 4. Aufl. 2018, Abschn. „Tax Compliance“, 1.1 ff.; Demuth/Kaiser/Eberhard, in: Inderst/Bannenberg/Poppe, *Compliance*, 3. Aufl. 2017, Rz. 600 ff.; Schwedhelm, *AnwBl* 2009, 90.

10 Nach IDW Praxishinweis 1/2016: Ausgestaltung und Prüfung eines *Tax Compliance Management Systems* gemäß IDW PS 980 (Stand: 31.5.2017), Rz. 6.

11 IDW Praxishinweis 1/2016, Rz. 7.

Die exakte Abgrenzung eines *TCMS* von den weiteren Management- und Kontrollsystemen, die in verschiedenen Organisationsformen in unterschiedlichster Ausformung existieren können, z.B. in Form interner Kontrollsysteme (IKS), Risikomanagementsysteme (RMS), Risikofrüherkennungssysteme (RFS) oder der oben bereits angesprochenen *CMS*, erscheint ebenfalls nicht möglich, zumal Aspekte der genannten Management- und Kontrollsysteme i.d.R. Bestandteil eines wirksamen *TCMS* sind – was vice versa wohl ebenso gilt.

II. Tax Compliance und Verfahrensrecht: Steuerliche Pflichten und Sanktionsmöglichkeiten¹²

1. Steuerliche Pflichten

Die steuerlichen Pflichten ergeben sich aus der Abgabenordnung sowie den Einzelsteuergesetzen. Es ist ein nicht nur dem Steuerrecht immanentes Problem, dass sich der gesetzliche Pflichtenkatalog für die Rechtsanwender durch regelmäßige legislatorische Aktivitäten ändert. Darüber hinaus finden im deutschen Steuerrecht in unübersichtlicher Anzahl Verwaltungsvorschriften Anwendung und stellen für die Rechtsanwender – aufgrund der fehlenden unmittelbaren Bindungswirkung für Bürger, Unternehmen und Gerichte zumindest über die Selbstbindung der Verwaltung nach Art. 3 Abs. 1 GG¹³ – eine sich nahezu täglich ändernde Herausforderung dar. In diesem Abschnitt soll der Fokus zunächst auf die allgemeinen steuerlichen Pflichten beschränkt bleiben.

a) Allgemeine steuerliche Mitwirkungspflicht

Eine allgemein gehaltene und daher konkretisierungsbedürftige steuerliche Mitwirkungspflicht ergibt sich aus § 90 Abs. 1 Satz 1 AO, wonach die Beteiligten „zur Mitwirkung bei der Ermittlung des Sachverhalts verpflichtet“ sind und diese ihrer Mitwirkungspflicht insbesondere dadurch nachkommen, „dass sie die für die Besteuerung erheblichen Tatsachen vollständig und wahrheitsgemäß offen legen und die ihnen bekannten Beweismittel angeben.“ Diese allgemeinen Mitwirkungspflichten erfahren eine Vielzahl von Konkretisierungen in der Abgabenordnung und den Einzelsteuergesetzen.

¹² Verfasst von Prof. Dr. Stefan Holzner, LL.M.

¹³ Clement/Holzner/Rittmann, Öffentliches Recht, 2. Aufl. 2019, S. 157; Scheel/Brehm/Holzner, Abgabenordnung und FGO, 17. Aufl. 2018, Tz. 2.5.2.