

## Die Neuregelungen auf einen Blick

- Keine Abschaffung Gewinnabführungsvertrag (GAV) – nur „kleine Organschaftsreform“
- Aber: Fiktion ordnungsgemäßer tatsächlicher GAV-Durchführung bei Korrektur fehlerhafter Bilanzansätze (bei Beanstandung durch Finanzverwaltung)
- Grenzüberschreitende Sachverhalte: Gewinntransfer ins Ausland wird befriedigend verhindert, (vermeintlich) doppelte Verlustberücksichtigung aber deutlich überschießend geregelt
- Mehr Rechtssicherheit und Konsistenz durch verfahrensrechtliche Verknüpfung von Organgesellschaft und Organträger (gesonderte und einheitliche Feststellung)
- Fundstelle: Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts (UntSt-ReiseKG) (BGBl. I 2013, 285; BStBl. I 2013, 188)

## § 14

### Aktiengesellschaft oder Kommanditgesellschaft auf Aktien als Organgesellschaft

idF des KStG v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4144; BStBl. I 2002, 1169),  
zuletzt geändert durch UntStReiseKG v. 20.2.2013 (BGBl. I 2013, 285; BStBl. I 2013, 188)

(1) <sup>1</sup>Verpflichtet sich eine Europäische Gesellschaft, Aktiengesellschaft oder Kommanditgesellschaft auf Aktien mit Geschäftsleitung **im Inland und Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Vertragsstaat des EWR-Abkommens** (Organgesellschaft) durch einen Gewinnabführungsvertrag im Sinne des § 291 Abs. 1 des Aktiengesetzes, ihren ganzen Gewinn an ein einziges anderes gewerbliches Unternehmen abzuführen, *so* ist das Einkommen der Organgesellschaft, soweit sich aus § 16 nichts anderes ergibt, dem Träger des Unternehmens (Organträger) zuzurechnen, wenn die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

1. *unverändert*
2. <sup>1</sup>Organträger muss eine natürliche Person oder eine nicht von der Körperschaftsteuer befreite Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse sein. <sup>2</sup>Organträger kann auch eine Personengesellschaft im Sinne des § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 des Einkommensteuergesetzes sein, wenn sie eine Tätigkeit im Sinne des § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 des Einkommensteu-

**KStG § 14**

ergesetzes ausübt. <sup>3</sup>Die Voraussetzung der Nummer 1 muss im Verhältnis zur Personengesellschaft selbst erfüllt sein. <sup>4</sup>Die Beteiligung im Sinne der Nummer 1 an der Organgesellschaft oder, bei mittelbarer Beteiligung an der Organgesellschaft, die Beteiligung im Sinne der Nummer 1 an der vermittelnden Gesellschaft, muss ununterbrochen während der gesamten Dauer der Organschaft einer inländischen Betriebsstätte im Sinne des § 12 der Abgabenordnung des Organträgers zuzuordnen sein. <sup>5</sup>Ist der Organträger mittelbar über eine oder mehrere Personengesellschaften an der Organgesellschaft beteiligt, gilt Satz 4 sinngemäß. <sup>6</sup>Das Einkommen der Organgesellschaft ist der inländischen Betriebsstätte des Organträgers zuzurechnen, der die Beteiligung im Sinne der Nummer 1 an der Organgesellschaft oder, bei mittelbarer Beteiligung an der Organgesellschaft, die Beteiligung im Sinne der Nummer 1 an der vermittelnden Gesellschaft zuzuordnen ist. <sup>7</sup>Eine inländische Betriebsstätte im Sinne der vorstehenden Sätze ist nur gegeben, wenn die dieser Betriebsstätte zuzurechnenden Einkünfte sowohl nach innerstaatlichem Steuerrecht als auch nach einem anzuwendenden Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung der inländischen Besteuerung unterliegen.

3. <sup>1</sup>Der Gewinnabführungsvertrag muss auf mindestens fünf Jahre abgeschlossen und während seiner gesamten Geltungsdauer durchgeführt werden. <sup>2</sup>Eine vorzeitige Beendigung des Vertrags durch Kündigung ist unschädlich, wenn ein wichtiger Grund die Kündigung rechtfertigt. <sup>3</sup>Die Kündigung oder Aufhebung des Gewinnabführungsvertrags auf einen Zeitpunkt während des Wirtschaftsjahrs der Organgesellschaft wirkt auf den Beginn dieses Wirtschaftsjahrs zurück. **<sup>4</sup>Der Gewinnabführungsvertrag gilt auch als durchgeführt, wenn der abgeführte Gewinn oder ausgeglichene Verlust auf einem Jahresabschluss beruht, der fehlerhafte Bilanzansätze enthält, sofern**
- a) der Jahresabschluss wirksam festgestellt ist,
  - b) die Fehlerhaftigkeit bei Erstellung des Jahresabschlusses unter Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht hätte erkannt werden müssen und
  - c) ein von der Finanzverwaltung beanstandeter Fehler spätestens in dem nächsten nach dem Zeitpunkt der Beanstandung des Fehlers aufzustellenden Jahresabschluss der Organgesellschaft und des Organträgers korrigiert und das Ergebnis entsprechend abgeführt oder ausgeglichen wird, soweit es sich um einen Fehler handelt, der in der Handelsbilanz zu korrigieren ist.

<sup>5</sup>Die Voraussetzung des Satzes 4 Buchstabe b gilt bei Vorliegen eines uneingeschränkten Bestätigungsvermerks nach § 322 Absatz 3 des Handelsgesetzbuchs zum Jahresabschluss, zu einem Konzernabschluss, in den der handelsrechtliche Jahresabschluss einbezogen worden ist, oder über die freiwillige Prüfung des Jahresabschlusses oder der Bescheinigung eines Steuerberaters oder Wirtschaftsprüfers über die Erstellung eines Jahresabschlusses mit umfassenden Beurteilungen als erfüllt.

4. *unverändert*

5. **Negative Einkünfte des Organträgers oder der Organgesellschaft bleiben bei der inländischen Besteuerung unberücksichtigt, soweit sie in einem ausländischen Staat im Rahmen der Besteuerung des Organträgers, der Organgesellschaft oder einer anderen Person berücksichtigt werden.**

<sup>2</sup>Das Einkommen der Organgesellschaft ist dem Organträger erstmals für das Kalenderjahr zuzurechnen, in dem das Wirtschaftsjahr der Organgesellschaft endet, in dem der Gewinnabführungsvertrag wirksam wird.

(2)–(4) *unverändert*

(5) <sup>1</sup>Das dem Organträger zuzurechnende Einkommen der Organgesellschaft und damit zusammenhängende andere Besteuerungsgrundlagen werden gegenüber dem Organträger und der Organgesellschaft gesondert und einheitlich festgestellt. <sup>2</sup>Die Feststellungen nach Satz 1 sind für die Besteuerung des Einkommens des Organträgers und der Organgesellschaft bindend. <sup>3</sup>Die Sätze 1 und 2 gelten entsprechend für von der Organgesellschaft geleistete Steuern, die auf die Steuer des Organträgers anzurechnen sind. <sup>4</sup>Zuständig für diese Feststellungen ist das Finanzamt, das für die Besteuerung nach dem Einkommen der Organgesellschaft zuständig ist. <sup>5</sup>Die Erklärung zu den gesonderten und einheitlichen Feststellungen nach den Sätzen 1 und 3 soll mit der Körperschaftsteuererklärung der Organgesellschaft verbunden werden.

## **§ 34**

### **Schlussvorschriften**

idF des KStG v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4144; BStBl. I 2002, 1169),  
zuletzt geändert durch UntStReiseKG v. 20.2.2013 (BGBl. I 2013, 285; BStBl. I 2013, 188)

...

(9) § 14 ist anzuwenden:  
1.–6. *unverändert*

### KStG § 14

7. **Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 in der Fassung des Artikels 2 des Gesetzes vom 20. Februar 2013 (BGBl. I S. 285) ist in allen noch nicht bestandskräftig veranlagten Fällen anzuwenden.**
8. **Absatz 1 Satz 1 erster Halbsatz und Satz 1 Nummer 5 und § 17 Satz 1 in der Fassung des Artikels 2 des Gesetzes vom 20. Februar 2013 (BGBl. I S. 285) ist in allen noch nicht bestandskräftig veranlagten Fällen anzuwenden.**
9. **Absatz 5 in der Fassung des Artikels 2 des Gesetzes vom 20. Februar 2013 (BGBl. I S. 285) gilt erstmals für Feststellungszeiträume, die nach dem 31. Dezember 2013 beginnen.**

Autor: Dipl.-Volksw. Dr. Christian **Dorenkamp**, LL.M. (NYU), RA/StB, Bonn  
Mitherausgeber: Prof. Dr. Johanna **Hey**, Köln

**Schrifttum:** Hendricks, Verfahrensrechtliche Grundlagen der körperschaftsteuerlichen Organshaft, Ubg 2011, 711; Kestler/Weger, Doppelte Verlustnutzung bei grenzüberschreitender (ertragsteuerlicher) Organshaft?, GmbHR 2003, 156; Rödder/Schönfeld, Abschied (auslandsbeherrschter) inländischer Kapitalgesellschaften von der deutschen Ertragsteuerpflicht? – Erste Anmerkungen zum überraschenden Urteil des BFH v. 9.2.2011 (I R 54, 55/10), DStR 2011, 886; Gosch, Über Cross Boarder-Organschaften, IWB 2012, 694; Lenz/Adrian/Handwerker, Geplante Neuregelung der ertragsteuerlichen Organshaft, BB 2012, 2851; Middendorf/Holtrichter, Geplante Änderungen bei der ertragsteuerlichen Organshaft, StuB 2012, 864; Rödder, Die kleine Organschaftsreform, Ubg 2012, 717; Walter, Überzeugt die kleine Reform der Organshaft?, GmbHR 2012, R 301; von Wolferdorff/Rödder/Schmidt-Fehrenbacher/Beisheim/Gerner, Der Fraktionsentwurf zur „Kleinen Organschaftsreform“: Guter Wille, aber doch kein wirklicher Rechtsfrieden!, DB 2012, 2241; Dötsch/Pung, Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts: Die Änderungen bei der Organshaft, DB 2013, 305; Gründig/Schmid, Die Änderung des § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG und deren Auswirkung auf grenzüberschreitende Unternehmensstrukturen, DStR 2013, 617; Keller, Neuerungen bei der Organshaft durch das Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts, DSz 2013, 60; Schneider/Schmitz, Ausschluss der Verlustberücksichtigung bei Organshaft – Überblick über § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG n.F., GmbHR 2013, 281; Schneider/Sommer, Organschaftsreform „light“, GmbHR 2013, 22; Schwenke, Grenzüberschreitende Organshaft – Anmerkungen zu den Neuregelungen im Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts, ISR 2013, 41; Stangl/Brühl, Die „kleine Organschaftsreform“, Der Konzern 2013, 77; Wagner/Liekenbrock, Organshaft und Ausschluss der doppelten Verlustberücksichtigung im In- und Ausland nach § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG n.F., Ubg 2013, 133; Kröner/Momen/Boller, Zeitliche Anwendung des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG n.F. und verfahrensrechtliche Konsequenzen, IStR 2013, 405; Schulze-Osterloh, Das Ende des subjektiven Fehlerbegriffs bei der Anwendung von Bilanzrecht, BB 2013, 1131; Weber-Grellet, Abschied vom subjektiven Fehlerbegriff, DStR 2013, 729.

## Kompaktübersicht

**Inhalt der Änderungen:** § 14 KStG wurde durch das am 25.2.2013 verkündete Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts (UntStReiseKG, BGBl. I 2013, 285) in vielfältiger Weise geändert. Vorrangiges Ziel dieser sog. „kleinen Organschaftsreform“ war neben einer erhöhten Rechtssicherheit hinsichtlich der Formulierung von Gewinnabführungsverträgen (vgl. § 17 KStG J 12-4) die Erleichterung der tatsächlichen GAV-Durchführung. Hierfür hat der Gesetzgeber das Instrument einer Ordnungsmäßigkeitsfiktion gewählt, soweit von der FinVerw. beanstandete Bilanzierungsfehler korrigiert werden. J 12-1

Die Regelungen zur Erleichterung der GAV-Formulierung und -Durchführung wurden ergänzt um eine verfahrensrechtl. Verknüpfung von Organgesellschaft und Organträger im Wege einer gesonderten und einheitlichen Feststellung. Das System von Grundlagen- und Folgebescheiden wird nicht nur die Rechtssicherheit, sondern auch Konsistenz der Organschaftsbesteuerung erhöhen.

Zudem erfolgten europa- sowie DBA-rechtl. motivierte Änderungen hinsichtlich grenzüberschreitender Sachverhalte, die allerdings im Hinblick auf die (vermeintliche) doppelte Berücksichtigung von negativen Einkünften im In- und Ausland überschießend formuliert sind.

**Rechtsentwicklung:** J 12-2

► **zur Gesetzesentwicklung bis 2009** s. § 14 Anm. 2 ff.

► **UntStReiseKG v. 20.2.2013** (BGBl. I 2013, 285; BStBl. I 2013, 188): Trotz anderslautender Bekenntnisse (zu einem „modernen Gruppenbesteuerungssystem“ ohne GAV) im Koalitionsvertrag v. 26.10.2009, dem stl. 12-Punkte-Plan der Koalitionsfraktionen v. 14.2.2012 und des deutsch-französischen Grünbuchs zur Konvergenz der Körperschaftsteuersysteme ebenfalls aus Februar 2012 sowie umfassender Vorarbeiten durch Wissenschaft, Wirtschaft und Verwaltung (vgl. nur IFSt-Schrift Nr. 471 [2011]) konnte sich der Gesetzgeber nicht zu einer Abschaffung des GAV als Organschaftsvoraussetzung durchringen.

Ursächlich hierfür dürften vermutete Steuermindereinnahmen in signifikanter Höhe gewesen sein (vgl. zB Dötsch/Pung, DB 2013, 305), auch wenn diese nicht sonderlich plausibel erscheinen – bedürfte es seitens der betroffenen Unternehmen doch lediglich eines GAV-Abschlusses, um das entsprechende Steuersparpotential zu realisieren (vgl. aber IFSt-Schrift Nr. 482 [2012] sowie BMF-Prüfbericht zur Verlustverrechnung und Gruppenbesteuerung [2011]) –, sowie Misstrauen, das Teile der Wirtschaft dem vom BMF beratenen Gesetzgeber entgegen brachten und in der Sorge mündete, eine „große Organschaftsreform“ könne gar ein noch strengeres Gruppenbesteuerungsrecht zur Folge haben (vgl. IFSt-Schrift Nr. 481 [2012], S. 13).

Mit der kleinen Organschaftsreform, die die „aus Unternehmenssicht drängendsten Probleme des bisherigen Organschaftsrechts ganz erheblich entschärft“ (Dötsch/Pung, DB 2013, 305), dürfte eine umfassende Reform der Gruppenbesteuerung, die insbes. mit der Abschaffung des GAV einherzugehen hätte, in absehbarer Zukunft eher geringe Realisierungschancen haben (optimistischer von Wolferdorff/Rödter/Schmidt-Fehrenbacher/Beisheim/Gerner, DB 2012, 2241).

- J 12-3 **Zeitlicher Anwendungsbereich:** Ein Fehler bei der Durchführung des GAV kann in allen noch offenen Fällen gem. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 nF heilend korrigiert werden, dh. soweit noch keine Bestandskraft eingetreten ist (§ 34 Abs. 9 Nr. 7).

Die Neuregelungen zu den grenzüberschreitenden Sachverhalten sind zT erstmals im VZ 2012 anzuwenden (ausländ. Organträger mit Organschaftsbetriebsstätte, § 34 Abs. 1 nF), zT rückwirkend auf alle offenen Fälle (Verlustnutzungsbeschränkung bei Berücksichtigung im Ausland, § 34 Abs. 9 Nr. 8).

Die verfahrensrechtl. Neuerungen gelten ab VZ 2014 (§ 34 Abs. 9 Nr. 9).

- J 12-4 **Grund und Bedeutung der Änderungen:**

► **Grund der Änderungen:** Auch aufgrund von Rechtsprechungsentwicklungen in der jüngeren Vergangenheit, die einerseits die mit dem GAV-Erfordernis verbundenen Formalanforderungen der Organschaft eher noch ausgebaut haben (statt diese im Sinne einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise als Ausdruck der teleologischen Gesetzesauslegung im StRecht zu reduzieren) sowie andererseits mit der Effektivierung des DBA-rechtl. Diskriminierungsverbots die Einmalbesteuerung in Deutschland gefährdeten, stellte sich das Organschaftsrecht sowohl aus Sicht der Unternehmen als auch des Fiskus als reformbedürftig dar. Dem trägt die mit dem UntStReise-KG verwirklichte kleine Organschaftsreform in § 14 zum einen dadurch Rechnung, dass unter bestimmten Voraussetzungen fehlerhafte Bilanzansätze die GAV-Durchführung nicht länger gefährden und somit insoweit mehr Rechtssicherheit geschaffen und eine befriedende Wirkung entfaltet wird (auch für die Vergangenheit).

Zum anderen wird die Binnenbezogenheit der Organschaftsbesteuerung DBA-rechtl. abgesichert, indem der Regelungsinhalt des (nunmehr abgeschafften) § 18 aF modifiziert und in § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Sätze 4–7 nF integriert wird. Die ebenfalls grenzüberschreitende Sachverhalte adressierende – vom Wortlaut her allerdings deutlich überschießende – Erweiterung des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 ist durch die Öffnung des Organgesellschaftskonzepts für EU-Gesellschaften veranlasst, welche wiederum europarechtl.

Bedenken gegen den doppelten Inlandsbezug der Altregelung geschuldet war (vgl. § 17 KStG J 12-4).

Diese Änderungen werden von der Schaffung eines festeren verfahrensrechtl. Bodens flankiert, indem das Konzept der einheitlichen und gesonderten Feststellung mit Grundlagen- und Folgebescheiden nunmehr auch im Organschaftsrecht Anwendung findet (zum bisherigen „verfahrensrechtlichen Niemandsland“ insoweit zB Middendorf/Holtrichter, StuB 2012, 864 [868]).

► **Bedeutung der Änderungen:** Die Fehlerkorrekturmöglichkeit bei nicht ordnungsgemäß durchgeführten GAV dürfte die organschaftliche Rechtsanwendungspraxis im Ergebnis erheblich vereinfachen. Zwar geht die Neuregelung mit einigen Auslegungsschwierigkeiten und daher Rechtsunsicherheiten einher. Insgesamt dürfte sich das Konfliktpotential GAV-Durchführung zwischen Stpfl. und FinVerw. aber schon deshalb ganz wesentlich reduzieren, weil nunmehr die Option besteht, etwaige Fehler – auch rückwirkend – zu heilen. Die Motivation der Betriebsprüfung, Unzulänglichkeiten in der GAV-Durchführung zu ergründen, wird hierdurch geschmälert. Somit dürfte die Neuregelung wie vom Gesetzgeber beabsichtigt den Formalismus der Organschaft, der aus dem Festhalten an dem GAV-Erfordernis resultiert, wirksam einschränken.

Die Ersetzung von § 18 durch das Regelungskonzept der „Organschaftsbetriebsstätte“ in § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Sätze 4–7 verschafft dem deutschen Fiskus Aufkommenssicherheit, indem die inländ. Einmalversteuerung gegen BFH v. 9.2.2011 (I R 54-55/10, BStBl. II 2012, 106) zum abkommensrechtl. Diskriminierungsverbot abgesichert wird. Die Auslegungsfragen, die naturgemäß auch mit dieser Neuregelung einhergehen, sollten sich vor dem Hintergrund dieses offensichtlichen Gesetzeszwecks befriedigend beantworten lassen.

Anders verhält es sich insoweit mit der Neufassung des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 zur (vermeintlichen) doppelten Verlustberücksichtigung im In- und Ausland. Diese Vorschrift führte bislang ein Schattendasein. Dötsch/Pung (DB 2013, 305 [312]) vermuten, dass die Bestimmung seit ihrer Einführung vor zwölf Jahren nicht ein einziges Mal angewendet wurde. Ihr Wortlaut sollte auch in Zukunft sehr einschränkend ausgelegt werden, um vom Gesetzgeber nicht beabsichtigte Besteuerungskonsequenzen zu vermeiden.

Die gesonderte und einheitliche Feststellung wird die Rechtssicherheit im Organschaftsrecht erhöhen. Vordergründig resultiert hieraus ein gewisser Verwaltungsmehraufwand, wird doch die Anzahl der StBescheide und Rechtsbehelfe gerade in Kettenorganschaften erheblich steigen.

## Die Änderungen im Detail

### ■ § 14 Absatz 1 Satz 1 (EU-ausländische Organgesellschaften)

J 12-5 **Organgesellschaften auch mit Sitz im EU-Ausland – Korrespondierende Änderung in § 17:** Die Neufassung des einleitenden Teils von § 14 Abs. 1 Satz 1, wonach nunmehr die in dieser Vorschrift geregelten Organgesellschaften, insbes. Aktiengesellschaften, ihren Sitz nicht länger im Inland haben müssen, sondern auch im EU-Ausland haben können (soweit sie weiterhin über eine inländ. Geschäftsleitung verfügen, dh. unbeschränkt kstplf. sind), geht auf Rechtsakte der Europäischen Kommission zurück, die gegen die Bundesrepublik Deutschland gerichtet waren. Zunächst in einem Vertragsverletzungsverfahren, sodann in einem förmlichen Gesetzesänderungsverlangen und schließlich in einer am 22.3.2012 vor dem EuGH erhobenen Klage (IP/12/283, NWB 2012, 1139) wurde die Gemeinschaftsrechtswidrigkeit des sog. „doppelten Inlandsbezugs“ von Organgesellschaften gerügt.

Die eigentliche Bedeutung der hierauf erfolgten Gesetzesänderung, der ein inhaltsähnliches BMF-Schreiben vorausgegangen war (vgl. BMF v. 27.11.2011, BStBl. I 2012, 119), liegt allerdings in § 17, der durch das UntStReiseKG wortlautidentisch geändert wurde. Nach ausländ. Recht gegründete Kapitalgesellschaften, als deren „Klassiker“ die britische Limited gelten dürfte, können nämlich nur nach dieser Vorschrift, die den Anwendungsbereich der Organschaftsregelungen zB auch für GmbHs öffnet, Organgesellschaft sein (so auch Dötsch/Pung, DB 2013, 305). Aus diesem Grunde sei hier auf die Ausführungen in der Jahreskommentierung von § 17 verwiesen (s. § 17 KStG J 12-4). Insbesondere geht mit der Zulassung von Organgesellschaften, die im EU-Ausland ansässig sind, nicht etwa eine grenzüberschreitende Organschaft einher, bleibt es doch beim „einfachen“ Inlandsbezug und damit der KStPflcht.

### ■ § 14 Absatz 1 Satz 1 Nr. 2 (Ausländischer Organträger, „Organschaftsbetriebsstätte“)

J 12-6 **Betriebsstättenvorbehalt zur Vermeidung DBA-rechtlicher Besteuerungslücken:** Die Anforderungen an ausländische Organträger waren bislang in der Sondervorschrift des § 18 kodifiziert, vom BFH in einem etwas überraschenden Urteil jedoch als Verletzung des abkommensrechtlichen Diskriminierungsverbot angesehen wurden (vgl. zB Rödder/Schönfeld, DStR 2011, 886 sowie § 18 KStG J 12-4). Vor dem Hintergrund einer Gefähr-

dung des inländischen Besteuerungssubstrats entschloss sich der Gesetzgeber nachvollziehbarerweise, die DBA-rechtlich problematische Altregelung des § 18 durch eine die Neuregelung des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Sätze 4–7 zu ersetzen, die gleichermaßen auf in- wie ausländische Organträger Anwendung findet.

► **„Organschaftsbetriebsstätte“:** Konkret stellt die Neuregelung nicht länger auf eine im Handelsregister eingetragene inländ. Zweigniederlassung eines ausländ. Organträgers ab, sondern auf eine inländ. Betriebsstätte (eines inländ. oder ausländ. Organträgers). Dies stellt – etwas verworren infolge eines Satzes 7, der die vorangehenden Sätze 4 bis 6 überlagert – einen Inlandsbezug „durch die Hintertür“ her (Gosch, IWB 2012, 694 [695]), unterliegen doch Betriebsstätteneinkünfte auch eines ausländ. Organträgers wiederum der beschränkten KStPflicht gem. § 2 Nr. 1 iVm. § 49 Abs. 1 Nr. 2 EStG.

Regelungstechnisch knüpft zunächst § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 4 nF an den inländ. Betriebsstättenbegriff des § 12 AO an. Dies verwundert zum einen vor dem Hintergrund, dass es bei der Adressierung eines DBA-rechtl. bedingten Zuweisungsproblems von Besteuerungsrechten im Ergebnis vorrangig auf den DBA-rechtl. Betriebsstättenbegriff ankommen sollte. Zum anderen sind gerade die Zuordnungskriterien von (Organgesellschafts-)Beteiligungen nach deutschem innerstaatlichem Recht mit Rechtsunsicherheiten verbunden, fehlt es doch insoweit an ausdrücklichen Regelungen zur Vermögens- und Einkünftezuordnung, einmal abgesehen von weitgehend unbestimmten Oberbegriffen zB des sog. Betriebsstättenerlasses v. 24.12.1999 (BStBl. I 1999, 1076) wie „Zentralfunktion des Stammhauses“ sowie „Zuordnung eines Wirtschaftsguts zu dem Betriebsteil, dessen unternehmerischer Funktion es tatsächlich dient“ (krit. auch Stangl/Brühl, Der Konzern 2013, 77 [80 f.], die insoweit auch auf die Sonderproblematik verweisen, dass ein GAV regelmäßig mit dem ausländ. Stammhaus abgeschlossen wird, das daher auch mit seinem gesamten, dh. sowohl in- wie ausländ. Vermögen haftet, was letztlich bei der Zuordnungsfrage aber keine Berücksichtigung finden dürfe, weil die Neuregelung anderenfalls leer liefe).

► **DBA-rechtliche Zuweisung des Besteuerungsrechts:** § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 6 sichert darüber hinaus ab, dass bei der Begründung einer Organschaft zu einem ausländ. Organträger nicht nur die Organgesellschaft der inländ. Betriebsstätte zuzurechnen ist, sondern Gleiches auch für das Einkommen gilt, das im Rahmen der Organschaft zuzurechnen ist. Damit dies auch unter der Berücksichtigung des Abkommensrechts gewährleistet ist, enthält § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 7 schließlich die Anforderung, dass die der inländ. Betriebsstätte des ausländ. Organträgers zu-

zurechnenden Einkünfte sowohl innerstaatlich als auch DBA-rechtl. der inländ. Besteuerung unterliegen. Anderenfalls soll schon keine Betriebsstätte im Sinne der Neuregelung bestehen, die eine Organschaft zu einem ausländ. Organträger erst begründen kann.

Etwas unglücklich wählt diese „dritte Verteidigungslinie“ des inländ. Besteuerungsanspruchs den Begriff „zurechnende Einkünfte dieser Betriebsstätte“, die der inländ. Besteuerung auch nach DBA-Recht zu unterliegen haben. So könnte die Auffassung vertreten werden, dass es bei dieser Anforderung des Satzes 7 nicht nur um das im Rahmen der Organschaft zuzurechnende Einkommen geht, sondern um sämtliche Einkünfte der betreffenden Betriebsstätte, und zwar obgleich doch das zuzurechnende Organgesellschaftseinkommen von der Neuregelung adressiert wird. Genau aus diesem Grund aber wäre „eine solche Auslegung unsinnig“ (Dötsch/Pung, DB 2013, 305 [309]) bzw. sogar „vollständig unsinnig“ (Rödter, Ubg 2012, 717 [722]; vgl. zB auch Stangl/Brühl, Der Konzern 2013, 77 [84]). Es genügt also für eine Organschaft zu einem ausländ. Rechtsträger, wenn das Organgesellschaftseinkommen der Betriebsstätte zuzurechnen ist und damit im Ergebnis der inländ. Besteuerung unterliegt.

► **Zeitliche Anwendung:** Im Hinblick auf die zeitliche Anwendung der Neuregelung in § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 sieht § 34 keine gesonderte Regelung vor. Somit gilt sie ab dem VZ 2012 (§ 34 Abs. 1 idF des UntStReiseKG). Soweit hiermit für den Stpfl. eine Verschärfung der Rechtslage, dh. im Vergleich zu § 18 aF, einhergeht, könnte dies aus Vertrauens- bzw. Dispositionsschutzaspekten verfassungsrechtl. bedenklich sein (Art. 19 Abs. 3 GG). So wurde das UntStReiseKG erst im Herbst 2012 initiiert und nicht vor Februar 2013 final im parlamentarischen Verfahren beschlossen sowie im Bundesgesetzblatt verkündet.

### ■ § 14 Absatz 1 Satz 1 Nr. 3 (Tatsächliche Durchführung Gewinnabführungsvertrag – Heilungsfiktion bei Korrektur von Bilanzierungsfehlern bei Beanstandung durch Finanzverwaltung)

J 12-7 **Hintergrund und Sinn und Zweck der Neuregelung:** § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 verlangt vom Stpfl. eine „Punktlandung“ bei der tatsächlichen Durchführung des GAV. Weder darf zu wenig abgeführt werden, fordert § 14 Abs. 1 Satz 1 doch die Abführung des „ganzen Gewinns“, noch zu viel, um die Obergrenze von § 301 AktG nicht zu verletzen. Auch abhängig von der Intensität, mit der die Betriebsprüfung handelsbilanzielle Wertansätze hinterfragte bzw. bei Auseinandersetzungen hierüber womöglich nicht nur steuerbilanzielle Konsequenzen ziehen, sondern auch die GAV-Durchführungsebene adressieren wollte (vgl. allerdings BFH v. 5.4.1995 – I R 156/93, BFHE 177, 429; v. 21.10.2010 – IV R 21/07, BFH/NV 2011, 151), erwachsen dem Stpfl. Rechtsunsicherheiten und Steuerrisiken. Dies gilt zumal die stl. Heilung von bilanzierungsfehlerbedingt unzutreffenden Ergebnisübernah-

men nach der bisherigen Rechtslage umstritten und höchstrichterlich ungeklärt ist (vgl. zu einem Meinungsüberblick zB in Sachen Korrektur „in laufender Rechnung“ oder Rückwärtsberichtigung „bis zur Quelle“ Stangl/Brühl, Der Konzern 2013, 77 [85]; Lenz/Adrian/Handwerker, BB 2012, 2851 [2852]; Walter, GmbHR 2012, R 301).

Mit § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Sätze 4 und 5 will der Gesetzgeber diesen Rechtsunsicherheiten sowie Steuerrisiken Rechnung tragen. So heißt es in der Gesetzesbegründung auf Seite 2: „Die Durchführung des Gewinnabführungsvertrags [wird] vereinfacht“, sowie auf Seite 29: „Die Neuregelung soll Erleichterungen für die steuerliche Organschaft bewirken“ (BTDrucks. 17/10774). Dem Stpfl. wird nunmehr gesetzlich die Möglichkeit eingeräumt, einen von der FinVerw. beanstandeten fehlerhaften Bilanzansatz „in laufender Rechnung“ zu korrigieren und hierdurch die Organschaft zu „retten“, insbes. wenn der Jahresabschluss testiert ist. Sinn und Zweck der Heilungsmöglichkeit ist es, Rechtsunsicherheiten hinsichtlich der GAV-Organschaftsvoraussetzung und damit auch Streitpotential zwischen Stpfl. und FinVerw. ganz erheblich zu reduzieren, und zwar auch für die Vergangenheit (Befriedungsfunktion). Es entspräche allerdings dem mit der kleinen Organschaftsreform verfolgten Gesetzeszweck, neben der neuen GAV-Durchführungsfiktion des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Sätze 4 und 5 nF als zusätzlicher Heilungsmöglichkeit auch die in der gegenwärtigen Besteuerungspraxis genutzten Heilungsmechanismen weiter zuzulassen (so auch Schneider/Sommer, GmbHR 2013, 22 [24]; Stangl/Brühl, Der Konzern 2013, 77 [86]; hinsichtlich einer Fehlerkorrektur „an der Quelle“ Dötsch/Pung, DB 2013, 305 [311]).

### Jahresabschluss mit fehlerhaften Bilanzansätzen (Nr. 3 Satz 4 Halbs. 1): J 12-8

► **Subjektiver Fehlerbegriff:** Einer Korrektur gem. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Sätze 4 und 5 bedarf es, wenn ein Bilanzansatz handelsrechtl. fehlerhaft ist, dh. nicht den GoB entspricht, zB bei Falschbewertung oder Nichtausweis von Bilanzpositionen (vgl. zB Dötsch/Pung, DB 2013, 305 [309]; Rödter, Ubg 2012, 717 [720]). Maßgeblich ist – auch ausweislich der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 17/10774, 19) – der handelsrechtl. subjektive Fehlerbegriff (vgl. zB auch Dötsch/Pung, DB 2013, 305 [309]). Dies liegt angesichts der zu beurteilenden Frage auch nahe, geht es für Zwecke der Heilungsvorschrift des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 doch darum, ob das abgeführte handelsrechtl. Ergebnis auf einem handelsrechtl. Jahresabschluss mit fehlerhaften Bilanzansätzen beruht.

Existiert keine gesetzliche Regelung oder höchstrichterliche Rspr., kommt es also darauf an, ob die jeweilige Bilanzierung oder Bewertung nach den Maßstäben eines ordentlichen und gewissenhaften Kaufmanns zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung vertretbar war, und zwar auch, wenn sich später

herausstellt, dass bestimmte sachverhaltliche oder rechtl. Annahmen des Kaufmanns nicht zutreffend waren (vgl. Dötsch in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 14 Rn. 181 ff.). Ist dies der Fall, bedarf es der Durchführungsfiktion der Neuregelung nicht, der GAV wurde bereits „originär“ tatsächlich ordnungsgemäß durchgeführt (vgl. zu diesem „Umkehr- bzw. Erst-Recht-Schluss“ auch Stangl/Brühl, Der Konzern 2013, 77 [88]).

► **Wesentlichkeitsgrundsatz:** Fraglich ist, welche Bedeutung hier dem handelsrechtl. Wesentlichkeitsgrundsatz zukommt (vgl. zur alten Rechtslage insoweit zB Frotscher in Frotscher/Maas, § 14 Rn. 367; Dötsch in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 14 Rn. 177). Einerseits ist ein handelsrechtl. Jahresabschluss nicht fehlerhaft, wenn er einen lediglich unwesentlichen GoB-Verstoß beinhaltet. Andererseits ist dem Abgabenrecht eine Unwesentlichkeitskomponente fremd. Im Hinblick auf das Zusammentreffen von Steuer- und Handelsrecht bei Organschaftsfragen ist dieses Spannungsverhältnis sinnvollerweise dahingehend aufzulösen, dass unwesentliche GoB-Verstöße zwar für Zwecke der stl. Gewinnermittlung, dh. in der StBil. zu berichtigen sind (entweder vom Stpfl. selbst oder von der Betriebsprüfung), nicht aber den Bestand einer Organschaft gefährden. Hierfür spricht aus systematischer Sicht auch der letzte Halbsatz von § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 Buchst. c nF, wonach ein fehlerhafter Bilanzansatz nur zu korrigieren und das Ergebnis entsprechend abzuführen oder auszugleichen ist, soweit es sich „um einen Fehler handelt, der in der Handelsbilanz zu korrigieren ist“. Dies wird bei nur unwesentlichen fehlerhaften Bilanzansätzen aber regelmäßig nicht der Fall sein (vgl. Stangl/Brühl, Der Konzern 2013, 77 [92]), so dass das Korrekturlement der Durchführungsfiktion leer liefe. Um einer finanzgerichtlichen Auseinandersetzung über die (handelsrechtl.) Unwesentlichkeitsschwelle vorzubeugen, erscheint es ratsam, dass die FinVerw. unwesentliche Fehler zwar in der StBil. korrigiert, diese aber nicht „beanstandet“ im Sinne des Buchst. c der Heilungsvorschrift § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4.

► **Steuerbilanzielle Korrekturen:** Dieser für unwesentliche Bilanzierungsfehler entwickelte Grundsatz sollte von der FinVerw. auch in anderen Grenzfällen beachtet werden, die die Korrekturbedürftigkeit von HBil. betreffen könnten, dh. in denen die in der HBil. abgebildete Meinung zB zumindest nicht unvertretbar erscheint. Anderenfalls besteht das Risiko, dass der Stpfl. in die „Zwickmühle zwischen Betriebs- und Abschlussprüfer geraten kann“ (Rödter, Ubg 2012, 717 [721]), was dem Vereinfachungs- und Befriedungszweck der kleinen Organschaftsreform diametral zuwider liefe und letztlich nur Mehraufwand für alle Beteiligten bedeuten würde (Betriebsprüfung, Stpfl., Abschlussprüfer), ohne im Ergebnis – infolge der Durchführungsfiktion des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 nF – am Schicksal der stl. Organschaft etwas zu ändern. Weicht die (handelsrechtl.) Meinung der Betriebsprüfung

zu einer Bilanzierungsfrage also von der im testierten Jahresabschluss abgebildeten und damit regelmäßig auch vom Abschlussprüfer vertretenen Auffassung ab, sollte die betreffende Korrektur – wie auch in der Vergangenheit bei der insoweit ja unveränderten Rechtslage üblich (vgl. zB Rödter, Ubg 2012, 717 [721]) – auf die StBil. beschränkt, dh. nicht zusätzlich die Richtigkeit der HBil. durch „Beanstandung“ iSd. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 Buchst. c in Frage gestellt werden. Diese Verwaltungspraxis sollte sich nunmehr auch auf die unterschiedlichen Maßstäbe stützen können, die nach der Entscheidung des Großen Senats des BFH v. 31.1.2013 (GrS 1/10, BStBl. II 2013, 317) für einerseits Steuerbilanzzwecke (objektiver Fehlerbegriff) und andererseits Handelsbilanzzwecke (subjektiver Fehlerbegriff) anzuwenden sind (vgl. auch Weber-Grellet, DStR 2013, 729 sowie Schulze-Osterloh, BB 2013, 1131 [1134]).

► **Vorvertragliche Verlustvorträge:** Ausweislich der Gesetzesbegründung unterfallen dem Begriff fehlerhafter Bilanzansatz iSv. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 auch vororganschaftliche Verlustvorträge, die die Gewinnabführung im Folgejahr unzutreffenderweise nicht gemindert haben. Auch diese „vergessenen“ vorvertraglichen Verlustvorträge sollen der heilenden Fiktion zugänglich sein (vgl. BTDrucks. 17/10774, 20):

„Zu einem fehlerhaften Bilanzansatz der Abführungsverpflichtung kommt es auch, wenn ein Jahresüberschuss ohne vorherigen Ausgleich vororganschaftlicher Verluste abgeführt wird.“

Diese Auslegung lässt sich auch mit dem Wortlaut der Vorschrift vereinbaren, da letztlich auch die Gewinnabführungsverpflichtung selbst bilanzielle Auswirkungen hat (vgl. zB auch Dötsch/Pung, DB 2013, 305 [309]), die darüber hinaus ua. die Nichtbeachtung handelsrechtl. Abführungssperren ebenfalls als Anwendungsfall von § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 sehen, ergeben sich hieraus doch auch Änderungen einer Bilanzposition, nämlich des Eigenkapitals). Zudem entspricht es auch dem Vereinfachungs- und Befriedungszweck von § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4, diese Heilungsvorschrift weit im Sinne einer Erfassung möglichst vieler „Formalfehler“ auszulegen (so zB auch Schneider/Sommer, GmbHR 2013, 22 [24]; Stangl/Brühl, Der Konzern 2013, 77 [87] mwN).

**Wirksam festgestellter Jahresabschluss – keine Nichtigkeit (Nr. 3 Satz 4 Buchst. a):** Voraussetzung der GAV-Durchführungsfiktion trotz eines fehlerhaften Bilanzansatzes ist zunächst, dass der Jahresabschluss (der Organgesellschaft) wirksam festgestellt ist. Ein Jahresabschluss ist wirksam festgestellt, wenn er nicht nichtig iSd. § 256 AktG ist. Nach Sinn und Zweck dieser aktienrechtl. Vorschrift tritt die Nichtigkeit eines Jahresabschlusses mit der Folge, dass er „keine rechtlich bindende Wirkung“ entfalten würde, sondern ein „bloß unverbindliches Zahlenwerk“ wäre (Röllicke in Spindler/

J 12-9

Stilz, § 256 AktG Rn. 86), nur in seltenen Ausnahmekonstellationen ein, soll § 256 AktG doch Gläubigern wie Gesellschaftern Rechtssicherheit verschaffen (vgl. Hüffer, Aktiengesetz, 10. Aufl. 2012, § 256 AktG Rn. 5; zu den einzelnen Nichtigkeitsgründen Schneider/Sommer, GmbHR 2013, 22 [25] [„besonders gravierende Mängel“] mit weiteren aktienrechtl. Nachweisen; Rödder, Ubg 2012, 717 [720] [„wird eher selten praktische Probleme aufwerfen“]; Stangl/Brühl, Der Konzern 2013, 77 [78] [„dürfte in der Praxis regelmäßig keine große Hürde darstellen“]). Hierfür spricht auch die Heilung einer etwaigen Nichtigkeit nach sechs Monaten gem. § 256 Abs. 6 AktG, insbes. zumal diese Heilungswirkung durch Zeitablauf gesellschaftsrechtl. im Sinne einer rückwirkenden wirksamen Feststellung des Jahresabschlusses verstanden wird, dh. nicht lediglich – wie es der Wortlaut der Vorschrift nahe legen würde – als Verfristung der Geltendmachung etwaiger Nichtigkeitsgründe vor Gericht (vgl. Hüffer, Aktiengesetz, 10. Aufl. 2012, § 256 AktG Rn. 100).

J 12-10 **Kein Erkennen-Müssen (Nr. 3 Satz 4 Buchst. b) sowie Testatsfiktion (Nr. 3 Satz 5):**

Eine für die Praxis wohl wesentlichere Voraussetzung der GAV-Durchführungsfiktion besteht darin, dass die Fehlerhaftigkeit des Jahresabschlusses bei dessen Erstellung unter Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht hätte erkannt werden müssen. Trotz gradueller Unterschiede zwischen § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 Buchst. c und handelsrechtl. Kriterien (IDW RS HFA 6 Rn. 14) zB im Hinblick auf den Beurteilungszeitpunkt (Erstellung vs. Feststellung des Jahresabschlusses) sowie Beurteilungsmaßstab (Sorgfalt des ordentlichen Kaufmanns vs. pflichtgemäße und gewissenhafte Prüfung sowie Erkennen-Müssen vs. Erkennen-Können [so noch der Regierungsentwurf eines UntStReiseKG, vgl. BTDrucks. 17/10774, 7]) dürfte eine Abgrenzung im Einzelfall schwerfallen.

Diesen Abgrenzungsschwierigkeiten trägt der Gesetzgeber Rechnung, indem – für die Rechtsanwendungspraxis aller Voraussicht nach von größter Relevanz weil Rechtssicherheit bietend – ein Nicht-Erkennen-Müssen der Fehlerhaftigkeit und damit die Tatbestandsmäßigkeit der zweiten Voraussetzung der GAV-Durchführungsfiktion gem. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 5 immer dann fingiert wird, wenn der Jahresabschluss der Organgesellschaft mit einem uneingeschränkten Bestätigungsvermerk iSd. § 322 Abs. 3 HGB (Testat) versehen oder Bestandteil eines geprüften HGB-Konzernabschlusses ist. Zudem gilt bei einer Bescheinigung eines Steuerberaters oder Wirtschaftsprüfers über die Erstellung des Jahresabschlusses mit umfassenden Beurteilungen, dass die Fehlerhaftigkeit nicht hätte erkannt werden müssen.

Gerade im Hinblick auf kleinere Organgesellschaften sowie Holdinggesellschaften als Zwischenorganträger dürfte sich der Prüfungsumfang erhöhen, der in der gegenwärtigen Unternehmenspraxis betrieben wird (so wohl auch Lenz/Adrian/Handwerker, BB 2012, 2851

[2853]; Walter, GmbHR 2012, R 301 [R 302]; Middendorf/Holtrichter, StuB 2012, 864 [867]). So genügt der IFRS-Konzernabschluss der in § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 5 kodifizierten Fiktionsvoraussetzung nicht, weshalb zukünftig auch für kleinere Konzerngesellschaften zB ein Testat einzuholen ist, soweit eine Auseinandersetzung über den „unbestimmten und damit streitanfälligen“ (Stangl/Brühl, Der Konzern 2013, 77 [89]) Maßstab des „Erkennen-Müssens“ iSv. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 Buchst. b gescheut wird.

**Beanstandung durch Finanzverwaltung sowie handelsrechtlicher Korrekturbedarf (Nr. 3 Satz 5):** Schließlich ist Voraussetzung der Bilanzierungsfehler heilenden GAV-Durchführungsfiktion, dass dieser Bilanzierungsfehler bei Beanstandung durch die FinVerw. im nächsten Jahresabschluss der Organgesellschaft und des Organträgers korrigiert und das Mehr- oder Minderergebnis entsprechend abgeführt bzw. ausgeglichen wird. Diese Korrekturverpflichtung gilt allerdings nicht, soweit der Fehler in der HBil. nicht zu berichtigen ist (§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 Buchst. c Halbs. 2).

J 12-11

► **Beanstandung durch Finanzverwaltung:** Fraglich ist zunächst, wann ein Bilanzierungsfehler durch die FinVerw. iSv. Buchst. c der GAV-Durchführungsfiktion beanstandet ist – zuvor, dh. bei einem bloßen Erkennen eines Bilanzierungsfehlers durch den Stpfl. oder die FinVerw. sollte „konsequenterweise auch keine Anzeigepflicht nach § 153 AO gegeben“ sein (Rödder, Ubg 2012, 717 [727]). Ausweislich des Berichts des FinAussch. des Deutschen Bundestags soll hierfür „regelmäßig der Zeitpunkt der Bekanntgabe des Prüfungsberichts“ maßgeblich sein (BTDrucks. 17/11217, 10). Dies erscheint sachgerecht, bildet der Schlussbericht einer Betriebsprüfung doch idR eine weitgehend finale Auffassung der FinVerw., die dem Stpfl. auch kundgetan wird (so zB auch Stangl/Brühl, Der Konzern 2013, 77 [90]), die die Bildung einer „verfestigten, wenn nicht gar abschließenden Auffassung“ der FinVerw. zu der Frage verlangen, ob ein zu beanstandender Fehler vorliege, die jedenfalls bei einer erster Prüferanfrage oder einem unverbindlichen Schreiben des Veranlagungsfinanzamts noch nicht gegeben sei). Mit einer von § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 Buchst. c geforderten Korrektur der HBil. bis zu dem Jahresabschluss zu warten, der für das Geschäftsjahr aufgestellt wird, in den die ablehnende Einspruchsentscheidung des von der Betriebsprüfung geltend gemachten Bilanzierungsfehlers fällt, dürfte risikobehaftet und damit im Ergebnis nicht ratsam sein. Dies gilt schon aufgrund der Beratungen des FinAussch., nach denen „der Steuerpflichtige das Risiko des Ausgangs eines Rechtsstreits [trägt], wird ein solcher Fehler in der Handelsbilanz nicht innerhalb der vorgesehenen Frist korrigiert, zB. weil Streit darüber besteht, ob die Feststellungen der Finanzverwaltung zutreffend sind“ (BTDrucks. 17/11217, 10).

► **Korrekturbedarf in der Handelsbilanz:** Diese Risikoverteilung zu Lasten des Stpfl. besteht auch bei der vom FinAussch. eingepflegten Aus-

nahme von der Korrekturpflicht des zweiten Halbsatzes von Buchst. c, wonach ein von der FinVerw. beanstandeter Fehler nur zu berichtigen ist, wenn er auch „in der Handelsbilanz zu korrigieren ist“, nämlich um zu verhindern, dass „Handelsbilanzen ausschließlich aus Gründen der steuerlichen Organschaft geändert werden müssen“ (BTDrucks. 17/11217, 9). Zwar hat diese Prüfung nach Handelsrecht zu erfolgen. Somit ist eine Berichtigung nur vorzunehmen, wenn der Jahresabschluss ohne die Korrektur ein nicht den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage vermittelt (Stangl/Brühl, Der Konzern 2013, 77 [92] mwN). Vorbehaltlich einer finanzverwaltungsseitigen Selbstbindung, wonach zB eine substantiierte Stellungnahme des Abschlussprüfers mit dem Ergebnis einer fehlenden handelsbilanziellen Korrekturbedürftigkeit diese auch für Zwecke des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 Buchst. c indizieren soll, werden Finanzbehörde und Finanzgerichtsbarkeit die handelsrechtl. Prüfung aber selbstständig vorzunehmen haben.

In Anbetracht des Umstands, dass gerade Bilanzierungsfragen häufig nicht „schwarz“ oder „weiß“ sind, drohen die Organschaftsbesteuerungsinteressen des Stpfl. zwischen Betriebsprüfung und Abschlussprüfer „zerrieben“ zu werden, zumal auch Gesichtswahrungs- bzw. Reputations- sowie Haftungsaspekte bei der Begründung dieses Konfliktpotentials relevant sein mögen. Nicht zuletzt vor dem Hintergrund des Befriedigungszwecks, den der Gesetzgeber mit der kleinen Organschaftsreform zuvörderst verfolgt, erscheint es deshalb ratsam, von der FinVerw. erkannte (vermeintliche) Bilanzierungsfehler so weit als möglich in der Steuer- bzw. Prüferbilanz zu korrigieren statt hiermit die HBil. und damit die Organschaftsebene zu berühren. „Man kann aus Praxissicht nur hoffen, dass die Betriebsprüfung wie bisher bei Steuerbilanzkorrekturen keinen korrespondierenden Korrekturbedarf auch in der Handelsbilanz sieht“ (Rödter, Ubg 2012, 717 [721]), gerade weil ein Scheitern der Organschaft mit entsprechenden Betriebsprüfungsmehrergebnissen wegen der Durchführungsfiktion des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 ohnehin nicht länger wirklich droht, dh. bei anderweitiger Vorgehensweise lediglich zusätzlicher Aufwand für alle Beteiligten entsteht.

Setzt die FinVerw. über die Beanstandung eines (vermeintlichen) Fehlers aber eine Korrektur der HBil. mit einer entsprechenden Abführungs- bzw. Ausgleichsanpassung durch (womöglich gegen die Auffassung des Stpfl. sowie seines Abschlussprüfers), sollte sie hieran in künftigen VZ aus dem Grundsatz von Treu und Glauben gebunden sein. In einer Anschlussbetriebsprüfung kann also nicht etwa durch einen neuen Betriebsprüfer geltend gemacht werden, die Korrektur des (vermeintlichen) Fehlers sei ihrerseits fehlerhaft gewesen, weil die ursprüngliche bilanzielle Abbildung zutreffend war (vgl. Schneider/Sommer, GmbHR 2013, 22 [28]; Stangl/Brühl, Der Konzern 2013, 77 [92]).

► **Umkehreffekte/Veräußerung einer Organgesellschaft:** Eine Korrekturnotwendigkeit für Zwecke der GAV-Durchführungsfiktion sollte selbst bei Beanstandung durch die FinVerw. und grundsätzlicher Berichtigungspflicht auch nach handelsrechtl. Kriterien sachgerechterweise entfallen, soweit sich der fehlerhafte Bilanzansatz in der Zwischenzeit „gedreht“ hat, dh. der Umkehreffekt aus der temporären Differenz sich bis zum Geschäftsjahr, das dem zu korrigierenden Jahresabschluss zugrunde liegt, bereits eingetreten ist (vgl. auch Lenz/Adrian/Handwerker, BB 2012, 2851 [2853]). Dieser ungeschriebene Vorbehalt des noch nicht eingetretenen Umkehreffekts folgt implizit aus dem Umstand, dass die Fehlerkorrektur gem. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 Buchst. c „in laufender Rechnung“ vorzunehmen ist. Wirkt sich die Korrektur nicht aus, macht sie keinen Sinn.

In zukünftigen Anteilskaufverträgen über Organgesellschaften erscheint kautelarjuristische Vorsorge dahingehend ratsam, dass die FinVerw. auch bei einer Beendigung der Organschaft zB infolge einer Veräußerung auf einer handelsbilanziellen Korrektur und Anpassung der Gewinnabführung bzw. des Verlustausgleichs als Voraussetzung der Heilung fehlerhafter Bilanzansätze besteht – was ersten Äußerungen von Angehörigen der FinVerw. zufolge nicht unwahrscheinlich sein dürfte (vgl. Dötsch/Pung, DB 2013, 305 [311]). Verkäufer und Käufer könnten sich auf die Zulässigkeit entsprechender Rückwärtsberichtigungen „an der Quelle“ verständigen, verbunden mit korrespondierenden nachträglichen Kaufpreisanpassungen (so sinngemäß wohl auch Schneider/Sommer, GmbHR 2013, 22 [28]; Stangl/Brühl, Der Konzern 2013, 77 [91]).

### ■ § 14 Absatz 1 Satz 1 Nr. 5 (Verlustberücksichtigung im Ausland)

**Erhebliche Ausweitung des Wortlauts – Teleologische Reduktion:** Der Gesetzgeber hat die gemeinschaftsrechtl. erforderliche Erweiterung des Organgesellschaftskreises um ausländ. EU-Gesellschaften (mit Geschäftsleitung im Inland) in § 17 Satz 1 nF (Aufgabe des sog. „doppelten Inlandsbezugs“, vgl. § 17 KStG J 12-5) zum Anlass genommen, den Wortlaut des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 erheblich auszuweiten. Die Neufassung dieser Vorschrift zur Nichtberücksichtigung von Verlusten beinhaltet jetzt nicht nur auch negative Einkünfte der Organgesellschaft (statt bislang nur des Organträgers). Vielmehr ist ihr Anwendungsbereich auch nicht länger auf eine ausländ. Verlustberücksichtigung beschränkt, die bei einer der deutschen Besteuerung des Organträgers entsprechenden Besteuerung erfolgt – nunmehr soll jedwede ausländ. Berücksichtigung „im Rahmen der

Besteuerung des Organträgers, der Organgesellschaft oder einer anderen Person“ genügen.

Diese umfassende Erweiterung des Wortlauts ist schon deshalb bemerkenswert, weil bereits § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 in seiner engeren Altfassung, „die umstrittenste Organschaftsregelung überhaupt“ (Dötsch/Pung, DB 2013, 305 [311]), seit ihrer Einführung in 2001 soweit ersichtlich allenthalben auf verheerende Kritik gestoßen ist (vgl. zB § 14 Anm. 250 ff.; Dötsch in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 14 Rn. 241; Walter in Ernst & Young, § 14 Rn. 958 ff.; Neumann in Gosch, 2. Aufl. 2009, § 14 Rn. 472 ff.; Schneider/Schmitz, GmbHR 2013, 281, mit folgenden wörtlichen Zitaten von Lüdicke, Dötsch und Walter wie „missglückt, kaum verständlich“, „nicht praktikierbar“, „beispielloser Dilettantismus“). Von den FÄ wurde die Vorschrift „offensichtlich in keinem Fall angewendet“ (Dötsch/Pung, DB 2013, 305 [312]). Hierfür spricht auch, dass man in dem amtlichen Vordruck zur KStErklärung § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 vergeblich sucht.

► **Neuer Wortlaut überschießend in Ermangelung zusätzlichen Verlustverrechnungspotentials:** Wendete man § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 nF nunmehr wortlautgetreu an, könnten im Falle der Zugehörigkeit zu einer inländ. Organschaft weder eine inländ. KapGes. den Verlust aus einer Anrechnungsbetriebsstätte geltend machen noch eine inländ. Tochter-PersGes. und somit Betriebsstätte einer ausländ. KapGes. ihre inländ. Verluste – und zwar obgleich diese inländ. negativen Einkünfte ohne Organschaftsbegründung jeweils mit anderweitigen positiven inländ. Einkünften hätten verrechnet werden können, dh. mit §§ 14 ff. keinerlei zusätzliches Verlustnutzungspotential im In- oder Ausland einhergeht (vgl. zu diesen und ähnlichen Beispielen zB Dötsch/Pung, DB 2013, 305 [312f]; Schneider/Schmitz, GmbHR 2013, 281 [284 ff.]; Wagner/Liekenbrock, Ubg 2013, 133 [141 ff.]; Stangl/Brühl, Der Konzern 2013, 77 [99]).

So wird in diesen Fällen der jeweilige Verlust im Ausland ebenfalls berücksichtigt, nämlich als im Ausland beschränkt stpfl. Betriebsergebnis der Organgesellschaft (im Falle der Inlands-KapGes. mit ausländ. Anrechnungsbetriebsstätte) bzw. in einem ausländ. Staat, dessen internationales StRecht (wie zB in den USA) die Anrechnungsmethode anwendet, hier als zu versteuernde Einkünfte des ausländ. Gesellschafters der inländ. PersGes. Diese Geltendmachung der negativen Einkünfte im Quellen- bzw. Wohnsitzstaat ist zum einen dem Territorialitäts- bzw. Welteinkommensprinzip inhärent und geht mit der ebenfalls „doppelten“ Berücksichtigung von entsprechenden (Betriebsstätten-)Gewinnen einher, woraus bereits die steuersystematische Unbedenklichkeit bzw. sogar Gebotenheit einer Verlustberücksichtigung auch in Deutschland folgt. Zum anderen wird die Sachwidrigkeit eines Verbots der Verlustberücksichtigung gemäß § 14 Abs. 1 Nr. 5 nF dadurch illustriert, dass die entsprechenden Verluste auch von einer inländ. Kapital- bzw. Personengesellschaft geltend gemacht werden können, die nicht in einen inländ. Organkreis eingebunden ist. Dann aber ist kein Raum für eine organschaftsspezifische Regelung, was den deutlich überschießenden Wortlauts von § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 nF zeigt.

► **Beschränkung auf doppelt-ansässige Kapitalgesellschaften:** Zusammengefasst dürfte ein derart umfassender Eingriff in die herkömmlichen Grundsätze der Zuordnung von – organschaftsunabhängigen – Besteuerungsrechten zB bei Anrechnungsbetriebsstätten vom Gesetzgeber nicht gewollt gewesen sein. Hierfür spricht auch die Gesetzesbegründung, die allein auf doppelt ansässige KapGes. abstellt, auch wenn diese Einschränkung des Anwendungsbereichs im Wortlaut weder der alten noch der neuen Fassung von § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 zum Ausdruck kommt, vgl. BTDrucks. 17/10774, 20:

„Ein Fall im Sinne des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 liegt insbesondere dann vor, wenn die negativen Einkünfte einer doppelt ansässigen Organgesellschaft im Rahmen der Besteuerung im ausländischen Staat mit positiven Einkünften eines Gruppenträgers ausgeglichen oder abgezogen werden.“

Eine teleologische Reduktion des Tatbestands auf doppelt-ansässige KapGes. als alleinige Normadressaten lässt sich neben den vorstehend zitierten Ausführungen mit dem Umstand begründen, dass eben diese Wortlauteinschränkung – was dem Gesetzgeber auch bekannt gewesen sein dürfte – bereits für die Altregelung gefordert wurde (vgl. mwN Stangl/Brühl, Der Konzern 2013, 77 [100]), nicht zuletzt wegen eines entsprechend engen Anwendungsbereich der sog. *Dual Consolidated Loss*-Regelungen in § 1503(d) der US-Steuerrichtlinien, die als Vorbild von § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 gelten (vgl. Frotscher in Frotscher/Maas, § 14 Rn. 481). Beschränkte man den Anwendungsbereich (auch) der Neufassung auf Organträger bzw. Organgesellschaften, die in zwei Staaten unbeschränkt stpfl. sind (so zB wohl auch Rödder, Ubg 2012, 717 [723]; Stangl/Brühl, Der Konzern 2013, 77 [100]; Gründig/Schmid, DStR 2013, 617 [623]), sollte sich der „Flurschaden“, den § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 nF anderenfalls anrichten würde, bereits deutlich reduzieren.

► **Beschränkung auf organschaftsbedingte Berücksichtigung von Verlusten (aus dem Ausland):** Darüber hinaus erscheint es angesichts der systematischen Stellung von § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 im Organschaftsrecht sachgerecht, den Ausschluss der Verlustberücksichtigung auf die Fälle zu beschränken, in denen sich eine Verbesserung der inländ. oder ausländ. Verlustverrechnung gerade durch die Organschaft ergibt. Könnte die negativen Einkünfte gleichermaßen von einer *Stand-alone*-Gesellschaft geltend gemacht werden, ist kein Raum für eine spezifische organschaftsrechtl. Sonderregelung.

Auch wird man sich beim Tatbestandsmerkmal des „Berücksichtigten“ fragen müssen, ob hierein nicht womöglich – jedenfalls für Zwecke einer Berücksichtigung beim Organträger oder bei der Organgesellschaft – entsprechend der Altfassung der Vorschrift das Erfordernis abzuleiten ist, dass die Geltendmachung der Verluste im Ausland im Rahmen eines Gruppen-

besteuerungssystems zu erfolgen hat. Zwar enthält der Wortlaut der Neufassung diese Einschränkung nicht länger. Ihre Herausnahme könnte aber in dem Umstand begründet liegen, dass der Tatbestand nunmehr um „andere Personen“ ergänzt wurde, die nur schwerlich zum ausländ. stl. Konsolidierungskreis gehören können, der Gesetzgeber für „gruppenbesteuerungstaugliche“ Adressaten aber sehr wohl am Status Quo festhalten wollte.

Schließlich sprechen auch für eine Beschränkung des Anwendungsbereichs der Vorschrift auf die Nichtberücksichtigung ausländ. negativer Einkünfte überzeugende Gründe (so wohl auch Schneider/Schmitz, GmbHR 2013, 281 [288]; Wagner/Liekenbrock, Ubg 2013, 133 [145]), nämlich dass die Interessen des deutschen Fiskus allenfalls insoweit von einer Öffnung des Organgesellschaftskonzepts für EU-Gesellschaften als dem Anlass der Verschärfung von § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 negativ tangiert sein können. So hat sich im Hinblick auf inländ. Verluste durch die Aufgabe des doppelten Inlandsbezugs nichts geändert.

Zusammengefasst scheinen die „kaum zu überwindenden Auslegungsprobleme“, die bereits der Altfassung von § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 bescheinigt wurden (Kestler/Weger, GmbHR 2003, 156), mit der Neufassung durch das UntStReiseKG sogar noch größer geworden zu sein. Eine alsbaldige gesetzgeberische Beschränkung auf den eigentlichen Sinn und Zweck, der auch in der Gesetzesbegründung zum Ausdruck kommt, wäre sinnvoll, anderenfalls eine maßvolle Auslegung der Vorschrift durch die FinVerw. zB in Form eines BMF-Schreibens angezeigt.

► **Vertrauensschutz:** Wird § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 nF – wie von der Übergangsregelung des § 34 Abs. 9 Nr. 8 vorgesehen – rückwirkend auf alle noch offenen Fällen angewendet, gesellen sich zu den Auslegungsproblemen erhebliche Vertrauensschutzbedenken, soweit die Rechtslage hierdurch verschärft wird (vgl. Stangl/Brühl, Der Konzern 2013, 77 [103]; Keller, DStZ 2013, 60 [62]; Schwenke, ISR 2013, 41 [44]). Dies gilt insbesondere für die Veranlagungszeiträume vor 2013, konnte das Vertrauen in die alte Rechtslage doch auch nicht etwa durch den Beginn des Gesetzgebungsverfahrens im September 2012 zerstört werden. So hatte sich der FinAussch. des Deutschen Bundestags bereits einen Monat später für einen deutlich engeren Wortlaut ausgesprochen (Beschränkung auf doppelt ansässige Gesellschaften sowie Ausnahme für das EU-Ausland, vgl. BTDrucks. 11217, 10), weshalb der Stpfl. nicht mit einer so weiten Fassung zu rechnen hatte (ausführl. zu Dispositionsschutzaspekten Kröner/Momen/Boller, IStR 2013, 405 [408], die zu Recht den Schutz des Vertrauens auf die Altfassung von § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 „zumindest bis zum Gesetzesbeschluss des Bundestags vom 25.10.2012, ggf. sogar bis zum Beschluss des Vermittlungsausschusses am 12.12.2012“ fordern).

■ **§ 14 Absatz 5 (Gesonderte und einheitliche Feststellung)**

**Rechtslage bis zur Änderung durch das UntStReiseKG:** Nach bisherigem Recht war die Besteuerung von Organgesellschaft und Organträger verfahrensrechtl. nicht verknüpft (vgl. zB Hendricks, Ubg 2011, 711). Nicht nur das mit Null beschiedene Organgesellschaftseinkommen, sondern auch die Mitteilung an den Organträger über das zuzurechnende Einkommen entfaltete keine Bindungswirkung für dessen Besteuerung (vgl. zB von Wolfersdorff/Rödder/Schmidt-Fehrenbacher/Beisheim/Gerner, DB 2012, 2241 [2246]). Folge der fehlenden verfahrensrechtl. Verketzung ist, dass die Bescheide des Organträgers so lange „offen“ gehalten werden, bis sämtliche Organgesellschaften bestandskräftig veranlagt sind, einschließlich etwaiger Personengesellschaftsbeteiligungen. J 12-13

**Rechtslage nach Änderung durch das UntStReiseKG:** J 12-14

► **§ 14 Abs. 5 Sätze 1 und 2** regeln nunmehr, dass das zuzurechnende Einkommen gegenüber der Organgesellschaft und dem Organträger für beide Rechtsträger bindend gesondert und einheitlich festgestellt werden. Der Feststellungsbescheid gem. Satz 1 über die Höhe des zuzurechnenden Einkommens ist somit Grundlagenbescheid iSv. § 171 Abs. 10 AO (sowie § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO) für den KStBescheid sowohl der Organgesellschaft (regelmäßig Null) als auch des Organträgers. Gemäß § 14 Abs. 5 Satz 3 gilt Entsprechendes für Steuern der Organgesellschaft, die beim Organträger anzurechnen sind. Ergeben sich also zB aus der Betriebsprüfung der Organgesellschaft Änderungen des Feststellungsbescheids, wirken sich diese „automatisch“ auf den KStBescheid des Organträgers aus. Dessen Veranlagung ist somit nicht länger zwingend bis zur bestandskräftigen Veranlagung aller Organgesellschaften „offen“ zu halten.

Fraglich ist, ob die Feststellungen gem. § 14 Abs. 5 auch das Bestehen der Organschaft an sich umfassen. Ausdrücklich ist dies nicht der Fall. Für eine implizite Bejahung der Organschaftsvoraussetzungen per Feststellungsbescheid über das zuzurechnende Einkommen lässt sich zunächst die Gesetzesbegründung anführen (BTDrucks. 17/10774, 20):

„Aufgrund der oben dargestellten materiell-rechtlichen Systematik [Zurechnung des Einkommens der Organgesellschaft beim Organträger gem. §§ 14 ff. bei Vorliegen der Voraussetzungen der kstl. Organschaft] beinhaltet diese Feststellung [des zuzurechnenden Einkommens] gleichzeitig auch die grundlegende Feststellung darüber, dass eine steuerlich anzuerkennende Organschaft vorliegt, denn nur dann ist die Rechtsgrundlage für eine Einkommenszurechnung gegeben.“

Auch der Gesetzeszweck („Verbesserung der Rechtssicherheit“) spricht für eine „Mit-Feststellung“ des Vorliegens der Organschaftsvoraussetzungen. Schließlich macht es systematisch keinen rechten Sinn, dass zuzurech-

nende Einkommen gegenüber Organgesellschaft und Organträger zwar bindend festzustellen, gleichzeitig die Beteiligten über den Bestand der Organschaft an sich aber im Unklaren zu lassen. Deshalb ist in der Feststellung der Besteuerungsgrundlagen der Organschaft auch eine solche der Organschaft zu sehen (so auch Dötsch/Pung, DB 2013, 305 [313]; Lenz/Adrian/Handwerker, BB 2012, 2851 [2858]; Stangl/Brühl, Der Konzern 2013, 77 [104f], die zudem unter Hinweis auf die Gesetzesformulierung „zuzurechnendes Einkommen] und damit zusammenhängende andere Besteuerungsgrundlagen“ eine separate, nicht unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehende Bescheidung der Ordnungsmäßigkeit des GAV fordern; wohl auch von Wolfersdorff/Rödder/Schmidt-Fehrenbacher/Beisheim/Gerner, DB 2012, 2241 [2247]).

► **§ 14 Abs. 5 Satz 5** versucht den Verwaltungsmehraufwand aus der im Vergleich zum Status Quo erhöhten Anzahl der Erklärungen dadurch zu reduzieren, dass die Feststellungserklärungen zum zuzurechnenden Einkommen sowie zu den anrechenbaren Steuern mit der auch derzeit erforderlichen KStErklärung der Organgesellschaft zu verbinden sind. Dies befreit auch den Organträger von seiner Feststellungserklärungspflicht (§ 181 Abs. 2 Satz 3 AO). An einer Vervielfältigung der Bescheide sowie hiergegen womöglich einzulegender Rechtsbehelfe ändert dies allerdings ebenso wenig wie an der dem Stpfl. aus der Neuregelung erwachsenden Notwendigkeit, die Veranlagung der Organgesellschaft künftig zeitnah zu prüfen, dh. vermutlich bereits während der laufenden Betriebsprüfung und nicht erst mit Veranlagung des Organträgers nach Abschluss der Betriebsprüfung (vgl. von Wolfersdorff/Rödder/Schmidt-Fehrenbacher/Beisheim/Gerner, DB 2012, 2241 [2247]).

► **Gewerbsteuer:** Für Gewerbesteuerzwecke gilt die verfahrensrechtl. Neuregelung des § 14 Abs. 5 nicht. Da eine Organgesellschaft gem. § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG gewstl. als Betriebsstätte des Organträgers gilt, können Gewinnänderungen auf Ebene der Organgesellschaft bereits heute über § 35b GewStG im Gewerbesteuermessbescheid des Organträgers nachvollzogen werden (vgl. BFH v. 21.10.2009 – I R 29/09, BStBl. II 2010, 644). Dennoch hätte es dem Vereinfachungszweck gedient, das gesonderte und einheitliche Feststellungsverfahren auch auf die GewSt zu erstrecken (so auch Rödder, Ubg 2012, 717 [722]). Ist eine Rechts- oder Tatsachenfrage streitig, die sich auf die Höhe des zuzurechnenden Einkommens der Organgesellschaft auswirkt, hat der Stpfl. künftig einerseits für Körperschaftsteuerzwecke Einspruch gegen den Feststellungsbescheid einzulegen, der gegenüber der Organgesellschaft ergangen ist. Andererseits ist für Gewerbesteuerzwecke auf Ebene des Organträgers verfahrensrechtl. gegen den Gewerbesteuermessbescheid vorzugehen. Dies gilt insbesondere soweit gewerbesteuerliche Hinzurechnungen im Sinne des § 8 GewStG

betroffen sein könnten, denen es an einem Körperschaftsteuerrechtlichen Pendant fehlt, sowie Risiken aus einem teilweise lückenhaften Anwendungsbereich von § 35b GewStG vermieden werden sollen (z.B. erstmaliger Erlass und somit nicht Änderung oder Aufhebung eines Körperschaftsteuerbescheids), wodurch jeweils auch ein eigenständiges Rechtsschutzinteresse des Steuerpflichtigen begründet wird (vgl. z.B. Lenski/Steinberg, § 35b GewStG Rz. 15 ff.).

► **Anwendung nicht vor 2014:** § 14 Abs. 5 findet erst ab dem VZ 2014 Anwendung, § 34b Abs. 9 Nr. 9. Hintergrund ist wohl die Bereitstellung der „technischen Voraussetzungen für das neue Verfahren“ (BTDrucks. 17/11217, 10).

