

fung dadurch Rechnung getragen werden soll, dass der Stpfl. vor Abschluss der Außenprüfung darauf hinzuweisen ist, inwieweit von den Steuererklärungen oder der bisherigen Steuererklärung abgewichen werden soll. Nach Auffassung des Autors wird rechtliches Gehört jedoch nur dann in effektiver Weise gewährt, wenn sich der Stpfl. nicht nur gegenüber der Finanzbehörde äußern darf, sondern objektiv die Möglichkeit der Einflussnahme auf die Behördenentscheidung gegeben ist.

Immer mehr Steuerstrafverfahren sollen aus Betriebsprüfungen heraus eingeleitet werden. Mack<sup>42)</sup> nimmt dies zum Anlass, die Konsequenzen aufzuzeigen, die sich in einem solchen Fall für den Berater ergeben. Nach Auffassung der Autorin sollte es Ziel sein, die beiden Verfahrensschienen Steuer- und Steuerstrafrecht zunächst deutlich zu trennen, um dann am Ende einen zeitlich und inhaltlich parallelen Abschluss beider Verfahren zu erreichen.

Tormöhlen<sup>43)</sup> stellt die Anfechtbarkeit von Anordnungen und Maßnahmen im Rahmen einer steuerlichen Prüfung, das prozessuale Vorgehen sowie die Frage eines etwaigen Verwertungsverbots dar. Dabei steht die gerichtliche Anfechtung der Prüfungsanordnung im Vordergrund. Tormöhlen verdeutlicht, dass die Prüfungsanordnung bzw. deren Erweiterung einen Verwaltungsakt darstellt, der mit dem Einspruch und der Anfechtungsklage angefochten werden kann. Die Finanzbehörde müsse auf Grund begrenzter personeller Ressourcen unter den zu prüfenden Betrieben eine Auswahl treffen. Dieses Auswahlermessen sei vom FG nur eingeschränkt nachprüfbar. Das FG prüfe nur, ob die Behörde die gesetzlichen Grenzen des Ermessens verlassen oder von dem Ermessen in einer dem Zweck der Ermächtigung nicht entsprechenden Art und Weise Gebrauch gemacht habe. Auch die Bestimmung des Prüfungsumfanges sei eine von den Gerichten nur gem. § 102 FGO zu überprüfende Ermessensentscheidung.

Tormöhlen zeigt auf, dass auch eine angefochtene Prüfungsanordnung vollzogen werden kann, da weder Einspruch noch Anfechtungsklage Suspensivwirkung haben. Der Autor bespricht auch die steuerstrafrechtlichen Bedeutungen, die von einer Prüfungsanordnung ausgehen, wie z.B. die Sperrwirkung für Selbstanzeigen und geht ferner auf die Möglichkeiten der Anfechtung einer Übergangsanordnung nach § 27b Abs. 4 UStG, die Anfechtung des Prüfungsorts, die der Bestimmung und Ablehnung der Verlegung des Prüfungsbeginns, der Bestimmung des Prüfers und diverser Einzelmaßnahmen des Prüfers, z.B. die Ablehnung einer Schlussbesprechung, ein. Lehne das FA die Durchführung einer Außenprüfung generell ab, sei die Verpflichtungsklage in Form der Bescheidungsklage maßgebliches Mittel.

**VII. Rechtsprechungsübersichten**

Abschließend sei hier noch hingewiesen auf die Übersicht über die aktuellen Entscheidungen im Steuerstrafrecht Teil 1 und Teil 2 bei Buse<sup>44)</sup>, die Entwicklung des Steuerrechts bei Plewka/Pott<sup>45)</sup>, die Entwicklung des Steuerstraf- und Steuerordnungswidrigkeitenrechts bei Bilsdorfer<sup>46)</sup>, die Rechtsprechungsübersicht des BGH zum Steuerstrafrecht von 2011 bis 2013 bei Bittmann<sup>47)</sup>, die Übersicht über die aktuelle Rechtsprechung zum Steuerstrafrecht von Tormöhlen<sup>48)</sup> und die Übersicht über die wichtigsten Entscheidungen der FG zum Steuerstrafrecht 2012 bei Ebner<sup>49)</sup>.

42) Stbg 2013, 156 ff.  
 43) AO-StB 2013, 192 ff.  
 44) StBp 2013, 175 ff. und 198 ff.  
 45) NJW 2013, S. 2560 ff.  
 46) NJW 2013, 1409 ff.  
 47) ZWH 2013, 486 ff.  
 48) AO-StB 2013, 24 ff., 136 ff. und 279 ff.  
 49) PStR 2013, 313 ff.

**Aktuelle Entwicklungen zur steuerlichen Organschaft**

**Bericht zur 18. Euroforum-Jahrestagung „Die Organschaft 2014“ am 22. und 23.9.2014**

Gary R ü s c h \*)

Die Regelungen zur steuerlichen Organschaft sind einerseits in der Praxis von ganz erheblicher Bedeutung, weisen andererseits aber nach wie vor etliche ungelöste Fragestellungen auf. Einen guten Überblick über den aktuellen Stand der Diskussion gibt der nachfolgende Bericht über die Euroforum-Jahrestagung „Die Organschaft 2014“.

Inhalt	Seite
I. Überblick .....	28
II. Organträger-Personengesellschaften mit ausländischen Gesellschaftern .....	28
III. Neue Fragen zum Gewinnabführungsvertrag .....	28
IV. Heilungsvorschrift des § 14 Abs. 1 Nr. 3 Sätze 4 ff. KStG – Erwartungen der betrieblichen Praxis .....	29
V. Neuerung im Gesellschaftsrecht .....	30
VI. Aktuelles zu Mehr- und Minderabführungen .....	31
VII. Organschaft und § 8c KStG .....	32
VIII. Kleine Organschaftsreform – Praktische Erfahrungen .....	34
IX. Risiken bei der Veräußerung von Organgesellschaften .....	34
X. Neues organschaftliches Verfahrensrecht .....	35

\*) Gary Rüsch, M.Sc., ist wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Steuerrecht der Universität zu Köln.

**Literatur:** Lange, Der steuerlich wichtige Kündigungsgrund bei der ertragsteuerlichen Organschaft, GmbHR 2011, 806; Rödder, Die geplante kleine Organschaftsreform, Ubg 2012, 717; Scheifele/Marx, Die zeitlichen Anforderungen an den Gewinnabführungsvertrag und seine Durchführung, DStR 2014, 1793.

### I. Überblick

Den Vorsitz der Veranstaltung übernahm wie bereits im Vorjahr Prof. Dr. Thomas Rödder<sup>1)</sup>. Gegenstand der Tagung waren die folgenden Vorträge:

- Alexandra Pung<sup>2)</sup>: „Organträger-Personengesellschaften mit ausländischen Gesellschaftern“ sowie „Neue Fragen zum Gewinnabführungsvertrag“
- Dr. Christian Dorenkamp<sup>3)</sup>: „Heilungsvorschrift des § 14 Abs. 1 Nr. 3 Sätze 4 ff. KStG – Erwartungen der betrieblichen Praxis“
- Dr. Matthias Scheifele<sup>4)</sup>: „Neuerung im Gesellschaftsrecht“
- Dr. Jan Sedemund<sup>5)</sup>: „Aktuelles zu Mehr- und Minderabführungen“
- Anita Kiontke<sup>6)</sup>: „Organschaft und § 8c KStG“
- Thomas Stimpel<sup>7)</sup>: „Kleine Organschaftsreform – Praktische Erfahrungen“
- Markus Suchanek<sup>8)</sup>: „Risiken bei der Veräußerung von Organgesellschaften“
- Prof. Dr. Klaus-Dieter Drüen<sup>9)</sup>: „Neues organschaftliches Verfahrensrecht“

Durch eine zusammenfassende Darstellung einzelner Themen der jeweiligen Vorträge soll ein Überblick über die thematischen Schwerpunkte der Veranstaltung gegeben werden.

### II. Organträger-Personengesellschaften mit ausländischen Gesellschaftern

Der erste Vortragsteil von Pung verdeutlichte Besonderheiten von inländischen Organträger-Personengesellschaften, an denen im Ausland ansässige Gesellschafter beteiligt sind. Diese wurden am Beispiel einer dreistufigen Beteiligungskette dargestellt: Ausländische (Mutter-)Kapitalgesellschaft – inländische (Tochter-)Personengesellschaft (OT) – inländische (Enkel-)Kapitalgesellschaft (OG). Die inländischen Gesellschaften bildeten dabei eine ertragsteuerliche Organschaft.

Die Besonderheiten seien u. a. darin begründet, dass infolge von § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 4 KStG die Organgesellschaftsbeteiligung während der gesamten Dauer der Organschaft der Organträger-Personengesellschaft zuzuordnen sein müsse. Zentrale Frage sei hierbei stets, unter welchen Umständen eine Beteiligung im Sinne der Vorschrift zugeordnet werden könne. Ganz allgemein würden die Zuordnungsgrundsätze einer funktionalen Betrachtungsweise folgen, so dass die Beteiligung in einem wirtschaftlichen Zusammenhang mit der in der Organträger-Personengesellschaft ausgeübten Tätigkeit stehen müsse.<sup>10)</sup> Die Beteiligungserträge dürften ausschließlich Nebenerträge einer aktiven Tätigkeit der Personengesellschaft darstellen.<sup>11)</sup>

Rein praktisch ginge mit einer derartigen Zuordnung einher, dass zwischen der Organgesellschaft und der Organträger-Personengesellschaft wesentliche Lieferungs- und Leistungsbeziehungen bestehen müssten, die in ihrem Umfang und in ihrer Bedeutung diejenigen übersteigen sollten, die ansonsten üblicherweise mit Lieferanten und Kunden bestehen würden.

Dies sei beispielsweise immer dann problematisch, wenn die Organgesellschaft im genannten Beispiel Lieferbeziehungen ausschließlich zur ausländischen Mutterkapitalgesellschaft unterhalten würde. Eine Zuordnung zur Personengesellschaft i.S.d. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 4 KStG sei dann nur unter der Prämisse möglich, dass die Lieferungen an die Mutter zuerst über eine Zwischenlieferung an die Organträger-Personengesellschaft erfolge.

Diese Neuregelung durch die sog. „kleine Organschaftsreform“<sup>12)</sup> sei erstmalig ab dem VZ 2012 anzuwenden. Eine Heilungsmöglichkeit für Altfälle sehe die OFD Karlsruhe in einer Verfügung vom 16.1.2014<sup>13)</sup> in der nachträglichen Einrichtung einer funktionalen Verbindung, was von Pung allerdings bezweifelt wird, da es sich hierbei um eine Voraussetzung tatsächlicher Art handele. Sie unterstreicht den Charakter der Verfügung als Arbeitshilfe und dass es sich um keine abgestimmte, sondern um eine Einzelmeinung des Landes Baden-Württemberg handele.

Rödder wies in der Diskussion auf die Tatsache hin, dass bereits ein einzelner im Ausland ansässiger Gesellschafter durch das Fehlen einer solchen funktionalen Zuordnung zum Scheitern der Organschaft führen und damit eine erhebliche Entstrickungsbesteuerung auslösen könne.

### III. Neue Fragen zum Gewinnabführungsvertrag

Im zweiten Teil des Vortrags befasste sich Pung mit Zweifelsfragen hinsichtlich des Gewinnabführungsvertrags; zum einen in Hinblick auf dessen Formulierung und Durchführung und zum anderen mit dem „wichtigen Grund“ bei dessen vorzeitiger Beendigung.

Bei der Formulierung bzw. Änderung von Gewinnabführungsverträgen zwecks Anpassung an den dynamischen Verweis auf § 302 AktG in seiner jeweils gültigen Fassung löse die Änderung keine neue fünfjährige

- 1) WP/StB Prof. Dr. Thomas Rödder, Flick Gocke Schaumburg, Bonn.
- 2) ORR in Alexandra Pung, Landesamt für Steuern, Koblenz.
- 3) RA/StB/Dipl.-Volkswirt Dr. Christian Dorenkamp, LL.M. (NYU), Deutsche Telekom AG, Bonn.
- 4) RA/StB Dr. Matthias Scheifele, Hengeler Mueller, Frankfurt.
- 5) RA/FaStR/StB Dr. Jan Sedemund, LL.M. (Taxation), Deutsche Post AG, Bonn.
- 6) ORR in Anita Kiontke, Bundesministerium für Finanzen, Berlin.
- 7) StOAR Thomas Stimpel, Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfungen, Bonn.
- 8) StB/Dipl.-Finanzwirt Markus Suchanek, Warth & Klein Grant Thornton, Düsseldorf.
- 9) Prof. Dr. Klaus-Dieter Drüen, Heinrich-Heine-Universität, Düsseldorf.
- 10) Vgl. BFH v. 7.8.2002, I R 10/01, BStBl II 2002, 848; v. 17.12.2003, I R 47/02, BFH/NV 2004, 771.
- 11) Vgl. BFH v. 19.12.2007, I R 66/06, BStBl II 2008, 510.
- 12) BGBl. I 2013, 285 ff.
- 13) OFD Karlsruhe v. 16.1.2014, S 2770/52/2 – St 221, FR 2014, 434.

Mindestlaufzeit aus.<sup>14)</sup> Problematisch sei laut *Pung* die Mitangepassung anderer nicht zentraler Vertragsregelungen. Diese würden eine neue Mindestlaufzeit auslösen, wenn es sich um wesentliche Inhalte des Gewinnabführungsvertrags handeln würde. Eine neue Laufzeit werde hingegen nicht ausgelöst, wenn es sich lediglich um inhaltliche Änderungen des Gewinnabführungsvertrags in den übrigen Bereichen handeln würde.

Betreffend die korrekte Durchführung wurde das Beispiel einer GmbH-Organgesellschaft herangezogen, an der eine atypisch stille Beteiligung besteht. Zentrale Frage sei hierbei, ob die GmbH unter diesen Umständen noch als Organgesellschaft fungieren könne. Denn: Der atypisch stille Gesellschafter sei im Gegensatz zum typisch stillen Gesellschafter auch am Gewinn der GmbH beteiligt. Zur Diskussion stehe, ob der GmbH dadurch noch die Vollabführung ihres Gewinns an den Organträger möglich sei.

Nach Auffassung des BFH umfasse der „ganze Gewinn“ den Gesamtgewinn, weshalb er im Fall der atypisch stillen Beteiligung die Organgesellschaftsfähigkeit der GmbH verneint.<sup>15)</sup> Allerdings sei laut *Pung* die Vollabführung des GmbH-Gewinns im Gegensatz dazu bei einem typisch still Beteiligten nach der h.M. in der Literatur unproblematisch. Begründung hierfür sei u.a., dass es sich bei dem Erfordernis der Vollabführung um ein steuerliches Merkmal handele, die Teilabführungsverpflichtung aus der typisch stillen Beteiligung die Bezugsgröße für den Gewinnabführungsvertrag (den Jahresüberschuss) bereits gemindert habe und steuerlich der Gewinnanteil des typisch still Beteiligten, anders als der des atypisch still Beteiligten, eine Betriebsausgabe darstelle. Dies stehe laut *Pung* dagegen im Widerspruch zum o.g. Beschluss des BFH. Handelsrechtlich bestehe kein Unterschied in der Behandlung einer typisch bzw. atypisch stillen Beteiligung. Auch wenn es sich bei dem Erfordernis der Vollabführung um ein steuerliches Merkmal handele, hänge die Beantwortung der Frage davon ab, ob handels- und nicht steuerrechtlich der ganze Gewinn abgeführt worden sei. Deshalb müsse die Frage der Vollabführung des Gewinns bei einer an einer Organgesellschaft bestehenden stillen Gesellschaft unabhängig davon beantwortet werden, ob die Beteiligung als typisch oder atypisch stille zu qualifizieren sei.

Im Anschluss daran wurde die zulässige Rücklagenbildung nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 KStG und deren Auswirkung auf die korrekte Durchführung des Gewinnabführungsvertrags besprochen. Unschädlich ist nach dieser Vorschrift die Einstellung von Beträgen aus dem Jahresüberschuss in die Gewinnrücklagen, wenn dies bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung wirtschaftlich begründet ist.

*Pung* stellte verschiedene Bilanzposten und deren Vereinbarkeit mit § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 KStG dar. Dabei ging es u.a. um die Beibehaltung von durch das BilMoG abgeschafften Bilanzposten bzw. deren Auflösung bei Nichtbeibehaltung in die Gewinnrücklagen. *Gronemann*<sup>16)</sup> führte in der Diskussion dazu aus, dass sie in der Praxis nur die Vollabführung und bei entsprechendem Kapitalbedarf einzelner Gesellschaften eine Kapitalerhöhung durchführen würden. Diese Vorgehensweise sei im Ergebnis mit weniger Rechtsunsicherheiten behaftet.

Die Ausführungen wurden sodann auch im Zusammenhang mit einer GmbH als Organgesellschaft besprochen. Für Organgesellschaften i.S.d. § 17 KStG gäbe es, da § 300 AktG im GmbH-Konzern nicht gelte, keine Regelung zur gesetzlichen Rücklage. In der Fachliteratur sei strittig, ob bei freiwilliger Bildung einer solchen Rücklage die Organschaft anzuerkennen sei oder nicht.

Nach Auffassung von *Pung* sei dies jedoch unproblematisch, da eine „Zuwenig“-Abführung nach dem Wortlaut des § 17 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG unschädlich sei. Während § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG auf die Abführung des „ganzen Gewinns“ abstelle und damit sowohl eine Zuviel- als auch eine Zuwenig-Abführung organschaftsschädlich sei, erkläre § 17 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 KStG nur eine Gewinnabführung für schädlich, die den in § 301 AktG genannten Höchstbetrag überschreite (Zuviel-Abführung).

Im Hinblick auf die vorzeitige Beendigung des Gewinnabführungsvertrags wurden zunächst verschiedene zivilrechtlich wichtige Gründe von *Pung* dargestellt. In der Frage der Anerkennung eines wichtigen Grundes auch bei Wegfall einer anderen Organschaftsvoraussetzung vor Ablauf der fünfjährigen Mindestlaufzeit des Gewinnabführungsvertrags spreche sich die h.M. derzeit dafür aus, die Organschaft rückwirkend von Beginn an nicht anzuerkennen, wenn ein anderes zwingendes Organschaftsmerkmal (z.B. die finanzielle Eingliederung oder die Eigengewerblichkeit des Organträgers) zwar zu Beginn der Organschaft vorlag, aber innerhalb der Fünfjahresfrist wegfallen würde. *Pung* gibt für die Praxis die Empfehlung, den Gewinnabführungsvertrag parallel unter Berufung auf einen wichtigen Kündigungsgrund zu beenden, wobei ein enger zeitlicher Zusammenhang ausreichen sollte.<sup>17)</sup> Ferner mache § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 KStG die steuerliche Anerkennung der Organschaft davon abhängig, dass der Gewinnabführungsvertrag auf mindestens fünf Jahre abgeschlossen und während dieser Zeit auch tatsächlich durchgeführt werde. Aus dem Gesetzeswortlaut lasse sich nicht zwingend ableiten, dass auch die übrigen Voraussetzungen für die Anerkennung einer steuerlichen Organschaft fünf Jahre lang vorliegen müssten. Falls der Gewinnabführungsvertrag die vollen fünf Jahre lang durchgeführt werde, sei die Organschaft für die Jahre, für die alle erforderlichen Organschaftsvoraussetzungen während des gesamten Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft vorliegen, nach der Auffassung von *Pung* anzuerkennen.

#### IV. Heilungsvorschrift des § 14 Abs. 1 Nr. 3 Sätze 4 ff. KStG – Erwartungen der betrieblichen Praxis

Eingangs wurde von *Dorenkamp* die gesetzliche Definition der Durchführungsfiktion erläutert, wonach der Gewinnabführungsvertrag grundsätzlich auch dann als durchgeführt gilt, wenn der abgeführte Gewinn

14) Vgl. BMF v. 29.5.2013, GmbHR 2013, 728.

15) Vgl. BFH v. 31.3.2011, I B 177/10, BFH/NV 2011, 1397.

16) Matthias Gronemann ist Leiter Steuern National bei der Volkswagen AG, Wolfsburg.

17) Unter Berufung auf Lange, GmbHR 2011, 806f. m.w.N.

oder ausgeglichene Verlust auf einem Jahresabschluss beruht, der fehlerhafte Bilanzansätze enthält.

Bisher führte jede „Zuviel-“ oder „Zuwenig“-Abführung des handelsrechtlichen Gewinns auf Grund von Bilanzierungsfehlern zu einer Nichtanerkennung der Organschaft. Neu sei, dass im Hinblick auf „fehlerhafte Bilanzansätze“ eine ordnungsmäßige Gewinnabführung unter bestimmten Voraussetzungen fingiert werde.

Fraglich sei in der Praxis insbesondere, was als „fehlerhafter Bilanzansatz“ infrage komme. Dazu würden unstreitig Ansatz- und Bewertungsfehler gehören. Ob dies aber beispielsweise auch für den vergessenen Ausgleich von vorvertraglichen Verlustvorträgen oder für Verstöße gegen gesellschaftsrechtliche Regelungen (wie z.B. Abführungssperren) gelte, sei durchaus diskutierbar.

Eine Voraussetzung der Durchführungsfiktion sei nach § 14 Abs. 1 Nr. 3 Satz 4 Buchst. a KStG die wirksame Feststellung des Jahresabschlusses. Hierbei sei zu beachten, dass nicht bereits das Testat zu einer Heilung führe. Die Heilungswirkung des § 14 Abs. 1 Nr. 3 Satz 5 KStG würde sich lediglich auf die Erkennbarkeit des Fehlers (§ 14 Abs. 1 Nr. 3 Satz 4 Buchst. b KStG) beziehen, nicht aber auf die Nichtigkeit gem. § 14 Abs. 1 Nr. 3 Satz 4 Buchst. a KStG. Die Nichtigkeit von Jahresabschlüssen sei laut *Dorenkamp* bisher in der Praxis allerdings der absolute Ausnahmefall, weshalb Risiken im Hinblick auf den Buchst. a der Regelung eher theoretischer Natur seien.

Korrigiert werden müssten nur solche Fehler, die gem. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 Buchst. c KStG von der FinVerw beanstandet würden. Fraglich sei hierbei, was eine „Beanstandung“ durch die FinVerw konkret bedeute. Handele es sich dabei um einen Verwaltungsakt mit eigenständigem Regelungsinhalt, Rechtsschutz, gäbe es bestimmte Formerfordernisse oder sei bereits der „Zuruf“ per Telefon oder bei der Betriebsprüfung ausreichend? Ausweislich der Gesetzesbegründung solle der Prüfungsbericht ausschlaggebend sein, wonach im Rahmen von Betriebsprüfungen als Beanstandung regelmäßig der Zeitpunkt der Bekanntgabe des Prüfungsberichts zu Grunde gelegt werde. Dies sei nach Auffassung von *Dorenkamp* auch sachgerecht, weil der Schlussbericht der Betriebsprüfung i.d.R. eine weitgehend finale Auffassung der FinVerw darstelle, die dem Stpfl. auch mitgeteilt werde.

Ferner wurde auf die „Zwickmühle“ zwischen Betriebsprüfung und Abschlussprüfer hingewiesen. Eine Heilung gem. § 14 Abs. 1 Nr. 3 Satz 4 KStG setze eine Korrektur beanstandeter Fehler (nebst Gewinnabführung) voraus, soweit der Fehler auch in der Handelsbilanz zu korrigieren sei. Damit solle verhindert werden, dass Handelsbilanzen ausschließlich aus Gründen der steuerlichen Organschaft geändert werden müssten.<sup>18)</sup> Allerdings trage das Auslegungsrisiko des subjektiven Fehlerbegriffs der Stpfl. Bei Meinungsverschiedenheiten zwischen Stpfl., Betriebsprüfung und Abschlussprüfer gerate der Stpfl. in eine Zwickmühle, da der Abschlussprüfer eine „Falschbilanzierung“ schon wegen Haftung und „Berufsehre“ nur sehr widerwillig konstatieren würde.<sup>19)</sup> Dementsprechend werde auf eine maßvolle „Beanstandung“ durch die FinVerw gehofft und dass die Betriebsprüfung wie bisher bei Steuerbilanzkorrekturen keinen korrespondierenden Korrekturbedarf in der Handelsbilanz sehen werde.

lanzkorrekturen keinen korrespondierenden Korrekturbedarf in der Handelsbilanz sehen werde.

*Dorenkamp* stellte zusammenfassend fest, dass mit der kleinen Organschaftsreform zwar nicht der „große Wurf“ gelungen sei, sie aber einen großen Schritt in die richtige Richtung darstelle. Insbesondere gingen mit der Durchführungsfiktion nunmehr wesentlich geringere Organschaftsrisiken einher. Die offenen Fragen hinsichtlich der Nichtigkeit des Jahresabschlusses, der Rechtsnatur der Beanstandung, der Reichweite der Richtigkeitsfiktion und der „Zwickmühle“ zwischen Betriebsprüfung und Abschlussprüfer dürften zukünftig in der Rechtsanwendungspraxis zufriedenstellend beantwortet werden, v.a. durch eine maßvolle „Beanstandung“ durch die FinVerw.

## V. Neuerung im Gesellschaftsrecht

*Scheifele* präsentierte aktuelle gesellschaftsrechtliche Aspekte der Organschaft anhand verschiedener Fallbeispiele.

Der erste Fall behandelte Umlageansprüche im Rahmen einer umsatzsteuerlichen Organschaft, außerhalb eines Beherrschungs- oder Gewinnabführungsvertrags. Ausgangspunkt der Betrachtung war die Organgesellschaft, die bei einer selbständigen Besteuerung auf Grund eines Vorsteuerüberschusses Steuern in bestimmter Höhe vergütet bekommen hätte. Infolge der Organschaft ist dieser Vorsteuerüberschuss allerdings dem Organträger zugerechnet worden, weshalb sich die Frage stelle, ob die Organgesellschaft die Zahlung eines Betrags in Höhe des Vorsteuerüberschusses nebst Zinsen von dem Organträger verlangen dürfe.

Dazu habe der BGH entschieden, dass der Organträger der Organgesellschaft gegenüber im Innenverhältnis zum Ausgleich der Vorsteuerabzugsbeträge verpflichtet sei, die auf Leistungsbezüge der Organgesellschaft entfallen und lediglich infolge der umsatzsteuerlichen Organschaft dem Organträger zu Gute kommen würden.<sup>20)</sup> Selbst bei einer bestehenden Vereinbarung von Organgesellschaft und Organträger, dass der Organgesellschaft im Innenverhältnis kein Ausgleichsanspruch zustehen sollte, sei eine solche Vereinbarung nach Auffassung des BGH im faktischen Konzern ein nachteiliges Rechtsgeschäft und der Organträger damit ausgleichspflichtig.

Ein anderer Fall im Bereich der ertragsteuerlichen Organschaft behandelte die Frage nach der Verlustausgleichsmöglichkeit durch Aufrechnung. Eine Organgesellschaft erzielte einen Jahresfehlbetrag X (vor Verlustausgleich). Der Organträger verfügte über eine Forderung aus einem Darlehen gegenüber der Organgesellschaft. Im späteren Insolvenzverfahren der Organgesellschaft wurde ein gesonderter Verlustausgleich mit der Begründung verweigert, dass dieser bereits durch die Aufrechnung mit der Forderung aus dem Gesellschafterdarlehen erfüllt worden sei, was in den Büchern der beiden Gesellschaften durch entsprechende Buchungssätze nachvollzogen wurde. Fraglich

18) Vgl. BT-Drucks. 17/11217, 9.

19) Vgl. dazu Rödter, Ubg 2012, 717, 721.

20) BGH v. 29.1.2013, II ZR 91/11, GmbHR 2013, 318.

war, ob der Organträger zur „erneuten“ Zahlung des Verlustausgleichs verpflichtet sei.

Problematisch für den Organträger war das Fehlen einer vorher getroffenen Verrechnungsabrede. Deshalb sei dieser nach einem Urteil des OLG München nach wie vor zum Ausgleich des Jahresfehlbetrags verpflichtet gewesen.<sup>21)</sup> Die Gründe für dieses Urteil lägen laut *Scheifele* in der Missbrauchsgefahr durch den beherrschenden Gesellschafter, der ansonsten von ihm erbrachte Leistungen nachträglich nach Belieben zuordnen und damit zu Lasten anderer Gläubiger handeln könne. Andernfalls stünde es auch im Belieben des Organträgers, auf welche Verbindlichkeiten er die von ihm erbrachten Leistungen anrechnen werde. Aus den bloßen Buchungsvorgängen könne nach Auffassung des OLG München nicht auf eine entsprechende Verrechnungsabrede geschlossen werden.

Ein weiterer Sachverhalt betraf die Laufzeitklausel in Gewinnabführungsverträgen. In einem entsprechenden Vertrag sollte die folgende Laufzeitklausel eingefügt werden: „Der Fünfjahreszeitraum beginnt (...) frühestens (...) ab Beginn des Geschäftsjahrs, in dem auch alle übrigen Voraussetzungen einer körperschaftsteuerlichen Organschaft i.S.d. §§ 14 ff. KStG erstmalig vorliegen.“ Hintergrund war eine Gesellschaft, bei der auf Grund einer Inaktivität noch nicht absehbar war, ab wann sie die Voraussetzungen des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Sätze 2 ff. KStG erfüllen werde. Diskutiert wurden die steuer- und gesellschaftsrechtlichen Bedenken dieser Klausel.

§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 KStG beinhaltet die Mindestlaufzeit als zwingenden Vertragsinhalt in Form einer spezifisch steuerrechtlichen Anforderung. Unklar sei, ob während dieses Zeitraums auch die Organschaftsvoraussetzungen erfüllt sein müssten.

Das FG Berlin-Brandenburg habe dazu entschieden, dass nur der Teil der vertraglich festgelegten Laufzeit, in dem auch alle übrigen Organschaftsvoraussetzungen vorlägen, bei der Berechnung des Fünfjahreszeitraums zählen würde.<sup>22)</sup>

Nach der Meinung von *Scheifele* sei allerdings für Zwecke der Anerkennung der Organschaft keine vollständige zeitliche Kongruenz von vertraglich festgelegter Laufzeit und dem Vorliegen der sonstigen Organschaftsvoraussetzungen erforderlich. Dies folge einerseits aus dem Wortlaut des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 KStG und andererseits aus dem Zweck der Mindestlaufzeit in der Verhinderung einer willkürlichen Beeinflussung der Vertragsdauer. Diese würden nicht beeinträchtigt, da die Organschaftsvoraussetzungen des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Sätze 2 ff. KStG nicht für Manipulationen geeignet seien.<sup>23)</sup> Da der Fall indes höchstrichterlich noch nicht entschieden sei und anderslautende Verwaltungsauffassungen<sup>24)</sup> existieren, herrsche nach wie vor Rechtsunsicherheit.

Das Gesellschaftsrecht erfordere dem entgegen keine Mindestlaufzeit und der Abschluss eines i.S.v. § 158 Abs. 1 BGB aufschiebenden Gewinnabführungsvertrags sei grundsätzlich zulässig. Dabei müsse jedoch der Grundsatz der Klarheit des Handelsregisters beachtet werden. Für jedermann müsse durch Einsichtnahme in das Handelsregister feststellbar sein, ob der Gewinnabführungsvertrag bereits wirksam sei oder

nicht. Daher könne ein aufschiebend bedingter Vertrag erst mit nachweislichem Eintritt der Bedingung eintragungsfähig sein.

In seinem Fazit stellte *Scheifele* fest, dass das Dilemma zwischen der Mindestlaufzeit und der Ungewissheit des Vorliegens aller Organschaftsvoraussetzungen wohl nicht durch gleitende Laufzeitregeln regelbar sei. Wünschenswert wäre eine Klarstellung durch den BFH, dass keine vollständige Übereinstimmung von vertraglicher Laufzeit und Organschaftsvoraussetzungen erforderlich sei. Bis dahin sei seine Praxisempfehlung die Vereinbarung einer großzügigen Laufzeit mit Sicherheitspuffern von z.B. sechs oder sieben Jahren.

## VI. Aktuelles zu Mehr- und Minderabführungen

Zunächst stellte *Sedemund* die Ursachen handelsrechtlicher Mehr- und Minderabführungen dar. Sie resultierten aus dem betragsmäßigen Unterschied in der handelsrechtlichen Abführungs- bzw. Verlustübernahmeverpflichtung nach den §§ 301, 302 AktG und der Einkommenszurechnung nach den §§ 14 ff. KStG. Gründe hierfür seien im Wesentlichen allgemeine Bilanzierungsunterschiede in Handels- und Steuerbilanz. Ohne deren Korrektur käme es zu einer Doppel- oder Nichtbesteuerung vom Einkommen im Organkreis. In der gesetzlichen Behandlung werde zwischen vororganschaftlich und innerorganschaftlich verursachten Mehr- oder Minderabführungen differenziert. Bei ersteren erfolge eine Korrektur im Wege der Ausschüttungs- und Einlagefiktion, bei letzteren durch Ausgleichsposten.

*Sedemund* wies darauf hin, dass eine gesetzliche Definition der Mehr- und Minderabführung allerdings nicht existiere. § 14 Abs. 4 Satz 6 KStG enthalte lediglich einen Typusbegriff, es fehle an einer abschließenden Klärung durch die Rechtsprechung und auch im Bereich der FinVerw sei hinsichtlich einer Definition keine klare Linie erkennbar. Ferner sei fraglich, wann eine Abführung als vor-, inner- oder „außer“-organschaftlich einzustufen sei. Dies sei im Hinblick auf die erhebliche praktische Relevanz infolge divergierender Rechtsfolgen aber von erheblicher Bedeutung.

Beim Versuch einer begrifflichen Klärung sei nach Auffassung der FinVerw i.d.R. der rechnerische Unterschied zwischen Handels- und Steuerbilanz für eine Mehr- oder Minderabführung verantwortlich. Dass die lediglich betragsmäßige Abweichung nicht immer entscheidend sei, habe der BFH jedoch in seinem Urteil vom 29.8.2012<sup>25)</sup> entschieden, was über den Einzelfall hinaus allerdings von der FinVerw nicht angewendet werde.<sup>26)</sup>

Am Beispiel des BFH-Urteils vom 6.6.2013 wurde nachfolgend von *Sedemund* die Frage beantwortet, ob eine Mehr- oder Minderabführung einen tatsächli-

21) Vgl. OLG München v. 20.11.2013, 7 U 5025/11, GmbHR 2014, 535.

22) Vgl. FG Berlin-Brandenburg v. 15.7.2009, 12 K 12148/08, EFG 2009, 2049 (rkr.).

23) Vgl. hierzu *Scheifele/Marx*, DStR 2014, 1793 ff.

24) Vgl. R 60 Abs. 2 Satz 2 KStR 2004.

25) Vgl. BFH v. 29.8.2012, I R 65/11, DStRE 2013, 73.

26) Vgl. BMF v. 15.7.2013, IV C 2 – S 2770/07/10004 004, BStBl I 2013, 921.

chen Vermögensabfluss zur Voraussetzung habe. Nach dem genannten Urteil könne eine Mehrabführung jedoch auch dann vorliegen, wenn die Organgesellschaft handelsbilanziell einen geringeren Verlust erlitten hat, als dem Organträger steuerlich zugerechnet worden ist, und dieser daher einen geringeren Verlust ausgleichen musste.

Hiernach wurde ausführlich auf die Begrifflichkeiten und Rechtsfolgen der vor-, inner- und außerorganschaftlichen Mehr- und Minderabführungen eingegangen.

Eine Frage war dabei, ob eine Saldierung von vor- und innerorganschaftlichen Mehr- und Minderabführung möglich sei. Denn in Summe könnten sich die Posten zumindest theoretisch derart ausgleichen, dass es zu keinem Unterschied im handels- und steuerbilanziellen zuzurechnenden Einkommen käme. Allerdings scheidet die Saldierung nach Auffassung des BFH in seiner Entscheidung vom 6.6.2013<sup>27)</sup> bereits auf Grund der unterschiedlichen gesetzlichen Tatbestände und der unterschiedlichen Rechtsfolgen in § 14 Abs. 3 und Abs. 4 KStG aus.

Hinsichtlich außerorganschaftlicher Abführungen wurde erläutert, dass diese beispielsweise durch das Verschmelzen von Drittgesellschaften auf die Organgesellschaft entstehen könnten. Dadurch würden Abweichungen von Handels- und Steuerbilanz der verschmolzenen Gesellschaften „importiert“. Hierfür hätten *Dötsch/Pung* den Begriff der außerorganschaftlich verursachten Mehr- und Minderabführung geprägt. Auf diese anzuwenden seien die Rechtsfolgen der vororganschaftlichen Organschaft. Hauptargument gegen eine mögliche innerorganschaftliche Verursachung sei, dass die Abweichung auf außerhalb der Organschaft begründete Umstände zurückzuführen sei. *Sedemund* sah den Sachverhalt differenzierter und plädierte für eine Unterscheidung nach dem Zeitpunkt der Entstehung der Abweichung.

In seinem Fazit stellte er fest, dass derzeit wegen begrifflicher Unklarheiten in diesem Bereich eine hohe Rechtsunsicherheit herrsche. Die aktuelle Rechtsprechung sei einzelfallbezogen und werfe Anschlussfragen auf. Die Äußerungen der FinVerw seien rudimentär. Daneben greife in der Praxis die Betriebsprüfung derzeit insbesondere außerorganschaftliche Mehrabführungen auf. Eine Reaktion des Gesetzgebers sei derzeit nicht absehbar, aber mehr als wünschenswert. Mittelfristig bliebe zu hoffen, dass der Gesetzgeber die besondere Situation der Organschaft berücksichtigen und in höherem Maße die Verrechnung von Mehr- und Minderabführungen erlauben werde.

## VII. Organschaft und § 8c KStG

Nach einem Überblick über die Grundzüge der Regelung ging *Kiontke* zunächst auf die organschaftliche Besonderheit ein, dass die Anwendung von § 8c KStG bei jeder Gesellschaft gesondert zu prüfen sei. Das bedeute einerseits, dass standardmäßig die unmittelbare Übertragung von Anteilen an der Organgesellschaft oder am Organträger zu einem entsprechenden Verlustuntergang führen würde.<sup>28)</sup> Andererseits, dass auch die unmittelbare Übertragung von Organträger-

anteilen zeitgleich mittelbar zu einem schädlichen Beteiligungserwerb auf Ebene der Organgesellschaft führen könne.

Für die Anteilsübertragung im Laufe des Wirtschaftsjahrs (sog. unterjähriger Beteiligungserwerb) sei es auf Grund der allgemeinen Regelungen der Organschaftsbesteuerung weiterhin nicht möglich, eine Zwischenkonsolidierung im Organkreis zum Zeitpunkt der Anteilsübertragung vorzunehmen. Die Einkommenszurechnung der Organgesellschaft an den Organträger würde unstreitig erst zum Ende des Wirtschaftsjahrs erfolgen. Bis dahin entstandene Gewinne könnten daher nicht für die Verrechnung mit einem von § 8c KStG bedrohtem Verlustvortrag des Organträgers genutzt werden.

Unterlegt wurden *Kiontkes* Darstellungen mit Praxisbeispielen. Darin enthalten war auch ein Beispiel des sog. Mitternachtsfalls, in dem das Ende des Wirtschaftsjahrs der Organgesellschaft mit dem Zeitpunkt der schädlichen Anteilsübertragung zusammenfällt. Hierbei könne nach ihrer Auffassung eine organschaftliche Zwischenkonsolidierung stattfinden. Allerdings habe sich die FinVerw dazu bisher nicht geäußert.

Im Folgenden wurden sowohl die Gründe für die Auffassung der FinVerw als auch die entsprechenden Gegenargumente aus der Praxis von *Kiontke* präsentiert. Die Auslegung des § 8c KStG durch die Verwaltung orientiere sich im Wesentlichen am Wortlaut der Vorschrift. Außerdem könne sich die Reihenfolge der Anwendung von § 8c KStG und der Einkommenszurechnung im Organkreis für den Stpfl. auch als positiv herausstellen, je nachdem, in welche Hälfte des unterjährigen Beteiligungserwerbs Gewinne und Verluste fallen würden.

In der Diskussion wurde von *Rödter* kritisiert, dass, obwohl anfangs nur als Übergangsregelung gedacht, nach wie vor ein steuerlicher Rückbezug des Beteiligungserwerbs nach § 2 UmwStG ausscheide. In der Folge sei der Fall des unterjährigen Beteiligungserwerbs in der Praxis keine Seltenheit. *Stimpel* pflichtete ihm bei, da der Umgang mit zwei Übertragungstagen die Betriebsprüfungspraxis nicht einfacher gestalte. Von *Kiontke* wurde allerdings erwidert, dass dieser Punkt im Rahmen der Verbandsanhörung in den Stellungnahmen zum neuen BMF-Entwurf zu § 8c KStG<sup>29)</sup> nicht aufgegriffen wurde, so dass diesbezüglich im kommenden BMF-Schreiben keine Änderung erwartet werden könne.

Sodann wurde auf die Wirkung der Stille-Reserven-Klausel eingegangen und ebenfalls die Argumente für und gegen die Auffassung der FinVerw dargestellt. Ein angemerkt Problem sei die Nichtberücksichtigung stiller Reserven der Organgesellschaft für den Erhalt eines Verlustvortrags des Organträgers. Allerdings stünde auch hier die Verwaltungspraxis im Einklang mit dem Wortlaut des Gesetzes.

27) Vgl. BFH v. 6.6.2013, I R 38/11, DSz 2013, 1986, Rz. 30.

28) Innerhalb der relevanten Grenzen des § 8c Abs. 1 Satz 1 und 2 KStG.

29) Entwurf eines BMF-Schreibens zu § 8c KStG v. 15.4.2014, IV C 2 – S 2745-a/09/10002 :004.

Hinsichtlich der Rechtsfolgen der Zinsschranke sei eine wesentliche Kritik die umgekehrte Reihenfolge bei einem unterjährigen Beteiligungserwerb. Denn grundsätzlich komme die Zinsschranke bereits im Rahmen der Einkünfteermittlung zur Anwendung. Erst hier nach erfolge der Verlustuntergang durch § 8c KStG. Durch die (unveränderte) Rz. 33 des BMF-Entwurfs sei dies im Organkreis genau umgekehrt und führe zu unsachgemäßen Ergebnissen. Aber auch hier stelle sich die FinVerw auf den Standpunkt des eindeutigen Gesetzeswortlauts. Das neue BMF-Schreiben zu § 8c KStG werde ebenfalls keine anderslautende Auffassung dazu enthalten.

### VIII. Kleine Organschaftsreform – Praktische Erfahrungen

Anhand von ausgewählten Praxisfällen präsentierte *Stimpel* erste Erfahrungen der sog. „kleinen Organschaftsreform“ aus der Betriebsprüfungspraxis.

Ein erster Problembereich betraf die Frage, ob ab dem VZ 2006 in allen Altverträgen generell ein Verweis auf § 302 Abs. 4 AktG enthalten sein müsse. Nach Auffassung von *Stimpel* wäre eine Differenzierung dahingehend möglich, ob der Vertrag bereits vor oder ab dem 15.12.2004 abgeschlossen worden sei. Denn mit Gesetz vom 9.12.2004 ist § 302 Abs. 4 AktG mit Wirkung ab dem 15.12.2004 eingefügt worden.

Allerdings werde vom BFH in seinem Urteil vom 24.7.2013 in dieser Frage ohne Begründung nicht differenziert.<sup>30)</sup> Im Urteilsfall wurde der Gewinnabführungsvertrag am 5.12.2005 geschlossen.

Dies habe zu Folge, dass in der Praxis alle Verträge im Rahmen der Übergangsregelungen bis zum 31.12.2014 geändert würden. Dies sei insoweit unerfreulich, als dass gerade dieser Aufwand eigentlich vermieden werden sollte. Gegebenenfalls könne im Einzelfall eine Änderung im Hinblick auf die Vertrauensschutzregelung der FinVerw unterbleiben.<sup>31)</sup> *Kiontke* merkte dazu an, dass sich die Verwaltung an die bisherige Regelung halte, was aber durchaus problematisch sein könne, wenn ein Fall aus anderen Gründen rechtsanhängig werde.

Ein weiterer Fall betraf die Frage der nachträglichen Heilung einer unzutreffenden Verlustübernahmevereinbarung bis zum 31.12.2014. Die Betriebsprüfung erkannte die Organschaft für die Prüfungszeiträume 2007 bis 2009 zutreffend nicht an, weil der Verweis auf § 302 Abs. 3 AktG fehlte. Die nach der Betriebsprüfung ergangenen Bescheide für 2007 bis 2009 wurden mit Einspruch angefochten und waren noch offen. In einer Abwandlung wurden die Bescheide in 2012 bestandskräftig.

Die Lösung des Grundfalls sei auf Grund der offenen VZ 2007 bis 2009 unproblematisch, weil § 34 Abs. 10b Satz 2 KStG eine Anerkennung der Organschaft für die Vergangenheit ermögliche, sofern der Gewinnabführungsvertrag bis zum 31.12.2014 wirksam geändert werde (Vereinbarung eines dynamischen Verweises, Eintragung in das Handelsregister).

Fraglich sei, ob die Vertragsänderung auch eine rückwirkende Heilung in bestandskräftigen Jahren bewirke, was von *Stimpel* allerdings verneint wurde.<sup>32)</sup>

Gleichwohl würden *Pung/Werner* eine Änderungsmöglichkeit nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO eröffnen sehen.<sup>33)</sup>

Der nächste Fall betraf die Frage des zeitlichen Anwendungsbereichs von § 14 Abs. 1 Nr. 3 Satz 4 KStG. Im dargestellten Sachverhalt wurde in der Betriebsprüfung 2011 für die Prüfungszeiträume 2007 bis 2009 eine fehlerhafte Aktivierung von Anschaffungsnebenkosten von 50 000 € bei der Organgesellschaft beanstandet. Die Organschaft wurde trotz fehlerhafter Gewinnabführung (in Übereinstimmung mit der h.M.) anerkannt. Die nach der Betriebsprüfung ergangenen Bescheide wurden in 2012 rechtskräftig.

Die nächste Betriebsprüfung im Jahr 2014 für die Anschlussjahre 2010 bis 2012 bemerkte, dass die fehlerhafte Bilanzierung in der Handelsbilanz der Organgesellschaft nicht berichtigt worden war. Fraglich sei, ob und wenn ja, unter welchen Umständen der Bilanzierungsfehler zu einem Durchführungsmangel nach § 14 Abs. 1 Nr. 3 KStG führen könne.

Nach Auffassung von *Stimpel* läge bezüglich des Bilanzierungsfehlers in 2007 ein abgeschlossener Sachverhalt vor, der ausschließlich nach alter Rechtslage beurteilt werde. Selbst wenn die Organschaft unzutreffend anerkannt würde, eröffne § 14 Abs. 1 Nr. 3 Satz 4 KStG keine rückwirkende Aberkennung der Organschaft. Sähe man dies anders, müsse die Betriebsprüfung für den Prüfungszeitraum 2010 bis 2012 den Fehler beanstanden, um der Organgesellschaft die (nochmalige) Möglichkeit zu geben, den Fehler in der laufenden Handelsbilanz zu berichtigen.

### IX. Risiken bei der Veräußerung von Organgesellschaften

*Suchanek* beschäftigte sich mit der Frage, inwieweit nach Beendigung der Organschaft Ansprüche auf Grund einer unzutreffenden Gewinnabführung bzw. eines unzureichenden Verlustausgleichs (aus organschaftlicher Zeit) geltend gemacht werden können.

#### Das Ausgangsbeispiel gestaltete sich wie folgt:

Eine Organgesellschaft erwirtschaftete in 01 einen Gewinn von 100 und in 02 einen Verlust von 100 (entsprechende Gewinnabführung an bzw. Verlustübernahme durch den Organträger). Der Organträger erwirtschaftete sowohl in 01 als auch in 02 einen eigenständigen Verlust von 100. Die Organgesellschaftsbeteiligung wurde vom Organträger zum Ende des Jahres 02 veräußert.

Im SPA<sup>34)</sup> wurde vereinbart, dass der Organträger die Steuern an den Käufer bzw. die Organgesellschaft zahlen muss, die er vom FA erstattet bekommt.

Im Rahmen einer Betriebsprüfung in 08 wurde festgestellt, dass die Organgesellschaft in 01 einen überhöhten Gewinn von 50 abgeführt hatte und in 02 ein weiterer Verlust von 50 hätte übernommen werden müssen. Die Bilanzierungsfehler würden die Abschlüsse allerdings nicht nichtig machen.

30) Vgl. BFH v. 24.7.2013, I R 40/12, BStBl II 2014, 272.

31) Vgl. OFD Niedersachsen v. 13.9.2013, DStR 2013, 2634.

32) So auch eindeutig BFH v. 24.7.2012, I R 40/12, BStBl II 2014, 272; Schneider/Sommer, GmbHR 2013, 22, 30.

33) Vgl. Pung/Werner in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 34 KStG Rz. 141 (Dezember 2013).

34) Sales and Purchase Agreement.

*Suchanek* erläuterte zunächst, wie nachträglich mit dem unzureichenden Verlustausgleich des Jahrs 02 umgegangen werde.

Die (ehemalige) Organgesellschaft habe auf Grundlage des § 302 AktG einen Anspruch auf Ausgleich jedes während der Vertragslaufzeit entstandenen Verlusts. Dieser Anspruch verjähre gem. § 302 Abs. 4 AktG zehn Jahre nach der Eintragung der Beendigung des Gewinnabführungsvertrags im Handelsregister. Die Anspruchsgrundlage sei damit unproblematisch.

Hiernach wurde auf die Behandlung der überhöhten Gewinnabführung eingegangen.

Für die Rückforderung übermäßig abgeführter Gewinne gäbe es laut *Suchanek* keine spezialgesetzliche Regelung. Zwar herrsche Einigkeit darüber, dass bei einer übermäßigen Gewinnabführung ein Rückzahlungsanspruch bestehe, auf welcher Grundlage sei allerdings umstritten. Mögliche Anspruchsgrundlage sei z.B. die analoge Anwendung von § 62 AktG oder § 302 AktG im Sinne eines allgemeinen Ausgleichsanspruchs. Für beide betrage die Verjährungsfrist des Anspruchs zehn Jahre. Im Rahmen eines verschuldensabhängigen Anspruchs käme auch der Schadensersatz wegen Pflichtverletzung nach § 280 BGB in Betracht. Hierbei betrage die regelmäßige Verjährungsfrist jedoch nur drei Jahre.

Werde der Rückforderungsanspruch bestritten, drohe steuerrechtlich die Gefahr des Scheiterns der Organschaft, da § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 Buchst. c KStG auch die Rückzahlung der überhöhten Gewinnabführung fordere. Dies bedeute, dass auch dann gezahlt werden müsse, wenn die Ansprüche aus formalen Gründen bestritten werden könnten. Denn durchgeführt sei ein Gewinnabführungsvertrag erst dann, wenn die nach ordnungsmäßiger Buchführung ermittelten Gewinne tatsächlich durch Zahlung oder Verrechnung beglichen werden würden.<sup>35)</sup>

Zur Frage, in welchem Abschluss die Fehlerberichtigung zu erfolgen habe, sähe die FinVerw wohl zwingend eine Rückwärtsberichtigung vor.<sup>36)</sup> Nach der Auffassung von *Suchanek* sei dies infolge des BFH-Urteils vom 5.4.1995<sup>37)</sup> nicht erforderlich, solange der Zeitraum der Gültigkeit des Gewinnabführungsvertrags betroffen sei.<sup>38)</sup> § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 Buchst. c KStG stehe dem nicht entgegen, da dieser nur erfordere, dass der Fehler in den Bilanzen von Organgesellschaft und Organträger berichtigt würde. Eine Berichtigung sei demzufolge noch in laufender Rechnung möglich.

## X. Neues organschaftliches Verfahrensrecht

*Drüen* stellte eingangs den Status quo ante des Verfahrensrechts bei der körperschaftsteuerlichen Organschaft vor.<sup>39)</sup>

Eine Besonderheit läge grundsätzlich bereits im Fehlen eines synthetischen Konzernsteuerrechts. Denn die Gesellschaften des Organkreises blieben ja selbständige Steuersubjekte. Die Einkommen des Organträgers und der Organgesellschaften seien daher weiterhin getrennt zu ermitteln. Diese Eigenständigkeit werde auch verfahrensrechtlich, beispielsweise durch gesonderte Körperschaftsteuererklärungen sowie eigenständige Körperschaftsteuerbescheide für den Or-

ganträger und die Organgesellschaften, nachvollzogen. Problematisch erwies sich im alten Recht die fehlende verfahrensrechtliche Bindungswirkung. § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG sei nur eine materiell-rechtliche, aber keine verfahrensrechtliche Regelung.<sup>40)</sup> Nach der h.M. sei der Körperschaftsteuerbescheid der Organgesellschaft kein Grundlagenbescheid für den Organträger.

Mangels einer verfahrensrechtlichen Verknüpfung bestände bisher die Gefahr divergierender Entscheidungen auf Ebene des Organträgers und der Organgesellschaften. Damit einher ginge die faktische Verlängerung des Besteuerungsverfahrens beim Organträger bis zum Abschluss der Verfahren bei den Organgesellschaften.

Sodann wurde von *Drüen* das neue organschaftliche Feststellungsverfahren vorgestellt.

Die Neuregelung des § 14 Abs. 5 KStG n.F. gelte ab dem VZ 2014. Für das alte Recht könne von einem „langen Übergangsrecht“ gesprochen werden, da es für die Betriebsprüfungszeiträume vor 2014 weiter relevant sei. Neu sei nunmehr die einheitliche Feststellung des dem Organträger zuzurechnenden Einkommens der Organgesellschaften gegenüber dem Organträger und den Organgesellschaften. Diese Feststellung fände gesondert, also außerhalb der Körperschaftsteuerbescheide, statt. Nicht explizit geregelt sei das Verhältnis von Feststellungsbescheid zum Körperschaftsteuerbescheid der Organgesellschaften.

*Drüen* wies zudem auf die Multiplikation der Feststellungsverfahren hin. Denn es ergehe jeweils ein Feststellungsbescheid für jede einzelne Organschaft innerhalb des Organkreises. Das neue Verfahren gelte damit ausschließlich im zweifachen Verhältnis zwischen jeweiliger Organgesellschaft und dem Organträger. Mit der Vielzahl an Erklärungen ginge allerdings auch eine Verbesserung der Transparenz einher und sei daher zu begrüßen.

Hinsichtlich der Feststellungswirkung sei unklar, ob damit auch die Feststellung der Anerkennung der steuerlichen Organschaft einherginge. Praktische Unsicherheit resultiere daraus, dass derzeit noch nicht feststehe, welche konkreten Besteuerungsgrundlagen die gesondert und einheitliche Feststellung i.S.d. § 14 Abs. 5 Satz 1 KStG umfassen werde.<sup>41)</sup>

Im Anschluss wurden verschiedene organschaftliche Verfahrensfragen eingehend diskutiert. Unklar seien z.B. Konsequenzen für die Außenprüfung im Organkreis, ob sich beispielsweise die Prüfungsanordnung nach § 196 AO auch auf das Feststellungsverfahren erstrecke. Die Praxis erhoffe sich hierbei beispielsweise den Vorteil, nicht mehr den gesamten Organkreis offenhalten zu müssen.

35) Vgl. BFH v. 5.4.1995, I R 156/93, DB 1995, 1593.

36) Vgl. OFD Karlsruhe v. 16.1.2014, FR 2014, 434.

37) Vgl. BFH v. 5.4.1995, I R 156/93, DB 1995, 1593.

38) Vgl. auch BGH v. 5.6.1989, II ZR 172/88, BB 1989, 1518.

39) In gewerbsteuerlicher Hinsicht sei verfahrensrechtlich keine Änderung eingetreten.

40) So auch die Gesetzesbegründung der Regierungsfractionen, vgl. BT-Drucks. 17/10744, 20.

41) So Teiche, DStR 2013, 2197, 2204.