

punkt der Auflösung des Ausgleichspostens FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 341 [1/2016]).

Weitere Fallgruppen: Durch das Merkmal „insbesondere“ in Abs. 4 Satz 5 ist klargestellt, dass die Aufzählung nicht abschließend ist, dh., weitere Transaktionen sind einer Veräußerung der Organbeteiligung gleichzustellen. In Betracht kommen die folgenden Transaktionen: Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland nach § 12 Abs. 1 (SUCHANEK/HERBST, FR 2008, 112 [115 Fn. 30]; ERLE/HEURUNG in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 14 Rn. 566); Hochverschmelzung der OG auf den OT unter Ansatz gemeiner Werte oder stl. Buchwerte (SCHUMACHER, FS Schaumburg, 2009, 477 [483], Auflösung der Ausgleichsposten erfolgt in diesem Fall bei der Ermittlung des Übernahmeergebnisses); Hinabverschmelzung des OT auf die OG.

Keine Transaktionen iSd. Abs. 4 Satz 5: Folgende Transaktionen sind beispielweise kein Anwendungsfall von Satz 5: Einkommensneutrale Auflösung von Ausgleichsposten infolge einer sog. gegenläufigen Mehr- oder Minderabführung (s. Anm. 352); Beendigung eines Ergebnisabführungsvertrags (R 63 Abs. 3 Satz 1 KStR 2004; ; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 905 [9/2013]; NEUMANN in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 14 Rn. 462).

6. Regelbeispiel (Abs. 4 Satz 6)

361

Nach Abs. 4 Satz 6 liegen Mehr- oder Minderabführung iSd. Satzes 1 insbes. vor, wenn der an den OT abgeführte Gewinn vom StBil-Gewinn der OG abweicht und diese Abweichung in organschaftlicher Zeit verursacht ist. Die Formulierung „insbesondere“ in Satz 6 stellt klar, dass es sich bei dem in der Vorschrift dargestellten Sachverhalt nur um ein Beispiel handelt. Dargestellt ist ein (typischer) „Normalfall“ des Vorliegens einer Mehr- oder Minderabführung. Eine Mehr- oder Minderabführung iSd. Satzes 1 kann danach auch vorliegen, wenn nicht alle Voraussetzungen des Satzes 6 erfüllt sind (zB Verlustübernahme durch OT statt Gewinnabführung der OG, StBil-Verlust der OG statt StBil-Gewinn, s. Anm. 350). Eine Mehrabführung liegt trotz Abweichung zwischen abgeführtem Gewinn und StBil-Gewinn nicht vor, wenn Ursache der Abweichung die Technik der Einkommensermittlung ist (s. Anm. 350). Eine Minderabführung liegt nach dem Regelbeispiel auch vor, wenn die OG einen Teil ihres Jahresüberschusses in eine Rücklage einstellt, da der abzuführende Gewinn durch die Transaktion gemindert, die Höhe des StBil-Gewinns (vor Gewinnabführung) dagegen unberührt bleibt (s. Anm. 350).

Einstweilen frei.

362–364

F. Erläuterungen zu Abs. 5: Feststellungsverfahren bei der körperschaftsteuerlichen Organschaft

Schrifttum: GROLL, Irrungen und Wirrungen um die Organschaft im Körperschaftsteuerrecht – mit Folgen auch im formellen Recht, DStR 2004, 1193; MÜLLER, Verfahrensrechtliche Fragen in Organschaftsfällen, Der Konzern 2009, 167; HENDRICKS, Verfahrensrechtliche Grundlagen der körperschaftsteuerlichen Organschaft, Ubg 2011, 711; LENZ/

ADRIAN/HANDWERKER, Geplante Neuregelung der ertragsteuerlichen Organschaft, BB 2012, 2851; RÖDDER, Die kleine Organschaftsreform, Ubg 2012, 717; SCHNEIDER, Verbesserung der Organschaft?, StbJb. 2012/13, 93; VON WOLFERSDORFF/RÖDDER/SCHMIDT-FEHNENBACHER/BEISHEIM/GERNER, Der Fraktionsentwurf zur „Kleinen Organschaftsreform“: Guter Wille, aber doch kein wirklicher Rechtsfrieden!, DB 2012, 2241; BENECKE/SCHNITGER, Wichtige Änderungen bei der Körperschaftsteuerlichen Organschaft durch das UntStG 2013, IStR 2013, 143; DÖTSCH/PUNG, Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts: Die Änderungen bei der Organschaft, DB 2013, 305; DRÜEN, Das neue Verfahrensrecht der Organschaft – Kritische Würdigung des neuen Feststellungsverfahrens nach der „kleinen Organschaftsreform“, Der Konzern 2013, 433; JESSE, Neuregelung zur ertragsteuerlichen Organschaft (Teil II), FR 2013, 681; KELLER, Neuerungen bei der Organschaft, DStZ 2013, 60; MIDDENDORF/HOLTRICHTER, Änderungen bei der ertragsteuerlichen Organschaft, StuB 2013, 123; STANGL/BRÜHL, Die „kleine Organschaftsreform“, Der Konzern 2013, 77; TEICHE, Verfahrensrechtliche Aspekte nach der Organschaftsreform, DStR 2013, 2197; MÜLLER/STÖCKER/LIEBER, Die Organschaft, Herne, 9. Aufl. 2014; DRÜEN, Verfahrensrecht und Organschaft in U. PRINZ/WITT (Hrsg.), Steuerliche Organschaft, Köln 2015, 155; OLBING, Ab 2015 neue Rechtsbehelfe in der steuerlichen Organschaft, Stbg 2015, 312; BRINKMANN, Förmliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen einer Organschaft, StBp 2016, 189.

I. Einordnung des Abs. 5

365 1. Gesetzeszweck und Regelungsgehalt

Gesetzeszweck: Abs. 5 schafft ab dem VZ 2014 erstmals eine verfahrensrechtl. Regelung, die den Besonderheiten der kstl. Organschaft Rechnung trägt. Gesetzgeberisches Ziel ist es, die Besteuerung von Unternehmen, die organschaftlich verbunden sind, verfahrensrechtl. in sich konsistent sowie rechtssicher zu gestalten und damit auch zu vereinfachen (BTDrucks. 11/11217, 2: Verfahrensökonomie, Rechtssicherheit, Gleichmäßigkeit der Besteuerung).

Vor Einführung von Abs. 5 durch das UntStReiseKG v. 20.2.2013 (BGBl. I 2013, 285) und somit bis einschließlich VZ 2013 war die Besteuerung von OG und OT verfahrensrechtl. nicht verknüpft (vgl. zB HENDRICKS, Ubg 2011, 711). Weder das mit Null beschiedene OG-Einkommen noch die Mitteilung über das zuzurechnende Einkommen (Anlage MO als interne Kontrollmitteilung) entfaltete Bindungswirkung für die Besteuerung des OT (vgl. zB FG Berlin v. 9.12.2003 – 7 K 7106/03, EFG 2004, 766, rkr; MÜLLER, DK 2009, 167; NEUMANN in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 14 Rn. 529; VON WOLFERSDORFF/RÖDDER/SCHMIDT-FEHNENBACHER/BEISHEIM/GERNER, DB 2012, 2241 [2246]) oder befugte die OG, einen Rechtsbehelf einzulegen (anders nur bei Bescheid zum stl. Einlagekonto, so auch DÖTSCH in DPM, § 14 Rn. 578 [12/2013]). Folge der fehlenden verfahrensrechtl. Verketzung war, dass die Bescheide des OT so lange „offen“ gehalten wurden, bis sämtliche OG bestandskräftig veranlagt waren (vgl. zB MIDDENDORF/HOLTRICHTER, StuB 2013, 123 [127]).

Regelungsinhalt: Abs. 5 Sätze 1 und 2 regeln nunmehr, dass das dem OT zuzurechnende Einkommen der OG gesondert (außerhalb des kstl. Veranlagungsverfahrens) und einheitlich (gegenüber OG und OT) festgestellt und somit die StFestsetzung von OG und OT verfahrensrechtl. miteinander verknüpft wird. Der Feststellungsbescheid gem. Abs. 5 Satz 1 ist Grundlagenbescheid für den KStBescheid von OT und OG (Folgebescheide), und zwar gem. Abs. 5 Satz 2 bindend für die Besteuerung des Einkommens beider Rechtsträger. Ergeben sich also zB aus der Betriebsprüfung der OG Änderungen des Feststellungs-

bescheids, strahlen diese „automatisch“ auf den KStBescheid des OT aus. Gemäß Abs. 5 Satz 3 gilt Entsprechendes für Abzugssteuern der OG, die beim OT anzurechnen sind. Abs. 5 Sätze 4 und 5 flankieren das Feststellungsverfahren des Abs. 5 zuständigkeits- und erklärungsrechtl.

2. Bedeutung des Abs. 5

366

Eine Organschaft, die insbes. einen Ergebnisabführungsvertrag zwischen zwei Rechtsträgern voraussetzt, verbindet zwei Unternehmen zwar wirtschaftlich und im Ergebnis auch stl. (Besteuerung des Einkommens der OG beim OT). Verfahrens- und steuerschuldrechtl. wird aber keine Unternehmenseinheit begründet. Kapitalgesellschaften bleiben auch als OG Subjekte der KSt, die stl. Erklärungs- und sonstigen Mitwirkungsrechten unterliegen und deren Einkommen eigenständig zu ermitteln ist (vgl. zB DRÜEN in U. PRINZ/WITT, Steuerliche Organschaft, 2015, 155 [156]).

Bis zur Einführung von Abs. 5 fehlte es an einer verfahrensrechtl. Verschränkung der Steuersubjekte OG und OT. Doppel- oder auch Nichterfassungen von Gewinnen und Verlusten waren möglich, weil das Einkommen der OG, das dem OT gem. Abs. 1 zuzurechnen war, zwar als Spiegelbild des KSt-Nullbescheids „mit faktisch-präjudizieller Wirkung“ (DRÜEN in U. PRINZ/WITT, Steuerliche Organschaft, 2015, 155 [157]) mitgeteilt und als unselbständige Besteuerungsgrundlage gem. § 157 Abs. 2 AO auch in die StFestsetzung des OT einbezogen wurde, allerdings ohne dass hierdurch eine rechtl. Bindungswirkung entfaltet worden wäre (vgl. zB GROLL, DStR 2004, 1193 [1197]; MÜLLER, DK 2009, 167). Virulent konnte dieser fehlende verfahrensrechtl. Zusammenhang insbes. bei divergierenden örtlichen Zuständigkeiten für OG und OT (auch über Ländergrenzen hinweg), bei verbindlichen Auskunftsverfahren (Mehrfachauskünfte) sowie bei mitunternehmerischen Einkünften von OG werden (beispielhaft BFH v. 6.3.2008 – IV R 74/05, BStBl. II 2008, 663):

Beispiel: Der Gewinnfeststellungsbescheid einer Tochter-PersGes. der OG wird geändert. Der OT ist bereits bestandskräftig veranlagt. Die Bindungswirkung der Gewinnfeststellung auf Ebene der Mitunternehmerschaft umfasst nicht den OT. Die Änderung der Einkünfteermittlung bei der Mitunternehmerschaft läuft stl. ins Leere.

Hier sucht Abs. 5 Abhilfe zu schaffen, indem die Besteuerung des Einkommens der OG und des OT verfahrensrechtl. miteinander verbunden wird. Dies gelingt der Neuregelung, wenn wohl auch unter Inkaufnahme von Verwaltungsmehraufwand (vgl. z.B. BRINKMANN, StBp 2016, 189: „bedeutend mehr Verwaltungsakte auf ihre Richtigkeit zu überprüfen“).

3. Zeitlicher Anwendungsbereich des Abs. 5

367

Abs. 5 gilt für Feststellungszeiträume, die nach dem 31.12.2013 beginnen (§ 34 Abs. 9 Nr. 9). Hierin liegt ein Unterschied zu den sonstigen Änderungen im Organschaftsrecht, die mit der „kleinen Organschaftsreform“ des UntStReiseKG v. 20.2.2013 (BGBl. I 2013, 285) einhergegangen sind. Hintergrund der Anwendung erst ab VZ 2014 ist, dass zunächst die „technischen Voraussetzungen für das neue Verfahren“ bereitgestellt werden sollten (BTDrucks. 17/11217, 10).

368 4. Verhältnis des Abs. 5 zu anderen Vorschriften

Verhältnis zu § 35b GewStG: Die Neuregelung des Abs. 5 gilt nicht für GewStZwecke. Gewinnänderungen auf Ebene der OG konnten gewstl. bereits bislang über § 35b GewStG im GewStMessbetragsbescheid des OT nachvollzogen werden, weil eine OG gem. § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG gewstl. als BS des OT gilt (vgl. BFH v. 21.10.2009 – I R 29/09, BStBl. II 2010, 644). Nach der „gebrochenen Einheitstheorie“ (vgl. zuletzt bestätigend BFH v. 17.12.2014 – I R 39/14, BStBl. II 2015, 1052) wird der Gewerbeertrag bei der OG eigenständig ermittelt, gegen die in Ermangelung einer persönlichen GewStPflcht aber kein GewStMessbetragsbescheid ergeht (krit. zum Auseinanderfallen des Verfahrensrechts bei kstl. und gewstl. Organschaft RÖDDER, Ubg 2012, 717 [722]; aA wegen grundlegender steuerschuldrechtl. Unterschiede DRÜEN, DK 2013, 433 [438]; DÖTSCH in DPM, § 14 Rn. 586 [12/2014]; DÖTSCH/PUNG, DB 2013, 305 [314]; MONTAG in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 14 Rn. 27; BENECKE/SCHNITGER, IStR 2013, 143 [157]; TEICHE, DStR 2013, 2197 [2202]; nur geringfügige Regelungslücken des § 35a GewStG).

369 Einstweilen frei.

II. Tatbestand und Rechtsfolgen des Abs. 5

1. Gesonderte und einheitliche Feststellung des dem Organträger zuzurechnenden Einkommens der Organgesellschaft und damit zusammenhängender anderer Besteuerungsgrundlagen (Abs. 5 Satz 1)

370 a) Gesonderte und einheitliche Feststellung

Gemäß § 179 Abs. 1 AO kann abweichend vom Grundsatz des § 157 Abs. 2 AO, wonach die Besteuerungsgrundlagen ein unselbständiger, mit Rechtsbehelfen nicht selbständig anfechtbarer Teil des StBescheids sind, steuergesetzlich bestimmt werden, dass Besteuerungsgrundlagen gesondert durch Feststellungsbescheid festzustellen sind (Ausnahme vom Grundsatz der Verfahrenskonzentration, vgl. SEER in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 21 Rn. 117). Dies kann zur Vermeidung divergierender Feststellungen gegenüber mehreren Beteiligten auch einheitlich erfolgen, selbst wenn – wie im Organschaftsrecht – die Besteuerungsgrundlagen nicht mehreren Personen, sondern lediglich einer Person, nämlich dem OT zuzurechnen sind, § 179 Abs. 2 Satz 2 Alt. 1 AO (vgl. DRÜEN in U. PRINZ/WITT, Steuerliche Organschaft, 2015, Rn. 424). Abs. 5 Satz 1 stellt eine solche steuergesetzliche Vorschrift dar, die eine gesonderte und gegenüber der OG sowie dem OT einheitliche Feststellung des Einkommens der OG anordnet, das dem OT zuzurechnen ist.

Der Feststellungsbescheid ist sowohl an den OT als auch die OG zu richten (Inhaltsadressat) und damit auch beiden Rechtsträgern bekanntzugeben (§ 122 Abs. 1 Satz 1 AO), es sei denn, es wurde gem. §§ 80, 122 Abs. 1 Satz 3 AO ein gemeinsamer Empfangsbevollmächtigter bestimmt, zB der OT. Die Bekanntgabeberleichterung des § 183 Abs. 1 AO greift in Ermangelung einer gemeinsamen Einkommensbeteiligung – das zuzurechnende Einkommen ist allein vom OT zu versteuern – allerdings nicht Platz (vgl. DRÜEN in U. PRINZ/WITT, Steuerliche Organschaft, 2015, Rn. 4.46). Feststellungen sind für jedes bilaterale Organschaftsverhältnis separat vorzunehmen, und zwar jeweils für die konkret Or-

ganschaftsbeteiligten, zB bei Kettenorganschaften sowohl gegenüber Enkel- und Tochtergesellschaft als auch gegenüber Tochter- und Muttergesellschaft oder bei mittelbaren Organschaften gegenüber Enkel- und Muttergesellschaft (vgl. zB RÖDDER/LIEKENBROCK in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 14 Rn. 760).

b) Dem Organträger zuzurechnendes Einkommen der Organgesellschaft 371

Das dem OT zuzurechnende Einkommen der OG wird zwar nunmehr gesondert und einheitlich festgestellt. Die Ermittlung des Einkommens erfolgt aber weiterhin selbständig auf Ebene der OG, und zwar nach der sog. Bruttomethode des § 15 und vor Zurechnung zum OT:

+/-	Jahresüberschuss/-fehlbetrag der OG laut HBil. Korrekturen nach § 60 Abs. 2 EStDV
=	steuerlicher Gewinn/Verlust der OG
+	nicht abzugsfähige Aufwendungen, insbes. § 4 Abs. 5 EStG
-	steuerfreie Einnahmen (außer § 8b KStG und DBA-steuerbefreite Einnahmen)
+/-	sonstige Korrekturen
+/-	abgeführter Gewinn/ausgeglicher Fehlbetrag
=	Zwischensumme
-	eigener Spendenabzug der OG
=	dem OT zuzurechnendes Einkommen der OG

Ausgleichszahlungen, die an außenstehende Anteilseigner geleistet wurden, sowie das hieraus für die OG resultierende zvE sind von dem Feststellungsverfahren gem. Abs. 5 Satz 1 nicht umfasst. Insoweit handelt es sich nicht um Einkommen der OG, das dem OT zuzurechnen ist.

c) Damit zusammenhängende andere Besteuerungsgrundlagen 372

Bruttoeinkommen (§ 15): Andere Besteuerungsgrundlagen, die mit dem Einkommen der OG zusammenhängen, das dem OT zuzurechnen ist, sind solche, die eine sachgerechte Besteuerung des OT hinsichtlich des zuzurechnenden Einkommens der OG erst ermöglichen (vgl. hierzu umfassend BRINKMANN, StBp 2016, 189 [193 ff.]). Hierzu zählen zunächst die in § 15 geregelten Ausprägungen der Bruttoeinkommensermittlung bei der OG, nämlich Dividenden- und Veräußerungsgewinne iSv. § 8b sowie hiermit zusammenhängende § 3c Abs. 2 EStG-Ausgaben oder Übernahmeverluste iSv. § 4 Abs. 6 UmwStG (§ 15 Satz 1 Nr. 2). Zinserträge, Zinsaufwendungen und Abschreibungsbeträge im Sinne der Zinsschranke des § 4h EStG unterfallen ebenfalls den gesondert und einheitlich festzustellenden anderen Besteuerungsgrundlagen (§ 15 Satz 1 Nr. 3). Gleiches gilt für Dauerverlustgeschäfte gem. § 8 Abs. 7 sowie Verlustverrechnungskreise gem. § 8 Abs. 9 (§ 15 Satz 1 Nr. 4 und 5).

Auch negative Einkünfte der OG iSv. Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 sowie die Summe der Einkünfte der OG, die den Anrechnungsbetrag gem. § 34c EStG bestimmt, wirken sich auf die Besteuerung des OT aus und sind deshalb verfahrensökonomisch gesondert und einheitlich festzustellen (vgl. auch DÖTSCH in DPM, § 14 Rn. 584 [12/2014]; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 930 [9/2013]; RÖDDER/LIEKENBROCK in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 14 Rn. 762). Gegen eine Einbeziehung des Spendenabzugs in das Feststellungsverfahren gem. Abs. 5 Satz 1 spricht hingegen, dass OG und OT infolge ihrer jeweiligen KStSubjektivität über einen individuellen Spendenabzug verfügen, der vom Organschaftsverhältnis unabhängig ist (vgl. DRÜEN in U. PRINZ/WITT,

Steuerliche Organschaft, 2015, Rn. 4.29; WALTER in ERNST & YOUNG, § 14 Rn. 856 [8/2013]; BRINKMANN, StBp 2016, 189 [195]; aA DÖTSCH in DPM, § 14 Rn. 583 [12/2013]; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 931 [9/2013]; Spenden relevant für EBITDA iSv. § 4h EStG).

Mehr- und Minderabführungen (Abs. 3 und 4): Mehr- und Minderabführungen sind ebenfalls gesondert und einheitlich als Besteuerungsgrundlagen festzustellen, die mit dem dem OT zuzurechnenden Einkommen der OG zusammenhängen (vgl. BTDrucks. 17/11217, 10; im Ergebnis wohl auch DÖTSCH in DPM, § 14 Rn. 584 [12/2014]; NEUMANN in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 14 Rn. 529c; RÖDDER/LIEKENBROCK in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 14 Rn. 762; DANELING in BLÜMICH, § 14 Rn. 190 [04/2013]; vgl. auch Anm. 300 und 341; SCHNEIDER, StBjB. 2012/12, 93 [119]; aA teilweise FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 938 [9/2013], der keine betragliche Bindung sieht, sowie hinsichtlich vororganschaftlicher Mehrabführungen BRINKMANN, StBp 2016, 189 [195], da auch andere Gewinnausschüttungen nicht der Feststellung gem. Abs. 5 unterliegen). Für innerorganschaftliche Mehrabführungen iSv. Abs. 4 folgt dies bereits aus den Auswirkungen auf das stl. Einlagekonto bei der OG gem. § 27 Abs. 6, denen Veränderungen des organschaftlichen Ausgleichspostens beim OT entsprechen (so auch DRÜEN in U. PRINZ/WITT, Steuerliche Organschaft, 2015, Rn. 4.28). Auch eine vor- bzw. außerorganschaftliche Mehrabführung iSv. Abs. 3 aber hat unmittelbare Auswirkungen auf die Besteuerung des OT (Gewinnausschüttung). Vor diesem Hintergrund erscheint es sachgerecht, dass die amtlichen Vordrucke für den Feststellungsbescheid nach Abs. 5 für den OT und die OG („KSt 1 FO“) sowie die entsprechende Mitteilung an das FA des OT („KSt 2 FO“) in Zeilen 47 bis 50 Mehr- und Minderabführungen mit Ursache sowohl in organschaftlicher als auch in vororganschaftlicher Zeit haben.

Statusfeststellung Organschaft: Im gesonderten und einheitlichen Feststellungsverfahren gem. Abs. 5 wird für den jeweiligen VZ auch über das Vorliegen der Organschaftsvoraussetzungen dem Grunde nach entschieden. Dies ergibt sich zwar nicht explizit aus dem Gesetzeswortlaut. Die Statusfeststellung ist aber „rechtslogisch geboten“ (RÖDDER/LIEKENBROCK in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 14 Rn. 763; ebenso DÖTSCH in DPM, § 14 Rn. 585 [12/2014]: „incidenter auch grundlegende Statusfeststellung“; DÖTSCH/PUNG, DB 2013, 305 [313 f.]; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 932 [9/2013]; OLBING, StBj 2015, 312; JESSE, FR 2013, 681 [689]; KELLER, DStZ 2013, 60 [64]; VON WOLFFSDORFF/RÖDDER/SCHMIDT-FEHRENBACHER/BEISHEIM/GERNER, DB 2012, 2241 [2247]; LENZ/ADRIAN/HANDWERKER, BB 2012, 2851 [2858]; RÖDDER, Ubg 2013, 717 [723]: „faktisch auch steuerliche Anerkennung der Organschaft“; ebenso STANGL/BRÜHL, DK 2013, 77 [104]; TEICHE, DStR 2013, 2197 [2200]; WALTER in ERNST & YOUNG, § 14 Rn. 805.0.2. [9/2014]; BRINKMANN, StBp 2016, 189 [191 f., 199]: „Feststellung beinhaltet auch die Feststellung, dass insoweit eine Organschaft überhaupt besteht“; aA DRÜEN in U. PRINZ/WITT, Steuerliche Organschaft, 2015, Rn. 4.34; DRÜEN, DK 2013, 433 [446 f.]; MIDDENDORF/HOLTRICHTER, StuB 2013, 123 [127]; NEUMANN in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 14 Rn. 529d: „erhebliche Zweifel“). So kann eine verfahrensrechtl. bindende Feststellung der organschaftsbedingten Zurechnung von Einkommen nur erfolgen, wenn in dem betreffenden VZ sämtliche materiellen Organschaftsvoraussetzungen vorgelegen haben. Entsprechend führt auch die Gesetzesbegründung aus (BTDrucks. 17/10774, 20): „Aufgrund der oben dargestellten materiell-rechtlichen Systematik beinhaltet die Feststellung gleichzeitig auch die grundlegende Feststellung da-

rüber, dass eine steuerlich anzuerkennende Organschaft vorliegt, denn nur dann ist die Rechtsgrundlage für eine Einkommenszurechnung gegeben.“

Für ein verbindliches Statusfeststellungsverfahren durch Abs. 5 sprechen auch die amtlichen Vordrucke der FinVerw. für die Feststellungsbescheide aus Februar 2015. Insbesondere wird hierin der berechtigten Forderung Rechnung getragen, wonach es für den Stpfl. „wegen des drohenden Rechtsverlusts bei unerkennbarer Grundlagenwirkung“ (DRÜEN in U. PRINZ/WITT, Steuerliche Organschaft, 2015, Rn. 4.34) erkennbar sein müsse, wenn abweichend vom Verfahrenskonzentrationsgrundsatz des § 157 Abs. 2 Halbs. 1 AO gesonderte Feststellungen getroffen werden. So wird in dem Formular „KSt 1 FO“ für den Feststellungsbescheid nach Abs. 5 nicht nur bereits in Zeile 1 gegenüber dem OT und der OG festgestellt, dass der OT in dem betreffenden Wj. OT der OG ist (und begleitend in der Mitteilung gem. Formular „KSt 2 FO“ an das FA des OT verfügt: „Die Voraussetzungen für die Anerkennung der Organschaft liegen vor“). Vielmehr sieht das Formular „KSt 3 FO“ einen negativen Feststellungsbescheid über die Aufhebung oder Ablehnung der gesonderten und einheitlichen Feststellung gem. Abs. 5 vor (an einer solchen Umsetzung durch die FinVerw. zunächst zweifelnd MÜLLER/STÖCKER/LIEBER, Organschaft, 9. Aufl. 2014, Rn. 472). Hierin heißt es, dass die Voraussetzungen für ein Organschaftsverhältnis iSd. § 14 nicht vorliegen und deshalb eine gesonderte und einheitliche Feststellung des dem OT zuzurechnenden Einkommens der OG nicht durchzuführen sei. Diese (negative) Feststellung, die auch auf einer vorzeitigen Beendigung einer Organschaft ohne wichtigen Grund beruhen kann (vgl. DÖTSCH in DPM, § 14 Rn. 585 [12/2014]; aA FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 934 [9/2013], ist mit Einspruch bzw. Klage anfechtbar (vgl. OLBING, Stbg 2015, 312). Fraglich erscheint allerdings, ob eine organschaftliche Statusfeststellung gem. Abs. 5 die Rechtssicherheit für den Stpfl. im Ergebnis nennenswert erhöhen wird. So dürfte nicht auszuschließen sein, dass die FinVerw. entsprechende Feststellungen regelmäßig mit der Begründung unter den Vorbehalt der Nachprüfung gem. § 164 AO stellen wird, dass einzelne Tatbestandsvoraussetzungen der Organschaft wie zB die tatsächliche Durchführung des Ergebnisabführungsvertrags erst im Rahmen einer Außenprüfung verbindlich gewürdigt werden könnten (vgl. NEUMANN in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 14 Rn. 529d; WALTER in ERNST & YOUNG, § 14 Rn. 805.0.1 (9/2014); DRÜEN in U. PRINZ/WITT, Steuerliche Organschaft, 2015, Rn. 4.49; BRINKMANN, StBp 2016, 189 [192]). Bei dieser Nebenbestimmung zum Steuer- bzw. Feststellungsbescheid, die im pflichtgemäßen Ermessen der FinVerw. steht, kommt der zuständigen Finanzbehörde ein weiter Beurteilungsspielraum zu (vgl. mwN und auch krit. DRÜEN, DK 2013, 433 [448]; DRÜEN, DK 2013, 433 [447 ff.]).

Einstweilen frei.

373–379

2. Bindung für die Besteuerung des Einkommens des Organträgers und der Organgesellschaft (Abs. 5 Satz 2) 380

Bindungswirkung: Gemäß Abs. 5 Satz 2 sind die Feststellungen nach Satz 1 für die Besteuerung des Einkommens des OT und der OG bindend. Hierdurch wird das Grundlagen-Folgebescheid-Verhältnis gem. § 182 Abs. 1 Satz 1 AO akzentuiert und die veranlagungszeitraumbezogene Verschränkung der StFestsetzungen der organschaftlich verbundenen Rechtsträger betont (vgl. RÖDDER/LIEKENBROCK in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 14 Rn. 765). Bei Erlass,

Änderung oder Aufhebung des Feststellungsbescheids ist somit eine Korrektur der Folgebescheide vorzunehmen (§ 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO). Für die Fin-Verw. soll dies eine kontinuierliche Auswertungsverpflichtung der Feststellungsbescheide im Organschaftsverhältnis begründen (vgl. DRÜEN in U. PRINZ/WITT, Steuerliche Organschaft, 2015, Rn. 4.48 mit Verweis auf OFD Frankfurt v. 2.12.2009, AO-Kartei Hessen, § 175 AO Karte 1 Rn. 22: Auswertung „unverzüglich und vorrangig“, kein Sammeln von Mitteilungen „zur gemeinsamen Auswertung“).

Die Festsetzungsfrist für den Folgebescheid (insbes. KStBescheid OT) endet nicht vor Ablauf von zwei Jahren nach Bekanntgabe des Feststellungsbescheids gem. Abs. 5, der insoweit Grundlagenbescheid ist, § 171 Abs. 10 AO (Ablaufhemmung). Der Grundlagenbescheid hingegen kann auch nach Ablauf der Feststellungsverjährung erlassen werden, soweit er Bindungswirkung für einen Folgebescheid wie einen KStBescheid des OT entfaltet, der noch nicht festsetzungsverjährt ist, § 181 Abs. 5 AO (vgl. mwN DRÜEN in U. PRINZ/WITT, Steuerliche Organschaft, 2015, Rn. 4.48; BRINKMANN, StBp 2016, 189 [191]).

Rechtsschutz: Die Richtigkeit der getroffenen Feststellungen (sowie deren Vollständigkeit) ist für KStZwecke im Rahmen von Rechtsbehelfen gegen den Feststellungsbescheid zu überprüfen, §§ 352 AO; 48 FGO (Einspruchs- bzw. Klagebefugnis bei einheitlicher und gesonderter Feststellung), und damit nicht länger durch Einspruch bzw. Klage gegen den KStBescheid des OT; unverändert und damit abweichend verhält es sich allerdings mit gewstl. Streitigkeiten, die wegen der BSfiktion des § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG weiterhin allein im GewStMessbetragsbescheid des OT kulminieren, wenn auch über die Änderungsvorschrift des § 35b GewStG mit gewerbeertragsrelevanten Anpassungen im KStBescheid des OT verbunden. Aus ihrer jeweiligen Feststellungsbeteiligung gem. Abs. 5 Sätze 1 und 2 folgt für OG und OT – anders als bis einschließlich VZ 2013 – eine „parallele Rechtsschutzbefugnis“ (DRÜEN in U. PRINZ/WITT, Steuerliche Organschaft, 2015, Rn. 4.54; vgl. auch BTDrucks. 17/10774, 20: „Die Möglichkeit, den gesonderten und einheitlichen Feststellungsbescheid außergerichtlich oder gerichtlich anzufechten, haben sowohl der Organträger als auch die Organgesellschaft“; vgl. auch R 14.6 Abs. 6 Satz 2 KStR 2015: „Einspruchsberechtigt gegen den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung sind sowohl der Organträger als auch die Organgesellschaft.“). Im Organschaftsverhältnis werden notwendigerweise Beiladungen erfolgen, §§ 360 AO; 60 FGO (vgl. MÜLLER/STÖCKER/LIEBER, Organschaft, 9. Aufl. 2014, Rn. 472). Wird im Rahmen des einstweiligen Rechtsschutzes die Vollziehung des Feststellungsbescheids iSv. Abs. 5 Satz 1 ausgesetzt, ist auch die Vollziehung der Folge- und damit insbes. KStBescheide auszusetzen, §§ 361 Abs. 3 AO; 69 Abs. 2 Satz 4 FGO.

Bindung Besteuerung Organgesellschaft: Die Bindungswirkung des Feststellungsbescheids gem. Abs. 5 erstreckt sich auch auf den KStBescheid der OG. Dieses Auslegungsergebnis folgt aus dem Wortlaut von Abs. 5 Satz 2, wonach die Feststellungen gem. Abs. 5 Satz 1 auch für die Besteuerung des Einkommens der OG bindend sind. Es wird zudem durch die Gesetzesbegründung gestützt (BTDrucks. 17/11217, 10, „Körperschaftsteuerbescheid der Organgesellschaft betroffen“). Schließlich kann gesetzesteleologisch nur mit einer möglichst weitgehenden Verschränkung der Besteuerung von OT und OG eine widerspruchsfreie Besteuerung von Organschaften verfahrensrechtl. unterstützt werden. Unabhängig davon, ob diese Verschränkungswirkung auch ein Grundlagen-Folgebescheid-Verhältnis im Hinblick auf die betragsmäßige Ermittlung

des Einkommens der OG beinhaltet, wofür sich die in Abs. 5 Satz 2 vorgenommene Präzisierung der Bindungswirkung („für Besteuerung des Einkommens der Organgesellschaft“) ebenso anführen ließe wie die Formulierung der KStR 2015 (R 16.6 Abs. 6 Satz 1: „Die Höhe des nach § 14 KStG dem Organträger zuzurechnenden Einkommens der Organgesellschaft [...] werden gesondert und einheitlich festgestellt mit Bindungswirkung für die Steuerbescheide der Organgesellschaft und des Organträgers.“) und was zur Folge hätte, dass der an die OG gerichtete KStBescheid regelmäßig, nämlich bei Abwesenheit von selbst zVE aus § 16, zur „leeren Hülle“ würde (vgl. hierzu eingehend, im Ergebnis aber offen lassend DRÜEN in U. PRINZ/WITT, *Steuerliche Organschaft*, 2015, Rn. 4.26, 4.52; DRÜEN, DK 2013, 433 [450 f.]: „liegt im Dunkeln“, „deutungs offen“; RÖDDER/LIEKENBROCK in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 14 Rn. 765; womöglich eher bejahend DÖTSCH in DPM, § 14 Rn. 587 [12/2014]: „Ermittlung des Einkommens nicht mehr im Körperschaftsteuerbescheid der Organgesellschaft, sondern im Feststellungsbescheid“; TEICHE, DStR 2013, 2197 [2200 f.]; ablehnend FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 934 [9/2013]; NEUMANN in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 14 Rn. 529b, 529f; BRINKMANN, StBp 2016, 189 [191]), lässt sich der unter Anm. 363 als Beispiel dargestellte Anlassfall der organschaftlichen Verfahrensrechtsreform – der Gewinnfeststellungsbescheid einer PersGes. wird geändert, die einer OG nachgeordnet ist, deren OT bereits bestandskräftig veranlagt ist – über die Grundlagenbescheidsfunktion des Gewinnfeststellungsbescheids, der an die TochterPersGes. gerichtet ist und geändert wird, für den Feststellungsbescheid iSv. Abs. 5 Satz 1 lösen. Dieser ist nämlich wiederum an OT und OG zu richten und hat für deren jeweilige Einkommensbesteuerung Grundlagenbescheidsfunktion mit der Konsequenz, dass jede Änderung der mitunternehmerschaftlichen Einkunftsermittlung zum OT „hochfließt“ (so auch zB FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 936 [9/2013]; DÖTSCH in DPM, § 14 Rn. 587 [12/2014]: „Gewinnänderung bis hin zum Organträger ‚transportiert‘“; TEICHE, DStR 2013, 2197 [2200]: „lückenlose Kette von Grundlagen- und Folgebescheid“; eher skeptisch wegen eines hieraus uU entstehenden Konkurrenzproblems zwischen den beiden Feststellungsbescheiden, die jeweils Grundlagenbescheid für den KStBescheid der OG wären, im Ergebnis allerdings regelmäßig inhaltsgleich sein sollten, DRÜEN in U. PRINZ/WITT, *Steuerliche Organschaft*, 2015, Rn. 4.52: „Verfahrensrecht der Organschaft bleibt ‚verfahren‘“).

Einstweilen frei.

381

3. Feststellung anzurechnender Steuern der Organgesellschaft (Abs. 5 Satz 3)

382

Abs. 5 Satz 3 sieht die entsprechende Geltung des gesonderten und einheitlichen Feststellungsverfahrens der Sätze 1 und 2 für Steuern vor, die von der OG geleistet wurden und auf die Steuer des OT anzurechnen sind. Die Feststellungs- und Bindungswirkung von Abs. 5 umfasst damit auch die Steueranrechnungsbeträge der OG, was bei sachgerechter teleologischer Auslegung auch für den Abrechnungsteil des KStBescheids bzw. einen etwaigen Abrechnungsbescheid gem. § 218 Abs. 2 AO gilt (vgl. DÖTSCH in DPM, § 14 Rn. 589b [12/2013]; DRÜEN, DK 2013, 433 [441]). Festzustellen sind zunächst inländ. Abzugssteuern iSv. § 19 Abs. 5. Nach dieser Vorschrift sind auf die Steuer des OT Steuern auf das Einkommen der OG anzurechnen, die dem StAbzug unterlegen haben (vgl. mit

Beispielfällen BRINKMANN, StBp 2016, 189 [196]). Hierunter fallen KapErtrSt zuzüglich SolZ sowie Quellensteuern auf Lizenzeinnahmen (§ 50a EStG) und Bauabzugssteuern (§ 48 EStG). Darüber hinaus umfasst der Anwendungsbereich von Abs. 5 Satz 3 sämtliche ausländ. Quellensteuern, die anrechenbar sind und für die nicht der Abzug von der Bemessungsgrundlage beantragt wurde, § 26 Abs. 2 Satz 2 iVm § 34c Abs. 2 EStG (vgl. RÖDDER/LIEKENBROCK in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 14 Rn. 771; DÖTSCH in DPM, § 14 Rn. 589a [12/2013]; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 941 [9/2013]).

Die Feststellung der anrechenbaren Steuern gem. Abs. 5 Satz 3 ist zwar nicht Teil der Feststellung des dem OT zuzurechnenden Einkommens oder hiermit zusammenhängender anderer Besteuerungsgrundlagen. Aus dem Normtext „gelten entsprechend“ lässt sich allerdings auch kein separates Feststellungsverfahren mit eigenem StBescheid ableiten. Vielmehr ergeht ein zusammengefasster Feststellungsbescheid, der sämtliche Feststellungen gem. Abs. 5 enthält (vgl. DRÜEN in U. PRINZ/WITT, Steuerliche Organschaft, 2015, Rn. 4.33: „kombinierter Feststellungsbescheid“). Ohne Einbeziehung der Abzugssteuern der OG iSv. Satz 3 können diese beim OT nicht angerechnet werden (Grundsatz der Feststellungsvollständigkeit, vgl. auch FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 941 [9/2013]).

383 4. Zuständigkeiten (Abs. 5 Satz 4)

Abs. 5 Satz 4 begründet die (örtliche und sachliche) Feststellungszuständigkeit des FA, das für die Besteuerung des Einkommens der OG zuständig ist. Diese Zuständigkeit richtet sich nach dem FA-Bezirk, in dem sich die Geschäftsleitung der OG befindet, § 20 Abs. 1 AO (vgl. zu bisherigen Verwaltungsregelungen hinsichtlich der örtlichen Zuständigkeit JESSE, FR 2013, 681 [690]: „hinfällig“; DRÜEN in U. PRINZ/WITT, Steuerliche Organschaft, 2015, Rn. 4.15; zu den Auswirkungen auf die Konzernbetriebsprüfung BRINKMANN, StBp 2016, 189 [197f.]). Aus der Anknüpfung der FA-Zuständigkeit an die OG resultiert eine „Dezentralisierung des Verfahrens“ (TEICHE, DStR 2013, 2197 [2201]; ebenso krit. DRÜEN, DK 2013, 433 [449]: dezentrale Verantwortung mit „Informationsaustausch in Besteuerungsverfahren administrativ absichern“; DÖTSCH in DPM, § 14 Rn. 587 [12/2014]). Die dezentrale Allokation der Verantwortlichkeiten setzt sich im außergerichtlichen und gerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren fort (§ 367 Abs. 1 AO bzw. § 38 Abs. 1 FGO: Sitz der beklagten Behörde), so dass die Zuständigkeiten beim kstl. und gewstl. Rechtsschutz bei örtlicher Geschäftsleitungsdivergenz auseinanderfallen können (Geschäftsleitung OG vs. Geschäftsleitung OT, § 18 Abs. 1 Nr. 2 AO). Gleiches gilt für die Zuständigkeit für die Erteilung von verbindlichen Auskünften, die gem. § 89 Abs. 2 Satz 2 AO der Zuständigkeit für die Verwirklichung des angefragten Sachverhalts folgt. Diese wiederum entspricht regelmäßig der Feststellungszuständigkeit gem. Abs. 5 Satz 4.

384 5. Steuerliche Erklärungspflichten (Abs. 5 Satz 5)

Ungeachtet des gesonderten und einheitlichen Feststellungsverfahrens gem. Abs. 5 haben OG und OT (wenn ebenfalls KapGes.) als Grundlage ihrer eigenständigen KStBescheide individuelle KStErklärungen abzugeben. Hierzu treten die Feststellungserklärungen gem. Abs. 5 Sätze 1 und 3 hinzu, die ebenfalls nach

amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung zu übermitteln sind (§ 31 Abs. 1a Satz 1); dies ergibt sich bereits aus dem Wortlaut von Satz 5, wonach diese Erklärungen mit der KStErklärung der OG verbunden werden sollen, was voraussetzt, dass beide Erklärungen nebeneinander stehen, wobei es „aber im Grundsatz nicht zu einer zusätzlichen Belastung für die Beteiligten kommen“ soll (BTDrucks. 17/10774, 20 f.).

Träger der Feststellungserklärungspflicht sind sowohl OT als auch OG (vgl. DRÜEN in U. PRINZ/WITT, *Steuerliche Organschaft*, 2015, Rn. 441; NEUMANN in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 14 Rn. 529e; RÖDDER/LIEKENBROCK in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 14 Rn. 774; JESSE, FR 2013, 681 [690]; DÖTSCH in DPM, § 14 Rn. 589d [12/2013]: „für Fall der Nichtabgabe seitens der Organgesellschaft“; ähnlich BTDrucks. 17/10774, 21 sowie FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 945 [9/2013]; aA DANELSING in BLÜMICH, § 14 Rn. 194 [4/2013]: nur OG). Für den OT folgt dies in Ermangelung einer spezialgesetzlichen Anordnung aus § 181 Abs. 2 Satz 1 AO, wonach erklärungs pflichtig ist, wem der Gegenstand der Feststellung (hier: das dem OT zuzurechnende Einkommen der OG) ganz oder teilweise zuzurechnen ist. Die Erklärungspflicht der OG lässt sich aus der Sollvorschrift des Abs. 5 Satz 5 selbst sowie verfahrensökonomisch dem Sachzusammenhang mit ihrer KStErklärung ableiten. Hat die OG die Feststellungserklärung (üblicherweise verbunden mit ihrer KStErklärung) abgegeben, ist der OT von seiner Verpflichtung zur Abgabe einer Feststellungserklärung befreit (§ 181 Abs. 2 Satz 3 AO).

Die doppelte Feststellungserklärungspflicht mündet auch in eine doppelte Anzeige- und Berichtigungspflicht gem. § 153 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO, wenn OG oder OT nachträglich vor Ablauf der Festsetzungsfrist erkennen, dass eine von diesen oder für diese Gesellschaften abgegebene Erklärung unrichtig oder unvollständig ist und es hierdurch zu einer Verkürzung von Steuern kommen kann oder bereits gekommen ist. Insbesondere trifft die Berichtigungspflicht nicht nur die OG, sondern auch den OT, und zwar selbst dann, wenn die Feststellungserklärung – was üblicherweise der Fall sein wird – von der OG abgegeben wurde. Tatbestandsmäßig sind auch unrichtige Erklärungen, die zwar nicht eigenständig abgegeben wurden, aber von einem anderen (hier: der OG) für einen selbst (hier: den OT) gemacht wurden, bezogen auf dessen Steuerangelegenheiten (hier: das dem OT zuzurechnende und damit von diesem zVE der OG); vgl. eingehend DRÜEN in U. PRINZ/WITT, *Steuerliche Organschaft*, 2015, Rn. 4.42; RÖDDER/LIEKENBROCK in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 14 Rn. 776.

KStG § 14