

**C. Erläuterungen zur Aufhebung von Abs. 2**

Die Kommentierung des § 14 Abs. 2 – Stand Mai 2006 – ist im elektronischen HHR-Archiv ([www.ertragsteuerrecht.de/hhr\\_archiv.htm](http://www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm)) abgelegt.

**I. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich**

292

**Rechtsentwicklung:** Das Organschaftsverbot für Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen in § 14 Abs. 2 (ursprünglich Abs. 3; später Abs. 2 aufgrund Neufassung durch StVergAbG v. 16.5.2003, BGBl. I 2003, 660; BStBl. I 2003, 321, s. Anm. 4) war durch das Gesetz zur Bekämpfung von Steuerverkürzungen bei der Umsatzsteuer und zur Änderung anderer Steuergesetze (Steuerverkürzungsbekämpfungsgesetz – StVBG) v. 19.12.2001 (BGBl. I 2001, 3922; BStBl. I 2002, 32) eingeführt worden.

Das JStG 2009 v. 19.12.2008 (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74) hebt das Verbot von stl. Organschaften mit Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen als OG wieder auf, wozu der BRat bereits bei Einführung von Abs. 2 gemahnt hatte (BRDrucks. 892/01 u. 1061/01). An die Stelle des Organschaftsverbots ist eine Einschränkung der Abziehbarkeit von Beitragsrückerstattungen in § 21 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 getreten.

**Zeitlicher Anwendungsbereich:** Grundsätzlich gilt die Aufhebung des Organschaftsverbots ab dem VZ 2009. Demnach werden Organschaften mit Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen als OG ab dem VZ 2009 stl. wieder anerkannt, vorausgesetzt, das Wj. der OG endet vor dem 1.1.2009 (§ 34 Abs. 9 Satz 1 Nr. 6 Satz 1). Alternativ lässt § 34 Abs. 9 Satz 1 Nr. 6 Satz 2 auf gemeinsamen Antrag der OG und des OT stl. Organschaften mit Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen bereits für den VZ 2008 wieder zu, wobei dann auch die Einschränkung der Abziehbarkeit von Beitragsrückerstattungen in § 21 Abs. 1 Satz 1 bereits ab dem VZ 2008 eingreift (s. die entsprechende Regelung in § 34 Abs. 10b Satz 2).

**II. Grund und Bedeutung der Gesetzesänderung**

293

**Grund der Änderung:** Der Ausschluss von Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen als OG war von Anfang an erheblichen verfassungsrechtl. Bedenken ausgesetzt. Diese hatten den BRat veranlasst, seine Zustimmung zur Einführung von Abs. 2 mit dem Auftrag zu verbinden, umgehend eine anderweitige Lösung zur Vermeidung von Doppelbegünstigungen infolge des Abzugs von Beitragsrückerstattungen zu suchen und das Organschaftsverbot wieder aufzuheben (BRDrucks. 1061/01). Diesem Auftrag ist der Gesetzgeber nun mit dem JStG 2009 nachgekommen, freilich ohne systematische Neuregelung der Bemessung der stl. abziehbaren Beitragsrückerstattungen, sondern lediglich flankiert durch einen punktuellen Eingriff in § 21.

**Bedeutung der Änderung:** Die Aufhebung des Organschaftsverbots war insofern dringend geboten, als Abs. 2 den Ausgleich von Verlusten im Konzern unabhängig von deren Ursache vollständig ausschloss, obwohl es dem Gesetzgeber eigentlich nur um den Ausschluss sog. strukturell bedingter Verluste ging, die aufgrund des Abzugs von Beitragsrückerstattungen entstehen und wegen § 8b Abs. 1 und 2 KStG nur noch durch Begründung einer Organschaft ausgeglichen werden konnten. Die Regelung war massiven verfassungsrechtl. Bedenken ausgesetzt (ausführlich § 14 Anm. 292 der Kommentierung mit Stand Mai 2006,

abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter [www.ertragsteuerrecht.de/hhr\\_archiv.htm](http://www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm)). Trotzdem hat sich der Gesetzgeber nicht zu einer ersatzlosen Aufhebung von Abs. 2 durchringen können, sondern durch das JStG 2009 gleichzeitig die Abziehbarkeit von Beitragsrückerstattungen in § 21 eingeschränkt. Freilich ist die Regelung in § 21, auch wenn sie keine in sich geschlossene Neuordnung der stl. abzichbaren Beitragsrückerstattungen enthält, dem Organschaftsverbot vorzuziehen, da sie zielgenauer ist.

Allerdings beseitigt das JStG 2009 die gegen das Organschaftsverbot gerichteten verfassungsrechtl. Bedenken nur für die Zukunft, bzw. auf Antrag ab dem VZ 2008, obwohl der BRat eine *rückwirkende* Aufhebung angemahnt hatte (BR-Drucks. 1061/01). Für die VZ 2002–2007 könnte nach wie vor erwogen werden, das BVerfG anzurufen, da davon auszugehen ist, dass Abs. 2 nicht lediglich mit pro futuro-Wirkung für mit dem Gleichheitssatz unvereinbar, sondern ex tunc für nichtig erklärt werden würde (s. Hey, FR 2001, 1279). Die Verfassungskonformität ist bisher nicht gerichtlich geklärt, da die unmittelbar gegen Abs. 2 gerichtete Verfassungsbeschwerde (Az. 1 BvR 1574/02, [www.juris.de](http://www.juris.de)) mangels Erschöpfung des Rechtswegs als unzulässig zurückgewiesen worden war, so dass sie einer erneuten Beschwerde nicht entgegensteht.

294–299 Einstweilen frei.

### Erläuterungen zu Abs. 3: Vororganschaftliche Mehr- und Minderabführungen

**Schriftum:** Gosch, Vororganschaftlich verursachte Mehrabführungen sind keine Gewinnausschüttungen, BFH-PR 2003, 184; Heckner/Suchanek, Vororganschaftlich verursachte Mehr- und Minderabführungen, INF 2003, 420; Krüger, Vororganschaftlich verursachte Mehrabführungen einer Organgesellschaft an ihren Organträger stellen Gewinnabführungen i.S.d. §§ 14 ff. KStG dar, KFR F 4, § 8 KStG, 6/03, 215; Wassermeyer, Können Organschaftliche Mehrabführungen Gewinnausschüttungen sein?, GmbHR 2003, 313; Dettmeyer/Dörr, Geplante Änderungen der Unternehmensbesteuerung in den Regierungsentwürfen zum Richtlinien-Umsetzungsgesetz und EG-Amtshilfe-Anpassungsgesetz, BB 2004, 2382; Flutgraf/Fuchs/Stifter, Organschaftliche Mehrabführungen – Verfassungswidrige Rückwirkung der geplanten Dividendenbesteuerung, DB 2004, 1212; Schimmel-Schmidt/Otto, Das Gesetz zur Umsetzung von EU-Richtlinien und sonstige steuerliche Änderungen, Stbg. 2004, 457; Dötsch/Pung, Organschaftliche Mehr- bzw. Minderabführungen mit vorvertraglicher Veranlassung: Die Übernahme der früheren Richtlinienregelung in das Gesetz, Der Konzern 2005, 37; Dötsch/Pung, Richtlinien-Umsetzungsgesetz: Die Änderungen des EStG, des KStG und des GewStG, DB 2005, 10; Grube/Behrendt, Verschmelzungsgewinne bei einer Organgesellschaft unter Berücksichtigung der Neufassung des § 14 Abs. 3 durch das EURLÜmsG, GmbHR 2005, 1172;

[Anschluss S. K 185]

KRINNINGER/HELM, Vororganschaftlich verursachte Mehr- und Minderabführungen – Die Neuregelung in § 14 Abs. 3 KStG, BB 2005, 1191; RÖDDER, Vororganschaftlich verursachte Mehrabführungen i.S. des § 14 Abs. 3 KStG n.F., DStR 2005, 217; SEMMLER, Änderungen bei der Körperschaftsteuer, NWB F. 4, 4941; SUCHANEK, Neues zu vororganschaftlich verursachten Mehr- und Minderabführungen, INF, 2005, 21; WATERMEYER/BÜTTGEN-PÖHLAND, Neuerungen für die GmbH durch das EU-Richtlinien-Umsetzungsgesetz; GmbH-StB 2005, 78; SCHUMACHER, Übertragung von Beteiligungen an Organgesellschaften und die „vororganschaftliche Zeit“ iSd. § 14 Abs. 3 KStG, DStR 2006, 310.

## I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 3

### 1. Rechtsentwicklung

300

Die Behandlung von vororganschaftlichen Mehr bzw. Minderabführungen galt in der Vergangenheit als einer der umstrittensten Punkte des Organschaftsrechts. Im Laufe der Zeit hat die Verwaltung mehrfach ihren Standpunkt zu diesem Rechtsproblem verändert.

**Wechselnde Auffassungen der Finanzverwaltung:** Zunächst war die Fin-Verw. der Auffassung, dass Mehr- bzw. Minderabführungen im Rahmen der Gewinnabführungen zu behandeln seien. In diesem Zusammenhang ging die Verwaltung auch davon aus, dass Mehr- bzw. Minderabführungen mit dem EK 02 zu verrechnen seien (vgl. BMF v. 10.1.1981, BStBl. I 1981, 44). Mit Einführung der KStR 1995 änderte sich die Auffassung der Verwaltung. Abschn. 59 Abs. 4 Satz 3 KStR 1995 gab nun vor, dass vororganschaftliche Mehr- bzw. Minderabführungen als Gewinnausschüttungen bzw. Einlagen zu behandeln seien.

**BFH-Rechtsprechung und Reaktion des Gesetzgebers:** Der BFH hat sich mit drei in weiten Teilen identischen Urteilen (BFH v. 18.12.2002 – I R 50/01, StuB 2003, 665; v. 18.12.2002 – I R 51/01, GmbHR 2003, 363 = BStBl. II 2005, 49; v. 18.12.2002 – I R 68/01, HFR 2003, 991) gegen diese Sichtweise gewandt. Er sieht einen Vorrang der Gewinnabführung im Rahmen eines Gewinnabführungsvertrags vor den Grundsätzen der Gewinnausschüttung. Der Gesetzgeber hat als Reaktion auf diese Rspr. den Regelungsgehalt dieser Richtlinien per Gesetz angeordnet. Der ausdrücklich erklärte Wille des Gesetzgebers ist darauf gerichtet, die Rechtslage vor der Entscheidung des BFH mit der Einfügung von § 14 Abs. 3 durch das EURLUMsG v. 9.12.2004 (BGBl. I 2004, 3310; BStBl. I 2004, 1158) wiederherzustellen (vgl. statt vieler DÖRSCH/PUNG, Der Konzern 2005, 37 sowie Anm. 4).

**Zeitlicher Anwendungsbereich des Abs. 3:** Das EURLUMsG trat mit Verkündung am 9.12.2004 in Kraft. Die Bekanntgabe des Gesetzesentwurfs durch die BReg. erfolgte am 28.7.2004. Der Gesetzgeber hat die zeitliche Anwendbarkeit von Abs. 3 nicht einheitlich ausgestaltet, sondern differenziert zwischen vororganschaftlichen Mehr- und Minderabführungen.

► *Mehrabführungen:* Gemäß § 34 Abs. 9 Nr. 4 ist § 14 Abs. 3 für alle Mehrabführungen anwendbar, welche in Wj., die nach dem 31.12.2003 enden, vorgenommen wurden. Die Regelung erfasst damit sämtliche in 2004 verwirklichten Mehrabführungen. Sofern ein abweichendes Wj. vorliegt, können auch Sachverhalte, welche im Jahr 2003 verwirklicht wurden, betroffen sein. Die Vorschrift kann damit auf Sachverhalte Anwendung finden, welche bereits vor der Veröffentlichung des Gesetzesentwurfs beendet waren. Dies erscheint verfassungsrechtlich bedenklich, da insoweit ein Fall einer echten belastenden Rückwirkung vorliegt (Grundsätzliches zum Rückwirkungsverbot Einf. ESt. Anm. 525; ausführlich zur Rückwirkungsproblematik FLUTGRAF/FUCHS/STIFTER, DB 2004,

2012; SUCHANEK, INF 2005, 21 [22]; offen lassend DÖTSCH/PUNG, Der Konzern, 2005, 37 [40]). Der Gesetzgeber scheint die Anwendbarkeit von Abs. 3 für vororganschaftliche Mehrabführungen aus fiskalischen Gründen deutlich vorverlagert zu haben.

► *Minderabführungen*: § 34 enthält keine Sonderregelung für die erstmalige Anwendung von § 14 Abs. 3 für vororganschaftliche Minderabführungen. Dies bedeutet, dass die Regelung insoweit gem. § 34 Abs. 1 erstmals für den VZ 2005 anwendbar ist.

[Anschluss S. **K 195**]

## 2. Hintergrund der Regelung

Abs. 3 soll in erster Linie Steuerausfälle im Zusammenhang mit der Besteuerung der ehemals gemeinnützigen Wohnungsgesellschaften vermeiden. Dies macht besonders die Regelung des Abs. 3 Satz 4 deutlich. Die Frage, ob Mehrabführungen als Gewinnabführungen oder als Gewinnausschüttungen zu behandeln sind, ist für diese Fallgruppe von großer stl. Bedeutung (vgl. DÖRSCH, Der Konzern 2004, 531 [532]).

**Ehemals gemeinnützige Wohnungsbaugesellschaften als Adressat des Abs. 3:** Auf der Grundlage des Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetzes konnten Wohnungsunternehmen als gemeinnützig anerkannt werden und waren gem. § 5 Abs. 1 Nr. 10 und Nr. 11 KStG idF des KStG 1984 von der KSt. befreit. Das Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz wurde mit Wirkung zum 1.1.1990 aufgehoben (auf Antrag nach § 54 Abs. 4 Satz 1 KStG 1990 ist eine letztmalige Anwendung für den VZ 1990 möglich) und durch eine StBefreiung für Vermietungsgenossenschaften und Vereine nach § 5 Abs. 1 Nr. 10 abgelöst (dazu BMF v. 24.7.1989, BStBl. I 1989, 271). Damit sind die ehemals stbefreiten Wohnungsunternehmen stpfl. geworden. Gem. § 13 Abs. 2 und Abs. 3 Satz 1 hatten diese Unternehmen mit Eintritt in die StPflcht eine stl. Anfangsbilanz (auf den 1.1.1990 bzw. auf Antrag auf den 1.1.1991) zu erstellen. Die WG waren in dieser Anfangsbilanz mit dem Teilwert zu bewerten. In den meisten Fällen lag der Teilwert oberhalb des Buchwerts. Da das Handelsrecht einen solchen Ansatz mit dem Teilwert nicht vorsieht, ist ein Auseinanderfallen von HBil. und StBil. die zwangsläufige Folge. Soweit der Teilwert über dem Buchwert lag, war es im Rahmen des Anrechnungsverfahrens erforderlich, die Differenz zwischen beiden Werten in der Gliederungsrechnung dem EK 02 zuzuordnen (vgl. BMF v. 30.3.1990, BStBl. I 1990, 149).

Die Regelung eröffnet damit den Gesellschaften die Möglichkeit, ihre Steuerbilanzwerte durch die Aufdeckung stiller Reserven ohne stl. Folgen aufzustocken. Dies begünstigte die Wohnungsgesellschaften durch die Schaffung von zusätzlichem stl. Abschreibungsvolumen bzw. durch die Verringerung von Veräußerungsgewinnen.

Nahezu alle dieser Wohnungsbaugesellschaften wurden mit dem Übergang in die StPflcht über Gewinnabführungsverträge in Konzerne eingebunden. Der höhere Ansatz der Aktiva in der StBil. bedingt, dass es für lange Zeiträume in diesen Unternehmensverbänden zu beträchtlichen Mehrabführungen kommt.

**Reaktionen der Finanzverwaltung auf die Rechtsprechung:** Nachdem die Verwaltung im Rahmen der KStR 1995 zu der Überzeugung kam, dass vorvertragliche Mehrabführungen als Gewinnausschüttungen (so Abschn. 59 Abs. 4 KStR 1995) zu behandeln seien, bedeutete dies eine Rücknahme der stl. Vorteile aus dem Ansatz der WG mit dem Teilwert gem. § 13 Abs. 3 Satz 1. Da diese Gesellschaften idR lediglich über EK 02 verfügten, führte die Behandlung der vorvertraglichen Mehrabführungen als Gewinnausschüttungen zu Steuererhöhungen. Gegen diese stl. Belastung wendeten sich die Wohnungsbaugesellschaften mit Rechtsmitteln. Aus dieser Auseinandersetzung gingen die drei Entscheidungen des BFH v. 18.12.2002 hervor (vgl. Anm. 300), welche den Vorrang der Gewinnabführung vor den Grundsätzen der Gewinnausschüttung festgelegt haben. Der Gesetzgeber hat nunmehr mit § 14 Abs. 3 die Behandlung der vorvertraglichen Mehrabführungen als Gewinnausschüttungen per Gesetz angeordnet.

**Erwartete Steuermehreinnahmen?** Ob die erwarteten Steuermehreinnahmen im Zusammenhang mit der Besteuerung der ehemals gemeinnützigen Woh-

nungsgesellschaften realisiert werden können, gilt als höchst zweifelhaft. Unter dem Regime des § 14 Abs. 3 drohen diesen Gesellschaften gem. § 38 beträchtliche Steuererhöhungen, daher wurden bereits frühzeitig ein großer Teil der Ergebnisabführungsverträge gekündigt und die entsprechenden Organschaftsverhältnisse beendet (so auch RÖDDER, DStR 2005, 217 [223]; DÖTSCH/PUNG, Der Konzern 2005, 37 [42]).

### 302 3. Bedeutung des Abs. 3

**Rechtliche Bedeutung:** Abs. 3 zählt zu den Vorschriften, die der Gesetzgeber geschaffen hat, um Verwaltungsanweisungen aus fiskalischen Gründen gegen Entwicklungen in der Rspr. zu verteidigen. Ein typisches Merkmal solcher Gesetze ist das Arbeiten mit Fiktionen, wobei die Aufstellung einer Fiktion häufig die Aufstellung weiterer Fiktionen nach sich zieht. Nach dem Wortlaut von Abs. 3 gelten vororganschaftliche Mehrabführungen als Gewinnausschüttungen. Der Gesetzgeber gibt eine Rechtsfolge vor, die unabhängig von der rechtl. Qualifizierung der Fallgruppe maßgeblich wird. Der Gesetzgeber kann sich über die rechtl. Einordnung des BFH, dass es sich bei vororganschaftlichen Mehrabführungen nicht um Gewinnausschüttungen handelt, nicht hinwegsetzen. Durch die Aufstellung einer Fiktion bleibt die rechtl. Einordnung durch die Rspr. dem Grunde nach unangetastet, verliert jedoch ihre praktische Bedeutung. Der Gesetzgeber kann den ursprünglichen Rechtszustand nicht wiederherstellen, aber er kann die ursprüngliche Rechtsfolge per Fiktion vorgeben. Es handelt sich dabei um das letzte Mittel des Gesetzgebers, um sich bei strittigen Fragen wenigstens im Ergebnis durchsetzen zu können. Ein solches Vorgehen des Gesetzgebers ist immer ein wenig befremdlich, da es sich zwangsläufig um einen Systembruch handelt.

Abs. 3 Satz 2 stellt eine weitere Fiktion auf. Vororganschaftliche Minderabführungen sind nach dieser Regelung als Einlage zu behandeln. Es handelt sich dabei um eine konsequente Fortführung der Wertung des Abs. 3 Satz 1.

Im Zusammenhang mit vororganschaftlichen Mehr- bzw. Minderabführungen findet weder ein Mittelabfluss noch -zufluss statt. Dieser Umstand hat den Gesetzgeber dazu veranlasst, eine weitere Fiktion aufzustellen. Gem. Abs. 3 Satz 3 gelten vororganschaftliche Mehr- bzw. Minderabführungen am Ende des Wj. der OG als erfolgt (dazu Anm. 335).

Der Gesetzgeber hat mit Abs. 3 Satz 4 eine vierte Fiktion aufgestellt. Diese betrifft die Abgrenzung organschaftlicher und vororganschaftlicher Verursachung von Vorgängen. Der Teilwertansatz des § 13 Abs. 3 Satz 1 ist demzufolge stets als vororganschaftlicher Vorgang zu behandeln. Auch die Aufstellung dieser Fiktion ist erfolgt, um fiskalische Interessen gegen anders lautende Tendenzen in der Rspr. zu verteidigen (vgl. Anm 340).

**Wirtschaftliche Bedeutung:** Abs. 3 ist im Hinblick auf fiskalische Interessen im Zusammenhang mit der Besteuerung von ehemals gemeinnützigen Wohnungsbaugesellschaften eingeführt worden. Bei der Besteuerung dieser Gesellschaften führt die Behandlung von vororganschaftlichen Mehrabführungen als Gewinnausschüttungen idR zu KStErhöhungen, diese haben zu beträchtlichen Steuereinnahmen geführt. Die vom BFH angeordnete Behandlung im Rahmen der Gewinnabführungen vermeidet derartige Steuerbelastungen. Die rückwirkende Einführung der Regelung, begrenzt auf die Fallgruppe der vororganschaftlichen Mehrabführungen, macht die fiskalischen Interessen des Gesetzgebers in besonderem Maße deutlich.

Obleich die Fallgruppe der ehemals gemeinnützigen Wohnungsbaugesellschaften im Zusammenhang mit Abs. 3 besondere Bedeutung hat, darf nicht verkannt werden, dass es sich um eine kleine Gruppe von Unternehmen handelt. Abs. 3 betrifft alle Organschaftsverhältnisse. In vielen Fällen führt § 14 Abs. 3 bzw. die wahlweise Behandlung entsprechend Abschn. 59 Abs. 3 KStR 1995 zu stl. Vorteilen. Dies resultiert insbes. aus dem Umstand, KStMinderungen über vororganschaftliche Mehrabführungen geltend machen zu können.

Einstweilen frei.

303–304

#### 4. Verhältnis zu anderen Vorschriften

##### a) Verhältnis zu § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG

305

Die Entstehungsgeschichte des Abs. 3 macht deutlich, dass der Gesetzgeber im Wege der Fiktion Gewinnabführungen zu Gewinnausschüttungen umqualifiziert (vgl. dazu Anm. 300, 302, 322 ff.). Eine Behandlung als Dividendeneinnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG wirft das Problem auf, dass der Gesetzgeber keine entsprechende Anpassung dieser Vorschrift vorgenommen hat. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG nimmt keinen Bezug auf die Fiktion des § 14 Abs. 3. Eine entsprechende Problematik besteht im Zusammenhang mit § 8a. Diese Vorschrift qualifiziert angemessene Fremdkapitalvergütungen in vGA um. Obgleich § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG keine Parallelregelung zu der Fiktion des § 14 Abs. 3 enthält, wird man ebenso wie im Zusammenhang mit § 8a (vgl. BMF v. 15.7.2004, BStBl. I 2004, 593 Rz. 24) davon ausgehen müssen, dass die Umqualifizierung des § 14 Abs. 3 auch auf die Besteuerung beim Gesellschafter durchschlägt.

Letztlich kommt man nicht umhin festzustellen, dass vororganschaftliche Mehrabführungen beim Empfänger zu Einkünften aus Kapitalvermögen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 führen. In diesem Zusammenhang sind vororganschaftliche Mehrabführungen als sonstige Bezüge einzuordnen.

##### b) Verhältnis zu den Regelungen zur Kapitalertragsteuer und zum Solidaritätszuschlag

306

Mit § 44 Abs. 7 EStG hat der Gesetzgeber gleichzeitig mit Einführung des § 14 Abs. 3 eine Regelung zum Einbehalt von KapErtrSt. in Fällen vororganschaftlicher Mehrabführungen geschaffen. Gem. § 44 Abs. 7 EStG entsteht die KapErtrSt. grundsätzlich mit Aufstellung der HBil., jedoch spätestens 8 Monate nach Ablauf des Wj. der OG. Sie ist ebenso wie die KapErtrSt. für Kapitalerträge iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 EStG am nächsten Werktag nach der Entstehung abzuführen. Weiterhin erklärt § 44 Abs. 7 EStG die Vorschriften des § 44 Abs. 1–4 EStG für entsprechend anwendbar. Abzuführen ist die KapErtrSt. an das für die ertragstl. Behandlung der OG zuständige FA.

Problematisch erscheint im Zusammenhang mit § 44 Abs. 7 EStG der Umstand, dass die KapErtrSt. spätestens 8 Monate nach Ablauf des fraglichen Wj. fällig wird (krit. insbes. SUCHANEK, INF 2005, 21 [23 f.]). In vielen Fällen wird der Jahresabschluss nicht bis zur Frist von 8 Monaten nach Ablauf des Wj. erstellt werden können. Es wird dann erforderlich werden, KapErtrStAnmeldungen auf der Grundlage von geschätzten Zahlen einzureichen, um die KapErtrSt. fristgerecht abführen zu können. Besondere Fragen können sich ergeben, falls Mehrabführungen im Nachhinein (zB in einer Betriebsprüfung) festgestellt werden. Auch wenn dies grundsätzlich nichts an der Pflicht zur Abführung von KapErtrSt. ändert, wird man in der Praxis wegen des Vorrangs des Veranlagungsverfahrens meist einvernehmlich darauf verzichten.

**Solidaritätszuschlag:** Neben der KapErtrSt. ist entsprechender Solidaritätszuschlag abzuführen (vgl. Rechenbeispiel Anm. 323).

307 Einstweilen frei.

308 **c) Verhältnis zu § 27 Abs. 6**

Die in der Vergangenheit offene Frage, ob vororganschaftliche Mehrabführungen auf Seiten der OG zu einer Verrechnung mit dem Beteiligungskonto führen, hat der Gesetzgeber im Rahmen des EURLUMsG v. 9.12.2004 geklärt. § 27 Abs. 6 bringt zum Ausdruck, dass im Zusammenhang mit vororganschaftlichen Mehr- oder Minderabführungen eine Verrechnung mit dem Beteiligungskonto der OG ausgeschlossen ist. Da der Gesetzgeber diese Neuregelung im Rahmen der Gesetzesbegründung als Klarstellung bezeichnet hat, ist davon auszugehen, dass der Gesetzgeber unterstellt, dies würde auch bezogen auf die Vergangenheit Gültigkeit haben.

**Behandlung organschaftlicher Mehr- und Minderabführungen:** Mehr- bzw. Minderabführungen, deren Ursache in organschaftlicher Zeit liegen, fallen nicht in den Anwendungsbereich von § 14 Abs. 3. Gem. § 27 Abs. 6 erfolgt in diesen Fällen auf Seiten der OG eine Verrechnung mit dem Einlagekonto. Minderabführungen erhöhen dieses Konto, Mehrabführungen mindern es. Der Gesetzgeber trägt damit dem Grundsatz Rechnung, dass der handelsrechtl. Gewinn Ansatzpunkt für die Ergebnisabführung im Rahmen eines Vertragskonzerns darstellt. Die Verbuchung über das Einlagekonto kann als Aufstellung einer weiteren Fiktion gedeutet werden. Es erfolgt eine Behandlung, als ob das gesamte handelsrechtl. Ergebnis an den OT abgeführt worden wäre. Ein Mehrbetrag wird quasi in das Einlagekonto der OG zurückgewährt, während ein Fehlbetrag diesem Konto entnommen wird.

Der Gesetzgeber hat das im Rahmen des Anrechnungsverfahrens praktizierte Verfahren gem. § 37 KStG 1999 nahezu unverändert in das Halbeinkünfteverfahren übernommen (vgl. zu den Details § 27 Anm. J 04-2).

**Sonderproblem der Ausgleichsposten:** Organschaftliche Mehr- bzw. Minderabführungen bedingen weiterhin die Bildung aktiver bzw. passiver Ausgleichsposten gem. Abschn. 63 Abs. 2 KStR 2004 in der StBil. des OT. Mehrabführungen erfordern die Bildung eines passiven Ausgleichspostens, welcher von der Wirkung mit einer Verringerung der AK auf die Beteiligung zu vergleichen ist. Minderabführungen machen demgegenüber die Bildung eines aktiven Ausgleichspostens erforderlich und wirken sich gleich einer Erhöhung der AK auf die Beteiligung aus (vgl. zur Problematik der Ausgleichsposten Anm. 93; dort auch zur Kritik an der hM). Im Zusammenhang mit vororganschaftlichen Mehr- oder Minderabführungen sind hingegen keine Ausgleichsposten zu bilden (BMF v. 22.12.2004, BStBl. I 2005, 65).

309 **d) Verhältnis zu § 37 Abs. 2**

Im Rahmen des EURLUMsG und der Einführung von § 14 Abs. 3 wurde die Möglichkeit einer KStMinderung für den Fall von vororganschaftlichen Mehrabführungen in das Gesetz aufgenommen. Eine KStMinderung ist gem. § 37 Abs. 2 grundsätzlich an das Vorliegen einer offenen Ausschüttung gebunden. § 37 Abs. 2 Satz 2 sieht nunmehr eine Ausnahme dahingehend vor, dass auch für vororganschaftliche Mehrabführungen eine KStMinderung beansprucht werden kann. Sie beträgt 1/6 der Mehrabführungen. Es sind jedoch, ebenso wie im Zusammenhang mit offenen Ausschüttungen, das Moratorium gem. § 37

Abs. 2a Nr. 1 sowie die Höchstgrenzen des § 37 Abs. 2a Nr. 2 zu beachten. Hinsichtlich der Dauer des Moratoriums stellt das Gesetz darauf ab, wann die Gewinnausschüttungen erfolgt sind. Im Zusammenhang mit vororganschaftlichen Mehrabführungen ist hier auf die Wertung des § 14 Abs. 3 Satz 2 abzustellen. Mehr- bzw. Minderabführungen gelten danach als in dem Zeitpunkt erfolgt, in dem das Wj. der OG endet. Soweit das Wj. der OG dem Kj. entspricht, können damit erstmals für Minderabführungen, die im Jahr 2006 erfolgen, KStMinderungen geltend gemacht werden.

**Hinweis:** Die Möglichkeit einer KStMinderung für vororganschaftliche Mehrabführungen bestand bereits unter dem Regime des Anrechnungsverfahrens und des Abschn. 59 Abs. 4 KStR 1995. Eine Minderung ist lediglich für eine kurze Übergangszeit unter dem Halbeinkünfteverfahren, vor der Anwendbarkeit von § 14 Abs. 3, ausgeschlossen (vgl. dazu Anm. 322).

#### e) Verhältnis zu § 38 Abs. 2

310

Soweit für vororganschaftliche Mehrabführungen ehemaliges EK 02 als verwendet gilt, kann es auch zu einer KStErhöhung in Höhe von 3/7 gem. § 38 Abs. 2 kommen. Eine solche KStErhöhung wird im Wege von entsprechenden KStBescheiden gegen die OG festgesetzt. Auch insoweit wird deutlich, dass die OG eigenständiges StSubjekt im Rahmen eines Organschaftsverhältnisses bleibt (vgl. § 16 Anm. 3).

#### f) Verhältnis zu Abschn. 59 Abs. 3 KStR 1995

311

Vor der Einführung von § 14 Abs. 3 existierten lediglich Verwaltungsanweisungen in Abschn. 59 Abs. 3 KStR 1995 zur Behandlung vororganschaftlicher Mehr- bzw. Minderabführungen. Der BFH hat diese Verwaltungsanweisungen, nach denen vororganschaftliche Mehrabführungen als Gewinnausschüttungen zu behandeln sind, als rechtsfehlerhaft eingestuft. Nach Ansicht des BFH stellen vororganschaftliche Mehrabführungen keine Gewinnausschüttung dar, sondern sind im Rahmen der Gewinnabführung an den OT zu berücksichtigen. Der Argumentation des BFH ist zu entnehmen, dass die Behandlung im Rahmen der Gewinnabführung auch für vororganschaftliche Minderabführungen maßgeblich sein soll. BMF v. 22.12.2004 (BStBl. I 2005, 65) hat diese Rspr. des BFH (BFH v. 18.12.2002 – I R 51/01, GmbHR 2003, 363 = BStBl. II 2005, 49) anerkannt. Für Zeiträume, die noch nicht in den Anwendungsbereich von § 14 Abs. 3 fallen, ist damit grundsätzlich diese Rspr. anzuwenden.

**Grundsätzliches zu dem Wahlrecht des BMF:** Die Verwaltung hat den Stpfl. für diese Altzeiträume ein Wahlrecht eingeräumt. Auf Antrag kann, abweichend von der Rspr. des BFH, auch für diese Zeiträume gem. Abschn. 59 Abs. 4 Satz 3 KStR 1995 vorgegangen werden. Es stand bereits während des Gesetzgebungsverfahrens fest, dass die Einführung von § 14 Abs. 3 mit der Einräumung eines solchen Wahlrechts begleitet werden soll (vgl. DÖRSCH, Der Konzern 2004, 531 [532]). Das Wahlrecht bedeutet, dass auf Antrag vororganschaftliche Mehr- oder Minderabführungen weiterhin als Gewinnausschüttungen bzw. Einlagen behandelt werden können.

**Bedingungen zur Ausübung des Wahlrechts:** Die Möglichkeit der Antragstellung wurde zunächst bis zum 30.6.2005 befristet. Mit BMF-Schreiben v. 28.6.2005 (FR 2005, 768) wurde nunmehr diese Antragsfrist aufgehoben. Anträge können für alle noch offenen Fälle gestellt werden. Weiterhin können Anträge, die vor der Veröffentlichung des BMF-Schreibens v. 28.6.2005 gestellt wurden, widerrufen werden.

Im Zusammenhang mit dem Wahlrecht sind einige Besonderheiten zu beachten, insbes. hat die FinVerw. eine Reihe von Voraussetzungen aufgestellt. Dies sind im Einzelnen:

- Es ist ein gemeinsamer Antrag von OG und OT erforderlich.
- Das Wahlrecht kann für jedes Organschaftsverhältnis nur einheitlich ausgeübt werden.
- Der Antrag muss einheitlich für alle noch offenen Zeiträume gestellt werden.
- Der Antrag kann für jedes Organschaftsverhältnis gesondert gestellt werden.
- Der Antrag kann sich nur auf Zeiträume beziehen, die sowohl bei der OG als auch beim OT noch offen sind.
- Ab dem 28.6.2005 gestellte Anträge sind bindend und unwiderruflich.

Es kann daher geboten sein, über entsprechende Einsprüche Veranlagungen offen zu halten, bis geklärt werden kann, ob die Stellung eines Antrags sinnvoll erscheint.

**Das Wahlrecht in der Praxis:** Es kann beobachtet werden, dass eine Vielzahl von Anträgen auf Behandlung nach der alten Rechtslage gestellt worden sind. Von Interesse ist die Stellung des Antrags, sofern noch Zeiträume offen sind, bei denen eine Behandlung im Rahmen des Anrechnungsverfahrens erfolgen kann. Insbes. Zeiträume vor dem VZ 2001 kommen insoweit in Betracht. Es besteht dann die Möglichkeit, Minderungspotenzial der OG geltend zu machen. Bezogen auf die Jahre 2001–2003 dürfte hingegen eine Antragstellung kaum Vorteile mit sich bringen, da nach Verwaltungsansicht unter dem Regime des Halbeinkünfteverfahrens die Geltendmachung einer KStMinderung nach § 37 Abs. 1 nicht möglich ist. Bezogen auf den VZ 2003 würde bereits das Moratorium gem. § 37 Abs. 2a einer KStMinderung im Wege stehen.

Zu Recht wird der Umstand, dass in einer Zwischenphase unter dem Regime des Halbeinkünfteverfahrens keine Möglichkeit besteht, eine KStMinderung geltend zu machen, kritisch bewertet (vgl. DÖRSCH/PUNG, Der Konzern 2005, 37 [42]). Zweifel an der Sinnhaftigkeit dieser Lücke vor Anwendbarkeit des § 14 Abs. 3 sind sicherlich angebracht, jedoch sind die Vorgaben des Gesetzes eindeutig.

**Vertrauensschutz gemäß § 176 Abs. 2 AO:** Insgesamt ist die Einführung eines Wahlrechts durch die FinVerw. zu begrüßen. Nicht unproblematisch erscheint indes, dass die Ausübung des Wahlrechts an die Erfüllung von Bedingungen gebunden wurde. Kritikwürdig ist insbes., dass das Wahlrecht für alle offenen Zeiträume einheitlich ausgeübt werden muss. Im Hinblick auf § 176 Abs. 2 AO kann es dem Stpfl. nicht verwehrt werden, wenn er lediglich einzelne Jahre nach der Rspr. des BFH behandelt haben möchte (ebenso DÖRSCH/PUNG, Der Konzern 2005, 37 [42]).

**Beispiel:** Bei der OG-GmbH und der OT-GmbH sind die Veranlagungen der VZ 1999–2001 unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gem. § 164 AO erfolgt. Mehr- bzw. Minderabführungen wurden gem. Abschn. 59 Abs. 3 Satz 4 KStR 1995 behandelt. In den Jahren 1999 und 2000 kam es zu einer KStMinderung, im Jahr 2001 zu einer KStErhöhung. Die OG-GmbH und die OT-GmbH möchten, dass die Veranlagungen 1999 und 2000 unverändert bleiben, aber für den VZ 2001 eine Behandlung der Mehr- bzw. Minderabführungen im Rahmen der Gewinnabführung nach den Grundsätzen des BFH erfolgt.

Nach den Verwaltungsanweisungen des BMF wäre es in einem solchen Fall entweder möglich, einen entsprechenden Antrag zu stellen, so dass es für die Jahre 1999–2001 bei einer Behandlung gem. Abschn. 59 Abs. 3 KStR 1995 verbleibt.

Ohne einen solchen Antrag müsste für den gesamten Zeitraum nach den Grundsätzen des BFH verfahren werden und das FA müsste alle drei Veranlagungen entsprechend ändern. Eine sich damit abzeichnende Weigerung der Verwaltung, lediglich für den VZ 2001 die Rspr. des BFH umzusetzen, muss als Verstoß gegen § 176 Abs. 2 AO gewertet werden. Nach dieser Vorschrift darf bei der Änderung oder Aufhebung nicht zuungunsten berücksichtigt werden, dass ein Bundesgericht Verwaltungsanweisungen als nicht im Einklang mit dem geltenden Recht einstuft. Zur Beantwortung der Frage, ob eine Verschlechterung vorliegt, ist eine jährliche Betrachtung anzustellen (BFH v. 18.7.1973 – I R 11/73, BStBl. II 1973, 860; HHSp./v. GROLL, § 176 AO Rn. 121; TIPKE/KRUSE, § 176 AO Rn. 7). Die Verwaltung müsste daher einem solchen Antrag entsprechen.

§ 176 Abs. 2 AO ist auch zu berücksichtigen, sofern zwar ein Antrag gestellt wird, aber gegen einzelne Jahre Rechtsmittel eingelegt werden. Über diese Rechtsmittel könnte eine Behandlung als Gewinnabführung geltend gemacht werden. Im Hinblick auf die Rspr. des BFH zu vororganschäftlichen Mehrabführungen wäre solchen Rechtsmitteln abzuweichen. Sofern die Veranlagungen der anderen Zeiträume (1999, 2000) nicht unter dem Vorbehalt der Nachprüfung erfolgt sind, hätte das FA keine Möglichkeit, Veranlagungen, gegen die kein Rechtsmittel eingelegt wurde, zu ändern. Wären die Veranlagungen noch abänderbar, würde es einen Verstoß gegen § 176 Abs. 2 AO bedeuten, Änderungen zuungunsten des Stpfl. vorzunehmen.

**Rechtsfolgen, sofern das Wahlrecht ausgeübt wird:** Sofern es durch Ausübung des Wahlrechts zu einer Behandlung nach altem Richtlinienrecht kommt, bedeutet dies, dass die entsprechenden Verwaltungsanweisungen, insbes. das BMF-Schreiben v. 28.10.1997 (BStBl. I 1997, 939) für Einzelfragen maßgeblich bleiben. Im Rahmen des Anrechnungsverfahrens ist damit die Ausschüttungsbelastung gem. § 27 KStG aF herzustellen und es kann zu KStMinderungen oder -erhöhungen kommen. Es ist bei der OG eine Verrechnung mit dem vEK zum Schluss des Wj. vorzunehmen, für das die Mehrabführungen geleistet worden sind. KapErtrSt. und SolZ sind abzuführen und die OG hat entsprechende StBescheinigungen auszustellen (zu den Einzelheiten vgl. Anm. 306, 323).

Auf Seiten des OT ist ein entsprechender Kapitalertrag stl. zu erfassen. Im Hinblick auf § 20 Abs. 1 Nr. 3 EStG aF zählt auch die anzurechnende oder zu vergütende KSt. zu den Einnahmen. Der OT hat dementsprechend die Möglichkeit, die KSt. anrechnen zu lassen.

Im Fall einer vororganschäftlichen Minderabführung erfolgt eine Behandlung als Einlage des OT in die OG. Es erfolgt damit bei der OG ein Zugang im EK 04, beim OT erhöht sich der Buchwert der Beteiligung an der OG.

Soweit im Rahmen des Halbeinkünfteverfahrens Abschn. 59 Abs. 3 Satz 9 KStR 1995 zur Anwendung kommt, entspricht die Behandlung derjenigen im Rahmen des § 14 Abs. 3 mit der Besonderheit, dass keine KStMinderungen geltend gemacht werden können. Ebenso wie im Rahmen des § 14 Abs. 3 kann es jedoch zu einer KStErhöhung kommen. Es ist keine Verrechnung mit dem Einlagekonto gem. § 27 vorzunehmen (vgl. Anm. 308, 323).

**Rechtsfolgen, sofern das Wahlrecht nicht ausgeübt wird:** Die Einführung des Wahlrechts bedeutet auch, dass, sofern kein Antrag des Stpfl. vorliegt, die FÄ gehalten sind, in allen noch offenen Fällen, für die § 14 Abs. 3 noch nicht anwendbar ist, die Rspr. des BFH v. 18.12.2002 (s. Anm. 300) zu beachten. Es ist damit zu rechnen, dass eine Vielzahl von Änderungsveranlagungen erforder-

lich werden wird. Es ist insoweit § 176 Abs. 2 AO zu beachten. Änderungen zur Anpassung an die Rspr. des BFH sind nur möglich, soweit diese nicht zu Lasten des Stpfl. gehen.

Angesichts der Vielzahl von Fällen sollte nicht davon ausgegangen werden, dass die FÄ unaufgefordert entsprechende Änderungen durchführen werden.

Eine Anpassung an die Rspr. des BFH kann nicht nur erfolgen, soweit die Veranlagungen von OG und OT noch änderbar sind. Es ist durchaus denkbar, dass bei der OG eine Neuveranlagung durchzuführen ist, obgleich die Veranlagung des OT bereits bestandskräftig geworden ist.

Die Umsetzung der Rspr. des BFH führt unter dem Regime des Anrechnungsverfahrens dazu, dass Mehr- bzw. Minderabführungen mit dem EK 02 verrechnet werden (vgl. insoweit BMF v. 22.12.2004, BStBl. I 2005, 65). Dies bedeutet, im Fall von vororganschaftlichen Mehrabführungen kommt es bei der OG zu einem Abgang von EK 02 und zu einem entsprechenden Zugang im EK 02 beim OT (soweit es sich um eine KapGes. handelt). Im Fall von vororganschaftlichen Minderabführungen gilt umgekehrt, dass es zu einem Zugang im EK 02 der OG kommt und zu einem Abgang im EK 02 des OT. Die FinVerw. selbst hat bis zur Einführung der KStR 1995 vertreten, dass vororganschaftliche Mehr bzw. Minderabführungen im Rahmen der Gewinnabführungen zu behandeln seien. In diesem Zusammenhang ging die Verwaltung auch davon aus, dass diese Mehr- bzw. Minderabführungen mit dem EK 02 zu verrechnen seien (vgl. BMF v. 10.1.1981, BStBl. I 1981, 44).

Für Zeiträume, die bereits unter das Regime des Halbeinkünfteverfahrens fallen, für die § 14 Abs. 3 jedoch noch keine Anwendung findet, haben vororganschaftliche Mehr- bzw. Minderabführungen lediglich Einfluss auf den ausschüttbaren Gewinn des OT. Es kommt weder zu einer Verrechnung mit dem Einlagekonto nach § 27 Abs. 6, noch wird der fortgeschriebene Endbestand des alten EK 02 betroffen. In diesem Fall kann keine KStMinderung geltend gemacht werden, ebenso wie für den Fall der Ausübung des Wahlrechts. Die Gefahr einer KStErhöhung gem. § 38 Abs. 2 besteht hingegen.

### 312 5. Verfahrensfragen

Im Zusammenhang mit vororganschaftlichen Mehr- bzw. Minderabführungen wird deutlich, dass die OG im Rahmen des Organkreises die Eigenschaft als eigenständiges StSubjekt behält. Ebenso wie bei Ausgleichszahlungen gem. § 16 können vororganschaftliche Mehrabführungen eine Festsetzung von KSt. der OG gegenüber bedingen. Dies gilt insbes., wenn die Behandlung als Gewinnausschüttung zu einer KStMinderung oder Erhöhung führt. Diese StFestsetzung kann nur von der OG, nicht vom OT mit Rechtsmitteln angegriffen werden.

Soweit es hingegen um die stl. Auswirkungen auf Seiten des OT geht, werden diese im Rahmen seiner Steuerveranlagung mit behandelt. Insoweit ist lediglich der OT berechtigt, Rechtsmittel zu erheben.

Es ist denkbar, dass eine Festsetzung bei der OG erfolgt und sich deren Fehlerhaftigkeit im Rahmen der Veranlagung des OT herausstellt. Sofern der StBescheid der OG nicht unter dem Vorbehalt der Nachprüfung steht bzw. rechtsmittelbefangen ist, kann möglicherweise keine Änderung erfolgen.

313–319 Einstweilen frei.

## II. Erläuterungen zu Abs. 3 Satz 1: Vororganschaftliche Mehrabführungen gelten als Gewinnausschüttungen

### 1. Der Begriff der Mehrabführungen

320

Der Begriff der Mehrabführungen ist nicht im Gesetz definiert. Ausgangspunkt der Ergebnisabführung im Rahmen eines Gewinnabführungsvertrags gem. § 291 AktG ist der handelsrechtl. Gewinn. Das abhängige Unternehmen ist verpflichtet, seinen gesamten nach handelsrechtl. Kriterien ermittelten Gewinn an das herrschende Unternehmen abzuführen. Ansatzpunkt für den Begriff der Mehrabführung ist daher das Handelsrecht.

**Ursachen von Mehrabführungen:** Soweit der Handelsbilanzgewinn den Steuerbilanzgewinn übersteigt, liegen Mehrabführungen vor. Mehrabführungen treten damit auf, soweit das dem OT zuzurechnende Einkommen niedriger ist als der handelsrechtl. der Gewinnabführung unterliegende Gewinn. Mehrabführungen sind damit eine denkbare Folge des Abweichens der HBil. von der StBil. im Fall einer Gewinnabführungsverpflichtung. Das Auftreten von Mehrabführungen ist deshalb bei nahezu jedem Organschaftsverhältnis zu beobachten.

Oggleich der Gesetzgeber den Begriff der Steuerbilanz verwendet (so in § 29 Abs. 1 Satz 1 aF), kennt das deutsche Steuerrecht dem Grunde nach keine eigenständige StBil. Es gilt vielmehr der Grundsatz der Maßgeblichkeit der HBil. für die StBil., wie er in § 5 Abs. 1 EStG anklängt. Danach ist der Besteuerung grundsätzlich die HBil. zugrunde zu legen. Die HBil. ist für Zwecke der Besteuerung zu korrigieren. Dies bedeutet, dass für Zwecke der Besteuerung in Teilbereichen vom Handelsrecht abweichende Bilanzansätze erforderlich sind. Soweit diese korrigierten Werte zugrunde gelegt werden, spricht man von der StBil. Diese Korrekturen wirken sich regelmäßig auf das Unternehmensergebnis aus. Soweit ein Geschäftsvorfall bedingt, dass das stl. zugrunde zu legende Einkommen bezogen auf den handelsrechtl. Gewinn niedriger ausfällt, kommt es zu Mehrabführungen.

Zu Mehrabführungen kommt es insbes., soweit Lenkungsnormen bestimmte Tatbestände stl. privilegieren und die Möglichkeit eröffnen, den Einnahmen für Zwecke der Besteuerung höhere Aufwendungen gegenüberzustellen, als dies handelsrechtl. zulässig wäre. Eine solche Situation kann beispielsweise eintreten, wenn das Steuerrecht höhere Abschreibungen als das Handelsrecht zulässt (vgl. zu dem Begriff der Mehrabführung mit weiteren Beispielen Anm. 93).

Mehrabführungen können jedoch nur vorliegen, soweit die Differenz durch zulässige bzw. zutreffende Ansätze in HBil. bzw. StBil. entstanden ist. Soweit hingegen die Differenz auf unzulässigen oder verspäteten Ansätzen beruht, führt dies nicht zu Mehrabführungen.

**Beispiel:** Eine nach Handels- und Steuerrecht zulässige Rückstellung wird in der HBil. zutreffend in 02 eingestellt. In der StBil. erfolgt die Berücksichtigung fälschlich erst in 03. Es liegt in 02 kein Fall einer Mehrabführung vor. Vielmehr wird der Höchstbetrag der Gewinnabführung gem. § 301 AktG überschritten werden und das Organschaftsverhältnis scheitert aus diesem Grund.

**Mehrabführungen in Verlustsituationen:** Mehrabführungen iSd. Abs. 3 können auch entstehen, soweit die OG im Rahmen eines Organschaftsverhältnisses ausschließlich Verluste auf den OT überträgt. Es wird die Ansicht vertreten, der Begriff der Mehrabführung sei so zu verstehen, dass eine tatsächliche Gewinnabführung erforderlich sein soll (so ausdrücklich KRINNINGER/HELM, BB 2005, 1191 [1193]). Diese Auslegung erscheint denkbar vor dem Hintergrund, dass Abs. 3 den Begriff der Mehrabführung nicht näher definiert. Insbes. die Ent-

scheidung des BFH v. 18.12.2002 – I R 51/01 (GmbHR 2003, 363 = BStBl. II 2005, 49) deutet auf ein solches Verständnis hin. Nach Ansicht des BFH kann eine Behandlung von Mehrabführungen als Gewinnausschüttungen nur gerechtfertigt sein, soweit es zu einem tatsächlichen Mittelabfluss kommt.

Nach Ansicht der FinVerw. sind Mehrabführungen der Höhe nach als Differenz zwischen strechtl. und handelsrechtl. Ergebnis zu beziffern. Nach dieser Sichtweise können Mehrabführung auch in Verlustsituationen vorliegen (kritisch zu dieser Verwaltungspraxis WASSERMEYER, GmbHR 2003, 313 [317]).

**Beispiel:** Die OG-GmbH hat handelsrechtl. einen Verlust in Höhe von 5000 € erwirtschaftet. Die strechtl. anzusetzenden Abschreibungen übersteigen um 5000 € die handelsrechtl. zulässigen Werte, die Ursache dieser Differenz liegt in vororganschaftlicher Zeit. Strechtl. ist damit ein Verlust in Höhe von 10000 € zu berücksichtigen, während der handelsrechtl. ermittelte Verlust lediglich 5000 € beträgt.

Es ist fraglich, ob in diesem Fall davon ausgegangen werden kann, dass Mehrabführungen in Höhe von 5000 € vorliegen. Nach der Ansicht der Verwaltung liegen auch in diesem Fall Mehrabführungen vor; dies bedeutet, dass der OT verpflichtet ist, den Verlust in Höhe von 10000 € zu tragen und dennoch 5000 € als vororganschaftliche Mehrabführung bei dem OT als Gewinnausschüttung zu behandeln hat (ausführliches Rechenbeispiel Anm. 323).

Zu berücksichtigen ist, dass der Gesetzgeber ausdrücklich mit dem Ziel gehandelt hat, den Rechtszustand vor der Entscheidung des BFH über eine gesetzliche Regelung anzuordnen. Abschn. 59 Abs. 4 KStR 1995 ordnet ohne Einschränkungen an, dass vororganschaftliche Mehrabführungen als Gewinnausschüttungen zu behandeln sind. In der Regierungsbegründung zu Abs. 3 wird ausdrücklich Bezug genommen, dass unter Mehrabführungen die Differenz zwischen dem handelsrechtl. und dem strechtl. Ergebnis zu verstehen sei. Die Behandlung einer vororganschaftlichen Mehrabführung als Gewinnausschüttung stellt eine Fiktion dar. Auf der Grundlage dieser Fiktion kommt es zur Behandlung als Gewinnausschüttung, obgleich kein Mittelabfluss stattgefunden hat. Es ist trotz der aufgezeigten Zweifel davon auszugehen, dass eine tatsächliche Abführung von Gewinnen nicht erforderlich ist, um die Rechtsfolgen des Abs. 3 auszulösen (glA DÖRSCH/PUNG, Der Konzern 2005, 37 [41]).

### 321 2. Ursache der Mehrabführungen liegt in vororganschaftlicher Zeit

Das Gesetz begrenzt den Anwendungsbereich von Abs. 3 auf Fälle, bei denen die Ursache für Mehrabführungen in vororganschaftlicher Zeit liegt. Das Gesetz enthält auch in diesem Zusammenhang keine Definition bzw. nähere Begriffserläuterung, wann sich die Ursache für die Mehrabführungen in vororganschaftlicher Zeit befindet.

#### **Grundlagen der Unterscheidung organschaftlich – vororganschaftlich:**

Das Fehlen einer solchen Definition ist insbes. vor dem Hintergrund der Rspr. des BFH problematisch. Nach dieser Rspr. ist die Unterscheidung zwischen organschaftlichen und vororganschaftlichen Mehrabführungen nicht systemgerecht. Nach Ansicht des BFH ist der Gewinnabführungsvertrag die alleinige Ursache für die Gewinnabführung der OG an den OT. Dies würde auch bezogen auf Mehrabführungen gelten. Da die Gewinnabführung stets einer organschaftlichen Periode zuzuordnen sei, wäre die bisher vorgenommene Unterscheidung zwischen vororganschaftlichen und innerorganschaftlichen Mehrabführungen hinfällig (BFH v. 18.12.2002 – I R 51/01, GmbHR 2003, 363 = BStBl. II 2005, 49). Auf der Grundlage dieses Vorverständnisses könnte man zu der Ansicht gelangen, dass Abs. 3 leer läuft und Mehrabführungen stets als organschaftlich einzuordnen sind (vgl. dazu RÖDDER, DStR 2005, 217). Zu berücksichtigen bleibt

indes, dass die Entscheidung des BFH vor der Existenz des Abs. 3 ergangen ist und dieser entgegen der Rspr. des BFH die Behandlung von vororganschaftlichen Mehrabführungen als Gewinnausschüttungen ausdrücklich anordnet. Die Intention des Gesetzgebers, die Regelungen des Abschn. 59 Abs. 4 KStR 1995 zu verteidigen, kann auch bei der Auslegung der Tatbestandsmerkmale Bedeutung erlangen. Insbes. die Regelung des § 14 Abs. 3 Satz 4 macht deutlich, dass der Gesetzgeber von der Existenz einer vorvertraglichen Verursachung ausgeht. Diese Vorschrift stellt eine Fiktion auf, dass in bestimmten Fällen stets von einer vororganschaftlichen Verursachung auszugehen ist (zu Abs. 3 Satz 4 s. Anm. 340; vgl. zu dem Problemkreis DÖTSCH/PUNG, Der Konzern 2005, 37 [40 f.]; DÖTSCH/PUNG, DB 2005, 10 [12]). Die Unterscheidung zwischen organschaftlicher und vororganschaftlicher Mehrabführung ist damit im Gesetz angelegt. Die Rspr. des BFH vermag hieran nichts zu ändern.

**Kriterien für die Einordnung als vororganschaftlich verursacht:** Nach allgemeinem Verständnis erfordert das Vorliegen einer vororganschaftlichen Mehrabführung, dass die Folgewirkung eines Geschäftsvorfalles aus vororganschaftlicher Zeit den Grund für die Mehrabführung bildet. Für die Abgrenzung, ob ein Geschäftsvorfall der organschaftlichen oder der vororganschaftlichen Periode zugeordnet werden muss, ist der erstmalige Ausweis in der StBil. maßgeblich. Wird die Abweichung zulässigerweise erstmals in der StBil. einer vororganschaftlichen Periode ausgewiesen, können vororganschaftliche Mehrabführungen vorliegen. Soweit hingegen der Ausweis in der StBil. erstmals in organschaftlicher Zeit erfolgt, liegen keine vororganschaftlichen Mehrabführungen vor. Anknüpfungspunkt ist jeweils der rechtlich zulässige Ausweis. Soweit eine Abweichung rechtsfehlerhaft ausgewiesen wird, ist dieser Zeitpunkt nicht maßgeblich für die Abgrenzung. In diesem Fall ist auf den frühesten rechtlich möglichen Zeitpunkt abzustellen.

**Außerorganschaftliche Verursachung:** Ein weiteres Problem stellt die Behandlung von Mehrabführungen dar, welche eine außerorganschaftliche Ursache haben.

Es handelt sich hierbei häufig um Fälle, bei denen die OG das Rechtskleid gewechselt hat und damit die Ursache für die Mehrabführungen unter anderen rechtlichen Rahmenbedingungen gesetzt wurde.

**Beispiel:** Die X-GmbH, eine Wohnungsbaugesellschaft, hat in 01 in der StBil. einen geringeren Gewinn als in der HBil., aufgrund höherer Abschreibungen in der StBil. im Vergleich zur HBil. Zum Jahreswechsel 01/02 wird die X-GmbH auf die OG-GmbH verschmolzen. Die OG-GmbH ist seit 00 Organgesellschaft der OT-GmbH.

Bei dieser Fallkonstellation fragt es sich, ob die bei der X-GmbH entstandenen Abweichungen zwischen HBil. und StBil. als vororganschaftliche Mehrabführungen der OG-GmbH an die OT-GmbH anzusehen sind.

Zunächst wird festzustellen sein, dass der Wortlaut von Abs. 3 diese Fallgruppe nicht umfasst. Es handelt sich hierbei nicht um eine vororganschaftliche, sondern um eine außerorganschaftliche Verursachung. Es ist dennoch davon auszugehen, dass im Hinblick auf Sinn und Zweck der Regelung die Fallgruppe der außerorganschaftlichen Verursachung der vororganschaftlichen Verursachung gleichzustellen ist (im Ergebnis wohl glA RÖDDER, DStR 2005, 217 [220]). Dies entspricht der Ansicht der FinVerw., wie sich im Zusammenhang mit Verschmelzungsgewinnen der OG zeigt. Nach Ansicht der FinVerw. stellt ein Übernahmeertrag der OG, soweit diese eigene (nicht jedoch neue) Anteile als Gegenleistung gewährt, einen Teil des nach § 301 AktG an den OT abzuführenden Gewinns dar. Der Umwandlungssteuererlass des BMF v. 25.3.1998 (BStBl. I

1998, 268 Tz. Org. 26) nimmt Bezug auf Abschn. 59 Abs. 3–5 KStR 1995, soweit der handelsrechtl. und der strechtl. Übernahmegewinn nicht übereinstimmen. Dies bedeutet, die Differenz soll entsprechend den Regelungen zu vororganschaftlichen Mehr- bzw. Minderabführungen behandelt werden. Diese Praxis erfährt Kritik aus dem Schrifttum, in jüngster Zeit insbes. von GRUBE/BEHREND (GmbHR 2005, 1172; zurückhaltende Kritik bei SUCHANEK, INF 2005, 21 [24]), die keine gesetzliche Grundlage für dieses Verständnis zu erkennen vermögen. Dieser Kritik kann entgegengehalten werden, dass die Verwaltung vor der gesetzlichen Verankerung eine Gleichbehandlung von vororganschaftlicher und außerorganschaftlicher Verursachung vertreten hat. Es sind keine Anzeichen erkennbar, dass der Gesetzgeber mit der gesetzlichen Normierung in Abs. 3 die Gleichbehandlung dieser Fallgruppen durchbrechen wollte.

### 3. Rechtsfolge: Behandlung als Gewinnausschüttung an den Organträger

#### 322 a) Allgemeines

Abs. 3 regelt als Rechtsfolge, dass vororganschaftliche Mehrabführungen als Gewinnausschüttung zu behandeln sind. Die Rechtsfolge der Vorschrift bedeutet die Aufstellung einer Fiktion. Obgleich vororganschaftliche Mehrabführungen nach der Rspr. des BFH im Rahmen der Gewinnabführung zu erfassen sind (BFH v. 18.12.2002 – I R 51/02, GmbHR 2003, 363 = BStBl. II 2005, 49), gelten sie per gesetzlicher Anordnung als Gewinnausschüttung (s. Anm. 302).

**Abgrenzung offene oder verdeckte Gewinnausschüttung:** Abs. 3 legt pauschal fest, dass Mehrabführungen als Gewinnausschüttung zu behandeln sind. Das deutsche Steuerrecht kennt im Zusammenhang mit der Besteuerung von KapGes. den Begriff der Gewinnausschüttung an sich nicht. Es unterscheidet vielmehr zwischen offenen und verdeckten Gewinnausschüttungen. Diese Unterscheidung ist zwar im Rahmen des Halbeinkünfteverfahrens nur noch von geringer Bedeutung, dennoch ist sowohl auf der Ebene der leistenden Gesellschaft als auch auf Empfängerebene eine entsprechende Einordnung erforderlich. Das Gesetz führt jedoch nicht näher aus, ob eine Behandlung entsprechend einer offenen oder verdeckten Gewinnausschüttung zu erfolgen hat. Bereits die Begründung des RegE zum EURLÜmsG bringt zum Ausdruck, dass formal betrachtet Mehrabführungen keine offenen Ausschüttungen darstellen können, da es an einem Ausschüttungsbeschluss mangelt. Andererseits stellt nunmehr § 37 Abs. 2 Satz 2 klar, dass vororganschaftliche Mehrabführungen eine KStMinderung auslösen können. Dies deutet auf eine Vergleichbarkeit mit der offenen Gewinnausschüttung hin. Insgesamt ist festzustellen, dass es sich bei vororganschaftlichen Mehrabführungen zwar nicht um offene Ausschüttungen handelt, die Behandlung aber diesen stark angenähert ist (ebenso DÖTSCH/PUNG, Der Konzern 2005, 37 [39]).

#### 323 b) Bedeutung für die Besteuerung der Organgesellschaft

Im Rahmen der Einkommensermittlung auf Seiten der OG haben vororganschaftliche Mehrabführungen keine strukturellen Auswirkungen auf die Ermittlung des dem OT zuzurechnenden Einkommensteils. Es sind im Rahmen der Einkommensermittlung auf Seiten der OG die erforderlichen stl. Korrekturen der Handelsbilanzwerte vorzunehmen. Dabei ist auch die KapErtrSt. und der SolZ, welcher im Hinblick auf die Behandlung als Gewinnausschüttung zu zahlen ist, zu berücksichtigen. Die Behandlung der vororganschaftlichen Mehrabfüh-

rungen als Gewinnausschüttungen erfolgt auch, soweit die OG über Verluste verfügt (vgl. Anm. 320).

Die als Gewinnausschüttung zu behandelnden vororganschaftlichen Mehrabführungen können gem. § 37 Abs. 2 Satz 2 zu einer KStMinderung bzw. einer KStErhöhung gem. § 38 Abs. 2 führen (dazu Anm. 309 f.). Die Umsetzung erfolgt im Wege von eigenen KStBescheiden für die OG (vgl. Anm. 312). Die Behandlung als Gewinnausschüttung bedingt auch, dass im Zusammenhang mit vororganschaftlichen Mehrabführungen keine Verrechnung mit dem Beteiligungskonto auf Seiten der OG vorzunehmen ist. Dies ergibt sich neben systematischen Aspekten auch aus § 28 Abs. 6 Satz 4 (vgl. Anm. 308).

**Beispiel 1:** A (natürliche Person) ist OT, er hat 100 vH der Anteile der OG-GmbH inne (im Betriebsvermögen). A erzielt eigene Einkünfte in Höhe von 100 000 € aus Gewerbebetrieb. Die OG-GmbH hat einen handelsrechtl. ermittelten Gewinn in Höhe von 50 000 €. Aufgrund eines vororganschaftlichen Sachverhaltes übersteigen die stl. anzusetzenden Abschreibungen den handelsrechtl. zulässigen Wert um 10 000 €.

*Einkommen der OG-GmbH*

|                                    |             |                     |          |
|------------------------------------|-------------|---------------------|----------|
| Handelsrechtlicher Gewinn OG-GmbH  | 50 000 €    | Nebenrechnung       |          |
| Steuerechtliche Korrekturen:       |             | Bemessungsgrundlage | 12 675 € |
| Höhere Abschreibungen              | ./ 10 000 € | 20 vH KapErtrSt.    | 2 535 €  |
| KapErtrSt. auf die Mehrabführungen | 2 535 €     | SolZ                | 140 €    |
| 5,5 vH SolZ                        | 140 €       |                     |          |
| Zurechnung auf den OT              | 42 675 €    |                     |          |
| zvE der OG-GmbH                    | 0 €         |                     |          |

*Einkommen des A*

|                              |           |
|------------------------------|-----------|
| Aus Gewerbebetrieb:          |           |
| Eigenes Einkommen            | 100 000 € |
| Zurechnung von der OG-GmbH   | 42 675 €  |
| Mehrabführungen              | 10 000 €  |
| KapESt                       | 2 535 €   |
| Soli                         | 140 €     |
| Einkünfte aus Gewerbebetrieb | 155 350 € |

**Beispiel 2:** A (natürliche Person) ist OT, er hat 100 vH der Anteile der OG-GmbH inne (im Betriebsvermögen). A hat eigene Verluste in Höhe von 50 000 € aus Gewerbebetrieb. Die OG-GmbH hat einen handelsrechtl. ermittelten Verlust in Höhe von 70 000 €. Aufgrund eines vororganschaftlichen Sachverhaltes sind stl. um 20 000 € höhere Abschreibungen vorzunehmen als dies handelsrechtl. zulässig wäre.

*Einkommen der OG-GmbH*

|                                    |             |                     |          |
|------------------------------------|-------------|---------------------|----------|
| Gewinn nach Handelsrecht           | ./ 70 000 € | Nebenrechnung       |          |
| Strechtl. Korrekturen              | ./ 20 000 € | Bemessungsgrundlage | 25 347 € |
| KapErtrSt. auf die Mehrabführungen | 5 069 €     | 20 vH KapErtrSt.    | 5 069 €  |
| SolZ                               | 278 €       | 5,5 vH SolZ         | 278 €    |
| Dem OT zurechenbares Einkommen     | ./ 84 653 € |                     |          |
| zvE der OG-GmbH                    | 0 €         |                     |          |

*Einkommen des A*

Aus Gewerbebetrieb:

|                              |     |           |
|------------------------------|-----|-----------|
| Eigenes Einkommen            | ./. | 50 000 €  |
| Zurechnung von der OG-GmbH   | ./. | 84 653 €  |
| Mehrabführungen              |     | 20 000 €  |
| KapESt                       |     | 5 069 €   |
| Soli                         |     | 278 €     |
| Einkünfte aus Gewerbebetrieb | ./. | 109 306 € |

324 c) **Folgen für die Besteuerung des Organträgers**

Die stl. Folgen, welche die Behandlung der Mehrabführungen als Gewinnausschüttung auslöst, sind entscheidend von der Rechtsform des OT abhängig.

**Organträger ist eine natürliche Person:** Soweit es sich bei dem OT um eine natürliche Person handelt, hat diese die als Gewinnausschüttungen zu behandelnden Mehrabführungen als Einkünfte aus Kapitalvermögen gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG zu versteuern (vgl. Anm. 305). Da ein OT die Anteile in aller Regel im BV halten wird, erfolgt zumeist keine stl. Behandlung im Rahmen des Halbeinkünfteverfahrens. Gem. § 20 Abs. 3 wird vielmehr regelmäßig eine Zurechnung zu den Einkünften des OT aus Gewerbebetrieb erfolgen (vgl. Anm. 323 mit Rechenbeispiel).

**Organträger ist eine Personengesellschaft:** Da die PersGes. selbst nicht ertragstpl. ist, erfolgt im Zusammenhang mit Mehrabführungen eine Verteilung auf die Gesellschafter. Ebenso wie bei einer Ausschüttung an eine PersGes. erfolgt dann die Besteuerung im Rahmen der Veranlagung der Gesellschafter und ist damit auch von deren Rechtsform abhängig.

**Organträger ist eine Kapitalgesellschaft:** Soweit es sich bei dem OT um eine KapGes. handelt, stellen die Mehrabführungen Einnahmen iSd. § 8b Abs. 1 dar. Wie bereits ausgeführt (s. Anm. 305), gilt dies, obgleich in § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG eine entsprechende Folgeänderung unterblieben ist. Gem. § 8b Abs. 1 sind diese Einnahmen grundsätzlich stfrei, jedoch gelten 5 vH der Mehrabführungen gem. § 8b Abs. 5 als nichtabziehbare BA und sind im Rahmen der Besteuerung des OT entsprechend zu behandeln. § 3c EStG findet gem. § 8b Abs. 5 Satz 2 ausdrücklich keine Anwendung.

Für den Fall, dass die OG für die Mehrabführungen KStMinderung in Anspruch genommen hat, kann es beim OT, soweit es sich bei diesem um eine KapGes. handelt, zur Erhebung von Nachsteuer gem. § 37 Abs. 3 kommen.

**Keine Bildung von Ausgleichsposten:** Für Mehr- oder Minderabführungen, die ihre Ursache in vororganschäftlicher Zeit haben, sind auf Seiten des OT keine Ausgleichsposten zu bilden (vgl. BMF v. 22.12.2004, BStBl. I 2005, 65; obgleich die Regelung rein sprachlich nur Altsachverhalte betrifft, wird ihr allgemeine Bedeutung zugemessen; ebenso RÖDDER, DStR 2005, 217 [218]). Die Bildung von Ausgleichsposten kann nur im Zusammenhang mit organschaftlichen Mehr- bzw. Minderabführungen in Betracht kommen (vgl. dazu Anm. 308).

325 d) **Keine Saldierungen**

Nach Ansicht der Verwaltung besteht ein Saldierungsverbot im Zusammenhang mit der Ermittlung vororganschäftlicher Mehrabführungen der Höhe nach. Danach sollen Mehrabführungen streng geschäftsvorfallbezogen zu ermitteln sein.

Nach diesem Verständnis wäre eine Saldierung mehrerer Mehrabführungen ebenso wie eine Saldierung zwischen Mehr- und Minderabführungen ausgeschlossen. Selbst für den Fall, dass sich Mehr- und Minderabführungen der Höhe nach ausgleichen und HBil. und StBil. im Ergebnis nicht auseinanderfallen, wäre damit eine Saldierung nicht möglich (BMF v. 28.10.1997, BStBl. I 1997, 939). Dieses im Zusammenhang mit Abschn. 59 Abs. 4 KStR 1995 gebildete Verständnis findet auch im Gesetzeswortlaut von Abs. 3 Anklang. Für ein solches Verständnis spricht zunächst, dass der Gesetzgeber die Begriffe „Mehrabführungen“ und „Minderabführungen“ verwendet. Die Verwendung des Plurals deutet darauf hin, dass der Gesetzgeber nicht jeweils von einer Summe, sondern einer Vielzahl von einzeln zu bewertenden Vorgängen ausgegangen ist. Auch die angeordnete Behandlung als Gewinnausschüttung oder Einlage deutet in diese Richtung. Denn auch Gewinnausschüttungen und Einlagen bedürfen einer gesonderten Behandlung und dürfen nicht saldiert werden.

**Beispiel:** Die OG-GmbH, eine Wohnungsbaugesellschaft, nimmt in der StBil. eine um 1000 höhere Abschreibung als in der HBil. vor. Dies hat vororganschaftliche Ursachen. Ab dem Jahr 02 besteht Organschaft zur OT-GmbH. Im Jahr 02 nimmt die OG-GmbH in der HBil. Teilwertabschreibungen in Höhe von 1000 vor, welche strechtl. nicht berücksichtigungsfähig sind.

In diesem Fall steht einer vororganschaftlich veranlassten Mehrabführung von 1000 eine organschaftlich verursachte Minderabführung von 1000 gegenüber. Im Ergebnis stimmen damit HBil. und StBil. überein. Dies ändert jedoch nichts daran, dass die vororganschaftlich verursachte Mehrabführung als Gewinnausschüttung zu behandeln ist. Die ebenfalls vorliegende organschaftliche Minderabführung führt zu einer Erhöhung des Einlagekontos der OG-GmbH gem. § 27 Abs. 6 und macht auf Seiten des OT die Bildung eines aktiven Ausgleichspostens erforderlich (vgl. dazu Anm. 93).

**Kritik am Saldierungsverbot:** Das Saldierungsverbot ist ein Hauptansatzpunkt für Kritik und birgt eine Vielzahl von Problemen (vgl. insbes. RÖDDER, DStR 2005, 217 [221 f.]). Zunächst wird der Verwaltungsaufwand im Rahmen eines Organschaftsverhältnisses in beträchtlichem Umfang gesteigert. Ein Organschaftsverhältnis bedingt zwangsläufig eine Vielzahl von Mehr- und Minderabführungen. Eine geschäftsvorfallbezogene Betrachtung gebietet eine Auflistung aller entsprechenden Vorgänge und eine Abgrenzung nach organschaftlicher oder vororganschaftlicher Verursachung. Noch schwerer wiegt, dass dieses Verständnis zu einer Pflicht führt, für jeden Geschäftsvorfall, der eine vororganschaftliche Mehrabführung bedingt, eine gesonderte KapErtrStAnmeldung abzugeben. Bei größeren Unternehmensverbänden bzw. Publikumsgesellschaften würde dies einen Verwaltungsaufwand bedingen, der kaum mehr beherrschbar wäre.

Es erscheint daher im Rahmen einer teleologischen Auslegung geboten, dieses Saldierungsverbot dahingehend einzuschränken, dass vororganschaftliche Mehrabführungen jährlich saldiert werden können und damit insoweit nur eine KapErtrStAnmeldung je Jahr erforderlich ist (ebenso RÖDDER, DStR 2005, 217 [221]). Auf eine solche eingeschränkte Möglichkeit zur Saldierung deutet die Regelung des Abs. 3 Satz 3 hin. Diese Vorschrift beinhaltet die Fiktion, dass vororganschaftliche Mehr- bzw. Minderabführungen zum Ende des Wj. der OG als geleistet gelten.

**Geschäftsvorfälle, welche gleichzeitig Mehr- und Minderabführungen bedingen:** Das Saldierungsverbot kann weiterhin nicht Platz greifen, soweit ein einzelner Geschäftsvorfall sowohl Mehr- als auch Minderabführungen bedingt (vgl. zu dem Problemkreis auch RÖDDER, DStR 2005, 217 [221 f.]).

Das Saldierungsverbot zwischen Mehr- und Minderabführungen besteht lediglich in dem Fall, dass diese auf mehrere Geschäftsvorfälle zurückzuführen sind. Soweit ein Sachverhalt sowohl Mehr- als auch Minderabführungen bedingt, besteht demgegenüber ein Saldierungsgebot.

Dies gilt auch für den seltenen Fall, dass ein Geschäftsvorfall sowohl zu einer Mehr- als auch einer Minderabführung führt, jedoch Mehr- und Minderabführung nicht im selben Jahr auftreten.

326 e) **Zusammentreffen von vor- und innerorganschaftlichen Vorgängen**

Besondere Probleme können entstehen, soweit im Zusammenhang mit der handels- und steuerbilanziellen Abwicklung von ein und derselben Bilanzposition innerorganschaftliche und vororganschaftliche Vorgänge zusammentreffen.

**Beispiel:** Die OG-GmbH hat zum 31.12.2003 Pensionsrückstellungen in Höhe von 14 Mio. € in der HBil. ausgewiesen. Demgegenüber wurde in der StBil. lediglich ein Betrag von 10 Mio. € im Hinblick auf die Pensionsverpflichtungen zurückgestellt. Ab dem 1.1.2004 wird die Gesellschaft organschaftlich an die OT-GmbH angebunden. Zum 31.12.2004 wurde die Pensionsrückstellung in der HBil. um 1,4 Mio. € und in der StBil. um 1 Mio. € aufgestockt. Im Jahr 2005 werden Teile der Pensionsrückstellung aufgelöst. Dies führt zu einem handelsrechtl. Mehrergebnis in Höhe von 750 000 €, im Rahmen der StBil. kommt es hingegen nur zu einer Erhöhung des Einkommens in Höhe von 500 000 €. Die Differenz zwischen HBil. und StBil. beträgt mithin 250 000 €.

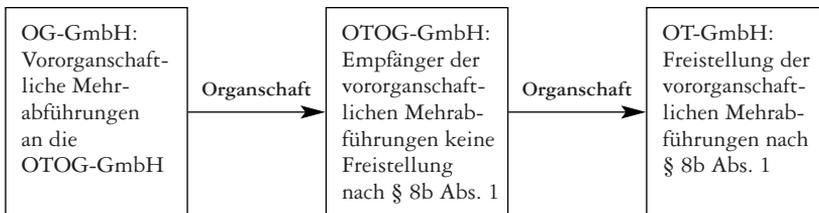
Die teilweise Auflösung der Rückstellung bedingt damit Mehrabführungen. Es lässt sich jedoch nicht feststellen, ob diese Mehrabführungen vor- oder innerorganschaftlich verursacht sind. Es lässt sich nicht klären, ob die teilweise Auflösung der Rücklage in vororganschaftlicher oder in organschaftlicher Zeit zugeführte Beträge freisetzt. Es existiert weder ein Vorrang von vororganschaftlichen noch von innerorganschaftlichen Mehrabführungen. Eine Lösung scheint daher nur über eine Aufteilung zwischen beiden Alternativen im Schätzwege möglich zu sein. Auch dieses Beispiel macht deutlich, dass die praktische Umsetzung der Regelung des Abs. 3 eine Fülle von Detailproblemen in sich birgt.

327 f) **Besonderheiten in mehrstufigen Konzernstrukturen**

Abs. 3 bedingt in mehrstufigen Konzernstrukturen Wechselwirkungen mit anderen Vorschriften, die vom Gesetzgeber augenscheinlich nicht gesehen wurden und daher keine Berücksichtigung gefunden haben. Es kommt daher zT zu wenig sinnvollen Ergebnissen.

**Wirkung des § 15 Nr. 2:** Die Bruttomethode des § 15 Nr. 2 kann dazu führen, dass vororganschaftliche Mehrabführungen nicht beim Empfänger, sondern erst auf späteren Organisationsebenen nach § 8b Abs. 1 als stfrei behandelt werden können.

**Beispiel:**



Die OG-GmbH, eine Wohnungsbaugesellschaft, nimmt in der StBil. eine um 1 000 € höhere Abschreibung vor als in der HBil. Dies hat vororganschaftliche Ursachen. Es

besteht Organschaft zur OTOG-GmbH. Die OTOG-GmbH ist ihrerseits an die OT-GmbH gebunden, es besteht auch hier Organschaft. Die vororganschaftlichen Mehrabführungen sind als Gewinnausschüttungen der OG-GmbH an die OTOG-GmbH zu behandeln. Im Hinblick auf die Bruttomehode des § 15 Nr. 2 kann die stl. Freistellung nach § 8b Abs. 1 nicht auf der Ebene der OTOG-GmbH, sondern erst auf der Ebene der OT-GmbH erfolgen.

**Zusammenfallen organschaftlicher und vororganschaftlicher Mehrabführungen:** In mehrstufigen Konzernverhältnissen ist es denkbar, dass ein Sachverhalt sowohl eine organschaftliche als auch eine vororganschaftliche Mehrabführung bedingen kann. Eine Regelung zu diesem Problem existiert nicht.

**Beispiel:** Die OG-GmbH hat in 01 in der HBil. eine Rücklage von 100 gebildet. Es besteht seit 00 Organschaft zur OTOG-GmbH. Die OTOG-GmbH ist ihrerseits seit 02 an die OT-GmbH gebunden, es besteht auch dort Organschaft. In 02 löst die OG-GmbH die Rücklagen auf.

Problematisch ist die stl. Würdigung für 02. Im Verhältnis OG-GmbH zu der OTOG-GmbH liegt eine innerorganschaftliche Mehrabführung vor, da die Bildung der Rücklage in organschaftlicher Zeit erfolgt ist. Im Verhältnis OTOG-GmbH zu der OT-GmbH kommt es ebenfalls zu Mehrabführungen. Es besteht nunmehr das Problem, dass bezogen auf dieses Verhältnis die Rücklage in vororganschaftlicher Zeit gebildet wurde. Damit stellt sich die Frage, ob ein und derselbe Vorgang sowohl als organschaftliche und vororganschaftliche Mehrabführung zu behandeln sein kann.

Angemessen erscheint es, davon auszugehen, dass die rechtl. Einordnung im Verhältnis OG und OT dem gesamten Sachverhalt das Gepräge verleiht. Damit kann im Verhältnis OTOG-GmbH zu OT-GmbH keine vororganschaftliche Mehrabführung angenommen werden (vgl. zu den Problemen in mehrstufigen Konzernen RÖDDER, DStR 2005, 217 [222 f.]).

Einstweilen frei.

328–329

### III. Abs. 3 Satz 2: Vororganschaftliche Minderabführungen gelten als Einlage

#### 1. Minderabführungen, die ihre Ursache in vororganschaftlicher Zeit haben

330

**Begriff der Minderabführung:** Minderabführungen liegen vor, soweit bei der OG der handelsrechtl. ermittelte Gewinn niedriger ist als dessen Einkommen. Die OG ist auf der Grundlage des Gewinnabführungsvertrags verpflichtet, den nach handelsrechtl. Grundsätzen ermittelten Gewinn an den OT abzuführen. Minderabführen bedeuten, dem OT wird im Rahmen des Organschaftsverhältnisses Einkommen zugerechnet, welches höher ist als der handelsrechtl. Gewinn, auf den der Gewinnabführungsvertrag Bezug nimmt. Minderabführungen liegen damit vor, soweit stl. Hinzurechnungen vorgenommen werden, welche das Handelsrecht nicht vorsieht. Dies kann zB der Fall sein, soweit handelsrechtl. ein Aufwendungsabzug möglich ist, den das Steuerrecht nicht zulässt. Auch soweit die OG über Verluste verfügt, sind Minderabführungen zu berücksichtigen (dazu ausführlich Anm. 320).

**Vororganschaftliche Minderabführungen:** Der Anwendungsbereich des Abs. 3 ist ebenso wie im Zusammenhang mit Mehrabführungen nur betroffen, soweit Minderabführungen ihre Ursache in vororganschaftlicher Zeit haben. Zur Abgrenzung zwischen organschaftlichen und vororganschaftlichen Minderabführungen ist wiederum der zulässige Ausweis in der Steuerbilanz maßgeblich. Soweit dieser Ausweis zu einem Zeitpunkt erfolgt, als noch kein Organschafts-

verhältnis zu berücksichtigen war, handelt es sich um vororganschaftliche Vorgänge (wegen der Einzelheiten Anm. 321).

### 331 2. Rechtsfolge: Behandlung als Einlage des Organträgers in die Organgesellschaft

Abs. 3 gibt vor, dass vororganschaftliche Minderabführungen als Einlage des OT in die OG zu behandeln sind. Dies gilt, obgleich § 27 Abs. 6 zu entnehmen ist, dass vororganschaftliche Minderabführungen keine Erhöhung des Einlagekontos der OG bedingen. Der Gesetzgeber stellt damit wiederum eine Fiktion auf. Er ordnet entgegen der Rspr. des BFH eine Behandlung als Einlage an.

**Behandlung bei der Organgesellschaft:** Die Behandlung als Einlage hat bei der OG keine Besonderheiten zur Folge. Die strechtl. Hinzurechnungen, welche die Minderabführung bedingen, werden im Rahmen der Einkommensermittlung bei der OG vorgenommen und erhöhen deren Einkommen, das dem OT organschaftlich zugerechnet wird.

**Behandlung beim Organträger:** Die Behandlung als Einlage bedingt auf Seiten des OT, dass dieser den als Einlage zu behandelnden Betrag in seiner StBil. auf seinem Beteiligungskonto zu aktivieren hat. Dies ist möglich, da auf Seiten des OT keine dem § 27 Abs. 6 entsprechende Vorschrift existiert. Die Behandlung ist damit bei der OG und beim OT strukturell unterschiedlich ausgestaltet.

**Saldierungsverbot:** Auch im Zusammenhang mit Minderabführungen gilt ein Saldierungsverbot. Eine Saldierung von vororganschaftlichen Minderabführungen mit vororganschaftlichen Mehrabführungen ist nicht möglich. Auch ist eine Saldierung organschaftlicher und vororganschaftlicher Vorgänge nicht möglich. Angemessen erscheint es demgegenüber, eine Saldierung von vororganschaftlichen Minderabführungen während eines Wj. vorzunehmen, da insoweit ein streng geschäftsvorfallbezogenes Vorgehen zu erheblichem Verwaltungsmehraufwand ohne sinnvolle Rechtfertigung führen würde (ausführlich zur Problematik des Saldierungsverbots Anm. 325).

332–334 Einstweilen frei.

### 335 IV. Abs. 3 Satz 3: Zeitpunkt des Erfolgs von Mehr- bzw. Minderabführungen

Gem. Abs. 3 Satz 3 gelten Mehr- bzw. Minderabführungen als in dem Zeitpunkt erfolgt, in dem das Wj. der OG endet.

**Hintergrund und Inhalt:** Die Vorschrift hat klarstellenden Charakter, macht aber auch deutlich, dass es rechtssystematisch höchst problematisch ist, vororganschaftliche Mehrabführungen als Gewinnausschüttungen bzw. Minderabführungen als Einlage zu behandeln. Insbes. dass eine Mehrabführung keinen Mittelabfluss bedingt, sondern lediglich eine Folge des Auseinanderfallens von HBil. und StBil. darstellt, schien den Gesetzgeber zu einer solchen Klarstellung bewogen zu haben. Da der Gesetzgeber eine Behandlung als Gewinnausschüttung bzw. Einlage im Wege einer Fiktion angeordnet hat, wurde die Aufstellung einer weiteren Fiktion im Zusammenhang mit der zeitlichen Berücksichtigung erforderlich. Die Regelung fingiert die Vornahme einer Gewinnausschüttung bzw. einer Einlage. Diese Fiktion ist auf den Zeitpunkt der Vornahme gerichtet. Die Regelung ordnet letztlich an, dass vororganschaftliche Mehr- bzw. Minderabführungen für die erforderliche zeitliche Zuordnung so zu behandeln sind, als

ob zum Ende des Wj. der OG eine Gewinnausschüttung bzw. Einlage vorgenommen worden wäre. Soweit das Wj. dem Kj. entspricht, ist damit der 31.12. eines jeden Jahres der maßgebliche Zeitpunkt, in dem die Vornahme einer Gewinnausschüttung bzw. Einlage unterstellt wird.

**Ende des Wirtschaftsjahrs der Organgesellschaft:** Die Vorschrift macht auch deutlich, dass für die zeitliche Zuordnung die Verhältnisse auf Seiten der OG maßgeblich sind. Dies kann insbes. von Bedeutung sein, soweit OG und OT nicht über ein einheitliches Wj. verfügen.

**Beispiel:** Die OG-GmbH hat ein dem Kj. entsprechendes Wj., während das Wj. der OT-GmbH vom 1.7. bis zum 30.6. läuft. Die OG stellt ihre Bilanz zum 31.12.01 auf. Mehr oder Minderabführungen sind beim OT im Wj. 00/01 zu erfassen.

Einstweilen frei.

336–339

#### V. Abs. 3 Satz 4: Zurechnung des Teilwerts gemäß § 13 Abs. 3 Satz 1 zur vororganschäftlichen Zeit 340

Abs. 3 Satz 4 enthält eine Verweisung auf § 13 Abs. 3 und ordnet an, dass der Teilwertansatz in der Anfangsbilanz zur Begründung der KStPflcht der vororganschäftlichen Zeit zuzurechnen ist. Die Vorschrift wurde im Hinblick auf die Fallgruppe der ehemals gemeinnützigen Wohnungsunternehmen in das Gesetz aufgenommen (vgl. dazu auch Anm. 301).

**Rechtsverweis auf Teilwertansatz gem. § 13 Abs. 3:** § 13 Abs. 3 stellt eine stl. Bewertungsvorschrift dar und führt zu einer stfreien Aufdeckung stiller Reserven. Es wird mit der Vorschrift die Möglichkeit eingeräumt, das Aktivvermögen stfrei hoch zu bewerten und damit stl. zusätzliches Abschreibungsvolumen zu schaffen, während die handelsbilanziellen Buchwerte fortgeführt werden. Dieser Umstand hat auch Bedeutung für stl. Veräußerungsgewinne und -verluste.

**Zurechnungsfiktion für Teilwertansatz:** Abs. 3 Satz 4 stellt eine Fiktion hinsichtlich der zeitlichen Wirkung der stl. Bewertung auf. Den Ansatz mit dem Teilwert gem. § 13 Abs. 3 ordnet der Gesetzgeber stets als vororganschäftlichen Vorgang ein. Diese Fiktion bedingt, dass, wenn zeitgleich mit der Aufstellung der Anfangsbilanz ein Gewinnabführungsvertrag wirksam wird, von einem vororganschäftlichen Vorgang auszugehen ist. Demzufolge sind Abweichungen zwischen HBil. und StBil., die eine Folge der Bewertung nach § 13 Abs. 3 darstellen, stets als vororganschäftlich einzuordnen.

Der Gesetzgeber hat diese Regelung in das Gesetz aufgenommen, um die Grundwertung von § 14 Abs. 3 Satz 1 abzusichern. Der BFH hat mit Urteil v. 18.12.2002 – I R 50/01 (StuB 2003, 665) zum Ausdruck gebracht, dass die Unterscheidung in organschaftliche und vororganschäftliche Mehrabführungen nicht systemgerecht sei. Die Gewinnabführung habe insgesamt ihre Ursache in dem abgeschlossenen Gewinnabführungsvertrag. Das Gericht hat dabei ausdrücklich offen gelassen, ob es zutreffend sei, die Teilwerte gem. § 13 Abs. 3 Satz 1 der organschaftlichen Periode zuzuordnen. Diese Sicht hatte das FG Düss. als Vorinstanz vertreten. Das Gericht ging im Zusammenhang mit einem Fall, bei dem mit Übergang in die StPflcht eine Einbindung in ein Organisationsverhältnis stattgefunden hatte, von einem organschaftlichem Vorgang aus (FG Düss. v. 6.3.2001, EFG 2001, 919, best. durch BFH v. 18.12.2002 – I R 50/01, Der Konzern 2003, 564). Der Gesetzgeber bringt mit der Regelung des § 14

Abs. 3 Satz 4 deutlich zum Ausdruck, dass er an den Kategorien organschaftlich im Gegensatz zu vororganschaftlich festhalten möchte. Er tritt damit der Rspr. des BFH entgegen, die alle Leistungen, die auf der Grundlage des Gewinnabführungsvertrags erfolgen, als organschaftlich einstuft. Das Ziel des Gesetzgebers ist es sicherzustellen, dass der Teilwertansatz gem. § 13 Abs. 3 Satz 1 von der Rspr. nicht der organschaftlichen Zeit zugeordnet werden kann.

**Erläuterungen zu Abs. 4:  
Innerorganschaftliche Mehr- und Minderabführungen**

**Schrifttum:** THIEL, Die Überführung von Rücklagen vom Organ auf den Organträger, BB 1960, 735; THIEL, Grundsätzliche Probleme des Körperschaftsteuerrechts, StbJb. 1961/62, 181; Voss, Rücklagenbildung und -auflösung aus Sicht des § 7a KStG, DStR 1971, 402; SCHRÖDER, Der besondere Ausgleichsposten in der Steuerbilanz des Organträgers, StBp. 1975, 149 und 176; PALTZSCH, Der besondere Ausgleichsposten beim Organträger nach der KSt-Reform, StBp. 1978, 181; TESDORPF, Rücklagen, Ausgleichsposten und verwendbares Eigenkapital bei der körperschaftsteuerlichen Organschaft, StBp. 1981, 82; CURTIUS-HARTUNG, Zur Ausschaltung körperschaftsteuerlicher Doppelerfassung bei Organschaft – Zugleich eine Auseinandersetzung mit der Rechtfertigung besonderer Ausgleichsposten beim Organträger, in Festschrift für Gerd Rose, Wiesbaden, 1991, 311; HALACZINSKY, Die Änderungen des Bewertungs- und Vermögensteuergesetzes durch das Steueränderungsgesetz 1992, NWB Fach 9, 2553; TESS, Die Änderungen des Bewertungsgesetzes und des Vermögensteuergesetzes im Steueränderungsgesetz 1992, BB 1992, 1692; KREBS, Zum aktiven Ausgleichsposten bei körperschaftsteuerlicher Organschaft, FR 1996, 857; KREBS, Die Höhe des Ausgleichspostens bei steuerlicher Organschaft, BB 1996, 1301; CHRISTOFFEL, Ermittlung des Betriebsvermögens für Erbschaft- und Schenkungsteuerzwecke, GmbHR 1997, 517; MÜLLER-GATERMANN, Überlegungen zur Änderung der Organschaftbesteuerung, in KLEY/SÜNNER/WILLEMSSEN, Steuerrecht, Steuer- und Rechtspolitik, Wirtschaftsrecht und Unternehmensverfassung, Umweltrecht, Festschrift für Wolfgang Ritter, Köln 1997, 457; WITT, Die Organschaft im Ertragsteuerrecht, Stuttgart 1999; DÖTSCH, Aktuelle Entwicklungen bei der ertragsteuerlichen Organschaft: insbes. Gesetzesänderungen, Rechtsprechung, BMF-Einführungsschreiben, Der Konzern 2003, 21; HEURUNG/KLÜBENSPIES, Ertragsteuerliche Organschaften im Lichte des BMF-Schreibens vom 26.8.2003, BB 2003, 2483; WASSERMEYER, Können organschaftliche Mehrabführungen Gewinnausschüttungen sein?, GmbHR 2003, 313; FLUTGRAF/FUCHS/STIFTER, Organschaftliche Mehrabführungen – Verfassungswidrige Rückwirkung der geplanten Dividendenbesteuerung, DB 2004, 2012; NAGEL/THIES, Steuerliche Behandlung der Schlussauflösung von organschaftlichen Ausgleichsposten bei Kapitalgesellschaften, GmbHR 2004, 35; REISS, Organschaftliche Ausgleichsposten unter dem Regime des Halbeinkünfteverfahrens – Ausgewählte Einzelfragen, StuB 2004, 812; DÖTSCH/PUNG, Organschaftliche Mehr- bzw. Minderabführungen mit vorvertraglicher Veranlassung: Die Übernahme der früheren Richtlinienregelung in das Gesetz, Der Konzern 2005, 37; KRINNINGER/HELM, Vororganschaftlich verursachte Mehr- und Minderabführungen – Die Neuregelung in § 14 Abs. 3 KStG, BB 2005, 1191; RÖDDER, Vororganschaftlich verursachte Mehrabführungen i.S. des § 14 Abs. 3 KStG n.F., DStR 2005, 217; SCHLOTTER, Teilwertabschreibung und Wertaufholung zwischen Steuerbilanz und Verfassungsrecht, Diss. Köln 2005; DRÜEN, Rechtsschutz gegen rückwirkende Gesetze – Eine Zwischenbilanz, StuW 2006, 358; GRUBE/BEHRENDT/HEEG, Vororganschaftlich verursachte Mehr- und Minderabführungen und die sog. Fußstapfentheorie im Umwandlungssteuerrecht (Teil 1 und 2), GmbHR 2006, 1026 und 1079; SCHUMANN/KEMPE, Vororganschaftliche Mehr-/Minderabführungen: Definitionsversuch und Analyse der Rechtsfolgen, FR 2006, 219; SEER/DRÜEN, Der rückwirkende Steuerzugriff auf private Veräußerungsgewinne bei hergestellten Gebäuden auf dem verfassungsrechtlichen Prüfstand – Die Reduktion des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 EStG als Beispiel für verfassungsgebotenen Rückwirkenschutz, FR 2006, 661; THIEL, Probleme beim Übergang vom Halbeinkünfteverfahren zur Organschaft – Mehr- und Minderabführungen nach § 14 Abs. 3 KStG, in KIRCHHOF/K. SCHMIDT/SCHÖN/VOGEL (Hrsg.), Steuer- und Gesellschaftsrecht zwischen Unternehmerfreiheit und Gemeinwohl, Festschrift für Arndt Raupach, Köln 2006, 543; DÖTSCH/WITT, Mehr- und Minderabführungen mit Verursachung in vororganschaftlicher Zeit: Ein weiterer Diskussionsbeitrag, Der Konzern 2007, 190; FROTSCHER, Organschaftliche Mehr- und Minderabführungen mit Verursachung in vertraglicher Zeit – Bildung und Auflösung steuerlicher Ausgleichsposten zur Organbeteiligung, Der Konzern 2007, 34; GLUTSCH/MEINING, Der passive Ausgleichsposten bei organschaftlichen Mehrabführungen, DB 2007, 308; KANZLER/NACKE, Steuerrecht aktuell – Spezial Steuergesetzgebung 2007/2008,

Herne 2008; KUSSMAUL/RICHTER, Ertragsteuerliche Organschaft: Entwicklungstendenzen bei der steuerlichen Berücksichtigung von Minder- und Mehrabführungen ohne und mit Bezug zur außerorganschaftlichen Zeit, BB 2007, 1256; WEBER-GRELLET, Erfolgsneutrale Auflösung eines passiven Ausgleichspostens – Anmerkungen zum BFH-Urteil vom 7.2.2007 – I R 5/05, StuB 2007, 623; BAREIS, Systembruch durch Ausgleichsposten nach § 14 Abs. 4 KStG?, FR 2008, 649; DÖTSCH, Minder- und Mehrabführungen mit Verursachung in organschaftlicher Zeit – Bildung und Auflösung steuerlicher Ausgleichsposten zur Organbeteiligung nach Inkrafttreten des § 14 Abs. 4 KStG i.d.F. des JStG 2008, Ubg 2008, 117; DÖTSCH/PUNG, Minder- und Mehrabführungen bei Organschaft – Zur Abgrenzung zwischen § 14 Abs. 3 und § 14 Abs. 4 KStG, Der Konzern 2008, 150; FUHRMANN/STRAHL, Änderungen im Unternehmensteuerrecht durch das JStG 2008, DStR 2008, 125; HAARMANN, Brennpunkte bei der Besteuerung der Kapitalgesellschaft, JbFfSt. 2008/2009, 253; HANS, Zweifelsfragen des UmwStG 2006 – Führt eine handelsrechtliche Mehrabführung zur Besteuerung des „Einbringungsgewinns I“?, BB 2008, 26; KOLBE, Mehr- oder Minderabführungen in organschaftlicher Zeit – Die Neuregelung des § 14 Abs. 4 KStG, StuB 2008, 293; LEY, Tarifbegünstigung für nicht entnommene Gewinne gemäß § 34a EStG – Eine erste Analyse ausgewählter Teile des im Entwurf vorliegenden BMF-Schreibens, Ubg 2008, 13; LOHMANN/HEERDT, Außerorganschaftlich verursachte Mehrabführungen nach formwechselnder Umwandlung, DB 2008, 1937; MEINING, Mehr- bzw. Minderabführungen in der körperschaftsteuerlichen Organschaft, Aachen 2008; NEUMANN/STIMPEL, Wesentliche Änderungen für Kapitalgesellschaften und deren Gesellschafter durch das JStG 2008, GmbHR 2008, 57; POHL, Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG in Organschaftsfällen, DB 2008, 84; REISS, Steuerliche Einkommenszurechnung, handelsrechtliche Gewinnabführung und steuerliche Ausgleichsposten im Rahmen der Organschaft – München locuta, causa finita?, Der Konzern 2008, 9; RÖDDER/STANGL, Einbringungsgewinn I: „Automatische“ schädliche Einlagenrückgewähr bei Organschaft?, Ubg 2008, 39; ROGALL, Thesaurierungsbegünstigung – Regelungslücken bei der Organschaft und der doppelstöckigen Personengesellschaft, DStR 2008, 429; STRAHL, Beratungsrelevante Aspekte rund um das JStG 2008, KÖSDI 2008, 15896; SUCHANEK/HERBST, Ausgleichsposten bei Organschaft nach dem JStG 2008: Unzulässige Rückbewirkung der Rechtsfolgen des § 14 Abs. 4 KStG durch die Anwendungsvorschrift, FR 2008, 112; WACKER, Notizen zur Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG, FR 2008, 605; VON FREEDEN/ROGALL, Organschaftliche Mehr- und Minderabführungen im Anwendungsbereich der Thesaurierungsbegünstigung des § 34a EStG, FR 2009, 785; FROTSCHER, Personengesellschaften im ertragsteuerlichen Organschaftsverbund, Ubg 2009, 426; HEERDT, Die steuerliche Behandlung von Mehrabführungen im Rahmen eines Upstream-Mergers auf eine Organgesellschaft, DStR 2009, 938; HEURUNG/SEIDEL, Ausgleichspostenmethode bei Organverlusten und mittelbarer Organschaft, Der Konzern 2009, 400; LANG, Ausgleichsposten für Mehr-/Minderabführungen in organschaftlicher Zeit, NWB 2009, 118; MEINING, Mehrabführungen anlässlich der Verschmelzung einer Tochtergesellschaft auf ihre Mutterorgangesellschaft, BB 2009, 1444; PREISSER/PUNG, Die Besteuerung der Personen- und Kapitalgesellschaften, Weil in Schönbuch 2009; SCHUMACHER, Mehr- und Minderabführungen i.S.d. § 14 Abs. 3 und 4 KStG im Rahmen von Umwandlungen, in SPINDLER/TIPKE/RÖDDER (Hrsg.), Steuerzentrierte Rechtsberatung, Festschrift für Harald Schaumburg, Köln 2009, 477; SEDEMUND, Ungelöste Fragen bei vor- und innerorganschaftlichen Mehr- und Minderabführungen, DB 2010, 1255; BREIER, Mehr- und Minderabführungen in der Organschaft, Der Konzern 2011, 11 und 84; VON FREEDEN, Minder- und Mehrabführungen nach § 14 Abs. 4, § 27 Abs. 6 KStG – Ausgleichspostenlösung und Einlagelösung, Peter Lang, Frankfurt am Main 2011; MÜLLER/STÖCKER, Die Organschaft, Herne, 8. Aufl. 2011; PRINZ, Organschaftliche Ausgleichsposten – eine ärgerliche Steuerfalle, DB 2011, Heft 12, M1; BAREIS, Zur Systematik der Ausgleichsposten bei körperschaftsteuerlicher Organschaft, FR 2012, 937; DÖTSCH, Umwandlung und Organschaft nach dem UmwSt-Erlass 2011, GmbHR 2012, 175; LOHMANN/HEERDT, Die Regelungen zu vororganschaftlich und organschaftlich verursachten Mehrabführungen im neuen Umwandlungssteuererlass, Ubg 2012, 91; MISCHKE/RECNIK, Bilanzielle Behandlung organschaftlicher Ausgleichsposten bei Auf- und Abstockungen der Organbeteiligung, BB 2012, 1015; SUCHANEK/SCHAAF/HANNWEBER, Organschaftliche Ausgleichsposten bei Umwandlungen am Beispiel der Verschmelzung, Ubg 2012, 223; ARBEITSGEMEINSCHAFT DER FACHANWÄLTE FÜR STEUERRECHT E.V., Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 2012/2013, Herne 2013;

GOSCH, Verrechenbare Verluste der Organgesellschaft: kein passiver Ausgleichsposten für Mehrabführungen – kein EK-Charakter des aktiven Ausgleichspostens, BFH/PR 2013, 53; HEURUNG/MÜLLER-THOMCZIK, Der organschaftliche Ausgleichsposten im Umwandlungsfall, StB 2013, 111; HÖTZEL, Vor- und innerorganschaftlich verursachte Mehr- und Minderabführungen, JbFfSt. 2012/2013, 137; SUCHANEK/JANSEN/HESSE, Organschaftliche Ausgleichsposten – Geht der Streit zwischen BFH und Finanzverwaltung weiter?, Ubg 2013, 280; TIEDE, Organschaftliche Ausgleichsposten nur bei einkommenserheblichen Abweichungen von Handels- und Steuerbilanz, StuB 2013, 93; TRAUTMANN/FALLER, Mehr- und Minderabführungen in der Organschaft nur bei einkommenserheblichen Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz, DStR 2013, 293; WAGNER/LIEKENBROCK, Organschaft und Ausschluss der doppelten Verlustberücksichtigung im In- und Ausland nach § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG n.F., Ubg 2013, 133.

## I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 4

### 1. Grundinformation zu Abs. 4

341

**Gesetzeszweck:** Abs. 4 liegt das Ziel der Verwirklichung des Grundsatzes der Einmalbesteuerung zugrunde. Nach dem Grundsatz der Einmalbesteuerung muss eine Doppel- und Nichtbesteuerung von Organkreiseinkommen vermieden werden (BFH v. 7.2.2007 – I R 5/05, BStBl. II 2007, 796; R 63 Abs. 1 Satz 3 KStR 2004; DANELING in BLÜMICH, § 14 Rn. 9; ERLE/HEURUNG in ERLE/SAUTER, § 14 Rn. 421; OLBING in STRECK, § 14 Rn. 140). Das Organkreiseinkommen umfasst nach ganz herrschender Auffassung auch den Gewinn oder Verlust des Organträgers aus einer Veräußerung der Organbeteiligung (BTDrucks. 16/7036, 20; BFH v. 29.10.2008 – I R 31/08, BFH/NV 2009, 79, 791; LANG, NWB 2009, 118; MÜLLER-GATERMANN, FS Ritter, 1997, 457 [468]; NEUMANN in GOSCH, § 14 Rn. 447; REISS, StuB 2004, 812; SCHRÖDER, StBp. 1975, 149; THIEL, BB 1960, 735; VOSS, DStR 1971, 402; WASSERMEYER, GmbHR 2003, 313; aA KOLBE, StuB 2008, 293). Da die Ermittlung des abzuführenden handelsrechtl. Gewinns der Organgesellschaft nicht nach denselben Regeln erfolgt wie die Ermittlung des StBil-Gewinns und des Einkommens, kann es zu Abweichungen zwischen der Höhe des abzuführenden Gewinns, des StBil-Gewinns und/oder des Einkommens der Organgesellschaft kommen. Eine solche Abweichung könnte – ohne „Gegenmaßnahme“ – zu einer Doppel- oder Nichtbesteuerung von Organkreiseinkommen führen, in diesem Fall läge eine Verletzung des Grundsatzes der Einmalbesteuerung vor.

**Beispiel:** Verstoß gegen Grundsatz der Einmalbesteuerung: Der Verkehrswert und der Buchwert der Beteiligung des OT an OG betragen jeweils 10. Der Jahresüberschuss der OG für Jahr 1 beträgt 100. Die Gesellschaft bildet eine Gewinnrücklage iHv. 30, der abgeführte Gewinn beträgt 70. Der Verkehrswert der OG-Beteiligung beträgt nach Gewinnabführung 40 (ursprünglicher Verkehrswert 10 zzgl. nicht abgeführten Vermögens 30). Das Einkommen der OG (100) wird dem OT nach § 14 Abs. 1 Satz 1 im Jahr 1 zugerechnet und besteuert.

Im Jahr 2 veräußert OT die OG-Beteiligung für 40. Der Veräußerungsgewinn iHv. 30 (Veräußerungserlös 40 ./. Buchwert 10) unterliegt im Jahr 2 einer Besteuerung (nach Teileinkünfteverfahren oder § 8b). Obwohl das Einkommen des Organkreises nur 100 beträgt (Gewinn der OG für Jahr 1) wird insgesamt ein Betrag iHv. 130 bei der Besteuerung berücksichtigt. Dies führt dazu, dass das Organkreiseinkommen (100) anteilig doppelt besteuert wird.

Um im Fall der betragsmäßigen Abweichung zwischen abgeführtem Gewinn und stl. Ergebnis eine Doppel- oder Nichtbesteuerung zu vermeiden, war nach Auffassung der FinVerw. im Zeitpunkt der Abweichung ein Ausgleichsposten

zu bilden (FinMin. Ba.-Württ., BStBl. II 1961, 79 Nr. 3; R 63 KStR 2004; vgl. die Überlegungen von THIEL als „Erfinder“ der Ausgleichspostenlösung, BB 1960, 735 und StbJb. 1961/62, 199 [204]). Nach dieser Ausgleichspostenlösung war ein Ausgleichsposten bei Veräußerung der Organbeteiligung einkommenswirksam aufzulösen, so dass es zu einer Einkommenskorrektur kam (zur Systematik der Ausgleichspostenlösung BAREIS, FR 2012, 937; BREIER, Der Konzern 2011, 11).

**Beispiel:** Ausgleichspostenlösung: Der Verkehrswert und der Buchwert der Beteiligung des OT an OG betragen jeweils 10. Der Jahresüberschuss der OG für Jahr 1 beträgt 100. Die Gesellschaft bildet eine Gewinnrücklage iHv. 30, der abgeführte Gewinn beträgt 70. Der Verkehrswert der OG-Beteiligung beträgt nach Gewinnabführung 40 (ursprünglicher Verkehrswert 10 zzgl. nicht abgeführten Vermögens 30). Der Organträger bildet (innerhalb oder außerhalb seiner StBil.) einkommensneutral einen aktiven Ausgleichsposten iHv. 10. Der Buchwert der Organbeteiligung (10) zzgl. des aktiven Ausgleichspostens (30) beträgt 40. Das Einkommen der OG (100) wird dem OT nach § 14 Abs. 1 Satz 1 zugerechnet und besteuert.

Im Jahr 2 veräußert OT die OG-Beteiligung für 40. OT löst den Ausgleichsposten im Rahmen der Ermittlung des Veräußerungsgewinns einkommenswirksam auf: Veräußerungserlös 40 ./. Buchwert 10 ./. Ausgleichsposten 30 = Gewinn 0. Im Ergebnis ist das Einkommen des Organkreises (Gewinn der OG für Jahr 1 = Organkreiseinkommen 100) einmal besteuert worden. Eine Doppel- oder Nichtbesteuerung von Organkreiseinkommen ist durch die Ausgleichspostenlösung vermieden worden.

Die Ausgleichspostenlösung der FinVerw. war über Jahrzehnte lediglich in Erlassen und Richtlinien geregelt. Im Jahr 2007 hatte der BFH die Frage zu entscheiden, ob der Ertrag aus der Auflösung eines passiven Ausgleichspostens Gegenstand einer Besteuerung sein kann (BFH v. 7.2.2007 – I R 5/05, BStBl. II 2007, 796; Nichtanwendung durch Verwaltung, BMF v. 5.10.2007, BStBl. I 2007, 743). Das Gericht lehnte die Besteuerung eines Gewinns aus der Auflösung des Ausgleichspostens mangels gesetzlicher Grundlage ab (Art. 20 Abs. 3 GG). Die in den Verwaltungsanweisungen geregelte Ausgleichspostenlösung war in wesentlichen Teilen nicht mehr durchsetzbar. Der Gesetzgeber reagierte auf die Entscheidung des BFH mit einer Übernahme der Ausgleichspostenlösung in das KStG. Durch das JStG 2008 wurde Abs. 4 eingefügt. Die Vorschrift entspricht inhaltlich im Wesentlichen der in den Verwaltungsanweisungen geregelten Ausgleichspostenlösung (R 63 KStR 2004). Ein Vorschlag der Fachebenen von Bund und Ländern, auf die Bildung von besonderen Ausgleichsposten zu verzichten und stattdessen eine Mehr- oder Minderabführung wie eine Einlagenrückgewähr der Organgesellschaft bzw. wie eine Einlage des Organträgers zu behandeln, wurde nicht umgesetzt (DÖRSCH in DJPW, § 14 Rn. 475; von FREEDEN, Minder- und Mehrabführungen nach § 14 Abs. 4, § 27 Abs. 6 KStG – Ausgleichspostenlösung und Einlagelösung, 2011; krit. PRINZ, DB 2011, Nr. 12, M1).

**Technik des Abs. 4:** Abs. 4 liegt die Überlegung zugrunde, den Betrag einer Minderabführung iSd. Vorschrift auf Ebene des Organträgers als eine (verdeckte) Einlage des Organträgers in die Organgesellschaft zu behandeln (Bildung eines aktiven Ausgleichspostens zum Buchwert der Organbeteiligung in der StBil. des Organträgers). Entsprechend wird der Betrag einer Mehrabführung iSd. Abs. 4 im Grundsatz als Einlagenrückgewähr der Organgesellschaft behandelt (Bildung eines passiven Ausgleichspostens zum Buchwert der Organbeteiligung in der StBil. des Organträgers). Eine innerorganschaftliche Mehrabführung erfüllt allerdings nicht den Tatbestand der Einlagenrückgewähr (§ 27 Abs. 1 Satz 3); ebenso wenig erfüllt eine innerorganschaftliche Minderabführung den

Tatbestand der Einlage (§ 4 Abs. 1 Satz 8 EStG). Abs. 4 regelt die Rechtsfolgen einer Mehr- oder Minderabführung iSd. Vorschrift für die Ebene des Organträgers abschließend. Das Vorliegen einer Mehr- oder Minderabführung iSd. Abs. 4 wirkt sich nicht auf die Einkommensermittlung bei der Organgesellschaft aus (zB keine Einkommenskorrektur). Die Auswirkungen einer Mehr- oder Minderabführung auf das stl. Einlagekonto der Organgesellschaft sind in § 27 Abs. 6 geregelt.

**Tatbestände des Abs. 4:** Die Vorschrift umfasst zwei Tatbestände. Der erste Tatbestand, das Vorliegen einer Mehr- oder Minderabführung mit Ursache in organschaftlicher Zeit, wird in Satz 1 geregelt (s. Anm. 350). Eine Anwendung von Satz 1 setzt voraus, dass im Zeitpunkt der Mehr- oder Minderabführung eine Organschaft nach §§ 14 ff. zwischen dem Organträger und der Organgesellschaft besteht. Bei der Auslegung dieses Tatbestands ist das in Satz 6 beschriebene Regelbeispiel zu berücksichtigen (s. Anm. 361). Rechtsfolge ist die einkommensneutrale Bildung eines passiven oder aktiven Ausgleichspostens in der StBil. des Organträgers (s. Anm. 352). Der Posten ist in Höhe des Betrags der Mehr- oder Minderabführung zu bilden, der dem Verhältnis der Beteiligung des Organträgers am Nennkapital der Organgesellschaft entspricht (s. Anm. 353). Besteht bei Postenbildung bereits ein aktiver oder passiver Ausgleichsposten, ist der bestehende Posten uE zu erhöhen oder zu mindern (s. Anm. 352). Ein Sachverhalt, der die Tatbestandsvoraussetzungen des Satzes 1 erfüllt, hat stets auch eine Anwendung von § 27 Abs. 6 zur Folge (Minderung oder Erhöhung des stl. Einlagekontos der Organgesellschaft).

Der zweite Tatbestand des Abs. 4, die Veräußerung der Beteiligung an der Organgesellschaft (s. Anm. 355) oder das Vorliegen einer veräußerungsgleichen Transaktion (s. Anm. 360), ist in den Sätzen 2 bis 5 geregelt. Eine Anwendung der Sätze 2 bis 5 setzt nicht das Bestehen einer Organschaft voraus. Rechtsfolge ist die Auflösung des aktiven oder passiven Ausgleichspostens, der zu der transaktionsgegenständlichen Organbeteiligung besteht (s. Anm. 356). Die Auflösung des Postens erfolgt einkommenswirksam (s. Anm. 358). In Abhängigkeit von der Rechtsform des Organträgers ist § 3 Nr. 40, § 3c Abs. 2 oder § 8b auf die Einkommenserhöhung oder -minderung anzuwenden (s. Anm. 359). Eine einkommensneutrale Auflösung eines Ausgleichspostens sieht Abs. 4 nicht vor.

**Verfahrensfragen:** Die Rechtsfolgen des Abs. 4 wirken sich verfahrensrechtlich bei der Steuerfestsetzung des Organträgers aus, Rechtsmittel hat deshalb der Organträger einzulegen. Wenn der Organträger eine PersGes. ist, ist die Bildung und Auflösung von Ausgleichsposten Gegenstand der einheitlich und gesonderten Gewinnfeststellung. Die Feststellung des Bestands des stl. Einlagekontos der Organgesellschaft (§ 27 Abs. 2 Satz 1) infolge einer streitbehafteten Mehr- oder Minderabführung (§ 27 Abs. 6) ist dagegen von der Organgesellschaft durch Rechtsmittel anzugreifen.

## 2. Bedeutung der Vorschrift

342

In der Steuerpraxis kommt es bei Bestehen einer Organschaft (fast) immer auch zur Entstehung von Mehr- oder Minderabführungen. Abs. 4 hat deshalb (wie Abs. 3) erhebliche praktische Bedeutung. Dabei hat das Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften v. 7.12.2006 (SEStEG, BGBl. I 2006, 2782) die Bedeutung der Vorschrift noch erhöht. Durch das SEStEG ist der

Maßgeblichkeitsgrundsatz im Bereich des UmwStG weggefallen. Dies dürfte zu einer Zunahme innerorganschaftlicher Mehrabführungen mit umwandlungsrechtl. Ursache führen (BOSCH in PREISSER/PUNG, Die Besteuerung der Personen- und Kapitalgesellschaften, 2009, C VI. Rn. 253 aE; HANS, BB 2008, 26; DÖTSCH, Ubg 2008, 117; FROTSCHER, Ubg 2009, 426; KOLBE, StuB 2008, 293 [294 Fn. 13]; LANG, NWB 2009, 118; SCHUMACHER, FS Schaumburg, 2009, 477 [491]). Weiterhin dürfte das Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts v. 25.5.2009 (BilMoG, BGBl. I 2009, 1102) die Anzahl von Mehr- und Minderabführungen erhöht haben, da aufgrund der Abschaffung der umgekehrten Maßgeblichkeit durch das BilMoG Abweichungen zwischen Handels- und StBil. zunehmen werden. Darüber hinaus hat die Erweiterung der Abführungssperre nach § 301 AktG zu einer Zunahme von Minderabführungen geführt.

### 343 3. Zeitlicher Anwendungsbereich

**Zeitliche Geltung nach § 34 Abs. 9 Nr. 5:** Abs. 4 wurde durch das JStG 2008 v. 20.12.2007 (verkündet am 28.12.2007) in das KStG eingefügt (BGBl. I 2007, 3150). Nach § 34 Abs. 9 Nr. 5 ist die Vorschrift auch für VZ vor 2008 anzuwenden. Danach soll Abs. 4 eine gesetzliche Grundlage (Art. 20 Abs. 3 GG) für eine Besteuerung des Ergebnisses aus der Auflösung eines passiven Ausgleichspostens auch für Wj. vor 2008 darstellen. Bei Zugrundelegung der VZ-Rspr. des BVerfG dürfte diese Regelung für VZ vor 2007 in bestimmten Fallgruppen ein Verstoß gegen das Rückwirkungsverbot sein.

**Verfassungsmäßigkeit:** Nach § 34 Abs. 9 Nr. 5 ist Abs. 4 auch für VZ vor 2008 anzuwenden. Unter Berücksichtigung der VZ-Rspr. des BVerfG dürfte diese Regelung ein Verstoß gegen das Rückwirkungsverbot sein. Folgende Fallgruppen sind zu unterscheiden:

► *Auflösung passiver Ausgleichsposten vor dem Jahr 2007:* Nach eA ist eine Anwendung von Abs. 4 für Veranlagungszeiträume vor dem Jahr 2007 kein Verstoß gegen das Rückwirkungsverbot (BTDrucks. 16/7036, 20; BAREIS, FR 2008, 649 [658]; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 305; offen gelassen von REISS, Der Konzern 2008, 9). Abs. 4 sei lediglich eine klarstellende gesetzliche Festbeschreibung der Grundsätze zur Bildung und Auflösung von Ausgleichsposten. Aufgrund der langjährigen, gefestigten und anerkannten Übung habe sich eine gewohnheitsrechtl. Situation bei der Besteuerung der Ausgleichsposten entwickelt (abl. WEBER-GRELLET, StuB 2007, 623). Es sei erkennbar, dass der Gesetzgeber sich die Verwaltungsgrundsätze zu eigen gemacht habe und bei seinen Steuerreformgesetzen von einer Geltung dieser Grundsätze ausgegangen sei. Der Gesetzgeber gehe davon aus, dass Abs. 4 eine bestehende Rechtslage lediglich klarstelle und nicht eine neue Rechtslage schaffe. Diese Überlegung könne darauf gestützt werden, dass von verfassungsrechtl. Relevanz nur solche Gesetze seien, die die bisherige Rechtslage in belastender Weise verändern würden. Der BFH habe in anderem Zusammenhang (BFH v. 22.7.1986 – VIII R 93/85, BStBl. II 1986, 845 [847]) entschieden, dass solche Gesetze nicht belastend seien, die lediglich eine bisher schon praktizierte Rechtsüberzeugung festschreiben oder eine bisher bestehende Rechtslage klarstellen würden. Unter Berücksichtigung der Historie der Ausgleichsposten und der bestehenden Verwaltungsanweisungen habe in der Vergangenheit zu keinem Zeitpunkt die Situation bestanden, dass die Unternehmen sich auf eine rechtl. Beurteilung hätten verlassen können, wie sie in dem entschiedenen Einzelfall durch BFH v. 7.2.2007 (BFH v.

7.2.2007 – I R 5/05, BStBl. II 2007, 796) getroffen worden sei. Abs. 4 habe lediglich klarstellenden Charakter, es sei weder eine Rückwirkung noch eine Rückbewirkung oder Rückanknüpfung zu erkennen. Nach einer aA liegt ein Verstoß gegen das Rückwirkungsverbot vor (FUHRMANN/STRAHL, DStR 2008, 125; GLUTSCH/MEINING, DB 2007, 308; GOSCH, BFH/PR 2013, 53; KOLBE, StuB 2008, 293; NEUMANN in GOSCH, § 14 Rn. 446; STRAHL, KÖSDI 2008, 15896; SUCHANEK/HERBST, FR 2008, 112; TIEDE, StuB 2013, 93; wohl auch HAARMANN, JbFfSt. 2008/2009, 253 [257]; kritisch auch NEUMANN/STIMPEL, GmbHR 2008, 57; TELLER in KANZLER/NACKE, Steuergesetzgebung 2007/2008, 2008, 258; offen gelassen von REISS, Der Konzern 2008, 9). Dieser Auffassung ist zuzustimmen. Danach handelt es sich um eine unzulässige echte Rückwirkung, da durch die Neuregelung in Sachverhalte eingegriffen wird, die in der Vergangenheit liegen und bereits abgeschlossen sind. Der Gesetzgeber verkennt, dass in der Zeit vor Inkrafttreten des Abs. 4 für die einkommenswirksame Auflösung von passiven Ausgleichsposten keine Rechtsgrundlage existierte. Beim StRecht handelt es sich um Eingriffsrecht, für das die Verfassungsanforderungen in Art. 20 Abs. 3 GG niedergelegt sind, insoweit können Verwaltungsrichtlinien eine fehlende Rechtsgrundlage nicht ersetzen. Insbesondere sind weder der Grundsatz der Einmalbesteuerung noch Gewohnheitsrecht eine Rechtsgrundlage für eine einkommenswirksame Auflösung von passiven Ausgleichsposten. Ein Grund, der ausnahmsweise eine rückwirkende Anwendung von Abs. 4 rechtfertigen würde, ist nicht ersichtlich. Die Rechtslage vor Inkrafttreten des Abs. 4 war weder verworren noch unklar, ein Verstoß gegen das Rückwirkungsverbot ist insoweit nicht gerechtfertigt.

► *Auflösung aktiver Ausgleichsposten vor dem Jahr 2007:* Gegen die Anwendung von Abs. 4 bei einer Auflösung von aktiven Ausgleichsposten bei der Veräußerung der Organbeteiligung vor dem Jahr 2007 bestehen nach – soweit ersichtlich – einheitlicher Auffassung in der Literatur keine Bedenken (FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 305; KOLBE, StuB 2008, 293; REISS, Der Konzern 2008, 9). Die Auflösung aktiver Ausgleichsposten mindere den Gewinn des Organträgers, der Stpfl. sei begünstigt. Da es sich insoweit um eine begünstigende Regelung handle, stehe das verfassungsrechtl. Rückwirkungsverbot dem nicht entgegen.

► *Auflösung eines vor dem Jahr 2007 gebildeten passiven Ausgleichspostens im Jahr 2007 oder später:* In der Literatur wird die Frage aufgeworfen, ob ein Verstoß gegen das verfassungsrechtl. Rückwirkungsverbot vorliegt, wenn ein passiver Ausgleichsposten zwar vor Verkündung des Abs. 4 gebildet wurde, seine Auflösung jedoch nach Verkündung des Gesetzes erfolgt (krit. SUCHANEK/HERBST, FR 2008, 112 [115 Fn. 34]). Dies ist uE nicht der Fall. Die Fallgruppe ist dadurch gekennzeichnet, dass zwar künftige Ereignisse zur Grundlage der Besteuerung gemacht werden, angeknüpft wird jedoch an Gegebenheiten, die vor dem Jahr 2007 angelegt wurden (vgl. SCHLOTTER, Teilwertabschreibung und Wertaufholung zwischen Steuerbilanz und Verfassungsrecht, 2005, 353). Es handelt sich um einen gestreckten Steuertatbestand, dessen Verwirklichung mit Bildung des passiven Ausgleichspostens begann und mit dessen Auflösung endet. Es stellt sich die Frage, ob es sich hierbei um eine echte oder unechte Rückwirkung handelt. Bei der Abgrenzung der Rückbewirkung von Rechtsfolgen von der tatbestandlichen Rückanknüpfung führt allein der Umstand, dass eine oder mehrere Dispositionen in der Vergangenheit liegen, nicht zur Annahme einer Rückbewirkung von Rechtsfolgen, wenn das Geschehene noch nicht abgeschlossen ist (BVerfG v. 7.7.1964 – 2 BvL 22/63, BVerfGE 18, 135 [143];

v. 5.2.2002 – 2 BvR 305, 348/93, BVerfGE 105, 17 [37]). Dies gilt ungeachtet eines in der Vergangenheit liegenden Anknüpfungspunkts auch bei Begründung einer StPflcht (BVerfG v. 8.3.1983 – 2 BvL 27/81, BVerfGE 63, 312 [328]). Eine Rückbewirkung von Rechtsfolgen ist nur gegeben, wenn ein neues Gesetz in Sachverhalte eingreift, die vor der Gesetzesverkündung abgeschlossen waren und die Sachverhalte die Voraussetzungen eines bisher geltenden Tatbestands erfüllten. Für diese Annahme fördert das BVerfG bei Steuergesetzen, dass die Steuer im Zeitpunkt der Verkündung des Gesetzes bereits entstanden ist. Die Bildung eines passiven Ausgleichspostens vor dem Jahr 2007 ist ein Sachverhalt, der zum Zeitpunkt der Gesetzesänderung weder tatsächlich noch rechtl. abgeschlossen war (offener Sachverhalt und somit eine im Grundsatz zulässige unechte Rückwirkung). Nach der neueren Rspr. ist auch bei der unechten Rückwirkung in jedem Einzelfall zu prüfen, inwieweit und mit welchem Gewicht das Vertrauen in die bestehende Rechtslage schützenswert ist und ob die öffentlichen Belange, die eine nachteilige Änderung rechtfertigen, dieses Vertrauen überwiegen (BVerfG v. 5.2.2002 – 2 BvR 305/93, BVerfGE 105, 17, 37; BFH v. 16.12.2003 – IX R 46/02, BStBl. II 2004, 284; DRÜEN, StuW 2006, 358; SEER/DRÜEN, FR 2006, 661). Grundsätzlich muss der Stpfl. sich jedoch darauf einstellen, dass die Gesetzesordnung in einem stetigen Wandel begriffen ist und es daher ein Vertrauen in eine unabänderliche Gesetzeslage nicht geben kann (SCHLOTTER, Teilwertabschreibung und Wertaufholung zwischen Steuerbilanz und Verfassungsrecht, 2005, 355).

#### 344 4. Verhältnis zu anderen Vorschriften

§ 27 Abs. 6: Die Vorschrift regelt die Rechtsfolge einer Mehr- oder Minderabführung, die ihre Ursache in organschaftlicher Zeit hat, für die Organgesellschaft. Nach § 27 Abs. 6 ist das stl. Einlagekonto der Organgesellschaft in diesem Fall zu mindern oder zu erhöhen. Der Tatbestand von § 27 Abs. 6 und von Abs. 4 Satz 1 ist identisch, so dass beide Vorschriften stets gleichzeitig anzuwenden sind.

§ 34a EStG: Nach § 34a EStG können auf Antrag des Stpfl. die Einkünfte von Einzelunternehmen und PersGes. (natürliche Personen als Mitunternehmer) stl. wie die Einkünfte einer KapGes. belastet werden. § 34a EStG findet auch auf Einzelunternehmen und PersGes. Anwendung, die Organträger iSd. § 14 Abs. 1 Satz 1 sind. Der nach § 4 Abs. 1 Satz 1 oder § 5 EStG ermittelte Gewinn der PersGes. umfasst auch „Ergebnisse aus Ergebnisabführungsverträgen in Organschaftsfällen“ (BMF v. 11.8.2008, BStBl. I 2008, 838 – Tz. 11). Geht man davon aus, dass sich die Bildung eines Ausgleichspostens auf den StBil-Gewinn des Organträgers auswirkt, dürfte eine Mehr- oder Minderabführung iSd. Abs. 4 bei der Bestimmung des nicht entnommenen Gewinns iSd. § 34a Abs. 2 EStG zu berücksichtigen sein (DÖRFLER in LBP, § 34a Rn. 87; ERLE/HEURUNG in ERLE/SAUTER, § 14 Rn. 601; LEY, Ubg 2008, 13; POHL, DB 2008, 84; ROGALL, DSr 2008, 429; VON FREEDEN/ROGALL, FR 2009, 785; WACKER, FR 2008, 605; WACKER in SCHMIDT, § 34a EStG Rn. 35 aE).

**Vorschriften des UmwStG:** Das UmwStG enthält keine Regelungen zur stl. Behandlung von Mehr- und Minderabführungen iSd. Abs. 4 oder zur Auflösung von Ausgleichsposten. Einzige Rechtsgrundlage für die Bildung und Auflösung eines Ausgleichspostens ist Abs. 4. Eine Umwandlungsmaßnahme kann allerdings eine Mehr- oder Minderabführung nach Abs. 4 Satz 1 auslösen, so dass

ein Ausgleichsposten zu bilden ist (zB BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314 – Tz. Org. 28). Weiterhin kann die Umwandlung eines Betriebs bzw. einer Gesellschaft, bei der ein Ausgleichsposten iSd. Abs. 4 besteht (Organträger oder ehemaliger Organträger), und die Umwandlung der KapGes., zu deren Beteiligung der Ausgleichsposten gebildet worden ist (Organgesellschaft oder ehemalige Organgesellschaft), zur einkommenswirksamen Auflösung des Ausgleichspostens führen. Die FinVerw. regelt im UmwStErlass an zahlreichen Stellen ihre Auffassung zum Zusammenwirken zwischen UmwStG und Abs. 4 (s. Anm. 355).

**Vorschriften des BewG:** Nach § 95 Abs. 1 Satz 2 BewG aF waren organschaftliche Ausgleichsposten für Bewertungszwecke nicht anzusetzen (R 114 Abs. 2 Satz 5 Nr. 1 ErbStR 2003). Dieser Regelung lag der Gedanke zugrunde, dass der Ausgleichsposten einen Korrekturposten zum Buchwert der Organbeteiligung darstellt. Da die Beteiligung für Bewertungszwecke mit dem gemeinen Wert (und nicht mit dem steuerbilanziellen Buchwert) anzusetzen war, konnte ein Ausgleichsposten als Korrekturposten zum Buchwert nicht angesetzt werden (CHRISTOFFEL, GmbHR 1997, 517; DÖTSCH in GÜRSCHING/STENGER, § 95 [ab 1993] Anm. 123.12; HALACZINSKY, NWB Fach 9, 2553 [2558]; KREUTZIGER in KLS, § 95 Rn. 40; TESS, BB 1992, 1692). v. 24.12.2008, BGBl. I 2008, 3018), da die Bewertung eines Betriebs bzw. einer Mitunternehmerschaft seit 1.1.2009 nach dem Ertragswertverfahren erfolgt und Ausgleichsposten insoweit keine Rolle spielen (WÄLZHOLZ in VISKORF/KNOBEL/SCHUCK, § 95 BewG Rn. 22). Die FinVerw. geht zumindest für bewertungs- und erbschaftsl. Zwecke weiterhin davon aus, dass Ausgleichsposten iSd. Abs. 4 Bestandteil des BV sind und Eigenkapitalcharakter haben (R B 11.3 Abs. 4 und R B 103.1 Abs. 2 ErbStR 2011).

Einstweilen frei.

345–349

## II. Erläuterung der Tatbestandsmerkmale und Rechtsfolgen von Abs. 4

### 1. Bildung besonderer Ausgleichsposten bei Vorliegen einer Mehr- oder Minderabführung mit Ursache in organschaftlicher Zeit (Satz 1)

#### a) Mehr- oder Minderabführung, die ihre Ursache in organschaftlicher Zeit hat

##### aa) Mehrabführung und Minderabführung

350

**Abweichung zwischen abgeführtem Gewinn und Steuerbilanzgewinn:** Satz 1 setzt das Bestehen einer Organschaft und das Vorliegen einer Mehr- oder Minderabführung voraus. Die Merkmale Mehrabführung und Minderabführung sind gesetzlich nicht definiert. Ob eine Mehr- oder Minderabführung iSd. Abs. 4 vorliegt, ist unter Berücksichtigung des Regelbeispiels in Satz 6 (Vorliegen einer Abweichung zwischen abgeführtem Gewinn und StBil.-Gewinn) und des Zwecks der Vorschrift, eine Doppel- oder Nichtbesteuerung von Einkommen im Organkreis zu vermeiden, zu bestimmen (vgl. BFH v. 29.8.2012 – I R 65/11, BStBl. II 2013, 555). Nach dem Regelbeispiel in Satz 6 (s. Anm. 361) liegt eine Mehr- oder Minderabführung iSd. Satzes 1 insbes. vor, wenn der von der Organgesellschaft an den Organträger abgeführte Gewinn von dem StBil.-Gewinn der Organgesellschaft abweicht und diese Abweichung in organschaftlicher Zeit verursacht ist. Dabei ist auf den StBil.-Gewinn vor Gewinnabführung abzustellen (FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 799). Eine Mehrabführung liegt

danach vor, wenn der abgeführte Gewinn aufgrund einer Transaktion den StBil.-Gewinn übersteigt. Eine Minderabführung liegt vor, wenn der abgeführte Gewinn der Organgesellschaft den StBil.-Gewinn unterschreitet.

**Beispiel:** Minderabführung: Der Handels- und StBil.-Gewinn der OG beträgt (vor Rückstellungsbildung) 100. OG bildet in ihrer HBil. eine Drohverlustrückstellung iHv. 10 (HBil.-Gewinn nach Rückstellungsbildung: 90). Nach § 5 Abs. 4a Satz 1 EStG ist die Bildung einer Drohverlustrückstellung in der StBil. nicht zulässig (StBil.-Gewinn: 100). OG führt ihren HBil.-Gewinn (90) an OT ab. Es liegt eine Minderabführung iHv. 10 vor (HBil.-Gewinn 90 < StBil.-Gewinn vor Gewinnabführung 100).

Der abgeführte Gewinn der Organgesellschaft entspricht idR dem Jahresüberschuss der Organgesellschaft, der nach handelsrechtl. Regelungen zu ermitteln ist. Dies ist aber nicht zwingend. Bildet die Organgesellschaft aus ihrem Jahresüberschuss zB eine Rücklage (unter Beachtung von § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4), weichen abgeführter Gewinn und handelsrechtl. Jahresüberschuss voneinander ab. In diesem Fall liegt eine Minderabführung nach Abs. 4 vor, da der abgeführte Gewinn kleiner ist als der StBil.-Gewinn vor Gewinnabführung. Eine Mehr- oder Minderabführung kann auch vorliegen, wenn die Organgesellschaft einen Handels- und/oder StBil.-Verlust erleidet (s. Anm. 350).

**Zeitpunkt der Mehr- oder Minderabführung:** Der Zeitpunkt des Vorliegens einer Mehr- oder Minderabführung ist in Abs. 4 nicht geregelt. Das Vorliegen einer Mehr- oder Minderabführung knüpft an die Bezugsgrößen abgeführter Gewinn und StBil.-Gewinn an. Somit liegt eine Mehr- oder Minderabführung uE im Zeitpunkt der Entstehung der Gewinnabführungsverpflichtung und des StBil.-Gewinns vor. Dies ist bei einem kalenderjährgleichen Wj. der 31.12. Dies folgt auch aus der Korrespondenzvorschrift des § 27 Abs. 6 KStG, wonach Mehr- und Minderabführungen das stl. Einlagekonto der Organgesellschaft mindern oder erhöhen. Der Bestand des Einlagekontos ist zum Schluss eines Wj. auszuweisen (§ 27 Abs. 1 Satz 1). Eine unterjährige buchhalterische Erfassung eines Geschäftsvorfalles löst deshalb keine Mehr- oder Minderabführung aus, wenn bis zum Ende des Wj. eine gegenläufige Buchung (oder ein Storno) erfolgt.

**Technik der Einkommensermittlung als ausschließliche Ursache einer Abweichung zwischen abgeführtem Gewinn und Steuerbilanzgewinn:** Nach der Rspr. des BFH liegt trotz Abweichung zwischen abgeführtem Gewinn und StBil.-Gewinn keine Mehrabführung vor, wenn die Abweichung zwischen abgeführtem Gewinn und StBil.-Gewinn nur auf der Technik der Einkommensermittlung beruht (BFH v. 29.8.2012 – I R 65/11, BStBl. II 2013, 555; BMF v. 15.7.2013, BStBl. I 2013, 921). Dies ist der Fall, wenn der auf eine Organgesellschaft entfallende nur verrechenbare Verlust aus der Kommanditbeteiligung an einer (inländ.) PersGes. aufgrund außerbilanzieller Hinzurechnung nach § 15a EStG neutralisiert wird und damit das dem Organträger zuzurechnende Einkommen nicht mindert. Der abzuführende Gewinn und der StBil.-Gewinn der Organgesellschaft weichen in diesem Fall zwar voneinander ab. Eine Nichtbesteuerung im Organkreis wird jedoch aufgrund außerbilanzieller Verlustzurechnung nach § 15a EStG vermieden. Entsprechendes muss uE gelten, soweit ein Verlust der Organgesellschaft auf eine ausländ. Anrechnungsbetriebsstätte in Form einer (ausländ.) PersGes. entfällt, da auch in diesem Fall der Verlust nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 außerbilanziell hinzugerechnet wird (WAGNER/LIEKENBROCK, Ubg 2013, 133; mögliche weitere Fallgruppen skizziert BREIER, Der Konzern 2011, 84).

**Keine Abweichung zwischen abgeführtem Gewinn und Steuerbilanzgewinn:** Eine Mehr- oder Minderabführung liegt nicht vor, wenn sich abgeführ-

ter Gewinn und StBil.-Gewinn entsprechen, jedoch eine Abweichung zwischen abgeführtem Gewinn und Einkommen vorliegt (vgl. BMF v. 15.7.2013, BStBl. I 2013, 921; DÖTSCH in DJPW, § 14 Rn. 499; ERLE/HEURUNG in ERLE/SAUTER, § 14 Rn. 464; SCHUMACHER, FS Schaumburg, 2009, 477 [479]; KUSSMAUL/RICHTER, BB 2007, 1256; aA SEDEMUND, DB 2010, 1255). Es ist nicht ersichtlich, dass der Gesetzgeber den Anwendungsbereich der Ausgleichspostenlösung durch Abs. 4 erweitern wollte. Dies kann uE auch nicht daraus abgeleitet werden, dass der Gesetzgeber einen Ertragszuschuss des Organträgers als tatbestandsmäßige Mehrabführung ansieht (vgl. NEUMANN/STIMPEL, GmbHR 2008, 57). Darüber hinaus setzt eine Anwendung von Abs. 4 nach Auffassung des BFH voraus, dass die Transaktion zu einer Verletzung des Grundsatzes der Einmalbesteuerung führt (BFH v. 29.8.2012 – I R 65/11, BStBl. II 2013, 555; zum Grundsatz der Einmalbesteuerung s. Anm. 341). Eine solche Verletzung erfolgt zB bei den folgenden außerbilanziellen Korrekturen des StBil.-Gewinns nicht (DÖTSCH in DJPW, § 14 Rn. 483; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 282 und 306; THIEL, FS Raupach, 2006, 543 [549]): Außerbilanzielle Hinzurechnung nicht abziehbarer BA (zB § 10 Nr. 2 bis 4 KStG, § 4 Abs. 5 EStG, § 160 AO), außerbilanzielle Kürzung steuerfreier Einnahmen bzw. Vermögensmehrungen, außerbilanzielle Hinzurechnung von stl. nicht zu berücksichtigenden Verlusten, außerbilanzielle Hinzurechnungen einer vGA, Berücksichtigung von „fiktiven Gewinnelementen“ (zB Hinzurechnungsbetrag nach §§ 7 ff. AStG, Berichtigungsbetrag nach § 1 AStG, fiktive Verzinsung nach § 6b Abs. 7 EStG), Steuerbelastung auf Ausgleichszahlungen nach § 16.

**Beispiel:** Nicht abziehbare Betriebsausgabe: Der Verkehrs- und Buchwert einer OG-Beteiligung beträgt 10. Handels- und StBil.-Gewinn der OG betragen 100, das Einkommen ist außerbilanziell aufgrund einer nicht abziehbaren BA um 10 zu erhöhen (Einkommen: 110). Der Verkehrswert der OG-Beteiligung wird nicht infolge einer Gewinnthesaurierung erhöht, da der Gewinn abzuführen ist. Die außerbilanzielle Einkommenserhöhung berührt den Verkehrswert der OG-Beteiligung gleichfalls nicht. Die Abweichung zwischen abgeführtem Gewinn (100) und Einkommen (110) ist keine Minderabführung, OT hat keinen aktiven Ausgleichsposten zu bilden. Das Organkreiseinkommen (110) wird einmal besteuert, im Fall der Veräußerung der OG-Beteiligung erzielt OT (idealtypisch) keinen Veräußerungsgewinn (Veräußerungserlös 10 ./ Buchwert 10). Ein Verstoß gegen den Grundsatz der Einmalbesteuerung liegt nicht vor.

**Fehlerhafte Abweichung zwischen abgeführtem Gewinn und Steuerbilanzgewinn:** Eine tatbestandsmäßige Mehr- oder Minderabführung liegt nicht vor, wenn die Differenz zwischen abgeführtem Gewinn und StBil.-Gewinn auf einen unzulässigen (oder verspäteten) Bilanzansatz oder auf eine unzulässige Bewertung zurückzuführen ist (s. Anm. 320).

**Ertragszuschuss durch Organträger:** Ein Ertragszuschuss durch den Organträger soll nach der Begründung zum Gesetzentwurf eine Mehrabführung auslösen (BTDrucks. 16/7036, 20). Der Ertragszuschuss stelle handelsrechtl. Ertrag dar (Erhöhung des abzuführenden Gewinns und des StBil.-Gewinns), strechtl. mindere er jedoch erst auf der zweiten Stufe der stl. Gewinnermittlung als verdeckte Einlage das Einkommen. Dem ist zuzustimmen (FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 305d und 333a). Der Ertragszuschuss ist auf Ebene der Organgesellschaft handels- und steuerbilanziell Ertrag. Steuerrechtlich ist dieser Ertrag außerbilanziell – auf der zweiten Gewinnermittlungsstufe – wieder zu kürzen, der Beteiligungsbuchwert sowie das Einlagekonto der Organgesellschaft sind entsprechend zu erhöhen (verdeckte Einlage). Ohne Anwendung von Abs. 4 würde zwar der Buchwert der Organbeteiligung erhöht. Der tatsächliche Wert der Beteiligung bliebe jedoch – infolge der (Gewinn)Abführung des Er-

tragszuschusses – unverändert. Der stl. Gewinn des Organträgers aus einer Veräußerung der Beteiligung wäre zu niedrig. Bildet man dagegen auf Ebene des Organträgers einen passiven Ausgleichsposten in Höhe des Ertragszuschusses, wird der stl. Veräußerungsgewinn entsprechend erhöht.

**Identifizierung einer innerorganischen Mehr- oder Minderabführung:** Nach überwiegend vertretener Auffassung ist das Vorliegen einer Mehr- oder Minderabführung geschäftsvorfallbezogen zu prüfen (BRINK in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 14 Rn. 1040; DANELING in BLÜMICH, § 14 Rn. 193; DÖTSCH in DJPW, § 14 Rn. 508; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 305b; NEUMANN, Ubg 2010, 673; THIEL, FS Raupach, 2006, 543), dh., bei jeder Transaktion der Organgesellschaft ist nach den Auswirkungen auf die Höhe des abgeführten Gewinns und des StBil.-Gewinns zu fragen. Danach können im selben Wj. der Organgesellschaft zahlreiche Minderabführungen (zB Bildung einer Drohverlustrückstellung in der HBil.) und zahlreiche Mehrabführungen (zB Ausgliederung eines Teilbetriebs unter Aufdeckung handelsrechtl. stiller Reserven in der HBil.) nebeneinander vorliegen. Dieser Auffassung ist zuzustimmen, soweit eine Identifizierung für eine Abgrenzung zwischen Abs. 4 und Abs. 3 erforderlich ist. In Satz 1 wird auf das Vorliegen mehrerer Mehr- und Minderabführungen abgestellt. Ein Geschäftsvorfall ist danach – im ersten Schritt – auf seine Auswirkungen auf die Bezugsgrößen abgeführter Gewinn und StBil.-Gewinn hin zu überprüfen. Führt ein Geschäftsvorfall zu betragsmäßig unterschiedlichen Auswirkungen auf diese Bezugsgrößen, liegt eine Mehr- oder Minderabführung iSd. Abs. 4 oder Abs. 3 vor. Sodann ist – im zweiten Schritt – zu prüfen, ob die identifizierte Mehr- oder Minderabführung eine solche iSd. Abs. 4 oder eine solche iSd. Abs. 3 ist (Abgrenzungsmerkmal ist der Zeitpunkt der Ursache der Mehr- oder Minderabführung, s. Anm. 351). Eine geschäftsvorfallbezogene Identifizierung ist uE allerdings nicht erforderlich, wenn in einem Wj. nur Mehr- und Minderabführungen iSd. Abs. 4 vorliegen (in der Praxis werden zT nur Mehr- und Minderabführungen iSd. Abs. 3 aufgezeichnet bzw. identifiziert). In diesem Fall können die Bezugsgrößen abgeführter Gewinn und StBil.-Gewinn verglichen werden, der Unterschiedsbetrag ist eine Mehr- oder Minderabführung iSd. Abs. 4. Dieses Vorgehen entspricht der Regelung in Satz 1, wonach für (mehrere) Mehr- und Minderabführungen ein (einziger) besonderer aktiver oder passiver Ausgleichsposten zu bilden ist. Für diese Auffassung spricht auch das Regelbeispiel in Satz 6, wonach für die Bestimmung einer Mehr- oder Minderabführung auf eine Abweichung des abgeführten Gewinns vom StBil.-Gewinn abzustellen ist und nicht auf Abweichungen der Ergebnisse aus einzelnen Geschäftsvorfällen, die zu Mehr- und Minderabführungen iSd. Abs. 4 führen. Dieses Vorgehen führt zu einer Saldierung von Mehr- und Minderabführungen iSd. Abs. 4 (s. Anm. 352).

**Handels- und/oder Steuerbilanzverlust der Organgesellschaft:** Eine Mehr- oder Minderabführung nach Abs. 4 kann unter Berücksichtigung des Zwecks der Vorschrift auch im Verlustfall vorliegen (BREIER, Der Konzern 2011, 11; DÖTSCH/PUNG, Der Konzern 2005, 37; ERLE/HEURUNG in ERLE/SAUTER, § 14 Rn. 462; HEURUNG/SEIDEL, Der Konzern 2009, 400; s. Anm. 320 und 335; offen gelassen von SCHUMACHER, FS Schaumburg, 2009, 477 [480 Fn. 12]). Danach liegt zB eine Mehrabführung vor, wenn der handelsbilanzielle Verlust kleiner ist (zB ./ 100) als der steuerbilanzielle Verlust (zB ./ 150). Aus der Formulierung „abgeführter Gewinn“ in Satz 6 folgt nichts Gegenteiliges, da Satz 6 lediglich ein Regelbeispiel für einen Gewinnfall darstellt. Eine Mehr- oder Minderabführung liegt auch vor, wenn der Organträger einen handelsbilanziellen Verlust der

Organgesellschaft auszugleichen hat. Zu Abs. 3 wird die Auffassung vertreten, eine Mehrabführung könne im Verlustfall nicht vorliegen (DÖTSCH/PUNG, Der Konzern 2005, 37; DÖTSCH/WITT, Der Konzern 2007, 190; FLUTGRAF/FUCHS/STIFTER, DB 2004, 2012; KRINNINGER/HELM, BB 2005, 1191; NEUMANN in GOSCH, § 14 Rn. 420; RÖDDER, DStR 2005, 217; WASSERMAYER, GmbHR 2003, 313; aA Nds. FG v. 10.3.2011 – 6 K 338/07, EFG 2012, 261, nrkr., Az. BFH I R 38/11; ERLE/HEURUNG in ERLE/SAUTER, § 14 Rn. 462; s. Anm. 320). Eine vororganschaftliche Mehrabführung nach Abs. 3 sei wie eine Gewinnausschüttung zu behandeln, dies setze einen tatsächlichen Mittelabfluss bei der Organgesellschaft voraus. Ein solcher Mittelabfluss liege im Verlustfall nicht vor. Diese Auffassung lässt sich uE nicht auf den Anwendungsbereich des Abs. 4 übertragen. Abs. 3 will eine Ausschüttungsbesteuerung sicherstellen, dagegen will Abs. 4 eine Doppel- bzw. Nichtbesteuerung von Organkreiseinkommen vermeiden. Zu einer solchen Doppel- bzw. Nichtbesteuerung im Organkreis kann es auch kommen, wenn die Organgesellschaft für das Wj., in dem eine Mehr- oder Minderabführung iSd. Abs. 4 vorliegt, einen Handels- und/oder StBil.-Verlust erleidet.

#### bb) Ursache in organschaftlicher Zeit

**Ursache einer Mehr- oder Minderabführung:** Die Anwendung von Satz 1 setzt voraus, dass die Mehr- oder Minderabführung ihre Ursache in organschaftlicher Zeit hat. Hat die Mehr- oder Minderabführung ihre Ursache in vororganschaftlicher Zeit, ist Abs. 3 anwendbar. Das Merkmal ist für Zwecke des Abs. 3 und Abs. 4 identisch auszulegen. Was die Ursache einer Mehr- oder Minderabführung ist, regelt Abs. 4 (oder Abs. 3) nicht. Nach der Begründung des Gesetzentwurfs von Abs. 3 ist für das Merkmal Ursache auf den stl. relevanten Sachverhalt abzustellen, der die Mehr- oder Minderabführung auslöst (BTDrucks. 15/3667, 36). Die Begründung des Gesetzentwurfs von Abs. 4 nennt als Beispiel für eine Ursache die Bildung von Gewinnrücklagen iSd. § 272 Abs. 3 HGB (BTDrucks. 16/7036, 20). Die Verwaltung stellt auf einen Geschäftsvorfall ab, der zu einer Abweichung zwischen abgeführtem Gewinn und StBil.-Gewinn führt (BMF v. 15.7.2013, BStBl. I 2013, 921). Dem folgt auch die überwiegend in der Literatur vertretene Auffassung, wobei konkret auf die erste Buchung eines Geschäftsvorfalles abgestellt wird, der Grundlage einer Mehr- oder Minderabführung ist (DANESING in BLÜMICH, § 14 Rn. 193; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 305b; GRUBE/BEHRENDT, GmbHR 2005, 1079 [1172]; NEUMANN in GOSCH, § 14 Rn. 418; SCHUMANN/KEMPF, FR 2006, 219; THIEL, FS Raupach, 2006, 543 [550]; Anm. 321). Infolge der Buchung ergäbe sich eine bilanzielle Auswirkung. Diese bilanzielle Auswirkung sei Ursache der Mehr- oder Minderabführung (zB Buchung der Bildung einer Drohverlustrückstellung) und entscheide auch darüber, ob ein aktiver oder passiver Ausgleichsposten zu bilden sei (LANG, NWB 2009, 118). Eine erneute bilanzielle Auswirkung dieser Ursache sei lediglich Folgewirkung (zB Buchung der Auflösung einer zuvor gebildeten Drohverlustrückstellung, FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 305b; GRUBE/BEHRENDT/HEEG, GmbHR 2006, 1026; DÖTSCH in DJPW, § 14 Rn. 506; DÖTSCH/PUNG, Der Konzern 2008, 150; LANG, NWB 2009, 118). Bei der (rückwirkenden) Änderung der strechtl. Abschreibungsdauer eines WG stelle die Abschreibungskürzung für jedes (einzelne) Wj. eine Ursache dar. In diesem Fall lägen mehrere Geschäftsvorfälle vor, die jeweils einzelne Abführungsdifferenzen zur Folge hätten.

**Beispiele für Ursachen von Mehr- und Minderabführungen:** Organgesellschaft bildet Gewinnrücklage nach § 272 Abs. 3 HGB; Organgesellschaft löst

Gewinnrücklage auf; eingegliederte AG (§ 319 AktG) löst eine in vororganschaftlicher Zeit gebildete Kapital- oder Gewinnrücklage auf und führt den Betrag an den Organträger ab; Organgesellschaft stellt einen Betrag in die gesetzliche Rücklage nach § 300 AktG ein (§ 301 AktG); Organgesellschaft gleicht vororganschaftlichen Verlustvortrag aus (§ 301 AktG); Gewinnabführung unter Beachtung handelsrechtl. Gewinnabführungsverbote; Geschäftsvorfall wirkt sich handels- und steuerbilanziell in unterschiedlichen Zeiträumen aus; Bildung einer Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften; Ausweis latenter Steuern nach § 274 HGB; Nichtausübung des Wahlrechts zur Aktivierung eines Disagios (§ 250 Abs. 3 HGB, H 6.10 EStR 2008); Vorliegen einer nur vorübergehenden Wertminderung im UV nach § 253 Abs. 3 Satz 1 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG; Vornahme einer handelsbilanziellen Abschreibung auf den niedrigeren Zukunftswert im UV nach § 253 Abs. 3 Satz 3 HGB; handelsrechtl. Abschreibung ist höher/niedriger als strechtl. Abschreibung; Gewinn einer Tochter-PersGes. wird nicht entnommen; Verlust einer Tochter-PersGes. führt nicht zu einer handelsbilanziellen Teilwertabschreibung; Korrektur der StBil. durch Betriebsprüfung für das Prüfungsjahr wird in HBil. nicht nachvollzogen; Ausgleich vororganschaftlicher Unterschiede zwischen Handels- und StBil.; Ausgliederung eines Teilbetriebs von Organgesellschaft auf Tochtergesellschaft unter Ansatz handelsrechtl. Zeitwerte und stl. Buchwerte; Hochverschmelzung einer Tochtergesellschaft auf Organgesellschaft unter Ansatz handelsrechtl. Zeitwerte und stl. Buchwerte (BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314 – Tz. Org. 33); Verschmelzung einer KapGes. auf die Organgesellschaft, wobei der stl. Übernahmegewinn aus Verschmelzung aufgrund stl. Rückwirkung im Wj. 1 entsteht, der handelsrechtl. Übernahmegewinn erst mit Registerreintragung im Wj. 2.

**Organschaftliche Zeit:** Die Anwendung von Satz 1 setzt voraus, dass die Mehr- oder Minderabführung ihre Ursache in organschaftlicher Zeit hat. Das Merkmal ist gesetzlich nicht definiert. Abs. 3 ist anzuwenden, wenn eine Mehr- oder Minderabführungen ihre Ursache in vororganschaftlicher Zeit hat, Abs. 4 (und § 27 Abs. 6) ist anzuwenden, wenn sie ihre Ursache in organschaftlicher Zeit hat. Die Bestimmung der Ursache und ihres Zeitpunkts kann schwierig sein, eine Abgrenzung zwischen Abs. 3 und Abs. 4 ist deshalb häufig mit Unsicherheiten behaftet. In der Steuerpraxis sind Mehrabführungen iSd. Abs. 3 gefürchtet, da sie idR eine unmittelbare Steuerfolge auslösen (Besteuerung einer fiktiven Gewinnausschüttung der Organgesellschaft bei dem Organträger oder seiner Gesellschafter; Entstehung von Kapitalertragsteuer, § 44 Abs. 7 EStG). Eine Mehrabführung nach Abs. 4 führt dagegen zunächst nur zur einkommensneutralen Bildung eines passiven Ausgleichspostens (Abs. 4 Satz 1), eine Besteuerung ergibt sich erst bei Auflösung des Postens (Abs. 4 Sätze 2 bis 4; nach Auffassung der FinVerw. kann eine Mehrabführung iSd. Abs. 4 aber im Einzelfall einen Einbringungsgewinn nach § 22 UmwStG auslösen, BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Tz. 22–24).

Die Begründung zum Gesetzentwurf von Abs. 3 stellt für die vororganschaftliche Zeit auf stl. relevante Sachverhalte ab, die vor der stl. Wirksamkeit der Organschaft verwirklicht worden sind und die in organschaftlicher Zeit zu Mehr- oder Minderabführungen führen (BTDrucks. 15/3677, 36). Die vororganschaftliche Zeit ist danach der Zeitraum vor Wirksamwerden der Organschaft, die organschaftliche Zeit der Zeitraum ab Wirksamwerden der Organschaft (BFH v. 18.12.2002 – I R 51/01, BStBl. II 2005, 49).

Der Begründung der Gesetzentwürfe ist nicht zu entnehmen, ob es auf die stl. Wirksamkeit einer bestimmten Organschaft ankommt bzw. ob die stl. Wirksamkeit der Organschaft aus Sicht des Organträgers oder der Organgesellschaft zu prüfen ist. Wird zB der Organträger einer Organgesellschaft infolge einer Transaktion „ausgetauscht“ (zB Verschmelzung eines Organträgers auf eine KapGes. unter Fortsetzung des Gewinnabführungsvertrags), könnte es sich für Zwecke des Abs. 4 um die Fortsetzung der bestehenden Organschaft oder um die Begründung einer neuen Organschaft handeln. Sofern man von der Begründung einer neuen Organschaft ausgeht, wäre der Zeitraum vor Wirksamwerden der (neuen) Organschaft vororganschaftliche Zeit iSd. Abs. 3, obwohl auch in der Zeit vor der neuen Organschaft eine wirksame Organschaft bestanden hat. Es ist uE auf die „organschaftliche Beziehung“ eines Organträgers zu einer Organgesellschaft abzustellen. Diese organschaftliche Beziehung bleibt unberührt, wenn sie von einem Gesamtrechtsnachfolger des Organträgers ohne Unterbrechung fortgesetzt wird. Dies gilt auch, wenn ein bestehender Ergebnisabführungsvertrag durch einen neuen Vertrag ersetzt wird, ohne dass die Organschaft unterbrochen wird (zB Beendigung des alten Vertrags zum 31.12.01, Beginn des neuen Vertrags zum 1.1.02). Abs. 4 stellt nicht wie § 302 AktG auf eine „vertragliche“ Zeit, sondern auf die „organschaftliche“ Zeit ab.

Ursache liegt in der organschaftlichen Zeit: Eine Mehr- oder Minderabführung hat ihre Ursache in organschaftlicher Zeit, wenn die Ursache (s. Anm. 351) innerhalb der organschaftlichen Zeit (s. Anm. 351) liegt. Liegt die Ursache einer Mehr- oder Minderabführung vor der organschaftlichen Zeit, ist Abs. 3 anwendbar. Nach der organschaftlichen Zeit kann eine Mehr- oder Minderabführung ihre Ursache nicht haben.

**b) Rechtsfolge: Bildung eines besonderen aktiven oder passiven Ausgleichspostens in der Steuerbilanz des Organträgers in Höhe des Betrags, der dem Verhältnis der Beteiligung des Organträgers am Nennkapital der Organgesellschaft entspricht**

**aa) Postenbildung in der Steuerbilanz des Organträgers**

352

**Bildung eines einzigen Ausgleichspostens:** Nach Satz 1 ist bei Vorliegen von Mehr- und Minderabführungen iSd. Abs. 4 in der StBil. des Organträgers ein besonderer aktiver oder passiver Ausgleichsposten zu bilden. Eine Erhöhung oder Minderung des Buchwerts der Organbeteiligung – statt Bildung eines besonderen Postens – ist nach dem Wortlaut des Gesetzes („besonderer Ausgleichsposten“) nicht zulässig (DÖRSCH, Ubg 2008, 117). Der Ausgleichsposten ist in der StBil. des Organträgers zu bilden, eine außerbilanzielle Bildung des Postens ist unzulässig (vor Inkrafttreten von Abs. 4 war der Ausgleichsposten nach Auffassung des BFH außerhalb der StBil. zu bilden, zB BFH v. 29.10.2008 – I R 31/08, BFH/NV 2009, 791). Sofern der Organträger keine StBil. aufstellt, ist der Ausgleichsposten in der Überleitungsrechnung nach § 60 Abs. 2 EStDV zu bilden (DÖRSCH in DJPW, § 14 Rn. 488; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 312). Die Bildung des Ausgleichspostens in der StBil. hat keine Auswirkungen auf die HBil. des Organträgers. Der Ausgleichsposten ist nach Satz 1 nur beim Organträger zu bilden, nicht in der StBil. einer anderen Person (zB keine Bildung eines Postens in der StBil. einer Zwischengesellschaft bei mittelbarer Organschaft; aA BOSCH in PREISSER/PUNG, Die Besteuerung der Personen- und Kapitalgesellschaften, 2009, C VI. Rn. 255). Die Bildung eines Ausgleichspostens ist auch noch im Rahmen einer Betriebsprüfung (rückwirkend) möglich.

**Zeitpunkt der Postenbildung:** Der Zeitpunkt der Postenbildung ist in Abs. 4 nicht bestimmt. Nach einer Auffassung soll der Posten zum Stichtag der StBil. zu bilden sein (BREIER, Der Konzern 2011, 11). Dies könne dazu führen, dass bei Veräußerung der Organbeteiligung zum 31.12.06 trotz Vorliegens einer Mehr- oder Minderabführung im Jahr 6 noch kein Ausgleichsposten bestehe. Der Posten sei erst eine juristische Sekunde später zu bilden, also nach Veräußerung der Organbeteiligung. Im Zeitpunkt der Veräußerung der Organbeteiligung bestände kein Ausgleichsposten. Ein Ausgleichsposten ist uE im Zeitpunkt der Mehr- oder Minderabführung zu bilden. Wenn das Wj. des Organträgers und das der Organgesellschaft dem Kj. entsprechen, ist dies der 31. Dezember. Besteht für ein Wj. eine Organgesellschaft (zB Jahr 6), veräußert der Organträger die Organbeteiligung mit Ablauf des Wj. (zB 31.12.06) und liegt für das Wj. (zB Jahr 6) eine Mehr- oder Minderabführung vor, ist für eine juristische Sekunde ein Ausgleichsposten zu bilden und sogleich im Rahmen der Ermittlung des Ergebnisses aus der Veräußerung der Organbeteiligung aufzulösen. Dieses Vorgehen folgt uE aus dem Zweck von Abs. 4, eine Doppel- oder Nichtbesteuerung im Fall einer innerorganschaftlichen Mehr- oder Minderabführung zu vermeiden (s. Anm. 341).

**Postenbildung zu einer bestimmten Organbeteiligung:** Ein Ausgleichsposten ist zu einer bestimmten Organbeteiligung zu bilden. Sofern ein Organträger an mehreren Organgesellschaften beteiligt ist, sind die entsprechenden Ausgleichsposten zu unterscheiden, eine Saldierung scheidet aus. Wenn der Organträger nur mittelbar an der Organgesellschaft beteiligt ist, ist der Posten zur Beteiligung an der Zwischengesellschaft zu bilden. Aus Satz 1 folgt nicht, ob ein (einziger) Ausgleichsposten pro Organbeteiligung zu bilden ist oder ob für jede Ursache einer Mehr- oder Minderabführung ein Posten (jeweils für die entsprechende Organbeteiligung) zu bilden ist. Satz 1 sieht bei Vorliegen von Mehr- oder Minderabführungen die Bildung eines (einzigen) Ausgleichspostens vor. Satz 2 spricht allerdings von den besonderen Ausgleichsposten, dh., nach Satz 2 können mehrere Ausgleichsposten bestehen. Nach einer in der Literatur vertretenen Auffassung ist für jede Ursache einer Mehr- oder Minderabführung ein separater Ausgleichsposten zu bilden (DÖTSCH, Ubg 2008, 117; LANG, NWB 2009, 118; NEUMANN in GOSCH, § 14 Rn. 460; wohl auch ERLE/HEURUNG in ERLE/SAUTER, § 14 Rn. 571). Diese Auffassung entspricht der vor Inkrafttreten von Abs. 4 überwiegend vertretenen Auffassung zur Bildung von aktiven und passiven Ausgleichsposten. Eine Saldierung von organschaftlichen Minder- und Mehrabführungen scheidet danach aus. In der StBil. des Organträgers werden die einzelnen aktiven Ausgleichsposten addiert und als ein einziger aktiver Ausgleichsposten abgebildet, die einzelnen passiven Ausgleichsposten werden als ein einziger passiver Ausgleichsposten ausgewiesen. In der Praxis setzt diese Auffassung eine komplexe „Ausgleichspostennebenrechnung“ auf Ebene des Organträgers voraus. Aus dem Zweck des Abs. 4 ergibt sich uE, dass ein Organträger stets nur einen einzigen Ausgleichsposten pro Organbeteiligung bilden muss (OLBING in STRECK, § 14 Rn. 143). Es kann sich um einen aktiven oder um einen passiven Ausgleichsposten handeln. Dieser Posten ist fortzuentwickeln und bei Veräußerung der Organbeteiligung aufzulösen. Wenn eine organschaftliche Mehrabführung einen bestehenden aktiven Ausgleichsposten übersteigt, wandelt sich der aktive zu einem passiven Ausgleichsposten (OLBING in STRECK, § 14 Rn. 143). Entsprechendes gilt bei einer Minderabführung, die einen bestehenden passiven Ausgleichsposten übersteigt.

**Aufstockung der Organbeteiligung:** Der Organträger kann seine Beteiligung an der Organgesellschaft (Alt-Anteile, zB 75 %-Beteiligung) nach Bildung eines Ausgleichspostens durch Hinzuerwerb von weiteren Anteilen (Neu-Anteile, zB weitere 10 %-Beteiligung) aufstocken. In diesem Fall stellt sich die Frage, ob der Ausgleichsposten zur Gesamtbeteiligung (Alt-Anteile + Neu-Anteile) oder nur zu den Alt-Anteilen besteht. Bedeutsam wird die Frage bei einer isolierten Veräußerung der Neu-Anteile. Der BFH, nach dessen Auffassung es sich bei einem Ausgleichsposten um eine stl. Bilanzierungshilfe handelt, könnte von einem Zusammenhang zwischen Gesamtbeteiligung und Ausgleichsposten ausgehen. Vertritt man uE zutreffend – die Auffassung, dass ein Ausgleichsposten ein Korrekturposten zum Buchwert der Organbeteiligung ist, könnte man von einem Zusammenhang zwischen Ausgleichsposten und Alt-Anteilen ausgehen (zur Auflösung des Ausgleichspostens bei Abstockung s. Anm. 356).

**Rechtsnatur des Ausgleichspostens:** Die Bestimmung der Rechtsnatur des Ausgleichspostens hat Bedeutung für die Frage, wie ein Ausgleichsposten während seines Bestehens im Rahmen von Transaktionen zu behandeln ist (zB Teilwertabschreibung auf aktiven Ausgleichsposten, Behandlung des Ausgleichspostens bei Umwandlungen, Verrechnung einer Einlagenrückgewähr der Organgesellschaft mit aktivem Ausgleichsposten). Die Rechtsnatur des Ausgleichspostens ist gesetzlich nicht geregelt. Nach Auffassung des BFH handelt es sich bei einem Ausgleichsposten iSd. Abs. 4 um eine stl. Bilanzierungshilfe in Form eines steuerbilanziellen Merkpostens (BFH v. 29.8.2012 – I R 65/11, BStBl. II 2013, 555; so bereits für die Zeit vor Inkrafttreten von Abs. 4 v. 24.7.1996 – I R 41/93, BStBl. II 1996, 614; v. 7.2.2007 – I R 5/05, BStBl. II 2007, 796; v. 29.10.2008 – I R 31/08, BFH/NV 2009, 790). Der ausschließliche Zweck der Bildung des Postens sei es, eine zweifache Besteuerung von Organkreiseinkommen zu vermeiden. Nach einer anderen Auffassung handelt es sich bei einem Ausgleichsposten um einen Korrekturposten zur Organbeteiligung (BAREIS, FR 2008, 649; BOSCH in PREISSER/PUNG, Die Besteuerung der Personen- und Kapitalgesellschaften, 2009, C VI. Rn. 249; DÖTSCH in DJPW, § 14 Rn. 486; ERLE/HEURUNG in ERLE/SAUTER, § 14 Rn. 512; HEERDT, DStR 2009, 938; LOHMANN/HEERDT, DB 2008, 1937; MÜLLER in MÖSSNER/SEEGER, § 14 Rn. 435; REISS, Der Konzern 2008, 9). Dieser Auffassung wird zugestimmt. Der Charakter als Korrekturposten folgt aus dem Verweis in Satz 4 auf § 3 Nr. 40, § 3c Abs. 2 EStG und § 8b KStG. Darüber hinaus folgt diese Sichtweise auch daraus, dass ein Ausgleichsposten in der StBil. zu bilden ist. Der Gesetzgeber hat durch die gesetzliche Anordnung einer Bildung des Ausgleichspostens in der StBil. – und nicht außerhalb der StBil. wie vom BFH bereits vor Inkrafttreten von Abs. 4 vertreten (BFH v. 24.7.1996 – I R 41/93, BStBl. II 1996, 614; v. 7.2.2007 – I R 5/05, BStBl. II 2007, 796) – deutlich gemacht, dass er der bisherigen Sichtweise des BFH nicht folgt. Dies ist bei der Auslegung von Abs. 4 unter Berücksichtigung seiner Entstehungsgeschichte zu beachten. Darüber hinaus folgt uE auch aus § 95 Abs. 1 Satz 2 BewG aF, dass es sich bei einem Ausgleichsposten um einen Korrekturposten zum Beteiligungsbuchwert handelt. Nach dieser Vorschrift war ein Ausgleichsposten für Bewertungszwecke nicht anzusetzen (R 114 Abs. 2 Satz 5 Nr. 1 ErbStR 2003). Dieser Regelung lag der Gedanke zugrunde, dass der Ausgleichsposten ein Korrekturposten zum Beteiligungsbuchwert ist. Da eine Beteiligung an einer Organgesellschaft bewertungsrechtl. nicht mit dem StBil.-Wert, sondern dem Börsenkurs oder dem gemeinen Wert anzusetzen war, kam es auf den stl. Buchwert – und einen den Buchwert korrigierenden Ausgleichsposten – nicht an (s. Anm. 344). Begreift man den Ausgleichsposten als

Korrekturposten zum Beteiligungsbuchwert, durfte der Ausgleichsposten – wie in § 95 Abs. 1 Satz 2 BewG aF bestimmt – nicht zusätzlich neben dem gemeinen Wert der Beteiligung angesetzt werden.

**Auswirkung auf das steuerbilanzielle Eigenkapital des Organträgers:**

Nach Auffassung des BFH erhöht ein aktiver Ausgleichsposten nicht das stl. Eigenkapital des Organträgers für Zwecke des § 10 Satz 1 UmwStG 2002 (BFH v. 29.8.2012 – I R 65/11, BStBl. II 2013, 555). Das Gericht lässt allerdings offen, ob die Einordnung eines Postens als bloße stl. Bilanzierungshilfe durchgängig dessen Zuordnung zum steuerbilanziellen Eigenkapital ausschließt. Die Fin-Verw. geht zumindest für bewertungs- und erbschaftstl. Zwecke davon aus, dass ein Ausgleichsposten Eigenkapitalcharakter hat (R B 11.3 Abs. 4 und R B 103.1 Abs. 2 ErbStR 2011). Die Bildung eines Ausgleichspostens in der StBil. des Organträgers führt uE zu einer Erhöhung des steuerbilanziellen Vermögens des Organträgers (BREIER, Der Konzern 2011, 11). Der Gesetzgeber hat in Kenntnis der bisherigen Auffassung des BFH, wonach ein Ausgleichsposten außerhalb der StBil. als Erinnerungsposten zu bilden war, die Postenbildung in der StBil. geregelt. Eine Postenbildung in der StBil. wirkt sich zwangsläufig auf die Höhe des steuerbilanziellen BV aus. Ein aktiver Ausgleichsposten erhöht das steuerbilanzielle Vermögen des Organträgers, ein passiver Ausgleichsposten mindert es. Die Bildung von organschaftlichen Ausgleichsposten wirkt sich also unmittelbar auf den StBil.-Gewinn des Organträgers (und damit auch auf dessen steuerbilanzielles Eigenkapital) aus. Die Auswirkung auf den StBil.-Gewinn ist außerbilanziell zu korrigieren (s. Anm. 354). Bei Zugrundelegung dieser Auffassung wirkt sich die Bildung von Ausgleichsposten auch auf die Anwendung anderer Steuertatbestände, für deren Anwendung die Höhe des StBil.-Gewinns oder des steuerbilanziellen Eigenkapitals Bedeutung hat, aus.

**Saldierung von Mehr- und Minderabführungen iSd. Abs. 4:** Mehr- und Minderabführungen iSd. Abs. 4 können uE saldiert werden (BREIER, Der Konzern 2011, 84; BRINK in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 14 Rn. 1040; wohl auch NEUMANN in GOSCH, § 14 Rn. 422). Der Wortlaut der Vorschrift steht dieser Ansicht nicht entgegen, in Satz 1 wird die Bildung eines besonderen Ausgleichspostens angeordnet. Dieser Posten ist uE durch Saldierung fortzuentwickeln. Danach kommt es zu einer Saldierung von Mehr- und Minderabführungen einer Organgesellschaft iSd. Abs. 4. Diese Vorgehensweise führt nicht zu einer Verletzung des Grundsatzes der Einmalbesteuerung. Für diese Ansicht spricht auch das in Satz 6 geregelte Regelbeispiel, wonach für die Identifizierung einer Mehr- oder Minderabführung die Höhe des abgeführten Gewinns mit dem StBil.-Gewinn zu vergleichen ist (BMF v. 15.7.2013, BStBl. I 2013, 921). Da die Rechtsfrage bereits vor Inkrafttreten von Abs. 4 diskutiert wurde, hätte der Gesetzgeber bei der Formulierung des Regelbeispiels zB auf die Auswirkungen eines bestimmten Geschäftsvorfalles abstellen können. Dies ist jedoch nicht erfolgt.

**Saldierung von Mehr- und Minderabführungen iSd. Abs. 4 mit solchen nach Abs. 3:** Nach Auffassung des FG Düss. v. 15.4.2013 (6 K 4270/10 K, F, EFG 2013, 1262, nrkr., Az. BFH I R 36/13) und der überwiegend in der Literatur vertretenen Auffassung ist eine Saldierung von Mehr- und Minderabführungen iSd. Abs. 4 mit Mehr- und Minderabführungen iSd. Abs. 3 nicht möglich (BRINK in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 14 Rn. 1040; DÖTSCH/WITT, Der Konzern 2007, 190; ERLE/HEURUNG in ERLE/SAUTER, § 14 Rn. 568; HÖTZEL, JbFfSt. 2012/2013, 137; KRINNINGER/HELM, BB 2005, 1191; NEUMANN in GOSCH, § 14 Rn. 422; PACHE, s. Anm. 331). Dieser Auffassung ist zuzustimmen, soweit eine Mehr- oder Minderabführung nach Inkrafttreten von Abs. 4 entstanden ist.

Zweck von Abs. 3 ist die Sicherstellung einer Ausschüttungsbesteuerung, Zweck von Abs. 4 ist dagegen die Sicherstellung des Grundsatzes der Einmalbesteuerung. Beide Vorschriften haben einen eigenen Anwendungsbereich mit jeweils unterschiedlichen Rechtsfolgen. Deshalb ist es erforderlich, Mehr- und Minderabführungen jeweils einer der beiden Vorschriften zuzuordnen.

Dies gilt uE jedoch nicht, wenn eine Mehr- oder Minderabführung vor Inkrafttreten von Abs. 4 entstanden ist. Erst seit Inkrafttreten von Abs. 4 existieren zwei gesetzliche Formen von Mehr- und Minderabführungen, die für die Ebene des Organträgers in gesonderten Tatbeständen (Abs. 3 und 4) mit unterschiedlichen Rechtsfolgen geregelt sind (§ 27 Abs. 6 enthält nur eine Rechtsfolgenregelung für die Organgesellschaft). Begreift man eine Mehr- oder Minderabführung (iSd. Abs. 3 oder Abs. 4) als Abweichung zwischen abgeführtem Gewinn und StBil.-Gewinn (s. Anm. 350), dürfte in der Zeit vor Inkrafttreten von Abs. 4 (zur rückwirkenden Anwendung, s. Anm. 343) eine Mehr- oder Minderabführung iSd. Abs. 3 nur vorliegen, wenn der (gesamte) abgeführte Gewinn der Organgesellschaft vom (gesamten) StBil.-Gewinn abweicht. Dies wäre zB nicht der Fall, wenn zwei Geschäftsvorfälle bei der Organgesellschaft vorlägen, die sich zwar unterschiedlich auf die Höhe des abgeführten Gewinns und des StBil.-Gewinns auswirken, allerdings mit gegenläufiger Wirkung. In diesem Fall wären abgeführter Gewinn und StBil.-Gewinn identisch, der Tatbestand des Abs. 3 wäre – mangels Vorliegens einer Mehr- oder Minderabführung – nicht erfüllt. Das Argument, Mehr- und Minderabführungen dürfen unter Berücksichtigung der Existenz der gesonderten Tatbestände in Abs. 3 und Abs. 4 nicht saldiert werden, greift für die Zeit vor dem Jahr 2007 mangels Existenz von Abs. 4 nicht.

**Saldierung von Ausgleichsposten:** Nach einer in der Literatur vertretenen Auffassung ist für jede Ursache einer Mehr- oder Minderabführung ein separater Ausgleichsposten zu bilden (DÖTSCH, Ubg 2008, 117; LANG, NWB 2009, 118; NEUMANN in GOSCH, § 14 Rn. 460; wohl auch ERLE/HEURUNG in ERLE/SAUTER, § 14 Rn. 571). In der Praxis würde diese Auffassung eine „Ausgleichspostennebenrechnung“ auf Ebene des Organträgers voraussetzen. Aus dem Zweck des Abs. 4 ergibt sich uE, dass ein Organträger stets nur einen einzigen Ausgleichsposten pro Organbeteiligung zu bilden hat (OLBING in STRECK, § 14 Rn. 143). Dieser Posten ist fortzuentwickeln und im Fall der Veräußerung der Organbeteiligung aufzulösen. Dieser Auffassung steht der missverständliche Wortlaut von Abs. 4 nicht entgegen, wonach für mehrere Minder- und Mehrabführungen nur ein einziger Ausgleichsposten zu bilden ist (Satz 1), im Fall einer Veräußerung der Organbeteiligung jedoch „die besonderen Ausgleichsposten“ (Satz 2) aufzulösen sind. Der Widerspruch ist im Rahmen einer Auslegung des Gesetzes mit Blick auf den Telos der Norm zu beseitigen. Im Übrigen regelt Abs. 4 nicht eine einkommensneutrale Auflösung von Ausgleichsposten. Deshalb kann zB ein aktiver Ausgleichsposten, der infolge einer Minderabführung iSd. Abs. 4 gebildet worden ist, einkommensneutral nur durch Saldierung mit einer späteren Mehrabführung iSd. Abs. 4 wieder aufgelöst werden.

**Keine einkommensneutrale Auflösung von Ausgleichsposten:** Nach Satz 1 ist bei einer Mehr- oder Minderabführung ein Ausgleichsposten zu bilden. Nach bisheriger Auffassung der FinVerw. war bei Vorliegen einer (zeitlich späteren) „gegenläufigen“ Mehr- oder Minderabführung ein bestehender Ausgleichsposten einkommensneutral aufzulösen (R 59 Abs. 1 Satz 4 KStR 2004).

**Beispiel:** Einkommensneutrale Auflösung eines Ausgleichspostens: Im Jahr 1 bildet die Organgesellschaft eine Rücklage iHv. 10, so dass eine Minderabführung iSd. Abs. 4

verursacht wird. Der Organträger bildet in seiner StBil. einen aktiven Ausgleichsposten (10). Im Jahr 2 löst die Organgesellschaft die Rücklage auf, so dass eine „gegenläufige“ Mehrabführung iSd. Abs. 4 iHv. 10 verursacht wird. Der Organträger hat nach bisheriger Verwaltungsauffassung den aktiven Ausgleichsposten einkommensneutral aufzulösen.

Abs. 4 sieht eine einkommensneutrale Auflösung eines Ausgleichspostens nicht vor. Nach Satz 1 ist im Beispiel ein passiver Ausgleichsposten zu bilden. Dieser passive Posten ist uE mit dem aktiven Posten zu saldieren, so dass in der StBil. kein Ausgleichsposten mehr auszuweisen ist.

**Auswirkung der Ausgleichspostenbildung auf die Anwendung anderer steuerlicher Vorschriften:** Den organschaftlichen Ausgleichsposten kann aufgrund der in Abs. 4 angeordneten Bildung in der StBil. auch für die laufende Besteuerung des Organträgers materielle Bedeutung zukommen. Die Bildung von Ausgleichsposten, ihre Erhöhung, Minderung oder Auflösung beeinflusst uE den StBil.-Gewinn des Organträgers. Die Tatsache, dass die Bildung von Ausgleichsposten einkommensneutral erfolgt, ändert hieran nichts. Der StBil.-Gewinn des Organträgers ist zB Grundlage für die Bestimmung des nicht entnommenen Gewinns iSd. § 34a EStG (s. Anm. 344).

**Teilwertabschreibung eines aktiven Ausgleichspostens:** Ein aktiver Ausgleichsposten ist nach Auffassung des BFH und einer in der Literatur vertretenen Auffassung einer Teilwertabschreibung nicht zugänglich (BFH v. 29.8.2012 – I R 65/11, BStBl. II 2013, 555; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 311a; NEUMANN in GOSCH, § 14 Rn. 448 aE; vgl. auch OFD Münster v. 13.6.1980, OFD Düss. v. 24.6.1980 und OFD Köln v. 30.6.1980, alle Verfügungen wegen Zeitablaufs zum 1.1.2005 aufgehoben). Ein Ausgleichsposten habe nur den Zweck, eine Doppel- bzw. Nichtbesteuerung im Fall der Veräußerung der Organbeteiligung zu vermeiden. Solange die Beteiligung besteht, entfalte er keine Wirkung. Bei Zugrundelegung dieser Rechtsauffassung „kürzt“ ein passiver Ausgleichsposten auch nicht den Buchwert der Organbeteiligung für Zwecke einer Teilwertabschreibung. Nach einer anderen Auffassung, die einen Ausgleichsposten als Korrekturposten zum Buchwert der Organbeteiligung qualifiziert, ist eine Teilwertabschreibung auf einen Ausgleichsposten möglich (DÖTSCH in DJPW, § 14 Rn. 491; so auch ERLE/HEURUNG in ERLE/SAUTER, § 14 Rn. 525 und HAARMANN, JbFfSt. 2008/2009, 253 [257]; vgl. auch FinBeh. Hamb. v. 13.6.1963, DB 1963, 979, wonach eine Teilwertabschreibung zulässig war).

**Keine Korrektur des Buchwerts der Organbeteiligung um aktive und passive Ausgleichsposten:** Bei Zugrundelegung der Rechtsauffassung des BFH (v. 29.8.2012 – I R 65/11, BStBl. II 2013, 555) dürfte ein Ausgleichsposten als stl. Bilanzierungshilfe nicht den Buchwert der Organbeteiligung erhöhen oder kürzen. Der Posten ist danach keine „Korrektur“ des Beteiligungsbuchwerts. Danach ist zB ein passiver Ausgleichsposten nicht mindernd bei der Höhe des Buchwerts der Organbeteiligung im Rahmen einer Transaktion zu berücksichtigen (zB steuerneutrale Verrechnung einer Einlagenrückgewähr der Organgesellschaft mit Buchwert der Organbeteiligung; aA hinsichtlich einer Anwendung von § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 3 UmwStG BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314 – Tz. 22.24 aE).

**Mittelbare Organschaft:** Nach Satz 1 ist in der StBil. des Organträgers bei Vorliegen einer Mehr- oder Minderabführung ein Ausgleichsposten zu bilden (s. Anm. 352). Eine unmittelbare Beteiligung des Organträgers an der Organgesellschaft ist keine Tatbestandsvoraussetzung, so dass Satz 1 auch gilt, wenn der Organträger (nur) mittelbar – über eine Zwischengesellschaft – an der Organgesell-

schaft beteiligt ist. Vor Inkrafttreten von Abs. 4 sollte ein Ausgleichsposten zusätzlich auch bei der Zwischengesellschaft zu bilden sein (KREBS, BB 1996, 1301; DÖTSCH, Der Konzern 2003, 21 [29]). Für die Zeit nach Inkrafttreten von Abs. 4 ist diese Auffassung im Hinblick auf den Wortlaut von Satz 1 („in der Steuerbilanz des Organträgers“) nicht mehr vertretbar, dh., ein Ausgleichsposten ist in der StBil. der Zwischengesellschaft nicht zu bilden (FinMin. Schl.-Holst. v. 8.12.2011, DSrR 2012, 1607; DÖTSCH in DJPW, § 14 Rn. 560; ERLE/HEURUNG in ERLE/SAUTER, § 14 Rn. 588; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 331; HEURUNG/SEIDEL, Der Konzern 2009, 400; so wohl auch HAARMANN, JbFfSt. 2008/2009, 253 [259]; aA Bosch in PREISSER/PUNG, Die Besteuerung der Personen- und Kapitalgesellschaften, 2009, C VI. Rn. 255). Unklar ist, ob ein in der StBil. des Organträgers bestehender Ausgleichsposten nur bei Veräußerung der Beteiligung des Organträgers an der Zwischengesellschaft aufzulösen ist (s. Anm. 356; FinMin. Schl.-Holst. v. 8.12.2011, DSrR 2012, 1607; DÖTSCH in DJPW, § 14 Rn. 568; ERLE/HEURUNG in ERLE/SAUTER, § 14 Rn. 582; FROTSCHER, in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 884) oder auch bei Veräußerung der Beteiligung der Zwischengesellschaft an der Organgesellschaft (so wohl NEUMANN, Ubg 2010, 673 [680]).

**Mehrstöckige Organschaft:** Eine mehrstöckige Organschaft liegt vor, wenn ein Organträger an einer Organgesellschaft beteiligt ist und diese wiederum – als Organträger – an einer weiteren Organgesellschaft beteiligt ist (Organschaftskette: Mutter-Tochter-Enkel). Satz 1 ist in diesem Fall jeweils im Verhältnis Mutter/Tochter und Tochter/Enkel anzuwenden. Danach ist bei Vorliegen zB einer Minderabführung der Enkel-Organgesellschaft ein aktiver Ausgleichsposten in der StBil. der Tochter-Organträgerin zu bilden (zB 10). Die Bildung des aktiven Ausgleichspostens in der StBil. der Tochter erhöht nicht ihren an die Mutter-Organträgerin abzuführenden Gewinn, da in der HBil. kein Ausgleichsposten zu bilden ist. Geht man (uE zutreffend) davon aus, dass die Bildung des aktiven Ausgleichspostens in der StBil. der Tochter-Organträgerin den StBil.-Gewinn erhöht (zB +10), kommt es bei der Tochter zu einer Abweichung zwischen abgeführtem Gewinn und StBil.-Gewinn (hier 10). Diese Abweichung verursacht eine Minderabführung nach Abs. 4 von Tochter-Organgesellschaft an Mutter-Organträgerin, so dass bei Mutter-Organträgerin gleichfalls ein aktiver Ausgleichsposten (hier 10) nach Satz 1 zu bilden ist. Geht man davon aus, dass die Bildung des Ausgleichspostens keine Auswirkung auf den StBil.-Gewinn hat (so möglicherweise BFH v. 29.8.2012 – I R 65/11, BStBl. II 2013, 555), liegt im Verhältnis Tochter-Organgesellschaft zu Mutter-Organträgerin keine Minderabführung vor, in der StBil. der Mutter-Organträgerin wäre kein Ausgleichsposten zu bilden.

#### bb) Postenbildung in Höhe der Beteiligungsquote des Organträgers

353

**Unmittelbare und/oder mittelbare Beteiligung des Organträgers am Nennkapital der Organgesellschaft:** Nach Satz 1 ist ein organschaftlicher Ausgleichsposten in Höhe des Betrags zu bilden, der dem Verhältnis der Beteiligung des Organträgers am Nennkapital der Organgesellschaft entspricht. Da Satz 1 nicht auf eine unmittelbare Beteiligung abstellt, ist auch eine mittelbare Beteiligung des Organträgers an der Organgesellschaft zu berücksichtigen (DÖTSCH in DJPW, § 14 Rn. 568; FROTSCHER, Der Konzern 2007, 34; HEURUNG/SEIDEL, Der Konzern 2009, 400; KOLBE, StuB 2008, 293; NEUMANN in GOSCH, § 14 Rn. 447). Für die Bestimmung der Höhe der (mittelbaren) Beteiligung des Organträgers am Nennkapital der Organgesellschaft ist durchzurechnen (FROT-

SCHER, in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 883). Dabei sind beim Durchrechnen auch vermittelnde Gesellschaften einzubeziehen, bei denen der Organträger nicht über die Mehrheit der Stimmrechte verfügt (so wohl auch FROTSCHER, Der Konzern 2007, 34). Anderenfalls würde eine Doppel- oder Nichtbesteuerung im Organkreis nicht vermieden. Nach Satz 1 ist auf die (unmittelbare oder mittelbare) Beteiligung des Organträgers am Nennkapital der Organgesellschaft abzustellen. Eine Stimmrechtsmehrheit bzw. eine finanzielle Eingliederung ist in diesem Zusammenhang keine Voraussetzung (so wohl auch ERLE/HEURUNG in ERLE/SAUTER, § 14 Rn. 534).

**Eigene Anteile mindern Nennkapital:** Eigene Anteile der Organgesellschaft sind uE für Zwecke des Satzes 1 vom Nennkapital der Organgesellschaft abziehen, dh., sie wirken sich nicht mindernd auf die Beteiligungsquote des Organträgers aus. Die Vermögensrechte der eigenen Anteile der Organgesellschaft ruhen, die Organgesellschaft erhält aufgrund ihrer eigenen Anteile keinen Anteil am Gewinn der Gesellschaft. Die Organgesellschaft ist nicht außenstehender Gesellschafter nach § 304 AktG, § 16 KStG. Sofern ein Organträger alleine an der Organgesellschaft beteiligt ist, erfolgt die wirtschaftliche Zurechnung des gesamten Gewinns an ihn. Entsprechendes gilt für die Einkommenszurechnung nach § 14 Abs. 1 Satz 1.

**Verhältnis der Beteiligung des Organträgers am Nennkapital der Organgesellschaft:** Das Verhältnis der Beteiligung des Organträgers am Nennkapital der Organgesellschaft nach Satz 1 entspricht der (ggf. durchgerechneten) Beteiligungsquote des Organträgers am Nennkapital der Organgesellschaft. Eigene Anteile der Organgesellschaft mindern das anzusetzende Nennkapital. Bei einer unmittelbaren und/oder mittelbaren 100 %-Beteiligung des Organträgers an der Organgesellschaft ist in der StBil. des Organträgers ein Ausgleichsposten iHv. 100 % des Betrags der Mehr- oder Minderabführung zu bilden. Wenn der Organträger nicht zu 100 % an der Organgesellschaft beteiligt ist (Beteiligung eines außenstehenden Gesellschafters), hat die Bildung des Ausgleichspostens nur in Höhe der durchgerechneten Beteiligung des Gesellschafters zu erfolgen. Satz 1 liegt die Überlegung zu Grunde, dass die Ausgleichszahlung an einen außenstehenden Gesellschafter den abzuführenden Gewinn der Organgesellschaft und das vom Organträger zu versteuernde Einkommen kürzt. Diese Regelung entspricht der Rspr. des BFH (v. 24.7.1996 – I R 41/93, BStBl. II 1996, 614), der Auffassung der FinVerw. (R 63 Abs. 1 Satz 3, Abs. 2 KStR 2004) und einer in der Literatur vertretenen Sichtweise (KREBS, FR 1996, 857; KREBS, BB 1996, 1301; KUSSMAUL/RICHTER, BB 2007, 1256; NEUMANN in GOSCH, § 14 Rn. 459; PALTZSCH, StBp. 1978, 181), wobei zT zwischen der anteiligen Bildung von aktiven und passiven Ausgleichsposten unterschieden wird (LANG, NWB 2009, 118). Bei Zugrundelegung der Auffassung des FG München (FG München v. 8.2.1993 - 7 K 3788/90, EFG 1993, 545, rkr.) und einer in der Literatur vertretenen Ansicht ist eine anteilige Bildung von Ausgleichsposten unzutreffend (BAREIS, FR 2008, 649; CURTIUS-HARTUNG, FS Rose, 1991, 313 [317 f.]; DÖTSCH in DJPW, § 14 Rn. 513; ERLE/HEURUNG in ERLE/SAUTER, § 14 Rn. 540 ff.; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 315; FROTSCHER, Der Konzern 2007, 34; FROTSCHER, Ubg 2009, 426; GASSNER in LADEMANN, § 14 Rn. 100; HAARMANN, JbFfSt. 2008/2009, 253 [258]; HEURUNG/KLÜBENSPIES, BB 2003, 2483; KREBS, FR 1996, 857; KREBS, BB 1996, 1301; MÜLLER in MÖSSNER/SEGER, § 14 Rn. 443; REISS, Der Konzern 2008, 9; TESDORF, StBp. 1981, 82; WITT, Die Organschaft im Ertragsteuerrecht, 1999, 181 f.; krit. auch SCHRÖDER, StBp. 1975, 149 [176]; wohl auch BOSCH in PREISSER/PUNG, Die Besteuerung der Personen- und Kapitalge-

sellschaften, 2009, C VI. Rn. 254). Danach müssten Ausgleichsposten unabhängig von der Beteiligungsquote des Organträgers stets in Höhe des Betrags der Mehr- oder Minderabführung gebildet werden („Schwachstelle in der Systematik“ der Ausgleichsposten, FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 316). Der Bildung eines Ausgleichspostens kann diese Ansicht im Hinblick auf die eindeutige Regelung in Abs. 4 nicht zugrunde gelegt werden, die Ansicht ist als Kritik an der gesetzlichen Regelung zu verstehen.

### cc) Einkommensneutrale Postenbildung

354

Nach Satz 1 ist ein Ausgleichsposten in der StBil. zu bilden. Die Bildung eines aktiven Ausgleichspostens erhöht uE den StBil-Gewinn, die Bildung eines passiven Ausgleichspostens mindert uE den Gewinn (s. Anm. 352). Da in Abs. 4 nicht bestimmt ist, dass die Bildung des Postens zB „bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz bleibt“ (Formulierung von § 8b Abs. 1 Satz 1), könnte man die Auffassung vertreten, dass die Ausgleichspostenbildung einkommenswirksam ist (vgl. TELLER in KANZLER/NACKE, Steuergesetzgebung 2007/2008, 2008, 258 [260]). Eine solche Gesetzesauslegung würde jedoch die Entstehungsgeschichte von Abs. 4 unberücksichtigt lassen. Der Gesetzgeber wollte durch Abs. 4 die bisherige Verwaltungsauffassung im Gesetz verankern. Die Verwaltungsauffassung umfasst auch die einkommensneutrale Bildung von Ausgleichsposten. Eine materielle Änderung der Rechtslage sollte durch Abs. 4 nicht erfolgen (vgl. BTDrucks. 16/7036, 20 f.). Darüber hinaus folgt die einkommensneutrale Bildung eines Ausgleichspostens auch aus Abs. 4. Satz 3 bestimmt, dass sich das Einkommen des Organträgers infolge einer Auflösung von Ausgleichsposten im Rahmen einer Veräußerung der Organbeteiligung erhöht oder verringert. Daraus kann im Umkehrschluss abgeleitet werden, dass sich das Einkommen bei der Bildung von Ausgleichsposten nicht erhöht oder verringert (BAREIS, FR 2008, 649; DANELING in BLÜMICH, § 14 Rn. 196g; DÖTSCH in DJPW, § 14 Rn. 491; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 313; KOLBE, StuB 2008, 293; LANG, NWB 2009, 118; MÜLLER in MÖSSNER/SEEGER, § 14 Rn. 443/1; NEUMANN in GOSCH, § 14 Rn. 449; TELLER in KANZLER/NACKE, Steuergesetzgebung 2007/2008, 2008, 258 [260]; REISS, Der Konzern 2008, 9; SCHUMACHER, FS Schaumburg, 2009, 477 [481]; SUCHANEK/HERBST, FR 2008, 112).

## 2. Auflösung besonderer Ausgleichsposten bei Veräußerung der Organbeteiligung (Satz 2)

### a) Veräußerung der Organbeteiligung

355

**Veräußerung:** Eine Veräußerung iSd. Satzes 2 ist eine entgeltliche Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums der Organbeteiligung durch den Organträger oder seinen Rechtsnachfolger auf einen anderen Rechtsträger (zB BFH v. 11.7.2006 – VIII R 32/04, BStBl. II 2007, 296). Satz 2 setzt nicht voraus, dass eine Organschaft besteht. Der Veräußerer muss im Zeitpunkt der Veräußerung nicht mehr Organträger sein (zB wenn die Organschaft vor Veräußerung beendet wurde), der Veräußerer kann im Zeitpunkt der Veräußerung auch außenstehender Gesellschafter sein (zB wenn ein Dritter nach anteiliger Veräußerung der Organbeteiligung neuer Organträger ist). Tatbestandsmäßig sind auch Tausch, tauschähnliche Rechtsgeschäfte und das Vorliegen einer Veräußerungsfiktion (zB § 12 Abs. 1 Satz 1). Nicht tatbestandsmäßig ist uE eine Veräußerung von Anteilen an die Organgesellschaft, wenn durch diese Transaktion die Betei-

ligungsquote des Organträgers iSd. Abs. 4 unverändert bleibt. Im Fall einer mittelbaren Organschaft soll nach Auffassung der FinVerw. eine tatbestandliche Veräußerung der Organbeteiligung nicht vorliegen, wenn (nur) die Zwischengesellschaft ihre Beteiligung an der Organgesellschaft veräußert (FinMin. Schl.-Holst. v. 8.12.2011, DStR 2012, 1607; BREIER, Der Konzern 2011, 11).

**Betriebsaufgabe:** Eine Betriebsaufgabe gilt nach § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG als Veräußerung, Satz 2 ist anwendbar.

**Umwandlung:** Die FinVerw. behandelt Umwandlungen als Veräußerungen (BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314; vgl. HEURUNG/MÜLLER-THOMCZIK, StB 2013, 111). Im Grundsatz wäre ein Ausgleichsposten somit nach Satz 2 aufzulösen, wenn die Organbeteiligung (ggf. anteilig) im Rahmen einer Umwandlung auf einen neuen Rechtsträger übertragen wird. Nach dem Umwandlungssteuererlass ist ein Ausgleichsposten bei Verschmelzung, Spaltung und Formwechsel des Organträgers sowie bei Ausgliederung der Organbeteiligung jedoch nicht aufzulösen, wenn die Organschaft fortgeführt wird und stl. Buchwerte angesetzt werden (BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314 – Tz. Org. 05, 06, 07, 08, 10, 16 und 17). Dies soll auch im Fall einer Abspaltung von Vermögen aus der Organgesellschaft unter Ansatz stl. Buchwerte gelten, wenn die Organschaft fortgeführt wird, sowie im Fall einer Ausgliederung und im Fall eines homogenen Formwechsels (BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314 – Tz. Org. 21, 22 und 24).

**Anteilige Veräußerung:** Auch eine anteilige Veräußerung der Organbeteiligung durch den Organträger soll eine tatbestandsmäßige Veräußerung sein (DÖTSCH in DJPW, § 14 Rn. 523; ERLE/HEURUNG in ERLE/SAUTER, § 14 Rn. 556 und 559; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 335; KOLBE, StuB 2008, 293). Ein Ausgleichsposten soll in diesem Fall anteilig aufzulösen sein. Die Auffassung ist uE konsequent, wenn man davon ausgeht, dass ein Ausgleichsposten ein Korrekturposten zum Buchwert der Organbeteiligung ist. Qualifiziert man einen Ausgleichsposten – wie der BFH v. 29.8.2012 (I R 65/11, BStBl. II 2013, 555) – dagegen nur als stl. Bilanzierungshilfe, könnte man unter Berücksichtigung des Wortlauts von Satz 2 („Veräußerung der Organbeteiligung“) vertreten, dass ein bestehender Ausgleichsposten erst bei vollständiger Veräußerung der Organbeteiligung aufzulösen ist (vgl. ERLE/HEURUNG in ERLE/SAUTER, § 14 Rn. 556). Satz 2 sieht – anders als Satz 1 für die Bildung eines Ausgleichspostens – keine anteilige Auflösung vor.

**Abstockung der Organbeteiligung:** Wenn die anteilig veräußerten (und identifizierbaren) Anteile an der Organgesellschaft nach der Bildung eines Ausgleichspostens erworben worden sind (Neu-Anteile), stellt sich die Frage, ob auch in diesem Fall der Ausgleichsposten aufzulösen ist (s. Anm. 352). Bei Zugrundelegung der Auffassung des BFH, wonach ein Ausgleichsposten eine stl. Bilanzierungshilfe ist (BFH v. 29.8.2012 – I R 65/11, BStBl. II 2013, 555, 154, s. Anm. 352), dürfte eine anteilige Auflösung zu bejahen sein. Geht man dagegen davon aus, dass der Ausgleichsposten ein Korrekturposten zum Beteiligungsbuchwert (der Alt-Anteile) ist, wäre eine anteilige Postenauflösung abzulehnen (MISCHE/RECNIK, BB 2012, 1015).

**Veräußerung von Anteilen an einer Organträger-Personengesellschaft:** Ein Ausgleichsposten ist (ggf. anteilig) aufzulösen, wenn ein Gesellschafter einer Organträger-PersGes. seine Beteiligung veräußert (ERLE/HEURUNG in ERLE/SAUTER, § 14 Rn. 593; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 340a; WACKER in SCHMIDT, § 16 EStG Rn. 161). PersGes. unterliegen für ESt- und KSt-Zwecke

dem Transparenzprinzip, der Mitunternehmeranteil des Gesellschafters ist die Summe der Anteile des Gesellschafters an den WG der Mitunternehmerschaft (BFH v. 25.2.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691). Danach umfasst der Mitunternehmeranteil auch die zum Gesamthandsvermögen der Organträger-PersGes. gehörende Organbeteiligung. Bei der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils ist aus stl. Sicht nicht der Anteil an der Gesellschaft Veräußerungsgegenstand, sondern der ideelle Anteil des Veräußerers an den einzelnen WG des Gesamthandsvermögens, ua. der ideelle Anteil an der Organbeteiligung (STUHRMANN in BLÜMICH, § 16 EStG Rn. 143).

**b) Rechtsfolge: Auflösung besonderer Ausgleichsposten im Zeitpunkt der Veräußerung**

**aa) Auflösung der Ausgleichsposten**

356

**Postenauflösung bei unmittelbarer Beteiligung:** Bei Vorliegen einer Veräußerung iSd. Satzes 2 sind bestehende Ausgleichsposten aufzulösen. Nach Satz 1 ist uE nur ein Posten für jede Organbeteiligung zu bilden und fortzuentwickeln (s. Anm. 352). Deshalb kann es nach Satz 2 nur zur Auflösung eines Postens kommen. Weitere Rechtsfolgen ergeben sich aus Satz 3 (s. Anm. 358) und Satz 4 (s. Anm. 359). Das Gesetz unterscheidet nicht zwischen Ausgleichsposten, die vor Inkrafttreten des § 8b gebildet worden sind und solchen, die danach gebildet worden sind (FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 343a; krit. bereits vor Inkrafttreten von Abs. 4 NAGEL/THIES, GmbHR 2004, 35). Die Auflösung des Postens erfolgt im Zeitpunkt der stl. Veräußerung der Organbeteiligung (s. Anm. 357).

**Brutto- oder Nettomethode:** Abs. 4 regelt nicht, ob das Ergebnis aus der Auflösung der Ausgleichsposten „brutto“ oder „netto“ zu bestimmen ist. Unter Berücksichtigung der Tatsache, dass der BFH v. 29.8.2012 (I R 65/11, BStBl. II 2013, 555) an seiner Rechtsauffassung zur Qualifizierung von Ausgleichsposten als stl. Bilanzierungshilfe festhält, dürfte die Thematik in der Steuerpraxis streitbehaftet bleiben.

**Beispiel:** Auswirkungen der Brutto- und Nettomethode: In der StBil. der OT-GmbH besteht ein aktiver Ausgleichsposten (100). OT-GmbH veräußert ihre OG-Beteiligung für 200 (Buchwert: 100). In Abhängigkeit von der Anwendung der Brutto- oder Nettomethode ergeben sich die folgenden Auswirkungen:

|  |  |            |
|--|--|------------|
| <b>I Nettomethode</b>  |  |            |
| Veräußerungserlös  |  | 200        |
| ./. Buchwert der Beteiligung   |  | 100        |
| ./. aktiver Ausgleichsposten   |  | 100        |
| <b>Veräußerungsgewinn (keine Steuerbelastung)</b>                        |  | <u>0</u>   |
| <b>II Bruttomethode</b>  |  |            |
| Veräußerungserlös  |  | 200        |
| ./. Buchwert der Beteiligung   |  | 100        |
| <b>Veräußerungsgewinn</b>  |  | <u>100</u> |
| <b>davon steuerpflichtig (§ 8b Abs. 2, Abs. 3)</b>                       |  | 5          |
| Verlust aus Ausgleichspostenauflösung (nicht steuerwirksam, § 8b Abs. 3) |  | 100        |

**Ansicht der Finanzverwaltung und in der Literatur vertretene Auffassungen:** Die bisherige Auffassung der FinVerw. ist nicht eindeutig. Nach BMF ist möglicherweise zu unterscheiden. Die Einkommenserhöhung infolge der Auflösung eines passiven Ausgleichspostens ist Teil des Gewinns aus der Veräußerung der Organbeteiligung (BMF v. 28.4.2003, BStBl. I 2003, 292 – Tz. 16, 25–27; BMF v. 26.8.2003, BStBl. I 2003, 292 – Tz. 43 ff.), die Einkommensminderung infolge der Auflösung eines aktiven Ausgleichspostens ist nicht Teil des

Gewinns aus der Veräußerung der Organbeteiligung (BMF v. 28.4.2003, BStBl. I 2003, 292; so wohl auch mit Blick auf Abs. 4 LANG, NWB 2009, 118). Nach Auffassung der OFD Frankfurt und der OFD Hannover zur bisherigen Rechtslage erhöht oder verringert der Betrag aus der Auflösung des passiven oder aktiven Ausgleichspostens den Veräußerungsgewinn oder -verlust (OFD Frankf. v. 8.11.2005, DStR 2005, 2044; OFD Hann. v. 25.11.2005, juris, in der Verfügung der OFD Hann. wird auf Tz. 43 des BMF-Schreibens v. 26.8.2003, BStBl. I 2003, 292, verwiesen, das unter Tz. 44 jedoch lediglich ein Beispiel zur Auflösung eines passiven Ausgleichspostens umfasst). Die Bruttomethode soll auch nach Abs. 4 anzuwenden sein (DANESING in BLÜMICH, § 14 Rn. 196; LANG, NWB 2009, 118; NEUMANN in GOSCH, § 14 Rn. 461 mit Hinweis auf BMF v. 28.4.2003, BStBl. I 2003, 292). Der Gesetzgeber habe die Regelung der FinVerw. übernehmen wollen, aus der sich die Bruttomethode ergäbe. Die Bruttomethode soll auch der Berechnungssoftware der FinVerw. zugrunde liegen (BREIER, Der Konzern 2011, 11).

Nach einer anderen Auffassung ist die Nettomethode anzuwenden (BOSCH in PREISSER/PUNG, Die Besteuerung der Personen- und Kapitalgesellschaften, 2009, C VI. Rn. 249 und 252 Beispiel 9 aE; BREIER, Der Konzern 2011, 11; ERLE/HEURUNG in ERLE/SAUTER, § 14 Rn. 518 und 524; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 343; HEURUNG/SEIDEL, Der Konzern 2009, 400; MÜLLER in MÖSSNER/SEEGER, § 14 Rn. 439/1; MÜLLER/STÖCKER, Die Organschaft, 8. Aufl. 2011, 178 Rn. 652 aE; OLBING in STRECK, § 14 Rn. 146; so wohl auch HAARMANN, JbFfSt. 2008/2009, 253; NEUMANN/STIMPEL, GmbHR 2008, 57). Danach erfährt die Ertragsauswirkung bei Auflösung organschaftlicher Ausgleichsposten dasselbe Schicksal wie die Ertragsauswirkung aus der Veräußerung der Beteiligung selbst. In „Altfällen“ kann § 8b Abs. 4 in der am 12.12.2006 geltenden Fassung anzuwenden sein (FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 343a; LANG, NWB 2009, 118). Diese Auffassung folge aus Satz 4. Der Verweis in Satz 4 auf § 8b sei danach so zu verstehen, dass ein Veräußerungsgewinn (fiktiv) als durch die Auflösung der Ausgleichsposten als Bilanzierungshilfe gemindert gelte. Dies führe auch dazu, dass Ausgleichsposten voll steuerwirksam aufzulösen seien, wenn im Rahmen der Veräußerung der Organbeteiligung § 3 Nr. 40, § 3c Abs. 2 EStG oder § 8b KStG nicht anwendbar seien (zB Fall des § 8b Abs. 4 in der am 12.12.2006 geltenden Fassung). Diese stl. Behandlung ergäbe sich zwingend aus dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und dem objektiven Nettoprinzip.

**Entscheidung des BFH vom 29.8.2012:** Der BFH vertritt die Auffassung, dass es sich bei einem Ausgleichsposten um eine stl. Bilanzierungshilfe in Form eines steuerbilanziellen Merkpostens handelt (BFH v. 29.8.2012 – I R 65/11, BStBl. II 2013, 555, s. Anm. 352). Offen ist, ob der BFH eine Anwendung der Brutto- oder Nettomethode befürwortet (vgl. SUCHANEK/JANSEN/HESSE, Ubg 2013, 280).

**Stellungnahme:** Die Auflösung eines aktiven oder passiven Ausgleichspostens hat im Rahmen der Ermittlung des Ergebnisses aus der Veräußerung der Organbeteiligung zu erfolgen (Nettomethode). Entsprechendes gilt bei der Ermittlung eines umwandlungstrechl. Übernahmegewinns oder verlusts (SCHUMACHER, FS Schaumburg, 2009, 477 [483]; WIDMANN in WIDMANN/MAYER, § 4 UmwStG Rn. 131). Dem Wortlaut von Abs. 4 ist zwar nicht zu entnehmen, ob ein aktiver oder passiver Ausgleichsposten unter Anwendung der Brutto- oder Nettomethode aufzulösen ist. Der Gesetzeszweck, eine Doppel- oder Nichtbesteuerung zu vermeiden, wird uE jedoch nur durch Anwendung der Nettomethode sichergestellt (s. vorstehendes Beispiel). Eine Anwendung der Bruttomethode

hätte insoweit einen Verstoß gegen den Grundsatz der Einmalbesteuerung zur Folge. Weiterhin gilt dies auch, wenn die Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung der Organbeteiligung gesetzlichen Besonderheiten unterliegt (zB § 8b Abs. 4 in der am 12.12.2006 geltenden Fassung; ggf. § 8b Abs. 7 nach Beendigung der Organschaft). Geht man von einer Anwendung der Bruttomethode aus, könnte das Ergebnis aus der Veräußerung der Organbeteiligung nach anderen Vorschriften besteuert werden als das Ergebnis aus der Auflösung eines Ausgleichspostens. Der Wortlaut von Abs. 4 steht einer Anwendung der Nettomethode auch nicht entgegen. Der Verweis in Satz 4 auf § 3 Nr. 40, § 3c Abs. 2 EStG oder § 8b KStG könnte zwar dafür sprechen, dass der Gesetzgeber eine isolierte Ermittlung des Ergebnisses aus der Ausgleichspostenauflösung in Erwägung gezogen hat. Bei diesem Gesetzesverständnis wäre aber unklar, unter welchen Voraussetzungen – und ob überhaupt – zB § 8b Abs. 4 in der am 12.12.2006 geltenden Fassung anzuwenden sein soll. Der Verweis in Satz 4 ist darüber hinaus auch erforderlich bei einer isolierten Auflösung eines Ausgleichspostens im Fall einer mittelbaren Organschaft. Geht man davon aus, dass eine Veräußerung der Organbeteiligung durch die Zwischengesellschaft eine Veräußerung iSd. Satzes 2 ist (s. Anm. 356), dann ist der Ausgleichsposten beim Organträger außerhalb der Ermittlung eines Veräußerungsgewinns aufzulösen. Dies ist uE der einzige Fall einer Anwendung der Bruttomethode.

**Postenauflösung bei mittelbarer Organschaft:** Wenn der Organträger nur mittelbar an der Organgesellschaft beteiligt ist, stellt sich die Frage, wann ein in der StBil. des Organträgers bestehender Ausgleichsposten aufzulösen ist (zur Bildung von Ausgleichsposten bei mittelbarer Organschaft s. Anm. 352).

**Beispiel:** Mittelbare Organschaft: OT ist zu 100 % an Zwischen-GmbH beteiligt, diese wiederum ist zu 100 % an OG beteiligt. Zwischen OT und OG besteht eine (mittelbare) Organschaft. Im Jahr 02 kommt es zu einer organschaftlichen Mehrabführung iHv. 10, OT bildet einen passiven Ausgleichsposten nach § 14 Abs. 4 Satz 1 in entsprechender Höhe. Bei Zwischen-GmbH ist kein Ausgleichsposten zu bilden. Im Jahr 06 wird die Organschaft zwischen OT und OG beendet. Zwischen-GmbH veräußert ihre Beteiligung an OG. Ist der bei OT bestehende passive Ausgleichsposten aufzulösen?

**Ansicht der Finanzverwaltung und in der Literatur vertretene Auffassungen:** Nach einer Auffassung ist der Ausgleichsposten aufzulösen, wenn der Organträger die Beteiligung an der Zwischengesellschaft veräußert (FinMin. Schl.-Holst. v. 8.12.2011, DStR 2012, 1607; BREIER, Der Konzern 2011, 11; DÖTSCH in DJPW, § 14 Rn. 568; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 332; HEURUNG/SEIDEL, Der Konzern 2009, 400). Der Aufwand oder Ertrag aus der Auflösung der Ausgleichsposten vermindere oder erhöhe den Gewinn des Organträgers aus der Veräußerung der Beteiligung an der Zwischengesellschaft. Eine Veräußerung der Organbeteiligung durch die Zwischengesellschaft führe dagegen nicht zur Auflösung des Ausgleichspostens. Es bestehe kein überzeugender Grund für die Auflösung. Die Veräußerung der Organbeteiligung führe lediglich zu einer Verlagerung der Reserven oder Lasten der Organgesellschaft, die Grund für die Bildung der Ausgleichsposten waren. Die Zwischengesellschaft realisiere nämlich einen höheren oder niedrigeren Veräußerungserlös für die Beteiligung an der Organgesellschaft infolge der vorangegangenen Mehr- oder Minderabführung. Aus Sicht des Organträgers seien die Reserven oder Lasten nach wie vor im Beteiligungsstrang vorhanden, nunmehr auf Ebene der Zwischengesellschaft und nicht mehr auf Ebene der Organgesellschaft. Nach dieser Auffassung entfaltet die Zwischengesellschaft eine „Abschirmwirkung“ für Zwecke des Abs. 4 (zum Sonderfall der Veräußerung der Organbeteiligung von der Zwischengesellschaft an den Organträger s. DÖTSCH in DJPW, § 14 Rn. 570).

Nach aA ist der Ausgleichsposten (auch) aufzulösen, wenn die Zwischengesellschaft ihre Beteiligung an der Organgesellschaft veräußert (FROTSCHE in FROTSCHE/MAAS, § 14 Rn. 332; HEURUNG/SEIDEL, Der Konzern 2009, 400). Der Aufwand oder Ertrag aus der Auflösung des Ausgleichspostens auf Ebene des Organträgers korrigiert zeitlich vorher einen Gewinn aus der Veräußerung der Beteiligung an der Zwischengesellschaft (es erfolgt keine Einkommenskorrektur auf Ebene der Zwischengesellschaft, so möglicherweise HEURUNG/SEIDEL, Der Konzern 2009, 400). Die Tatsache, dass sich infolge der Minder- oder Mehrabführung der Organgesellschaft auch auf Ebene der Zwischengesellschaft ein erhöhter oder verminderter Veräußerungsgewinn (bzw. -verlust) ergibt, sei unbeachtlich. Die Zwischengesellschaft sei nicht Gegenstand des Organkreises.

**Stellungnahme:** Ein Ausgleichsposten ist unter Berücksichtigung des Wortlauts von Satz 2 auch im Fall einer Veräußerung der Organbeteiligung durch die Zwischengesellschaft aufzulösen. Bei einer Veräußerung der Organbeteiligung durch die Zwischengesellschaft liegt aus Sicht des Organträgers eine mittelbare Veräußerung vor. Nach Satz 2 sind Ausgleichsposten aufzulösen, wenn die Organgesellschaft veräußert wird. Das Gesetz setzt keine „unmittelbare“ Veräußerung durch den Organträger voraus. Entscheidend ist, dass die Organbeteiligung veräußert wird. Nach dem Wortlaut von Satz 4 wäre bei Auflösung eines aktiven Ausgleichspostens § 8b Abs. 3 Satz 3 anzuwenden. Dem steht uE nicht entgegen, dass auf Ebene des Organträgers eine Beteiligungsveräußerung nicht vorliegt. Der Aufwand aus der Auflösung des aktiven Ausgleichspostens steht zeitlich vorgezogen im Zusammenhang mit einer Veräußerung des Anteils an der Zwischengesellschaft. Diese Auffassung führt zur Anwendung der Bruttomethode.

### 357 **bb) Auflösung im Zeitpunkt der Veräußerung**

Die Auflösung der Ausgleichsposten erfolgt nach Satz 2 im Zeitpunkt der Veräußerung der Organbeteiligung. Gemeint sein dürfte der stl. Zeitpunkt der Veräußerung, also der Zeitpunkt der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums an der Beteiligung der Organgesellschaft bzw. der Zeitpunkt der Realisierung der stl. stillen Reserven. Werden die stl. stillen Reserven mit Rückwirkung realisiert, ist auch der Ausgleichsposten mit Rückwirkung auf den stl. Übertragungstichtag aufzulösen. Anderenfalls könnte das Ergebnis aus der Auflösung des Ausgleichspostens nicht nach der Nettomethode (s. Anm. 356) im Rahmen der Ermittlung des Ergebnisses aus der Veräußerung der Organbeteiligung erfolgen (zB Verschmelzung des Organträgers unter Ansatz gemeiner Werte mit stl. Rückwirkung im Jahr 1, Eintragung der Verschmelzung im Handelsregister im Jahr 2, Auflösung des Ausgleichspostens im Jahr 1).

### 358 **3. Erhöhung oder Verringerung des Einkommens des Organträgers infolge einer Auflösung von Ausgleichsposten (Satz 3)**

Nach Satz 3 erhöht oder verringert sich das Einkommen des Organträgers infolge der Auflösung bestehender Ausgleichsposten. Satz 3 ergänzt die Rechtsfolge von Satz 2. Die Regelung bestimmt, dass die Auflösung von Ausgleichsposten einkommenswirksam ist. Eine Einkommenserhöhung soll eine Nichtbesteuerung, eine Einkommensminderung soll eine Doppelbesteuerung von Organkreiseinkommen vermeiden (s. Anm. 341). Die Erhöhung oder Minderung des Einkommens erfolgt steuertechnisch dadurch, dass der im Rahmen der Auflösung eines Ausgleichspostens erhöhte oder verminderte StBil-Gewinn des Organträgers (s. Anm. 352) nicht außerbilanziell korrigiert wird. Geht man – wie

möglicherweise der BFH v. 29.8.2012 (I R 65/11, BFH/NV 2013, 154) – davon aus, dass die Auflösung des Ausgleichspostens das StBil-Ergebnis des Organträgers unberührt lässt (s. Anm. 352), ist Satz 3 die Rechtsgrundlage für eine außerbilanzielle Einkommenserhöhung (Auflösung passiver Ausgleichsposten) bzw. Einkommensminderung (Auflösung aktiver Ausgleichsposten).

#### 4. Anwendung von § 3 Nr. 40, § 3c Abs. 2 EStG oder § 8b KStG auf die Einkommensauswirkung aus der Auflösung von Ausgleichsposten (Satz 4)

359

Nach Satz 4 sind § 3 Nr. 40, § 3c Abs. 2 EStG oder § 8b KStG anzuwenden. Satz 4 ergänzt die Rechtsfolgen der Sätze 2 und 3. Die Regelung bestimmt, dass auf das Ergebnis aus der Auflösung eines Ausgleichspostens in Abhängigkeit von der Rechtsform des Organträgers § 3 Nr. 40, § 3c Abs. 2 EStG oder § 8b KStG anzuwenden sind. Das Ergebnis aus der Auflösung eines Ausgleichspostens wird danach so behandelt wie der Gewinn oder Verlust aus der Veräußerung einer Beteiligung an einer KapGes. Dies bedeutet uE jedoch nicht zwingend, dass die Besteuerung des Ergebnisses aus der Auflösung des Ausgleichspostens stets denselben Vorschriften unterliegt wie die Besteuerung des Ergebnisses aus der Veräußerung der Organbeteiligung (zB kann im Rahmen einer mittelbaren Organshaft die Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung der Organbeteiligung anderen Regeln folgen als die Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung der Beteiligung an der Zwischengesellschaft, s. Anm. 356).

#### 5. Veräußerung der Organbeteiligung gleichgestellte Transaktionen (Satz 5)

360

Nach Satz 2 sind im Fall einer Veräußerung der Organbeteiligung die besonderen Ausgleichsposten aufzulösen. Nach Satz 5 sind insbes. die Umwandlung der Organgesellschaft auf eine PersGes. oder eine natürliche Person, die verdeckte Einlage der Beteiligung an der Organgesellschaft und die Auflösung der Organgesellschaft einer Veräußerung gleichgestellt, dh., das Vorliegen einer Transaktion iSd. Satzes 5 löst die Rechtsfolgen der Sätze 2 bis 4 aus (s. Anm. 356, 359, 360). Bei der Aufzählung in Satz 5 handelt es sich um Regelbeispiele (KOLBE, StuB 2008, 293), die Aufzählung der Sachverhalte ist nicht abschließend.

**Umwandlung der Organgesellschaft auf eine Personengesellschaft oder eine natürliche Person:** Die Umwandlung der Organgesellschaft auf eine PersGes. oder eine natürliche Person kann in Form eines Formwechsels oder einer Verschmelzung erfolgen. Unbeachtlich ist, ob die Transaktion unter Ansatz des Buchwerts, eines Zwischenwerts oder des gemeinen Werts erfolgt. Bestehende Ausgleichsposten sind nach den Sätzen 2 bis 4 aufzulösen. Die FinVerw. sieht in diesem Fall auch bei Ansatz stl. Buchwerte nicht von einer Auflösung ab (s. Anm. 356).

**Verdeckte Einlage der Beteiligung an der Organgesellschaft:** Tatbestandsmäßig ist wie bei § 17 Abs. 1 Satz 2 und § 23 Abs. 1 Satz 5 Nr. 2 EStG die verdeckte Einlage der Organbeteiligung in eine andere KapGes. (DÖRSCH in DJPW, § 14 Rn. 526). Die Regelung entspricht insoweit § 8b Abs. 2 Satz 6. Die verdeckte Einlage der Organbeteiligung in eine PersGes. soll bei Ansatz des stl. Buchwerts nicht tatbestandsmäßig sein (DÖRSCH in DJPW, § 14 Rn. 526 mit Hinweis auf § 6 Abs. 5 Sätze 3 bis 5 EStG).

**Auflösung der Organgesellschaft:** Eine Auflösung der Organgesellschaft iSd. Satzes 5 liegt mit Fassen des Beschlusses über die Auflösung der Gesellschaft vor (§ 60 Abs. 1 Nr. 2 GmbHG, § 262 Abs. 1 Nr. 2 AktG; krit. mit Blick auf den Zeitpunkt der Auflösung des Ausgleichspostens FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 341).

**Weitere Fallgruppen:** Durch das Merkmal „insbesondere“ in Satz 5 ist klar gestellt, 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, § 14 Rn. 566); Hochverschmelzung der Organgesellschaft auf den Organträger 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 Organträgers auf die Organgesellschaft.

**Keine Transaktionen iSd. Satzes 5:** Folgende Transaktionen sind beispielweise kein Anwendungsfall von Satz 5: Einkommensneutrale Auflösung von Ausgleichsposten infolge einer sog. gegenläufigen Mehr- oder Minderabführung (s. Anm. 352; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 314 aE sieht gegenläufige Mehr- oder Minderabführungen als Anwendungsfall von Satz 5); Beendigung eines Ergebnisabführungsvertrags (R 63 Abs. 3 Satz 1 KStR 2004; DANELING in BLÜMICH, § 14 Rn. 196h; NEUMANN in GOSCH, § 14 Rn. 462).

## 361 6. Regelbeispiel (Satz 6)

Nach Satz 6 liegen Mehr- oder Minderabführung iSd. Satzes 1 insbes. vor, wenn der an den Organträger abgeführte Gewinn vom StBil.-Gewinn der Organgesellschaft 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 Organträger statt Gewinnabführung der Organgesellschaft, StBil.-Verlust der Organgesellschaft 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 Organgesellschaft 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).