

Bundessteuerberaterkammer, KdöR, Postfach 02 88 55, 10131 Berlin

Bundesministerium der Finanzen  
11016 Berlin

## E-Mail



**Bundessteuerberaterkammer**  
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

## Abt. Steuerrecht und Rechnungslegung

Unser Zeichen: Fi/Gr  
Tel.: +49 30 240087-60  
Fax: +49 30 240087-77  
E-Mail: steuerrecht@bstbk.de

13. Mai 2022

### **Entwurf eines BMF-Schreibens zu Anwendungsfragen zur Einlagelösung nach § 14 Abs. 4 KStG i. d. F. des KöMoG GZ: IV C 2 – S 2770/19/10004 :005 DOK: 2022/0339319**

Sehr geehrte Damen und Herren,

wir bedanken uns für die Möglichkeit zum o. g. Entwurf Stellung zu nehmen.

Die Umstellung von einer seit Jahrzehnten etablierten Lösung durch Ausgleichsposten auf das neue System einer Einlagelösung wirft zahlreiche Fragen auf, die der Entwurf aus unserer Sicht leider aktuell noch nicht beantwortet.

Ein Teil der Antworten, die der Entwurf bietet, findet zudem keine konkrete Grundlage im Gesetz. Bereits in unserer Stellungnahme zum Körperschaftsteuermodernisierungsgesetz (KöMoG) an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages hatten wir weitere gesetzliche Klarstellungen angeregt, zu denen es zum damaligen Zeitpunkt leider nicht gekommen ist. Eine Nachbesserung nur im Verwaltungswege führt für die Praxis zu Rechtsunsicherheiten, die möglichst vermieden werden sollten. Wir bitten daher erneut darum, bei nächster Gelegenheit das Gesetz entsprechend zu ergänzen.

Im Hinblick auf die Auswirkungen auf Personengesellschaften als Organträger halten wir ebenfalls vertiefende Ausführungen für dringend geboten.

Unsere Anmerkungen im Einzelnen finden Sie beigelegt.

Mit freundlichen Grüßen

Claudia Kalina-Kerschbaum  
Geschäftsführerin

i. A. Dr. Carola Fischer  
Referatsleiterin

## Anlage



**Bundessteuerberaterkammer**  
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

**Anlage**

**Stellungnahme  
der Bundessteuerberaterkammer  
zu Anwendungsfragen zur Einlagelösung  
nach § 14 Abs. 4 KStG i. d. F. des KöMoG**

**Abt. Steuerrecht und  
Rechnungslegung**

Telefon: 030 24 00 87-60  
Telefax: 030 24 00 87-77  
E-Mail: [steuerrecht@bstbk.de](mailto:steuerrecht@bstbk.de)

13. Mai 2022

### Zu Rn. 1 Satz 1: Anwendung der Neuregelungen auf Ebene der Organgesellschaft

Vorgesehen ist, dass die Neuregelungen in §§ 14 und 27 KStG auf Mehr- und Minderabführungen anzuwenden sind, die nach dem 31. Dezember 2021 verursacht werden. Dies entspricht unserem Verständnis nach allerdings nicht dem Gesetz, insofern als § 34 Abs. 6e Satz 5 KStG nicht auf eine Verursachung, sondern auf ein Erfolgen der Mehr- und Minderabführungen nach dem 31. Dezember 2021 abstellt.

Maßgeblicher Zeitpunkt für das Erfolgen ist gem. § 34 Abs. 6e Satz 6 KStG das Ende des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft. Damit wären alle Mehr- und Minderabführungen von den Neuregelungen erfasst, die in einem nach dem 31. Dezember 2021 endenden Wirtschaftsjahr der Organgesellschaft erfolgen, und zwar auch dann, wenn ihre Ursache in einem vor dem 1. Januar 2022 endenden Wirtschaftsjahr der Organgesellschaft liegt (z. B. Wegfall in 2022 einer im Jahr 2020 eingetretenen Abweichung zwischen Gewinnabführung und Steuerbilanzgewinn der Organgesellschaft).

Der Entwurf des Schreibens enthält keine Ausführungen zur Anwendung von § 14 Abs. 4 KStG n. F. beim Organträger. Die Überschrift zu R 14.8 KStR 2022 („Bildung und Auflösung besonderer Ausgleichsposten beim Organträger bis einschließlich VZ 2021“) könnte hier ggf. zu Missverständnissen führen. Wir bitten daher um eine Klarstellung, dass es für die Frage, ob beim Organträger auf eine Mehr- oder Minderabführung § 14 Abs. 4 KStG n. F. (Einlagelösung) oder § 14 Abs. 4 KStG a. F. (einkommensneutrale Bildung oder Auflösung von Ausgleichsposten) anzuwenden ist, nicht auf das Wirtschaftsjahr des Organträgers, sondern allein darauf ankommt, ob die Mehr- bzw. Minderabführung bei der Organgesellschaft bereits neuem oder noch altem Recht unterliegt. Dies folgt u. E. aus der Regelung des § 34 Abs. 6e Satz 5 EStG, die als speziellere Regelung der allgemeinen Anwendungsregelung des § 34 Abs. 1 KStG vorgeht. So kann bei einem Organträger mit abweichendem Wirtschaftsjahr auch noch in seinem ersten im Kalenderjahr 2022 endenden und damit im Veranlagungszeitraum 2022 der Besteuerung unterliegenden Wirtschaftsjahr nach § 14 Abs. 4 Satz 1 KStG a. F. ein Ausgleichsposten aufgrund einer Minder- oder Mehrabführung für ein bis zum 31. Dezember 2021 endendes Wirtschaftsjahr der Organgesellschaft einkommensneutral zu bilden oder aufzulösen sein.

Angesichts unklarer Aussagen in R 14.8 KStR 2022 regen wir außerdem an, im Erlass zur Klarstellung eine ausdrückliche Feststellung dazu zu treffen, bis zu welchem Zeitpunkt eine Veräußerung der Organbeteiligung oder ein dieser gleichgestellter Tatbestand noch die Rechtsfolgen des § 14 Abs. 4 Satz 2 bis 5 KStG a. F. (einkommenswirksame Auflösung der Ausgleichsposten) auslöst. Dies richtet sich u. E. nicht nach der Anwendungsvorschrift des § 34 Abs. 6e Satz 5 f. KStG, sondern wird durch denjenigen Zeitpunkt im ersten nach dem 31. Dezember 2021 endenden Wirtschaftsjahr des Organträgers bestimmt, in dem dieser nach § 34 Abs. 6e Satz 7 ff. KStG dann noch bestehende Ausgleichsposten aufzulösen und mit dem Beteiligungsbuchwert zu verrechnen hat. Dieser Zeitpunkt entspricht nach unserer Auffassung dem Ende des ersten nach dem 31. Dezember 2021 endenden Wirtschaftsjahres des Organträgers (vgl. dazu auch unsere Ausführungen zu Rn. 11). Aufgrund bis dahin

erfolgender Veräußerungen kann es – auch im VZ 2022 – noch zur einkommenswirksamen Auflösung der Ausgleichsposten nach § 14 Abs. 4 Satz 2 bis 5 KStG a. F. kommen.

#### Zu Rn. 4: Keine Begrenzung der Rechtsfolgen von § 14 Abs. 4 KStG auf das Verhältnis der Beteiligung des Organträgers an der Organgesellschaft

Nach dieser Randnummer sind Einlage und Einlagerückgewähr nicht (mehr) auf das Verhältnis der Beteiligung des Organträgers am Nennkapital der Organgesellschaft begrenzt.

Dies führt in solchen Sachverhalten zu Verwerfungen, in denen eine Abweichung zwischen Gewinnabführung und Steuerbilanzgewinn der Organgesellschaft im zeitlichen Anwendungsbereich des § 14 Abs. 4 KStG a. F. entstanden ist und erst im zeitlichen Anwendungsbereich der Einlagelösung entfällt. Bei einer Beteiligungsquote des Organträgers von 80 % kam es anlässlich der Entstehung der Abweichung zur Bildung eines aktiven bzw. passiven Ausgleichsposten i. H. v. 80 % des Betrags der Minder- bzw. Mehrabführung, während der spätere Entfall der Abweichung zu einer Einlagenrückgewähr und Minderung des Beteiligungsbuchwerts bzw. zu einer Einlage und Erhöhung des Beteiligungsbuchwerts i. H. v. 100 % des Betrags der korrespondierenden Mehr- bzw. Minderabführung führen wird.

Allein durch die Aufgabe des Ausgleichspostenkonzepts zugunsten der Einlagelösung werden, soweit ursprünglich ein aktiver Ausgleichsposten zu bilden war, künstlich Anschaffungskosten vernichtet und Einkommen in Form eines höheren Veräußerungsergebnisses geschaffen bzw., soweit ursprünglich ein passiver Ausgleichsposten zu bilden war, Anschaffungskosten erhöht und Einkommen gemindert, ohne dass dies durch einen die Leistungsfähigkeit des Organträgers erhöhenden oder mindernden Lebenssachverhalt verursacht wäre.

Wie bereits in unserer Stellungnahme zum Gesetzentwurf ausgeführt, halten wir eine Übergangsregelung für systemübergreifende Sachverhalte für erforderlich, die insbesondere die verfassungsrechtlich bedenkliche künstliche Schaffung von Einkommen verhindert.

#### Zu Rn. 5: Saldierung von Minder- und Mehrabführungen bei der Organgesellschaft

Nach Rn. 5 des Entwurfs soll eine Saldierung von Minder- und Mehrabführungen bei der Organgesellschaft nicht zulässig sein, da eine geschäftsvorfallbezogene Betrachtung aufgrund des § 27 Abs. 6 KStG vorzunehmen sei. Offen bleibt, welche Rechtsfolge daraus zu ziehen sein soll.

Das Abstellen auf den einzelnen Geschäftsvorfall ergibt sich nicht aus § 27 Abs. 6 KStG, sondern daraus, dass nach § 14 Abs. 4 Satz 1 und 2 KStG wie auch nach § 14 Abs. 3 Satz 1 und 2 KStG die Ursache einer Mehr- bzw. Minderabführung zu ergründen ist, um dann zu entscheiden, ob sie in organschaftlicher oder vororganschaftlicher Zeit verursacht ist. Unter § 27 Abs. 6 KStG fallen dann schon nur noch in organschaftlicher Zeit verursachte Mehr- und Minderabführungen. Beide erfolgen nach § 14 Abs. 4 Satz 1 KStG im Zeitpunkt des Wirtschaftsjahresendes der Organgesellschaft und könnten somit grundsätzlich saldiert werden.

Was einer Saldierung von in organschaftlicher Zeit verursachten Mehr- und Minderabführungen allenfalls entgegenstehen könnte, ist die neue Vorschrift des § 27 Abs. 6 Satz 2 KStG, nach der die stets am Ende des Wirtschaftsjahres erfolgenden Mehrabführungen das Einlagekonto vorrangig vor anderen – ggf. auch vor diesem Zeitpunkt erfolgenden – Leistungen mindern sollen. Während dies im Ergebnis einer gedanklichen zeitlichen Vorverlegung der Mehrabführungen und der dadurch bewirkten Minderungen des Einlagekontos gleichkommt, bleibt es für Minderabführungen und daraus resultierende Erhöhungen des Einlagekontos beim Wirtschaftsjahresende als Erfolgszeitpunkt. Folglich darf die Höhe der in § 27 Abs. 6 Satz 2 KStG angesprochenen Mehrabführungen nicht unter Verrechnung mit Minderabführungen ermittelt werden.

#### Zu Rn. 6: Saldierung von Mehr- und Minderabführungen beim Organträger

Nach Rn. 6 des Entwurfs soll beteiligungsbezogen eine Saldierung von Minder- und Mehrabführungen beim Organträger zulässig sein, weil sie im selben Zeitpunkt (Ende des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft) erfolgen.

Wenn damit im Ergebnis lediglich zum Ausdruck gebracht werden soll, dass Mehrabführungen den Beteiligungsbuchwert erst mindern, nachdem dieser zunächst um die zeitgleich erfolgenden Minderabführungen erhöht wurde, und auf dieser Grundlage ein etwaiger Ertrag aus einer den Beteiligungsbuchwert übersteigenden Einlagenrückgewähr zu ermitteln ist, so wäre eine solche Bestätigung zwar zu begrüßen. Wir regen jedoch an, diese dann nicht auf eine „Saldierung“ von (in organschaftlicher Zeit) verursachten Mehr- und Minderabführungen zu stützen, sondern sich darüber hinaus konkret zur Reihenfolge der Berücksichtigung von Mehr- und Minderabführungen beim Organträger zu äußern. Dabei sollten auch Erhöhungen und Minderungen des Beteiligungsbuchwerts nach § 14 Abs. 3 KStG (als Einlagen zu behandelnde vororganschaftliche Minderabführungen; als Gewinnausschüttung zu behandelnde vororganschaftliche Mehrabführungen, soweit diese zu einer Einlagenrückgewähr führen) mit in den Blick genommen werden, die nach § 14 Abs. 3 Satz 3 KStG im selben Zeitpunkt (Ende des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft) zu berücksichtigen sind wie die nach § 14 Abs. 4 KStG.

Zudem wirft die in Rn. 6 getroffene Aussage Fragen für den Fall der mehrstufigen Organschaft (Organschaftskette) auf, in dem ein oder mehrere Organträger zugleich selbst Organgesellschaft ist/sind (Zwischenorganträger). Denn soweit sich in der Steuerbilanz des Zwischenorganträgers Minder- oder Mehrabführungen seiner Organgesellschaft auf den Beteiligungsbuchwert auswirken, bewirkt der Zwischenorganträger selbst Minder- und Mehrabführungen an seinen Organträger, für die dann aber wiederum nach § 14 Abs. 3 und 4 KStG zu ermitteln ist, ob sie ihre Ursache in vororganschaftlicher oder organschaftlicher Zeit haben und infolgedessen die Rechtsfolgen des § 14 Abs. 3 oder des § 14 Abs. 4 KStG auslösen. Wurde die Organschaft des Zwischenorganträgers mit seinem Organträger (obere Organschaft) später begründet als die mit seiner Organgesellschaft (untere Organschaft), können z. B. Mehrabführungen, die in der unteren Organschaft in organschaftlicher Zeit verursacht sind, in der oberen

Organschaft zu Mehrabführungen führen, die mit Blick auf letztere Organschaft eine Verursachung in vororganschaftlicher Zeit haben. Für einen Saldo aus Mehr- und Minderabführungen von der Organgesellschaft lässt sich aber keine Ursache feststellen (vgl. zum Verbot der „Sal-dierung von vororganschaftlichen und/oder organschaftlichen Mehr- und Minderabführungen“ bereits BFH-Urteil, Az. I R 38/11, BStBl. II 2014, S. 398 Rn. 30).

#### Zu Rn. 10: Ertrag bei Einlagenrückgewähr über den Beteiligungsbuchwert hinaus

Bereits im Gesetzgebungsverfahren zum KöMoG hatten wir darauf hingewiesen, dass im Sinne der Rechtssicherheit gesetzlich geregelt werden sollte, wie ein sich aus der Anwendung des § 14 Abs. 4 Satz 2 KStG ergebender bilanzieller Ertrag steuerlich zu behandeln ist. Die Finanzverwaltung behandelt den Ertrag aus einer den Beteiligungsbuchwert übersteigenden Einlagenrückgewähr wie einen Gewinn aus der Veräußerung der Beteiligung (BMF-Schreiben vom 28. April 2003, BStBl. I 2003, S. 292, Rz. 6). Der BFH ist dieser Auffassung in seinem Urteil (Az. I R 116/08, BStBl. II 2011, S. 898) zwar gefolgt, hat die Frage aber explizit unter Zitierung zahlreicher Literaturmeinungen als umstritten bezeichnet.

Vor diesem Hintergrund begrüßen wir die Benennung der Besteuerungsvorschriften in Rn. 10 Satz 3 des Entwurfs, halten aber mit Blick auf die Rechtssicherheit weiterhin daran fest, dass dies im Gesetz festgeschrieben werden sollte. Im Zuge einer solchen gesetzlichen Regelung, bis dahin aber auch schon in Rn. 10 Satz 3 des Entwurfs, sollte zur Beseitigung von Zweifeln und mit Blick auf Organträger-Personengesellschaften darüber hinaus auch § 8b Abs. 6 KStG ausdrücklich für anwendbar erklärt werden.

Für solche Organträger-Personengesellschaften ist für die Rechtsfolgen von § 14 Abs. 4 KStG zudem der Umstand zu berücksichtigen, dass sich der Buchwert der Beteiligung an der Organgesellschaft nicht allein aus der Gesamthandsbilanz, sondern zumindest auch aus den für die einzelnen Mitunternehmer zu führenden Ergänzungsbilanzen ergibt. Wir regen daher dringend an, für die Rn. 7 bis 10 ergänzende Ausführungen aufzunehmen, wie damit umzugehen ist (siehe dazu im Weiteren auch unsere Anmerkungen zu Rn. 24).

#### Zu Rn. 11: Veräußerungsähnlicher Ertrag i. S. d. § 34 Abs. 6e Satz 9 und 10 KStG

Laut Satz 2 sollen Einlagen den Beteiligungsbuchwert „vor Verrechnung mit der Rücklage“ erhöhen. Hier liegt u. E. ein Formulierungsfehler vor. Richtigerweise soll es vermutlich heißen: „Einlagen im Laufe des Jahres erhöhen den Beteiligungsbuchwert vor Verrechnung mit den Ausgleichsposten“. Eine „Verrechnung mit der Rücklage“ sieht das Gesetz jedenfalls nicht vor.

Darüber hinaus regen wir an, am Beginn von Rn. 11 oder dieser vorangestellt eine Aussage zu dem Zeitpunkt zu treffen, in dem die Ausgleichsposten zwecks Übergangs zur Einlagelösung aufzulösen und mit dem Beteiligungsbuchwert zu verrechnen sind. Zwar bestimmt § 34 Abs. 6 Satz 7 KStG das Wirtschaftsjahr, in dem dies zu erfolgen hat, nicht aber den Zeitpunkt innerhalb dieses Umstellungswirtschaftsjahres.



Die Auflösung und Verrechnung der Ausgleichsposten nach § 34 Abs. 6e Satz 7 ff. KStG muss unserem Verständnis nach am Ende des Umstellungswirtschaftsjahres erfolgen und als dessen letzten Geschäftsvorfall betrachtet werden. Auf den Beginn des Umstellungswirtschaftsjahres kann dieser Zeitpunkt der Auflösung und Verrechnung schon deshalb nicht fallen, weil ein Organträger mit einem abweichenden Wirtschaftsjahr (z. B. 1. Oktober 2021 bis 30. September 2022) auch nach dem Beginn des Umstellungswirtschaftsjahres am 1. Oktober 2021 für bis zum 31. Dezember 2021 erfolgende Minder- und Mehrabführungen von Organgesellschaften noch Ausgleichsposten nach § 14 Abs. 4 Satz 1 und 2 KStG a. F. zu bilden hat (vgl. oben zu Rn. 1). Für die Annahme eines unterjährigen Auflösungs- und Verrechnungszeitpunkts besteht keinerlei Anhaltspunkt.

Möglicherweise steht die Aussage in Rn. 11 Satz 2 zumindest mit ihrem nach unserer Vermutung eigentlich intendierten Wortlaut (s. o.) bereits im Einklang mit unserer Auffassung. Wir würden jedoch eine klare Aussage begrüßen, dass die Auflösung und Verrechnung gem. § 34 Abs. 6e Satz 7 ff. KStG den letzten Geschäftsvorfall des in § 34 Abs. 6e Satz 7 KStG genannten Wirtschaftsjahres darstellt und demzufolge

- der zum Ende dieses Wirtschaftsjahres bestehende Buchwert der Beteiligung sowie
- die zum Ende dieses Wirtschaftsjahres unter Berücksichtigung bis zu diesem Zeitpunkt noch erfolgter Bildungen und (einkommensneutraler) Auflösungen (§ 14 Abs. 4 Satz 1 und 2 KStG a. F.), veräußerungsbedingter einkommenswirksamer Auflösungen (§ 14 Abs. 4 Satz 2 bis 5 KStG a. F.) sowie von Zu- und Abgängen im Zuge von Umwandlungs- und Einbringungsverfahren noch bestehenden Ausgleichsposten

die Ausgangsgrößen für die nach § 34 Abs. 6e Satz 7 ff. KStG vorzunehmende Auflösung und Verrechnung bilden.

#### Zu Rn. 16: Bildung der Rücklage

Nach Rn. 16 kann eine Rücklage auch dann gebildet werden, wenn das Wirtschaftsjahr der Organgesellschaft zum 31. Dezember 2021 endet, das Wirtschaftsjahr des Organträgers hingegen später. Da eine Auflösung und Verrechnung der Ausgleichsposten nach § 34 Abs. 6e Satz 7 ff. KStG im ersten nach dem 31. Dezember 2021 endenden Wirtschaftsjahr des Organträgers vorzunehmen ist, wird ein daraus resultierender Gewinn aber immer nur in einem nach dem 31. Dezember 2021 endenden Wirtschaftsjahr des Organträgers gebildet werden können. Der Aussagegehalt dieser Randnummer bleibt daher unklar.

#### Zu Rn. 20: Auflösung der Rücklage bei teilweiser Veräußerung der Beteiligung

Nach Rn. 20 soll die gewinnmindernde Rücklage bei teilweiser Veräußerung anteilig aufzulösen sein. Uns erscheint fraglich, ob dies mit dem Gesetzeswortlaut des § 34 Abs. 6e Satz 14 KStG vereinbar ist, dessen Tatbestand an die Veräußerung nicht von Anteilen, sondern der „Beteiligung“ anknüpft und erfüllt ist, „wenn“ (und nicht soweit) die Beteiligung veräußert wird,

und der als Rechtsfolge die Auflösung der Rücklage ausdrücklich (stets) in vollem Umfang vorsieht.

#### Zu Rn. 22: Auflösung der Rücklage bei Umwandlung und Formwechsel des Organträgers

Eine nach § 34 Abs. 6e Satz 11 ff. KStG gebildete Rücklage soll auch bei Umwandlung und Formwechsel des Organträgers ggf. anteilig aufzulösen sein. Begründet wird dies damit, dass auch in diesen Fällen ertragsteuerlich eine Veräußerung der Organbeteiligung vorliege.

Nach unserer Auffassung sollte die Auflösung der Rücklage jedoch unterbleiben, wenn die Beteiligung an der Zwischengesellschaft zulässigerweise zum Buchwert übertragen wird und es somit trotz „Veräußerung“ der Anteile nicht zur Realisierung stiller Reserven kommt. Dies sind Fälle, in denen die Anteile an der Zwischengesellschaft im Zuge der Umwandlung (Verschmelzung, Ab- und Aufspaltung, Formwechsel) des Organträgers oder der Einbringung von Unternehmensteilen bzw. des Anteilstauschs durch den Organträger zum Buchwert übertragen werden. In den Umwandlungsfällen sollte mit den Anteilen auch die Rücklage auf den übernehmenden Rechtsträger übergehen können. Bei der Einbringung von Unternehmensteilen oder dem Anteilstausch wäre eine künftige vorzeitige Auflösung dann an die Veräußerung der im Zuge des Einbringungs Vorgangs gewährten Anteile zu knüpfen. Erfolgt der Umwandlungs- bzw. Einbringungs Vorgang zum Zwischenwert, sollte eine Auflösung nur anteilig (im Verhältnis des Zwischenwerts zum gemeinen Wert) erfolgen.

Dies würde letztlich nur der bisherigen grundsätzlichen Behandlung von Ausgleichsposten durch die Finanzverwaltung entsprechen, nach der bei Verschmelzung des Organträgers zum Buchwert bzw. Zwischenwert die Ausgleichsposten durch den übernehmenden Rechtsträger vollständig bzw. anteilig fortzuführen und dementsprechend beim übertragenden Rechtsträger gar nicht bzw. nur anteilig (im Verhältnis der durch den Zwischenwert aufgelösten zu den gesamten stillen Reserven) aufzulösen sind (vgl. BMF-Schreiben vom 11. November 2011, BStBl. I 2011, S. 1314, Rn. Org.05 für den Grundfall der Verschmelzung des Organträgers sowie – unter jeweiligem Verweis darauf – Rn. Org.06 bis Org.08, Org.10 und Org.16 für weitere Umwandlungs- sowie für Einbringungsfälle).

Der hierbei von der Finanzverwaltung gemachte Vorbehalt, dass diese Grundsätze nur bei Fortführung der Organschaft durch den übernehmenden Rechtsträger (bzw. bei Einbringung durch den übertragenden oder übernehmenden Rechtsträger) Anwendung fänden, wird vom Schrifttum einhellig abgelehnt, weil die Beendigung der Organschaft regelmäßig keinen Anlass für die erfolgswirksame Auflösung von Ausgleichsposten darstellt. Dies wird auch in Rn. 23 des Entwurfs bestätigt.

Es ist nicht auszuschließen, dass die hier angeregte Regelung den Aussagen in Rn. 22, nach denen die Rücklage „ggf. anteilig aufzulösen“ ist, entspricht. Insgesamt, aber auch weil dem Begriff „anteilig auflösen“ in der fast unmittelbar vorangehenden Rn. 20 eine ganz andere Bedeutung zukommt, sollten die mit Rn. 22 intendierten Rechtsfolgen deutlicher ausformuliert werden.



### Zu Rn. 24: Rücklage bei Personengesellschaften als Organträger

Bei der Verrechnung der Ausgleichsposten nach § 34 Abs. 6e Satz 8 KStG, der Ermittlung eines etwaigen Verrechnungsertrags i. S. d. § 34 Abs. 6e Satz 9 KStG sowie bei der Bildung und Auflösung einer gewinnmindernden Rücklage nach § 34 Abs. 6e Satz 11 ff. KStG ist bei Organträger-Personengesellschaften die Besonderheit zu beachten, dass sich deren Steuerbilanz aus der Gesamthandsbilanz zzgl. der für die Mitunternehmer geführten Ergänzungs- und Sonderbilanzen ergibt. Dies tut der Entwurf bisher entweder nicht oder in unzutreffender Weise.

Für die Ermittlung des Beteiligungsbuchwerts, mit dem die Ausgleichsposten zu verrechnen sind, sind u. E. zwingend neben dem Beteiligungsbuchwert lt. Gesamthandsbilanz auch etwaige Mehr- und Minderbuchwerte für die Beteiligung gemäß den für die einzelnen Mitunternehmer geführten Ergänzungsbilanzen heranzuziehen, weil nur so der steuerliche Buchwert der im Gesamthandsvermögen befindlichen Beteiligung an der Organgesellschaft zutreffend berücksichtigt wird. Ob darüber hinaus der Beteiligungsbuchwert auch von im Sonderbetriebsvermögen gehaltenen Anteilen an der Organgesellschaft zu berücksichtigen ist, dürfte maßgeblich von der durch die Rechtsprechung bislang nicht geklärten Frage abhängen, ob diese Anteile für die die Höhe der zu bildenden Ausgleichsposten bestimmende Beteiligungsquote (§ 14 Abs. 4 Satz 1 KStG a. F.) von Bedeutung waren oder nicht. Diese Frage kann an dieser Stelle nicht beantwortet werden.

Die Verrechnung nach § 34 Abs. 6e Satz 8 KStG muss sich jedoch außer auf die Gesamthands- zumindest auch auf die Ergänzungsbilanzen erstrecken. Zu einem Beteiligungsertrag i. S. d. § 34 Abs. 6e Satz 9 KStG kann es insgesamt nur kommen, soweit die passiven Ausgleichsposten den um die aktiven Ausgleichsposten erhöhten Gesamtbeteiligungsbuchwert lt. Gesamthands- und Ergänzungsbilanzen übersteigt. Aufgrund von Mehrwerten für die Beteiligung in Ergänzungsbilanzen kann sich dort durch entsprechenden Aufwand aus der Auflösung des Mehrwerts ein auf den Mitunternehmer anteilig entfallender Ertrag i. S. d. § 34 Abs. 6e Satz 9 KStG vermindern. Aufgrund von Minderwerten für die Beteiligung kann sich ein Ertrag i. S. d. § 34 Abs. 6e Satz 9 KStG durch einen entsprechenden Ertrag in der Ergänzungsbilanz erhöhen oder auch dort überhaupt erst entstehen.

Nach Rn. 24 Satz 1 soll im Falle einer Personengesellschaft die Rücklage in der Gesamthandsbilanz zu bilden sein.

Hier bedarf es zumindest einer Klarstellung. Sofern damit ausgeschlossen werden soll, dass die Ergänzungsbilanzen Mehr- und Minderbeträge zu der Rücklage aufweisen, wäre dies nicht zu rechtfertigen. Da § 34 Abs. 6e Satz 11 KStG die Bildung einer den Gewinn mindern- den Rücklage bis zur Höhe des Ertrags i. S. d. § 34 Abs. 6e Satz 9 KStG zulässt und eine Rücklage nur dort und insoweit gebildet werden kann, wo bzw. wie ein Gewinn entsteht, muss sich die Rücklagenbildung auch auf die Ergänzungsbilanzen erstrecken können (Mehr-/Minderbeträge für die Rücklage).

Hiervon zu trennen ist die Frage, ob die Entscheidung für eine Rücklagenbildung nur einheitlich von allen und für alle Mitunternehmer getroffen werden kann, oder ob jeder Mitunternehmer die Entscheidung bezogen auf seinen anteiligen Ertrag i. S. d. § 34 Abs. 6e Satz 9 KStG eigenständig treffen kann. Rn. 24 Satz 2 des Entwurfs sieht eine gesellschaftsbezogene Wahlrechtsausübung vor.

Wir regen an, diese Position noch einmal zu überdenken. Zum einen kann die gewinnmindernde Rücklage, wie gezeigt, aus der Sphäre der Ergänzungsbilanzen ohnehin nicht herausgehalten werden. Zum anderen wäre schwer verständlich, warum einem Steuerpflichtigen in Form einer Körperschaft oder eines Einzelunternehmers mit der Option der nur teilweisen Rücklagenbildung (dazu auch Rn. 14 des Entwurfs) die Möglichkeit eingeräumt wird, die Wahlrechtsausübung betragsgenau auf ihre/seine steuerliche Situation (insbes. verfügbare Verlustvorträge) abzustimmen, den Unterschieden in der individuellen steuerlichen Situation bei einer Mehrheit von Steuerpflichtigen (Personengesellschaft als Organträger) aber in keiner Weise Rechnung zu tragen sein soll.

Zur Beseitigung von Zweifeln regen wir außerdem eine Klarstellung dahingehend an, dass im Falle von Organträger-Personengesellschaften die in § 34 Abs. 6e Satz 10 und Satz 16 KStG angeordnete Anwendung und die in § 34 Abs. 6e Satz 12 KStG angeordnete Nichtanwendung von § 8b Abs. 2 und 3 KStG jeweils die Anwendung bzw. Nichtanwendung von § 8b Abs. 6 KStG mit umfasst.

#### Zu Rn. 26: Verweis auf BMF-Schreiben vom 26. August 2003

Zur Behandlung des steuerlichen Einlagekontos bei organschaftlichen Minder- und Mehrabführungen wird in Rn. 26 des Entwurfs auf das BMF-Schreiben vom 26. August 2003 zur körperschaftsteuerlichen und gewerbesteuerlichen Organschaft verwiesen. Ziel des Verweises dürften Rn. 40 bis 42 dieses Schreibens sein.

Allerdings ist Rn. 40 des besagten Schreibens insoweit überholt, als auch die Finanzverwaltung eine Minderabführung, zu der es infolge der Verpflichtung zum Ausgleich eines Verlustvortrags nach § 301 Satz 1 AktG kommt, spätestens seit den KStR 2015 zutreffend nicht mehr dem Anwendungsbereich des § 14 Abs. 4 KStG, sondern dem des § 14 Abs. 3 KStG zuordnet (vgl. R 14.8 Abs. 2 KStR 2015 und 2022 im Vergleich zu R 63 Abs. 2 KStR 2004). Rn. 42 des besagten Schreibens verweist wiederum auf das BMF-Schreiben zum steuerlichen Einlagekonto vom 4. Juni 2003. Der Inhalt der dort allein in Frage kommenden Rn. 28 findet sich allerdings bereits in Rn. 25 des vorliegenden Entwurfs.

Vor diesem Hintergrund regen wir an, weitere für erforderlich gehaltene Ausführungen nicht durch Verweis auf frühere Schreiben, sondern direkt in dem neuen BMF-Schreiben anzubringen.

Zu Rn. 28: Aufteilung vs. Nichtaufteilung der Rechtsfolgen des § 14 Abs. 4 KStG bei einem Nebeneinander von unmittelbarer und mittelbarer Beteiligung des Organträgers an der Organgesellschaft

Ist der Organträger sowohl unmittelbar als auch mittelbar an der Organgesellschaft beteiligt, sind drei Konstellationen denkbar:

1. Die unmittelbare Beteiligung allein würde bereits für eine finanzielle Eingliederung ausreichen (z. B. unmittelbar 60 %, mittelbar 20 %)
2. Die mittelbare Beteiligung allein würde bereits für eine finanzielle Eingliederung ausreichen (z. B. unmittelbar 20 %, mittelbar 60 %)
3. Eine finanzielle Eingliederung ergibt sich erst bei Addition der unmittelbaren und der mittelbaren Beteiligung (z. B. unmittelbar 35 %, mittelbar 35 %)

Für die Konstellation 2 sieht Rn. 36 und für die Konstellation 3 Rn. 35 des Entwurfs u. E. zu treffend eine Aufteilung der Rechtsfolgen des § 14 Abs. 4 KStG auf die Beteiligungen im Verhältnis der Beteiligungsquoten vor. Im Fall einer Mehrabführung und Einlagenrückgewähr von 100 wären in Konstellation 2 (3) für einen Teilbetrag von 25 (50) die Rechtsfolgen bei unmittelbarer Organschaft gem. Rn. 3 und für einen Teilbetrag von 75 (50) die Rechtsfolgen bei mittelbarer Organschaft gem. Rn. 31 ff. zu ziehen.

In der Konstellation 1 ist gemäß Rn. 28 hingegen keine Aufteilung vorzunehmen, weil die mittelbare Beteiligung für eine finanzielle Eingliederung der Organgesellschaft in den Organträger nicht gebraucht wird. Bei dieser Vorgehensweise würden die Anschaffungskosten für die mittelbare Beteiligung und damit Potential für die Verrechnung und damit erfolgsneutrale Vereinnahmung von Mehrabführungen (Einlagenrückgewähr) allerdings schlicht unter den Tisch fallen. Dafür gibt es u. E. keine Rechtfertigung. Ob eine einzelne Beteiligung für die finanzielle Eingliederung erforderlich ist oder nicht, ist in diesem Zusammenhang kein maßgebliches Kriterium. So ist etwa bei einer unmittelbaren Beteiligung des Organträgers von 100 % wohl unstrittig, dass der gesamte Beteiligungsbuchwert für eine Verrechnung von Einlagenrückgewähr zur Verfügung steht, auch wenn die letzten 49,9 % der Beteiligung für eine finanzielle Eingliederung der Organgesellschaft nicht erforderlich sind. Ebenso wäre nicht einzusehen, warum das Verrechnungspotential für Einlagenrückgewähr in Konstellation 1 niedriger sein sollte, als wenn der Organträger in gleicher Höhe (80 %) allein unmittelbar beteiligt wäre. Das Gleiche gilt für einen Vergleich von Konstellation 1 mit der lediglich umgekehrten Konstellation 2.

Zu Rn. 29: Auflösung der Rücklage bei Veräußerung der Zwischengesellschaft

Es ist aus unserer Sicht unverständlich, warum nach Rn. 29 die Auflösung oder Nichtauflösung einer nach § 34 Abs. 6e Satz 11 ff. KStG gebildeten Rücklage bei Veräußerung der Anteile an der Zwischengesellschaft davon abhängen soll, ob die Organschaft beendet wird oder nicht.

Die Bildung der Rücklage nach § 34 Abs. 6e Satz 11 KStG beruht darauf, dass beim Übergang von der Ausgleichspostenmethode zur Einlagelösung nach § 34 Abs. 6e Satz 9 KStG ein Veräußerungsgewinn fingiert wird, soweit ein passiver Ausgleichsposten die Summe aus einem aktiven Ausgleichsposten und dem Beteiligungsbuchwert der Organgesellschaft beim Organträger übersteigt. Da tatsächlich keine Liquidität zufließt und keine gestiegene Leistungsfähigkeit vorhanden ist, ist die Bildung einer Rücklage hier angezeigt.

Wird aber später ein Veräußerungsgewinn entweder aus der Veräußerung einer Zwischengesellschaft oder auch der Organgesellschaft selbst erzielt, besteht für einen weiteren Besteuerungsaufschub keine Begründung und auch keine Notwendigkeit mehr. Dies gilt unabhängig davon, ob die Organschaft beendet wird oder auch ggf. als mittelbare Organschaft fortgesetzt wird, wenn die Organbeteiligung z. B. an eine weitere Tochter des Organträgers verkauft wurde.

Statt daran anzuknüpfen, ob die Organschaft fortgesetzt wird oder werden kann, sollte – unabhängig von dieser Frage – die Auflösung der Rücklage aber dann unterbleiben, wenn die Beteiligung an der Zwischengesellschaft zulässigerweise zum Buchwert übertragen wird und es somit trotz „Veräußerung“ der Anteile nicht zur Realisierung stiller Reserven kommt (vgl. auch unsere Ausführungen zu Rn. 22).

#### Zu Rn. 30 und 28: Verrechnung bestehender Ausgleichsposten mit dem Beteiligungsbuchwert

Der Regelungsgehalt der in Rn. 30 getroffenen Aussage, dass zum Zeitpunkt der Überführung der Ausgleichsposten auf die Einlagelösung dann noch bestehende Ausgleichsposten beim Organträger unter Anwendung der Grundsätze der Rn. 31 bis 36 mit dem Beteiligungsbuchwert der Zwischengesellschaft bzw. der Organgesellschaft zu verrechnen seien, ist unklar.

So enthalten Rn. 31 bis 36 ausschließlich Ausführungen zur Anwendung der künftigen Einlagelösung, also der §§ 14 Abs. 4 und 27 Abs. 1 und 6 KStG n. F., im Falle der mittelbaren Organschaft. Warum und wie deren Grundsätze Bedeutung für den Übergang auf die Einlagelösung, also die Anwendung von § 34 Abs. 6e Satz 7 ff. KStG, bei mittelbarer Organschaft haben sollen, erschließt sich nicht.

Nach den Denkansätzen in Rn. 31 ff. und Rn. 35 ff. soll bei der Einlagelösung dem Umstand Bedeutung zukommen, ob eine mittelbare Beteiligung für die finanzielle Eingliederung erforderlich ist oder nicht. Dies ist u. E. nicht zutreffend. Vielmehr sind für die Verrechnung der Ausgleichsposten nach § 34 Abs. 6e Satz 7 ff. KStG stets die Buchwerte sämtlicher Beteiligungen des Organträgers an der Organgesellschaft heranzuziehen. Dies sind der Buchwert der unmittelbaren Beteiligung an der Organgesellschaft sowie, soweit eine mittelbare Beteiligung besteht, der Buchwert der Beteiligung an der Zwischengesellschaft. Dies ergibt sich u. E. bereits daraus, dass das Verhältnis der Beteiligung am Nennkapital der Organgesellschaft, das nach § 14 Abs. 4 Satz 1 KStG a. F. darüber bestimmte, in welcher Höhe für Minder- und Mehrabführungen die nun zu verrechnenden Ausgleichsposten ursprünglich zu bilden waren, zweifelsohne unter Heranziehung und Addition der unmittelbaren und der

mittelbaren Beteiligungen zu ermitteln war. Dies galt auch dann, wenn eine finanzielle Eingliederung bereits allein aufgrund der unmittelbaren oder allein aufgrund der mittelbaren Beteiligung gegeben war. Vielmehr zeigt der auf das Nennkapital abstellende § 14 Abs. 4 Satz 1 KStG a. F. ganz deutlich, dass den für die finanzielle Eingliederung allein bedeutsamen Stimmrechten im Kontext der Ausgleichsposten keinerlei Bedeutung zukam.

Angesichts der vorangehenden Ausführungen sind auch die Grundsätze von Rn. 28 des Entwurfs abzulehnen, nach denen Rn. 30 (Verrechnung der Ausgleichsposten mit dem Beteiligungsbuchwert der Zwischengesellschaft) gar nicht zur Anwendung kommen und eine Verrechnung der Ausgleichsposten allein mit dem Buchwert der unmittelbaren Beteiligung an der Organgesellschaft erfolgen soll, wenn neben der unmittelbaren Beteiligung eine mittelbare Beteiligung besteht, die aber für die finanzielle Eingliederung nicht erforderlich wäre. Für Zwecke der Verrechnung nach § 34 Abs. 6e Satz 7 ff. KStG sind die Ausgleichsposten unserer Auffassung nach vielmehr den einzelnen Beteiligungen des Organträgers anteilig im Verhältnis der durch sie vermittelten Beteiligungsquoten zuzuordnen. Eine Verrechnung nach § 34 Abs. 6e Satz 7 KStG ff. ist dann auf dieser Grundlage pro Beteiligung vorzunehmen.

Problematisch ist dabei, dass bisher keine Ausgleichsposten auf Ebene der Zwischengesellschaft vorhanden sind. Gemäß den Ausführungen in Rn. 32 und 33 des Entwurfs sollen im Fall der mittelbaren Organschaft Minder- und Mehrabführungen zu Einlagen bzw. zu einer Einlagenrückgewähr „durch die Beteiligungskette“ führen, so dass sie nicht nur den Buchwert der Beteiligung des Organträgers an der Zwischengesellschaft, sondern auch den Buchwert der Beteiligung der Zwischengesellschaft an der Organgesellschaft erhöhen bzw. mindern.

Wird hieran festgehalten, ergibt sich für Sachverhalte, die im Anwendungsbereich des Ausgleichspostenkonzepts begonnen haben und nun ihren Abschluss in der Einlagelösung finden, ein Problem daraus, dass Ausgleichsposten nach der Verwaltungsauffassung (FM Schleswig-Holstein, Erlass vom 8. Dezember 2011, DStR 2007, S. 1607, 1608) und der herrschenden Literaturmeinung allein auf Ebene des Organträgers, nicht aber auch auf Ebene der Zwischengesellschaft zu bilden waren.

Dieses Problem wirkt sich zu Lasten des Steuerpflichtigen aus, wenn im Ausgleichspostenkonzept eine Minderabführung erfolgte (z. B. Bildung einer Drohverlustrückstellung), welcher nun unter der Einlagelösung eine Mehrabführung gegenübersteht (z. B. Inanspruchnahme der Drohverlustrückstellung). Auf Ebene der Zwischengesellschaft wäre die daraus resultierende Einlagenrückgewähr nun von dem Buchwert der Beteiligung der Organgesellschaft abzusetzen, ohne dass dieser im Zuge des Übergangs auf die Einlagelösung nach § 34 Abs. 6 Satz 8 KStG um einen aktiven Ausgleichsposten erhöht worden wäre. Entgegen der eigentlichen Systematik und anders als auf Ebene des Organträgers würde der Sachverhalt, obwohl abgeschlossen (Wiederbeseitigung der Abweichung zwischen Gewinnabführung und Steuerbilanzgewinn), auf Ebene der Zwischengesellschaft einen nicht zu rechtfertigenden Einkommenseffekt bewirken, der entweder bereits anlässlich der Einlagenrückgewähr oder spätestens bei der Veräußerung der Organbeteiligung realisiert würde. Der Erlass muss u. E. aufzeigen, wie ein solches Ergebnis verhindert werden soll.

### Zu Rn. 31 ff.: Rechtsfolgen entlang der Beteiligungskette

Bereits im Gesetzgebungsverfahren hatten wir auf gesetzgeberischen Regelungsbedarf hinsichtlich der Rechtsfolgen der Einlagelösung im Fall der mittelbaren Organschaft insbesondere für den Fall hingewiesen, dass die Ziehung der Rechtsfolgen entlang der Beteiligungskette vorgesehen würde.

Nunmehr soll jedoch die Einlage/Einlagenrückgewähr entlang der Beteiligungskette allein auf der Grundlage einer Verwaltungsanweisung angeordnet werden. Dabei werden die Vorschriften des § 14 Abs. 4 KStG und sogar die des § 27 Abs. 1 Satz 3 und vermutlich auch Satz 4 Halbsatz 2, Abs. 6 KStG bei der Zwischengesellschaft angewendet, obwohl diese nicht Organgesellschaft ist und auch sonst nicht im Anwendungsbereich des § 14 KStG zu verorten ist. Handelt es sich bei der ausländischen Zwischengesellschaft um eine im Ausland ansässige Körperschaft, soll statt der genannten Vorschriften des § 27 Abs. 1 und 6 KStG die – nach ihrem Wortlaut allerdings auf in der EU ansässige Körperschaften beschränkte – Vorschrift des § 27 Abs. 8 KStG zur Anwendung kommen und die fingierte Weiterleitung an den Organträger einer fingiert von der Organgesellschaft erhaltenen Einlagenrückgewähr – wiederum entgegen dem Wortlaut der Vorschrift ohne Antrag und ohne Feststellung – zu einer Leistung i. S. d. § 27 Abs. 8 Satz 3 KStG und damit zu einer Einlagenrückgewähr an den Organträger führen.

Es ist u. E. äußerst zweifelhaft, ob der Erlass allein eine ausreichende Rechtsgrundlage für all diese vorgesehenen Rechtsfolgen bietet. Im Sinne der Rechtssicherheit sollte das Gesetz daher an dieser Stelle nachgebessert werden.

Davon abgesehen regen wir an, die angestrebte Rechtsfolge einer Einlage/Einlagenrückgewähr entlang der Beteiligungskette unter Berücksichtigung folgender Erwägungen noch einmal inhaltlich zu überdenken.

- Die Annahme einer unmittelbaren Einlage durch den Organträger in die Organgesellschaft bzw. einer unmittelbaren Einlagenrückgewähr der Organgesellschaft an den Organträger unter Erhöhung bzw. Minderung des Buchwerts der Beteiligung des Organträgers an der Zwischengesellschaft entspräche eher dem Gesetzeswortlaut des § 14 Abs. 4 Satz 1 und 2 KStG, der als Rechtsfolge nicht einfach nur die Einlage bzw. Einlagenrückgewähr, sondern mit dem Organträger auch diejenige Person ausdrücklich benennt, welche die Einlage in die Organgesellschaft leistet bzw. Empfänger der Einlagenrückgewähr durch die Organgesellschaft ist. Ob der Organträger als Leistender oder Empfänger einfach durch den Gesellschafter ersetzt werden kann, ist daher zweifelhaft.
- Ebenso entspricht die Annahme einer Einlage bzw. Einlagenrückgewähr „an der Zwischengesellschaft vorbei“ dem tatsächlich durch den Gewinnabführungsvertrag bestimmten direkten Leistungs-/Zahlungsstrom.
- Es stellt sich zudem die Frage, ob die in § 14 Abs. 4 KStG angeordnete Einlage und die Einlagenrückgewähr statt wirkliche auf dem Gesellschaftsverhältnis beruhende Leistungen zwischen Organträger und Organgesellschaft nicht vielmehr lediglich technische



Instrumente darstellen, um die Erhöhung oder Minderung des Beteiligungsbuchwerts des Organträgers an der Zwischengesellschaft zu bewerkstelligen, welche in der Einlagelösung an die Stelle der Bildung eines aktiven oder passiven Ausgleichspostens für die Beteiligung an der Zwischengesellschaft treten soll. Für die Einlagenrückgewähr i. S. d. § 14 Abs. 4 Satz 2 KStG wird dies ausdrücklich dadurch bestätigt, dass in § 27 Abs. 1 Satz 3 und Satz 4, Abs. 6 KStG alle Vorkehrungen getroffen werden, damit diese genau nicht wie eine „echte Einlagenrückgewähr“ behandelt wird, die unter Beachtung der Verwendungsreihenfolge zu ermitteln ist und einen positiven Bestand an Einlagekonto voraussetzt. Wenn aber die Behandlung wie eine Einlagenrückgewähr auf Ebene des Organträgers bloße Technik ist und keine auf der Gesellschafterstellung beruhende Leistung fingiert, besteht kein Anlass und keine Rechtsgrundlage dafür, sie aus dem direkten Verhältnis zwischen Organgesellschaft und Organträger herauszulösen und stattdessen durch die Beteiligungskette laufen zu lassen.

- Schließlich ist auch fraglich, wie sich die Annahme einer Einlagenrückgewähr durch die Kette mit dem Sinn und Zweck der Einlagelösung vertragen könnte. Jedenfalls dann, wenn dieser Sinn und Zweck trotz der Aufgabe der Begrenzung der Auswirkungen der Mehr- und Minderabführungen auf das Verhältnis der Beteiligung immer noch irgendwie in der Vermeidung einer doppelten Besteuerung bzw. Nichtbesteuerung von Gewinnen der Organgesellschaft bestehen sollte, wäre nicht ersichtlich, warum die Mehr- und Minderabführungen Auswirkungen auf den Buchwert der Beteiligung der Zwischengesellschaft an der Organgesellschaft haben sollten. Denn da die Zwischengesellschaft das Einkommen der Organgesellschaft nicht versteuert, kann es bei ihr anlässlich der Veräußerung der Organbeteiligung zwar infolge des der vorangegangenen Minder- oder Mehrabführung zugrunde liegenden Sachverhalts zu einem höheren oder niedrigeren Veräußerungsergebnis, nicht aber zu einer doppelten/nochmaligen Besteuerung bzw. Nichtbesteuerung des Organeinkommens kommen. Aus eben diesem Grund waren organschaftliche Ausgleichsposten unter Geltung des § 14 Abs. 4 KStG a. F. – auch nach Auffassung der Finanzverwaltung (FM Schleswig-Holstein, Erlass vom 8. Dezember 2011, DStR 2007, S. 1607, 1608) – auch nur auf Ebene des Organträgers zu bilden.

#### Zu Rn. 37: Verrechnung i. S. d. § 34 Abs. 6e Satz 7 ff. KStG bei Kettenorganschaft

Bei einer Organschaftskette ist mit Blick auf organschaftliche Ausgleichsposten zu beachten, dass ein und derselbe Sachverhalt, der bei einer Organgesellschaft zu einer Mehr- oder Minderabführung geführt hat, auf allen höheren Ebenen der Organschaftskette die Bildung eines Ausgleichspostens zur Folge hatte, so dass sich so die Frage der Auflösung und Verrechnung von Ausgleichsposten sowie vor allem auch der Erzielung eines Ertrags i. S. d. § 34 Abs. 6e Satz 9 KStG anlässlich des Übergangs vom Ausgleichspostenkonzept zur Einlagelösung zugleich auf mehreren Ebenen der Organschaftskette stellt bzw. stellen kann.

Hat bisher ein Zwischenorganträger die Beteiligung an seiner Organgesellschaft veräußert, war durch das Konzept der Ausgleichsposten sichergestellt, dass es nur bei diesem Zwischenorganträger zu einer einkommenswirksamen Auflösung von Ausgleichsposten (§ 14 Abs. 4 Satz 5 ff. KStG a. F.) kommen konnte. Denn infolge dieser Auflösung von

Ausgleichsposten bewirkte der Zwischenorganträger selbst Mehr- und Minderabführungen an seinen (Zwischen-)Organträger, welche bei Letzterem wiederum zu einer einkommensneutralen Auflösung seiner Ausgleichsposten (§ 14 Abs. 4 Satz 1 und 2 KStG a. F.) führte. Eine nochmalige Einkommenswirkung auch auf dieser Stufe war ausgeschlossen.

Vor diesem Hintergrund ist u. E. bei der Auflösung und Verrechnung von Ausgleichsposten nach § 34 Abs. 6e Satz 7 ff. KStG a. F. in einer Organschaftskette sicherzustellen, dass, soweit sich bei einem Zwischenorganträger ein Ertrag i. S. d. § 34 Abs. 6e Satz 9 KStG ergibt, es nicht noch einmal bei dessen (Zwischen-)Organträger zu einem Beteiligungsertrag i. S. d. § 34 Abs. 6e Satz 9 KStG kommen kann.

Eine dies per se ausschließende Regelung wurde weder in das Gesetz noch in den vorliegenden Entwurf aufgenommen. Zumindest für den – wohl häufigen – Fall, in dem das Umstellungswirtschaftsjahr eines Zwischenorganträgers vor oder an dem Stichtag liegt, auf den das Umstellungswirtschaftsjahr des nächsthöheren (Zwischen-)Organträgers endet, lässt sich das zutreffende Ergebnis jedoch unter bestimmten Bedingungen mit Hilfe der allgemeinen Grundsätze der Einlagelösung absichern. Denn anders als die Verrechnung von Ausgleichsposten nach § 34 Abs. 6e Satz 8 KStG führt ein Ertrag i. S. d. § 34 Abs. 6e Satz 9 KStG zu einer Abweichung zwischen Gewinnabführung und Steuerbilanzgewinn des Zwischenorganträgers. Die damit verbundene Minderabführung führt nach § 14 Abs. 4 Satz 1 KStG zu einer Erhöhung des Buchwerts der Beteiligung des nächsthöheren (Zwischen-)Organträgers an dem Zwischenorganträger. Wegen des so erhöhten Beteiligungsbuchwerts kann es im Zuge der Verrechnung nach § 34 Abs. 6e Satz 7 ff. KStG auf Ebene des (Zwischen-)Organträgers nicht noch einmal zu einem (sofort steuerbaren) Ertrag i. S. d. § 34 Abs. 6e Satz 9 KStG kommen. Aus anderen Gründen (z. B. Beteiligungsbuchwert bei (Zwischen-)Organträger war schon vorher niedriger als derjenige beim Zwischenorganträger) bleibt ein Ertrag i. S. d. § 34 Abs. 6e Satz 9 KStG natürlich möglich.

Dieses sinnvolle Ergebnis steht jedoch unter der Voraussetzung, dass

- die Verrechnung nach § 34 Abs. 6e Satz 7 ff. KStG bei einem Organträger den letzten Geschäftsvorfall seines in § 34 Abs. 6e Satz 7 KStG bestimmten Wirtschaftsjahres darstellt (vgl. bereits unsere Ausführungen zu Rn. 1) und
- in einer Organschaftskette die Verrechnung nach § 34 Abs. 6e Satz 7 ff. KStG bei identischen Bilanzstichtagen der Umstellungswirtschaftsjahre zuerst auf der unteren und dann auf der darüberliegenden Ebene vorzunehmen ist.

Wir regen an, diese Grundsätze ausdrücklich in Rn. 37 des Erlasses aufzunehmen.