

§ 36

idF des KStG 1984 v. 10. 2. 84 (BGBl. I S. 217; BStBl. I S. 158)

Gliederung des Eigenkapitals bei dem Organträger

¹Ist die Kapitalgesellschaft Organträger im Sinne des § 14, so sind ihr die Vermögensmehrungen, die bei der Organgesellschaft vor Berücksichtigung der Gewinnabführung entstehen, zur Ermittlung der Teilbeträge ihres verwendbaren Eigenkapitals wie eigene Vermögensmehrungen zuzurechnen. ²Von der Zurechnung sind auszunehmen:

1. Beträge, die die Organgesellschaft nach § 16 zu versteuern hat,
2. Einlagen, die die Anteilseigner der Organgesellschaft geleistet haben,
3. Vermögen, das durch Gesamtrechtsnachfolge auf die Organgesellschaft übergegangen ist.

Die Kommentierung des § 36 wurde von Willi **Winter**, Regierungsdirektor, Bonn, und Prof. Dr. Arndt **Raupach**, Rechtsanwalt, München, bearbeitet.

Inhaltsübersicht

Allgemeine Erläuterungen zu § 36

| | Anm. | Anm. |
|---|------|--|
| A. Überblick zu § 36 | 1 | a) Allgemeines zum Verhältnis der §§ 29, 30 und des § 36 |
| B. Bedeutung des § 36 | 2 | b) Allgemeines zur bilanziellen Behandlung der Zurechnungsbeträge iSd. § 36 beim Organträger |
| C. Geltungsbereich des § 36 | | c) Ausgleich von Unterschiedsbeträgen gegenüber den Zurechnungsbeträgen iSd. § 36 in der Steuerbilanz des Organträgers (§ 29 Abs. 1) |
| I. Persönlicher Geltungsbereich | 3 | d) Zeitlich maßgebendes Eigenkapital (§ 29 Abs. 2) |
| II. Sachlicher Geltungsbereich | 4 | e) Verwendbares Eigenkapital als Teil des Nennkapitals (§ 29 Abs. 3) |
| D. Verhältnis zu anderen Vorschriften | | f) Erfassung von Vermögensmehrungen der Organgesellschaft in der Eigenkapitalgliederung des Organträgers |
| I. Verhältnis zu den Vorschriften über die Organshaft (§§ 14–19) | 6 | 3. Verhältnis zu § 33 (Behandlung übernommener Organverluste) |
| II. Verhältnis zur Vorschrift über die Herstellung der Ausschüttungsbelastung (§ 27) | 7 | |
| III. Verhältnis zu den Eigenkapitalgliederungsvorschriften (§§ 28–38) | | |
| 1. Überblick | 8 | |
| 2. Verhältnis zu § 29 (Eigenkapital nach Steuerbilanz) und zu § 30 (Eigenkapitalgliederung) | | |

| | Anm. |
|---|------|
| 4. Verhältnis zu § 37 (Gliederung des Eigenkapitals der Organgesellschaft) | |
| a) Allgemeines | 21 |
| b) Ausweis von besonderen Ausgleichsposten beim Organträger in den Fällen des § 37 Abs. 2 | 22 |
| c) Aktive Ausgleichsposten bei Minderabführungen | 23 |
| d) Passive Ausgleichsposten bei Mehrabführungen | 24 |

| | Anm. |
|--|-----------|
| e) Passive Ausgleichsposten bei vorvertraglichen un- versteuerten stillen Rücklagen der Organgesellschaft | 25 |
| 5. Verhältnis zu anderen Gliederungsvorschriften (§§ 28, 31, 32, 34, 35, 38) | 30 |
| E. Verfahrensfragen | 32 |

**Erläuterungen zu den Sätzen 1 und 2:
Eigenkapitalgliederung bei Organträgern**

| | Anm. |
|--|-----------|
| A. Zurechnung der Vermögensmehrungen der Organgesellschaft zum Eigenkapital des Organträgers (Satz 1) | |
| I. Voraussetzungen der Zurechnung | 35 |
| II. Zurechnung der Vermögensmehrungen der Organgesellschaft | |
| 1. Begriff und Wirkung der Zurechnung (mit Beispiel) | 36 |
| 2. Gegenstand der Zurechnung: Vermögensmehrungen der Organgesellschaft | |
| a) Vermögensmehrungen | 37 |
| b) Vermögensmehrungen, die „bei der Organgesellschaft“ entstehen | 38 |
| c) Vermögensmehrungen, die „vor Berücksichtigung der Gewinnabführung“ entstehen | 39 |
| d) Vermögensmehrungen, die vor Berücksichtigung der Gewinnabführung „entstehen“ | 40 |

| | Anm. |
|---|-----------|
| III. Durchführung der Zurechnung | |
| 1. Der Vorgang der Zurechnung | 41 |
| 2. Zurechnung zur „Ermittlung der Teilbeträge“ ihres verwendbaren Eigenkapitals | 42 |
| 3. Zurechnung „zur“ Ermittlung der Eigenkapital-Teilbeträge | 43 |
| 4. Zur Ermittlung der Teilbeträge „ihres“ verwendbaren Eigenkapitals | 44 |
| 5. Zurechnung „wie eigene Vermögensmehrungen“ | 45 |
| IV. Zeitpunkt der Zurechnung | 48 |
| B. Ausnahmen von der Zurechnung (Satz 2) | |
| I. Überblick | 50 |
| II. Beträge iSd. § 16: Ausgleichszahlungen samt Ausschüttungsbelastung (Satz 2 Nr. 1) | 51 |
| III. Gesellschaftereinlagen (Satz 2 Nr. 2) | |
| 1. Grundlegung | 53 |
| 2. Einlagearten | 54 |
| IV. Vermögensübernahme (Satz 2 Nr. 3) | 56 |

ABC zu § 36

| | Anm. |
|------------------------------------|------|
| Ausgaben iSd. § 3 c EStG | 60 |
| Ausgleichsposten | |
| Ausgleichszahlungen | |
| Ausschüttungsbelastung | |
| Berichtigungsbeträge iSd. § 1 AStG | |
| Gesellschaftereinlagen | |
| Hinzurechnungsbetr. iSd. § 10 AStG | |

| | Anm. |
|---|------|
| Kuponsteuerpflichtige Erträge | 60 |
| Nichtabziehbare Ausgaben | |
| Rücklagen | |
| Steuerfreie Vermögensmehrungen | |
| Verdeckte Gewinnausschüttungen | |
| Verluste | |
| Vermögensübernahme | |

Allgemeine Erläuterungen zu § 36

A. Überblick zu § 36

1

§ 36 regelt die Gliederung des Eigenkapitals beim Organträger. Er enthält **in Satz 1** den Grundsatz, daß die vor Berücksichtigung der Gewinnabführung entstehenden Vermögensmehrungen der Organgesellschaft für Zwecke der Eigenkapitalgliederung dem Organträger zuzurechnen sind, und

in Satz 2 drei verschiedene Ausnahmen von diesem Grundsatz:

- für die Beträge, die die Organgesellschaft nach § 16 selbst zu versteuern hat: Ausgleichszahlungen an Minderheitsgesellschafter und hierauf entfallende KSt. (Nr. 1),
- für Einlagen der Anteilseigner der Organgesellschaft (Nr. 2) und
- für durch Gesamtrechtsnachfolge erworbenes Vermögen der Organgesellschaft (Nr. 3; Fall des § 38).

Durch Satz 1 soll erreicht werden, daß die Teilbeträge des Eigenkapitals (§ 30), die aus dem Organeinkommen entstehen, das dem Organträger gem. § 14 zuzurechnen ist, in der Eigenkapitalgliederung des Organträgers erfaßt werden, sofern der Organträger selbst auch gliederungspflichtig ist.

In den Ausnahmefällen des Satzes 2 erfolgt die Erfassung dagegen in der Eigenkapitalgliederung des Organs (§ 37 Abs. 1).

B. Bedeutung des § 36

2

Eine systematisch richtige Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals im Fall der kstl. wirksamen Organschaft setzt eine Anpassung der Vorschriften über die Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals an die Zurechnung und Besteuerung des Einkommens der Organgesellschaft voraus:

- Einerseits unterliegt eine unbeschränkt kstpfl. KapGes. auch dann weiterhin dem Anrechnungsverfahren und den hierauf bezogenen Gliederungsvorschriften, wenn sie in den Fällen der §§ 14 ff. Organgesellschaft oder Organträger ist.
- Andererseits wird das Einkommen der Organgesellschaft dem Organträger zugerechnet, soweit es nicht in Ausgleichszahlungen und darauf entfallender KSt. besteht.

Die Einkommenszurechnung ist die stl. Konsequenz aus der Abführung des Gewinns der Organgesellschaft an den Organträger bzw. der Übernahme des Verlusts der Organgesellschaft durch den Organträger. Im Ergebnis bewirkt die Zurechnung des Einkommens der Organgesellschaft eine Verlagerung der Besteuerung von der Organgesellschaft auf den Organträger. Bei diesem wirken sich infolge der Einkommenszurechnung nicht nur die Gewinne, sondern auch die Verluste und die steuerfreien Erträge der Organgesellschaft aus. Die entsprechenden Vermögensmehrungen und Vermögensminderungen der Organgesellschaft müssen parallel hierzu in der Gliederungsrechnung des Organträgers erfaßt werden, sofern der Organträger selbst auch gliederungspflichtig ist. Die Zurechnungsvorschrift des § 36 stellt hierfür die gesetzliche Grundlage dar.

C. Geltungsbereich des § 36

3

I. Persönlicher Geltungsbereich

Die Geltung des § 36 ist auf gliederungspflichtige Organträger beschränkt.

Unmittelbare Geltung hat § 36 für Organträger iSd. § 14 in der Rechtsform der KapGes. § 14 setzt für diese Organträger Geschäftsleitung und Sitz im Inland und damit im Ergebnis unbeschr. KStPflcht voraus.

Sinngemäße Geltung hat § 36 darüber hinaus nach § 43 für Organträger in anderer Rechtsform als der der KapGes., wenn

- sie Geschäftsleitung und Sitz im Inland haben, damit unbeschr. kstpfl. sind und
- ihre Leistungen bei den Empfängern zu den Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 EStG gehören.

Hierzu gehören zB Organträger in der Rechtsform der Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft mit Geschäftsleitung und Sitz im Inland.

Organträger-PersGes. fallen selbst nicht unter § 36. Das zuzurechnende Einkommen der Organgesellschaft wird nicht bei der Organträger-PersGes., sondern anteilig bei ihren Gesellschaftern erfaßt. Diese sind freilich im Verhältnis zu den Organgesellschaften der PersGes. keine Organträger. Sie werden deshalb vom Wortlaut des § 36 nicht erfaßt. Soweit sie unbeschr. stpfl. KapGes. oder sonstige Körperschaften iSd. § 43 sind, liegt hierin uE eine Gesetzeslücke, die in Einklang mit Systematik und Zweck der Vorschrift im Wege der Analogie so zu schließen ist, wie der Gesetzgeber sie mutmaßlich ausgefüllt hätte, wenn sie in seinen Gesichtskreis getreten wäre. Hiernach erfordert der Zusammenhang zwischen der Besteuerung des anteiligen zuzurechnenden Eigenkapitals, daß § 36 (unmittelbar oder mittelbar) auf die an der Organträger-PersGes. beteiligten unbeschr. stpfl. KapGes. und sonstigen Körperschaften iSd. § 43 angewendet wird.

Keine Geltung (auch keine sinngemäße) hat § 36 für Organträger sowie für Gesellschafter einer Organträger-PersGes.

- im Bereich der unbeschränkten KStPflcht, wenn es sich weder um KapGes. handelt noch um eine sonstige Körperschaft iSd. § 43;
- im Bereich der beschr. KStPflcht;
- im Bereich der EStPflcht.

4

II. Sachlicher Geltungsbereich

Vermögensmehrungen der Organgesellschaft, nicht erst die *Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals* der Organgesellschaft, sind Gegenstand der Zurechnung nach § 36. Die zuzurechnenden Vermögensmehrungen werden mithin bei der Organgesellschaft gar nicht erst in die Eigenkapitalgliederung einbezogen (vgl. § 37), sondern erst beim gliederungspflichtigen Organträger nach den allgemeinen Regeln des § 30 ermittelt und in der Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals erfaßt.

Vermögensminderungen der Organgesellschaft sind zwar in § 36 nicht ausdrücklich erwähnt. Sie sind aber nach Sinn und Zweck der Vorschrift ebenso wie Vermögensmehrungen (negative Vermögensmehrungen) dem Organträger zuzurechnen.

Ausschüttung vorvertraglicher Rücklagen der Organgesellschaft ist ein Vorgang außerhalb der organschaftlichen Einkommenszurechnung. Es handelt sich

deshalb um eine mit den Anrechnungsfolgen (KStÄnderung usw.) verbundene Gewinnausschüttung (glA *Jurkat*, JbFStR 1977/78 S. 362; Abschn. 55 Abs. 4 S. 5, 6 KStR 1985).

Ausgleichszahlungen an außenstehende Anteilseigner unterliegen als Gewinnausschüttung bei der Organgesellschaft der KStÄnderung, gleichgültig, ob sie von der Organgesellschaft oder vom Organträger geleistet werden (vgl. § 16 Anm. 13).

Einstweilen frei.

5

D. Verhältnis zu anderen Vorschriften

I. Verhältnis zu den Vorschriften über die Organshaft (§§ 14–19)

6

Parallelvorschriften zu §§ 14–19: § 36 regelt die Gliederung auf der Ebene des Organträgers parallel zu den §§ 14–19, die die Voraussetzungen und Wirkung der Organshaft auf dem Gebiet der Einkommensbesteuerung festlegen. Die Wirkung der Organshaft besteht darin, daß das vor Berücksichtigung der Gewinnabführung ermittelte Einkommen der Organgesellschaft mit Ausnahme der darin enthaltenen (nicht abziehbaren) Ausgleichszahlungen und der darauf entfallenden (ebenfalls nicht abziehbaren) Ausschüttungsbelastung mit KSt. für die Besteuerung dem Organträger zugerechnet wird. Das zuzurechnende Einkommen der Organgesellschaft wird mithin beim Organträger der Tarifbelastung unterworfen. Die Weiterausschüttung der an den Organträger abgeführten Gewinne an dessen Anteilseigner führt deshalb zur KStÄnderung iSd. § 27, wenn der Organträger eine gliederungspflichtige Körperschaft ist. In diesem Fall müssen folglich parallel zur Einkommenszurechnung die auf dem zuzurechnenden Einkommen der Organgesellschaft beruhenden Vermögensmehrungen in der Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals des Organträgers erfaßt werden. § 36 enthält die hierzu erforderlichen Zurechnungsvorschriften.

Kein Anlaß für eine Einbeziehung in die Zurechnung besteht für Vermögensmehrungen der Organgesellschaft, die nicht auf deren, dem Organträger zuzurechnenden, Einkommen beruhen. Diese Vermögensmehrungen werden deshalb von § 36 Satz 2 folgerichtig von der Zurechnung ausgenommen.

II. Verhältnis zur Vorschrift über die Herstellung der Ausschüttungsbelastung (§ 27)

7

Ausschluß der Mehrfachbelastung der von der Organgesellschaft erwirtschafteten Gewinne mit Steuern vom Einkommen ist – neben der stl. Verwertung von Organverlusten beim Organträger – historisches Ziel des Systems der Organschaftsbesteuerung (vgl. § 14 Anm. 3). Dieses Ziel wird nach § 14 dadurch erreicht, daß das Einkommen der Organgesellschaft dem Organträger zugerechnet und damit bei ihm der Einkommensbesteuerung zugeführt wird. Durch die – im Grunde unkomplizierte – Methode der Einkommenszurechnung wird im Fall der Organschaftsbesteuerung die Doppelbelastung mit Steuern vom Einkommen ebenso wirksam vermieden wie im Fall der Regelbesteuerung durch die äußerst komplizierte Methode des Anrechnungsverfahrens. In den Fällen, in denen der Organträger als KapGes. oder sonstige Körperschaft iSd. § 43 in das Anrechnungsverfahren einbezogen ist, rechnet § 36 die sich aus dem zuzurechnenden Einkommen der Organgesellschaft ergebenden gliederungsrelevanten Rechen-

grundlagen dem Organträger zu, damit für dessen Gewinnausschüttungen (Weiterausschüttungen) die kstl. Ausschüttungsbelastung iSd. § 27 zutreffend, dh. unter Berücksichtigung dieser Rechengrundlagen, hergestellt werden kann.

Gewinnabführungen einer unbeschr. stpfl. KapGes. sind *außerhalb* des Anwendungsbereichs der §§ 14, 17 und 18 mit den Anrechnungsfolgen (KStÄnderung usw.) verbundene Gewinnausschüttungen. *Innerhalb* des Anwendungsbereichs der genannten Organgesellschaftsvorschriften wird der abgeführte Gewinn dagegen als Teil des von der Organgesellschaft erwirtschafteten Einkommens behandelt. Er wird daher beim Organträger stl. nicht als eigener Ertrag, sondern als Teil des ihm zuzurechnenden Einkommens der Organgesellschaft erfaßt. Im Rahmen der Organgesellschaftsbesteuerung wird aus der Gewinnabführung mithin nicht die Konsequenz einer Gewinnausschüttung gezogen. Damit entfällt auch bei der Organgesellschaft die Herstellung der Ausschüttungsbelastung durch KStÄnderung iSd. § 27 für die Gewinnabführung (vgl. *L. Schmidt, GmbH R 1977 S. 16 l. Sp.*).

III. Verhältnis zu den Eigenkapitalgliederungsvorschriften (§§ 28–38)

8 1. Überblick

Die Eigenkapitalgliederung der dem Anrechnungsverfahren unterliegenden Organträger ist Gegenstand des § 36. Dieser erweitert hierfür den Anwendungsbereich der Eigenkapitalgliederungsvorschriften. Die Erweiterung besteht in der Einbeziehung der auf dem zugerechneten Einkommen der Organgesellschaft beruhenden Vermögensmehrungen in die Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals des Organträgers.

Bei der Ermittlung des Eigenkapitals aus der Steuerbilanz des Organträgers fragt es sich, ob gemäß § 29

- nur das aus eigenen Vermögensmehrungen des Organträgers gebildete Eigenkapital oder
- bereits das um die Vermögensmehrungen (Vermögensminderungen) der Organgesellschaft veränderte Eigenkapital abzuleiten ist (s. u. Anm. 12).

Vermögensminderungen aus steuerlichen Verlusten der Organgesellschaft sind dem Organträger wie eigene Verluste zuzurechnen. § 33 greift bei der Gliederung des Eigenkapitals des Organträgers nur ein, wenn sich beim Organträger *nach* Zurechnung des Organeinkommens ein negativer Einkommensbetrag ergibt (s. u. Anm. 20).

Für die Eigenkapitalgliederung der Organgesellschaft enthält § 37 korrespondierende Vorschriften. Über den Zusammenhang der Gliederung beim Organträger und bei der Organgesellschaft, vor allem über besondere Ausgleichsposten in der StBil. des Organträgers, s. u. Anm. 12, 21–25.

Über das Verhältnis zu den anderen Gliederungsvorschriften (§§ 28, 30, 31, 32, 34, 35, 38) s. u. Anm. 30.

9 Einstweilen frei.

2. Verhältnis zu § 29 (Eigenkapital nach Steuerbilanz) und zu § 30 (Eigenkapitalgliederung)

a) Allgemeines zum Verhältnis der §§ 29, 30 und des § 36

10

Verhältnis der §§ 29 und 30 zueinander: § 29 regelt die Ermittlung des verwendbaren Eigenkapitals der Höhe nach, § 30 seine Gliederung in bestimmte Teilbeträge. Der Höhe nach ergibt sich das verwendbare Eigenkapital aus der Steuerbilanz (vgl. § 29 Abs. 1), die Teilbeträge der Eigenkapitalgliederung dagegen leiten sich (abgesehen von den Vorträgen aus dem Vorjahr und den Gesellschaftereinlagen) aus dem Einkommen ab (vgl. § 30 Abs. 1 Nr. 1 u. 2, Abs. 2 Nr. 1 u. 2). Betragsmäßig müssen das verwendbare Eigenkapital laut StBil. iSd. § 29 und die Summe bzw. der Saldo seiner Teilbeträge iSd. § 30 übereinstimmen.

Stellung des § 36 im Verhältnis zu §§ 29 und 30: § 36 hat zweifellos die Wirkung, daß die dem Organträger zuzurechnenden Vermögensvermehrungen bzw. Vermögenminderungen der Organgesellschaft, die sich aus deren zuzurechnendem Einkommen ergeben, in die Eigenkapitalgliederung des Organträgers einzu beziehen sind. Zwischen diesen Vermögensmehrungen bzw. Vermögenminderungen und dem in der StBil. des Organträgers zu erfassenden Betrag des abgeführten Gewinns bzw. des übernommenen Verlusts der Organgesellschaft können indessen Unterschiede bestehen, zB iH der offenen Rücklagen, die die Organgesellschaft gem. § 14 Nr. 5 zu Lasten des abzuführenden Gewinns bildet, oder iH einer Preissteigerungsrücklage iSd. § 74 EStDV (gem. § 51 Abs. 1 Nr. 2b EStG idF des StReformG 1990 beschränkt auf Wj., die vor dem 1. 1. 90 enden), die die Organgesellschaft gem. Abschn. 228 Abs. 5 EStR nur in ihrer StBil. bildet (vgl. § 14 Anm. 73–84). Dies erfordert die Einstellung besonderer – aktiver oder passiver – Ausgleichsposten in der StBil. des Organträgers (glA BdF v. 10. 1. 1981, BStBl. I S. 44; Abschn. 59, 91 Abs. 2 KStR). Dadurch wird ua. erreicht, daß das verwendbare Eigenkapital des Organträgers gem. § 29 aus dessen StBil. abgeleitet werden kann.

Beispiel: Eine Organgesellschaft führt nach Bildung einer Rücklage von 10 000 DM einen Gewinn von 90 000 DM an den Organträger ab. Nichtabziehbare Ausgaben und steuerfreie Erträge sind bei der Organgesellschaft nicht angefallen. Das dem Organträger zuzurechnende Organeinkommen beträgt (90 000 DM + 10 000 DM =) 100 000 DM. Nach § 36 ist dem Organträger aus der Einkommenszurechnung mithin eine Vermögensmehrung von 100 000 DM zuzurechnen. Diese Vermögensmehrung führt beim Organträger zu einem Zugang von (100 000 DM – 56 000 DM für KSt. =) 44 000 DM zum FK 56. Die entsprechende Vermögensmehrung in der StBil. des Organträgers beträgt aber nur (90 000 DM – 56 000 DM für KSt. =) 34 000 DM. Die nach der Begriffsbestimmung des verwendbaren Eigenkapitals in § 29 und der Anordnung über die Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals in § 30 erforderliche Übereinstimmung zwischen dem Gesamtbetrag der Vermögensmehrungen nach der StBil. und dem Gesamtbetrag der Vermögensmehrungen nach dem zugerechneten Organeinkommen kann man technisch dadurch erreichen, daß in der Eigenkapitalgliederung des Organträgers – beim FK 0 – ein Korrekturposten von minus 10 000 DM eingebucht wird. Sie kann aber auch durch Einbuchung eines aktiven Ausgleichspostens von 10 000 DM in der StBil. des Organträgers herbeigeführt werden.

b) Allgemeines zur bilanziellen Behandlung der Zurechnungsbeträge iSd. § 36 beim Organträger

11

Abgeführte Organgewinne und übernommene Organverluste werden *automatisch* in der StBil. des Organträgers erfaßt. Das folgt schon aus dem Ausweis dieser Beträge in der für die StBil. maßgebenden Hbil. des Organträgers. Der Anspruch auf die Gewinnabführung der Organgesellschaft ist für den Organträger eine Forderung, die als Vermögensmehrung sein in der StBil. ausgewiesen

verwendbares Eigenkapital erhöht. Die Verpflichtung zur Übernahme des Organverlusts ist für den Organträger eine Verbindlichkeit, die als Vermögensminderung zur Verringerung seines in der StBil. ausgewiesenen verwendbaren Eigenkapitals führt. § 36 ändert hieran nichts, sondern setzt das sich unter Berücksichtigung der Gewinnabführung und Verlustübernahme in der Steuerbilanz des Organträgers ergebende verwendbare Eigenkapital voraus.

Unterschiedsbeträge zwischen den abgeführten Organgewinnen bzw. den übernommenen Organverlusten und den in dem zuzurechnenden Organeinkommen enthaltenen StBilErgebnissen der Organgesellschaft können sich allerdings infolge unterschiedlicher Bilanz- und Wertansätze in der Handels- und in der Steuerbilanz der Organgesellschaft sowie infolge der Bildung offener Rücklagen zu Lasten des abzuführenden Organgewinns ergeben. Diesen Unterschiedsbeträgen kann in der StBil. des Organträgers durch besondere Ausgleichsposten Rechnung getragen werden (s. Anm. 12, 21–25).

Steuerfreie Erträge, die bei der Ermittlung des zuzurechnenden Organeinkommens außerhalb der StBil. abzuziehen sind, erhöhen den abzuführenden Organgewinn bzw. mindern den zu übernehmenden Organverlust. Sie wirken sich damit beim Organträger ebenfalls *automatisch* über die HBil. auf das verwendbare Eigenkapital der StBil. aus.

Nichtabziehbare Ausgaben, die bei der Ermittlung des zuzurechnenden Organeinkommens außerhalb der StBil. hinzuzurechnen sind, mindern den abzuführenden Organgewinn bzw. erhöhen den zu übernehmenden Organverlust. Sie mindern damit über die HBil. auch das verwendbare Eigenkapital der StBil. des Organträgers.

12 c) Ausgleich von Unterschiedsbeträgen gegenüber den Zurechnungsbeträgen iSd. § 36 in der Steuerbilanz des Organträgers (§ 29 Abs. 1)

Nach § 29 Abs. 1 ist Eigenkapital der Unterschiedsbetrag zwischen den Aktiva und Passiva der StBil. (unter Berücksichtigung der KSt. vor Herstellung der Ausschüttungsbelastung nach § 27 und vor Abzug von Gewinnausschüttungen, die nicht ordnungsgemäß für ein abgelaufenes Wirtschaftsjahr beschlossen werden). Nach dieser Definition berücksichtigt das Eigenkapital des Organträgers bereits den abgeführten Gewinn bzw. den übernommenen Verlust der Organgesellschaft. Der abgeführte Organgewinn ist als Forderung in die HBil. und mithin auch in die StBil. des Organträgers einzubuchen und erhöht damit dessen Eigenkapital. Umgekehrt ist der übernommene Organverlust als Verbindlichkeit in die HBil. und damit auch in die StBil. des Organträgers einzubuchen und mindert damit dessen Eigenkapital.

Ausgleichsposten bei Mehr- und Minderabführungen: Enthält die StBil. des Organträgers, wie es herrschender Praxis entspricht, bes. Ausgleichsposten zum Ausgleich für Minder- bzw. Mehrabführungen (s. BdF v. 10. 1. 81, BStBl. I S. 44, Abschn. 59, 91 Abs. 2 KStR sowie unten Anm. 22–25), dann hat sich auch der Unterschiedsbetrag zwischen (abgeführtem) Gewinn bzw. (übernommenem) Verlust und dem StBilGewinn der Organgesellschaft ausgewirkt:

- *Fall der Mehrabführung:* Ist der StBilGewinn der Organgesellschaft höher als der abgeführte Gewinn, dann erfolgt zum Ausgleich die Einbuchung eines aktiven Ausgleichspostens, der das verwendbare Eigenkapital des Organträgers erhöht.
- *Fall der Minderabführung:* Ist der StBilGewinn der Organgesellschaft niedriger als der abgeführte Gewinn, dann erfolgt zum Ausgleich die Einbuchung eines passiven Ausgleichspostens, der das verwendbare Eigenkapital des Organträgers vermindert.

- ▶ *Bei einer 100%igen Beteiligung* des Organträgers an der Organgesellschaft enthält das solchermaßen ermittelte Eigenkapital des Organträgers bereits die dem Organträger nach § 36 Satz 1 zuzurechnenden Vermögensmehrungen des Organs.
- ▶ *Bei einer nicht 100%igen Beteiligung* des Organträgers an der Organgesellschaft dürfen nach allerdings umstrittener Auffassung die bes. Ausgleichsposten nur in Höhe der prozentualen Beteiligung des Organträgers an der Organgesellschaft gebildet werden (§ 14 Anm. 81). In solchen Fällen bedarf es entsprechender Berichtigungen in der Gliederung des Organträgers (glA *Schmidt/Steppart*, Die Organschaft 3. Aufl. Herne/Berlin 1978 S. 139; Abschn. 91 Abs. 2 Satz 3 KStR; vgl. dazu Anm. 21).

Kein Ausgleichsposten: Eine Ausnahme wird allerdings gemacht, wenn die Abweichung zwischen abgeführtem Gewinn bzw. übernommenem Verlust und gem. § 36 Satz 1 zuzurechnenden Vermögensmehrungen eine Folgewirkung von Geschäftsvorfällen aus der Zeit vor dem Inkrafttreten des Gewinnabführungsvertrages ist: dann kein passiver Ausgleichsposten, sondern Zugang beim EK 02 des Organträgers (s. Anm. 24).

Kein Zwang zu Ausgleichsposten: Da Vorschriften über die Ausgestaltung der StBil. fehlen, ist es zwar ohne weiteres zulässig, in der StBil. aus steuerlichen Gründen Ausgleichsposten zu bilden (vgl. dazu *Raupach*, FR 1978 S. 576). Gerade in Fällen der Körperschaftsteuerlichen Organschaft ist das auch zweckmäßig und gebräuchlich (s. dazu § 14 Anm. 75). Zwingend geboten ist dies indessen nicht, zumal bei KapGes. nicht einmal eine gesetzliche Verpflichtung zur Erstellung einer StBil. besteht (glA Abschn. 79 Abs. 2 KStR).

d) Zeitlich maßgebendes Eigenkapital (§ 29 Abs. 2)

13

§ 29 Abs. 2 bestimmt den Bilanzstichtag, dessen Eigenkapital für die Anwendung der Verwendungsfiktionen des § 28 Abs. 2 maßgebend ist. Eine Vorschrift über den Zeitpunkt der Zurechnung der Vermögensmehrungen der Organgesellschaft nach § 36 fehlt indes (s. Anm. 48).

e) Verwendbares Eigenkapital als Teil des Nennkapitals (§ 29 Abs. 3)

14

Beim Organträger gehen die ihm zugerechneten Vermögensmehrungen der Organgesellschaft in das verwendbare Eigenkapital ein. Sie können deshalb ebenso wie eigene Vermögensmehrungen des Organträgers gem. § 29 Abs. 3 nach Umwandlung in Nennkapital mit den Anrechnungsfolgen an die Anteilseigner ausgekehrt werden.

f) Erfassung von Vermögensmehrungen der Organgesellschaft in der Eigenkapitalgliederung des Organträgers

15

Die Eigenkapitalgliederung weist das aus der StBil. abzuleitende verwendbare Eigenkapital (§ 29 Abs. 1 u. 2) getrennt nach den einzelnen Teilbeträgen aus (§ 30). Sie beruht auf einer Bestandsrechnung, bei der für die einzelnen Teilbeträge ausgehend vom Endbestand des vorangegangenen Wj. unter Berücksichtigung der lfd. Zu- und Abgänge der Endbestand des lfd. Wj. ermittelt wird. Die lfd. Zu- und Abgänge ergeben sich in erster Linie aus

- den dem Einkommen bzw. den unterschiedlich mit KSt. belasteten Einkommensteilen zugrundeliegenden und
- den bei der Ermittlung des Einkommens als steuerfrei ausgeschiedenen Vermögensmehrungen (§ 30 Abs. 1). Die Summe oder der Saldo der bei der Bestandsrechnung auf den Schluß des Wj. ermittelten Teilbeträge des verwendba-

ren Eigenkapitals deckt sich nach den zwischen Steuerbilanzrechenwerk, Einkommensermittlung und Gliederungsrechnung bestehenden Zusammenhängen prinzipiell mit dem aus der StBil. ableitbaren verwendbaren Eigenkapital. Diese Deckungsgleichheit ist ein wesentliches Element der Gliederungsrechnung. In den Fällen der körperschaftsteuerlich wirksamen Organschaft (§§ 14 ff.) führt die Gewinnabführung bzw. die Verlustübernahme dazu, daß das StBilErgebnis, das die Organgesellschaft vor Gewinnabführung bzw. Verlustübernahme erzielt, das in der StBil. des Organträgers ausgewiesene (verwendbare) Eigenkapital erhöht bzw. mindert (in bestimmten Fällen entstehende Mehr- oder Minderbeträge werden durch besondere Ausgleichsposten ausgeglichen). Es ist deshalb zur Wahrung des vorerwähnten Deckungsprinzips erforderlich,

- einerseits sowohl die bei der Ermittlung des dem Organträger zuzurechnenden Organeinkommens erfaßten als auch die hierbei als steuerfrei ausgeschiedenen Vermögensmehrungen dem Organträger zur Einbeziehung in dessen Eigenkapitalgliederung zuzurechnen und
- andererseits von dieser Zurechnung die Vermögensmehrungen der Organgesellschaft auszunehmen, die bei der Ermittlung des dem Organträger zuzurechnenden Organeinkommens weder erfaßt noch als steuerfrei ausgeschieden werden (eigenes Einkommen der Organgesellschaft iSd. § 16, Einlagen der Anteilseigner in die Organgesellschaft, von der Organgesellschaft im Wege der Gesamtrechtsnachfolge übernommenes Vermögen).

§ 36 enthält die hierzu notwendigen Anordnungen.

Das zu dieser Anmerkung gehörende **Beispiel** ist auf der nächsten Seite (S. 11) abgedruckt.

16–19 Einstweilen frei.

20 3. Verhältnis zu § 33 (Behandlung übernommener Organverluste)

§ 33 KStG regelt die Auswirkungen von stl. Verlusten auf die Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals. Vermögensminderungen aus stl. Verlusten der Organgesellschaft sind nach § 36 dem Organträger wie Vermögensminderungen aus eigenen Verlusten zuzurechnen. Sie fallen mithin bei der Organgesellschaft nicht unter die Gliederungsvorschrift des § 33, sondern wirken sich erst beim Organträger auf die Eigenkapitalgliederung aus. Dabei greift § 33 nur dann ein, wenn sich beim Organträger nach Zurechnung des Einkommens der Organgesellschaft ein negativer Einkommensbetrag ergibt.

| Beispiel | Fall 1 | Fall 2 | Fall 3 |
|--|---------------|---------------|---------------|
| Zuzurechnendes Einkommen der Organgesellschaft | – 10 000 | – 10 000 | – 10 000 |
| Eigenes Einkommen des Organträgers | + 18 000 | + 8 000 | – 8 000 |
| Gesamteinkommen des Organträgers | + 8 000 | – 2 000 | – 18 000 |

Nichtabziehbare Ausgaben sollen nicht angefallen sein.

Im Fall 1 ergibt sich beim Organträger nach Zurechnung der Vermögensminderung der Organgesellschaft von – 10 000 eine Vermögensmehrung von insgesamt + 8 000. Bei einem KStSatz von 56 vH entsteht hieraus ein Zugang zum EK 56 von (+ 8 000 – 4 480 =) + 3 520; § 33 ist nicht anzuwenden.

In den Fällen 2 u. 3 ergibt sich beim Organträger nach Zurechnung der Vermögensminderung der Organgesellschaft von je – 10 000 eine Vermögensminderung von insgesamt – 2 000 bzw. – 18 000. Diese Beträge sind gemäß § 33 Abs. 1 beim FK 0.2 abzuziehen. Soweit das negative Gesamteinkommen des Organträgers zu einem Verlustabzug iSd. § 10 d EStG führt, treten die Rechtsfolgen des § 33 Abs. 2 (Verlustvortrag) oder Abs. 3 (Verlustrücktrag) ein.

Beispiel: Das folgende Beispiel zeigt das auf den Zusammenhängen zwischen dem StBilRechenwerk, der Einkommensermittlung und der Gliederungsrechnung beruhende Verhältnis des § 36 zu §§ 29 und 30 auf. Der OT hat die Rechtsform der GmbH. Er hat für 1988 keine KStVorauszahlungen entrichtet.

Dem OT für 1988 zuzurechnendes Einkommen der OG

| | | | | |
|---|--------------------------|--------------------|-------|--------|
| VermMehr./ VermMind. der OG | Abgeführter Gewinn | + 110 | | |
| | VSt. | + 2 | | |
| | InvZul. | - 12 | | |
| | Zuzurechnendes Einkommen | + 100 | | |
| HBil. = StBil. des OT zum 31.12.88 | | | | |
| Akt. | | Pass. | | |
| Sachanlagen | 800 | Gez. Kapital | 100 | |
| Vorräte | 300 | Rüchl. | 120 | |
| Ford. aus Lfg. | 200 | Jahresüberschuß | 166 | |
| Ford. an verb. Unternehmen (= abgeführter Gewinn der OG) | 110 | KStRückst. f. 1988 | 224 | |
| | | sonst. Rückst. | 150 | |
| | | Verbindl. | 650 | |
| Se. | 1410 | Se. | 1410 | |
| Einkommen des OT für 1988 | | | | |
| Jahresüberschuß | | + 166 | | |
| KSt. | | + 224 | | |
| VSt. | | + 20 | | |
| Abgeführter Gewinn der OG | | - 110 | | |
| Einkommen des OT vor Zurechnung des Einkommens der OG | | + 300 | | |
| Zuzurechnendes Einkommen der OG | | + 100 | | |
| Einkommen des OT nach Zurechnung des Einkommens der OG | | + 400 | | |
| Gliederung des vEK des OT zum 31.12.89 | | | | |
| | | Summe | EK 56 | EK 0.2 |
| 31.12.87 | | + 120 | + 100 | + 20 |
| Zugänge aus | | | | |
| a) Einkommen: | | | | |
| Einkommen | + 400 | | | |
| KSt. 56 vH | - 224 | | | |
| Zugang | + 176 | + 176 | | |
| b) InvZul. der OG | | + 12 | | + 12 |
| Abgänge aus | | | | |
| a) VSt. des OT | | - 20 | - 20 | |
| b) VSt. der OG | | - 2 | - 2 | |
| 31.12.88 | | + 286 | + 254 | + 32 |

Ergebnis: Das vEK lt. Gliederung (+ 286) deckt sich mit dem vEK lt. StBil. (+ 120 + 166 = 286), wie es dem sich aus § 29 und § 30 iVm. § 36 ergebenden Deckungsprinzip entspricht.

4. Verhältnis zu § 37 (Gliederung des Eigenkapitals der Organgesellschaft)

21 a) Allgemeines

§§ 36 u. 37 sind miteinander korrespondierende Gliederungsvorschriften für die Gesellschaften des Organkreises. § 37 regelt die Auswirkungen des § 36 auf die Gliederungsrechnung der Organgesellschaft:

§ 37 Abs. 1: Die dem Organträger nach § 36 zuzurechnenden Vermögensmehrungen der Organgesellschaft bleiben bei der Ermittlung des verwendbaren Eigenkapitals der Organgesellschaft außer Ansatz.

§ 37 Abs. 2: Dies gilt nicht für

- Minderabführungen (die zuzurechnenden Vermögensmehrungen übersteigen den abgeführten Gewinn), sie sind auch bei der Organgesellschaft anzusetzen (und zwar beim EK 04, § 37 Abs. 2 Satz 1) und
- Mehrabführungen (der abgeführte Gewinn übersteigt die zuzurechnenden Vermögensmehrungen), sie sind vom Eigenkapital der Organgesellschaft in der Reihenfolge des § 28 Abs. 3 abzubuchen, zuerst aber von dem nach Satz 1 gebildeten Teilbetrag des EK 04 (§ 37 Abs. 2 Satz 2).

22 b) Ausweis von besonderen Ausgleichsposten beim Organträger in den Fällen des § 37 Abs. 2

Zusammenhang: § 37 regelt in Fällen der Minder- oder Mehrabführung (s. Anm. 12) die Eigenkapitalgliederung bei der *Organgesellschaft* bezüglich des Unterschiedsbetrages zwischen dem vom Organträger übernommenen handelsrechtlichen Ergebnis der Organgesellschaft und den Vermögensmehrungen, die nach § 36 dem Organträger zuzurechnen sind. Zuzurechnen sind dem Organträger nach § 36 die als Zu- und Abgänge des verwendbaren Eigenkapitals in Betracht kommenden Vermögensmehrungen und -minderungen der Organgesellschaft, wie sie sich bei der Ermittlung des dem Organträger zuzurechnenden Organeinkommens ergeben (s. Anm. 11). Dieses Einkommen beruht auf dem StBilErgebnis der Organgesellschaft. Im rechnerischen Endergebnis wird dem Organträger mithin nach § 36 das StBilErgebnis der Organgesellschaft zugerechnet. Bei dem Unterschiedsbetrag iSd. § 37 Abs. 2 handelt es sich also um die Differenz zwischen (übernommenem) handelsrechtlichem Ergebnis und StBilErgebnis der Organgesellschaft. Solche Unterschiedsbeträge ergeben sich zB, wenn die Organgesellschaft zu Lasten des abzuführenden Gewinns Rücklagen bildet (Minderabführung) oder wenn sie eine zulässige Preissteigerungsrücklage (§ 74 EStDV) nur in der StBil., nicht dagegen in der HBil. bildet (Mehrabführung). Diese Unterschiedsbeträge (zwischen HBil.- und StBilErgebnis der Organgesellschaft) wirken sich nach § 36 Satz 1 auch auf die Gliederung des *Organträgers* aus, und zwar so, als handle es sich bei den Vermögensmehrungen (bzw. -minderungen) um eigene Vermögensmehrungen (-minderungen) des Organträgers.

In der StBil. des Organträgers werden die Minder- oder Mehrabführungen idR durch entsprechende besondere *Ausgleichsposten* zum Ausdruck gebracht (sie sind allerdings nicht zwingend vorgeschrieben, s. Anm. 12 aE), im Falle der Minderabführung durch aktive Ausgleichsposten, im Falle der Mehrabführung durch passive Ausgleichsposten (vgl. BdF v. 10. 1. 81, BStBl. I S. 44; Abschn. 59 KStR; § 14 Anm. 76).

Zweck der Ausgleichsposten ist es, bilanztechnisch zu verhindern,

- daß im Falle der Minderabführung bei einer Veräußerung der Beteiligung die bereits als Teil des Organeinkommens dem Organträger nach § 14 zugerechnete

ten und versteuerten (aber nicht abgeführten) Vermögensmehrungen nochmals als Teil des Veräußerungsgewinns versteuert werden und

- daß im Falle der Mehrabführung bei einer Veräußerung der Beteiligung der abgeführte, aber noch nicht versteuerte Gewinn endgültig unsteuert bleibt.

Dieser Zweck wird durch erfolgswirksame Auflösung der erfolgsneutral gebildeten Ausgleichsposten erreicht: die Auflösung aktiver Ausgleichsposten mindert das StBilErgebnis des Organträgers, die Auflösung passiver Ausgleichsposten erhöht es (vgl. § 14 Anm. 81–83). Ein weiterer Zweck kann darin gesehen werden, mit § 29 nicht zu vereinbarende Unterschiede zwischen aus der StBil. des Organträgers abzuleitenden und dem in seiner Eigenkapitalgliederung ausgewiesenen Eigenkapital auszugleichen (vgl. § 14 Anm. 74 aE).

Einen Anhalt für die gliederungsmäßige Bedeutung der besonderen Ausgleichsposten bietet § 37 Abs. 2: Ein etwaiger Unterschied zwischen dem an den Organträger abgeführten Gewinn und den dem Organträger zugerechneten Vermögensmehrungen der Organgesellschaft ist danach als Zu- oder Abgang beim verwendbaren Eigenkapital der Organgesellschaft zu berücksichtigen. Verwendet die Organgesellschaft zB einen Teil ihres vor Gewinnabführung erzielten Jahresüberschusses für die Bildung einer offenen Rücklage, so ist die hierauf beruhende, in die Zurechnung nach § 36 einzubeziehende Vermögensmehrung bei der Organgesellschaft in das EK 04 einzustellen. Es ist mithin so zu verfahren, als sei diese Vermögensmehrung zunächst an den Organträger abgeführt und dann von ihm in die Organgesellschaft eingelegt worden. Entsprechend hat der durch die Rücklage der Organgesellschaft bedingte besondere *aktive Ausgleichsposten* in der StBil. des Organträgers die Bedeutung einer *fiktiven* Erhöhung des Werts der Beteiligung an der Organgesellschaft. Umgekehrt kommt einem besonderen *passiven Ausgleichsposten* in der StBil. des Organträgers dann die Bedeutung einer *fiktiven* Minderung des Werts der Beteiligung an der Organgesellschaft zu.

Die Bildung von Ausgleichsposten soll zwar das Einkommen des Organträgers nicht verändern (dies soll ja gerade erst im Zeitpunkt ihrer Auflösung geschehen, s. o.). Ausgleichsposten erhöhen aber die Aktivseite (aktive Ausgleichsposten) oder die Passivseite (passive Ausgleichsposten) der StBil. des Organträgers. Daraus kann jedoch nicht geschlossen werden, es handele sich bei den besonderen Ausgleichsposten um (positive oder negative) Bestandteile des Eigenkapitals. Die besonderen Ausgleichsposten sind keine Besitz- oder Schuldposten oder Wertberichtigungen hierzu, sondern nur rechnerische Kontrollposten oder steuerliche Bilanzierungshilfen (vgl. § 14 Anm. 75). Da sie mithin keine Auswirkungen auf das Betriebsvermögen haben, fallen sie auch nicht unter den Eigenkapitalbegriff des § 29. Sie ermöglichen es aber, die durch das System der organschaftlichen Ergebnisabführung und Einkommenszurechnung bedingten Abweichungen zwischen dem in der StBil. und dem in der Eigenkapitalgliederung des Organträgers ausgewiesenem Eigenkapital festzuhalten. Dem doppelten Erfordernis:

- *Auswirkung* auf die Höhe des verwendbaren Eigenkapitals in der StBil. des Organträgers, aber

- keine *Auswirkung* auf das Einkommen des Organträgers

wird uE am zweckmäßigsten dadurch Rechnung getragen, daß die Bildung der Ausgleichsposten zwar erfolgswirksam erfolgt (dadurch Auswirkung auf das Eigenkapital des Organträgers), das Bilanzergebnis aber in gleicher Höhe außerhalb der Bilanz wieder korrigiert wird (dadurch keine Auswirkung auf das stpfl. Einkommen des Organträgers). Wir sprechen daher auch – anders als Abschn. 59 KStR – nicht von erfolgsneutraler, sondern von *einkommensneutraler* Bildung von Ausgleichsposten.

Abhängigkeit der Höhe des Ausgleichspostens von der Beteiligungsquote?

Die erforderliche Abstimmung zwischen dem sich nach Anwendung des § 36 aus der Gliederungsrechnung des Organträgers ergebenden und dem betragsmäßig aus der StBil. des Organträgers ableitbaren verwendbaren Eigenkapital (vgl. § 29) ist möglich, wenn der besondere Ausgleichsposten in der Höhe des Unterschiedsbetrags zwischen dem an den Organträger abgeführten Gewinn und den dem Organträger nach § 36 zugerechneten Vermögensmehrungen der Organgesellschaft gebildet wird. Das ist immer dann der Fall, wenn der Organträger der alleinige Gesellschafter der Organgesellschaft ist. Es ist jedoch umstritten, wie der besondere Ausgleichsposten zu bemessen ist, wenn neben dem Organträger noch außenstehende Gesellschafter an der Organgesellschaft beteiligt sind. Die Frage ist, ob in diesem Fall der besondere Ausgleichsposten wie bei Alleinbeteiligung des Organträgers in der vollen Höhe des o. a. Unterschiedsbetrags anzusetzen (so *Jünger*, DB 1976 S. 1128; *Jurkat*, JbFStR 1977/78 S. 360; *Gimmy*, Hdb. des Anrechnungsverfahrens, S. 214 ff.) oder mit einem der Quote der Beteiligung des Organträgers an der Organgesellschaft entsprechenden geringeren Betrag auszuweisen ist (so Abschn. 59 Abs. 1, 91 Abs. 2 KStR; *L. Schmidt*, GmbHR 1977 S. 16/17 FN 30).

► *Gründe für Unabhängigkeit von der Beteiligungsquote:* Für den Ansatz eines von der Beteiligungsquote unabhängigen Ausgleichspostens läßt sich anführen, daß der dem besonderen Ausgleichsposten zugrunde liegende Unterschiedsbetrag zwischen dem an den Organträger abgeführten Gewinn und den ihm zugerechneten Vermögensmehrungen der Organgesellschaft sich über das dem Organträger zugerechnete Einkommen der Organgesellschaft stets im vollen Umfang auf die Besteuerung beim Organträger auswirkt. So ist zB eine von der Organgesellschaft gebildete Rücklage auch dann im vollen Umfang Bestandteil des dem Organträger zuzurechnenden und von ihm zu versteuernden Einkommens der Organgesellschaft, wenn neben dem Organträger noch andere Gesellschafter an der Organgesellschaft beteiligt sind. In diesem Fall kann durch den Ansatz des besonderen aktiven Ausgleichspostens mit dem vollen Betrag der Rücklage erreicht werden, daß der dem Organträger nach § 36 für die Gliederungsrechnung zugerechneten Vermögensmehrung aus dem zuzurechnenden Einkommen der Organgesellschaft rechnerisch ein entsprechender Betrag in seiner StBil. gegenübersteht.

► *Gründe für Abhängigkeit von der Beteiligungsquote:* Die Einbuchung des besonderen Ausgleichspostens mit einem von der Quote der Beteiligung des Organträgers unabhängigen Betrag ist jedoch nicht mit seiner Qualifizierung iS des § 37 Abs. 2 zu vereinbaren. Betrachtet man nämlich den besonderen Ausgleichsposten demgemäß als rechnerische Berichtigung des Werts der Organbeteiligung (s. o.), so darf er nur entsprechend der Quote der Organbeteiligung gebildet werden. Außerdem steht die Rücklage unabhängig von ihrer Versteuerung durch den Organträger anteilig auch den außenstehenden Gesellschaftern zu, wenn das Organisationsverhältnis vor Auflösung der Rücklage wegfällt (vgl. *Märkle/Gottstein/Seibold/Stegmüller*, Das Anrechnungsverfahren nach dem KStRG 1977, S. 62). Im Fall der Veräußerung der Organbeteiligung kann der Organträger die Rücklage nur nach Maßgabe seiner Beteiligungsquote realisieren. Die dann erforderliche erfolgswirksame Auflösung des besonderen Ausgleichspostens (s. § 14 Anm. 84) führt zu einer unzutreffenden Besteuerung, wenn der besondere Ausgleichsposten mit einem höheren als dem der Quote der Organbeteiligung entsprechenden Betrag gebildet wurde.

Anpassungsberichtigung in der Gliederungsrechnung: Die mit der Beschränkung des besonderen Ausgleichspostens auf den der Beteiligungsquote entsprechenden Betrag verbundene Abweichung zwischen dem verwendbaren

Eigenkapital lt. StBil. und lt. Gliederungsrechnung des Organträgers erfordert freilich eine entsprechende, vom Wortlaut des § 36 nicht gedeckte Anpassungsberichtigung der Gliederungsrechnung des Organträgers (glA *Schmidt/Steppert*, Die Organshaft, 3. Aufl., Herne/Berlin 1978, S. 139). Ist zB die von der Organgesellschaft gebildete Rücklage wegen der Beteiligungsquote des Organträgers höher als der hierfür gebildete besondere Ausgleichsposten, so ist der Unterschiedsbetrag in der Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals des Organträgers von dem EK 02 abzuziehen (Abschn. 91 Abs. 2 Satz 3 KStR mit Beispiel).

Kein Ausgleichsposten bei Folgewirkungen aus der vorvertraglichen Zeit: Die Bildung eines besonderen Ausgleichspostens in der StBil. des Organträgers unterbleibt, soweit der Unterschied zwischen dem abgeführten Gewinn und dem StBilGewinn eine Folgewirkung von Geschäftsvorfällen aus der Zeit vor dem Inkrafttreten des GAV ist (Abschn. 59 Abs. 3 KStR). Also zB keine Einstellung eines passiven Ausgleichspostens in die StBil. des Organträgers für die durch eine Betriebsprüfung steuerbilanzmäßig aus der Zeit vor Inkrafttreten des GAV in die Zeit nach seinem Inkrafttreten verlagerten Mehrabschreibungen. Die diesen Mehrabschreibungen lt. StBil. entsprechenden Mehrabführungen der Organgesellschaft an den Organträger führen bei diesem als steuerfreier Vermögenszuwachs zu einem Zugang beim EK 02; umgekehrt ist bei der Organgesellschaft in gleicher Höhe ein Abgang beim EK 02 zu berücksichtigen, auch wenn dadurch beim EK 02 ein negativer Betrag ausgewiesen wird (glA BdF v. 10. 1. 81, BStBl. I S. 47/48). Damit wird erreicht, daß etwaige KStMinderungs- und Anrechnungsguthaben aus dem steuerbilanzmäßigen Mehrergebnis bei der Organgesellschaft verbleiben.

c) Aktive Ausgleichsposten bei Minderabführungen

23

Bildung aktiver Ausgleichsposten: Aktive Ausgleichsposten werden in der StBil. des Organträgers einkommensneutral gebildet für Minderabführungen infolge

- der Bildung einer offenen Rücklage iSd. § 14 Nr. 5 in der HBil. der Organgesellschaft,
- der Tilgung eines vorvertraglichen Verlustvortrags in der HBil. der Organgesellschaft (vgl. Abschn. 55 Abs. 5 a KStR),
- der Bildung oder Erhöhung eines Aktivpostens nur in der StBil. und nicht auch in der HBil. der Organgesellschaft,
- der Bildung oder Erhöhung eines Passivpostens nur in der HBil. und nicht auch in der StBil. der Organgesellschaft.

Am Beispiel der Rücklagenbildung durch die Organgesellschaft läßt sich die Wirkung einer Minderabführung verdeutlichen:

► *Bei der Organgesellschaft* bleibt die Rücklage im Betriebsvermögen lt. StBil. und damit in dem daraus betragsmäßig ableitbaren verwendbaren Eigenkapital (vgl. § 29). Eine im Zeitpunkt der Eröffnungsgliederung bereits vorhandene Rücklage ist mithin als „Altrücklage“ im EK 03 der Organgesellschaft zu erfassen (glA BdF v. 10. 1. 81, BStBl. I S. 45); die dem § 37 Abs. 2 Satz 1 entsprechende Einordnung beim EK 04 (s. o. Anm. 21) entfällt, weil diese Vorschrift nicht auf Vermögensmehrungen aus der Zeit vor dem KStSystemwechsel anwendbar ist und deshalb auch nicht zu gliederungsmaßiger Schlußfolgerungen für solche Vermögensmehrungen berechtigt. Eine nach dem KStSystemwechsel gebildete Rücklage ist im EK 04 der Organgesellschaft zu erfassen (§ 37 Abs. 2 Satz 1; s. o. Anm. 21).

► *Beim Organträger* führt der durch die Rücklage bedingte aktive Ausgleichsposten zu einer Erhöhung der Aktivseite der StBil. (s. o. Anm. 22) und damit rech-

nerisch zu einer Angleichung an das aus dieser StBil. betragsmäßig ableitbare verwendbare Eigenkapital (vgl. § 29). Die Einordnung des Gegenpostens des aktiven Ausgleichspostens in der Gliederungsrechnung des Organträgers hängt davon ab, ob der Ausgleichsposten vor oder nach dem KStSystemwechsel gebildet wurde. Vor dem KStSystemwechsel gebildete aktive Ausgleichsposten erhöhen das „Altkapital“ und damit das EK 03 des Organträgers (glA BdF aaO). Dies entspricht der Behandlung der „Altrücklagen“ bei der Organgesellschaft (s. o.). Nach dem KStSystemwechsel gebildete aktive Ausgleichsposten stehen für Vermögenmehrungen, die als Bestandteile des dem Organträger zuzurechnenden Einkommens der Organgesellschaft zu den dem Organträger nach § 36 zuzurechnenden Vermögenmehrungen gehören. Diese Vermögenmehrungen bewirken beim Organträger einen Zugang bei den belasteten Teilbeträgen des verwendbaren Eigenkapitals (idR beim EK 56), soweit nicht bei ihm ein Ausgleich mit entsprechenden Vermögenminderungen (aus negativem Einkommen des Organträgers oder anderer Organgesellschaften des Organkreises) eintritt. Bei Mitbeteiligung außenstehender Gesellschafter an der Organgesellschaft ist aber eine Korrektur des Zugangs zum verwendbaren Eigenkapital in der Gliederung des Organträgers durch Abzug des Unterschiedsbetrags zwischen der Rücklage und dem niedrigeren aktiven Ausgleichsposten beim EK 02 erforderlich (s. o. Anm. 22).

Auflösung aktiver Ausgleichsposten: Aktive Ausgleichsposten werden *einkommensneutral* aufgelöst, wenn und soweit die ihnen zugrunde liegenden Minderabführungen durch spätere Mehrabführungen ausgeglichen werden. Das geschieht zB, wenn Rücklagen iSd. § 14 Nr. 5 von der Organgesellschaft wieder aufgelöst und abgeführt werden.

► *Bei der Organgesellschaft* führt die Auflösung und Abführung dieser Beträge zu einer Minderung des Betriebsvermögens lt. StBil. und damit auch des daraus betragsmäßig ableitbaren verwendbaren Eigenkapitals (vgl. § 29). Die Auswirkungen der Auflösung und Abführung auf die Gliederungsrechnung der Organgesellschaft werden durch § 37 Abs. 2 bestimmt. Bei Auflösung und Abführung einer vor dem KStSystemwechsel gebildeten Rücklage ist diese Vorschrift zwar nicht unmittelbar anwendbar. Nach ihrem allgemeinen Grundgedanken ist derjenige Teilbetrag des verwendbaren Eigenkapitals, der durch die Bildung der Rücklage oder stl. unzulässigen Rückstellung erhöht worden ist, bei der späteren Auflösung und Abführung vorrangig zu mindern. Es liegt nahe, hiernach auch bei der Auflösung und Abführung von „Altrücklagen“ zu verfahren. Die auf der Auflösung dieser Posten beruhende Gewinnabführung mindert daher das EK 03 der Organgesellschaft, und zwar unabhängig von der Verwendungsfiktion des § 28 Abs. 3 auch dann, wenn die Organgesellschaft über belastete Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals und über EK 01 oder EK 02 (zB aus thesaurierten Gewinnen der vorvertraglichen Zeit) verfügt (glA BdF aaO). Bei Auflösung und Abführung einer nach dem KStSystemwechsel gebildeten Rücklage ergeben sich die Auswirkungen auf die Gliederungsrechnung der Organgesellschaft unmittelbar aus § 37 Abs. 2: Vorrangige Minderung des EK 04, dann erst Minderung der anderen Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals in der in § 28 Abs. 3 angeordneten Reihenfolge. – Das Gesetz regelt nicht, wie in der Gliederungsrechnung der Organgesellschaft zu verfahren ist, wenn diese eine gemischte, dh. teils vor und teils nach dem KStSystemwechsel gebildete Rücklage oder stl. unzulässige Rückstellung zT auflöst und abführt. Als sachgerechte Lösung bietet sich der Abzug der entsprechenden Vermögenminderung in der Reihenfolge „first in first out“, dh. vorrangig beim EK 03 an (glA *Dötsch*, B 1980 S. 2721. Sp., bestätigt durch BdF v. 10. 1. 81, BStBl. I S. 45/46). Hierzu ist es allerdings erforderlich, daß der Teil des EK 03, der auf die vor dem KStSystemwechsel gebildeten organ-

schaftlichen Rücklagen oder stl. unzulässigen Rückstellungen entfällt, von dem übrigen EK 03 abgegrenzt wird (glA BdF aaO).

- ▶ *Beim Organträger* bewirkt die Abführung des Gewinns aus der Auflösung der Rücklage oder stl. unzulässigen Rückstellung der Organgesellschaft
- ▷ *in der StBil.* zwar einerseits eine Erhöhung des Betriebsvermögens und damit des Eigenkapitals, andererseits aber auch den Wegfall des entsprechenden besonderen aktiven Ausgleichspostens; es handelt sich rechnerisch um eine Umschichtung, bei der es keine Rolle spielt, ob der abgeführte Gewinn aus der Auflösung einer vor oder nach dem KStSystemwechsel gebildeten Rücklage oder stl. unzulässigen Rückstellung stammt;
- ▷ *in der Gliederungsrechnung* keine Änderung des Bestandes oder der Zusammensetzung des verwendbaren Eigenkapitals, es sei denn, an der Organgesellschaft ist neben dem Organträger noch ein außenstehender Minderheitsgesellschafter beteiligt: in diesem Fall wird die bei Bildung der Rücklage vorgenommene Anpassungsberichtigung beim EK 02 (s. Anm. 22) anlässlich der Auflösung und Abführung der Rücklage rückgängig gemacht.

d) Passive Ausgleichsposten bei Mehrabführungen

24

Bildung passiver Ausgleichsposten: Passive Ausgleichsposten werden in der StBil. des Organträgers einkommensneutral gebildet, wenn der an den Organträger abgeführte Gewinn der Organgesellschaft deren StBilGewinn übersteigt und die Mehrabführung nicht die Folge der Auflösung einer während der Organisationszeit gebildeten Rücklage oder stl. unzulässigen Rückstellung (s. hierzu Anm. 23) ist (Abschn. 59 Abs. 2 KStR). Fälle dieser Art liegen vor bei Mehrabführungen infolge

- der Bildung oder Erhöhung eines Aktivpostens nur in der HBil. und nicht auch in der StBil. der Organgesellschaft, zB durch Aktivierung von Ingangsetzungskosten iSd. § 269 HGB (Bilanzierungshilfe), die in der StBil. der Organgesellschaft sofort abgezogen werden,
- der Bildung und Erhöhung eines Passivpostens nur in der StBil. und nicht auch in der HBil. der Organgesellschaft, zB durch Bildung einer Preissteigerungsrücklage iSd. § 74 EStDV (gem. § 51 Abs. 1 Nr. 2b EStG idF des StReformG 1990 beschränkt auf Wj., die vor dem 1. 1. 90 enden) nur in der StBil. (vgl. Abschn. 228 Abs. 5 EStR).

Am Beispiel der Bildung einer Preissteigerungsrücklage nur in der StBil. der Organgesellschaft läßt sich die Wirkung einer Mehrabführung verdeutlichen:

- ▶ *Bei der Organgesellschaft* wirkt sich die Preissteigerungsrücklage als Sonderposten mit Rücklageanteil iSd. § 247 Abs. 3 HGB wie Fremdkapital aus (glA Abschn. 79 Abs. 3 KStR). Das betragsmäßig aus der StBil. ableitbare verwendbare Eigenkapital der Organgesellschaft, das dem zuzurechnenden Einkommen zugrundeliegt, mindert sich entsprechend. Wurde die Preissteigerungsrücklage vor dem KStSystemwechsel gebildet, so wirkt sich die Minderung in der Gliederungsrechnung der Organgesellschaft beim EK 03 aus (glA BdF v. 10. 1. 81, BStBl. I S. 47). Wurde sie nach dem KStSystemwechsel gebildet, so wirkt sie sich nach dem Wortlaut des § 37 Abs. 2 S. 2 zuerst bei dem aufgrund des Satzes 1 dieser Vorschrift entstandenen Teil des EK 04 und darüber hinaus in der in § 28 Abs. 3 bestimmten Reihenfolge bei den übrigen Teilbeträgen des verwendbaren Eigenkapitals aus. Der Regelungsbereich des § 37 Abs. 2 S. 2 beschränkt sich jedoch nach dem Sinn und Zweck der Vorschrift (s. BTDrucks. 7/1470 S. 374) auf die Fälle, in denen das verwendbare Eigenkapital der Organgesellschaft nach einer aus Gründen des Satzes 1 erfolgten Erhöhung wieder gemindert wird. Für den

umgekehrten Fall – zuerst Minderung, dann Erhöhung des verwendbaren Eigenkapitals – fehlt eine gesetzliche Regelung. Die FinVerw. schließt diese Gesetzeslücke – uE folgerichtig – im Wege der Auslegung dadurch, daß sie in den betroffenen Fällen stets das EK 04 mindert, und zwar auch dann, wenn sich hierdurch ein negativer Teilbetrag beim EK 04 ergibt (vgl. BdF aaO S. 46).

► *Beim Organträger* steht der Erhöhung der Passivseite der StBil. durch den passiven Ausgleichsposten die Erhöhung des Betriebsvermögens durch die Mehrabführung gegenüber. Insoweit erfolgt ein Ausgleich. Das betragsmäßig aus der StBil. des Organträgers ableitbare verwendbare Eigenkapital übersteigt dann aber das nach Anwendung des § 36 KStG gegliederte verwendbare Eigenkapital des Organträgers, wenn dieser nicht Alleingesellschafter der Organgesellschaft ist und der passive Ausgleichsposten nur entsprechend der Quote der Beteiligung des Organträgers an der Organgesellschaft gebildet wurde. Es bedarf in diesem Fall uE einer Korrektur der Gliederungsrechnung des Organträgers durch Erhöhung des EK 02 um den Unterschiedsbetrag zwischen dem passiven Ausgleichsposten und dem Bilanzposten der Organgesellschaft, durch dessen Einbuchung der passive Ausgleichsposten bedingt ist (glA BdF aaO S. 46). Darüber hinaus ergeben sich durch die Einbuchung des passiven Ausgleichspostens keine Veränderungen hinsichtlich der Höhe des Gesamtbetrags bzw. Saldos und der Zusammensetzung der Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals.

Auflösung passiver Ausgleichsposten: Passive Ausgleichsposten werden einkommensneutral aufgelöst, wenn der Grund für ihre Bildung bei der Organgesellschaft wegfällt. Im Fall der nur in der StBil. der Organgesellschaft gebildeten Preissteigerungsrücklage zB wird der passive Ausgleichsposten mit der Ausbuchung der Preissteigerungsrücklage aufgelöst.

► *Bei der Organgesellschaft* bewirkt das Ereignis, das beim Organträger zur Auflösung des passiven Ausgleichspostens führt, daß ihr StBilGewinn den abführungspflichtigen Gewinn übersteigt. Die dementsprechende Erhöhung des verwendbaren Eigenkapitals ist in der Gliederungsrechnung der Organgesellschaft als Zugang bei dem Teilbetrag zu erfassen, bei dem zuvor die Minderung als Abgang berücksichtigt wurde. Dies ist das EK 03, wenn die Minderung in der Zeit vor dem KStSystemwechsel eingetreten ist, und das EK 04, wenn die Minderung nachher eingetreten ist (glA BdF aaO S. 46). Ob eine Preissteigerungsrücklage von der Organgesellschaft vor oder nach dem KStSystemwechsel gebildet wurde, kann regelmäßig festgestellt werden, weil nach Abschn. 228 Abs. 5 EStR die für jedes Wirtschaftsjahr gebildete Rücklage in der StBil. gesondert auszuweisen ist (glA BdF aaO S. 46).

► *Beim Organträger* gleichen sich Minderabführungen auf der einen Seite und Wegfall des passiven Ausgleichspostens und ggf. des Korrekturpostens beim EK 02 auf der anderen Seite aus.

25 e) Passive Ausgleichsposten bei vorvertraglichen un versteuerten stillen Rücklagen der Organgesellschaft

Die Auflösung vorvertraglicher unverteuerter stiller Rücklagen der Organgesellschaft bewirkt eine Erhöhung der Gewinnabführung an den Organträger bzw. eine Minderung der Verlustübernahme. Sie führt damit zu einer Erhöhung des dem Organträger zuzurechnenden Einkommens der Organgesellschaft. Durch die Abführung dieser Rücklagen an den Organträger mindert sich bei diesem der Wert der Beteiligung an der Organgesellschaft. Soweit die vorvertraglichen unverteuerten stillen Rücklagen aus der Zeit vor dem Erwerb der Beteiligung der Organgesellschaft stammen, kommt grundsätzlich eine gewinnabfüh-

rungsbedingte Teilwertabschreibung auf die Beteiligung an der Organgesellschaft in Betracht (glA offenbar Abschn. 60 Abs. 2 KStR 1981/85). Die früher von der FinVerw. vertretene Auffassung, diese abführungsbedingte Teilwertabschreibung sei mit Hilfe eines besonderen passiven Ausgleichspostens in der StBil. des Organträgers steuerlich zu neutralisieren (so Abschn. 60 Abs. 2 KStR 1977), war weder gesetzeskonform noch sachgerecht. Sie ist deshalb inzwischen aufgegeben worden (vgl. § 14 Anm. 91).

Einstweilen frei.

26–29

5. Verhältnis zu anderen Gliederungsvorschriften (§§ 28, 31, 32, 34, 35, 38) 30

§ 28: Die Zurechnung der Vermögensmehrungen der Organgesellschaft wirkt sich beim Organträger voll auf die in § 28 Abs. 3 vorgeschriebene Reihenfolge der Verwendung des verwendbaren Eigenkapitals aus.

§ 31: Aus der Zurechnung der Vermögensmehrungen der Organgesellschaft folgt zugleich, daß die bei der Ermittlung des zuzurechnenden Einkommens der Organgesellschaft nicht abziehbaren Ausgaben bei der Gliederungsrechnung des Organträgers wie dessen eigene nichtabziehbare Ausgaben abzuziehen sind (glA Abschn. 91 Abs. 1 KStR).

§ 32: Beim Organträger kann sich für die nach § 36 zugerechneten Vermögensmehrungen der Organgesellschaft eine Ermäßigung der Belastung aus eigenen Ermäßigungsgründen (zB aus eigenen begünstigten Berlin-Darlehen iSd. §§ 16, 17 BerlinFG) und aus Ermäßigungsgründen der Organgesellschaft ergeben (§ 19: Inanspruchnahme der der Organgesellschaft in Form von Steuerabzügen zustehenden Steuerermäßigungen durch den Organträger). Die nach § 36 zugerechneten Vermögensmehrungen der Organgesellschaft fallen beim Organträger ggf. unter die Aufteilungsregelung des § 32.

§ 34: Beim Organträger ist beim Erlaß von KSt. nach § 227 AO oder bei einer niedrigeren Festsetzung von KSt. nach § 163 AO die Gliederungsvorschrift des § 34 unabhängig davon anzuwenden, ob oder inwieweit die erlassene oder niedriger festgesetzte KSt. auf dem selbsterwirtschafteten Einkommen des Organträgers oder auf dem zugerechneten Einkommen der Organgesellschaft beruht. Die in § 34 vorgesehene Umgliederung von dem belasteten in den nichtbelasteten Teilbetrag des verwendbaren Eigenkapitals iSd. § 30 Abs. 2 Nr. 2 (EK 02) kann deshalb auch Eigenkapitalteile erfassen, die durch die Zurechnung von Vermögensmehrungen der Organgesellschaft iSd. § 36 entstanden sind.

§ 35: Ob sich bei einem Organträger fehlendes verwendbares Eigenkapital iSd. § 35 ergibt, entscheidet sich nach Berücksichtigung der Eigenkapitalteile, die auf der Zurechnung der Vermögensmehrungen der Organgesellschaft beruhen.

§ 38 trifft die Fälle, in denen das Vermögen einer KapGes. durch Gesamtrechtsnachfolge auf eine in das Anrechnungsverfahren einbezogene Körperschaft übergeht. Er sieht in einer abschließenden Regelung die Übernahme der Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals der untergehenden Gesellschaft durch die aufnehmende Körperschaft vor. Es bedarf deshalb für das auf die Organgesellschaft durch Gesamtrechtsnachfolge übergegangene Vermögen keiner Vermögenszurechnung iSd. § 36. Die Einschränkung des § 36 Satz 2 Nr. 3 trägt dem Rechnung (s. Anm. 1).

Einstweilen frei.

31

E. Verfahrensfragen

§ 36 schreibt kein Zurechnungsverfahren vor. Die Besteuerungsgrundlage „Vermögensmehrungen, die bei der Organgesellschaft vor Berücksichtigung der Gewinnabführung entstehen“, sind dem Organträger mithin formlos zuzurechnen und bei seiner Eigenkapitalgliederung zu erfassen. Dies entspricht der ebenfalls formlosen Zurechnung des Einkommens der Organgesellschaft (s. § 14 Anm. 64).

Die gesonderte Feststellung nach § 47 erfaßt beim Organträger das verwendbare Eigenkapital einschließlich und bei der Organgesellschaft ausschließlich der dem Organträger nach § 36 zugerechneten Beträge.

Verfahren bei Organträger-PersGes.: Bei einer PersGes. als Organträger ist das zuzurechnende Einkommen der Organgesellschaft für die Besteuerung auf die einzelnen Mitunternehmer aufzuteilen. Den als Körperschaften in das Anrechnungsverfahren einbezogenen Mitunternehmern sind nach Maßgabe des § 36 auch die ihren Anteilen am Einkommen der Organgesellschaft entsprechenden Teile der Vermögensmehrungen der Organgesellschaft zuzurechnen. Diese Zurechnung soll im Rahmen der nach § 180 AO erforderlichen gesonderten Feststellung der Einkünfte der PersGes. erfolgen (s. Abschn. 91 Abs. 5 KStR). Sind sämtliche Mitunternehmer der Organträger-PersGes. in das Anrechnungsverfahren einbezogen, so ist mithin die Gesamtsumme der Vermögensmehrungen der Organgesellschaft im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Feststellung auf die Mitunternehmer aufzuteilen. Aufteilungsmaßstab ist dabei das Verhältnis, in dem das zugerechnete Einkommen der Organgesellschaft auf die in das Anrechnungsverfahren einbezogenen Mitunternehmer der PersGes. entfällt (glA Abschn. 91 Abs. 5 Satz 2 KStR). Durch die Einbeziehung in die einheitliche und gesonderte Feststellung der PersGes. werden die Schwierigkeiten des kstl. Anrechnungsverfahrens auf die Ebene der PersGes. verlagert (so mit Recht *Dötsch*, DB 1977 S. 509).

33, 34 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu den Sätzen 1 und 2: Eigenkapitalgliederung bei Organträgern

A. Zurechnung der Vermögensmehrungen der Organgesellschaft zum Eigenkapital des Organträgers (Satz 1)

I. Voraussetzungen der Zurechnung

Rechtsform: § 36 setzt einen Organträger in der Rechtsform der KapGes. (AG, GmbH, bergrechtliche Gewerkschaft, Kolonialgesellschaft) voraus. Darüber hinaus gilt § 36 über § 43 aber sinngemäß auch für Organverhältnisse zu einem Organträger in der Rechtsform der Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft oder einer sonstigen gliederungspflichtigen Körperschaft.

Unbeschränkte KStPflcht wird in § 36 nicht ausdrücklich verlangt. Sie ist aber Voraussetzung für die Anwendung der kstl. Vorschriften über das Anrechnungsverfahren (s. § 27) und damit auch der Gliederungsvorschriften. Offenbar hielt der Gesetzgeber die ausdrückliche Aufnahme der Voraussetzung der unbeschr. KStPflcht in § 36 für Organträger in der Rechtsform der KapGes. im

Hinblick auf die Bezugnahme auf § 14 für entbehrlich. KapGes. kommen nach § 14 Nr. 3 nur dann als Organträger in Betracht, wenn sie Geschäftsleitung *und* Sitz im Inland haben. Eine Organträger-KapGes. iSd. § 14 Nr. 3 ist folglich stets unbeschränkt kstpfl.

Eine Organträger-PersGes. fällt nicht unter § 36, weil sie keine KapGes. oder sonstige gliederungspflichtige Körperschaft iSd. § 43 ist. Eine an ihr beteiligte gliederungspflichtige KapGes. oder sonstige Körperschaft iSd. § 43 wird vom Wortlaut des § 36 nicht erfaßt, weil sie kein Organträger ist, sondern außerhalb des Organkreises steht. Der Grundgedanke des § 36 – Zurechnung der Vermögensmehrungen der Organgesellschaft parallel zur Zurechnung ihres Einkommens – macht es aber erforderlich, den an der Organträger-PersGes. beteiligten gliederungspflichtigen Körperschaften die dem zuzurechnenden Einkommen entsprechenden Vermögensmehrungen der Organgesellschaft anteilig zuzurechnen (s. Anm. 3).

II. Zurechnung der Vermögensmehrungen der Organgesellschaft

1. Begriff und Wirkung der Zurechnung (mit Beispiel)

36

Begriff der Zurechnung: Die Zurechnung iSd. § 36 besteht in der Zuordnung der Vermögensmehrungen und Vermögensminderungen der Organgesellschaft zu den entsprechenden Vermögensmehrungen und Vermögensminderungen des Organträgers.

Durchführung der Zurechnung: Technisch erfolgt die Zurechnung iSd. § 36, indem bei der Anwendung des § 30 vom Gesamteinkommen des Organträgers ausgegangen wird, dh. § 30 wird angewendet auf

- die voll belasteten Einkommensteile (§ 30 Abs. 1 Nr. 1) und/oder die mit 36 vH belasteten Einkommensteile (§ 30 Abs. 1 Nr. 2), die sich aus der Summe und dem Saldo des vom Organträger selbst erwirtschafteten Einkommens und des dem Organträger zugerechneten Einkommens der Organgesellschaft ergeben, sowie
- die unbelasteten Vermögensmehrungen (§ 30 Abs. 1 Nr. 3 und Abs. 2), die beim Organträger und bei der Organgesellschaft entstanden sind.

Wirkung der Zurechnung:

► *Bei der Ermittlung der Teilbeträge des Eigenkapitals iSd. § 30:* Die Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals beim Organträger erfaßt sowohl dessen eigene als auch die ihm zugerechneten Vermögensmehrungen der Organgesellschaft. Die Zurechnung nach § 36 wirkt sich mithin unmittelbar auf die KStÄnderung aufgrund von Gewinnausschüttungen (§ 27) und sonstigen Leistungen (§ 41) des Organträgers aus.

Über die bei der *Organgesellschaft* eintretenden Wirkungen der Zuordnung s. § 37.

► *Bei der Ermittlung des Eigenkapitals iSd. § 29:* § 36 gebietet nicht, die Zurechnung der Vermögensmehrungen innerhalb der StBil. des Organträgers mit der Wirkung vorzunehmen, daß sich das verwendbare Eigenkapital des Organträgers iSd. § 29 bereits um die Zurechnungen erhöht. Allerdings wirkt sich der abgeführte Organgewinn (bzw. der übernommene Organverlust) automatisch in der HBil. und StBil. des Organträgers aus; Abweichungen zwischen HBil.- und StBil.-Ergebnis der Organgesellschaft werden nach herrschender Praxis durch besondere Ausgleichsposten in der StBil. des Organträgers berücksichtigt. Damit spiegeln sich die Vermögensmehrungen (Vermögensminderungen) iSd. § 36 rechnerisch in der StBil. des Organträgers wider (s. nachfolg. Beispiel).

Beispiel (unter Verwendung von Ausgleichsposten):

Organgesellschaft (OG) und Organträger (OT) sind GmbH. Die OG bildet zum 31. 12. 88 eine steuerlich zulässige offene Rücklage von 12 000 DM. Der OT ist Alleingesellschafter der OG. Er verwendet seinen zum 31. 12. 88 erzielten Gewinn wie folgt: Zuweisung zu den Rücklagen: 78 000 DM; Einstellung in Gewinnvortrag: 1 320 DM; Gewinnausschüttung: 0 DM.

| HBil./StBil. der OG zum 31.12.88 | | | |
|---|----------------|-----------------------|----------------|
| Aktiva | DM | Passiva | DM |
| Besitzposten | 200 000 | Gezeichnetes Kapital | 100 000 |
| | | Rücklagen | 12 000 |
| | | Schuldposten | |
| | | Gewinnabführung an OT | 30 500 |
| | | Sonstige Schuldposten | 57 500 |
| | | Gewinn | 0 |
| | <u>200 000</u> | | <u>200 000</u> |
| GuV-Rechnung der OG für 1988 | | | |
| Aufwand | DM | Ertrag | DM |
| Allg. Betriebsaufwand | 140 000 | Allg. Betriebsertrag | 180 000 |
| VSt. | 750 | Investitionszulage | 3 250 |
| Zuweisung zur Rücklage | 12 000 | | |
| Gewinnabführung an OT | 30 500 | | |
| Gewinn | 0 | | |
| | <u>183 250</u> | | <u>183 250</u> |

| HBil. des OT zum 31.12.88 | | | |
|-------------------------------------|----------------|------------------------|----------------|
| Aktiva | DM | Passiva | DM |
| Besitzposten | | Gezeichnetes Kapital | 400 000 |
| Beteiligung an OG | 100 000 | Rücklagen | 158 000 |
| Ford. aus Gewinnabführung | 30 500 | Schuldposten | 340 680 |
| Sonstige Besitzposten | 769 500 | Gewinn(vortrag) | 1 320 |
| | <u>900 000</u> | | <u>900 000</u> |
| GuV-Rechnung des OT für 1988 | | | |
| Aufwand | DM | Ertrag | DM |
| Allg. Betriebsaufwand | 400 000 | Allg. Betriebsertrag | 575 500 |
| KSt. | 120 680 | Gewinnabführung der OG | 30 500 |
| VSt. | 6 000 | | |
| Zuweisung zur Rücklage | 78 000 | | |
| Gewinn(vortrag) | 1 320 | | |
| | <u>606 000</u> | | <u>606 000</u> |

| StBil. des OT zum 31.12.88 | | | |
|----------------------------|----------------|----------------------|----------------|
| Aktiva | DM | Passiva | DM |
| Besitzposten | | Gezeichnetes Kapital | 400 000 |
| Beteiligung an OG | 100 000 | Rücklagen | 158 000 |
| Ford. aus Gewinnabführung | 30 500 | Schuldposten | 340 680 |
| Sonstige Besitzposten | 769 500 | Gewinn | 13 320 |
| Bes. Ausgleichsposten | 12 000 | | |
| | <u>912 000</u> | | <u>912 000</u> |

| Einkommens- und KStBerechnung | | |
|----------------------------------|------------|------------------|
| | OG DM | OT DM |
| Gewinn lt. StBil. | ± 0 | + 13 320 |
| Bes. Ausgleichsposten | - | - 12 000 |
| Zuweisung zur Rücklage | + 12 000 | + 78 000 |
| Gewinnabführung | + 30 500 | - 30 500 |
| VSt. | + 750 | + 6 000 |
| KSt. | - | + 120 680 |
| (Steuerfreie) Investitionszulage | - 3 250 | |
| Einkommen | + 40 000 | + 175 500 |
| Zurechnung | - 40 000 | + 40 000 |
| Zu versteuerndes Einkommen | <u>± 0</u> | <u>+ 215 500</u> |
| KSt. davon 56 vH | <u>± 0</u> | <u>+ 120 680</u> |

| Vermögensmehrungen und Vermögenminderungen der OG und des OT | | | | | | |
|--|----------------|----------------|----------------|-----------------|----------------|-----------------|
| Vermögens- mehrungen/ -minderungen | OG | | | OT | | |
| | Ermittl. DM | Zurechn. DM | Ergebnis DM | Ermittl. DM | Zurechn. DM | Ergebnis DM |
| Einkommen | +40 000 | -40 000 | ±0 | +175 500 | +40 000 | +215 500 |
| Investitionszulage | + 3 250 | - 3 250 | ±0 | | + 3 250 | + 3 250 |
| KSt. | | | | -120 680 | | -120 680 |
| VSt. | - 750 | + 750 | ±0 | - 6 000 | - 750 | - 6 750 |
| Summe | <u>+42 500</u> | <u>-42 500</u> | <u>±0</u> | <u>+ 48 820</u> | <u>+42 500</u> | <u>+ 91 320</u> |

| Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals beim OT | | | |
|---|------------------|-----------------|------------------|
| | EK 56 DM | EK 02 DM | Summe DM |
| 31.12.87 (vorgegeben) | + 60 000 | + 20 000 | + 80 000 |
| Einkommen | + 215 500 | | + 215 500 |
| Investitionszulage | | + 3 250 | + 3 250 |
| KSt. | - 120 680 | | - 120 680 |
| VSt. | - 6 750 | | - 6 750 |
| 31.12.88 | <u>+ 148 070</u> | <u>+ 23 250</u> | <u>+ 171 320</u> |

2. Gegenstand der Zurechnung: Vermögensmehrungen der Organgesellschaft

37 a) Vermögensmehrungen

Der Begriff der Vermögensmehrung iSd. § 36 (über *Vermögensminderungen* s. u.) trifft nach Zweck und Aufbau dieser Vorschrift sämtliche Beträge, die sich bei der Organgesellschaft als *Zu- oder Abgänge des verwendbaren Eigenkapitals* (s. u.) auswirken würden, wenn kein GAV abgeschlossen worden und ihr Einkommen nicht dem Organträger zuzurechnen wäre. Lediglich die (beim Organträger eintretende) KStBelastung des zugerechneten Organeinkommens bleibt hierbei unberücksichtigt. Soweit die als Zu- oder Abgänge in Betracht kommenden Beträge im Rahmen der bestehenden Organgesellschaft nicht das verwendbare Eigenkapital des Organträgers, sondern das der Organgesellschaft betreffen, werden sie durch § 36 Satz 2 von der Zurechnung ausgeschlossen.

Vermögensminderungen: Nicht nur Vermögensmehrungen, sondern auch Vermögensminderungen der Organgesellschaft fallen unter § 36. Diese Vorschrift erwähnt zwar nur Vermögensmehrungen der Organgesellschaft. Die mit ihr bezweckte zutreffende Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals beim Organträger setzt jedoch voraus, daß dem Organträger auch etwaige Vermögensminderungen aus dem ihm zuzurechnenden Einkommen der Organgesellschaft zugerechnet werden (glA im Ergebnis BTDrucks. 7/1470 S. 373 r. Sp. zu § 39). Vermögensminderungen sind als negative Vermögensmehrungen iSd. § 36 aufzufassen, so wie der Verlust ein negativer Gewinn iSd. § 4 Abs. 1 EStG ist.

Zu- und Abgänge beim verwendbaren Eigenkapital bestehen nach dessen Legaldefinition (§ 29) in Mehrungen und Minderungen des Betriebsvermögens in der StBil. Die Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals nach den verschiedenen Belastungsgruppen (§ 30) macht es erforderlich, die Zu- oder Abgänge des verwendbaren Eigenkapitals aus der Einkommensstruktur abzuleiten. Bei Einkommensteilen, die sich durch außerhalb der StBil. erfolgende Korrekturen des Gewinns ergeben (zB nichtabziehbare Ausgaben), ist der Zugang zum verwendbaren Eigenkapital durch einen entsprechenden Abgang auszugleichen (für nichtabziehbare Ausgaben vgl. § 31).

Beispiel: Entsteht bei der Organgesellschaft aus einem vor Berücksichtigung der Gewinnabführung errechneten StBilGewinn von 12 000 DM durch Hinzurechnung nichtabziehbarer Ausgaben von 3 000 DM ein Einkommen von 15 000 DM, so ist der StBilGewinn ein Zugang, ebenso der Betrag der hinzugerechneten nichtabziehbaren Ausgaben. Zum Ausgleich des Zugangs durch die nichtabziehbaren Ausgaben ist nach § 31 ein gleich hoher Abgang beim verwendbaren Eigenkapital zu berücksichtigen. Dadurch wird die Auswirkung auf das verwendbare Eigenkapital im Ergebnis auf den StBilGewinn beschränkt.

Unter § 36 Satz 1 fallende Vermögensmehrungen (Vermögensminderungen):

- ein Betrag in Höhe des dem Organträger zuzurechnenden Einkommens der Organgesellschaft;
- einerseits die dem Einkommen der Organgesellschaft außerhalb der Bilanz hinzugerechneten Beträge (zB nichtabziehbare Ausgaben, uU verdeckte Gewinnausschüttungen, Berichtigungsbeträge iSd. § 1 AStG, Hinzurechnungsbeträge iSd. § 10 AStG), andererseits die hierfür in der Gliederung erforderlichen gegenläufigen Korrekturen (vgl. § 31 sowie Abschn. 83 Abs. 1 KStR);
- die bei der Ermittlung des dem Organträger zuzurechnenden Einkommens der Organgesellschaft auszuscheidenden steuerfreien Vermögensmehrungen (zB InvZul.);

- die von der Organgesellschaft selbst als Einkommen zu versteuernden Beträge (Ausgleichszahlungen mit KStBelastung) einerseits als Zugänge, andererseits wegen ihres Ausschüttungs- bzw. Ausgabecharakters auch als Abgänge (über die Ausnahme dieser Beträge von der Zurechnung nach § 36 Satz 2 s. Anm. 1);
- die nicht im Einkommen der Organgesellschaft erfaßten Mehrungen und Minderungen des in der StBil. der Organgesellschaft ausgewiesenen Betriebsvermögens aus nicht auf das Nennkapital gemachten Einlagen und aus Gesamtrechtsnachfolge (über die Ausnahme der Einlagen und der Vermögenszugänge aus Gesamtrechtsnachfolge von der Zurechnung nach § 36 Satz 2 s. Anm. 1).

b) Vermögensmehrungen, die „bei der Organgesellschaft“ entstehen

38

Bei der Organgesellschaft entstehen die Vermögensmehrungen (Vermögensminderungen), die auf ihrer StBil. beruhen.

c) Vermögensmehrungen, die „vor Berücksichtigung der Gewinnabführung“ entstehen

39

Das Einkommen und seine Bestandteile sind Anknüpfungspunkte der Eigenkapitalgliederung (s. § 30 und dazu oben Anm. 37). Nach steuerrechtlichen Grundsätzen wird der von der Organgesellschaft abgeführte Gewinn nicht als Ertrag im selbsterwirtschafteten Gewinn des Organträgers, sondern als Bestandteil des ihm zuzurechnenden Einkommens der Organgesellschaft erfaßt (s. § 14 Anm. 72). § 36 rechnet dem Organträger deshalb folgerichtig die vor Berücksichtigung der Gewinnabführung entstandenen Vermögensmehrungen der Organgesellschaft zu. Er erreicht damit, daß der Umfang der dem Organträger zuzurechnenden Vermögensmehrungen der Organgesellschaft dem Umfang der Vermögensmehrungen entspricht, die bei der Ermittlung des dem Organträger zuzurechnenden Einkommens der Organgesellschaft berücksichtigt werden.

Verdeckte Gewinnausschüttungen der Organgesellschaft an den Organträger sind als vorweggenommene Gewinnabführungen (s. Abschn. 57 Abs. 6 KStR) im zuzurechnenden Einkommen der Organgesellschaft enthalten (s. § 14 Anm. 47). Sie dürfen deshalb ebenso wie die offen abgeführten Gewinne der Organgesellschaft die dem Organträger nach § 36 zuzurechnenden Vermögensmehrungen der Organgesellschaft nicht mindern.

Verluste: Die Übernahme des lfd. Organverlusts durch den Organträger wird in § 36 nicht ausdrücklich erwähnt. Sie darf sich ebensowenig wie die Gewinnabführung auf die Ermittlung des zuzurechnenden Einkommens der Organgesellschaft und des eigenen Einkommens des Organträgers auswirken. Nach dem Grundgedanken des § 36 sind dem Organträger sämtliche dem zuzurechnenden Einkommen der Organgesellschaft entsprechenden Vermögensänderungen der Organgesellschaft zuzurechnen. § 36 erfaßt deshalb im Fall der Übernahme des Organverlusts durch den Organträger die in der StBil. der Organgesellschaft vor Berücksichtigung der Verlustübernahme entstandenen Vermögensänderungen.

d) Vermögensmehrungen, die vor Berücksichtigung der Gewinnabführung „entstehen“

40

Über den Begriff der Vermögensmehrungen/Vermögensminderungen iSd. § 36 s. Anm. 37. Hiernach entstehen die sich aus der StBil. der Organgesellschaft ergebenden Vermögensmehrungen und Vermögensminderungen mit dem Ausweis in der StBil. Soweit sie auf das StBilErgebnis zurückzuführen sind, richtet sich ihre Entstehung mithin nach den Gesetzmäßigkeiten der stl. Gewinnermitt-

lung. Vermögensmehrungen und Vermögensminderungen können hiernach zB entstehen durch die Anwendung der stl. Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften, auch durch die Ausübung von Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechten, durch die Berichtigung oder Änderung der StBil.

III. Durchführung der Zurechnung

41 1. Der Vorgang der Zurechnung

Die Zurechnung iSd. § 36 vollzieht sich durch

– Ermittlung und

– Zuordnung

der betroffenen Vermögensmehrungen (Vermögensminderungen) der Organgesellschaft. Es handelt sich um ein formloses Verfahren.

Ermittlung: Die dem Organträger zuzurechnenden Vermögensmehrungen entstehen mit dem zuzurechnenden Einkommen der Organgesellschaft. Sie könnten dementsprechend bereits auf der Ebene der Organgesellschaft ermittelt werden. Ein solches Verfahren würde es indessen erforderlich machen, auch die eigenen Vermögensmehrungen des Organträgers gesondert zu ermitteln. Die so jeweils gesondert ermittelten Vermögensmehrungen der Organgesellschaft und des Organträgers müßten sodann der Gliederung des Organträgers zugeführt werden. Es ist demgegenüber jedoch praktischer, die Vermögensmehrungen der Organgesellschaft und des Organträgers einheitlich aus dem sich nach Zurechnung des Organeinkommens ergebenden Gesamteinkommen des Organträgers abzuleiten. Die einheitliche Ermittlung der Vermögensmehrungen der Organgesellschaft und des Organträgers entspricht zudem der Anordnung des § 36 Satz 1, dem Organträger die Vermögensmehrungen der Organgesellschaft „wie eigene Vermögensmehrungen“ zuzurechnen.

Zuordnung: Hierunter ist zu verstehen, daß die dem Organträger zuzurechnenden Vermögensmehrungen der Organgesellschaft „wie eigene Vermögensmehrungen“ des Organträgers behandelt werden. Dies kommt durch die Einrechnung dieser Vermögensmehrungen in die Eigenkapitalgliederung des Organträgers zum Ausdruck.

42 2. Zurechnung zur „Ermittlung der Teilbeträge“ ihres verwendbaren Eigenkapitals

Die in § 36 angeordnete Zurechnung dient der Ermittlung der Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals des gliederungspflichtigen Organträgers. Die diesem zuzurechnenden Vermögensmehrungen (Vermögensminderungen) sind mithin in seiner Eigenkapitalgliederung zu erfassen. Sie müssen hierzu in die dem Gliederungsschema des § 30 entsprechenden Teilbeträge seines verwendbaren Eigenkapitals eingeordnet werden. Ihre zutreffende Einordnung hängt nicht nur von den Merkmalen ab, durch die ihre Entstehung bei der Organgesellschaft geprägt ist. Sie hängt vielmehr auch von den eigenen Vermögensmehrungen des Organträgers, von der bei diesem eintretenden KStBelastung und von den Beständen der Teilbeträge seines verwendbaren Eigenkapitals ab.

Beispiel:

| | Organgesellschaft | Organträger |
|--|--------------------------|--------------------|
| StBilGewinn vor Gewinnabführung/ Verlustübernahme | – 20 000 DM | + 118 000 DM |
| VSt. | <u>+ 1 000 DM</u> | <u>+ 1 000 DM</u> |
| Einkommen | – 19 000 DM | + 119 000 DM |
| Zurechnung des Einkommens der Organ- gesellschaft | <u>+ 19 000 DM</u> | <u>– 19 000 DM</u> |
| Einkommen nach Einkommenszurechnung | ± 0 DM | + 100 000 DM |
| KSt. 56 vH | | – 56 000 DM |
| Zugang zum EK 56 | 0 DM | + 44 000 DM |

Das dem Organträger zugerechnete Einkommen ist zwar negativ. Die hierauf beruhende Vermögensminderung führt in der Eigenkapitalgliederung des Organträgers aber nicht nach § 33 Abs. 1 zur Berücksichtigung eines Negativbetrags beim EK 02, sondern zu einer Minderung des Zugangs zum EK 56. Außerdem hängt der Abzug der auf der VSt. der Organgesellschaft beruhenden Vermögensminderung beim EK 56 oder beim EK 36 des Organträgers davon ab, ob diese Teilbeträge einen ausreichenden positiven Bestand aufweisen (vgl. § 31 Abs. 1 und 2). Im Beispiel steht hierfür ausreichendes EK 56 zur Verfügung.

3. Zurechnung „zur“ Ermittlung der Eigenkapital-Teilbeträge

43

Zweck der Zurechnung nach § 36 ist es, die Voraussetzungen für eine zutreffende Ermittlung der Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals beim Organträger zu schaffen. Denn § 36 schreibt für den Fall, daß die KapGes. Organträger iSd. § 14 ist, die Zuordnung vor „zur“ Ermittlung der Teilbeträge ihres verwendbaren Eigenkapitals. Die Zuordnungsregelung ist notwendig, um beim Organträger Gleichstand zwischen dem sich aus der StBil. ergebenden und dem gegliederten verwendbaren Eigenkapital zu erreichen. Ohne die Zurechnung nach § 36 wäre die Gliederungsrechnung des Organträgers unvollständig.

4. Zur Ermittlung der Teilbeträge „ihres“ verwendbaren Eigenkapitals

44

Gemeint ist das verwendbare Eigenkapital des Organträgers. Dies ergibt sich aus Wortlaut (Anschluß an „die Kapitalgesellschaft“, die Organträger iSd. § 14 ist) und Zweck (Regelung der Eigenkapitalgliederung des Organträgers entsprechend dem System der Organschaftsbesteuerung) des § 36 Satz 1.

Die Eigenkapitalgliederung des Organträgers erstreckt sich nicht nur auf die eigenen, sondern auch auf die zugerechneten Vermögensmehrungen und Vermögensminderungen der Organgesellschaft. Beim Organträger erfolgt also keine gesonderte Gliederung für die zugerechneten Beträge, sondern eine einheitliche Gliederung für die eigenen und die zugerechneten Beträge. § 36 dient bei der Organträger-KapGes. zur Ermittlung der Teilbeträge „ihres“ verwendbaren Eigenkapitals und damit der für ihre Gewinnausschüttungen erforderlichen KStÄnderung.

Bei einer mehrgliedrigen Organkette erfolgt die Belastung sämtlicher zuzurechnender Organeinkommen beim obersten Organträger. Ist ein Zwischenglied der Organkette zugleich Organträger und Organgesellschaft, so sind die ihm als Organträger nach § 36 zuzurechnenden Beträge nach dem Sinn und Zweck dieser Vorschrift zusammen mit den bei ihm selbst entstandenen Vermögensmehrungen und Vermögensminderungen dem übergeordneten Organträger zuzurechnen. Voraussetzung hierfür ist aber, daß der oberste Organträger der Organkette in das Anrechnungsverfahren einbezogen ist oder als Organträger-PersGes. einen oder mehrere in das Anrechnungsverfahren einbezogene Gesellschafter hat. Ist

das nicht der Fall, so ist die Zurechnung iSd. § 36 für die gesamte Organkette bedeutungslos und entfällt somit.

45 5. Zurechnung „wie eigene Vermögensmehrungen“

Die Gleichstellung der zugerechneten mit den eigenen Vermögensmehrungen und Vermögensminderungen des Organträgers folgt aus der Anordnung, dem Organträger die Vermögensmehrungen der Organgesellschaft „wie eigene Vermögensmehrungen“ zuzurechnen. Die dem Organträger nach § 36 zugerechneten Vermögensmehrungen sind mithin für die Einbeziehung in die Eigenkapitalgliederung des Organträgers so zu behandeln, wie wenn sie unmittelbar beim Organträger entstanden wären (vgl. *L. Schmidt, GmbH R 1977 S. 17 I. Sp.*). Es besteht mithin für die Eigenkapitalgliederung des Organträgers kein Unterschied zwischen den eigenen und den zugerechneten Vermögensmehrungen und Vermögensminderungen. So sind zB die dem Organträger zugerechneten Vermögensminderungen aus den nichtabziehbaren Ausgaben der Organgesellschaft wie Vermögensminderungen aus eigenen nichtabziehbaren Ausgaben zu behandeln (glA Abschn. 91 Abs. 1 KStR).

Die Entscheidung über die Zuordnung der Vermögensmehrungen der Organgesellschaft zu den Teilbeträgen des verwendbaren Eigenkapitals (§ 30) des Organträgers erfolgt zT bereits bei der Entstehung dieser Vermögensmehrungen auf der Ebene der Organgesellschaft. So kann sich zB ein durch die Zusammenrechnung *steuerfreier ausländ. Vermögensmehrungen* der Organgesellschaft und des Organträgers entstandener positiver Betrag bei der Eigenkapitalgliederung des Organträgers nur als Zugang zum EK 01 auswirken (§ 30 Abs. 2 Nr. 1). Die Zurechnung „wie eigene Vermögensmehrungen“ des Organträgers bedeutet aber, daß es für die Einordnung der dem Organträger zuzurechnenden Vermögensmehrungen der Organgesellschaft bei den Teilbeträgen des verwendbaren Eigenkapitals des Organträgers auch darauf ankommt,

- inwieweit die eigenen Vermögensmehrungen/Vermögensminderungen des Organträgers zu einem Ausgleich der zuzurechnenden Vermögensmehrungen/Vermögensminderungen der Organgesellschaft führen,
- inwieweit die positiven Bestände der Teilbeträge des belasteten verwendbaren Eigenkapitals (EK 56 und EK 36) des Organträgers einen Abzug der auf den nichtabziehbaren Ausgaben der Organgesellschaft beruhenden Vermögensminderungen zulassen (§ 31),
- welcher KStBelastung beim Organträger die diesem zuzurechnenden Vermögensmehrungen der Organgesellschaft unterliegen (§ 30 Abs. 1 Nr. 1 und 2 sowie § 32).

S. hierzu auch Anm. 42 mit Beispiel.

Der Ansicht, beim Organträger sei die Vermögensmehrung aus dem ihm zugerechneten Einkommen der Organgesellschaft dem EK 56 zuzuordnen (so zB im Ergebnis *Jurkat, JbFStR 1977/78 S. 359*), kann in dieser Allgemeinheit nicht gefolgt werden. Ergibt die Zusammenrechnung der Vermögensmehrungen und Vermögensminderungen aus dem zuzurechnenden Einkommen der Organgesellschaft und aus dem eigenen Einkommen des Organträgers einen positiven Betrag, so ist dieser beim Organträger entsprechend der bei ihm eingetretenen Belastung mit KSt. den belasteten Teilbeträgen des verwendbaren Eigenkapitals zuzuordnen. Führt die Zusammenrechnung hingegen zu einem negativen Betrag, so handelt es sich um eine dem EK 02 des Organträgers als Abgang zuzuordnende Vermögensminderung (§ 33 Abs. 1).

46, 47 Einstweilen frei.

IV. Zeitpunkt der Zurechnung

Gesetzlich nicht bestimmt ist der Zeitpunkt der Zurechnung. Die Eigenkapitalien von Organgesellschaft und Organträger werden zum Ende des Wirtschaftsjahres gegliedert (§ 29 Abs. 2) und gesondert festgestellt (§ 47). Für die Zusammenrechnung ergeben sich daher keine Schwierigkeiten, wenn Organgesellschaft und Organträger denselben Abschlußstichtag haben (zB Wj. = Kj.).

Beispiel 1 (Abschlußzeitpunkt von OG und OT sind gleich): Organträger und Organgesellschaft haben ein mit dem Kalenderjahr übereinstimmendes Wirtschaftsjahr. Das auf dem Ergebnis der StBil. zum 31. 12. 88 beruhende Einkommen der Organgesellschaft ist dem Organträger für den VZ 1988 zuzurechnen. Bei der Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals des Organträgers zum 31. 12. 88 sind die ihm zuzurechnenden Vermögensmehrungen der Organgesellschaft aus deren am 31. 12. 88 endenden Wirtschaftsjahr zu erfassen (Übereinstimmung mit Abschn. 91 Abs. 4 KStR).

Auseinanderfallende Abschlußzeitpunkte: Probleme ergeben sich dagegen bei auseinanderfallenden Abschlußzeitpunkten, wie sie bei abweichenden Wirtschaftsjahren vorkommen können (zB Abschlußzeitpkt. der OG 30. 6., Abschlußzeitpkt. des OT 31. 3.). Umstritten ist bereits, für welchen Zeitraum dann die Einkommenszurechnung nach § 14 erfolgt:

- für den VZ (= Kj.), in dem das Wj. der Organgesellschaft endet (so die hM, s. § 14 Anm. 63) oder
- für das Wj. des Organträgers, in dem das Wj. der Organgesellschaft endet (so die Rechtslage vor der gesetzlichen Regelung der Organschaft im KStG und die Auffassung eines Teils des Schrifttums, s. § 14 Anm. 63).

Die dem Organträger nach § 36 zuzurechnenden Vermögensmehrungen ergeben sich bei der Ermittlung des ihm zuzurechnenden Organeinkommens. Sie sind seiner Eigenkapitalgliederung zuzuführen. Zurechnungszeitpunkt ist mithin der für die Gliederung beim Organträger maßgebende StBilStichtag (§ 29 Abs. 2). Die Frage ist, welche Vermögensmehrungen der Organgesellschaft am jeweiligen StBilStichtag des Organträgers zu erfassen sind:

- ▷ Das *Stichtagsprinzip* könnte zu der Auffassung führen, die Vermögensmehrungen der Organgesellschaft seien nur insoweit am StBilStichtag des Organträgers erfaßbar, als sie bis zu diesem Stichtag entstanden seien. Nach dieser Auffassung (die der Mindermeinung zur Zurechnung des Organeinkommens entspricht) könnten im folgenden Beispiel 2 dem Organträger am StBilStichtag 31. 12. 88 diejenigen Vermögensmehrungen der Organgesellschaft zugerechnet werden, die im Organ-Wirtschaftsjahr 1987/88 und im Organ-Rumpfwirtschaftsjahr 1988 entstanden sind. Dem Organträger könnten aber hiernach in den Beispielen 3 und 4 für seine Gliederung nicht die nach seinem StBilStichtag 30. 9. 88 entstandenen Vermögensmehrungen der Organgesellschaft zugerechnet werden.
- ▷ Zu einer *zeitgleichen Zurechnung mit dem Organeinkommen* führt dagegen die hM (so in Übereinstimmung mit Abschn. 91 Abs. 4 KStR zB *Bühler/Paulick*, § 36 KStG Tz. 14; *Felix/Streck*, KStG 2. Aufl., § 36 Anm. 9; *Kießling*, 11. Aufl., Achim, 1988 S. 354). UE ist der hM schon deshalb zu folgen, weil sich die für die Eigenkapitalgliederung maßgebende Tarifbelastung des zuzurechnenden Organeinkommens auf das verwendbare Eigenkapital in der StBil. des Organträgers für den VZ niederschlägt, für den das Organeinkommen zugerechnet wird. Für das Beispiel 2 ergibt sich durch die zeitgleiche Zurechnung mit dem Organeinkommen gegenüber der gliederungsmäßigen Zuordnung nach dem Stichtagsprinzip kein Unterschied. In den Beispielen 3 und 4 sind jedoch bei der zeitgleichen Zurechnung mit dem Organeinkommen auch die in der Zeit vom

1. 10. bis 31. 12. 88 entstandenen Vermögensmehrungen der Organgesellschaft an dem auf den 30. 9. 88 fallenden StBilStichtag des Organträgers gliederungs-mäßig zu erfassen.

Abweichungen zwischen den beim Organträger in StBil. und in Eigenkapitalgliederung ausgewiesenen Vermögensmehrungen ergeben sich bei zeitgleicher Zurechnung dieser Vermögensmehrungen mit dem Organeinkommen jedoch dadurch, daß die StBil. des Organträgers die (das verwendbare Eigenkapital der StBil. beeinflussenden) Gewinnabführungsansprüche bzw. Verlustübernahmeverpflichtungen nur für diejenigen Organwirtschaftsjahre ausweisen kann, die spätestens an seinem für die Eigenkapitalgliederung maßgebenden StBilStichtag enden. Solche Abweichungen können aber in der StBil. durch die Bildung entsprechender aktiver bzw. passiver *Ausgleichsposten* ausgeglichen werden.

Beispiel 2 (Wj. des Organträgers endet im selben VZ wie das der OG, aber nicht vor diesem): Das Wirtschaftsjahr des Organträgers endet am 31. 12., das Wirtschaftsjahr der Organgesellschaft endet am 30. 9. Das dem Organträger für den VZ 1988 zuzurechnende Einkommen der Organgesellschaft umfaßt das Ergebnis des am 30. 9. 88 abschließenden vollen Wirtschaftsjahrs. Bei der Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals des Organträgers zum 31. 12. 88 sind die ihm zuzurechnenden Vermögensmehrungen der Organgesellschaft aus deren am 30. 9. 88 abschließenden vollen Wirtschaftsjahr zu erfassen (Übereinstimmung mit Abschn. 91 Abs. 4 KStR).

Beispiel 3 (Wj. der Organgesellschaft endet nach dem des Organträgers): Das Wirtschaftsjahr des Organträgers endet am 30. 9., das Wirtschaftsjahr der Organgesellschaft am 31. 12. Das auf dem Ergebnis der StBil. zum 31. 12. 88 beruhende Einkommen der Organgesellschaft ist dem Organträger für den VZ 1988 zuzurechnen. Bei der Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals des Organträgers zum 30. 9. 88 sind bei Anwendung des Abschn. 91 Abs. 4 KStR die ihm zuzurechnenden Vermögensmehrungen der Organgesellschaft aus deren am 31. 12. 88 endenden Wirtschaftsjahr zu erfassen. Damit werden auch die in der Zeit vom 1. 10. – 31. 12. 88 entstandenen Vermögensmehrungen der Organgesellschaft beim Organträger dem Gliederungsstichtag 30. 9. 88 zugerechnet. Die Folge sind Abweichungen zwischen dem aus der StBil. des Organträgers ableitbaren verwendbaren Eigenkapital (§ 29) und dem auf dem (eigenen und dem zugerechneten) Einkommen beruhenden verwendbaren Eigenkapital.

Beispiel 4 (Wechsel des Wj.): Das Wirtschaftsjahr des Organträgers endet am 30. 9., das Wirtschaftsjahr der Organgesellschaft endet zunächst ebenfalls am 30. 9., wird aber mit Wirkung ab 31. 12. 88 auf das Kalenderjahr umgestellt. Hierdurch entsteht bei der Organgesellschaft für die Zeit vom 1. 10. – 31. 12. 88 ein Rumpfwirtschaftsjahr. Das dem Organträger für den VZ 1988 zuzurechnende Einkommen der Organgesellschaft umfaßt die Ergebnisse des am 30. 9. 88 abschließenden vollen Wirtschaftsjahrs und des am 31. 12. 88 abschließenden Rumpfwirtschaftsjahrs. Bei der Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals des Organträgers zum 30. 9. 88 sind bei Anwendung des Abschn. 91 Abs. 4 KStR die ihm zuzurechnenden Vermögensmehrungen der Organgesellschaft aus deren am 30. 9. 88 endenden vollen Wirtschaftsjahr und aus deren am 31. 12. 88 endenden Rumpfwirtschaftsjahr zu erfassen. Die mit Abschn. 91 Abs. 4 KStR verbundene Rückwirkung wird in diesem Fall besonders deutlich: Dem Organträger werden zum Gliederungsstichtag 30. 9. 1988 die Vermögensmehrungen aus einem nach diesem Stichtag beginnenden und endenden Wirtschaftsjahr der Organgesellschaft zugeordnet. Es entstehen ebenfalls Abweichungen zwischen dem verwendbaren Eigenkapital in der StBil. und dem verwendbaren Eigenkapital nach dem (eigenen und dem zugerechneten) Einkommen des Organträgers.

B. Ausnahmen von der Zurechnung (Satz 2)

I. Überblick

50

Die Zurechnungssystematik des § 36 ergibt sich aus dem Zusammenhang zwischen dem Einkommen und seiner Belastung auf der einen Seite und dem verwendbaren Eigenkapital auf der anderen Seite (vgl. zB § 30). Die Zurechnung nach § 36 darf deshalb nur diejenigen Vermögensmehrungen und Vermögenminderungen erfassen, die sich aus dem zuzurechnenden Einkommen zuzüglich der daraus ausgeschiedenen nicht belastbaren (steuerfreien) Gewinne der Organgesellschaft ableiten lassen. Dem Organträger dürfen demgemäß nicht zugerechnet werden

- die von der Organgesellschaft zu versteuernden Einkommensbeträge (s. Anm. 51);
- die zwar in der StBil. der Organgesellschaft ausgewiesenen, aber nicht in ihrem stl. Gewinn enthaltenen Vermögensmehrungen aus Einlagen der Anteilseigner (s. Anm. 53, 54) und
- die aus der Vermögensübernahme aufgrund einer Gesamtrechtsnachfolge stammenden Vermögensmehrungen (s. Anm. 56).

II. Beträge iSd. § 16: Ausgleichszahlungen samt Ausschüttungsbelastung (Satz 2 Nr. 1)

51

Von der Organgesellschaft selbst zu versteuern ist der in § 16 bezeichnete Teil ihres Gesamteinkommens (vgl. § 16 Anm. 35–37, 48). Es handelt sich hierbei um

- **die Ausgleichszahlungen** an außenstehende Anteilseigner. Hierunter fallen alle Zahlungen an außenstehende Anteilseigner zum Ausgleich des Abschlusses des GAV. Das sind: Ausgleichszahlungen an die Aktionäre einer AG oder KGaA, Dividendengarantiezahlungen an die Anteilseigner einer GmbH, vergleichbare Zahlungen an die Gewerke einer bergrechtlichen Gewerkschaft, verdeckte Gewinnausschüttungen an diesen Personenkreis und die Zahlungen für ein Nießbrauchrecht an den Anteilen eines außenstehenden Anteilseigners. Handelsrechtlich wirken sich die Beträge wie Betriebsausgaben aus. Steuerrechtlich werden sie wie Gewinnausschüttungen behandelt, dh. sie dürfen das Einkommen nicht mindern (§ 8 Abs. 3) und sie lösen das Anrechnungsverfahren aus (§§ 27 ff. KStG, § 36 Abs. 2 Nr. 3 EStG). Ihre Versteuerung erfolgt stets bei der Organgesellschaft, gleichgültig, ob sie von ihr selbst oder vom Organträger gezahlt werden;
- **die Ausschüttungsbelastung** der Ausgleichszahlungen. Aus der Gleichstellung der Ausgleichszahlungen mit Gewinnausschüttungen folgt, daß sie wie diese zu versteuern sind. Die Organgesellschaft unterliegt als unbeschränkt kstplf. KapGes. stets dem Anrechnungsverfahren. Daher zunächst Tarifbesteuerung des für die Ausgleichszahlungen erforderlichen Gewinns vor Abzug der KSt., dann Herstellung der Ausschüttungsbelastung durch KStÄnderung. Hierdurch wird die anrechenbare KSt. erhoben.

Die Ausnahme der Beträge iSd. § 16 von der Zurechnung ist *systemgerecht*. Denn sie entspricht der Belastung dieser Beträge bei der Organgesellschaft. Da die Ausgleichszahlungen Gewinnausschüttungen sind, bildet sich bei der Organgesellschaft hierdurch auf die Dauer idR kein Eigenkapital. Damit tritt auch anders als bei der Rücklagenbildung durch die Organgesellschaft beim Organträger

keine indirekte Vermögensmehrung in Form einer Wertsteigerung der Organbeteiligung ein (glA *Schmidt/Steppert*, Die Organschaft, 3. Aufl., Herne/Berlin, 1978, S. 169).

52 Einstweilen frei.

III. Gesellschaftereinlagen (Satz 2 Nr. 2)

53 1. Grundlegung

Einlagen in die Organgesellschaft dürfen sich auf den aus der StBil. abgeleiteten Gewinn und damit auf das dem Organträger zuzurechnende Einkommen der Organgesellschaft nicht auswirken (§ 8 Abs. 1 KStG iVm. § 4 Abs. 1 EStG). Soweit sie den der Ermittlung des (zuzurechnenden) Einkommens der Organgesellschaft zugrundeliegenden Bilanzgewinn erhöht haben (verdeckte Einlagen), sind sie außerhalb der Bilanz abzuziehen. Sie werden damit zwar technisch wie die von der Zurechnung nach § 36 erfaßten steuerfreien Gewinne der Organgesellschaft behandelt, unterscheiden sich von diesen aber in ihrer Rechtsnatur dadurch, daß sie begrifflich keinen Gewinn im stl. Sinn darstellen. Im Gegensatz zu steuerfreien Gewinnen handelt es sich bei den Einlagen um Vermögensmehrungen in der Vermögenssphäre. Sie dürfen sich demgemäß nicht auf die Eigenkapitalgliederung des Organträgers auswirken. § 36 Satz 2 Nr. 2 nimmt sie deshalb von der Zurechnung aus. Es macht keinen Unterschied für die Ausnahme von der Zurechnung, ob die *Einlagen vom Organträger oder von einem außenstehenden Anteilseigner* geleistet werden. § 36 S. 2 Nr. 2 trifft sämtliche Einlagen in die Organgesellschaft.

54 2. Einlagearten

Einlagen auf das Nennkapital führen zwar zu Eigenkapital, aber nicht zu verwendbarem Eigenkapital (vgl. § 29); sie sind schon aus diesem Grunde im Rahmen der Zurechnung nach § 36 nicht erfaßbar.

Die Zuführung von verdecktem Nennkapital erhöht das übrige Eigenkapital (glA *FinVerw.*, BStBl. I 1987 S. 373). Die Zurechnung nach § 36 Satz 1 erstreckt sich daher nicht auf das verdeckte Nennkapital der Organgesellschaft. Der Ausnahme nach § 36 Satz 2 Nr. 2 bedarf es hier nicht.

Nicht auf das Nennkapital erbrachte offene Einlagen (zB *Agio*) erhöhen bei der Organgesellschaft nicht den abgeführten Gewinn, sondern unmittelbar die Kapitalrücklagen. Sie erhöhen gliederungsrechtlich das EK 04 (§ 30 Abs. 2 Nr. 4), werden aber von der Zurechnung zum verwendbaren Eigenkapital des Organträgers durch § 36 Satz 2 Nr. 2 ausgenommen.

Verdeckte Einlagen: Es ist zu unterscheiden, ob die verdeckten Einlagen in die Organgesellschaft sich auf Gewinnabführung oder Verlustübernahme auswirken oder nicht.

► *Keine Auswirkung auf Gewinnabführung oder Verlustübernahme:* Dies ist der Fall, wenn die Organgesellschaft die verdeckte Einlage in der HBil. nicht ertragswirksam verbucht, wenn sie

- bei Unterpreislieferung durch den Organträger statt des Verkehrswerts die zu niedrigen Anschaffungskosten aktiviert (s. u. Beispiel 1) oder
- bei einer Vorteilszuwendung den erlangten Vorteil in die Kapitalrücklagen einbucht (s. u. Beispiel 2).

Beispiel 1: Der Organträger verkauft eine Maschine, deren Teilwert 50 000 DM beträgt, zum Buchwert von 30 000 DM an die Organgesellschaft. Die Organgesellschaft

weist die Maschine in ihrer HBil. mit den Anschaffungskosten von 30 000 DM aus. Sie hat sie aber in ihre StBil. mit dem Teilwert von 50 000 DM einzubuchen (§ 8 Abs. 1 KStG iVm. § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG). Bei dieser Sachlage wird der abzuführende Gewinn oder der zu übernehmende Verlust der Organgesellschaft nicht berührt. Wird der Mehrbetrag von 20 000 DM in der StBil. der Organgesellschaft als Rücklage behandelt, so bedarf es bei der Ermittlung des (dem Organträger zuzurechnenden) Einkommens der Organgesellschaft keiner Korrektur. Wird er in der StBil. der Organgesellschaft dagegen als Gewinn erfaßt, so ist er bei der Ermittlung ihres (dem Organträger zuzurechnenden) Einkommens außerhalb der Bilanz wieder abzuziehen (§ 8 Abs. 1 KStG iVm. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG). Er fällt als eine bei der Organgesellschaft entstandene Vermögensmehrung zwar unter die Zurechnungsregel des § 36 Satz 1. Da es sich aber um eine Einlage handelt, ist er nach § 36 Satz 2 Nr. 2 von der Zurechnung auszunehmen und in der Eigenkapitalgliederung der Organgesellschaft dem EK 04 zuzuweisen.

Beispiel 2: Der Organträger verzichtet im Hinblick auf das Gesellschaftsverhältnis rechtsverbindlich auf die Rückzahlung eines Darlehens durch die Organgesellschaft. Die Organgesellschaft stellt den Verzichtsbetrag in HBil. und StBil. in die Kapitalrücklage ein. Die steuerrechtliche Beurteilung entspricht der im Beispiel 1.

► *Auswirkung auf Gewinnabführung oder Verlustübernahme:* Das ist der Fall, wenn die Organgesellschaft die verdeckte Einlage ertragswirksam verbucht.

Beispiel 3: Der Organträger gewährt der Organgesellschaft im Hinblick auf das Gesellschaftsverhältnis ohne Rechtsgrund eine Maklergebühr. Die Organgesellschaft verbucht diesen Betrag als Ertrag mit der Folge, daß er ihren abzuführenden Gewinn erhöht bzw. ihren vom Organträger zu übernehmenden Verlust mindert und so wieder dem Organträger zugute kommt. Da die verdeckte Einlage das (dem Organträger zuzurechnende) Einkommen der Organgesellschaft nicht erhöhen darf (§ 8 Abs. 1 KStG iVm. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG), ergibt sich gegenüber dem zuzurechnenden Einkommen der Organgesellschaft eine Mehrgewinnabführung bzw. eine Minderverlustübernahme iHd. verdeckten Einlage. Die verdeckte Einlage fließt mithin über Gewinnabführung bzw. Verlustübernahme wieder an den Organträger zurück. Bei dieser Sachlage gleichen sich die auf der verdeckten Einlage beruhende Vermögensmehrung und die auf der Mehrgewinnabführung bzw. Minderverlustübernahme beruhende Vermögensminderung der Organgesellschaft aus. Rechnerisch läßt sich dieses Ergebnis in der Eigenkapitalgliederung der Organgesellschaft dadurch darstellen, daß beim EK 04 ein Zugang iHd. verdeckten Einlage und ein gleichhoher Abgang ausgewiesen werden (glA Witt in Dötsch/Eversberg/Jost/Witt, KStG und EStG, Tz. 7 a zu § 37 KStG). Eine gesicherte gesetzliche Regelung hierfür fehlt freilich bislang.

Der Unterschiedsbetrag iSd. § 37 Abs. 2 Satz 1 gehört nicht zu den von der Zurechnung gemäß § 36 ausgenommenen Einlagen (Abschn. 91 Abs. 3 Satz 2 KStR). Er besteht in dem Mehrbetrag, um den die Vermögensmehrungen der Organgesellschaft den an den Organträger abgeführten Gewinn übersteigen, wenn die Organgesellschaft zB eine Rücklage oder eine steuerrechtlich unzulässige Rückstellung bildet. Dieser Mehrbetrag ist einerseits nach der Legaldefinition des Eigenkapitals in § 29 Abs. 1 Teil des Eigenkapitals der Organgesellschaft (BTDrucks. 7/1470 S. 373 r. Sp. zu § 39). § 37 Abs. 2 Satz 1 bestätigt dies, indem er ihn dem EK 04 der Organgesellschaft zuweist. Er behandelt ihn damit so, als sei er zunächst an den Organträger abgeführt und dann von diesem in die Organgesellschaft eingelegt worden. Als fiktive Gesellschaftereinlage darf der Mehrbetrag nach § 36 Satz 2 Nr. 2 nicht dem Organträger zugerechnet werden. Andererseits gehört der Mehrbetrag aber auch als Bestandteil des dem Organträger zuzurechnenden Einkommens der Organgesellschaft zu den nach § 36 Satz 1 dem Organträger zuzurechnenden Vermögensmehrungen der Organgesellschaft (s. Anm. 23). Er ist insofern von den von der Zurechnung nach § 36 Satz 2 Nr. 2 ausgenommenen Gesellschaftereinlagen zu unterscheiden.

Nach § 9 Nr. 1 aF nichtabziehbare Ausgaben (zB GesSt. und andere Kosten der Ausgabe von Gesellschaftsanteilen) stehen in wirtschaftlichem Zusammen-

hang mit einer gesellschaftsrechtlichen Einlage. Sie sind deshalb beim EK 04 abzuziehen, auch soweit sie für Einlagen auf das Nennkapital erhoben werden (Abschn. 84 Abs. 4 Nr. 2 KStR 1981). Daraus folgt uE, daß die bei der Organgesellschaft entstandenen nichtabziehbaren Ausgaben dieser Art nach § 36 Satz 2 Nr. 2 von der Zurechnung ausgenommen sind. Voraussetzung hierfür ist freilich die Verbuchung dieser Beträge gegen Rücklage; hat die Organgesellschaft die Beträge iSd. § 9 Nr. 1 aF dagegen über Aufwand verbucht, werden sie von der Zurechnung nach § 36 Satz 1 erfaßt und belasten beim Organträger als Vermögensminderung das EK 04.

55 Einstweilen frei.

56

IV. Vermögensübernahme (Satz 2 Nr. 3)

Hinzurechnungen iSd. § 38 werden vorgenommen für Vermögensmehrungen auf Grund einer Gesamtrechtsnachfolge (Umwandlung, Verschmelzung). Satz 2 Nr. 3 nimmt derartige Vermögensmehrungen einer Organgesellschaft von der Zurechnung aus. Er setzt dabei voraus, daß diese Vermögensmehrungen in der Vermögenssphäre der Organgesellschaft anfallen (BTDrucks. 7/1470 S. 374 I. Sp. zu § 39), sich also bei dieser weder auf die Gewinnabführung noch auf die stl. Gewinnermittlung auswirken. Soweit diese Voraussetzung erfüllt ist, führt die Ausnahme von der Zurechnung zu einem sachgerechten Ergebnis.

Übernahmegewinn: Bei Umwandlung oder Verschmelzung auf die Organgesellschaft kann bei dieser ein Übernahmegewinn oder ein Übernahmeverlust entstehen. Soweit sich hieraus nach § 15 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 1977 keine Auswirkungen auf die stl. Gewinnermittlung der Organgesellschaft ergeben, erfolgt nach § 36 Satz 2 Nr. 3 keine Zurechnung auf den Organträger (glA *Bühler|Paulick*, § 36 KStG Tz. 17). Nach § 15 Abs. 2 Satz 2 UmwStG 1977 kann aber auch ein Übernahmegewinn entstehen, der unter die Gewinnabführungsverpflichtung fällt und den stl. Gewinn und damit das dem Organträger zuzurechnende Einkommen der Organgesellschaft erhöht (vgl. über die Entstehung eines solchen Übernahmegewinns *Widmann|Mayer*, Umwandlungssteuerrecht, UmwStG 1977 § 15 RdZiff. 3076, 3079). Das dieser Vermögensmehrung entsprechende verwendbare Eigenkapital kann nach der Systematik der Zuordnung und Belastung des Einkommens der Organgesellschaft nur beim Organträger gebildet werden. § 36 Satz 2 Nr. 3 darf deshalb entgegen seinem Wortlaut nicht auf einen Übernahmegewinn der Organgesellschaft iSd. § 15 Abs. 2 Satz 2 UmwStG 1977 angewendet werden (glA *Bühler|Paulick* aaO; vgl. auch *Märkle|Gottstein|Seibold|Stegmüller*, Das Anrechnungsverfahren nach dem KStRG 1977, Stuttgart, 1977, S. 62).

57–59 Einstweilen frei.

60

ABC zu § 36

Ausgaben iSd. § 3 c EStG können wegen des unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhangs mit den steuerfreien Vermögensmehrungen bei der Ermittlung des dem Organträger zuzurechnenden Einkommens der Organgesellschaft nicht abgezogen werden. Sie mindern dementsprechend die dem Organträger nach § 36 zuzurechnenden steuerfreien Vermögensmehrungen (vgl. Abschn. 83 Abs. 5 KStR 1985).

Ausgleichsposten: s. Anm. 12, 22–25.

Ausgleichszahlungen: s. Anm. 51.

Ausschüttungsbelastung: Die auf Ausgleichszahlungen an außenstehende Anteilseigner lastende KSt. ist zwar eine Vermögensminderung, aber von der Zurechnung nach § 36 Satz 2 Nr. 1 ausgenommen (s. Anm. 51).

Berichtigungsbeträge iSd. § 1 AStG sind bei Erfassung im zuzurechnenden Einkommen der Organgesellschaft dem Organträger als Vermögensmehrungen zuzurechnen. Soweit sie das verwendbare Eigenkapital iSd. § 29 im Ergebnis nicht erhöhen (s. Abschn. 83 Abs. 1 S. 2 Nr. 2 KStR 1985), muß dem Organträger zum Ausgleich eine entsprechende Vermögensminderung zugerechnet werden.

Gesellschaftereinlagen: s. Anm. 53, 54.

Hinzurechnungsbeträge iSd. § 10 AStG: Wie Berichtigungsbeträge iSd. § 1 AStG.

Kuponsteuerpflichtige Erträge unterliegen der KapErtrSt. von 30 vH (§ 43 Abs. 1 Nr. 5 EStG). Sie werden bei der KStVeranlagung nicht erfaßt. Die KSt. hierfür ist durch den KapErtrStAbzug abgegolten (§ 50 Abs. 2 Nr. 3). Kuponsteuerpflichtige Erträge gehören hiernach zwar nicht zum veranlagungspflichtigen Einkommen. Sie bilden aber ein in besonderer Weise zu versteuerndes Einkommen. Bei einer Organgesellschaft gehören sie hiernach begrifflich zu dem dem Organträger zuzurechnenden Einkommen. Sie sind dem Organträger aber nicht zum Zweck der Veranlagung zuzurechnen. Technisch wird dies dadurch erreicht, daß sie bei der Ermittlung des dem Organträger zuzurechnenden Einkommens der Organgesellschaft abgezogen werden. Dies ändert indessen nichts daran, daß es sich begrifflich um eine Vermögensmehrung iSd. § 36 handelt. Eine Ausnahme von der Zurechnung ist hierfür nicht vorgesehen. Kuponsteuerpflichtige Erträge der Organgesellschaft führen deshalb beim Organträger zu einer Aufteilung iSd. § 32. Über die Behandlung der Kuponsteuer s. nachfolgend „Nichtabziehbare Ausgaben“ unter „Ermäßigte KSt.“.

Nichtabziehbare Ausgaben der Organgesellschaft sind Bestandteile ihres Einkommens und damit auch der darauf beruhenden Vermögensmehrungen, haben aber tatsächlich das (verwendbare) Eigenkapital gemindert. Sie müssen deshalb in der Gliederung als besondere Vermögensminderungen behandelt werden (s. § 31). Soweit sie als Bestandteile der Vermögensmehrungen der Organgesellschaft von der Zurechnung nach § 36 erfaßt werden, müssen dem Organträger folglich gleich hohe Beträge als besondere Vermögensminderungen zugerechnet werden. Für ihre Berücksichtigung bei der Eigenkapitalgliederung des Organträgers bedarf es der Unterscheidung nach:

► **KStErhöhung** (§ 31 Abs. 1 Nr. 1): Diese kommt bei der Organgesellschaft in Betracht bei Ausschüttung vorvertraglicher Rücklagen an den Organträger (s. § 14 Anm. 31). Nach § 31 Abs. 1 Nr. 1 ist sie abzuziehen von dem Teilbetrag, auf den sie entfällt. Da dieser Teilbetrag als vorvertragliche Vermögensmehrung stets der Organgesellschaft zuzurechnen ist, fällt diese KStErhöhung nicht unter die Zurechnung nach § 36.

► **Ermäßigte KSt.** (§ 31 Abs. 1 Nr. 2): Sie kommt bei der Organgesellschaft in Form der Kuponsteuer in Betracht. Über kuponsteuerpflichtige Erträge s. vorstehend unter diesem Stichwort. Die Kuponsteuer ist in den kuponsteuerpflichtigen Erträgen eingeschlossen. Da letztere dem Organträger als besondere Vermögensmehrungen der Organgesellschaft zuzurechnen sind, handelt es sich bei der Kuponsteuer um eine ermäßigte KSt., die zur Aufteilung iSd. § 32 führt.

► **Ausländische Steuer** (§ 31 Abs. 1 Nr. 3): Sie ist einerseits Bestandteil des dem Organträger zuzurechnenden Einkommens der Organgesellschaft und damit der entsprechenden Vermögensmehrung iSd. § 36, soweit sie nicht bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte abziehbar ist. Sie muß unter diesen Um-

ständen folglich andererseits dem Organträger als Vermögensminderung (nicht-abziehbare Ausgabe) zugerechnet werden.

► *Sonstige nichtabziehbare Ausgaben* (§ 31 Abs. 1 Nr. 4): wie zuvor „Ausländische Steuer“.

► *Ausgaben iSd. § 3 c EStG*: s. vorstehend unter diesem Stichwort.

► *Ausgaben iSd. § 9 Nr. 1 aF*: Es handelt sich um die Kosten der Ausgabe von Gesellschaftsanteilen. Sie sind, soweit sie nach § 9 Nr. 1 vom Abzug ausgeschlossen sind, bei der Ermittlung des dem Organträger zuzurechnenden Einkommens der Organgesellschaft hinzuzurechnen. Es ist deshalb erforderlich, sie bei der Eigenkapitalgliederung als Vermögensminderung abzuziehen, s. hierzu aber Anm. 54;

► *Ausgaben für kuponsteuerpflichtige Erträge*: Kuponsteuer ist die 30prozentige KapErtrSt. iSd. § 43 Abs. 1 Nr. 5 EStG; s. auch vorstehend „Kuponsteuerpflichtige Erträge“. Wie diese dürfen die hiermit zusammenhängenden Ausgaben bei der KStVeranlagung nicht erfaßt werden. Sie sind bei dem sich nach Zurechnung gem. § 36 Satz 1 ergebenden (und nach § 32 aufzuteilenden) Eigenkapitalzugang beim Organträger so abzuziehen, daß sich ihre Belastung mit KSt. nicht verändert (Abschn. 84 Abs. 3 Nr. 2 KStR).

Rücklagen: Die in der HBil. der Organgesellschaft zu Lasten der Gewinnabführung in die Rücklagen eingestellten Vermögensmehrungen bleiben im Bereich der Organgesellschaft. Dies rechtfertigt aber keine Ausnahme von der Zurechnung nach § 36 Satz 1. Denn diese Rücklagen werden vom Organträger als Bestandteil des ihm zuzurechnenden Einkommens der Organgesellschaft versteuert. Für den Organträger liegt der Gegenwert in der Wertsteigerung der Anteile an der Organgesellschaft (glA *L. Schmidt*, GmbHR 1977 S. 16 r. Sp. u.). Die von der Organgesellschaft gebildeten Rücklagen müssen mithin in die Eigenkapitalgliederung des Organträgers einbezogen werden. Sie sind zu diesem Zweck stets im vollen Umfang dem Organträger zuzurechnen (glA Abschn. 91 Abs. 2 Satz 2 KStR). Über die Bildung von besonderen Ausgleichsposten in der StBil. des Organträgers anlässlich der Rücklagenbildung durch die Organgesellschaft s. Anm. 23. Die Einbeziehung der von der Organgesellschaft gebildeten Rücklagen in das verwendbare Eigenkapital des Organträgers schließt eine nochmalige Erhöhung des verwendbaren Eigenkapitals des Organträgers anlässlich der späteren Auflösung und Abführung der Rücklagen an ihn aus, und zwar unabhängig davon, ob die spätere Abführung der Rücklagen noch während des Bestehens oder erst nach Beendigung des Organschaftsverhältnisses geschieht (glA *L. Schmidt*, GmbHR 1977 S. 17 l. Sp.). – Über Altrücklagen der Organgesellschaft s. Anm. 23. – Soweit die von der Organgesellschaft gebildeten Rücklagen aus Einlagen (zB Agio) des Organträgers oder anderer Anteilseigner oder aus einer Vermögensübernahme im Wege der Gesamtrechtsnachfolge (Umwandlung, Verschmelzung) stammen, werden sie nach § 36 Satz 2 Nr. 2 und 3 nicht dem Organträger zugerechnet, sondern in der eigenen Gliederung der Organgesellschaft erfaßt (aA *Felix/Struck*, KStG 1979, § 36 Anm. 3 unter Bezugnahme auf *Fasold*, DStR 1976 S. 657).

Steuerfreie Vermögensmehrungen der Organgesellschaft unterliegen ebenso wie stpfl. Vermögensmehrungen der Gewinnabführungsverpflichtung. Sie sind zwar begrifflich nicht Bestandteil des dem Organträger zuzurechnenden Einkommens der Organgesellschaft. Beim Organträger entsteht deshalb für sie keine Belastung mit KSt. Im Ergebnis treten damit aber die gleichen Belastungsfolgen ein, wie wenn die steuerfreien Vermögensmehrungen der Organgesellschaft in das dem Organträger zuzurechnende Einkommen einbezogen und dann bei ihm

einer KStBelastung von 0 vH unterworfen wären. Daraus folgt, daß die steuerfreien Vermögensmehrungen der Organgesellschaft in der Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals des Organträgers zu erfassen sind. Es handelt sich daher um Vermögensmehrungen iSd. § 36 KStG.

Verdeckte Gewinnausschüttungen: s. Anm. 39.

Verluste der Organgesellschaft sind als Vermögensminderungen (s. Anm. 37) dem Organträger zuzurechnen. Sie werden dort aber nicht einfach nach § 33 gegliedert (s. *Felix|Streck* aaO Anm. 3 unter Hinweis auf *Fasold* aaO S. 657), sondern mit den Vermögensmehrungen oder Vermögensminderungen aus dem eigenen Einkommen des Organträgers zusammengerechnet oder saldiert (s. hierzu Anm. 42).

Vermögensübernahme: s. Anm. 56.

