

§ 37

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

Gliederung des Eigenkapitals der Organgesellschaften

(1) Ist die Kapitalgesellschaft Organgesellschaft im Sinne des § 14 oder des § 17, so bleiben bei der Ermittlung ihres verwendbaren Eigenkapitals die Vermögensmehrungen, die dem Organträger in den Fällen des § 36 zuzurechnen sind, vorbehaltlich des Absatzes 2 stets außer Ansatz.

(2) ¹Übersteigen die in Absatz 1 bezeichneten Vermögensmehrungen den abgeführten Gewinn, so ist der Unterschiedsbetrag bei der Organgesellschaft in den Teilbetrag im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 4 einzuordnen. ²Unterschreiten die Vermögensmehrungen den abgeführten Gewinn, so gilt § 28 Abs. 3 mit der Maßgabe, daß der in Satz 1 bezeichnete Teilbetrag vor den übrigen Teilbeträgen als verwendet gilt.

Die Kommentierung des § 37

wurde von Willi Winter, Regierungsdirektor, Bonn, bearbeitet.

Gesamtverantwortung: Prof. Dr. Arndt Raupach, Rechtsanwalt, München

Inhaltsübersicht

Allgemeine Erläuterungen zu § 37

Anm.	Anm.
A. Überblick zu § 37 1	1. Überblick 10
B. Rechtentwicklung des § 37 2	2. Verhältnis zu § 28 (für die Ausschüttung verwendbares Eigenkapital) 11
C. Bedeutung des § 37 3	3. Verhältnis zu §§ 29 und 30 (verwendbares Eigenkapital und seine Gliederung) a) Maßgeblichkeit des § 29 für § 37 15
D. Geltungsbereich des § 37 4	b) Angleichungswirkung des § 37 im Verhältnis zu den §§ 29, 30 16
I. Persönlicher Geltungsbereich 4	4. Verhältnis zu § 36 (Gliederung des Eigenkapitals des Organträgers) 17
II. Sachlicher Geltungsbereich 5	5. Verhältnis zu § 38 (Vermögensübernahme) 18
E. Verhältnis zu anderen Vorschriften 6	6. Verhältnis zu § 40 (Ausnahmen von der KStErhöhung) 19
I. Verhältnis zu den Vorschriften über die Organshaft (§§ 14–19) 6	7. Verhältnis zu § 41 (sonstige Leistungen) 20
II. Verhältnis zur Vorschrift über die Herstellung der Ausschüttungsbelastung (§ 27) 7	
III. Verhältnis zu den Eigenkapitalgliederungsvorschriften (§§ 28–38) 7	
	F. Verfahrensfragen 25

**Erläuterungen zu Abs. 1:
Außeransatzbleiben der nach § 36 dem Organträger zuzurechnenden
Vermögensmehrungen bei der Organgesellschaft**

	Anm.
A. Voraussetzungen des Außeransatzbleibens	
I. Persönliche Voraussetzungen: Organgesellschaft, Gewinnabführungsvertrag	30
II. Sachliche Voraussetzungen: „Vermögensmehrungen, die dem Organträger in den Fällen des § 36 zuzurechnen sind“	31
B. Rechtsfolge: Außeransatzbleiben der dem Organträger zuzurechnenden Vermögensmehrungen	35
C. Umkehrschluß: Ansatz der dem Organträger nicht zuzurechnenden Vermögensmehrungen beim vEK der Organgesellschaft	

	Anm.
I. Überblick über die beim verwendbaren Eigenkapital der Organgesellschaft anzusetzenden Vermögensmehrungen	40
II. Ansatz des eigenen Einkommens der Organgesellschaft beim verwendbaren Eigenkapital und dessen Gliederung	
1. Ansatz des eigenen Einkommens beim verwendbaren Eigenkapital der Organgesellschaft	41
2. Gliederungsfragen bei dem aus dem eigenen Einkommen der Organgesellschaft gebildeten verwendbaren Eigenkapital	42
III. Gliederung der Einlagen der Anteilseigner der Organgesellschaft	43
IV. Gliederung der Vermögensmehrungen der Organgesellschaft aus Gesamtrechtsnachfolge	44

**Erläuterungen zu Abs. 2:
Unterschiedsbetrag zwischen zuzurechnenden Vermögensmehrungen
und abgeführtem Gewinn**

	Anm.
A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 2	
I. Gemeinsame Tatbestandsmerkmale von Abs. 2 Satz 1 u. 2	48
II. Verhältnis der Tatbestände des Abs. 2 zueinander	50
III. Gliederungsbeispiele zu Abs. 2	
Beispiel 1 (Keine Ausgleichszahlungen)	
Beispiel 2 (Ausgleichszahlungen durch die OG)	
Beispiel 3 (Ausgleichszahlungen durch den OT)	
B. Minderabführungen (Abs. 2 Satz 1)	

	Anm.
I. Tatbestand des Satzes 1: Zuzurechnende Vermögensmehrungen übersteigen abgeführten Gewinn	
1. Die „in Abs. 1 bezeichneten Vermögensmehrungen“	60
2. Vermögensmehrungen, die die Gewinnabführung übersteigen (Minderabführungen)	61
3. Kein Ausgleich vorausgegangener Mehrabführungen	62
II. Rechtsfolge des Satzes 1: Einordnung des Unterschiedsbetrags	
1. Unterschiedsbetrag	65
2. Einordnung des Unterschiedsbetrags in das EK 04	66
III. Eigenkapital-Einordnung der nicht von Abs. 2 Satz 1 erfaßten Minderabführungen	

	Anm.		Anm.
1. Regelungslücken des Abs. 2 Satz 1	70	b) Zweite Phase: „Verwendung“ nach der Reihenfolge des § 28 Abs. 3	80
2. Einordnung des Unterschiedsbetrags in den von Abs. 2 Satz 1 nicht erfaßten Fällen		III. Eigenkapitalverwendung für nicht von Abs. 2 Satz 2 erfaßte Mehrabführungen	
a) Durch Bildung offener Rücklagen vor dem Systemwechsel entstandene Minderabführungen	71	1. Regelungslücken des Abs. 2 Satz 2	85
b) Durch Auflösungen von Bilanzposten nach dem Systemwechsel entstandene Minderabführungen ..	72	2. Eigenkapitalverwendung in den von Abs. 2 Satz 2 nicht erfaßten Fällen	
C. Mehrabführungen (Abs. 2 Satz 2)		a) Auflösung einer vor dem Systemwechsel gebildeten offenen Rücklage	86
I. Tatbestand des Satzes 2: Zuzurechnende Vermögensmehrungen unterschreiten abgeführten Gewinn		b) Nachvertragliche Auflösung einer vorvertraglichen Mehraktivierung in der StBil.	87
1. Vermögensmehrungen, die die Gewinnabführung unterschreiten	75	c) Mehrbilanzierung auf der Aktivseite der HBil. oder auf der Passivseite der StBil.	88
2. Mehrabführungen	76	D. Zusammentreffen verschiedener Sachverhalte	
3. Ausgleich früherer Minderabführungen	77	I. Grundsatz: Getrennte Beurteilung	89
II. Rechtsfolge des Satzes 2: Reihenfolge der Verwendung des verwendbaren Eigenkapitals		II. Einzelfälle	
1. Bedeutung der Verweisung auf § 28 Abs. 3	78	1. Auflösung einer teils vor, teils nach dem Systemwechsel gebildeten offenen Rücklage ...	90
2. Erweiterte Verwendungsfiktion des Satzes 2		2. Auflösung einer teils vor, teils nach dem Systemwechsel gebildeten Preissteigerungsrücklage iSd. § 74 EStDV ...	91
a) Erste Phase: Vorrangige „Verwendung“ des Teilbetrages iSd. Satzes 1 ...	79	3. Zusammentreffen von Mehr- und Minderabführungen ...	92

ABC zu § 37

	Anm.		Anm.
Abrundung	100	Kapitalerhöhung	100
Ausgleichsposten		Kapitalherabsetzung	
Ausgleichszahlungen		Liquidation	
Ausschüttungsbelastung		Nichtabziehbare Ausgaben	
Beendigung der Organshaft		Preissteigerungsrücklage	
Eigenkapitalgliederung der OG		Rücklage, vorvertragliche	
Fehlendes verwendbares Eigenkapital		Verdeckte Gewinnausschüttung	
Gesellschaftereinlagen		Verluste	

Allgemeine Erläuterungen zu § 37

1

A. Überblick zu § 37

Dem Organträger (OT) sind zuzurechnen:

- ▷ nach § 14 Satz 1 das Einkommen der Organgesellschaft (OG) zur Ermittlung des zu versteuernden Einkommens (§ 7 Abs. 2) des OT (ausgenommen Ausgleichszahlungen und darauf entfallende Ausschüttungsbelastung nach § 16) und dementsprechend
- ▷ nach § 36 Satz 1 für die Eigenkapitalgliederung (§ 30) die Vermögensmehrungen der OG, und zwar vor Berücksichtigung der Gewinnabführung oder Verlustübernahme (ausgenommen Ausgleichszahlungen und darauf entfallende Ausschüttungsbelastung nach § 16, Einlagen, bestimmte Vermögensübernahmen, vgl. § 36 Satz 2).

Daraus zieht § 37 die für die Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals der OG erforderlichen Folgerungen:

- ▷ *Abs. 1* stellt klar, daß die dem OT nach § 36 zuzurechnenden Vermögensmehrungen bei der Ermittlung des verwendbaren Eigenkapitals der OG grds. außer Betracht bleiben.
- ▷ *Abs. 2* enthält eine Ausnahme von *Abs. 1* für den Fall, daß die dem OT nach § 36 zuzurechnenden Vermögensmehrungen den an den OT abgeführten Gewinn übersteigen (Minderabführung) oder unterschreiten (Mehrabführung). Er regelt
 - *in Satz 1* die Einordnung des der OG aus einer Minderabführung verbleibenden Betrags in ihrer Eigenkapitalgliederung und
 - *in Satz 2* die Reihenfolge der Verwendung der Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals der OG bei einer Mehrabführung.

2

B. Rechtsentwicklung des § 37

Das KStRG v. 31. 8. 76 (BGBl. I S. 2597; BStBl. I S. 445) fügte im Zuge der Einführung des Anrechnungsverfahrens § 37 in das KStG ein.

Das StEntlG 1984 v. 22. 12. 83 (BGBl. I S. 1583; BStBl. 1984 I S. 14) ersetzte das bisherige Zitat „§ 28 Abs. 2“ in § 37 Abs. 2 Satz 2 durch „§ 28 Abs. 3“ (redaktionelle Anpassung an die gleichzeitige Änderung des § 28).

3

C. Bedeutung des § 37

Korrespondenz mit § 36: § 37 ist eine mit § 36 (Zurechnung der Vermögensmehrungen auf den Organträger, OT) korrespondierende Eigenkapitalgliederungsvorschrift für die Organgesellschaft (OG):

- ▷ Vermögensmehrungen, die dem OT nach § 36 zugerechnet werden, gehen nach *Abs. 1* nicht in die Eigenkapitalgliederung der OG ein (ausgenommen die Fälle der Mehr- oder Minderabführung, die *Abs. 2* regelt); für die Eigenkapitalgliederung der OG verbleiben als sog. „eigene Vermögensmehrungen der OG“ solche Vermögensmehrungen, die nach § 36 Satz 2 *nicht* dem OT zuzurechnen sind (das sind Ausgleichszahlungen und darauf entfallende Ausschüttungsbelastung nach § 16, Gesellschaftereinlagen in die OG, bestimmte Vermögensübernahmen der OG).

- ▷ Beim Auseinanderfallen der (handelsrechtlichen) Gewinnabführung bzw. Verlustübernahme und der (steuerrechtlichen) Zurechnung von Vermögensmehrungen (Fälle der Mehr- oder Minderabführung) stimmt auch die Eigenkapitalveränderung bei der OG lt. StBil. (§ 29) *nicht* mit den sog. „eigenen Vermögensmehrungen der OG“ iSd. § 36 Satz 2 überein; zum Ausgleich ordnet Abs. 2 eine (doppelte) Erfassung der Mehr- oder Minderabführungen auch in der Eigenkapitalgliederung der OG an.

Notwendigkeit der Eigenkapitalgliederung für die OG: Die OG iSd. §§ 14, 17 und 18 ist als unbeschr. kstpfl. KapGes. in jedem Fall gliederungspflichtig. Durch die organschaftliche Gewinnabführung an den OT wird zwar das Anrechnungsverfahren nicht ausgelöst (keine Herstellung der Ausschüttungsbelastung iSd. § 27, keine Anrechnung der KSt. iSd. § 36 Abs. 2 Nr. 3 EStG, keine Vergütung der KSt. iSd. § 52 oder der §§ 36 b–36 e EStG); selbst verdeckte Gewinnausschüttungen der OG an den OT teilen als Vorausleistungen auf die Gewinnabführung das stl. Schicksal des abgeführten Gewinns (s. § 14 Anm. 47) und lösen deshalb das Anrechnungsverfahren nicht aus. Die Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals der OG ist aber erforderlich, weil das Anrechnungsverfahren bei der OG ausgelöst werden kann durch

- Ausgleichszahlungen iSd. § 16 an außenstehende Minderheitsgesellschafter (s. Anm. 42 und 55 Beisp. 2 u. 3),
- Ausschüttung einer vorvertraglichen Rücklage (s. § 14 Anm. 219 „*Rücklagen*“),
- Gewinnausschüttungen iSd. § 27 und sonstige Leistungen iSd. § 41 nach Beendigung des kstl. wirksamen Organschaftsverhältnisses (s. Anm. 100 „*Beendigung der Organschaft*“).

Notwendigkeit der Spezialgliederungsvorschriften in § 36 und § 37 Abs. 1: Für die Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals der OG und des in das Anrechnungsverfahren einbezogenen OT gelten grds. die allgemeinen Gliederungsvorschriften (§§ 28–35, 38–43). Da indessen das Einkommen der OG gem. § 14 Satz 1 dem OT zuzurechnen ist und daher ggf. beim OT auch die kstliche Tarifbelastung eintritt, muß durch entsprechende Gliederungsvorschriften sichergestellt werden, daß auch die Vermögensmehrungen der OG in die Eigenkapitalgliederung des OT eingehen und für die Herstellung der Ausschüttungsbelastung beim OT nach § 27 zur Verfügung stehen. Dies bewirkt § 36 Satz 1 durch Zurechnung der Vermögensmehrungen der OG auf den OT. § 36 Satz 2 nimmt hiervon nur die sog. „eigenen Vermögensmehrungen der OG“ aus. § 37 Abs. 1 zieht daraus die Folgerung für die Gliederung der OG, in der die dem OT zuzurechnenden Vermögensmehrungen nicht erfaßt werden, so daß nach § 37 Abs. 1 (vorbehaltlich des Abs. 2) für die eigene Eigenkapitalgliederung der OG nur die sog. „eigenen Vermögensmehrungen“ verbleiben.

Notwendigkeit der doppelten gliederungsmäßigen Erfassung nach § 37 Abs. 2 in Fällen der Mehr- oder Minderabführung:

- ▷ *Übersteigen* die dem OT zuzurechnenden Vermögensmehrungen den abgeführten Gewinn (Minderabführung iSd. Abs. 2 Satz 1), so steigt das Eigenkapital der OG lt. StBil. (§ 29) um mehr als um die sog. „eigenen Vermögensmehrungen der OG“ (s. Anm. 16); zum Ausgleich wird der Betrag der Minderabführung (entsprechend dem Vorbehalt in Abs. 1) bei der OG erfaßt, und zwar gem. Abs. 2 Satz 1 beim EK 04.
- ▷ *Unterschreiten* die dem OT nach § 36 zuzurechnenden Vermögensmehrungen den abgeführten Gewinn (Mehrabführung iSd. Abs. 2 Satz 2), so verhielte es sich umgekehrt: Die Mehrabführung mindert das Eigenkapital der OG (s. Anm. 16); zum Ausgleich wird die Vermögensminderung (entsprechend dem Vorbehalt in

§ 37 Abs. 1) auch bei der OG erfaßt, und zwar nach Abs. 2 Satz 2 entsprechend der Reihenfolge der Eigenkapitalverwendung des § 28 Abs. 3 mit der Abweichung, daß das EK 04 vorrangig als verwendet gilt.

D. Geltungsbereich des § 37

4

I. Persönlicher Geltungsbereich

Alle OG im Anwendungsbereich der §§ 14, 17 und 18 fallen unter § 37. Abs. 1 bezieht sich zwar nur auf die „Organgesellschaft im Sinne des § 14 oder des § 17“. Die Geltung des § 37 erstreckt sich aber auch auf die OG iSd. § 18 (s. Anm. 30).

Die Anwendungsvoraussetzungen des § 37 erstrecken sich nur auf die OG. Sie sind erfüllt, wenn die KapGes. entsprechend den Voraussetzungen der §§ 14, 17 und 18

- als OG iS dieser Vorschriften eingegliedert ist und
- einen den Anforderungen dieser Vorschriften entsprechenden GAV mit dem OT abgeschlossen hat.

Einbeziehung des OT in das Anrechnungsverfahren ist mithin nicht Voraussetzung für die Anwendung des § 37. Die Vorschrift gilt daher auch dann, wenn der OT eine natürliche Person, eine PersGes. oder eine Körperschaft ist, die nicht zur Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals verpflichtet ist (glA Abschn. 92 Abs. 1 Satz 2 KStR; s. Anm. 31).

5

II. Sachlicher Geltungsbereich

§ 37 gilt für die Ermittlung des verwendbaren Eigenkapitals bei der OG. Das in Abs. 1 enthaltene grds. Verbot der Erfassung in der Eigenkapitalgliederung der OG gilt für die dem OT nach § 36 zuzurechnenden Vermögenmehrungen der OG. Die Zurechnung nach § 36 schließt jedoch nicht aus, daß die OG über eigene Vermögenmehrungen verfügt. Hierzu gehören

- die nach § 36 Satz 2 von der Zurechnung beim OT ausgenommenen Beträge und
- die zwar von der Zurechnung beim OT erfaßten, tatsächlich aber bei der OG verbleibenden (positiven und negativen) Beträge (sog. Mehr- oder Minderabführungen, s. Anm. 3); diese werden nach § 37 Abs. 2 auch bei der OG erfaßt.

E. Verhältnis zu anderen Vorschriften

6

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

Die Vorschriften des § 37 über die Eigenkapitalgliederung bei der OG sind, ebenso wie die des § 36 über die Eigenkapitalgliederung beim OT, durch die Vorschriften der §§ 14–18 über die Einkommenszurechnung und des § 19 über die Zurechnung von tariflichen Vergünstigungen und Steuerabzügen bedingt. § 37 ist deshalb, wie § 36, eine Folgevorschrift der §§ 14–19.

7

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

§ 37 dient wie alle anderen Gliederungsvorschriften der für das KStAnrechnungsverfahren erforderlichen Herstellung der Ausschüttungsbelastung. Er trägt den

Wirkungen der organschaftlichen Gewinnabführung (Verlustübernahme) und Einkommenszurechnung auf die Eigenkapitalgliederung der OG iSd. §§ 14, 17 und 18 Rechnung und gewährleistet so eine zutreffende Anwendung des § 27 bei der OG. § 27 ist freilich in den Fällen der §§ 14, 17 und 18 nicht auf die Gewinnabführung anwendbar (s. Anm. 11). Über die Notwendigkeit der Eigenkapitalgliederung bei der OG s. Anm. 3.

Einstweilen frei.

8, 9

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

1. Überblick

10

§ 37 dient ebenso wie die §§ 28–38 der Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals. Er enthält indessen für die OG iSd. §§ 14, 17 und 18 Sondervorschriften, die den hierfür ebenfalls grds. geltenden allgemeinen Gliederungsvorschriften der §§ 28–38 vorgehen (s. Anm. 3).

In der Eigenkapitalgliederung der OG zu erfassende Vermögenmehrungen: § 37 regelt, welche Vermögenmehrungen der OG für ihre eigene Eigenkapitalgliederung verbleiben. Es handelt sich hierbei um die

- sog. „*eigenen Vermögenmehrungen der OG*“, das sind die nach § 36 Satz 1 von der Zurechnung an den OT auszunehmenden Ausgleichszahlungen, Gesellschaftereinlagen in die OG und Vermögensübernahmen der OG, und
- sog. *Mebr- oder Minderabführungen*, das sind Differenzbeträge zwischen den dem OT zuzurechnenden Vermögenmehrungen und der tatsächlichen Gewinnabführung (Verlustübernahme) der OG (s. Anm. 3). Sie sind nach § 37 Abs. 2 (auch) in der Eigenkapitalgliederung der OG zu erfassen.

2. Verhältnis zu § 28 (für die Ausschüttung verwendbares Eigenkapital)

11

Die Reihenfolge der Verwendung der einzelnen Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals für Gewinnausschüttungen bestimmt auch bei der OG das Ausmaß der zur Herstellung der Ausschüttungsbelastung iSd. § 27 erforderlichen KStÄnderung (Minderung oder Erhöhung).

Ausgleichszahlungen: Bei einer OG lösen die – von ihr oder vom OT bewirkten – Ausgleichszahlungen als Gewinnausschüttungen an außerhalb der Organschaft stehende Minderheitsgesellschafter die Herstellung der Ausschüttungsbelastung nach § 27 aus. § 37 enthält keine Sondervorschriften über den für die Verrechnung der Ausgleichszahlungen maßgebenden Gliederungsstichtag und die Reihenfolge der Verwendung der einzelnen Teilbeträge für die Ausgleichszahlungen. Daher richten sich der *Verrechnungsstichtag* nach § 28 Abs. 2 (über die Einordnung der Ausgleichszahlungen als Gewinnausschüttungen, die auf einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluß für ein abgelaufenes Wirtschaftsjahr beruhen, s. § 16 Anm. 13) und die *Verwendungsreihenfolge* nach § 28 Abs. 3. Dabei gilt auch die Bestimmung des § 28 Abs. 4 über die Verwendung eines KStMinderungsbetrags. Da Ausgleichszahlungen stets mit EK 56 verrechnet werden (s. Anm. 42), können sie weder zu einer KStErhöhung iSd. § 28 Abs. 4 KStG noch zu einer KStVergütung iSd. § 52 KStG/§ 36 e EStG führen.

Gewinnabführungen der OG sind weder Ausschüttungen iSd. § 28 Abs. 2 noch sonstige Leistungen iSd. § 41, auch wenn sie bei der Ermittlung des Einkommens der OG wie die Verteilung von Einkommen behandelt werden (vgl. § 14 Anm. 4). Sie lösen deshalb keine Ausschüttungsfolgen (KStÄnderung, KStAnrechnung) aus. Sie führen jedoch zu einem Verbrauch von verwendbarem Eigenkapital der

OG, soweit sie die dem OT nach § 36 zuzurechnenden Vermögensmehrungen der OG übersteigen. § 37 Abs. 2 Satz 2 regelt die Reihenfolge dieses Eigenkapitalverbrauchs unter Verweisung auf § 28 Abs. 3 mit der Abweichung, daß vorrangig EK 04 als verwendet gilt.

12–14 Einstweilen frei.

3. Verhältnis zu §§ 29 und 30 (verwendbares Eigenkapital und seine Gliederung)

15 a) Maßgeblichkeit des § 29 für § 37

§ 29 definiert den Begriff „verwendbares Eigenkapital“ als Gesamtbetrag bzw. Saldo durch Ableitung aus der StBil. § 37 enthält keine Abweichung von diesem Begriff, sondern setzt ihn voraus.

Die Vorschriften des § 29 Abs. 1 über die Ermittlung des Eigenkapitals nach dem in der StBil. vor Herstellung der Ausschüttungsbelastung ausgewiesenen Betriebsvermögen gelten daher auch für die OG.

Die Vorschriften des § 29 Abs. 2 über die Aufteilung des aus der StBil. abgeleiteten Eigenkapitals in verwendbares Eigenkapital und übriges Eigenkapital gelten ebenfalls für die OG: daher mindert die Gewinnabführungsverpflichtung und erhöht die Forderung auf Ausgleich von Verlusten das (eigene) verwendbare Eigenkapital der OG; stimmen (handelsrechtliche) Gewinnabführung und (steuerrechtliche) Zurechnung der Vermögensmehrungen zum Eigenkapital des OT (nach § 36) zu Lasten des Eigenkapitals der OG (nach § 37 Abs. 1) überein, dann besteht auch Übereinstimmung des aus der StBil. abzuleitenden Eigenkapitals der OG nach § 29 und der Summe bzw. dem Saldo der Teilbeträge der Eigenkapitalgliederung iSd. § 30. Bei Abweichungen (in Fällen der Minder- oder Mehrabführung, s. Anm. 3) soll die Übereinstimmung durch § 37 Abs. 2 erreicht werden (s. Anm. 16).

Die Vorschrift des § 29 Abs. 3 über die Einbeziehung der dem Nennkapital durch Umwandlung von Rücklagen zugeführten Gewinne aus der Zeit nach dem Systemwechsel ist ebenfalls in den Fällen des § 37 anzuwenden.

16 b) Angleichungswirkung des § 37 im Verhältnis zu den §§ 29, 30

Die betragsmäßige Angleichung zwischen

- dem verwendbaren Eigenkapital der OG lt. StBil., das nach § 29 maßgebend ist (s. Anm. 15), und
- der Summe bzw. dem Saldo der Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals in der Gliederung der OG (§ 30)

ist die Folge der Anwendung des § 37.

§ 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 StBil. (§ 29 Abs. 1), die Teilbeträge der Eigenkapitalgliederung dagegen leiten sich (abgesehen von den Vorträgen aus dem Vorjahr, den Gesellschaftereinlagen und den Zugängen aus Vermögensübernahmen iSd. § 36 Satz 2 Nr. 3) aus dem Einkommen ab (§ 30). Betragsmäßig müssen das verwendbare Eigenkapital lt. StBil. iSd. § 29 und die Summe bzw. der Saldo seiner Teilbeträge iSd. § 30 grds. übereinstimmen.

Übereinstimmung von handelsrechtlicher Gewinnabführung und steuerrechtlicher Zurechnung: Soweit Gewinnabführung und Zurechnung der Vermögensmehrungen iSd. § 36 übereinstimmen, bewirkt § 37 Abs. 1 die erforderliche Übereinstimmung zwischen verwendbarem Eigenkapital lt. StBil. iSd. § 29

und der Summe seiner Teilbeträge iSd. § 30: Die abgeführten Gewinne sind im Eigenkapital lt. StBil. der OG nicht mehr enthalten, die dem OT zugerechneten Vermögensmehrungen bleiben bei der Eigenkapitalgliederung der OG außer Ansatz.

Mehr- oder Minderabführungen: Soweit (handelsrechtliche) Gewinnabführung und (steuerrechtliche) Zurechnung der Vermögensmehrungen differieren, soll § 37 Abs. 2 die erforderliche Angleichung erreichen: Bei Minderabführungen (das Eigenkapital lt. StBil. der OG ist „zu hoch“) wird der Differenzbetrag in das EK 04 eingestellt (§ 37 Abs. 2 Satz 1); bei Mehrabführungen (das Eigenkapital lt. StBil. der OG ist „zu niedrig“) wird das EK 04 entsprechend gemindert (§ 37 Abs. 2 Satz 2).

4. Verhältnis zu § 36 (Gliederung des Eigenkapitals des Organträgers) 17

Abs. 1 bezieht sich auf „die Vermögensmehrungen, die dem Organträger in den Fällen des § 36 zuzurechnen sind“. Aus dem Verbot, diese Vermögensmehrungen bei der Ermittlung des verwendbaren Eigenkapitals der OG anzusetzen, folgt im Umkehrschluß, daß die von der Zurechnung nach § 36 Satz 2 ausgenommenen Vermögensmehrungen der OG in deren Eigenkapitalgliederung anzusetzen sind. Die §§ 36 und 37 sind daher miteinander korrespondierende Gliederungsvorschriften (s. § 36 Anm. 21).

Abs. 2 behandelt Minder- oder Mehrabführungen (gegenüber den nach § 36 zuzurechnenden Vermögensmehrungen, s. Anm. 3). In diesen Fällen kommt beim OT die Bildung *besonderer Ausgleichsposten* in der StBil. in Betracht (s. § 36 Anm. 22). Auch hierin zeigt sich die Wechselwirkung zwischen den §§ 36 und 37 (vgl. hierzu BdF v. 10. 1. 81, BStBl. I S. 44):

- ▷ *Bei Minderabführungen* (Fall des § 37 Abs. 2 Satz 1) kommt es zur Bildung *aktiver* Ausgleichsposten (s. § 36 Anm. 23): Dabei handelt es sich um Fälle, in denen das HBilErgebnis um Beträge gemindert wurde, die den StBilGewinn nicht mindern dürfen oder in denen der StBilGewinn um Beträge erhöht wurde, die das HBilErgebnis nicht erhöht haben (zB Rücklagen und stlich unzulässige Rückstellungen).
- ▷ *Bei Mehrabführungen* (Fall des § 37 Abs. 2 Satz 2) kommt es zur Bildung *passiver* Ausgleichsposten (s. § 36 Anm. 24): Dabei handelt es sich um Fälle, in denen das HBilErgebnis den StBilGewinn übersteigt (zB Bildung einer Preissteigerungsrücklage iSd. § 74 EStDV nur in der StBil. der OG und nicht auch in der HBil.).

5. Verhältnis zu § 38 (Vermögensübernahme) 18

Vermögen, das durch Gesamtrechtsnachfolge auf die OG übergegangen ist, wird durch § 36 Satz 2 Nr. 3 von der Zurechnung auf den OT ausgeschlossen. Es wird daher in der Eigenkapitalgliederung der OG erfaßt.

6. Verhältnis zu § 40 (Ausnahmen von der KStErhöhung) 19

§ 40 Nr. 1: Der Ausschluß der KStErhöhung iSd. § 27 durch § 40 Nr. 1 im Fall der Verwendung von EK 04 gilt auch bei der OG. Er trifft hier zB das auf Minderabführungen iSd. § 37 Abs. 2 Satz 1 beruhende EK 04.

§ 40 Nr. 2 betrifft nur von der KSt. befreite KapGes. Er hat deshalb im Anwendungsbereich des § 37 keine Bedeutung.

20 **7. Verhältnis zu § 41 (sonstige Leistungen)**

Kapitalherabsetzung: Sonstige Leistungen iSd. § 41 Abs. 1 können bei der OG in Form der Kapitalrückzahlung aufgrund der Herabsetzung und Rückzahlung des Nennkapitals vorkommen. In diesen Fällen gilt nach § 41 Abs. 2 der Teil des Nennkapitals als zuerst für die Rückzahlung verwendet, der zum verwendbaren Eigenkapital gehört. Durch die Rückzahlung des zum Nennkapital gehörenden verwendbaren Eigenkapitals wird das Anrechnungsverfahren ausgelöst (Herstellung der Ausschüttungsbelastung und KStAnrechnung), auch soweit die Rückzahlung an den OT erfolgt.

Liquidation beendet die Organschaft iSd. §§ 14, 17 und 18 (s. § 14 Anm. 31, 134). Während der Liquidation einer KapGes. ist daher § 37 nicht anwendbar. In der Zeit der Anwendbarkeit des § 37 kommen folglich bei der OG keine liquidationsbedingten sonstigen Leistungen iSd. § 41 Abs. 1 in Betracht.

Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln: Die OG kann ihr Nennkapital auch durch Umwandlung von Rücklagen erhöhen. Dabei gelten nach § 41 Abs. 3 das EK 03 und das EK 04 vorrangig vor den übrigen Eigenkapitalteilen als umgewandelt. Das in Nennkapital umgewandelte EK 03 und EK 04 scheidet im Gegensatz zu den übrigen in Nennkapital umgewandelten Teilbeträgen des verwendbaren Eigenkapitals aus dem verwendbaren Eigenkapital aus, weil nach § 29 Abs. 3 nur diejenigen Rücklagen nach ihrer Umwandlung in Nennkapital im verwendbaren Eigenkapital verbleiben, die aus nach dem Systemwechsel erzielten *Gewinnen* gebildet worden sind. Die spätere Auskehrung der in Nennkapital umgewandelten Altrücklagen im Wege der Kapitalherabsetzung kann daher ebenso wie die Auskehrung des EK 04 in diesem Wege für OT und für Minderheitsgesellschafter ohne die Rechtsfolgen von Einnahmen aus Kapitalvermögen iS des § 20 Abs. 1 Nr. 1, 2 EStG erfolgen (glA *Schöneberger*, DB 1978 S. 1004). Sie löst aber nach § 5 Abs. 2 KapErhStG eine Pauschsteuer von 30 vH aus, wenn sie innerhalb von 5 Jahren nach der Kapitalherabsetzung erfolgt.

21–24 Einstweilen frei.

25

F. Verfahrensfragen

Die Zurechnung iS des § 36 erfolgt formlos (s. § 36 Anm. 32), das gleiche gilt für die Aufteilung in die dem OT zuzurechnenden und die von dieser Zurechnung ausgenommenen und deshalb in der Eigenkapitalgliederung der OG zu erfassenden Vermögensmehrungen. Im übrigen gelten die Vorschriften des § 47 über die gesonderten Feststellungen und die verfahrensmäßige Abhängigkeit der gesonderten Feststellungen der Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals von dem KStBescheid auch für die OG.

26–29 Einstweilen frei.

**Erläuterungen zu Abs. 1:
Außeransatzbleiben der nach § 36 dem Organträger
zuzurechnenden Vermögensmehrungen
bei der Organgesellschaft**

A. Voraussetzungen des Außeransatzbleibens

**I. Persönliche Voraussetzungen: Organgesellschaft,
Gewinnabführungsvertrag**

30

Organgesellschaft im Sinne des § 14 oder des § 17: § 37 nennt nur diese Fälle (OG in den Fällen der Organschaft zu einem inländischen OT). Die *Organgesellschaft im Sinne des § 18* (OG in den Fällen der Organschaft zu einem ausländischen OT) wird in § 37 nicht ausdrücklich erwähnt. § 18 knüpft jedoch an den Begriff der „Organgesellschaft“ an und schreibt ausdrücklich die sinngemäße Geltung der §§ 14–17 vor. Der Begriff der OG iSd. §§ 14, 17 gilt somit auch für § 18. § 37 erfaßt daher mit der Bezugnahme auf die OG iSd. § 14 oder des § 17 mittelbar auch die OG iSd. § 18 (glA BTDrucks. 7/1470 – Zu § 40 S. 374 Sp. 1).

Abschluß eines GAV mit dem OT: Der Begriff der OG iSd. §§ 14, 17 setzt zwar keinen GAV voraus – dies ergibt sich aus dem einleitenden Satz des § 14: „Verpflichtet sich eine Aktiengesellschaft oder Kommanditgesellschaft auf Aktien mit Geschäftsleitung oder Sitz im Inland [Organgesellschaft] durch einen Gewinnabführungsvertrag ...“ –; ein Organschaftsverhältnis ohne GAV hat aber keine kstl. Wirkungen: Erst die Verbindung des Organschaftsverhältnisses mit dem GAV führt nach §§ 14, 17, 18 dazu, daß das Einkommen der OG dem OT zugerechnet wird. Die §§ 36, 37 tragen dieser Zurechnung des Einkommens Rechnung (vgl. BTDrucks. aaO) und setzen damit eine zur Gewinnabführung verpflichtete OG voraus.

**II. Sachliche Voraussetzungen: „Vermögensmehrungen, die dem
Organträger in den Fällen des § 36 zuzurechnen sind“**

31

„Vermögensmehrungen“: § 37 Abs. 1 bezieht sich auf Vermögensmehrungen, die dem OT in den Fällen des § 36 zuzurechnen sind. Der in § 37 Abs. 1 verwendete Begriff der Vermögensmehrungen stimmt mithin mit dem Begriff der Vermögensmehrungen iSd. § 36 überein und umfaßt positive und negative Beträge (s. § 36 Anm. 37; ferner nachfolg. Anm. 48).

„Dem Organträger zuzurechnen“ sind nach § 36 Satz 1 „Vermögensmehrungen, die bei der Organgesellschaft vor Berücksichtigung der Gewinnabführung entstehen“ (s. dazu § 36 Anm. 38–40).

Ausgenommen von der Zurechnung sind nach § 36 Satz 2 die Vermögensmehrungen der OG aus

- dem von ihr selbst zu versteuernden Einkommen iSd. § 16 (s. § 36 Anm. 51);
- Einlagen der Anteilseigner (s. § 36 Anm. 53, 54);
- der Übernahme von Vermögen im Wege der Gesamtrechtsnachfolge (Umwandlung, Verschmelzung; § 36 Anm. 56).

Diese Beträge fallen daher nicht unter § 37 Abs. 1; sie sind in der Eigenkapitalgliederung der OG anzusetzen (s. Anm. 17). Soweit sie beim Systemwechsel bereits vorhanden waren, gehören sie zum EK 03 (glA *Jurkat*, JbFfSt. 1977/78 S. 365; abw. *Schöneberger*, DB 1978 S. 1003: Einordnung in das EK 04).

„In den Fällen des § 36“: OT iSd. § 36 ist nur eine in das Anrechnungsverfahren einbezogene und deshalb gliederungspflichtige Körperschaft (s. § 36 Anm. 3). Die ausdrückliche Bezugnahme des § 37 Abs. 1 auf die Fälle des § 36 könnte deshalb zu der Auffassung verleiten, daß die Voraussetzungen für die Anwendung des § 37 Abs. 1 nicht erfüllt sind, wenn der OT eine natürliche Person oder eine nicht gliederungspflichtige Körperschaft oder eine nur aus nicht gliederungspflichtigen Gesellschaftern bestehende PersGes. ist (so *Fasold*, DStR 1976 S. 656). Bei der Zurechnung nach § 36 ist jedoch zwischen dem Bereich der OG und dem Bereich des OT zu unterscheiden. Die Zurechnung besteht im Bereich der OG aus dem Ausschneiden der zuzurechnenden aus den insgesamt von der OG erwirtschafteten Vermögensmehrungen und im Bereich des OT aus der Erfassung der zuzurechnenden Vermögensmehrungen durch deren Zusammenrechnung mit den vom OT selbst erwirtschafteten Vermögensmehrungen. Die zuzurechnenden Vermögensmehrungen werden zwar beim OT nur erfaßt, wenn dieser gliederungspflichtig ist. Sie werden aber bei der OG unabhängig davon ausgeschieden, ob der OT gliederungspflichtig ist oder nicht. Für § 37 kommt es darauf an, ob die Vermögensmehrungen aufgrund der Zurechnung aus der Gliederung der OG ausscheiden, nicht aber darauf, ob sie auch in der Gliederung des OT erfaßt werden. Auch die beim OT der ESt. oder der KSt. außerhalb des Geltungsbereichs des Anrechnungsverfahrens iSd. §§ 27 ff. unterworfenen Vermögensmehrungen müssen folgerichtig aus dem Gliederungsbereich der OG ausgeschieden werden. § 37 Abs. 1 ist daher auch dann auf die nach § 36 zuzurechnenden Vermögensmehrungen anzuwenden, wenn deren Erfassung beim OT unterbleibt, weil dieser nicht gliederungspflichtig ist.

GlA BTDrucks. 7/1470 – zu § 40 S. 374 Sp. 1; Abschn. 92 Abs. 1 Satz 2 KStR; *Felix|Streck*, KStG, 2. Aufl. § 37 Anm. 3; *Jurkat*, JbFfSt. 1977/78 S. 363; *L. Schmidt*, GmbHR 1977 S. 18; *Schmidt|Steppert*, Die Organschaft, 3. Aufl., Herne/Berlin 1978 S. 172.

32–34 Einstweilen frei.

35 B. Rechtsfolge: Außeransatzbleiben der dem Organträger zuzurechnenden Vermögensmehrungen

„Bei der Ermittlung ihres verwendbaren Eigenkapitals“, dh. bei der Gliederung des (eigenen) Eigenkapitals der OG, bleiben die dem OT zuzurechnenden Vermögensmehrungen der OG außer Ansatz. Die Ermittlung des verwendbaren Eigenkapitals erfolgt gem. § 29 betragsmäßig durch Ableitung aus der StBil. und gem. § 30 gliederungsmäßig ausgehend von der vorjährigen Gliederung durch Ableitung aus der Einkommensstruktur und Erfassung der sich hieraus nicht ergebenden Vermögensmehrungen. § 37 gehört zu den Gliederungsvorschriften; er kann schon aus Gründen der Gesetzessystematik nicht als Vorschrift zur Ergänzung des § 29 verstanden werden. Die in § 37 Abs. 1 bezeichneten Vermögensmehrungen bleiben deshalb bei der Ermittlung des verwendbaren Eigenkapitals im Rahmen der *Gliederung iSd. § 30* außer Ansatz. Die Auswirkung auf das Eigenkapital der OG lt. StBil. iSd. § 29 ergibt sich dagegen schon automatisch dadurch, daß die Gewinnabführungsverpflichtung das HBilErgebnis und den StBilGewinn der OG vermindert, während ihn der Verlustübernahmeanspruch erhöht. Weichen (handelsrechtliche) Gewinnabführung und (steuerrechtliche) Zurech-

nung der Vermögensmehrungen iSd. § 36 voneinander ab, dann soll der Vorbehalt in § 37 Abs. 1 („vorbehaltlich des Absatzes 2“) die betragsmäßige Übereinstimmung von Eigenkapital lt. StBil. einerseits und Summe oder Saldo der Eigenkapitalteile iSd. § 30 andererseits sichern (s. u.).

„**Außer-Ansatz-Bleiben**“ bedeutet Nichtansetzen im Rahmen der Eigenkapitalgliederung der OG nach § 30: Soweit es sich um positive Beträge handelt, werden sie nicht als Zugang, soweit es sich um negative Beträge handelt, werden sie nicht als Abgang erfaßt.

„**Stets**“: Nach Abs. 1 bleiben die von der Zurechnung nach § 36 erfaßten Vermögensmehrungen (vorbehaltlich des Abs. 2) „stets“ außer Ansatz. Es handelt sich mithin um ein *unbedingtes Ansatzverbot*, soweit nicht der Vorbehalt zur Anwendung kommt. Das Ansatzverbot ist deshalb zB auch dann zu beachten, wenn infolge unterschiedlicher Bilanzierungszeitpunkte zwischen der Entstehung der Vermögensmehrungen bei der OG und ihrer mit der Zurechnung verbundenen Erfassung in der Eigenkapitalgliederung des OT eine Zeitdifferenz liegt (s. § 36 Anm. 48).

„**Vorbehaltlich des Abs. 2**“: Abs. 1 verbietet den Ansatz der dem OT nach § 36 zuzurechnenden Vermögensmehrungen bei der Ermittlung des verwendbaren Eigenkapitals der OG. Die Verbotsregelung wird jedoch durch den Vorbehalt eingeschränkt, daß nicht alle von der Zurechnung nach § 36 erfaßten Vermögensmehrungen bei der Ermittlung des verwendbaren Eigenkapitals der OG außer Ansatz bleiben; der Vorbehalt wird durch § 37 Abs. 2 konkretisiert (s. Anm. 48–92).

§ 37 umfaßt infolgedessen eine Grundsatzregelung (Abs. 1) und eine Ausnahmeregelung (Abs. 2). Der Gesetzgeber hätte statt dessen auch die bei der Ermittlung des verwendbaren Eigenkapitals anzusetzenden Vermögensmehrungen und Vermögensminderungen im einzelnen konkret aufzählen können. Dies wäre jedoch umständlicher als die in § 37 gewählte Gegenüberstellung von Grundsatz und Ausnahme.

Einstweilen frei.

36–39

C. Umkehrschluß: Ansatz der dem Organträger nicht zuzurechnenden Vermögensmehrungen beim verwendbaren Eigenkapital der Organgesellschaft

I. Überblick über die beim verwendbaren Eigenkapital der Organgesellschaft anzusetzenden Vermögensmehrungen

40

Da die Organgesellschaft (OG) als unbeschränkt stpfl. Kapitalgesellschaft gliederungspflichtig ist, folgt im Umkehrschluß aus Abs. 1, daß ihre von der Zurechnung auf den OT ausgenommenen Vermögensmehrungen/Vermögensminderungen (s. Anm. 40) in ihrer eigenen Eigenkapitalgliederung zu erfassen sind. Von der Zurechnung auf den OT ausgenommen sind nach § 36 Satz 2

- *eigenes Einkommen* der Organgesellschaft; das sind die Beträge, die die OG nach § 16 zu versteuern hat: Ausgleichszahlungen und darauf entfallende Ausschüttungsbelastung,
- *Einlagen*, die die Anteilseigner der OG geleistet haben (nicht auf das Nennkapital geleistete Gesellschaftereinlagen), und
- *Vermögen, das durch Gesamtrechtsnachfolge* auf die OG übergegangen ist (Umwandlung, Verschmelzung).

Vgl. hierzu § 36 Anm. 51–60.

II. Ansatz des eigenen Einkommens der Organgesellschaft beim verwendbaren Eigenkapital und dessen Gliederung

41 1. Ansatz des eigenen Einkommens beim verwendbaren Eigenkapital der Organgesellschaft

Eigenes Einkommen der OG bilden die Beträge iSd. § 16. Die hierauf beruhenden Vermögensmehrungen sind von der Zurechnung auf den OT ausgenommen und deshalb als Zugang in der Eigenkapitalgliederung der OG zu erfassen. Das eigene Einkommen der OG umfaßt nach § 16

- die Ausgleichszahlungen, gleichgültig, ob diese von ihr selbst oder vom OT geleistet werden, und
- die darauf entfallende Ausschüttungsbelastung iSd. § 27.

Das gilt unabhängig davon, ob das Gesamteinkommen der OG (s. hierzu § 14 Anm. 42) positiv oder negativ ist. Vgl. über die Aufteilung des Gesamteinkommens der OG in das dem OT zuzurechnende Einkommen und das eigene, dh. von der OG selbst zu versteuernde, Einkommen § 16 Anm. 24.

Ausgleichszahlungen iSd. § 16 sind bei einer OG in der Rechtsform der AG oder KGaA die Ausgleichszahlungen nach § 304 AktG (s. § 16 Anm. 26) und bei einer OG in der Rechtsform einer anderen Kapitalgesellschaft entsprechende Zahlungen an außerhalb der Organshaft stehende Minderheitsgesellschafter, gleichgültig, ob sie als Ausgleichszahlungen oder Dividendengarantiezahlungen oder dergl. bezeichnet werden (s. § 17 Anm. 43). Die Ausgleichszahlungen iSd. § 16 sind ihrem Wesen nach Gewinnausschüttungen (s. § 16 Anm. 26), auf die FinVerw. die Vorschriften der §§ 27 Abs. 3 Satz 1 und 28 Abs. 2 Satz 1 (Gewinnausschüttungen, die auf einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluß für ein abgelaufenes Wirtschaftsjahr beruhen) anwendet (s. § 16 Anm. 13).

Die darauf entfallende Ausschüttungsbelastung beträgt stets $\frac{1}{16}$ der Ausgleichszahlungen (s. Anm. 42).

42 2. Gliederungsfragen bei dem aus dem eigenen Einkommen der Organgesellschaft gebildeten verwendbaren Eigenkapital

Bildung von EK 56 aus eigenem Einkommen (Ausgleichszahlungen) der Organgesellschaft: Die allg. Gliederungsvorschriften des § 30 sind auch für die Eigenkapitalgliederung der OG maßgebend. Hiernach erhöhen sich die Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals lt. Vorjahresgliederung um den Zugang aus dem eigenen Einkommen iSd. § 16. Da die bei der OG in Betracht kommenden Tarifiermäßigungen gem. § 19 dem OT zuzurechnen sind, kann das eigene Einkommen der OG nur der Regcl-Tarifbelastung unterliegen. Diese beträgt bis 1989 56 vH und ab 1990 50 vH (§ 23 Abs. 1 in der jeweiligen Fassung). Der sich aus dem eigenen Einkommen der OG ergebende Zugang zum verwendbaren Eigenkapital ist daher in jedem Fall in das EK 56 bzw. ab 1990 in das EK 50 einzustellen.

Verwendung von EK 56 bzw. EK 50 durch Leistung von Ausgleichszahlungen: Die auf dem Zugang aus dem eigenen Einkommen der OG beruhenden Teilbeträge des vEK (EK 56 bzw. ab 1990 EK 50) stehen zur Herstellung der Ausschüttungsbelastung iSd. § 27 für die Verrechnung gem. § 28 Abs. 2 Satz 1 zur Verfügung. Im „Normalfall“ entspricht der Teilbetrag des EK 56 bzw. des EK 50, der auf dem Zugang aus dem eigenen Einkommen der OG beruht, dem nach der Verwendungsfiktion des § 28 Abs. 3 und nach Berücksichtigung der KStMin-

derung nach § 28 Abs. 4 für die Verrechnung der Ausgleichszahlungen erforderlichen Betrag des verwendbaren Eigenkapitals. Das bedeutet, daß der auf dem Zugang aus dem eigenen Einkommen beruhende Mehrbestand an EK 56 bzw. EK 50 durch die Verrechnung mit den Ausgleichszahlungen in vollem Umfang wieder abgebaut wird. Allerdings führt der Zugang aus dem eigenen Einkommen zu einem entsprechenden Bestand am Gliederungsstichtag des laufenden Wirtschaftsjahrs und die Verrechnung der Ausgleichszahlungen zum Abbau dieses Bestandes in der nächsten Gliederungsperiode.

Beispiel: Die Gliederung der OG weist zum 31. 12. 87 beim FK 56 einen Teilbetrag von 0 DM und beim EK 02 einen Teilbetrag von 10 000 DM aus. Die OG ist zu Ausgleichszahlungen von 8 000 DM verpflichtet. Die hierauf entfallende Ausschüttungsbelastung beträgt ($\frac{2}{16}$ von 8 000 DM =) 4 500 DM (vgl. § 16 Anm. 30). Es betragen mithin für 1988 (erstes Organschaftsjahr)

- das eigene Einkommen der OG (8 000 DM + 4 500 DM =) 12 500 DM,
- die Tarifbelastung (56 vH von 12 500 DM =) 7 000 DM,
- der Zugang zum FK 56 (12 500 DM ./ 7 000 DM =) 5 500 DM.

Die EKGliederung der OG weist dementsprechend zum 31. 12. 88 beim EK 56 einen Teilbetrag von + 5 500 DM und beim EK 02 einen Teilbetrag von + 10 000 DM aus. Die Ausgleichszahlungen von 8 000 DM „finanzieren“ sich mit 5 500 DM aus dem EK 56 und mit ($\frac{3}{11}$ von 5 500 DM =) 2 500 DM aus der KStMinderung. Das EK 56 beträgt nach Abzug der Ausgleichszahlungen wieder 0 DM (vgl. hierzu auch § 16 Anm. 33 erstes Beispiel).

Bei Eintritt in die Organschaft bestehendes negatives EK 56 bzw. EK 50: Ist die OG mit einem beim EK 56 bzw. EK 50 ausgewiesenen negativen Teilbetrag in das kstl. Organschaftsverhältnis eingetreten, so wird der Zugang aus dem eigenen Einkommen der OG ganz oder teilweise durch den Ausgleich dieses negativen Teilbetrags verbraucht. Der Zugang kann mithin nicht zu einem für die Verrechnung der Ausgleichszahlungen ausreichendem Bestand an EK 56 bzw. EK 50 führen. Nach der Verwendungsfiktion des § 28 Abs. 3 wäre bei dieser Sachlage eine Verrechnung der Ausgleichszahlungen mit den anderen (positiven) Teilbeträgen des verwendbaren Eigenkapitals der OG erforderlich (vgl. hierzu § 16 Anm. 31 und 32 mit Beisp.). Die Folge wäre eine Diskrepanz zwischen dem KStAufwand und der Ausschüttungsbelastung der OG. Für die Lösung der sich hieraus ergebenden Probleme fehlen eindeutige gesetzliche Regelungen. Die Fin-Verw. umgeht diese Probleme, indem sie unter Berufung auf Sinn und Zweck der §§ 19, 37 die Ausgleichszahlungen auch dann mit der Folge einer entsprechenden KStMinderung vom EK 56 bzw. ab 1990 vom EK 50 abzieht, wenn dieses negativ ist oder durch den Abzug negativ wird (BMF v. 15. 9. 83, DB S. 2064 = Abschn. 92 Abs. 3 Sätze 2–4 KStR 1985).

Beispiel: Die Gliederung der OG weist zum 31. 12. 87 beim FK 56 einen Teilbetrag von ./ 10 000 DM und beim FK 04 einen Teilbetrag von + 20 000 DM aus. Die OG ist zu Ausgleichszahlungen von 8 000 DM verpflichtet. Da die Ausgleichszahlungen beim EK 56 abzuziehen sind, ergibt sich hierfür eine Ausschüttungsbelastung von 4 500 DM. Es betragen mithin für 1988 (erstes Organschaftsjahr)

- das eigene Einkommen der OG (8 000 DM + 4 500 DM =) 12 500 DM,
- die Tarifbelastung (56 vH von 12 500 DM =) 7 000 DM,
- der Zugang zum FK 56 (12 500 DM ./ 7 000 DM =) 5 500 DM.

Die Gliederung der OG weist dementsprechend zum 31. 12. 88 beim EK 56 einen Teilbetrag von (./ 10 000 DM + 5 500 DM =) ./ 4 500 DM und beim EK 04 einen Teilbetrag von + 20 000 DM aus. Die Ausgleichszahlungen von 8 000 DM „finanzieren“ sich mit 5 500 DM aus EK 56 und mit ($\frac{3}{11}$ von 5 500 DM =) 2 500 DM aus der KStMinderung. Das EK 56 beträgt nach Abzug der Ausgleichszahlungen wieder ./ 10 000 DM.

Gliederungsmäßige Erfassung des Abrundungsbetrags (bis VZ 1987): Abrundung des zu versteuernden Einkommens auf volle 10 DM nach unten (§ 23

Abs. 4) führte nach der früheren Auffassung der FinVerw. zur Erfassung des Abrundungsbetrags beim EK 02 (Abschn. 83 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 KStR). Wurde demgemäß der bei der Abrundung des eigenen Einkommens der OG angefallene Abrundungsbetrag in der Gliederung der OG als Zugang beim EK 02 behandelt, so sollte nach den Vorstellungen der FinVerw. auch der entsprechende Teil der Ausgleichszahlungen als Abgang bei diesem Teilbetrag – mit der Folge der KStErhöhung – berücksichtigt werden (Abschn. 92 Abs. 3 Satz 4 KStR; BMF v. 15. 9. 83, DB S. 2064). Bei dieser Handhabung verkehrte sich der mit der Abrundung bezweckte Vereinfachungseffekt in sein Gegenteil. Die FinVerw. ließ es deshalb zu, aus Vereinfachungsgründen auf die Abrundung zu verzichten (Abschn. 67 Abs. 4 KStR). Gleichwohl entschied BFH I R 54/85 v. 22. 7. 87 (BStBl. 1988 S. 203), daß der Abrundungsbetrag nach dem Vereinfachungsgedanken des § 23 Abs. 4 als Zugang in das EK 56 einzustellen ist. Hierdurch entfiel die Möglichkeit eines Zugangs zum EK 02 aus dem eigenen Einkommen der OG; Abschn. 92 Abs. 3 Satz 4 KStR (s. vorst.) ist damit überholt. Inzwischen ist durch Streichung der Abrundungsvorschrift des § 23 Abs. 4 mit Wirkung ab VZ 1988 für den KStBereich eine Abrundung des zu versteuernden Einkommens allgemein ausgeschlossen worden. Bei der OG sind mithin für die VZ ab 1988 die Tarifbelastung und der Zugang zum EK 56 nur noch nach dem nicht abgerundeten eigenen Einkommen zu berechnen.

43

III. Gliederung der Einlagen der Anteilseigner der Organgesellschaft

Einlagen dürfen den stl. Gewinn nicht erhöhen (§ 4 Abs. 1 Satz 1 EStG). Das gilt auch für die Einlagen eines Anteilseigners in seine Kapitalgesellschaft (vgl. § 6 aF Anm. 43 Nr. 7). Das dem OT zuzurechnende Einkommen der OG umfaßt daher weder Einlagen des OT als des Hauptgesellschafters der OG noch Einlagen der außerhalb der Organschaft stehenden Minderheitsgesellschafter der OG. Diese Einlagen sind mithin nicht Gegenstand der organschaftlichen Einkommenszurechnung auf den OT. § 36 Satz 2 Nr. 2 ordnet deshalb an, sie auch von der für Gliederungszwecke grundsätzlich erforderlichen Zurechnung von Vermögensmehrungen der OG auf den OT (§ 36 Satz 1) auszunehmen mit der Folge, daß sie in der Gliederung der OG beim EK 04 zu erfassen sind. Er trifft damit freilich nur Einlagen, die sich auf das verwendbare Eigenkapital auswirken (§ 30 Abs. 2 Nr. 4); Einlagen in das übrige Eigenkapital der OG (Einlagen in das Nennkapital und Zuführungen zum verdeckten Nennkapital) werden nicht von der Grundsatzzurechnung von Vermögensmehrungen der OG auf den OT erfaßt und bleiben daher ohnehin bei der OG (vgl. zu Einzelheiten § 36 Anm. 53, 54).

44

IV. Gliederung der Vermögensmehrungen der Organgesellschaft aus Gesamtrechtsnachfolge

Die Zurechnung des Einkommens der OG auf den OT erstreckt sich nicht auf das Vermögen, das im Wege der Gesamtrechtsnachfolge (Umwandlung, Verschmelzung) auf die OG übergeht. § 36 Satz 2 Nr. 3 trägt dem Rechnung, indem er das auf diesem Wege auf die OG übergegangene Vermögen von der für Gliederungszwecke grundsätzlich erforderlichen Zurechnung der Vermögensmehrungen der OG auf den OT (§ 36 Satz 1) ausnimmt. Die diesem Vermögen entsprechenden Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals der übertragenden Kapitalgesell-

schaft sind mithin nach § 38 den Teilbeträgen des verwendbaren Eigenkapitals der (übernehmenden) OG hinzuzurechnen (vgl. über Einzelheiten § 36 Anm. 56).

Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 2: Unterschiedsbetrag zwischen zuzurechnenden Vermögens- mehrungen und abgeführtem Gewinn

A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 2

I. Gemeinsame Tatbestandsmerkmale von Abs. 2 Satz 1 u. 2

Das gemeinsame Merkmal der beiden Tatbestände des Abs. 2 ist das Vorliegen betragsmäßiger Differenzen (Unterschiedsbeträge) zwischen den dem OT nach § 36 zuzurechnenden *Vermögensmehrungen* der OG und dem an den OT *abgeführten Gewinn* der OG.

Die Vergleichsgrößen:

► *Vermögensmehrungen*, die nach § 36 zuzurechnen sind, können positive Beträge (Vermögensmehrungen) und negative Beträge (Vermögensminderungen) sein (s. § 36 Anm. 37). Der über § 37 Abs. 1 an die Vermögensmehrungen iSd. § 36 anknüpfende § 37 Abs. 2, bezieht sich deshalb nicht nur auf Vermögensmehrungen, sondern auch auf Vermögensminderungen. Ebenso umfaßt der in § 37 Abs. 2 geregelte Tatbestand des Übersteigens oder Unterschreitens des abgeführten Gewinns auch die Fälle, in denen die nach § 36 zuzurechnenden Vermögensmehrungen (Vermögensminderungen) den vom OT übernommenen Verlust der OG übersteigen oder unterschreiten.

► *Abgeführter Gewinn*: § 37 Abs. 2 erfaßt mit den Begriffen Vermögensmehrung (s. o.) und abgeführter Gewinn positive und negative Beträge und versteht den durch den OT übernommenen Verlust rechnerisch als an den OT abgeführten negativen Gewinn.

Betragsmäßige Differenzen (Unterschiedsbeträge) zwischen „zuzurechnenden Vermögensmehrungen“ und „abgeführtem Gewinn“ können sich durch die unterschiedliche Ermittlung dieser beiden Größen ergeben:

Der an den OT abgeführte Gewinn wird in der *HBil.* der OG ermittelt. Die dem OT nach § 36 zuzurechnenden Vermögensmehrungen ergeben sich dagegen aus der *StBil.* der OG (s. § 36 Anm. 40).

Der abgeführte Gewinn kann, muß aber nicht von den Vermögensmehrungen der *StBil.* abweichen. Abweichungen können auf den Unterschieden zwischen Handelsrecht und Steuerrecht beruhen, zB auf unterschiedlichen Bewertungsvorschriften. Sie können sich aber auch einfach aus der Verwendung des laufenden oder des thesaurierten Gewinns ergeben: Bildung von Rücklagen zu Lasten der Gewinnabführung, Auflösung von Rücklagen zugunsten der Gewinnabführung. § 37 Abs. 2 enthält in dieser Hinsicht keine ausdrücklichen Voraussetzungen oder Einschränkungen.

Zeitliche Differenzen beim OT zwischen der Zurechnung der Vermögensmehrungen und der Gewinnabführung erfaßt § 37 Abs. 2 nicht. Zeitdifferenzen zwischen den in der *StBil.* des OT ausgewiesenen und den bei ihm nach Durchführung der Zurechnung iSd. § 36 gegliederten Vermögensmehrungen der OG können sich ergeben, wenn die Abschlußzeitpunkte der OG und des OT nicht über-

einstimmen (s. § 36 Anm. 48). § 37 regelt indessen die Gliederung des Eigenkapitals der OG. Ob deren nach § 36 zuzurechnende Vermögensmehrungen den an den OT abgeführten Gewinn übersteigen, ist deshalb ausschließlich aus der Sicht der OG zu beurteilen (s. in anderem Zusammenhang Anm. 11). Dabei werden sowohl die zuzurechnenden Vermögensmehrungen als auch der abgeführte Gewinn stets nach demselben Wirtschaftsjahr der OG ermittelt. Durch das Auseinanderfallen der Abschlußzeitpunkte der OG und des OT können sich deshalb auch dann keine Abweichungen zwischen den nach § 36 zuzurechnenden Vermögensmehrungen und dem abgeführten Gewinn ergeben, wenn beim OT Zeitdifferenzen der oa. Art entstehen (s. zu den Zeitdifferenzen beim OT § 36 Anm. 48).

49 Einstweilen frei.

50 II. Verhältnis der Tatbestände des Abs. 2 zueinander

Die Unterschiedsbeträge iSd. Abs. 2 (s. Anm. 48) entstehen dadurch, daß

- im Falle des Abs. 2 *Satz 1* die dem OT nach § 36 zuzurechnenden Vermögensmehrungen den an den OT abgeführten Gewinn übersteigen; es handelt sich mithin aus der Sicht der HBil. um eine *Minderabführung*,
- im Falle des Abs. 2 *Satz 2* die dem OT nach § 36 zuzurechnenden Vermögensmehrungen den an den OT abgeführten Gewinn unterschreiten; es handelt sich mithin aus der Sicht der HBil. um eine *Mehrabführung*.

Der Grundgedanke des § 37 (vgl. BTDrucks. 7/1470 – Zu § 40 S. 374 Sp. 1/2) setzt voraus, daß der OG zunächst ein von der Gewinnabführung ausgenommener Gewinn verbleibt (Abs. 2 Satz 1), dessen Abführung dann später ggf. nachgeholt wird (Abs. 2 Satz 2). Der umgekehrte Fall ist in Abs. 2 nicht geregelt.

Zusammentreffen von Minder- und Mehrabführungen: Vgl. hierzu und zur Notwendigkeit getrennter gliederungsmäßiger Beurteilung entsprechend den unterschiedlichen Entstehungsgründen der Minder- und Mehrabführungen Anm. 89, 92.

51–54 Einstweilen frei.

III. Gliederungsbeispiele zu Abs. 2

Beispiel 1 (Keine Ausgleichszahlungen):

Sachverhalt wie in Beispiel § 36 Anm. 36. Die kstl. wirksame Organschaft besteht seit 1.1.88.

Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals bei der OG

	EK 56 DM	EK 04 DM	EK-Summe DM
31. 12. 87	0	0	0
Rücklagen (§ 37 Abs. 2 S. 2)	0	+ 12 000	+ 12 000
31. 12. 88	0	+ 12 000	+ 12 000

Beispiel 2 (Ausgleichszahlungen durch die OG):

Sachverhalt wie in Beispiel § 36 Anm. 36 mit folgenden Abweichungen bzw. Ergänzungen:

- Die kstl. wirksame Organschaft besteht seit 1. 1. 88.
- Der OT ist mit 80 vH am Stammkapital der OG beteiligt.
- Die OG hat den außenstehenden Minderheitsgesellschaftern für 1988 Ausgleichszahlungen in Höhe von 8 000 DM zu zahlen.
- Die OG hat für 1988 keine KStVorauszahlungen geleistet.

HBil. der OG zum 31. 12. 88			
Besitzposten	200 000	Gezeichnetes Kapital	100 000
		Rücklagen	12 000
		Schuldposten	
		Gewinnabführung an OT	18 000
		Ausgleichsverpflichtung	8 000
		KStRückstellung	4 500
		Sonstige Schuldposten	57 500
		Gewinn	0
	200 000		200 000

GuV-Rechnung der OG für 1988			
Aufwand	DM	Ertrag	DM
Allg. Betriebsaufwand	140 000	Allg. Betriebsertrag	180 000
VSt.	750	Investitionszulage	3 250
KSt.	4 500		
Zuweisung zur Rückl.	12 000		
Ausgleichszahlungen	8 000		
Gewinnabführung an OT	18 000		
Gewinn	0		
	183 250		183 250

StBil. der OG zum 31. 12. 88			
Aktiva	DM	Passiva	DM
Besitzposten	200 000	Gezeichnetes Kapital	100 000
		Schuldposten	
		Gewinnabführung an OT	18 000
		KStRückstellung	4 500
		Sonstige Schuldposten	57 500
		Gewinn	
		Rücklagen	12 000 DM
		Ausgleichs-	8 000 DM
		verpfl.	
			} 20 000
	200 000		200 000

Einkommens- und KStBerechnung der OG für 1988	
	DM
Gewinn lt. StBil.	+ 20 000
Gewinnabführung	+ 18 000
VSt.	+ 750
KSt.	+ 4 500
Investitionszulage	- 3 250
Einkommen	+ 40 000
Zurechnung	- 27 500
Zu versteuerndes Einkommen	+ 12 500
Davon 56 vH KSt.	+ 7 000
KStÄnderung aufgrund der Ausgleichszahlungen	- 2 500
KStSchuld = KStRückstellung	+ 4 500

Vermögensmehrungen und Vermögensminderungen der OG			
Vermögensmehrungen/ -minderungen	Ermittlung DM	Zurechnung DM	Erfassung bei OG DM
Einkommen	+ 40 000	- 27 500	+ 12 500
Investitionszulage	+ 3 250	- 3 250	0
VSt.	- 750	+ 750	0
KSt.	- 4 500	0	- 4 500
von der OG zu verst. Einkommen	+ 38 000	- 30 000	+ 8 000
KStMinderung (§ 27 Abs. 1)	0	0	- 2 500
Rücklagen (§ 37 Abs. 2 Satz 2)	0	0	+ 12 000
Summe	+ 38 000	- 30 000	+ 17 500

Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals bei der OG			
	EK 56 DM	EK 04 DM	EK-Summe DM
31. 12. 87	0	0	0
Zugang aus zu verst. Einkommen (8 000 DM – 2 500 DM =)	+ 5 500		+ 5 500
Zugang aus Rücklagen- bildung		+ 12 000	+ 12 000
31. 12. 88	+ 5 500	+ 12 000	+ 17 500

Ausschüttungsbelastung für Ausgleichszahlungen			
	EK 56 DM	EK 04 DM	EK-Summe DM
31. 12. 88	+ 5 500	+ 12 000	+ 17 500
Leistung der Ausgleichs- zahlungen in 1989 8 000 DM aus EK 56 – 5 500 DM aus KStMind. ($\frac{5}{16}$ von 8 000 DM =) – 2 500 DM	– 5 500		– 5 500
Zwischenstand nach Berück- sichtigung der Ausgleichs- zahlungen in 1989	0	+ 12 000	+ 12 000

Verwendbares Eigenkapital lt. StBil. gem. § 29	
Besitzposten	+ 200 000
Schuldposten	– 80 000
Eigenkapital	+ 120 000
Nennkapital	– 100 000
	+ 20 000
KStMinderung (§ 29 Abs. 1)	– 2 500
Verwendbares Eigenkapital lt. StBil. 31. 12. 88	+ 17 500
Verwendbares Eigenkapital lt. Gliederung 31. 12. 88	+ 17 500
Unterschied	0

Beispiel 3 (Ausgleichszahlungen durch den OT):

Sachverhalt wie in Beispiel § 36 Anm. 36 mit folgenden Abweichungen bzw. Ergänzungen:

- Die kstl. wirksame Organschaft besteht seit 1. 1. 88
- Der OT ist mit 80 vH am Stammkapital der OG beteiligt
- Der OT hat den außenstehenden Minderheitsgesellschaftern für 1988 Ausgleichszahlungen in Höhe von 8 000 DM zu zahlen (beim OT nichtabzugsfähiger Aufwand iSd. § 4 Abs. 5 Nr. 9 EStG)
- Die OG hat für 1988 keine KStVorauszahlungen geleistet

HBil. der OG zum 31. 12. 88			
Aktiva	DM	Passiva	DM
Besitzposten	200 000	Gezeichnetes Kapital	100 000
		Rücklagen	12 000
		Schuldposten	
		Gewinnabführung an OT	26 000
		KStRückstellung	4 500
		Sonstige Schuldposten	57 500
		Gewinn	0
	200 000		200 000

GuV-Rechnung der OG für 1988			
Aufwand	DM	Ertrag	DM
Allg. Betriebsaufwand	140 000	Allg. Betriebsertrag	180 000
VSt.	750	Investitionszulage	3 250
KSt.	4 500		
Zuweisung zur Rücklage	12 000		
Gewinnabführung an OT	26 000		
Gewinn	0		
	183 250		183 250

StBil. der OG zum 31. 12. 88			
Aktiva	DM	Passiva	DM
Besitzposten	200 000	Gezeichnetes Kapital	100 000
		Schuldposten	
		Gewinnabführung an OT	26 000
		KStRückstellung	4 500
		Sonstige Schuldposten	57 500
		Gewinn (Rücklagen)	12 000
	200 000		200 000

Einkommens- und KStBerechnung der OG	
	DM
Gewinn lt. StBil.	+ 12 000
Gewinnabführung	+ 26 000
VSt.	+ 750
KSt.	+ 4 500
Investitionszulage	- 3 250
Selbst erwirtschaftetes Einkommen	+ 40 000
Zurechnung Ausgleichszahlungen des OT gem. § 16 Satz 2	+ 8 000
Gesamteinkommen	+ 48 000
Zurechnung	- 35 500
Zu versteuerndes Einkommen	+ 12 500
Davon 56 vH KSt.	+ 7 000
KStÄnderung aufgrund der Ausgleichszahlungen	- 2 500
KStSchuld = KStRückstellung	+ 4 500

Vermögensmehrungen und Vermögensminderungen der OG			
Vermögensmehrungen/ -minderungen	Ermittlung DM	Zurechnung DM	Erfassung bei OG DM
Selbst erwirtschaftetes Einkommen	+ 40 000	- 35 500	+ 4 500
Investitionszulage	+ 3 250	- 3 250	0
VSt.	- 750	+ 750	0
KSt.	- 4 500	0	- 4 500
Ausgleichszahlungen des OT	0	+ 8 000	+ 8 000
Von der OG zu verst. Einkommen	+ 38 000	- 30 000	+ 8 000
KStMind. (§ 29 Abs. 1)	0	0	- 2 500
Rücklagen (§ 37 Abs. 2 Satz 1)	0	0	+ 12 000
Summe	+ 38 000	- 30 000	+ 17 500

Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals bei der OG			
	EK 56 DM	EK 04 DM	EK-Summe DM
31. 12. 87	0	0	0
Zugang aus zu verst. Einkommen (+ 8 000 DM – 2 500 DM =)	+ 5 500		+ 5 500
Zugang aus Rücklagen- bildung		+ 12 000	+ 12 000
31. 12. 88	+ 5 500	+ 12 000	+ 17 500

Ausschüttungsbelastung für Ausgleichszahlungen			
	EK 56 DM	EK 04 DM	EK-Summe DM
31. 12. 88	+ 5 500	+ 12 000	+ 17 500
Leistung der Aus- gleichszahlungen in 1989 + 8 000 DM aus EK 56 – 5 500 DM aus KStMind. ($\frac{3}{16}$ von 8 000 DM =) – 2 500 DM	– 5 500		– 5 500
Zwischenstand nach Berücksichtigung der Ausgleichs- zahlungen in 1989	0	+ 12 000	+ 12 000

Verwendbares Eigenkapital lt. StBil. gem. § 29	
Besitzposten	+ 200 000
Schuldposten	– 88 000
Eigenkapital	+ 112 000
Nennkapital	– 100 000
	+ 12 000
KStMinderung	– 2 500
Verwendbares Eigenkapital lt. StBil.	+ 9 500
Verwendbares Eigenkapital lt. Gliederung	+ 17 500
Unterschied = der OG in Höhe der Ausgleichs- zahlungen zugerechnete Vermögensmehrungen des OT (§ 16 Satz 2)	+ 8 000

56–59 Einstweilen frei.

B. Minderabführungen (Abs. 2 Satz 1)

I. Tatbestand des Satzes 1: Zuzurechnende Vermögensmehrungen übersteigen abgeführten Gewinn

1. Die „in Abs. 1 bezeichneten Vermögensmehrungen“

60

Abs. 1 knüpft mit der Bezugnahme auf § 36 an den Begriff der Vermögensmehrungen iS dieser Vorschrift an. Es handelt sich hierbei um die Vermögensmehrungen, die bei der OG vor Berücksichtigung der Gewinnabführung in der StBil. entstehen; dabei umfaßt der Begriff „Vermögensmehrungen“ auch Vermögensminderungen (s. Anm. 37). Gegenstand der Zurechnung nach § 36 sind entsprechend dem Zweck dieser Vorschrift die gliederungsgerecht nach der Einkommensberechnung ermittelten positiven und negativen Beträge (s. § 36 Anm. 42). Dagegen kommt es für den Vergleich zwischen den nach § 36 zuzurechnenden Vermögensmehrungen und dem an den OT abgeführten Gewinn auf den Gesamtbetrag oder Saldo der Vermögensmehrungen der OG an.

Beispiel: Sachverhalt wie Beispiel § 36 Anm. 36. In diesem Fall betragen die sich vor der Gewinnabführung ergebenden Vermögensmehrungen der OG im Wirtschaftsjahr 1988 (Zuweisungen zu den Rücklagen 12 000 DM + Gewinnabführung 30 500 DM =) 42 500 DM.

Dem OT sind, von den Ausnahmen des § 36 Satz 2 abgesehen, alle Vermögensmehrungen und Vermögensminderungen der OG nach § 36 Satz 1 zuzurechnen. Unter die Zurechnung nach § 36 fallen demgemäß

- die im zuzurechnenden Einkommen iSd. § 14, § 17 oder § 18 erfaßten Vermögensmehrungen,
- die bei der Ermittlung dieses zuzurechnenden Einkommens ausgeschiedenen steuerfreien Vermögensmehrungen.

2. Vermögensmehrungen, die die Gewinnabführung übersteigen (Minderabführungen)

61

Der Unterschiedsbetrag zwischen dem abgeführten Gewinn und den höheren Vermögensmehrungen, die nach § 36 dem OT zuzurechnen sind, stellt sich diesen gegenüber als *Minderabführung* dar.

Zeitliche Abgrenzung: Satz 1 ist nur anwendbar auf Minderabführungen aus der Zeit nach dem Systemwechsel (§ 54 Abs. 1 idF des KStRG).

Fälle von Minderabführungen: Die Begriffe „Vermögensmehrungen“ und „abgeführter Gewinn“ umfassen nicht nur positive, sondern auch negative Beträge (s. § 36 Anm. 37). Daher fallen unter den Begriff der Vermögensmehrungen auch Vermögensminderungen und unter den Begriff des abgeführten Gewinns auch der vom OT übernommene Verlust der OG. Die nach § 36 zuzurechnenden Vermögensmehrungen übersteigen somit den abgeführten Gewinn iSd. § 37 Abs. 2 Satz 1, wenn

- der positive Betrag der zuzurechnenden Vermögensmehrungen größer ist als der positive Betrag des abgeführten Gewinns,
- dem positiven Betrag der zuzurechnenden Vermögensmehrungen ein vom OT übernommener Verlust gegenübersteht,
- der negative Betrag der zuzurechnenden Vermögensmehrungen kleiner ist als der vom OT übernommene Verlust.

Beispiele:	a)	b)	c)
Vermögensmehrungen	+ 3 000 DM	+ 1 000 DM	
Vermögensminderungen			– 1 000 DM
Abgeführter Gewinn	+ 1 000 DM		
Übernommener Verlust	<u> </u>	<u>– 1 000 DM</u>	<u>– 3 000 DM</u>
Übersteigende Vermögensmehrungen/ Vermögensminderungen	+ 2 000 DM	+ 2 000 DM	+ 2 000 DM

Gründe für Minderabführungen: In den Fällen einer kstl. wirksamen Organshaft können die sich aus der StBil. der OG vor Berücksichtigung der Gewinnabführung ergebenden Vermögensmehrungen den abgeführten Gewinn übersteigen wegen

- Bildung einer offenen Rücklage iSd. § 14 Nr. 5 in der HBil. der OG,
- Tilgung eines vorvertraglichen Verlustvortrages in der HBil. der OG zu Lasten der Gewinnabführung (vgl. Abschn. 55 Abs. 5 a KStR),
- Bildung oder Erhöhung eines Aktivpostens (Besitzpostens) nur in der StBil. und nicht auch in der HBil. der OG, zB durch Mehraktivierung in der Prüferbilanz (= StBil.) aufgrund einer Außenprüfung,
- Bildung oder Erhöhung eines Passivpostens (Schuldposten, Sonderposten mit Rücklageanteil = Rücklage) nur in der HBil. und nicht auch in der StBil. der OG, zB durch Ausweis einer stl. nicht zulässigen Instandhaltungsrückstellung iSd. § 249 Abs. 1 S. 2 HGB,
- Auflösung eines Aktivpostens nur in der HBil. und nicht auch in der StBil. der OG, zB durch Abschreibungen auf die in der HBil. aktivierten, in der StBil. aber sofort abgezogenen Inangangsetzungskosten iSd. § 269 HGB,
- Auflösung eines Passivpostens nur in der StBil. und nicht auch in der HBil. der OG, zB einer gem. Abschn. 228 Abs. 5 EStR nur in der StBil. der OG gebildeten Preissteigerungsrücklage iSd. § 74 EStDV (fällt nach StReformG 1990 weg für Wj., die nach dem 31. 12. 89 enden),
- Abbau vorvertraglicher Bilanzierungsunterschiede zwischen HBil. und StBil. während der Geltungszeit des GAV (zB durch Abschreibungen auf einen vor Inkrafttreten des GAV nur in der HBil. gebildeten oder erhöhten Aktivposten während der Vertragszeit oder durch Auflösung eines vor Inkrafttreten des GAV nur in der StBil. gebildeten oder erhöhten Passivpostens während der Vertragszeit).

62 **3. Kein Ausgleich vorausgegangener Mehrabführungen**

Die Konzeption des Abs. 2 geht von einem inneren Zusammenhang zwischen den Minderabführungen iSd. S. 1 und den Mehrabführungen iSd. S. 2 aus: Die Verwendungsregelung des Satzes 2 ist nach der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 7/1470 – Zu § 40 S. 374 Sp. 2) gedacht für den Teil des abgeführten Gewinns, „der aus früheren Wirtschaftsjahren der Organgesellschaft verblieben war und nach Satz 2 (richtig muß es uE heißen ‚nach Satz 1‘) zu dem Eigenkapitalteil gehört, der aus Einlagen entstanden ist“.

Folgerung für Satz 1: Nach der Konzeption des Abs. 2 ist die Einordnungsregelung des Satzes 1 nicht für solche Minderabführungen gedacht, durch die entsprechende vorausgegangene Mehrabführungen iSd. Satzes 2 ausgeglichen werden. Über die Abgrenzung des Regelungsbereichs des Satzes 1 s. Anm. 61.

Sachliche Abgrenzung: Nach der Konzeption des Abs. 2 (s. o.) fallen von den in Betracht kommenden Minderabführungen (s. Anm. 61) unter Satz 1 nur Minderabführungen infolge

- der Bildung einer offenen Rücklage in der HBil. der OG,
- der Tilgung eines vorvertraglichen Verlustvortrags in der HBil. der OG zu Lasten der Gewinnabführung (vgl. Abschn. 55 Abs. 5 a KStR),
- der Bildung oder Erhöhung eines Aktivpostens nur in der StBil. und nicht auch in der HBil. der OG,
- der Bildung oder Erhöhung eines Passivpostens nur in der HBil. und nicht auch in der StBil. der OG.

Diese Minderabführungen gleichen keine vorausgegangenen Mehrabführungen aus. Sie können, abgesehen vom Fall der Tilgung eines vorvertraglichen Verlustvortrags, vielmehr durch *spätere* Mehrabführungen aufgrund der Auflösung der Rücklage oder des Aktivpostens der StBil. oder des Passivpostens der HBil. ausgeglichen werden. Die einen solchen Ausgleich bewirkenden späteren Mehrabführungen fallen unter Satz 2.

Einstweilen frei.

63, 64

II. Rechtsfolge des Satzes 1: Einordnung des Unterschiedsbetrags

1. Unterschiedsbetrag

65

Der Unterschiedsbetrag iSd. Satz 1 drückt sich in einer Minderabführung gegenüber den nach § 36 zuzurechnenden Vermögensmehrungen aus.

Beispiel:

Sachverhalt wie Beispiel § 36 Anm. 36. In diesem Fall errechnet sich die Minderabführung wie folgt:

Nach § 36 zuzurechnende Vermögensmehrungen	42 500 DM
Abgeführter Gewinn	<u>30 500 DM</u>
Minderabführung = Unterschiedsbetrag iSd. Satzes 1 (Zuweisung zur Rücklage)	12 000 DM

Abgrenzung: S. über den Regelungsbereich des Satzes 1 Anm. 61 und über Regelungslücken des Satzes 1 Anm. 70.

2. Einordnung des Unterschiedsbetrags in das EK 04

66

Satz 1 weist den durch Minderabführungen bedingten Unterschiedsbetrag bei der OG dem Teilbetrag iS des § 30 Abs. 2 Nr. 4 zu. Der Unterschiedsbetrag erhöht mithin bei der OG das EK 04. Das KStG kennt keine Unterteilung des EK 04. Es bietet mithin keine Handhabe dafür, den Unterschiedsbetrag gesondert von einem etwa schon vorhandenen und aus tatsächlichen Einlagen gebildeten (positiven oder negativen) EK 04 auszuweisen.

Einlagefiktion: Der Teilbetrag des § 30 Abs. 2 Nr. 4 dient der Aufnahme von Einlagen der Anteilseigner (OT, Minderheitsgesellschafter). Die Unterschiedsbeträge iSd. Satzes 1 werden daher mit der Einordnung in diesen Teilbetrag wie Einlagen der Anteilseigner behandelt. Bei der OG ergäbe sich die gleiche Wirkung, wenn zunächst ein Betrag in Höhe der nach § 36 zuzurechnenden Vermögensmehrungen ungekürzt als Gewinn an den OT abgeführt und von diesem dann der OG eine Einlage in Höhe des besagten Unterschiedsbetrags zugeführt würde. Im Ergebnis läuft Satz 1 mithin auf eine Einlagefiktion hinaus. Der Übergang der nach § 36 zuzurechnenden Vermögensmehrungen über den abgeführten Gewinn wirkt sich nicht bei der OG, sondern als Teil des zuzurechnenden Einkommens der OG beim OT auf die Steuerbelastung aus. Er wird bei diesem nach Abzug der auf ihn entfallenden KStBelastung im verwendbaren Eigenkapital erfaßt, wenn der OT gliederungspflichtig ist. Er steht dann zur „Finanzierung“

von Gewinnausschüttungen und sonstigen Leistungen des OT zur Verfügung. Die spätere Auskehrung seiner Substanz durch die OG an den OT oder an die übrigen Anteilseigner soll deshalb bei diesen nicht nach den für Gewinnausschüttungen geltenden Grundsätzen zur Steuerpflicht oder zur Anrechnung von KSt. führen (BTDrucks. 7/1470 – Zu § 40 S. 374 Sp. 1). Dies wird durch seine Einordnung in das EK 04 erreicht.

Doppelerfassung: Der Unterschiedsbetrag iSd. Satzes 1 wird nicht nur in der Gliederung der OG, sondern infolge der Zurechnung nach § 36 auch in der Gliederung des OT erfaßt, wenn dieser gliederungspflichtig ist. Seine Einordnung richtet sich hier nach dem Gliederungsprinzip des § 30. Im Ergebnis wird der Unterschiedsbetrag iSd. Satzes 1 mithin in diesen Fällen doppelt erfaßt.

67–69 Einstweilen frei.

III. Eigenkapital-Einordnung der nicht von Abs. 2 Satz 1 erfaßten Minderabführungen

70 1. Regelungslücken des Abs. 2 Satz 1

Über die sachliche und zeitliche Abgrenzung des Regelungsbereichs des Satzes 1 s. Anm. 62.

Nicht unter Satz 1 fallen von den in Betracht kommenden Minderabführungen (s. Anm. 61) diejenigen Beträge, die auf folgenden Vorgängen beruhen:

- Bildung einer offenen Rücklage in der HBil. der OG in der Zeit vor dem Systemwechsel (§ 54 Abs. 1 idF des KStRG),
- Tilgung eines vorvertraglichen Verlustvortrags in der HBil. der OG zu Lasten der Gewinnabführung in der Zeit vor dem Systemwechsel (§ 54 Abs. 1 idF des KStRG),
- Auflösung eines nur in der HBil. und nicht auch in der StBil. der OG gebildeten oder erhöhten Aktivpostens,
- Auflösung eines nur in der StBil. und nicht auch in der HBil. der OG gebildeten oder erhöhten Passivpostens,

wobei es in den beiden letzten Fällen gleichgültig ist, ob die Auflösung in die Zeit vor oder nach dem Systemwechsel fällt. Die Minderabführungen (infolge der Auflösung nur in der HBil. oder nur in der StBil. gebildeter oder erhöhter Bilanzposten) fallen nicht unter Satz 1, weil sie nicht durch spätere Mehrabführungen ausgeglichen werden können. Sie führen umgekehrt zum Ausgleich

- entweder von früheren Mehrabführungen,
- oder von früheren Mindergewinnen der StBil. gegenüber der HBil.

2. Einordnung des Unterschiedsbetrags in den von Abs. 2 Satz 1 nicht erfaßten Fällen

71 a) Durch Bildung offener Rücklagen vor dem Systemwechsel entstandene Minderabführungen

Minderabführungen, die durch Bildung offener Rücklagen vor dem Systemwechsel entstanden sind, können, soweit sie im Zeitpunkt der Eröffnungsgliederung noch im verwendbaren Eigenkapital der OG vorhanden sind, nach § 30 Abs. 2 Nr. 3 nur das EK 03 erhöhen (glA im Ergebnis BdF v. 10. 1. 81, BStBl. I S. 45 Abschn. B I 2). Das gleiche muß für Minderabführungen aus der Tilgung eines vorvertraglichen Verlustvortrags vor dem Systemwechsel gelten.

b) Durch Auflösung von Bilanzposten nach dem Systemwechsel entstandene Minderabführungen

Bildung des aufgelösten Bilanzpostens (nach Inkrafttreten des GAV) führte zu Mehrabführung: Fällt die Bildung des aufgelösten Bilanzpostens (Aktivposten nur in der HBil. der OG oder Passivposten nur in der StBil. der OG) in die Zeit nach dem Inkrafttreten des GAV, so hat sie idR eine entsprechende Mehrabführung bewirkt. Diese Mehrabführung hat bei der OG das verwendbare Eigenkapital gemindert. Es kann sich hierbei nur um einen der Teilbeträge des EK 0 handeln, weil der Vorgang, auf dem die Mehrabführung beruht, bei der OG keine Auswirkungen auf die KStBelastung haben kann. Die Minderabführung, durch die die vorangegangene Mehrabführung ausgeglichen wird, muß folgerichtig bei demselben Teilbetrag des EK 0 eingeordnet werden, der durch die vorangegangene Mehrabführung gemindert worden ist. Dies ist das EK 03, wenn die vorangegangene Mehrabführung in die Zeit vor dem Systemwechsel fällt. Ist die vorangegangene Mehrabführung dagegen in der Zeit nach dem Systemwechsel entstanden, so lassen sich den einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen keine eindeutigen Anhaltspunkte für eine Einordnung der Minderabführung in der Eigenkapitalgliederung der OG entnehmen. Sicher ist nur, daß die Eigenkapitalminderung aufgrund der vorangegangenen Mehrabführungen weder das EK 01 noch das EK 03 berührt. Das EK 01 ist nicht betroffen, weil kein Zusammenhang mit steuerfreien ausländischen Einkünften iS des § 30 Abs. 2 Nr. 1 besteht; das EK 03 ist nicht betroffen, weil es sich nicht um einen Verbrauch von Altkapital iS des § 30 Abs. 2 Nr. 3 handelt. Der Abzug der vorangegangenen Mehrabführungen ist mithin nur entweder beim EK 02 oder beim EK 04 möglich. Die FinVerw. hat sich für den Abzug beim EK 04 entschieden, und zwar auch dann, wenn durch den Abzug ein negativer Teilbetrag des EK 04 entsteht oder erhöht wird (s. Anm. 79, 80). Wird hiernach verfahren, so muß die spätere Minderabführung als Vermögensmehrung bei dem Teilbetrag des EK 04 eingeordnet werden.

Bildung des aufgelösten Bilanzpostens (nach Inkrafttreten des GAV) führte nicht zu Mehrabführung: Fällt die Bildung des aufgelösten Bilanzpostens zwar in die Zeit nach dem Inkrafttreten des GAV, hat sie aber bei der OG nicht zu einer entsprechenden Mehrabführung geführt (zB in Fällen einer durch den OT während der Geltungszeit des GAV vorgenommenen Sacheinbringung iSd. § 20 UmwStG oder in Fällen der Verschmelzung oder Umwandlung einer anderen KapGes. auf die OG während der Geltungszeit des GAV), so kann eine sich aus der Auflösung des Bilanzpostens ergebende Mehrabführung bei der OG ebenfalls nur beim EK 0 eingeordnet werden. Die Einordnung kommt je nach den Umständen in Betracht beim EK 03 oder beim EK 04. Die Einordnung beim EK 01 entfällt, weil es an dem hierfür nach § 30 Abs. 2 Nr. 1 erforderlichen Zusammenhang mit steuerfreien ausländischen Einkünften fehlt. Die Einordnung beim EK 02 entfällt wegen des Vorrangs der Einordnung beim EK 03 oder EK 04. Die Minderabführung ist zB beim EK 03 einzuordnen, wenn sie entstanden ist durch die Auflösung eines nur in der StBil. der OG ausgewiesenen Passivpostens, der nach dem Systemwechsel im Wege der Verschmelzung einer anderen OG desselben Organkreises auf die OG übergegangen ist und bei der untergegangenen OG vor dem Systemwechsel gebildet worden ist; in diesem Fall führt die übernehmende OG als Rechtsnachfolgerin der untergegangenen OG deren Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals nach § 38 fort mit der Folge, daß sie die bei der untergegangenen OG durch die Bildung des Passivpostens eingetretene Minderung des EK 03 durch Einordnung der durch die Auflösung des Passivpostens entstehenden Minderabführung beim EK 03 auszugleichen hat. Die Minderabführung ist zB beim EK 04 einzuordnen, wenn in dem zuletzt behandelten Ver-

schmelzungsfall die untergegangene OG den auf die übernehmende OG übergegangenen Passivposten nach dem Systemwechsel gebildet und die hierauf beruhende Mehrabführung vom EK 04 abgezogen hat; in diesem Fall erfolgt der Ausgleich bei der übernehmenden OG durch Einordnung der auf der Auflösung des Passivpostens beruhenden Minderabführung beim EK 04.

Bildung des aufgelösten Bilanzpostens vor Inkrafttreten des GAV: Fällt die Bildung des aufgelösten Bilanzpostens in die Zeit vor dem Inkrafttreten des GAV, so hat sie keine Mehrabführung, sondern einen Mindergewinn der StBil. gegenüber der HBil. zur Folge. Sie hat dementsprechend dazu geführt, daß das verwendbare Eigenkapital hinter dem in der HBil. ausgewiesenen Eigenkapital zurückgeblieben ist. Welche Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals dadurch betroffen worden sind, ergibt sich aus den allgemeinen Gliederungsvorschriften des § 30. Die Auflösung des Bilanzpostens ist in diesen Fällen uE eine Folgewirkung von Geschäftsvorfällen aus der Zeit vor der Geltungsdauer des GAV (vgl. Abschn. 59 Abs. 3 KStR; § 14 Anm. 82). Sie führt zu einer Minderabführung, die das verwendbare Eigenkapital erhöht. Es kann sich nur um eine Erhöhung des EK 0 handeln, weil in diesem Zusammenhang bei der OG keine Auswirkungen auf die KStBelastung eintreten. Nach den allgemeinen Gliederungsvorschriften des § 30 ist die Erhöhung uE beim Teilbetrag des EK 02 zu berücksichtigen.

73, 74 Einstweilen frei.

C. Mehrabführungen (Abs. 2 Satz 2)

I. Tatbestand des Satzes 2: Zuzurechnende Vermögensmehrerungen unterschreiten abgeführten Gewinn

75 1. Vermögensmehrerungen, die die Gewinnabführung unterschreiten

„**Vermögensmehrerungen**“: Abs. 2 bezieht sich in Satz 2 wie in Satz 1 auf „die Vermögensmehrerungen, die dem OT in den Fällen des § 36 zuzurechnen sind“ (s. hierzu Anm. 60).

„**Die die Gewinnabführung unterschreiten**“: Abs. 2 Satz 2 setzt damit eine Gewinnabführung voraus, die die dem OT nach § 36 zuzurechnenden Vermögensmehrerungen überschreitet.

76 2. Mehrabführungen

Wie im Fall des Satzes 1 ergibt sich auch im Fall des Satzes 2 ein Unterschiedsbetrag. Dieser ist allerdings nicht das Ergebnis einer Minderabführung, sondern einer Mehrabführung gegenüber dem Betrag der nach § 36 zuzurechnenden Vermögensmehrerungen.

Zeitliche Abgrenzung: Minderabführungen iSd. Abs. 2 Satz 1 können nur nach dem Systemwechsel anfallen (s. Anm. 61). Ihr Ausgleich durch spätere Mehrabführungen ist deshalb auch nur nach dem Systemwechsel möglich. Abs. 2 Satz 2 ist mithin nur anwendbar, wenn der Mehrabführung eine entsprechende Minderabführung in der Zeit nach dem Systemwechsel vorangegangen ist.

Fälle von Mehrabführungen: Gegenstand der Zurechnung der Vermögensmehrerungen iSd. § 36 und Gegenstand der Gewinnabführung können sowohl positive als auch negative Beträge sein (s. § 36 Anm. 37). Die nach § 36 zuzurechn-

nenden Vermögensmehrungen unterschreiten somit den abgeführten Gewinn, wenn

- der positive Betrag der zuzurechnenden Vermögensmehrungen kleiner ist als der positive Betrag des abgeführten Gewinns,
- dem negativen Betrag der zuzurechnenden Vermögensminderungen ein an den OT abgeführter Gewinn gegenübersteht,
- der negative Betrag der zuzurechnenden Vermögensminderungen größer ist als der vom OT übernommene Verlust.

Beispiele:	a)	b)	c)
Vermögensmehrungen	+ 1 000 DM		
Vermögensminderungen		– 1 000 DM	– 3 000 DM
Abgeführter Gewinn	+ 3 000 DM	+ 1 000 DM	
Übernommener Verlust	<u> </u>	<u> </u>	<u>– 1 000 DM</u>
Unterschreitende Vermögensmehrungen/ Vermögensminderungen	– 2 000 DM	– 2 000 DM	– 2 000 DM

Gründe für Mehrabführungen (dh. für das Unterschreiten des abgeführten Gewinns) können sein:

- die Auflösung einer in der HBil. der OG gebildeten offenen Rücklage iSd. § 14 Nr. 5,
- die Bildung oder Erhöhung eines Aktivpostens (Besitzposten) nur in der HBil. und nicht auch in der StBil. der OG, zB durch Aktivierung von Ingangsetzungskosten iSd. § 269 HGB, die in der StBil. sofort abgezogen werden,
- die Auflösung eines Aktivpostens (Besitzposten) nur in der StBil. und nicht auch in der HBil. der OG,
- die Auflösung eines Passivpostens (Schuldposten oder Sonderposten mit Rücklagenanteil) nur in der HBil. und nicht auch in der StBil. der OG,
- die Bildung oder Erhöhung eines Passivpostens nur in der StBil. und nicht auch in der HBil. der OG, zB durch Bildung einer Preissteigerungsrücklage iSd. § 74 EStDV nur in der StBil. (vgl. Abschn. 228 Abs. 5 EStR; die Preissteigerungsrücklage entfällt nach dem StRefG 1990 für Wj., die nach dem 31. 12. 89 enden).

3. Ausgleich früherer Minderabführungen

77

Die Konzeption des Abs. 2 beruht auf einem inneren Zusammenhang zwischen den Mehrabführungen iSd. Satzes 2 und den vorausgegangenen Minderabführungen iSd. Satzes 1 (s. Anm. 62).

Geht umgekehrt die Mehrabführung der Minderabführung voraus, wie zB die Mehrabführung aufgrund der Bildung einer *Preissteigerungsrücklage* iSd. § 74 EStDV nur in der StBil. der OG der Mehrabführung aufgrund der späteren Auflösung der Preissteigerungsrücklage vorausgeht, so steht zur Verwendung für die „Finanzierung“ der Mehrabführung kein durch eine vorausgegangene Minderabführung entstandenes EK 04 zur Verfügung. Ist auch kein auf anderen Vorgängen beruhendes EK 04 vorhanden, so hätte der im Fall der Anwendung des Satzes 2 erforderliche Rückgriff auf die übrigen Teilbeträge iSd. § 28 Abs. 3 ggf. die „Vernichtung“ von KStGuthaben zur Folge, ein Ergebnis, das ebenso unsystematisch wie sinnwidrig wäre.

Folgerung für Satz 2: Die Verwendungsregelung des Satzes 2 ist nur für solche Mehrabführungen gedacht, durch die entsprechende frühere Minderabführungen iSd. Satzes 1 ausgeglichen werden. Soweit in diesen Fällen das durch die frühere Minderabführung entstandene EK 04 zwischenzeitlich verbraucht ist, soll auf die übrigen Teilbeträge iSd. § 28 Abs. 3 zurückgegriffen werden.

Sachliche Abgrenzung: Abs. 2 Satz 2 bezieht sich nach dem Zusammenhang mit Satz 1 dieser Vorschrift nur auf solche Mehrabführungen, durch die entsprechende frühere Minderabführungen (s. Anm. 62) ausgeglichen werden. Unter Abs. 2 Satz 2 fallen mithin nur Mehrabführungen infolge

- der Auflösung einer offenen Rücklage iSd. § 14 Nr. 5 in der HBil. der OG,
 - der Auflösung eines in den Vorjahren nur in der StBil. und nicht auch in der HBil. der OG gebildeten oder erhöhten Aktivpostens, zB durch entsprechende Mehrabschreibungen nur in der StBil. der OG,
 - der Auflösung eines in den Vorjahren nur in der HBil. und nicht auch in der StBil. der OG gebildeten oder erhöhten Passivpostens,
- sofern die Bildung der offenen Rücklage oder die Mehraktivierung in der StBil. oder die Mehrpassivierung in der HBil. unter Abs. 2 Satz 1 gefallen ist.

II. Rechtsfolge des Satzes 2:

Reihenfolge der Verwendung des verwendbaren Eigenkapitals

78 1. Bedeutung der Verweisung auf § 28 Abs. 3

Ausdehnung des § 28 Abs. 3: § 28 Abs. 3 regelt die Reihenfolge der Verwendung der unterschiedlich belasteten und der nicht belasteten Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals für Ausschüttungen und (über § 41) für sonstige Leistungen. Es handelt sich um eine Verwendungsfiktion. § 37 Abs. 2 Satz 2 dehnt mit dem Rückgriff auf § 28 Abs. 3 diese Verwendungsfiktion auf die von ihm erfaßten Mehrabführungen aus, wenn auch mit der Abweichung, daß vorrangig EK 04 als für die Mehrabführung verwendet gilt. Damit gilt, von dem Vorrang des EK 04 abgesehen, die Reihenfolge des § 28 Abs. 3 auch für Mehrabführungen iSd. § 37 Abs. 2 Satz 2.

Zuordnungsregelung: Eine Mehrabführung iSd. § 37 Abs. 2 Satz 2 ist weder eine Ausschüttung iSd. § 28 Abs. 3 noch eine sonstige Leistung iSd. § 41, auch wenn die Gewinnabführung im Rahmen der Ermittlung des dem OT zuzurechnenden Einkommens der OG wie die Verteilung von Einkommen iSd. § 8 Abs. 3 behandelt wird (s. § 14 Anm. 44). Sie ist vielmehr ein Bestandteil der Gewinnabführung aufgrund des organschaftlichen GAV und kann deshalb weder bei der OG die Herstellung der Ausschüttungsbelastung iSd. § 27 noch beim OT die Anrechnung der KSt. iSd. § 36 Abs. 2 Nr. 3 EStG auslösen. Die Ausdehnung der für Ausschüttungen und sonstige Leistungen bestimmten Verwendungsfiktion des § 28 Abs. 3 auf Mehrabführungen muß daher überraschen. Der Sache nach handelt es sich bei der Frage der gliederungsmäßigen Behandlung der Mehrabführungen nicht um ein Verwendungsproblem iSd. § 28, sondern – ähnlich wie bei der Behandlung der bei der Einkommensermittlung nichtabziehbaren Ausgaben nach § 31 – um ein Zuordnungsproblem. Hierfür spricht auch der Zusammenhang des § 37 Abs. 2 Satz 2 mit Satz 1 dieser Vorschrift: Satz 1 bestimmt, wie Minderabführungen „einzuordnen“ sind; Satz 2 regelt die gegenläufigen Auswirkungen einer Mehrabführung, durch die die vorangegangene Minderabführung ausgeglichen wird. Der Verweisung auf § 28 Abs. 3 kann daher keine über den Zweck einer Zuordnungsregelung hinausgehende Bedeutung beigemessen werden. Sie kann insbesondere nicht als Gleichstellung der Mehrabführungen mit Ausschüttungen iSd. § 28 Abs. 3 oder mit sonstigen Leistungen iSd. § 41 aufgefaßt werden. Aus der Verweisung auf § 28 Abs. 3 kann deshalb zB nicht hergeleitet werden, daß für die „Finanzierung“ der Mehrabführungen mit verwendbarem Eigenkapital auf die Teilbeträge nach dem Stand zum Schluß des letzten vorangegangenen Wirtschaftsjahrs zurückzugreifen ist, wie dies für Gewinnausschüttun-

gen in § 29 Abs. 2 Satz 2 und 3 vorgeschrieben ist. Vor Verrechnung der Mehrabführungen gem. § 37 Abs. 2 Satz 2 können zB Zugänge aus einer im selben Jahr erfolgten Vermögensübernahme iSd. § 38 bei der OG zu berücksichtigen sein. Der Gesetzgeber hätte aus diesen Gründen statt der Anwendung des § 28 Abs. 3 einen Rückgriff auf das EK 04 auch insoweit anordnen sollen, als hierdurch bei diesem Teilbetrag ein Negativbetrag entsteht.

2. Erweiterte Verwendungsfiktion des Satzes 2

a) Erste Phase: Vorrangige „Verwendung“ des Teilbetrags iSd. Satzes 1 79

Teilbetrag iSd. Satzes 1 ist das EK 04 (§ 30 Abs. 2 Nr. 4).

Vorrangige Verwendung des EK 04 ist erforderlich, weil hier die den Mehrabführungen vorangegangenen entsprechenden Minderabführungen eingeordnet worden sind (s. Anm. 66). Die Einordnung der Minderabführungen beim EK 04 entspricht der Behandlung von Einlagen der Anteilseigner der OG. Rechnerisch stellt sich die „Finanzierung“ der Mehrabführungen durch EK 04 wie die Rückzahlung einer vom OT als Anteilseigner geleisteten Einlage dar. Es ist freilich auch denkbar, daß das EK 04 nicht zur „Finanzierung“ der Mehrabführungen iSd. § 37 Abs. 2 Satz 2 ausreicht, etwa weil es inzwischen ganz oder teilweise für die Ausschüttung vorvertraglicher Rücklagen (s. § 14 Anm. 219 „Rücklagen“) verwendet worden ist. Soweit die Mehrabführungen nicht mehr durch EK 04 finanziert werden können, ist in der Reihenfolge des § 28 Abs. 3 auf die übrigen Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals zurückzugreifen; diese können bei der OG inzwischen zB im Wege der Gesamtrechtsnachfolge entstanden sein (vgl. § 38). Die Anwendung des § 37 Abs. 2 Satz 2 kann daher nicht zur Entstehung oder Erhöhung eines negativen Teilbetrags beim EK 04 führen. Die Mehrabführungen können vom EK 04 immer nur bis zur Höhe des hierin enthaltenen (positiven) Bestandes abgezogen werden. Die „Finanzierung“ eines hiernach nicht durch das EK 04 gedeckten Betrags einer Mehrabführung erfolgt nach der Verwendungsreihenfolge des § 28 Abs. 3 (s. Anm. 80).

b) Zweite Phase: „Verwendung“ nach der Reihenfolge des § 28 Abs. 3 80

Völlige Ausschöpfung des (positiven) EK 04-Bestandes ist nach § 37 Abs. 2 Satz 2 Voraussetzung für den in der Reihenfolge des § 28 Abs. 3 vorgesehenen Rückgriff auf die übrigen Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals (s. Anm. 79). Das bedeutet, daß für die „Finanzierung“ von Mehrabführungen vor Anwendung des § 28 Abs. 3 ggf. ein vorvertraglicher EK 04-Bestand zu verwenden ist.

Die Reihenfolge des § 28 Abs. 3 erfaßt

- *zuerst die belasteten Teilbeträge* des verwendbaren Eigenkapitals, und zwar mit der Maßgabe, daß der mögliche Rückgriff auf einen höher belasteten Teilbetrag bis zu seinem völligen Verbrauch stets Vorrang vor dem Rückgriff auf einen niedriger belasteten Teilbetrag hat,
- *dann die nicht belasteten Teilbeträge* des verwendbaren Eigenkapitals, und zwar mit der Maßgabe, daß zuerst auf das EK 01, dann auf das EK 02 und zuletzt auf das EK 03 zurückzugreifen ist.

Bei fehlendem verwendbarem Eigenkapital ist der noch nicht abgedeckte Betrag der Mehrabführung, wie auch sonst bei Ausschöpfung der vorhandenen Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals in der Reihenfolge des § 28 Abs. 3, nach § 35 Abs. 2 beim EK 02 abzuziehen, so daß hier insoweit ein negativer Teilbetrag entsteht oder erhöht wird. § 35 Abs. 1 ist nicht anwendbar, weil sich die

Gewinnabführung in den Fällen der §§ 14, 17 und 18 außerhalb des Anrechnungsverfahrens vollzieht.

Die Folge der Verwendung iSd. § 28 Abs. 3 ist

- bei Rückgriff auf belastete Teilbeträge die „Vernichtung“ von KStGuthaben, die sonst für eine spätere KStMinderung und/oder Anrechnung in Betracht gekommen wären,
- bei Rückgriff auf EK 01 oder EK 03 der Wegfall von Vergütungsmöglichkeiten iSd. § 52 oder des § 36 e EStG,
- bei Rückgriff auf EK 02 weder eine „Vernichtung“ von KStGuthaben noch der Wegfall von Vergütungsmöglichkeiten.

Keine Anrechnungsfolgen: Mit der Verwendung nach § 28 Abs. 3 für Mehrabführungen treten keine Anrechnungsfolgen ein. Denn die Mehrabführungen sind weder Ausschüttungen iSd. § 28 Abs. 3 noch sonstige Leistungen iSd. § 41, auch wenn der abgeführte Gewinn einschließlich der Mehrabführungen bei der Einkommensermittlung wie verteiltes Einkommen behandelt wird.

81–84 Einstweilen frei.

III. Eigenkapitalverwendung für nicht von Abs. 2 Satz 2 erfaßte Mehrabführungen

85 1. Regelungslücken des Abs. 2 Satz 2

Zum Regelungsbereich des Abs. 2 Satz 2 s. Anm. 62.

Nicht unter Abs. 2 Satz 2 fallen hiernach von den in Betracht kommenden Mehrabführungen (s. Anm. 77) diejenigen Beträge, die beruhen auf

- der Auflösung einer vor dem Systemwechsel gebildeten offenen Rücklage iSd. § 14 Nr. 5 in der HBil. der OG, wobei es gleichgültig ist, ob die Auflösung in die Zeit vor oder nach dem Systemwechsel fällt (durch die hierauf beruhende Mehrabführung wird keine Minderabführung iSd. Satzes 1 ausgeglichen, s. Anm. 70; es handelt sich mithin nicht um eine Mehrabführung iSd. Satzes 2),
- der Auflösung eines vor Inkrafttreten des GAV nur in der StBil. und nicht auch in der HBil. der OG gebildeten oder erhöhten Aktivpostens (durch die hierauf beruhende Mehrabführung wird keine vorausgegangene Minderabführung, sondern ein vorher entstandener Mehrgewinn der StBil. gegenüber der HBil. ausgeglichen; die Mehrabführung fällt deshalb nicht unter Satz 2),
- der Bildung oder Erhöhung eines Aktivpostens nur in der HBil. und nicht auch in der StBil. der OG,
- der Bildung oder Erhöhung eines Passivpostens nur in der StBil. und nicht auch in der HBil. der OG,

wobei es in den beiden letzten Fällen gleichgültig ist, ob die Bildung oder Erhöhung des Bilanzpostens in die Zeit vor oder nach dem Systemwechsel fällt (die hierauf beruhende Mehrabführung fällt nicht unter Satz 2, weil sie keine entsprechende frühere Minderabführung ausgleicht, sondern umgekehrt durch eine spätere Minderabführung ausgeglichen werden kann).

2. Eigenkapitalverwendung in den von Abs. 2 Satz 2 nicht erfaßten Fällen

86 a) Auflösung einer vor dem Systemwechsel gebildeten offenen Rücklage

Die Bildung einer offenen Rücklage iSd. § 14 Nr. 5 vor dem Systemwechsel erhöht bei der OG das EK 03 (s. Anm. 71); ihre Auflösung nach dem System-

wechsel mindert dementsprechend das EK 03. Löst die OG eine vor dem Systemwechsel gebildete offene Rücklage iSd. § 14 Nr. 5 auf, so muß die hierauf beruhende Mehrabführung nach dem Gliederungsprinzip des § 30 ebenfalls beim EK 03 abgezogen werden (glA BdF v. 10. 1. 81, BStBl. I S. 45).

b) Nachvertragliche Auflösung einer vorvertraglichen Mehraktivierung in der StBil. 87

Es handelt sich hierbei um eine Folgewirkung von Geschäftsvorfällen aus der Zeit vor der Geltungsdauer des GAV (vgl. Abschn. 59 Abs. 3 KStR; § 14 Anm. 82). Die vorvertragliche Mehraktivierung der StBil. gegenüber der HBil. hat zu einem Mehrgewinn der StBil. gegenüber der HBil. geführt. Sie hat dementsprechend eine Erhöhung des verwendbaren Eigenkapitals der OG bewirkt.

Vor dem Systemwechsel in der StBil. der OG vorgenommene vorvertragliche Mehraktivierungen haben sich auf das EK 03 ausgewirkt. Die auf der nachvertraglichen Auflösung der vorvertraglichen Mehraktivierung beruhende Mehrabführung kann dann ebenfalls nur beim EK 03 abgezogen werden.

Nach dem Systemwechsel in der StBil. der OG vorgenommene vorvertragliche Mehraktivierungen haben dagegen die übrigen Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals nach dem Gliederungsprinzip des § 30 erhöht. Die in diesem Fall mit der nachvertraglichen Auflösung des Aktivpostens verbundene eigenkapitalmindernde Mehrabführung kann nur das EK 0 berühren, weil in diesem Zusammenhang bei der OG keine Auswirkungen auf die KStBelastung eintreten. Nach dem Gliederungsprinzip des § 30 kann die Eigenkapitalminderung nur beim EK 02 berücksichtigt werden, und zwar auch dann, wenn hierdurch ein negativer Teilbetrag des EK 02 entsteht oder erhöht wird (glA BdF v. 10. 1. 81, BStBl. I S. 47).

c) Mehrbilanzierung auf der Aktivseite der HBil. oder auf der Passivseite der StBil. 88

Die Mehrabführung infolge der Bildung oder Erhöhung eines Aktivpostens nur in der HBil. oder eines Passivpostens nur in der StBil. der OG mindert deren verwendbares Eigenkapital. Die Minderung kann sich nur bei einem der Teilbeträge des EK 0 auswirken, weil mit diesem Vorgang bei der OG keine Auswirkungen auf die KStBelastung verbunden sind:

- ▷ *Fällt der Vorgang in die Zeit vor dem Systemwechsel*, so kann nach § 30 Abs. 2 Nr. 3 nur der Teilbetrag des EK 03 betroffen sein.
- ▷ *Fällt der Vorgang in die Zeit nach dem Systemwechsel*, so lassen sich den einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen keine eindeutigen Anhaltspunkte dafür entnehmen, welcher Teilbetrag des EK 0 betroffen ist. Sicher ist nur, daß weder das EK 01 noch das EK 03 betroffen ist; denn es fehlt an den hierfür nach § 30 Abs. 2 Nr. 1 bzw. 3 erforderlichen Zusammenhängen. Die FinVerw. berücksichtigt die Eigenkapitalminderung nach „Sinn und Zweck des § 37 Abs. 2“ beim EK 04, auch wenn hierdurch ein negativer Teilbetrag des EK 04 entsteht oder erhöht wird (BdF v. 10. 1. 81, BStBl. I S. 46). Ob hier Sinn und Zweck des § 37 Abs. 2 herangezogen werden können, ist freilich fraglich, weil diese Regelung für den hier gegebenen Fall einer der Minderabführung vorangehenden Mehrabführung nicht gedacht ist (s. Anm. 77). Nach dem Gliederungsprinzip des § 30 bietet sich uE unabhängig von Bestand und Zusammensetzung des verwendbaren Eigenkapitals der OG der Abzug der Mehrabführung beim EK 02 an, und zwar auch dann, wenn hierdurch beim EK 02 ein negativer Teilbetrag entsteht oder erhöht wird. Auf jeden Fall muß die auf der späteren

Auflösung des Bilanzpostens beruhende Minderabführung bei dem Teilbetrag eingeordnet werden, bei dem die vorangegangene Mehrabführung abgezogen worden ist (s. Anm. 72).

D. Zusammentreffen verschiedener Sachverhalte

89

I. Grundsatz: Getrennte Beurteilung

Getrennte gliederungsrechtliche Beurteilung: Die Auswirkungen von Minder- und Mehrabführungen der OG auf deren verwendbares Eigenkapital hängen davon ab, ob

- die Minderabführung einer Mehrabführung vorangeht oder
- die Minderabführung einer Mehrabführung folgt und
- die Minder- bzw. Mehrabführung die Folgewirkung eines vorvertraglichen Geschäftsvorfalles ist und
- die entsprechenden Sachverhalte in die Zeit vor oder nach dem Systemwechsel fallen.

Vgl. Anm. 66, 71, 72, 78–80, 86–88.

Beim Zusammentreffen von Minder- und/oder Mehrabführungen mit unterschiedlichen Entstehungsvoraussetzungen wird eine getrennte gliederungsrechtliche Beurteilung erforderlich. Anderenfalls können sich Gliederungsfehler ergeben.

Gliederungsfehler können entstehen durch

- die Saldierung der Minder- und Mehrabführungen eines Wirtschaftsjahrs,
- die einheitliche Behandlung von Minder- oder Mehrabführungen, die zwar in demselben Wirtschaftsjahr anfallen, die aber entweder teils Vorgänge aus der Zeit vor und teils Vorgänge aus der Zeit nach dem Systemwechsel ausgleichen oder den entsprechenden gegenläufigen Mehr- oder Minderabführungen teils vorausgehen und teils folgen.

II. Einzelfälle

90 1. Auflösung einer teils vor, teils nach dem Systemwechsel gebildeten offenen Rücklage

Völlige Auflösung: Löst eine OG nach dem Systemwechsel eine teils vor und teils nach dem Systemwechsel gebildete offene Rücklage in einem Wirtschaftsjahr völlig auf, so mindert die Mehrabführung, soweit sie auf der Auflösung des vor dem Systemwechsel gebildeten Teilbetrags beruht, das EK 03 (s. Anm. 86) und, soweit sie auf der Auflösung des nach dem Systemwechsel gebildeten Teilbetrags beruht, nach § 37 Abs. 2 Satz 2 vorrangig das EK 04 und dann in der Reihenfolge des § 28 Abs. 3 die übrigen Teilbeträge (s. Anm. 79, 80).

Teilauflösung: Löst eine OG nach dem Systemwechsel eine teils vor und teils nach dem Systemwechsel gebildete offene Rücklage in einem Wirtschaftsjahr nur teilweise auf, so entsteht die Frage, inwieweit die Mehrabführung aus den vor und aus den nach dem Systemwechsel gebildeten Teilbeträgen der Rücklage bestritten wird. Von der Entscheidung dieser Frage hängt es ab, ob das zur „Finanzierung“ der Mehrabführung erforderliche verwendbare Eigenkapital der OG aus dem EK 03 oder nach § 37 Abs. 2 Satz 2 vorrangig aus dem EK 04 und dann in der Reihenfolge des § 28 Abs. 2 aus den übrigen Teilbeträgen zu entnehmen ist. § 37

enthält hierzu keine Regelung. In den Gliederungsvorschriften ist jedoch allgemein die Tendenz zur Verwendung in der für den Stpfl. günstigsten Reihenfolge erkennbar. Deshalb muß die OG auch hier die für sie günstigste Lösung verlangen können. Die FinVerw. geht davon aus, daß der vorrangige Rückgriff auf das EK 03 für die OG die günstigste Alternative darstellt (BdF v. 10. 1. 81, BStBl. I S. 45 Abschn. B I 3). Diese Reihenfolge hat zu dem Vorschlag geführt, den Teil des EK 03, der auf die vor dem Systemwechsel gebildeten Rücklagen entfällt, in der Gliederungsrechnung der OG gesondert auszuweisen (*Krebs*, B 1979 S. 1574).

2. Auflösung einer teils vor, teils nach dem Systemwechsel gebildeten Preissteigerungsrücklage iSd. § 74 EStDV 91

In der StBil. der OG ist die für jedes Wirtschaftsjahr gebildete Preissteigerungsrücklage gesondert auszuweisen (Abschn. 228 Abs. 5 EStR). Die Auflösung der Preissteigerungsrücklage hat spätestens bis zum Ende des auf ihre Bildung folgenden 6. Wirtschaftsjahrs zu erfolgen, bei wesentlichen Preissteigerungen uU noch früher (§ 74 Abs. 5 EStDV). Damit ist die zeitliche Reihenfolge der Auflösung festgelegt, und zwar mit Wirkung für die damit verbundenen Minderabführungen (glA BdF v. 10. 1. 81, BStBl. I S. 47). Beim Zusammentreffen von Preissteigerungsrücklagen aus der Zeit vor und nach dem Systemwechsel bereitet deren Auflösung mithin keine Schwierigkeiten für die Einordnung der Minderabführungen (EK 03 oder EK 04).

3. Zusammentreffen von Mehr- oder Minderabführungen 92

Das Prinzip der getrennten Beurteilung (s. Anm. 89) gilt auch für Mehr- und Minderabführungen, die in einem Wirtschaftsjahr bei der OG zusammentreffen. Die FinVerw. hat keine Bedenken gegen die getrennte Beurteilung, wenn in demselben Wirtschaftsjahr von der OG eine in früheren Wirtschaftsjahren gebildete offene Rücklage aufgelöst und eine neue offene Rücklage gebildet wird (BdF v. 10. 1. 81, BStBl. I S. 46).

Beispiel: Von einer OG wird nach dem Systemwechsel in einem Wirtschaftsjahr eine in früheren Wirtschaftsjahren – nach dem Systemwechsel (Fall a) oder vor dem Systemwechsel (Fall b) – in Höhe von 100 000 DM gebildete offene Rücklage iSd. § 14 Nr. 5 aufgelöst und eine neue Rücklage iSd. § 14 Nr. 5 von 80 000 DM gebildet.

Bei getrennter Beurteilung der beiden Vorgänge wird in der Eigenkapitalgliederung der OG die auf der Auflösung der alten Rücklage beruhende Mehrabführung von 100 000 DM ungekürzt von dem hierdurch betroffenen Teilbetrag abgezogen und die auf der Bildung der neuen Rücklage beruhende Minderabführung von 80 000 DM ungekürzt dem hierdurch betroffenen Teilbetrag zugeführt.

Im Fall der Saldierung entsteht die Frage, bei welchem Teilbetrag der zwischen der Mehrabführung und der Minderabführung bestehende Unterschiedsbetrag von 20 000 DM abzuziehen ist.

– Fall a) Die aufgelöste offene Rücklage ist nach dem Systemwechsel gebildet worden: Nach § 37 Abs. 2 Satz 2 bietet sich der Abzug des Betrags von 20 000 DM vorrangig vom EK 04 und dann in der Reihenfolge des § 28 Abs. 3 von den übrigen Teilbeträgen an. Es ist aber denkbar, daß das durch die Bildung der aufgelösten Rücklage entstandene EK 04 inzwischen bereits so weit verbraucht ist, daß es im Wirtschaftsjahr der Auflösung (und der Bildung der neuen Rücklage) den Betrag von 80 000 DM unterschreitet. In diesem Fall würde eine getrennte Beurteilung dazu führen, daß nicht nur der Saldo von 20 000 DM, sondern ein höherer Betrag (Saldo zwischen der auf der Auflösung der bisherigen Rücklage beruhenden Mehrabführung von 100 000 DM und dem unter 80 000 DM liegenden Bestand des EK 04) nach § 37 Abs. 2 Satz 2 in der Reihenfolge des § 28 Abs. 3 von den übrigen Teilbeträgen des

verwendbaren Eigenkapitals abzuziehen wäre. Die Saldierung führt daher zu einem unzutreffenden Ergebnis.

- Fall b) Die aufgelöste Rücklage ist vor dem Systemwechsel gebildet worden: Eine Saldierung kann ebenfalls nicht zu einem zutreffenden Ergebnis führen; in diesem Fall ist die auf der Auflösung der alten Rücklage beruhende Mehrabführung von 100 000 DM ungekürzt vom EK 03 abzuziehen (s. Anm. 86) und die auf der Bildung der neuen Rücklage beruhende Minderabführung von 80 000 DM ungekürzt nach § 37 Abs. 2 Satz 1 dem EK 04 zuzuführen.

93–99 Einstweilen frei.

100

ABC zu § 37

Abrundung des eigenen Einkommens der OG: s. Anm. 42.

Ausgleichsposten beim OT: s. Anm. 17, ferner § 14 Anm. 73–84 und § 36 Anm. 22–25.

Ausgleichszahlungen: s. Anm. 42, ferner Erl. zu § 16.

Ausschüttungsbelastung: s. Anm. 41, 42.

Beendigung der Organschaft: Werden nach Beendigung der kstl. wirksamen Organschaft die während der Organschaftszeit gebildeten Rücklagen an die Gesellschafter ausgekehrt, so handelt es sich um Gewinnausschüttungen, für die die Ausschüttungsbelastung iSd. § 27 unter Verwendung der Teilbeträge in der Reihenfolge des § 28 Abs. 3 herzustellen ist (glA *Freericks in Bühler/Paulick*, § 37 KStG Rdnr. 8). Soweit dabei auf das durch die Rücklagenbildung während der Organschaftszeit entstandene EK 04 zurückgegriffen wird, unterbleiben die Anrechnungsfolgen gem. § 40 S. 1 Nr. 1 KStG und § 20 Abs. 1 Nr. 1, 2 EStG (glA *L. Schmidt*, GmbHR 1977 S. 18 I. Sp.).

Eigenkapitalgliederung der OG: In der Eigenkapitalgliederung der OG werden erfaßt

- die nicht der Zurechnung nach § 36 unterliegenden Vermögensmehrungen aus dem von der OG selbst zu versteuernden Einkommen iSd. § 16 (Ausgleichszahlungen, s. Anm. 42), aus Einlagen ihrer Anteilseigner (s. Anm. 43 und § 36 Anm. 53, 54), aus Gesamtrechtsnachfolge (Umwandlung u. Verschmelzung, s. Anm. 44 und § 36 Anm. 56) sowie
- von den der Zurechnung nach § 36 unterliegenden Vermögensmehrungen: als *Zugang* der Teil, der über den abgeführten Gewinn bzw. den übernommenen Verlust hinausgeht (s. Anm. 60–72), und als *Abgang* der Teil, der den abgeführten Gewinn bzw. den übernommenen Verlust unterschreitet (s. Anm. 75–88).

Der Eigenkapitalbestand der OG kann daher alle möglichen Teilbeträge enthalten. Bei der OG können vor dem Systemwechsel EK 03 entstanden sein und nach dem Systemwechsel

in der vorvertraglichen Zeit: alle vorkommenden Teilbeträge;

in der nachvertraglichen Zeit:

- aus der Übernahme von Vermögen im Wege der Gesamtrechtsnachfolge (Umwandlung, Verschmelzung) alle vorkommenden Teilbeträge (vgl. § 38),
- aus eigenem Einkommen iSd. § 16 belastete Teilbeträge,
- aus Abrundung (§ 23 Abs. 6 aF) bei der Ermittlung des eigenen Einkommens iSd. § 16 EK 02 (Anm. 42),

- aus Einlagen der Anteilseigner (OT oder außenstehende Minderheitsgesellschafter) EK 04,
- aus Minderabführungen iSd. § 37 Abs. 2 Satz 1 ebenfalls EK 04.

Fehlendes verwendbares Eigenkapital: Ausgleichszahlungen sind selbst in den Fällen fehlenden verwendbaren Eigenkapitals abweichend von § 35 mit EK 56 zu verrechnen (s. Anm. 42). Bei Ausschüttung vorvertraglicher Rücklagen (s. § 14 Anm. 31) führt fehlendes verwendbares Eigenkapital dagegen zur Anwendung des § 35.

Gesellschaftereinlagen: Wie bei jeder anderen KapGes. können auch bei der OG Gesellschaftereinlagen einschließlich verdeckter Einlagen vorkommen, und zwar sowohl seitens des OT als auch seitens außenstehender Minderheitsgesellschafter (s. hierzu Anm. 43, ferner § 36 Anm. 53, 54).

Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln der OG: s. Anm. 20.

Kapitalherabsetzung der OG: s. Anm. 20.

Liquidation der OG: s. Anm. 20.

Nichtabziehbare Ausgaben der OG: s. § 36 Anm. 60 „*Nichtabziehbare Ausgaben*“.

Preissteigerungsrücklage: Bildet die OG gem. Abschn. 228 Abs. 5 EStR eine Preissteigerungsrücklage iSd. § 74 EStDV nur in der StBil. und nicht auch in der HBil., so unterschreiten zwar im Wirtschaftsjahr der Bildung der Preissteigerungsrücklage die dem OT zuzurechnenden Vermögensmehrungen den an den OT abgeführten Gewinn (s. Anm. 76 und § 36 Anm. 24). Die hierauf beruhende Mehrabführung fällt aber nicht unter die Verwendungsregelung des § 37 Abs. 2 Satz 2 (s. Anm. 85). Sie mindert bei der OG im Fall der Bildung der Preissteigerungsrücklage *vor dem Systemwechsel* das EK 03 und im Fall der Bildung der Preissteigerungsrücklage *nach dem Systemwechsel* nach Auffassung der FinVerw. das EK 04 (s. Anm. 88).

Löst die OG eine gem. Abschn. 228 Abs. 5 EStR nur in der StBil. gebildete Preissteigerungsrücklage iSd. § 74 EStDV auf, so übersteigen zwar die dem OT nach § 36 zuzurechnenden Vermögensmehrungen den an den OT abgeführten Gewinn. Die hierauf beruhende Minderabführung fällt aber nicht unter die Einordnungsregelung des § 37 Abs. 2 Satz 1 (s. Anm. 70). Sie ist bei der OG demselben Teilbetrag zuzuordnen, bei dem die auf der Bildung der Preissteigerungsrücklage beruhende Mehrabführung zuvor abgezogen wurde (s. Anm. 72). Über die Auflösung einer teils vor und teils nach dem Systemwechsel gebildeten Preissteigerungsrücklage s. Anm. 91.

Rücklage, vorvertragliche: s. § 36 Anm. 4.

Verdeckte Gewinnausschüttung der OG: s. Anm. 48, 55, 60–62, 70, 71, 76, 85, 90, 92.

Verluste: s. Anm. 31, 48 sowie § 36 Anm. 37.

