

Die Neuregelungen auf einen Blick

- ▶ Zulassung eines vorrangigen Direktzugriffs auf das stl. Einlagekonto der OG, soweit Mehrabführungen der OG aus organschaftlicher Zeit nach der neuen sog. Einlagelösung des § 14 Abs. 4 Satz 2 KStG nF als an den OT zurückgewährte Einlagen gelten.
- ▶ **Fundstelle:** Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (KöMoG) v. 25.6.2021 (BGBl. I 2021, 2050; BStBl. I 2021, 889).

§ 27

Nicht in das Nennkapital geleistete Einlagen

idF des KStG v. 15.10.2004 (BGBl. I 2002, 4144; BStBl. I 2002, 1169),
zuletzt geändert durch KöMoG v. 25.6.2021 (BGBl. I 2021, 2050; BStBl. I 2021, 889)

(1) ¹Die unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft hat die nicht in das Nennkapital geleisteten Einlagen am Schluss jedes Wirtschaftsjahrs auf einem besonderen Konto (steuerliches Einlagekonto) auszuweisen. ²Das steuerliche Einlagekonto ist ausgehend von dem Bestand am Ende des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs um die jeweiligen Zu- und Abgänge des Wirtschaftsjahrs fortzuschreiben. ³Leistungen der Kapitalgesellschaft mit Ausnahme der Rückzahlung von Nennkapital im Sinne des § 28 Abs. 2 Satz 2 und 3 **und der Mehrabführungen im Sinne des Absatzes 6** mindern das steuerliche Einlagekonto unabhängig von ihrer handelsrechtlichen Einordnung nur, soweit sie den auf den Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs ermittelten ausschüttbaren Gewinn übersteigen (Einlagenrückgewähr). ⁴Der Bestand des steuerlichen Einlagekontos kann durch Leistungen nicht negativ werden; Absatz 6 bleibt unberührt. ⁵Als ausschüttbarer Gewinn gilt das um das gezeichnete Kapital geminderte in der Steuerbilanz ausgewiesene Eigenkapital abzüglich des Bestands des steuerlichen Einlagekontos.

(2) bis (5) *unverändert*

(6) ¹Minderabführungen erhöhen und Mehrabführungen mindern das Einlagekonto einer Organgesellschaft, wenn sie ihre Ursache in organschaftlicher Zeit haben. ²**Mehrabführungen im Sinne des Satzes 1 mindern das steuerliche Einlagekonto der Organgesellschaft vor anderen Leistungen.**

(7) bis (8) *unverändert*

§ 34
Schlussvorschriften

idF des KStG v. 15.10.2004 (BGBl. I 2002, 4144; BStBl. I 2002, 1169),
zuletzt geändert durch KöMoG v. 25.6.2021 (BGBl. I 2021, 2050; BStBl. I 2021, 889)

...

(6e) ... ⁵§ 14 Absatz 4 sowie § 27 Absatz 1 Satz 3 und Absatz 6 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 25. Juni 2021 (BGBl. I S. 2050) sind erstmals auf Minder- und Mehrabführungen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2021 erfolgen. ⁶Hinsichtlich des Zeitpunkts der Minder- und Mehrabführungen ist dabei auf das Ende des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft abzustellen. ...

...

Autor: Dr. Holger *Berninghaus*, Richter am Hess. FG, Kassel
Mitherausgeberin: Prof. Dr. Johanna *Hey*, Köln

Schrifttum: *Kußmaul/Klauck*, Vom System der aktiven und passiven Ausgleichsposten zur Einlagelösung bei organschaftlichen Mehr- und Minderabführungen, StB 2021, 292; *Leucht/Jesic*, Mehr- und Minderabführungen in der Organschaft – Eine kritische Betrachtung der Einlagenlösung des KöMoG, FR 2021, 934; *Liedgens*, Ausgewählte Zweifelsfragen bei der Einlagelösung iSd. § 14 Abs. 4 KStG nF und den Übergangsbestimmungen iSd. § 34 Abs. 6e Satz 5 ff. KStG nF, DB 2021, 2859; *Liedgens/Himmer*, Die Einlagelösung für organschaftliche Minder- und Mehrabführungen nach dem KöMoG-E, DB 2021, 1221; *Müller*, Abkehr von organschaftlichen Ausgleichsposten – Neue Entwicklungen im Rahmen des KöMoG hin zur Einlagelösung, NWB 2021, 1374; *Reifarth-Belli/Lechtenberg*, Die sog. Einlagelösung nach dem KöMoG – mehr Fragen als Antworten für den Rechtsanwender, DStR 2021, 2222; *Schwalm*, Die Einlagelösung – Zum Entwurf der Neuordnung von in organschaftlicher Zeit verursachten Minder- und Mehrabführungen, DStR 2021, 980.

Kompaktübersicht

J 22-1 **Inhalt der Änderungen:**

Mit der Einf. der neuen sog. Einlagenlösung zur Abbildung organschaftlicher Mehr- und Minderabführungen beim OT gem. § 14 Abs. 4 KStG nF wurde es erforderlich, einen vorrangigen und direkten Zugriff auf das stl. Einlagekonto der OG zuzulassen, um der in § 14 Abs. 4 Satz 2 nF angeordneten Rechtsfolge einer fiktiven Einlagenrückgewähr im Fall von Mehrabführungen aus organschaftlicher Zeit gerecht zu werden. Die entsprechenden Regelungen finden sich in § 27 Abs. 1 Satz 3 nF (Direktzugriff ohne Rücksicht auf die ansonsten geltende gesetzliche Verwen-

dungsreihenfolge, vgl. dazu § 27 Anm. 40) und § 27 Abs. 6 Satz 2 nF (Vorrang des Direktzugriffs vor anderen Leistungen aus dem Einlagekonto, vgl. § 27 Anm. 41). Zur Umsetzung der Rechtsfolge des § 14 Abs. 4 Satz 1 nF (Fiktion einer Einlage des OT in die OG bei Minderabführungen) bedurfte es dagegen keiner Änderung des § 27, da sich das gewünschte Erg. bereits unmittelbar aus der Fiktionswirkung des § 14 Abs. 4 Satz 1 nF (Rechtsfolgenverweis auf den Einlagenbegriff des § 27) ergibt.

Rechtsentwicklung:

J 22-2

► **Gesetzesentwicklung bis 2021:** Siehe § 27 Anm. 2. Nach der auch weiterhin anwendbaren Regelung des § 27 Abs. 6 Satz 1 in der jüngsten Fassung des JStG 2008 v. 20.12.2007 (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218) sind Mehr- und Minderabführungen aus organschaftlicher Zeit auf der Ebene der OG als Ab- und Zugänge auf dem stl. Einlagekonto zu erfassen. Dabei kann das Einlagekonto gem. § 27 Abs. 1 Satz 4 iVm. Abs. 6 ausnahmsweise auch negativ werden. Auf der Ebene des OT galt dagegen nach § 14 Abs. 4 idF des JStG 2008 zuletzt die sog. Ausgleichspostenlösung (s. § 14 Anm. 340ff.), die der bereits früher praktizierten Ansicht der Verwaltung entsprach (BMF v. 26.8.2003 – IV A 2 - S 2770 - 18/03, BStBl. I 2003, 437).

► **KöMoG v. 25.6.2021 (BGBl. I 2021, 2050; BStBl. I 2021, 889):** Zum 1.1.2022 wird auf der Ebene des OT die Ausgleichspostenlösung durch die sog. Einlagelösung ersetzt. Während § 14 Abs. 4 zu deren Umsetzung völlig neu gefasst werden musste, war in § 27 lediglich die Etablierung einer weiteren Ausnahme von der gesetzlichen Verwendungsreihenfolge des § 27 Abs. 1 Satz 3 nebst Klarstellung ihres Vorrangs vor anderen Leistungen erforderlich.

Zeitlicher Anwendungsbereich:

J 22-3

Nach § 34 Abs. 6e Satz 5 nF sind die Änderungen durch das KöMoG erstmals auf Minder- und Mehrabführungen anzuwenden, die nach dem 31.12.2021 „erfolgen“, wobei als Stichtag der zu beurteilenden Minder- oder Mehrabführung das Ende des Wj. der OG maßgeblich ist (§ 34 Abs. 6e Satz 6 nF). Dies entspricht der Zu- und Abflussregelung nach § 14 Abs. 4 Satz 4 nF. Nach ihrem Wortlaut gilt die Anwendungsregelung sowohl für die in § 27 Abs. 1 Satz 3 und Abs. 6 Satz 2 nF vorgenommenen Änderungen für organschaftliche Mehrabführungen als auch mittelbar für die aus § 14 Abs. 4 Satz 1 nF folgende Einlagenfiktion im Falle organschaftlicher Minderabführungen.

Grund und Bedeutung der Änderungen:

J 22-4

► **Grund der Änderungen:** Durch Mehr- oder Minderabführungen der OG an ihren OT vermindert bzw. erhöht sich zugleich der Wert der Betei-

ligung an der OG, was zu drohender Doppel- bzw. Nichtbesteuerung im Realisationsfall durch Veräußerung der Beteiligung führt. Mehr- oder Minderabführungen treten typischerweise bei der Bildung einer Gewinnrücklage durch die OG oder bei ansatz-, bewertungs- oder wahlrechtsbedingten Abweichungen zwischen HBil. und StBil. auf (vgl. die Legaldefinition in § 14 Abs. 3 Satz 3). Auf der Ebene der OG selbst waren (und sind) Mehr- und Minderabführungen aus organschaftlicher Zeit gem. § 27 Abs. 6 Satz 1 als fiktive Abgänge (Mehrabführung) bzw. Zugänge (Minderabführung) im stl. Einlagekonto nachzuvollziehen (s. § 27 Anm. 140). Nach der bisherigen Regelung des § 14 Abs. 4 waren die Mehr- und Minderabführungen auf der Ebene des OT dagegen durch Bildung (beteiligungs-)entsprechender, angleichender passiver bzw. aktiver Ausgleichsposten in der StBil. abzubilden, die (erst) im Veräußerungsfall erfolgswirksam aufzulösen waren und auf diese Weise eine Doppel- bzw. Nichtbesteuerung der erhöhten bzw. verminderten Beteiligungswerte ausschlossen (s. ausführl. § 14 Anm. 340 ff.; Müller, NWB 2021, 1374). Der Gesetzgeber des KöMoG ersetzt dieses Modell nun durch die schon früher erwogene sog. Einlagelösung, wonach die Einbindung des Einlagekontos der OG ab dem 1.1.2022 auch im Außenverhältnis (dh. auf Ebene des OT) nachvollzogen wird. Aus organschaftlicher Zeit resultierende Minderabführungen gelten danach als Einlagen des OT in die OG (§ 14 Abs. 4 Satz 1 nF), während Mehrabführungen als Rückzahlung von Einlagen der OG an den OT fingiert werden (§ 14 Abs. 4 Satz 2 nF). Damit die Abbildung der Einlagenrückgewähr auf dem Einlagekonto der OG im letztgenannten Fall nicht an der gesetzlichen Verwendungsreihenfolge des § 27 Abs. 1 Satz 3 scheitert (s. § 27 Anm. 40), war deren Ausschaltung durch § 27 Abs. 1 Satz 3 und Abs. 6 Satz 2 nF erforderlich.

► **Bedeutung der Änderungen:** Ebenso wie die Ausgleichspostenlösung soll auch die Einlagelösung die stl. zutreffende Verstrickung der durch die Mehr- und Minderabführungen veränderten stillen Reserven in der Beteiligung des OT an der OG durch entsprechende Fortentwicklung der Beteiligungsbuchwerte samt (vorläufiger) Neutralisierung der gleichzeitig eintretenden Vermögensmehrungen und -minderungen in der StBil. des OT sicherstellen. Durch die minderabführungsbedingte (fiktive) Einlage iSd. § 14 Abs. 4 Satz 1 erhöhen sich die AK der Beteiligung. Da dem entsprechenden außerordentlichen Ertrag des OT allerdings kein tatsächlicher Aufwand in Gestalt einer einlegenden Vermögenszuführung an die OG gegenübersteht, eine Erfolgswirksamkeit dieses Vorgangs nach dem Sinn und Zwecke der Einlagenlösung jedoch nicht gewollt sein kann, muss auf andere Weise die Neutralstellung erreicht werden. Am ehesten dürfte eine korrespondierende außerbilanzielle Kürzung überzeugen (Liedgens, DB 2021, 2859 [2860]; aA Kußmaul/Klauck, StB 2021, 292 [297]). Die mehrabführungsbedingte fiktive Einlagenrückgewähr iSd. § 14 Abs. 4 Satz 2 führt dagegen umgekehrt zu einer Minde-

rung des Beteiligungsansatzes beim OT (BFH v. 16.3.1994 – I R 70/92, BStBl. II 1994, 527; BFH v. 28.10.2009 – I R 116/08, BStBl. II 2011, 898). Der durch den (Mehr-)Zufluss bedingte zusätzliche Ertrag des OT wird hierdurch neutralisiert. Übersteigt die Einlagenrückgewähr den Buchwert der Beteiligung, entsteht nach hM bei natürlichen Personen ein nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a EStG anteilig stbefreiter und bei Körperschaften ein unter § 8b Abs. 2 KStG fallender Quasi-Veräußerungsgewinn (s. § 27 Anm. 19 mwN; krit. *Reifarth-Belli/Lechtenberg*, DStR 2021, 2222 [2223]). Anders als nach dem Ausgleichspostenmodell sind die Rechtsfolgen auf der Ebene des OT nicht mehr nur entsprechend der Höhe seiner Beteiligung, sondern vollends nachzuvollziehen, dh., sie wirken sich in voller Höhe auf den Beteiligungsansatz aus. Bei mittelbaren Organschaften, in denen es an einer eigenen Gesellschafterstellung des OT an der OG fehlt, dürfte der Wortlaut des § 14 Abs. 4 Sätze 1 und 2 nF geltungserhaltend so zu verstehen sein, dass die beschriebenen Buchungen durch die Beteiligungskette hindurch (dh. auf jeder Ebene) abzubilden sind. Infolge des fiktiven Direktzugriff bei mehrabführungsbedingter Einlagenrückgewähr kann das stl. Einlagekonto der OG gem. § 27 Abs. 1 Satz 4 iVm. Abs. 6 auch negativ werden (s. § 27 Anm. 140; BRDrucks. 244/21, 24). Beträgt der Beteiligungsansatz beim OT dabei 0 €, fallen Einlagenbestand und Beteiligungsbuchwert auseinander, worin eine Ungleichbehandlung zur tatsächlichen (dh. vom echten Einlagenbestand der OG abfließenden) Einlagenrückgewähr liegt, die der Intention der Einlagenlösung zuwiderläuft. Laut parlamentarischer Begr. stellt die Einlagenlösung gegenüber dem als kompliziert angesehenen Ausgleichspostenmodell eine Vereinfachung dar (BRDrucks. 244/21, 24). Allerdings ist nicht von der Hand zu weisen, dass mit der Abschaffung des Ausgleichspostenmodells auch Steuerstundungseffekte ausgeschlossen werden (sollen), die zB bei mittelbarer Organschaft und in Umwandlungsfällen erreicht werden konnten (s. dazu *Leucht/Jesic*, FR 2021, 934 [936]; *Schwalm*, DStR 2001, 980 [981]). Die Einlagelösung beendet zumindest die Diskussion um die schillernde Natur der Ausgleichsposten des OT und trägt dadurch zur Rechtsklarheit bei. Flankierende ausdrückliche Regelungen zur Technik der Neutralisierung des mehrabführungsbedingten (Einlagenrückgewähr-)Ertrags, zur (Quasi-Veräußerungsgewinn-)Besteuerung im Falle einer den Beteiligungsansatz übersteigenden Einlagenrückgewähr und zum Negativwerden des Einlagekontos auch bei einem Beteiligungsbuchwert von 0 € wären jedoch wünschenswert gewesen.

