
Datum: 21.02.2024
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 13. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 13 K 2525/20
ECLI: ECLI:DE:FGK:2024:0221.13K2525.20.00

Rechtskraft: rechtskräftig

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.
Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.
Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

Die Beteiligten streiten im Zusammenhang mit der Feststellung des steuerlichen Einlagekontos darüber, ob ein von der Klägerin aktivierter besonderer organschaftlicher Ausgleichsposten i.S.v. § 14 Abs. 4 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) in der für das Streitjahr 2017 geltenden Fassung (nachfolgend „§ 14 Abs. 4 KStG a.F.“) ihr steuerbilanzielles Eigenkapital zur Bemessung des ausschüttbaren Gewinns i.S.d. § 27 Abs. 1 Satz 5 KStG erhöht. 1

Die Beteiligten streiten im Zusammenhang mit der Feststellung des steuerlichen Einlagekontos darüber, ob ein von der Klägerin aktivierter besonderer organschaftlicher Ausgleichsposten i.S.v. § 14 Abs. 4 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) in der für das Streitjahr 2017 geltenden Fassung (nachfolgend „§ 14 Abs. 4 KStG a.F.“) ihr steuerbilanzielles Eigenkapital zur Bemessung des ausschüttbaren Gewinns i.S.d. § 27 Abs. 1 Satz 5 KStG erhöht. 2

Die Klägerin ist eine im Jahre 20 gegründete GmbH mit Sitz in A. Ihr Stammkapital beträgt ... €. Alleiniger Geschäftsführer ist Herr B, der seit Ende 20 auch zunächst alleiniger Gesellschafter der Klägerin war. Durch Vertrag vom 00.00.2017 übertrug Herr B 90 % der Anteile an der Klägerin auf die B GmbH & Co. KG. Am 00.00.2019 wurden auch die restlichen 10 % der Anteile an der Klägerin von der B GmbH & Co. KG übernommen. Seither ist diese Alleingesellschafterin der Klägerin. 3

Im Jahr 2006 hatte die Klägerin mit ihrer 100 %igen Tochtergesellschaft, der C GmbH, einen Gewinnabführungsvertrag geschlossen (Eintragung im Handelsregister der C GmbH am 00.00.2006). Seither bestand zwischen ihr als Organträgerin und der C GmbH als Organgesellschaft unstreitig eine wirksame ertragsteuerliche Organschaft. Aufgrund von 4

Minderabführungen der C GmbH, deren Ursache in organschaftlicher Zeit lag, hatte die Klägerin in den Vorjahren des Streitjahres 2017 einen besonderen aktiven Ausgleichsposten nach § 14 Abs. 4 KStG a.F. gebildet. Zum 31.12.2016 betrug dieser ... €. Über Grund und Höhe des aktiven Ausgleichspostens besteht zwischen den Beteiligten kein Streit.

Das Eigenkapital der Klägerin laut ihrer Steuerbilanz auf den 31.12.2016 betrug ... €. In den Erläuterungen zu ihrem Jahresabschluss gab sie an, der von ihr zu der Position „Eigenkapital“ errechnete steuerliche Wert ergebe sich ausgehend von dem Wert laut Handelsrecht i.H.v. ... € unter Berücksichtigung eines Anpassungs-/Überleitungswerts von ... €.

Unter dem 00.00.2017 und 00.00.2017 reichte die Klägerin Kapitalertragsteuer-Anmeldungen beim Beklagten ein, in denen sie eine am 00.00.2017 beschlossene, voll kapitalertragsteuerpflichtige Gewinnausschüttung i.H.v. ... € sowie eine weitere, am 00.00.2017 beschlossene Gewinnausschüttung i.H.v. ... € deklarierte. Die letztgenannte Ausschüttung behandelte sie nur im Umfang von ... € als kapitalertragsteuerpflichtig.

Mit Bescheid vom 09.02.2018 stellte der Beklagte das steuerliche Einlagekonto der Klägerin zum 31.12.2016 gemäß § 27 Abs. 2 KStG mit ... € fest. Der Bescheid erging unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gemäß § 164 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO).

Am 00.00.2018 reichte die Klägerin ihre Körperschaftsteuererklärung 2017 sowie ihre Erklärung zur gesonderten Feststellung des steuerlichen Einlagekontos (§ 27 Abs. 2 KStG) und des durch Umwandlung von Rücklagen entstandenen Nennkapitals (§ 28 Abs. 1 Satz 3 KStG) auf den 31.12.2017 nebst Bilanz beim Beklagten ein. In ihrer Feststellungserklärung deklarierte sie das steuerliche Einlagekonto – dem festgestellten Bestand zum 31.12.2016 entsprechend – mit ... €.

Unter dem 00.00.2019 hob der Beklagte den Vorbehalt der Nachprüfung in dem am 00.00.2018 ergangenen Bescheid über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 27 Abs. 2 KStG und § 28 Abs. 1 Satz 3 KStG zum 31.12.2016 auf. Hiergegen wurde seitens der Klägerin kein Einspruch eingelegt.

Mit Bescheid vom 00.00.2019 über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 27 Abs. 2 KStG und § 28 Abs. 1 Satz 3 KStG zum 31.12.2017 stellte der Beklagte das steuerliche Einlagekonto der Klägerin erklärungsgemäß mit ... € fest. Der Bescheid erging unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gemäß § 164 Abs. 1 AO.

Daraufhin beantragte die Klägerin am 00.00.2019, das steuerliche Einlagekonto zum 31.12.2017 im Wege der schlichten Änderung gemäß § 172 Abs. 1 Nr. 2 a) AO mit 0 € statt ... € festzustellen. In ihrer Erklärung zur gesonderten Feststellung und im Bescheid über die gesonderte Feststellung nach § 27 Abs. 2 und § 28 Abs. 1 Satz 3 KStG sei die Gewinnausschüttung zum 00.00.2017 nicht berücksichtigt worden. Für diese sei i.H.v. ... € das steuerliche Einlagekonto verwendet worden. Insoweit verwies die Klägerin auf eine ihrem Antrag als Anlage beigefügte Aufstellung. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Antrag der Klägerin vom 00.00.2019 nebst Anlage Bezug genommen.

Unter dem 08.03.2019 erließ der Beklagte einen nach § 164 Abs. 2 AO geänderten Bescheid über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 27 Abs. 2 KStG und § 28 Abs. 1 Satz 3 KStG zum 31.12.2017. Das steuerliche Einlagekonto stellte er darin weiterhin mit ... € fest. Den ausschüttbaren Gewinn ermittelte er wie folgt:

Eigenkapital laut Steuerbilanz zum 31.12.2016	... €
abzgl. Nennkapital zum 31.12.2016	... €
abzgl. positives steuerliches Einlagekonto zum 31.12.2016	... €
ausschüttbarer Gewinn	... €

Das steuerliche Einlagekonto hatte der Beklagte gemäß Anlage 1 zum Bescheid wie folgt ermittelt:

14

	Vorspalte €	steuerliches Einlagekonto €
Anfangsbestände		
Bestand gemäß § 27 Absatz 2 Satz 1 KStG zum Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres		██████████
Bestand gemäß § 28 Absatz 1 Satz 3 und 4 KStG zum Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres		
Verrrechnung von Leistungen mit dem steuerlichen Einlagekonto		
Leistungen im Wirtschaftsjahr (ohne Nennkapitalrückzahlungen)	██████████	
Ausschüttbarer Gewinn nach § 27 Abs. 1 Satz 5 KStG	██████████	
Summe	██████████	
Abzug vom steuerlichen Einlagekonto		0
Endbestände zum Schluss des Wirtschaftsjahres		██████████

15

Den Vorbehalt der Nachprüfung erhielt der Beklagte aufrecht.

16

Ergänzend führte der Beklagte in den Erläuterungen zum zeitgleich geänderten Körperschaftsteuerbescheid 2017 aus, gemäß § 27 Abs. 1 KStG könne das Einlagekonto für Leistungen nur verwendet werden, soweit sie den auf den Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres ermittelten ausschüttbaren Gewinn überstiegen. Die Klägerin werde daher gebeten, eine berichtigte Kapitalertragsteuer-Anmeldung für die Gewinnausschüttung vom 00.00.2017 einzureichen.

17

Am 00.00.2019 legte die Klägerin gegen den Bescheid vom 08.03.2019 über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 27 Abs. 2 KStG und § 28 Abs. 1 Satz 3 KStG zum 31.12.2017 Einspruch ein. Zur Begründung führte sie aus, als ausschüttbarer Gewinn gelte nach § 27 Abs. 1 Satz 5 KStG das um das gezeichnete Kapital geminderte, in der Steuerbilanz ausgewiesene Eigenkapital abzüglich des Bestands des steuerlichen Einlagekontos. Das Eigenkapital laut Steuerbilanz zum 31.12.2016 habe der Beklagte mit ... € angesetzt. Dieser Betrag setze sich zusammen aus dem Eigenkapital laut Handelsbilanz i.H.v. ... € und dem besonderen aktiven organschaftlichen Ausgleichsposten nach § 14 Abs. 4 KStG a.F. i.H.v. ... €. Der Ausgleichsposten sei jedoch nicht als Bestandteil des steuerbilanziellen Eigenkapitals zu berücksichtigen. Nach der Rechtsprechung des BFH (Urteil vom 29.08.2012 – I R 65/11, BStBl II 2013, 555) handele es sich bei ihm lediglich um eine steuerliche Bilanzierungshilfe, die das steuerliche Eigenkapital des Organträgers nicht erhöhe. Aufgrund dessen berühre er auch den ausschüttbaren Gewinn des Organträgers nicht.

18

Dieser Rechtsauffassung habe sich die Finanzverwaltung angeschlossen, indem sie das vorgenannte BFH-Urteil im Bundessteuerblatt veröffentlicht habe. Zudem bestimme R 14.8 Abs. 1 Satz 2 der Körperschaftsteuerrichtlinien (KStR), dass der steuerliche Wertansatz der

19

Beteiligung des Organträgers an der Organgesellschaft durch den Ausgleichsposten unberührt bleibe. Die vor dem Inkrafttreten des Jahressteuergesetzes (JStG) 2008 geltende Auffassung, dass die Ausgleichsposten den Beteiligungsbuchwert berührten und somit steuerliches Eigenkapital darstellten, werde von der Finanzverwaltung nicht mehr vertreten.

Im Rahmen der Ermittlung des ausschüttbaren Gewinns nach § 27 Abs. 1 Satz 5 KStG sei somit nur das Eigenkapital laut Handelsbilanz i.H.v. ... € zu berücksichtigen. Abzüglich des Nennkapitals (... €) und des Bestands des steuerlichen Einlagekontos zum 31.12.2016 (... €) ergebe sich ein ausschüttbarer Gewinn von ... €. Dieser ausschüttbare Gewinn werde durch ihre im Jahr 2017 getätigten Leistungen i.H.v. insgesamt ... € um (gerundet) ... € überschritten, so dass insoweit eine Einlagenrückgewähr vorliege und kein Kapitalertragsteuerabzug vorzunehmen sei. 20

Mit Schreiben vom 00.00.2019 erwiderte der Beklagte, das im Rahmen der Ermittlung des ausschüttbaren Gewinns nach § 27 Abs. 1 Satz 5 KStG zugrunde zu legende steuerbilanzielle Eigenkapital umfasse entgegen der Auffassung der Klägerin auch den besonderen organschaftlichen Ausgleichsposten nach § 14 Abs. 4 KStG a.F. Dem von ihr zitierten BFH-Urteil vom 29.08.2012 (I R 65/11) liege ein Sachverhalt zugrunde, in dem die Behandlung des besonderen Ausgleichspostens im Rahmen von § 10 des Umwandlungssteuergesetzes (UmwStG) 2002 strittig gewesen. Darüber hinaus sei der Ausgleichsposten laut BFH unabhängig von seiner Verortung innerhalb oder außerhalb der Steuerbilanz bereits dem Grunde nach nicht zu bilden gewesen. Die Begründung hierfür habe insbesondere in der fehlenden Abweichung zwischen handelsrechtlicher Gewinnabführung und steuerlichem Zurechnungseinkommen bestanden, da der Verlust außerbilanziell nach § 15a des Einkommensteuergesetzes (EStG) negiert worden sei. Insofern hätten aus Sicht des BFH die Voraussetzungen für die Bildung eines Ausgleichspostens nach dessen Sinn und Zweck – der Vermeidung einer Doppelbesteuerung bzw. doppelten Nichtbesteuerung – nicht vorgelegen. 21

Der BFH habe in dem genannten Urteil darüber hinaus selbst darauf hingewiesen, dass er nicht darüber zu entscheiden brauche, ob die Einordnung des organschaftlichen Ausgleichspostens als bloße steuerliche Bilanzierungshilfe durchgängig dessen Zuordnung zum steuerbilanziellen Eigenkapital ausschließe. Ungeachtet dessen habe sich die vom BFH zu beurteilende, im Jahr 2003 geltende Rechtslage durch die Einführung von § 14 Abs. 4 KStG a.F. durch das JStG 2008 entscheidend verändert. Mit dieser Regelung sei gesetzlich normiert worden, dass ein organschaftlicher Ausgleichsposten in der Steuerbilanz des Organträgers zu bilden sei. Damit beeinflusse er zwangsläufig auch das steuerbilanzielle Eigenkapital des Organträgers, das nach § 27 Abs. 1 Satz 5 KStG wiederum Ausgangsgröße für die Ermittlung seines ausschüttbaren Gewinns sei. Dies lasse sich auch damit begründen, dass die zugrundeliegende Minderabführung bzw. der steuerliche Mehrgewinn der Organgesellschaft nicht mit der handelsrechtlichen Gewinnabführung an den Organträger abgeführt worden sei und damit dessen steuerliches Eigenkapital nicht berührt habe. Die Erfassung dieses steuerlichen Mehrgewinns erfolge in der Systematik der Einkommensermittlung auf Ebene des Organträgers außerbilanziell. Eine Berücksichtigung im Rahmen des steuerlichen Eigenkapitals (über den innerbilanziell zu bildenden Ausgleichsposten) erscheine daher sachgerecht. 22

Mit Schreiben vom 00.00.2019 hielt die Klägerin an ihrer Auffassung fest, dass die am 00.00.2017 beschlossene Ausschüttung i.H.v. ... € aus ihrem steuerlichen Einlagekonto geleistet worden sei. Der Beklagte unterstelle, dass ein aktiver organschaftlicher Ausgleichsposten aufgrund der gesetzlichen Regelung in § 14 Abs. 4 KStG a.F. zwingend 23

das steuerbilanzielle Eigenkapital und damit den ausschüttbaren Gewinn beeinflusse. Diese Unterstellung sei jedoch nicht zulässig, da das Gesetz die Rechtsnatur des Ausgleichspostens gerade offenlasse. Die gesetzliche Intention, der Wortlaut des Gesetzes, die Rechtsprechung und die Verwaltungsanweisungen sprächen gegen die Auslegung des Beklagten.

So bestehe der Zweck des organschaftlichen Ausgleichspostens lediglich darin, eine Doppelbesteuerung des Organeinkommens zu vermeiden und nicht darin, das steuerbilanzielle Eigenkapital oder gar die Ausschüttungsgestaltung des Organträgers zu beeinflussen. Wenn der Gesetzgeber die vom Beklagten unterstellte Rechtsfolge gewollt hätte, hätte er nicht bloß die Bildung eines Ausgleichspostens vorgeschrieben, sondern ausdrücklich geregelt, dass Minderabführungen beim Organträger einen Korrekturposten zum Beteiligungswert darstellten oder das steuerbilanzielle Eigenkapital erhöhten. Darüber hinaus bezeichne das Gesetz den Ausgleichsposten als „besonderen“ Ausgleichsposten. Seine Besonderheit bestehe darin, dass er zwar steuerlich bilanziert werde, jedoch nur eine Bilanzierungshilfe darstelle und sich damit gerade nicht auf das steuerliche Kapital auswirke. Wenn sich der Ausgleichsposten, wie jede andere steuerliche Bilanzposition auch, auf das steuerliche Eigenkapital auswirken würde, dann läge keine Besonderheit mehr vor. Neben dem bereits angeführten BFH-Urteil vom 29.08.2012 (I R 65/11) habe der BFH die Ausgleichsposten zudem auch in den Verfahren I R 41/63, I R 5/05 und I R 31/08 lediglich als steuerliche Bilanzierungshilfe in Form eines steuerbilanziellen Merkpostens ohne Einfluss auf das steuerliche Eigenkapital eingestuft. Für bewertungs- und erbschaftsteuerliche Zwecke habe die Finanzverwaltung überdies eindeutig bestimmt, dass Ausgleichsposten Eigenkapitalersatzcharakter hätten (vgl. R B 11.3 Abs. 4 und R B 103 Abs. 2 ErbStH 2013), während dies für körperschaftsteuerliche Zwecke gerade nicht der Fall sei (vgl. R 14.8 Abs. 1 Satz 2 KStR).

Der Beklagte erwiderte hierauf unter dem 00.00.2019, der BFH habe die Frage, ob die besonderen Ausgleichsposten i.S.d. § 14 Abs. 4 KStG a.F. Teil des steuerbilanziellen Eigenkapitals des Organträgers seien, in seinem Urteil vom 29.08.2012 (I R 65/11) bewusst offengelassen. Für die Ermittlung des ausschüttbaren Gewinns i.S.d. § 27 Abs. 1 Satz 5 KStG sei der materiell-rechtlich zutreffende Bestand des steuerbilanziellen Eigenkapitals i.S.v. §§ 4 Abs. 1, 5 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG maßgeblich. Dementsprechend sei ein gegenüber der Handelsbilanz bestehendes steuerliches Mehr- oder Mindervermögen, das durch die Ausgleichsposten i.S.v. § 14 Abs. 4 KStG a.F. abgebildet werde, in die Ermittlung des steuerbilanziellen Eigenkapitals einzubeziehen.

Ungeachtet ihrer weiterhin aufrechterhaltenen, divergierenden Rechtsauffassung reichte die Klägerin unter dem 00.00.2020 eine geänderte Kapitalertragsteuer-Anmeldung zu der am 18.12.2017 beschlossenen Gewinnausschüttung ein, in der sie den Ausschüttungsbetrag von € in vollem Umfang als kapitalertragsteuerpflichtig behandelte. Die sich daraus ergebende Kapitalertragsteuer i.H.v. € führte sie an den Beklagten ab.

Mit Einspruchsentscheidung vom 13.10.2020 wies der Beklagte den Einspruch der Klägerin als unbegründet zurück und hob den Vorbehalt der Nachprüfung auf. Nach § 14 Abs. 4 KStG a.F. sei für Minder- oder Mehrabführungen, die ihre Ursache in organschaftlicher Zeit hätten, in der Steuerbilanz des Organträgers ein besonderer aktiver oder passiver Ausgleichsposten zu bilden. Vorliegend sei von der Klägerin in ihrer Steuerbilanz auf den 31.12.2016 auf dieser Grundlage ein aktiver organschaftlicher Ausgleichsposten in unstreitiger Höhe von € gebildet worden.

Ihr Eigenkapital laut Steuerbilanz i.S.v. § 27 Abs. 1 Satz 5 KStG habe sie selbst aus dem Wert laut Handelsbilanz zuzüglich dieses steuerlichen Ausgleichspostens hergeleitet. Bereits aus dem Wortlaut des § 27 Abs. 1 Satz 5 KStG, der den ausschüttbaren Gewinn gesetzlich definiere, ergebe sich zudem, dass sich die Ermittlung des Eigenkapitals ausschließlich auf die Wertansätze laut Steuerbilanz beziehe, wobei der materiell-rechtlich zutreffende Wert heranzuziehen sei. Gegenüber der Handelsbilanz bestehendes steuerliches Mehr- oder Mindervermögen bzw. steuerliche Ausgleichsposten seien daher in die Ermittlung des Eigenkapitals einzubeziehen.

Das Eigenkapital laut Handelsbilanz i.H.v. € sei folglich zutreffend um den organschaftlichen Ausgleichsposten nach § 14 Abs. 4 KStG a.F. i.H.v. € erhöht worden. Aufgrund dessen habe der ausschüttbare Gewinn von € ausgereicht, um die in 2017 erfolgten Ausschüttungen von insgesamt € daraus vorzunehmen. 29

Hiergegen hat die Klägerin am 09.11.2020 Klage erhoben. Sie trägt vor, nach der BFH-Rechtsprechung handele es sich bei den Ausgleichsposten um steuerliche Bilanzierungshilfen, deren Bildung und Auflösung keine Auswirkung auf das Eigenkapital hätten und die folglich auch den Steuerbilanzgewinn des Organträgers unberührt ließen. Die Aktivierung bzw. Passivierung eines Ausgleichspostens erhöhe bzw. mindere den ausschüttbaren Gewinn i.S.v. § 27 Abs. 1 Satz 5 KStG daher nicht. In seinem Urteil vom 29.08.2012 (I R 65/11) habe der BFH diese Einstufung zwar nur im Zusammenhang mit fingierten Ausschüttungen nach § 10 UmwStG 2002 vorgenommen, dennoch seien seine grundsätzlichen Überlegungen aber auch auf gesellschaftsrechtliche Ausschüttungen übertragbar. 30

Im Schrifttum werde ebenfalls überwiegend die Auffassung vertreten, die Ausgleichsposten seien steuerliche Bilanzierungshilfen, auf die die steuerlichen Vorschriften über Kapitalgesellschaftsbeteiligungen nicht unmittelbar anwendbar seien und die keinen Wirtschaftsgutcharakter besäßen. Hierfür spreche auch die gesetzliche Regelung des § 14 Abs. 4 Satz 4 KStG a.F., die die Anwendung des Teileinkünfteverfahrens auf die Einkommenswirkungen aus der Auflösung der Ausgleichsposten vorschreibe. Wenn es sich bei den Ausgleichsposten um Korrekturposten zum Beteiligungsbuchwert handeln würde, wäre diese Regelung überflüssig. Einer Einstufung als Korrekturposten zum Beteiligungsbuchwert stehe ferner § 27 Abs. 6 KStG entgegen, wonach organschaftliche Mehr- und Minderabführungen im Rahmen des § 27 KStG nicht als Leistungen bzw. Einlagen qualifizierten, sondern einer eigenständigen Behandlung unterworfen seien. Zudem handele es sich nach dem Wortlaut des § 14 Abs. 4 KStG a.F. um „besondere“ Ausgleichsposten. Hiermit grenze das Gesetz die organschaftlichen Ausgleichsposten deutlich von anderen Ausgleichsposten ab. 31

Der Auffassung, dass die Ausgleichsposten keine Korrekturposten zum Beteiligungsbuchwert darstellten, habe sich – wie bereits im Einspruchsverfahren ausgeführt – auch die Finanzverwaltung angeschlossen. In R 14.8 Abs. 2 KStR habe sie zudem bestimmt, dass die Bildung eines besonderen aktiven organschaftlichen Ausgleichspostens „einkommensneutral“ zu erfolgen habe. Dies entspreche dem Sinn und Zweck, eine Doppelbelastung des Organeinkommens zu vermeiden. Wenn der Organträger den aktiven Ausgleichsposten einkommenswirksam bilden müsste, würde sich sein Einkommen verdoppeln, ohne dass es handelsrechtlich zu einem Zufluss gekommen wäre. Da der aktive Ausgleichsposten als Bilanzierungshilfe zu qualifizieren sei, erfolge seine Bildung beim Organträger bereits auf der ersten Gewinnermittlungsstufe ergebnisneutral. 32

Aus der Systematik der nur anteiligen Bildung eines besonderen aktiven Ausgleichspostens bei einer nicht 100 %igen Beteiligung des Organträgers an der Organgesellschaft werde ebenfalls ersichtlich, dass die Bildung des Ausgleichspostens lediglich auf eine Korrektur des Gewinns im Veräußerungsfall abziele. Der anteiligen Bildung des Ausgleichspostens liege die Überlegung zugrunde, dass ein späterer Veräußerungsgewinn sich auch nur auf den anteiligen Gesellschaftsanteil beziehen könne und insoweit auch nur anteilig korrigiert werden solle. Zur gewinnwirksamen Auflösung des Ausgleichspostens komme es erst zum Zeitpunkt der Veräußerung der Organbeteiligung bzw. eines im Gesetz genannten Veräußerungsersatztatbestandes, nicht bereits bei einer früheren Beendigung der Organschaft (§ 14 Abs. 4 Satz 2 KStG). Daraus folge, dass dem Ausgleichsposten schon systematisch der Bezug zum handels- und steuerrechtlichen Eigenkapital fehle. Denn die Höhe der Bildung des Ausgleichspostens sei von der Höhe der Beteiligungsquote, die der Organträger an der Organgesellschaft halte, abhängig und korrespondiere nicht zwingend mit der Höhe der Minderabführung.

Noch deutlicher werde der fehlende Bezug zum handels- und steuerrechtlichen Eigenkapital im Falle einer organschaftlichen Mehrabführung. Aufgrund der Mehrabführung entstehe beim Organträger potentiell Ausschüttungsvolumen, während nach der vom Beklagten vertretenen Auffassung das steuerbilanzielle Eigenkapital i.S.d. § 27 Abs. 1 Satz 5 KStG in Höhe des zu bildenden passiven Ausgleichspostens zu mindern wäre, wodurch das steuerliche Einlagekonto des Organträgers schneller zur Ausschüttung verwendet werden könnte. Auch in diesem Fall ziele die Bildung des passiven Ausgleichspostens auf die Berichtigung der Besteuerung bei Veräußerung der Organgesellschaftsbeteiligung ab, führe jedoch in Bezug auf die Besteuerung von Ausschüttungen des Organträgers zu sinnwidrigen Ergebnissen, die der Gesetzgeber so nicht gewollt haben könne. 34

In der Begründung des JStG 2008, mit dem § 14 Abs. 4 KStG a.F. eingeführt worden sei, werde überdies ausgeführt, dass sich durch die Neuregelung keine materiellen Änderungen ergäben (vgl. BT-Drs. 16/7036, 28). Der Charakter der Ausgleichsposten als Bilanzierungshilfe sei somit nicht verändert worden. Durch das Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (KöMoG) habe der Gesetzgeber zwar inzwischen der sog. Einlagelösung den Vorzug gegeben. Dies bestätige aber gerade, dass die bisherige Einstufung als Bilanzierungshilfe, die weder Wirtschaftsgut noch Eigenkapital sei, bis zu dem durch das KöMoG eingetretenen Systemwechsel richtig gewesen sei. Außerdem wäre die vorgesehene Übergangsregelung überflüssig, wenn nicht für frühere Jahre weiterhin davon auszugehen sei, dass Ausgleichsposten für Mehr- und Minderabführungen Bilanzierungshilfen darstellten. 35

Die Klägerin beantragt, 36

den Bescheid vom 08.03.2019 über die gesonderte Feststellung von 37
Besteuerungsgrundlagen nach § 27 Abs. 2 KStG zum 31.12.2017 und die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung vom 13.10.2020 mit der Maßgabe zu ändern, dass das steuerliche Einlagekonto mit 0 € festgestellt wird,

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 38

Der Beklagte beantragt, 39

die Klage abzuweisen, 40

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 41

Er verweist auf die Einspruchsentscheidung und führt ergänzend aus, die Funktion der besonderen organschaftlichen Ausgleichsposten bestehe zwar in der Sicherstellung der Einmalbesteuerung des Organschaftseinkommens, dies schließe es jedoch nicht aus, sie als Korrekturposten zum Beteiligungsbuchwert zu behandeln, der sich auf das steuerbilanzielle Eigenkapital auswirke. 42

Der BFH habe die organschaftlichen Ausgleichsposten in seinem Urteil vom 29.08.2012 (I R 65/11) zwar als bloße steuerliche Bilanzierungshilfen eingestuft und eine Auswirkung auf die Höhe des steuerbilanziellen Eigenkapitals i.S.d. § 10 Satz 1 UmwStG 2002 verneint. Zugleich habe er aber, wie bereits im Einspruchsverfahren vorgetragen, ausdrücklich offengelassen, ob diese Einordnung durchgängig die Zuordnung zum steuerbilanziellen Eigenkapital ausschließe. Zudem wende die Finanzverwaltung die Grundsätze des vorgenannten Urteils über den entschiedenen Einzelfall hinaus nur an, wenn die Fallkonstellation des Urteilssachverhalts vorliege (vgl. BMF-Schreiben vom 15.07.2013, BStBl. I 2013, 921). Auch in seinem Urteil vom 26.09.2018 (I R 16/16) habe der BFH die Rechtsfrage, ob organschaftliche Ausgleichsposten Korrekturposten zur Organgesellschaftsbeteiligung darstellten und sich damit auf das steuerbilanzielle Eigenkapital des Organträgers auswirkten oder bloße Bilanzierungshilfen seien, explizit offengelassen. 43

Ausweislich der Gesetzesmaterialien sei § 14 Abs. 4 KStG a.F. zudem als klarstellende Regelung zu der bisherigen Richtlinie R 63 KStR 2004 und Reaktion auf das BFH-Urteil vom 07.02.2007 (I R 5/05, BStBl II 2008, 796) eingeführt worden. Durch die Übernahme der bisherigen Richtlinienregelung in das Gesetz habe sich die Rechtsnatur der organschaftlichen Ausgleichsposten als Korrekturposten zur Beteiligung an der Organgesellschaft folglich nicht verändert. Nicht wegzudiskutieren sei zudem, dass § 14 Abs. 4 KStG a.F. den Ausweis der organschaftlichen Ausgleichsposten in der Steuerbilanz vorschreibe und diese Bilanzposition damit zwangsläufig in die Ermittlung des steuerbilanziellen Eigenkapitals eingehe. Hätte die Bilanzposition nur die Qualität einer Bilanzierungshilfe haben sollen, hätte es hierfür einer ausdrücklichen Rechtsgrundlage bedurft. 44

Entgegen der Ansicht der Klägerin spreche die in § 14 Abs. 4 Satz 4 KStG a.F. vorgeschriebene Anwendung des Teileinkünfteverfahrens auf die Ausgleichsposten gerade für deren Charakter als Korrekturposten zur Organbeteiligung statt als reine Bilanzierungshilfe, da die Ausgleichsposten das steuerliche Schicksal der Beteiligung teilten. Gemäß R 14.8 Abs. 3 Satz 4 KStR seien die Ausgleichsposten im Falle einer Veräußerung der Organbeteiligung überdies mit dem in der Steuerbilanz ausgewiesenen Beteiligungswert zusammenzufassen und würden daher insoweit als Korrekturposten zur Organbeteiligung behandelt. Ebenso ergebe die in § 27 Abs. 6 KStG enthaltene Regelung nur bei Zugrundelegung von Einlagegrundsätzen Sinn. Das KStG behandle die Ausgleichsposten letztlich „wie“ eine Beteiligung bzw. „wie“ eine Einlage. Wenn aber auf Ebene der Organgesellschaft eine Minderabführung steuerlich wie eine Einlage und eine Mehrabführung wie eine Einlagenrückzahlung zu werten sei, müsse dies wegen der grundsätzlich parallelen Auswirkungen einer Einlage sowohl auf Ebene der Organgesellschaft als auch des Organträgers dazu führen, dass sich beim Organträger spiegelbildlich der Ansatz der Organbeteiligung in dessen Steuerbilanz verändere. Der klägerische Vortrag, dass organschaftliche Ausgleichsposten aufgrund ihrer einkommensneutralen Bildung und Auflösung keine Auswirkung auf das steuerbilanzielle Eigenkapital der Gesellschaft hätten und sich lediglich im Veräußerungszeitpunkt einkommenswirksam auswirkten, sei somit nicht schlüssig, weil Einlagen und deren Rückgewähr ebenso grundsätzlich einkommensneutral erfasst würden. 45

Im Übrigen werde die von ihm, dem Beklagten, vertretene Rechtsauffassung auch durch das KöMoG bestätigt.

Entscheidungsgründe 47

Die Klage hat keinen Erfolg. 48

I. Der Senat versteht die Klage dahingehend, dass die Klägerin sich mit ihr allein gegen die gesonderte Feststellung des steuerlichen Einlagekontos i.S.v. § 27 Abs. 2 KStG wendet und kein zusätzliches Begehren hinsichtlich der gesonderten Feststellung des durch Umwandlung von Rücklagen entstandenen Nennkapitals i.S.v. § 28 Abs. 1 Satz 3 KStG verfolgt. 49

Wie die Klägerin in der mündlichen Verhandlung bestätigt hat, diene die Erwähnung der Feststellung nach § 28 Abs. 1 Satz 3 KStG in der Klageschrift lediglich der vollständigen Wiedergabe der Überschrift des Bescheids vom 08.03.2019. Einwendungen gegen die Feststellung des durch Umwandlung von Rücklagen entstandenen Nennkapitals werden von ihr nicht geltend gemacht. Der Senat hat das Rubrum daher im Einvernehmen mit den Beteiligten entsprechend korrigiert und auf die Feststellung gemäß § 27 Abs. 2 KStG zum 31.12.2017 beschränkt. Das diesbezüglich verfolgte Begehren der Klägerin richtet sich ausweislich ihres Antrags auf die Feststellung des steuerlichen Einlagekontos mit 0 € statt mit dem bisher festgestellten Bestand von €. 50

II. Die hierauf abzielende Klage ist zulässig. Insbesondere ist die Klägerin i.S.d. § 40 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) klagebefugt. Danach ist eine Klage, soweit gesetzlich nichts anderes bestimmt ist, nur zulässig, wenn der Kläger geltend macht, durch den Verwaltungsakt oder durch die Ablehnung oder Unterlassung eines Verwaltungsakts oder einer anderen Leistung in seinen Rechten verletzt zu sein. 51

Die zum 31.12.2017 erfolgte und streitige gesonderte Feststellung des steuerlichen Einlagekontos mit € entspricht dem festgestellten Bestand zum unmittelbar vorausgegangenem Feststellungszeitpunkt (31.12.2016). Die Feststellung zum 31.12.2017 mit € gründet folglich auf der Annahme des Beklagten, dass seitens der Klägerin im Jahr 2017 keine Einlagenrückgewähr i.S.d. § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG vorgenommen wurde, weil ihr ausschüttbarer Gewinn i.S.d. § 27 Abs. 1 Satz 5 KStG der Höhe nach ausreichte, um die am .2017 und .2017 beschlossenen Ausschüttungen daraus zu finanzieren. 52

Zwar wirkt sich die Feststellung nach § 27 Abs. 2 KStG nicht auf die Besteuerung der Klägerin als solche aus. Da die die Verpflichtung zum Kapitalertragsteuerabzug betreffenden Regelungen der §§ 43 Abs. 1, 44 Abs. 1 EStG aber an § 20 EStG anknüpfen und nach dessen Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 Ausschüttungen einer Körperschaft, für die Beträge aus dem steuerlichen Einlagekonto i.S.d. § 27 KStG als verwendet gelten, nicht zu den kapitalertragsteuerpflichtigen Einnahmen gehören, wird die Rechtsstellung der Klägerin als Schuldnerin der Kapitalerträge und potentiell Abzugsverpflichtete durch die für den Kapitalertragsteuerabzug vorgreifliche Feststellung des steuerlichen Einlagekontos zum 31.12.2017 mit € berührt. Dies lässt es gerechtfertigt erscheinen, ihr die Befugnis zur Anfechtung dieser Feststellung zuzugestehen, auch wenn die Klägerin eine niedrigere Feststellung des steuerlichen Einlagenkontos begehrt (vgl. BFH-Urteil vom 30.01.2013 – I R 35/11, BStBl II 2013, 560; zur tatbestandlichen Anknüpfung des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG an den im Feststellungsbescheid nach § 27 Abs. 2 KStG ausgewiesenen Bestand des steuerlichen Einlagekontos vgl. auch BFH-Urteil vom 28.01.2015 – I R 70/13, BStBl II 2017, 101 m.w.N.). 53

Ihren Einwand, der Beklagte habe zu Unrecht angenommen, dass ihr steuerbilanzielles Eigenkapital und damit auch ihr ausschüttbarer Gewinn i.S.d. § 27 Abs. 1 Satz 5 KStG zum 31.12.2016 um den von ihr gebildeten besonderen aktiven organschaftlichen Ausgleichsposten nach § 14 Abs. 4 Satz 1 KStG a.F. erhöht worden und in 2017 daher keine Einlagenrückgewähr i.S.d. § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG erfolgt sei, macht die Klägerin auch zutreffend gegen die Feststellung ihres steuerlichen Einlagekontos zum 31.12.2017 geltend. Der ausschüttbare Gewinn als solcher ist eine reine Rechengröße, die nicht gesondert festgestellt wird und daher nach § 157 Abs. 2 AO i.V.m. § 40 FGO nicht selbständig angefochten werden kann. Gleiches gilt für das Eigenkapital laut Steuerbilanz als Ausgangsgröße für die Ermittlung des ausschüttbaren Gewinns (vgl. BFH-Urteil vom 29.08.2012 – I R 65/11, BStBl II 2013, 555). Somit verfolgt die Klägerin ihr auf die Berücksichtigung eines um 754.785 € geminderten ausschüttbaren Gewinns gerichtetes Begehren richtigerweise im Wege der Anfechtung der darauf aufbauenden gesonderten Feststellung ihres steuerlichen Einlagekontos nach § 27 Abs. 2 KStG zum 31.12. des Jahres 2017 als Jahr des Abflusses ihrer Leistungen (vgl. Stimpel in: Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, 2. Aufl. 2023, § 27 Rn. 84).

III. Die Klage ist jedoch unbegründet. Der angefochtene Bescheid vom 08.03.2019 über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 27 Abs. 2 KStG zum 31.12.2017 und die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung vom 13.10.2020 sind rechtmäßig (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). 55

Der Beklagte hat das steuerliche Einlagekonto der Klägerin zum 31.12.2017 zutreffend mit dem dem Bestand zum 31.12.2016 entsprechenden Betrag von € festgestellt, da in 2017 die Klägerin keine ihren ausschüttbaren Gewinn zum 31.12.2016 übersteigenden, ihr steuerliches Einlagekonto mindernden Leistungen vorgenommen hat und – unstreitig – keine Zugänge zum steuerlichen Einlagekonto gegeben sind. 56

1. Nach § 27 Abs. 1 Satz 1 Satz 1 und 2 KStG in der für das Streitjahr geltenden Fassung hat eine Kapitalgesellschaft, die wie die Klägerin unbeschränkt steuerpflichtig ist, die nicht in ihr Nennkapital geleisteten Einlagen am Schluss jedes Wirtschaftsjahres auf einem besonderen Konto (steuerliches Einlagenkonto) auszuweisen und ausgehend von dem Bestand am Ende des vorangegangenen Wirtschaftsjahres um die jeweiligen Zu- und Abgänge des Wirtschaftsjahres fortzuschreiben. Gemäß § 27 Abs. 2 Satz 1 KStG wird der unter Berücksichtigung der Zu- und Abgänge des Wirtschaftsjahres ermittelte Bestand des steuerlichen Einlagekontos gesondert festgestellt. 57

Leistungen der Kapitalgesellschaft mit Ausnahme der Rückzahlung von Nennkapital i.S.d. § 28 Abs. 2 Satz 2 und 3 KStG mindern das steuerliche Einlagekonto nach § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG unabhängig von ihrer handelsrechtlichen Einordnung nur, soweit sie den auf den Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs ermittelten ausschüttbaren Gewinn übersteigen (Einlagenrückgewähr). Als ausschüttbarer Gewinn in diesem Sinne gilt nach § 27 Abs. 1 Satz 5 KStG das um das gezeichnete Kapital geminderte in der Steuerbilanz ausgewiesene Eigenkapital abzüglich des Bestands des steuerlichen Einlagekontos. 58

Maßgeblich für das „in der Steuerbilanz ausgewiesene Eigenkapital“ i.S.d. § 27 Abs. 1 Satz 5 KStG ist das nach steuerlichen Vorschriften materiell zutreffend ermittelte, in der Steuerbilanz auszuweisende Eigenkapital (vgl. Berninghaus in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 27 KStG Rn. 65; Bauschatz in: Gosch, KStG, 4. Aufl. 2020, § 27 Rn. 59; Stimpel in: Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, 2. Aufl. 2023, § 27 Rn. 88; Endert in: Frotscher/Drüen, KStG, § 27 Rn. 75). Wird eine eigenständige Steuerbilanz aufgestellt, so kommt es auf den materiell richtigen Ausweis in dieser Steuerbilanz an. Erstellt die Kapitalgesellschaft nur eine 59

Handelsbilanz, wird der ausschüttbare Gewinn zwar ausgehend von der Handelsbilanz ermittelt, weil aus § 27 Abs. 1 Satz 5 KStG nicht die Verpflichtung zur Erstellung einer Steuerbilanz abgeleitet werden kann, allerdings sind Abweichungen i.S.v. § 60 Abs. 2 Satz 1 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung aufgrund steuerlicher Vorschriften zu berücksichtigen (vgl. Berninghaus in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 27 KStG Rn. 65; Stimpel in: Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, 2. Aufl. 2023, § 27 Rn. 87; Bauschatz in: Gosch, KStG, 4. Aufl. 2020, § 27 Rn. 59; Endert in: Frotscher/Drüen, KStG, § 27 Rn. 72; Kümpel in: Bott/Walter, KStG, § 27 Rn. 50; Pohl in: Micker/Pohl, BeckOK KStG, 19. Edition (Stand: 15.11.2023), § 27 Rn. 235).

Wegen der aus dem Gesetzeswortlaut hervorgehenden Anknüpfung an das „Eigenkapital laut Steuerbilanz“ wirken sich von der Handelsbilanz abweichende steuerliche Ansatz- und Bewertungsmaßstäbe unmittelbar auf die Höhe des ausschüttbaren Gewinns aus. Dagegen bleiben steuerrechtliche Gewinnkorrekturen, die sich erst auf zweiter Stufe der Einkommensermittlung außerhalb der Bilanz vollziehen (z.B. die Hinzurechnung von verdeckten Gewinnausschüttungen – vGA – nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG), bei der Ermittlung des ausschüttbaren Gewinns i.S.v. § 27 Abs. 1 Satz 5 KStG außer Betracht (vgl. Berninghaus in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 27 KStG Rn. 66). 60

Da die Ermittlung des ausschüttbaren Gewinns stets auf das Ende des vorangegangenen Wirtschaftsjahres erfolgt, muss auch bezüglich der drei in § 27 Abs. 1 Satz 5 KStG genannten Rechengrößen (Eigenkapital laut Steuerbilanz, gezeichnetes Kapital und Bestand des steuerlichen Einlagekontos) auf die Werte zu diesem Stichtag – im Streitfall also zum 31.12.2016 – abgestellt werden. Dies folgt aus der in § 27 Abs. 1 Satz 5 KStG angelegten Vorjahresbetrachtung und liegt auf der Linie der gefestigten BFH-Rechtsprechung (vgl. BFH-Urteile vom 30.01.2013 – I R 35/11, BStBl II 2013, 560; vom 19.07.2017 – I R 96/15, BFH/NV 2018, 237; Stimpel in: Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, 2. Aufl. 2023, § 27 Rn. 85). 61

2. Nach Maßgabe dieser Grundsätze ist der Beklagte im Rahmen der gesonderten Feststellung des steuerlichen Einlagekontos nach § 27 Abs. 2 KStG zum 31.12.2017 zu Recht davon ausgegangen, dass sich der von der Klägerin zum 31.12.2016 gebildete besondere aktive organschaftliche Ausgleichsposten nach § 14 Abs. 4 Satz 1 KStG a.F. erhöhend auf ihr Eigenkapital laut Steuerbilanz und folglich auch auf ihren ausschüttbaren Gewinn i.S.d. § 27 Abs. 1 Satz 5 KStG ausgewirkt hat, so dass die in 2017 vorgenommenen Ausschüttungen nicht zu einer Einlagenrückgewähr i.S.v. § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG geführt haben. 62

Dies ergibt sich für den Senat unabhängig von der umstrittenen Rechtsnatur der besonderen organschaftlichen Ausgleichsposten als zwingende Konsequenz der in § 14 Abs. 4 Satz 1 KStG a.F. gesetzlich angeordneten Bildung des Ausgleichspostens innerhalb der Steuerbilanz. 63

a) Gemäß § 14 Abs. 4 Satz 1 KStG a.F. ist für Minder- oder Mehrabführungen, die ihre Ursache in organschaftlicher Zeit haben, in der Steuerbilanz des Organträgers ein besonderer aktiver oder passiver Ausgleichsposten in Höhe des Betrags zu bilden, der dem Verhältnis der Beteiligung des Organträgers am Nennkapital der Organgesellschaft entspricht. Im Zeitpunkt der Veräußerung der Organbeteiligung sind die besonderen Ausgleichsposten aufzulösen (§ 14 Abs. 4 Satz 2 KStG a.F.), wodurch sich das Einkommen des Organträgers erhöht oder verringert (§ 14 Abs. 4 Satz 3 KStG a.F.). Gemäß § 14 Abs. 4 Satz 4 KStG sind §§ 3 Nr. 40, 3c Abs. 2 EStG und § 8b KStG anzuwenden. 64

Die Regelung des § 14 Abs. 4 KStG a.F. wurde mit dem JStG 2008 vom 20.12.2007 (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218) rückwirkend auch für alle vor 2008 liegenden Veranlagungszeiträume eingeführt (vgl. § 34 Abs. 9 Nr. 5 KStG a.F.). Vor der gesetzlichen Kodifizierung basierte die bei Auseinanderfallen von handelsrechtlich abgeführtem Gewinn und steuerlich zugerechnetem Organeinkommen jahrzehntelang praktizierte, dem Ziel der Verwirklichung des Grundsatzes der Einmalbesteuerung des Organkreiseinkommens dienende „Ausgleichspostenlösung“ lediglich auf Verwaltungsanweisungen.

Die Einführung von § 14 Abs. 4 KStG a.F. stellt eine Reaktion des Gesetzgebers auf das Urteil des BFH vom 07.02.2007 (I R 5/05, BStBl II 2007, 796) dar, mit dem der BFH die Besteuerung eines Gewinns aus der Auflösung eines passiven organschaftlichen Ausgleichspostens mangels gesetzlicher Grundlage (Art. 20 Abs. 3 des Grundgesetzes) für unzulässig gehalten hatte. Ausweislich der Gesetzesmaterialien (vgl. BT-Drucks. 16/7036, S. 20) sollte mit § 14 Abs. 4 KStG a.F. klarstellend die bisherige, in R 63 KStR 2004 niedergelegte Richtlinienregelung zur Bildung und Auflösung passiver und aktiver Ausgleichsposten bei organschaftlichen Minder- oder Mehrabführungen gesetzlich festgeschrieben werden. In R 63 Abs. 1 Satz 2 und Abs. 2 KStR 2004 war niedergelegt, dass die Bildung der besonderen organschaftlichen Ausgleichsposten innerhalb der Steuerbilanz des Organträgers zu erfolgen habe. Der BFH hatte demgegenüber die Auffassung vertreten, dass organschaftliche Ausgleichsposten als bloße „bilanztechnische Erinnerungsposten“ außerhalb der Steuerbilanz festzuhalten seien (vgl. BFH-Urteile vom 24.07.1996 – I R 41/93, BStBl II 1996, 614; vom 07.02.2007 – I R 5/05, BStBl II 2007, 796; vom 29.10.2008 – I R 31/08, BFH/NV 2009, 790).

b) Seit dem JStG 2008 ist in Durchbrechung dieser BFH-Rechtsprechung nunmehr gesetzlich vorgeschrieben, dass die besonderen organschaftlichen Ausgleichsposten i.S.v. § 14 Abs. 4 Satz 1 KStG a.F. innerhalb der Steuerbilanz zu bilden sind.

Zwar ist die Rechtsnatur der besonderen Ausgleichsposten nach wie vor umstritten und es wird durch die gesetzliche Regelung nicht beantwortet, ob es sich bei ihnen um steuerliche Bilanzierungshilfen in Form von steuerbilanziellen Merkposten (so BFH-Urteil vom 29.08.2012 – I R 65/11, BStBl II 2013, 555 m.w.N.; Neumann in: Gosch, KStG, 4. Aufl. 2020, § 14 Rn. 447 f.; Frotscher in: Frotscher/Drüen, KStG, § 14 Rn. 845 ff.; Walter in: Bott/Walter, KStG, § 14 Rn. 891; wohl auch Rödder/Joisten in: Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, 2. Aufl. 2023, § 14 Rn. 720 ff.) oder aber um das Schicksal der Beteiligung an der Organgesellschaft teilende Korrekturposten zu dieser handelt (so von Freeden in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 14 KStG Rn. 352; Erle/Heurung in: Erle/Sauter, KStG, 3. Aufl. 2010, § 14 Rn. 512 ff.; von Freeden in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, 2. Aufl. 2019, Rn. 14.59; Vogel/Rombach in: Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen, Bilanzrecht, 3./4. Aufl. 2022/2024, S. 646 (Rn. 87); wohl auch Dötsch/Pung in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die KSt, § 14 KStG Rn. 1186 m.w.N. auch zur gegenteiligen Auffassung; FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 01.07.2014 – 6 K 6310/11, EFG 2014, 1896; für eine in Veräußerungs- und gleichgestellten Fällen bestehende Möglichkeit zur Behandlung der organschaftlichen Ausgleichsposten „wie“ ein Korrekturposten zum Beteiligungsbuchwert trotz Einstufung als Bilanzierungshilfe vgl. FG Münster, Urteil vom 23.09.2015 – 9 K 4074/11 G, EFG 2016, 587 und FG Münster, Urteil vom 19.11.2015 – 9 K 3400/13 K, F, EFG 2016, 594, aus verfahrensrechtlichen Gründen aufgehoben durch BFH-Urteil vom 26.09.2018 – I R 16/16, BStBl II 2020, 206).

Der Senat kann diese auch zwischen den Beteiligten des vorliegenden Verfahrens diskutierte Frage aber offenlassen. Auf die Einstufung des von der Klägerin zum 31.12.2016 gebildeten

aktiven organschaftlichen Ausgleichspostens als steuerbilanzielle Bilanzierungshilfe (so die Klägerin) oder als Korrekturposten zur Beteiligung an der C GmbH (so der Beklagte) und die in diesem Zusammenhang jeweils vorgetragenen Argumente kommt es für die streitentscheidende Frage, ob der Ausgleichsposten das steuerbilanzielle Eigenkapital der Klägerin zum 31.12.2016 und somit auch ihren ausschüttbaren Gewinn i.S.v. § 27 Abs. 1 Satz 5 KStG erhöht hat, nicht an.

Dem Senat genügt insoweit die Feststellung, dass unabhängig von der umstrittenen Rechtsnatur der besonderen organschaftlichen Ausgleichsposten durch § 14 Abs. 4 Satz 1 KStG a.F. jedenfalls deren Bildung innerhalb der Steuerbilanz geklärt ist. Damit werden sie zum Gegenstand des steuerbilanziellen Vermögens des Organträgers. Durch die gesetzlich vorgeschriebene Bildung eines aktiven organschaftlichen Ausgleichspostens innerhalb der Steuerbilanz wird das Aktivvermögen des Organträgers erhöht. Da dem kein den bilanzrechtlichen Kategorien i.S.d. § 266 Abs. 3 Buchst. B bis E des Handelsgesetzbuchs (HGB) zuordenbarer Passivposten gegenübersteht, wirkt sich die Bildung des aktiven Ausgleichspostens nach dem Verständnis des Senats zwangsläufig auf die Höhe des steuerbilanziellen Eigenkapitals (§ 266 Abs. 3 Buchst. A HGB) – als Residualgröße zur Herstellung des Bilanzgleichgewichts – aus (so auch von Freeden/Rogall, FR 2009, 785, 789 f.; ebenso von Freeden in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 14 KStG Rn. 352 mit Verweis auf Breier, Der Konzern 2011, 11).

70

c) Entgegen der von der Klägerin in der mündlichen Verhandlung geäußerten Auffassung kommt aus Sicht des Senats zum steuerbilanziellen Ausgleich auch keine Passivierung eines außerhalb des Eigenkapitals und der übrigen bilanzrechtlichen Kategorien i.S.v. § 266 Abs. 3 Buchst. B bis E HGB stehenden „Postens eigener Art“ in Betracht.

71

Die gesetzlichen Gliederungsvorgaben des § 266 HGB sind gemäß § 8 Abs. 1 KStG i.V.m. §§ 4 Abs. 1 Satz 1, 5 Abs. 1 Satz 1 EStG auch für steuerbilanzielle Zwecke verbindlich, soweit ihnen materielle Bedeutung zukommt (vgl. BFH-Urteil vom 30.11.2005 – I R 26/04, BFH/NV 2006, 616; Marx/Dallmann in: Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzrecht, § 266 HGB Rn. 9; Böcking/Hanke in: Böcking/Gros/Oser/Scheffler/Thormann, Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung, B 200 Rn. 5). Zwar ist nach § 265 Abs. 5 Satz 1 HGB eine weitere Untergliederung der durch § 266 HGB vorgegebenen Posten möglich, wobei jedoch die vorgeschriebene Gliederung zu beachten ist, und erlaubt § 265 Abs. 5 Satz 2 HGB das Hinzufügen neuer Posten und Zwischensummen, wenn ihr Inhalt nicht von einem vorgeschriebenen Posten gedeckt ist. Letzteres ist aber nach Auffassung des Senats bei der Bildung eines aktiven organschaftlichen Ausgleichspostens gerade nicht der Fall (anders z.B. im Falle des Erwerbs von Kapitalgesellschaftsanteilen gegen Zuzahlung des Veräußerers, vgl. BFH-Urteil vom 26.04.2006 – I R 49, 50/04, BStBl II 2006, 656 unter Hinweis auf die Erfolgsneutralität von Anschaffungsgeschäften als Grundsatz ordnungsgemäßer Buchführung).

72

Wie die Einstellung jedes anderen Aktiv- oder Passivpostens in der Steuerbilanz hat die Bildung eines Ausgleichspostens i.S.v. § 14 Abs. 4 KStG a.F. vielmehr stets Gewinnauswirkung (vgl. Frotscher in: Frotscher/Drüen, KStG, § 14 Rn. 831). Die Bildung eines aktiven Ausgleichspostens erhöht den Steuerbilanzgewinn (so auch Dötsch/Pung in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die KSt, § 14 KStG Rn. 1270) und schlägt sich somit im Eigenkapital i.S.v. § 266 Abs. 3 Buchst. A HGB nieder. Das gilt auch dann, wenn man den Ausgleichsposten, wie die Klägerin, nur als steuerbilanzielle Bilanzierungshilfe qualifiziert (vgl. Dötsch/Pung in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die KSt, § 14 KStG Rn. 1302; a.A. wohl Rödder/Joisten in: Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, 2. Aufl. 2023, § 14 Rn. 721).

73

Entgegen der Auffassung der Klägerin wird die sich aus der Bildung des Ausgleichspostens ergebende Gewinnerhöhung im Übrigen nicht bereits auf erster, sondern erst auf zweiter Einkommensermittlungsstufe und damit außerhalb der Steuerbilanz durch entsprechende Abrechnungen wieder korrigiert (vgl. von Freeden in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 14 KStG Rn. 354 m.w.N.; Neumann in: Gosch, KStG, 4. Aufl. 2020, § 14 Rn. 447; Frotscher in: Frotscher/Drüen, KStG, § 14 Rn. 831; Dötsch/Pung, Die KSt, § 14 KStG Rn. 1270; Müller, NWB 2021, 1374, 1376). Hierdurch wird im Ergebnis die sowohl vom BFH geforderte (vgl. BFH vom 29.10.2008 – I R 31/08, BFH/NV 2009, 790) als auch von der Finanzverwaltung (vgl. R 14.8 Abs. 2 KStR 2015) angenommene Erfolgsneutralität des Vorgangs hergestellt. 74

Der Senat kann offenlassen, ob die Auffassung, dass sich die besonderen aktiven organschaftlichen Ausgleichsposten nach § 14 Abs. 4 Satz 1 KStG a.F. unmittelbar auf das Eigenkapital auswirken und nicht durch einen gegenläufigen „Posten eigener Art“ innerbilanziell zu neutralisieren sind, auch durch § 34 Abs. 6e KStG in der Fassung des KöMoG vom 25.06.2021 (BGBl. I 2021, 2050) und des JStG 2022 vom 16.12.2022 (BGBl. I 2022, 2294) gestützt wird. Jedenfalls hätte es aus Sicht des Senats nahegelegen, einen gegenläufigen „Posten eigener Art“ im Rahmen der dort geregelten Übergangsregelung zu berücksichtigen, wenn ein solcher Posten nach der bis zum 31.12.2021 geltenden Gesetzeslage zu bilden gewesen wäre. 75

d) Für Zwecke des § 27 Abs. 1 Satz 5 KStG ist somit nach Ansicht des Senats durch § 14 Abs. 4 Satz 1 KStG a.F. gesetzlich vorgegeben, dass ein aufgrund einer Minderabführung in organschaftlicher Zeit gebildeter besonderer aktiver Ausgleichsposten das Eigenkapital des Organträgers laut dessen Steuerbilanz beeinflusst und sowohl dessen ausschüttbaren Gewinn als auch das steuerliche Einlagekonto erhöht (so wohl auch Pohl in: Micker/Pohl, BeckOK KStG, § 27 Rn. 235.2; für eine Auswirkung von steuerlichen Ausgleichsposten und steuerlichem Mehr- oder Mindervermögen auf das Eigenkapital laut Steuerbilanz auch Lornsen-Veit in: Erle/Sauter, KStG, 3. Aufl. 2010, § 27 Rn. 51). Die außerbilanzielle Korrektur der durch die Bildung des Ausgleichspostens eingetretenen Gewinnerhöhung ist für § 27 Abs. 1 Satz 5 KStG, wie bereits ausgeführt, aufgrund seines Wortlauts ohne Belang. 76

Mit diesem Verständnis setzt sich der Senat nach seiner Einschätzung auch nicht zwingend in Widerspruch zu dem Urteil des BFH vom 29.08.2012 (I R 65/11, BStBl II 2013, 555). Zwar hat der BFH darin auch nach der rückwirkenden gesetzlichen Anordnung in § 14 Abs. 4 Satz 1 KStG a.F. an seiner früheren Rechtsauffassung festgehalten, dass aktive Ausgleichsposten für handelsrechtliche Minderabführungen beim Organträger außerbilanziell zu bilden und damit nicht geeignet seien, dessen steuerbilanzielles Eigenkapital zu erhöhen (vgl. Rn. 22 des Urteils). Dies hat der BFH allerdings nur auf das steuerbilanzielle Eigenkapital i.S.d. § 10 Satz 1 UmwStG 2002 bezogen und ausdrücklich offengelassen, ob die Zuordnung eines aktiven Ausgleichspostens zum steuerbilanziellen Eigenkapital durchgängig ausgeschlossen ist (vgl. Rn. 23 des genannten Urteils). 77

Dass aus Sicht des BFH eine Erhöhung des Eigenkapitals laut Steuerbilanz i.S.d. § 27 Abs. 1 Satz 5 KStG und mithin auch des ausschüttbaren Gewinns im Sinne dieser Norm durch einen nach § 14 Abs. 4 Satz 1 KStG a.F. gebildeten aktiven organschaftlichen Ausgleichsposten zu verneinen ist, lässt sich nach Auffassung des Senats somit nicht mit Gewissheit feststellen. Auch in seinem Urteil vom 26.09.2018 (I R 16/16, BStBl II 2020, 206) hat der BFH hierzu keine Aussage getroffen. 78

e) Der von der Klägerin zum 31.12.2016 gebildete besondere aktive Ausgleichsposten hat sich somit i.H.v. 754.785 € erhöhend auf ihr steuerbilanzielles Eigenkapital und den ausschüttbaren Gewinn ausgewirkt. 79

Darauf, ob der Klägerin zum 31.12.2016 insoweit tatsächlich „ausschüttbare Liquidität“ zur Verfügung stand, kommt es aufgrund des ausdrücklich auf das in der Steuerbilanz ausgewiesene Eigenkapital abstellenden Gesetzeswortlauts des § 27 Abs. 1 Satz 5 KStG nicht an. Beträge, die dem Einkommen außerhalb der Bilanz (z.B. als vGA) wieder hinzugerechnet werden, aber noch gar nicht abgeflossen und im Eigenkapital noch vorhanden sind, erhöhen den ausschüttbaren Gewinn i.S.d. § 27 Abs. 1 Satz 5 KStG ebenso wenig (vgl. Berninghaus in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 27 KStG Rn. 66; Bauschatz in: Gosch, KStG, 4. Aufl. 2020, § 27 Rn. 59; Lornsen-Veit in: Erle/Sauter, KStG, 3. Aufl. 2010, § 27 Rn. 53) wie ihn im steuerbilanziellen Eigenkapital erfasste, tatsächlich aber noch nicht zugeflossene Beträge, die vom Einkommen außerbilanziell wieder abgezogen werden, mindern.

3. Im Ergebnis ermittelt sich der ausschüttbare Gewinn der Klägerin gemäß § 27 Abs. 1 Satz 5 KStG wie folgt:

Eigenkapital laut Steuerbilanz auf den 31.12.2016	... €	82
abzgl. Stammkapital	... €	
abzgl. Bestand des steuerlichen Einlagekontos zum 31.12.2016	... €	
ausschüttbarer Gewinn	... €	

Da die von der Klägerin in 2017 getätigten Ausschüttungen i.H.v. insgesamt ... € ihren ausschüttbaren Gewinn i.H.v. € nicht überstiegen haben, ist nach § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG keine Minderung ihres steuerlichen Einlagekontos eingetreten und war dies zum 31.12.2017 mit dem dem Bestand zum 31.12.2016 entsprechenden Betrag von ... € festzustellen. Dies deckt sich mit der vom Beklagten im Bescheid vom 08.03.2019 über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 27 Abs. 2 KStG zum 31.12.2017 und in der hierzu ergangenen Einspruchsentscheidung vom 13.10.2020 zugrunde gelegten Behandlung.

4. Auf den vom Beklagten in der mündlichen Verhandlung aufgeworfenen Aspekt der quotalen Zuordnung des Betrags der Einlagekontoverwendung zu den einzelnen von der Klägerin im Streitjahr vorgenommenen Leistungen (vgl. dazu Stimpel in: Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, 2. Aufl. 2023, § 27 Rn. 59 m.w.N.), kommt es nach vorstehenden Ausführungen nicht an.

IV. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

V. Der Senat lässt die Revision gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 und Nr. 2, 2. Alternative FGO wegen einer nicht auszuschließenden Divergenz seiner Entscheidung zu dem BFH-Urteil vom 29.08.2012 (I R 65/11, BStBl II 2013, 555) und wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache zu, da die im vorliegenden Verfahren aufgeworfenen Fragen mit § 14 Abs. 4 Satz 1 KStG a.F. zwar ausgelaufenes Recht betreffen (zur in diesem Fall grundsätzlich fehlenden grundsätzlichen Bedeutung vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 21.09.2015 – III B 125/14, BFH/NV 2016, 61 m.w.N.), nach Angaben des Beklagten in der mündlichen Verhandlung aber noch für eine Vielzahl offener Fälle Relevanz besitzen.

