

URL: <http://www.deloitte-tax-news.de/steuern/unternehmensteuer/bfh-kein-organschaftlicher-ausgleichsposten-bei-nur-verrechenbaren-verlusten-der-organgesellschaft-aus-beteiligung-an-einer-personengesellschaft.html>

19.11.2012

Unternehmensteuer

BFH: Kein organschaftlicher Ausgleichsposten bei nur verrechenbaren Verlusten der Organgesellschaft aus Beteiligung an einer Personengesellschaft

Ein passiver Ausgleichsposten für Mehrabführungen ist nicht zu bilden, wenn die auf die Organgesellschaft entfallenden Beteiligungsverluste (hier: KG-Anteil) aufgrund außerbilanzieller Zurechnung (hier: § 15a EStG) neutralisiert werden und damit das dem Organträger zuzurechnende Einkommen nicht mindern. Das Eigenkapital des Organträgers erhöht sich nicht dadurch, dass in dessen Steuerbilanz ein aktiver Ausgleichsposten für Minderabführungen (§ 14 Abs. 4 KStG 2002 n.F.) gebildet wird. Es handelt sich hierbei lediglich um einen steuerrechtlichen Merkposten (Bilanzierungshilfe).

Sachverhalt

Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob in der Steuerbilanz der Organträgerin ein passiver Ausgleichsposten zu bilden ist, wenn die von der Organgesellschaft aufgrund ihrer Beteiligung an einer KG erzielten Verluste nur verrechenbar sind.

Die Klägerin, eine KG, ist mit steuerlicher Wirkung zum 31.12.2003 Gesamtrechtsnachfolgerin der E-GmbH (Organträgerin) geworden. Zwischen der E-GmbH und ihrer 100%-igen Tochtergesellschaft, der B-GmbH, bestand seit 1994 eine körperschaftsteuerliche Organschaft. Die B-GmbH (Organgesellschaft) war Kommanditistin der H-KG; zum 31.12.2003 wurden für die B-GmbH verrechenbare Verluste gemäß § 15a EStG festgestellt.

Im Anschluss an eine Betriebsprüfung ging das Finanzamt davon aus, dass die Beteiligung an der H-KG in der Steuerbilanz der B-GmbH nach der sog. Spiegelbildmethode entsprechend dem Stand des jeweiligen (hier: negativen) Kapitalkontos auszuweisen sei. Die Abweichung gegenüber dem Restwertansatz der Kommanditbeteiligung in der Handelsbilanz der B-GmbH (1 Euro) habe im Verhältnis zur E-GmbH (Organträgerin) eine organschaftliche Mehrabführung in Höhe der festgestellten verrechenbaren Verluste zur Folge gehabt, für die in der Steuerbilanz der Organträgerin ein passiver Ausgleichsposten auszuweisen sei. Nach Saldierung mit den - zwischen den Beteiligten nicht umstrittenen - organschaftlichen Minderabführungen sei deshalb das steuerliche Eigenkapital der E-GmbH zum 31.12.2003 (Verschmelzungstichtag) um einen passiven Ausgleichsposten gemindert gewesen und auf dieser Grundlage auch die durch die Verschmelzung bedingte Körperschaftsteuerminderung nach § 10 UmwStG 2002 zu berechnen.

Entgegen der Ansicht des Finanzamtes vertritt das FG die Auffassung, dass im Streitfall kein passiver Ausgleichsposten zu bilden ist; der steuerbilanzielle Ausweis der Beteiligungsverluste der B-GmbH hatte keine organschaftliche Mehrabführung zur Folge.

Entscheidung

Das FG ist zu Recht davon ausgegangen, dass das steuerliche Eigenkapital i.S. von § 10 S. 1 UmwStG 2002 der E-GmbH (Organträgerin) nicht um einen passiven Ausgleichsposten in Höhe der auf die B-GmbH (Organgesellschaft) entfallenden und nach § 15a EStG nur verrechenbaren Verluste aus der Kommanditbeteiligung der Organgesellschaft an der H-KG zu mindern war.

Da nach § 14 Abs. 1 S. 1 KStG 2002 dem Organträger das nach steuerlichen Vorschriften ermittelte Einkommen der Organgesellschaft zuzurechnen ist, diese aber nach dem Gewinnabführungsvertrag nur verpflichtet ist, ihren handelsrechtlichen Gewinn abzuführen, und der Organträger auch nur den handelsrechtlich erlittenen Verlust auszugleichen hat (§ 302 AktG i.V.m. § 17 KStG 2002), können das steuerlich zugerechnete und das tatsächlich abgeführte Einkommen differieren. Für die hieraus resultierenden handelsrechtlichen Minderabführungen ist ein aktiver Ausgleichsposten zu bilden, um eine

zweifache Besteuerung zu vermeiden; umgekehrt ist für die handelsrechtlichen Mehrabführungen ein passiver Ausgleichsposten anzusetzen, um einer zweifachen Verlustberücksichtigung zu begegnen. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH handelt es sich hierbei jedoch nicht um in der Steuerbilanz auszuweisende Posten. Vielmehr sind die Ausgleichsposten außerhalb der Steuerbilanz des Organträgers erfolgsneutral als (technische) Korrekturposten zu erfassen, die den organschaftsrechtlichen Besonderheiten Rechnung tragen und - z.B. für den Fall der Veräußerung des Anteils an der Organgesellschaft- eine ansonsten eintretende Doppel- oder Keinmalbesteuerung verhindern sollen (BFH-Urteile vom 07.02.2007 zu Mehrabführungen und vom 29.10.2008 zu Minderabführungen).

Hiernach kann nicht fraglich sein, dass das steuerbilanzielle Eigenkapital der E-GmbH (Organträgerin) i.S. von § 10 S. 1 UmwStG 2002 durch einen vom Finanzamt befürworteten passiven Ausgleichsposten bereits deshalb nicht gemindert wurde, weil dieser außerhalb der Bilanz zu bilden wäre. Hiervon abgesehen kann es zudem keinem Zweifel unterliegen, dass die auf die B-GmbH aus ihrer Beteiligung an der H-KG entfallenden verrechenbaren Verluste auch keine Veranlassung gegeben haben, bei der E-GmbH (Organträgerin) einen Korrekturposten für Mehrabführungen zu bilden. Letzterem steht entgegen, dass -selbst dann, wenn man von einem steuerbilanziellen Ausweis des Kommanditanteils nach der sog. Spiegelbildmethode und mithin einem Steuerbilanzansatz in Höhe des für die Kommanditisten geführten negativen Kapitalkontos ausgeht - sich hieraus keine handelsrechtliche Mehrabführung ergäbe. Das der E-GmbH nach § 14 KStG 2002 (steuerrechtlich) zuzurechnende Einkommen der B-GmbH wäre außerbilanziell um die nach § 15a EStG nur verrechenbaren Verluste zu erhöhen. Die handelsrechtliche Gewinnabführung würde damit steuerlich nicht unterschritten. Demgemäß kann auch nicht nachvollzogen werden, weshalb es - aus Sicht der Finanzverwaltung - hätte gerechtfertigt sein können, im Falle der Veräußerung der Anteile an der B-GmbH einen von der E-GmbH erzielten Verlust durch Auflösung eines negativen Ausgleichspostens zu neutralisieren.

Es ergibt sich auch keine abweichende Beurteilung daraus, dass nach § 14 Abs. 4 S. 1 KStG 2002 n.F. für Minderabführungen in der Steuerbilanz des Organträgers "ein besonderer aktiver ... Ausgleichsposten" zu bilden ist.

Nicht zu folgen ist dem FG aber darin, dass es in die Gewinnausschüttungsfiktion des § 10 S. 1 UmwStG 2002 den für die handelsrechtlichen Minderabführungen in der Steuerbilanz gebildeten aktiven Ausgleichsposten einbezogen hat. Wie aufgezeigt, sind auch solche Ausgleichsposten nach der Rechtsprechung des Senats außerbilanziell festzuhalten und damit nicht geeignet, das steuerbilanzielle Eigenkapital zu erhöhen.

Betroffene Norm

§ 15a EStG, § 10 UmwStG 2002, § 14 Abs. 4 S. 1 KStG 2002 n.F.

Streitjahr 2003

Vorinstanz

Finanzgericht Hamburg, Urteil vom 01.09.2011, 2 K 188/09, EFG 2012, S. 77, siehe [Deloitte Tax-News](#)

Fundstelle

BFH, Urteil vom 29.08.2012, [I R 65/11](#)

Weitere Fundstellen

BFH, Urteil vom 07.02.2007, [I R 5/05](#), BStBl II 2007, S. 796

BFH, Urteil vom 29.10.2008, [I R 31/08](#), BFH/NV 2009, S. 790

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.