

An das  
Bundesministerium der Finanzen  
Herrn MD Dr. Rolf Möhlenbrock  
Herrn MDg Peter Rennings  
Wilhelmstraße 97  
10117 Berlin

*ausschließlich per E-Mail: [IVC2@bmf.bund.de](mailto:IVC2@bmf.bund.de)*

Düsseldorf, 13.05.2022

703

Institut der Wirtschaftsprüfer  
in Deutschland e. V.

Wirtschaftsprüferhaus  
Tersteegenstraße 14  
40474 Düsseldorf  
Postfach 32 05 80  
40420 Düsseldorf

TELEFONZENTRALE:  
+49 (0) 211 / 45 61 - 0

FAX GESCHÄFTSLEITUNG:  
+49 (0) 211 / 4 54 10 97

INTERNET:  
[www.idw.de](http://www.idw.de)

E-MAIL:  
[info@idw.de](mailto:info@idw.de)

BANKVERBINDUNG:  
Deutsche Bank AG Düsseldorf  
IBAN: DE53 3007 0010 0748 0213 00  
BIC: DEUTDE33XXX  
USt-ID Nummer: DE119353203

**Stellungnahme zum Entwurf eines BMF-Schreibens zur Einlagelösung  
nach § 14 Absatz 4 KStG i. d. F. des Gesetzes zur Modernisierung des Kör-  
perschaftsteuerrechts vom 13.04.2022, Gz.: IV C 2 – S 2770/19/10004 :005;  
Dok.: 2022/0339319**

Sehr geehrter Herr Dr. Möhlenbrock,  
sehr geehrter Herr Rennings,

wir bedanken uns für die Gelegenheit, zum Entwurf eines BMF-Schreibens zur  
Einlagelösung nach § 14 Absatz 4 KStG i. d. F. des Gesetzes zur Modernisie-  
rung des Körperschaftsteuerrechts Stellung zu nehmen.

Mit der durch das Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsrechts vom  
25.06.2021 (BGBl. I, S. 2050, BStBl. I, S. 889) eingeführten Systemumstellung  
greift der Gesetzgeber tief in das System der körperschaftsteuerlichen Organ-  
schaft ein. Wir begrüßen daher ausdrücklich, dass das BMF mit einem BMF-  
Schreiben verschiedene Anwendungs- und Zweifelsfragen zu klären versucht.  
Gleichwohl bleiben noch weitere aus Sicht des Berufsstands der Wirtschaftsprü-  
fer wesentliche Fragestellungen, um deren Klärung wir nachfolgend bitten. Auch  
sofern es für eine rechtssichere Ausgestaltung einzelner Aspekte einer gesetzli-  
chen Regelung bedarf, führen wir diese vor dem Hintergrund des Gesamtkontex-  
tes an.

Dies vorausgeschickt, nehmen wir im Einzelnen wie folgt Stellung:

GESCHÄFTSFÜHRENDER VORSTAND:  
Prof. Dr. Klaus-Peter Naumann,  
WP StB, Sprecher des Vorstands;  
Dr. Daniela Kelm, RA LL.M.;  
Melanie Sack, WP StB

Seite 2/13 zum Schreiben vom 13.05.2022 an das BMF

## I. Vorbemerkungen / Zeitlicher Anwendungsbereich

### Vorbemerkungen

**Aus Sicht der Praxis und vor dem Hintergrund des Ziels einer rechtssicheren Anwendung ist eine Definition der Mehr- und Minderabführungen, insbesondere auch eine klare Abgrenzung zwischen vororganschaftlichen, organschaftlichen und außerorganschaftlichen Mehr- bzw. Minderabführungen – unter Berücksichtigung der einschlägigen BFH-Rechtsprechung – geboten.**

Mit der Einführung des KöMoG hat der Gesetzgeber nicht die Chance ergriffen, die durch die Literatur bereits seit Langem geforderte Konkretisierung der in § 14 Abs. 4 Satz 3 KStG geregelten auslegungsbedürftigen Definition einer Mehr- und Minderabführung vorzunehmen. Streit anfällig und von besonderer praktischer Relevanz ist zudem die Differenzierung zwischen vororganschaftlichen und organschaftlichen Mehr- und Minderabführungen sowie der Einordnung von außerorganschaftlichen Abweichungen. Auch der Entwurf des BMF-Schreibens enthält zu den genannten Punkten keine Ausführungen, sodass wir anregen, eine Definition des Begriffes der Mehr- und Minderabführungen nebst einer klaren Abgrenzung zwischen vororganschaftlichen, organschaftlichen und außerorganschaftlichen Mehr- und Minderabführungen in das BMF-Schreiben aufzunehmen.

### Zu Rd. 1

**Die Ausführungen zur zeitlichen Anwendung nach Rd. 1 des BMF-Entwurfsschreibens sollten an die gesetzliche Regelung des § 34 Abs. 6e Satz 5 KStG angeglichen und weitere Klarstellungen vorgenommen werden.**

Nach Rd. 1 des BMF-Entwurfsschreibens ist vorgesehen, dass die Neuregelungen in §§ 14 und 27 KStG auf Mehr- und Minderabführungen anzuwenden sind, welche nach dem 31.12.2021 *verursacht* sind. Nach der gesetzlichen Regelung des § 34 Abs 6e Satz 5 KStG erfolgt eine Anwendung der Neuregelung erstmals jedoch auf Mehr- und Minderabführungen, welche nach dem 31.12.2021 *erfolgen*. § 34 Abs. 6e Satz 6 KStG konkretisiert, dass im Hinblick auf den Zeitpunkt der Mehr- und Minderabführungen auf das Ende des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft abzustellen ist. Um Unsicherheiten für die Steuerpflichtigen zu vermeiden, regen wir an, die Formulierung des BMF-Entwurfsschreibens an die gesetzliche Regelung anzupassen.

**Seite 3/13** zum Schreiben vom 13.05.2022 an das BMF

Ergänzend sollte im Erlass klargestellt werden, dass es für die Anwendung der Neuregelung beim Organträger nicht auf das Wirtschaftsjahr des Organträgers ankommt, sondern vielmehr darauf, ob die Mehr- oder Minderabführung bei der Organgesellschaft bereits neuem oder noch altem Recht unterliegt. Relevanz erlangt diese Klarstellung insbesondere dann, wenn für den Organträger in einem abweichenden, nach dem 31.12.2021 endenden Wirtschaftsjahr noch ein Ausgleichsposten nach § 14 Abs. 4 KStG a.F. aufgrund einer Mehr- oder Minderabführung für ein bis zum 31.12.2021 endendes Wirtschaftsjahr der Organgesellschaft einkommensneutral zu bilden oder aufzulösen ist.

## **II. Behandlung von Minder- und Mehrabführungen**

### Zu Rd. 4

**Das BMF-Schreiben sollte um eine Übergangsregelung für systemübergreifende Sachverhalte zur Sicherstellung einer sachgerechten Besteuerung ergänzt werden.**

In Rd. 4 des BMF-Entwurfsschreibens wird ausgeführt, dass Einlagen und eine Einlagenrückgewähr nicht auf das Verhältnis der Beteiligung des Organträgers am Nennkapital der Organgesellschaft begrenzt sind. Probleme können sich im Falle einer Beteiligung des Organträgers an der Organgesellschaft von unter 100% ergeben, sofern eine Abweichung zwischen Steuerbilanzgewinn und Ergebnisabführung unter Anwendung des § 14 Abs. 4 KStG a.F. zur Bildung eines organschaftlichen Ausgleichspostens geführt hat. Die Bildung des Ausgleichspostens war nur anteilig in Höhe der Beteiligungsquote vorzunehmen, eine Umkehrung der Abweichung zwischen Steuerbilanzergebnis und Ergebnisabführung nach Systemumstellung auf die Einlagelösung würde aber nicht auf das Verhältnis der Beteiligung des Organträgers am Nennkapital der Organgesellschaft begrenzt sein. Die Aufnahme einer entsprechenden Übergangsregelung für systemübergreifende Sachverhalte ist daher geboten.

### Zu Rd. 5

**Die „geschäftsvorfallbezogene Betrachtung“ als Begründung für die Nichtzulässigkeit der Saldierung von Mehr- und Minderabführungen sollte gestrichen werden. Als Begründung wären vielmehr die unterschiedlichen Rechtsfolgen von Mehr- und Minderabführungen vor dem Hintergrund des § 27 Abs. 6 KStG anzuführen.**

**Seite 4/13** zum Schreiben vom 13.05.2022 an das BMF

In Rd. 5 des BMF-Entwurfsschreibens vom 13.04.2022 wird ausgeführt, dass eine Saldierung von Mehr- und Minderabführungen nicht zulässig sei, da § 27 Abs. 6 KStG eine geschäftsvorfallbezogene Betrachtung vorsehe. Im Einklang mit der Rechtsprechung des BFH (Vorlagebeschluss vom 27. November 2013 – I R 36/13 –, BFHE 245, 108, BStBl II 2014, 651) sollten vielmehr die unterschiedlichen Rechtsfolgen für Mehr- (Minderung und *vorrangiger* Direktzugriff auf das Einlagekonto) und Minderabführungen (Erhöhung des Einlagekontos), welche sich nach § 27 Abs. 6 KStG ergeben, als Begründung für das Saldierungsverbot angeführt werden. Eine geschäftsvorfallbezogene Betrachtung ergibt sich allenfalls aus § 14 Abs. 3 Satz 1 und 2 KStG sowie § 14 Abs. 4 Satz 1 und 2 KStG, um zwischen organschaftlichen und vororganschaftlichen Mehr- oder Minderabführungen zu differenzieren. Unter die Anwendung von § 27 Abs. 6 KStG fallen dann ausschließlich die in organschaftlicher Zeit verursachten Mehr- und Minderabführungen. Für die Berücksichtigung der abweichenden Rechtsfolgen, insbesondere des vorrangigen Direktzugriffs auf das Einlagekonto im Fall von Mehrabführungen, bedarf es keiner geschäftsvorfallbezogener Betrachtung, sondern ausschließlich des Saldierungsverbots zwischen Mehr- und Minderabführungen.

#### Zu Rd. 6

**Die durch die Ausführungen in Rd. 6 implizierten Rechtsfolgen sollten verdeutlicht werden.**

Aus Rd. 6 des BMF-Entwurfs ergibt sich, dass eine Saldierung von Mehr- und Minderabführungen beteiligungsbezogen zulässig ist, da die Mehr- oder Minderabführungen in dem Zeitpunkt als verursacht gelten, in dem das Wirtschaftsjahr der Organgesellschaft endet. Die mit dieser Aussage implizierten Rechtsfolgen bleiben aus unserer Sicht aber unklar. Sollte mit der Aussage im Ergebnis zum Ausdruck gebracht werden, dass Mehrabführungen den Beteiligungsbuchwert erst mindern, nachdem die sich aus den Minderabführungen resultierenden Erhöhungen des Beteiligungsbuchwerts berücksichtigt wurden, sollte dies aus Gründen der Rechtssicherheit entsprechend deutlich im BMF-Schreiben ausgeführt werden. In diesem Fall regen wir weiter an, konkrete Ausführungen zur Reihenfolge der Berücksichtigung von Mehr- oder Minderabführungen beim Organträger aufzunehmen. Diese ergänzenden Ausführungen sollten dann auch Erhöhungen und Minderungen des Beteiligungsbuchwertes aufgrund von § 14 Abs. 3 KStG (als Einlagen zu behandelnde vororganschaftliche Minderabführungen und als Gewinnausschüttungen zu behandelnde vororganschaftliche Mehrabführungen, sofern diese zu einer Einlagenrückgewähr führen) umfassen.

Seite 5/13 zum Schreiben vom 13.05.2022 an das BMF

#### Zu Rd. 10

**Die Benennung der anzuwendenden Bestimmungsvorschriften ist zwar ausdrücklich zu begrüßen, mit Blick auf Rechtssicherheit wäre jedoch eine gesetzliche Regelung wünschenswert.**

Der Gesetzgeber hat im Zuge der Systemumstellung darauf verzichtet, die Rechtsfolge einer (laufenden) Mehrabführung, welche über den Beteiligungsbuchwert und (laufende) Minderabführungen hinausgeht, explizit zu regeln. Vor diesem Hintergrund ist es zu begrüßen, dass die Finanzverwaltung den sich ergebenden veräußerungsähnlichen Ertrag entsprechend der Ausführungen in § 34 Abs. 6e Satz 9 und 10 KStG berücksichtigt, also das Teileinkünfteverfahren (§§ 3 Nr. 40 Buchst. c) und 3c Abs. 2 EStG) sowie § 8b Abs. 2, 3, 7 und 8 KStG zur Anwendung kommen soll. Die Rechtsfolgen von Mehrabführungen sollten sich jedoch aus dem Gesetz ergeben.

Ergänzend wäre es zu begrüßen, sofern die Regelung des § 8b Abs. 6 KStG ebenfalls in Rd. 10 des BMF-Entwurfsschreibens Erwähnung finden würde, um Zweifel im Hinblick auf die Besteuerungsfolgen im Fall von Personengesellschaften als Organträger zu beseitigen.

#### Zu Rd. 7–10

**Die Ausführungen zum Beteiligungsbuchwert sollten für Organträger-Personengesellschaften im Hinblick auf Beteiligungsbuchwerte in Ergänzungsbilanzen ergänzt werden.**

Die Rd. 7 bis 10 des BMF-Entwurfsschreibens enthalten erläuternde und klarstellende Ausführungen, u.a. zu vorzunehmenden Erhöhungen und Verringerungen des Beteiligungsbuchwertes. Vor dem Hintergrund der Beseitigung von Rechtsunsicherheiten regen wir an, ergänzende Ausführungen zu Organträger-Personengesellschaften in das BMF-Schreiben aufzunehmen. Der Buchwert der Beteiligung am Organträger kann sich im Fall von Organträger-Personengesellschaften neben dem Buchwert in der Gesamthandsbilanz zudem aus den Buchwerten in den für die einzelnen Mitunternehmer zu führenden Ergänzungsbilanzen ergeben.

Seite 6/13 zum Schreiben vom 13.05.2022 an das BMF

#### Zu Rd. 11

**Es sollte klargestellt werden, dass eine Auflösung bestehender Ausgleichsposten im Übergangszeitpunkt unter Anwendung von § 34 Abs. 6e Satz 7 KStG erst am Schluss des Wirtschaftsjahres erfolgt, welches nach dem 31.12.2021 endet.**

Die Ausführungen in Rd. 11 des BMF-Entwurfsschreibens enthalten keinen konkreten Hinweis, zu welchem Zeitpunkt die Ausgleichsposten aufzulösen sind. Die angeregte Klarstellung würde etwaige Missverständnisse vermeiden und klar regeln, dass im Falle eines dem Kalenderjahr entsprechenden Wirtschaftsjahres Einlagen, die bis zum 31.12.2022 geleistet werden, vor Ermittlung des etwaigen veräußerungsähnlichen Ertrages zu berücksichtigten sind.

Klargestellt werden sollte ferner, dass es sich bei der Auflösung und Verrechnung nach den Regelungen des § 34 Abs. 6e Satz 7 ff. KStG um den letzten Geschäftsvorfall des relevanten Wirtschaftsjahres handelt – insbesondere weitere den Beteiligungsbuchwert beeinflussende Sachverhalte, bspw. aus Umwandlungen oder Einbringungssachverhalten, zuvor zu berücksichtigten sind.

Im Hinblick auf die konkrete Formulierung in Rd. 11 gehen wir davon aus, dass im Laufe des Jahres getätigte Einlagen nicht „vor Verrechnung mit der Rücklage, sondern „vor Verrechnung mit den Ausgleichsposten“ zu einer Erhöhung des Beteiligungsbuchwertes führen sollen. Aus der gesetzlichen Regelung ist diese Vorgehensweise der „Verrechnung mit der Rücklage“ nicht ersichtlich.

#### Zu Rd. 16

**Eine Klarstellung hinsichtlich der mit Rd. 16 intendierten Aussage wäre aus unserer Sicht für die Praxis sehr hilfreich.**

Gemäß den Ausführungen in Rd. 16 kann eine Rücklage auch dann gebildet werden, wenn das Wirtschaftsjahr der Organgesellschaft zum 31.12.2021, das Wirtschaftsjahr des Organträgers hingegen später endet. Die gesetzliche Regelung des § 34 Abs. 6e Satz 7 KStG enthält keinen Konnex zum Wirtschaftsjahr der Organgesellschaft. Zudem erfolgt eine Auflösung und Verrechnung der Ausgleichsposten nach § 34 Abs. 6e Satz 7 ff. KStG im ersten nach dem 31.12.2021 endenden Wirtschaftsjahr des Organträgers, sodass ein daraus resultierender Gewinn immer in einem nach dem 31.12.2021 endenden Wirtschaftsjahr entsteht. Aus unserer Sicht bleibt damit offen, welchen Zweck die Ausführungen in Rd. 16 konkret erfüllen sollen.

Seite 7/13 zum Schreiben vom 13.05.2022 an das BMF

#### Zu Rd. 20

**Wir regen an, explizit zu regeln, dass eine anteilige Veräußerung der Beteiligung an der Organgesellschaft auch für den Fall, dass die Organschaft nach der Veräußerung nicht mehr besteht, nur zu einer anteiligen Auflösung der Rücklage führt. Zudem sollte verdeutlicht werden, dass bei der Berechnung des aufzulösenden Anteils der Rücklage neben unmittelbaren auch mittelbare Beteiligungen zu berücksichtigen sind.**

Insbesondere in komplexen Organschaftsstrukturen kann die angeregte Ergänzung dazu führen, Unsicherheiten im Hinblick auf die Methode zur Berechnung des aufzulösenden Anteils an der Rücklage zu reduzieren. Aufzugreifen wären im Rahmen dieser ergänzenden Erläuterungen nicht nur eine Differenzierung zwischen unmittelbaren und mittelbaren Beteiligungen, sondern auch Fälle, in denen eine Veräußerung der Beteiligung an der Organgesellschaft innerhalb des Organkreises erfolgt.

#### Zu Rd. 22

**Im Hinblick auf den von der Finanzverwaltung aufgenommenen Verweis auf Rd. 002 des UmwStE (BMF-Schreiben vom 11.11.2011, BStBl. I S. 1314) sollte die im UmwStE geregelte Behandlung von organschaftlichen Ausgleichsposten konsequent auch für die Rücklage, welche im Ergebnis den Saldo der Ausgleichsposten (unter Berücksichtigung des Beteiligungsbuchwerts) darstellt, im BMF-Schreiben umgesetzt werden.**

Im BMF-Entwurfsschreiben vom 13.04.2022 wird in Bezug auf die Einordnung von Umwandlungen und Formwechseln als ertragsteuerliche Veräußerungsfälle auf Rd. 00.02 des UmwStE (BMF-Schreiben vom 11.11.2011, BStBl. I S. 1314) verwiesen. Vor diesem Hintergrund ist die im UmwStE vorgesehene Behandlung von organschaftlichen Ausgleichsposten im Rahmen von Umwandlungen ebenso auf eine etwaig gebildete Rücklage nach § 34 Abs. 6e Satz 11 KStG anzuwenden, da die Rücklage den Saldo aus den organschaftlichen Ausgleichsposten unter Berücksichtigung des Beteiligungsbuchwertes verkörpert. Insbesondere regen wir daher an, dass die Rd. Org.05 bis 08, Org.10, Org. 16 und Org. 22 entsprechend für die Auflösung und Fortführung der Rücklage gelten.

Seite 8/13 zum Schreiben vom 13.05.2022 an das BMF

#### Zu Rd. 24

#### **Klarstellend sollten ergänzende Ausführungen zur Berücksichtigung von Ergänzungsbilanzen der einzelnen Mitunternehmer aufgenommen werden.**

In Rd. 24 des BMF-Entwurfsschreibens wird klargestellt, dass eine Rücklage nach § 34 Abs. 6e Satz 11 KStG in der Gesamthandsbilanz einer Organträger-Personengesellschaft zu bilden wäre. An dieser Stelle verweisen wir auf unsere Anmerkungen zu Rd. 7–10. Sollte des Weiteren mit der in Rd. 24 gemachten Aussage konkret ausgeschlossen werden, dass Ergänzungsbilanzen Mehr- oder Minderbeträge zur Rücklage aufweisen, ist dies aus unserer Sicht nicht zutreffend. Ein Ertrag i.S.d § 34 Abs. 6e Satz 9 KStG kann durch Ansätze in Ergänzungsbilanzen beeinflusst werden. Die gesetzliche Regelung lässt eine Bildung der Rücklage bis zur Höhe des veräußerungsähnlichen Ertrags zu. Aus unserer Sicht kann diese Rücklage nur dort und insoweit gebildet werden, wo ein Gewinn entsteht und muss sich damit dem Grunde nach auch auf die Ergänzungsbilanzen erstrecken können. Wir regen an, diesem Sachverhalt in der finalen Fassung des BMF-Schreibens Rechnung zu tragen.

#### **Die Ausgestaltung des Wahlrechts als gesellschaftsbezogenes Wahlrecht sollte überdacht werden.**

Zum einen ist nicht ersichtlich, warum Steuerpflichtigen in der Rechtsform einer Körperschaft oder eines Einzelunternehmens durch das Wahlrecht zur anteiligen Bildung einer Rücklage ermöglicht wird, zielgenau auf die jeweilige steuerliche Situation zu reagieren und an einer Personengesellschaft beteiligten Steuerpflichtigen diese Möglichkeit nicht gewährt wird. Zum anderen können die Auswirkungen der Rücklagenbildung – wie aufgezeigt – nicht aus dem Bereich der Ergänzungsbilanzen herausgehalten werden.

### **III. Steuerliches Einlagekonto (§ 27 KStG)**

#### Zu Rd. 26

#### **Die Ausführungen zur Behandlung des steuerlichen Einlagekontos sollten in den vorliegenden Entwurf des BMF-Schreibens aufgenommen werden.**

Hinsichtlich der Behandlung des steuerlichen Einlagekontos bei organschaftlichen Mehr- und Minderabführungen wird auf das BMF-Schreiben zur körperschaftsteuerlichen und gewerbsteuerlichen Organschaft vom 26.08.2003 verwiesen. Inhaltlich dürfte dieser Verweis die Rd. 40 bis 42 des BMF-Schreibens vom 26.08.2003 betreffen. Die Ausführungen in Rd. 40 sind zum Teil überholt



Seite 9/13 zum Schreiben vom 13.05.2022 an das BMF

und Rd. 42 enthält u.a. einen Verweis auf das BMF-Schreiben zum steuerlichen Einlagekonto vom 04.06.2003. Aus unserer Sicht kann sich der Verweis inhaltlich ausschließlich auf Rd. 28 des BMF-Schreibens vom 04.06.2003 beziehen, entsprechende Ausführungen finden sich jedoch bereits in Rd. 25 des vorliegenden Entwurfs. Angesichts der genannten Unklarheiten sollte anstelle von Verweisen eine explizite Regelung in das vorliegende BMF-Schreiben aufgenommen werden.

#### IV. Mittelbare Organschaft

##### Zu Rd. 27

**Für den Fall einer unmittelbaren und mittelbaren Beteiligung sollte klargestellt werden, dass die mittelbare Beteiligung immer in voller Höhe zu berücksichtigen ist.**

Gemäß Rd. 27 des BMF-Entwurfsschreibens liegt eine mittelbare Organschaft im Sinne des Entwurfsschreibens vor, wenn sich die finanzielle Eingliederung der Organgesellschaft entweder ausschließlich durch eine mittelbare Beteiligung über eine „Zwischengesellschaft“ oder durch Addition einer unmittelbaren und einer mittelbaren Beteiligung über eine Zwischengesellschaft ergibt. Hier regen wir eine klarstellende Formulierung an, welche verdeutlicht, dass im Falle einer unmittelbaren Beteiligung  $\leq 50\%$  die mitzubehandelnde mittelbare Beteiligung immer in voller Höhe zu berücksichtigen ist und nicht nur insoweit, als die Stimmrechtsmehrheit erreicht ist.

Im Hinblick auf die Verwendung des Begriffs der „Zwischengesellschaft“ möchten wir darauf hinweisen, dass dieser Begriff nach allgemeinem Verständnis im Kontext der §§ 7 ff. AStG verwendet wird. Eine Verwendung eines alternativen Begriffs würde dazu beitragen, zukünftige Verständnisschwierigkeiten und Missverständnisse zu vermeiden.

##### Zu Rd. 28

**Eine Nicht-Anwendung der Grundsätze für mittelbare Organschaften für den Fall, dass neben einer unmittelbaren Beteiligung  $> 50\%$  eine mittelbare Beteiligung an der Organgesellschaft besteht, sollte überdacht werden. Die Regelung sollte so ausgestaltet werden, dass keine Ungleichbehandlung zwischen verschiedenen Steuerpflichtigen entsteht.**

Seite 10/13 zum Schreiben vom 13.05.2022 an das BMF

Gemäß Rd. 28 des BMF-Entwurfsschreibens wird der Anwendungsbereich der Rd. 29 bis 36 des vorliegenden Entwurfs nur dann eröffnet, wenn sich die finanzielle Eingliederung der Organgesellschaft nicht bereits ausschließlich aus der direkten Beteiligung des Organträgers an der Organgesellschaft ergibt, also eine unmittelbare Beteiligung von  $\leq 50\%$  gegeben ist. Die Beschränkung des Anwendungsbereichs der Rd. 29 bis 36 würde in Konstellationen, in denen neben einer unmittelbaren Beteiligung von  $> 50\%$  eine mittelbare Beteiligung über eine „Zwischengesellschaft“ besteht, dazu führen, dass der über die mittelbare Beteiligung zuzurechnende Anteil am Buchwert des Organträgers nicht für eine Verrechnung und damit erfolgsneutrale Behandlung von Mehrabführungen zur Verfügung steht. Ein sachlicher Grund für diese Vorgehensweise ist aus unserer Sicht nicht ersichtlich. Im Fall einer unmittelbaren Beteiligung von 100% steht auch unstreitig der gesamte Beteiligungsbuchwert zur Verrechnung mit Mehrabführungen zur Verfügung und nicht nur der Teil, welcher für eine finanzielle Eingliederung der Organgesellschaft benötigt wird.

Zu Rd. 29

**Im Fall der mittelbaren Organschaft ist die Auflösung der Rücklage nach § 34 Abs. 6e Satz 11 ff. KStG bei Veräußerung der Beteiligung an der Zwischengesellschaft zusätzlich an die Beendigung der Organschaft geknüpft. Die Ungleichbehandlung im Gegensatz zur unmittelbaren Organschaft sollte beseitigt werden.**

Nach Rd. 29 des BMF-Entwurfsschreibens führt eine Veräußerung der Beteiligung an der Zwischengesellschaft nur dann zur Auflösung der nach § 34 Abs. 6e Satz 11 ff. KStG gebildeten Rücklage, wenn diese Veräußerung die Beendigung der Organschaft zur Folge hat. Im Fall der unmittelbaren Organschaft ist eine anteilige Auflösung der Rücklage unabhängig vom Fortbestehen der Organschaft vorzunehmen bzw. führt eine (bloße) Beendigung der Organschaft ohne Veräußerung der Beteiligung nicht zu einer Auflösung der Rücklage. Ein Grund für diese Ungleichbehandlung ist nicht erkennbar. Daher regen wir an, einen Gleichlauf zwischen den geschilderten Fällen herzustellen. Des Weiteren wären aus unserer Sicht ergänzende Klarstellungen für den Fall der anteiligen Veräußerung der „Zwischengesellschaft“ und die (anteilige) Veräußerung der unmittelbaren Beteiligung im Fall der mittelbaren Organschaft wünschenswert. Anregen möchten wir mit Bezug auf unsere Anmerkungen zu Rd. 22, dass eine Auflösung der Rücklage nicht an die Frage des Fortbestehens der Organschaft, sondern vielmehr an die Tatsache der Aufdeckung stiller Reserven geknüpft werden sollte. Wird die „Zwischengesellschaft“ zulässigerweise zu Buchwerten

**Seite 11/13** zum Schreiben vom 13.05.2022 an das BMF

übertragen – führt die „Veräußerung“ also nicht zur Aufdeckung stiller Reserven  
– sollte eine Auflösung der Rücklage unterbleiben.

### Zu Rd. 30

**Es sollte konkret geregelt werden, dass eine anteilige Verrechnung im Verhältnis der durch die einzelnen Beteiligungen vermittelnden Beteiligungsquoten zu erfolgen hat.**

Zur Überführung der Ausgleichspostenmethode auf die Einlagelösung sind nach Rd. 30 bestehende Ausgleichsposten beim Organträger unter Anwendung der Grundsätze der Rd. 31 bis 36 mit dem Beteiligungsbuchwert der Zwischengesellschaft bzw. der Organgesellschaft zu verrechnen. Zunächst möchten wir anmerken, dass sich die Verknüpfung zwischen den Anwendungsgrundsätzen nach Rd. 31 bis 36, welche ausschließlich die Vorgehensweise bei künftiger Anwendung der Einlagelösung konkretisieren, und dem Regelungsgehalt der Rd. 30, welche sich auf den Wechsel von der Ausgleichspostenmethode zur Einlagelösung bezieht, nicht erschließt. Insoweit bedarf es der Klarstellung.

Des Weiteren möchten wir anregen, die Ausführungen in Rd. 30 dahingehend zu konkretisieren, dass die Vorgehensweise bei der Verrechnung eindeutig geregelt wird. Aus unserer Sicht sollte klargestellt werden, dass die Ausgleichsposten für die Zwecke der Verrechnung den einzelnen Beteiligungen des Organträgers anteilig im Verhältnis der durch sie vermittelten Beteiligungsquoten zuzuordnen sind und auf dieser Grundlage pro Beteiligung eine Verrechnung nach § 34 Abs 6e Satz 7 ff. KStG vorzunehmen ist.

**Steuerliche Mehrbelastungen aus der Systemumstellung sollten vermieden werden.**

Laut vorliegendem BMF-Entwurfsschreiben sollen im Fall der mittelbaren Organschaft Mehr- und Minderabführungen entlang der Beteiligungskette zu Einlagen bzw. zu einer Einlagenrückgewähr führen. Bei Anwendung der Ausgleichspostenmethode wurden bisher jedoch keine Ausgleichsposten auf Ebene der „Zwischengesellschaft“ gebildet. Systemübergreifende Sachverhalte können vor diesem Hintergrund zu steuerlichen Mehrbelastungen für Steuerpflichtige führen. Sofern unter Anwendung der Ausgleichspostenmethode eine Minderabführung zu berücksichtigen war, deren Umkehreffekt nun nach Systemumstellung auf die Einlagelösung zu berücksichtigen ist, wäre die aus der Mehrabführung resultierende Einlagenrückgewähr auf Ebene der „Zwischengesellschaft“ vom

**Seite 12/13** zum Schreiben vom 13.05.2022 an das BMF

Beteiligungsbuchwert abzusetzen. Die vorangegangene Minderabführung hätte jedoch nicht zur Bildung eines Ausgleichspostens geführt, der im Zuge der Systemumstellung zu einer Erhöhung des Beteiligungsbuchwerts geführt hätte. Wir regen an, dass der Erlass einen geeigneten Lösungsweg aufzeigt, die zuvor skizzierten negativen Effekte für Steuerpflichtige zu vermeiden.

#### Zu Rd. 32

**Eine gesonderte Regelung zur Behandlung einer Einlage des Organträgers in eine „Zwischengesellschaft“ in der Rechtsform einer Personengesellschaft sollte aufgenommen werden.**

Nach Rd. 32 des BMF-Entwurfsschreibens führt eine in organschaftlicher Zeit verursachte Minderabführung sowohl auf Ebene des Organträgers als auch auf Ebene der „Zwischengesellschaft“ zu einer Erhöhung des Beteiligungsbuchwerts. Ungeklärt bleibt, wie eine Einlage in die „Zwischengesellschaft“ abzubilden wäre, sofern es sich bei dieser um eine Personengesellschaft handelt. Wir regen an, hier eine ergänzende Regelung aufzunehmen, welche insbesondere auch berücksichtigt, dass die Beteiligung an einer Personengesellschaft nach der sog. Spiegelbildmethode abgebildet wird.

#### Zu Rd. 33

**Es bedarf einer Klarstellung, dass auch das steuerliche Einlagekonto einer „Zwischengesellschaft“ aufgrund einer Mehrabführung negativ werden kann.**

Eine organschaftliche Mehrabführung ist nach Rd. 33 wie eine Einlagenrückgewähr der Organgesellschaft an den Organträger zu behandeln und führt auf der Ebene des Organträgers und der „Zwischengesellschaft“ zu einer Verringerung des Beteiligungsbuchwertes. Gleichzeitig ergibt sich auf beiden Ebenen eine entsprechende Minderung des steuerlichen Einlagekontos. Für den Fall der mittelbaren Organschaft kann das steuerliche Einlagekonto auf Ebene der Zwischengesellschaft aufgrund einer organschaftlichen Mehrabführung negativ werden.

**Eine gesonderte Regelung zur Auswirkung einer Mehrabführung auf den Beteiligungsbuchwert einer Zwischengesellschaft in der Rechtsform einer Personengesellschaft sollte ergänzt werden.**

**Seite 13/13** zum Schreiben vom 13.05.2022 an das BMF

Analog zu den Ausführungen unter Rd. 32 bedarf es aus unserer Sicht auch ergänzender Ausführungen zur Abbildung der Auswirkung einer Mehrabführung auf den Beteiligungsbuchwert einer „Zwischengesellschaft“ in der Rechtsform einer Personengesellschaft.

Zur vertiefenden Erörterung stehen wir selbstverständlich gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

Dr. Kelm

Rindermann, RA StB  
Fachleiterin Steuern