

DEUTSCHER INDUSTRIE- UND
HANDELSKAMMERTAG E. V.
Breite Str. 29
10178 Berlin

ZENTRALVERBAND DES
DEUTSCHEN HANDWERKS E. V.
Mohrenstr. 20/21
10117 Berlin

BUNDESVERBAND DEUTSCHER
BANKEN E. V.
Burgstr. 28
10178 Berlin

HANDELSVERBAND DEUTSCHLAND (HDE)
DER EINZELHANDEL E. V.
Am Weidendamm 1A
10117 Berlin

BUNDESVERBAND DER DEUTSCHEN
INDUSTRIE E. V.
Breite Str. 29
10178 Berlin

BUNDESVERBAND GROSSHANDEL,
AUSSENHANDEL, DIENSTLEISTUNGEN
E. V.
Am Weidendamm 1A
10117 Berlin

GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN
VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT E. V.
Wilhelmstr. 43/43 G
10117 Berlin

13. Mai 2022

Bundesministerium der Finanzen
Herrn Pinkos
Wilhelmstraße 97
10117 Berlin

Per E-Mail: IVC2@bmf.bund.de

**Stellungnahme zum Entwurf eines BMF-Schreibens zur Einlagelösung nach § 14 Absatz 4
KStG i. d. F. des Gesetzes zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts**

Sehr geehrter Herr Pinkos,

gern nehmen wir die Gelegenheit zur Stellungnahme zum o.g. Entwurf eines BMF-Schreibens wahr.

Vorwegschickend möchten wir anmerken, dass es zu begrüßen ist, dass durch das BMF-Schreiben viele Praxisfragen geklärt und auf diese Weise gesetzliche Regelungslücken gefüllt werden sollen. Allerdings läuft dies gelegentlich darauf hinaus, dass Regelungen des BMF-Schreibens nicht mit dem Gesetz vereinbar scheinen. Das betrifft insbesondere den gesamten Komplex der mittelbaren Organshaft, da die gesetzlichen Regelungen von einer unmittelbaren Beteiligung des Organträgers an der Organgesellschaft ausgehen. Im Sinne höherer Rechtssicherheit wäre es daher wünschenswert, wenn der Gesetzgeber die notwendigen klaren Rechtsgrundlagen schafft und das Bundesfinanzministerium entsprechende Gesetzesinitiativen unterstützt.

Mit Blick auf den Entwurf des BMF-Schreibens ergeben sich die nachfolgenden Anmerkungen zu den einzelnen Randnummern:

Zu Rn. 1 – Zeitliche Anwendung

Rn. 1 S. 3 bestimmt, dass beim Organträger noch bestehende Ausgleichsposten für organschaftliche Minder- und Mehrabführungen, die nach Maßgabe des § 14 Absatz 4 KStG a. F. gebildet wurden, in dem Wirtschaftsjahr aufzulösen sind, das nach dem 31. Dezember 2021 endet. Dabei bezieht sich der Zeitpunkt auf die Regelungen in § 34 Absatz 6e Satz 7 KStG. Diese Formulierung ist u. E. jedoch ungenau, da hierunter nicht nur eine Stichtagsbetrachtung zum Ende des folgenden Wirtschaftsjahres, sondern auch eine unterjährige Auflösung der Ausgleichsposten verstanden werden kann. U. E. dürfte die Auflösung der Ausgleichsposten zum Ende des Wirtschaftsjahres erfolgen, da die Steuerbilanz als Grundlage hierfür entsprechend auf den Bilanzstichtag abstellt. Sofern andere Regelungen vorgesehen sein sollten, müsste das entsprechende Verfahren erläutert werden.

Petition:

Es sollte klargestellt werden, dass die Auflösung der Ausgleichsposten erst mit Ablauf des letzten Tages des Wirtschaftsjahres erfolgt, das nach dem 31.12.2021 endet.

Zu Rn. 2 bis 4 – Auswirkungen auf den Beteiligungsbuchwert bei Anteilen, die von Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen gehalten werden

Die Aussagen zu den Auswirkungen von Einlagen und Einlagenrückgewähren auf den steuerbilanziellen Beteiligungsbuchwert werfen die Frage auf, wie bei Anteilen zu verfahren ist, die von Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen gehalten werden. Für die Bewertung dieser Anteile gilt gemäß § 8b Abs. 8 S. 4 KStG Handelsbilanzrecht. Das gleiche Problem stellt sich allerdings auch bei steuerlichen (verdeckten) Einlagen und Einlagenrückgewähren außerhalb von Organschaften.

Petition:

Es sollte klargestellt werden, dass die Aussagen zum Beteiligungsbuchwert auch für Anteile gelten, die von Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen gehalten werden. Allerdings sollte sich der Frage nach der steuerbilanziellen Auswirkung der Einlagenlösung generell auch der Gesetzgeber annehmen.

Rn. 5 – Saldierung von Minder – und Mehrabführungen bei der Organgesellschaft

Eine Saldierung von Minder- und Mehrabführungen bei der Organgesellschaft soll nach Rn. 5 nicht zulässig sein. Stattdessen soll eine geschäftsvorfallbezogene Betrachtung gelten. Es wird nicht ersichtlich, welche praktischen Konsequenzen dies hätte. Die BFH-Rechtsprechung bejahte zwar

ebenfalls eine geschäftsvorfallbezogene Betrachtung, begründete dies aber vor allem mit den unterschiedlichen Rechtsfolgen vororganschaftlicher und organschaftlicher Mehr- und Minderabführungen (BFH, Beschluss vom 6. 6. 2013 - I R 38/11, BStBl. 2014, II 398). Das ist aber bei organschaftlichen Mehr- und Minderabführungen gemäß § 14 Abs. 4 KStG nicht der Fall. Eine Mehrabführung ist schlicht die Umkehrung der Minderabführung (bzw. umgekehrt), so dass sich im steuerlichen Einlagekonto der Saldo auswirkt. Die Saldierung befindet sich in Übereinstimmung mit dem Wortlaut des § 14 Abs. 4 S. 4 KStG. Danach gelten Minder- und Mehrabführungen in dem Zeitpunkt als erfolgt, in dem das Wirtschaftsjahr der Organgesellschaft endet. Zudem entspricht dies auch der Sichtweise hinsichtlich der Auswirkungen auf den Beteiligungsbuchwert in der Steuerbilanz nach Rn. 6.

Petition:

Eine Saldierung von Mehr und Minderabführungen für Zwecke der Führung des Einlagekontos sollte zugelassen werden.

Rn. 10 – steuerliche Behandlung eines veräußerungsähnlichen Ertrags

a) Auf den aus einer Mehrabführung resultierenden veräußerungsähnlichen Ertrag sollen die Regelungen des § 8b Abs. 2, 3, 7 und 8 KStG bzw. § 3 Nummer 40 Buchstabe c und § 3c Abs. 2 EStG anzuwenden sein. Verwiesen wird hierzu auf § 34 Absatz 6e Satz 9 und 10 KStG. Diese Regelungen betreffen allerdings die Ausgleichspostenauflösung. Der Verweis scheint daher nicht passend. Letztlich geht es um die Frage der steuerlichen Behandlung der Einlagenrückgewähr. Die gesetzlichen Regelungen hierzu sind u. E. allerdings lückenhaft. Insbesondere fehlen klare Regelungen zur Anwendung der Veräußerungsgewinnbefreiungen in § 8b Abs. 2 KStG und entsprechenden Regelungen des Teileinkünfteverfahrens. Daraus, dass die Einlagenrückgewähr nicht als veräußerungsähnlicher Tatbestand in § 8b Abs. 2 KStG genannt wird, schließt Gosch, dass diese Regelung nicht anwendbar ist (Gosch, 4. Aufl. 2020, KStG, § 8b Rn. 106 f.). Dies hätte die Folge einer vollen Steuerpflicht. Spätestens im Rahmen der anstehenden Reform der Einlagenrückgewähr sollte der Gesetzgeber deshalb hier Klarheit schaffen.

Petition:

Es sollte gesetzlich geregelt werden, dass die Beteiligungsveräußerungsgewinnbefreiungen in § 8b Abs. 2 KStG und in den entsprechenden Regelungen des Teileinkünfteverfahrens auf eine Einlagenrückgewähr Anwendung findet.

b) Im Übrigen sollte der im BMF-Schreiben in Rn. 10 und an verschiedenen weiteren Stellen zu findende Verweis auf § 3 Nummer 40 Buchstabe **c** EStG durch § 3 Nummer 40 Buchstabe **a** EStG

ersetzt werden. Der Buchstabe c betrifft Beteiligungen im Privatvermögen, die als wesentliche Beteiligungen im Sinne von § 17 EStG qualifizieren. Im Rahmen der ertragsteuerlichen Organschaft geht es aber zwangsläufig um Beteiligungen im Betriebsvermögen. Die entsprechende gesetzliche Regelung in § 34 Absatz 6e Satz 10 KStG sollte ebenfalls angepasst werden.

Petition:

Sowohl im BMF-Schreiben als auch in § 34 Absatz 6e Satz 10 KStG sollte der Verweis auf § 3 Nummer 40 Buchstabe c EStG korrigiert werden.

Rn. 11 – veräußerungsähnlicher Ertrag durch Ausgleichspostenauflösung

Satz 2 ist u. E. unklar formuliert. Es heißt dort:

„Einlagen im Laufe des Jahres erhöhen den Beteiligungsbuchwert vor Verrechnung mit der Rücklage“.

Geregelt werden soll damit wohl, dass Ausgleichsposten erst am Ende des Wirtschaftsjahres als aufgelöst gelten, weil etwaige Einlagen zeitlich vor der Ausgleichspostenauflösung den Beteiligungsbuchwert erhöhen. Es müsste dann aber heißen:

„Einlagen im Laufe des Jahres erhöhen den Beteiligungsbuchwert vor Auflösung der Ausgleichsposten“.

Petition:

Satz 2 sollte im vorstehenden Sinne klarer formuliert werden.

Rn. 11 ff. – Besteuerung passiver Ausgleichsposten

Soweit ein passiver Ausgleichsposten die Summe aus dem aktiven Ausgleichsposten und dem Buchwert der Beteiligung des Organträgers an der Organgesellschaft in der Steuerbilanz übersteigt, ist dieser gemäß § 34 Abs. 6e S. 9 ff. KStG als Ertrag aus der Beteiligung an der Organgesellschaft sofort oder ratierlich über 10 Jahre zu versteuern.

Bei den Unternehmen gibt es jedoch auch Fälle mit passiven Ausgleichsposten, die nicht durch unerwünschte Gestaltungen gebildet wurden, sondern die durch abweichende Handelsbilanz-Steuerbilanz-Bilanzierungsvorschriften historisch gewachsen sind. Es sollte überlegt werden, für diese Fälle ein weitergehende Stundungsmöglichkeit zu schaffen. Dies scheint auch deshalb geboten, um

die in der Zwangsauflösung liegende Rückwirkung der Regelung abzumildern, denn die Steuerpflichtigen konnten bei Bildung der Ausgleichsposten davon ausgehen, dass diese erst bei Veräußerung der Organgesellschaft aufzulösen sind.

Petition:

Es sollte überlegt werden, für Ausgleichsposten, die durch unternehmensübliche Vorgänge entstanden sind, über die zehnjährige ratierliche Versteuerung der passiven Ausgleichsposten hinausgehende Billigkeitsregelungen zu schaffen.

Rn. 22 – Auflösung der Rücklage aufgrund von Umwandlungen und Formwechsel

Die Rücklage ist gemäß § 34 Abs. 6e S. 14 KStG in vollem Umfang gewinnerhöhend aufzulösen, wenn die Beteiligung des Organträgers an der Organgesellschaft veräußert wird. Da Umwandlungen und Formwechsel des Organträgers ertragsteuerlich Veräußerungsvorgänge darstellen soll nach Rn. 22 in diesen Fällen eine im Betriebsvermögen des übertragenden Rechtsträgers enthaltene Rücklage ebenfalls aufzulösen sein. Für die Umwandlungsvorgänge der Verschmelzung und Spaltung ist diese Rechtsfolge nicht zwingend und auch so nicht in § 34 Absatz 6e Satz 14 ff. KStG umfasst. Auch für die Einbringung des Organträgers gemäß § 21 UmwStG sollte insoweit kein neues Umstrukturierungshemmnis aufgebaut werden.

Petition:

Die Ausführungen zur Rücklagenauflösung in Umwandlungsfällen des Organträgers sollten nochmals überdacht und in Richtung ausschließlicher Schädlichkeit im Falle einer „echten“ Veräußerung des Organträgers abschwächend geändert werden.

Rn. 25 – Auswirkung auf das steuerliche Einlagekonto

Dass durch Mehrabführungen das steuerliche Einlagekonto negativ werden kann, führt zu einer nicht sachgerechten Besteuerung zeitlich nachfolgender Einlagen. Diese würden zwar den Beteiligungsbuchwert erhöhen, aber in Höhe des negativen Bestands nicht als Einlagen im steuerlichen Einlagekonto erfasst. Selbst wenn die Gesellschaft keinerlei Gewinne erwirtschaftet, könnten diese Einlagen dann nur als Dividende zurückgezahlt werden. Für Nennkapital folgt dies aus § 28 Abs. 2 S. 4 KStG und für sonstige Einlagen aus § 27 Abs. 1 S. 4 EStG. Außerdem würden u. U. auch Einlagen von Mitgeschaftern im Einlagekonto für Mehrabführungen aufgebraucht. Es kommt, wenn Mitgeschafter vorhanden sind, zu Verschiebungen von Einlagen und Einlagenrückgewährpotenzial zwischen den Geschaftern, da es nur ein einziges Einlagekonto für alle Geschafter gibt. Ferner kann die Mehrabführung auch Ersatzrealisationstatbestände, wie z. B. in § 22 Abs. 1 S. 6 Nr. 3 UmwStG auslösen.

Da bei mittelbaren Gesellschaften die Mehrabführung durch die Kette erfolgen soll, wären von diesen sachwidrigen Effekten vor allem Zwischengesellschaften betroffen. Es sollte eine Option geprüft werden, die Mehrabführung als Gewinnausschüttung zu behandeln, wobei dies in erster Linie durch den Gesetzgeber geschehen müsste.

Petitum:

Die Mehrabführung sollte – idealerweise auf der Grundlage einer zu schaffenden gesetzlichen Regelung – optional auch als Gewinnausschüttung behandelt werden dürfen, um sachwidrige Besteuerungsergebnisse zu vermeiden.

Rn. 27 – Mittelbare Organschaften

Ab Rn. 27 werden Grundsätze zur mittelbaren Organschaft ausführlich erläutert. Unter dem Begriff „mittelbare Organschaft“ wird per Definition eine Organschaft verstanden bei der sich die finanzielle Eingliederung einer Organgesellschaft in den Organträger entweder ausschließlich durch eine mittelbare Beteiligung über eine Zwischengesellschaft oder durch Addition einer unmittelbaren und einer mittelbaren Beteiligung über eine Zwischengesellschaft ergibt. Die Besonderheit hierbei ist, dass die Zwischengesellschaft nicht zum Organkreis gehört.

In der Praxis sind auch Fälle vorzufinden, bei denen die mittelbare Organschaft zwischen Mutter- und Enkelgesellschaft zwischenzeitlich beendet wurde und beim Übergang auf die Einlagelösung stattdessen eine Organschaft zwischen der Tochter und der Enkelgesellschaft besteht. In diesen Fällen sind dann u. U. organschaftliche Ausgleichsposten für die Enkelgesellschaft dann sowohl in der Steuerbilanz der Muttergesellschaft als auch bei der Tochtergesellschaft vorhanden. Es stellt sich hierfür u. E. die Frage, wie mit der Zwangsauflösung der bestehenden Ausgleichsposten bei der Muttergesellschaft zu verfahren ist.

Nach unserer Auffassung ist die Zwangsauflösung der bestehenden Ausgleichsposten bei der Muttergesellschaft mit dem Beteiligungsbuchwert der Tochtergesellschaft bei dem Organträger zu verrechnen und ein etwaig verbleibender veräußerungsgleicher Ertrag sofort zu versteuern bzw. in eine Rücklage einzustellen. Die Ausgleichsposten der Tochtergesellschaft sind wiederum mit dem Beteiligungsbuchwert der Enkelgesellschaft zu verrechnen und ein etwaiger verbleibender veräußerungsgleicher Ertrag sofort zu versteuern oder in eine Rücklage einzustellen. Dies deckt sich im Grunde mit der erläuterten Vorgehensweise in den Rn. 32 bis 33. Allerdings fehlt dort der Hinweis, dass auch diese Fälle hierunter gefasst werden.

Petitum: Wir bitten um Klarstellung, wie die Ausgleichsposten bei einer ehemaligen mittelbaren Organschaft aufzulösen sind.

Rn. 29 - Auflösung der Rücklage bei Veräußerung der Zwischengesellschaft

Nach § 34 Abs. 6e S. 14 KStG ist die Rücklagenauflösung vorgesehen, „*wenn die Beteiligung des Organträgers an der Organgesellschaft veräußert wird*“. Für den Fall der Veräußerung der Beteiligung an einer Zwischengesellschaft fehlt eine gesetzliche Regelung zu den Folgen für die Rücklage. Eine Rücklagenauflösung scheint in diesem Fall nicht mit dem Wortlaut des Gesetzes vereinbar zu sein.

Petition:

Zumindest wenn neben der mittelbaren auch eine unmittelbare Beteiligung an der Organgesellschaft besteht, sollte die Veräußerung der Beteiligung an der Zwischengesellschaft nicht zu einer Rücklagenauflösung führen.

Rn. 34 – Mehrabführung über eine ausländische Zwischengesellschaft

Die Verzichtbarkeit eines Feststellungsverfahrens nach § 27 Abs. 8 KStG für die Annahme einer Einlagenrückgewähr durch eine im EU- bzw. EWR-Ausland ansässige Kapitalgesellschaft ist praxisgerecht, steht aber im Widerspruch zur Dividendenfiktion nach § 27 Abs. 8 S. 9 KStG. Es sollte zudem explizit klargestellt werden, dass die Regelung auch für Drittstaaten-Gesellschaften gilt, denn nach dem BMF-Schreiben vom 21. April 2022 soll bei Drittstaatengesellschaften für die Annahme einer Einlagenrückgewähr auf die ausländische Handelsbilanz zurückgegriffen werden. Klargestellt werden könnte auch, dass Minderabführungen zumindest auch bei Zwischengesellschaften aus dem EU-Ausland bzw. EWR-Staaten zu Einlagen führen.

Petition:

Es sollte klargestellt werden, dass die Regelung auch für Drittstaatengesellschaften gilt. Außerdem sollte der Gesetzgeber regeln, wie Minder- und Mehrabführungen bei in- und ausländischen Zwischengesellschaften im Einlagekonto abgewickelt werden.

Rn. 35 – Anteilige Zurechnung bei mittelbaren Organschaften

Rn. 35 und 36 behandeln Mehr- und Minderabführungen bei Organschaften, bei denen die finanzielle Eingliederung über Addition von mittelbarer und unmittelbarer Beteiligung erreicht wird. Hierbei wird festgehalten, dass Mehr- und Minderabführungen anhand der Beteiligungsquote aufzuteilen sind. Nicht besprochen wird der Fall (auch nicht in den Rn. 31 bis 34), bei dem der Organträger zu 75 Prozent an der Zwischengesellschaft beteiligt ist und diese wiederum zu 100 Prozent an der Organgesellschaft (analog zum Schaubild über Rn. 31). Hierbei stellt sich u. E. die Frage, ob eine Mehr- oder Minderabführung zur kompletten Zurechnung (aufgrund der 100 Prozentbeteiligung der

Zwischengesellschaft an der Organgesellschaft) oder zu einer anteiligen Zurechnung (aufgrund der anteiligen mittelbaren Beteiligung des Organträgers an der Organgesellschaft) führt. Eine Klarstellung im Schreiben hierzu wäre wünschenswert.

Petition:

Eine Klarstellung, wie die Mehr- oder Minderabführung bei einer Organschaft zu behandeln ist, bei der der Organträger mehrheitlich an der Zwischengesellschaft und diese zu 100 Prozent an der Organgesellschaft beteiligt ist, sollte ins Schreiben aufgenommen werden.

Für Rückfragen oder auch ein Gespräch stehen wir Ihnen sehr gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

DEUTSCHER INDUSTRIE- UND
HANDELSKAMMERTAG E. V.

Dr. Rainer Kambeck

BUNDESVERBAND
DER DEUTSCHEN INDUSTRIE E. V.

Dr. Monika Wünnemann

ZENTRALVERBAND DES DEUTSCHEN
HANDWERKS E. V.

Carsten Rothbart

GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN
VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT E. V.

Dr. Volker Landwehr

Jochen Bohne

BUNDESVERBAND DEUTSCHER
BANKEN E. V.

Joachim Dahm

Heiko Schreiber

BUNDESVERBAND GROSSHANDEL,
AUSSENHANDEL, DIENSTLEISTUNGEN E. V.

Michael Alber

HANDELSVERBAND DEUTSCHLAND
(HDE) E.V.

Ralph Brügelmann