

An das  
Bundesministerium der Finanzen  
Herrn MD Dr. Rolf Möhlenbrock  
Wilhelmstr. 97  
10117 Berlin

*ausschließlich per E-Mail*

Düsseldorf, 23.11.2021

658

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 einer Allgemeinen Verwaltungsvorschrift über die Neufassung der Körperschaftsteuer-Richtlinien 2022 (KStR 2022) vom 27.10.2021**

Sehr geehrter Herr Dr. Möhlenbrock,

wir bedanken uns für die Gelegenheit zur Stellungnahme zum o.g. Referentenentwurf der Körperschaftsteuer-Richtlinien 2022 (KStR 2022) vom 27.10.2021.

Die im Entwurf zusammengefassten Änderungen der aktuellen Körperschaftsteuer-Richtlinien vom 06.04.2016 (KStR 2015; BStBl. I 2016, Sondernummer 1/2016, 2) berücksichtigen im Wesentlichen zwischenzeitlich in Kraft getretene, gesetzliche Änderungen und seither ergangene BFH-Rechtsprechung.

R 14.8 KStR 2022-E enthält aktuell Ausführungen zu den bis Ende des Veranlagungszeitraums 2021 gültigen Regelungen zur Bildung und Auflösung besonderer Ausgleichsposten beim Organträger. Wir gehen davon aus, dass kurzfristig ein BMF-Schreiben zu der durch das KöMoG eingeführten Neuregelung (sog. Einlagelösung; § 14 Abs. 4 KStG) und deren Anwendungsregelung ergeht, so dass wir an dieser Stelle lediglich anregen, in das erwartete BMF-Schreiben insbesondere Ausführungen zu mittelbaren Organschaften aufzunehmen. Außerdem sollte darin klargestellt werden, dass die Auflösung bestehender Ausgleichsposten erst in der Steuerbilanz erfolgt, die auf das Ende des Wirtschaftsjahrs aufzustellen ist, das nach dem 31.12.2021 endet.

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

**Seite 2/7** zum Schreiben vom 23.11.2021 an das BMF

Wir regen darüber hinaus an, in den finalen Richtlinien text weitere Ausführungen zu folgenden Regelungen aufzunehmen:

- Einschränkung der Freistellung von Bezügen im Sinne von § 8b Abs. 1 KStG im Rahmen der Steuerpflicht von Streubesitz (§ 8b Abs. 4 KStG – und dort insbesondere zur „Rückwirkungsregel“ in Satz 6).

Danach gilt „der Erwerb einer Beteiligung von mindestens 10 Prozent als zu Beginn des Kalenderjahrs erfolgt“. Zu dieser Norm fehlt bislang die Veröffentlichung einer einheitlichen Verwaltungsauffassung. Steuerpflichtige können sich bislang „lediglich“ auf die Verfügung der OFD Frankfurt am Main vom 02.12.2013 (DStR 2014, 427) und deren Aktualisierung vom 16.08.2021 (DStR 2021, 2468) berufen. Das FG Hessen hat die „Rückwirkungsregel“ mit Urteil vom 15.03.2021 abgelehnt, das Verfahren ist vor dem BFH anhängig, vgl. FG Hessen vom 15.03.2021, 6 K 1163/17, DStR 2021, 2447; Revision zugelassen, Az. BFH: I R 16/21; Weiss, DStRK 2021, 232).

- Klärung der (in der Praxis) zahlreichen Zweifelsfragen zu § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 ff. KStG zur Heilung von Bilanzierungsfehlern in R 14.5 KStR 2022; vgl. ergänzende Ausführungen in der Eingabe des IDW vom 23.01.2015 (*Anlage*), insbesondere sollte geklärt werden,
  - dass der Anwendungsbereich des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 KStG auch für einen Bestätigungsvermerk eröffnet ist, der nach den International Standards on Auditing (ISA) erteilt wurde,
  - was unter einem „fehlerhaften Bilanzansatz“ i.S.d. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 KStG zu verstehen und insbesondere, dass die unterlassene Bilanzierung eines gesetzlichen Verzinsungsanspruchs nicht als Bilanzierungsfehler anzusehen ist, der der tatsächlichen Durchführung des Gewinnabführungsvertrags (im Folgenden: GAV) entgegensteht,
  - dass eine freiwillige Korrektur möglich ist und keine Korrekturpflicht bei Fehlern besteht, die nicht mehr vorliegen, weil sich die Fehlerwirkung infolge des Zeitablaufs vollständig verflüchtigt hat,
  - was der „nächste aufzustellende Jahresabschluss“ ist, in dem die Korrektur zu erfolgen hat (geschäftsjahrbezogen, tätigkeitsbezogen, korrespondierend im gleichen Wirtschaftsjahr bei Organträger und Organgesellschaft),
  - dass eine Heilung von Bilanzierungsfehlern auch nach Beendigung der Organschaft und nach Veräußerung der Organbeteiligung möglich ist.

**Seite 3/7** zum Schreiben vom 23.11.2021 an das BMF

Unsere folgenden Anmerkungen im ersten Teil dieses Schreibens – zu einzelnen Regelungen des Entwurfs – betreffen im Wesentlichen Klarstellungen im finalen Richtlinienentwurf. Außerdem schlagen wir vor, Formulierungen zu streichen oder zu ändern.

Im zweiten Teil des Schreibens regen wir darüber hinaus die Aufnahme weiterer BFH-Rechtsprechung in die Körperschaftsteuerhinweise an. Das Schreiben schließt mit einem Petitum zur Verlängerung der Steuererklärungsfristen 2020 und der Veröffentlichungsfrist des § 325 HGB ab.

Dies vorausgeschickt, nehmen wir nachfolgend im Einzelnen Stellung.

### **Zu R 10.2 KStR: Geldstrafen und ähnliche Rechtsnachteile**

**Entsprechend des Gesetzeswortlauts sollte die Formulierung in Satz 5 lauten:**

**„Die mit den Rechtsnachteilen zusammenhängenden Verfahrenskosten, insbesondere Gerichts- und Anwaltskosten, und Finanzierungskosten unterliegen ebenfalls dem Abzugsverbot, wenn sie mit nach dem 31.12.2018 festgesetzten Rechtsnachteilen in Zusammenhang stehen (§ 34 Abs. 6c KStG).“**

Satz 5 des Entwurfs enthält ein Abzugsverbot für „mit den Rechtsnachteilen zusammenhängenden Verfahrenskosten, insbesondere Gerichts- und Anwaltskosten, und Finanzierungskosten [...], wenn sie nach dem 31. Dezember 2018 entstanden sind (§ 34 Abs. 6c KStG)“. Die Formulierung entspricht nicht dem Gesetzeswortlaut der zitierten Norm und sollte daher angepasst werden.

Der Wortlaut von § 34 Abs. 6c KStG lautet:

*„§ 10 Nummer 3 in der Fassung des Artikels 6 des Gesetzes vom 12. Dezember 2019 (BGBl. I, 2451) ist erstmals anzuwenden auf nach dem 31. Dezember 2018 festgesetzte Geldstrafen, sonstige Rechtsfolgen vermögensrechtlicher Art, bei denen der Strafcharakter überwiegt, und Leistungen zur Erfüllung von Auflagen oder Weisungen, soweit die Auflagen oder Weisungen nicht lediglich der Wiedergutmachung des durch die Tat verursachten Schadens dienen, sowie auf nach dem 31. Dezember 2018 entstandene damit zusammenhängende Aufwendungen.“*

Der Wortlaut ist nach unserer Auffassung dahingehend auszulegen, dass das Abzugsverbot ausschließlich für solche Aufwendungen gilt, die mit nach dem 31.12.2018 festgesetzten Rechtsnachteilen in Zusammenhang stehen. Es soll

**Seite 4/7** zum Schreiben vom 23.11.2021 an das BMF

demnach auf die Festsetzung und nicht auf die Entstehung ankommen, sodass beispielsweise Aufwendungen nicht erfasst sein sollen, die wirtschaftlich zwar nach dem 31.12.2018 entstanden sind, aber im Zusammenhang mit vor dem 01.01.2019 festgesetzten Rechtsnachteilen stehen. Davon scheint auch der Gesetzgeber auszugehen, da er eine entsprechende Forderung des Bundesrats in dessen Stellungnahme zum Regierungsentwurf (BR-Drs. 356/19 (B), 17) im weiteren Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens weder aufgegriffen noch umgesetzt hat.

#### **Zu R 11 KStR: Liquidationsbesteuerung**

- **Es sollten die in der „Verfügung betr. ertragsteuerliche Beurteilung von Darlehensverbindlichkeiten im Abwicklungsendvermögen einer Tochtergesellschaft“ der OFD Frankfurt vom 26.07.2021 (S 2743 A-12-St 523) dargelegten Grundsätze in den finalen Richtlinienentwurf aufgenommen werden.**
- **In diesem Zusammenhang sollte ergänzt werden, wann nach Auffassung der Finanzverwaltung „ein besonderer Umstand“ vorliegt, der eine Bewertung der Verbindlichkeit unterhalb des Nennwerts zulässt, und wann „nach objektiver Würdigung der Verhältnisse“ davon ausgegangen werden kann, dass der Gläubiger seine Forderung nicht mehr geltend machen wird.**

#### **Zu R 14.5 KStR: Gewinnabführungsvertrag**

##### **Zu Abs. 2 Satz 2 – Mindestlaufzeit**

**Der Zeitraum der Mindestlaufzeit sollte entsprechend der BFH-Rechtsprechung nicht „mit dem Anfang des Wj., für das die Rechtsfolgen des § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG erstmals eintreten“ beginnen, sondern zu dem zivilrechtlich vereinbarten Zeitpunkt.**

In seinen Urteilen vom 10.05.2017 (I R 19/15, BStBl. II 2019, 81 und I R 51/15, BStBl. II 2018, 30) hat der BFH ausgeführt, dass sich das Erfordernis der Vertragsdurchführung auf die zivilrechtlichen Vertragspflichten und nicht allgemein auf die steuerrechtlichen Tatbestandsvoraussetzungen des § 14 KStG bezieht. Daher sollte die Formulierung dahingehend angepasst werden, dass die Mindestvertragslaufzeit mit dem zivilrechtlich vereinbarten Zeitpunkt beginnt.

Seite 5/7 zum Schreiben vom 23.11.2021 an das BMF

### **Zu Abs. 6 – Beendigung des Gewinnabführungsvertrags**

**Es sollte die Divergenz zum Umwandlungssteuerlass in Satz 2 dahingehend aufgehoben werden, dass die Einbringung der Organbeteiligung durch den Organträger, die Verschmelzung, Spaltung oder Liquidation des Organträgers oder der Organgesellschaft ein wichtiger Grund für die vorzeitige Beendigung des GAV ist.**

Nach R 14.5 Abs. 6 Satz 2 KStR 2022-E kann „ein wichtiger Grund für die Beendigung eines GAV insbesondere in der [...] Einbringung der Organbeteiligung durch den Organträger, der Verschmelzung, Spaltung oder Liquidation des Organträgers oder der Organgesellschaft gesehen werden“. Nach den Regelungen des UmwStE (BMF vom 11.11.2011 (BStBl. I 2011, 1314) zur „Anwendung des Umwandlungssteuergesetzes i.d.F. des Gesetzes über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG)“; vgl. u.a. Rz. Org.04, Org.12) stellen die Einbringungs- und Umwandlungsfälle einen wichtigen Grund dar. Es sollte eine entsprechende Klarstellung des Richtlinien texts erfolgen.

### **Zu Abs. 8 – Nichtdurchführung des Gewinnabführungsvertrags**

- **Nach der Rechtsprechung des BFH ist die Regelung in Satz 1 Nr. 2 Satz 2, wonach es nach einer Nichtdurchführung des GAV einer erneuten fünfjährigen Mindestlaufzeit zur (erneuten) Anerkennung der Körperschaftsteuerrechtlichen Organschaft bedarf, überholt und wäre daher zu streichen.**
- **Es wäre jedoch aus Gründen der Rechtssicherheit zu begrüßen, wenn unter Verweis auf die o.g. Rechtsprechung eine Klarstellung erfolgen würde, dass es einer erneuten Vereinbarung einer fünfjährigen Mindestlaufzeit in diesen Fällen und auch in Fällen, in denen aus anderem Grund (z.B. bei fehlender finanzieller Eingliederung) die tatsächliche Durchführung des GAV in einem Jahr nicht anerkannt wird, nicht bedarf.**

Nach R 14.5 Abs. 8 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 KStR 2022-E „bedarf es einer erneuten mindestens fünfjährigen Laufzeit und ununterbrochenen Durchführung des Vertrags“, wenn die Körperschaftsteuerrechtliche Organschaft ab einem späteren Jahr wieder anerkannt werden soll.

Der BFH hat abweichend davon in seinen Urteilen vom 10.05.2017 (I R 19/15, BStBl. II 2019, 81 und I R 51/15, BStBl. II 2018, 30) ausgeführt, dass die durchgängige tatsächliche Durchführung des GAV an die steuerliche Mindestvertragslaufzeit gekoppelt sei. Diesen Grundsätzen folgend wäre die Organschaft in den Folgejahren jedoch weiterhin anzuerkennen, wenn der GAV in einem

**Seite 6/7** zum Schreiben vom 23.11.2021 an das BMF

Jahr nach Ablauf der Mindestvertragslaufzeit nicht tatsächlich durchgeführt wurde. Entgegen R 14.5 Abs. 8 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 KStR 2022-E ist in diesem Fall eine erneute fünfjährige Mindestlaufzeit des GAV nicht erforderlich.

### **Überarbeitung der Körperschaftsteuerhinweise**

Im Rahmen der Bearbeitung der Körperschaftsteuerhinweise sollten folgende Urteile des BFH aufgenommen werden:

#### **Zu H 8.5 KStH: „Darlehenszinsen“**

Es sollten die BFH-Urteile vom 18.05.2021 (I R 4/17; I R 62/17) zur Ermittlung fremdüblicher Zinsen auf Konzerndarlehen in die KStH aufgenommen werden.

#### **Zu H 8.9 KStH: „Forderungsverzicht“ und „Forderungsverzicht mit Besserungsschein“**

Auch sollte das BFH-Urteil vom 15.04.2015 (I R 44/14, BStBl. II 2015, 769) aufgenommen werden, wonach im Fall eines Rangrücktritts eine verdeckte Einlage vorliegen kann, wenn der Rangrücktritt durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst war und der Bedingungseintritt, d. h. das Wiederaufleben der Verbindlichkeit, als zurückgewährte Einlage gilt.

#### **Zu H 8b KStH: „Veräußerungskosten/nachträgliche Kaufpreisänderungen“**

Die Entscheidungen des BFH vom 12.03.2014 (I R 45/13) und vom 15.06.2016 (I R 64/14) sollten in den Hinweistext eingefügt und damit klar gestellt werden, dass, soweit der Geschäftszweck einer Holding nicht ausschließlich darin besteht, Vorratsgesellschaften zu gründen und die hierbei erlangten Anteile zu veräußern, die Gemeinkosten einer Holding nicht als Veräußerungskosten gelten sollten.

### **Fristverlängerungen**

Vor allem die kleinen und mittelständischen Wirtschaftsprüfungskanzleien arbeiten – nicht erst seit kurzem (u.a. aufgrund der pandemiebedingten Sonderaufgaben bspw. im Rahmen der Antragsverfahren zu den Überbrückungshilfen I

**Seite 7/7** zum Schreiben vom 23.11.2021 an das BMF

bis III, zur Neustarthilfe, zur November- und Dezemberhilfe) – an der Belastungsgrenze. Wir regen daher an, zur temporären Entlastung des Berufsstands und zur Vermeidung von Fristenkumulationen

- eine Frist für die Abgabe der Schlussrechnungen zu den Überbrückungshilfen I bis III, Neustarthilfe, November- und Dezemberhilfe bis zum 31.12.2022 zu gewähren,
- auch die Fristen für die Abgabe der persönlichen und betrieblichen Steuererklärungen 2020 (entsprechend der für 2019 gewährten Fristverlängerung) bis zum 31.08.2022 zu verlängern und
- auf die Einleitung von Ordnungsgeldverfahren für die Veröffentlichung der Jahresabschlüsse 2020 für kleine und mittlere Kapitalgesellschaften bis 31.05.2022 zu verzichten.

Wir sind sehr dankbar, wenn Sie unsere Anmerkungen bei der Überarbeitung des Entwurfs berücksichtigen. Gerne erläutern wir unsere Hinweise auch im Rahmen eines persönlichen Gesprächs.

Für Rückfragen stehen wir Ihnen jederzeit gern zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

Dr. Kelm

Granzow, RA (Syndikus-RA)  
Fachleiter Steuern