

Finales BMF-Schreiben: Einlagelösung bei Organschaft nach § 14

Abs. 4 KStG

Mit Datum vom 29.09.2022 wurde das finale BMF-Schreiben zur Anwendung der Neuregelung zur Behandlung von Minder- und Mehrabführungen bei ertragsteuerlicher Organschaft nach der Einlagelösung gemäß § 14 Abs. 4 KStG veröffentlicht. Gegenüber der Entwurfsversion vom 13.04.2022 ergeben sich nur wenige Ergänzungen/ Änderungen.

Hintergrund

Durch das Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (KöMoG) vom 25.06.2021 (siehe [Deloitte Tax-News](#)) wurde in Bezug auf die ertragsteuerliche Organschaft ein Wechsel der bisherigen Behandlung von Minder- und Mehrabführungen vollzogen und die Bildung steuerlicher Ausgleichsposten durch die Einlagelösung ersetzt.

Mit Datum vom 13.04.2022 wurde bereits eine Entwurfsversion des BMF-Schreibens veröffentlicht (siehe [Deloitte Tax News](#)). Das finale BMF-Schreiben datiert vom 29.09.2022 und enthält gegenüber der Entwurfsversion nur wenige Ergänzungen/ Änderungen, z.B.:

- zu Fällen, in denen das Wirtschaftsjahr des Organträgers vom Wirtschaftsjahr der Organgesellschaft abweicht (siehe Rz. 1, 14 und 17),
- zu den steuerlichen Auswirkungen bei einer Personengesellschaft als Organträger (siehe Rz. 10),
- zur Auflösung der Rücklage bei mehreren mittelbaren Beteiligungen (siehe Rz. 21) und
- zum Vorliegen einer mittelbaren Organschaft (siehe Rz. 27, 29 und 34).

Verwaltungsanweisung

Im Folgenden haben wir einen Überblick über die wesentlichen Aussagen des finalen BMF-Schreibens erstellt. Ergänzungen gegenüber der Entwurfsversion sind kursiv dargestellt.

Gesetzliche Neuregelung und zeitliche Anwendung

Nach § 14 Abs. 4 KStG gelten organschaftliche Minderabführungen als Einlage durch den Organträger in die Organgesellschaft und organschaftliche Mehrabführungen als Einlagenrückgewähr der Organgesellschaft an den Organträger. Minder- oder Mehrabführungen liegen insbesondere vor, wenn der an den Organträger abgeführte Gewinn von dem Steuerbilanzgewinn der Organgesellschaft abweicht und diese Abweichung in organschaftlicher Zeit verursacht ist. Minder- und Mehrabführungen gelten in dem Zeitpunkt als erfolgt, in dem das Wirtschaftsjahr der Organgesellschaft endet.

Die Neuregelung ist erstmals auf Minder- und Mehrabführungen anzuwenden, die nach dem 31.12.2021 erfolgen. Noch bestehende Ausgleichsposten für organschaftliche Minder- und Mehrabführungen, die nach Maßgabe des § 14 Abs. 4 KStG a.F. in der Steuerbilanz gebildet wurden, sind in dem Wirtschaftsjahr aufzulösen, das nach dem 31.12.2021 endet. *Im Falle voneinander abweichender Wirtschaftsjahre von Organträger und Organgesellschaft ist darauf abzustellen, ob die Minder- oder Mehrabführungen bei der Organgesellschaft noch der Regelung des § 14 Abs. 4 KStG a. F. unterliegen. In einem solchen Fall sind die Ausgleichsposten erst zum Schluss des darauffolgenden Wirtschaftsjahres aufzulösen.*

Behandlung von Minder- und Mehrabführungen und steuerliche Auswirkungen

Bei in organschaftlicher Zeit verursachten Minderabführungen (Einlage durch den Organträger in die Organgesellschaft) ist der Beteiligungsbuchwert der Organgesellschaft beim Organträger entsprechend einkommensneutral zu erhöhen. Der sich aus der buchtechnischen Erhöhung des Beteiligungsbuchwerts ergebende Ertrag ist außerbilanziell zu korrigieren.

Bei in organschaftlicher Zeit verursachten Mehrabführungen (Einlagenrückgewähr der Organgesellschaft an den Organträger) ist der Beteiligungsbuchwert der Organgesellschaft beim Organträger entsprechend einkommensneutral bis zu einem Beteiligungsbuchwert von 0 (kein negativer Beteiligungsbuchwert zulässig) zu verringern. Der durch die

buchtechnische Minderung des Beteiligungsbuchwerts entstandene Aufwand ist außerbilanziell zu korrigieren.

Einlage und Einlagenrückgewähr sind nicht auf das Verhältnis der Beteiligung des Organträgers am Nennkapital der Organgesellschaft begrenzt.

Eine Saldierung der Minder- und Mehrabführungen bei der Organgesellschaft ist nicht zulässig. Eine Saldierung der Minder- und Mehrabführungen beim Organträger ist beteiligungsbezogen zulässig, da nach § 14 Abs. 4 S. 4 KStG Minder- und Mehrabführungen in dem Zeitpunkt als verursacht gelten, in dem das Wirtschaftsjahr der Organgesellschaft endet.

Übersteigen die Mehrabführungen die Summe aus Beteiligungsbuchwert und Minderabführungen, ist außerbilanziell in Höhe des übersteigenden Betrages ein veräußerungsähnlicher Ertrag aus der Beteiligung zu berücksichtigen (§ 34 Abs. 6e S. 9 und 10 KStG). Auf diesen veräußerungsähnlichen Ertrag sind die Regelungen zum Schachtelprivileg (§ 8b Abs. 2, 3, 7 und 8 KStG) bzw. zum Teileinkünfteverfahren (§ 3 Nr.40 Buchst. c und § 3c Abs. 2 EStG) anzuwenden.

Bildung und Auflösung einer Rücklage nach § 34 Abs. 6e KStG

Im Rahmen des Wechsels von der Ausgleichspostenmethode zur Einlagelösung liegt nach der Übergangsregelung des § 34 Abs. 6e S. 9 und 10 KStG ein veräußerungsähnlicher Ertrag vor (Anwendung von Schachtelprivileg und Teileinkünfteverfahren, soweit keine Rücklage gebildet wird), soweit die passiven Ausgleichsposten die Summe aus Beteiligungsbuchwert und aktiven Ausgleichsposten übersteigen. Einlagen im Laufe des Jahres erhöhen den Beteiligungsbuchwert vor Verrechnung mit der Rücklage. *Die Anwendung der Übergangsregelung in § 34 Abs. 6e S. 9 und 10 KStG erfolgt als letzter Geschäftsvorfall in der Steuerbilanz.*

Dieser veräußerungsähnliche Ertrag kann in der Steuerbilanz des Organträgers in eine den Gewinn mindernde Rücklage nach § 34 Abs. 6e S. 11ff KStG eingestellt werden. Wird das Wahlrecht zur Bildung einer Rücklage in Anspruch genommen, ist diese in der Steuerbilanz des Wirtschaftsjahres zu bilden, das nach dem 31.12.2021 endet. Die Bildung der Rücklage ist bis zur Höhe des Ertrags aus dem Übergang zur Einlagelösung zulässig. Eine Bildung in geringerer Höhe ist möglich. *Eine Rücklage kann auch dann gebildet werden, wenn das Wirtschaftsjahr der Organgesellschaft von dem des Organträgers abweicht.* Eine Rücklage kann auch dann gebildet werden, wenn die Organschaft bereits vor dem 31.12.2021 beendet wurde.

Die Rücklage ist im Wirtschaftsjahr der Bildung sowie in den folgenden neun Wirtschaftsjahren zu jeweils einem Zehntel gewinnerhöhend aufzulösen. Die jährlichen Auflösungsbeträge der Rücklage unterliegen unter Berücksichtigung der Regelungen zum Schachtelprivileg und zum Teileinkünfteverfahren als veräußerungsähnliche Erträge jeweils der Besteuerung. Die Rücklage ist im Falle einer Veräußerung der Beteiligung des Organträgers an der Organgesellschaft oder eines der Veräußerung gleichgestellten Vorgangs (z.B. durch Entnahme oder *Übertragung in Sonderbetriebsvermögen*) vollumfänglich (bzw. anteilig bei teilweiser Veräußerung) aufzulösen (§ 34 Abs. 6e S. 14 KStG). *Dies gilt unabhängig vom Fortbestand der Organschaft.* Einer Veräußerung der Beteiligung an der Organgesellschaft gleichgestellt sind die verdeckte Einlage der Beteiligung an der Organgesellschaft sowie die Auflösung der Organgesellschaft. Da Umwandlungen und Formwechsel des Organträgers ertragsteuerlich Veräußerungsvorgänge darstellen, ist auch hier eine im Betriebsvermögen des übertragenden Rechtsträgers enthaltene Rücklage ggf. anteilig aufzulösen. Bei Beendigung der Organschaft ist die Rücklage nicht aufzulösen.

Ist eine Personengesellschaft Organträger, so ist die Rücklage in der Gesamthandsbilanz der Personengesellschaft zu bilden. Das Wahlrecht zur Bildung der Rücklage ist gesellschaftsbezogen auszuüben.

Steuerliches Einlagekonto (§ 27 KStG)

Minderabführungen erhöhen und Mehrabführungen mindern das steuerliche Einlagekonto einer Organgesellschaft, wenn sie ihre Ursache in organschaftlicher Zeit haben. Mehrabführungen mindern dabei das steuerliche Einlagekonto vorrangig vor anderen Leistungen (§ 27 Abs. 6 S. 2 KStG) und führen zu einem Direktzugriff auf dessen Bestand (§ 27 Abs. 1 S. 3 KStG). Mehrabführungen können zum Entstehen oder zu einer Erhöhung eines negativen Bestands des steuerlichen Einlagekontos führen (§ 27 Abs. 1 S. 4 2. HS KStG).

Mittelbare Organschaft

Für das Vorliegen einer mittelbaren Beteiligung macht das BMF besondere Ausführungen. Eine mittelbare Organschaft liegt nach dem Schreiben dann vor, wenn sich die finanzielle Eingliederung der Organgesellschaft in den Organträger entweder ausschließlich durch eine mittelbare Beteiligung des Organträgers an der Organgesellschaft über eine Zwischengesellschaft ergibt *oder durch die mittelbare Beteiligung über eine Zwischengesellschaft ergibt und darüber hinaus noch eine unmittelbare Beteiligung des Organträgers an der Organgesellschaft besteht* oder nur durch Addition einer unmittelbaren und einer mittelbaren Beteiligung über eine Zwischengesellschaft ergibt.

Die Veräußerung der Beteiligung an der Zwischengesellschaft führt zur Auflösung der nach § 34 Abs. 6e S. 11ff KStG gebildeten Rücklage. *Dies gilt unabhängig vom Fortbestand der Organschaft (in der Entwurfsversion sollte die Veräußerung nur dann zur Auflösung der Rücklage führen, wenn dies die Beendigung der Organschaft zur Folge hat).*

Zum Zeitpunkt der Überführung der Ausgleichsposten auf die Einlagelösung sind bestehende Ausgleichsposten beim Organträger mit dem Beteiligungsbuchwert der Zwischengesellschaft bzw. der Organgesellschaft zu verrechnen.

- Finanzielle Eingliederung ausschließlich über die mittelbare Beteiligung (Zwischengesellschaft)

Im Falle einer ausschließlich mittelbaren Organschaft über eine Zwischengesellschaft sind die bilanziellen Folgen der Einlagen sowie der Einlagenrückgewähr aufgrund einer organschaftlich verursachten Minder- oder Mehrabführung auf jeder Beteiligungsstufe, unabhängig vom Bestehen einer Organschaft mit der Zwischengesellschaft, bilanztechnisch nachzuvollziehen.

- Finanzielle Eingliederung über Addition von mittelbarer und unmittelbarer Beteiligung

Ergibt sich die finanzielle Eingliederung durch eine mittelbare Beteiligung über eine Zwischengesellschaft und besteht darüber hinaus noch eine unmittelbare Beteiligung des Organträgers an der Organgesellschaft oder durch Addition einer unmittelbaren Beteiligung und einer mittelbaren Beteiligung, so sind Minder- und Mehrabführungen auf beide Beteiligungsstränge im Verhältnis der Höhe der unmittelbaren Beteiligung des Organträgers an den Stimmrechten der Organgesellschaft und der Höhe der mittelbaren Beteiligung der Zwischengesellschaft an den Stimmrechten der Organgesellschaft aufzuteilen.

Kettenorganschaft

Im Zuge der Umstellung auf die Einlagelösung sind die bestehenden Ausgleichsposten auf allen Ebenen aufzulösen. Die Rechtsfolgen des § 34 Abs. 6e S. 10 KStG treten aber erst auf Ebene des obersten Organträgers ein.

Betroffene Norm

§ 14 Abs. 4 KStG

Fundstelle

BMF, Schreiben vom 29.09.2022, [IV C 2 - S 2770/19/10004 :007](#)

Weitere Fundstellen

BMF, Entwurfsversion vom 13.04.2022, siehe [Deloitte Tax News](#)

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.