

dazu Stellung, ob der Steuerberater ein laufendes Rechtsbehelfsverfahren eigenmächtig durch Rücknahme des Einspruchs beenden darf.

Die beklagte StBG machte für ihren Mandanten im Rahmen der Einkommensteuererklärung Mehraufwendungen für eine beruflich bedingte doppelte Haushaltsführung der Hauptwohnsitzverlegung unter Beibehaltung der bisherigen Wohnung als Zweitwohnung am Beschäftigungsort geltend. Gegen den ablehnenden Bescheid des FA legte die StBG weisungsgemäß Einspruch ein. Nachdem das FA unter Hinweis auf die seinerzeitige BFH-Rechtsprechung erklärt hatte, an seiner Rechtsauffassung festhalten zu wollen, nahm die StBG den Einspruch ohne Rücksprache mit dem Mandanten zurück. Knapp einen Monat später änderte der BFH (Urteile v. 5.3.2009, VI R 23/07, BStBl II 2009, 1016; v. 5.3.2009, VI R 58/06, BStBl II 2009, 1012) seine bisherige Rechtsprechung für die in diesem Verfahren streitgegenständliche Fallkonstellation zu Gunsten des betreffenden Stpfl.

Der Mandant verlangt Schadensersatz in Höhe des Betrags, um den sich seine Steuerschuld verringert hätte, wenn der neuen BFG-Rechtsprechung folgend der ihm entstandene Mehraufwand berücksichtigt worden wäre.

Laut BGH kann der StBG nicht vorgeworfen werden, dass sie im Zeitpunkt der Rücknahme des Einspruchs vom Fortbestand der BFH-Rechtsprechung ausgegangen ist. Der Steuerberater dürfe grundsätzlich auf den Fortbestand einer höchstrichterlichen Rechtsprechung zum Zeitpunkt der Beratung vertrauen. Er habe insoweit die Pflicht, sich durch Lektüre von Fachzeitschriften über die aktuelle Entwicklung der Rechtsprechung

zu informieren. Welche Zeitschriften dies sind, hat der Senat bisher offen gelassen. Sicher gehören hierzu das „Bundessteuerblatt“ und die Zeitschrift „DStR“. Laut BGH gehören hingegen weder der Jahresbericht des BFH, da nicht Teil der amtlichen Sammlung, noch die monatlich als Anlage zum Bundessteuerblatt erscheinende Liste der beim BFH anhängigen Verfahren dazu.

Eine schuldhaftige Pflichtverletzung des Beratungsvertrags ist der StBG lt. BGH allerdings vorzuwerfen, weil sie den Einspruch gegen den Einkommensteuerbescheid eigenmächtig (also ohne Rücksprache mit dem Mandanten) zurückgenommen hatte. Nach § 675 Abs. 1, § 665 BGB sei der Steuerberater zwar berechtigt, von den Weisungen des Mandanten abzuweichen, wenn er den Umständen nach annehmen darf, dass dieser bei Kenntnis der Sachlage die Abweichung billigen würde. Der StB „darf, auch wenn er über ein höheres Maß an Sachkunde und Erfahrung in schwierigen Rechts- und Sachlagen verfügt, nicht seine Entscheidung an die Stelle derjenigen seines Mandanten setzen“.

Weicht der Berater eigenmächtig von einer Weisung des Mandanten ab, das Einspruchsverfahren durchzuführen, liege darin eine Pflichtverletzung, die ihn – wie hier – zum Schadenersatz verpflichten könne, sofern diese schuldhaftige Pflichtverletzung kausal für einen Vermögensnachteil des Mandanten ist. Ob dies bei einem Sachverhalt wie dem streitgegenständlichen der Fall ist, hänge auch davon ab, wie sich der Mandant nach einem entsprechenden Hinweis des StB verhalten hätte. [PH]

## DStZ-Themen

### Zu den KStR-E 2015: Wesentliche unternehmensteuerliche Aspekte

StB Dipl.-Finw. Markus Suchanek / Gary Rüsch \*)

Am 18.5.2015 hat das BMF den Entwurf der Körperschaftsteuerrichtlinien 2015 (nachfolgend KStR-E 2015) veröffentlicht. Die Änderungen beschränken sich zumeist auf reine Klarstellungen oder die Anpassung an gesetzliche Neuregelungen. Zu vielen der zwischenzeitlichen Neuerungen enthalten sie aber (bedauerlicherweise) keine Aussage. Dies gilt insbesondere zu den offenen Fragen, die sich durch die sog. „kleine Organschaftsreform“ im Jahr 2013 ergeben haben.

Inhalt	Seite
I. Einleitung.....	629
II. Wesentliche Änderungen .....	629
1. Unbeschränkte Steuerpflicht (R 1.1. Abs. 5 KStR-E 2015).....	629
2. Betriebe gewerblicher Art (R. 4.1 Abs. 2 KStR-E 2015).....	630
3. Verpachtungsbetriebe gewerblicher Art (R 4.3 KStR-E 2015).....	630
4. Abfallentsorgung (R 4.5 Abs. 6 KStR-E 2015) .....	630
5. Pensions- und Unterstützungskassen (R 5.4 KStR-E 2015).....	630
6. Berufsverbände (R 5.7 Abs. 5 KStR-E 2015) .....	630

\*) Dipl.-Finw. Markus Suchanek ist Steuerberater und Partner bei der Warth & Klein Grant Thornton Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Düsseldorf. M.Sc. Gary Rüsch ist wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Steuerrecht an der Universität zu Köln.

7. Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften (R 5.11 Abs. 6 KStR-E 2015).....	630
8. Steuerbefreiung außerhalb des KStG (R 5.18 KStR-E 2015).....	630
9. Ermittlung des zu versteuernden Einkommens (R 7.1 Abs. 1 KStR-E 2015) .....	630
a) Spenden .....	630
b) Nicht ausgleichsfähige Verluste nach § 8c KStG.....	630
c) Organschaft .....	631
d) Hinzurechnungen nach § 52 Abs. 2 EStG i.V.m. § 2a Abs. 3 und 4 EStG 1997.....	631
10. Festsetzung der Körperschaftsteuer (R 7.2 KStR-E 2015).....	632
11. Maßgebendes Einkommensteuerrecht (R 8.1 Abs. 1 KStR-E 2015).....	632
a) Anwendung von § 3 Nr. 41 Buchst. a EStG .....	632
b) Anwendung von § 3c Abs. 2 EStG .....	632
12. Einkommensermittlung bei BgA (R 8.2 Abs. 4 KStR-E 2015) .....	632
13. Wert einer vGA (R 8.6 KStR-E 2015) .....	633
14. Rückstellungen für Pensionszusagen (R 8.7 KStR-E 2015) .....	633
15. Tantiemen (R 8.8 KStR-E 2015) .....	633
16. Verdeckte Einlage (R 8.9 KStR-E 2015) .....	633
17. Abziehbare Aufwendungen (R 9 Abs. 6 KStR-E 2015) .....	633
18. Nichtabziehbare Steuern und Nebenleistungen (R 10.1 Abs. 2 KStR) .....	633
19. Liquidationsbesteuerung (R 11 KStR-E 2015) .....	633
a) Rumpfwirtschaftsjahr .....	633
b) Zwischenveranlagung .....	633
20. Verlegung der Geschäftsleitung ins Ausland (R 12 KStR-E 2015) .....	633
21. Organschaft .....	635
a) Gewinnabführungsvertrag (R 14.5 Abs. 2 KStR-E 2015).....	635
b) Förmliche Feststellung des Einkommens (R 14.6 Abs. 6 KStR-E 2015).....	635
c) Einkommensermittlung beim Organträger (R 14.7 Abs. 4 KStR-E 2015).....	635
d) Besondere Ausgleichsposten (R 14.8 Abs. 3 Satz 4 KStR-E 2015).....	635
e) Verlustübernahme (R 17 Abs. 3 KStR-E 2015).....	636
22. Freibetrag (R 24 Abs. 1, 2 KStR-E 2015) .....	636
23. Schlussvorschriften (R 31.2 KStR-E 2015).....	636
III. Fazit und Ausblick.....	636

**Literatur:** *Blumenberg/Kring*, Anmerkung zu KStR-E 2015, DB 2015, 1435; *Hey*, Schutz des Vertrauens in BFH-Rechtsprechung und Verwaltungspraxis, DStR 2004, 1897; *Joisten/Vossel*, Anwendung des Teileinkünfteverfahrens auf Streubesitzdividenden gem. § 8b Abs. 4 KStG?, FR 2014, 194; *Suchanek*, Die Rechtsfolgen des § 8c KStG in der Organschaft, FR 2013, 349; *Wassermeyer*, Widersprüchlichkeiten bei der Organschaft, DStR 2004, 214; *Watrin/Eberhardt*, Ausschüttungen im System der Hinzurechnungsbesteuerung nach der Neufassung von § 8b Abs. 4 KStG, DStR 2013, 2601.

## I. Einleitung

Am 18.5.2015 hat das BMF den Entwurf der Körperschaftsteuer-Richtlinien 2015 veröffentlicht,<sup>1)</sup> zu dem die Verbände bis zum 30.6.2015 Stellung nehmen konnten.

Die dem Entwurf folgenden KStR-E 2015 werden die bereits über zehn Jahre alten KStR 2004<sup>2)</sup> ersetzen.<sup>3)</sup> Sinn und Zweck der Neufassung ist daher die Anpassung der Richtlinien sowohl auf zwischenzeitlich vollzogene Gesetzesänderungen als auch auf ergangene BFH-Rechtsprechung. Hervorzuheben seien insbesondere die durch das Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts<sup>4)</sup> vom 20.2.2013 geänderten Regelungen zur ertragsteuerlichen Organschaft (R 14.1 bis R 19 KStR-E 2015).<sup>5)</sup>

Der folgende Beitrag soll unter einer Schwerpunktlegerung auf den unternehmensteuerlichen Bereich einen Überblick über wesentliche Änderungen der KStR-E 2015 geben.

## II. Wesentliche Änderungen

In konzeptioneller Hinsicht wurde die Gliederung der KStR-E 2015 angepasst. So deckt sich deren Nummerierung nunmehr mit den inhaltlich zu Grunde liegenden Normen des KStG, was für den Anwender die Suche innerhalb der Richtlinie deutlicher einfacher gestaltet.<sup>6)</sup> Eine Gegenüberstellung mit Verweis der alten in die neue Gliederung findet sich auf den letzten Seiten des BMF-Schreibens zu den KStR-E 2015.<sup>7)</sup>

### 1. Unbeschränkte Steuerpflicht (R 1.1. Abs. 5 KStR-E 2015)

In R 1.1. Abs. 5 KStR-E 2015 (R 3 KStR 2004) werden die nach dem aktuellen InvStG maßgebenden inländischen Investmentfonds (§ 11 Abs. 1 Satz 1 InvStG)

- 1) BMF v. 18.5.2015, IV C 2 – S 2930/08/10006 :004, für eine Übergangszeit online auf den Seiten des BMF abrufbar.
- 2) BGBl. I 2004, Sondernummer 2, 2 ff.
- 3) Eine Änderung bzw. Aktualisierung der KStH 2008 erfolgt jedoch nicht.
- 4) BGBl. I 2013, 285; sog. „kleine Organschaftsreform“.
- 5) BMF v. 18.5.2015, IV C 2 – S 2930/08/10006 :004, 2.
- 6) Wie bereits in den Gliederungen der EStR 2012, LStR 2015, ErbStR 2011, GewStR 2009, in der des UStAE und des AEAO vollzogen.
- 7) BMF v. 18.5.2015, IV C 2 – S 2930/08/10006 :004.

bzw. Kapital-Investitionsgesellschaften (§ 19 Abs. 1 Satz 2 InvStG) jeweils in der Rechtsform eines Sondervermögens klarstellend aufgeführt.

## 2. Betriebe gewerblicher Art (R. 4.1 Abs. 2 KStR-E 2015)

R 4.1 KStR-E 2015 (R 6 KStR 2004) behandelt (u.a.) die Frage, wann durch die Beteiligung einer juristischen Person des öffentlichen Rechts (jPdÖR) an einer Personen- oder Kapitalgesellschaft ein Betrieb gewerblicher Art (BgA) entsteht. Gestrichen wurde dabei R 6 Abs. 2 Satz 3 und 4 KStR 2004, die den Zusammenschluss einer jPdÖR mit einer Kapitalgesellschaft sowie R 6 Abs. 2 Satz 5 KStR 2004, die den Zusammenschluss zweier jPdÖR, regelten. Da u.E. keine Änderung der Rechtslage eingetreten ist, soll es sich hierbei wohl lediglich um eine „klarstellende“ Formulierung bzw. Streichung handeln.

Zudem wird der Jahresumsatz, ab welchem eine Tätigkeit von einigem wirtschaftlichen Gewicht vorliegt, von 30 678 € auf 35 000 € erhöht (R. 4.1 Abs. 5 KStR-E 2015 [R 6 Abs. 5 KStR 2004]).

## 3. Verpachtungsbetriebe gewerblicher Art (R 4.3 KStR-E 2015)

In R 4.3 KStR-E 2015 (R 8 KStR 2014) wird neu geregelt, dass kein Verpachtungs-BgA vorliegt, wenn eine jPdÖR einen BgA zwar gegen Entgelt verpachtet, der Pächter aber einen Zuschuss mindestens in Höhe der Pacht erhält. Dies gilt, wenn zwischen der Pacht und dem Zuschuss eine rechtliche und tatsächliche Verknüpfung besteht; es mangelt dann an einer entgeltlichen Verpachtung.

## 4. Abfallentsorgung (R 4.5 Abs. 6 KStR-E 2015)

In R 4.5 Abs. 6 KStR-E 2015 wird die Verwertung und Beseitigung von Abfällen aus privaten Haushaltungen und von Gewerbemüll durch öffentlich-rechtliche Entsorgungsträger teilweise neu gefasst. Dies ist grundsätzlich weiterhin eine hoheitliche Tätigkeit; allerdings führt die vertragliche Verpflichtung, den Gewerbemüll eines Gewerbetreibenden zu verwerten, zu einer insoweit wirtschaftlichen Tätigkeit.

## 5. Pensions- und Unterstützungskassen (R 5.4 KStR-E 2015)

In R 5.4 KStR-E 2015 (R 13 KStR 2004) wird redaktionell auf geänderte Normen des BetrAVG Bezug zur erforderlichen Vermögensbindung genommen. Eine Präzisierung erfolgt durch das ausdrückliche Erwähnen des überdotierten Teils des Kassenvermögens. Und klar gestellt wird auch, dass der rückwirkende Wegfall der Steuerfreiheit der Kasse nur eintritt, soweit Steuerbescheide AO-rechtlich noch änderbar sind.

## 6. Berufsverbände (R 5.7 Abs. 5 KStR-E 2015)

In R 5.7 Abs. 5 Satz 4 KStR-E 2015 (R 16 Abs. 5 KStR 2004) wird zur Beteiligung eines Berufsverbands an einer Kapitalgesellschaft auf die Regeln für jPdÖR in R 4.1 Abs. 2 Satz 6 bis 8 KStR-E 2015 verwiesen; die Richtlinie wendet diese analog an.

## 7. Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften (R 5.11 Abs. 6 KStR-E 2015)

In R 5.11 Abs. 6 KStR-E 2015 (R 20 Abs. 6 KStR 2004) wird die Veräußerung von Anlagevermögen im Zuge der Betriebseinstellung den nicht begünstigten Nebengeschäften zugeordnet.

## 8. Steuerbefreiung außerhalb des KStG (R 5.18 KStR-E 2015)

In R 5.18 KStR-E 2015 (R 27 KStR 2004) ist die Änderung nur redaktioneller Art, indem bei den Investmentfonds auf die Rechtsformen des InvStG anstelle des KAAG Bezug genommen wird.

## 9. Ermittlung des zu versteuernden Einkommens (R 7.1 Abs. 1 KStR-E 2015)

In R 7.1 Abs. 1 KStR-E 2015 (R 29 Abs. 1 KStR 2004) wurde das Berechnungsschema zur Ermittlung des zu versteuernden Einkommens aktualisiert. Dabei ergeben sich nach wie vor Widersprüche, auf welcher Stufe (auf dem Weg zur Ermittlung des zu versteuernden Einkommens) bestimmte Positionen zu berücksichtigen sind. Dies ist insbesondere für gewerbesteuerliche Zwecke von Bedeutung. Denn nach dem Wortlaut des § 7 Satz 1 GewStG ist der Gewerbeertrag „nur“ der nach den Vorschriften des EStG oder des KStG zu ermittelnde Gewinn aus Gewerbebetrieb (= steuerlicher Gewinn = 2. Stufe der Gewinnermittlung), der bei der Ermittlung des Einkommens (...) zu berücksichtigen ist, vermehrt und vermindert um die in den §§ 8, 9 GewStG bezeichneten Beträge. Es macht also einen Unterschied, auf welcher Stufe eine Position z.B. in Abzug gebracht wird, damit sie z.B. bei der Gewerbeertragsermittlung über die Hinzurechnungstatbestände auch tatsächlich wieder hinzugerechnet werden kann.<sup>8)</sup>

### a) Spenden

Spenden als abziehbare Zuwendungen nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG sollen nach wie vor erst im Rahmen der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte (GdE) abgezogen werden (R 7.1 Abs. 1 Satz 2 Zeile 17 KStR-E 2015 [R 29 Abs. 1 Satz 2 Zeile 15 KStR 2004]). Die Ausgangsgröße der Gewerbeertragsermittlung ist nach § 7 Satz 1 GewStG jedoch der steuerliche Gewinn (R 7.1 Abs 1 Satz 2 Zeile 16), worin die Spenden körperschaftsteuerlich noch nicht abgezogen wurden. Die gewerbesteuerliche Hinzurechnung des § 8 Nr. 9 GewStG läuft damit ins Leere.<sup>9)</sup>

### b) Nicht ausgleichsfähige Verluste nach § 8c KStG

Nach der Einführung von § 8c KStG im Jahr 2007<sup>10)</sup> enthält das Ermittlungsschema nun erstmalig eine Aussage darüber, auf welcher Stufe nach Verwaltungsauffassung nicht ausgleichsfähige oder nicht abzugsfähige Verluste i.S.d. § 8c Abs. 1 Sätze 1 und 2 KStG (= sog. nicht genutzte Verluste) wieder hinzuzu-

8) Vgl. zu den Ungereimtheiten im Ermittlungsschema der FinVerw. bereits ausführlich Wassermeyer, DStR 2004, 214 ff.

9) Vgl. dazu Suchanek in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 7 KStG Anm. 15 (Dezember 2011). Sie sind aber in Ausgangsgröße für die Gewerbeertragsermittlung enthalten, weshalb sie im Ergebnis trotzdem mit GewSt belastet werden. Die Kritik ist daher ausschließlich systematischer Natur.

10) UntStReformG 2008 v. 14.8.2007, BGBl I 2007, 1912 ff.

rechnen seien. Hierzu vertritt die FinVerw., dass ein nicht zu berücksichtigender Verlust des laufenden Veranlagungszeitraums bei der Ermittlung des GdE hinzugerechnet werden soll (R 7.1 Abs. 1 Satz 2 Zeile 18 KStR-E 2015). Sie schließt sich demnach weder der überwiegenden Auffassung<sup>11)</sup> an, die § 8c KStG allgemein als Einkommensermittlungsvorschrift einstuft, noch folgt sie der Meinung von Dötsch<sup>12)</sup> und Frotscher<sup>13)</sup>, die § 8c KStG in Bezug auf einen Verlustvortrag als Einkommensermittlungsvorschrift und in Bezug auf laufende Verluste als Gewinnermittlungsvorschrift qualifizieren.

Hierzu ist zunächst festzustellen, dass die vorgenommene Einsortierung nach dem steuerlichen Gewinn zutreffend ist, da die Ausgangsgröße der Gewerbesteuer auf den steuerlichen Gewinn abstellt. In sofern schlägt die nachfolgende Hinzurechnung auf dem Weg zum GdE nicht mehr auf die Ermittlung des Gewerbebeitrags für Zwecke der Gewerbesteuer durch. Dies ist insoweit auch zutreffend, als dass gewerbesteuerlich über § 10a GewStG ohnehin nur (vortragsfähige) Fehlbeträge vom Untergang des § 8c KStG betroffen sind.<sup>14)</sup> Die über § 8c KStG nicht zu berücksichtigenden „Fehlbeträge“ werden gewerbesteuerlich sodann nach Ermittlung des Gewerbebeitrags über § 10a Satz 10 GewStG eigenständig wieder hinzugechnet und mit Gewerbesteuer belastet.

Ungeachtet dessen ist der Untergang der laufenden Verluste auf dem Weg zum GdE u.E. nicht zutreffend, da § 8c Abs. 1 Sätze 1 und 2 KStG als Einkommensermittlungsvorschrift zu qualifizieren ist. Mit den Begrifflichkeiten „nicht ausgeglichene oder nicht abgezogene negative Einkünfte“, die als nicht genutzte Verluste definiert sind, greift Abs. 1 Satz 1 die Terminologie des § 10d EStG auf, die den periodenübergreifenden Verlustabzug und den periodeninternen Verlustausgleich anführt.<sup>15)</sup> Nicht ausgeglichene negative Einkünfte ergeben sich auf der Stufe des GdE, mithin sind sie ein negativer Gesamtbetrag der Einkünfte.<sup>16)</sup> Die Rechtsfolgen des § 8c Abs. 1 Sätze 1 und 2 KStG führen nun dazu, dass dieser negative GdE anteilig untergeht, was wiederum auf dem Weg zur Ermittlung des Einkommens geschieht. Entsprechendes gilt für einen vorhandenen Verlustvortrag, der ebenfalls auf Ebene der Ermittlung des Einkommens vom zukünftigen Abzug ausgeschlossen wird.

Allerdings ist zuzugestehen, dass die Auffassung der FinVerw. konsequent ist, da sie ihr Verständnis<sup>17)</sup> über die Wirkungsweisen des § 8c KStG bei einem unterjährigen schädlichen Beteiligungserwerb in der Organshaft umsetzt.<sup>18)</sup>

### c) Organshaft

Nach wie vor soll bei Organträgern die Zurechnung des Einkommens von Organgesellschaften bzw. bei Organgesellschaften der Abzug des dem Organträger zuzurechnenden Einkommens (§§ 14 und 17 KStG) im Rahmen der Ermittlung des GdE geschehen (R 7.1 Abs. 1 Satz 2 Zeile 19 KStR-E 2015 [R 29 Abs. 1 Satz 2 Zeile 16 KStR 2004]).

Auch hier ist eine sachgerechte Erfassung für gewerbesteuerliche Zwecke nur möglich, wenn die Berücksichtigung der Einkommenszurechnung der Organgesellschaften beim Organträger auf der zweiten

Gewinnermittlungsstufe erfolgt. Andernfalls unterläge das Einkommen der Organgesellschaft beim Organträger nicht der Gewerbesteuer.<sup>19)</sup> Der Abzug des Gewinns der Organgesellschaft auf dem Weg zum GdE ist dabei zutreffend, um eine Ermittlung des Gewerbebeitrags der Organgesellschaft im Rahmen der dem § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG zu Grunde liegenden gebrochenen Einheitstheorie<sup>20)</sup> zu ermöglichen.

### d) Hinzurechnungen nach § 52 Abs. 2 EStG i.V.m. § 2a Abs. 3 und 4 EStG 1997

Die FinVerw. hat sich erfreulicherweise der an R 29 Abs. 1 KStR 2004 geäußerte Kritik<sup>21)</sup> angenommen und die Hinzurechnungen nach § 52 Abs. 2 EStG i.V.m. § 2a Abs. 3 und 4 EStG 1997 nunmehr erst nach dem steuerlichen Gewinn und nicht mehr bei dessen Ermittlung einsortiert, was zur Folge gehabt hätte, dass die jeweiligen Hinzurechnungsbeträge der Gewerbesteuer unterliegen würden. Die ursprünglichen Verluste aus DBA-Betriebsstätten haben aber den Gewerbebeitrag nicht gemindert, da sie gem. § 9 Nr. 3 GewStG dem Gewerbebeitrag als negative Kürzung wieder hinzuzurechnen waren,<sup>22)</sup> so dass im Fall der Erfassung der Hinzurechnungsbeträge gem. § 2a Abs. 3 und 4 EStG 1997 auf der Gewinnermittlungsebene eine Doppelbelastung mit Gewerbesteuer die Konsequenz wäre. Diese Problematik stellt sich nun nicht mehr.

11) Lang in Ernst & Young, § 8c KStR Rz. 68.4 (Mai 2012); Benz, Ubg. 2011, 772, 776; Suchanek, FR 2013, 349, 351.

12) Dötsch in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 8c KStG Rz. 12 (April 2014).

13) Frotscher in Frotscher/Maas, KStG/GewStG/UmwStG, § 8c KStG Rz. 2 (Januar 2014).

14) Nach § 10a Satz 10 GewStG ist § 8c KStG nur auf die gewerbesteuerlichen „Fehlbeträge“ anzuwenden, nicht aber auf negative Einkünfte, vgl. auch Güroff in Glanegger/Güroff, 8. Aufl. 2014, § 10a GewStG Rz. 74; Wingler in Bergemann/Wingler, § 10a GewStG Rz. 94; Brandis in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 8c KStG Rz. 24 m.v.w.N. (November 2012). Die FinVerw. hingegen will bei einem unterjährigen schädlichen Beteiligungserwerb auch einen bis zum Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs erwirtschafteten laufenden Verlust vom zukünftigen Abzug ausschließen, wenn das Ergebnis des gesamten Erhebungszeitraums negativ ist (vgl. R 10a.1 Abs. 3 Sätze 7 und 8 GewStR 2009).

15) BFH v. 30.11.2011, I R 14/11, BStBl II 2012, 360.

16) Vgl. Lang in Ernst & Young, § 8c KStG Rz. 68.2 (Mai 2012); Benz, Ubg. 2011, 772, 776.

17) BMF v. 4.7.2008 – IV C 7 – S 2745-a/08/10001 – DOK 2008/0349554, BStBl I 2008, 736, Tz. 33.

18) Im Fall des unterjährigen schädlichen Beteiligungserwerbs an einem Organträger ist regelmäßig auch ein schädlicher Beteiligungserwerb an den Organgesellschaften verbunden, so dass auch das noch nicht zugerechnete anteilige negative Einkommen der Organgesellschaften der Verlustabzugsbeschränkung des § 8c Abs. 1 Sätze 1 und 2 KStG unterliegt. Die negativen Einkünfte der Organgesellschaft gehen mithin vor der Zurechnung an den Organträger unter. Zur Kritik an dieser Auffassung s. nur Suchanek, FR 2013, 349.

19) Wassermeyer, DStR 2004, 214, 215; Suchanek in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 7 KStG Anm. 15 (Dezember 2011); Suchanek, FR 2013, 349, 351; Herlinghaus in Rödder/Herlinghaus/Neumann, § 7 KStG Rz. 23; a.A. von Groll, DStR 2004, 1193; Werner/Pung in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 7 KStG Rz. 10 (September 2012).

20) Siehe hierzu ausführlich Keß in Lenski/Steinberg, § 2 GewStG Rz. 3525 ff. (März 2015).

21) Wassermeyer, DStR 2004, 214, 216; Suchanek in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 7 KStG Anm. 15 (Dezember 2011).

22) BFH v. 21.4.1971, I R 200/67, BStBl II 1971, 743; v. 10.7.1974, I R 248/71, BStBl II 1974, 752.

## 10. Festsetzung der Körperschaftsteuer (R 7.2 KStR-E 2015)

In R 7.2 KStR-E 2015 (R 30 KStR 2004) wurde die Ermittlung der festzusetzenden und verbleibenden Körperschaftsteuer dem aktuellen Gesetzesstand angepasst. Die nicht mehr relevante Körperschaftsteuerminderung/-erhöhung nach § 37 Abs. 2 bzw. Abs. 3 KStG wurde ebenso gestrichen wie die entfallene Zinsabschlagsteuer.

## 11. Maßgebendes Einkommensteuerrecht (R 8.1 Abs. 1 KStR-E 2015)

In R 8.1 Abs. 1 KStR-E 2015 (R 32 Abs. 1 KStR 2004) wurde die Auflistung der bei der körperschaftsteuerlichen Gewinnermittlung anzuwendenden einkommensteuerrechtlichen Vorschriften aktualisiert, z.B. § 4 Abs. 5b, § 5b, § 15b oder § 32d EStG.

### a) Anwendung von § 3 Nr. 41 Buchst. a EStG

Nach wie vor zur Anwendung kommen soll dabei § 3 Nr. 41 Buchst. a EStG, durch den Gewinnausschüttungen zu 100 % steuerfrei vereinnahmt werden, insoweit sie aus einer Beteiligung stammen, aus der bereits ein Hinzurechnungsbetrag nach § 10 Abs. 2 AStG im Inland der Besteuerung<sup>23)</sup> unterlegen hat.<sup>24)</sup>

Bereits Ende 2013 wurde von *Watrin/Eberhardt*<sup>25)</sup> herausgearbeitet, dass die Anwendung von § 3 Nr. 41 Buchst. a EStG bei Kapitalgesellschaften nach der Einführung der Steuerpflicht von Streubesitzdividenden durch § 8b Abs. 4 KStG<sup>26)</sup> zu unsystematischen Ergebnissen führen kann. Bewirkt die Besteuerung des Hinzurechnungsbetrags nach § 10 Abs. 2 AStG lediglich eine Heraufschleusung auf das deutsche Steuerniveau,<sup>27)</sup> kann im Anschluss<sup>28)</sup> die sog. tatsächliche Gewinnausschüttung – wie erwähnt – über § 3 Nr. 41 Buchst. a EStG zu 100 % steuerfrei vereinnahmt werden. Handelt es sich dabei um eine Streubesitzbeteiligung, verdrängt § 3 Nr. 41 Buchst. a EStG die Anwendung von § 8b Abs. 4 KStG, obwohl der Gesetzgeber mit dessen Einführung gerade die Steuerpflicht der Streubesitzdividende erreichen wollte.<sup>29)</sup> Kapitalgesellschaften außerhalb des Anwendungsbereichs der Hinzurechnungsbesteuerung müssen die empfangene Gewinnausschüttung aus der Streubesitzbeteiligung hingegen der vollen<sup>30)</sup> körperschaftsteuerlichen Regelsebesteuerung unterwerfen.

Eine weitere systematische Schwäche in der Anwendung von § 3 Nr. 41 Buchst. a EStG zeigt sich im Hinblick auf § 8b Abs. 1 Satz 2 KStG. Das darin verankerte sog. materielle Korrespondenzprinzip versagt im Inland die 95-prozentige Steuerfreistellung der Gewinnausschüttung aus Gesellschaftsebene, falls sie im Ausland einkommensmindernd berücksichtigt wird. Dies betrifft v.a. Fälle grenzüberschreitender Qualifikationskonflikte, bei denen der ausländische Staat z.B. von einer Zinszahlung ausgeht und selbige einkommensmindernd berücksichtigt, der Empfängerstaat aber eine Gewinnausschüttung annimmt und über Beteiligungsertragsbefreiungen wie der des § 8b Abs. 1 KStG in der Bemessungsgrundlage außer Ansatz lässt.

Wird die einer Hinzurechnungsbesteuerung folgende Gewinnausschüttung demnach vom ausländischen Staat einkommensmindernd berücksichtigt, kann die

Ausschüttung im Inland über § 3 Nr. 41 Buchst. a EStG gleichwohl steuerfrei vereinnahmt werden.

### b) Anwendung von § 3c Abs. 2 EStG

Nach bisheriger Auffassung der FinVerw. verwies § 8 Abs. 1 KStG im Bereich von § 3c EStG nur auf dessen Abs. 1 (R 32 Abs. 1 Nr. 1 KStR 2004). In R 8.1 Abs. 1 Nr. 1 KStR-E 2015 wurde zusätzlich auch dessen Abs. 2 aufgenommen, aber nur i.V.m. § 3 Nr. 40a oder § 3c Abs. 2 EStG. Fraglich ist, ob § 3c Abs. 2 EStG nur in diesen Regelungskreisen zur Anwendung kommt.

Die Frage, ob bei Kapitalgesellschaften auch § 3c Abs. 2 EStG anzuwenden ist, erlangt insbesondere bei den o.g. Ausführungen zur Besteuerung der Hinzurechnungsbesteuerung nachfolgenden Gewinnausschüttung über § 3 Nr. 41 Buchst. a EStG große Bedeutung. Dessen Anwendung würde bewirken, dass, obwohl der Hinzurechnungsbetrag vollständig in der körperschaftsteuerliche Bemessungsgrundlage berücksichtigt wird, zusammenhängende Ausgaben nur zu 60 % in Abzug gebracht werden können.

§ 3 Nr. 41 Buchst. a EStG enthält selbst einen Rechtsfolgeverweis auf die Anwendung von § 3c Abs. 2 EStG („gilt entsprechend“); eine explizite Anwendungsanordnung in den KStR ist daher u.E. nicht nötig. Dass § 3c Abs. 2 EStG bei Kapitalgesellschaften im Rahmen von § 3 Nr. 41 Buchst. a EStG nicht zur Anwendung kommen soll, wurde aber bereits zutreffend von *Schönfeld*<sup>31)</sup> herausgearbeitet. Wenn die ausländischen Zwischeneinkünfte bei der inländischen Körperschaft in vollem Umfang in die Steuerbemessungsgrundlage einbezogen werden, ist nur konsequent, dass auch die Betriebsausgaben im Zusammenhang mit der Beteiligung an den ausländischen Zwischeneinkünften in vollen Umfang zum Abzug zuzulassen.

## 12. Einkommensermittlung bei BgA (R 8.2 Abs. 4 KStR-E 2015)

In R 8.2 Abs. 4 KStR-E 2015 (R 33 Abs. 4 KStR 2004) wurde aufgenommen, dass eine Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art (BgA) nicht zu einer Überführung von Wirtschaftsgütern der BgA in das Hoheitsvermögen und anschließender Zuführung in den zusammengefassten BgA führt.

23) Dass der Hinzurechnungsbetrag dem Wortlaut nach zuvor der Einkommensteuer unterlegen haben muss, wird derzeit wohl auf Grund der für den Stpfl. positiven Wirkung des § 3 Nr. 41 Buchst. a EStG (100-prozentige Steuerfreiheit) nicht näher beanstandet, vgl. zur Kritik aber Schönfeld in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, AStG, § 3 Nr. 41 EStG, Rz. 59 (Mai 2006).

24) Zeitlich beschränkt auf die letzten sieben Wirtschafts- oder Kalenderjahre.

25) Vgl. ausführlich *Watrin/Eberhardt*, DStR 2013, 2601 ff.

26) BGBl. I 2013, 561.

27) Diese Annahme gilt insbesondere, nachdem der BFH kürzlich die Gewerbesteuerfreiheit des Hinzurechnungsbetrags angeordnet hat, vgl. BFH v. 11.3.2015, I R 10/14, BFH/NV 2015, 921 ff.

28) Innerhalb der folgenden sieben Wirtschafts- oder Kalenderjahre.

29) Zur Intention des Gesetzgebers bei § 8b Abs. 4 KStG vgl. Joisten/Vossel, FR 2014, 194, 797.

30) Auch das gewerbsteuerliche Schachtelprivileg des § 9 Nr. 2a GewStG findet auf Grund der 15 % keine Anwendung.

31) Vgl. Schönfeld in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, AStG, § 3 Nr. 41 EStG Rz. 74 (Mai 2006) m.w.N.

**13. Wert einer vGA (R 8.6 KStR-E 2015)**

In R 8.6 KStR-E 2015 (R 37 KStR 2004) wurde klargestellt, dass nicht nur die bei einer vGA ausgelöste Umsatzsteuer, sondern auch eine dazu nicht abziehbare Vorsteuer bei der Gewinnermittlung nicht zusätzlich hinzugerechnet wird; denn diese ist im gemeinen Wert der vGA bereits enthalten.

**14. Rückstellungen für Pensionszusagen (R 8.7 KStR-E 2015)**

In R 8.7 KStR-E 2015 (R 38 KStR 2004) wird die bisherige Ausnahmeregelung nicht mehr enthalten sein, wonach die vertragliche Vereinbarung einer Altersgrenze von mindestens 60 Jahren für behinderte Menschen nicht beanstandet wird.

**15. Tantiemen (R 8.8 KStR-E 2015)**

In R 8.8 KStR-E 2015 wurde die Regelung der R 39 KStR 2004, wann bei einer Tantieme eine vGA gegeben sein kann, nicht übernommen. Daraus kann aber nicht geschlossen werden, dass künftig eine Tantieme nicht mehr zu einer vGA führen kann.

**16. Verdeckte Einlage (R 8.9 KStR-E 2015)**

Nach R 40 Abs. 2 Sätze 1 und 2 KStR 2004 dürfen sich verdeckte Einlagen nicht auf die Höhe des Einkommens der Empfängerkörperschaft auswirken und sind außerbilanziell bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens in Abzug zu bringen, soweit sie den Steuerbilanzgewinn der Körperschaft erhöht haben.

In R 8.9 KStR-E 2015 sind beide Regelungen nicht mehr enthalten. Die Streichung ist wohl im Kontext der zwischenzeitlich eingeführten Korrespondenz für verdeckte Einlagen auf Gesellschafts- und Gesellschafterebene in den § 8 Abs. 3 Sätze 3 bis 6 KStG zu sehen. Dies dürfte bestenfalls keine grundsätzliche Änderung der Rechtsauffassung der FinVerw. beinhalten. Gleichwohl ist auch zukünftig darauf zu achten, dass eine Korrektur auf Gesellschaftsebene nur dann erfolgt, wenn die verdeckte Einlage das Einkommen des Gesellschafters auch tatsächlich gemindert hat. Hat sie das nicht, sollte eine außerbilanzielle Kürzung der verdeckten Einlage weiterhin möglich sein.

**17. Abziehbare Aufwendungen (R 9 Abs. 6 KStR-E 2015)**

In R 9 Abs. 6 KStR-E 2015 (R 47 Abs. 6 KStR 2004) enthält zur negativen Abgrenzung allgemeine Ausführungen, wonach Zuwendungen einer Kapitalgesellschaft nach den Umständen des Einzelfalls eine vGA sein können. Beispielhaft wird auf eine Veranlassung durch ein Näheverhältnis zwischen dem Empfänger und dem Gesellschafter der Kapitalgesellschaft verwiesen.

**18. Nichtabziehbare Steuern und Nebenleistungen (R 10.1 Abs. 2 KStR)**

In R 10.1 Abs. 2 KStR-E 2015 (R 48 Abs. 2 KStR 2004) wurde das Verzögerungsgeld (§ 146 Abs. 2b AO) und Zuschläge (§ 162 Abs. 4 AO) mit als nicht abziehbare Nebenleistungen aufgenommen.

**19. Liquidationsbesteuerung (R 11 KStR-E 2015)***a) Rumpfwirtschaftsjahr*

Bevor eine bestehende GmbH im Handelsregister gelöscht werden kann, müssen zahlreiche gesetzlich vorgegebene Formalien beachtet werden. Das Ausscheiden der GmbH aus dem Rechtsverkehr vollzieht sich regelmäßig in den drei Stufen: 1.) Auflösung, 2.) Liquidation und 3.) Löschung der Gesellschaft. Erfolgt die Auflösung, also der Übergang in die Phase der Abwicklung der Gesellschaft und Einstellung ihrer werdenden Tätigkeit, im Laufe des Wirtschaftsjahrs, so kann nach wie vor ein Rumpfwirtschaftsjahr gebildet werden (R 11 Abs. 1 Satz 3 KStR-E 2015 [R 51 Abs. 1 Satz 3 KStR 2004]).

Nach § 155 Abs. 2 Satz 1 InsO beginnt auch mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens ein neues Geschäftsjahr. Das für die Liquidation bestehende Wahlrecht bei unterjähriger Auflösung besteht in diesem Fall nicht (R 11 Abs. 1 Satz 4 KStR-E 2015). Hier entsteht sodann zwingend ein Rumpfwirtschaftsjahr.

*b) Zwischenveranlagung*

Wird eine unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtige Kapitalgesellschaft nach der Auflösung abgewickelt, so ist nach § 11 Abs. 1 Sätze 1 und 2 KStG der im Zeitraum der Abwicklung erzielte Gewinn der Besteuerung zu Grunde zu legen. Der Besteuerungszeitraum soll dabei drei Jahre nicht übersteigen.

Übersteigt der Abwicklungszeitraum den Dreijahreszeitraum des § 11 Abs. 1 Satz 2 KStG, geht die FinVerw. zur Jahresveranlagung über (R 51 Abs. 1 Satz 6 KStR 2004 [R 11 Abs. 1 Satz 7 KStR-E 2015]). Bei den Körperschaftsteuer-Veranlagungen für Besteuerungszeiträume innerhalb des Abwicklungszeitraums soll es sich nach wie vor **nicht** um bloße Zwischenveranlagungen handeln (R 11 Abs. 4 KStR-E 2015 [R 51 Abs. 4 Satz 1 KStR 2004]), die nach Ablauf des Liquidationszeitraums durch eine Veranlagung für den gesamten Liquidationszeitraum zu ersetzen sind.<sup>32)</sup> Die Frage erlangt z.B. darin Bedeutung, ob der Sockelbetrag i.H.v. 1 Mio. € des § 10d Abs. 2 EStG mehrfach zur Anwendung kommt, was der BFH im Jahr 2013 auch verneint hatte,<sup>33)</sup> oder schlicht für den interperiodischen Verlustausgleich.

**20. Verlegung der Geschäftsleitung ins Ausland (R 12 KStR-E 2015)**

In der neuen R 12 KStR-E 2015 wird ausgeführt, dass eine beschränkte Steuerpflicht der übertragenden Körperschaft notwendig sei, damit § 12 Abs. 2 Satz 2 KStG anwendbar ist. Das betrifft v.a. side-stream-Verschmelzungen von Drittstaaten-Gesellschaften, die beide direkte Tochtergesellschaften eines deutschen Anteilseigners sind. Die FinVerw. will für diesen side-stream eine Buchwertübertragung wohl versagen, obwohl es

32) Für zu ersetzende Zwischenveranlagungen FG Brandenburg v. 23.1.2002 – 2 K 2272/98 K, U, F, EFG 2002, 432, rkr.; Micker in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 11 KStG Anm. 37 m.w.N.; offen gelassen in BFH v. 18.9.2007, I R 44/06, BStBl II 2008, 319; v. 7.5.2014 – I R 81/12, BFH/NV 2014, 1593.

33) Vgl. BFH v. 23.1.2013, I R 35/12, BStBl II 2013, 508 ff.

zu keiner Veränderung der deutschen Besteuerungsrechte kommt.<sup>34)</sup>

## 21. Organschaft

### a) Gewinnabführungsvertrag (R 14.5 Abs. 2 KStR-E 2015)

Nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 KStG ist eine vorzeitige Beendigung der fünfjährigen Laufzeit des Gewinnabführungsvertrags (GAV) durch Kündigung unschädlich, wenn ein „wichtiger Grund“ die Kündigung rechtfertigt. Ein solch „wichtiger Grund“ liegt regelmäßig nicht vor, wenn bereits im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses feststeht, dass der GAV vor Ablauf der ersten fünf Jahre beendet werden wird.

Wird im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses die Beendigung des GAV allerdings durch Verschmelzung, Spaltung oder auf Grund der Liquidation der Organgesellschaft bereits festgeschrieben, war dies für die Wirkung der Organschaft in den Vorjahren bisher unschädlich, da durch R 60 Abs. 6 Satz 4 KStR 2004 in diesen Fällen das Vorliegen eines „wichtigen Grundes“ explizit klargestellt wurde.

Diese Ausnahme wurde nun in R 14.5 Abs. 2 KStR-E 2015 gestrichen. Ein Grund hierfür ist u.E. nicht ersichtlich. Dies ist umso bedauerlicher, als dass es sich hierbei um eine für die Praxis bedeutsame Ausnahmeregelung handelt. Denn nach Unternehmenskäufen wird für eine schnelle Integration der Zielgesellschaft häufig zunächst eine Organschaft begründet, bevor in einem weiteren Schritt vor Ablauf der fünfjährigen Mindestlaufzeit des GAV die erworbene Gesellschaft verschmolzen wird. Hierin ist keine missbräuchliche Steuergestaltung zu sehen, sondern eine betriebswirtschaftlich sinnvolle und notwendige Maßnahme, um Umstrukturierungen nach einem Unternehmenserwerb durchzuführen.

Die Streichung als solche steht darüber hinaus in Widerspruch zu Tz. Org.26 UmwStE 2011, wonach das Vorliegen eines „wichtigen Grundes“ bei „Beendigung eines GAV infolge der Umwandlung der Organgesellschaft“ explizit angeordnet wird.<sup>35)</sup>

Die Streichung der Ausnahme dürfte auf den ersten Blick zwar für Irritationen sorgen, aber in der Praxis auf Grund der Regelung in Tz. Org.26 UmwStE 2011 hoffentlich zu keinen negativen Folgen für den Stpfl. führen. Zunächst einmal binden die Verwaltungsvorschriften den Finanzbeamten entsprechend der am Behördenaufbau orientierten Weisungsbefugnisse.<sup>36)</sup> Sollte auf Grund der o.g. Streichung der Ausnahme (auch in den späteren KStR 2015) die FinVerw. ohne triftigen Grund von der Verwaltungsvorschrift in Tz. Org.26 UmwStE 2011 abweichen, kann der Stpfl. im Einspruchsverfahren die Anwendung der Tz. Org.26 UmwStE 2011 unter dem Gesichtspunkt der Rechtsanwendungsgleichheit einfordern.<sup>37)</sup> Und die Streichung in den KStR-E 2015 bzw. KStR 2015 stellt u.E. keinen „triftigen Grund“ für die Nichtanwendung der Tz. Org. 26 UmwStE 2011 dar. Sollte ein solcher Fall allerdings einmal anhängig werden, kann das Ergebnis gleichwohl immer noch ein anderes sein.

### b) *Förmliche Feststellung des Einkommens* (R 14.6 Abs. 6 KStR-E 2015)

In R 14.6 Abs. 6 Satz 2 KStR-E 2015 (R 61 Abs. 6 KStR 2004) erfolgt die Anpassung an die ab dem VZ 2014 eingeführten gesonderten und einheitlichen Feststellung des Einkommens der Organgesellschaft. Diese Besteuerungsgrundlagen werden damit verbindlich sowohl dem Organträger als auch der Organgesellschaft gegenüber per Bescheid festgestellt. Beide Gesellschaften sind einspruchsberechtigt.

### c) *Einkommensermittlung beim Organträger* (R 14.7 Abs. 4 KStR-E 2015)

Im neuen R 14.7 Abs. 4 KStR-E 2015 (R 62 KStR 2004) wird aufgenommen, dass ein vom Organträger übernommener vorvertraglicher Verlust der Organgesellschaft steuerrechtlich zu einer Einlage führt. Dies ist insoweit zutreffend und nicht zu beanstanden.

### d) *Besondere Ausgleichsposten* (R 14.8 Abs. 3 Satz 4 KStR-E 2015)

Im neuen R 14.8 Abs. 3 Satz 4 KStR-E 2015 (R 63 Abs. 3 KStR 2004) soll im Falle der Auflösung der besonderen Ausgleichsposten beim Organträger diese mit den in der Steuerbilanz ausgewiesenen Buchwerten zusammengefasst (saldiert) werden, soweit es um die Anwendung des § 8b KStG bzw. der §§ 3 Nr. 40, 3c Abs. 2 EStG geht. Dabei ist auch ein negativer Buchwert möglich. Diese Regelung durch die KStR-E 2015 ist sehr zu begrüßen, da der BFH zur Rechtsnatur des Ausgleichspostens festgestellt hat, dass dieser trotz Einführung des § 14 Abs. 4 KStG weder als eigenständiges Wirtschaftsgut noch als Korrekturposten zum Beteiligungsansatz, sondern als steuerliche Bilanzierungshilfe qualifiziert wird, die in Form eines steuerbilanziellen Merkpostens ausschließlich darauf gerichtet ist, eine zweifache Besteuerung des nämlichen – dem Organträger steuerlich bereits zugerechneten – Einkommens zu vermeiden.<sup>38)</sup> Hieraus resultierend hätte auch die Auffassung folgen können, dass die Beteiligung und die organschaftlichen Ausgleichsposten für Zwecke der Anwendung von §§ 8b KStG, 3 Nr. 40 EStG getrennt zu behandeln sind, was insbesondere bei Verlusten aus der Auflösung von aktiven Ausgleichsposten zu deren Nichtberücksichtigung nach § 8b Abs. 3 KStG geführt hätte.

34) Vgl. dazu bereits ausführlich Becker/Loose, BB 2015, 1435 ff.; Grundke/Feuerstein/Holle, DStR 2015, 1635 ff.; ergänzend Blumenberg/Kring, DB 2015, 1435; Hick, Steuerboard-Online v. 22.5.2015, <http://blog.handelsblatt.com/steuerboard/2015/05/22/kstr-2015-e/>, Abruf am 7.7.2015.

35) Vgl. dazu bereits Blumenberg/Kring, DB 2015, 1435 f. Die Ausnahme gilt nicht, wenn es sich um einen Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Kapitalgesellschaft anderer Rechtsform handelt.

36) Der einzelne Beamte ist auf Grund seiner beamtenrechtlichen Gehorsamspflicht zur Einhaltung von Anweisungen verpflichtet, soweit diese nicht offensichtlich rechtswidrig sind, vgl. BFH v. 7.11.1975, III R 120/74, BStBl II 1976, 277, 279.

37) Ausführlich Hey, DStR 2004, 1897, 1902.

38) BFH v. 29.8.2012, I R 65/11, BStBl II 2013, 555.

In R 14.8 KStR-E 2015 nicht übernommen wird die Regelung der R 63 Abs. 4 KStR 2004 zur nachträglichen Berichtigung der Steuerbilanzen der Organgesellschaft. Diese Praxis war u.E. verfahrensrechtlich hoch zweifelhaft.

*e) Verlustübernahme (R 17 Abs. 3 KStR-E 2015)*

In R 17 Abs. 3 KStR-E 2015 (R 66 Abs. 3 KStR 2004) wird die gesetzliche Regelung mit einem Verweis im GAV auf § 302 AktG in seiner jeweils gültigen Fassung übernommen, was der seit dem Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts<sup>39)</sup> vom 20.2.2013 geänderten Rechtslage Rechnung trägt.

**22. Freibetrag (R 24 Abs. 1, 2 KStR-E 2015)**

R 24 Abs. 1, 2 KStR-E 2015 (R 72 Abs. 1, 2 KStR 2004) wurde um Beispiele ergänzt, in denen ein Freibetrag nach § 24 KStG i.H.v. 5 000 € (zuvor: 3 835 €) auch bei nur teilweiser Steuerpflicht beansprucht werden kann. Ebenso wird aufgezählt, in welchen Fällen dieser Freibetrag nicht gewährt werden kann. Diese Aufzählung ist nicht neu, sie war bisher nur in den Hinweisen enthalten (H 72 KStH 2008).

**23. Schlussvorschriften (R 31.2 KStR-E 2015)**

R 31.2 KStR-E 2015 bleibt unbesetzt, da R 81 KStR 2004 nicht übernommen wird, weil die Regelungen zum früheren Anrechnungsverfahren nicht mehr relevant sind.

**III. Fazit und Ausblick**

Die Änderungen im Rahmen der KStR-E 2015 beschränken sich zumeist auf reine Klarstellungen oder die Anpassung an gesetzliche Neuregelungen. Zu vielen Neuregelungen enthalten sie aber (bedauerlicherweise) keine Aussage. Sie sollen, soweit erforderlich, durch BMF-Schreiben erfolgen.<sup>40)</sup>

Wünschenswert für die KStR 2015 wäre insbesondere eine Positionierung der Verwaltung zu zahlreichen offenen Fragen gewesen, die sich durch die sog. „kleine Organschaftsreform“<sup>41)</sup> ergeben haben. Dies betrifft insbesondere die Beschränkung der Berücksichtigung negativer Einkünfte nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG sowie die Durchführungsfiktion des Gewinnabführungsvertrags nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 KStG (Definition des „fehlerhaften Bilanzansatzes“). Darüber hinaus wären Ausführungen des BMF zu der Frage, ob auch die konzerninterne Veräußerung einer Organgesellschaft noch als wichtiger Beendigungsgrund qualifiziert, zu begrüßen. Hier hat das BMF die Chancen zur Klarstellung der Zweifelsfragen nicht genutzt.

Letztlich bedarf nach Auswertung und ggf. Anpassung der KStR-E 2015 auf die dazu ergangenen Stellungnahmen die endgültige Fassung der KStR 2015 noch der Zustimmung des Bundesrats. Sofern diese im Jahr 2015 noch erfolgt, können die neuen Richtlinien ab 2016 für die Besteuerungszeiträume ab dem VZ 2015 angewendet werden.

39) BGBl. I 2013, 285; sog. „kleine Organschaftsreform“.  
40) BMF v. 18.5.2015, IV C 2 – S 2930/08/10006 :004, 2.  
41) BGBl. I 2013, 285 ff.

**Ausschlussfristen im finanzgerichtlichen Verfahren**

Dipl.-Finw. (FH) Dr. iur. Timo Hartman, Berlin<sup>\*)</sup>

*Der Gesetzgeber hat mit den Ausschlussfristen der §§ 65 Abs. 2 Satz 2, 79b FGO ein wichtiges richterliches Instrumentarium an die Hand gegeben, das Verfahrensverzögerungen durch die Beteiligten und damit überlangen Verfahrensdauern entgegen wirken soll. Die Versäumung einer solchen Ausschlussfrist kann für den betroffenen Beteiligten weitreichende Folgen haben, die zum Unterliegen im jeweiligen Klageverfahren führen können – selbst wenn materiell-rechtlich die Klage begründet wäre. Daher ist eine Kenntnis der genannten Ausschlussfristen insbesondere für die Steuerberatung von essenzieller Bedeutung – nicht zuletzt vor dem Hintergrund etwaiger Haftungsrisiken, wenn eine solche Frist für den Mandanten schuldhaft versäumt wird. Der vorliegende Beitrag stellt die beiden Ausschlussfristen des § 65 Abs. 2 Satz 2 FGO und des § 79b FGO in Tatbestand und Rechtsfolge dar und weist zudem auf typische Fallstricke hin, die der Steuerberatung bei solchen Ausschlussfristen drohen.*

<b>Inhalt</b>	<b>Seite</b>
I. Einleitung.....	637
II. Die Ausschlussfrist gem. § 65 Abs. 2 Satz 2 FGO .....	637
1. Gegenstand des Klagebegehrens .....	637
2. Formelle Voraussetzungen einer Fristsetzung nach § 65 Abs. 2 Satz 2 FGO .....	639
III. Die Ausschlussfrist gem. § 79b FGO .....	639
1. Voraussetzungen einer Fristsetzung nach § 79b Abs. 1 FGO .....	639
2. Voraussetzungen einer Fristsetzung nach § 79b Abs. 2 FGO .....	640
3. Formelle Voraussetzungen für eine Fristsetzung nach § 79b Abs. 1 oder 2 FGO .....	640
4. Zurückweisung von verspätetem Vorbringen oder Nachweisen nach § 79b Abs. 3 FGO .....	641
a) Zulassung führt zu einer Verzögerung der Erledigung des Rechtsstreits .....	641
b) Verspätung nicht genügend entschuldigt .....	641

\*) Der Verfasser ist als Richter am FG Berlin-Brandenburg in Cottbus tätig.