

/ Ergebnisabführungsvertrag – Variable Ausgleichszahlungen gefährden steuerliche Anerkennung

27.11.2017

Steuerrecht | Aktien- & Kapitalmarktrecht | Gesellschaftsrecht/Mergers & Acquisitions | Energie

Mit dem am 8. November 2017 auf seiner [Website](#) veröffentlichten Urteil vom 10. Mai 2017 (Az. I R 93/15) hat der Bundesfinanzhof („BFH“) geurteilt, dass die – im Rahmen von Ergebnisabführungsverträgen weit verbreitete – Vereinbarung einer variablen Ausgleichszahlung an einen außenstehenden Gesellschafter zur steuerlichen Versagung der ertragsteuerlichen Organschaft führt, wenn diese sich am Ergebnis der vermeintlichen Organgesellschaft orientiert. Derartig ausgestaltete variable Ausgleichszahlungen stünden dem steuerlichen Postulat einer Abführung des „ganzen Gewinns“ der Organgesellschaft nach § 14 Abs. 1 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes („KStG“) entgegen. Bestands-EAVs mit variablen Ausgleichszahlungsbestandteilen sind folglich zur Abwendung ggfs. signifikanter steuerlicher Nachteile durch den Wegfall der begünstigenden Organschaftsbesteuerung einer zeitnahen Überprüfung zu unterziehen.

1. Hintergrund

Gemäß § 304 Abs. 1 Satz 1 des Aktiengesetzes („AktG“) haben EAVs für außenstehende Aktionäre einen auf die Anteile am Grundkapital der zur Gewinnabführung verpflichteten Gesellschaft („Organgesellschaft“) bezogene Ausgleichszahlung vorzusehen. Diese kann nach dem Wortlaut des § 304 Abs. 2 AktG entweder als feste jährliche Ausgleichszahlung oder als am Gewinn der an der Gewinnabführung berechtigten Gesellschaft („Organträger“) bemessene variable Ausgleichszahlung ausgestaltet sein.

Mit einem auf den 13. September 1991 datierenden BMF-Schreiben hatte das Bundesministerium für Finanzen („BMF“) für eine jahrzehntelange Gestaltungssicherheit im Bereich der Vereinbarung von variablen Ausgleichszahlungen gesorgt, die neben eine feste Ausgleichszahlung im Sinne des § 304 Abs. 2 Satz 1 AktG treten und am Ergebnis der Organgesellschaft orientiert sind.

Bereits im Jahr 2009 hatte sich der BFH (Urteil v. 4. März 2009, I R 1/08) der Auffassung der Finanzverwaltung jedoch für den Fall entgegengestellt, dass eine zusätzliche variable Ausgleichszahlung der Höhe nach zur wirtschaftlichen Gleichstellung eines außenstehenden Aktionärs mit einem normalen Dividendenempfänger führt. Die Finanzverwaltung reagierte auf das Urteil unter Berufung auf die zivilrechtliche Zulässigkeit solcher Ausgleichszahlungen mit einem Nichtanwendungsverlass (BMF v. 20. April 2010, BStBl. 2010 I, S. 372)

Folglich bestand bislang zumindest keine unmittelbare Notwendigkeit, entsprechende EAVs zu ändern – wengleich Verlautbarungen der Finanzverwaltung nur diese selbst binden und eine abweichende Beurteilung im finanzgerichtlichen Verfahren unter Berufung auf die bisherige Rechtsprechung des BFH seither stets zu befürchten war.

2. Das Urteil des BFH

Dem aktuell entschiedenen Fall lag – grob vereinfacht – folgender Sachverhalt zu Grunde:



Eine Kommune gliederte zum 1. Januar 2004 einen Hallenbad-Betrieb zur Neugründung auf die Wirtschaftsbetriebe GmbH aus und übertrug zeitgleich ihre Beteiligung an der Stadtwerke B GmbH i.H.v. 51% auf diese. An der Stadtwerke GmbH war zudem die A GmbH in betriebsführender Funktion als außenstehender Gesellschafter mit 49% beteiligt. Ebenfalls in 2004 wurde zwischen der Stadtwerke GmbH und der Wirtschaftsbetriebe GmbH ein Ergebnisabführungsvertrag abgeschlossen, welcher hinsichtlich der an die A GmbH zu leistenden Ausgleichszahlungen folgendes vorsah:

- ▶ Eine von der Beteiligungshöhe abhängige garantierte jährliche Ausgleichszahlung;
- ▶ Eine an einem fiktiven Jahresüberschuss der Stadtwerke GmbH abzgl. der garantierten Ausgleichszahlung orientierte und ebenfalls von der Beteiligungshöhe abhängige variable Ausgleichszahlung.

Die A GmbH erzielte auf diese Weise in den Jahren 2004 bis 2007 Gesamtausgleichszahlungen i.H.v. 56% und 63% des Jahresüberschusses – gemeint ist wohl der Jahresüberschuss vor Gewinnabführung – der Stadtwerke GmbH. Ein Betriebsprüfer nahm die Höhe der Gesamtausgleichszahlungen zum Anlass, die Durchführung des EAV dahingehend in Frage zu stellen, dass nicht der ganze Gewinn i.S.d. § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG von der Stadtwerke GmbH an die Wirtschaftsbetriebe GmbH abgeführt worden ist. Gegen die daraufhin unter Versagung der ertragsteuerlichen Organschaft ergangenen Änderungsbescheide ging die Stadtwerke GmbH erfolglos mit einem Einspruch sowie einer darauffolgenden Klage vor dem niedersächsischen Finanzgericht vor.

Das niedersächsische Finanzgericht erachtete dabei die Vereinbarung einer an das Ergebnis der Organgesellschaft gekoppelte variable Ausgleichszahlung generell – mithin unabhängig von deren Höhe bzw. der Höhe der Gesamtausgleichszahlung – für schädlich (Urteil v. 11. November 2015, 6 K 386/13, Tz. 76).

Auch die Revision vor dem BFH hatte keinen Erfolg. Unter Beibehaltung der Urteilsgrundsätze des Urteils vom 4. März 2009 (s.o.) hat der BFH zwar nicht den resoluten Weg des niedersächsischen Finanzgerichts gewählt, die Vereinbarung am Ergebnis der Organgesellschaft orientierter Ausgleichszahlungen als generell schädlich zu erachten. In den Fällen, in denen eine variable Ausgleichszahlung jedoch darauf angelegt ist, die Gesellschafter im Wesentlichen so zu stellen, wie sie ohne Ergebnisabführungsvertrag gestanden hätten, kommt eine Anerkennung der ertragsteuerlichen Organschaft wegen Verstoßes gegen das Durchführungserfordernis in § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG, dem Organträger den ganzen Gewinn abzuführen, nicht in Betracht.

3. Praxisfolgen

Die BFH-Entscheidungen von 2009 und 2017 bewegen sich auf einer Linie. Aufmerksamkeit sollte allerdings die Art und Weise des Zustandekommens der Entscheidung erregen, denn offensichtlich hat der Betriebsprüfer die Höhe der Ausgleichszahlungen in den Streitjahren 2004 bis 2007 – ungeachtet eines durch die Finanzverwaltung geltenden Nichtanwendungserlasses bzgl. des BFH-Urteils vom 4. März 2009 (s.o.) und des die Gestaltung ausdrücklich bestätigenden BMF-Schreibens vom 13. September 1991 (s.o.) – vor dem Hintergrund der für die ertragsteuerliche Organschaft essentiellen Durchführungserfordernisse in Zweifel gestellt.

Ohne diesem Vorgehen finanzgerichtlich beikommen zu können hat dies den faden Beigeschmack, dass die klar zu Tage tretende Dissonanz zwischen BFH und Verwaltung bei den betroffenen Gestaltungen einen Vertrauensschutz i.S.d. § 176 Abs. 2 AO auf das BMF-Schreiben vom 13. September 1991 ausschließt. Wie die Finanzverwaltung mit dem aktuellen Urteil umgehen wird, bleibt abzuwarten. Indes stehen die Chancen für einen weiteren Nichtanwendungserlass durch die Festigung der Rechtsprechung des BFH eher schlecht.

Folglich ist ein zeitnahes Handeln dahingehend geboten, bestehende Ergebnisabführungsverträge mit variablen Ausgleichszahlungsbestandteilen auf Basis der Rechtsprechungsgrundsätze zu überprüfen und ggfs. zu ändern. Dabei ist darauf zu achten, dass die am Ergebnis der Organgesellschaft orientierten variablen Ausgleichszahlungen nicht zur wirtschaftlichen Gleichstellung der Gesellschafter mit einer Situation ohne Ergebnisabführungsvertrag führt. Die genauen Grenzen, ab wann eine solche Gleichstellung anzunehmen ist, lassen sich der bisherigen Rechtsprechung nicht eindeutig entnehmen und wären idealiter von der Finanzverwaltung zu konkretisieren. Eine Auseinandersetzung darüber wird im Zweifelsfall nur durch den vollständigen Verzicht auf derartig gestaltete variable Ausgleichszahlungen zu erreichen sein.

Hinzuweisen bleibt auf die ebenfalls im Einzelfall zu ermittelnden und u.U. signifikanten Auswirkungen gescheiterter Organschaften, welche in den betroffenen Fällen grundsätzlich alle noch nicht final bestandskräftigen Veranlagungs- bzw. Erhebungszeiträume, in denen die vermeintliche Organschaft bestand, betreffen:

- ▶ Eine Zurechnung des steuerlichen Ergebnisses der vermeintlichen Organgesellschaft zum vermeintlichen Organträger wird versagt (Besteuerung auf „Stand-alone-Basis“), sodass die durch die Organschaft antizipierten Steuervorteile (insb. Verrechnung von Gewinnen und Verlusten innerhalb des Organkreises) in hohen Steuernachzahlungen und ggfs. Nachzahlungszinsen i.S.d. § 233a AO (6% p.a.) resultieren können.
- ▶ Selbst bei sich ausgleichenden Ergebniserhöhungen bzw. -minderungen zwischen den betroffenen Gesellschaften bleibt zu beachten, dass Nachzahlungszinsen steuerlich nicht abziehbare Ausgaben darstellen, während Erstattungszinsen voll

steuerpflichtig sind.

- ▶ Die tatsächlich durch die vermeintliche Organgesellschaft abgeführten Gewinne bzw. durch den vermeintlichen Organträger übernommenen Verluste stellen retrospektiv verdeckte Gewinnausschüttungen (mit der Folge einer 5%igen Einkommenserhöhung für nichtabziehbare Betriebsausgaben nach § 8b Abs. 5 KStG beim Empfänger) bzw. verdeckte Einlagen mit den entsprechenden steuerlichen Konsequenzen dar.
- ▶ Das vorgenannte gilt entsprechend auch für Liefer- und Leistungsbeziehungen innerhalb des vermeintlichen Organkreises, deren Vergütung nicht dem Fremdvergleichspreis entspricht. In der Praxis wird dieser Aspekt oft außer Acht gelassen, da daraus resultierende verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen in einem funktionierenden Organkreis als Vorwegabführungen keine steuerliche Relevanz entfalten.

Auch wenn die Finanzverwaltung nunmehr von ihrer bisherigen Auffassung abweichen sollte, ist zu hoffen, dass mit Blick auf die weitreichenden steuerlichen Folgen eine Übergangsfrist eingeräumt wird.

Haben Sie Fragen? Kontaktieren Sie gerne: [Dr. Carsten Heinz](#) oder [Peter Scheuch](#)

Practice Group: [Steuerrecht & Private Clients](#) , [Aktien- & Kapitalmarktrecht](#) , [Gesellschaftsrecht/M&A](#) , [Energy](#)

Contact Person



Dr. Carsten Heinz

Co-Leiter Steuerrecht

Mitglied der Practice Group Private Equity

Steuerberater

T +49 30 2094 2074



Peter Scheuch, M.I.Tax

Mitglied der Practice Group Steuerrecht

Steuerberater

T +49 351 816600