

Die Neuregelung auf einen Blick

- ▶ Anwendung der Regelungen der Organschaft auf Fälle, in denen Ausgleichszahlungen an außenstehende Gesellschafter in einem gewissen Umfang über den Mindestschutz des § 304 Abs. 2 Satz 1 AktG hinausgehen.
- ▶ Für die Anerkennung einer ertragstl. Organschaft bei gleichzeitiger Vereinbarung von Ausgleichszahlungen an außenstehende Gesellschafter ist es danach unschädlich, wenn neben den festen Betrag nach § 304 Abs. 2 Satz 1 AktG ein weiterer Zahlungsbestandteil hinzutritt.
- ▶ Dies gilt jedoch nur, wenn die Ausgleichszahlung insgesamt den dem Anteil am Grundkapital entsprechenden handelsrechtl. Gewinnanteil des außenstehenden Gesellschafters nicht übersteigt, der diesem ohne Gewinnabführungsverpflichtung hätte zufließen können, und die Ausgleichszahlung nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung (sog. Kaufmannstest) wirtschaftlich begründet ist.
- ▶ Fundstelle: Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften („JStG 2018“) v. 11.12.2018 (BGBl. I 2018, 2338; BStBl. I 2018, 1377).

§ 14

Aktiengesellschaft oder Kommanditgesellschaft auf Aktien als Organgesellschaft

idF des KStG v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4144; BStBl. I 2002, 1169),
 zuletzt geändert durch „JStG 2018“ v. 11.12.2018
 (BGBl. I 2018, 2338; BStBl. I 2018, 1377)

(1) *unverändert*

(2) ¹Der ganze Gewinn gilt auch dann als abgeführt im Sinne des Absatzes 1 Satz 1, wenn über den mindestens zugesicherten Betrag im Sinne des § 304 Absatz 2 Satz 1 des Aktiengesetzes hinausgehende Ausgleichszahlungen vereinbart und geleistet werden. ²Dies gilt nur, wenn die Ausgleichszahlungen insgesamt den dem Anteil am gezeichneten Kapital entsprechenden Gewinnanteil des Wirtschaftsjahres nicht überschreiten, der ohne Gewinnabführungsvertrag hätte geleistet werden können. ³Der über den Mindestbetrag nach § 304

Absatz 2 Satz 1 des Aktiengesetzes hinausgehende Betrag muss nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung wirtschaftlich begründet sein.

(3) bis (5) *unverändert*

§ 34

Schlussvorschriften

idF des KStG v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4144; BStBl. I 2002, 1169),
zuletzt geändert durch „JStG 2018“ v. 11.12.2018
(BGBl. I 2018, 2338; BStBl. I 2018, 1377)

...

(6b) ¹§ 14 Absatz 2 in der Fassung des Artikels 6 des Gesetzes vom 11. Dezember 2018 (BGBl. I S. 2338) ist auch für Veranlagungszeiträume vor 2017 anzuwenden. ²Ist im Einzelfall eine vor dem 1. August 2018 bestehende Organschaft unter Berücksichtigung von Ausgleichszahlungen nach anderen Grundsätzen als denen des § 14 Absatz 2 in der Fassung des Artikels 6 des Gesetzes vom 11. Dezember 2018 (BGBl. I S. 2338) anerkannt worden, so sind diese Grundsätze insoweit letztmals für den Veranlagungszeitraum 2021 maßgebend. ³Wird ein Gewinnabführungsvertrag im Sinne des Satzes 2 vorzeitig nach dem 1. August 2018 durch Kündigung beendet, gilt die Kündigung als durch einen wichtigen Grund im Sinne des § 14 Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 Satz 2 gerechtfertigt. ⁴Wird ein Gewinnabführungsvertrag im Sinne des Satzes 2 an die Anforderungen des § 14 Absatz 2 in der Fassung des Artikels 6 des Gesetzes vom 11. Dezember 2018 (BGBl. I S. 2338) angepasst, gilt diese Anpassung für die Anwendung des § 14 Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 nicht als Neuabschluss.

...

Autor: Dr. André **Kruschke**, Rechtsanwalt, Frankfurt am Main
Mitherausgeberin: Prof. Dr. Johanna **Hey**, Köln

Schrifttum: Burwitz, Neuere Entwicklungen im Steuerrecht – Steuerliche Gesetzesänderungen zum Jahreswechsel, NZG 2018, 1383; Ortman-Babel/Bolik, Das „Jahressteuergesetz 2018“, DB 2018, 1876; U. Prinz, Steuerbefreiung Ertragsteuerliche Organschaft – Bestandsaufnahme, Systematik, Problembereiche, FR 2018, 916; Weiss/Brühl, Ausgewählte ertragsteuerliche Aspekte des „Jahressteuergesetzes 2018“, BB 2018, 2135.

Kompaktübersicht

J 18-1 **Inhalt der Änderungen:** Die Neuregelung betrifft die stl. Anforderungen an die Organschaft im Falle von Ausgleichszahlungen des beherrschenden Unternehmens an einen außenstehenden Gesellschafter. Nach dem neuen § 14 Abs. 2 wird die Zulässigkeit von Ausgleichszahlungen an einen außenstehenden Gesellschafter, die über den gesellschaftsrechtl. Mindest-

schutz hinausgehen, unter den dort näher beschriebenen Voraussetzungen stl. anerkannt.

Die Norm stellt eine Reaktion des Gesetzgebers auf das BFH-Urt. v. 10.5.2017 (BFH v. 10.5.2017 – I R 93/15, BFHE 259, 49) dar. Der BFH hat in dieser Rs. entschieden, dass die Vereinbarung von variablen Ausgleichszahlungen eines beherrschenden Unternehmens an einen außenstehenden Gesellschafter der Anerkennung einer stl. Organschaft entgegensteht, da in diesem Fall nicht von der Abführung des gesamten Gewinns iSd. § 14 Abs. 1 Satz 1 auszugehen sei. Diese Rechtsmeinung widerspricht der Auffassung der FinVerw., wonach variable Ausgleichszahlungen mit dem Vorliegen einer Organschaft grds. vereinbar sind (BMF v. 20.4.2010 – IV C 2 - S 2770/08/10006, BStBl. I 2010, 372). Um in Organschaftsfällen variable Ausgleichszahlungen an außenstehende Gesellschafter im Einklang mit der Ansicht der FinVerw. auch weiterhin zu ermöglichen, sah sich der Gesetzgeber zum Handeln gezwungen. Unter Berücksichtigung der Rspr. des BFH (BFH v. 10.5.2017 – I R 93/15, BFHE 259, 49) sieht der neue § 14 Abs. 2 daher vor, dass Unternehmen innerhalb einer Organschaft unter den dort genannten Anforderungen die Möglichkeit haben, an außenstehende Gesellschafter Ausgleichszahlungen iSd. § 16 zu leisten, selbst wenn diese über den gesellschaftsrechtl. Mindestschutz hinausgehen.

Für die Anerkennung einer ertragstl. Organschaft bei gleichzeitiger Vereinbarung von Ausgleichszahlungen an außenstehende Gesellschafter ist es danach unschädlich, wenn neben dem festen Betrag nach § 304 Abs. 2 Satz 1 AktG ein weiterer Zahlungsbestandteil hinzutritt (§ 14 Abs. 2 Satz 1). Dies gilt jedoch nur, wenn die Ausgleichszahlung insgesamt den dem Anteil am Grundkapital entsprechenden handelsrechtl. Gewinnanteil des außenstehenden Gesellschafters nicht übersteigt, der diesem ohne Gewinnabführungsverpflichtung hätte zufließen können (§ 14 Abs. 2 Satz 2). Die Ausgleichszahlung muss in diesen Fällen zudem nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung (sog. Kaufmannstest) wirtschaftlich begründet sein (§ 14 Abs. 2 Satz 3).

Rechtsentwicklung:

J 18-2

► **Zur Gesetzesentwicklung bis 2013** s. § 14 Anm. 2 ff.

► **„JStG 2018“ v. 11.12.2018** (BGBl. I 2018, 2338; BStBl. I 2018, 1377): Die Neuregelung in Art. 14 Abs. 2 basiert auf dem Gesetzesentwurf der BReg. v. 10.8.2018 (BRDrucks. 372/18). Der BTag hat am 8.11.2018 aufgrund der Beschlussempfehlung und des Berichts des FinAussch. (BTDrucks. 19/5595) den von der BReg. insofern unveränderten Gesetzesentwurf angenommen (BRDrucks. 559/18). Der BRat hat dem Gesetz am 23.11.2018 seine Zustimmung erteilt (BRDrucks. 559/18), so dass es am 14.12.2018 verkündet werden konnte (BGBl. I 2018, 2338).

J 18-3 **Zeitlicher Anwendungsbereich:** Die neu geschaffene Regelung des § 14 Abs. 2 ist rückwirkend in allen offenen Fällen anzuwenden (§ 34 Abs. 6b). Bei der in § 34 Abs. 6b enthaltenen Formulierung, dass § 14 Abs. 2 „auch für Veranlagungszeiträume vor 2017 anzuwenden“ ist, handelt es sich wohl um ein gesetzgeberisches Versehen; gemeint ist, dass die in Bezug genommene Regelung auch für VZ vor 2018 angewandt werden soll (Ortmann-Babel/Bolik, DB 2018, 1876 [1879]; Burwitz, NZG 2018, 1383 [1385]).

Die rückwirkende Anwendung der Neuregelung wird damit gerechtfertigt, dass ihr Regelungsgehalt langjähriger betrieblicher Übung entspricht und von der FinVerw. durch BMF-Schreiben (BMF v. 20.4.2010 – IV C 2 - S 2770/08/10006, BStBl. I 2010, 372) bereits bisher anerkannt wurde. Die Ausweitung der Regelungen der Organschaft auf Fälle, in denen Ausgleichszahlungen in einem gewissen Umfang über den Mindestschutz des § 304 Abs. 2 Satz 1 AktG hinausgehen, stelle insofern eine Erweiterung der steuerbegünstigenden Sonderregelung der ertragstl. Organschaft dar und sei unter Berufung auf das BVerfG (BVerfG v. 7.2.1968 – 1 BvR 628/66, BVerfGE 23, 85 [93]) auch als begünstigende Rückwirkung zulässig (BTDrucks. 19/4455, 53).

Die Beschlussempfehlung weist darauf hin, dass die BMF-Schreiben v. 13.9.1991 und v. 20.4.2010 (BMF v. 13.9.1991 – IV B 7 - S 2770 - 34/91, juris; BMF v. 20.4.2010 – IV C 2 - S 2770/08/10006, BStBl. I 2010, 372) andere Voraussetzungen für die Zulässigkeit der Organschaft bei Ausgleichszahlungen an außenstehende Gesellschafter vorsahen. Sollte daher im Einzelfall die Vereinbarung von Ausgleichszahlung bei einer Organschaft abweichend von § 14 Abs. 2 nach den Grundsätzen der og. BMF-Schreiben anerkannt worden sein, so sind diese Grundsätze übergangsweise auch bis zum VZ 2021 in diesen Einzelfällen weiterhin anzuwenden.

Wird ein derartiger GAV einer bisher anerkannten Organschaft nach Kabinettsbeschluss aber vor Ablauf der Mindestlaufzeit von fünf Jahren gekündigt, liegt ein wichtiger Kündigungsgrund iSd. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 vor. Ein bestehender GAV, der bisher eine Regelung enthält, die nicht den Anforderungen des § 14 Abs. 2 entspricht, muss daher bis spätestens zum 31.12.2021 angepasst werden (BTDrucks. 19/5595, 84). Eine solche Anpassung des GAV einer bisher anerkannten Organschaft an die Regelung des § 14 Abs. 2 gilt nach § 34 Abs. 6b Satz 4 nicht als Neuabschluss. Die Anpassung löst also keine erneute Mindestlaufzeit nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 aus.

J 18-4 **Grund und Bedeutung der Änderung:**

► **Anerkennung der steuerlichen Organschaft im Falle variabler Ausgleichszahlungen unter Berücksichtigung des (anderslautenden) Urteils des BFH v. 10.5.2017 – I R 93/15, BFHE 259, 49:** Der neu eingefügte § 14 Abs. 2 besagt, dass der ganze Gewinn auch dann als an den OT abgeführt gilt, wenn über den mindestens zugesicherten Betrag iSd.

§ 304 Abs. 2 Satz 1 AktG hinausgehende Ausgleichszahlungen vereinbart und geleistet werden (§ 14 Abs. 2 Satz 1). § 304 AktG sichert außenstehende Aktionäre gegen Verluste ab, die ihnen durch GAV oder Beherrschungsverträge entstehen bzw. drohen. Die Norm verhindert damit ein „Aushungern“ bzw. „Ausbluten“ der außenstehenden Gesellschafter (Paschos in Henssler/Strohn, Gesellschaftsrecht, 3. Aufl. 2016, § 304 AktG Rz. 1 bzw. 4), wobei dessen Abs. 2 die Mindestvorgaben für die Bemessung der Ausgleichszahlung enthält. Nach der Grundregel in § 304 Abs. 2 Satz 1 AktG soll die Ausgleichszahlung in einem festen Betrag bestehen, der sich nach der bisherigen Ertragslage der Gesellschaft und ihren künftigen Ertragsaussichten unter Berücksichtigung angemessener Abschreibungen und Wertberichtigungen, jedoch ohne Bildung anderer Gewinnrücklagen, voraussichtlich als durchschnittlicher Gewinnanteil auf eine Aktie verteilen lässt (fester Ausgleich). Alternativ kann nach § 304 Abs. 2 Satz 2 AktG jedoch auch ein variabler Ausgleich gewählt werden. Danach kann der OT den Minderheitsgesellschaftern die Zahlung des Betrags zusichern, der unter Herstellung eines angemessenen Umtauschverhältnisses auf Aktien der OG jeweils als Gewinnanteil entfällt. Dieser variable Ausgleich bestimmt sich damit nach dem Gewinn des anderen Vertragsteils und nicht – wie der feste Ausgleich – nach dem Gewinn, den die Gesellschaft voraussichtlich erzielt hätte. Beide Ausgleichsarten stehen zivilrechtl. gleichwertig nebeneinander, so dass die Parteien grds. frei darin sind zu entscheiden, welche Ausgleichszahlung sie in den Vertrag aufnehmen. In der Praxis dominieren jedoch Vereinbarungen variabler Ausgleichszahlungen (Spindler/Stilz/Veil, 3. Aufl. 2015, § 304 AktG Rz. 41) bzw. es werden jedenfalls häufig feste mit variablen Ausgleichszahlungen kombiniert (Franz in Drinhausen/Eckstein, Beck'sches Handbuch der AG, 3. Aufl. 2018, § 14 Rz. 274).

Eine solche Kombination der Ausgleichszahlungen hat auch die FinVerw. steuerrechtl. anerkannt, sofern der variable Ausgleich nur zu einer Erhöhung der festen Ausgleichszahlung führt; zu einer Unterschreitung des festen Ausgleichs darf es also nicht kommen (BMF v. 13.9.1991 – IV B 7 - S 2770 - 34/91, juris; BMF v. 20.4.2010 – IV C 2 - S 2770/08/10006, BStBl. I 2010, 372). Der BFH (BFH v. 4.3.2009 – I R 1/08, BStBl. II 2010, 407, bestätigt bei Anwendung auf eine GmbH als OG in BFH v. 10.5.2017 – I R 93/15, BFH/NV 2018, 144) hat jedoch entgegen dieser Ansicht der FinVerw. entschieden, dass die im vorliegenden Fall vereinbarte Kombination von festen und variablen Ausgleichszahlungen zu einer Aberkennung der ertragstl. Organschaft führt, da nicht der ganze Gewinn abgeführt werde, wenn der außenstehende Anteilseigner immer mindestens den ihm ohne Ergebnisabführungsvertrag zustehenden Gewinnanteil erhalte und damit an den OT höchstens der ohne Ergebnisabführungsvertrag abzuführende Gewinn abgeführt werde. Ungeachtet dieser Rspr. wendete die FinVerw. die Rechts-

grundsätze des BFH-Urteils jedoch nicht über den entschiedenen Einzelfall hinaus an, sondern vertritt die Auffassung, dass eine zivilrechtl. zulässigerweise vereinbarte Ausgleichszahlung auch in stl. Hinsicht nicht der Durchführung des GAV entgegensteht (BMF v. 20.4.2010 – IV C 2 - S 2770/08/10006, BStBl. I 2010, 372).

Der BFH (BFH v. 10.5.2017 – I R 93/15, BFHE 259, 49) hat unter Berufung auf § 14 Abs. 1 jedoch erneut entschieden, dass bei einer Ausgleichszahlung an einen außenstehenden Gesellschafter, die neben einem festen auch einen variablen Bestandteil enthält, der GAV nicht tatsächlich durchgeführt werde. Der BFH wiederholte seine Auffassung, dass eine derartige Vereinbarung unvereinbar mit der stl. Anforderung einer Organschaft sei, wonach die OG ihren ganzen Gewinn an den OT abzuführen hat (zu den Einzelheiten der Verpflichtung zur Abführung des ganzen Gewinns vgl. § 14 Anm. 75). Zwar stünden Ausgleichszahlungen an außenstehende Gesellschafter auch nach der bisherigen Auffassung des BFH einer tatsächlichen Durchführung des GAV grds. nicht entgegen, da der Steuergesetzgeber diese Ausgleichszahlung bei der Statuierung der Selbstversteuerungspflicht der OG in § 16 vorausgesetzt hat (BFH v. 4.3.2009 – I R 1/08, BStBl. II 2010, 407). Wegen der vereinbarten variablen Ausgleichszahlung verneint der BFH (BFH v. 10.5.2017 – I R 93/15, BFHE 259, 49) aber gleichwohl die tatsächliche Durchführung des GAV. So läge nach Ansicht des BFH jedenfalls dann, wenn dem außenstehenden Gesellschafter infolge der Ausgleichszahlung der Gewinn der Gesellschaft in dem Verhältnis zufließt, in dem er ohne GAV zu verteilen gewesen wäre, die in § 14 Abs. 1 Satz 1 vorausgesetzte Abführung des ganzen Gewinns an den OT nicht mehr vor; vielmehr seien strechtl. nur solche Ausgleichszahlungen anzuerkennen, die dem in § 304 AktG zwingend Gebotenem Rechnung tragen, da anderenfalls die Beteiligten eine beliebige Verteilung des Einkommens zwischen OT und OG vornehmen könnten.

Mit der Neuregelung in § 14 Abs. 2 korrigiert der Gesetzgeber eine für den Stpfl. (erneut) nachteilige Entsch. des BFH und stellt positivrechtl. klar, dass variable Ausgleichszahlungen – unter Beachtung bestimmter Höchstgrenzen (s. sogleich) – in stl. zulässiger Weise auch über den Mindestbetrag des § 304 Abs. 2 Satz 1 AktG hinausgehen können. Unklar bleibt, weshalb der Gesetzgeber die Vorschrift in § 14 und nicht in § 16 integriert hat, der explizit Sonderregelungen für Ausgleichszahlungen an außenstehende Anteilseigner der OG vorsieht (U. Prinz, FR 2018, 916 [919], der insofern darauf hinweist, dass eine Verortung der Neuregelung in § 16 „näherliegender“ gewesen wäre).

► **Anforderungen an die steuerliche Zulässigkeit variabler Ausgleichszahlungen an außenstehende Gesellschafter:** Der Gesetzgeber stellt seine grundsätzliche Anerkennung variabler Ausgleichszahlungen an außenstehende Gesellschafter unter zwei Vorbehalte:

Zum einen wird die Zulässigkeit variabler Ausgleichszahlungen dadurch wieder eingeschränkt, dass sie insgesamt nicht den dem Anteil am Grundkapital entsprechenden handelsrechtl. Gewinnanteil des außenstehenden Gesellschafters übersteigen darf, der diesem ohne Gewinnabführungsverpflichtung hätte zufließen können (Abs. 2 Satz 2). Dies wird im Schrifttum kritisiert, weil damit inkongruente Gewinnausschüttungen zu einer Nichtanerkennung der Organschaft führen (Burwitz, NZG 2018, 1383 [1385]; Weiss/Brühl, BB 2018, 2135 [2139]). Insbesondere kann die in § 304 AktG verankerte feste Ausgleichszahlung im Fall eines geringen (oder negativen) Jahresergebnisses höher bemessen sein als der Anteil am Gewinn (bzw. Verlust), der dem außenstehenden Gesellschafter auf Basis seiner Beteiligungsquote zustehen würde, was im Widerspruch zur Neuregelung steht (Ortmann-Babel/Bolik, DB 2018, 1876 [1878]). Die Prüfung der Einhaltung der Höchstgrenze des Abs. 2 Satz 2 erfolgt jedes Wj.

Zum anderen verlangt die Neuregelung, dass die Ausgleichszahlung nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung (sog. Kaufmannstest) wirtschaftlich begründet sein muss (Abs. 2 Satz 3). Leider bleibt unklar, was unter dem „Kaufmannstest“ zu verstehen ist, insbes. da die Neuregelung keine weiteren Kriterien vorsieht, wann über den Mindestbetrag des § 304 Abs. 2 Satz 1 AktG hinausgehende variable Ausgleichszahlungen wirtschaftlich begründet sind (insofern krit. Ortmann-Babel/Bolik, DB 2018, 1876 [1878]). Vor diesem Hintergrund erscheint es überzeugend, sich bei der Auslegung dieser Neuregelung an der bereits in Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 enthaltenen Vorschrift („... als dies bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung wirtschaftlich begründet ist“) zu orientieren (so Weiss/Brühl, BB 2018, 2135 [2139]). Die Koalitionsfraktionen im Bericht des FinAussch. stellen hierzu fest, dass damit rein stl. motivierte variable Ausgleichszahlungen schädlich für die Organschaft seien. Der Kaufmannstest habe daher insbes. in Fällen Bedeutung, in denen ein natürlicher Interessengegensatz zwischen OT und Minderheitsgesellschafter fehle. Das sei zB der Fall, wenn sie als nahestehende Personen über eine gemeinsame Muttergesellschaft als Schwestergesellschaften gesellschaftlich verbunden seien. Der Kaufmannstest habe demgegenüber regelmäßig keine Bedeutung, wenn sich die Beteiligten ohne ein solches Näheverhältnis wie fremde Dritte gegenüberstehen würden (vgl. BTDrucks. 19/5595, 61).

KStG § 14