



Energie. Wasser. Leben.



Verband kommunaler
Unternehmen e.V.
Invalidenstraße 91
10115 Berlin



Verband Deutscher Verkehrsun-
ternehmen e. V. (VDV)
Kamekestraße 37 – 39
50672 Köln

Herrn
Ministerialrat Peter Rennings
Bundesministerium der Finanzen
Referat IV B 7
Wilhelmstraße 97
10117 Berlin

Berlin, den 01.12.2017

Ertragsteuerliche Organschaft und variable Ausgleichszahlungen an außenstehende Gesellschafter

Sehr geehrter Herr Rennings,

das aktuelle Urteil des Bundesfinanzhofes vom 10.05.2017 (I R 93/15, veröffentlicht am 08.11.2017) bedroht die steuerliche Ergebnisverrechnung im Querverbund von einer Vielzahl von Stadtwerke-Konzernen in Deutschland. Folgende Kernpunkte möchten wir unseren Ausführungen voranstellen:

- **Den betroffenen Unternehmen und ihren Trägergemeinden drohen durch das aktuelle BFH-Urteil signifikante steuerliche Mehrbelastungen.**
- **Wir sehen daher dringenden Handlungsbedarf und regen die Veröffentlichung eines zeitlich unbegrenzten Nicht-Anwendungserlasses für dieses Urteil an. Um eine langfristige Rechtssicherheit zu erreichen, halten wir zudem eine Gesetzesänderung für zwingend erforderlich.**

Hintergrund

Im zugrundeliegenden Sachverhalt sollte zwischen der kommunalen WB GmbH als Organträgerin und der Klägerin – eine GmbH mit den Geschäftsfeldern Energie- und Wasserversorgung (EVU) – als Organgesellschaft eine ertragsteuerliche Organschaft begründet werden. Dabei ist die WB GmbH mehrheitlich (51 %) an der Klägerin beteiligt. Neben der Kommune ist noch ein Minderheitsgesellschafter an dem EVU beteiligt (49 %).

Zur Begründung der ertragsteuerlichen Organschaft wurde zwischen Klägerin und WB GmbH ein Ergebnisabführungsvertrag (EAV) geschlossen. Die Ausgestaltung dieses EAV steht aus Sicht des BFH jedoch aus verschiedenen Gründen der Begründung einer Organschaft entgegen.

Einerseits enthielt der zu beurteilende Ergebnisabführungsvertrag zwar einen Verweis auf § 302 AktG, jedoch handelt es sich um einen statischen Verweis auf § 302 Abs. 1 - 3 AktG. Damit fehlt ein Verweis auf § 302 Abs. 4 AktG, der erst nach Abschluss des Ergebnisabführungsvertrages in das Aktiengesetz aufgenommen wurde. Der BFH sieht hier einen Verstoß gegen § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG (a.F.), demzufolge ein Verweis auf den gesamten § 302 AktG erfolgen muss und der Ergebnisabführungsvertrag an die neue Rechtslage hätte angepasst werden müssen.

In der kommunalwirtschaftlichen Praxis schwerwiegender und eigentlicher Anlass unserer Stellungnahme ist jedoch der zweite Grund, warum der BFH im vorliegenden Fall die Organschaft nicht anerkennt. Demnach steht die Vereinbarung von Ausgleichszahlungen des beherrschenden Unternehmens an einen außenstehenden Gesellschafter der beherrschten Gesellschaft der körperschaftsteuerrechtlichen Anerkennung eines Gewinnabführungsvertrags entgegen, wenn neben einem bestimmten Festbetrag ein zusätzlicher Ausgleich gewährt wird, dessen Höhe sich am Ertrag der vermeintlichen Organgesellschaft orientiert und der zu einer lediglich anteiligen Gewinnzurechnung an den vermeintlichen Organträger führt. Damit hält der BFH im Ergebnis an seinem Urteil vom 04.03.2009 (I R 1/08) fest, in dem er diese Auffassung in einem ähnlich gelagerten Fall bereits schon einmal vertreten hatte.

Vorhergehende BFH-Rechtsprechung und Nicht-Anwendungserlass 2010

Nach Veröffentlichung des Urteils vom 04.03.2009 durch den BFH, mit dem sich das Gericht gegen die langjährige Auffassung der Finanzverwaltung sowie der absolut herrschenden Meinung in der Literatur gestellt hat, hatten wir Ihnen gegenüber darauf hingewiesen, dass dessen Anwendung signifikante Auswirkungen auf den steuerlichen Querverbund haben würde. Insoweit verweisen wir auf unsere gemeinsame Stellungnahme vom 16.09.2009 sowie unsere ergänzende Stellungnahme vom 02.12.2009, in der wir auf Grundlage einer Mitgliederbefragung des VKU die beträchtlichen Auswirkungen konkretisiert hatten. Beide Stellungnahmen, auf die wir inhaltlich verweisen, sind dieser Stellungnahme als **Anlage** beigelegt.

Angesichts dieser sehr ungünstigen Gemengelage hatte sich die Finanzverwaltung dazu entschieden, das BFH-Urteil vom 04.03.2009 (I R 1/08) über den entschiedenen Fall hinaus nicht anzuwenden. Dies wurde mit BMF-Schreiben vom 20.04.2010 (IV C 2 - S 2770/08/10006; 2010/0216002) mitgeteilt. Die Finanzverwaltung begründet ihren Nicht-Anwendungserlass damit, dass § 304 AktG den Schutz des außenstehenden Gesellschafters bezweckt, indem dieser weitestgehend so gestellt werden soll, als würde der Gewinnabführungsvertrag nicht bestehen. Nach § 304 Abs. 2 Satz 1 AktG sei dem außenstehenden Aktionär als fester Ausgleich mindestens der Betrag zuzusichern, den er nach der bisherigen Ertragslage und den künftigen Ertragsaussichten der Ge-

sellschaft voraussichtlich als durchschnittlichen Gewinnanteil erhalten hätte. Darüber hinausgehende (feste oder variable) Ausgleichszahlungen seien nicht ausgeschlossen, da § 304 Abs. 2 Satz 1 AktG im festen Zahlungsbetrag nur das Minimum des aktienrechtlich vorgeschriebenen Ausgleichs vorsieht. Diese zivilrechtlich zulässigerweise vereinbarte Ausgleichszahlung stehe daher der Durchführung des Gewinnabführungsvertrages nicht entgegen.

Mit diesem Nicht-Anwendungserlass wurde einer Vielzahl von Stadtwerke-Konzernen in Deutschland trotz der entgegenstehenden BFH-Rechtsprechung weiterhin eine steuerliche Ergebnisverrechnung im Querverbund ermöglicht.

Dringender Handlungsbedarf: Nicht-Anwendungserlass, Übergangsregelung, Gesetzesänderung

Angesichts des nun aktuellen Urteils vom 10.05.2017 stellt sich erneut die Frage, wie die Finanzverwaltung mit der Thematik umgehen wird. Uns ist bewusst, dass es einer sehr guten Begründung bedarf, eine Rechtsprechung des BFH, die dieser nach einem ergangenen Nicht-Anwendungserlass in einem zweiten Urteil grundsätzlich bestätigt, auch weiterhin nicht anzuwenden. Der BFH hat sich in seinem Urteil vom 10.05.2017 mit der Argumentation der Finanzverwaltung, wonach zivilrechtlich zulässige Ausgestaltungen der Ausgleichszahlungen der steuerlichen Anerkennung des Ergebnisabführungsvertrages nicht entgegenstehen, auseinandergesetzt. Nach seiner Auffassung kann es dahinstehen, ob die hier getroffene Vereinbarung zivilrechtlich zulässig ist. Nach Auffassung des BFH stehen unabhängig von anderen zivilrechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten ausschließlich solche Ausgleichszahlungen der Begründung einer Organschaft nach §§ 14 ff. KStG nicht entgegen, die dem Wortlaut des § 304 AktG entsprechen. Variable Ausgleichszahlungen seien daher allenfalls dann zulässig, wenn sich diese an dem Ergebnis des Organträgers, nicht aber am Ergebnis der Organgesellschaft orientieren. Im Übrigen seien nur feste Ausgleichszahlungen steuerlich anzuerkennen.

Trotz der uns bekannten Praxis in Bezug auf Nicht-Anwendungserlasse möchten wir erneut dringend anregen, dass die Finanzverwaltung die vorgenannte BFH-Rechtsprechung nicht anwendet. Dabei könnte ggf. dem Umstand Rechnung getragen werden, dass der Sachverhalt, den der BFH nun zu entscheiden hatte, eine Besonderheit aufweist, die aus unserer Sicht sehr untypisch ist. In den beiden Streitjahren hat der außenstehende Gesellschafter laut Tatbestand des Urteils eine Ausgleichszahlung erhalten, die seinen an seiner Beteiligungsquote gemessenen Anteil am Ergebnis der Klägerin (der Organgesellschaft) übersteigt. So betrug die Ausgleichszahlung in dem einen Jahr 56 % und in dem anderen Jahr 63 % des Jahresüberschusses der Klägerin. Beteiligt ist der Gesellschafter lediglich mit einem Anteil von 49 %.

Für derart gelagerte Fälle, in denen der außenstehende Gesellschafter eine Ausgleichszahlung erhält, die den Betrag deutlich übersteigt, der ihm nach einer quotalen Ergebnisverteilung zustehen würde, erscheint es auch aus unserer Sicht sachgerecht, dass die ertragsteuerliche Organschaft versagt wird. Eine Anwendung der vorgenannten Rechtsprechung in der Form, dass die Finanzverwaltung nur in solchen Fällen die Organschaft nicht anerkennt, würden wir daher vorbehaltlos akzeptieren, wobei auch in diesen Fällen eine Übergangsregelung, die den betroffenen Unternehmen die Möglichkeit zur Anpassung des Ergebnisabführungsvertrages gibt, unbedingt notwendig ist. In den anderen Fällen, in denen es nicht zu dieser Überschreitung der eigentlichen anteiligen Ergebnisbeteiligung kommt, sollte die Finanzverwaltung hingegen nochmals sehr ernsthaft eine Nichtanwendung in Erwägung ziehen.

Wie bereits in unserem Schreiben vom 16.09.2009 ausgeführt, sind alternative Gestaltungen, die wirtschaftlich zu einem ansatzweise ähnlichen Ergebnis – sowohl aus Sicht des betroffenen Stadtwerkekonzerns als auch aus Sicht des jeweiligen Minderheitsgesellschafters – führen, nicht ersichtlich.

Da das Ergebnis des kommunalen Organträgers maßgeblich von den Verlusten aus dauerdefizitären Tätigkeiten, wie dem ÖPNV oder dem Betrieb von Bädern, beeinflusst, ist, erscheint einem Minderheitsgesellschafter eine Ausgleichszahlung, die sich am Ergebnis des Organträgers orientiert, wirtschaftlich unzumutbar. Angesichts der heute im Grunde noch stärker als 2009 ungewissen Ergebnisentwicklungen von Energieversorgern, die angesichts der Energiewende vor großen Herausforderungen stehen, ist auch die sachgerechte Vereinbarung eines festen Ausgleichs, der sich am künftigen Ergebnis der Organgesellschaft orientiert, kaum möglich.

Denkbar wäre es z. B. noch, die Organgesellschaft in eine Personengesellschaft umzuwandeln. Über die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung wäre dann auf der kommunalen Seite eine körperschaftsteuerliche Verrechnung der Versorgungsgewinne mit den begünstigten Dauerverlusten möglich. Eine gewerbsteuerliche Ergebnisverrechnung wäre hingegen ausgeschlossen.

Schließlich ist zu beachten, dass selbst in dem Fall, dass sich die Beteiligten mangels adäquater Alternativen auf eine der vorgenannten oder eventuell darüber hinaus bestehende Gestaltungen einigen müssen, die erforderlichen Umstrukturierungsmaßnahmen einerseits zu hohen steuerlichen Belastungen (Grunderwerbsteuer, Aufdeckung stiller Reserven) führen dürften und andererseits im jeweiligen Stadtwerke-Konzern nicht kurzfristig umgesetzt werden können. Auch unter Berücksichtigung der notwendigen Einbindung kommunaler Entscheidungsgremien ist davon auszugehen, dass die Umstrukturierung in den meisten Fällen frühestens mit Wirkung zum 01.01.2020 abgeschlossen sein kann.

Wenn sich die Finanzverwaltung also entgegen unserer dringenden Anregung für die Veröffentlichung bzw. uneingeschränkte Anwendung des aktuellen Urteils entscheiden sollte, so bitten wir nachdrücklich um den Erlass eines flankierenden BMF-Schreibens, in dem eine Regelung enthalten ist, wonach die Anwendung der bisherigen Grundsätze mindestens bis zum 31.12.2019 ermöglicht wird. In dem Schreiben sollte zudem eine Regelung enthalten sein, der zufolge in den Fällen, in denen aufgrund der Anwendung der Rechtsprechungsgrundsätze ein Ergebnisabführungsvertrag vor Ablauf der 5-jährigen Mindestlaufzeit beendet oder umgestaltet wird, es nicht zur nachträglichen Versagung der Organschaft in den Vorjahren kommt.

Um eine langfristige Rechtssicherheit zu gewährleisten, setzen wir uns zudem mit Nachdruck für eine Gesetzesänderung ein, der zufolge die vorgenannten Gestaltungen steuerlich anzuerkennen sind. Als eine Möglichkeit erscheint hier eine Ergänzung des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 KStG um einen neuen, zweiten Satz. Diese Gesetzesänderung sollte gewährleisten, dass der Gewinnabführungsvertrag auch dann als steuerlich durchgeführt gilt, wenn zugunsten eines außenstehenden Gesellschafters eine Ausgleichszahlung vereinbart wird, die aus einem festen Betrag und zusätzlich einem variablen Anteil besteht, der sich nach den Ergebnissen der Organgesellschaft ohne ertragsteuerliche Organschaft bemisst.

Für Rückfragen stehen Ihnen – insbesondere auch im Rahmen eines persönlichen Gespräches – für den BDEW Frau Dr. Utescher-Dabitz (Fon: 030/300199-1664, E-Mail: tanja.utescher-dabitz@bdew.de), für den VDV Frau Maring (Fon: 0221/57979-112, E-Mail: maring@vdv.de) und für den VKU Herr Meyer (Fon: 030/58580-138, E-Mail: meyer@vku.de) gerne zur Verfügung.



Dr. Tanja Utescher-Dabitz

Abteilungsleiterin Betriebswirtschaft,
Steuern und Digitalisierung
Bundesverband der Energie- und
Wasserwirtschaft e. V. (BDEW)



Andreas Meyer

Bereichsleiter Finanzen
und Steuern
Verband kommunaler
Unternehmen e. V. (VKU)



Dr. Jan Schilling

Geschäftsführer Öffentlicher
Personennahverkehr (ÖPNV)
Verband Deutscher Verkehrs-
unternehmen e.V. (VDV)