

BDEW Bundesverband  
der Energie- und  
Wasserwirtschaft e. V.  
Reinhardtstraße 32  
10117 Berlin

Verband kommunaler  
Unternehmen e.V.  
Invalidenstraße 91  
10115 Berlin

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

---

Berlin, den 13.07.2018

## Stellungnahme zum Referentenentwurf eines Jahressteuergesetzes 2018 – Änderung des § 14 KStG

Sehr geehrte Damen und Herren,

vielen Dank für die Übersendung des Referentenentwurfs eines Jahressteuergesetzes (JStG) 2018 sowie für die Möglichkeit, dazu eine Stellungnahme abzugeben. Unsere nachfolgenden Ausführungen beziehen sich ausschließlich auf Artikel 5 des JStG 2018, der eine Ergänzung des § 14 KStG vorsieht. Demnach soll nach § 14 Absatz 1 folgender Absatz 2 eingefügt werden:

*„(2) <sup>1</sup>Der 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. <sup>2</sup>Dies gilt nur, wenn die Ausgleichszahlungen insgesamt den dem Anteil am Grundkapital entsprechenden Gewinnanteil des Wirtschaftsjahres nicht überschreiten, der ohne Gewinnabführungsvertrag zugeflossen wäre. <sup>3</sup>Der über den Mindestbetrag nach § 304 Absatz 2 Satz 1 des Aktiengesetzes hinausgehende Betrag muss nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung wirtschaftlich begründet sein.“*

Zudem ist eine Anwendungsregelung vorgesehen:

§ 34 soll wie folgt geändert werden:

*„(6b) § 14 Absatz 2 in der Fassung des Artikels ... des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...) [einsetzen: Ausfertigungsdatum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes] ist auch für Veranlagungszeiträume vor 2017 anzuwenden.“*

Ausweislich der Gesetzesbegründung stellt die geplante Änderung des § 14 KStG eine Reaktion auf die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zur Vereinbarung variabler Ausgleichszahlungen in Ergebnisabführungsverträgen, die sich am Ergebnis der Organgesellschaft bemessen, dar (insbesondere

Urteil vom 10.05.2017 - I R 93/15). Wir begrüßen sehr, dass die Finanzverwaltung bereit ist, trotz dieser Rechtsprechung - insbesondere mit Blick auf Konzerngestaltungen, in denen eine Ergebnisverrechnung im steuerlichen Querverbund erreicht werden soll – durch die Gesetzesänderung die bisherige Praxis weitgehend zu erhalten. Dennoch erlauben wir uns, zu dem vorliegenden Entwurf einige wichtige Anmerkungen zu machen und bitten um deren Berücksichtigung.

## **1. Wortlaut des § 14 Abs. 2 KStG-E**

Zunächst gehen wir auf den konkreten Wortlaut des § 14 Abs. 2 KStG-E ein. Anschließend (unter 2.) werden wir auf Fragen zur zeitlichen Anwendung der Regelung eingehen.

### **a) Grundsätzliche Ausrichtung der Regelung**

§ 14 Abs. 2 KStG-E ist bewusst so ausgestaltet, dass nicht alle Gestaltungen, die von der Rechtsprechung des BFH betroffen sind, geschützt werden. Satz 2 der Regelung legt fest, dass der Minderheitsgesellschafter in keinem Fall eine Ausgleichszahlung erhalten darf, die höher ist, als der Betrag, der ohne Ergebnisabführungsbetrag entsprechend seiner Beteiligungsquote auf ihn entfallen würde.

Wir gehen davon aus, dass diese fixe Begrenzung der Ausgleichszahlung in der Mehrzahl der von der BFH-Rechtsprechung betroffenen Sachverhalte – vorbehaltlich unserer Anmerkungen unter b) (Widerspruch zu § 304 AktG) - unproblematisch ist und die Regelung somit ihren Zweck erfüllen könnte. Daher halten wir eine grundsätzliche Beschränkung der Ausgleichszahlungen auf den quotalen Gewinnanteil des Minderheitsgesellschafters auch für richtig.

Es gibt aber gewichtige Fälle, die in der Praxis der Finanzverwaltung bislang auch unkritisch anerkannt sind, in denen dem außenstehenden Gesellschafter aus wirtschaftlichen Gründen eine Ausgleichszahlung zugesagt wird, die diesen quotale auf den Minderheitsgesellschafter entfallenden Betrag übersteigt. Hierbei handelt es im Grunde um die gleichen Sachverhalte, bei denen dem BMF-Schreiben vom 17.12.2013 zur steuerlichen Anerkennung inkongruenter Gewinnausschüttungen zufolge eine disquotale Gewinnverteilung ausnahmsweise steuerlich anzuerkennen ist (sogenannte Tracking-Stock-Konstellationen).

Ein praktischer und typischer Anwendungsfall wäre z.B. eine Gestaltung, in der die Gesellschaft, an der ein Minderheitsgesellschafter beteiligt ist, kein reiner Energieversorger ist, sondern etwa auch ein dauerdefizitäres, öffentliches Bad betreibt. Der private Minderheitsgesellschafter kann in diesen Fällen – auch wegen der Vorgaben des § 8 Abs. 7 KStG, wonach allein die öffentliche Hand die Verluste des Bades tragen muss - nicht an den Verlusten des Badbetriebes beteiligt werden. Aus diesem Grund wird in diesen Fällen zwischen den Parteien vereinbart, dass der Minderheitsgesellschafter ausschließlich am Ergebnis der Sparte Energieversorgung partizipiert. Eine andere Vereinbarung würde für den Minderheitsgesellschafter wirtschaftlich nicht akzeptabel sein und die Bäderverluste der Organgesellschaft würden zudem zu verdeckten Gewinnausschüttungen führen, da die Voraussetzungen des § 8 Abs. 7 KStG nicht erfüllt wären.

Ein weiterer, in der Praxis durchaus gängiger Fall betrifft bestimmte Konstellationen bei Netzkooperationen. Hier gibt es Gestaltungen, in denen einem Minderheitsgesellschafter, dessen eingebrachtes

Sachanlagevermögen einen Wert aufweist, der höher ist, als dies der Höhe seiner Beteiligung entspricht, als Ausgleich eine höhere (also disquotale) Gewinnbeteiligung zugesagt wird.

In diesen und ähnlich gelagerten Fällen wäre - ohne Organschaft - eine inkongruente Gewinnverteilung wirtschaftlich begründet und damit unter den weiteren Voraussetzungen des BMF-Schreibens vom 17.12.2013 steuerlich anzuerkennen. Aus unserer Sicht wäre es sachgerecht, diese Grundsätze auch auf die Ausgestaltung von Ergebnisabführungsverträgen zur Begründung ertragsteuerlicher Organschaften zu übertragen. Wenn also eine Ausgleichzahlung aus wirtschaftlichen Gründen den quotalen Gewinnanteil des Minderheitsgesellschafters übersteigt, so sollte auch dies unschädlich für die Organschaft sein.

Wir regen darüber hinaus an, dass aus Vereinfachungsgründen die Frage, ob Ausgleichzahlungen nach Satz 2 insgesamt angemessen sind, in einer Mehrjahresbetrachtung (z.B. 2-3 Jahre) beurteilt werden kann. Das könnte beispielweise in einem ergänzenden BMF-Schreiben oder in der Gesetzesbegründung geregelt werden.

#### b) Widerspruch zu § 304 AktG

Wir weisen darauf hin, dass § 14 Abs. 2 S. 2 KStG-E in deutlichem Widerspruch zum Aktiengesetz steht.

Der geplanten Neuregelung zufolge dürfen die Ausgleichszahlungen insgesamt den quotalen Gewinnanteil des außenstehenden Gesellschafters ohne Berücksichtigung der Organschaft nicht übersteigen. Danach wäre eine Organschaft – entgegen bislang unstreitig geltender Rechtslage – bereits dann nicht mehr anzuerkennen, wenn der gesellschaftsrechtlich zwingende Fixausgleich nach § 304 Abs. 2 S. 1 AktG den rechnerischen Gewinnanteil des außenstehenden Gesellschafters übersteigt.

Diese Rechtsfolge würde also z.B. stets eintreten, wenn die Organgesellschaft einen Verlust erwirtschaftet, da der Minderheitsgesellschafter selbst in diesem Fall unzweifelhaft Anspruch auf Auszahlung des festen Ausgleichsbetrages hat.

Es ist darauf hinzuweisen, dass ein Ergebnisabführungsvertrag, der diese Vorgabe des § 14 Abs. 2 S. 2 KStG-E berücksichtigt, offensichtlich zu einem Verstoß gegen § 304 AktG führen würde und somit zivilrechtlich unzulässig wäre. Die Registergerichte müssten die Eintragung des Ergebnisvertrages in das Handelsregister verweigern und der Ergebnisabführungsvertrag könnte keine Wirksamkeit erlangen.

Wir regen daher nachdrücklich an, § 14 Abs. 2 KStG-E so auszugestalten, dass eine Kollision mit zwingend anzuwendendem Aktienrecht vermieden wird.

#### c) Kaufmannsrechnung

Sollte es entgegen unserer Forderung unter 1. a) (Grundsätzliche Ausrichtung der Regelung) dabei bleiben, dass der quotale Gewinnanteil des Minderheitsgesellschafters die Obergrenze der (variablen) Ausgleichzahlungen markieren soll, so halten wir in der Folge den 3. Satz der geplanten Regelung für sehr problematisch.

Dieser Regelung zufolge muss der über den Mindestbetrag nach § 304 Absatz 2 Satz 1 des Aktiengesetzes hinausgehende Betrag „nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung wirtschaftlich begründet“ sein. In der Gesetzesbegründung ist von einer zwingend vorzunehmenden „Kaufmannsrechnung“ die Rede.

Wir weisen darauf hin, dass die steuerliche Anerkennung rechtlicher Vereinbarungen von Unternehmen stets voraussetzt, dass deren Inhalt nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung wirtschaftlich begründet ist (Fremdvergleichsgrundsatz). Sofern es sich – wie meist bei außenstehenden Anteilseignern – um Vereinbarungen zwischen nicht nahestehenden Personen handelt, ist regelmäßig davon auszugehen, dass die vereinbarten Bedingungen dem Fremdvergleich entsprechen („Kaufleute schenken sich nichts“).

Die Motivation aller Beteiligten in den hier gegenständlichen Gestaltungen ist allein das Ziel, dem außenstehenden Gesellschafter zu ermöglichen, an dem Ergebnis seiner Beteiligung möglichst so zu partizipieren, wie er auch ohne Ergebnisabführungsvertrag partizipieren würde. Darüber hinaus dürfen ganz regelmäßig keine „nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung wirtschaftlichen Gründe“ für die Gestaltung vorliegen.

Demnach ist dieser dritte Satz entweder überflüssig, weil es immer einen vernünftigen kaufmännischen Grund für die zweite Komponente der Ausgleichzahlung gibt, oder diese zusätzliche Voraussetzung ist in aller Regel nicht erfüllt, so dass die Gesetzesänderung weitgehend ins Leere gehen und somit ihren Zweck nicht erfüllen würde. In beiden Fällen ist die Streichung des dritten Satzes aus unserer Sicht zwingend notwendig.

Dies gilt jedenfalls – wie bereits ausgeführt – dann, wenn es bei der fixen Obergrenze der Ausgleichzahlung nach Satz 2 bleibt. Die ausdrückliche Anforderung des sog. Kaufmannstest in § 14 Abs. 2 S. 3 KStG-E würde hingegen dann Sinn ergeben, wenn sie auf die steuerliche Anerkennung variabler Ausgleichszahlungen bezogen würde, die abweichend vom Grundsatz dazu führen, dass die Ausgleichszahlungen insgesamt den quotalen Gewinnanteil ohne Gewinnabführungsvertrag ausnahmsweise übersteigen (siehe oben unter „aa) Grundsätzliche Ausrichtung der Regelung“).

d) Vorschlag für Gesetzeswortlaut

Nach alledem schlagen wir folgenden Gesetzeswortlaut vor:

*„(2) <sup>1</sup>Der 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. <sup>2</sup>~~Dies gilt nur, wenn Die über den Mindestbetrag nach § 304 Absatz 2 Satz 1 des Aktiengesetzes hinausgehenden Ausgleichszahlungen dürfen nicht dazu führen, dass~~ die Ausgleichszahlungen insgesamt den dem Anteil am Grundkapital entsprechenden Gewinnanteil des Wirtschaftsjahres ~~nicht~~ überschreiten, der ohne Gewinnabführungsvertrag zugeflossen wäre. <sup>3</sup>~~Das gilt nicht, wenn der über den Mindestbetrag nach § 304 Absatz 2 Satz 1 des Aktiengesetzes hinausgehende Betrag muss~~ nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung wirtschaftlich begründet ~~ist sein.~~“*

Sollte keine Bereitschaft bestehen, eine Regelung aufzunehmen, die in Ausnahmefällen eine über den quotalen Gewinnanteil hinausgehende Ausgleichszahlung zulässt, so müsste der dritte Satz ersatzlos gestrichen werden.

## **2. Zeitliche Anwendung und Übergangsregelungen**

Zur zeitlichen Anwendung der Regelung möchten wir folgende Hinweise geben.

### **a) Grundsätzliches zur Rückwirkungsregelung**

Nach der vorliegenden Entwurfsfassung (§ 34 Abs. 6b KStG-E) ist vorgesehen, die Neuregelung in § 14 Abs. 2 KStG-E rückwirkend ohne Einschränkungen in allen offenen Fällen anzuwenden. Sofern die unter den vorgenannten Anmerkungen beschriebenen Anpassungen der Regelungen in den Sätzen 2 und 3 (Grundsatz und Ausnahme zur Obergrenze von Ausgleichszahlungen) umgesetzt werden, bestehen keine Bedenken gegen eine derart vollumfängliche Rückwirkung, weil es sich dann tatsächlich um eine ausschließlich begünstigende Regelung handeln würde.

Sollten dagegen keine Anpassungen der geplanten Neuregelung in § 14 Abs. 2 KStG-E erfolgen, wären insbesondere die unter 1., a) (Grundsätzliche Ausrichtung der Regelung) beschriebenen Tracking-Stock-Gestaltungen in abgelaufenen Veranlagungszeiträumen negativ betroffen, obwohl sie von der Finanzverwaltung bislang regelmäßig anerkannt wurden. In diesen Fällen darf es aus unserer Sicht nun nachträglich nicht zur Aberkennung der Organschaft kommen und den betroffenen Konzernen muss Gelegenheit gegeben werden, die erforderlichen und häufig wohl auch zeitaufwendigen Umstrukturierungen umzusetzen. Zur Nachteilsvermeidung sollte die Regelung in § 34 Abs. 6b KStG-E dann also um einen zweiten Satz ergänzt werden, der den Unternehmen eine ausreichende Umsetzungsfrist einräumt (unser Vorschlag: bis zum Jahr 2021):

### **b) Rückwirkung auf für des Veranlagungsjahr 2017 (ggf. auch 2018)**

Die bislang vorgesehene Anwendungsregelung sieht die Rückwirkung auf „Veranlagungszeiträume vor 2017“ vor. Da das JStG 2018 aller Voraussicht nach noch in diesem Jahr in Kraft treten wird, wäre nach der allgemeinen Anwendungsregelung (Art. 16 Abs. 1 JStG 2018-E) der Veranlagungszeitraum 2017 ohne erkennbaren Grund von der rückwirkenden Anwendung ausgenommen. Zur Behebung dieses mutmaßlich redaktionellen Versehens ist die Jahreszahl in § 34 Abs. 6b S. 1 KStG-E entsprechend zu ändern („Veranlagungszeiträume vor 2018“). Sollte das Gesetz erst 2019 in Kraft treten, müsste entsprechend auch das Veranlagungsjahr 2018 von der Rückwirkung umfasst sein („Veranlagungszeiträume vor 2019“).

### **c) Mindestlaufzeit des Ergebnisabführungsvertrages**

Sofern keine Anpassungen der Regelungen in § 14 Abs. 2 S. 2 und 3 KStG-E nach den vorstehenden Ausführungen unter 1., a) (Grundsätzliche Ausrichtung der Regelung) erfolgen, wären notwendigerweise Anpassungen bestehender Ergebnisabführungsverträge erforderlich, wenn diese nicht den Anforderungen nach den bislang vorgesehenen Regelungen in § 14 Abs. 2 S. 2 und 3 KStG-E entsprechen. Um auszuschließen, dass diese Anpassungen als Neuabschluss eines Ergebnisabführungsver-

trags gewertet würden (damit verbunden das Risiko der Nichteinhaltung der Mindestvertragslaufzeit oder des Beginns einer neuen Fünfjahresfrist), sollte die geplante Regelung in § 34 Abs. 6b KStG-E – nach dem Vorbild von § 34 Abs. 10b S. 5 KStG im Rahmen der „kleinen Organschaftsreform“ – um folgenden Satz 3 ergänzt werden:

d) Vorschlag für Gesetzeswortlaut

Demnach schlagen wir für die Übergangregelung folgenden Wortlaut vor:

*„§ 14 Absatz 2 Satz 1 in der Fassung des Artikels ... des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...) [einsetzen: Ausfertigungsdatum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes] ist auch für Veranlagungszeiträume vor ~~2017-2018 (2019)~~ anzuwenden. § 14 Absatz 2 Satz 2 und 3 in der Fassung des Artikels ... des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...) [einsetzen: Ausfertigungsdatum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes] ist erstmals für Veranlagungszeiträume ab 2021 anzuwenden. Die Änderung eines bestehenden Gewinnabführungsvertrags zur Anpassung an § 14 Abs. 2 in der Fassung des Artikels ... des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...) [einsetzen: Ausfertigungsdatum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes] gilt für die Anwendung des § 14 Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 nicht als Neuabschluss.“*

Abschließend weisen wir noch darauf hin, dass es Fälle geben könnte, in denen infolge der gesetzlichen Regelung vor Ablauf der Fünfjahresfrist nicht nur der Ergebnisabführungsvertrag geändert sondern insgesamt eine Umstrukturierung erfolgen muss. Dies kann dazu führen, dass bestehende Organschaften vor Ablauf der Fünfjahresfrist beendet werden müssen. Zumindest durch entsprechende Verlautbarungen der Finanzverwaltung sollte für diese Fälle klargestellt werden, dass dies nicht nachträglich zu einer insgesamt verunglückten Organschaft führt.

Für Rückfragen stehen Ihnen für den BDEW Frau Dr. Utescher-Dabitz (Fon: 030/300199-1664, E-Mail: [tanja.utescher-dabitz@bdew.de](mailto:tanja.utescher-dabitz@bdew.de)), für den VDV Frau Maring (Fon: 0221/57979-112, E-Mail: [maring@vdv.de](mailto:maring@vdv.de)) und für den VKU Herr Meyer (Fon: 030/58580-138, E-Mail: [meyer@vku.de](mailto: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)