Downloaded from Blogs on 15.10.2026 15:26h

By PwC Deutschland | 23. Juli 2019

Update: Ertragsteuerliche Organschaft: Ausgleichszahlungen an Minderheitsgesellschafter

Die steuerliche Anerkennung eines Ergebnisabführungsvertrages ist nach einer heute veröffentlichten Entscheidung des Bundesfinanzhofs zu versagen, wenn die darin enthaltene Ausgleichsvereinbarung dem außenstehenden Gesellschafter neben einem bestimmten Festbetrag zusätzlich einen am Gewinn der vermeintlichen Organgesellschaft bemessenen und damit variablen Ausgleich gewährt.

Downloaded from Blogs on 15.10.2026 15:26h

Dies gilt auch für GmbHs als Organgesellschaften. Des Weiteren hat der Bundesfinanzhof (BFH) entschieden, dass das Erfordernis des § 17 Satz 2 Nr. 2 Körperschaftsteuergesetz a.F., nach dem die Verlustübernahme in Gewinnabführungsverträgen von GmbH ausdrücklich und entsprechend den Vorschriften des § 302 Aktiengesetz (AktG) zu vereinbaren war, nicht nur im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses, sondern auch in jedem folgenden Jahr zu erfüllen war. Es bezieht sich damit auch auf solche Regelungsbestandteile des § 302 AktG, die bei Vertragsabschluss noch nicht in Kraft getreten waren. Wurde die Verlustübernahmevereinbarung in einem vor Inkrafttreten des § 302 Abs. 4 AktG geschlossenen Ergebnisabführungsvertrag nicht an die Änderung bzw. Ergänzung des § 302 AktG angepasst und dieser Mangel auch nicht im Rahmen der sog. „Amnestieregelung“ rückwirkend geheilt, ist dieser für Zwecke der ertragsteuerlichen Organschaft die weitere Anerkennung zu versagen.

Im entschiedenen Fall stritten die Beteiligten, ob zwischen der Klägerin, einer GmbH, und der WB GmbH (WB) ein Organschaftsverhältnis begründet wurde. Geschäftsgegenstand der Klägerin ist die Gas- und Wasserversorgung der Stadt B und die Abwasserentsorgung für die Städte B und H.

Sachverhalt

Die Stadt B hielt zunächst unmittelbar 51 Prozent des Stammkapitals der Klägerin. Die Kommune gliederte dann ihren Bäderbetrieb auf die neu gegründete WB aus und übertrug dieser die Mehrheitsbeteiligung. In Höhe von 49 Prozent des Stammkapitals der Klägerin war die A GmbH im Streitzeitraum beteiligt, die zugleich den Betrieb der Klägerin führte. Der Gesellschaftsvertrag sah vor, dass die A GmbH von dem ausgewiesenen Jahresüberschuss vorab eine genau bezifferte Gewinnausschüttung erhalten sollte. Der verbleibende Gewinn sollte dann im Verhältnis der Beteiligungsquoten aufgeteilt werden.

Am 30. November 2004 schlossen die Klägerin und die WB einen Gewinnabführungsvertrag zwecks Begründung einer ertragsteuerlichen Organschaft. Danach verpflichteten sich die Klägerin zur Abführung ihres gesamten Gewinns und die WB zur Übernahme etwaiger Jahresfehlbeträge. Für die im Gewinnabführungsvertrag geregelte Verlustübernahme wurde die entsprechende Anwendung des § 302 Abs. 1 und Abs. 3 des Aktiengesetzes (AktG) vereinbart. Kurze Zeit später fügte der Gesetzgeber mit Wirkung zum 15. Dezember 2004 dem § 302 AktG einen vierten Absatz an. Dieser enthielt eine gesonderte Verjährungsregelung für den Verlustübernahmeanspruch des beherrschten Unternehmens. Eine diesbezügliche Anpassung der vertraglichen Verlustübernahmevereinbarung ist zu keinem Zeitpunkt erfolgt. Ferner enthielt der Gewinnabführungsvertrag Bestimmungen für die Ausgleichszahlungen an die A-GmbH als außenstehenden Gesellschafter. Danach garantierte die WB, an diesen für jedes volle Geschäftsjahr eine feste, am Nennbetrag des von der A-GmbH gehaltenen Gesellschaftsanteils bemessene Ausgleichszahlung zu leisten. Die WB verpflichtete sich weiterhin, jährlich einen variablen Zuschlag zur Ausgleichszahlung zu gewähren. Dieser entsprach dem sich nach dem Beteiligungsverhältnis ergebenden Anteil der A-GmbH an einem um tatsächliche und fiktive Ertragsteuern und die feste Ausgleichszahlung bereinigten Ergebnis (vor Gewinnabführung) der Klägerin. Auf dieser Grundlage erhielt die A GmbH als außenstehende Gesellschafterin die vertraglich vereinbarten festen und variablen Ausgleichszahlungen.

Downloaded from Blogs on 15.10.2026 15:26h

Mit Folgen. Denn nach erfolgter Außenprüfung gelangte das Finanzamt zur Auffassung, dass die WB-GmbH in den Streitjahren 2004 bis 2007 nicht ihren gesamten Gewinn an die Klägerin abgeführt habe und erfasste die geleisteten Ausgleichszahlungen und den an die Klägerin abgeführten Gewinn als verdeckte Gewinnausschüttungen. Einspruch und Klage blieben ohne Erfolg. Das Niedersächsische Finanzgericht sah die am Gewinn der Organgesellschaft orientierte Ausgleichsregelung als schädlich an. Es beanstandete zusätzlich die im Gewinnabführungsvertrag enthaltene Verlustübernahmeregelung wegen des fehlenden Verweises auf § 302 Abs. 4 AktG als unzureichend. Beide Beanstandungen bestätigt auch der Bundesfinanzhof in seinem aktuell veröffentlichten Urteil.

Steuerschädliche Kopplung der Ausgleichszahlungen an das Ergebnis der Organgesellschaft vor Gewinnabführung

Durch die Kopplung der Ausgleichszahlung an das Ergebnis der Organgesellschaft vor Gewinnabführung wird nach Auffassung der BFH-Richter im Streitfall die tatsächliche Durchführung der Gewinnabführung in Frage gestellt. In einer eine AG als Organgesellschaft betreffenden Entscheidung aus dem Jahr 2009 (BFH-Urteil vom 04.03.2009, I R 1/08) hatte der BFH entschieden, dass eine Abführung des vollen Gewinns jedenfalls dann nicht mehr gegeben sei, wenn dem außenstehenden Gesellschafter infolge der Ausgleichszahlung der Gewinn der Organgesellschaft in dem Verhältnis zufließt, in dem er ohne Ergebnisabführungsvertrag zu verteilen gewesen wäre. An dieser Rechtsprechung hält der BFH fest und weitet diese ausdrücklich auf GmbH als Organgesellschaften aus. Ob bei einer Aktiengesellschaft über die Mindestanforderungen des § 304 Abs. 2 Satz 1 AktG hinausgehend privatautonom „beliebig“ Ausgleichszahlungsregelungen gesellschaftsrechtlich vereinbart werden können und ob bei einer GmbH mangels einer ausdrücklichen Regelung erst recht gesellschaftsrechtliche Vertragsfreiheit bei der Vereinbarung von Ausgleichszahlungen herrscht, kann nach Ansicht der obersten Finanzrichter dahinstehen. Denn bei der vereinbarungsgemäßen und tatsächlich durchgeführten Abführung des ganzen Gewinns handelt es sich um ein eigenständiges und nach steuerlichen Kriterien auszulegendes Tatbestandsmerkmal der Organschaft.

Gegen eine „freie“ und vom Steuerrecht grundsätzlich zu akzeptierende Festlegung der Ausgleichszahlungen speziell im Fall einer GmbH als Organgesellschaft spreche zudem die für sie in § 17 Satz 1 KStG angeordnete entsprechende Anwendung der auf AG, KGaA und SE als Organgesellschaft abstellenden §§ 14-16 KStG. Dies hat nach Auffassung der Richter zur Folge, dass die für Aktiengesellschaften einschlägigen Organschaftsregelungen für Ausgleichszahlungen im Falle einer GmbH als Organgesellschaft entsprechend gelten. § 304 AktG sehe lediglich einen festen Ausgleich oder einen am Ergebnis des Organträgers ausgerichteten variablen Ausgleich, nicht aber einen am (schwankenden) Gewinn der Organgesellschaft bemessenen Ausgleich vor. Steuerrechtlich seien für AG wie für GmbH nur solche Ausgleichsvereinbarungen anzuerkennen, die gesellschaftsrechtlich dem in § 304 AktG zwingend Gebotenen Rechnung tragen und damit nicht zu einer dem Sinn und Zweck des Erfordernisses der Abführung des ganzen Gewinns zuwiderlaufenden beliebigen Aufteilung des von der Organgesellschaft erzielten Einkommens führen.

Downloaded from Blogs on 15.10.2026 15:26h

Verlustübernahmevereinbarung einer GmbH – Schädlichkeit der fehlenden Anpassung nach Einführung des § 302 Abs. 4 AktG

Der zweite Teil der Entscheidung betrifft § 17 Satz 2 Nr 2 a.F., nach dem der Gewinnabführungsvertrag einer GmbH nur dann die Grundlage für eine Organschaft bilden kann, wenn darin die Verlustübernahme entsprechend den Vorschriften des § 302 AktG vereinbart wird. Anders als der für nach dem 26.2.2013 abgeschlossene oder geänderte Verträge einschlägige § 17 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 KStG n.F. forderte § 17 Satz 2 Nr 2 a.F. keinen „dynamischen" Verweis auf die Vorschriften des § 302 AktG „in seiner jeweiligen Fassung". Auch ein bloß „statischer" Verweis auf die Vorschriften des § 302 AktG oder deren wörtliche Wiedergabe waren grundsätzlich anzuerkennen. Bis zum Inkrafttreten des eine gesonderte Verjährungsregelung für Verlustübernahmeansprüche enthaltenden Abs. 4 am 15.12.2004, waren Abs. 1 und 3 dieser Vorschrift die mit Blick auf die Organschaft zwingend zu vereinbarenden Bestandteile des § 302 AktG. In einer Entscheidung aus dem Jahr 2013 (BFH-Urteil vom 24.7.2013, I R 40/12) hatte der BFH bereits entschieden, dass ein im Jahr 2005 abgeschlossener Gewinnabführungsvertrag einer GmbH nur dann eine Organschaft begründen konnte, wenn dessen Verlustübernahmevereinbarung auch die im Dezember 2004 in Kraft getretene Vorschrift des § 302 Abs. 4 AktG mit umfasst. Im nun entschiedenen Streitfall ging es um die Frage, ob eine bei Vertragsabschluss alle Bestandteile des dann existenten § 302 AktG enthaltende Verlustübernahmevereinbarung nach Inkrafttreten des § 302 Abs. 4 AktG mit Blick auf eine weitere steuerliche Anerkennung des Gewinnabführungsvertrag anzupassen war.

Mit der heute veröffentlichten Entscheidung hat der BFH diese Frage bejaht. Zur Begründung führt der BFH aus, dass die in § 17 Satz 1 KStG für den GmbH-Konzern angeordnete entsprechende Anwendung von § 14 KStG auch die Voraussetzungen zu Beginn und Ende der Wirksamkeit des Ergebnisabführungsvertrags betrifft. Das mit § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 KStG aufgestellte Erfordernis, nach dem der Gewinnabführungsvertrag auf mindestens fünf Jahre abgeschlossen sein und während seiner gesamten Geltungsdauer durchgeführt werden muss, erstrecke sich gleichermaßen auf die Einbeziehung der Verlustübernahme entsprechend den Vorschriften des § 302 AktG gemäß § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG a.F. Auch besage die in § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG a.F. verwendete Formulierung „vereinbart wird" nicht, dass es allein auf die Fassung des § 302 AktG im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses ankomme. Dagegen spreche das Prinzip der Abschnittsbesteuerung wie auch das mit § 17 KStG verfolgte Ziel einer weitgehenden Annäherung der Voraussetzungen der Organschaft einer GmbH an die einer AG. Letztere habe den § 302 Abs. 4 AktG unmittelbar nach dessen Inkrafttreten zu beachten gehabt.

Da im entschiedenen Fall von der im Rahmen der „kleinen Organschaftsreform" bis zum 31.12.2014 eingeräumten Möglichkeit der rückwirkenden Heilung einer unzureichenden Verlustübernahmevereinbarung durch Aufnahme einer § 17 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 KStG n.F. entsprechenden Verlustübernahme („dynamischer Verweis") in den Vertrag nicht Gebrauch gemacht worden war, erkannte der BFH den Gewinnabführungsvertrag für Zwecke der Organschaft nicht an.

Eine Anerkennung des die Geltung des § 302 Abs. 4 AktG abdeckenden Vertrags komme auch nicht auf der Grundlage des BMF-Schreibens vom 16. Dezember 2005 (BStBl I 2006, 12) in Betracht, nach dem das

Downloaded from Blogs on 15.10.2026 15:26h

Fehlen eines Hinweises auf § 302 Abs. 4 AktG in vor dem 1. Januar 2006 abgeschlossenen Gewinnabführungsverträgen von der Finanzverwaltung nicht beanstandet werden soll und welches nach seinem Wortlaut auch die streitgegenständliche Konstellation mit umfasst. Nach den Grundsätzen des Senatsurteils aus 2013 konnte sich die Klägerin im finanzgerichtlichen Prozess nicht auf die Verwaltungsanweisung berufen, da sie für die Gerichte keine Bindungswirkung entfaltet. Auch wenn in der Verwaltungsanweisung eine sachliche Billigkeitsregelung i.S.d. § 163 AO zu sehen sein sollte, fehlte es für eine abweichende Beurteilung nach der Auffassung der Richter im Streitfall an der erforderlichen Umsetzung dieser Billigkeitsregelung in eine konkrete und bewusste Einzelfallentscheidung des zuständigen Finanzamts.

Update (23.07.2019)

Das Urteil wurde im Bundessteuerblatt veröffentlicht, BStBl. II 2019, S. 278. Das zu dem Urteil ergangene BMF-Schreiben ist in unserem **Blogbeitrag** dargestellt.

Fundstelle

BFH-Urteil vom 10. Mai 2017 (I R 93/15); veröffentlicht am 8. November 2017

Eine englische Zusammenfassung dieses Urteils finden Sie **hier**.

Schlagwörter

Ausgleichszahlungen, Körperschaftsteuerrecht, Minderheitsgesellschafter, Organschaft