

## GmbH-Gestaltungsberatung

### ■ Neue Einschränkungen der steuerlichen Organschaft

#### Änderungen für Start, Gewerblichkeit und joint-ventures durch das StVergAbG

von Dr. Arnd Stollenwerk, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer\*

*Im deutschen Steuerrecht gibt es kein Konzernsteuerrecht. Ersatzweise enthält das Körperschaftsteuerrecht die Regelungen zur Organschaft. Nachdem zwei wesentliche Steueränderungsgesetze im Zuge der politischen Absicht, den Standort Deutschland steuerlich attraktiver zu gestalten, Vereinfachungen und Erweiterungen des Handlungsspielraums brachten, bringt das StVergAbG eine entgegengesetzte Entwicklung. Der Beitrag stellt die jüngsten Einschränkungen sowie deren Auswirkungen dar. Den Ausführungen wird ein kurzer Überblick der verbleibenden Erweiterungen des Handlungsspielraums vorangestellt.*

#### I. Fortgeführte Erleichterungen nach StSenkG und UntStFG

**StSenkG:** Mit Inkrafttreten des StSenkG sind die Erfordernisse der organisatorischen und der wirtschaftlichen Eingliederung der **Organgesellschaft (OG)** entfallen. Bei dem Erfordernis der finanziellen Eingliederung wurde außerdem erleichternd das bisher geltende Additionsverbot<sup>1</sup> von unmittelbaren und mittelbaren Beteiligungen aufgehoben. Unmittelbare und mittelbare Beteiligungen dürfen jetzt – zur Erfüllung der finanziellen Eingliederung – zusammengerechnet werden, wenn der **Organträger (OT)** an der zwischengeschalteten Gesellschaft unmittelbar mehrheitlich an den Stimmrechten beteiligt ist.<sup>2</sup>

**UntStFG:** Nach Änderung des KStG durch das StSenkG bestand eine Diskrepanz zwischen den Voraussetzungen für die körperschaftsteuerliche und die gewerbsteuerliche Organschaft. Diese Diskrepanz wurde durch das UntStFG beseitigt, so dass auch für die gewerbsteuerliche Organschaft das Additionsverbot mit Wirkung ab Veranlagungszeitraum 2001 aufgehoben wurde.<sup>3</sup> Das UntStFG hob für den OT auch den sog. doppelten Inlandsbezug des § 14

Abs. 1 Nr. 3 KStG a.F. auf. Daher ist es ausreichend, wenn der OT die Geschäftsleitung im Inland hat.<sup>4</sup> Der OT konnte fortan einen Sitz im Ausland (beibe-)halten.

#### II. Neue Einschränkungen bei Start der Organschaft

##### 1. Zusätzliche Voraussetzungen für das Erstjahr

**Für das Erstjahr der Organschaft** ist es nunmehr nicht mehr ausreichend, dass ein Gewinnabführungsvertrag (GAV) abgeschlossen wird. Zwingend erforderlich ist, dass dieser GAV bis zum Ablauf des Erstjahres in das Handelsregister der Organgesellschaft eingetragen ist.<sup>5</sup> Damit wird für das Erstjahr kumulativ die Zustimmung der Gesellschafterversammlungen der beteiligten Unternehmen, die Anmeldung zum Handelsregister sowie die Beendigung der Registerarbeit gefordert. Hieraus kann man aber nicht schließen, dass einer Organschaft jetzt stets ein *Anbahnungsjahr* vorausgehen muss, in dem die Organschaft noch nicht gilt. Ein Anbahnungsjahr in diesem Sinne hätte sich allerdings aus einer Entwurfsformulierung des StVergAbG ergeben, die glücklicherweise nicht umgesetzt wurde.<sup>6</sup> Für das Erstjahr verlängert sich jedoch beträchtlich der einzuplanende Anbahnungszeitraum, in dem die o. g. Maßnahmen abgeschlossen sein müssen.

**Beraterhinweis:** Besondere Aufmerksamkeit ist Beginn und Ende dieses Zeitraums zu schenken.<sup>7</sup> Das Ende hängt nicht mehr ausschließlich von den beteiligten Unternehmen, sondern von der Schnelligkeit des Registergerichts ab. Es ist daher anzuraten, ein zeitliches Sicherheitspolster zum Jahresende einzukalkulieren.

**Die Anbahnungsmaßnahmen beginnen** erst, wenn die geschäftspolitische Entscheidung für eine Organschaft gefallen ist. Dies setzt aber die Fertigstellung der entscheidungsvorbereitenden Planungs- sowie Prognoserechnungen voraus. Gerade bei der Entscheidungsvorbereitung spüren die Unternehmen die Verschärfungen für das Erstjahr. Das neue Recht führt tendenziell dazu, dass die Unternehmen die Organschaftsentscheidung bei größerer Un-

\* Der Autor ist in eigener Praxis als Steuerberater und Wirtschaftsprüfer in Köln tätig.

1 Vgl. R 49 Abs. 1 Satz 6 KStR 1995.

2 Vgl. § 14 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 KStG n.F., vgl. in diesem Zusammenhang auch die Beispiele bei *Neu*, Sonderheft Unternehmenssteuerreform des EStB/GmbH-StB 2000, 34.

3 Die nach wie vor von der körperschaft- und gewerbsteuerlichen Organschaft abweichenden Voraussetzungen der umsatzsteuerlichen Organschaft bleiben an dieser Stelle außen vor. Vgl. dazu jedoch die aktuelle Darstellung bei *Hinz*, Steuer & Studium 2002, 664.

4 Vgl. ausführlich zur körperschaft- und gewerbsteuerlichen Organschaft nach dem UntStFG *Harle*, BB 2002, 1341f., sowie auch und insbesondere zu den Gefahren bei doppelt ansässigen Gesellschaften als Organträger *Heurung/Oblau/Röker*, GmbHR 2002, 620f.

5 Vgl. § 14 Abs. 1 Satz 2 KStG i. d. F. des StVergAbG.

6 Zu dieser Entwurfsformulierung vgl. *Fatouros*, DStZ 2003, 179.

7 Vgl. *Förster*, DB 2003, 899 (904); *Fatouros*, DStZ 2003, 179; *Rödter/Schuhmacher*, DStR 2003, 805 (806).

sicherheit treffen müssen. Fraglich wird bleiben, ob die Unternehmen dies durch verbesserte Prognoseinstrumentarien ausgleichen können. Die Neuregelungen zum GAV sind steuerbetriebswirtschaftlich als Rückschritt zu werten.

**Beraterhinweis:** § 14 Abs. 1 Satz 2 KStG i. d. F. des StVergAbG stellt dem Wortlaut nach erstmals unmissverständlich klar, dass für den Fall jeweils vom Kalenderjahr (Kj) abweichender Wirtschaftsjahre (Wj) beim OT und bei der OG der Gewinn der OG auch dann bei dem OT in dem Kj. zu versteuern ist, in dem das Wj. des OT endet, wenn das Wj. der OG *später* als das des OT endet.<sup>8</sup> Im Verlustfall bei der OG ist die Regelung für den Organkreis vorteilhaft und wurde wohl auch aus diesem Grunde bislang entsprechend von der Finanzverwaltung praktiziert.

**Die Verschärfung der Rechtslage gilt** nicht nur ohne Übergangsregelung für den VZ 2003, sondern kann sich sogar noch im VZ 2002 auswirken. Denn in § 34 Abs. 9 Nr. 3 KStG i. d. F. des StVergAbG wurde eine Art Rückwirkungsregel aufgenommen. Die Verschärfung gilt bereits für den (gesamten) VZ 2002, wenn der GAV erst nach dem 20. 11. 2002 abgeschlossen wurde. Es überrascht nicht, dass hierin ganz offensichtlich und zu Recht eine verfassungsrechtlich unzulässige Rückwirkung gesehen wird.<sup>9</sup>

## 2. Verunglückter Start der Organshaft

Wird der GAV nicht mehr im planmäßigen Startjahr der Organshaft eingetragen, sondern erst im Folgejahr, bleibt er dennoch wirksam d. h. die OG hat auch für das Startjahr Gewinne abzuführen. Die OG unterliegt mit ihrem Ergebnis jedoch selbständig der Gewerbesteuer sowie der Körperschaftsteuer.

**Im Gewinnfall** löst die handelsrechtliche Gewinnabführung eine VGA aus. Sofern die empfangenden Gesellschafter Kapitalgesellschaften sind, bleibt die Gewinnabführung bei Ihnen auch in ihrer steuerlichen Qualifikation als VGA gem. § 8b Abs. 1 KStG steuerfrei<sup>10</sup>. Die Steuerfreiheit würde auch bei handelsrechtlicher Vollausschüttung eintreten, so dass sich insofern kein erkennbarer Nachteil bei dem verhinderten OT ergibt. In keinem Fall aber gelingt die für einen Organkreis typische Verrechnung von Gewinnen und Verlusten zwischen den beteiligten Unternehmen.

**Im Verlustfall** scheitert diese, weil die handelsrechtliche Verlustübernahme durch den verhinderten OT bei ihm eine verdeckte Einlage darstellt, so dass eine periodengleiche Ergebniswirksamkeit beim OT scheitert. Für die vermeintliche OG wird gewerbesteuerlich sowie körperschaftsteuerlich ein Verlust festgestellt, der, soweit nicht durch Rücktrag aufgezehrt, bei ihr vorgetragen wird.

## III. Forderung nach gewerblicher Tätigkeit des Organträgers

### 1. Art und Umfang der geforderten gewerblichen Tätigkeit

Auch Personengesellschaften können OT sein. Sie müssen sich allerdings im Gegensatz zu Einzelunternehmen und Kapitalgesellschaften für diese Funktion eigens qualifizieren. Qualifikationserfordernis ist die Ausübung einer ge-

werblichen Tätigkeit i. S. d. § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG (vgl. § 14 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 KStG i. d. F. des StVergAbG).

**Das StVergAbG verlangt** jetzt ausdrücklich eine Tätigkeit i. S. d. § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Bislang waren Personengesellschaften bereits als OT qualifiziert, wenn sie (lediglich) Mitunternehmenschaften i. S. d. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG waren. Die neue Regelung wirkt nicht nur verschärfend, sondern bringt darüber hinaus nur zum Teil Klarheit, da für bestimmte Mitunternehmenschaften wohl offen bleibt, ob diese als OT qualifiziert sind oder nicht. Unzweifelhaft können OT alle Personengesellschaften sein, die eine gewerbliche Tätigkeit originär ausüben. Dabei sind für den Umfang der gewerblichen Tätigkeit weder absolut noch relativ Mindestquanten festgelegt. Ebenso unzweifelhaft können nunmehr Personengesellschaften, die allein wegen ihrer gewerblichen Prägung gem. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG Mitunternehmenschaften sind, nicht mehr OT sein.

**Ein Auslegungsspielraum**<sup>11</sup> (und damit ein Risiko in der Gestaltungsberatung) eröffnet sich für die Personengesellschaften „dazwischen“. Betroffen sind in erster Linie diejenigen Personengesellschaften, die ohne Ausübung einer eigenen/originären gewerblichen Tätigkeit<sup>12</sup> ausschließlich gewerbliche Einkünfte erzielen, weil sie – allein aufgrund der Beteiligung an einer Personengesellschaft, die ihrerseits originär gewerblich tätig ist, – gewerblich infiziert sind. Anhand der derzeitigen Rechtsprechung ist die Frage, ob bei solchen doppelstöckigen Personengesellschaften die Obergesellschaft ebenfalls eine originäre gewerbliche Tätigkeit gem. § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG ausübt, zu bejahen.<sup>13</sup> Dies wäre für die Gestaltungsberatung ein großer Vorteil, weil es dann leicht wäre, für eine solche Personengesellschaft die Qualifikation als OT herbeizuführen. Es steht jedoch m. E. zu befürchten, dass erforderlich sein wird, qua originärer Tätigkeit die Voraussetzung für die OT-Funktion zu erfüllen. Im Einzelfall wird man – solange eine Stellungnahme des BMF oder einer OFD fehlt – Rechtssicherheit nur über eine verbindliche Auskunft erreichen. **Beachten Sie:** Es könnte auch für jene Personengesellschaften ein Auslegungsspielraum offen sein, deren originäre gewerbliche Tätigkeit „äußerst“ gering ist.<sup>14</sup>

### 2. Fehlen einer gewerblichen Tätigkeit

Von der gesetzlichen Verschärfung sind in erster Linie *gewerblich geprägte* Personengesellschaften gem. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG betroffen, die noch im VZ 2002 als OT anerkannt waren. Können sie im VZ 2003 keine originäre gewerbliche Tätigkeit nachweisen, entfällt die Organshaft ab dem VZ 2003, da es keine Übergangsregelung und keinen Bestandsschutz gibt. Wird der GAV gleichwohl durchgeführt, greifen die oben in II. 2. genannten Steuerfolgen.

<sup>8</sup> Vgl. *Walter/Stümper*, GmbHR 2003, 652.

<sup>9</sup> Vgl. *Förster*, DB 2003, 899 (904).

<sup>10</sup> Vgl. BMF v. 28. 4. 2003 – IV A 2 - S 2750 a - 7/03, GmbHR 2003, 603.

<sup>11</sup> Vgl. *Rödter/Schuhmacher*, DStR 2003, 805 (809); *Ley/Strahl*, DStR 2002, 2001; *Fatouros*, DStZ 2003, 179 (180).

<sup>12</sup> Personengesellschaften, die ohne die erwähnte Beteiligung, die gewerbliche Einkünfte ermittelt, nur freiberuflich und/oder vermögensverwaltend tätig sind, gehören zur genannten „dazwischen“ Kategorie.

<sup>13</sup> Vgl. BFH v. 18. 4. 2000 – VIII R 68/98, BStBl. II 2001, 359.

<sup>14</sup> Vgl. *Rödter/Schuhmacher*, DStR 2003, 805 (808); *Neu/Lühn*, DStR 2003, 61 (63); s. a. *Neu*, DStR 1999, 2109.

**Beachten Sie:** Diese könnten für den VZ 2003 verhindert werden, wenn der GAV gekündigt würde. Diese Kündigung würde die Organschaft aber seit ihrem historischen Beginn rückwirkend beseitigen, wenn sie nicht durch einen wichtigen Grund gerechtfertigt wäre. Fraglich ist in den betroffenen Fällen, ob der gesetzliche „Entzug“ der OT-Eigenschaft für gewerblich geprägte Personengesellschafts-OT die hinreichende Begründung für einen wichtigen Grund hergibt. Die Antwort auf diese Frage liegt nicht auf der Hand. Es wird vorgetragen, der „Entzug“ der Organschaft stelle eine hinreichend starke Änderung der Geschäftsgrundlage des GAV und damit einen wichtigen Kündigungsgrund dar.<sup>15</sup> Die Auffassung der Finanzverwaltung hierzu darf mit Spannung erwartet werden.

### 3. Spätere Aufnahme einer gewerblichen Tätigkeit

Bei den gewerblich geprägten Personengesellschaften könnte die Aufnahme einer gewerblichen Tätigkeit in 2003 verhindern, dass die steuerliche Organschaft abrupt beendet und damit fortgeführt wird. Fraglich kann m.E. allein sein, ob es ausreicht, die gewerbliche Tätigkeit unterjährig aufzunehmen oder ob sie bereits zu Beginn des Wj. des OT/der OG<sup>16</sup> bestanden haben muss, wie dies von der finanziellen Eingliederung gefordert wird. Für das Gelingen einer unterjährigen Aufnahme spricht zunächst, dass das Gewerblichkeitserfordernis gerade nicht in § 14 Abs. 1 Nr. 1 KStG i. d. F. des StVerGAbG (= finanzielle Eingliederung) geregelt ist. Jedoch ist auch eine andere m.E. überlegenere Argumentation denkbar, die vom OT bereits zu Beginn des Wj. der OG eine gewerbliche Tätigkeit verlangt. Jeder OT muss die finanzielle Eingliederung zu Beginn seines Wj. (= Beginn des Wj. der OG) erfüllen (§ 14 Abs. 1 Nr. 1 KStG i. d. F. des StVerGAbG). Eine Personengesellschaft kann aber nur OT sein, wenn sie gewerblich tätig ist (§ 14 Abs. 1 Nr. 2 KStG i. d. F. des StVerGAbG). Damit kann eine Personengesellschaft, die erst unterjährig eine gewerbliche Tätigkeit aufnimmt, die finanzielle Eingliederung in diesem Jahr nicht erfüllen, weil sie zu Beginn des Wj. noch gar keine OT-Funktion ausüben konnte.<sup>17</sup>

**Beraterhinweis:** Zumindest für alle diejenigen Fälle, in denen nach dem VZ 2002 die Organschaft nur deshalb entfällt, weil die Ausübung einer gewerblichen Tätigkeit des OT fehlt, diese dann aber im VZ 2003 unterjährig auf-

genommen wird, wäre eine Organschaftspause von (nur) einem Jahr für die beteiligten Unternehmen eine vollständig ungerechtfertigte Belastung. Im Einzelfall könnte es daher aussichtsreich sein, bei der Finanzverwaltung eine Billigkeitsregelung zu erwirken.

### 4. Auswirkungen auf Holding-OT

**Ist eine Holding als Kapitalgesellschaft OT,** ändern die Verschärfungen des StVerAbG nichts an dieser steuerlichen Funktion.<sup>18</sup>

**Für eine Holding, die als Personengesellschaft organisiert ist,** könnte aber die bisherige Organschaft entfallen, wobei die Vermögensholding von der geschäftsleitenden Holding zu unterscheiden ist.

**Die reine Vermögensholding** wird von Verschärfungen in jedem Fall getroffen, da sie originär nur vermögensverwaltend und nicht gewerblich tätig ist. Es stellt sich daher die Frage, wie die OT-Funktion auch ab dem VZ 2003 gewährleistet werden kann. Hierfür bieten sich zwei Lösungen an: Am einfachsten wäre es, wenn die Holding bereits seither an originär gewerblich tätigen Personengesellschaft beteiligt war und die steuerliche Zurechnung dieser Gewerblichkeit der Gesetzesverschärfung genügen würde.<sup>19</sup> Ein wenig aufwendiger wäre es, wenn die Holding selbst eine originäre gewerbliche Tätigkeit aufnehmen müsste. Hierzu wird allgemein empfohlen, konzerninternen Verwaltungsaufgaben oder andere betriebswirtschaftliche Funktionen entgeltlich zu übernehmen.<sup>20</sup>

**Beraterhinweis:** Bei der Planung und Durchführung dieser zusätzlichen Tätigkeit durch die Holding ist m.E. entscheidend zu gewährleisten, dass die Tätigkeit alleine für sich unzweifelhaft das Merkmal der Gewinnerzielungsabsicht erfüllt. Daher reicht lediglich Kostendeckung oder gar lediglich eine Entgeltlichkeit für die steuerrechtlich zu etablierende gewerbliche Tätigkeit nicht aus.<sup>21</sup> Offen ist zur Zeit sowieso die Frage, ob für den VZ 2003 die unterjährige Aufnahme einer gewerblichen Tätigkeit die vermögensverwaltende Holding zum OT qualifizieren kann.<sup>22</sup>

Die **Geschäftsführungsholding** wird von der Rechtsprechung und Finanzverwaltung als gewerblich tätiges Unternehmen anerkannt.<sup>23</sup> Daher kann sie ohne Pause ihre OT-Funktion fortführen.<sup>24</sup>

<sup>15</sup> Vgl. *New/Lühn*, DStR 2003, 61 (63).

<sup>16</sup> Der Übersicht halber wird unterstellt, dass OT und OG jeweils ein mit dem Kj. übereinstimmendes Wirtschaftsjahr haben.

<sup>17</sup> Zu den zeitlichen Anforderungen an die Organträgerschaft ebenso *Winter/Herrmann* in HHR, KStG, § 14 Anm. 114 m. w. N.; *Neumayer* in *Neu/Neumann/Neumayer*, Handbuch der GmbH-Besteuerung, 1999, S. 276.

<sup>18</sup> Vgl. für die Besonderheiten bei Mehrmütterorganschaft: Gliederungspunkt IV.

<sup>19</sup> Vgl. III.1.

<sup>20</sup> Vgl. *New/Lühn*, DStR 2003, 61 (63) und *Rödter/Schuhmacher*, DStR 2003, 805 (808).

<sup>21</sup> Dies dürfte unzweifelhaft sein, vgl. nur *Schmidt*, EStG, 22. Aufl. 2003, § 15 Rz. 186 und 192 m. w. N.

<sup>22</sup> Vgl. Gliederungspunkt III.3.

<sup>23</sup> Vgl. BFH v. 17.12.1969 – I 252/64, BStBl. II 1970, 257; BFH v. 31.1.1973 – I R 166/71, BStBl. II 1973, 420; Abschn. 50 Abs. 2 Nr. 2 KStR 1995.

<sup>24</sup> Vgl. *Rödter/Schuhmacher*, DStR 2003, 805 (809).

## IV. Abschaffung der Organschaft für joint-ventures (= Mehrmütterorganschaften)

Unter joint-ventures werden im Folgenden stets Unternehmen verstanden, an denen mehrere Unternehmen ausschließlich Minderheitsbeteiligungen halten. Z.B. lauten die Beteiligungsquoten auf 50 : 50 oder 33 : 33 : 33. In keinem Fall kann hierbei ein beteiligtes Unternehmen für sich allein die organschaftlich notwendige finanzielle Eingliederung bewerkstelligen. Bezieht man aber alle beteiligten Unternehmen in die Prüfung ein, könnte das joint-venture-Unternehmen OG sein. Bei einem so identifizierten Organkreis spricht man von einer sogenannten Mehrmütterorganschaft, die nach höchstrichterlicher Rechtsprechung zulässig war.

## 1. Bisherige Besteuerung des joint-venture im Rahmen einer Mehrmütterorganschaft

Die Besteuerung der Mehrmütterorganschaft wurde ab dem VZ 2001 gesetzlich geregelt; sie sah für die VZ vor 2000/2001/2002 unterschiedliche Voraussetzungen vor. Für den VZ 2003 waren die Voraussetzungen bereits gesetzlich verschärft worden, bevor nun mit dem StVergAbG die Mehrmütterorganschaft ab VZ 2003 vollständig abgeschafft worden ist. Für die betroffenen joint-venture-Unternehmen kommt man also nicht umhin, für verschiedene Veranlagungszeiträume fünf Rechtslagen unterscheiden zu müssen.

- **Nach dem ursprünglichen Richterrecht** wurde bei finanzieller, wirtschaftlicher und organisatorischer Eingliederung einer OG in mehrere Muttergesellschaften die Willensbildungs-GbR als OT anerkannt. Dies traf in gleicher Weise für die Körperschaft- sowie Gewerbesteuer zu.
- **Das „neue“ Richterrecht<sup>25</sup>** brachte eine günstigere Sicht bei der Gewerbesteuer. Nicht mehr die Willensbildungs-GbR war faktisch OT, sondern die beteiligten Muttergesellschaften. Bei den Muttergesellschaften wären danach gewerbesteuerlich die typischen organchaftlichen Verlustverrechnungen möglich gewesen. Diese Rechtslage hätte sich höchstens noch für den Veranlagungszeitraum 2000 auswirken können.<sup>26</sup>
- **Mit Wirkung ab VZ 2001** wurde die Mehrmütterorganschaft erstmalig gesetzlich geregelt.<sup>27</sup> Als Organträger konnte die Willensbildungs-GbR fungieren, wenn sie einige Voraussetzungen erfüllte. Vor allem musste sie ein gewerbliches Unternehmen sein, was sie aber war, wenn sämtliche Gesellschafter ein gewerbliches Unternehmen betrieben. Zudem musste der GAV mit der GbR abgeschlossen worden sein. Zudem verlangte das Gesetz, dass die GbR von Beginn des Wj. der OG an ununterbrochen bestand und der koordinierte Wille der Gesellschafter in der Geschäftsführung der OG tatsächlich auch durchgeführt würde.
- **Für VZ vor 2001** galt<sup>28</sup> die gleiche Rechtslage, jedoch verschärft um die zusätzlichen Erfordernisse der wirtschaftlichen und organisatorischen Eingliederung.<sup>29</sup>
- **Ab VZ 2003** sollte die Rechtslage aus 2001 und 2002 mit der Einschränkung fortgelten, dass jedes Mutterunternehmen eine Mindestbeteiligungsquote von 25 % hätte aufweisen müssen.

## 2. Derzeitige Besteuerung eines joint-ventures nach Abschaffung der Mehrmütterorganschaft

### a) Vollständige Abschaffung der Mehrmütterorganschaft

Ab dem VZ 2001 war die Mehrmütterorganschaft unter Nennung einer Reihe von Voraussetzungen kodifiziert. Als OT konnte anerkannt eine GbR fungieren, deren einziger Zweck es war, den Willen aller am joint-venture-Unternehmen Beteiligten einheitlich gegenüber dem joint-venture-Unternehmen durchzusetzen (sog. Willensbildungs-GbR). Diese GbR war als Innengesellschaft vermögenslos. Das StVergAbG verhindert ab dem VZ 2003 die Mehrmütterorganschaft „zweimal“. Zum einen über die Regelung in § 14 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 KStG i. d. F. des StVergAbG: Danach ist erforderlich, dass eine Personengesellschaft als OT (= Willensbildungs-GbR) die finan-

zielle Eingliederung durch eigenes Vermögen (= Beteiligungen an dem joint-venture-Unternehmen zwingend im Gesamthandsvermögen) herbeiführt. Zum anderen über die Regelung in § 14 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 KStG i. d. F. des StVergAbG: Hiernach ist die in Abschn. III erörterte gewerbliche Tätigkeit zwingend von der OT-Personengesellschaft auszuüben, was eine Willensbildungs-GbR als Innengesellschaft nicht leisten kann.

### b) Folgen für die Besteuerung des joint-venture

**Ende der Organschaft:** Da keine Übergangsregelung existiert, endet die steuerliche Anerkennung einer bestehenden Mehrmütterorganschaft rückwirkend zum 31.12.2002 bzw. bei abweichendem Wirtschaftsjahr der OG zu Ende ihres letzten Wirtschaftsjahres, das im Kalenderjahr 2002 endet.<sup>30</sup> Handelsrechtlich kann es aber nicht anders sein, als dass der für die frühere steuerliche Anerkennung der Organschaft abgeschlossene GAV wirksam bleibt. Damit sind handelsrechtlich auch weiterhin die vom joint-venture-Unternehmen erzielten Gewinne an die Gesellschafter bzw. an die Willensbildungs-GbR abzuführen. Die Fortsetzung des GAV löst daher beim joint-venture-Unternehmen verdeckte Gewinnausschüttungen oder bei den beteiligten Unternehmen verdeckte Einlagen in das joint-venture-Unternehmen aus, so wie oben unter II.2 beschrieben.

**Kündigung des GAV:** Es stellt sich daher auch hier die Frage der Kündigung des GAV. Im Hinblick auf die bisherige steuerliche Anerkennung werden die joint-venture-Unternehmen stets GAV mit einer Mindestlaufzeit von fünf Jahren abgeschlossen haben. Für den Fall der Kündigung dieser Verträge sind grundsätzlich zwei mögliche steuerliche Folgen zu unterscheiden. Erfolgt die Kündigung des GAV einvernehmlich, aber ohne wichtigen Grund, dann wird die steuerliche Organschaft von Anfang an aberkannt. Nur wenn für die Kündigung ein wichtiger Grund vorliegt, kommt es zur „schlichten“ Beendigung der Organschaft ohne steuerliche Auswirkungen für die Vergangenheit. Nur diese steuerliche Rechtsfolge wäre adäquat angesichts der abrupten Gesetzesänderung. Von großem Interesse ist daher die Frage, ob die steuergesetzliche Abschaffung der Mehrmütterorganschaft für die joint-venture-Unternehmen zivilrechtlich die Kündigung aus wichtigem Grund nahezu selbstverständlich rechtfertigt. Siehe hierzu auch oben III.2.

## 3. Handlungsbedarf infolge der Abschaffung der Mehrmütterorganschaft

Die Abschaffung der Mehrmütterorganschaft verhindert eine steuerliche Verrechnung des Ergebnisses der früheren OG mit dem Einkommen der joint-venture-Gesellschafter. Insbesondere in den Fällen, in denen die joint-venture-Unternehmen als frühere OG Verluste erzielen, findet eine

25 Vgl. BFH v. 9. 6. 1999 – I R 43/97, BStBl. II 2000, 695; BFH v. 9. 6. 1999 – I R 37/98, BFH/NV 2000, 347.

26 Dazu ist es aber nicht gekommen wegen § 34 Abs. 6 KStG sowie § 36 Abs. 2 Satz 2 GewStG.

27 Vgl. z. B. Müller/Orth, DStR 2003, 1737.

28 Vgl. § 34 Abs. 6 KStG sowie § 36 Abs. 2 Satz 2 GewSt.

29 Vgl. Kriebühl, DStR 2002, 1242 (1245).

30 Zur Frage der Rechtmäßigkeit dieses rückwirkenden Eingriffs in das Veranlagungsjahr 2002 vgl. Förster, DB 2003, 899 (904); s. a. Kirchhoff/Raupach, DB 2001, Beilage Nr. 3.

## GmbH-Gestaltungsberatung

Kompensation dieser Verluste mit Gewinnen der bisherigen Muttergesellschaften nicht mehr statt. Daher ist der Frage nachzugehen, auf welche Art und Weise für die Zukunft ein Verlustausgleich dennoch sichergestellt werden kann.

#### a) Veränderungen beim bisherigen OT (=Willensbildungs-GbR)

Bei der Mehrmütterorganschaft besteht zwischen Willensbildungs-GbR und der OG kein direktes Beteiligungsverhältnis, weil sich die Beteiligungen regelmäßig im Sonderbetriebsvermögen der GbR-Gesellschafter befinden. Ein Beteiligungsverhältnis besteht nämlich vielmehr zwischen den Gesellschaftern der Willensbildungs-GbR und dem joint-venture-Unternehmen. Daher könnte überlegt werden, die Anteile der GbR-Gesellschafter an der früheren OG auf die Personengesellschaft selbst zu übertragen. Damit stellt sich regelmäßig das Problem der Übertragung von Sonderbetriebsvermögen in das Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft.

**Für die Übertragung bieten sich mehrere Möglichkeiten an:** Die Anteile können an die GbR veräußert werden oder unentgeltlich bzw. gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in die Willensbildungs-GbR eingebracht werden. Eine Veräußerung ist gemäß § 8b Abs. 2 KStG steuerfrei, soweit die veräußernden Gesellschafter ihrerseits Kapitalgesellschaften sind. Werden die Anteile einer früheren OG hingegen unentgeltlich oder gegen Gewährung von Anteilen in die Willensbildungs-GbR eingebracht, so hat dieser Vorgang nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG zwingend zu Buchwerten zu erfolgen. Dabei ist allerdings zu berücksichtigen, dass nach § 6 Abs. 5 Satz 5 EStG der Teilwert anzusetzen ist, soweit sich der Anteil einer anderen Körperschaft (hier: die weiteren Gesellschafter des joint-venture-Unternehmens) an dem eingebrachten Wirtschaftsgut (hier: die Anteile an der joint-venture-Kapitalgesellschaft) erhöht.<sup>31</sup> Das soll nach Verlautbarungen aus Kreisen der Finanzverwaltung auch für Anteile an Kapitalgesellschaften gelten, obwohl die Alternative Veräußerung steuerfrei wegen § 8b Abs. 2 KStG wäre. Es kommt also darauf an, wie „atomisiert“ die Beteiligungen an der joint-venture-Kapitalgesellschaft im Hinblick auf § 6 Abs. 5 Satz 5 EStG betrachtet werden.

#### Beispiel:

Vier Unternehmen sind zu je 25 % an einer joint-venture-GmbH beteiligt. An der Willensbildungs-GbR sind sie ebenfalls je zu 25 % beteiligt. Bringen nun alle vier Unternehmen ihre 25 %-Beteiligungen in die GbR ein, so ändert sich wirtschaftlich betrachtet deren Beteiligungsquote an der joint-venture-GmbH nicht. Demnach ergäbe sich kein Grund für den Teilwertansatz gemäß § 6 Abs. 5 Satz 5 EStG. Betrachtet man jedoch jede einzeln eingebrachte Beteiligung an der joint-venture-GmbH isoliert, so erhöhen sich die Anteile der anderen Gesellschafter bei jedem einzelnen Anteil um insgesamt 75 %. Dann wären die Beteiligungen insoweit mit dem Teilwert anzusetzen.

Bleiben die Beteiligungsquoten der Gesellschafter nach den Einbringungsvorgängen im Saldo unverändert, verbietet m. E. der wirtschaftliche Gehalt des Gesamtvorgangs den Teilwertansatz. Gleichwohl bleibt eine andere rein for-

male Sicht möglich, der zur Folge es zum Teilwertansatz käme. Daher bleibt im Einzelfall wieder anzuraten, eine verbindliche Auskunft einzuholen.

**Beraterhinweis:** Falls die frühere OG Grundbesitz besitzt, ist schließlich zu beachten, dass die Übertragung von mindestens 95 % der Anteile auf die Willensbildungs-GbR Grunderwerbsteuer auslöst (§ 1 Nr. 3 GrEStG).<sup>32</sup> § 5 GrEStG findet in diesen Fällen keine Anwendung. Da der Zweck der soeben dargestellten Maßnahmen, die finanzielle Eingliederung der joint-venture-Kapitalgesellschaft in die Willensbildungs-GbR zu gewährleisten ist, ist es nicht erforderlich, dass die GbR Inhaber von 95 % oder mehr der Anteile wird. Zur Vermeidung der Grunderwerbsteuer aus § 1 Nr. 3 GrEStG ist es daher empfehlenswert, mehr als 5 % der Anteile in den Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter angesiedelt zu belassen.

Damit die Willensbildungs-GbR als bisheriger OT auch weiterhin OT ist, muss sie zudem eine gewerbliche Tätigkeit i. S. d. § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG aufnehmen. Allein mit dem „Aufstieg“ von einer Innengesellschaft zu einer Außengesellschaft, deren Gesamthandsvermögen lediglich aus einer Beteiligung am joint-venture-Unternehmen besteht, wird dieses Erfordernis nicht erfüllt. Die GbR muss daher eine darüber hinausgehende Tätigkeit entwickeln. Zu Umfang und Art dieser Tätigkeit kann auf den obigen Abschn. III.1 verwiesen werden. Für die Frage, ob die unterjährige Aufnahme einer (dann) hinreichenden gewerblichen Tätigkeit für das betreffende Jahr ausreicht, um die Voraussetzungen einer Organschaft auch für dieses Jahr noch zu erfüllen, wird auf den obigen Abschn. III.3 verwiesen.

**Beraterhinweis:** Insgesamt ist festzustellen, dass es eine Vielzahl steuerrechtlicher Hindernisse zu überwinden gilt, damit die Willensbildungs-GbR als bisheriger OT (einer Mehrmütterorganschaft) ohne Unterbrechung der zukünftige OT in einem „schlichten“ Organkreis sein kann. Ohne guten Willen der Finanzverwaltung (verbindliche Auskunft, BMF-Schreiben) bzw. der Rechtsprechung zeichnet sich eine einjährige Organschaftspause ab.

#### b) Formwechsel der bisherigen OG (= joint-venture-Kapitalgesellschaft)

Unter Einbeziehung der Vermeidung der Grunderwerbsteuer könnte auch daran gedacht werden, die ehemalige OG (beispielsweise eine joint-venture-GmbH) durch Formwechsel in eine Personengesellschaft umzuwandeln. Dahinter steht die Absicht, die Ergebnisse der so entstehenden joint-venture-Personengesellschaft körperschaftsteuerlich den Beteiligungsgesellschaftern – wie im Falle der Mehrmütterorganschaft – zuzurechnen. Gewerbesteuerlich kann damit allerdings ein vergleichbares Ziel nicht erreicht werden.

**Beraterhinweis:** Auch diese Ersatzmaßnahme nach der Abschaffung der Mehrmütterorganschaft ist nur mit Einschränkungen zu empfehlen. Vergüteten die Beteiligungsgesellschafter im Kaufpreis der Beteiligungen (= Buchwert der Beteiligungen an der joint-venture-Kapitalgesellschaft) stille Reserven und wird dann das joint-venture-Unternehmen in eine Personengesellschaft umgewandelt, so führt der Wegfall des jeweiligen Beteiligungsbuchwertes und der Ansatz der übergegangenen Wirtschaftsgüter zum Buchwert zu einem Übernahmeverlust. Dieser Übernahmeverlust ist wegen § 4 Abs. 6 UmwStG steuerlich

<sup>31</sup> Vgl. *Wendt*, FR 2002, 53 (60 ff.); *Schmidt/Glanegger*, EStG, § 6 Rz. 538 f.

<sup>32</sup> Vgl. *Rödter/Schuhmacher*, DStR 2003, 805 (808).

## GmbH-Gestaltungsberatung

nicht nutzbar zu machen.<sup>33</sup> Bei einer späteren Veräußerung der Beteiligung an der joint-venture-Personengesellschaft zum ursprünglichen Kaufpreis entsteht bei den Beteiligungsunternehmen ein steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn (Veräußerungspreis = ursprünglicher Kaufpreis abzüglich anteiliges Kapitalkonto). Ceteris paribus stellt diese steuerpflichtige Differenz die früher im Kaufpreis vergüteten stillen Reserven dar. Damit aber wären die früheren Anschaffungskosten der Beteiligung an der joint-venture-Kapitalgesellschaft für den Teil vernichtet, mit dem sie stille Reserven repräsentieren.

## V. Fazit

Die einschränkenden Änderungen sind einmal mehr ein Beweis dafür, dass in Deutschland agierende Unterneh-

men steuerlich nicht nur einen „Grundsatz der Planungsunsicherheit“ einkalkulieren müssen, sondern dass sie sogar stets mit nachteiligen Rechtssprüngen konfrontiert werden. Das StVergAbG trifft dabei gerade Gemeinschaftsunternehmen, an denen maßgeblich ausländische Investoren beteiligt sind. Die dargestellten Gesetzesänderungen sind nicht zuletzt ein subtiler Schlag gegen den Investitionsstandort Deutschland.<sup>34</sup>

<sup>33</sup> Vgl. hierzu sowie wegen berechtigter Kritik *Schmitt* in *Schmitt/Hörtnagel/Stratz*, *UmwG/UmwStG*, 3. Aufl. 2001, § 4 *UmwStG* Rz. 148 m. w. N.; *Stegner/Heinz*, *GmbHR* 2001, 54 (60 ff.); *Hey*, *GmbHR* 2001, 993 (996 f.); *Schwedhelm*, *GmbH-StB* 2002, 77.

<sup>34</sup> Vgl. insbes. *Kirchhof/Raupach*, *DB* 2001, Beilage Nr. 3, S. 6.