

GmbH-Dokumentation

Stellungnahme der Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt vom 29.3.2005 zum Entwurf eines BMF-Schr. v. 25.1.2005 – IV B 7 - S 2770 - 11/04* betreffend Änderung der Besteuerung steuerlicher Organschaften durch das Steuervergünstigungsabbaugesetz (StVergAbG)

An das
Bundesministerium der Finanzen
Herrn MDg Gert Müller-Gatermann
Unterabteilungsleiter IV B
Wilhelmstraße 97

10117 Berlin

Sehr geehrter Herr Müller-Gatermann,

vielen Dank für Ihr Schreiben vom 2.2.2005, mit dem Sie uns den o.g. Entwurf zur Verfügung gestellt haben. Ihrer Bitte um Mitteilung von Einwendungen und Änderungsvorschlägen kommen wir gerne nach und verweisen auf die beiliegende Stellungnahme.

Im Sinne der mittelständischen Unternehmen würden wir es sehr begrüßen, wenn Sie unsere Anregungen im weiteren Verfahren berücksichtigen könnten und verbleiben mit freundlichen Grüßen

für die

Centrale für GmbH
Dr. Otto Schmidt

gez. WP/StB Dr. Norbert Neu
(DHPG Dr. Harzem & Partner KG, Bonn),
gez. WP/StB Dr. Joachim Schiffers (Aachen)
gez. RA/FAStR Dr. Heinrich-J. Watermeyer (Düsseldorf)

I. Allgemeine Anmerkungen

Im Entwurf eines BMF-Schr. v. 25.1.2005 – IV B 7 - S 2770 - 11/04 betreffend Änderung der Besteuerung steuerlicher Organschaften durch das Steuervergünstigungsabbaugesetz (StVergAbG) – im folgenden: „**BMF-Entwurf**“ – nimmt die Finanzverwaltung zu den durch das StVergAbG v. 16.5.2003 (BGBl. I 2003, 660) sowie durch das Gesetz zur Änderung des Gewerbesteuergesetzes und anderer Gesetze v. 23.12.2003 (BGBl. I 2003, 2922) vorgenommenen Änderungen bei der Organschaft Stellung. Dabei handelt es sich insbesondere um die folgenden Regelungsbereiche:

- Einschränkung der Rückwirkung des Gewinnabführungsvertrag (im folgenden: „**GAV**“; § 14 Abs.1 S.1 Nr. 3 und S.2 KStG)
- Abschaffung der Mehrmutterorganschaft (Abschaffung des § 14 Abs.2 KStG)
- Organträgereigenschaft von Personengesellschaften nur noch bei gewerblicher Tätigkeit (§ 14 Abs.1 S.1 Nr.2 S.2 KStG)
- Finanzielle Eingliederung in Personengesellschaften als Organträger nur noch durch im Gesamthands-Betriebs-

vermögen (im folgenden: „**BV**“) gehaltene Beteiligungen (§ 14 Abs.1 S.1 Nr.1 S.3 KStG)

- Gewerbesteuerliches Abzugsverbot vororganschaftlicher Verluste (§ 10a S.3 GewStG)

Kernpunkt des BMF-Entwurfs sind die Kommentierungen der Änderungen durch das StVergAbG. Obwohl es erst am 17.5.2003 im BGBl verkündet wurde, traten die Änderungen im wesentlichen bereits mit Wirkung für den Veranlagungszeitraum (im folgenden: „**VZ**“) 2003, also regelmäßig bereits ab dem 1.1.2003 bzw. bei einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr (im folgenden: „**WJ**“) zu einem noch früheren Zeitpunkt in Kraft. Neben den inhaltlichen Aspekten stellt sich damit die Frage der Verfassungsmäßigkeit bzw. der Rückwirkungsproblematik. Hinzuweisen ist in diesem Zusammenhang insbesondere auf den Vorlagebeschluß des IX. Senats des BFH v. 16.12.2003¹ zur Frage der Verfassungswidrigkeit der Verlängerung der Spekulationsfrist. Der vor kurzem veröffentlichte Aussetzungsbeschluß des I. Senats des BFH v. 3.2.2005² hat zu der ebenfalls durch das StVergAbG eingeführten Verlustabzugsbeschränkung nach § 15 Abs.4 S.6 EStG Stellung genommen. Der BFH hat dabei die Auffassung vertreten, daß es ernstlich zweifelhaft sei, ob die Neuregelung insoweit mit dem Grundgesetz vereinbar ist, als sie sich ohne Einschränkungen auf Verluste bezieht, die auf vor dem Jahr 2003 – im konkreten Fall im Jahr 2002, also im vorangehenden WJ (!) – begründeten Verpflichtungen beruhen. Im Lichte dieser Rechtsprechung ist eine Vielzahl von Regelungen des StVergAbG aus verfassungsrechtlicher Sicht problematisch.

Wenn die Finanzverwaltung im BMF-Entwurf der Rückwirkungsproblematik durch Übergangsregelungen zumindest teilweise begegnet, ist dies grundsätzlich zu begrüßen. Für die Steuerpflichtigen und ihre Berater wird allerdings durch eine nach Ablauf von etwa zwei Jahren veröffentlichte Übergangsregelung keine Dispositionssicherheit geschaffen. Die Übergangsregelung kann vielmehr nur noch für bereits abgeschlossene Sachverhalte Anwendung finden. Dies ist aus Vertrauensschutzgesichtspunkten heraus bedenklich.

Einen besonderen Stellenwert nimmt insoweit die Mehrmutterorganschaft ein. Sie war gewohnheitsrechtlich anerkannt und ihre Voraussetzungen waren verwaltungsseitig im wesentlichen in Abschn.52 Abs.6 KStR 1995 genannt. Danach war die zwischengeschaltete Willensbildungs-Personengesellschaft Organträger mit der Folge, daß die Mehrmutterorganschaft für die Gesellschafter der Willensbildungs-GbR gewerbesteuerlich nicht wirksam war. Unter Verweis auf die gesellschaftsrechtlich anerkannte Möglichkeit einer mehrfachen Abhängigkeit bejahte der BFH in neueren Urteilen demgegenüber die unmittelbare Eingliederung zu den mehreren Gesellschaftern³.

Die Mehrmutterorganschaft wurde – gegen die Rechtsprechung und für VZ vor 2001 (gewerbesteuerlich Erhe-

* Abzurufen unter www.gmbhr.de/volltext.htm; s. hierzu auch den Beitrag von Walter, GmbHR 2005, 456 – in diesem Heft.

1 BFH v. 16.12.2003 – IX R 46/02, BStBl. II 2004, 284.

2 BFH v. 3.2.2005 – I B 208/04, GmbHR 2005, 498 mit Komm. Altrichter-Herzberg/Nürnberger – in diesem Heft.

3 BFH v. 9.6.1999 – I R 43/97, BStBl. II 2000, 695 = GmbHR 2000, 43; v. 9.6.1999 – I R 37/98, BFH/NV 2000, 347; v. 26.4.2001 – IV R 75/99, GmbHR 2001, 680.

bungszeiträume [im folgenden: „EZ“⁴ vor 2002⁴) in verfassungsrechtlich bedenklicher Weise – rückwirkend im Sinne der bisherigen Verwaltungsregelung kodifiziert⁵. Für VZ ab 2003 wurde überdies eine Einschränkung durch die Forderung nach einer Mindestbeteiligung von 25% der beteiligten Gesellschafter eingeführt, nachdem eine gänzliche Abschaffung in der Diskussion war und zu Recht nicht umgesetzt wurde⁶.

Dennoch erfolgte durch das StVergAbG die ersatzlose Aufhebung dieser Regelungen in § 14 Abs. 2 KStG⁷. Dadurch ist zumindest für 2003 eine rückwirkende Regelung zur Anwendung gekommen. Verfassungsrechtlich zweifelhaft ist deshalb, ob die Mehrmütterorganschaft im Hinblick auf Dispositionen und Vertrauen der Unternehmen in die Regelung des § 14 Abs. 2 KStG i.d.F. des UntStFG bereits ab dem VZ 2003 zwangsweise beendet werden konnte⁸.

II. Einzelanmerkungen

1. Wirksamwerden des GAV (Abschnitt B. BMF-Entwurf)

Rz. 4: Nach der Neuregelung des § 14 Abs. 1 S. 2 KStG kann das Einkommen der Organgesellschaft dem Organträger erstmals für das WJ der Organgesellschaft zugerechnet werden, in dem der GAV wirksam wird. Abgestellt wird auf die zivilrechtliche Wirksamkeit, was insbesondere die Eintragung des GAV in das Handelsregister der beherrschten Gesellschaft voraussetzt. Erfolgt eine verspätete Eintragung in das Handelsregister, so kann dies u.U. dazu führen, daß der GAV zwar auf fünf Jahre abgeschlossen, aber nicht über diese Frist steuerlich wirksam ist. Nach Rz. 4 des BMF-Entwurfs führt dies dazu, daß die Mindestvertragszeit nach § 14 Abs. 1 Nr. 3 KStG nicht eingehalten und damit die Organschaft von Anfang an steuerlich nicht anerkannt wird.

Formal wird die Frist des § 14 Abs. 1 Nr. 3 KStG als steuerliche Sonderregelung nach steuerrechtlichen Gesichtspunkten bestimmt, d.h. die Fünfjahresfrist beginnt mit dem Beginn des WJ der Organgesellschaft, in dem erstmals alle Voraussetzungen des § 14 KStG erfüllt sind⁹. Allerdings ist fraglich, ob dies dem Sinn und Zweck der in § 14 KStG vorgesehenen Mindestvertragsdauer entspricht.

4 Vgl. *Prinz*, FR 2002, 66 (71).

5 Vgl. *Kirchhof/Raupach*, DB 2001, Beil. 3; *Raupach*, DStR 2001, 1325; *Raupach*, JbFSt 2001/02, 381 ff.; *Herlinghaus*, GmbHR 2001, 956 (962); *Krebs*, BB 2001, 2029 (2033 f.). Die Verfassungsfrage ist jetzt beim BFH anhängig, nachdem er die Revision gegen das Ur. des FG Düsseldorf v. 27.11.2002 – 16 K 1189/01 F, EFG 2003, 559 zugelassen hat (I R 60/04).

6 Zur seinerzeitigen Diskussion vgl. z.B. *Herlinghaus*, GmbHR 2001, 956 (962); *Krebs*, BB 2001, 2029 (2033 f.); *Prinz*, FR 2002, 66 (69).

7 Für die Gewerbesteuer § 2 Abs. 2 S. 3 GewStG. Durch die Aufhebung der Regelungen der Mehrmütterorganschaft kam das verschärfte Beteiligungserfordernis (mindestens 25%) nie zur Anwendung.

8 Vgl. insbesondere BFH v. 3.2.2005 – I B 208/04, GmbHR 2005, 498 mit Komm. *Altrichter-Herzberg/Nürnberger* – in diesem Heft.

9 Vgl. nur *HHR/Winter*, § 14 KStG Anm. 202 f. (April 1982); *Walter* in Ernst & Young, § 14 KStG Rz. 636 (Juli 2003).

10 Nur *HHR/Winter*, § 14 KStG Anm. 202 (April 1982).

11 Vgl. auch *Emmerich* in Scholz, GmbHG, 9. Aufl. 2002, Anhang Konzernrecht Rz. 148.

12 Zur Kritik vgl. nur *Raupach*, DStR 2001, 1325, m.w.N.

Sinn der vorgesehenen Mindestvertragsdauer ist die Verhinderung willkürlicher Einkommensverlagerungen¹⁰. Eine verspätete Eintragung und damit steuerliche Wirksamkeit dürfte aber vielmehr regelmäßig auf Zufälligkeiten bei der Abwicklung des formalen Vorgangs beim Registergericht zurück zu führen sein. Zur Vermeidung von Härten verweisen wir auf unseren Vorschlag einer Billigkeitsregelung am Ende der Erläuterungen zu Rz. 5.

Rz. 5: Nach § 34 Abs. 9 Nr. 3 KStG konnte ein steuerliches Organschaftsverhältnis noch nach den bisherigen Grundsätzen begründet werden, wenn der GAV vor dem 21.11.2002 **abgeschlossen** wurde. Zutreffend wird in dem BMF-Entwurf auf den Vertragsabschluß durch die vertretungsbefugten Organe, bei der GmbH also die Geschäftsführung, abgestellt¹¹. Insofern sollte klarstellend nicht nur die Hauptversammlung (der AG), sondern auch die Gesellschafterversammlung (der GmbH) genannt werden.

Problematisch erscheinen die Fälle, in denen bei gegebener finanzieller Eingliederung der GAV nach dem 20.11.2002 abgeschlossen und erst nach Ende des VZ (WJ entspricht dem Kalenderjahr) eingetragen wurde. Insofern liegt aufgrund des erst in 2003 verkündeten Gesetzes wohl eine echte Rückwirkung vor, auf welche sich der Steuerpflichtige nicht einstellen konnte. Dies gilt insbesondere deshalb, weil das Gesetz auch nach dem 20.11.2002 im Rahmen des parlamentarischen Verfahrens noch kontrovers diskutiert und auch – zumindest in anderen Bereichen – einschneidend geändert wurde. Wir verweisen insoweit auf die in Punkt I. dargestellte Rechtsprechung des BFH. Diese Problematik könnte mit folgender, die Rz. 5 ergänzenden Formulierung gelöst werden: „Soweit die nach bisherigem Recht notwendigen Voraussetzungen zur Begründung des steuerlichen Organschaftsverhältnisses bis zum 31.12.2002 hergestellt waren, wird nicht beanstandet, die Wirkungen der Organschaft bereits für den VZ 2002 eintreten zu lassen.“

Im übrigen erscheinen aus unserer Sicht ähnlich problematisch die Fälle eines abweichenden WJ, das vor Verkündung des Gesetzes endete. Soweit in diesem WJ ein Organschaftsverhältnis nach bisherigem Recht wirksam begründet wurde, war dem Steuerpflichtigen jede Möglichkeit genommen, auf die steuerliche Neuregelung, welche erst nach Ende des WJ in Kraft getreten ist, zu reagieren.

Darüber hinaus regen wir eine generelle Billigkeitsregelung an, nach der eine verspätete Eintragung in das Handelsregister immer dann als unschädlich angesehen wird, wenn der Steuerpflichtige – u.U. entsprechend den Grundsätzen über die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand (§ 110 AO) – nachweist, daß die Verzögerung nicht von ihm zu verantworten ist. Dies sollte insbesondere – aber nicht nur – für die Übergangszeit gelten.

2. Wegfall der steuerlichen Anerkennung der Mehrmütterorganschaft (Abschnitt C. BMF-Entwurf)

Rz. 7: Ziel der gesetzlichen Regelung der Mehrmütterorganschaft war es insbesondere, die gesellschaftsrechtlich und durch die Rechtsprechung des BFH anerkannte Mehrfachabhängigkeit steuerlich auszuschließen und die gewerbesteuerlichen Wirkungen einer Organschaft bei den Gesellschaftern der Willensbildungs-GbR nicht eintreten zu lassen. Aus diesem Grund wurde die Willensbildungs-GbR aufgrund § 14 Abs. 2 KStG a.F. per Fiktion als gewerbliches Unternehmen und aufgrund § 2 Abs. 2 S. 3 GewStG a.F. als Organträger angesehen¹². S. 2 erscheint

zutreffend. Denn durch die gesetzliche Aufhebung der Regelung der Mehrmütterorganschaft entfällt auch die Fiktion als gewerbliches Unternehmen mit der Folge einer Art gesetzlich vorgenommener Betriebsaufgabe¹³. S. 3 soll offenbar Ausnahmefälle erfassen, die über eine Innengesellschaft hinausgehen. Darüber hinaus sollte u.E. klargestellt werden, daß der Wegfall der Mehrmütterorganschaft einen wichtigen Grund zur Beendigung des GAV darstellt¹⁴. Dasselbe gilt u.E. für den Fall, daß der GAV im Hinblick auf die ursprünglich ab Veranlagungszeitraum 2003 geforderte 25%-Mindestbeteiligung i.S.d. § 14 Abs. 2 KStG (UntStFG) beendet wurde¹⁵.

Rz. 8: S. 1 betrifft u.E. den Regelfall der GbR als reine Innengesellschaft, die deshalb auch kein BV hat¹⁶. Die weiteren Ausführungen unterstreichen dies und klären und erleichtern die steuerliche Behandlung der Innengesellschaft. Bei den Anteilen an der Organgesellschaft handelt es sich danach nicht um Sonder-BV auf der Ebene der Willensbildungs-GbR. Aufgrund der Ansehung der Personengesellschaft als gewerbliches Unternehmen ist diese Frage zwar in der Literatur umstritten¹⁷. Da die GbR jedoch kein Unternehmen betreibt, können die Anteile an der Organgesellschaft u.E. kein Sonder-BV darstellen¹⁸.

Rz. 9/10: Rz. 9 zieht die Konsequenz aus der Fiktion der Willensbildungs-GbR als gewerbliches Unternehmen für Zwecke der Organschaft. Rz. 10 sieht eine Billigkeitsregelung vor, nach der der in der GbR verbliebene gewerbesteuerliche Verlust der Organgesellschaft zugewiesen wird, wenn die Gesellschafter der GbR übereinstimmend und unwiderruflich bis zum 31.12.2005 einen entsprechenden Antrag stellen. Die Regelung ist zu begrüßen, da dadurch die gewerbesteuerlichen Verlustvorträge nicht verloren gehen. Es erscheint uns vor dem Hintergrund der eingangs geschilderten Rückwirkungsproblematik und der durch den BFH befürworteten Möglichkeit mehrfacher Abhängigkeit sinnvoll und geboten, wahlweise eine Zuordnung zu den GbR-Gesellschaftern selbst im Rahmen der Billigkeitsregelung zuzulassen. Wegen Wegfalls der ursprünglich für Zeiträume ab 2003 geschaffenen Neuregelungen der Mehrmütterorganschaft könnte die Vergangenheit damit im Billigkeitswege im Sinne der Rechtsprechung – unmittelbare Zuordnung von Gewerbesteuerverlusten zu den GbR-Gesellschaftern – abgeschlossen werden. Dieselben Grundsätze sollten gelten, wenn die (ehemalige) Organgesellschaft wegen der drohenden Abschaffung der Mehrmütterorganschaft oder dem Erfordernis einer Mindestbeteiligung in eine Personengesellschaft formgewechselt wurde (Dispositionsschutz). Unabhängig von der inhaltlichen Ausgestaltung der Billigkeitsregelung sollte die Antragsfrist u.E. indes großzügiger bemessen sein, da es sich in der Regel bei Mehrmüttergesellschaften um komplexe Sachverhalte mit entsprechendem Abstimmungsbedarf handelt.

Rz. 11: Durch die gesetzliche Anordnung in § 14 Abs. 2 KStG galt die Willensbildungs-GbR als gewerbliches Unternehmen. Wegen der drohenden Abschaffung der Mehrmütterorganschaft oder dem Erfordernis einer Mindestbeteiligung haben die Unternehmen u.U. Gestaltungen mit dem Ziel getroffen, die GbR tatsächlich gewerblich auszugestalten und ihre Anteile auf die GbR übertragen. Da die GbR bereits kraft Gesetzes als gewerblich galt, sollte eine tatsächlich zugeordnete gewerbliche Tätigkeit die Unternehmensidentität nicht beeinträchtigen und sollten die gewerbesteuerlichen Verlustvorträge fortgeführt werden. Dies gilt umso mehr, als die betroffenen Unternehmen

kaum „Gestaltungszeit“ hatten¹⁹. U.U. bietet sich unbeschadet verfassungsrechtlicher Fragestellungen ein entsprechend bemessener Übergangszeitraum wie in Rz. 22 an; die Interessenlage ist identisch.

3. Personengesellschaft als Organträger (Abschnitt D. BMF-Entwurf)

a) Finanzielle Eingliederung der Organträger-Personengesellschaft

Rz. 14: S. 1 weist zutreffend auf die Buchwertverknüpfung nach § 6 Abs. 5 EStG hin. Allerdings ist die Buchwertverknüpfung nach § 6 Abs. 5 S. 1 EStG bei Vorliegen der Voraussetzungen nicht nur möglich (Option), sondern zwingend. Wir regen an, die Formulierung „ist dies nach § 6 Abs. 5 EStG grundsätzlich zu Buchwerten möglich“, zu ersetzen durch „erfolgt dies nach § 6 Abs. 5 EStG zu Buchwerten,..“.

In S. 2 wird ein Ansatz zu Teilwerten gefordert, soweit an der aufnehmenden Personengesellschaft „weitere“, Kapitalgesellschaften beteiligt sind. Erfasst wird damit der Fall, daß eine Kapitalgesellschaft Anteile in eine Personengesellschaft einbringt, an der (ausschließlich) weitere Kapitalgesellschaften beteiligt sind. Der für diesen Fall geforderte (anteilige) Teilwertansatz ist systematisch nicht nachvollziehbar. Jedenfalls sollte ein Teilwertansatz dann ausscheiden, wenn die Gesellschafter gleichzeitig Anteile an derselben Gesellschaft einbringen und rechnerisch nach der Einbringung dieselbe Quote an den nunmehr im Gesamthands-BV gehaltenen Anteilen halten wie zuvor im Sonder-BV, da wirtschaftlich kein Anteil erhöht oder begründet wird²⁰. Im übrigen ist die Bedeutung des Begriffs „weitere“ in diesem Zusammenhang unklar (kein Teilwertansatz, wenn natürliche Person in Personengesellschaft einbringt, an der auch Kapitalgesellschaften beteiligt sind?).

b) Eigene gewerbliche Tätigkeit der Organträger-Personengesellschaft

Rz. 17: § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 2 KStG fordert eine gewerbliche Tätigkeit i.S.d. § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Es ist fraglich, ob die Tätigkeit einen bestimmten Umfang haben muß. Der Gesetzeswortlaut gibt jedenfalls keinen Mindestumfang vor. Es ist auch umstritten, ob die Rechtsprechung des BFH zu § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG (sog. „Einkünfteinfektion“)²¹ entsprechend anzuwenden ist. Mögli-

13 Vgl. auch Korn/Strahl, KÖSDI 2003, 13719f.

14 Vgl. auch Schroer/Stärke, GmbHR 2003, 153 (154); Diebel/Fischer, GmbHR 2004, 340.

15 Vgl. auch HHR/Wischmann, Jahresband 2004, § 14 KStG Anm. J 03-17 m.w.N.

16 Ebenso die wohl h.M., vgl. Müller/Orth, DStR 2002, 1737; Rödder, DStR 2002, 1800 (1801f.); Witt in Dötsch/Eversberg/Jost/Pung/Witt, § 14 KStG n.F. Rz. 74.

17 Für Sonder-BV z.B. Stadler/Elser, DB 2002, Beil. 1, 47; HHR/Wischmann, Jahresband 2002, § 14 KStG Anm. J 01-26; a.A. Müller/Orth, DStR 2002, 1737; Reuß/Bürsing, BB 2002, 2525; Rödder, DStR 2002, 1800 (1801f.); Witt in Dötsch/Eversberg/Jost/Pung/Witt, § 14 KStG n.F. Rz. 74.

18 Vgl. auch Witt in Dötsch/Eversberg/Jost/Pung/Witt, § 14 KStG n.F. Rz. 74; Müller/Orth, DStR 2002, 1737; Reuß/Bürsing, BB 2002, 2525.

19 Vgl. hierzu insbesondere HHR/Wischmann, Jahresband 2004, § 14 Anm. J 03-17.

20 S. auch Rödder/Schumacher, DStR 2003, 805 (807f.).

21 BFH v. 11.8.1999 – XI R 12/98, BStBl. II 2000, 229.

cherweise ist dies durch den Hinweis in S.2 des BMF-Entwurfs auf eine „**nicht nur geringfügige**„ Tätigkeit gemeint. Allerdings wird in S.1 eine „**substanzielle**„ – und damit eine vom Wortlaut her mehr als nicht nur geringfügige – gewerbliche Aktivität gefordert. Für einen über die Anforderungen des § 15 Abs.3 Nr.1 EStG hinausgehenden Umfang der gewerblichen Tätigkeit ist jedoch keinesfalls ein Rechtsgrund ersichtlich.

Die Verwendung unbestimmter Rechtsbegriffe führt zu Rechtsunsicherheiten. Wir regen daher an, auf einen Mindestumfang der gewerblichen Tätigkeit zu verzichten. Zumindest sollte klargestellt werden, daß der Mindestumfang nach der Rechtsprechung zu § 15 Abs.3 Nr.1 EStG bestimmt wird. In diesem Fall wäre es zu begrüßen, wenn das BMF-Schreiben Anhaltspunkte zur Bestimmung der Geringfügigkeitsgrenze geben würde, welche für die Praxis eine sichere Abgrenzungsgrundlage und damit Planungssicherheit bietet.

Rz. 18: Der BFH hat in seinem Grundsatzurteil zur **geschäftsleitenden Holding**²² das Vorliegen der Voraussetzungen des § 15 Abs.2 EStG bzw. damals § 1 GewStDV bejaht (Selbstständigkeit, Nachhaltigkeit, Gewinnerzielungsabsicht, Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr, keine Vermögensverwaltung). Demzufolge wurde eine wirtschaftliche Eingliederung und damit eine Organträgereneigenschaft im Sinne der früheren Gesetzgebung für möglich gehalten. Die Finanzverwaltung hatte sich dieser Rechtsauffassung angeschlossen²³. Aufgrund dessen ist in der Literatur völlig unstrittig, daß die geschäftsleitende Holding auch nach Neufassung des § 14 KStG durch das StVergAbG Organträger sein kann²⁴. Die Regelung in **Rz. 18** ist daher unverständlich und sollte dahingehend geändert werden, daß eine geschäftsleitende Holding i.S.d. vorgenannten BFH-Rechtsprechung als Organträger qualifiziert.

Rz. 19: Die Klarstellung ist zu begrüßen. Wir regen an, die Formulierung „**Dienstleistungen ... nur gegenüber Konzerngesellschaften**„ zur Vermeidung von Mißverständnissen durch „**Leistungen ... nur gegenüber einer oder mehreren Konzerngesellschaft(en)**„ zu ersetzen.

Rz. 20: Nach der Rechtsprechung des Großen Senats des BFH ist die Personengesellschaft zwar derart gegenüber

ihren Gesellschaftern verselbstständigt, daß sie als Subjekt der Gewinnermittlung dient und auch selbst Gesellschafter und Mitunternehmer einer anderen Personengesellschaft sein kann. Gleichwohl wird jedoch jeder Mitunternehmer originär gewerblich tätig und erzielt Einkünfte aus mitunternehmerischer Beteiligung²⁵. Der Große Senat neigt damit in der Frage, ob die Gesellschaft selbst oder ihre Gesellschafter den Tatbestand der Erzielung originär gewerblicher Einkünfte verwirklichen, der Vielheitsbetrachtung zu²⁶. Ob die jüngste Rechtsprechung zu den Steuerrechtsfolgen der Beteiligung an einer gewerblichen durch eine vermögensverwaltend²⁷ bzw. landwirtschaftlich²⁸ tätige Personengesellschaft insoweit eine Änderung bedeutet, ist derzeit nicht abzusehen.

Unabhängig von dieser dogmatischen, das Grundverständnis der Besteuerung von Personengesellschaften berührenden Diskussion sollte die **Beteiligung an einer gewerblich tätigen Personengesellschaft** u.E. als gewerbliche Tätigkeit i.S.d. § 14 Abs.1 S.1 Nr.2 S.2 KStG angesehen werden. Wir verweisen insbesondere darauf, daß durch § 14 Abs.1 S.1 Nr.2 S.2 KStG Umgehungen der Mehrmutterorganschaft vermieden werden sollen. Als Umgestaltung wurde unter anderem die gewerblich geprägte Personengesellschaft ausgemacht²⁹. Die an einer gewerblichen Personengesellschaft beteiligte Personengesellschaft fällt jedoch ebenso wenig unter § 15 Abs.3 Nr.2 EStG wie die teilweise gewerblich tätige Personengesellschaft i.S.d. § 15 Abs.3 Nr.1 EStG. Äußerst geringfügige Beteiligungen würden von Rz. 17 erfaßt (zu den Bedenken gegen eine Wesentlichkeitsgrenze verweisen wir auf unsere Anmerkungen zu dieser Rz.).

c) Übergangsregelung

Rz. 21: Es handelt sich nicht nur um eine Übergangsregelung für die in Punkt D.I. kommentierte finanzielle Eingliederung, sondern auch um Erläuterungen zu der in Punkt D.II. dargestellten eigenen gewerblichen Tätigkeit der Personengesellschaft. Zur Vermeidung von Irritationen sollte Rz. 21 daher als Punkt D.III. und nicht als Punkt D.II.3. gefaßt werden.

Rz. 22/23: Die erhöhten Anforderungen an die Organträgereneignung von Personengesellschaften gelten nach § 34 Abs.1 KStG i.d.F. des StVergAbG erstmals ab dem VZ 2003 bzw. – für die Gewerbesteuer – ab dem EZ 2003. Fraglich ist, ob die zusätzlichen Voraussetzungen bereits zu Beginn des VZ vorliegen müssen.

– Die Zugehörigkeit der Anteile an der Organgesellschaft zum **Gesamthands-BV** nach § 14 Abs.1 S.1 Nr.2 **S.3** KStG konkretisiert die finanzielle Eingliederung i.S.d. § 14 Abs.1 S.1 Nr.1 KStG. Diese muß nach dem Gesetzeswortlaut vom Beginn des WJ der Organgesellschaft an ununterbrochen vorliegen.

– Die **eigene gewerbliche Tätigkeit des Organträgers** in § 14 Abs.1 S.1 Nr.2 **S.2** KStG enthält die in Nr.1 genannte zeitliche Komponente nicht. Nach dem Wortlaut reicht damit die Aufnahme einer gewerblichen Betätigung im Laufe des VZ 2003 aus³⁰. Nach anderer Auffassung ergibt sich das umgekehrte Ergebnis aus dem Zusammenspiel von Nr.2 mit Nr.1, so daß eine entsprechende Eingliederung von Anfang an und ohne Unterbrechung in einen tauglichen Organträger notwendig ist³¹.

Der BMF-Entwurf behandelt beide Fallgestaltungen gleich. Er differenziert danach, ob ein Organschaftsver-

22 BFH v. 17.12.1969 – I 252/64, BStBl. II 1970, 257 = GmbHR 1970, 129 (LS). S. auch BFH v. 12.8.2002 – VIII B 69/02, BFH/NV 2002, 1579 (1580) = GmbHR 2002, 1259.

23 Abschn. 50 Abs.2 Nr.2 KStR 1995.

24 S. etwa *Blumers/Goerg*, BB 2003, 2203 (2206); *Fatouros*, DStZ 2003, 180; *Förster*, DB 2003, 899 (904); *Füger*, BB 2003, 1755 (1758); *Haase*, DB 2004, 1580 (1582); *Korn/Strahl*, KÖSDI 2003, 13714 (13718); *Löwenstein/Maier/Lohrmann*, DStR 2003, Beihefter 3, 6; *Rödter/Schumacher*, DStR 2003, 805 (808); *Schroer/Starke*, GmbHR 2003, 153 ff.; *Walter* in Ernst & Young, § 14 KStG Rz. 235 (Juli 2003).

25 BFH v. 25.2.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691 = GmbHR 1991, 281.

26 Vgl. *Heuermann*, DB 2004, 2548 (2552); *Märkle*, DStR 1998, 1369 (1374); *Schön*, StuW 1996, 275 (283); *G. Söffing*, FR 1994, 805 (808).

27 BFH v. 6.10.2004 – IX R 53/01, DStR 2004, 2045.

28 BFH v. 6.11.2003 – IV ER -S- 3/03, DStR 2004, 2047.

29 Davon geht auch der BMF-Entwurf aus: „*Gewerblich geprägte Personengesellschaften i.S.d. § 15 Abs.3 Nr.2 EStG können damit nicht mehr Organträger sein*„ (Rz. 15, S. 2).

30 So etwa *Blumers/Goerg*, BB 2003, 2203 (2207); *Dötsch/Pung*, DB 2003, 1970 (1971); *Löwenstein/Maier/Lohrmann*, DStR 2003, Beihefter 4, 11.

31 Vgl. *Füger*, BB 2003, 1755 (1758).

hältnis neu begründet wird (im Folgenden: „Neufall“) oder nicht (im folgenden: „Altfall“). Dabei nimmt das BMF nach unserer Interpretation einen **Altfall** an, wenn im VZ 2002 bereits eine steuerlich wirksame Organschaft vorlag; dies entnehmen wir der Formulierung „weiter anerkannt“ in S. 1 der Rz. 22. Die Übergangsregelung hierzu findet sich in Rz. 22. Andernfalls handelt es sich um einen **Neufall** (s. dazu **Rz. 23**). S. zu den Bedenken gegen dieses Differenzierungskriterium unsere Anmerkungen zu Rz. 23.

Rz. 22: Nach dem BMF-Entwurf ist es in **Altfällen** ausreichend, wenn die Voraussetzungen des § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 **S. 2 und 3** KStG (gesamthänderische Bindung der Beteiligung und eigengewerbliche Tätigkeit) spätestens am 31.12.2003 erfüllt sind. Bedenklich ist, daß dies nicht zu einer Zeit entschieden wurde, in der die Steuerpflichtigen noch disponieren konnten; insoweit verweisen wir auf unsere Anmerkungen in Punkt I.

In den Sätzen 1 bis 3 wird differenziert.

- **S. 1** (kalenderjahrgleiches WJ, VZ 2003) ist zu begrüßen. Da die Aufnahme der gewerblichen Tätigkeit am 31.12.2003 möglicherweise als geringfügig qualifiziert werden könnte, sollte klargestellt werden, daß Rz. 17 insoweit nicht gilt. Des weiteren regen wir einen Hinweis an, daß Vorbereitungshandlungen (analog zur Rechtslage beim Teilbetrieb im Aufbau³²) ausreichen und keine strengen Maßstäbe anzulegen sind.
- Nach **S. 2** (kalenderjahrgleiches WJ, VZ 2003) wird die Organschaft im VZ 2003 (= WJ 2002/03) ebenfalls anerkannt, wenn die Voraussetzungen zum 31.12.2003 erfüllt sind.

Beispiel: Die X-GmbH hat ein WJ vom 1.2. bis zum 31.1. Sie ist seit dem 1.2.2001 Organ der X-GmbH & Co. KG (Altfall). Die Anteile der X-GmbH befinden sich im Sonder-BV der Gesellschafter der X-GmbH & Co. KG (bzw. die X-GmbH & Co. KG ist nicht gewerblich tätig).

Nach § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 3 i.V.m. § 34 Abs. 1 KStG i.d.F. des StVergAbG gelten die erhöhten Anforderungen an die Organträgereneigenschaft von Personengesellschaften erstmals ab dem VZ 2003. Nach dem Wortlaut des § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 KStG muß die Beteiligung mithin seit dem 1.2.2002 gesamthänderisch gehalten werden. Unbeschadet der grundsätzlichen Bedenken gegen diese Regelung ist es zu begrüßen, daß eine gesamthänderische Bindung nach dem BMF-Entwurf noch bis zum 31.12.2003 hergestellt werden konnte. Es sollte jedoch klargestellt werden, daß eine „Heilung“ bis zum 31.12.2003 dann nicht notwendig ist, wenn die Organschaft nach dem VZ 2003 (im Beispiel mithin nach dem 31.1.2003) z.B. durch Zeitablauf oder wegen Anteilsveräußerung endete, da die Voraussetzungen dann nicht mehr erfüllt werden konnten. Rz. 24 beschäftigt sich lediglich mit den Steuerfolgen für abgelaufene VZ (im Beispiel VZ 2002 bzw. WJ 2001/2002) und regelt dieses Problem nicht.

- **S. 3** (kalenderjahrgleiches WJ, VZ 2004) ist zu begrüßen. Auf die Anmerkungen zu S. 1 wird verwiesen.

In **S. 4** wird darauf hingewiesen, daß eine rückwirkende Übertragung von Sonder-BV in das Gesamthands-BV nicht möglich ist. Eine rückwirkende Übertragung kommt allerdings nach § 24 Abs. 4 i.V.m. § 20 Abs. 7 und 8 UmwStG im Fall der Ausgliederung einer 100%igen Beteiligung (= Teilbetrieb) in Betracht. Es sollte klargestellt

werden, daß die Anforderungen an die Organträgereneigenschaft in diesen Fällen auch rückwirkend erfüllt sind.

Die Bedeutung des **S. 5**, wonach Rz. 11 unberührt bleibt, ist unklar.

Rz. 23: Ein im VZ 2003 neu begründetes Organschaftsverhältnis soll ab dem VZ 2003 steuerlich nur dann anerkannt werden, wenn die Voraussetzungen des § 14 KStG i.d.F. des StVergAbG von Beginn des VZ 2003 an erfüllt sind.

Beispiel: Die X-GmbH hat ein WJ vom 1.2. bis zum 31.1. Die Anteile der X-GmbH befinden sich im Sonder-BV der Gesellschafter der X-GmbH & Co. KG. Im August 2002 wird mit Wirkung zum 1.2.2002 ein GAV abgeschlossen und bis zum 31.1.2003 in das Handelsregister eingetragen.

Nach Rz. 23 müssen die Voraussetzungen des § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 2 und 3 KStG ab dem 1.2.2002 erfüllt sein. Es ist nicht erkennbar, weshalb in diesem Fall strengere Maßstäbe anzulegen sind als im Beispiel in Rz. 22. U.E. ist nicht entscheidend, ob die Organschaft bereits einmal steuerlich anerkannt wurde oder nicht. Vielmehr sollte für die Unterscheidung zwischen Alt- und Neufällen auf den **Abschluß des GAV** abgestellt und Rz. 23 demzufolge nur dann Anwendung finden, wenn der GAV nach der Verkündung des Gesetzes am 16.5.2003, mindestens jedoch nach dem 21.2.2003 (= Gesetzesbeschluß des Bundestags³³) abgeschlossen wurde³⁴. Auf die in Punkt I. dargestellten allgemeinen verfassungsrechtlichen Bedenken wird hingewiesen.

4. Gewerbesteuerliches Abzugsverbot vororganschaftlicher Verluste (Abschnitt E. BMF-Entwurf)

Rz. 25: Anzumerken ist insoweit, daß zumindest für die Fälle eine Übergangsregelung im Billigkeitswege vorgesehen werden sollte, in denen ein GAV vor Verkündung des Gesetzes abgeschlossen wurde und die Organschaft erstmals für den EZ 2004 anzuerkennen ist. Angesprochen sind also insbesondere Fälle mit einem abweichenden WJ. In diesen Fällen ist u.U. vor Gesetzesverkündung ein Organschaftsverhältnis begründet worden in der Annahme, daß die Verrechnung von vororganschaftlichen Verlustvorträgen der Organgesellschaft noch während des laufenden EZ möglich ist. Als Beispiel kann ein Steuerpflichtiger mit WJ 1.7. bis 30.6. genannt werden. Hat dieser z.B. am 1.8.2003 einen GAV abgeschlossen und wurde dieser z.B. am 15.8.2003 in das Handelsregister eingetragen, so entfaltete die gewerbesteuerliche Organschaft erstmals Wirkungen für das WJ 2003/2004 und ein bei der Organgesellschaft bestehender Verlustvortrag zum Ende des WJ 2002/2003 konnte nach der Neuregelung nicht mehr mit künftigen positiven Gewerbeerträgen der Organgesellschaft verrechnet werden. Die im WJ 2003/2004 erfolgte Gesetzesänderung war für den Steuerpflichtigen nicht abzusehen und dieser konnte hierauf nicht mehr reagieren; seine Dispositionen sind entsprechend beeinträchtigt³⁵.

32 Vgl. H 139 Abs. 3 EStH 2003 („Teilbetriebe im Aufbau“).

33 BR-Drucks. 120/03.

34 S. hierzu *HHR/Hey*, § 2 EStG Anm. 525.

35 Insoweit auch der Hinweis auf den weitergehenden Beschl. des BFH v. 3.2.2005 – I B 208/04, GmbHR 2005, 498 mit Komm. *Altrichter-Herzberg/Nürnberger* – in diesem Heft; s. oben Punkt I.