

**Informationsbrief November 2017**

für

**GmbH-Gesellschafter bzw. -Geschäftsführer****1. Unter welchen Voraussetzungen eine Körperschaftsteuerrechtliche Organschaft anerkannt wird****Eine Organschaft wird für die Jahre anerkannt, in denen alle Voraussetzungen vorliegen. Eine Unterbrechung schadet also nicht.****Hintergrund**

Die A-AG wurde im Jahr 2000 gegründet. Mit Wirkung zum 1.1.2001 errichteten die Gesellschafter der A-AG – die E-AG und die S-AG – eine GbR (GbR-alt, "Mehrmütter-GbR") als sog. Willensbildungsgesellschaft ohne eigene gewerbliche Aktivität. Ziel war es, eine Mehrmütterorganschaft mit der A-AG als Organgesellschaft zu bilden. Der auf unbestimmte Zeit geschlossene Ergebnisabführungsvertrag war zum 31.12.2006 kündbar. Ab 2003 konnte die GbR-alt aufgrund einer Änderung der gesetzlichen Regelungen nicht mehr Organträgerin sein. Trotzdem ließen die Vertragsparteien den Ergebnisabführungsvertrag bis zum 31.12.2005 unverändert bestehen und führten ihn auch durch. Im Jahr 2005 übertrug die S-AG ihren Anteil an der GbR-alt rückwirkend zum 1.1.2005 auf die E-AG. Im November 2005 gründeten die E-AG und die S-AG eine neue gewerblich tätige GbR (GbR-neu), auf die die Anteile an der A-AG übertragen wurden. Der mit der GbR-alt geschlossene Ergebnisabführungsvertrag wurde zum 31.12.2005 als beendet angesehen. Die A-AG schloss ab 1.1.2006 einen neuen Ergebnisabführungsvertrag mit der GbR-neu.

Die A-AG ging für das Jahr 2005 von einer Körperschaftsteuerrechtlichen Organschaft zwischen ihr und der E-AG aus. Das Finanzamt war anderer Ansicht. Seiner Ansicht nach war die GbR aufgrund der Rechtsänderung aufgelöst worden, sodass der Ergebnisabführungsvertrag weggefallen war und für 2005 gar kein Ergebnisabführungsvertrag bestanden hatte. Für die Jahre 2003 und 2004 waren damit die Voraussetzungen einer Organschaft nicht gegeben.

**Entscheidung**

Der Bundesfinanzhof erkannte die Organschaft an.

Die Rechtsänderung hat seiner Ansicht nach nicht zur Auflösung der GbR-alt und damit auch nicht zum Erlöschen des Ergebnisabführungsvertrags geführt. Die GbR-alt hat vielmehr bis zum Jahr 2005 weiterbestanden. Die Voraussetzungen für eine gesetzliche Auflösung der GbR-alt sind nicht erfüllt. Angesichts des Zwecks der GbR-alt, eine organisatorische Funktion in einem Konzernaufbau zu erfüllen, kann nicht von einer Zweckerreichung ausgegangen werden. Unerheblich ist, dass die Willensbildungs-GbR ohne eigenen anderweitigen gewerblichen Zweck für Besteuerungszwecke "als aufgelöst gilt". Denn im Bereich der Organschaft sind die zivilrechtlichen Maßgaben entscheidend. Dementsprechend hat das Ausscheiden

der S-AG als vorletzter Gesellschafter der GbR-alt zum Übergang des Gesellschaftsvermögens auf die E-AG und damit auch des Ergebnisabführungsvertrags im Wege der Gesamtrechtsnachfolge geführt.

Die Annahme einer Organschaft ist auch nicht dadurch gesperrt, dass in den beiden Vorjahren (2003/2004) bei der GbR-alt als Organträgerin aufgrund der Rechtsänderung die Voraussetzungen einer Organschaft nicht erfüllt waren. Die Anerkennung der Organschaft ist nicht dadurch ausgeschlossen, dass die GbR-alt in diesem Zeitraum nicht als gewerbliches Unternehmen zu qualifizieren war und die A-AG daher in diese nicht finanziell eingegliedert war. Der BFH ist der Auffassung, dass eine Unterbrechung nicht schadet.

## **2. GmbH & Still: Voraussetzungen für die Anerkennung einer Mitunternehmerschaft**

**Durch eine Geschäftsführertätigkeit bei einer GmbH & Still kann sich eine starke Ausprägung der Mitunternehmerinitiative ergeben. Ob das schon für die Annahme einer atypischen stillen Gesellschaft reicht, hängt vom Einzelfall ab.**

### **Hintergrund**

An der A-GmbH waren B und D zu jeweils 50 % beteiligt. B war Geschäftsführer der A-GmbH. In 2003 übertrugen B und D ihre Geschäftsanteile auf die C-AG. B und D waren einzelvertretungsberechtigte Vorstandsmitglieder der C-AG. Mit Wirkung ab 1.1.2005 gründeten die A-GmbH und B eine stille Gesellschaft, ohne dies dem Finanzamt anzuzeigen. Die Geschäftsführung stand allein der A-GmbH zu. B sollte zum 30.6.2005 eine Bareinlage leisten, war jedoch berechtigt, die Einlage durch "Stehenlassen" der Gewinnbeteiligung einschließlich der monatlichen Vorauszahlungen zu erbringen.

Im Jahr 2007 teilte die A-GmbH dem Finanzamt mit, dass zwischen ihr und B eine atypisch stille Gesellschaft besteht. Das Finanzamt erließ daraufhin einen negativen Feststellungsbescheid.

### **Entscheidung**

Ein Gesellschafter ist Mitunternehmer, wenn er Mitunternehmerinitiative entfalten kann und Mitunternehmerrisiko trägt. Bleibt das Mitunternehmerrisiko eines stillen Gesellschafters hinter der Rechtsstellung eines Kommanditisten zurück, liegt eine Mitunternehmerschaft in Form der atypischen stillen Gesellschaft nur dann vor, wenn seine Möglichkeit zur Entfaltung von Mitunternehmerinitiative besonders stark ausgeprägt ist. Dazu gehört das Übertragen von Aufgaben der Geschäftsführung zur selbstständigen Ausübung. Bloße Zustimmungsvorbehalte oder rechtlich nicht abgesicherte Möglichkeiten der Einflussnahme auf die Unternehmensführung genügen nicht.

Auf der Grundlage des vorliegenden Gesellschaftsvertrags kann eine stark ausgeprägte Mitunternehmerinitiative der B als Geschäftsführerin der A-GmbH nicht verneint werden. Denn B unterlag keinen rechtlichen oder tatsächlichen Beschränkungen im Rahmen ihrer Geschäftsführertätigkeit. Sollte aber ein Mitunternehmerrisiko der B zu verneinen sein, könnte

auch eine stark ausgeprägte Unternehmerinitiative diesen Mangel nicht ausgleichen. Der Bundesfinanzhof verwies den Fall zur weiteren Aufklärung an das Finanzgericht zurück.

### 3. Rechtsprechungsänderung zu eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen

**Aufwendungen eines Gesellschafters aus eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen stellen keine nachträglichen Anschaffungskosten dar. Das gilt zumindest für Finanzierungshilfen nach der Aufhebung des Eigenkapitalersatzrechts. Allerdings gewährt der Bundesfinanzhof Vertrauensschutz in die bisherige Rechtsprechung.**

#### Hintergrund

X war Angestellter einer GmbH. Im Jahr 2006 nahm die GmbH Bankdarlehen auf. Für diese verbürgte sich X. Im Wege der vorweggenommenen Erbfolge übertrug ihm sein Vater, der bisherige Alleingesellschafter, im Jahr 2010 die Gesellschaftsanteile. 2011 beantragte X die Eröffnung des Insolvenzverfahrens, was jedoch mangels Masse abgelehnt wurde. Ebenfalls in 2011 leistete er aufgrund der Bürgschaften Zahlungen an die Kreditinstitute. X machte für 2011 einen Auflösungsverlust von insgesamt 176.000 EUR geltend.

Das Finanzamt lehnte die Berücksichtigung der Zahlungen auf die Bürgschaften ab. Denn die GmbH hatte sich im Zeitpunkt der Bürgschaftsübernahme nicht in einer Krise befunden. Das Finanzgericht entschied dagegen, dass die Bürgschaften als in der Krise hingegeben und damit als eigenkapitalersetzend anzusehen waren, und gab der Klage statt.

#### Entscheidung

Forderungen des Gesellschafters aus Gesellschafterdarlehen und vergleichbaren Finanzierungshilfen außerhalb des Insolvenzverfahrens werden nach aktueller Rechtslage nicht mehr wie haftendes Eigenkapital behandelt.

Der Bundesfinanzhof vertritt die Auffassung, dass mit der Aufhebung des Eigenkapitalersatzrechts auch die gesetzliche Grundlage für die bisherige Annahme von nachträglichen Anschaffungskosten entfallen ist. Nachträgliche Anschaffungskosten der Beteiligung liegen daher nur unter den Voraussetzungen der allgemeinen Definition des Begriffs der Anschaffungskosten vor. Das sind grundsätzlich nur solche Aufwendungen, die nach handels- und bilanzsteuerrechtlichen Grundsätzen zu einer offenen oder verdeckten Einlage in das Kapital der Gesellschaft führen. Aufwendungen aus Fremdkapitalhilfen wie der Ausfall eines krisenbedingten Darlehens oder einer Bürgschaftsregressforderung führen daher grundsätzlich nicht mehr zu Anschaffungskosten.

Trotzdem bestätigte der Bundesfinanzhof das Finanzgerichtsurteil im Ergebnis. Aus Gründen des Vertrauensschutzes hält er es nämlich für geboten, die bisherigen Grundsätze zur Berücksichtigung von nachträglichen Anschaffungskosten aus eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen weiter anzuwenden. Voraussetzung ist allerdings, dass der Gesellschafter eine Finanzierungshilfe bis zum Tag der Veröffentlichung des Urteils des Bundesfinanzhofs geleistet hat oder wenn eine Finanzierungshilfe bis zu diesem Tag eigenkapitalersetzend geworden ist.

#### 4. Einheits-GmbH & Co. KG: Wann liegt eine gewerbliche Prägung vor?

**Nehmen die Kommanditisten die Rechte an der Komplementär-GmbH wahr, steht dies einer gewerblichen Prägung nicht entgegen.**

##### Hintergrund

Die Komplementär-GmbH war nach dem Gesellschaftsvertrag zur Geschäftsführung berechtigt und verpflichtet. Die Kommanditisten wurden alleinige Gesellschafter der GmbH und übertrugen ihre GmbH-Anteile auf die KG. Nach den im Gesellschaftsvertrag getroffenen Sonderregelungen über die "Wahrnehmung der Rechte an der Komplementärin (Einheitsgesellschaft)" übten die Kommanditisten ihre Gesellschaftsrechte an der Komplementärin durch Beschlussfassung über die jeweilige Maßnahme aus. Die Eintragungen in das Handelsregister erfolgten am 5.2.2008.

Das Finanzamt war der Auffassung, dass ab 5.2.2008 bei der KG die Voraussetzungen einer gewerblichen Prägung nicht mehr erfüllt waren. Denn nunmehr waren auch die Kommanditisten geschäftsführungsbefugt. Dies führte mit Wirkung vom 5.2.2008 zu einer Betriebsaufgabe. Dementsprechend erfasste das Finanzamt einen Aufgabegewinn hinsichtlich des Immobilienbesitzes und die folgenden Einkünfte als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Das Finanzgericht gab den Klägern Recht und änderte die Feststellungsbescheide, sodass Einkünfte aus Gewerbebetrieb festgestellt wurden.

##### Entscheidung

Vor dem Bundesfinanzhof hatte das Finanzgerichtsurteil Bestand, denn die Revision des Finanzamts wurde zurückgewiesen.

Auch bei der "Einheits-GmbH & Co. KG" existieren 2 rechtlich selbstständige Gesellschaften mit 2 getrennten Rechtssphären. Bei der "Einheits-GmbH & Co. KG" ist allerdings die KG als Alleingesellschafterin der GmbH für deren Willensbildung zuständig. Die KG wird in der Gesellschafterversammlung der Komplementär-GmbH von der Komplementär-GmbH, diese wiederum von ihren Geschäftsführern, vertreten. Dies kann zu Interessenkollisionen bei der Willensbildung in der Komplementär-GmbH führen. Der Vermeidung dieses Interessenkonflikts dient die im Gesellschaftsvertrag getroffene Regelung. Damit wird aber nicht die Prägung der Komplementär-GmbH beseitigt. Entscheidender Gesichtspunkt für die Prägung ist vielmehr, dass die Kapitalgesellschaft die eigentliche Unternehmenstätigkeit auf der Ebene der KG ausübt. Das trifft auch bei einer "Einheits-GmbH & Co. KG" zu, bei der den Kommanditisten die Geschäftsführungsbefugnis nur beschränkt auf den Bereich der Ausübung der Gesellschaftsrechte aus oder an den von der KG gehaltenen Geschäftsanteilen an der Komplementär-GmbH übertragen wird. Die den Kommanditisten eingeräumten Befugnisse betreffen unmittelbar nur den Rechtskreis der Komplementär-GmbH. Die Ausübung der eigentlichen Unternehmenstätigkeit auf Ebene der KG bleibt ausschließlich bei der Komplementär-GmbH.

= = = = =