

Mandanteninformation

Ausgabe August 2016

Inhalt

A. Steuern aktuell	3
1 Aktuelles aus der Steuergesetzgebung	3
2 Erbschaftsteuerreform – eine „never ending story“	3
3 Einbringung eines Wirtschaftsguts in eine Personengesellschaft gegen Gutschrift auf dem Kapitalkonto II	5
4 Berücksichtigung negativer Hinzurechnungen bei Entgelten für Schulden gemäß § 8 Nr. 1 GewStG (BFH v. 28.01.2016)	6
5 Neues zum Gewinnabführungsvertrag	7
6 Gezielte Verlustrealisierung bei Veräußerung von Anteilen gemäß § 17 EStG an „eigene“ GmbH nicht missbräuchlich	10
7 Grunderwerbsteuer bei Abtretung des Anspruchs auf Übertragung eines Gesellschaftsanteils	13
8 Kein Wegfall des Buchwertprivilegs einer Teilmitunternehmeranteilsübertragung trotz späterer Ausgliederung eines zunächst zurückbehaltenen Wirtschaftsguts.	15
9 Keine Schenkung bei verdeckter Einlage	16
B. Umsatzsteuer aktuell	18
1 Rechnungsanforderungen: Vollständige Adresse	18
2 Holding und umsatzsteuerliche Organschaft	19
3 Umsatzsteuerliche Beurteilung von Sale-and-lease-back-Geschäften	20
4 BFH-Urteil zum Verkauf eines Miteigentumsanteils als Lieferung	21
5 Richtlinie zur Harmonisierung der umsatzsteuerlichen Behandlung von Gutscheinen	22
C. Recht aktuell	24
1 OLG Celle: Gründung einer GmbH mit einer gemischten Einlage entbindet nicht von Pflicht zur Einzahlung auf die Bareinlage	24
2 OLG Celle: Gründungskosten sind in der GmbH-Satzung zu konkretisieren	25
3 AG Charlottenburg: Keine Gleichwertigkeit einer GmbH-Gründung durch einen Berner Notar	26
4 OLG München: Grenzen der Pflicht zur Zustimmung zu Beschlussanträgen in der GmbH	27

5	BAG: Klageverzicht in Abwicklungsvereinbarungen	28
D.	Bilanzen aktuell.....	30
1	IDW EPS 350 n.F: Prüfung des Lageberichtes im Rahmen der Abschlussprüfung – Empfehlungen für den Aufsteller des Lageberichts.....	30
	Veranstaltungen	32

A. Steuern aktuell

1 Aktuelles aus der Steuergesetzgebung

Am 22. Juli 2016 ist das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens im Bundesgesetzblatt veröffentlicht worden. Den Entwurf haben wir Ihnen in unserer letzten Mandanteninfo ausführlich vorgestellt, so dass wir Sie hier in aller Kürze nur über die im Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens erfolgten Änderungen informieren:

- Der neu eingefügte § 88b AO erlaubt den bundesländerübergreifenden Abruf und Austausch von Besteuerungsdaten zur Verfolgung von Steuerverkürzungen.
- Die Finanzbehörden sind nunmehr verpflichtet, Anträge auf verbindliche Auskunft binnen sechs Monaten zu entscheiden.
- §§ 10h, 10i EStG, die Steuervergünstigungen für unentgeltlich zu Wohnzwecken überlassene Wohnungen im eigenen Haus und einen Vorkostenabzug bei einer nach dem Eigenheimzulagengesetz begünstigten Wohnung enthielten, wurden aufgehoben.

Das Investmentsteuerreformgesetz ist am 18. Juli in Kraft getreten. Auch dieses haben wir Ihnen in unserer letzten Mandanteninfo vorgestellt. Soweit ersichtlich haben sich keine wesentlichen Änderungen zum vorgestellten Entwurf ergeben.

Ansprechpartner:



Alexander Fürwentsches

Rechtsanwalt, Steuerberater,
Fachanwalt für Steuerrecht
Tel.: +49 89 55066-351
alexander.fuerwentsches@bakertilly.de



Richard Markl

Steuerberater
Tel.: +49 89 55066-330
richard.markl@bakertilly.de

2 Erbschaftsteuerreform – eine „never ending story“

Nichts wirklich Neues gibt es bei der Erbschaftsteuer. Die vom Bundesverfassungsgericht gesetzte Frist zur Neuregelung ist am 30. Juni 2015 ausgelaufen. Dies bleibt allerdings zunächst folgenlos. Das Bundesverfassungsgericht hat in seiner Pressemitteilung vom 14. Juli 2016 darauf hingewiesen, dass die für verfassungswidrig erklärten Vorschriften fortgelten und hat damit einer anhaltenden Spekulation in der Fachliteratur, dass möglicherweise ein Zustand ganz ohne Erbschaftsteuergesetz eintreten könne, eine klare Absage erteilt. Gleichzeitig hat das Gericht angekündigt, sich nach der Sommerpause Ende September mit dem weiteren Vorgehen befassen zu wollen.

Eine Woche zuvor hatte der Bundesrat dem Gesetzesentwurf nicht zugestimmt, auf eine grundlegende Überarbeitung des Entwurfes gepocht und den Vermittlungsausschuss angerufen. Schon im Vorfeld zu dieser Bundesratssitzung hatten die Länder Niedersachsen, Nordrhein-Westfalen, Schleswig-Holstein und Thüringen einen Antrag

an den Finanzausschuss des Bundesrates gestellt und folgende Verhandlungspunkte für einen Vermittlungsausschuss benannt:

- Begünstigungsfähiges Vermögen: Ausschluss von gewerblich geprägten Mitunternehmerschaften und nicht originär gewerblich tätigen Kapitalgesellschaften; Ausnahme für reine Holdinggesellschaften
- Bewertung: Ablehnung der Einführung eines Zinskorridors in § 203 BewG
- Vorababschlag für Familienunternehmen: Prüfung der Notwendigkeit und Verfassungskonformität der Regelung. Verschärfung der Voraussetzungen für eine Inanspruchnahme: mind. 50 % Entnahme-/Ausschüttungsbeschränkung; keine Einbeziehung von Mitgesellschaftern in den Kreis der zulässigen Erwerber
- Verwaltungsvermögen: Ablehnung „Wiederbelebung“ der Cash Gesellschaften = Übermaßbegünstigung durch kumulative Wirkung von Wegfall der Verwaltungsvermögensquote, Sockelbetrag der Finanzmittel und „Schmutzzuschlag“ für Verwaltungsvermögen
- Keine Begünstigung von Altersvorsorgevermögen bei Überdotierung
- Verschonungsabschlag: Beibehaltung einer Vermögensverwaltungsquote von 10 % für Inanspruchnahme der Optionsverschonung
- Ablehnung 10-Jahre-Stundung

Diese 8-Punkte-Liste ist nicht ausdrücklich in den Beschluss des Bundesrates aufgenommen worden. Änderungspotential und Einigungschancen lassen sich daher noch nicht absehen. Der Termin im Vermittlungsausschuss ist für den 8. September 2016 angesetzt.

Ansprechpartner:



Alexander Fürwentsches

Rechtsanwalt, Steuerberater,
Fachanwalt für Steuerrecht
Tel.: +49 89 55066-351
alexander.fuerwentsches@bakertilly.de



Dr. Daniel Lehmann

Rechtsanwalt
Tel.: +49 89 55066-295
daniel.lehmann@bakertilly.de

3 Einbringung eines Wirtschaftsguts in eine Personengesellschaft gegen Gutschrift auf dem Kapitalkonto II

Das BMF hat in seinem Schreiben vom 26. Juli 2016 (IV C 6 - S 2178/09/10001, DStR 2016, S.1749) seine Auffassung zur Einbringung eines Wirtschaftsguts in eine Personengesellschaft aus dem Privatvermögen gegen Gutschrift auf dem sogenannten Kapitalkonto II geändert.

Als sog. Kapitalkonto II wird regelmäßig ein variables Kapitalkonto bezeichnet, das dem jeweiligen Gesellschafter im Gegensatz zum festen Kapitalkonto I zwar keinen konkreten Anteil am Gewinn oder den Stimmrechten vermittelt, das aber dennoch zum Eigenkapital des Gesellschafters zählt, soweit hierauf Verluste der Personengesellschaft verbucht werden.

Im Schreiben vom 11. Juli 2011 (IV C 6 - S 2178/09/10001, DStR 2011, S.1319) hatte das BMF noch die Auffassung vertreten, dass die Einbringung eines Wirtschaftsguts in eine Personengesellschaft aus dem Privatvermögen des Gesellschafters gegen Gutschrift auf dem sogenannten Kapitalkonto II als entgeltlich zu werten sei und damit nicht als Einlage anzusehen ist. Die Entgeltlichkeit leitet sich hierbei aus der Gewährung von Gesellschaftsrechten ab; aus steuerlicher Sicht ist ein tauschähnlicher Vorgang gegeben.

Der BFH hatte in seinen Urteilen vom 29. Juli 2015 (IV R 15/14) und vom 4. Februar 2016 (IV R 46/12) jüngst entschieden, dass keine Einbringung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten und damit kein entgeltlicher Vorgang vorliege, wenn der Wert des in das Gesamthandsvermögen übertragenen Einzelwirtschaftsguts allein dem Kapitalkonto II gutgeschrieben werde. Ein entgeltlicher Vorgang sei vielmehr nur dann anzunehmen, wenn bei der Einbringung ein Kapitalkonto angesprochen werde, nach dem sich die maßgebenden Gesellschaftsrechte, wie insbesondere das Gewinnbezugsrecht, richten. Im Ergebnis kann eine entgeltliche Einbringung damit immer nur dann vorliegen, wenn auch das feste Kapitalkonto I angesprochen wird; bei der Einbringung in Kommanditgesellschaften ist damit grds. auch immer eine Eintragung des veränderten Kommanditkapitals im Handelsregister vorzunehmen.

Das BMF schloss sich dieser Beurteilung des BFH in seinem Schreiben vom 26. Juli 2016 nun an. Die BFH-Urteile seien in allen noch offenen Fällen anzuwenden. Von der Änderung der Rechtsauffassung sind nicht nur Einbringungen bzw. Einlagen aus dem Privatvermögen in eine Kapitalgesellschaft betroffen, sondern insbesondere auch Umwandlungen unter Beteiligung von Personengesellschaften als aufnehmende Rechtsträger. Voraussetzung für die Anwendung von § 24 UmwStG ist, dass der Einbringende "Gesellschaftsrechte" an der Mitunternehmerschaft erhält. Bislang war nach Tz. 24.07 des sog. Umwandlungssteuererlasses (BMF-Schreiben vom 11. November 2011, IV C 2 - S 1978-b/08/10001) für die Gewährung von Gesellschaftsrechten ebenfalls eine Verbuchung ausschließlich auf dem Kapitalkonto II ausreichend. Nach dem BMF-Schreiben vom 26. Juli 2016 soll dies – wie bei der Einlage/Einbringung aus dem Privatvermögen – nicht mehr ausreichen.

Auf gemeinsamen Antrag des Übertragenden oder des Einbringenden und der übernehmenden Personengesellschaft kann in noch offenen Fällen auf Übertragungen und Einbringungen bis zum 31. Dezember 2016 weiterhin die bisherige Verwaltungsauffassung, wonach auch eine Buchung auf dem Kapitalkonto II zu einer Gewährung von Gesellschaftsrechten führt, angewendet werden.

Bis zum Jahresende kann damit noch die alte Verwaltungsauffassung angewandt werden, soweit sich dies im Ergebnis als vorteilhaft erweist.

Ansprechpartner:



Uwe Roth

Steuerberater
Tel.: +49 89 55066-206
uwe.roth@bakertilly.de



Catharina Caro

Steuerberater
Tel.: +49 89 55066-387
catharina.caro@bakertilly.de

4 Berücksichtigung negativer Hinzurechnungen bei Entgelten für Schulden gemäß § 8 Nr. 1 GewStG (BFH v. 28.01.2016)

Der Bundesfinanzhof (BFH) hatte sich in der jüngeren Vergangenheit mit der Frage auseinanderzusetzen, ob die Betragsgrenze von 100.000 EUR spiegelbildlich auch bei einer negativen Summe der hinzuzurechnenden Finanzierungsentgelte anzuwenden ist.

Dem Urteil (Az. I R 15/15) lag der nachfolgend zusammengefasste Sachverhalt zu Grunde:

Die Klägerin und Revisionsbeklagte, eine GmbH, streitet mit dem Finanzamt über die Nichtberücksichtigung sog. negativer Hinzurechnungen gemäß § 8 Nr. 1 GewStG. Die Klägerin erklärte für das Streitjahr 2008 einen Verlust aus Gewerbebetrieb. Darüber hinaus gab sie in Summe negative Finanzierungskosten i.H.v. 3.217 EUR an. Der negative Hinzurechnungsbetrag ergab sich aus der Summe der (positiven) Entgelte für Schulden und dem diese Summe übersteigenden Verlustanteil des typisch stillen Gesellschafters. Die Klägerin machte in ihrer Gewerbesteuererklärung ein Viertel, mithin 804 EUR, als negative Hinzurechnungen geltend. Das Finanzamt versagte die negative Hinzurechnung und berücksichtigte stattdessen 0,00 EUR. Nach erfolglosem Einspruchsverfahren folgte das Sächsische Finanzgericht (FG) der Klägerin und erkannte den erklärten negativen Hinzurechnungsbetrag an. Im entschiedenen Fall war der Verlustanteil des stillen Gesellschafters bei der Ermittlung des Gewinns zuvor gewinnerhöhend berücksichtigt worden und hatte daher den Verlust aus Gewerbebetrieb gemindert. Infolgedessen war der Verlustanteil im Rahmen des § 8 Nr. 1 c) GewStG wieder hinzuzurechnen bzw. vorliegend im Ergebnis zu kürzen.

Nach Auffassung des BFH hat das FG zu Recht entschieden, dass auch negative Hinzurechnungsbeträge bei der Ermittlung des Gewerbeertrages anzusetzen sind. Die Berücksichtigung negativer Hinzurechnungsbeträge setze nicht voraus, dass die Betragsgrenze von 100.000 EUR überschritten ist. Daher sind auch im Ergebnis gering-

füfige negative Hinzurechnungsbeträge – wie im vorliegenden Fall – berücksichtigungsfähig.

Seit dem Unternehmensteuerreformgesetz 2008 sind Hinzurechnungen nach § 8 Nr. 1 GewStG nur dann vorzunehmen, soweit diese den Betrag von 100.000 EUR übersteigen. Der übersteigende Betrag ist sodann in Höhe von einem Viertel hinzuzurechnen. Aus diesem Grund versagte das Finanzamt im Rahmen der Veranlagung die Berücksichtigung der im Ergebnis negativen Hinzurechnung i.H.v. 804 EUR. Hierzu führte der BFH nunmehr erstmalig aus, dass die Grenze i.H.v. 100.000 EUR im Falle einer negativen Hinzurechnung nicht spiegelbildlich zu Lasten des Steuerpflichtigen anzuwenden ist. Vielmehr soll die 100.000 EUR -Grenze den Steuerpflichtigen ausweislich der damaligen Gesetzesbegründung einseitig begünstigen und somit gerade kleinere und mittlere Unternehmen entlasten. Sofern diese 100.000 EUR -Grenze nunmehr als Argument für die den Steuerpflichtigen belastende Versagung der negativen Hinzurechnung niedrigerer Beträge herangezogen werde, verkehre diese Argumentation nach Auffassung des BFH den Entlastungszweck gerade ins Gegenteil.

Der BFH schloss sich daher der aus Steuerzahlersicht zu begrüßenden Ansicht an und erkannte die negative Hinzurechnung auch für negative Beträge an, die die 100.000 EUR -Grenze unterschreiten.

Ansprechpartner:



Peter Rohrwild

Steuerberater
Tel.: +49 89 55066-340
peter.rohrwild@bakertilly.de



Mirko Seidel

Steuerberater
Tel.: +49 89 55066-162
mirko.seidel@bakertilly.de

5 Neues zum Gewinnabführungsvertrag

Abführung nach § 253 Abs. 6 Satz 2 HGB ausschüttungsgesperrter Gewinne weiter ungewiss

Durch das Gesetz zur Umsetzung der Wohnimmobilienkreditrichtlinie und zur Änderung handelsrechtlicher Vorschriften vom 11. März 2016 wurde eine Neuregelung für die Bewertung von Altersversorgungsverpflichtungen in § 253 Abs. 2 S.1 und Abs. 6 Satz 1 HGB n.F. eingeführt. Demnach sind Rückstellungen für Altersversorgungsverpflichtungen nunmehr mit dem durchschnittlichen Marktzinssatz der vergangenen zehn Geschäftsjahre abzuzinsen (siehe hierzu auch unsere Mandanteninformation 03/2016).

Dieser Entlastungseffekt führt im Regelfall zum Ansatz niedrigerer Rückstellungen für Altersvorsorgeverpflichtungen im Vergleich zur Abzinsung mit dem durchschnittlichen Marktzinssatz der vergangenen sieben Geschäftsjahre. Der Unterschiedsbetrag darf nach § 253 Abs. 6 Satz 2 HGB n.F. nicht ausgeschüttet werden und ist im Anhang anzugeben. § 301 Satz 1 AktG sieht zwar eine Abführungssperre für nach § 268 Abs. 8 HGB ausschüttungsgesperrte Gewinne vor, der Gesetzgeber hat aber versäumt

eine entsprechende Regelung für die nach § 253 Abs. 6 Satz 2 HGB n.F. ausschüttungsgesperren Beträge aufzunehmen.

Dies hat zur Folge, dass der durch den Entlastungseffekt entstehende zusätzliche Gewinn nicht ausgeschüttet werden darf, eine Gewinnabführung im Falle des Bestehens einer ertragsteuerlichen Organschaft nach dem Wortlaut der §§ 14 Abs. 1 Satz 1 KStG, 291ff. AktG aber zwingend im Rahmen der Durchführung des Gewinnabführungsvertrages an die Organträgerin vorzunehmen ist. Dadurch wird der eigentliche Gesetzeszweck der Ausschüttungssperre, nämlich den zusätzlichen Gewinn im Unternehmen zu halten, konterkariert.

In der Literatur wird daher verschiedentlich eine Abführungssperre analog § 301 Satz 1 AktG befürwortet. Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) erklärte jedoch in einer inoffiziellen Stellungnahme gegenüber dem Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW), dass eine Organschaft steuerlich nur anerkannt werde, wenn u. a. ein Gewinnabführungsvertrag abgeschlossen sei, der während seines Bestehens auch vollzogen werde. Hierzu gehöre, dass die Organgesellschaft ihren ganzen Gewinn an den Organträger abführe (§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 KStG). Das Vorliegen der Ausschüttungssperre in § 253 Abs. 6 Satz 2 HGB habe ohne ausdrückliche Regelung keine Auswirkung auf die Höhe des abzuführenden Gewinns. Fehle es an einer solchen Abführungssperre, dann werde der Gewinnabführungsvertrag nur tatsächlich durchgeführt, wenn auch die ausschüttungsgesperren Beträge abgeführt würden. Nur dann sei die steuerliche Organschaft weiter anzuerkennen.

Das BMF erteilte damit – zumindest inoffiziell – einer analogen Anwendung des § 301 Satz 1 AktG eine Absage. Zudem erklärte das BMF auf unsere Nachfrage hin, dass die Auswirkungen der Änderung des § 253 HGB durch das Gesetz vom 11. März auf ertragsteuerliche Organschaften derzeit mit den obersten Finanzbehörden der Länder erörtert würden. Wann mit dem Abschluss des Verfahrens gerechnet werden könne, sei zum jetzigen Zeitpunkt jedoch noch nicht absehbar.

Eine ausreichende Rechtsicherheit besteht damit allerdings erst dann, wenn ein offizielles BMF-Schreiben zu der Thematik ergeht. Die tatsächliche Durchführung des Gewinnabführungsvertrages ist Wirksamkeitsvoraussetzung der ertragsteuerlichen Organschaft, sodass eine falsche oder fehlerhafte Gewinnabführung die Nicht-Anerkennung der ertragsteuerlichen Organschaft zur Folge haben kann. Bei der Durchführung alter und bei Abschluss neuer Gewinnabführungsverträge muss daher die künftige Entwicklung sorgsam im Blick behalten werden. Selbstverständlich werden wir über ein etwaiges BMF-Schreiben im Rahmen unserer Mandanteninformationen berichten.

Zweifelsfragen zur Durchführungsfiktion des Gewinnabführungsvertrages nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 KStG

Das Finanzministerium Schleswig-Holstein hat in einer Kurzinformation vom 22.02.2016 (DStR 2016, S. 965) zu einigen Zweifelsfragen zur Durchführungsfiktion

des Gewinnabführungsvertrages § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 KStG Stellung genommen.

Ein Gewinnabführungsvertrag gilt nach dieser Vorschrift auch dann als durchgeführt,

„wenn der abgeführte Gewinn oder ausgeglichene Verlust auf einem Jahresabschluss beruht, der fehlerhafte Bilanzansätze enthält, sofern

- a) der Jahresabschluss wirksam festgestellt ist,
- b) die Fehlerhaftigkeit bei Erstellung des Jahresabschlusses unter Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht hätte erkannt werden müssen, und
- c) ein von der Finanzverwaltung beanstandeter Fehler spätestens in dem nächsten nach dem Zeitpunkt der Beanstandung des Fehlers aufzustellenden Jahresabschluss der Organgesellschaft und des Organträgers korrigiert und das Ergebnis entsprechend abgeführt wird, soweit es sich um einen Fehler handelt, der in der Handelsbilanz zu korrigieren ist.“

Das Finanzministerium Schleswig-Holstein stellte nunmehr fest, dass ein fehlerhafter Bilanzansatz i.S.d. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 1. Hs. KStG zunächst jegliche Art von Fehler sei, unabhängig davon, ob dieser gegen die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) verstoße oder nicht. Die Korrektur des Fehlers könne dabei in der Mehrzahl der Fälle in laufender Rechnung erfolgen. Als Anhaltspunkt für eine Korrekturpflicht in laufender Rechnung bzw. die Pflicht zu Rückwärtsberichtigungen der Handelsbilanz § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 Buchst. c KStG könnten die Kriterien der IDW RS HFA 6 herangezogen werden.

Weiterhin sei der vom Bundesministerium der Finanzen (BMF) aufgestellte Katalog an Bilanzierungsfehlern (z. B. R 60 Abs. 5 S. 1 KStR 2008 sowie BMF v. 15.10.2007, BStBl. I 2007, S. 765), die seinerzeit einer tatsächlichen Durchführung des Gewinnabführungsvertrags nicht entgegenstanden und keiner Korrektur bedurften, grundsätzlich nicht mehr anzuwenden. Auch diese Fehler unterlägen daher der unter § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 Buchst. c KStG geregelten Korrekturpflicht.

Dies ist von besonderer Relevanz für die in der Praxis oftmals unterlassene oder unzutreffende Verzinsung des Verlustausgleichsanspruchs nach §§ 352, 353 HGB. Nach bisheriger Auffassung der Finanzverwaltung stand diese einer tatsächlichen Durchführung des Gewinnabführungsvertrags nicht entgegen.

Auch die Oberfinanzdirektion Frankfurt hatte zwischenzeitlich in ihrer Verfügung vom 11. Dezember 2015 (DStR 2016 S.537) erklärt, dass der bisherige Katalog an Bilanzierungsfehlern des BMF nicht mehr anzuwenden sei. Diese Verfügung vom 11. Dezember 2015 wurde jedoch durch die Verfügung vom 30. Mai 2016 (DStR 2016, S.1375) aufgehoben. In der aktualisierten Verfügung findet sich kein entsprechender Passus mehr.

Für die Zukunft ist damit abzuwarten, welche Auffassung sich in der Finanzverwaltung gerade in Bezug auf die Folgen einer unterlassenen oder unzutreffenden Verzinsung des Verlustausgleichsanspruchs einheitlich durchsetzen wird. Angesichts der neu

aufgeworfenen Zweifelsfragen ist daher anzuraten, sowohl bei Abschluss des Gewinnabführungsvertrages als auch bei Erstellung des handelsrechtlichen Jahresabschlusses besondere Sorgfalt walten zu lassen und Bilanzierungsfehler soweit möglich zu vermeiden.

Ansprechpartner:

**Oliver Hubertus**

Steuerberater, Rechtsanwalt
Tel.: +49 89 55066-380
oliver.hubertus@bakertilly.de

**Dr. Thomas Bley**

Rechtsanwalt
Tel.: +49 89 55066-258
thomas.bley@bakertilly.de

6 Gezielte Verlustrealisierung bei Veräußerung von Anteilen gemäß § 17 EStG an „eigene“ GmbH nicht missbräuchlich

Eines der Ziele der steuerlichen Gestaltungsberatung besteht darin, positive und negative Einkünfte bei jenen Steuerpflichtigen anfallen zu lassen, bei denen konkretes Steueroptimierungspotenzial besteht. Stellen Sie sich einmal folgende Ausgangslage vor: A gründet eine GmbH. Diese fällt zusammen mit dem Gründer in eine unerwartete Schieflage. Die Geschäftsanteile sind nichts mehr wert und der bei Verkauf entstehende einkommensteuerliche Veräußerungsverlust ist nicht sinnvoll nutzbar – beispielsweise weil A schon hohe Verlustvorträge zuzuweisen sind. Andererseits erzielt B hohe einmalige einkommensteuerpflichtige Einkünfte – beispielsweise aus einer Abfindung. Lässt sich das Verlustpotenzial nun vom A zum B transferieren? Das vom Finanzgericht Hamburg am 25. November 2015, Az. 2 K 258/14, gesprochene Urteil zeigt, wie dies vollkommen legal gestaltet werden kann. Es ist allerdings noch nicht endgültig. Das beklagte Finanzamt beantragte Revision. Diese ist unter Az. IX R 1/16 beim Bundesfinanzhof anhängig.

Im nachstehend besprochenen Fall stritten die Beteiligten über die steuerliche Berücksichtigung eines Verlustes aus der Veräußerung eines 0,8 %-igen GmbH-Geschäftsanteils (nachstehend die „GmbH“ oder der „GmbH-Geschäftsanteil“). Diesen hatte der Kläger unentgeltlich im Wege einer Schenkung von einem Bekannten (nachstehend der „Schenker“) erworben und sofort nach Schenkung an eine weitere GmbH, an der nur er beteiligt war, (nachstehend die „eigene GmbH“) gegen ein dreistelliges Entgelt veräußert und abgetreten. Den daraus resultierenden einkommensteuerlichen – bei wirtschaftlicher Betrachtung nicht vom Kläger erlittenen – Verlust erkannte das Finanzgericht Hamburg an.

Zum Verständnis des Sachverhalts ist wichtig, dass der Schenker noch am Tag der Schenkung wesentlich im Sinne des § 17 EStG an dem hier in Rede stehenden GmbH-Geschäftsanteil beteiligt war. Darüber hinaus hatte der Schenker die GmbH mit Gewinnerzielungsabsicht gegründet und dabei hohe Anschaffungskosten für die GmbH-Geschäftsanteile getragen. Die GmbH geriet allerdings in eine unerwartete Schieflage und der GmbH-Geschäftsanteil durchlitt eine erhebliche Entwertung. Ein –

zu einem einkommensteuerpflichtigen Verlust führendes – Veräußern des GmbH-Geschäftsanteils durch den Schenker war zwar durchaus möglich, erschien dem Schenker aus steuerrechtlichen Erwägungen jedoch nicht sinnvoll, weil er bereits über erhebliche Verlustvorräte verfügte.

Die Schenkung des GmbH-Geschäftsanteils an den Kläger unterlag der Schenkungssteuer, die allerdings aufgrund der erheblichen Entwertung des GmbH-Geschäftsanteils nicht nennenswert gewesen sein dürfte.

Gemäß § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG ist der Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft einkommensteuerpflichtig, wenn der Veräußerer innerhalb der letzten fünf Jahre am Kapital der Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 1 Prozent beteiligt war. Führt das Veräußern zu einem Verlust, sind Restriktionen zu beachten. Ein Verlust wird lediglich soweit anerkannt, wie in den gesamten letzten 5 Jahren eine wesentliche Beteiligung beim Veräußerer bestand.

Im zu besprechenden Fall war der Kläger (Veräußerer) mit seinem geschenkten 0,8 %-igen GmbH-Geschäftsanteil zu keinem Zeitpunkt selbst wesentlich beteiligt. Gemäß § 17 Abs. 1 Satz 4 EStG war ihm allerdings die wesentliche Beteiligung des Rechtsvorgängers (des Schenkers) zuzurechnen. Da der veräußerte GmbH-Geschäftsanteil zu einer wesentlichen Beteiligung des Schenkers über die gesamten letzten 5 Jahre gehörte, hätte der Schenker den Verlust gemäß § 17 EStG auch selbst geltend machen können. Dies berechtigte den beschenkten Kläger gemäß § 17 Abs. 2 Satz 6 lit. a) Satz 2 EStG, seinerseits den Verlust zu deklarieren. Dazu waren ihm für Zwecke der Bemessung seines Veräußerungsgewinns die – von ihm nicht getragenen – Anschaffungskosten des Schenkers gemäß § 17 Abs. 2 Satz 5 EStG zuzurechnen.

An der Tatsache, dass aus der Kombination – vom Schenker zuzurechnender – hoher Anschaffungskosten und niedrigem Veräußerungserlös zwangsläufig ein einkommensteuerlicher Verlust gemäß § 17 EStG entstehen musste, nahm das Finanzamt keinen Anstoß. Zunächst verwies es dazu auf den Wortlaut des § 17 EStG und verstand diesen als abschließende Regelung (lex specialis), da § 17 EStG ausdrücklich auf die Lage beim Schenker abstellt. Dieser hatte seit Gründung der GmbH nachweisbar mit Gewinnerzielungsabsicht gehandelt. Darüber hinaus ließ das Finanzgericht Hamburg dahingestellt, ob zusätzlich – ohne ausdrückliche Erwähnung im Gesetz – eine Einkünfteerzielungsabsicht des Klägers erforderlich sei. Sollte diese erforderlich sein, so das Finanzgericht Hamburg, seien vor dem Hintergrund des zwangsläufigen wirtschaftlichen Gewinns beim Verkaufen einer geschenkten, nicht völlig wertlosen Sache die Anschaffungskosten des Rechtsvorgängers aus der Einkünfteerzielungsprognose des Veräußerers (Klägers) jedenfalls herauszurechnen. Dem Ansinnen des Klägers, von vornherein einen Veräußerungsverlust gemäß § 17 EStG zu erzielen, maß es keinerlei Bedeutung bei.

Der steuerlichen Berücksichtigungsfähigkeit des Verlusts stand aufgrund der Veräußerung des GmbH-Geschäftsanteils an eine eigene GmbH auch nicht § 42 Abs. 1 AO entgegen. Gemäß § 42 AO kann das Steuergesetz durch Missbrauch von Gestal-

tungsmöglichkeiten des Rechts nicht umgangen werden. Ein derartiger Missbrauch liegt vor, wenn eine unangemessene rechtliche Gestaltung gewählt wird, die beim Steuerpflichtigen im Vergleich zu einer angemessenen Gestaltung zu einem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil führt. Das Motiv, Steuern zu sparen, macht eine steuerliche Gestaltung noch nicht unangemessen. Unangemessen ist es erst dann, wenn der Steuerpflichtige die vom Gesetzgeber vorausgesetzte Gestaltung zum Erreichen eines bestimmten wirtschaftlichen Ziels nicht gebraucht, sondern dafür einen ungewöhnlichen Weg wählt. Da der potentielle Missbrauchsfall in § 17 Abs. 2 Satz 6 lit. a EStG abschließend geregelt ist, der Kläger die vom Gesetzgeber eingeräumte Übernahme des Veräußerungsverlusts vom Schenker verwendete und der Schenker den 0,8 %-igen GmbH-Geschäftsanteil zu Lebzeiten nur im Wege der Schenkung auf den Kläger unentgeltlich übertragen konnte, kann vom Beschreiten eines ungewöhnlichen Wegs nicht gesprochen werden. § 42 AO fand insoweit keine Anwendung.

Schließlich sah das Finanzgericht auch im Verkauf an eine eigene GmbH keinen Missbrauch. Der Kläger hatte die eigene GmbH nicht zum Schein gegründet. Diese war geschäftlich aktiv und erzielte Einkünfte. Darüber hinaus stand es dem Kläger frei, ob, wann und an wen er seinen Anteil veräußert. Ein Gestaltungsmissbrauch ist regelmäßig nicht gegeben, wenn ein Steuerpflichtiger – aus welchen Gründen auch immer – auf Dauer zwischen sich und eine Einkunftsquelle eine inländische Kapitalgesellschaft schaltet und alle sich daraus ergebenden Konsequenzen zieht (BFH vom 23. Oktober 1996, Az. I R 55/95, BStBl II 1998, 90 und BFH vom 29. Mai 2008, Az. IX R 77/06, BStBl II 2008, 789).

Ansprechpartner:



Mario Hesse

Wirtschaftsprüfer, Steuerberater
Tel.: +49 341 3980-133
mario.hesse@bakertilly.de



Piet Werner

Steuerberater
Tel.: +49 341 3980-171
piet.werner@bakertilly.de

7 Grunderwerbsteuer bei Abtretung des Anspruchs auf Übertragung eines Gesellschaftsanteils

Gehört zum Vermögen einer Gesellschaft ein inländisches Grundstück, so unterliegt der Grunderwerbsteuer gemäß § 1 Abs. 3 Nr. 3 und 4 Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG)

- ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übertragung unmittelbar oder mittelbar von mindestens 95 vom Hundert der Anteile der Gesellschaft begründet;
- der Übergang unmittelbar oder mittelbar von mindestens 95 vom Hundert der Anteile der Gesellschaft auf einen anderen, wenn kein schuldrechtliches Geschäft im Sinne der Nummer 3 vorausgegangen ist.

Insbesondere bei MA-Transaktionen wird ein Anteilskaufvertrag oftmals von der Obergesellschaft des Erwerber-Konzerns unterzeichnet. In den Anteilskaufvertrag wird flankierend eine Regelung aufgenommen, die es der Obergesellschaft erlaubt, eine andere Konzerngesellschaft zu benennen, an die im Zeitpunkt des Closings die Anteile abgetreten werden. Diese andere Konzerngesellschaft wird vielfach erst nach dem Erwerb gegründet. In derartigen Fällen von Anteilserwerben besteht vor dem Hintergrund der vorstehenden Normen die Gefahr des zweimaligen Entstehens von Grunderwerbsteuer.

In seinem Urteil vom 12. Mai 2016 (II R 26/14) hat der Bundesfinanzhof für einen derartigen Fall – entgegen der Vorinstanz (Finanzgericht Köln) – entschieden, dass nur einmal Grunderwerbsteuer anfällt.

In dem Urteilssachverhalt schloss die A-Bank am 1. September 2006 einen Vertrag mit der C-Bank über den Verkauf ihrer 100 %-Beteiligung an der B-AG, die ihrerseits an verschiedenen grundbesitzenden Kapitalgesellschaften beteiligt war. Nach Erfüllung der im Vertrag enthaltenen Bedingungen und noch vor Vollzug der Transaktion benannte die C-Bank eine Gesellschaft ihrer Unternehmensgruppe als Käuferin (Klägerin). Zur Umsetzung trafen die A-Bank und die C-Bank am 1. Dezember 2006 eine entsprechende Änderungsvereinbarung. Mit Vertrag gleichen Datums erfolgte die Abtretung der Anteile von der A-Bank unmittelbar auf die Klägerin. Das Finanzamt war der Auffassung, dass zweimal Grunderwerbsteuer entstanden ist: Einmal durch den Anteilskaufvertrag vom 1. September 2006 und zudem durch die Anteilsübertragung am 1. Dezember 2006.

In seinem Urteil vom 12. Mai 2016 kommt der Bundesfinanzhof zu dem Ergebnis, dass nur einmal infolge des Kaufvertrags vom 1. September 2006 (Kaufvertrag zwischen A-Bank und C-Bank) Grunderwerbsteuer entstanden ist. Dieser Vorgang stellt infolge der Begründung eines Anspruches auf Übertragung von mindestens 95 % der Anteile an einer grundbesitzenden Gesellschaft gemäß § 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG einen der Grunderwerbsteuer unterliegenden Vorgang dar. Der nachfolgende Vorgang der Abtretung der Anteile an die Klägerin löst hingegen keine (weitere) Grunderwerbsteuer aus: Zum einen nicht nach § 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG, weil diese Norm nicht das Er-

füllungsgeschäft (Abtretung) eines bereits bestehenden Übertragungsanspruchs erfasst, sondern nur das Verpflichtungsgeschäft (Kaufvertrag). Zudem nicht nach § 1 Abs. 3 Nr. 4 GrEStG, weil vorliegend ein schuldrechtliches Rechtsgeschäft (Kaufvertrag) vorausgegangen ist, das die Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG erfüllt. Infolge dessen war der inländische Grundbesitz bei Eintritt der vertraglichen Bedingungen des Kaufvertrags zum Zeitpunkt der Vereinbarung vom 1. Dezember 2006 nicht mehr der A-Bank zuzurechnen, so dass auch keine grunderwerbsteuerlich relevante Übertragung mehr erfolgen konnte.

Das Urteil des Bundesfinanzhofs ist zu begrüßen, da somit für die Transaktionspraxis größere Rechtssicherheit besteht, dass die Ausübung des Benennungsrechts nicht ein zweites Mal der Grunderwerbsteuer unterliegt. Es ist in diesem Zusammenhang für die Beratung bzw. Vertragsgestaltung und -umsetzung aber zu empfehlen, diese entsprechend dem Sachverhalt des BFH-Urteils zu gestalten, da bei Abweichungen (bspw. Erfolgen zweier Abtretungen; dann aber Steuerbefreiung durch Konzernklausel zu prüfen) weiterhin das zweimalige Entstehen von Grunderwerbsteuer denkbar ist.

Über das grunderwerbsteuerliche Ergebnis hinaus bedarf es zudem einer Betrachtung der wirtschaftlichen Belastung durch die Grunderwerbsteuer:

Die Ausführungen des Bundesfinanzhofs im Urteil vom 12. Mai 2016 sind dahingehend zu verstehen, dass im entschiedenen Fall die Eigentümerin der grunderwerbsteuerlich relevanten Anteile (Klägerin) nach den Regelungen des Grunderwerbsteuergesetzes nicht Schuldnerin der Grunderwerbsteuer ist, da Schuldnerin die C-Bank ist. Folglich könnte ein Interesse daran bestehen, dass die Eigentümerin der Anteile über eine entsprechende Festlegung des Kaufpreises dem ursprünglichen Käufer die Grunderwerbsteuer ersetzen soll. In diesem Fall ist fraglich, wie die Weiterbelastung der Grunderwerbsteuer ertragsteuerlich zu behandeln ist. Gemäß BFH-Urteil vom 20. April 2011 (Az. I R 2/10, BStBl II 2011 S. 761) ist die durch den Anteilskaufvertrag nach § 1 Abs. 3 GrEStG ausgelöste Grunderwerbsteuer beim Steuerschuldner sofort als Aufwand abzugsfähig. Dies sollte dann auch für den Fall einer Weiterbelastung für den (finalen) Anteilseigner gelten. Allerdings wurde diese Frage, soweit ersichtlich, noch nicht abschließend entschieden.

Ansprechpartner:



Bernd Frye

Wirtschaftsprüfer, Steuerberater
Tel.: +49 211 6901-2520
bernd.frye@bakertilly.de



André Pfeifer

Steuerberater
Tel.: +49 211 6901-1282
andre.pfeifer@bakertilly.de

8 Kein Wegfall des Buchwertprivilegs einer Teilmitunternehmeranteilsübertragung trotz späterer Ausgliederung eines zunächst zurückbehaltenen Wirtschaftsguts.

Mit Urteil vom 12. Mai 2016 (IV R 12/15) hält der Bundesfinanzhof (BFH) an seiner Rechtsprechung fest, dass auch die teilweise Übertragung von Mitunternehmeranteilen unter Zurückbehaltung eines Wirtschaftsgutes des Sonderbetriebsvermögens steuerneutral und damit ohne Aufdeckung stiller Reserven erfolgen kann. Dabei wendet sich der BFH ausdrücklich gegen einen Nichtanwendungserlass der Finanzverwaltung.

Im Urteilsfall übertrug der Vater, ein Bauunternehmer, 90 % seines Gesellschaftsanteils (Mitunternehmeranteil) an einer Kommanditgesellschaft (KG) auf seinen Sohn. Die restlichen 10 % des Mitunternehmeranteils behielt er zurück. Ebenfalls behielt er das, in seinem privaten Eigentum stehende Betriebsgrundstück, auf dem die KG ihr Unternehmen betreibt und das auf Grund der Vermietung an die KG zum sogenannten Sonderbetriebsvermögen des Vaters gehörte, zurück.

Zwei Jahre nach Übertragen eines Anteils an seinem Mitunternehmeranteil an der KG übertrug der Vater das Grundstück auf eine von ihm gegründete Grundstücksgesellschaft in der Rechtsform einer Kommanditgesellschaft.

Grundsätzlich erfordert § 6 Abs. 3 EStG das unentgeltliche Übertragen eines Betriebs, Teilbetriebs, Mitunternehmeranteils oder Teil eines Mitunternehmeranteils ein. Sind vorstehende Voraussetzungen erfüllt, kann das Übertragen zu Buchwerten und damit einkommensteuerneutral erfolgen. Behält der bisherige Betriebsinhaber (Mitunternehmer) Wirtschaftsgüter, die weiterhin zum Betriebsvermögen derselben Mitunternehmerschaft gehören, zurück, verhindert dies nicht die Einkommensteuerneutralität. Lediglich jene Konstellationen, in denen der Rechtsnachfolger den übernommenen Mitunternehmeranteil innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren veräußert oder aufgibt, sind sanktioniert und führen zur rückwirkenden Besteuerung (Aufdeckung der ursprünglich steuerneutral übertragenen stillen Reserven).

Das Finanzamt behandelte die unentgeltliche Übertragung des KG Anteils zunächst zu Buchwerten und damit einkommensteuerneutral. Nach erfolgter – wohl gemäß § 6 Abs. 5 EStG wiederum einkommensteuerneutraler – Übertragung des Betriebsgrundstücks auf die Kommanditgesellschaft besteuerte es anschließend, rückwirkend auf den Zeitpunkt des Übertragens des Teils des Mitunternehmeranteils, alle in dem auf den Sohn übertragenen KG-Anteil steckenden stillen Reserven. Dabei vertrat es die Auffassung, dass zur steuerneutralen Übertragung des Teils des Mitunternehmeranteils das Betriebsgrundstück in analoger Anwendung des § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG weiterhin mindestens 3 Jahre im Betriebsvermögen (wozu auch das Sonderbetriebsvermögen zählt) der KG hätte verbleiben müssen.

Der rückwirkenden Besteuerung der stillen Reserven stimmte der BFH nicht zu. Nach seiner Auffassung steht das spätere Übertragen zurückbehaltener Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens – hier des Betriebsgrundstücks – der einmal gewähr-

ten Buchwertprivilegierung nicht entgegen. Lediglich für den Beschenkten sieht § 6 Abs. 3 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) eine Haltefrist von 5 Jahren vor. Dagegen verneinte der BFH die Anwendung der von der Finanzverwaltung geforderten Haltefrist von zurückbehaltenen Wirtschaftsgütern auf den Schenker ausdrücklich. Denn anders als für den Beschenkten, der sich einer Haltefrist von 5 Jahren zu unterwerfen hat, ist weder aus dem Gesetzestext noch aus der Gesetzesbegründung eine Haltefrist für den Schenker abzuleiten.

Die vom BFH getragene Auslegung des § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG erleichtert den Generationenwechsel im Rahmen von Umstrukturierungen von Personenunternehmen erheblich. Danach ist das Buchwertprivileg auch für die unentgeltliche Übertragung einer bis zum Zeitpunkt der Übertragung verkleinerten, aber weiterhin funktionsfähigen betrieblichen Einheit zu gewähren. Anders die Finanzverwaltung. Sie ist an der Gewährung des Buchwertprivilegs nur dann interessiert, wenn im zeitlichen und sachlichen Zusammenhang zum Transfer eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteil die Entnahme funktional wesentliches Sonderbetriebsvermögen unterbleibt bzw. deren Überführung in ein anderes Betriebsvermögen unterbleibt. Dabei stützt sie sich auf die zu § 34 EStG ergangene „Gesamtplanrechtsprechung“.

Der BFH stellt in diesem Urteil nochmals ausdrücklich klar, dass er – entgegen der Auffassung und den Einwendungen der Finanzverwaltung – an seiner zu § 6 Absatz 3 Satz 1 EStG ergangenen und gefestigten Rechtsprechung festhält. Bereits mit Urteilen vom 2. August 2012, Az. IV R 41/11, und vom 9. Dezember 2014, Az. IV R 29/14, sprach er sich gegen die Anwendung der Gesamtplanrechtsprechung aus und erlaubte die Anwendung des Buchwertprivilegs bei zeitgleicher Übertragung von Sonderbetriebsvermögen auf eine andere KG. Die Finanzverwaltung reagierte seinerzeit mit einem Nichtanwendungserlass. Es bleibt somit abzuwarten, wie sie sich nun stellt.

Ansprechpartner:

**Mario Hesse**

Wirtschaftsprüfer, Steuerberater
Tel.: +49 341 3980-133
mario.hesse@bakertilly.de

**Piet Werner**

Steuerberater
Tel.: +49 341 3980-171
piet.werner@bakertilly.de

9 Keine Schenkung bei verdeckter Einlage

Der Bundesfinanzhof hatte jüngst Gelegenheit zu entscheiden, ob der Erwerb eigener Anteile durch eine GmbH mittels verdeckter Einlage eines Gesellschafters zu einer Schenkung führt. Mit Urteil vom 21. Januar 2016 (Az.: II R 40/14) verneinte er diese Frage und bestätigte die Vorentscheidung des Finanzgerichts Köln vom 14. Mai 2014 (Az.: 9 K 879/12).

Im entschiedenen Fall klagte die betroffene GmbH gegen die Festsetzung von Schenkungsteuern. Das beklagte Finanzamt hatte diese festgesetzt, weil im März 2004 eine Gesellschafterin der GmbH ihre Anteile an der GmbH zu einem Preis übertrug, der

erheblich unter dem tatsächlichen Wert lag. Zunächst nahm das Finanzamt eine Schenkung an den anderen Gesellschafter und Ehegatten aufgrund dessen Zustimmung zu dem Vorgang an, hob diesen Bescheid jedoch auf und erließ stattdessen einen Bescheid gegen die klagende GmbH.

Finanzgericht und Bundesfinanzhof verneinten im vorliegenden Fall sowohl das Vorliegen einer freigebigen Zuwendung nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG als auch eine Steuerpflicht nach § 7 Abs. 7 ErbStG.

Eine freigebige Zuwendung sei ausgeschlossen, da die Übertragung von im Privatvermögen gehaltenen GmbH-Anteile in eine Kapitalgesellschaft ohne Gewährung neuer Anteile hieran eine verdeckte Einlage darstelle, welche nach § 17 Abs. 1 Satz 2 EStG einer Veräußerung gleichstehe. Die Einlage habe dann ihre Ursache in dem Gesellschaftsverhältnis, wenn ein Nichtgesellschafter bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns den Vorteil nicht gewährt hätte. Liege der Kaufpreis unterhalb des Wertes des eingelegten Anteils liege eine gemischte verdeckte Einlage vor. Da der Ehegatte der übertragenden Gesellschafterin vorliegend der Übertragung zustimmen musste und dieser nahestehende Person war, rechtfertige dies die Zurechnung der verdeckten Einlage an den Ehegatten. Damit scheide eine freigebige Zuwendung aus.

Die Annahme einer Schenkung nach § 7 Abs. 7 Satz 1 scheide schon aus, weil diese tatbestandlich nur Anwachsungsfälle bei Ausscheiden von Gesellschaftern durch Erbfall betreffe. Das beklagte Finanzamt hatte seine Argumentation unter anderem hierauf gestützt.

Für die Praxis bleibt festzuhalten, dass nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs in den Fällen der verdeckten Einlage keine Schenkungsteuer auslösende freigebige Zuwendung vorliegen kann, da die Einlage ihre Ursache immer im Gesellschaftsverhältnis hat. Zu beachten ist aber, dass Urteil und Sachverhalt die Rechtslage vor der Einführung des § 7 Abs. 8 ErbStG betreffen. Die im Dezember 2011 eingeführte Vorschrift führt zu einer gesetzlichen Fiktion des Vorliegens einer steuerpflichtigen Schenkung, wenn Anteile an einer Kapitalgesellschaft aufgrund einer Leistung einer anderen Person im Wert erhöht werden. Es spricht einiges dafür, dass der vorliegende Sachverhalt bei unterstellter zeitlicher Anwendbarkeit der neuen Vorschrift zu einer Steuerpflicht geführt hätte. Bei der Planung gleicher oder ähnlich gelagerter Sachverhalte bleibt die Rücksprache mit dem steuerlichen Berater mithin angezeigt.

Ansprechpartner:



Roland Hoven

Rechtsanwalt
Tel.: +49 89 55066-188
roland.hoven@bakertilly.de



Dr. Daniel Lehmann

Rechtsanwalt
Tel.: +49 89 55066-295
daniel.lehmann@bakertilly.de

B. Umsatzsteuer aktuell

1 Rechnungsanforderungen: Vollständige Adresse

Der BFH hat bereits mit Urteil vom 22. Juli 2015 (V R 23/14) zu den Rechnungsanforderungen des § 14 Abs. 4 UStG entschieden und mit seinem Urteil abweichend von der Verwaltungsauffassung eine für den Unternehmer verschärfte Ansicht zur vollständigen Anschrift vertreten. Konträr zur Auffassung der Finanzverwaltung verlangt der BFH, dass der leistende Unternehmer unter der angegebenen Adresse seine wirtschaftliche Aktivität entfalten muss und folglich die Angabe einer Postfachadresse nicht ausreichend ist (vgl. auch Mandanteninformation Ausgabe März 2016). Das BFH-Urteil wurde bereits am 30. November 2015 im Bundessteuerblatt veröffentlicht.

Derzeit sind zwei Verfahren beim EuGH anhängig, die ebenfalls die Frage der „vollständigen Adresse“ des leistenden Unternehmers auf der Rechnung betreffen (BFH, Beschluss vom 6. April 2016, XI R 20/14 sowie BFH, Beschluss vom 6. April 2016, V R 25/15). Hintergrund ist eine Entscheidung des EuGH zum polnischen Umsatzsteuerrecht vom 22. Oktober 2015 (C-277/14, „PPUH Stehcomp“), in der der EuGH den strengen formalen Rechnungsanforderungen bereits eine Absage erteilt hat. Hierin hat der EuGH die Ansicht vertreten, dass einem gutgläubigen Erwerber der Vorsteuerabzug nicht versagt werden darf, wenn die Lieferung von einem „Scheinunternehmer“ erfolgt.

Der EuGH wird in den beiden Vorabentscheidungsersuchen nun insbesondere darüber zu entscheiden haben, ob die Angabe der Adresse eines Steuerpflichtigen voraussetzt, dass dieser unter der angegebenen Adresse seine wirtschaftliche Aktivität entfaltet oder ob es ausreichend ist, dass der Steuerpflichtige unter dieser Adresse postalisch erreichbar ist. In diesem Fall stellt sich wiederum die Frage, ob die Angabe einer Briefkastenadresse ausreichend ist bzw. welche Adresse anzugeben ist, wenn der leistende Unternehmer über kein Geschäftslokal verfügt (z. B. Unternehmen aus dem Bereich Internethandel).

Des Weiteren wurden dem EuGH Fragen zum Vertrauensschutz des Erwerbers vorgelegt. In diesem Zusammenhang wird der EuGH auch über die Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen im Zusammenhang mit der Rechnungsprüfung zu entscheiden haben. Zudem hat der EuGH darüber zu entscheiden, ob es mit dem Unionsrecht im Einklang steht, dass der gute Glaube eines Erwerbers lediglich außerhalb des Steuerfestsetzungsverfahrens in einem gesonderten Billigkeitsverfahren Berücksichtigung findet.

Zwar betreffen sowohl das Urteil des BFH vom 22. Juli 2015 sowie die beiden EuGH-Vorabentscheidungsersuche die Anschrift des leistenden Empfängers. Es ist jedoch zu erwarten, dass die Rechtsprechung auch auf die Anschrift des Leistungsempfängers zu übertragen ist. Zumindest derzeit hält die Finanzverwaltung noch an ihrer Rechtsauffassung fest, wonach die Angabe eines Postfaches oder einer Großkun-

denadresse des Leistungsempfängers ausreichend ist (vgl. Abschn. 14.5 Abs. 2 Satz 3 UStAE).

Derzeit besteht aufgrund der anhängigen Verfahren eine gewisse Rechtsunsicherheit für die Unternehmer. Dies gilt auch vor dem Hintergrund, dass ein Verfahren zur Frage der rückwirkenden Rechnungsberichtigung noch beim EuGH anhängig ist (Rs. C-518/14). Eine Reaktion der Finanzverwaltung ist bislang nicht erfolgt. Grundsätzlich ist zu empfehlen, dass im Rahmen der Rechnungseingangsprüfung verstärkt auf die Adresse des leistenden Unternehmers und auch die des Leistungsempfängers geachtet werden sollte. Versagt das Finanzamt den Vorsteuerabzug aufgrund einer Postfach- oder Briefkastenadresse, sollte Einspruch eingelegt werden und ggf. Ruhen des Verfahrens aufgrund der beim EuGH anhängigen Verfahren beantragt werden. Die eigenen Ausgangsrechnungen sollten vorsorglich angepasst werden.

Ansprechpartner:



Marion Fetzner

Steuerberaterin
Tel.: +49 89 55066-322
marion.fetzner@bakertilly.de



Nicole Mittelhammer

Rechtsanwältin
Tel.: +49 89 55066-289
nicole.mittelhammer@bakertilly.de

2 Holding und umsatzsteuerliche Organschaft

Der BFH hat bereits mit seinem Urteil vom 19. Januar 2016 (XI R 38/12) eine der Folgeentscheidungen zum Urteil des EuGH vom 18. Juli 2015 (verbundene Rs. C-108/14 und C-109/14, „Larentia + Minerva und Marenave Schifffahrt“) getroffen und sich in diesem Zusammenhang zur umsatzsteuerlichen Organschaft mit Personengesellschaften als Organgesellschaften und zum Vorsteuerabzug von Holdinggesellschaften geäußert (vgl. auch Mandanteninformation Ausgabe März 2016).

Mit Urteil vom 1. Juni 2016 (XI R 17/11) liegt nun die zweite Folgeentscheidung zu oben genanntem EuGH-Urteil vor.

Der BFH hat unter Berufung auf den EuGH entschieden, dass die Klägerin vollständig zum Vorsteuerabzug hinsichtlich Kapitaleinwerbungskosten berechtigt ist, weil sie an all ihre Tochtergesellschaften kaufmännische und administrative Dienstleistungen gegen Entgelt erbringt. Der Vorsteuerabzug aus Eingangsleistungen wäre lediglich dann anteilig abziehbar, wenn diese auf Tochtergesellschaften entfallen würden, gegenüber denen die Klägerin keine umsatzsteuerpflichtigen Leistungen erbringen würde.

In der Praxis ist es erforderlich, dass die Verwendung der Eingangsleistungen glaubhaft dargelegt werden kann. Der BFH hat nämlich in einem anderen Urteil entschieden, dass bei nicht glaubhafter Darlegung der Verwendung der Eingangsleistungen der Vorsteuerabzug nicht gewährt werden kann (BFH-Urteil vom 6. April 2016, V R 6/14).

Zum Vorliegen einer umsatzsteuerlichen Organschaft führt der BFH aus, dass grundsätzlich auch eine Personengesellschaft in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG aufgrund ihrer „kapitalistischen Struktur“ als Organgesellschaft fungieren kann. Explizit offen gelassen hat der XI. Senat, ob er der strengen Ansicht des V. Senats (BFH-Urteil vom 2. Dezember 2015, V R 15/14) folgt, wonach eine Eingliederung mit Durchgriffsrechten gegeben sein muss.

Ansprechpartner:



Marion Fetzter

Steuerberaterin
Tel.: +49 89 55066-322
marion.fetzter@bakertilly.de



Dr. Gitta Jorewitz

Steuerberaterin
Tel.: +49 40 600880-129
gitta.jorewitz@bakertilly.de

3 Umsatzsteuerliche Beurteilung von Sale-and-lease-back-Geschäften

Der BFH hat mit Urteil vom 6. April 2016 (V R 12/15) entschieden, dass Sale-and-lease-back-Geschäfte als Mitwirkung des Käufers/Leasinggebers an einer bilanziellen Gestaltung des Verkäufers/Leasingnehmers zu steuerpflichtigen sonstigen Leistungen führen können.

Im Streitfall hat der Käufer/Leasinggeber vom Verkäufer/Leasingnehmer selbst erstellte Informationssysteme erworben und zugleich mit diesem einen Leasingvertrag abgeschlossen. Des Weiteren hat der Verkäufer/Leasingnehmer dem Käufer/Leasinggeber ein verzinsliches Darlehen über 2/3 des Kaufpreises gewährt.

Laut Ansicht des BFH liegen dem Geschäft keine umsatzsteuerlichen Lieferungen zugrunde, da die Verfügungsmacht bis zum Ende der Vertragslaufzeit durchgängig beim Verkäufer/Leasingnehmer bleiben sollte. Hinsichtlich des Darlehens, das der Verkäufer/Leasingnehmer dem Käufer/Leasinggeber zur Finanzierung des Kaufpreises gewährt hat, hat der BFH eine nach § 4 Nr. 8 Buchstabe a UStG steuerfreie Finanzierungsleistung verneint. Eine solche käme allenfalls für den Anteil des Kaufpreises in Betracht, für den kein Darlehen gewährt wurde. Den Schwerpunkt der Leistung jedoch sah der BFH nicht in der Finanzierung.

Da der Verkäufer/Leasingnehmer ohne das Sale-and-lease-back-Geschäft die Informationssysteme (Know-how, Software und Patente) aufgrund des Aktivierungsverbotes für selbst erstellte Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens nicht hätte aktivieren dürfen, würdigte der BFH die Leistung des Käufers/Leasinggebers vielmehr als eine sonstige Leistung in Form der Mitwirkung an der bilanziellen Gestaltung an, welche nicht steuerbefreit ist.

Ansprechpartner:



Marion Fetzter

Steuerberaterin
Tel.: +49 89 55066-322
marion.fetzter@bakertilly.de



Nicole Mittelhammer

Rechtsanwältin
Tel.: +49 89 55066-289
nicole.mittelhammer@bakertilly.de

4 BFH-Urteil zum Verkauf eines Miteigentumsanteils als Lieferung

Der BFH hat in seinem Urteil vom 18. Februar 2016, V R 53/14 entgegen seiner langjährigen Rechtsprechung entschieden, dass die Veräußerung eines 50 %-Miteigentumsanteils eine Lieferung einer Sache darstellen kann. In dem Sachverhalt ging es um den Verkauf eines 50 %-igen Miteigentumsanteils an einem Buch an eine Galerie in London.

Die Finanzverwaltung sieht darin eine sonstige Leistung (vgl. Abschn. 3.5 Abs. 3 Nr. 2 UStAE).

Seine Auffassung begründet der BFH damit, dass das Miteigentum nach Bruchteilen dem Alleineigentum gleichstehe. Der Miteigentümer habe in Höhe seines Anteils dieselbe Rechtsposition wie der Eigentümer, insbesondere was die Verfügungsberechtigung betreffe.

Der BFH beruft sich hierbei insbesondere auf das Unionsrecht (Art. 14 MwStSystRL), das die Lieferung von Gegenständen als Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen, definiert. Dieses Erfordernis sieht er bei einem Miteigentümer nach Bruchteilen als erfüllt an.

Daher sei eine Gleichbehandlung mit dem Alleineigentum gerechtfertigt, eine Behandlung als sonstige Leistung sei sogar europarechtswidrig. Insoweit verweist er auf das EuGH-Urteil vom 15. Dezember 2005 - C-63/04 Centralan Property Ltd., in dem der EuGH es grundsätzlich für möglich hält, dass die Einräumung eines Besitzrechts an einem bebauten Grundstück und die eng damit verbundene Übertragung des „Resteigentums“ an einen anderen Erwerber jeweils als Lieferung angesehen werden kann.

Ob die Finanzverwaltung sich dieser Auffassung anschließt, bleibt abzuwarten. Jedenfalls ist zu beachten, dass im konkreten Fall das Buch zusammen mit dem 50 %-Miteigentumsanteil auch körperlich an den Erwerber übergeben wurde, so dass der Erwerber zumindest auch rein tatsächlich über den Gegenstand verfügen konnte.

Ansprechpartner:



Marion Fetzner

Steuerberaterin
Tel.: +49 89 55066-322
marion.fetzner@bakertilly.de



Nicole Mittelhammer

Rechtsanwältin
Tel.: +49 89 55066-289
nicole.mittelhammer@bakertilly.de

5 Richtlinie zur Harmonisierung der umsatzsteuerlichen Behandlung von Gutscheinen

Mit der Richtlinie (EU) 2016/1065 vom 27. Juni 2016 soll die bisher in der MwStSystRL unzulänglich geregelte umsatzsteuerliche Behandlung von Gutscheinen in der EU harmonisiert werden, um insbesondere Doppelbesteuerung, Nichtbesteuerung und Wettbewerbsverzerrungen zu verhindern.

Dazu wird eine einheitliche Definition festgelegt, welche Gutscheine unter die Regelungen fallen sollen.

Demnach stellt ein Gutschein i. d. S. die Gegenleistung für eine Lieferung eines Gegenstandes oder die Erbringung einer Dienstleistung dar. Dabei muss entweder der zu liefernde Gegenstand bzw. die zu erbringende Dienstleistung oder die Identität des möglichen Lieferers bzw. Dienstleistungserbringers einschließlich der Nutzungsbedingungen in dem Gutschein selbst oder in damit zusammenhängenden Unterlagen angegeben sein. Dagegen fallen solche Gutscheine nicht unter die Regelungen, die dem Inhaber lediglich einen Preisnachlass beim Bezug einer Lieferung oder sonstigen Leistung einräumen.

Zudem unterscheidet die Richtlinie zwischen Einzweck- und Mehrzweck-Gutscheinen. Stehen Ort der Leistung und die hierfür geschuldete Umsatzsteuer im Zeitpunkt der Ausstellung des Gutscheins fest, handelt es sich um einen Einzweck-Gutschein, anderenfalls um einen Mehrzweck-Gutschein.

Bereits die Übertragung eines Einzweck-Gutscheins gilt als Lieferung des bezeichneten Gegenstandes oder als die Erbringung der angegebenen Dienstleistung. Umsatzsteuer entsteht somit bereits bei der Übertragung und unabhängig davon, ob der Gutschein zu einem späteren Zeitpunkt tatsächlich eingelöst wird. Die (spätere) Einlösung stellt lediglich einen nicht umsatzsteuerbaren Vorgang dar. Im Gegenteil dazu ist bei einem Mehrzweck-Gutschein die Übertragung selber umsatzsteuerlich nicht relevant, sondern erst die spätere Ausführung der darin bezeichneten Leistung.

Besonderheiten hinsichtlich der Bemessungsgrundlage sind lediglich beim Mehrzweck-Gutschein zu beachten. Grds. ist die für den Mehrzweck-Gutschein tatsächlich gezahlte Gegenleistung maßgebend. In Ermangelung von Informationen über diese, soll der Gutschein-Wert oder der in den damit zusammenhängenden Unterlagen angegebene Geldwert, abzüglich der Umsatzsteuer die Bemessungsgrundlage darstellen.

Erfolgt die Übertragung eines Einzweck-Gutscheins durch einen Steuerpflichtigen im fremden Namen, so gilt die auf dem Gutschein benannte Lieferung/Leistung als durch den Steuerpflichtigen, in dessen Namen gehandelt wird, erbracht. Der Vermittelnde erbringt lediglich Vertriebs- und Absatzförderungsleistungen. Handelt der Vermittler dagegen im eigenen Namen aber für fremde Rechnung, so gilt die Lieferung/Leistung als an den Vermittler ausgeführt.

Werden Mehrzweck-Gutscheine nicht von dem leistenden Unternehmer selber sondern von einem anderen Steuerpflichtigen übertragen, hat letzterer Vertriebs- und Absatzförderungsleistungen zu versteuern.

Die Mitgliedstaaten müssen die Richtlinie bis zum 31. Dezember 2018 in nationales Recht umgesetzt haben.

Ansprechpartner:



Marion Fetzer

Steuerberaterin
Tel.: +49 89 55066-322
marion.fetzer@bakertilly.de



Nicole Mittelhammer

Rechtsanwältin
Tel.: +49 89 55066-289
nicole.mittelhammer@bakertilly.de

C. Recht aktuell

1 OLG Celle: Gründung einer GmbH mit einer gemischten Einlage entbindet nicht von Pflicht zur Einzahlung auf die Bareinlage

Mit Beschluss vom 5. Januar 2016 (9 W 150/15) hat das OLG Celle entschieden, dass die Gründung einer GmbH mittels einer gemischten Einlage nicht von der Verpflichtung zur Einzahlung auf die Bareinlage entbindet.

Dem Beschluss lag folgender Sachverhalt zu Grunde: Bei Gründung einer GmbH übernahm ein Gesellschafter einen Anteil von 15.000 EUR des Stammkapitals und verpflichtete sich zur Einbringung eines PKW im Wert von 9.725 EUR. Das Registergericht hat die Eintragung der GmbH abgelehnt, weil die Voraussetzungen der §§ 7 Abs. 2, 3 GmbHG und § 19 Abs. 2 S.1 GmbHG nicht eingehalten worden seien und eine Änderung des Gesellschaftsvertrags erforderlich sei. Der Gesellschafter habe seine Kapitalaufbringungspflichten nicht dadurch genügt, dass er einen PKW im Wert von 9.725 EUR übereignet habe. Gegen die Ablehnung der Eintragung legte die Gesellschaft Beschwerde ein.

Das OLG Celle bestätigte die Auffassung des Registergerichts. Zu Recht sei das Registergericht davon ausgegangen, dass der Gesellschafter eine Mischeinlage übernommen habe, indem er eine Einlagepflicht von 15.000 EUR insgesamt übernommen, davon aber nur einen Teil durch die Übereignung des PKW im Wert von 9.725 EUR erfüllt habe. Der Rest der übernommenen Einlage in Höhe von 5.275 EUR sei als Versprechen einer Bareinlage zu verstehen. Die Einlagepflicht betreffe damit insgesamt eine Mischeinlage. Bei Gründung müsse feststehen, in welcher Weise der Gründungsgesellschafter die übernommenen Einlagen zu erbringen hat. Soweit ein Gründungsgesellschafter nur eine Teilsacheinlage verspreche, habe das Registergericht den Gesellschaftsvertrag zutreffend dahin ausgelegt, dass der Rest als Bareinlage zu erbringen sei, und habe zutreffend auf diesen Teil der Satzung die Bareinlagevorschriften angewendet. Die Sacheinlage habe der Gesellschafter gemäß § 7 Abs. 3 GmbHG insgesamt erbringen müssen und die Bareinlage gemäß § 7 Abs. 2 S. 1 GmbHG zu einem Viertel. An Letzterem fehle es. Darüber hinaus werde durch die Regelung des Gesellschaftsvertrags, dass neben der Einbringung des PKW vor der Eintragung keine weitere Zahlung auf den Geschäftsanteil zu erbringen sei, der Gesellschafter unzulässig im Sinne von § 19 Abs. 2 S. 1 GmbHG von der Ersteinzahlungspflicht auf Bareinlagen befreit. Daher stehe auch der Gesellschaftsvertrag in seiner derzeitigen Fassung einer Eintragung in das Handelsregister entgegen.

Bei der Eingehung von gemischten Einlagen sollte in der Praxis die Höhe der Sach- und Geldleistungen genau beziffert werden. Darüber hinaus ist zu beachten, dass hinsichtlich der Verpflichtung zur Bareinlage mindestens ein Viertel der Geldleistung vor der Anmeldung zum Handelsregister erbracht werden sollte, um eine Ablehnung

der Eintragung der GmbH durch das Registergericht zu vermeiden.

Ansprechpartner:



Christian Wilhelm

Rechtsanwalt
Tel.: +49 89 55066-244
christian.wilhelm@bakertilly.de



Daniel Johannes Stix, LL. M.

Rechtsanwalt
Tel.: +49 89 55066-253
felix.stuetzer@bakertilly.de

2 OLG Celle: Gründungskosten sind in der GmbH-Satzung zu konkretisieren

Nach einem Beschluss des OLG Celle vom 11. Februar 2016 (9 W 10/16) muss der Gründungsaufwand einer GmbH in der Satzung konkret beschrieben werden, wenn dieser von der Gesellschaft getragen werden soll. Die häufig verwendete Formulierung „Die Kosten der Gründung der Gesellschaft bis zu einem Betrag von 3.000 EUR trägt die Gesellschaft“ reicht dafür nach Ansicht des OLG Celle nicht aus.

Das OLG Celle verlangt eine ausdrückliche Hervorhebung derjenigen Kosten, die die Gesellschaft als Gründungsaufwand übernimmt. Das OLG Celle räumt zwar ein, dass die Gründer einer UG (haftungsbeschränkt), die unter Verwendung des gesetzlichen Musterprotokolls errichtet wird, die einzelnen Gründungskosten nicht nennen müssen bzw. dürfen, weil das Musterprotokoll in Ziff. 5 eine entsprechende Hervorhebung nicht vorsieht. Nach Auffassung des OLG Celle müssen die Anforderungen an eine GmbH jedoch strenger sein als diejenigen an eine UG (haftungsbeschränkt), die im Rechtsverkehr ohnehin weniger Vertrauen genieße. Für die Nennung der konkreten Kostenpositionen spreche zudem, dass andernfalls Missbräuchen Tür und Tor geöffnet würde.

Angesichts der Rechtsprechung des OLG Celle sollten die einzelnen Aufwendungen, die von der Gesellschaft getragen werden sollen, möglichst konkret benannt werden, z. B. durch folgende Klausel in der Satzung: „Die Gesellschaft trägt die mit ihrer Gründung verbundenen Kosten (Rechtsanwalts-, Notar-, Steuerberater-, Gerichts- und Veröffentlichungskosten, Bankgebühren) bis zu einem Gesamtbetrag von maximal 3.000 EUR zzgl. Umsatzsteuer.“

Ansprechpartner:



Stephan Zuber

Rechtsanwalt, Fachanwalt für
Handels- und Gesellschaftsrecht
Tel.: +49 89 55066-317
stephan.zuber@bakertilly.de



Robert Rostek, LL. M.

Rechtsanwalt
Tel.: +49 89 55066-296
robert.rostek@bakertilly.de

3 AG Charlottenburg: Keine Gleichwertigkeit einer GmbH-Gründung durch einen Berner Notar

Das AG Charlottenburg hat mit Beschluss vom 22. Januar 2016 (99 AR 9466/15) entschieden, dass die Gründung einer deutschen GmbH durch einen Notar aus dem Kanton Bern mangels Gleichwertigkeit der Beurkundung in Bern mit einer Beurkundung in Deutschland nicht in das deutsche Handelsregister eingetragen werden kann.

Die deutsche S-GmbH wurde durch eine mit Apostille versehene öffentliche Urkunde eines Schweizer Notars mit Amtssitz in Bern gegründet und in Deutschland zur Eintragung ins Handelsregister angemeldet.

Nach Ansicht des AG Charlottenburg sei die Beurkundung der Gründung einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung durch einen Schweizer Notar nicht ausreichend, um die erforderliche Form des § 2 Abs. 1 S. 1 GmbHG zu wahren. Die Anmeldung der Eintragung sei zurückzuweisen, da die S-GmbH nicht ordnungsgemäß errichtet worden sei. Dies gelte insbesondere für die Beurkundung durch einen Notar des Schweizer Kantons Bern, da das im Kanton Bern zu beachtende Beurkundungsverfahren derart von deutschen Standards abweiche, dass nicht von einer Gleichwertigkeit der Beurkundung gesprochen werden könne. Hinsichtlich der Formerfordernisse sei deutsches Recht anwendbar. Aufgrund der besonderen materiellen Bedeutung des § 2 Abs. 1 GmbHG sei die Einhaltung der Schweizer Ortsform gemäß Art. § 11 Abs. 1 2. Alt. EGBGB nicht ausreichend.

Eine Beurkundung durch einen ausländischen Notar sei der Beurkundung durch einen deutschen Notar nur dann gleichwertig, wenn zwei Voraussetzungen erfüllt seien: Die ausländische Urkundsperson habe zum einen für die Errichtung der Urkunde ein Verfahrensrecht zu beachten, das den tragenden Grundsätzen des deutschen Beurkundungsrechts entspreche. Zum anderen müsse die ausländische Urkundsperson nach Vorbildung und Stellung im Rechtsleben eine der Tätigkeit des deutschen Notars entsprechende Funktion ausüben. Das AG Charlottenburg verneinte die Gleichwertigkeit des Verfahrensrechts.

Ob die Gründung einer deutschen GmbH durch einen Schweizer Notar rechtswirksam beurkundet werden kann, ist höchstrichterlich noch nicht entschieden. Das im Kanton Bern zu beachtende Beurkundungsverfahren weicht grundlegend von deutschen Standards ab, so dass zutreffend nicht von einer Gleichwertigkeit der Beurkundung gesprochen werden kann. Vor allem aus Gründen der Rechtssicherheit sollte in der Praxis – jedenfalls bis zur weiteren Klärung der Zulässigkeit der Gründung einer deutschen GmbH durch einen Schweizer Notar in Bern – die Beurkundung der Gründung einer GmbH von einem deutschen Notar vorgenommen werden.

Ansprechpartner:



Dr. Thomas Gemmeke

Rechtsanwalt
Tel.: +49 89 55066-390
thomas.gemmeke@bakertilly.de



Daniel J. Stix, LL. M.

Rechtsanwalt
Tel.: +49 89 55066-253
daniel.stix@bakertilly.de

4 OLG München: Grenzen der Pflicht zur Zustimmung zu Beschlussanträgen in der GmbH

Das OLG München hat in einem Urteil vom 23. Juni 2016 (23 U 4531/15) klargestellt, dass Gesellschafter einer GmbH, die nicht zur Zustimmung zu einem Beschlussantrag durch die Treuepflicht verpflichtet sind, ihre Zustimmung verweigern können, selbst wenn ihre Beweggründe dafür sachwidrig und unverständlich erscheinen.

Der Entscheidung des OLG München lag folgender Sachverhalt zu Grunde: zwei zerstrittene Gesellschafterstämme einer Familien GmbH stritten über die Wirksamkeit von Gesellschafterbeschlüssen. Die zerstrittenen Gesellschafterstämme konnten sich nicht über die Nachfolge in der Geschäftsführung einigen, weshalb einer der Gesellschafterstämme den Antrag gestellt hat, dass für die Geschäftsführerposition die Suche nach einem geeigneten Kandidaten durch die Einschaltung einer Personalagentur durchgeführt werden soll. Da der bisherige Geschäftsführer wirksam abberufen war, bedürfe die Gesellschaft dringend eines neuen geeigneten Geschäftsführers. Deshalb seien die Gesellschafter aufgrund ihrer Treuepflicht verpflichtet, dem Beschluss zuzustimmen. Tatsächlich wurde der Beschluss in der Gesellschafterversammlung durch die Stimmen des anderen Gesellschafterstamms abgelehnt.

Das OLG München hat entschieden, dass die Gesellschafter nicht aufgrund ihrer Treuepflicht verpflichtet seien, dem Beschlussantrag zuzustimmen. Grundsätzlich sei ein Gesellschafter in seinem Abstimmungsverhalten frei. Dass eine Maßnahme im Interesse der Gesellschaft liege, die Zwecke der Gesellschaft fördere und die Zustimmung dem Gesellschafter zumutbar sei, genüge nicht, um eine Zustimmungspflicht des Gesellschafters zu begründen oder eine entgegenstehende Stimmabgabe als unwirksam anzusehen. Aufgrund der Treuepflicht müsse nach der Rechtsprechung des BGH nur dann in einem bestimmten Sinn abgestimmt werden, wenn die zu beschließende Maßnahme zur Erhaltung wesentlicher Werte, die die Gesellschafter geschaffen haben, oder zur Vermeidung erheblicher Verluste, die die Gesellschaft bzw. die Gesellschafter erleiden könnten, objektiv unabweisbar erforderlich und den Gesellschaftern unter Berücksichtigung ihrer eigenen schutzwürdigen Belange zumutbar ist, also wenn der Gesellschaftszweck und das Interesse der Gesellschaft gerade diese Maßnahme zwingend gebieten und der Gesellschafter seine Zustimmung ohne vertretbaren Grund verweigert. Die Treuepflicht gebiete es zwar, sich bei der Stimmabgabe grundsätzlich von den Interessen der Gesellschaft leiten zu lassen. Wie die Interessen der Gesellschaft am besten gewahrt bleiben, hätten aber grundsätzlich die Gesellschafter zu beurteilen. Soweit der Gesellschafter durch die Treuepflicht nicht zur Zustimmung verpflichtet sei, könne er sie zu einer vorgeschlagenen Maßnahme verweigern, selbst wenn seine Beweggründe dafür sachwidrig und unverständlich erscheinen. Das Gericht dürfe einen Beschluss nicht deshalb beanstanden, weil er unzweckmäßig oder nicht im Interesse der Gesellschaft erscheint. Umgekehrt könne auch die Ablehnung eines Beschlussantrags nicht allein deshalb beanstandet werden, weil der Beschluss zweckmäßig erscheint und im Interesse der Gesellschaft liegt. Gemessen an diesen Grundsätzen, ergebe sich im zu entscheidenden Fall aus der

Treuepflicht keine Verpflichtung, dem Beschluss, die Suche nach einem Geschäftsführer ggf. unter Einschaltung einer Personalagentur aufzunehmen, zuzustimmen.

Das OLG München bestätigt mit seinem Urteil die neueste Rechtsprechung des BGH (Urteil v. 12. April 2016 (II ZR 275/14), wonach ein Gesellschafter durch die Treuepflicht nicht zur Zustimmung verpflichtet ist und er sie zu einer vorgeschlagenen Maßnahme verweigern darf, selbst wenn die Beweggründe dafür sachwidrig oder unverständlich erscheinen, soweit keine schwerwiegenden Nachteile für die Gesellschaft entstehen, hinter denen die eigenen Interessen des Gesellschafters zurückstehen müssen. An die Zustimmungspflicht eines Gesellschafters aufgrund der Treuepflicht sind daher in der Praxis hohe Anforderungen zu stellen.

Ansprechpartner:



Dr. Jörg Maitzen, LL. M.

Rechtsanwalt
Tel.: +49 89 55066-242
joerg.maitzen@bakertilly.de



Janine Lanfermann

Rechtsanwältin
Tel.: +49 89 55066-211
janine.lanfermann@bakertilly.de

5 BAG: Klageverzicht in Abwicklungsvereinbarungen

Im Streit um die Wirksamkeit einer Kündigung und einen in der Abwicklungsvereinbarung vereinbarten Klageverzicht entschied das BAG mit Urteil vom 24. September 2015 (2 AZR 347/14), dass der vorformulierte Verzicht auf Erhebung der Kündigungsschutzklage an § 307 Abs. 1 BGB zu messen und ohne kompensierende Gegenleistung unwirksam ist.

Mit einer Kündigung seines Arbeitgebers erhielt der langjährig beschäftigte Arbeitnehmer gleichzeitig eine Abwicklungsvereinbarung, die beide Seiten unterzeichneten. Diese Vereinbarung enthielt u. a. die Verpflichtung des Arbeitgebers, dem Arbeitnehmer ein qualifiziertes Endzeugnis mit guter Leistungs- und Führungsbewertung auszustellen, den Verzicht auf Erhebung der Kündigungsschutzklage und eine Generalquittung. Neun Tage später erklärte der Arbeitnehmer den Widerruf/die Anfechtung der Abwicklungsvereinbarung und klagte rechtzeitig gegen die Kündigung.

Das ArbG Hannover und das LAG Niedersachsen haben die Klage abgewiesen. Vor dem BAG hatte der Arbeitnehmer jedoch in letzter Instanz Erfolg.

Das BAG bestätigte seine bisherige Rechtsprechung, dass Abwicklungsverträge zwischen Arbeitgebern und Arbeitnehmern Verbraucherverträge i. S. v. § 310 Abs. 3 BGB sind. § 307 BGB finde auf Verträge zwischen einem Unternehmer und einem Verbraucher auf vorformulierte Vertragsbedingungen auch dann Anwendung, wenn diese nur zur einmaligen Verwendung bestimmt seien und soweit der Verbraucher auf den Inhalt keinen Einfluss nehmen könne. Dies gelte nach dem BAG auch für Abwicklungsverträge. Der Arbeitnehmer sei danach sinngemäß Verbraucher (vgl. § 13 BGB). Die Abwicklungsvereinbarung sei daher einer Angemessenheitskontrolle nach § 307 BGB zu unterziehen.

Das BAG sieht in dem vor Ablauf von drei Wochen nach Zugang der Kündigung erklärten formularmäßigen Klageverzicht ohne kompensierende Gegenleistung eine unangemessene Benachteiligung i. S. v. § 307 Abs. 1 Satz 1 BGB. Eine unangemessene Benachteiligung könne jedoch zu verneinen sein, wenn dem Arbeitnehmer als Kompensation für den Klageverzicht an anderer Stelle ein Vorteil gewährt werde. Vor- und Nachteil müssen in einem inneren Zusammenhang stehen. Der Vorteil müsse so gewichtig sein, dass er einen angemessenen Ausgleich für die Benachteiligung darstelle.

Die Verpflichtung zur Erteilung eines „guten“ Zeugnisses stellt nach dem BAG keinen solchen angemessenen Ausgleich dar. Das BAG ließ offen, ob aus der Vereinbarung selbst nicht hervorgehen müsse, dass das Zeugnis als Kompensation für den Klageverzicht erteilt werde. Jedenfalls stelle das näher bestimmte Zeugnis keinen Vorteil dar, der den Klageverzicht ausgleichen könnte. Vielmehr habe der Arbeitnehmer gegen den Arbeitgeber einen gesetzlichen Anspruch auf ein qualifiziertes Zeugnis aus § 109 GewO. Auch die Einigung über den Inhalt des Zeugnisses sei kein spezifischer Vorteil für den Arbeitnehmer, sondern für beide Seiten von Nutzen.

Zur ordnungsgemäßen Abwicklung des Arbeitsverhältnisses werden in der Praxis nach oder gleichzeitig mit ausgesprochener Kündigung vielfach Abwicklungsverträge zwischen Arbeitgebern und Arbeitnehmern geschlossen. In diesem Rahmen werden beispielsweise die Freistellung des Arbeitnehmers, Urlaubsregelungen, eine Abfindung oder die Erteilung eines bestimmten Zeugnisses vereinbart. Teilweise werden diese – wie im vorliegenden Fall – mit einem Verzicht auf Erhebung der Kündigungsschutzklage verbunden. Dies soll Rechtssicherheit schaffen. Aber auch die nur für den Einzelfall formulierten Bedingungen einer Abwicklungsvereinbarung, auf die der Arbeitnehmer als Verbraucher keinen Einfluss nehmen konnte, unterliegen der AGB-Kontrolle.

Vor dem Hintergrund dieser Entscheidung des BAG sollten Arbeitgeber unbedingt darauf achten, dass (auch) der Klageverzicht in einer Abwicklungsvereinbarung einer Angemessenheitskontrolle Stand hält. Als ausreichende Kompensation für den Klageverzicht könnten Abfindungszahlungen oder verlängerte Kündigungsfristen mit Freistellungen in Betracht kommen. Wann eine angemessene Kompensation vorliegt, hängt jedoch vom Einzelfall ab. Ist die Kompensation unangemessen, hat dies die Unwirksamkeit des Klageverzichts zur Folge. Die anwaltliche Überprüfung solcher Vereinbarungen ist daher empfehlenswert.

Ansprechpartner:



Nina Senninger

Rechtsanwältin, Fachanwältin für
Arbeitsrecht
Tel.: +49 40 600880-129
nina.senninger@bakertilly.de



Stephanie Breitenbach

Rechtsanwältin,
Fachanwältin für Arbeitsrecht
Tel.: +49 89 55066-288
stephanie.breitenbach@bakertilly.de

D. Bilanzen aktuell

1 IDW EPS 350 n.F.: Prüfung des Lageberichtes im Rahmen der Abschlussprüfung – Empfehlungen für den Aufsteller des Lageberichts

Der Hauptfachausschuss (HFA) des Institutes der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) hat in seiner 242. Sitzung am 3./4. Dezember 2015 den Entwurf einer Neufassung des IDW Prüfungsstandards: Prüfung des Lageberichtes im Rahmen der Abschlussprüfung (IDW EPS 350 n.F.) verabschiedet.

Anlass für den Änderungsentwurf ist die Tatsache, dass durch das BilRuG eine Beurteilung des Lageberichtes dergestalt in den Bestätigungsvermerk Einzug findet, als dass die gesetzlichen Vorschriften zur Aufstellung des Lageberichts beachtet wurden. Außerdem liegt mit dem DRS 20 seit einiger Zeit ein Standard für die Erstellung eines Konzernlageberichts vor.

Zunächst stellt sich die Frage, ob die Regelungen des DRS 20 auch für Lageberichte nach § 289 HGB (also Lageberichte zum Einzelabschluss) anzuwenden sind. Grundsätzlich gilt, dass das DRSC nach § 342 HGB nicht ermächtigt ist, GoB für den Jahresabschluss und den dazugehörigen Lagebericht zu bestimmen. Dennoch wird im DRS 20 eine Anwendung der Regelungen von DRS 20 auch für den Lagebericht nach § 289 HGB empfohlen. Der HFA ist aber der Auffassung, dass die Anforderungen gemäß § 289 HGB das Soll-Objekt für den Lagebericht darstellen und somit auch die Grundlagen für die Prüfung respektive Aufstellung des Lageberichts nach § 289 HGB bilden. Gleichwohl ist der DRS 20 insbesondere in den Textziffern, die eine Konkretisierung von gesetzlichen Vorschriften zur Lageberichts-aufstellung darstellen, von Bedeutung auch für den Lagebericht nach § 289 HGB.

Neuerungen, die den Ersteller des Lageberichts betreffen, ergeben sich im Wesentlichen in den folgenden Bereichen:

- **Prognosebericht:** Der Abschlussprüfer muss sich ein Verständnis über die Vorkehrungen und Maßnahmen zur Ermittlung der prognostischen Angaben erarbeiten. Daneben sollten die Planungsgrundlagen grundsätzlich belegt sein.
- **Angaben im Chancen- und Risikobericht:** Der Abschlussprüfer muss bei der Beurteilung der Vollständigkeit der wesentlichen Chancen und Risiken der künftigen Entwicklung alle ihm im Rahmen der Abschlussprüfung und darüber hinaus zugegangenen Informationen einbeziehen. Er muss sich auch mit der Wirksamkeit der Vorkehrungen und Maßnahmen (Systeme) zur vollständigen Erfassung und Bewertung der wesentlichen Chancen und Risiken der künftigen Entwicklung beschäftigen.
- **Lageberichtsfremde Angaben, nicht prüfbare Angaben und Querverweise:** Lageberichtsfremd sind solche Angaben, die weder nach §§ 289, 289a oder 315 HGB vorgeschrieben sind noch von DRS 20 gefordert sind. Nicht prüfbare Angaben sind dem Wortlaut entsprechend nicht belegbar. In Abhängigkeit davon, ob es sich bei den nicht prüfbaren Angaben um lageberichts-

fremde oder lageberichtstypische Angaben handelt, können sich Konsequenzen für den Bestätigungsvermerk ergeben (je nach Bedeutung: Hinweis oder Einschränkung/Versagung). Lageberichtsfremde Angaben (beispielsweise Nachhaltigkeitsberichte) können regelmäßig nicht zur Einschränkung oder Versagung der Bestätigung führen.

- **System zur Aufstellung des Lageberichts:** Der Abschlussprüfer muss ein Verständnis über die Prozesse der Aufstellung des Lageberichts erlangen, um den Lagebericht als Ganzes beurteilen zu können. Insbesondere in diesem Zusammenhang sei auch auf die durch den HFA verdeutlichte Anwendung des risikoorientierten Prüfungsansatzes auf die Lageberichtsprüfung hingewiesen. Hierdurch wird ein Bezug zwischen der Größe und Komplexität des zu prüfenden Unternehmens und den Systemen zur Aufstellung des Lageberichts hergestellt.

Was sollte der Aufsteller des Lageberichts künftig beachten?

- Der Lagebericht ist dahingehend zu überprüfen, ob nicht prüfbare Angaben enthalten sind. Gegebenenfalls sind diese Angaben so zu gestalten, dass sie belegbar sind und damit auch prüfbar werden.
- Lageberichtsfremde Angaben sollten von den lageberichtstypischen Angaben eindeutig abgegrenzt werden und als nicht geprüft gekennzeichnet werden
- Die der Aufstellung zugrunde gelegten Maßnahmen und Vorkehrungen (Systeme) sollten dokumentiert und auch beachtet werden, insbesondere bei Bearbeitung des Prognoseberichts sowie des Chancen- und Risikoberichts.
- Die Informationskategorien des DRS 20 sollten auch bei Lageberichten nach § 289 HGB beachtet werden.

Ansprechpartner:

**Thomas Gloth**

Wirtschaftsprüfer, Steuerberater
Tel.: +49 211 6901-1291
thomas.gloth@bakertilly.de

Claudio Becker

Assistent
Tel.: +49 211 6901-1384
claudio.becker@bakertilly.de

Veranstaltungen

Nachfolgend finden Sie einen Auszug aus unseren Fachveranstaltungen für die kommenden Wochen.

Update Steuern – Rechtliche Neuerungen und Anwendungsbeispiele aus der Praxis

Düsseldorf, 8. September 2016

Online-Seminar: Transfer Pricing – Chancen und Risiken in Zeiten von BEPS

15. September 2016

Summer Special: Industrie 4.0 – Chancen und Herausforderungen

München, 15. September 2016

Restrukturierungs-Symposium für Sparkassen

Leipzig, 22. September 2016

Ludwigsburg, 25. Oktober 2016

Veranstaltungsreihen

Tax Compliance und innerbetriebliches Kontrollsystem

Aktuelle Entwicklungen zur Haftungsvermeidung im Lichte von § 153 AO

Berlin, München, Düsseldorf, Frankfurt a. M., Hamburg

Kein Bonus ist auch eine Lösung? Moderne Vergütungssysteme auf dem Prüfstand

Düsseldorf, Frankfurt a. M.

Weitere Informationen zu den oben genannten und weiteren Veranstaltungen sowie mögliche Aktualisierungen finden Sie auf unserer Homepage unter www.bakertilly.de/veranstaltungen.

Impressum:

Baker Tilly Roelfs, Cecilienallee 6-7, 40474 Düsseldorf, Tel.: +49 211 6901-01. www.bakertilly.de.
Baker Tilly Roelfs ist unabhängiges Mitglied des internationalen Netzwerks Baker Tilly International.

Redaktionsleitung/Koordination: RA, StB Oliver Hubertus, oliver.hubertus@bakertilly.de und
RA, StB Alexander Fürwentsches, alexander.fuerwentsches@bakertilly.de.

Hinweis:

Die in dieser Mandanteninformation enthaltenen Beiträge sind nach bestem Wissen und Kenntnisstand verfasst. Eine Haftung kann trotz sorgfältiger Bearbeitung nicht übernommen werden. Die Ausführungen dienen ausschließlich der allgemeinen Information und können daher eine qualifizierte, fachliche Beratung im Einzelfall weder ganz noch teilweise ersetzen. Baker Tilly Roelfs steht Ihnen dazu gerne zur Verfügung.

www.bakertilly.de

Baker Tilly Roelfs gehört zu den größten partnerschaftlich geführten Beratungsgesellschaften Deutschlands und ist unabhängiges Mitglied im weltweiten Netzwerk Baker Tilly International. Wirtschaftsprüfer, Rechtsanwälte und Steuerberater sowie Unternehmensberater bieten gemeinsam ein breites Spektrum individueller und innovativer Beratungsdienstleistungen an.

Baker Tilly Roelfs entwickelt Lösungen, die exakt auf jeden einzelnen Mandanten ausgerichtet sind und setzt diese mit höchsten Ansprüchen an Effizienz und Qualität um. Auf Basis einer unternehmerischen Beratungsphilosophie stellen die mandatsverantwortlichen Partner interdisziplinäre Teams aus Spezialisten zusammen, die den jeweiligen Projektanforderungen genau entsprechen.

Die interdisziplinären Kompetenzen sind gebündelt in den Competence Centern Financial Services, Fraud • Risk • Compliance, Health Care, Private Clients, Public Sector, Real Estate, Restructuring, Schifffahrt, Sport, Transactions sowie Valuation.

In Deutschland ist Baker Tilly Roelfs mit 1.025 Mitarbeitern an zwölf Standorten vertreten. Für die Beratung auf globaler Ebene sorgen 165 Partnerunternehmen mit über 28.000 Mitarbeitern in 141 Ländern innerhalb des weltweiten Netzwerks unabhängiger Wirtschaftsprüfungs- und Beratungsgesellschaften Baker Tilly International.