

Welcom  
Willkom



Baker Tilly Business Dinner

PE Dinner

# **BTadvice**

**Dezember 2018**

# BTadvice

## Dezember 2018

Sehr geehrte Damen und Herren,

ja, Sie haben richtig gesehen: Baker Tilly und damit auch unsere BTadvice sind neu „gewandet“: ab dieser Woche treten wir weltweit mit einem neuen Logo auf, das im Mittelpunkt unseres komplett neuen Markenauftritts steht. Mehr dazu lesen Sie in unserer Pressemitteilung „International und digital: Baker Tilly mit neuem Markenauftritt“.

Doch damit auch schon genug in eigener Sache – schließlich wollen wir uns vor allem wieder Ihren Themen widmen: So beleuchten wir für Sie in diesem Monat den aktuellen Stand der am 25. Mai dieses Jahres in Kraft getretenen Datenschutzgrundverordnung (DSGVO) und stellen Ihnen mit der sog. „Kolibri“-Compliance eine effiziente Compliance Lösung für den Mittelstand vor.

Auch in der Rubrik Law gehen wir näher auf den Brexit ein und untersuchen neue Handlungsspielräume für deutsche Unternehmer, die sich für eine britische Rechtsform entschieden haben. Unsere Urteilscommentare beschäftigen sich unter anderem mit dem BGH Urteil zum Direktanspruch gegen Liquidatoren und dem KG-Gesellschafterbeschluss zur Errichtung eines Aufsichtsrats einer GmbH.

Abschließend finden Sie in dieser Ausgabe der BTadvice eine Management Summary samt Link zu unserer neusten Studie „Praxis der Konzernlageberichterstattung“.

Und dies sind nur einige der Themen, die wir für Sie zusammengestellt haben - wir wünschen Ihnen eine informative Lektüre und freuen uns wie immer über Anregungen, Fragen und Vorschläge für zukünftige Themen!

Ihr Baker Tilly-Team

## Inhalt

<b>A. BTadvice Audit &amp; Advisory .....</b>	<b>5</b>
1 10 Jahre IDW S 1 i. d. F. 2008: Unternehmensbewertung in Zeiten der Finanz- und Staatsschuldenkrise.....	5
2 Neuer Bestätigungsvermerk für „Nicht PIE-Unternehmen“ .....	9
3 DSGVO – und jetzt? .....	16
4 „Kolibri“-Compliance: Die Compliance-Lösung für den Mittelstand – effizient, schnell, variabel .....	20
5 Offenlegung in der Praxis .....	24
<b>B. BTadvice Tax.....</b>	<b>28</b>
6 Die Zeit läuft: Neue Anzeigepflichten bei Steuergestaltung .....	28
7 Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2018: erhöhte Rechtssicherheit bei der Besteuerung von Fondsinvestments.....	31
8 Einbringungsgewinn II und Gewerbesteuer .....	34
9 Warten auf die Grunderwerbsteuerreform.....	35
10 Europarechtswidrigkeit des § 50d Abs. 3 EStG – Reaktion der Finanzverwaltung .....	37
11 Klarstellung der Finanzverwaltung zur Anerkennung von ertragsteuerlichen Organschaftsverhältnissen .....	40
12 Steuerbefreiung für Sanierungsgewinne .....	41
13 Verlustabzug bei Kapitalgesellschaften.....	45
14 Internationale Betriebsstätten: Steuerliche Risiken im Griff mit dem neuen Baker Tilly PE Tracker.....	47
15 International Tax Survey 2018.....	48
<b>C. BTadvice Law .....</b>	<b>51</b>
16 Brexit: Bald neue Handlungsspielräume für deutsche Unternehmer, die sich für eine britische Rechtsform entschieden haben? .....	51
17 BGH: Gläubiger einer GmbH kann nach dem Ende von deren Liquidation Direktanspruch gegen deren Liquidator haben.....	54
18 KG-Gesellschafterbeschluss zur Errichtung eines Aufsichtsrats bei einer GmbH ist notariell zu beurkunden.....	55
19 OLG Koblenz: Treuhandvertrag bezüglich existierenden GmbH-Geschäftsanteils ist notariell zu beurkunden.....	56
20 OLG Hamm: Treuepflicht bei fehlerhaftem Hinweis in der Einladung zu einem tatsächlich nicht bestehenden Stimmverbot.....	57
21 OLG Nürnberg: Zur Anwendung von § 181 BGB bei Gesellschafterbeschlüssen .....	59
22 Bezahlsender unterliegen dem Tendenzschutz und müssen keinen paritätisch besetzten Aufsichtsrat bilden .....	60
<b>D. BTadvice Indirect Tax.....</b>	<b>62</b>
23 Vorsteuerabzug durch nachträgliche Zuordnung zum Vermögen einer Gemeinde .....	62

24	Umsatzsteuerliche Behandlung der Leistungen von Sportvereinen – EuGH Vorlage .....	63
25	Keine Steuerbefreiung bei Zahlungsbearbeitung von Zahnbehandlungen im Lastschriftverfahren .....	65
26	Vorsteuerabzug einer Holdinggesellschaft aus Beteiligungserwerb .....	66
<b>E.</b>	<b>Sonstiges.....</b>	<b>68</b>
27	International und digital: Baker Tilly mit neuem Markenauftritt .....	68
28	Studie: Praxis der Konzernlageberichterstattung .....	69
29	JUVE: Ursula Augsten gehört zu den besten Beratern für Vereine, Verbände und Organisationen .....	70
30	Baker Tilly holt renommierten Restrukturierer an Bord .....	71
31	Dr. Michael Klett wechselt mit seinem zehnköpfigen Team zu Baker Tilly .....	71
32	Andreas Griesbach wechselt als Partner zu Baker Tilly Düsseldorf .....	72
<b>F.</b>	<b>Veranstaltungen.....</b>	<b>74</b>

# A. BTadvice Audit & Advisory

## 1 10 Jahre IDW S 1 i. d. F. 2008: Unternehmensbewertung in Zeiten der Finanz- und Staatsschuldenkrise

Vor nunmehr gut zehn Jahren, am 15. September 2008, musste die US–Investmentbank Lehman Brothers Insolvenz anmelden. Damit kumulierte die Immobilien- und Subprime-Markt-Krise, die bereits seit 2007 in den USA aber auch anderen Ländern zunehmend schwelte, offen zur Finanz- und Wirtschaftskrise mit gravierenden Auswirkungen auf die Finanz- und Realwirtschaft.

Ebenfalls vor etwa zehn Jahren, am 2. April 2008, wurde der IDW Standard: Grundsätze zur Durchführung von Unternehmensbewertungen (IDW S 1 i. d. F. 2008) vom Fachausschuss für Unternehmensbewertung und Betriebswirtschaft (FAUB) des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. verabschiedet. Der Standard legt vor dem Hintergrund der in Theorie, Praxis und Rechtsprechung entwickelten Standpunkte die Grundsätze dar, nach denen Wirtschaftsprüfer Unternehmen bewerten.

Die Neufassung des bis dahin gültigen IDW Standards für Unternehmensbewertungen aus dem Jahr 2005 diente im Wesentlichen der Anpassung an die Neuregelungen der Unternehmenssteuerreform 2008, der am 6. Juli 2007 vom Bundesrat zugestimmt wurde und durch die der Übergang des steuerlichen Halbeinkünfteverfahrens in das bis heute gültige System der Abgeltungsteuer begründet wurde.

Der IDW S 1 i. d. F. 2008 erlangte ungeachtet kritischer Stimmen und der zeitweiligen Verwerfungen an den Finanz- und Kapitalmärkten eine ausgesprochen breite Akzeptanz im Wirtschaftsleben und kommt bei verschiedensten Bewertungsanlässen – direkt oder indirekt – zur Anwendung. Beispielhaft und ohne Anspruch auf Vollständigkeit seien hier drei Sachverhalte aufgeführt, die dies verdeutlichen:

- Soweit eine sog. Fairness Opinion im Rahmen von Transaktionen zur Absicherung unternehmerischer Entscheidungen und zur Vermeidung von Haftungsrisiken für Organe von Unternehmen erstellt wird, erfolgt die Beurteilung der finanziellen Angemessenheit des relevanten Transaktionspreises regelmäßig unter Berücksichtigung der methodischen Grundsätze des IDW S 1 i. d. F. 2008;<sup>1</sup>
- Im Rahmen der handelsrechtlichen Bilanzierung erfolgt die Bewertung von Beteiligungen unter unmittelbarer Berücksichtigung der im IDW S 1 i. d. F. 2008 dargelegten betriebswirtschaftlichen Grundsätze;<sup>2</sup>

---

1 Vgl. IDW Standard: Grundsätze für die Erstellung von Fairness Opinions (IDW S 8) vom 17.01.2017.

2 Vgl. IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Anwendung der Grundsätze des IDW S 1 bei der Bewertung von Beteiligungen und sonstigen Unternehmensanteilen für die Zwecke eines handelsrechtlichen Jahresabschlusses (IDW RS HFA 10) vom 29.11.2012.

- In Erbschaft- und Schenkungsfällen lässt die Werthierarchie des § 11 Abs. 2 BewG bei der Ermittlung des gemeinen Werts von Anteilen an Kapitalgesellschaften, die nicht börsennotiert sind, eine Bewertung nach einem Zukunftserfolgswertverfahren des IDW S 1 i. d. F. 2008 zu. Dies wird i. d. R. dann in Betracht kommen, wenn alternative Verfahren nicht möglich sind oder aber – wie oftmals das sog. vereinfachte Ertragswertverfahren nach §§ 199ff. BewG – zu nicht sachgerechten Ergebnissen für den Steuerpflichtigen führen.

Wenn auch im Rahmen von aktien- und umwandlungsrechtlichen Strukturmaßnahmen in Abfindungsfällen im Zusammenhang mit dem Abschluss von Beherrschungs- und Gewinnabführungsverträgen oder dem Ausschluss von Minderheitsaktionären gerichtlich ausführlich über Unternehmenswerte gestritten wird, erfolgt dies meist i. Z. m. der interessengeleiteten Ausprägung einzelner Bewertungsparameter oder Planannahmen. Den hierbei berücksichtigten berufsständischen Verlautbarungen des IDW kommt zwar kein Rechtsnormcharakter zu; sie bilden aber nach überwiegender gerichtlicher Meinung eine – wenn auch nicht unumstrittene – so doch anerkannte Expertenauffassung und Erkenntnisquelle für das methodisch zutreffende Vorgehen bei der Ermittlung des Unternehmenswerts.<sup>3</sup>

### **Woraus ergibt sich nun die breite Zustimmung zum IDW S 1 i. d. F. 2008 in Zeiten volatiler Finanz- und Kapitalmärkte?**

Anders als vielleicht jüngst unter dem Deckmantel der allseits populären Digitalisierung vermarktet, handelt es sich bei Unternehmensbewertungen durch Wirtschaftsprüfer nach IDW S 1 i. d. F. 2008 nicht primär um die Anwendung von Rechenalgorithmen, die – konsistente Dateneingabe vorausgesetzt – den Unternehmenswert auf Knopfdruck liefern. Vielmehr verlangt jeder Bewertungsfall seine eigene fachgerechte Problemlösung; der IDW S 1 i. d. F. 2008 legt hierzu einen Rahmen, innerhalb dessen eine sachgerechte Lösung im Einzelfall abgeleitet werden muss.<sup>4</sup>

So trennt der IDW S 1 i. d. F. 2008 zunächst – je nach Bewertungsanlass – methodenunabhängig in objektivierte und subjektive Wertfindungen, um auf diese Weise u. a. die Perspektive, aus der bewertet wird, und den grundsätzlich dabei zu berücksichtigenden Informationsstand zu bestimmen und dem Adressaten der Bewertung zu verdeutlichen. Erst danach definiert er die – insbesondere für investitionstheoretische Zukunftserfolgswertverfahren, wie das gebräuchliche Ertragswert- oder Discounted-Cashflow-Verfahren – grundsätzlich relevanten Planungsrechnungen und korrespondierenden Kapitalkosten, um schließlich zu den eigentlichen Bewertungsmethoden i. e. S. zu gelangen. Insoweit liefert der Standard einen generell und weitgehend unabhängig von spezifischen Branchen und wirtschaftlichen Entwicklungen anwendbaren Rahmen, den es in der Bewertungspraxis sachgerecht auszufüllen gilt.

---

<sup>3</sup> Vgl. u.a. OLG Düsseldorf v. 15.8.2016 – I-26 W 17/13 (AktE); OLG Düsseldorf v. 30.4.2018 – I-26 W 4/16 (AktE); OLG Stuttgart v. 05.11.2013 – 20 W 4/12.

<sup>4</sup> Vgl. IDW S 1 i. d. F. 2008, Tz. 1.

Ausschlaggebend für den Erfolg und die Akzeptanz des IDW S 1 i. d. F. 2008 in der Bewertungspraxis und nicht zuletzt bei Finanzbehörden und Gerichten war hierbei, neben der grundsätzlichen methodischen Klarheit letztlich sicherlich, dass in der praktischen Umsetzung des Standards durch Wirtschaftsprüfer von Anfang an ein Schwerpunkt in der vertieften Analyse des zu bewertenden Geschäftsmodells innerhalb der erwarteten Markt- und Wettbewerbsentwicklung und der entsprechenden Abbildung in der Planungsrechnung lag.

Diese Fokussierung war insoweit interessant, als dass sich der IDW S 1 i. d. F. 2008 der Thematik Plausibilisierung der Planung gerade einmal auf einer von insgesamt 179 Textziffern explizit zuwendet.<sup>5</sup> Erst Anfang 2017 fasste der IDW dann wesentliche Anhaltspunkte, die bei der Plausibilisierung von Planungen durch Wirtschaftsprüfer zu beachten sind, schriftlich zusammen und dokumentierte damit die im qualifizierten Berufsstand bereits seit Jahren gelebte Praxis.<sup>6</sup>

Die Verantwortlichkeit für die Erstellung der Unternehmensplanung obliegt regelmäßig der Geschäftsführung bzw. dem Management eines Unternehmens. Der Wirtschaftsprüfer, der eine Unternehmensbewertung erstellt, will und kann nicht der bessere Unternehmer sein. Er wird jedoch im Rahmen seiner Analysen zur Plausibilisierung der Planungsrechnung die Planungsprämissen der Geschäftsführung und deren Dokumentation kritisch hinterfragen und gegen die eigenen Erkenntnisse aus der Vergangenheitsanalyse, der erwarteten Markt- und Wettbewerbsentwicklung sowie der Analyse von Wettbewerbern spiegeln.

Hierbei stellt sich oftmals heraus, dass die vorliegenden Planungen und die zugehörige Dokumentation ergänzt werden müssen. Unternehmensbewertungen benötigen üblicherweise eine mehrjährige Abbildung potentieller Entwicklungen. Regelmäßig wird seitens der Unternehmen in diesem Zusammenhang Kritik dahingehend geübt, dass doch das eigentliche Geschäft ohnehin nur auf kürzere Frist vorhersehbar sei und operativ gesteuert würde und alles über einen bestimmten Horizont hinausgehende einer Glaskugelbefragung entspräche.

Gleichwohl sollte der Aufbereitung und Dokumentation der Planungen eine besondere Aufmerksamkeit gewidmet werden. Gerade aus dem Umstand, dass es sich hierbei um zukunftsbezogene Informationen handelt, die aus dem Blickwinkel des Bewertungsstichtags erwartete oder angestrebte Entwicklungen abbilden, folgt, dass die Validität und Belastbarkeit der Bewertungsergebnisse im Nachgang gegenüber Dritten entscheidend von der Plausibilität der getroffenen Planannahmen und deren Dokumentation abhängen. Dabei ist natürlich zu berücksichtigen, dass sich die Planungsrechnung einem absoluten Richtigkeitsurteil entzieht. Vielmehr bestehen Spielräume bei der Einschätzung von unsicheren künftigen Entwicklungen, so dass die Planungen

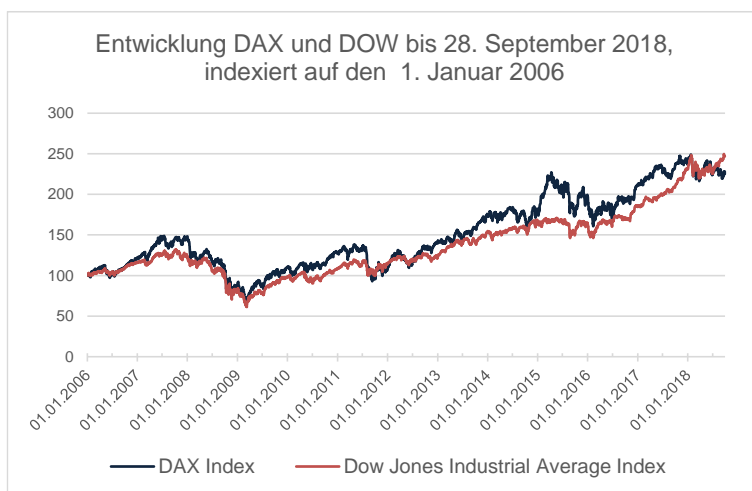
---

<sup>5</sup> Vgl. IDW S 1 i.d.F. 2008, Tz. 81.

<sup>6</sup> Vgl. IDW Praxishinweis 2/2017: Beurteilung einer Unternehmensplanung bei Bewertung, Restrukturierungen, Due Diligence und Fairness Opinion; Stand 02.1.2017; IDW Life 03.2017, S. 343ff.

und deren Annahmen lediglich dahingehend beurteilt werden können, ob sie nachvollziehbar, konsistent und frei von Widersprüchen sind.

„Bewerten heißt vergleichen“, wie der leider am 7. April 2018 verstorbene Prof. Adolf Moxter bereits in den 80er-Jahren formulierte und damit ein grundsätzliches Wesensmerkmal jeder Unternehmensbewertung zusammenfasste.<sup>7</sup> Vergleicht man nun die Entwicklung der Unternehmenspreise am transparenten Beispiel börsennotierter Unternehmen, so zeigten DAX bzw. DOW JONES folgende Entwicklung in den letzten zehn Jahren:



Nach dem drastischen Kurseinbruch der Jahre 2008/2009 kam es – wenngleich zum Teil unter deutlichen Schwankungen – in den letzten Jahren zu einem anhaltenden Kursaufschwung und die Indizes notieren aktuell nahe historischer Höchststände. Das mittlere Kurs-Gewinn-Verhältnis (KGV) der im DAX notierten Titel nahm von Mitte 2008 mit rd. 9,5 bis Mitte 2018 um nahezu 40 % auf nunmehr rd. 13,2 zu.<sup>8</sup>

Wenngleich Deutschland und andere Teile der Welt sich zum Teil seit Jahren in einem positiven konjunkturellen Aufwärtstrend bewegen und damit die Rezession des Jahres 2009 und die Staatsschuldenkrise in den Folgejahren zunehmend verblasst, befinden sich einige Volkswirtschaften sicherlich weit entfernt von einem aus Vorkrisensicht beurteilten Normalzustand. So sind etwa die Zinssätze nach wie vor ausgesprochen niedrig: Lag der im Rahmen von Unternehmensbewertungen herangezogene quasi-risikolose Basiszins, der aus Zinsstrukturdaten der deutschen Bundesbank abgeleitet wird, für Deutschland zum 31. Dezember 2007 noch bei 4,75 %, liegt er aktuell bei 1,00 %.<sup>9</sup> Die Staatsverschuldung – gemessen als Anteil am Bruttoinlandsprodukt – lag im Euroraum (Euro 19) zum 31. Dezember 2007 noch bei rd. 65,0 %, in den USA bei

<sup>7</sup> Vgl. Moxter, Adolf (1983): Grundsätze ordnungsmäßiger Unternehmensbewertung, 2. Aufl., S. 123.

<sup>8</sup> Bei dem medianen KGV handelt es sich um den Medianwert der einzelnen KGV der DAX-Unternehmen – berechnet aus den jeweiligen Schlusskursen der Einzelwerte sowie den zugehörigen Ergebnissen je Aktie der letzten 12 Monate unter Zugriff auf die Daten des Finanzinformationsdienstleisters Bloomberg.

<sup>9</sup> Ermittlung entsprechend den aktuellen Empfehlungen des FAUB zum 1. Oktober 2018.



rd. 62,9 %. Zum 31. Dezember 2017 liegen die Werte hingegen bei rd. 86,7 % bzw. rd. 103,3 %.<sup>10</sup>

Und so mehren sich anlässlich des zehnten Jahrestags der Insolvenz von Lehman Brothers bereits die Stimmen in der Wirtschaftspresse, die wieder dunkle Wolken am Wirtschaftshimmel aufziehen sehen. Es wird zunehmend vor Überbewertungen und Blasenbildung, Risiken protektionistischer Wirtschaftspolitik und den Folgen anziehender Zinsen, etwa auf Staatshaushalte aber auch die Bewertung und Bilanzierung von Unternehmen, gewarnt.<sup>11</sup>

Aus dem Blickwinkel der Unternehmensbewertung kann man hierzu festhalten, dass der IDW S 1 i. d. F. 2008 in den letzten zehn Jahren turbulenter wirtschaftlicher Entwicklung seine Qualitäten erfolgreich bewiesen hat. Sowohl aufgrund des unverändert gültigen konzeptionellen Rahmens als auch durch den Fokus des qualifizierten Berufsstands auf der Plausibilisierung von Geschäftsmodellen und deren Abbildung in der Planung ist damit auch zukünftig ungeachtet der eintretenden wirtschaftlichen Entwicklungen die Grundlage für sachgerechte Bewertungslösungen gelegt.

Ansprechpartner:



**Jochen Breithaupt**  
Wirtschaftsprüfer, Steuerberater,  
Tel.: +49 40 600 880-331  
jochen.breithaupt@bakertilly.de

## 2 Neuer Bestätigungsvermerk für „Nicht PIE-Unternehmen“

Die vom Hauptfachausschuss des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) am 30. November 2017 verabschiedete neue „IDW PS 400er Reihe“ rückt für die anstehende Berichts- und Prüfungssaison auch für die sog. „Nicht PIE-Unternehmen“ (PIE = Unternehmen von öffentlichem Interesse) in den Fokus. Die im Rahmen der Abschlussprüfungen für die Jahresabschlüsse zum 31. Dezember 2018 zu erteilenden Bestätigungsvermerke ändern sich grundlegend. Allerdings sind grundsätzlich keine unternehmensindividuellen oder detaillierten Angaben zum Prüfungsvorgehen vorgesehen, es sei denn der Bestätigungsvermerk wird modifiziert oder mit Hinweisen versehen. Im Anhang stellen wir ein Musterbeispiel für einen uneingeschränkten Bestätigungsvermerk dar.

---

<sup>10</sup> Eurostat: Bruttoverschuldung des Staates, auf <https://ec.europa.eu/eurostat/tgm/table.do?tab=table&plugin=1&language=en&pcode=teina230>; Federal Reserve Bank of St. Louis: Federal Government Debt, auf <https://fred.stlouisfed.org/series/GFDEGDQ188S>.

<sup>11</sup> Vgl. z.B. Henrik Müller: Zehn Jahre nach Lehman, Der Krisen-Knick, 09.09.2018, auf <http://www.spiegel.de/wirtschaft/unternehmen/lehman-brothers-was-wir-aus-der-grossen-wirtschaftskrise-lernen-kolumne-a-1227165.html>; Hannes Vogel: 10 Jahre nach der Lehman-Pleite, Das sind die nächsten Crash-Kandidaten, 15.09.2018, auf <https://www.n-tv.de/wirtschaft/Das-sind-die-naechsten-Crash-Kandidaten-article20601010.html>.

## Überblick über die Prüfungsstandards der IDW PS 400er Reihe

Hintergrund der Verabschiedung der neuen IDW PS (Prüfungsstandard) 400er Reihe waren die EU-Reform zur Abschlussprüfung (welche in EU-Abschlussprüferverordnung, EU-Abschlussprüferrichtlinie und AReG mündete) und neue bzw. geänderte – und in Deutschland bisher noch nicht verpflichtend anzuwendende – International Standards on Auditing (insbesondere ISA 700 ff.). Die neue IDW PS 400er Reihe besteht aus folgenden Prüfungsstandards:

- IDW PS 400 n. F.: Bildung eines Prüfungsurteils und Erteilung eines Bestätigungsvermerks,
- IDW PS 401: Mitteilung besonders wichtiger Prüfungssachverhalte im Bestätigungsvermerk (grundsätzlich nur für PIE-Unternehmen anzuwenden),
- IDW PS 405: Modifizierungen des Prüfungsurteils im Bestätigungsvermerk,
- IDW PS 406: Hinweise im Bestätigungsvermerk.

Dabei bildet IDW PS 400 n. F. ein Rahmenkonzept, welches zudem um folgende weitere neue bzw. aktualisierte – bestätigungsvermerkrelevanten – Prüfungsstandards ergänzt wird:

- IDW PS 270 n. F.: Fortführung der Unternehmenstätigkeit,
- ISA 720: Verantwortlichkeit des Abschlussprüfers im Zusammenhang mit sonstigen Informationen.

Für Nicht PIE-Unternehmen ist die IDW PS 400er Reihe grundsätzlich für Berichtszeiträume, die am oder nach dem 15. Dezember 2017 beginnen, anzuwenden. Bei der Vielzahl von Unternehmen mit kalendergleichen Geschäftsjahren dürften die neuen Regelungen somit erstmals die Jahresabschlussprüfung zum 31. Dezember 2018 betreffen.

Durch die neuen Regelungen ist der Bestätigungsvermerk deutlich umfangreicher und detaillierter ausgestaltet. Das Ziel der Änderungen ist die Erhöhung der Aussagekraft des Bestätigungsvermerks und die Verbesserung der Kommunikation zwischen Abschlussprüfer und Abschlussadressat. Die Erwartungslücke soll durch die Klarstellung und Betonung von Verantwortlichkeiten deutlich minimiert werden.

In Abgrenzung zu Bestätigungsvermerken von PIE-Unternehmen sind allerdings grundsätzlich keine unternehmensindividuellen und detaillierten Angaben zum Prüfungsvorgehen gefordert. Insoweit wird sich auch zukünftig die Vielzahl der zu erteilenden Bestätigungsvermerke weiterhin sehr ähneln.

### Aufbau und Bestandteile des Bestätigungsvermerks nach IDW PS 400 n. F.

Die auffälligste Änderung des neuen Bestätigungsvermerks ist sicherlich die neue Struktur mit vorangestellten separaten Prüfungsurteilen zu Jahresabschluss und La-

gebericht sowie ggf. zu sonstigen Prüfungsgegenständen. Ferner wird der Bestätigungsvermerk stets an die Gesellschaft adressiert (bisher nur bei freiwilligen Abschlussprüfungen). Auch dies soll generell die Erwartungslücke minimieren.

Die bereits im bisherigen Bestätigungsvermerk enthaltene Beschreibung der Verantwortlichkeit der gesetzlichen Vertreter wird wesentlich erweitert und um die Verantwortlichkeit der Aufsichtsorgane (soweit vorhanden) für die Überwachung des Rechnungslegungsprozesses ergänzt. U. a. wird explizit erwähnt, dass die gesetzlichen Vertreter bei der Aufstellung des Jahresabschlusses die Fähigkeit der Gesellschaft zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit zu beurteilen haben.

Die Beschreibung der Verantwortlichkeit des Abschlussprüfers wird im Bestätigungsvermerk u. a. durch die generelle Erläuterung zum Prüfungsvorgehen sowie durch die Erklärung bezüglich der Kommunikation mit den für die Überwachung des Rechnungslegungsprozesses Verantwortlichen (Aufsichtsrat, Gesellschafter oder Geschäftsführung) erweitert. U. a. zieht der Abschlussprüfer auch Schlussfolgerungen über die Angemessenheit des von den gesetzlichen Vertretern angewandten Rechnungslegungsgrundsatzes der Fortführung der Unternehmenstätigkeit. Darüber hinaus beschreibt der Abschlussprüfer das Prüfungsvorgehen bei zukunftsbezogenen Angaben im Lagebericht und stellt klar, dass hierrüber kein eigenständiges Prüfungsurteil abgegeben wird.

### **Modifikation von Prüfungsurteilen nach IDW PS 405**

Mit dem IDW PS 405 wurde der Begriff der „Modifikation“ eingeführt. Eine Modifikation kann

- (i) eine Einschränkung,
  - (ii) eine Versagung oder
  - (iii) die Nichtabgabe eines Prüfungsurteils
- sein.

Aufgrund der Tatsache, dass separate Prüfungsurteile abgegeben werden, können sich Modifikationen (unabhängig voneinander) auf den Jahresabschluss und/oder auf den Lagebericht und/oder auf sonstige Prüfungsgegenstände (soweit relevant) beziehen. Dementsprechend ist auch die Überschrift zu den Prüfungsurteilen anzupassen. Bei einem uneingeschränkten Prüfungsurteil zum Jahresabschluss verbunden mit einer Versagung zum Lagebericht wäre folgende Überschrift „Prüfungsurteil zum Jahresabschluss und versagtes Prüfungsurteil zum Lagebericht“ anzuwenden.

Eine Einschränkung des Prüfungsurteils wird bei wesentlichen Einwendungen oder wesentlichen Prüfungshemmnissen, welche aber jeweils keine umfassende Auswirkung auf den Jahresabschluss oder Lagebericht haben, erteilt. Eine Versagung erfolgt bei einer Einwendung mit wesentlicher und umfassender Auswirkung auf Jahresabschluss oder Lagebericht. Eine Nichtabgabe des Prüfungsurteils erfolgt bei einem wesentlichen und umfassenden Prüfungshemmnis.

Sollte der Abschlussprüfer sein Prüfungsurteil zum Jahresabschluss oder Lagebericht modifizieren, hat er dies im Abschnitt „Grundlage für die Prüfungsurteile“ umfassend zu begründen. Hierbei sind die falschen Darstellungen im Jahresabschluss oder Lagebericht zu beschreiben und deren Auswirkungen zu quantifizieren. Insoweit dürfte im Falle einer Modifikation dem Abschlussadressaten ausführlichere und individuellere Informationen als bisher im Bestätigungsvermerk kommuniziert werden.

### **Hinweise im Bestätigungsvermerk nach IDW PS 406**

Wie bisher kann der Abschlussprüfer nach § 322 Abs. 3 S. 2 HGB den Abschlussadressaten auf bestimmte Umstände (z. B. Unsicherheiten bezüglich des Ausgangs eines Rechtsstreits) durch Aufnahme eines Hinweises im Bestätigungsvermerk aufmerksam machen. Dieser Hinweis ist in einem gesonderten Absatz vor dem Abschnitt „Verantwortung der gesetzlichen Vertreter“ zu platzieren.

Es kann sich dabei einmal um einen „Hinweis zur Hervorhebung eines Sachverhalts“ betreffend einem im Jahresabschluss oder Lagebericht beschriebenen Sachverhalt oder um einen „Hinweis zu einem sonstigen Sachverhalt“, der nicht im Jahresabschluss oder Lagebericht beschrieben ist, handeln.

Die Betonung der Aufnahme von Hinweisen in den berufsständischen Regularien könnte zukünftig vermehrt zu detaillierteren Informationen in den Bestätigungsvermerken führen.

Bei den Hinweisen ist jedoch insbesondere die „Hierarchie“ der einzelnen neuen bzw. aktualisierten Prüfungsstandards zu beachten: Eine Modifikation nach IDW PS 405 geht zunächst vor. Auch Unsicherheiten im Zusammenhang mit der Unternehmensfortführung nach IDW PS 270 n. F. sind vorrangig zu IDW PS 406 in einem gesonderten Abschnitt des Bestätigungsvermerks zu beschreiben.

### **Beispielformulierungen**

Beispielformulierung für einen uneingeschränkten Bestätigungsvermerk zu einem (HGB) Jahresabschluss zum 31. Dezember 2018 und Lagebericht für das Geschäftsjahr 2018 einer mittelgroßen GmbH (Nicht-PIE Unternehmen) mit Aufsichtsrat aber ohne Geschäftsbericht:

#### **BESTÄTIGUNGSVERMERK DES UNABHÄNGIGEN ABSCHLUSSPRÜFERS**

An die Muster GmbH, Musterstadt

### **Prüfungsurteile**

Wir haben den Jahresabschluss der Muster GmbH, Musterstadt, – bestehend aus der Bilanz zum 31. Dezember 2018 und der Gewinn- und Verlustrechnung für das Geschäftsjahr vom 1. Januar 2018 bis zum 31. Dezember 2018 sowie dem Anhang, einschließlich der Darstellung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden – geprüft. Darüber hinaus haben wir den Lagebericht der Muster GmbH, Musterstadt, für das Geschäftsjahr vom 1. Januar 2018 bis zum 31. Dezember 2018 geprüft. Nach unserer Beurteilung aufgrund der bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnisse

- entspricht der beigefügte Jahresabschluss in allen wesentlichen Belangen den deutschen, für Kapitalgesellschaften geltenden handelsrechtlichen Vorschriften und vermittelt unter Beachtung der deutschen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens- und Finanzlage der Gesellschaft zum 31. Dezember 2018 sowie ihrer Ertragslage für das Geschäftsjahr vom 1. Januar 2018 bis zum 31. Dezember 2018 und
- vermittelt der beigefügte Lagebericht insgesamt ein zutreffendes Bild von der Lage der Gesellschaft. In allen wesentlichen Belangen steht dieser Lagebericht in Einklang mit dem Jahresabschluss, entspricht den deutschen gesetzlichen Vorschriften und stellt die Chancen und Risiken der zukünftigen Entwicklung zutreffend dar.

Gemäß § 322 Abs. 3 S. 1 HGB erklären wir, dass unsere Prüfung zu keinen Einwendungen gegen die Ordnungsmäßigkeit des Jahresabschlusses und des Lageberichts geführt hat.

#### **Grundlage für die Prüfungsurteile**

Wir haben unsere Prüfung des Jahresabschlusses und des Lageberichts in Übereinstimmung mit § 317 HGB unter Beachtung der vom Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) festgestellten deutschen Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung durchgeführt. Unsere Verantwortung nach diesen Vorschriften und Grundsätzen ist im Abschnitt „Verantwortung des Abschlussprüfers für die Prüfung des Jahresabschlusses und des Lageberichts“ unseres Bestätigungsvermerks weitergehend beschrieben. Wir sind von dem Unternehmen unabhängig in Übereinstimmung mit den deutschen handelsrechtlichen und berufsrechtlichen Vorschriften und haben unsere sonstigen deutschen Berufspflichten in Übereinstimmung mit diesen Anforderungen erfüllt. Wir sind der Auffassung, dass die von uns erlangten Prüfungsnachweise ausreichend und geeignet sind, um als Grundlage für unsere Prüfungsurteile zum Jahresabschluss und zum Lagebericht zu dienen.

#### **Verantwortung der gesetzlichen Vertreter und des Aufsichtsrats für den Jahresabschluss und den Lagebericht**

Die gesetzlichen Vertreter sind verantwortlich für die Aufstellung des Jahresabschlusses, der den deutschen, für Kapitalgesellschaften geltenden handelsrechtlichen Vorschriften in allen wesentlichen Belangen entspricht, und dafür, dass der Jahresabschluss unter Beachtung der deutschen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gesellschaft vermittelt. Ferner sind die gesetzlichen Vertreter verantwortlich für die internen Kontrollen, die sie in Übereinstimmung mit den deutschen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung als notwendig bestimmt haben, um die Aufstellung eines Jahresabschlusses zu ermöglichen, der frei von wesentlichen – beabsichtigten oder unbeabsichtigten – falschen Darstellungen ist.

Bei der Aufstellung des Jahresabschlusses sind die gesetzlichen Vertreter dafür verantwortlich, die Fähigkeit der Gesellschaft zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit zu beurteilen. Des Weiteren haben sie die Verantwortung, Sachverhalte in Zusammenhang mit der Fortführung der Unternehmenstätigkeit, sofern einschlägig, anzugeben. Darüber hinaus sind sie dafür verantwortlich, auf der Grundlage des Rechnungslegungsgrundsatzes der Fortführung der Unternehmenstätigkeit zu bilanzieren, sofern dem nicht tatsächliche oder rechtliche Gegebenheiten entgegenstehen.

Außerdem sind die gesetzlichen Vertreter verantwortlich für die Aufstellung des Lageberichts, der insgesamt ein zutreffendes Bild von der Lage der Gesellschaft vermittelt sowie in allen wesentlichen Belangen mit dem Jahresabschluss in Einklang steht, den deutschen gesetzlichen Vorschriften entspricht und die Chancen und Risiken der zukünftigen Entwicklung zutreffend darstellt. Ferner sind die gesetzlichen Vertreter verantwortlich für die Vorkehrungen und Maßnahmen (Systeme), die sie als notwendig erachtet haben, um die Aufstellung eines Lageberichts in Übereinstimmung mit den anzuwendenden deutschen gesetzlichen Vorschriften zu ermöglichen, und um ausreichende geeignete Nachweise für die Aussagen im Lagebericht erbringen zu können.

Der Aufsichtsrat ist verantwortlich für die Überwachung des Rechnungslegungsprozesses der Gesellschaft zur Aufstellung des Jahresabschlusses und des Lageberichts.

### **Verantwortung des Abschlussprüfers für die Prüfung des Jahresabschlusses und des Lageberichts**

Unsere Zielsetzung ist, hinreichende Sicherheit darüber zu erlangen, ob der Jahresabschluss als Ganzes frei von wesentlichen - beabsichtigten oder unbeabsichtigten - falschen Darstellungen ist, und ob der Lagebericht insgesamt ein zutreffendes Bild von der Lage der Gesellschaft vermittelt sowie in allen wesentlichen Belangen mit dem Jahresabschluss sowie mit den bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnissen in Einklang steht, den deutschen gesetzlichen Vorschriften entspricht und die Chancen und Risiken der zukünftigen Entwicklung zutreffend darstellt, sowie einen Bestätigungsvermerk zu erteilen, der unsere Prüfungsurteile zum Jahresabschluss und zum Lagebericht beinhaltet.

Hinreichende Sicherheit ist ein hohes Maß an Sicherheit, aber keine Garantie dafür, dass eine in Übereinstimmung mit § 317 HGB unter Beachtung der vom Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) festgestellten deutschen Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung durchgeführte Prüfung eine wesentliche falsche Darstellung stets aufdeckt. Falsche Darstellungen können aus Verstößen oder Unrichtigkeiten resultieren und werden als wesentlich angesehen, wenn vernünftigerweise erwartet werden könnte, dass sie einzeln oder insgesamt die auf der Grundlage dieses Jahresabschlusses und Lageberichts getroffenen wirtschaftlichen Entscheidungen von Adressaten beeinflussen.

Während der Prüfung üben wir pflichtgemäßes Ermessen aus und bewahren eine kritische Grundhaltung. Darüber hinaus

- identifizieren und beurteilen wir die Risiken wesentlicher - beabsichtigter oder unbeabsichtigter - falscher Darstellungen im Jahresabschluss und im Lagebericht, planen und führen Prüfungshandlungen als Reaktion auf diese Risiken durch sowie erlangen Prüfungsnachweise, die ausreichend und geeignet sind, um als Grundlage für unsere Prüfungsurteile zu dienen. Das Risiko, dass wesentliche falsche Darstellungen nicht aufgedeckt werden, ist bei Verstößen höher als bei Unrichtigkeiten, da Verstöße betrügerisches Zusammenwirken, Fälschungen, beabsichtigte Unvollständigkeiten, irreführende Darstellungen bzw. das Außerkraftsetzen interner Kontrollen beinhalten können.
- gewinnen wir ein Verständnis von dem für die Prüfung des Jahresabschlusses relevanten internen Kontrollsystem und den für die Prüfung des Lageberichts relevanten Vorkehrungen und Maßnahmen, um Prüfungshandlungen zu planen, die unter den gegebenen Umständen angemessen sind, jedoch nicht mit dem Ziel, ein Prüfungsurteil zur Wirksamkeit dieser Systeme der Gesellschaft abzugeben.
- beurteilen wir die Angemessenheit der von den gesetzlichen Vertretern angewandten Rechnungslegungsmethoden sowie die Vertretbarkeit der von den gesetzlichen Vertretern dargestellten geschätzten Werte und damit zusammenhängenden Angaben.
- ziehen wir Schlussfolgerungen über die Angemessenheit des von den gesetzlichen Vertretern angewandten Rechnungslegungsgrundsatzes der Fortführung der Unternehmenstätigkeit sowie, auf der Grundlage der erlangten Prüfungsnachweise, ob eine wesentliche Unsicherheit im Zusammenhang mit Ereignissen oder Gegebenheiten besteht, die bedeutsame Zweifel an der Fähigkeit der Gesellschaft zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit aufwerfen können. Falls wir zu dem Schluss kommen, dass eine wesentliche Unsicherheit besteht, sind wir verpflichtet, im Bestätigungsvermerk auf die dazugehörigen Angaben im Jahresabschluss und im Lagebericht aufmerksam zu machen oder, falls diese Angaben unangemessen sind, unser jeweiliges Prüfungsurteil zu modifizieren. Wir ziehen unsere Schlussfolgerungen auf der Grundlage der bis zum Datum unseres Bestätigungsvermerks erlangten Prüfungsnachweise. Zukünftige Ereignisse oder Gegebenheiten können jedoch dazu führen, dass die Gesellschaft ihre Unternehmenstätigkeit nicht mehr fortführen kann.
- beurteilen wir die Gesamtdarstellung, den Aufbau und den Inhalt des Jahresabschlusses einschließlich der Angaben sowie ob der Jahresabschluss die zugrunde liegenden Geschäftsvorfälle und Ereignisse so darstellt, dass der Jahresabschluss unter Beachtung der deutschen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gesellschaft vermittelt.
- beurteilen wir den Einklang des Lageberichts mit dem Jahresabschluss, seine Gesetzesentsprechung und das von ihm vermittelte Bild von der Lage des Unternehmens.

- führen wir Prüfungshandlungen zu den von den gesetzlichen Vertretern dargestellten zukunftsorientierten Angaben im Lagebericht durch. Auf Basis ausreichender geeigneter Prüfungsnachweise vollziehen wir dabei insbesondere die den zukunftsorientierten Angaben von den gesetzlichen Vertretern zugrunde gelegten bedeutsamen Annahmen nach und beurteilen die sachgerechte Ableitung der zukunftsorientierten Angaben aus diesen Annahmen. Ein eigenständiges Prüfungsurteil zu den zukunftsorientierten Angaben sowie zu den zugrunde liegenden Annahmen geben wir nicht ab. Es besteht ein erhebliches unvermeidbares Risiko, dass künftige Ereignisse wesentlich von den zukunftsorientierten Angaben abweichen.

Wir erörtern mit den für die Überwachung Verantwortlichen unter anderem den geplanten Umfang und die Zeitplanung der Prüfung sowie bedeutsame Prüfungsfeststellungen, einschließlich etwaiger Mängel im internen Kontrollsystem, die wir während unserer Prüfung feststellen.

Düsseldorf  
15. März 2019  
Mustermann  
Wirtschaftsprüfer

Ansprechpartner:



**Stefan Schmidt**  
Wirtschaftsprüfer, Steuerberater  
Tel.: +49 341 3980-147  
stefan.schmidt@bakertilly.de



**Robin Schwarzer**  
Wirtschaftsprüfer, Steuerberater  
Tel.: +49 341 3980-172  
robin.schwarzer@bakertilly.de

### 3 DSGVO – und jetzt?

Die EU-Datenschutz-Grundverordnung (EU-DSGVO) ist im Mai 2016 in Kraft getreten. Die zweijährige Übergangsfrist endete am 25. Mai 2018. Die Aufsichtsbehörden haben klargestellt, dass es keine weitere Schonfrist geben wird. Dennoch sorgen fast 180 Tage nach Inkrafttreten die neuen EU-Datenschutz-Regeln immer noch für Unsicherheit.

Vieles in der DSGVO ist nicht neu und wird auch bereits im eher sogar noch komplexeren Bundesdatenschutzgesetz (BDSG) beschrieben. Die DSGVO ist dabei eher unspezifisch; das BDSG dagegen hat eher einen Bezug zur Informationstechnik. Daher sind viele Fragen rund um die DSGVO weiterhin offen.

Im Kern zwingt die DSGVO Unternehmen dazu, mit den Daten ihrer Kunden oder Nutzer wesentlich eingeschränkter umzugehen. Die Weitergabe persönlicher Daten wird erschwert. Die Unternehmen müssen dafür beispielsweise ihre Datenschutzerklärungen überarbeiten.



Vor allem auch mittelständische Unternehmen sind nach wie vor darüber sehr verunsichert, was nun genau zu tun ist. Viele haben deshalb ihre digitalen Aktivitäten zumindest mal eingeschränkt. Mitunter ist den Unternehmen unklar, was sie nun laut Verordnung ganz konkret leisten müssen und was nicht. Das größte Hemmnis scheint dabei die Dokumentations- und Nachweispflicht zu sein, die hohen zeitlichen Aufwand und damit bares Geld kostet.

Noch sind die Aufsichtsbehörden und Landesdatenschutzbeauftragten durch die zahlreichen Anfragen aufgrund der Rechtsunsicherheit zur DSGVO überlastet und gerade erst dabei ihr Personal aufzustocken. Allerdings werden mittlerweile gemeldete Datenschutz-Pannen und Beschwerden genau analysiert und entsprechende Rückschlüsse gezogen, welche Branchen am häufigsten betroffen sind. Beispielsweise werden Firmen im Bereich Auftragsdatenverarbeitung wie Rechenzentren (IT-Dienstleister und -Provider), Callcenter oder externe Lohnabrechnung mittlerweile bereits intensiver beobachtet als andere Branchen.

Anfang 2019 drohen dann die ersten Abmahnungen für Unternehmen, die bisher noch keine Datenschutzbeauftragten bei der Aufsichtsbehörde gemeldet haben.

An vielen bekannten Grundsätzen des Datenschutzrechts ändert sich nichts. Es gibt jedoch einige Grundsätze, die man kennen sollte.

### **Verbot mit Erlaubnisvorbehalt und Einwilligungen einholen**

Die Erhebung, Verarbeitung und Nutzung personenbezogener Daten ist grundsätzlich verboten - es sei denn, es liegt eine Erlaubnis und Einwilligung der betroffenen Person vor. Einwilligungen der Nutzer spielen für Händler und Unternehmer eine große Rolle - beispielsweise zur Newsletter-Versendung.

### **Datensparsamkeit, Zweckbindung und Datenrichtigkeit**

Unternehmen dürfen nur so viele personenbezogenen Daten erheben und verarbeiten, wie Sie tatsächlich benötigen. Daten dürfen nur zu dem Zweck verarbeitet werden, für die sie erhoben wurden. Alle Daten müssen inhaltlich und sachlich richtig und auf dem neuesten Stand sein.

### **Recht auf Vergessen werden (Recht auf Löschung)**

Das Recht auf Vergessen ist nicht ganz neu. Der EuGH hat hierzu entschieden, dass EU-Bürger von Suchmaschinen unter bestimmten Voraussetzungen verlangen können, dass bestimmte Suchergebnisse nicht mehr angezeigt werden. Das Recht auf Vergessen werden ist also ein Anspruch darauf, dass personenbezogenen Daten gelöscht oder gesperrt werden müssen, wenn für die Verwendung der Daten keine Berechtigung mehr vorliegt.

Wie Umfragen und Untersuchungen der Bitkom (Branchenverband der deutschen Informations- und Telekommunikationsbranche) zeigen, sind zahlreiche Firmen nicht DSGVO-konform. Viele Unternehmen hätten sich zeitlich „klar verschätzt“, die Verordnung umzusetzen. Für andere sei die komplette Umsetzung wohl kein zeitliches Problem, aber „ein Ideal, das gar nicht zu erreichen ist“. Vielen sei im Laufe der Prüfung und Anpassung ihrer Prozesse bewusst geworden, was für einen Nachholbedarf sie beim Datenschutz hätten. Ein Teil des Problems ist hier allerdings, dass die DSGVO kein Einzelziel ist, das es zu erreichen gilt. Vielmehr sollte die DSGVO als ein Katalog laufender Anforderungen an die Handhabung, Verwaltung und Speicherung von Daten im gesamten Unternehmen verstanden werden.

Die größten Schwierigkeiten haben Unternehmen, das geforderte Verzeichnis zu erstellen. Nach der Bitkom Umfrage haben dies bisher nur 14 Prozent der befragten Unternehmen erledigt. Dabei sind im Verzeichnis alle Verarbeitungstätigkeiten im Unternehmen erfasst, die personenbezogene Daten verarbeiten. Also einfach gesagt: das Verzeichnis zeigt, wo die eigenen Mitarbeiter mit personenbezogenen Daten in Kontakt kommen - beispielsweise bei der Lohnabrechnung, der Mitarbeiterverwaltung oder Telefon-Einzelverbindungen. Handelt es sich bei den Kunden um Endverbraucher, wurden wahrscheinlich deren Adressen, E-Mail-Kontakte, Zahlungsdaten, Einkaufsverhalten und noch vieles mehr gespeichert. Im Verzeichnis sind alle „Verfahren“ aufzulisten, bei denen diese Daten erfasst oder verarbeitet werden.

Jedes Unternehmen ist dazu verpflichtet ein solches Verzeichnis zu führen. Es gibt zwar theoretisch die Ausnahme im Artikel 30 der DSGVO. Ab 250 Mitarbeitern in einem Unternehmen muss jedoch (gemäß Abs. 5) zwingend ein Verzeichnis erstellt werden.

### **Analyse aller datenschutzrelevanten Prozesse**

Zusammenfassend ist also festzuhalten, dass Unternehmen sämtliche datenschutzrelevanten Vorgänge genau analysieren sollten. Welche personenbezogenen Daten werden wie, wann und warum verarbeitet? Welche Verarbeitungsvorgänge sind datenschutzrechtlich problematisch? Bedeutsam wird in diesem Zusammenhang auch die datenschutzkonforme Vertragsgestaltung mit klaren Vereinbarungen mit allen Geschäftspartnern, die Zugriff auf Beschäftigtendaten haben (z. B. externe Rechnungstellen).

Die unternehmensinterne Dokumentation und alle sonstigen datenschutzrelevanten Prozesse sollten gemäß eines entsprechenden Compliance-Managements angepasst werden. Gleichsam sind zahlreiche neue Pflichten, wie z. B. Unterrichts- und Lö-

schungspflichten zu beachten und alle relevanten Mitarbeiter über ihre neuen Pflichten entsprechend zu belehren.

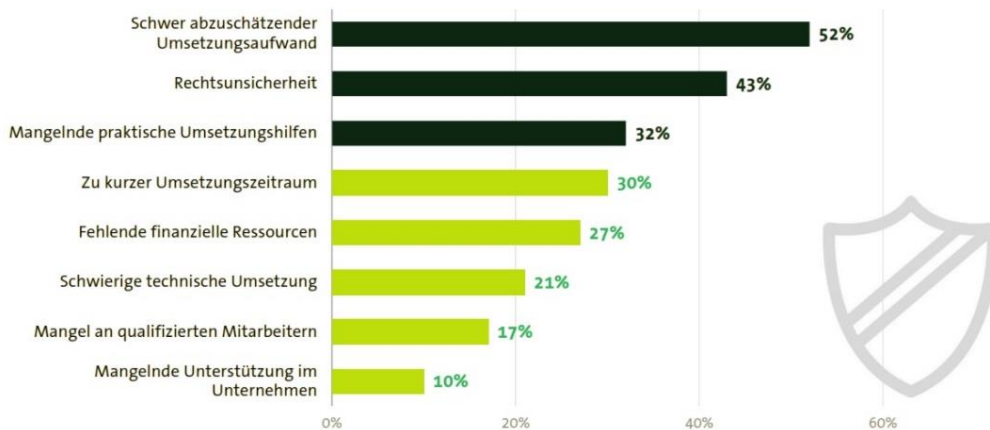


Abbildung: Welches sind die größten Herausforderungen bei der Umsetzung der DSGVO? Quelle: Bitkom Research, Befragung unter mehr als 500 Unternehmen ab 20 MA aus Deutschland, September 2018.

Die größten Schwierigkeiten haben Unternehmen das geforderte Verzeichnis zu erstellen. Nach der Bitkom Umfrage haben dies bisher nur 14 Prozent der befragten Unternehmen erledigt. Unter dem Verzeichnis besteht man alle Verarbeitungstätigkeiten im Unternehmen, die personenbezogene Daten verarbeiten. Also einfach gesagt, wo überall kommen Sie, Ihre Kollegen oder Ihre Mitarbeiter mit Informationen in Kontakt, bei denen reale Personen dahinter stehen? Das ist auf jeden Fall die Lohnabrechnung, die Mitarbeiterverwaltung, aber auch zum Beispiel ein Einzelverbindungs nachweis der Telefonie. Sind Ihre Kunden Endverbraucher, dann haben Sie wahrscheinlich deren Adressen, E-Mail Kontakte, Zahlungsdaten, Einkaufsverhalten und noch vieles mehr. Im Verzeichnis listen Sie nun alle „Verfahren“ auf, bei denen Sie diese Daten erfassen oder verarbeiten.

Wer braucht ein Verzeichnis? Da gibt's (fast) keine Ausnahme. Jedes Unternehmen, bzw. jeder Unternehmer und Selbständige ist dafür verantwortlich eine Verzeichnisübersicht zu führen. Es gibt zwar theoretisch die Ausnahme im Artikel 30 der DSGVO. Nur ab 250 Mitarbeitern im Unternehmen muss ein Verzeichnis erstellt werden, so Abs. 5. Liest man ihn aber zu Ende, hebt er sich selber wieder auf. Wenn nämlich eine Verarbeitung nicht nur gelegentlich durchgeführt wird, muss sie ins Verzeichnis.

Unser Fazit zur DSGVO ist, analysieren Sie die datenschutzrelevanten Vorgänge in Ihrem Unternehmen. Welche personenbezogenen Daten werden wie, wann und warum verarbeitet? Welche Verarbeitungsvorgänge sind datenschutzrechtlich problematisch? Achten Sie auf eine datenschutzkonforme Vertragsgestaltung. Schließen Sie klare Vereinbarungen mit Geschäftspartnern, die Zugriff auf Beschäftigtendaten haben (z. B. externe Rechnungsstellen).

Passen Sie Ihre unternehmensinterne Dokumentation und die sonstigen datenschutzrelevanten Prozesse an (Compliance-Management). Beachten Sie die zahlreichen

neuen Pflichten (z. B. Unterrichts- und Löschungspflichten). Belehren Sie Ihre Mitarbeiter über die neuen Pflichten.

Ansprechpartner:



**Carsten Schinschel**  
Partner IT-Advisory

Tel.: +49 211 6901-1288  
carsten.schinschel@bakertilly.de

## 4 „Kolibri“-Compliance: Die Compliance-Lösung für den Mittelstand – effizient, schnell, variabel

„Planen Sie ein Compliance Management System (kurz: CMS) in Ihrem Unternehmen zu implementieren?“ Nicht selten lautet die Antwort von Geschäftsführern auf diese Frage: „Compliance? Das kostet viel Zeit und Geld und ist doch „Geschäftsverhinderung“ ohne wirklichen Mehrwert. Außerdem kenne ich unsere Mitarbeiter. Die verhalten sich korrekt.“

Die Antwort ist durchaus nachvollziehbar. Aus der Erfahrung heraus gibt es allerdings in fast allen Fällen eine praktikable Lösung, die vor persönlicher Haftung, finanziellen Schäden und Reputationsschäden bewahren kann und zugleich die Rahmenbedingungen des Unternehmens berücksichtigt. Wie kann die Implementierung eines anforderungsgerechten Compliance Management Systems (nachfolgend „CMS“) unter Anwendung der Prinzipien der „Kolibri“-Compliance aussehen?

### **Rahmenbedingungen: meist begrenzt vorbereitet**

Wenn „plötzlich“ Aufsichtsgremien und/oder Compliance-Vorfälle den Handlungsdruck auf die Unternehmensleitung erhöhen, Compliance-Management-Strukturen zu implementieren, sind die Rahmenbedingungen in mittelständischen Unternehmen vielfach die Folgenden:

1. Begrenzte personelle Ressourcen
2. Begrenzte finanzielle Ressourcen
3. Scheu vor Mehraufwand aufgrund hoher Arbeitsbelastung
4. Ausbaufähige Organisationsstrukturen, Systeme und Prozesse
5. Schnelles Unternehmenswachstum

Mit der Implementierung eines CMS wollen die Unternehmen primär Folgendes erreichen:

- Die Verhinderung von Verstößen gegen geltendes Recht bzw. unternehmensinterne Regelungen.

- Die Verringerung von Haftungsrisiken und Reputationsrisiken für das Unternehmen, die Organmitglieder und Mitarbeiter.

Mit dieser Zielsetzung vor Augen starten die Unternehmen ihre Compliance-Aktivitäten – dabei immer im Blick: die oben genannten Rahmenbedingungen.

In dieser Situation kann eine bedarfsgerechte, an die Rahmenbedingungen des Unternehmens gut angepasste Compliance die Lösung sein; wir nennen diese Lösung „Kolibri“-Compliance:

...effizient,	
...schnell,	
...variabel.	


Um die Grundzüge der Kolibri-Compliance zu erläutern, beantworten wir 10 Fragen und geben Handlungsempfehlungen, die sich in unserer Praxis bewährt haben:

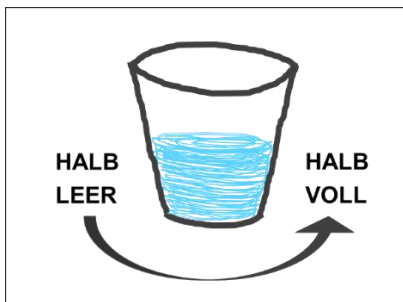
Frage	Antwort	Empfehlung
<b>1. Muss das Unternehmen sich an den Rahmen des IDW PS 980 halten?</b>	<b>Nein.</b> Daran müssen sich nur Unternehmen halten, die ihr CMS durch eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft (im Folgenden kurz: „WPG“) nach dem IDW PS 980 prüfen lassen möchten. <b>Aber:</b> Der IDW PS 980 gibt eine <b>7-Grundelemente-Struktur</b> vor. Die Konzeption des CMS an diese Struktur anzulehnen, gewährleistet die notwendige systematische Herangehensweise an das Projekt.	<i>Die 7-Grundelemente-Struktur des IDW PS 980 als konzeptionelles Gerüst des CMS verwenden.</i>
<b>2. Braucht ein mittelständisches Unternehmen viel Zeit, um ein anforderungsgerechtes CMS aufzubauen?</b>	<b>Nein.</b> Innerhalb von sechs Monaten kann jedes Unternehmen ein Compliance-Konzept erstellt und erste Maßnahmen implementiert haben. Dann ist das Glas nicht mehr halb leer, sondern wenigstens schon halb voll. In dieser Phase hilft: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Maßnahmen-Priorisierung: <ul style="list-style-type: none"> <li>○ Sofortmaßnahmen (innerhalb von 1 bis 2 Monaten implementieren)</li> <li>○ Mittelfristige Maßnahmen (innerhalb von 3 bis 6 Monaten implementieren)</li> <li>○ Weitere Verbesserungsmöglichkeiten in der Zukunft</li> </ul> </li> </ul>	<i>Zunächst das CMS-Konzept gestalten und dabei vor allem auch vorhandene Prozesse nutzen, erst danach mit der Umsetzung starten.</i>

	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Vorhandene Prozesse nutzen/ergänzen bzw. vorhandenen Prozessen den „Compliance-Stempel“ verpassen; Beispiel: das Risikomanagement-System von Unternehmen kann in vielen Fällen um Compliance-Risiken erweitert werden.</li> </ul>	
<b>3. Ist der Compliance Officer „der Kümmerer“ für alle Compliance-Risiken im Unternehmen?</b>	<b>Nein.</b> Das Unternehmen ist zahlreichen und vielfältigen Risiken ausgesetzt. Alle diese Risiken sind unter einem gewissen Blickwinkel Compliance-Risiken, denn „Compliance“ bedeutet nichts anderes als „Einhaltung von internen und externen Regeln“. Die <b>definierten Compliance-Risiken</b> eines CMS sind allerdings nur gezielt ausgewählte Risiken aus dieser Gesamtheit aller Risiken; nur für das Management dieser definierten Compliance-Risiken, sollte der Compliance Officer unmittelbar verantwortlich sein.	<i>Compliance-Risiken systematisch analysieren, Risikoausrichtung des CMS durch Geschäftsführung verabschieden lassen und Prozess sowie Ergebnis schriftlich dokumentieren.</i>
<b>4. Kann ich mit einem „Sack voll Geld“ die Compliance im Unternehmen erkaufen?</b>	<b>Nein.</b> Denn Fehlverhalten Einzelner, aus unterschiedlichen Motivlagen heraus, gab es immer und wird es immer geben. <b>Aber:</b> Die systematische Implementierung eines anforderungsgerechten CMS dokumentiert den ernsthaften Willen der Geschäftsleitung, Compliance im Unternehmen sicherzustellen und wirkt präventiv.	<i>Richten Sie die Maßnahmen des CMS risikoorientiert an Ihrem Geschäftsmodell, der Branche und der Unternehmensgröße aus.</i>
<b>5. Schützt die erfolgreiche Prüfung des CMS gemäß IDW PS 980 durch eine WPG vor z. B. Bußgeldern?</b>	<b>Eher nein.</b> Allerdings kann eine erfolgreiche Prüfung dazu führen, dass die Geschäftsführung den Gegenbeweis einer Verletzung der Aufsichtspflichten führen kann. Weitere Motive: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Zwang zum systematischen Vorgehen</li> <li>• Anregungen für Optimierungen des CMS</li> <li>• Unabhängige schriftliche Bestätigung</li> <li>• Wettbewerbsfähigkeit wegen Branchenüblichkeit</li> </ul>	<i>Es kann für Ihr Unternehmen sinnvoll sein, Budget für eine Initialberatung durch eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft in der Phase des Aufsetzens des CMS einzuplanen – unabhängig davon, ob Sie Ihr CMS später prüfen lassen wollen oder nicht.</i>
<b>6. Braucht jedes Unternehmen ein IT-basiertes Hinweisgebersystem durch einen externen Anbieter?</b>	<b>Nein.</b> Allerdings kann eine externe Lösung sinnvoll sein, um ein wirksames Hinweisgebersystem zu implementieren. Wann ist das so? Insbesondere wenn das Unternehmen international, z. B. in Asien, tätig ist, wo die Mehrzahl der Mitarbeiter nicht Deutsch, Englisch oder Französisch sprechen wird. Achtung: bei der Implementierung solcher	<i>Die Art des zu empfehlenden Hinweisgebersystems variiert stark von Unternehmen zu Unternehmen. Sparen Sie durch eine strukturierte Analyse Ihres</i>

	Hinweisgebersysteme sind Datenschutzgesetze und in einzelnen Ländern notwendige Behördengenehmigungen zu beachten.	<i>konkreten Bedarfs Zeit und Geld.</i>
<b>7. Ist irgendein CMS besser als gar kein CMS?</b>	<b>Nein.</b> Denn das impliziert ein nicht systematisches Aufsetzen des CMS. Dies hat nahezu zwingend zur Folge, dass das CMS fehler- und/oder lückenhaft ist und die Geschäftsführung sich in falscher Sicherheit wähnt.	<i>Gehen Sie schrittweise und systematisch vor. Auch hier gibt die 7-Grundelemente-Struktur des IDW PS 980 einen sinnvollen Leitfaden vor.</i>
<b>8. Ist Compliance Mehraufwand?</b>	<b>Ja.</b> Natürlich bedeutet die Einführung von Compliance-Strukturen Mehraufwand. Der positive Effekt: Transparenz, Dokumentation und Prävention. Auch hier kann man mit praxistauglichen Lösungen das Bürokratie-Monster besänftigen und einen besonderen Fokus auf bereits vorhandene Systeme und Strukturen legen.	<i>Bei allem, was Sie regeln wollen, sollten Sie immer auch den Praxis-Filter anwenden und durchdenken, wie Sie die Einhaltung der Regelung im Nachhinein prüfen können.</i>
<b>9. Ist der Mehrwert von Compliance unmittelbar messbar?</b>	<b>Nein.</b> Wenn nicht die großen Abnehmer (wie z. B. die Automobilindustrie) Compliance-Strukturen als Voraussetzung für eine Lieferbeziehung fordern, dann zahlt sich die Konzeption und Implementierung eines anforderungsgerechten CMS spürbar und z. T. messbar meist erst im Compliance-Fall aus. Aber wenn Sie zum Beispiel nach dem „Auf-fliegen“ einer „Schwarzen Kasse“ den Finanz- oder Strafverfolgungsbehörden zeigen können, dass Sie Ihrer Geschäfts-führungsverpflichtung durch den Aufbau von CMS-Strukturen und bspw. geeigneten Compliance-Trainings (unterschriebene Compliance-Training-Teilnehmerlisten) angemessen nachgekommen sind, wird das von den Behörden in der Regel positiv gewertet.	<i>Werden Sie präventiv tätig, um wettbewerbsfähig zu sein und sich für einen künftigen Compliance-Vorfall zu rüsten.</i>
<b>10. Ist die Überforderung einiger mittelständischer Unternehmen bei der Einführung eines CMS gerechtfertigt?</b>	<b>Ja und nein.</b> Irgendwelche Compliance-Strukturen zu schaffen, ist zumeist „kein Hexenwerk“. Diese aber systematisch und risikoorientiert aufzusetzen, praktikable und prüfbar Prozesse sauber zu konzeptionieren und zu implementieren und die Halb-wertzeit der Maßnahmen zu maximieren, erfordert eine ernsthafte Auseinandersetzung mit der Thematik und auch eine gewisse Erfahrung mit der Konzeption und Implementierung von Compliance Management Systemen.	<i>Systematisch, praktikabel und ernsthaft - diese Kriterien müssen erfüllt sein. Legen Sie Wert auf die nachhaltige Wirkung Ihres CMS!</i>

## Infokasten IDW PS 980<sup>12</sup>

<b>Titel</b>	„IDW Prüfungsstandard: Grundsätze ordnungsmäßiger Prüfung von Compliance Management Systemen (IDW PS 980)“
<b>Stand</b>	11.03.2011
<b>Systematik</b>	7-Grundelemente-Struktur
<b>3-Stufen-Struktur</b>	



Innerhalb von sechs Monaten kann jedes Unternehmen ein Compliance-Konzept erstellen und erste Maßnahmen implementiert haben. Dann ist das Glas nicht mehr halb leer, sondern wenigstens schon halb voll.

Ansprechpartner:



**Wiebke Johanna Backhaus**  
Rechtsanwältin

Tel.: +49 211 6901 4738  
wiebke.backhaus@bakertilly.de

## 5 Offenlegung in der Praxis

Eine Neuregelung der Offenlegungsvorschriften wurde bereits im Jahre 2015 durch das Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG) eingeführt. Die tatsächlichen Offenlegungen in der Praxis haben aber vielfach gezeigt, dass immer noch Unklarheiten über diese bestehen. Nachfolgend sollen die größten Fallstricke im Rahmen der 12-Monatsfrist dargestellt werden.

<sup>12</sup> Quelle: IDW PS 980: Grundsätze ordnungsmäßiger Prüfung von Compliance Management Systemen, Stand 11.03.2011



Spätestens seit der Verschärfung durch das BilRUG sollte die Offenlegung als wesentlicher Bestandteil des Jahresabschlusses in der zeitlichen Planung berücksichtigt werden.

Eine Pflicht zur Offenlegung besteht nach § 325 Abs. 1 HGB für alle Kapitalgesellschaften. Ferner gilt die Pflicht auch für haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaften nach § 264a Abs. 1 HGB, in welcher keine natürliche Person als Vollhafter fungiert. Für andere Gesellschaften, die nicht schon bereits als Kapitalgesellschaften einer Pflicht unterliegen und in den Anwendungsbereich des PublG fallen, sieht § 9 PublG ebenfalls eine Offenlegung vor.

Von der Pflicht zur Offenlegung können sich Tochterunternehmen in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft befreien lassen, sofern die Befreiungstatbestände nach § 264 Abs. 3 HGB sämtlich erfüllt werden. Für Tochterunternehmen in Form einer Personenhandelsgesellschaft gelten diese ebenfalls nach § 264b HGB i. V. m. § 264a Abs. 1 HGB. Zudem kann sich das Mutterunternehmen in Form einer Personenhandelsgesellschaft ebenfalls abweichend von Kapitalgesellschaften befreien lassen.

Die Offenlegungsvorschriften wurden bereits durch das BilRUG im Jahre 2015 nach §§325ff. HGB neu geregelt. Diese Änderungen waren bereits erstmals für Jahres- und Konzernabschlüsse für nach dem 31. Dezember 2015 beginnende Geschäftsjahre anzuwenden und betrafen somit die Jahres- und Konzernabschlüsse 2016. In der Praxis waren somit die Änderungen erstmalig innerhalb der Offenlegungsfrist von 12 Monaten bis zum 31. Dezember 2017 bei kalendergleichen Geschäftsjahren umzusetzen.

Die wichtigsten Änderungen durch das BilRUG betreffen den Umfang und den Zeitpunkt der Offenlegung:

1. Der festgestellte oder gebilligte Jahresabschluss ist nach § 325 Abs. 1 HGB innerhalb der 12-Monatsfrist nach § 325 Abs. 1a HGB einzureichen. Eine spätere separate Einreichung des festgestellten Jahresabschlusses nach der 12-Monatsfrist ist somit nicht mehr zulässig.
2. Bei prüfungspflichtigen Gesellschaften ist auch der Bestätigungsvermerk innerhalb der Offenlegungsfrist von 12 Monaten nach § 325 Abs. 1a HGB einzureichen. Dieses grenzt sich von der vorigen Handhabung ab, bei der eine spätere separate Einreichung des Bestätigungsvermerks auch nach dieser Frist noch möglich war.

Der Maximal-Umfang der Offenlegungspflicht umfasst somit nach § 325 Abs. 1 Nr. 1 HGB Folgendes

- festgestellter oder gebilligter Jahresabschluss
- den Lagebericht
- den Bestätigungsvermerk oder den Vermerk über dessen Versagung
- den Bericht des Aufsichtsrats sowie die nach § 161 AktG vorgeschriebene Erklärung

- sowie nach § 325 Abs. 1 HGB
- Änderungen des Jahresabschlusses oder Lageberichts
- den Beschluss über die Ergebnisverwendung, sofern zuvor nur der Vorschlag über diese enthalten ist.

Für die betroffenen Gesellschaften ergeben sich vielfach Erleichterungen hinsichtlich Umfang und Angaben aufgrund Ihrer Größenklassifizierung nach §§ 267, 267a HGB.

Kleinstkapitalgesellschaften i. S. d. § 267a HGB haben nach § 326 Abs. 2 HGB ein Wahlrecht, auf die Offenlegung zu verzichten und stattdessen die Unterlagen zu hinterlegen. Sofern von dem Wahlrecht kein Gebrauch gemacht wird, gelten die Regelungen wie für kleine Kapitalgesellschaften i. S. d. § 267 HGB.

Kleine Kapitalgesellschaften i. S. d. § 267 HGB haben die Möglichkeit nach § 326 Abs. 1 HGB, den Umfang der Unterlagen weitreichend einzuschränken und somit nur eine verkürzte Bilanz sowie einen verkürzten Anhang offenzulegen.

Für mittelgroße Kapitalgesellschaften i. S. d. § 267 HGB ergeben sich nach § 327 HGB keine Erleichterungen in Bezug auf den Umfang, sondern nur inhaltliche Erleichterungen (verkürzte Bilanz, verkürzter Anhang).

Die Erleichterungsvorschriften gelten im Übrigen auch für den Kapitalgesellschaften gleichgestellte Personenhandelsgesellschaften i. S. d. § 264a HGB.

Im Rahmen der Offenlegung ergeben sich bei Verstoß gegen die frist- oder formgerechte Offenlegung folgende Konsequenzen:

1. Sofern gegen die 12-Monatsfrist nach § 325 Abs. 1 HGB verstoßen und nicht rechtzeitig offengelegt wurde:

Das Bundesamt für Justiz (BfJ) hat in diesem Fall nach § 335 Abs. 1 HGB ein Ordnungsgeldverfahren einzuleiten. Im Rahmen dieses Verfahrens haben die Mitglieder des vertretungsberechtigten Organs innerhalb einer sechs wöchigen Frist Zeit, Ihrer Pflicht nachzukommen. Sofern dieser Pflicht nicht nachgekommen wurde, kann ein Ordnungsgeld im Rahmen von € 2.500 bis € 25.000 gegen die Gesellschaft oder das vertretungsberechtigte Organ verhängt werden.

In der Praxis zeigt sich jedoch, dass Ordnungsgeldverfahren zumeist erst mit einem gewissen Zeitverzug an säumige Gesellschaften eingeleitet werden. Eine Offenlegung außerhalb der 12-Monatsfrist, aber vor Einleitung eines Ordnungsgeldverfahrens würde somit auch hier ausnahmsweise ohne finanzielle Konsequenzen verbleiben.

2. Sofern gegen die Vorschriften zu Form und Inhalt der Unterlagen der Offenlegung nach § 328 HGB verstoßen wurde:

Hier wird eine Ordnungswidrigkeit nach § 334 Abs. 1 Nr. 5 HGB begangen, die mit einer Geldbuße bis zu € 50.000 geahndet wird.

Für offenlegungspflichtige Unternehmen ergeben sich daher folgende Hinweise:

Gesellschaften sollten in einem ersten Schritt klären, ob und in welchem Umfang sie von Offenlegungspflichten betroffen sind und in welcher Weise eine Befreiung/Erleichterung oder sogar eine Hinterlegung Anwendung finden könnte.

In einem zweiten Schritt sollte dann die form- und fristgerechte Offenlegung/Hinterlegung vorbereitet werden und insbesondere auf die Umsetzung der Neuregelungen geachtet werden, um etwaigen Konsequenzen vorzubeugen.

Ansprechpartner:



**Michael Esser**

Wirtschaftsprüfer, Steuerberater

Tel.: +49 40 600880-417

michael.esser@bakertilly.de

## B. BTadvice Tax

### 6 Die Zeit läuft: Neue Anzeigepflichten bei Steuergestaltung

Zur Anzeigepflicht grenzüberschreitender Steuergestaltungen ist am 25. Juni 2018 die neue EU-Richtlinie 2018/822/EU in Kraft getreten. Nach Art. 2 dieser Richtlinie haben die Mitgliedstaaten diese bis zum 31. Dezember 2019 in nationales Recht umzusetzen und diese Vorschriften ab dem 1. Juli 2020 anzuwenden. Aktuell wird in Deutschland an einem entsprechenden Umsetzungsgesetz gearbeitet.

Im Hinblick auf das Thema Anzeigepflichten ist zwischen solchen für grenzüberschreitende und solchen für nationale Steuergestaltungen zu unterscheiden.

#### Grenzüberschreitende Steuergestaltungen

Die in der EU-Richtlinie vorgesehene Meldepflicht obliegt grundsätzlich den sogenannten Intermediären und trifft erst nachrangig die Steuerpflichtigen. Die Richtlinie räumt den Mitgliedstaaten jedoch insoweit ein Gestaltungsrecht ein, als mit der Meldepflicht nach dem nationalen Recht gegen eine gesetzliche Verschwiegenheitspflicht verstoßen würde. Damit könnten in Deutschland Rechtsanwälte, Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, die als zur Verschwiegenheit verpflichtete Personen selbst nicht der Meldepflicht unterliegen, verpflichtet sein, den Steuerpflichtigen auf seine dann eigene Meldepflicht hinweisen zu müssen. Von der Meldepflicht betroffen sind des Weiteren insbesondere Banken und Versicherer, die als Intermediäre selbst melden müssten.

Meldepflichtige Vorgänge sind selbst entwickelte, grenzüberschreitende Steuergestaltungen, die über den Einzelfall hinaus anwendbar und noch nicht allgemein bekannt sind. Es kann sich dabei um marktfähige, wie auch maßgeschneiderte Gestaltungen handeln. Die Richtlinie greift nicht für alle Steuerarten. Umsatzsteuerliche Gestaltungen und Zölle sind beispielsweise ausgenommen (Art. 2 Abs. 2 EU-Richtlinie 2011/16/EU). Nach den Regelungen der Richtlinie sind grenzüberschreitende Gestaltungen solche, die entweder mehr als einen Mitgliedstaat oder einen Mitgliedstaat und ein Drittland betreffen. Zudem muss mindestens eine der folgenden Bedingungen erfüllt sein:

- nicht alle an der Gestaltung Beteiligten sind im selben Hoheitsgebiet steuerlich ansässig,
- einer oder mehrere der an der Gestaltung Beteiligten ist/sind gleichzeitig in mehreren Hoheitsgebieten steuerlich ansässig,
- einer oder mehrere der an der Gestaltung Beteiligten übt/üben in einem anderen Hoheitsgebiet über eine dort gelegene Betriebsstätte eine Geschäftstätigkeit aus, und die Gestaltung stellt teilweise oder ganz die durch die Betriebsstätte ausgeübte Geschäftstätigkeit dar,

- einer oder mehrere der an der Gestaltung Beteiligten übt/üben in einem anderen Hoheitsgebiet eine Tätigkeit aus, ohne dort steuerlich ansässig zu sein oder eine Betriebsstätte zu begründen,
- die Gestaltung hat möglicherweise Auswirkungen auf den automatischen Informationsaustausch oder die Identifizierung der wirtschaftlichen Eigentümer,
- die grenzüberschreitende Gestaltung weist mindestens eines der in Anhang IV aufgeführten Kennzeichen auf. Kennzeichen („hallmarks“) i. S. d. Richtlinie ist ein Merkmal oder eine Eigenschaft einer grenzüberschreitenden Gestaltung gemäß Anhang IV zur Richtlinie, das bzw. die auf ein potenzielles Risiko der Steuervermeidung hindeutet. Die Kennzeichen sind in fünf Kategorien eingeteilt. Bei bestimmten Kennzeichen muss ein sogenannter Main-Benefit-Test durchgeführt werden. Dieser gilt als erfüllt, wenn festgestellt werden kann, dass der Hauptvorteil oder einer der Hauptvorteile die Erlangung eines Steuervorteils ist. Beispiele für Kennzeichen sind
  - Vergütungen für Intermediäre, die von der Höhe des erlangten Steuervorteils abhängen,
  - eine im wesentlichen „standardisierte“ Dokumentation oder Struktur der Gestaltung, die für mehr als einen relevanten Steuerpflichtigen ohne wesentliche Anpassungen verfügbar ist,
  - Erwerb von verlustbringenden Unternehmen, um deren Verluste für andere Zwecke zu nutzen,
  - Gestaltungen, die zirkuläre Transaktionen nutzen,
  - es wird in mehr als einem Hoheitsgebiet derselbe Vermögenswert abgeschrieben oder Befreiung von der Doppelbesteuerung für dieselben Einkünfte oder dasselbe Vermögen beantragt.

Ungeachtet beispielhafter Aufzählungen und Kategorisierungen von Kennzeichen, fehlt bislang eine nähere Bestimmung oder Konkretisierung der die Anzeigepflicht auslösenden Tatbestände. Zentrale Frage der Neuregelung wird damit die Abgrenzung meldepflichtiger Vorgänge werden. Erkennbar ist, dass z. B. grenzüberschreitende „double-dip-Gestaltungen“, Gestaltungen, die „cum-cum“ oder „cum-ex“-Geschäften entsprechen oder diesen ähnlich sind, sowie steuermotivierte Gewinnverlagerungen in Niedrigsteuerländer getroffen werden sollen; der tatsächliche Regelungsinhalt geht aber weit darüber hinaus. § 15b Abs. 2 EStG, dessen Tatbestandsmerkmal einer „modellhaften Gestaltung“ in Hinblick auf das Bestimmtheitsgebot lange streitig war, könnte als Auslegungshilfe z. B. bei dem Kennzeichen einer „standardisierten“ Struktur der Gestaltung dienen.

Die grenzüberschreitenden Gestaltungen sollen in Deutschland dem Bundeszentralamt für Steuer vor deren erstmaliger Anwendung zu melden sein. Grundsätzlich wären keine Rückmeldungen der Finanzbehörden vorgesehen. Die in der EU-Richtlinie vorgesehene Frist beträgt 30 Tage nach der Bereitstellung der Steuergestaltung,

nachdem die Gestaltung umsetzungsbereit ist oder wenn der erste Schritt der Umsetzung gemacht wurde. Relevant ist dabei jeweils das der drei Ereignisse, welches am frühesten eingetreten ist.

Artikel 8ab der EU-Richtlinie sieht die folgenden Inhalte der Meldung vor:

- Angaben zu den Intermediären und relevanten Steuerpflichtigen, einschließlich des Namens, des Geburtsdatums und -orts (bei natürlichen Personen), der Steueransässigkeit und der Steueridentifikationsnummer sowie gegebenenfalls der Personen, die als verbundene Unternehmen des relevanten Steuerpflichtigen gelten,
- Einzelheiten zu den in Anhang IV aufgeführten Kennzeichen, die bewirken, dass die grenzüberschreitende Gestaltung meldepflichtig ist,
- Zusammenfassung des Inhalts der meldepflichtigen grenzüberschreitenden Gestaltung, soweit vorhanden einschließlich eines Verweises auf die Bezeichnung, unter der es allgemein bekannt ist, und einer abstrakt gehaltenen Beschreibung der relevanten Geschäftstätigkeiten oder Gestaltungen, die nicht zur Preisgabe eines Handels-, Gewerbe- oder Berufsgeheimnisses oder eines Geschäftsverfahrens oder von Informationen führt, deren Preisgabe die öffentliche Ordnung verletzen würde,
- Datum, an dem der erste Schritt der Umsetzung der meldepflichtigen grenzüberschreitenden Gestaltung gemacht wurde oder gemacht werden wird,
- Einzelheiten zu den nationalen Vorschriften, die die Grundlage der meldepflichtigen grenzüberschreitenden Gestaltung bilden,
- Wert der meldepflichtigen grenzüberschreitenden Gestaltung,
- Angabe des Mitgliedstaats des/der relevanten Steuerpflichtigen und aller anderen Mitgliedstaaten, die wahrscheinlich von der meldepflichtigen grenzüberschreitenden Gestaltung betroffen sind,
- Angaben zu allen anderen Personen in einem Mitgliedstaat, die wahrscheinlich von der meldepflichtigen grenzüberschreitenden Gestaltung betroffen sind, einschließlich Angaben darüber, zu welchen Mitgliedstaaten sie in Beziehung stehen.

Im Zusammenhang mit der Einführung der Regelung werden insbesondere auch Rückwirkungsaspekte im Übergangszeitraum vom 25. Juni 2018 bis zum 1. Juli 2020 z. T. kontrovers diskutiert. Nach Art. 8 der Richtlinie sind Informationen über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen zu übermitteln, deren erster Schritt zwischen dem 25. Juni 2018 und dem 1. Juli 2020 umgesetzt wurde. Nach Aussagen von MR Dr. Christian Schleithoff, Leiter des Referats „Internationale Steuerpolitik“ im Bundesministerium der Finanzen (BMF) im Rahmen eines am 10. September 2018 stattgefundenen Kolloquiums, „wird man sich bei der Umsetzung möglichst nah am Richtlinien-text orientieren. Dieser Umstand sei nicht nur dem Wunsch nach möglichst weitgehender, europäischer Harmonisierung geschuldet. Da der Richtlinien-text bekannt

sei, stelle die spätere nationale Umsetzung damit keine unzulässige echte Rückwirkung dar. Somit sei es gerechtfertigt, dass Steuerpflichtige und Berater Daten bereits ab Inkrafttreten der Richtlinie (25.06.2018) bis zum Anwendungszeitpunkt der Richtlinie (01.07.2020) sammeln müssen, um dann nachträgliche Meldungen durchzuführen“. Dem steht die Frage gegenüber, ob fehlende Informationen/Unterlagen aus dem Übergangszeitraum bei Eintritt der Meldepflicht (01.07.2020) sanktioniert werden können. Vorsorglich empfiehlt es sich, Informationen zu Gestaltungen aus dem Übergangszeitraum vorzuhalten.

### **Nationale Steuergestaltungen**

Zeitgleich zur oben genannten EU- Richtlinie arbeitet eine Bund-Länder-Facharbeitsgruppe an einer Anzeigepflicht für nationale Steuergestaltungen. Die Finanzministerkonferenz der Länder brachte den entsprechenden Gesetzesentwurf zur Anzeige nationaler Steuergestaltungen am 21. Juni 2018 auf den Weg. Derzeit werden die hierzu notwendigen Gesetzestexte erarbeitet. Endgültige Regelungsdetails sowie Termine stehen noch nicht fest.

Zeitnahe, detaillierte Informationen folgen mit Finalisierung des nationalen Umsetzungsgesetzes zur EU-Richtlinie sowie den weiteren Schritten zu den Plänen für nationale Steuergestaltungen.

Ansprechpartner:



**Christian Hensell**  
Rechtsanwalt, Steuerberater,  
Fachanwalt für Steuerrecht  
Tel.: +49 40 600880-364  
christian.hensell@bakertilly.de



**Ines Paucksch**  
Wirtschaftsprüferin, Steuerberaterin  
Tel.: +49 89 55066-116  
ines.paucksch@bakertilly.de



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

## **7 Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2018: erhöhte Rechtssicherheit bei der Besteuerung von Fondsinvestments**

Mit dem Inkrafttreten des Investmentsteuerreformgesetzes zum 01.01.2018 wurde für die Besteuerung von Investmentfonds u. a. durch die Einführung eines intransparenten Besteuerungsregimes für Publikumsfonds ein grundlegender Wandel vollzogen. Das Investmentsteuergesetz stellt die Branche in seiner aktuellen Fassung u. a. aufgrund unzureichender Definitionen zentraler Begrifflichkeiten vor enorme Herausforderungen. Die für die praktische Gesetzesadministration bedeutsame Interpretation der Finanzverwaltung durch BMF-Schreiben im Hinblick auf wesentliche Anwendungsfragen befindet sich aktuell weiterhin nur im Entwurfsstadium. Die Übernahme wesentli-

cher Teile der bisher entwickelten Verwaltungspraxis in den aktuellen Gesetzesentwurf der Bundesregierung stellt erkennbar den notwendigen Versuch des Gesetzgebers dar, bestehende Rechtsunsicherheiten durch eine gesetzliche Regelung zu beseitigen.

### **Herabsetzung der Aktienfonds-Kapitalbeteiligungsquote**

Zur Auflösung der bestehenden Diskrepanz zwischen in- und ausländischen Investmentfonds wird die gesetzliche Schwelle von inländischen Aktienfonds im Hinblick auf die fortlaufende Anlage in Kapitalbeteiligungen von bisher „mindestens 51 % ihres Wertes“ auf eine mehr als 50 %ige Anlage ihres Aktivvermögens gesenkt. Diese neue Schwelle gilt bei der Anlage von Immobilienfonds in Immobilien analog.

Praxishinweis: eine Änderung der Anlagebedingungen ist nicht erforderlich.

### **Aktivvermögen für Mindestbeteiligungsquote maßgebend**

Für Zwecke der Ermittlung der Mindestbeteiligungsquoten der Höhe nach soll künftig für Aktien-, Misch- und Immobilienfonds gleichermaßen das Aktivvermögen maßgebend sein, definiert als der Wert der Vermögensgegenstände des Investmentfonds ohne Berücksichtigung seiner Verbindlichkeiten (sog. Bruttomethode). Abweichend hiervon ist es künftig zur Erleichterung der Administration zulässig, in den Anlagebedingungen anstelle des Aktivvermögens auf den Wert des Investmentfonds, mithin den Nettoinventarwert, abzustellen. Für die Wertermittlung des Gesamtvermögens bedeutet dies die vollständige Saldierung mit den Verbindlichkeiten und für Zwecke der Wertermittlung der Kapitalbeteiligungen die anteilige Saldierung mit den auf die Kapitalbeteiligungen entfallenden Krediten.

### **Milderung bei Verstößen gegen Anlagebedingungen**

Nur wesentliche Verstöße gegen die Anlagebedingungen in Form der Unterschreitung der jeweiligen Mindestbeteiligungsquoten sollen zu einem Verlust der Qualifikation als Aktien-, Misch- oder Immobilienfonds sowie zu der gesetzlichen vorgesehene Veräußerungsfiktion führen. Passive Grenzverletzungen sind unschädlich, sofern unverzüglich nach Kenntnis alle möglichen und zumutbaren Maßnahmen zur Rückführung in die gesetzlichen zulässigen Bandbreiten ergriffen werden.

Praxishinweis: Monitoring der Anlagegrenzen im Compliance-Prozess

### **Wegfall der Benachteiligung von Dachfonds bei Teilfreistellung**

Das Investmentsteuergesetz sieht in seiner aktuellen Fassung restriktive Voraussetzungen vor, unter den Dachfonds als Aktien-, Misch- oder Immobilienfonds qualifizieren können. Unabhängig von ihrer tatsächlichen Aktienquote werden Aktien- und Immobilienfonds pauschal zu 51 % bzw. Mischfonds zu 25 % in die Berechnung der Dachfondsbeteiligungsquote einbezogen.

Dachfonds, die als Aktien, Misch- und Immobilienfonds qualifizieren, können zur Optimierung der eigenen Beteiligungsquote künftig eine höhere Mindestbeteiligungsquote



der Zielfonds ansetzen, sofern diese in den Anlagebedingungen des Zielfonds dokumentiert ist. Andernfalls bleibt es bei der pauschalierten Berücksichtigung zu 51 % bzw. 25 %.

Darüber hinaus profitieren Dachfonds, die als Aktien- oder Mischfonds qualifizieren, von der Möglichkeit, künftig auf die bewertungstäglich veröffentlichten tatsächlichen Kapitalbeteiligungsquoten der Zielfonds (Mindestfrequenz 1x pro Woche, Medium bspw. WM-Datenservice) zurückgreifen zu können, sofern dies in den Anlagebedingungen der Zielfonds verankert ist.

Praxishinweis: Aufnahme der dargestellten Prämissen in die Anlagebedingungen und Monitoring der Anlagebedingungen von Zielfondsinvestments.

### **Ansatz und Feststellungsverfahren von Altanteilen**

Für betriebliche Anleger ergeben sich künftig Änderungen in der Steuerbilanz hinsichtlich des Ansatzes von Altanteilen. Anders als bisher sollen diese nicht mehr zu den fortgeführten historischen Anschaffungskosten bilanziert werden, sondern mit den fiktiven Anschaffungskosten zum 01.01.2018. Dieser Wert stellt insofern auch die neue Bewertungsobergrenze dar.

Zu einer wesentlichen Vereinfachung trägt der geplante Verzicht auf das Feststellungsverfahren bei Privatanlegern bei.

### **Anwendungszeitpunkt**

Die Anwendung ist in zeitlicher Hinsicht auf Investmenterträge, die nach dem Zeitpunkt der Zuleitung des Gesetzentwurfs durch die Bundesregierung an den Bundesrat zufließen oder als zugeflossen gelten sowie auf Bewertungen nach § 6 des Einkommensteuergesetzes, die nach diesem Zeitpunkt vorzunehmen sind, vorgesehen.

### **Zusammenfassung und Handlungsempfehlung**

Die geplanten Änderungen zu einer erhöhten Rechtssicherheit in der Praxis sind insofern zu begrüßen. Die neuen Anlagegrenzen und Teilfreistellungsvoraussetzungen sollten in die relevanten Fondsdokumente und Compliance-Prozesse integriert werden.

Ansprechpartner:



**Christian Wahlster**  
Steuerberater

Tel.: +49 69 366002-175  
christian.wahlster@bakertilly.de

## 8 Einbringungsgewinn II und Gewerbesteuer

Das FG Schleswig-Holstein hat mit Urteil vom 21.03.2018 (1 K 1/16) entschieden, dass der Einbringungsgewinn II (§ 22 Abs. 2 UmwStG) nicht der Gewerbesteuer unterliegt, wenn die Einbringung der GmbH-Anteile zum gemeinen Wert ebenfalls nicht gewerbesteuerpflichtig gewesen wäre (entgegen Auffassung der Finanzverwaltung im Umwandlungssteuererlass).

Bringt eine natürliche Person Anteile an einer Kapitalgesellschaft in eine andere Kapitalgesellschaft ein, so kann dies unter den Voraussetzungen des § 21 Abs. 2 UmwStG (mehrheitsvermittelnde Anteile) oder als Bestandteil eines Teilbetriebs (§ 20 Abs. 2 UmwStG) steuerneutral zu Buchwerten bzw. fortgeführten Anschaffungskosten erfolgen. Wenn die Kapitalgesellschaft, in die die Beteiligung eingebracht worden ist, diese Anteile nachfolgend veräußert, ist der Veräußerungsgewinn gemäß § 8b KStG grundsätzlich zu 95 % steuerfrei. Hätte die einbringende, natürliche Person die Anteile dagegen selbst veräußert, wäre der Veräußerungsgewinn im sog. Teileinkünfteverfahren zu 60 % steuerpflichtig gewesen (§ 3 Nr. 40 EStG). Durch die Einbringung wird also eine „Statusverbesserung“ erreicht. Deshalb führt nach einer Einbringung zu Buch- oder Zwischenwerten durch eine natürliche Person die Veräußerung durch die aufnehmende Gesellschaft innerhalb von sieben Jahren dazu, dass rückwirkend die Einbringung steuerpflichtig wird. Dieser rückwirkende Einbringungsgewinn wird als „Einbringungsgewinn II“ bezeichnet. Erst kürzlich hatte der BFH entschieden, dass die Verschmelzung einer Tochtergesellschaft auf die Muttergesellschaft eine Veräußerung i.S.v. § 22 Abs. 2 UmwStG darstellt, die eine Besteuerung des Einbringungsgewinns II auslöst (BFH, Urteil vom 24.01.2018, Az. I R 48/15). Umstritten war aber weiterhin, ob der Einbringungsgewinn II der Gewerbesteuer unterliegt. Die Finanzverwaltung vertritt für den Einbringungsgewinn II jedenfalls diese Auffassung (BMF-Schreiben vom 11.11.2011 „Umwandlungssteuererlass“ Tz. 22.13). Dieser Sichtweise ist das FG Schleswig-Holstein im Urteil vom 21.03.2018 (Az. 1 K 1/16) nun entgegengetreten.

In dem Urteilsachverhalt hatten Eheleute eine Kommanditbeteiligung in eine GmbH (A-GmbH) eingebracht. Die Einbringung in die A-GmbH wurde gegen Ausgabe neuer Anteile vorgenommen und antragsgemäß zum Buchwert (§ 20 Abs. 2 UmwStG) durchgeführt. Miteingebracht wurden auch Anteile an einer anderen GmbH (B-GmbH), die aus steuerlicher Sicht zum Sonderbetriebsvermögen II der Einbringenden bei der Kommanditgesellschaft (KG) gehörten. Noch im selben Jahr veräußerte die A-GmbH die Anteile an der KG und die Anteile an der B-GmbH. Der entstehende Einbringungsgewinn II wurde von den Eheleuten – unter Berücksichtigung des Teileinkünfteverfahrens – der Einkommensteuer unterworfen. Daneben wollte das FA auf den Einbringungsgewinn II auch Gewerbesteuer ansetzen. In dem Bescheid über den Gewerbesteuerermessbetrag 2010 erfasste es den Einbringungsgewinn II unter Anwendung des Teileinkünfteverfahrens zu 60 % als gewerbesteuerpflichtigen Gewinn. Schuldnerin der Gewerbesteuer war die A-GmbH als Gesamtrechtsnachfolgerin der KG (§ 5

Abs. 1 S. 3 GewStG). Die A-GmbH ging gegen die Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrages mit dem Argument vor, auch bei einer unmittelbaren Einbringung zum gemeinen Wert wäre keine Gewerbesteuer angefallen.

Dieser Argumentation ist das FG Schleswig-Holstein gefolgt. Das UmwStG enthalte selbst keine Aussage darüber, ob der Einbringungsgewinn II in den Gewerbeertrag einzubeziehen sei. Sinn und Zweck der Sperrfrist sei es, eine Flucht in die körperschaftsteuerliche Steuerbefreiung des Veräußerungsgewinns zu vermeiden. Für die gewerbesteuerliche Behandlung des Einbringungsgewinns lasse sich daraus jedoch nichts herleiten. Die Beurteilung richte sich allein nach den allgemeinen Vorschriften. Da die Besteuerung des Einbringungsgewinns II rückwirkend an den ursprünglichen Einbringungsvorgang anknüpft, sei darauf abzustellen, ob der Einbringungsvorgang auch bei einer Einbringung der GmbH-Anteile zum gemeinen Wert der Gewerbesteuer unterlegen hätte. Im konkreten Fall hätte es sich dann um einen Betriebsaufgabege-  
winn natürlicher Personen gehandelt. Dieser sei nach den Regelungen des § 7 S. 2 GewStG nicht gewerbesteuerpflichtig. Bei einer rückwirkenden Besteuerung des Einbringungsgewinns II könne daher nichts anderes gelten.

Die Revision wurde wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassen; das Revisionsverfahren ist beim BFH unter dem Az. I R 13/18 anhängig. Damit wird die Frage bald beim BFH zur Entscheidung anstehen. Ähnlich gelagerte Fälle sollten offen gehalten werden.

Ansprechpartner:



**Josef Hinkers**  
Rechtsanwalt

Tel.: +49 211 6901-1252  
josef.hinkers@bakertilly.de

## 9 Warten auf die Grunderwerbsteuerreform

Wer meinte der Beschluss der Länderfinanzminister hinsichtlich einer Änderung des Grunderwerbsteuergesetzes („konsequentes Vorgehen gegen Share Deals“) würde zeitnah Rechts- und Planungsklarheit bringen, sieht sich getäuscht. Das Warten hat immer noch kein Ende. Eine kurze Zusammenfassung zum Stand der Dinge? Update nicht ausgeschlossen...

Obwohl der Gesetzgeber bereits mehrfach in der Vergangenheit Veränderungen der gesetzlichen Regelungen im Grunderwerbsteuergesetz vorgenommen und Gestaltungsmöglichkeiten beseitigt hat (z. B. durch die Einführung der mittelbaren Anteilsvereinigung, § 1 Abs. 3a GrEStG) wird seit 2016 angestoßen durch den Finanzminister des Landes Hessen darüber diskutiert, ob die normierten Vorgaben verschärft werden müssen. Als Argument dafür wurde in der Öffentlichkeit und nicht zuletzt auch von den Länderfinanzministern vorgetragen, dass „Share Deals, bei denen nicht das Grundstück, sondern das Grundstück besitzende Unternehmen verkauft wird, um die Grunderwerbsteuer zu umgehen“ zu einer Ungleichbehandlung (in Abgrenzung zu

einem Direkterwerb einer Immobilie, der immer der Grunderwerbsteuer unterliegt) führen, die es zu beseitigen gelte.

Am 21.06.2018 veröffentlichte die Pressestelle des Hessischen Ministeriums der Finanzen unter der Überschrift „Länderfinanzminister beschließen konsequentes Vorgehen gegen Share Deals bei der Grunderwerbsteuer“ folgende Maßnahmen auf die sich die Länderfinanzminister vermeintlich mehrheitlich verständigt hatten:

### **Schaffung eines neuen Ergänzungstatbestands für Kapitalgesellschaften**

Nach derzeitiger Rechtslage (§ 1 Abs. 2a GrEStG) gilt die unmittel- oder mittelbare Veränderung des Gesellschafterbestandes einer Personengesellschaften mit inländischem Grundbesitz in Höhe von mindestens 95 % der Anteile am Gesellschaftsvermögen innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren als ein auf die Übereignung eines Grundstücks gerichtetes Rechtsgeschäft. § 1 Abs. 2a GrEStG gilt bisher ausschließlich für Personengesellschaften mit inländischem Grundbesitz und soll nunmehr auf Anteilseignerwechsel an Kapitalgesellschaften ausgedehnt werden.

- Verlängerung der Fristen von 5 auf 10 Jahre

Die derzeitigen Fünfjahresfristen in § 1 Abs. 2a GrEStG (bisher nur Personengesellschaften, siehe oben) und § 1 Abs. 3 GrEStG (Anteilsvereinigung, anwendbar auf Personen- und Kapitalgesellschaften) sollen auf zehn Jahre verlängert werden.

- Absenkung der 95 %-Grenze auf 90 %

Die bisher bei den §§ 1 Abs. 2a, Abs. 3 und Abs. 3a GrEStG vorgesehene Beteiligungshöhe von mindestens 95 % soll auf mindestens 90 % der Anteile abgesenkt werden. Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer soll allerdings der gesamte Grundbesitzwert bleiben.

Die beabsichtigten Maßnahmen haben zum Ziel, Share Deals dadurch zu erschweren, dass ein Altgesellschafter sowohl zeitlich (10 statt bisher 5 Jahre) als auch im Umfang (10,1 % statt bisher 5,1 %) beteiligt bleiben müssen, um die Grunderwerbsteuer zu vermeiden. Besonders wird durch die geplante Neuregelung die Möglichkeit des kompletten Erwerbs der Anteile an einer Kapitalgesellschaft durch einen Investor und seinen „mitgebrachten“ Co-Investor unterbunden.

Tatsächlich wurden diese Vorschläge bisher weder in einen Gesetzestext gebracht, geschweige denn in das Gesetzgebungsverfahren eingebracht. Der Gesetzentwurf soll dem Vernehmen nach allerdings noch bis zum 29. November diesen Jahres der Finanzministerkonferenz zur Entscheidung vorgelegt werden. Ebenfalls dem Vernehmen nach scheinen mehrere Länder eine Absenkung der 95 %-Grenze bei den Ergänzungstatbeständen skeptisch zu sehen. Hinsichtlich der weiteren o. g. Regelungen scheint hingegen Einigkeit zu bestehen, auch wenn von einer nicht unerheblichen Anzahl der Länder nach wie vor die fachlichen Bedenken auch hinsichtlich des Ergänzungstatbestandes geäußert werden. Es wird also voraussichtlich der Gesetzentwurf inkl. Ergänzungstatbestand für Kapitalgesellschaften beschlossen werden. Der Be-

schluss (bei unterstellter Mehrheit) wird mit einem Appell an die Bundesregierung verbunden sein, den beschlossenen Gesetzentwurf in ein Gesetzgebungsverfahren einzubringen.

Ob und wie es danach weitergeht ist derzeit reine Spekulation. Nur einige Beispiele:

- Das BMF könnte den Entwurf der Länder ablehnen und untätig bleiben.
- Das BMF könnte den Entwurf der Länder ablehnen und die Thematik an die Länder zurückverweisen.
- Das BMF könnte aber auch den Entwurf überarbeiten und damit den Prozess begleiten.

Was auch immer geschieht steht zu befürchten, dass – soweit das neue Gesetz in Kraft tritt – dieses bereits ab dem Zeitpunkt der Vorlage des Gesetzesentwurfs (also voraussichtlich dem 29. November 2018) Wirkung entfaltet.

Wie wird es danach weiter gehen? Es darf und muss damit gerechnet werden, dass die Länderfinanzminister in diesem Thema nicht mehr locker lassen. Zitat des hessischen Finanzministers Schäfer: „Die verfassungsrechtliche Prüfung hat ergeben, dass wir im bestehenden System der Grunderwerbsteuer an Grenzen kommen. Deshalb darf es das jetzt nicht gewesen sein. Wir werden uns die Wirkung der neuen Maßnahmen gegen Share Deals genau angucken und beobachten, ob auch die Neuregelung wieder umgangen werden kann. Dann muss nachgebessert werden“.

Ärgerlich an der derzeitigen Situation ist der Mangel an Rechtsicherheit. Besondere Aufmerksamkeit sollte auf laufende Transaktionen gelegt werden, bei denen Signing und Closing nicht vor dem 29. November erfolgen werden.

Ansprechpartner:



**Andreas Griesbach**  
Rechtsanwalt

Tel.: +49 211 6901-1228  
andreas.griesbach@bakertilly.de

## **10 Europarechtswidrigkeit des § 50d Abs. 3 EStG – Reaktion der Finanzverwaltung**

Mit Beschluss vom 14.06.2018 (Rs. C-440/17) hat der Europäische Gerichtshof nunmehr die Europarechtswidrigkeit von § 50d Abs. 3 EStG auch in seiner aktuellen Fassung festgestellt.

Mit Schreiben vom 04.04.2018 hat das Bundesministerium der Finanzen die (geänderte) Auffassung der Finanzverwaltung sowohl zu § 50d Abs. 3 EStG in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2007 wie auch zu § 50d Abs. 3 EStG in seiner aktuellen Fassung veröffentlicht. Diese Auffassung der Finanzverwaltung hat aber bereits deutliche Kritik erfahren.

### **Beschluss des Europäischen Gerichtshofs vom 14.06.2018**

In unserer Ausgabe März 2018 der BTadvice hatten wir Sie bereits über die vom Europäischen Gerichtshof (EuGH) festgestellte Europarechtswidrigkeit des § 50d Abs. 3 EStG in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2007 (JStG 2007) informiert. Diese Fassung war anwendbar bis einschließlich 2011.

Nunmehr hat der EuGH auch die Europarechtswidrigkeit des § 50d Abs. 3 EStG in seiner aktuellen Fassung festgestellt (Beschluss vom 14.06.2018; Rs. C-440/17).

Darum geht es im Grundsatz: Gewinnausschüttungen auch zwischen Mutter- und Tochtergesellschaften unterliegen der Kapitalertragsteuer. Allerdings können Gewinnausschüttungen, die einer im EU-Ausland ansässigen Muttergesellschaft von ihrer inländischen Tochtergesellschaft zufließen, unter den Voraussetzungen des § 43b EStG von der Kapitalertragsteuerpflicht befreit sein.

Die ausländische Muttergesellschaft kann beim Bundeszentralamt für Steuern die Freistellung von der Kapitalertragsteuerpflicht bzw. die Erstattung der abgeführten Kapitalertragsteuer beantragen. Mit § 43b EStG wurde die Mutter-Tochter-Richtlinie (MTRL) in nationales Recht umgesetzt.

Allerdings versagt § 50d Abs. 3 EStG im EU-Ausland ansässigen Muttergesellschaften die Entlastung von der Kapitalertragsteuer auf Gewinnausschüttungen, wenn sie – vereinfacht ausgedrückt – keine angemessene wirtschaftliche Substanz nachweisen können. Die Regelung soll missbräuchliche Steuergestaltungen mit dem Ziel, Steuervorteile durch die Zwischenschaltung von Holdinggesellschaften in EU/DBA-Staaten zu erlangen (sog. Treaty oder Directive Shopping), verhindern.

Mit Beschluss vom 14.06.2018 folgt der EuGH der Auffassung des FG Köln und stellte einen Verstoß gegen die MTRL (Art. 1 Abs. 2 der Richtlinie 2011/96) bzw. gegen die Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV) durch die Regelung des § 50d Abs. 3 EStG auch in seiner aktuellen Fassung fest.

Nach den Ausführungen des EuGH ergibt sich als Rechtsfolge aus der MTRL ein generelles Verbot, Gewinne, die von einer in einem Mitgliedstaat niedergelassenen Tochtergesellschaft an ihre in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassene Muttergesellschaft ausgeschüttet werden, einem Steuerabzug an der Quelle zu unterwerfen.

Folglich kann ein Mitgliedstaat diesen Anspruch auf Quellensteuerbefreiung grundsätzlich auch nicht durch die Einführung einseitig restriktiver Maßnahmen beschränken, indem er ihn von diversen Bedingungen abhängig macht. Zwar eröffne die MTRL den Mitgliedstaaten die Möglichkeit zum Erlass einzelstaatlicher Maßnahmen zur Verhinderung von Steuerhinterziehung und Missbräuchen. Jedoch dient § 50d Abs. 3 EStG nicht alleine der Verhinderung rein künstlicher Konstruktionen, die auf die ungerechtfertigte Nutzung eines Steuervorteils ausgerichtet sind. Das Fehlen einer wirtschaftlichen Tätigkeit der empfangenden Gesellschaft stellt für sich genommen kein missbräuchliches oder betrügerisches Verhalten dar (die MTRL schreibe deshalb auch gerade nicht vor, welche Wirtschaftstätigkeit eine Gesellschaft ausüben müsse).

Des Weiteren versagt die Regelung eine Quellensteuerbefreiung, ohne dass die Steuerbehörde einen Anfangsverdacht oder ein Indiz für Steuerhinterziehung beibringen muss. Drittens wird der Muttergesellschaft keine Möglichkeit eines Gegenbeweises eröffnet und letztlich erfolgt bei der Regelung keine umfassende Prüfung aller Umstände des konkreten Einzelfalls, so dass die Regelung unionsrechtswidrig ist.

Auch liegt nach Ansicht des EuGH ein Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit vor. Deren Beschränkung wäre nur statthaft, wenn sie durch einen unionsrechtlich anerkannten zwingenden Grund des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist, was im vorliegenden Sachverhalt infolge der insoweit auch anzustellenden Erwägungen zur MTRL allerdings nicht der Fall ist.

### **BMF-Schreiben vom 04.04.2018**

Am 04.04.2018 hat das Bundesfinanzministerium (BMF) in einem Schreiben (Az.: IV B 3 - S 2411/07/10016-14) auf das EuGH-Urteil vom 20.12.2017 (vgl. BTadvice März 2018) reagiert und (jedoch nur in Anwendungsfällen der MTRL) sowohl zur Anwendung des § 50d Abs. 3 EStG 2007 wie auch zur aktuellen Fassung Stellung genommen. Dieses Schreiben enthält neben den Anwendungsgrundsätzen von § 50d Abs. 3 EStG auch entsprechende Änderungen des BMF-Schreibens vom 24.01.2012.

Im Grundsatz will das BMF zwar nicht mehr die Altfassung, jedoch § 50d Abs. 3 EStG in der aktuellen Fassung weiterhin anwenden und mit entschärfender Auslegung (geltungserhaltenden Reduktion der nationalen Norm) auf die Entscheidung des EuGH reagieren.

Ein wesentlicher Aspekt der Rechtsprechung des EuGH ist die Aussage, die Missbrauchsprüfung beziehe sich auf „die organisatorischen, wirtschaftlichen oder sonst beachtlichen Merkmale des Konzerns“. Somit sind auch konzerninterne Verhältnisse der ausländischen Gesellschaft, die eine Entlastung von deutscher Kapitalertragsteuer auf Dividenden beantragt, zu berücksichtigen. Damit in eindeutigem Widerspruch steht § 50d Abs. 3 S. 2 EStG, wonach ausschließlich auf die Verhältnisse der ausländischen Gesellschaft, nicht aber auf Merkmale von verbundenen/nahe stehenden Unternehmen abzustellen ist. Folgerichtig will das BMF S. 2 von § 50d Abs. 3 EStG nicht mehr anwenden; Gleiches gilt für die dazu ergangenen Ausführungen in den Tz. 6 und 8 des BMF-Schreibens v. 24.01.2012.

Weiterhin soll nach der geänderten Auffassung des BMF die passive Beteiligungsverwaltung als eine „Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr“ bzw. als „eigene Wirtschaftstätigkeit“ gelten, wenn die ausländische Gesellschaft ihre Rechte als Gesellschafterin tatsächlich ausübt (entgegen BMF-Schreiben vom 24.01.2012, Tz. 5.2).

Für einen angemessenen Geschäftsbetrieb ist nach Verwaltungsauffassung letztlich nicht zwingend Voraussetzung, dass die ausländische Gesellschaft ständig sowohl geschäftsleitendes als auch anderes Personal beschäftigt (entgegen BMF-Schreiben vom 24.01.2012, Tz. 7).

Hinsichtlich der im BMF-Schreiben vom 04.04.2018 zum Ausdruck kommenden geänderten Auffassung der Finanzverwaltung sind zwar einige positiv zu bewertenden Ansätze erkennbar, jedoch bleiben etliche weitere wesentliche Fragestellungen unbeantwortet, so dass das BMF-Schreiben den unionsrechtswidrigen Zustand nur unzureichend beseitigt.

Nicht überzeugen kann insbesondere die Beschränkung des Anwendungsbereichs des Schreibens auf Anwendungsfälle der MTRL. Es ist nicht ersichtlich, wieso für Fälle, die unter die Zins- und Lizenzrichtlinie (bzw. den diese umsetzenden § 50g EStG) fallen, andere Grundsätze gelten sollten.

Auch beseitigt das BMF-Schreiben vom 04.04.2018 nicht das „Grundübel“ von § 50d Abs. 3 EStG, nämlich die typisierte Missbrauchsvermutung. Bei Erfüllung der Tatbestandsvoraussetzungen ist ein Gegenbeweis, dass kein Missbrauch vorliegt, auch nach der aktuellen Fassung von § 50d Abs. 3 EStG ausgeschlossen. Die Verwaltung versucht nunmehr, diese Einzelfallprüfung zumindest rudimentär in die geltende Fassung des § 50d Abs. 3 EStG hineinzuzinterpretieren. Dies reicht jedoch für eine unionsrechtskonforme Umsetzung der Vorgaben des EuGH nicht aus. Abhilfe könnte eine gesetzliche Neuregelung der Thematik schaffen.

Steuerpflichtige sollten erforderlichenfalls unbedingt ihre Rechte in Rechtsbehelfs- und Klageverfahren geltend machen.

Ansprechpartner:



**Thorsten Hintze**  
Steuerberater

Tel.: +49 211 6901-1411  
thorsten.hintze@bakertilly.de

## **11 Klarstellung der Finanzverwaltung zur Anerkennung von ertragsteuerlichen Organschaftsverhältnissen**

Mit ihrer Verfügung vom 11. Juli 2018 hat die Oberfinanzdirektion NRW (OFD NRW) die Anforderungen an die ertragsteuerliche Organschaft hinsichtlich der Verlustübernahmeverpflichtung konkretisiert. Hierbei wurde von der OFD NRW zu einer geminderten Verlustübernahmeverpflichtung durch die vertragliche Möglichkeit, Kapitalrücklagen zum Ausgleich eines sonst entstehenden Jahresfehlbetrags zu verwenden, Stellung bezogen.

Seit der Neufassung von § 17 S. 2 Nr. 2 KStG im Jahr 2013 kann eine Organschaft ertragsteuerlich unter anderem nur dann anerkannt werden, wenn (im Gewinnabführungsvertrag) eine Verlustübernahme des Organträgers durch einen Verweis auf § 302 AktG in seiner jeweils gültigen Fassung (sog. „dynamischer Verweis“) vereinbart ist. Für vor Inkrafttreten dieser gesetzlichen Änderung geschlossene Gewinnabführungsverträge bestand keine Verpflichtung zur Vertragsanpassung, soweit die in § 17



KStG a. F. bisher genannten Voraussetzungen erfüllt waren. Zudem hatten Unternehmen, deren Verträge die bisherigen Voraussetzungen des § 17 KStG a. F. nicht erfüllten, bis zum 31. Dezember 2014 die Möglichkeit, durch Aufnahme des Verweises auf § 302 AktG in seiner jeweils gültigen Fassung, ihre Verträge anzupassen (Übergangsregelung). Generell war § 302 AktG auch durch die alte Fassung des § 17 KStG bereits anwendbar (jedoch ohne Verweis auf die jeweils gültige Fassung).

In der Praxis hatte die Finanzverwaltung festgestellt, dass in einigen Verträgen (die nicht im Zuge der Übergangsregelung angepasst worden waren) nur eine geminderte Verlustübernahmeverpflichtung durch den Organträger vereinbart worden war. Eine Vereinbarung, dass ein sonst entstehender Jahresfehlbetrag auch durch die Auflösung von Kapitalrücklagen ausgeglichen werden kann, stellt nach Auffassung der OFD NRW keine ausreichende Verlustübernahmevereinbarung i. S. d. § 17 S. 2 Nr. 2 KStG alte Fassung i. V. m. § 302 AktG dar. In § 302 Abs. 1 AktG ist nur eine Minderung der Verlustübernahmeverpflichtung durch den Organträger durch die Auflösung anderer Gewinnrücklagen, nicht jedoch durch die Auflösung von Kapitalrücklagen möglich.

Hierzu verweist die OFD NRW außerdem auf das rechtskräftige Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 17. April 2018 (Az. 6 K 2507/17 K), welches auch keinen Verlustausgleich durch die Auflösung von Kapitalrücklagen zugelassen hat.

Aufgrund der Tatsache, dass sowohl Rechtsprechung als auch die Finanzverwaltung einen Ausgleich von Verlusten im Rahmen einer Organschaft durch die Auflösung von Kapitalrücklagen nicht zulassen, sollten keine solchen Klauseln mehr in Gewinnabführungsverträgen enthalten sein bzw. diese umgehend angepasst werden.

Ansprechpartner:



**Jan Hendrik Haßelmann**  
Steuerberater

Tel.: +49 211 6901-1126  
janhendrik.hasselmann@bakertilly.de



**Thorsten Hintze**  
Steuerberater

Tel.: +49 211 6901-1411  
thorsten.hintze@bakertilly.de

## 12 Steuerbefreiung für Sanierungsgewinne

EU-Kommission schafft die Voraussetzungen für die gesetzliche Neuregelung zur Befreiung von Sanierungsgewinnen. Entsprechende Änderungen werden voraussichtlich bereits im Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (ehemals: Jahressteuergesetz 2018) vorgenommen.

Die EU-Kommission hat die Voraussetzungen dafür geschaffen, dass die gesetzliche Neuregelung zur Behandlung sogenannter Sanierungsgewinne vom 26. April 2017 in Kraft treten kann. Damit kann zeitnah Rechtssicherheit für Eigensanierungen insbesondere mittels Insolvenzplan geschaffen und sanierungsbedürftige Unternehmen von der Steuerpflicht auf Sanierungsgewinne befreit werden.

Da die Bundesregierung bisher davon ausgegangen ist, dass es sich bei der Regelung des Sanierungsgewinns um eine genehmigungspflichtige Beihilfe handelt („Notifizierungspflicht“), hatte man die Wirksamkeit des Gesetzes von der Zustimmung der europäischen Kommission abhängig gemacht. Die EU-Kommission stellt in einem sogenannten „Comfort Letter“ jedoch nunmehr fest, dass es sich bei der Regelung um eine sogenannte „Altfallregelung“ handelt, die bereits vor dem Beitritt der Bundesrepublik zur EU existierte. Für solche Regelungen bedarf es keiner Genehmigung durch die EU-Kommission.

Da eine Zustimmung der europäischen Kommission zu dem Gesetz nun nicht notwendig ist, kann die im Gesetz formulierte Wirksamkeitsvoraussetzung nicht eintreten. Da die gesetzliche Regelung als solche jedoch schon besteht, bedarf es lediglich einer Änderung der Anwendungsregelung. Dementsprechend hat der Bundesrat (BR-Drs. 372/18) im Rahmen des Entwurfs eines Gesetzes zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (ehemals: Jahressteuergesetz 2018) vorgeschlagen die bisherige Inkrafttretensregelung aufzuheben und die gesetzlichen Vorschriften unmittelbar in Kraft zu setzen. Die Bundesregierung (BT-Drs. 19/4858) unterstützt die Zielrichtung dieses Vorschlags und prüft im laufenden Gesetzgebungsverfahren die konkrete Ausgestaltung. Entsprechend wird mit Rechtssicherheit für die betroffenen Steuerpflichtigen bis zum Ende des Jahres 2018 gerechnet.

### **Der bisherige Sanierungserlass**

Maßnahmen wie ein Forderungsverzicht über einen Erlassvertrag mit oder ohne Besorgungsschein zielen darauf ab, bei Unternehmen in der Krise die Belastung durch Verbindlichkeiten zu verringern. Diese Sanierung der Passivseite des Unternehmens führt nicht zu Liquiditätszuflüssen. Die Maßnahmen erhöhen stattdessen den bilanziellen Gewinn ohne echte Betriebsvermögensmehrung. Es kommt zu Buchgewinnen, die im Einzelfall zu versteuern sind. Diese Steuer kann für den Steuerpflichtigen eines in die Krise geratenen Unternehmens eine erhebliche Härte bedeuten.

Nach der Abschaffung der gesetzlichen Steuerfreistellung von Sanierungsgewinnen mit Wirkung ab 1998 (§ 3 Nr. 66 EStG a. F.) behalf sich das Finanzamt zur Beseitigung der Steuerlast als Sanierungshemmnis mit dem sog. Sanierungserlass (BMF 27. März 2003, BStBl I 03, 240). Lagen alle hier genannten Voraussetzungen für einen begünstigten Sanierungsgewinn vor, wurden sachliche Billigkeitsmaßnahmen wie Steuerstundung und Steuererlass ausgesprochen.

Der Sanierungserlass galt für alle noch offenen Fälle, für die § 3 Nr. 66 EStG a. F. keine Anwendung mehr fand.

Für die steuerliche Sonderbehandlung waren dabei mehrere Voraussetzungen zu erfüllen. Ein begünstigter Sanierungsgewinn im Sinne des Erlasses lag nur vor, wenn das betroffene Unternehmen sanierungsbedürftig und sanierungsfähig war, ein Schuldenerlass zum Zweck der Sanierung ausgesprochen wurde und die Gläubiger in Sanierungsabsicht handelten.

Der Begriff der Sanierung wurde im Sanierungserlass als Maßnahme definiert, die darauf gerichtet ist, ein Unternehmen bzw. einen Unternehmensträger (juristische oder natürliche Person) vor dem finanziellen Zusammenbruch zu bewahren und wieder ertragsfähig zu machen. Vorrangiges Ziel war also stets der Erhalt und die Fortführung des Unternehmens (sog. unternehmensbezogene Sanierung).

Nur die Einkommens- und die Körperschaftssteuer auf den Sanierungsgewinn wurde im Rahmen pflichtgemäßen Ermessens von den Finanzbehörden erst nach Verrechnung des Ertrages mit Verlustvorträgen erlassen. Für die Gewerbesteuer musste mit den Gemeinden eine eigene Lösung gefunden werden.

### **Entscheidung des Großen Senats**

Nach dem Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 28. November 2016, veröffentlicht am 8. Februar 2017, verstößt der Sanierungserlass (BMF-Schreiben vom 27. März 2003, ergänzt durch BMF-Schreiben vom 22. Dezember 2009) gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung, da er mit dem § 3 Nr. 66 EStG a. F. eine gesetzliche Regelung ersetzte, die der Gesetzgeber im Jahr 1997 ausdrücklich abschaffen wollte.

Die im Sanierungserlass aufgestellten Voraussetzungen für einen Steuererlass aus Billigkeitsgründen beschrieben auch keinen Fall sachlicher Unbilligkeit i. S. der §§ 163, 227 AO. Mit der Schaffung typisierender Regelungen für einen Steuererlass außerhalb der nach §§ 163 und 227 AO im Einzelfall möglichen Billigkeitsmaßnahmen nähme das BMF eine strukturelle Gesetzeskorrektur vor und verletzte damit das sowohl verfassungsrechtlich (Art. 20 Abs. 3 des Grundgesetzes) als auch einfachrechtlich (§ 85 S. 1 AO) normierte Legalitätsprinzip.

### **Die neue Gesetzesregelung**

Da mit der Entscheidung des Großen Senats des BFH Sanierungen von Unternehmen an der Besteuerung von Sanierungsgewinnen zu scheitern drohten, hat der Bundesrat in seiner Stellungnahme vom März 2017 zum Gesetzesentwurf gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen angeregt, eine entsprechende gesetzliche Regelung zur Steuerbegünstigung von Sanierungsgewinnen aufzunehmen (BR-Drucksache 59/17).

Der Bundesrat hat dabei in seinen Vorschlägen die Einführung der gesetzlichen Grundlage in § 3a EStG und § 7b GewStG gefordert. Dieser sieht die Nichtbesteuerung der aus einem Forderungsverzicht resultierenden Gewinne nach der Ausbuchung der Verbindlichkeit beim Krisenunternehmen vor, während im Gegenzug sämtliche Verluste des Krisenunternehmens untergehen.

Daraufhin hat der Bundestag am 27. April 2017 in der 2. und 3. Lesung den Gesetzesentwurf für die Steuerbefreiung von Sanierungsgewinnen verabschiedet und ihn der EU-Kommission vorgelegt.

Der dann vom Bundestag beschlossene Gesetzesentwurf (in der Fassung der Drucksache 18/12128 vom 26. April 2017, die auch die Beschlüsse des Finanzausschusses

enthält) weist grundsätzliche Übereinstimmungen mit dem im März 2017 vom Bundesrat vorgelegten Gesetzentwurf auf.

Die Grundlagen der neuen gesetzlichen Regelung (§ 3a EStG) bilden die Vorschrift des § 3 Nr. 66 EStG bzw. der Sanierungserlass. Danach sollen nur unternehmensbezogene Sanierungen eines sanierungsbedürftigen, sanierungsfähigen und sanierungswürdigen Unternehmens bei Sanierungsabsicht der Gläubiger berücksichtigt werden. Diese Voraussetzungen ergeben sich ohne weiteres aus einem Sanierungsgutachten nach dem Standard des IDW S 6 des Instituts der Wirtschaftsprüfer.

Vor Inanspruchnahme der Steuerbefreiung nach dem neuen § 3a EStG entfallen die zum Ende des vorangegangenen Veranlagungszeitraums festgestellten Verlustvorträge zu Beginn des Veranlagungszeitraums der Entstehung des Sanierungsgewinns. Die Verlustvorträge sind durch gewinnmindernde Ausübung von steuerlichen Wahlrechten im Sanierungs- und im Folgejahr zu optimieren. Im Sanierungsjahr entstehende negative Einkünfte dürfen nicht mit anderen positiven Einkünften ausgeglichen und nicht in anderen Veranlagungszeiträumen abgezogen werden.

Darüber hinaus wurde geregelt, dass Betriebsvermögensminderungen oder Betriebsausgaben, die mit einem steuerfreien Sanierungsgewinn in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, unabhängig davon, in welchem Veranlagungszeitraum der Sanierungsgewinn entsteht, nicht abgezogen werden dürfen (§ 3c Abs. 4 EStG). Als Beispiel ist im Gesetz der Aufwand zur Dotierung eines Besserungsscheins auf den Forderungsverzicht genannt.

Weiterhin wird die Steuerbefreiung im Bereich der Gewerbesteuer gesetzlich geregelt. Die neu eingeführte Vorschrift des § 7b GewStG überträgt die Grundsätze der §§ 3a und 3c Abs. 4 EStG auf die Ermittlung des Gewerbeertrags. Das zu sanierende Unternehmen hat, anders als bisher, auch im Bereich der Gewerbesteuer zukünftig einen Anspruch auf Steuerbefreiung des Sanierungsgewinns. Damit entfällt die Zuständigkeit der Kommunen im Bereich der Gewerbesteuer und somit wird die bislang geltende Unsicherheit im Hinblick auf die Gewerbesteuer beseitigt.

### **Bisheriger Anwendungszeitraum und Ausblick**

Während der Bundesrat noch eine zeitlich unbegrenzte Rückwirkung vorsah, gilt das vom Bundestag beschlossene Gesetz vom 26. April 2017 für alle Fälle des Schuldenerlasses, die nach dem 8. Februar 2017 wirksam wurden, da an diesem Tag die Entscheidung des Bundesfinanzhofs (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 28. November 2016, GrS 1/15) zur Unvereinbarkeit des Sanierungserlasses mit dem Prinzip der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung veröffentlicht wurde.

Gemäß Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 27. April 2017 sowie vom 29. März 2018 sollte der Sanierungserlass aus 2003 aus Gründen des Vertrauensschutzes für Altfälle, die bis zum 8. Februar 2017 verwirklicht wurden, weiterhin angewendet werden.

Diese Anweisungen wurden vom Bundesfinanzhof jedoch mit zwei Entscheidungen vom 23. August 2017 für rechtswidrig erklärt bzw. mit zwei weiteren Beschlüssen vom

16. April 2018 sowie 8. Mai 2018 entschieden, dass der sogenannte Sanierungserlass im finanzgerichtlichen Verfahren keine Berücksichtigung finden solle.

Dies wurde damit begründet, dass nach der gefestigten Rechtsprechung weder eine Einkommensteuerbefreiung eines Sanierungsgewinns nach § 3a des Einkommensteuergesetzes (EStG) n. F. noch eine Billigkeitsmaßnahme nach den BMF-Schreiben für Sanierungsgewinne vorliege. Eine Übergangsregelung für Altfälle vor Inkrafttreten des § 3a EStG n. F. hätte nur durch den Gesetzgeber getroffen werden können. Dies sei aber bisher nicht geschehen. Daher erscheint es ebenfalls sinnvoll, die neue Gesetzesgrundlage um eine Regelung zum Vertrauensschutz auf Altfälle vor dem 9. Februar 2017 zu ergänzen. Durch eine verpflichtende gesetzliche Regelung könnte die Unsicherheit bei Sanierungsvorhaben somit endgültig beseitigt werden.

Ansprechpartner:



**Jens Weber**  
Wirtschaftsprüfer, Rechtsanwalt,  
Steuerberater  
Tel.: +49 69 366002-360  
jens.weber@bakertilly.de



**Stefan Wolz**  
CPA, Steuerberater  
Tel.: +49 69 366002-313  
stefan.wolz@bakertilly.de

## 13 Verlustabzug bei Kapitalgesellschaften

Nach den Vorgaben des Bundesverfassungsgerichtes, welches den § 8c Abs. 1 S. 1 KStG als verfassungswidrig ansah, war der Gesetzgeber gezwungen, die Regelungen anzupassen.

Die ursprünglich geplante Gesetzesänderung passte der Deutsche Bundestag in seiner 61. Sitzung am 8. November 2018 nochmals an und beschloss, den § 8c Abs. 1 KStG neu zu fassen und eine zeitliche Übergangsregelung im Rahmen des § 34 Abs. 6 KStG aufzunehmen.

Im Einzelnen sieht der § 8c Abs. 1 KStG n. F. vor, dass ein schädlicher Beteiligungserwerb nur noch dann vorliegt, wenn innerhalb von fünf Jahren unmittelbar oder mittelbar mehr als 50 Prozent des gezeichneten Kapitals, der Mitgliedschaftsrechte, der Beteiligungsrechte oder der Stimmrechte an einer Körperschaft an einen Erwerber übertragen werden.

Die neue zeitliche Anwendungsregelung des § 34 Abs. 6 S. KStG n. F. sieht vor, diese Regelungen des § 8c Abs. 1 n. F. für Beteiligungserwerbe anzuwenden, die nach dem 31.12.2007 erfolgten.

Ein hiervon betroffener, schädlicher Beteiligungserwerb lag bis zur Neufassung dann vor, wenn innerhalb von fünf Jahren mittelbar oder unmittelbar mehr als 25 % und bis zu 50 % des gezeichneten Kapitals, der Mitgliedschaftsrechte, Beteiligungsrechte oder der Stimmrechte an einer Körperschaft an einen Erwerber oder diesem nahe stehende Personen übertragen wurden. Als Rechtsfolge ordnete der Gesetzgeber an, dass ein zum Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs vorhandener körperschaftsteuerlicher Verlust anteilig unterging und vom Erwerber nicht mehr genutzt

werden konnte. Entsprechend der Regelung des § 10a GewStG galt dies auch für einen gewerbesteuerlichen Verlust.

Nach ersatzloser Streichung dieser Regelung kann ein zum Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbes bestehender Verlust abweichend vom bisherigen Recht vom Erwerber vollumfänglich genutzt werden.

Hervorzuheben ist, dass die geplanten Einschränkungen des Gesetzgebers, die ersatzlose Streichung nur für schädliche Beteiligungserwerbe, die nach dem 31.12.2007 und vor dem 01.01.2016 (Einführung § 8d KStG) erfolgten, keinen Eingang in das Gesetz fanden. Der Gesetzgeber wendet nunmehr die neue Regelung uneingeschränkt für Erwerbe nach dem 31.12.2007 an. Die geplante zeitliche Begrenzung für Erwerbe bis 01.01.2016 wurde nicht übernommen.

Der ursprüngliche Gesetzesentwurf zur zeitlichen Suspendierung des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG wurde in der Fachliteratur kritisiert. So verlangten die Spitzenorganisationen der deutschen Wirtschaft die Nichtanwendung der Vorschrift auch für schädliche Beteiligungserwerbe nach dem 31. Dezember 2015. Dem folgte der Gesetzgeber.

Damit erübrigt sich zudem die Berücksichtigung von Zählerwerben des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG a. F. Der Gesetzgeber umgeht damit die Kritik, dass dadurch § 8c Abs. 1 S. 1 KStG a. F. trotz dessen festgestellter Unvereinbarkeit mit Art. 3 Abs. 1 GG faktisch weiter Anwendung finden würde. Auch diese Regelung ist durch die unbefristete Anwendung des § 8c Abs. 1 KStG n. F. hinfällig.

Offen lässt der Gesetzgeber jedoch weiterhin die Frage der Anwendung des § 8c Abs. 1 S. 2 KStG a. F. Diese Norm, die den vollständigen Verlustuntergang bei schädlichen Erwerben von mehr als 50 % des gezeichneten Kapitals, der Mitgliedschaftsrechte, Beteiligungsrechte oder der Stimmrechte an einer Körperschaft bespricht, steht derzeit ebenfalls im Fokus (Anhängig 2 BvL 19/17).

### **Regelung erlaubt Gestaltungsmöglichkeiten**

Erfreulicherweise übernahm der Gesetzgeber die zeitlich begrenzte Suspendierung des § 8c Abs. 1 S. 1 a. F. nicht vollumfänglich in den aktuellen Gesetzestext. Somit erlaubt die neue Regelung Gestaltungsmöglichkeiten für künftige Transaktionen im Rahmen von Share Deals. Zwar sind auch für künftige Transaktionen die Regelungen zum Verlustuntergang bei schädlichen Beteiligungserwerben zu beachten. Dies gilt jedoch nur bei share deals, bei denen Anteile von mehr als 50 % an einen neuen Erwerber übertragen werden.

Hier stehen den Beteiligten weiterhin die bisher geltenden Möglichkeiten einer Verlustnutzung bei Transaktionen zur Verfügung. Soweit im Einzelfall anwendbar, kann der Verlust durch Nutzung der „Stillen-Reserven-Klausel“, der Konzernklausel oder durch Anwendung des § 8d KStG gerettet werden.

Anzumerken ist in diesem Zusammenhang, dass auch die sogenannte „Sanierungsklausel“ des § 8c Abs. 1a KStG durch den EuGH rehabilitiert und für anwendbar erklärt wurde. Auch dies übernahm der Gesetzgeber und wendet die Sanierungsklausel rückwirkend für Veranlagungszeiträume ab 2008 an (§ 34 Abs. 6 S. 3 KStG n. F.).

Ansprechpartner:



**Piet Werner**  
Steuerberater

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

## **14 Internationale Betriebsstätten: Steuerliche Risiken im Griff mit dem neuen Baker Tilly PE Tracker**

Für international agierende Unternehmen stellt die Handhabung von Betriebsstätten – Permanent Establishment (PE) – unverändert eine der zentralen Herausforderung im Tagesgeschäft dar. Egal, ob es darum geht, den ersten Schritt über die eigenen Ländergrenzen hinweg zu tun oder den bestehenden Global Footprint zu erweitern: es gilt die Frage „PE or not PE“ zu klären und ungewollte Risiken zu vermeiden.

Diesem Thema können Unternehmen nun mit dem neuen mobilen PE Tracker von Baker Tilly begegnen.

Entwickelt hat Baker Tilly den neuen „PE Tracker“ auf Basis der Ergebnisse des International Tax Survey 2018 und der darin auch enthaltenen weltweiten Analyse zum Stellenwert von Betriebsstätten in den Unternehmen. Mit Hilfe des PE Trackers können nun auf einfache und schnelle Art und Weise umfassende Risikobewertungen zu Betriebsstättenfragen abgerufen werden.

„Der PE Tracker zeigt auf einem Blick, ob ein geringes, mittleres oder hohes Risiko für die Begründung einer Betriebsstätte besteht. Er schafft das notwendige Bewusstsein für die zentralen Kriterien und Stellschrauben, ergänzt um eine Case Study zur Verdeutlichung. Ein mobiler Helfer zur Planung und Steuerung von Betriebsstätten Themen, der auch zu Schulungszwecken für Projektteams eingesetzt werden kann“, erklärt Baker Tilly Partnerin Ines Paucksch, die für die Umsetzung der Erkenntnisse aus dem Tax Survey in den neuen PE Tracker verantwortlich zeichnet.

Der neue PE Tracker ist ab sofort als Bestandteil der etablierten „Baker Tilly Tax Mapp“ als Download oder Update für iOS und Android verfügbar

- [Tax Mapp: Für Android herunterladen »](#)
- [Tax Mapp: Für iOS herunterladen »](#)

Ansprechpartner:



**Ines Paucksch**  
Wirtschaftsprüferin, Steuerberaterin

Tel.: +49 89 55066-116  
[ines.paucksch@bakertilly.de](mailto:ines.paucksch@bakertilly.de)

## 15 International Tax Survey 2018

Baker Tilly hat multinationale Unternehmen aus 65 Ländern zu ihren BEPS-Vorbereitungen und Reaktionen auf die US Steuerreform befragt.

Zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken im Sinne des BEPS-Projekts (kurz für „Base Erosion and Profit Shifting“ bzw. Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung) hatte die EU zuletzt die sogenannten Anti-Tax Avoidance Directives (ATAD I und II, Anti-Missbrauchsrichtlinien) beschlossen, die von den EU-Mitgliedstaaten nun überwiegend bis Ende 2018 in nationales Recht umzusetzen sind. Das "Paket zur Bekämpfung der Steuervermeidung" umfasst nach Aussagen des Rates der Europäischen Union EU-weite Initiativen, mit dem Ziel der Unterbindung aggressiver Steuerplanung sowie der Schaffung von mehr Transparenz und gerechteren Rahmenbedingungen für Unternehmen in der EU. Teilweise sind sogar bereits wesentliche Änderungen in die Gesetze aufgenommen, so ist in Deutschland beispielsweise das Thema Verrechnungspreisdokumentation regulatorisch deutlich angepasst worden.

[Download: Baker Tilly 2018 International Tax Survey - Priorities and challenges facing multinationals »](#)

Ungeachtet dieser zunehmenden Konkretisierung und auch Umsetzung in die jeweiligen Steuergesetze ist ein Großteil der Unternehmen noch nicht oder zumindest noch nicht umfassend aktiv geworden. So wollen 33 Prozent der befragten Unternehmen zunächst noch weitere Regelungen und konkrete Neuerungen abwarten, bevor sie entsprechende Maßnahmen in Angriff nehmen wollen. Gleichzeitig wird die Tragweite steuerlicher Betrachtungen bei Unternehmensentscheidung immer größer. Die BEPS-Themen Verrechnungspreise (74 %), Betriebsstätten (38 %) sowie das Multilaterale Instrument (23 %) stehen dabei ganz oben auf der ToDo-Liste der Unternehmen. Das geht aus dem Baker Tilly Tax Survey hervor, in dem multinationale Unternehmen aus über 65 Ländern zum Umsetzungsstand ihrer BEPS-Initiativen befragt wurden.

Die Umfrage zeigt zudem: Etwa 25 Prozent der Unternehmen haben erste Analysen zur Vorbereitung auf die BEPS-Maßnahmen gestartet – gut 37 Prozent haben erste Umstrukturierungen im Bereich Steuern durchgeführt oder sind dabei dies zu tun. 33



Prozent der Unternehmen möchten zunächst noch weitere Regelungen und konkrete Neuerungen abwarten, bevor sie entsprechende Maßnahmen ins Auge fassen.

„Die Unternehmen wissen, dass sie etwas tun müssen – zögern aber z.T. noch, sich konkret mit den Themen zu beschäftigen“, bringt Ines Paucksch, für die Umfrage verantwortliche Partnerin bei Baker Tilly, eines der Ergebnisse auf den Punkt.

### **Transfer Pricing, Betriebsstätten und MLI sind zentrale Themen**

Als eines der aktuell zentralsten Themen im internationalen Kontext gaben knapp 75 Prozent der befragten Unternehmen das Thema Verrechnungspreise (Transfer Pricing) an. „Etwa zwei Drittel der Befragten haben bisher keine den neuen Regeln entsprechende Verrechnungspreisdokumentation (u. a. Aufbau in Form von „Masterfile“ plus „Localfile“) erstellt oder sind gerade erst dabei, ihre Dokumentation anzupassen, um die neuen Standards zu erfüllen. Viele Unternehmen kennen zwar grundsätzlich die hohe Bedeutung der Verrechnungspreise sowohl in Bezug auf die Erfüllung von Dokumentationspflichten als auch in Bezug auf die Gewinnverteilung der Gruppe, jedoch haben viele Unternehmensgruppen noch Potential, die Themen auch entsprechend intensiv anzugehen“, so Carsten Hüning, verantwortlicher Partner bei Baker Tilly für das Thema Transfer Pricing.

Neben Verrechnungspreisen nennen die Unternehmen vor allem die Themen Betriebsstätten mit 38 Prozent und das Multilaterale Instrument (MLI) mit 23 Prozent als Themen von größter Relevanz im internationalen Geschäft. „Es geht dabei auch um die Fragen, wie und dass Betriebsstätten im operativen Ablauf sicher erkannt und effizient umgesetzt bzw. laufend betreut werden können – ungeachtet der gestalterischen Möglichkeiten, die mit Betriebsstätten und der adäquaten Ausgestaltung von Verrechnungspreisen verbunden sind“, fügt Paucksch an. Das Multilaterale Instrument ist erst zum 1. Juli 2018 in Kraft getreten, und soll eine schnelle und effektive Änderung bestehender Doppelbesteuerungsabkommen im Hinblick auf die Intentionen des BEPS-Projekts ermöglichen. „Da die Länder jedoch jeweils ihr eigenes innerstaatliches Ratifizierungsverfahren durchlaufen und die Möglichkeit haben, bestimmte Teile des Instruments abzulehnen, ist das MLI ein deutliches Beispiel für die zunehmende Komplexität im internationalen Steuerumfeld nach BEPS“, so Hüning.

### **US-Steuerreform wirkt sich nur bedingt aus**

Geringe Auswirkungen hat nach Auskunft der befragten Unternehmen bislang die amerikanische Steuerreform von US-Präsident Donald Trump: Zwar bewerten 29 Prozent der Befragten die Auswirkungen für das eigene Unternehmen als positiv (im Gegensatz erwarten nur 14 Prozent einen negativen Effekt) – dennoch haben bislang nur etwa 10 Prozent der Befragten die Reform zum Anlass genommen, die unternehmenseigenen Steuerprozesse umzustellen. Abzuwarten bleibt, ob sich die Auswirkungen der amerikanischen Steuerreform auch auf anderen Steuersysteme, z. B. in Europa oder Asien, auswirken.

## **BEPS und ATAD führen zu Veränderungsprozessen und ganzheitlichen Betrachtungen**

„Für international agierende Unternehmen wächst die Tragweite der steuerlichen Betrachtung bei Unternehmensentscheidungen, und damit auch der Stellenwert des Themas bei der strategischen Ausrichtung von Unternehmen. Geschäfts-, Finanzierungs- und Steuerplanungspolitik multinationaler Unternehmen sind ganzheitlich zu betrachten. Verstärkt wird dieser Trend durch die aktuellen politischen Entwicklungen in den USA, Asien und Europa“, hält Paucksch fest: „Unternehmen sollten die steuerlichen Entwicklungen und den Umsetzungsstand in den einzelnen, für sie relevanten oder relevant werdenden Ländern sehr genau analysieren. In einer zunehmend komplexen Vermischung aus den Anforderungen der Märkte, dem internationalen Steuerwettbewerb sowie politischen Entscheidungen oder Entscheidungen werden handhabbare, sichere und im Hinblick auf zukünftige Entwicklungen flexible Lösungen im Sinne der Unternehmen immer wichtiger“.

Ansprechpartner:



**Ines Paucksch**  
Wirtschaftsprüferin, Steuerberaterin

Tel.: +49 89 55066-116  
[ines.paucksch@bakertilly.de](mailto:ines.paucksch@bakertilly.de)

## C. BTadvice Law

### **16 Brexit: Bald neue Handlungsspielräume für deutsche Unternehmer, die sich für eine britische Rechtsform entschieden haben?**

Bereits in der „BTadvice“-Ausgabe Juni 2018 haben wir die möglichen Folgen eines (harten) Brexits für die zahlreich in Deutschland ansässigen privaten companies limited by shares (Ltd.), limited liability partnerships (LLP) und public limited liability companies (PLC) dargestellt und mögliche Handlungsoptionen für die betroffenen Unternehmer aufgezeigt (BTadvice, Ausgabe Juni 2018, Seiten 31 ff.). Inzwischen ist man auch in Berlin auf das Thema aufmerksam geworden. Das Bundesministerium für Justiz und Verbraucherschutz hat am 27.08.2018 den Referentenentwurf des vierten Gesetzes zur Änderung des Umwandlungsgesetzes vorgelegt. Ziel dieses Gesetzes soll es sein, „die den vom Brexit betroffenen Unternehmen zur Verfügung stehenden Möglichkeiten eines geordneten Wechsels in eine inländische Gesellschaftsform mit beschränkter Haftung um eine zusätzliche Variante zu erweitern“. Zudem soll den betroffenen Unternehmen mehr Zeit für die Umsetzung einer grenzüberschreitenden Verschmelzung eingeräumt werden. Unklar ist bislang allerdings noch, ob und wann die Änderungen in Kraft treten.

Auch auf EU-Ebene tut sich etwas in Sachen grenzüberschreitender Umwandlungen. Die Europäische Kommission hat am 25.04.2018 den Vorschlag einer Richtlinie zur Änderung der sog. Internationalen Verschmelzungsrichtlinie (RL 2005/56/EG) vorgelegt. Danach soll der grenzüberschreitende Formwechsel durch Sitzverlegung erstmals europarechtlich kodifiziert werden. Darüber hinaus sollen grenzüberschreitende Spaltungen ermöglicht werden. Insbesondere die Aufspaltung wäre für vom Brexit betroffene Unternehmen eine interessante Alternative. Es ist jedoch nicht davon auszugehen, dass der Richtlinienvorschlag rechtzeitig vor dem Brexit verabschiedet und in nationales Recht umgesetzt werden wird. Daher soll im Folgenden nur auf die Initiativen des nationalen Gesetzgebers eingegangen werden.

#### **Zusätzliche Variante der grenzüberschreitenden Verschmelzung**

Nach bislang geltendem Recht ist eine grenzüberschreitende Verschmelzung allein Kapitalgesellschaften vorbehalten (§ 122b Abs. 1 UmwG). Dies bedeutet, dass sich ausschließlich Kapitalgesellschaften nach britischem Recht in solche nach deutschem Recht (Aktiengesellschaft, Gesellschaft mit beschränkter Haftung, Unternehmungsgesellschaft (haftungsbeschränkt), Kommanditgesellschaft auf Aktien, Europäische Aktiengesellschaft) umwandeln können.

Geplant ist nunmehr zusätzlich, dass eine Umwandlung einer ausländischen Kapitalgesellschaft auch in eine inländische Personenhandelsgesellschaft (offene Handelsgesellschaft, Kommanditgesellschaft) möglich sein soll (§ 122b Abs. 1 Nr. 2 RefE-

UmwG). Dadurch soll nach der Begründung des Referentenentwurfs zum vierten Gesetz zur Änderung des Umwandlungsgesetzes den vom Brexit betroffenen Unternehmen eine Umwandlung in eine Kommanditgesellschaft ermöglicht werden, an der sich eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung oder eine Unternehmergesellschaft haftungsbeschränkt als persönlich haftender Gesellschafter beteiligen können soll.

Unabhängig von der Frage, ob eine Verschmelzung einer englischen Kapitalgesellschaft auf eine deutsche Personengesellschaft nach englischem Recht zulässig wäre, erscheint unklar, welcher Vorteil den vom Brexit betroffenen Unternehmen aus dieser zusätzlichen Verschmelzungsmöglichkeit erwachsen soll. Bei einer grenzüberschreitenden Umwandlung auf eine OHG bleibt nicht nur das Problem bestehen, dass ein weiterer Gesellschafter benötigt wird. Vielmehr bleibt es auch bei der unbeschränkten Haftung der OHG-Gesellschafter für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft. Da sich diese Rechtsfolge aber ohnehin einstellt (BTadvice, Ausgabe Juni 2018, Seite 31), ist fraglich, warum ein Unternehmer dann noch den nicht einfachen Weg einer grenzüberschreitenden Verschmelzung gehen sollte. Beide Themen lassen sich mit einer GmbH / UG (haftungsbeschränkt) & Co. KG zwar lösen. Allerdings werden dann zwei Gesellschaften in Deutschland benötigt, die GmbH bzw. UG (haftungsbeschränkt) und die KG. Wenn aber ohnehin eine GmbH / UG (haftungsbeschränkt) benötigt wird, fragt sich, warum der vom Brexit betroffene Unternehmer sich für eine Verschmelzung auf eine KG entscheiden soll, wenn er doch auch gleich auf die GmbH / UG (haftungsbeschränkt) verschmelzen könnte.

Den einzigen Vorteil einer Verschmelzung einer ausländischen Kapitalgesellschaft auf eine GmbH/UG (haftungsbeschränkt) & Co. KG bietet § 122e S. 3 RefE-UmwG. Danach ist der bislang bei der grenzüberschreitenden Verschmelzung stets erforderliche Verschmelzungsbericht nach § 8 UmwG im Fall der grenzüberschreitenden Verschmelzung auf eine Personenhandelsgesellschaft entbehrlich. Allerdings ist ein Verschmelzungsbericht nach der herrschenden Auffassung in der Literatur auch bei grenzüberschreitenden Verschmelzungen auf Kapitalgesellschaft entbehrlich, wenn die übertragende Gesellschaft arbeitnehmerlos ist oder der Betriebsrat bzw. sämtliche Arbeitnehmer der übertragenden Gesellschaft auf ihn verzichten. Selbst wenn ein solcher Verzicht mangels Zustimmung der Beteiligten aber nicht entbehrlich sein sollte, stellt sich die Frage, ob allein die Möglichkeit eines Verzichts auf den Verschmelzungsbericht auch ohne Zustimmung der Betroffenen es rechtfertigt, dass in Zukunft zwei Gesellschaften in Deutschland bestehen, für die Jahresabschlüsse erstellt und Steuererklärungen abgegeben werden müssen. Entscheidend dürfte aber sein, dass der Directors' Report nach Sec. 8 CCBMR (Companies Cross-Border Mergers Regulations) 2007 nicht entfällt und weiterhin aufgestellt werden muss. Letztlich wird mit der Neufassung des § 122e S. 3 RefE-UmwG also nur auf die Übersetzung des Verschmelzungsberichts ins Deutsche verzichtet. Der Preis hierfür, Gründung und Unterhalt von zwei Gesellschaften in Deutschland, dürfte deutlich zu hoch sein.

## Übergangsregelung

Der neu in das Umwandlungsgesetz aufzunehmende § 122m RefE-UmwG bestimmt, dass „als grenzüberschreitende Verschmelzung ... auch eine solche (gilt), an der eine übertragende Gesellschaft beteiligt ist, die dem Recht des Vereinigten Königreichs und Nordirland (Vereinigtes Königreich) unterliegt, sofern der Verschmelzungsplan nach § 122c Abs. 4 vor dem Ausscheiden des Vereinigten Königreichs aus der Europäischen Union oder vor dem Ablauf einer Übergangsfrist, innerhalb derer das Vereinigte Königreich in der Bundesrepublik Deutschland weiterhin als Mitgliedstaat der Europäischen Union gilt, notariell beurkundet worden ist, und die Verschmelzung unverzüglich, spätestens aber zwei Jahre nach diesem Zeitpunkt mit den erforderlichen Unterlagen zur Registereintragung angemeldet wird“.

Der Grundgedanke hinter dieser Neuregelung ist zu begrüßen: grenzüberschreitende Verschmelzungen sind regelmäßig langwierige Verfahren. Es besteht daher die Gefahr, dass diese Vorhaben jedenfalls nicht mehr bis zum 29.03.2019 abgeschlossen werden können. Es erscheint daher durchaus sinnvoll, eine Art Übergangsregelungen zu schaffen für den Fall, dass mit der grenzüberschreitenden Verschmelzung bereits ernsthaft begonnen wurde (notarielle Beurkundung des Verschmelzungsplans), die Verschmelzung jedoch noch nicht zur Eintragung im Handelsregister angemeldet werden konnte, etwa weil die Verschmelzungsbescheinigung des High Court bzw. Court of Session noch nicht vorliegt. Das eigentliche Problem kann dadurch aber leider nicht gelöst werden. Es stellt sich nämlich die Frage, ob im Falle eines harten Brexits der High Court (zuständig für in England, Wales und Nordirland registrierte Gesellschaften) bzw. der Court of Session (zuständig für in Schottland registrierte Gesellschaften) überhaupt noch Verschmelzungsbescheinigungen nach Sec. 6 CCBMR 2007 ausstellen wird. Ist dies nicht der Fall, kann die Anmeldung zum Handelsregister in Deutschland nach § 122I UmwG nicht erfolgen, da dieser die Verschmelzungsbescheinigung zwingend beizufügen ist (§ 122I Abs. 1 S. 2 UmwG).

Das Anliegen des Gesetzgebers, die grenzüberschreitende Verschmelzung auch auf inländische Personenhandelsgesellschaften zu ermöglichen, ist grundsätzlich zu begrüßen. Allerdings erscheinen die sich dadurch für die vom Brexit betroffenen Unternehmen ergebenden Vorteile recht überschaubar. Es darf bezweifelt werden, dass ein Unternehmer, der bislang im Rechtsgewand einer Ltd. tätig war, es für erstrebenswert hält, zukünftig als GmbH / UG (haftungsbeschränkt) & Co. KG firmieren zu dürfen. Die grenzüberschreitende Verschmelzung auf eine GmbH oder UG (haftungsbeschränkt) erscheint da vor allem mit Blick auf die zukünftigen Verwaltungserfordernisse in Deutschland vorzugswürdig. Zu begrüßen ist ferner, dass der deutsche Gesetzgeber den vom Brexit betroffenen Unternehmen mehr Zeit zur Durchführung der grenzüberschreitenden Verschmelzung einräumen möchte.

Allerdings bleibt der Unternehmer hierfür auch weiterhin auf die Mitwirkung der britischen Gerichte angewiesen. Ob diese Mitwirkung im Falle eines harten Brexits nach dem 29.03.2019 im gleichen Maße erfolgt wie bisher, ist nach wie vor offen.

Ansprechpartner:



**Patricia Elisabeth Bramowski**  
Rechtsanwältin

Tel.: +49 341 3980-173  
patriciaelisabeth.bramowski@bakertilly.de



**Sven Vollstädt**  
Rechtsanwalt

Tel.: +49 341 3980-184  
sven.vollstaedt@bakertilly.de

## **17 BGH: Gläubiger einer GmbH kann nach dem Ende von deren Liquidation Direktanspruch gegen deren Liquidator haben**

Der Bundesgerichtshof mit Urteil vom 13.03.2018 (II ZR 158/16) entschieden, dass ein Liquidator einer GmbH, der bei Verteilung des Gesellschaftsvermögens an die Gesellschafter eine Verbindlichkeit der Gesellschaft gegenüber einem Gläubiger nicht berücksichtigt hat, dem Gläubiger zum Ersatz bis zur Höhe der verteilten Beträge verpflichtet ist, wenn die Gesellschaft bereits im Handelsregister gelöscht ist.

B war Alleingesellschafter sowie Geschäftsführer und später Liquidator einer GmbH. K erbrachte für die GmbH Steuerberaterleistungen. B beschloss die Auflösung der GmbH, die im Handelsregister eingetragen wurde. Die GmbH wurde im Handelsregister gelöscht. K stellte der GmbH seine Leistungen in Rechnung. Diese Forderung wurde bei der Liquidation und vor Verteilung des GmbH-Vermögens nicht berücksichtigt. K machte gegen B als einstigem Liquidator der GmbH die Bezahlung seiner Forderung geltend.

Nach Ansicht des Bundesgerichtshofs stand K die geltend gemachte Forderung gegenüber B zu. Entgegen der Ansicht der Vorinstanz habe K aber keinen Anspruch aus §§ 823 Abs. 2 BGB i. V. m. § 73 Abs. 3 GmbHG, da § 73 GmbHG kein Schutzgesetz i. S. d. § 823 Abs. 2 BGB sei. Ein derartiges Schutzgesetz sei eine Norm, die auch dazu diene, bestimmte Rechtsgüter von Einzelnen oder von einzelnen Personenkreisen zu schützen. Dafür komme es auf den Inhalt und Zweck der Norm an sowie darauf, ob der Gesetzgeber bei Erlass des Gesetzes gerade einen Rechtsschutz, wie er wegen der behaupteten Verletzung begehrt wird, zugunsten von Einzelpersonen oder bestimmten Personenkreisen zumindest mitgewollt hat. Dass dabei der Individualschutz durch Befolgung der Norm als Reflex objektiv erreicht werden könne, reiche nicht aus. Unter Zugrundelegung dieses Maßstabs und unter Auslegung seiner Entstehungsgeschichte sei § 73 GmbHG kein Schutzgesetz in diesem Sinne. Insbesondere sei nach dem Willen des historischen Gesetzgebers der Liquidator bei Pflichtverletzungen im Wege der Innenhaftung allein der GmbH gegenüber zum Ersatz verpflichtet.

Im Ergebnis bejahte der Bundesgerichtshof aber eine direkte Haftung des Liquidators, da sich der Anspruch aus entsprechender Anwendung von § 268 Abs. 2 i. V. m. § 93 Abs. 5 AktG ergebe.

Da im Aktienrecht der Abwickler innerhalb seines Geschäftskreises über Rechte und Pflichten des Vorstands verfügt, können die Gläubiger einen Ersatzanspruch der AG gegen den Abwickler geltend machen, soweit sie von der AG keine Befriedigung erlangen können.

Durch analoge Anwendung der aktienrechtlichen Regelungen hat der Bundesgerichtshof diesen Direktanspruch auf das GmbH-Recht übertragen, sofern die Liquidation der Gesellschaft beendet ist und lediglich ein Gläubiger diesen Ersatzanspruch gegen den Liquidator erhebt.

Ansprechpartner:



**Dr. Jörg Maitzen, LL. M.**  
Rechtsanwalt

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

## **18 KG-Gesellschafterbeschluss zur Errichtung eines Aufsichtsrats bei einer GmbH ist notariell zu beurkunden**

Das KG hat mit Urteil vom 09.11.2017 (23 U 67/15) entschieden, dass die Errichtung eines mit Organkompetenzen ausgestatteten Aufsichtsrats einer GmbH eine tiefgreifende Änderung der Gesellschaftsverfassung ist, die nicht ohne notarielle Beurkundung und Handelsregistereintragung wirksam wird, selbst wenn der Gesellschaftsvertrag eine Öffnungsklausel enthält.

Die Gesellschafterversammlung der beklagten GmbH beschloss die Errichtung eines Aufsichtsrats und die Bestellung von drei Aufsichtsratsmitgliedern. Dies erfolgte ohne notarielle Beurkundung auf der Basis einer entsprechenden Ermächtigung im Gesellschaftsvertrag. Der Aufsichtsrat beschloss anschließend die Abberufung des Klägers als Geschäftsführer der Beklagten und die Kündigung seines Anstellungsvertrags, wogegen sich die Klage richtet. Das Landgericht stellte die Nichtigkeit der Abberufung des Klägers und der Kündigung seines Anstellungsvertrags fest.

Das KG bestätigte die Entscheidung des Landgerichts. Die Beschlüsse des Aufsichtsrats der Beklagten über die Abberufung des Klägers und die Kündigung seines Anstellungsvertrags seien mangels wirksamer Bestellung des Aufsichtsrats nichtig. Die Einrichtung des Aufsichtsrats durch privatschriftlichen Gesellschafterbeschluss sei unwirksam, weil es sich bei der Einrichtung des Aufsichtsrats um eine Satzungsänderung handele, die nur durch notarielle Beurkundung und Handelsregistereintragung wirksam werden könne. Die Umwandlung einer GmbH ohne Aufsichtsrat in eine

GmbH mit Aufsichtsrat sei ganz unzweifelhaft eine tiefgreifende Änderung der Gesellschaftsverfassung (Satzungsänderung) und unterliege als solche den zwingenden Bestimmungen der §§ 53, 54 GmbHG. Diese Bestimmungen seien zwingendes Recht, das nicht durch gesellschaftsvertragliche Ermächtigungen („Öffnungsklauseln“) außer Kraft gesetzt werden könne. Durch eine Öffnungsklausel lasse sich möglicherweise das Mehrheitserfordernis des § 53 Abs. 2 GmbHG (3/4-Mehrheit) überwinden, wenn dies von der antizipierten Zustimmung der Gesellschafter gedeckt sei. Durch eine solche Auslegung könnten aber nicht auch die weiteren Anforderungen der §§ 53 Abs. 2, 54 Abs. 3 GmbHG außer Kraft gesetzt werden.

Die Errichtung eines mit Organkompetenzen ausgestatteten Aufsichtsrats sei daher – mit oder ohne Öffnungsklausel – stets materiell eine Satzungsänderung, die nicht ohne Beurkundung und Eintragung wirksam werden könne.

Ansprechpartner:



**Dr. Jörg Maitzen, LL. M.**  
Rechtsanwalt

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

## **19 OLG Koblenz: Treuhandvertrag bezüglich existierenden GmbH-Geschäftsanteils ist notariell zu beurkunden**

Das OLG Koblenz hat mit Urteil vom 18.01.2018 (6 U 148/17) nochmals bekräftigt, dass Treuhandvereinbarungen über bereits bestehende Geschäftsanteile einer GmbH notariell zu beurkunden sind.

Die X-GmbH begehrt von C die Erstattung eines Liquidationsüberschusses, den C als ehemaliger Gesellschafter nach Beendigung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der X-GmbH erhalten hatte. A hatte seinen Geschäftsanteil an der Klägerin an B verkauft und übertragen. B wiederum übertrug den Geschäftsanteil an C. Mit notarieller Urkunde bot C dem A an, den Geschäftsanteil an ihn abzutreten. A nahm dieses Übertragungsangebot erst nach Durchführung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der X-GmbH, inklusive Auszahlung des Liquidationsüberschusses an C, an. Anschließend trat A den Anspruch auf Auszahlung des Liquidationsüberschusses an die X-GmbH ab. Die X-GmbH stützt den Anspruch auf die Behauptung, A habe mit C eine Treuhandabrede getroffen, nach der C die Überschüsse aus der X-GmbH an A auszukehren habe. Eine etwaige Formnichtigkeit dieser Treuhandabrede sei durch die Abtretung des Geschäftsanteils an C geheilt worden. Das Landgericht hatte die Klage der X-GmbH als unbegründet abgewiesen, da die behauptete Treuhandvereinbarung zwischen A und C der notariellen Form bedurft hätte.

Das OLG Koblenz bestätigte das Urteil des Landgerichts. Ein Anspruch auf Auskehr des Liquidationsüberschusses bestehe nicht. Insbesondere könne er nicht aus der



behaupteten Treuhandvereinbarung hergeleitet werden, weil diese jedenfalls formnichtig sei. Die Vereinbarung, durch welche die Verpflichtung eines Gesellschafters zur Abtretung eines Geschäftsanteils begründet wird, bedürfe der notariellen Form. Eine dem Angebot auf Übertragung durch Abtretung zugrunde liegende Vereinbarung, nämlich die von der Klägerin behauptete Treuhandabrede, sei nicht beurkundet worden. Die Abtretung des Geschäftsanteils von B an C habe auch nicht zu einer Heilung des Formmangels geführt. Denn die Formbedürftigkeit einer Treuhandvereinbarung resultiere aus der Verpflichtung des Treuhänders, den Geschäftsanteil nach Beendigung des Treuhandverhältnisses an den Treugeber herauszugeben. Eine Heilung des Formmangels könne daher nur mit der Abtretung des Geschäftsanteils durch C an A eingetreten sein und damit erst nach der Auszahlung des Liquidationserlöses an C. Da die Heilung nur für die Zukunft wirke, sei sie nicht geeignet gewesen, die Unwirksamkeit der behaupteten Treuhandabrede mit Wirkung für die Vergangenheit zu beheben.

Es sei C schließlich auch nicht verwehrt, sich auf die Formnichtigkeit zu berufen. Ein Formmangel eines Rechtsgeschäfts sei nur ausnahmsweise wegen unzulässiger Rechtsausübung unbeachtlich, da andernfalls die Formvorschriften ausgehöhlt würden. Ein Verstoß gegen § 242 BGB könne bei Berufung auf die Formnichtigkeit eines Rechtsgeschäfts nur dann angenommen werden, wenn das Scheitern des Geschäfts an der Formnichtigkeit zu einem für die betroffene Partei schlechthin untragbaren Ergebnis führe. Dies sei insbesondere in zwei Fallgruppen gegeben, nämlich bei Existenzgefährdung und besonders schwerer Treupflichtverletzung des anderen Teils. Diese Voraussetzungen lägen allerdings nicht vor.

Treuhandverträge über GmbH-Geschäftsanteile bedürfen nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs nur dann nicht der notariellen Form, wenn sie bereits vor der Gründung der GmbH abgeschlossen werden (vgl. BGH vom 19.04.1999 (II ZR 365/97)).

Ansprechpartner:



**Dr. Jörg Maitzen, LL. M.**  
Rechtsanwalt

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

## **20 OLG Hamm: Treupflicht bei fehlerhaftem Hinweis in der Einladung zu einem tatsächlich nicht bestehenden Stimmverbot**

Das OLG Hamm hat mit Urteil vom 19.07.2018 (27 U 14/17) entschieden, dass für einen einladenden Gesellschafter, der einem anderen Gesellschafter mit einem falschen Hinweis suggeriert, sein Erscheinen zur Gesellschafterversammlung werde sich

mangels Stimmrechts ohnehin nicht auszahlen, eine gesteigerte gesellschaftsrechtliche Treuepflicht besteht, wenn dieser Gesellschafter dann tatsächlich nicht zur Gesellschafterversammlung erscheint.

Der Entscheidung lag folgender Sachverhalt zu Grunde: Die Parteien stritten um die Wirksamkeit eines Gesellschafterbeschlusses. An der Beklagten waren A zu 30 % und B zu 70 % beteiligt. In dem Gesellschaftsvertrag der Beklagten war vorgesehen, dass über die Bestellung und Abberufung von Geschäftsführern sowie den Abschluss, die Änderung und die Beendigung ihrer Dienstverträge die Gesellschafterversammlung durch einstimmigen Beschluss entscheiden solle. In der Folge wurden sowohl A als auch B zum Geschäftsführer der Beklagten bestellt. B lud A zur Gesellschafterversammlung mit dem Tagesordnungspunkt „Freistellung des A als Geschäftsführer“ ein und wies diesen auf seine angeblich nach § 47 Abs. 4 GmbHG fehlende Stimmberechtigung hin. A erschien daraufhin nicht zur Gesellschafterversammlung.

B beschloss, den A widerruflich unter Verrechnung mit etwaigen offenen Urlaubsansprüchen freizustellen. Gegen den Beschluss setzte sich der Kläger zur Wehr. Das Landgericht hielt den Beschluss für nichtig. Hiergegen wandte sich die Beklagte.

Das OLG Hamm bestätigte im Ergebnis die Entscheidung des Landgerichts und stellte fest, dass der streitgegenständliche Gesellschafterbeschluss materiell rechtswidrig ist, da er nach § 242 BGB treuwidrig sei. Denn B habe durch seinen unzutreffenden Hinweis, A sei in der Gesellschafterversammlung nicht stimmberechtigt, seine gesellschaftsrechtlichen Treuepflichten verletzt. Denn wäre A zur Gesellschafterversammlung erschienen, hätte er gegen den Freistellungsbeschluss gestimmt, so dass der Beschluss nicht satzungsgemäß zustande gekommen wäre. Dies deshalb, weil er vorliegend nicht von seinem Stimmrecht ausgeschlossen gewesen wäre. § 47 Abs. 4 GmbHG habe bei der Abstimmung keine Anwendung gefunden, da es sich bei der Freistellung um eine innergesellschaftliche Angelegenheit gehandelt habe und der Kläger hierbei stimmberechtigt gewesen wäre. Durch den falschen Hinweis habe B dem A die Möglichkeit genommen, diesen in der Gesellschafterversammlung nochmals umzustimmen. Hierdurch habe B seine Treuepflichten gegenüber A verletzt. Der Verstoß des B habe vorliegend besonders schwer gewogen, da der Freistellungsbeschluss zudem den Verlust von Urlaubsansprüchen des A in sich barg. Durch die Widerruflichkeit der Freistellung sei dem A die uneingeschränkte und selbstbestimmte Nutzung seines Urlaubsanspruches genommen worden, was jedoch in Anlehnung der arbeitsgerichtlichen Rechtsprechung unzulässig sei. Vor diesem Hintergrund habe B gegen seine gesellschaftsrechtlichen Treuepflichten verstoßen, so dass der Gesellschafterbeschluss unwirksam sei.

Das OLG Hamm stellte klar, dass ein Stimmrechtsverbot nicht bereits deshalb eingreift, weil ein Gesellschafterbeschluss das Gesellschafter-Geschäftsführerverhältnis betrifft. Entscheidend ist vielmehr, ob der Gesellschafter sein Mitgliedschaftsrecht ausübt.

Denn bei der Abstimmung über innere Angelegenheiten ist § 47 Abs. 4 GmbHG nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs einschränkend auszulegen, so dass kein Stimmverbot eingreift. Dies gilt zum Beispiel insbesondere dann, wenn etwa eine Abberufung eines Gesellschafter-Geschäftsführers ohne wichtigen Grund erfolgen soll.

Ansprechpartner:



**Christian Wilhelm**

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



**Michaela Faupel**

Rechtsanwältin  
Tel.: +49 89 55066-239  
michaela.faupel@bakertilly.de

## 21 OLG Nürnberg: Zur Anwendung von § 181 BGB bei Gesellschafterbeschlüssen

Mit Beschluss vom 12.04.2018 hat das OLG Nürnberg (12 W 669/18) entschieden, dass die Bestellung eines Geschäftsführers bei einer GmbH nicht dem Anwendungsbereich des § 181 BGB unterfällt, da es keine Satzungsänderung sei und nicht in das Verhältnis der Gesellschafter untereinander eingreife.

Die vier Gesellschafter einer GmbH beschlossen einstimmig die Bestellung eines Gesellschafters zum Geschäftsführer. Zwei minderjährige Gesellschafter wurden dabei von ihrer Mutter als gesetzliche Vertreterin vertreten. Die anderen beiden Gesellschafter waren in der Gesellschafterversammlung persönlich anwesend. Das Registergericht lehnte die Eintragung des bestellten Geschäftsführers mit der Begründung ab, dass der Gesellschafterbeschluss im Hinblick auf die Vertretung der minderjährigen Gesellschafter durch ihre Mutter wegen Verstoßes gegen § 181 BGB schwebend unwirksam sei.

Das OLG Nürnberg hob die Zwischenverfügung des Registergerichts auf, da der Vertretung der beiden minderjährigen Gesellschafter durch die Mutter als deren gesetzliche Vertreterin nicht das Verbot des Selbstkontrahierens entgegenstehe. § 181 BGB beruhe auf dem Gedanken, dass die Mitwirkung derselben Person auf beiden Seiten eines Rechtsgeschäfts die Gefahr eines Interessenkonflikts und damit die Schädigung eines Teils in sich birgt. § 181 BGB sei nach seinem Normzweck aber auf Beschlüsse, die im Rahmen des Gesellschaftsvertrages über Maßnahmen der Geschäftsführung und sonstige gemeinsame Angelegenheiten gefasst werden, nicht anzuwenden. Bei einem Rechtsgeschäft der in § 181 BGB gemeinten Art stünden zwei oder mehr Personen typischerweise in der Rolle von Geschäftsgegnern, von denen jeder zu Lasten des andern seine eigene Rechtsposition zu verschieben oder stärken trachte, auf verschiedenen Seiten. So liege es auch beim Abschluss oder der Änderung eines Gesellschaftsvertrags.

Demgegenüber sei bei einem gewöhnlichen Gesellschafterbeschluss das Ziel der verbandsinternen Willensbildung nicht in der Austragung individueller Interessengegensätze zu sehen, deren Zusammentreffen in derselben Person § 181 BGB verhindern

wolle, sondern in der Verfolgung des gemeinsamen Gesellschaftszwecks auf dem Boden der bestehenden Vertragsordnung.

Bei satzungsändernden Beschlüssen lasse sich eine Anwendung des § 181 BGB mit dem Eingriff in die Rechtsbeziehungen der Gesellschafter untereinander begründen; nicht erklärlich sei aber, warum auch die Bestellung des Geschäftsführers dem Anwendungsbereich des § 181 BGB unterfallen sollte.

Denn die Geschäftsführerbestellung sei keine Satzungsänderung und greife nicht in das Verhältnis der Gesellschafter untereinander ein.

Ansprechpartner:



**Thomas Gemmeke**  
Rechtsanwalt

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



**Robert Rostek, LL. M.**

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

## **22 Bezahlsender unterliegen dem Tendenzschutz und müssen keinen paritätisch besetzten Aufsichtsrat bilden**

Ende August 2018 hat das Landgericht München eine Entscheidung getroffen, die besagt, dass es sich bei dem Pay-TV-Sender Sky um einen Tendenzbetrieb handelt, der keinen mit Arbeitnehmern besetzten Aufsichtsrat bilden muss.

Sky wird in der Rechtsform einer Aktiengesellschaft betrieben. Gemäß § 1 Mitbestimmungsgesetz (MitBestG) müssen Unternehmen mit mehr als 2.000 Mitarbeitern einen paritätisch besetzten Aufsichtsrat bilden. Dies gilt nur dann nicht, wenn das Unternehmen politischen, konfessionellen, caritativen, erzieherischen, wissenschaftlichen oder künstlerischen Bestimmungen dient. Man spricht von dem sogenannten „Tendenzschutz“, der die betreffenden Betriebe in Ausübung ihrer Grundrechte, z. B. der Pressefreiheit, schützen soll. Die Betriebe sollen von einer Beeinträchtigung durch betriebsverfassungsrechtliche oder aufsichtsratsrechtliche Einflüsse befreit werden. Tendenzunternehmen sind nicht in erster Linie auf Gewinnerzielung ausgelegt, sondern verfolgen primär die oben genannten Zwecke

Vor dem Landgericht München (5 HKO 11323/15) haben der Betriebsrat der Sky AG sowie das Unternehmen mehr als drei Jahre lang darüber gestritten, ob der Sky AG dieser Schutz zukommt oder nicht. Hinsichtlich des hauptsächlichen Programmprofils von Sky denkt man nicht an einen erzieherischen, weltanschaulichen oder politischen Auftrag. Neben den Sportsendungen zeigt der Bezahlsender überwiegend Serien und Filme, die er selbst eingekauft hat. Sky hat sich dagegen auf die Rundfunkfreiheit berufen und argumentiert, es spiele keine Rolle, ob die Sendungen eigenproduziert sind oder nicht. Das Landgericht München I hat Sky Recht gegeben. Bei dem Pro-

grammangebot von Sky kann man hinsichtlich dieser Frage aber sicherlich unterschiedlicher Auffassung sein. Ob diese Entscheidung vor dem OLG Bestand haben wird, bleibt dahingestellt. Es ist nicht bekannt, ob Rechtsmittel eingelegt wurden, da eine Begründung des Urteils noch nicht vorliegt.

Letztlich lohnt es sich bei mitbestimmungsrechtlichen Fragen immer, auf den Tendenzschutz zu verweisen, wenn dieser in irgendeiner Form im Raum steht.

Ansprechpartner:



**Christine Ostwald**

Rechtsanwältin, Fachanwältin für  
Arbeitsrecht  
Tel.: +49 89 55066-234  
[christine.ostwald@bakertilly.de](mailto:christine.ostwald@bakertilly.de)

## D. BTadvice Indirect Tax

### 23 Vorsteuerabzug durch nachträgliche Zuordnung zum Vermögen einer Gemeinde

#### **EuGH, Urteil vom 25.07.2018, C-140/17, „Gmina Ryjewo“**

Eine polnische Gemeinde hatte im Jahr 2009 und 2010 ein Kulturhaus errichtet, welches ab Fertigstellung dem gemeindlichen Kulturzentrum unentgeltlich überlassen wurde. Im Jahr 2014 hat die Kommune ihre Absicht geändert und wollte fortan das Kulturhaus unentgeltlich für die Gemeindebewohner nutzen, als auch entgeltlich durch Vermietung zu kommerziellen Zwecken. Die Gemeinde sah hierbei eine Nutzungsänderung und hat einen Vorsteuerabzug beantragt.

Die polnische Finanzverwaltung sah kein Recht auf Berichtigung der Vorsteuer, da das Gebäude ursprünglich dem Kulturzentrum unentgeltlich zur Verfügung gestellt wurde.

Auf die Vorlagenfragen des obersten polnischen Verwaltungsgerichts führt der EuGH in seinem Urteil vom 25.07.2018 (C-140/17) aus, dass soweit eine Körperschaft des öffentlichen Rechts im Zeitpunkt des Erwerbs eines Investitionsguts (hier: Kulturhaus) als Nichtsteuerpflichtiger (unentgeltliche Überlassung) handelt, diese grundsätzlich kein Recht auf Berichtigung des Vorsteuerabzugs hat, auch dann nicht, wenn dieses Investitionsgut später einer besteuerten Tätigkeit zugeordnet wird (vgl. EuGH vom 02.06.2005; Waterschap Zeeuws Vlaanderen C-378/02).

Das Gericht stellt aber auch fest, dass sich der vorliegende Fall zu diesen und anderen Urteilen unter anderem dahingehend unterscheidet, dass im Ausgangsverfahren die Gemeinde erst nach Lieferung des fraglichen Gebäudes ihre Absicht bekundet hat, es zu wirtschaftlichen Zwecken vermieten zu wollen und die Gemeinde schon vor dem Erwerb der fraglichen Immobilie als Mehrwertsteuerpflichtiger registriert war. In diesem Falle stünde einer anfänglichen Verwendung des Gegenstands für nicht besteuerte Tätigkeiten nicht entgegen, dass nach einer Prüfung sämtlicher Umstände zu dem Zeitpunkt – unter einem weiten Begriff des Erwerbs – der Erwerb als Steuerpflichtiger erfolgt ist. Eine Einrichtung des öffentlichen Rechts hat demnach ein Recht auf Berichtigung, der auf das als Investitionsgut erworbenen Immobilie entrichteten Vorsteuer in einer Situation, in der der Gegenstand zum Zeitpunkt des Erwerbes sowohl für nicht besteuerte als auch besteuerte Tätigkeiten verwendet werden konnte und die Gemeinde bereits Steuerpflichtiger (umsatzsteuerlicher Unternehmer) ist.

Der EuGH lässt eine spätere Zuordnungsentscheidung faktisch unter folgenden Voraussetzungen zu:

- der Gegenstand ist einer gemischten Nutzung zugänglich,
- die juristische Person des öffentlichen Rechts war bereits vor dem Zeitpunkt des konkreten Eingangsumsatzes als umsatzsteuerliche Unternehmer registriert.

Dem Grunde nach wird dadurch die Möglichkeit für Körperschaften des öffentlichen Rechts eröffnet, von der ursprünglichen Zuordnung abzuweichen.

Aus umsatzsteuerlicher Sicht ist allerdings zu beachten, dass bei Erwerben nach dem 01.01.2016 eine mehr als 90 %ige hoheitliche Nutzung für den Vorsteuerabzug schädlich ist, sodass hierin nicht nur ein Indiz zu sehen ist, das gegen ein Handeln als Steuerpflichtiger/Unternehmer spricht (vgl. Urteilsanmerkung von Stradinger in UR 2018 S. 687).

Ansprechpartner:



**Ursula Augsten**  
Steuerberaterin

Tel.: +49 711 933046-200  
ursula.augsten@bakertilly.de



**Marion Fetzter**  
Steuerberaterin

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

## 24 Umsatzsteuerliche Behandlung der Leistungen von Sportvereinen – EuGH Vorlage

### BFH, Beschluss vom 21.06.2018, V R 20/17

Der BFH hat mit Beschluss vom 21.06.2018 (V R 20/17) dem EuGH drei Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt, bei der es um die umsatzsteuerliche Behandlung von Sportvereinen geht.

Zugrunde liegt der Fall eines Golfvereins, dem vom zuständigen Finanzamt die Gemeinnützigkeit aberkannt wurde, da das Finanzamt u. a. die satzungsmäßige Vermögensbindung nicht als ausreichend ansah. Dies hat dazu geführt, dass für die erhobenen Startgelder für ein Golfturnier die Umsatzsteuerbefreiung des § 4 Nr. 22b UStG nicht zur Anwendung kam, da nach dem Gesetzeswortlaut Voraussetzung für die Anwendung die Gemeinnützigkeit der Körperschaft ist.

Der Golfverein erbrachte zudem Leistungen im Bereich Greenfee (Berechtigung zur Nutzung des Golfplatzes), leihweise Überlassung von Golfbällen, Ballautomaten und eben die Abhaltung von Golfturnieren.

Die zentrale Vorlagefrage des BFH lautet: „Kommt Artikel 132 Abs. 1m MwStSystRL, nach dem bestimmte im engen Zusammenhang mit Sport und Körperertüchtigung stehende Dienstleistungen, die Einrichtungen ohne Gewinnstreben an Personen erbringen, die Sport oder Körperertüchtigung ausstellen, mittelbare Wirkung zu, sodass sich diese Einrichtungen ohne Gewinnstreben bei fehlender Umsetzung unmittelbar auf diese Bestimmung berufen können?“

Die Frage zielt darauf ab, ob die Umsatzsteuerbefreiung nach der Mehrwertsteuersystemrichtlinie möglich sei. Dies hatte die Vorinstanz, das FG München, in seinem Urteil vom 29.03.2017 (EFG 2017 S. 1030) bejaht. Dieser Auffassung war bisher auch der BFH gefolgt.

Im Hinblick auf das EuGH-Urteil „British Film Institute“ vom 15.02.2017 (C-592/15) sind hier jedoch Zweifel aufgekommen. Der EuGH hatte hier nämlich entschieden, dass die Befreiungsvorschrift der Mehrwertsteuersystemrichtlinie, die bestimmte kulturelle Dienstleistungen von der Steuer befreit, so auszulegen ist, dass ihr keine unmittelbare Wirkung zukommt, sodass sich kulturelle Einrichtungen bei fehlender Umsetzung des inländischen Gesetzgebers nicht unmittelbar darauf berufen können. Der EuGH hatte dies damit begründet, dass die Bezugnahme auf bestimmte kulturelle Dienstleistungen nicht bewirkt, dass alle kulturellen Dienstleistungen befreit seien, sondern viel-mehr, dass die Mitgliedstaaten bestimmte kulturelle Dienstleistungen befreien können und deshalb die Vorschrift nicht von einem nationalen Gericht angewandt werden könne, wenn keine Festlegung durch die Mitgliedstaaten erfolgt ist.

Der BFH sieht dies auch bei der Vorschrift des Artikel 132 Abs. 1m der Mehrwertsteuersystemrichtlinie als möglich an, da auch bei dieser Vorschrift die Formulierung benutzt wird: „bestimmte im engen Zusammenhang mit dem Sport stehende Dienstleistungen“. Der BFH geht davon aus, dass der Unionsgesetzgeber nicht die Mitgliedstaaten verpflichten wollte, alle im engen Zusammenhang mit Sport und Körperertüchtigung stehende Dienstleistungen umsatzsteuerfrei zu stellen. Würde dies der EuGH bestätigen, könnte sich kein Steuerpflichtiger (Sportverein) mehr unmittelbar auf die MwStSystRL berufen, sodass sich der Steuerpflichtige auf diese Befreiung nicht berufen könnte, um sich gegen eine Steuerpflicht nach nationalen Recht zu wehren.

Falls der EuGH eine unmittelbare Anwendung von Artikel 131 Abs. 1m Mehrwertsteuersystemrichtlinie verneinen würde, könnte dies zu einer Rechtsprechungsänderung des BFH führen, da dieser in der Vergangenheit eine unmittelbare Wirkung und Berufbarkeit bejaht hat (so auch Heuermann in einer Urteilsanmerkung, DStR 2018 S. 1612).

Nur für den Fall, dass diese Rechtsfrage bejaht wird, also dass sich der Sportverein unmittelbar auf die Mehrwertsteuersystemrichtlinie berufen kann, stellt der EuGH zwei weitere für alle Sportvereine relevanten Fragestellungen. Der BFH fragt nämlich, ob es sich bei dem Begriff „Einrichtungen ohne Gewinnstreben“ um einen autonomen unionsrechtlich auszulegenden Begriff (also unabhängig vom Gemeinnützigkeitsrecht) handelt und, ob die Mitgliedsstaaten berufen sind, die Anwendung der MwStSystRL von den Bedingungen der Gemeinnützigkeit abhängig machen können.

Auch die dritte Vorlagefrage hängt davon ab, ob die unmittelbare Anwendung gewährt wird, denn nur in diesem Fall findet die Frage Wirkung, ob eine Einrichtung ohne Gewinnstreben satzungsmäßig über Regelungen für den Fall der Auflösung verfügen muss, nach denen ihr dann vorhandenes Vermögen auf eine andere Einrichtung ohne Gewinnstreben zur Förderung von Sport übertragen werden muss. Diese Frage des BFH zielt auf den Grundsatz der Vermögensbindung ab, der bestimmt, dass bei Auflösung der Körperschaft oder bei Wegfall der steuerbegünstigen Zwecke das Vermögen zu steuerbegünstigen Zwecken zu verwenden ist. Es bestätigt die Tendenz des BFH, eine umsatzsteuerliche Würdigung ohne Bezug auf das Gemeinnützigkeitsrecht vorzunehmen.



Im Vorfeld hatte die Finanzverwaltung die Behandlung der Mitgliedsbeiträge als nicht umsatzsteuerbar angenommen. Dies steht im Widerspruch zur Überzeugung des V. Senats (z. B. BFH vom 20.03.2014; DStR 2014 S. 1539). Dennoch konnte sich der BFH mit diesem Bereich trotz Urteils des EuGH's „Kennemer-Golf“ vom 21.03.2002 (UR 2002 S. 320) nicht an den EuGH wenden, da die Finanzverwaltung eine nicht steuerbare Leistung angenommen hat und sich deshalb insoweit nicht die Frage einer Steuerbefreiung stellt.

Ansprechpartner:



**Ursula Augsten**  
Steuerberaterin

Tel.: +49 711 933046-200  
ursula.augsten@bakertilly.de



**Marion Fetzter**  
Steuerberaterin

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

## **25 Keine Steuerbefreiung bei Zahlungsbearbeitung von Zahnbehandlungen im Lastschriftverfahren**

**EuGH, Urteil vom 25.07.2018 C-5/17, „DPAS Ltd.“**

Der EuGH hat mit Urteil C-5/17 (DPAS Ltd.) vom 25. Juli 2018 zur Frage Stellung genommen, unter welchen Voraussetzungen ein steuerfreier Umsatz i. S. d. Art. 135 Abs. 1d MwStSystRL im Zahlungs- und Überweisungsverkehr vorliegt. Im vorliegenden Streitfall hat die Unternehmerin im Zusammenwirken mit Zahnärzten und deren Patienten Zahnbehandlungspläne erstellt, durchgeführt sowie verwaltet, für die die Patienten fortlaufend pauschale Vergütungen zu leisten hatten. Diese zog die Unternehmerin auf Grund von Einzugsermächtigungen ein und leitete die Beträge nach Abzug der ihr zustehenden Vergütungen an die Zahnärzte weiter. Der EuGH hat Art. 135 Abs. 1d MwStSystRL dahingehend interpretiert, dass die darin vorgesehene Mehrwertsteuerbefreiung nicht auf den vorliegenden Sachverhalt anwendbar ist und eine Steuerbefreiung abgelehnt. DPAS Ltd. leitete lediglich Geldbeträge von Patienten über ein Konto der DPAS Ltd. zum Arzt. Dementsprechend hält der EuGH fest, die hier vorliegenden Dienstleistungen seien keine Finanzgeschäfte, sondern vielmehr administrativer Natur (Rn. 45), ohne dies weitergehend zu begründen. Damit seien die Voraussetzungen eines steuerbefreiten Überweisungsvorgangs im Ausgangsverfahren nicht erfüllt.

Des Weiteren liegt im vorliegenden Fall auch kein umsatzsteuerbefreites Outsourcing einer Zahlungsdienstleistung vor, da eine solche Leistung gegenüber einer Bank erbracht werden muss. Eine derartige Verpflichtung hat die DPAS Ltd. jedoch nicht. Insoweit bewirkt die Leistung der DPAS Ltd. keine rechtlichen und finanziellen Änderungen i. S. d. der EuGH-Rechtsprechung. Somit liefert das Urteil keine neuen Erkenntnisse hinsichtlich der Beurteilung der Frage, unter welchen Umständen insbesondere im Banken- und Versicherungsbereich ein umsatzsteuerbefreites Outsourcing vorliegt.

Eine Antwort auf diese Frage dürfte aber mit dem beim EuGH unter dem Az. C-42/18 („Cardpoint“) anhängigen Verfahren zur Entscheidung anstehen.

Für den deutschen Rechtskreis hat dieses Urteil somit keine wesentliche Bedeutung, da Leistungen von ärztlichen Verrechnungsstellen, Inkassobüros und Rechnungs-Zentralregulierern regelmäßig nicht umsatzsteuerbefreit sind.

Ansprechpartner:



**Kathrin Rauch**  
Steuerberaterin

Tel.: +49 69 366002-215  
kathrin.rauch@bakertilly.de



**Christian Wahlster**  
Senior Manager

Tel.: +49 69 366002-175  
christian.wahlster@bakertilly.de

## 26 Vorsteuerabzug einer Holdinggesellschaft aus Beteiligungserwerb

### EuGH, Urteil vom 05.07.2018, C-320/17, „Marle Participations“

Die Berechtigung einer Holdinggesellschaft zum Vorsteuerabzug führte in der Vergangenheit immer wieder zu Unsicherheiten und Rechtsstreitigkeiten. In den verbundenen Rechtssachen C-108/14 („Larentia + Minerva“) und C-109/14 („Marenave“) hat der EuGH bereits entschieden, dass einer unternehmerisch tätigen Holdinggesellschaft der Vorsteuerabzug grundsätzlich nicht versagt werden darf. Im vorliegenden Streitfall ging es nun um die Frage, ob der Erwerb und das Halten von Gesellschaftsanteilen als wirtschaftliche Tätigkeit anzusehen ist und Vermietungsleistungen als unmittelbare oder mittelbare Eingriffe in die Verwaltung der Beteiligungsgesellschaft zu beurteilen sind.

Vorliegend vermietete die Holdinggesellschaft Gebäude an ihre Tochtergesellschaften. Zusätzlich erwarb und veräußerte die Holdinggesellschaft im Zuge einer Umstrukturierung Anteile an ihre Tochtergesellschaften. In diesem Zusammenhang machte die Holdinggesellschaft den Vorsteuerabzug aus den Kosten der Umstrukturierung in voller Höhe geltend.

Im Rahmen einer Steuerprüfung stellte die Finanzverwaltung den Vorsteuerabzug in Frage und forderte eine entsprechende Nachzahlung, da es sich bei der geltend gemachten Vorsteuer um Eingangsleistungen im Zusammenhang mit Kapitaltransaktionen handelt, welche vom Anwendungsbereich des Vorsteuerabzuges ausgeschlossen sind.

Der EuGH musste nun klären, ob die Vermietung eines Gebäudes durch eine Holdinggesellschaft an ihre Tochtergesellschaft einen Eingriff in deren Verwaltung darstellt, welche eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne von Art. 9 Abs. 1 der MwStSystRL begründet und entsprechend zum Abzug der Mehrwertsteuer auf die Ausgaben berechtigt, welche Marle im Rahmen des Erwerbs von Anteilen an dieser Tochtergesellschaft entstanden sind, und wenn ja, unter welchen Voraussetzungen.

Der EuGH führte hierzu erneut aus, dass der bloße Erwerb und das bloße Halten von Gesellschaftsanteilen grundsätzlich keine wirtschaftliche Tätigkeit darstellt. Sofern dagegen unmittelbare oder mittelbare Eingriffe in die Verwaltung der Tochtergesellschaften vorliegen, ergibt sich daraus eine wirtschaftliche Tätigkeit der Holdinggesellschaft, wodurch eine grundsätzliche Berechtigung zum vollständigen Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit Kosten aus dem Erwerb der Gesellschaftsanteile resultiert. Der EuGH sieht Vermietungsleistungen als ausreichende Eingriffe in die Verwaltung an und bejaht insoweit eine wirtschaftliche Tätigkeit der Holdinggesellschaft. Der Vorsteuerabzug aus den entsprechenden Eingangsleistungen wäre nur dann ausgeschlossen, sofern die Vermietungsleistungen steuerfrei sind und nicht auf die Umsatzsteuerfreiheit verzichtet wurde (Option). Laut EuGH ist der Vorsteuerabzug in vollem Umfang unabhängig von der Höhe der erzielten Entgelte zu gewähren, da das Recht zum Vorsteuerabzug nicht an ein Kriterium wie das Ergebnis der Wirtschaftstätigkeit des Steuerpflichtigen zu knüpfen ist.

Der EuGH bestätigt mit dieser Entscheidung seine bisherige Rechtsprechung im Zusammenhang mit Holdinggesellschaften. Generell ist das EuGH-Urteil zu begrüßen, da demnach bereits steuerpflichtige Vermietungsleistungen an Tochtergesellschaften ausreichen, um eine wirtschaftliche Tätigkeit zu begründen und das Recht auf Vorsteuerabzug dem Grunde nach sicherzustellen, unabhängig vom Umfang der ausgeführten steuerpflichtigen Leistungen.

Ansprechpartner:



**Marion Fetzter**  
Steuerberaterin

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



**Michael Rhein**  
Steuerassistent

Tel.: +49 49 55066-329  
michael.rhein@bakertilly.de

## E. Sonstiges

### 27 International und digital: Baker Tilly mit neuem Markenauftritt

Baker Tilly tritt ab sofort weltweit mit neuem Logo auf. Dazu wurde der gesamte Markenauftritt überarbeitet, der nun noch besser die globale Präsenz sowie die moderne, digitale Ausrichtung der Beratungsgesellschaft nach außen sichtbar machen soll. An der Entwicklung des neuen Corporate Designs direkt beteiligt waren die weltweit größten Baker Tilly Gesellschaften in Chile, USA, Kanada, Großbritannien, Niederlande, Deutschland, China und Australien. In Deutschland erhofft sich Baker Tilly von dem neuen Auftritt vor allem noch besseren Zugang zu großen mittelständischen Unternehmen, die auch auf internationaler Ebene tätig sind. So soll der neue Markenauftritt zu einem Schlüsselement werden, um das in diesem Jahr wiederum vorgelegte solide profitable Wachstum in Zukunft weiter zu steigern.

Im Rahmen der weltweiten Entwicklung des neuen Logos wurde der gesamte Markenauftritt auf den Prüfstand gestellt und auf Basis einer globalen Bestandsaufnahme eine komplett neue Visual Identity entwickelt, die alle Bereiche von Logo und Farben über Schriften und Bilderwelten bis hin zum Online-Auftritt und Applikationen umfasst und unter dem globalen Motto „Now, for tomorrow“ steht. „Dahinter steckt die Idee, unseren Anspruch zu zeigen, ‚heute‘ die richtigen Entscheidungen zu treffen, um ‚morgen‘ erfolgreich zu sein und so gemeinsam zu wachsen: als weltweiter Verbund, für unsere Mandanten und für jeden einzelnen Mitarbeiter. Unser neues Logo spielt dabei als Wort-Bildmarke mit einem stilisierten Wachstumsring natürlich eine zentrale Rolle“, so Ralf Gröning, Co-Managing Partner von Baker Tilly in Deutschland und Member of the Global Board: „Mit unserem neuen, modernen Markenauftritt haben wir die besten Voraussetzungen dafür geschaffen, um sowohl in Deutschland als auch weltweit auf eingängige und einprägsame Art und Weise zu zeigen, wer wir sind und was wir tun und so auch ganz neue Kundengruppen zu erschließen.“

Die Entwicklung und Einführung des neuen Markenauftritts gehört neben der weiteren Etablierung weltweiter Qualitäts- und Prüfungsstandards mit Hilfe entsprechendes IT-Systeme für alle 147 Baker Tilly Länder sowie der weltweiten Standardisierung prüfungsnaher Beratung zu einem der Schlüsselprojekte, die Baker Tilly derzeit auf globaler Ebene forciert. Ein offizielles, globales Launch-Event wird es am 7. Dezember in Peking geben: Baker Tilly China feiert mit der Einführung des neuen Logos sein 30-jähriges Bestehen.

Ansprechpartner:



**Frank Schröder**  
Head of Marketing & Communications

Tel.: +49 211 6901-1200  
frank.schroeder@bakertilly.de

## **28 Studie: Praxis der Konzernlageberichterstattung**

Eine empirische Analyse ausgewählter Konzernlageberichte mittelständischer Unternehmen in Zusammenarbeit mit Prof. Dr. Isabel von Keitz, Fachhochschule Münster

Nach Veröffentlichung der Studien „Praxis der HGB Berichterstattung“ in 2014 und „Praxis der IFRS-Berichterstattung“ in 2016 stellt die vorliegende Studie zur „Praxis der HGB-Konzernlageberichterstattung“, eine konsequente Fortsetzung der gemeinsamen Studie zur Praxis der Finanzberichterstattung dar.

Der (Konzern-)Lagebericht, der den nach HGB oder IFRS erstellten Jahres-/Konzernabschluss sowohl erläutert als auch ergänzt, hat in den letzten Jahren zunehmend an Bedeutung für die Adressaten gewonnen. Zugleich sind die regulatorischen Anforderungen für die Ersteller stetig gestiegen. So haben z. B. seit letztem Jahr insb. kapitalmarktorientierte Unternehmen bei Überschreiten bestimmter Größenschwellen eine nichtfinanzielle Erklärung im Konzernlagebericht abzugeben. Zahlreiche Studien zeigen, dass die Qualität der (Konzern-)Lageberichte allerdings z. T. verbesserungswürdig ist.

Auch die DPR hat ausgewählte Teile der Konzernlageberichterstattung in den letzten Jahren verschiedentlich als einen ihrer Prüfungsschwerpunkte bestimmt, was nicht zuletzt darauf zurückzuführen ist, dass Beanstandungen in den (Konzern-)Lageberichten vielfach zu den festgestellten Fehlern zählen. Ursächlich für die verbesserungswürdigen (Konzern-)Lageberichte mögen die z. T. recht abstrakten Regelungen im HGB, aber auch im DRS 20 sein, die dem Ersteller bewusst Ermessensspielräume geben, um im Sinne des „Management Approach“ auf die unternehmensspezifischen Aspekte im (Konzern-) Lagebericht besser eingehen zu können.

Diese Ermessensspielräume stellen die Unternehmen allerdings auch vor große Herausforderungen. So stehen viele Unternehmen häufig vor der Frage, welche konkreten Angaben in welcher Art und Weise (Form, Detaillierungsgrad etc.) zu machen sind, damit diese HGB-respektive DRS 20-konform sind und zu keinen Fehlerfeststellungen durch die Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung (DPR) führen.

### **Analyse der praktischen Umsetzung und Best Practice-Beispiele**

Die Studie soll Hilfestellung bei der Beantwortung dieser Fragen leisten, in dem die praktische Umsetzung ausgewählter Angaben im (Konzern-)Lagebericht analysiert werden. Basierend auf den Analyseergebnissen werden Praxisempfehlungen erarbeitet, die bei der künftigen Erstellung von (Konzern-)Lageberichten hilfreich sein können. Anhand von Auszügen aus ausgewählten Konzernlageberichten werden Prof. Dr. Isabel von Keitz Mai 2018 WP/StB Thomas Gloth FH Münster Baker Tilly positive Beispiele für eine mögliche Umsetzung gegeben.

Die Analyse wurde 2017 unter der Leitung von Prof. Dr. Isabel von Keitz in Zusammenarbeit mit Baker Tilly GmbH & Co KG, Düsseldorf durchgeführt. Ein besonderer Dank gilt Frau WP Catja Dickmann, M.A., Herrn Stefan Holz, B.A., Herrn Clemens Pelster, B.A. sowie Herrn Yves Wieloch, die bei der Studie mitgewirkt haben.

Ansprechpartner:



**Thomas Gloth**  
Wirtschaftsprüfer, Steuerberater

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

## 29 JUVE: Ursula Augsten gehört zu den besten Beratern für Vereine, Verbände und Organisationen

Steuerberaterin und Partner Ursula Augsten wird in der Dezember Ausgabe des JUVE Steuermarkts als eine der „renommiertesten Berater“ für den sog. dritten Sektor genannt.

Zum dritten Sektor zählen Vereine, Verbände und Organisationen wie zum Beispiel Stiftungen sowie die öffentliche Hand, welche sich der Gemeinnützigkeit verpflichtet haben. „Es ist im gemeinnützigen Bereich – vielleicht mehr als anderswo – ein sehr personenbezogenes Geschäft“, so Augsten in dem Bericht.

Als Beispiel dafür, wird ihr damaliger Weggang von Ernst & Young zu Richter & Partner, der Vorgängerkanzlei von Baker Tilly, genannt. „Seit sie nicht mehr dort ist, ist EY im gemeinnützigen Sektor eigentlich nicht mehr sichtbar“ so, laut JUVE, die Meinung mehrerer Berater.

Für das Magazin ist der dritte Sektor mit 23.000 Stiftungen, 600.000 Vereinen und 1,5 Millionen Arbeitnehmer in der Kirche und rund € 68,5 Milliarden bekanntes Stiftungskapital als einer der wichtigsten wirtschaftlichen und gesellschaftlichen Treiber in Deutschland.

Ansprechpartner:



**Ursula Augsten**  
Steuerberaterin

Tel.: +49 711 933046-200  
ursula.augsten@bakertilly.de

## 30 Baker Tilly holt renommierten Restrukturierer an Bord

### Rechtsanwalt Dr. Adrian Bölingen verstärkt Baker Tilly Competence Center Restructuring

Baker Tilly hat den renommierten Restrukturierungsexperten und Rechtsanwalt Dr. Adrian Bölingen verpflichtet. Er war mehrfach als Sanierungsgeschäftsführer in Eigenverwaltungsverfahren tätig, zuletzt bei der Stockheim Gruppe in Düsseldorf. Von Düsseldorf aus wird Bölingen den weiteren Ausbau des Baker Tilly Competence Centers Restructuring forcieren.

Nach seinem Studium der Rechts- und Wirtschaftswissenschaften an der Justus-Liebig-Universität Gießen und der Westfälische Wilhelms-Universität Münster, legte Bölingen Ende 2008 sein zweites juristisches Staatsexamen an der Universität zu Köln ab. 2009 promovierte er über „Das Rügeverfahren der Wirtschaftsprüfer“ an der Universität zu Köln ehe Bölingen 2010 sein Fachanwaltsexamen für Handels- und Gesellschaftsrecht und 2012 für Insolvenzrecht ablegte. Seine berufliche Laufbahn begann Bölingen 2009 bei der internationalen Wirtschaftskanzlei Taylor Wessing. Von 2010 bis 2012 war er daraufhin als selbstständiger Rechtsanwalt für Insolvenzrecht und Sanierungen tätig ehe er 2012 zu der Kanzlei und Beratungsgesellschaft Buchalik Brömmekamp wechselte. Dort war Bölingen zuletzt als Sanierungsgeschäftsführer in der Eigenverwaltung des System- und Erlebnisgastronomiebetriebs Stockheim-Gruppe in Düsseldorf tätig.

Am Düsseldorfer Standort von Baker Tilly wird Bölingen das Competence Center Restructuring verstärken, in dem bereits 15 Berufsträger – davon vier Rechtsanwälte tätig sind. Wesentlicher Schwerpunkt seiner Tätigkeit sind Restrukturierungen im Rahmen von Schutzschirm- und Eigenverwaltungsverfahren. Eng zusammenarbeiten wird er dabei mit Partner und Rechtsanwalt Jens Weber, der erst kürzlich von der WirtschaftsWoche zu den besten Deutschen Anwälten für Insolvenzrecht gewählt wurde.

Ansprechpartner:



**Dr. Adrian Bölingen**  
Rechtsanwalt

Tel.: +49 211 6901-1184  
adrian.boelingen@bakertilly.de

## 31 Dr. Michael Klett wechselt mit seinem zehnköpfigen Team zu Baker Tilly

Die international tätige Beratungsgesellschaft Baker Tilly holt mit Dr. Michael Klett einen weiteren erfahrenen Rechtsanwalt und Steuerberater an Bord. Der 50-jährige wird ab dem 1. April 2019 als Partner gemeinsam mit seinem 10-köpfigen Team die Industry Group Public Sector/Energy verstärken und deren bundesweiten Ausbau weiter

forcieren. Zuletzt war der promovierte Advokat als Partner bei dem Beratungsunternehmen PricewaterhouseCoopers beschäftigt.

Nach seinem Studium der Rechtswissenschaften an der Universität in Tübingen – unterbrochen durch einen Auslandsaufenthalt in den USA – wurde Dr. Klett an der Universität Hohenheim zum Dr. oec. promoviert. Er begann seine Tätigkeit im Jahr 2000 bei Ernst & Young, bevor er 2004 zu PricewaterhouseCoopers am Stuttgarter Standort wechselte, wo er später auch Partner wurde. Er war maßgeblich am Auf- und Ausbau des Standorts beteiligt. Mit Dr. Klett wechselt ein Team von zehn erfahrenen Berufsträgern nämlich Rechtsanwälte, Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, die seit mehreren Jahren zusammenarbeiten, an den Stuttgarter Standort von Baker Tilly. Das Team steht für die umfassende, Serviceline übergreifende, rechtliche und steuerliche Beratung der öffentlichen Hand mit dem Schwerpunkt von Kommunen und deren Beteiligungsunternehmen, insbesondere Versorgungsunternehmen. Formal werden Dr. Klett und sein Team der Baker Tilly Industry Group Public Sector/Energy angehören, die bereits deutschlandweit in Summe 50 Mitarbeiter – davon 30 Berufsträger – umfasst.

„Die öffentliche Hand steht vor enormen Herausforderungen. Entsprechend steigen auch die Anforderungen an uns als Berater, die den Anspruch haben, diesen Wandel mit zu gestalten. Mit Dr. Michael Klett stößt ein äußerst erfahrenen Rechtsanwalt und Steuerberater mit einem schlagkräftigen Team zu uns. Damit können wir die Industry Group Public Sector/Energy nicht nur ausbauen und weiterentwickeln, sondern diese sowohl fachlich als auch qualitativ noch besser auf die hohen Anforderungen unserer Mandanten zuschneiden. Gemeinsam mit dem Team der bundesweit renommierten Expertin für Besteuerung der öffentlichen Hand, Ursula Augsten, und unseren Experten für Audit und prüfungsnahe Beratung entsteht in Stuttgart so ein neuer Knotenpunkt für die integrierte Beratung des öffentlichen Sektors“, sagt Wolfgang Richter, Co-Managing-Partner bei Baker Tilly.

Ansprechpartner:



**Frank Schröder**  
Head of Marketing & Communications

Tel.: +49 211 6901-1200  
frank.schroeder@bakertilly.de

## **32 Andreas Griesbach wechselt als Partner zu Baker Tilly Düsseldorf**

Die international tätige Beratungsgesellschaft Baker Tilly verstärkt ihren Bereich Steuern mit Andreas Griesbach, einem erfahrenen Experten in der steuerlichen Betreuung von Immobilienunternehmen. Der 47-jährige Rechtsanwalt und Steuerberater kommt



von der KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft und wird am Düsseldorfer Standort von Baker Tilly den Aufbau der steuerlichen Immobilienbetreuung weiter vorantreiben.

Nach seinem Studium zum Diplom-Finanzwirt an der Fachhochschule für Finanzen in Nordkirchen absolvierte Griesbach ein Studium der Rechtswissenschaften an der Universität Augsburg. Seine berufliche Laufbahn begann er 2001 bei Linklaters in Köln ehe er zu PricewaterhouseCoopers, ebenfalls in Köln, wechselte. Nach bestandener Steuerberaterprüfung war Griesbach im Oktober 2004 für die Commerzleasing AG (heute Commerz Real AG) tätig. Nach einer kurzen Zwischenstation bei der Union Investment wechselte er zur KPMG AG, wo er zunächst für anderthalb Jahre in Luxemburg tätig war. Zuletzt war der Diplom-Finanzwirt als Director an den Standorten Köln und Frankfurt im Bereich FS Tax Real Estate tätig.

„Wir freuen uns, mit Andreas eine optimale Verstärkung für unseren Real Estate Tax Bereich gefunden zu haben. Er bringt nicht nur die nötige Erfahrung mit, sondern entspricht durch seinen Fokus auf die ausschließliche Beratung von Immobilienunternehmen ideal unseren Anforderungen an eine qualitativ hochwertige Beratung.“

Wir sind davon überzeugt, dass er ausgezeichnet in unser Team und zu den hohen Anforderungen unserer Mandanten passt, die durch die Digitalisierung vor weitreichenden Umbrüchen stehen“, freut sich Oliver Hubertus, Partner und Head of Tax bei Baker Tilly.

Ansprechpartner:



**Andreas Griesbach**  
Rechtsanwalt

Tel.: +49 211 6901-1228  
andreas.griesbach@bakertilly.de

## F. Veranstaltungen

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

**Online-Seminar: Benefits, Pensionsmanagement und Datenschutz**

28.11.2018, Online

**10. Stiftungsgespräch - Herausforderungen in der Stiftungslandschaft**

28.11.2018, Stuttgart

**Unternehmerabend: Kryptowährungen, Blockchain-Anwendungen und meine Unternehmenswelt**

05.12.2018, Leipzig

**Business Frühstück «Transaktionen aus der Krise»**

07.12.2018, Frankfurt am Main

**1. Sanierungskonferenz Biogasanlagen**

15.01.2019, Hamburg

Weitere Informationen zu den oben genannten und weiteren Veranstaltungen sowie mögliche Aktualisierungen finden Sie auf unserer Homepage unter [www.bakertilly.de/aktuelles/veranstaltungen](http://www.bakertilly.de/aktuelles/veranstaltungen).

---

Impressum:

Baker Tilly Holding GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft,  
Cecilienallee 6-7, 40474 Düsseldorf, Tel.: +49 211 6901-01, [www.bakertilly.de](http://www.bakertilly.de)

Redaktionsleitung: RA, StB Oliver Hubertus,

Koordination: Dennis Heisig

Gestaltung und Assistenz: Barbara Godawska

Kontakt: [info@bakertilly.de](mailto:info@bakertilly.de)

Hinweis:

Die in dieser BTadvice 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 steht Ihnen dazu gerne zur Verfügung.

[www.bakertilly.de](http://www.bakertilly.de)

Baker Tilly bietet mit über 33.600 Mitarbeitern in 147 Ländern ein breites Spektrum individueller und innovativer Beratungsdienstleistungen in den Bereichen Audit & Advisory, Tax, Legal und Consulting an. Weltweit entwickeln Wirtschaftsprüfer, Rechtsanwälte, Steuerberater und Unternehmensberater gemeinsam Lösungen, die exakt auf jeden einzelnen Mandanten ausgerichtet sind und setzen 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 auf internationaler wie auf nationaler Ebene genau entsprechen.

In Deutschland gehört Baker Tilly mit 1.030 Mitarbeitern an zehn Standorten zu den größten partnerschaftlich geführten Beratungsgesellschaften.

Die Baker Tilly Competence Center und Industry-Teams bündeln Know-how und Erfahrungen aus unterschiedlichen Disziplinen und Branchen in berufsgruppenübergreifenden Teams und fokussieren sich dabei auf die speziellen Anforderungen von Mandanten und deren Märkte.