

## Editorial

Sehr geehrte Leserinnen und Leser,

**konzerninterne Umstrukturierungen** werden wohl auch künftig **grunderwerbsteuerfrei** vollzogen werden können; diese Auffassung vertritt jedenfalls der Generalanwalt am EuGH. Lesen Sie im Brennpunkt den Sachverhalt, die Entwicklung vor Gericht und die Begründung des Generalanwalts, warum diese Steuerbefreiung keine staatliche Beihilfe ist.

Unter der Rubrik Steuern schließen wir unsere **Beitragsserie zum PKF-Modell eines Tax-CMS** ab. Beschrieben werden Praxisbeispiele für Maßnahmen der Steuerung und Kontrollen, die in der Phase III im Modul Umsatzsteuer implementiert werden, um Risiken in den Prozessen zu reduzieren. Lesen Sie ferner in den folgenden Beiträgen wie der **EuGH** dem deutschen Fiskus auch bei der **Hinzurechnung** von vermeintlichen Vorteilen für ausländische Konzerngesellschaften und einer Versagung des **Vorsteuerabzugs bei Anzahlungen** die Grenzen aufzeigt sowie einen kleinen Steuertipp für Ehegatten.

In der Rubrik „Recht“ geht es zunächst um die Anwendung einer gesetzlichen Regelung für GmbH-Gesellschafter auf Kommanditisten, die in bestimmten – aber nicht unbedeutenden Fällen – zu einem **Stimmrechtsausschluss** führen. Lesen Sie anschließend einen Bericht über ein BAG-Urteil, das die Rechte der Arbeitnehmer stärkt, die **während der Arbeit zum Arzt** gehen (müssen). Gesetzliche Neuerungen zum **Datenschutz** und **Offenlegungspflichten** runden den rechtlichen Teil ab.

Unter „Rechnungslegung & Finanzen“ haben wir für Sie eine Reihe von wichtigen Urteilen zum **Bilanzsteuerrecht** aufgearbeitet. In den beiden Beiträgen zum Thema Rückstellungen überrascht, dass nicht die wirtschaftliche Verursachung, sondern ein bestimmter – aber keineswegs offensichtlicher – Zeitpunkt entscheidend dafür sein soll, ob **(k)eine Rückstellung** gebildet werden darf. Risiken sind oft mit der Anerkennung von **Ergebnisabführungsverträgen** verbunden; wir haben im letzten Beitrag für Sie die wichtigsten Eckpunkte hinsichtlich Beginn, Ausgestaltung und Umfang aufgearbeitet.

Eine informative Lektüre wünscht Ihnen

Ihr PKF Team

## Inhalt

### » BRENNPUNKT

- » Grunderwerbsteuerfreiheit bei Verschmelzung wohl keine staatliche Beihilfe

### » STEUERN

- » Tax Compliance Management System – Teil E: Maßnahmen der Steuerung und Kontrollen am Beispiel der Umsatzsteuer (Phase III des PKF-Modells)
- » EuGH fordert Nachweismöglichkeit im Rahmen von § 1 AStG
- » EuGH zum Vorsteuerabzug bei Anzahlungen und nicht erfolgter Lieferung
- » Einzelveranlagung von Ehegatten und deren Sonderausgabenabzug

### » RECHT

- » Stimmverbote von Kommanditisten
- » Arztbesuche während der Arbeitszeit
- » DSGVO: Bekämpfung von Abmahnmissbrauch
- » Neues zur Gesellschafterliste

### » RECHNUNGSLEGUNG & FINANZEN

- » Erweiterung der anschaffungsnahen Herstellungskosten
- » Bilanzierung von Provisionsvorauszahlungen und damit zusammenhängenden Aufwendungen
- » Ertragsteuerliche Behandlung von Verbindlichkeiten in der Insolvenz
- » Rückstellungsverbot für aktivierungspflichtige Investitionen, die zu keinem Ertrag mehr führen
- » Anforderungen an die Rückstellung für künftige Wartungsaufwendungen
- » Brennpunkte der ertragsteuerlichen Organisation

## BRENNPUNKT

## Grunderwerbsteuerfreiheit bei Verschmelzung wohl keine staatliche Beihilfe

**Bei bestimmten konzerninternen Umstrukturierungen wird Grunderwerbsteuer nach § 6a GrEStG nicht erhoben. Umstrukturierungen oder anstehende Gestaltungen haben jedoch zuletzt dem Risiko unterliegen, dass die Norm § 6a GrEStG von der EU-Kommission als unzulässige Subvention angesehen werden könnte und damit unzulässig wäre. Nun ist von einem für die Unternehmen günstigen EuGH-Urteil auszugehen, weil nach dem Schlussantrag des Generalanwalts vom 19.9.2018 keine Beihilfe vorliegt.**

### 1. Die Norm: Befreiung nach § 6a GrEStG

Die Grunderwerbsteuer erfasst grundsätzlich alle Rechtsträgerwechsel eines im Inland gelegenen Grundstücks. Grundsätzlich unterliegen auch Umwandlungen nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 ff. UmwG (Verschmelzung, Spaltung und Vermögensübertragung) der GrESt. Bei bestimmten konzerninternen Umwandlungen wird die GrESt nach § 6a Satz 1 GrEStG nicht erhoben. Steuerbefreit sind u.a. Umwandlungen, bei denen ausschließlich ein herrschendes Unternehmen und ein oder mehrere von diesem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften beteiligt sind. Abhängig ist eine Gesellschaft, an deren Kapital das herrschende Unternehmen innerhalb von fünf Jahren vor und fünf Jahren nach dem Rechtsvorgang unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 95% ununterbrochen beteiligt ist (§ 6a Satz 4 GrEStG). Der § 6a EStG wird auch als Konzernklausel bezeichnet.

### 2. Der BFH-Vorlagebeschluss vom 30.5.2017

In einem vom BFH entschiedenen Fall war eine 100%-ige Tochtergesellschaft, der mehrere Grundstücke gehörten, auf ihre Muttergesellschaft verschmolzen worden. Die Muttergesellschaft hatte die Anteile an der Tochtergesellschaft mehr als fünf Jahre gehalten. Der BFH entschied am 25.11.2015 (Az. II R 62/14) für die Befreiung im Fall einer Aufwärtsverschmelzung und damit

einhalten der Nachbehaltensfrist verweigert hatte. Weiterhin hat der BFH das BMF aufgefordert, dem Verfahren bezüglich der Voraussetzungen für die Steuerbefreiung nach § 6a GrEStG beizutreten. Mit Entscheidung vom 30.5.2017 hat der BFH den Fall dann dem EuGH mit der Frage vorgelegt, ob die Konzernklausel des § 6a GrEStG mit dem unionsrechtlichen Beihilfeverbot der Art. 107 ff. AEUV vereinbar ist (BStBl II 2017 S. 916).



**Verschmelzung im Konzern wohl weiterhin Grunderwerbsteuerfrei möglich**

gegen die Auffassung der Finanzverwaltung (gleichlautende Ländererlasse vom 19.6.2012, BStBl. I S. 662). Nach Ansicht des BFH ist die Nachbehaltensfrist von fünf Jahren nur insoweit maßgebend, als sie aufgrund der Umwandlung eingehalten werden kann. Nach der Verschmelzung bestehe die Beteiligung jedoch nicht mehr, so dass keine Frist aufzuerlegen sei. Die Steuerbefreiung sei zu gewähren. Insoweit widersprach der BFH der Finanzverwaltung, die die Begünstigung wegen Nicht-

### 3. Die Tendenz: Keine staatliche Beihilfe

Am 11.6.2018 fand die mündliche Verhandlung vor der großen Kammer des EuGH in der Rechtssache C-374/17 statt. Schon in dieser Verhandlung war die Tendenz zu erkennen, dass der EuGH keinen Verstoß des § 6a GrEStG gegen das Beihilfeverbot sehen dürfte. Am 19.9.2018 hat nun der Generalanwalt seinen Schlussantrag gestellt: Demnach ist die Steuerbefreiung des § 6a GrESt keine staatliche Beihilfe, sondern eine unschädliche allgemeine Maßnahme, da sie jedem inländischen oder ausländischen Unternehmen offensteht, das im Inland ein Grundstück besitzt.

» **Empfehlung:** Das Urteil des EuGH bleibt abzuwarten. Jedoch dürfte der EuGH dem Antrag des dänischen Generalanwalts folgen. Dann würde Rechtssicherheit dahingehend herrschen, dass bestimmte konzerninterne Umstrukturierungen keine Grunderwerbsteuer auslösen.

*StBin Sabine Rössler /  
WP/StB Daniel Scheffbuch*

## Tax Compliance Management System – Teil E: Maßnahmen der Steuerung und Kontrollen am Beispiel der Umsatzsteuer (Phase III des PKF-Modells)

In den beiden letzten Ausgaben der PKF-Nachrichten wurde die Risiko-Analyse (Phase II) dargestellt: Zunächst wurde in Teil C unserer Serie für das Modul GoBD beschrieben, wie die Dokumentation von Prozessen sowie die Identifikation bestehender Maßnahmen und eine Bewertung von Risiken zu konzipieren ist; anschließend wurde in Teil D anhand ausgewählter Risiken aus dem Modul „Lohnsteuer/Sozialversicherung“ die Bewertung hinsichtlich Schadenhöhe und Eintrittswahrscheinlichkeit an Praxisfällen veranschaulicht. Hier folgt nun in Phase III die Ausarbeitung und Implementierung von Maßnahmen der Steuerung und von Kontrollen auf der Basis der in Phase II identifizierten steuerlichen Risiken. Konkret wird im Folgenden für das Modul Umsatzsteuer dargestellt, wie gezielt Risiken reduziert und Compliance-Verstöße vermieden werden können.

### 1. Gesetzliche Vorgaben und Umsatzsteuer

Im Bereich der Umsatzsteuer bestehen wesentliche Risiken in fehlerhaften Eingangsrechnungen. Eine ordnungsgemäße Rechnung hat bestimmte

Mindestbestandteile zu enthalten. Diese Angaben sind vom Rechnungsempfänger zu prüfen, wenn der Vorsteuerabzug sichergestellt werden soll. Daneben hat der Steuerpflichtige weitere Verpflichtungen wie die sach- und fristgerechte Abgabe von Voranmeldungen und Jahreserklärungen zu erfüllen. Die Voranmeldungen sind grundsätzlich bis spätestens zum 10. Kalendertag des Abgabezeitraums bei der Finanzverwaltung einzureichen, die Jahreserklärung ist bei Erstellung durch einen Steuerberater bis zum 31.12. des folgenden Jahres nach Ablauf des Veranlagungszeitraums abzugeben.

Neben diesen allgemeinen Verpflichtungen sind weitere Pflichten vom Geschäftsmodell abhängig:

- Unternehmer, die Lieferungen ins Ausland ausführen, müssen dies durch entsprechende Buch- und Belegnachweise dokumentieren.
- Bei Lieferungen ins EU-Ausland sind laufend Zusammenfassende Meldungen beim Bundeszentralamt für Steuern abzugeben.
- Bei der Überschreitung bestimmter Lieferschwelen für Ein- und Ausfuhren sind Intrastatmeldungen einzureichen.
- Bei entsprechenden Sachverhalten sind die Regelungen über die Umkehr

der Steuerschuld bei Leistungen an Unternehmer im EU-Ausland, über innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäfte und über Konsignationslager zu beachten.

» **Hinweis:** Sofern die Umsatzsteuervoranmeldungen verspätet abgegeben werden, kann das Finanzamt einen Verspätungszuschlag erheben. Im Falle der Anmeldung einer Vorauszahlung, aber ausbleibender Entrichtung der Steuer, drohen Säumniszuschläge und Geldbußen. Wenn der Steuerpflichtige keine Voranmeldung abgibt oder falsche Angaben macht, kann dies als Steuerverkürzung betrachtet werden, die strafrechtlich verfolgt wird.

## 2. Tax-Compliance-Programm

### 2.1 Voraussetzungen für die Umsetzung

Entscheidend für den Erfolg des Compliance-Programms ist, dass die Mitarbeiter der Steuerabteilung sowie Mitarbeiter aus Abteilungen mit umsatzsteuerrelevanten Aufgabenfeldern über die erforderlichen Kenntnisse der Umsatzsteuer verfügen. Die Prozesse zur Einhaltung der gesetzlichen Vorgaben sind unter Einbezug bereits bestehender Kontrollen zu dokumentieren

Compliance-Analyse

Risiko-Analyse

Maßnahmen der Steuerung und Kontrollen

Wirksamkeit und Review

Compliance-Analyse

Risiko-Analyse

Maßnahmen der Steuerung und Kontrollen

Wirksamkeit und Review

ren. Dabei sind auch die Prozesse der angrenzenden Unternehmensbereiche (wie Logistik oder Vertrieb) einzubeziehen. Es ist sicherzustellen, dass die zuständigen Mitarbeiter hinreichendes Wissen im steuerlichen Bereich besitzen, um potentielle Risiken identifizieren und kommunizieren zu können.

Die Steuerabteilung sollte mit ausreichend Personal ausgestattet sein, um dem Risiko entgegenzutreten, dass elementare Aufgaben wie die Abgabe von Voranmeldungen und Jahreserklärungen nicht fristgerecht durchgeführt werden können.

## 2.2 Maßnahmen der Steuerung und Kontrollen

Zur Sicherstellung der Erfüllung der umsatzsteuerlichen Pflichten bieten sich insbesondere folgende Maßnahmen der Steuerung und Kontrollen an:

- Regelmäßige Schulungen von Mitarbeitern mit umsatzsteuerrelevanten Tätigkeiten
- Implementierung eines „4-Augen-Prinzips“ für umsatzsteuerliche Ausnahmefälle
- Qualitätsprüfung der umsatzsteuerlichen Datenaufzeichnungen und Meldungen (eventuell auch mit Hilfe von Datenanalyseprogrammen; z.B. VAT View)
- Regelmäßige Aktualisierung der automatisierten, umsatzsteuerlichen Abläufe in den EDV-Systemen

## 2.3 Tax-Compliance-Überwachung und -Verbesserung

Die Angemessenheit und Wirksamkeit des Systems im Bereich Umsatzsteuer kann insbesondere mit Hilfe folgender Maßnahmen überwacht werden:

- Überprüfung der Verarbeitung von umsatzsteuerlichen Daten im ERP
- Regelmäßige Aktualisierung von Stammdaten
- Überprüfung der Gesamttransaktionsdaten hinsichtlich Risiken
- Überwachung der Durchführung und Teilnahmen an Schulungen
- Prüfung von Kontrollen bei der Steueranmeldung und -erklärung
- Prüfung von Arbeitsanweisungen

## 3. Tax-Compliance-Kommunikation

Entscheidend für den Erfolg des Tax-CMS ist die Festlegung von klaren Kommunikationswegen sowie Rollen und Verantwortlichkeiten von jedem Mitarbeiter für seinen Aufgabenbereich. Es

ist festzulegen, wie Tax-Compliance-Risiken sowie Hinweise auf potentielle oder festgestellte Regelverstöße an die entsprechenden Stellen im Unternehmen gemeldet werden. Die Kommunikation kann z.B. in Form von Mitarbeiterbriefen, Compliance-Handbüchern oder Schulungsveranstaltungen stattfinden. Hierbei sind insbesondere die folgenden Punkte von besonderer Bedeutung:

- Periodisches Compliance-Reporting an die Unternehmensleitung
- Kommunikation mit der Finanzverwaltung
- Information der Mitarbeiter über umsatzsteuerliche Neuerungen
- Kommunikation über neue oder geänderte umsatzsteuerliche relevante Prozesse
- Bereitstellung von notwendigen Informationen für den Jahresabschluss an die Buchhaltung

## 4. Fazit

Im Rahmen eines Tax-CMS sollte auf den Bereich Umsatzsteuer ein besonderer Fokus gelegt werden, da die Finanzverwaltung in Betriebsprüfungen diesem Feld regelmäßig eine hohe Bedeutung beimisst. Ein funktionierendes VAT-Compliance-System kann für die Finanzverwaltung als Indiz gegen vorsätzliches oder leichtfertiges Verhalten dienen.

WP/StB Jens Düe /  
StB Enrico Kiehne



Qualitätsprüfung der umsatzsteuerlichen Datenaufzeichnungen und Meldungen



## EuGH fordert Nachweismöglichkeit im Rahmen von § 1 AStG

» **Für wen:** Deutsche Unternehmen, die unentgeltliche Leistungen an ausländische Konzerngesellschaften erbringen.

» **Sachverhalt:** Im reinen Inlandsfall haben unentgeltliche Leistungen an verbundene Unternehmen keine steuerlichen Auswirkungen, weil es sich um nicht einlagefähige Nutzungsüberlassungen handelt. Dagegen führt § 1 AStG in grenzüberschreitenden Sachverhalten zu einer Korrektur, wenn inländische Einkünfte dadurch gemindert sind, dass Konditionen vereinbart werden, die nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen.

Eine deutsche AG hatte zugunsten von bilanziell überschuldeten niederländischen Konzerngesellschaften sog. Patronatserklärungen abgegeben, ohne dafür ein gesondertes Entgelt zu verlangen. Die Patronatserklärungen waren Voraussetzung dafür, dass die Konzerngesellschaften von der finanzierenden Bank weiterhin Kredite erhalten haben. Das Finanzamt hat daraufhin eine Einkünftekorrektur nach § 1 AStG vorgenommen. Die AG hat zunächst Einspruch eingelegt und später geklagt.

Das Finanzgericht hat dann dem EuGH die Frage vorgelegt, ob § 1 AStG mit Unionsrecht vereinbar ist.

Der EuGH hat in seiner Entscheidung vom 31.5.2018 ausgeführt, dass § 1 AStG nur dann mit dem Unionsrecht vereinbar ist, wenn die Regelung dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit eröffnet, eine Abweichung vom Fremdvergleichsgrundsatz mit wirtschaftlichen Gründen zu rechtfertigen, die sich aus seiner Stellung als Gesellschafter ergeben. In dem Urteilsfall bestand nach Auffassung des EuGH ein wirtschaftliches Eigeninteresse der AG am geschäftlichen Erfolg der ausländischen Konzerngesellschaften, an dem sie letztlich in Form von Dividenden partizipiert. Durch die erstmalige Berücksichtigung der Gesellschafterstellung als wichtigem Grund für Gestaltungen, die vom Fremdvergleichsgrundsatz abweichen, hat der EuGH für entsprechende Diskussionen mit der Finanzverwaltung die Tür weit aufgestoßen. Wenn unentgeltliche Patronatserklärungen gerechtfertigt werden können, sollte dies z.B. auch für unverzinsliche oder niedrig verzinsliche Darlehen gelten. Das Urteil

bezieht sich zwar auf § 1 AStG i.d.F von 2003, allerdings dürfte es auch Auswirkungen auf die später darin aufgenommenen Regelungen zur Funktionsverlagerung und zur Gewinnermittlung von Betriebsstätten haben, denn in beiden Regelungen fehlt eine Möglichkeit zum Nachweis wirtschaftlicher Gründe für eine Abweichung vom Fremdvergleichsgrundsatz.

» **Empfehlung:** Für bereits laufende Betriebsprüfungen, Einspruchsverfahren etc. empfiehlt es sich, diese unter Hinweis auf das EuGH-Urteil offen zu halten bzw. die vom EuGH an die Hand gegebenen Argumente zu nutzen.

» **Mehr zum Thema:** Die vom EuGH geforderte Nachweismöglichkeit sieht § 1 AStG nicht vor. Es bleibt daher abzuwarten, ob das Finanzgericht im weiteren Verlauf des Verfahrens § 1 AStG komplett verwirft oder im Wege der Auslegung eine Nachweismöglichkeit in die Regelung „hineindenkt“. Das Urteil können Sie unter dem Az. C-382/16 auf der Internetseite des EuGH (<http://curia.europa.eu/juris/>) nachschlagen.

*StB Thorsten Haake*

## EuGH zum Vorsteuerabzug bei Anzahlungen und nicht erfolgter Lieferung

» **Für wen:** Vorsteuerabzugsberechtigte Unternehmen, die Anzahlungen auf nicht erfolgte Lieferungen geleistet haben.

» **Sachverhalt:** Der BFH hat dem EuGH die Frage vorgelegt, wie mit dem Vorsteuerabzug des Warenempfängers umgegangen werden soll, wenn der Lieferant seiner Lieferverpflichtung nicht nachkommt und der Warenempfänger bereits eine Anzahlung geleistet hat.

Der BFH vertritt die Auffassung, dass der Vorsteuerabzug nicht in Anspruch genommen werden darf, da die Lieferung zum Zeitpunkt der Zahlung unsicher war. Der EuGH folgt dieser Auffassung nicht und stellt klar, dass einem Steuerpflichtigen der Vorsteuerabzug nicht versagt werden darf, wenn er von den Absichten des Lieferanten, den Liefervertrag nicht zu erfüllen, nichts gewusst hat oder wissen

konnte. Des Weiteren sei die Berichtigung des Vorsteuerabzugs bei Rückzahlung der Anzahlung konform mit den EU-Vorschriften in Art. 184 bis 186 MwStSystRL. Somit sei die Vorsteuer bei Erstattung der Anzahlung zu korrigieren.

» **Empfehlung:** Ansprüche auf Vorsteuerabzug sollten in jedem Fall geprüft werden.

*WPIn/StBin Christina Thiel*

## Einzelveranlagung von Ehegatten und deren Sonderausgabenabzug

» **Für wen:** Verheiratete Steuerpflichtige mit Antrag auf hälftige Aufteilung bei Einzelveranlagung.

» **Sachverhalt:** Sofern Ehegatten Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen und Steuerermäßigungen nach § 35a EStG abweichend von der realen wirtschaftlichen Belastung beider Ehegatten verteilen wollen, müssen sie hierzu einen übereinstimmenden Antrag stellen. Aufgrund einer Entscheidung des FG Baden-Württemberg (Urteil vom 29.11.2017, Az.: 2 K 1032/16) besteht zurzeit allerdings rechtliche Unsicherheit zu dieser Frage. Das FG Baden-Württemberg vertritt entgegen der gängigen Praxis die Auffassung, dass zunächst die insgesamt angefallenen Aufwendungen zu addieren und anschließend hälftig aufzuteilen



sind. Dabei stützt sich das Gericht im Rahmen der Urteilsfindung darauf, dass der Gesetzgeber mit der Regelung in § 26a Abs. 2 Satz 2 EStG eine Steuervereinfachung bezweckt habe, die voraussetzt, dass die Aufwendungen zuerst hälftig beiden Ehegatten zuzurechnen sind. Des Weiteren begründet das FG die Entscheidung mit dem Wortlaut der Vorschrift.

» **Empfehlung:** Der Vorteil der Entscheidung des Finanzgerichts besteht darin, dass weder Ehegatten nachweisen noch das Finanzamt prüfen müssen, welcher Ehegatte in welcher Höhe Belastungen wirtschaftlich getragen hat. Es ist allerdings zu berücksichtigen, dass die Entscheidung des Finanzgerichts nicht immer zu einem günstigeren Ergebnis führt; daher sollte sorgfältig geprüft werden, ob der Antrag auf hälftige Aufteilung bei der Einzelveranlagung von Ehegatten vorteilhaft ist. In geeigneten Fällen kann im Hinblick auf das beim BFH zum Az. III R 11/18 anhängige Revisionsverfahren Einspruch eingelegt werden.

*WPin/StBin Christina Thiel*

## RECHT

### Stimmverbote von Kommanditisten

» **Für wen:** Kommanditisten.

» **Sachverhalt:** Das HGB enthält keine Regelung zum Ausschluss eines Kommanditisten bei der Beschlussfassung der Gesellschafterversammlung über einen Vertrag zwischen der Gesellschaft und ihrem Kommanditisten. Ob auf diese Fälle die Regelung im GmbH-Gesetz (§ 47 Abs. 4 Satz 1 GmbHG) entsprechend anzuwenden ist, ist umstritten und höchstrichterlich noch nicht entschieden.

Für eine entsprechende Anwendung hat sich aktuell das OLG München in einem Urteil vom 18.7.2018 ausgesprochen (Az.: 7 U 4225/17). Begründet wird die Anwendung des Stimmrechtsausschlusses bei der KG damit, dass die Regelung im GmbH-Recht Ausfluss eines allgemeinen Grundsatzes ist. Von einem selbst am Geschäft Beteilig-

ten könne nicht erwartet werden, dass er bei der Stimmabgabe die eigenen Belange denen der Gesellschaft nachordnen werde. Daher sei eine analoge Anwendung bei der KG gerechtfertigt. Ferner hat das OLG den Anwendungsbereich des Stimmrechtsausschlusses dahingehend ausgedehnt, dass das Stimmverbot auch für Fälle gilt, wenn der entsprechende Vertrag nicht zwischen der KG und einem Kommanditisten abgeschlossen wird, sondern zwischen der Gesellschaft und der Tochtergesellschaft eines Kommanditisten. Dem Urteil lag der Sachverhalt zugrunde, dass ein Grundstück einer KG an eine Tochtergesellschaft des Kommanditisten verkauft werden sollte. Bei der Beschlussfassung der Gesellschafterversammlung der KG über den Verkauf des Grundstücks hat der Kommanditist teilgenommen.

Das OLG beurteilte die Stimmabgabe des Kommanditisten als Verstoß gegen § 47 Abs. 4 Satz 2 GmbHG. Es kommt zu einem Stimmrechtsausschluss, wenn der Gesellschafter mit dem Vertragspartner der Gesellschaft wirtschaftlich so stark verbunden ist, dass das persönliche Interesse des Gesellschafters mit dem des Vertragspartners gleichzusetzen ist. Dies gilt, wenn der Gesellschafter ein starkes eigenes wirtschaftliches Interesse an dem Vertrag hat, was bejaht wird, wenn der Gesellschafter z.B. eine Mehrheitsbeteiligung an dem Vertragspartner hält.

» **Empfehlung:** Auch bei einer KG ist das Stimmverbot nach § 47 Abs. 4 Satz 2 GmbHG zu beachten. Es gilt u.U. auch dann, wenn der Gesellschafter nicht selbst Vertragspartner der KG wird.

*RA/StB Christian Wilke*

## Arztbesuche während der Arbeitszeit

» **Für wen:** Arbeitgeber und Arbeitnehmer, mit und ohne Tarifbindung.

» **Sachverhalt:** Im Streitfall ging es um die Frage, ob dem Arbeitnehmer für die Dauer eines Arztbesuchs Anspruch auf bezahlte Freistellung gegen seinen Arbeitgeber zustand. Der klagende Arbeitnehmer hatte den Arztbesuch während der Arbeitszeit wahrgenommen, da dessen Sprechzeiten es nicht anders zuließen. Der Arbeitgeber verweigerte daraufhin die Entgeltfortzahlung, indem er die Zeiten des Arztbesuchs auf dem Arbeitszeitkonto als Minusstunden erfasste.

Nachdem das Arbeitsgericht erster Instanz den Anspruch auf Fortzahlung der Vergütung für die Zeiten des Arztbesuches noch abgelehnt hatte, wurde er vom Landesarbeitsgericht Niedersachsen (LAG Niedersachsen) bejaht. Der Anspruch ergebe sich im Streitfall aus dem einschlägigen Tarifvertrag (§ 14 Abs. 3 Manteltarifvertrag des Groß- und Außenhandels Niedersachsen). Dabei knüpft das LAG an die höchst-

richterlichen Grundsätze des Bundesarbeitsgerichts (BAG) zur Entgeltfortzahlungspflicht für Arztbesuche während der Arbeitszeit an. Eine solche bestehe nach dem Gesetz grundsätzlich in Fällen unverschuldeter Arbeitsversäumnis (vgl. § 616 BGB), soweit

- die ärztliche Versorgung notwendig ist und
- der Arbeitnehmer zudem bemüht ist, den Arbeitsausfall zu vermeiden.



Arztbesuche müssen sein, aber ist das Arbeitszeit?

Das BAG sieht dabei den Grundsatz der freien Arztwahl und verlangt von Arbeitnehmern nicht, zu einem Arzt

zu wechseln, dessen Sprechzeiten mit den Arbeitszeiten vereinbar sind. Zu beachten ist jedoch, dass ein Anspruch auf Entgeltfortzahlung wegen unverschuldeter Arbeitsversäumnis einzelvertraglich ausgeschlossen oder auf bestimmte Fälle beschränkt werden kann – sofern keine entgegenstehende tarifliche Vereinbarung besteht. Abzugrenzen ist diese Entgeltfortzahlungspflicht von derjenigen des Arbeit-

gebers bei Arbeitsunfähigkeit des Arbeitnehmers (§ 3 EFZG), die vertraglich nicht abbedungen werden kann.

» **Empfehlung:** Arbeitgeber können in den Arbeitsverträgen die Lohnfortzahlung in bestimmten gesetzlich vorgesehenen Fällen ausschließen, sofern die Anwendungsfälle eindeutig sind und keine tariflichen Regelungen entgegenstehen.

» **Hinweis:** Das Urteil des LAG Niedersachsen vom 8.2.2018 (Az.: 7 Sa 256/17) ist im Internet unter [www.rechtsprechung.niedersachsen.juris.de](http://www.rechtsprechung.niedersachsen.juris.de) einsehbar.

*RAin Maha Steinfeld*

## DSGVO: Bekämpfung von Abmahnmissbrauch

» **Für wen:** Unternehmen und Vereine.

» **Sachverhalt:** Das BMJV hat den Gesetzesentwurf „zur Stärkung des freien Wettbewerbs“ nach der regierungsinternen Ressortabstimmung am 11.9.2018 dem Bundestag zugeleitet. Hiermit plant das BMJV verschiedene Maßnahmen, um missbräuchlichen Abmahnungen – nicht nur im Wirkungsbereich der DSGVO – entgegenzuwirken: So sollen u.a. die Anforderungen an die Klagebefugnis erhöht und die finanziellen Anreize für

Abmahnungen begrenzt werden. Dies soll durch die Begrenzung der Höhe möglicher Vertragsstrafen und die damit einhergehende Deckelung des Streitwerts erreicht werden. Weiterhin soll der sog. fliegende Gerichtsstand abgeschafft werden, nach welchem es bisher möglich ist, vor Gerichten zu klagen, die weit vom Wohnort des Betroffenen entfernt sind. Auch sieht der Entwurf mehr Transparenz und vereinfachte Möglichkeiten zur Geltendmachung von Gegenansprüchen vor. Ein vollständiger Ausschluss wettbe-

werbsrechtlicher Abmahnungen ist jedoch nicht geplant. Bis zum Inkrafttreten des Gesetzes zur Bekämpfung des Abmahnmissbrauchs bleibt jedoch der Status quo bestehen.

» **Empfehlung:** Mit der konsequenten Umsetzung der Vorgaben der DSGVO und weiterer wettbewerbsrelevanter Vorschriften kann der Gefahr von missbräuchlichen Abmahnungen vorgebeugt und so das Kostenrisiko durch Rechtsstreitigkeiten infolge von Abmahnungen minimiert werden.

*RAin/StBin Dany Eidecker*

## Neues zur Gesellschafterliste

» **Für wen:** Gesellschafter und Geschäftsführer einer GmbH.

» **Sachverhalt:** Im vergangenen Jahr hat der Gesetzgeber die in der Gesellschafterliste (§ 40 GmbHG) mitteilungs-pflichtigen Angaben erweitert; weitere Details wurden durch die am 1.7.2018 in Kraft getretene sog. Gesellschafterlistenverordnung geregelt. Vorgegeben werden insbesondere die Art der Nummerierung, die (neue) Veränderungsspalte und die Angabe der prozentualen Beteiligung.

**(1) Nummerierung:** Nummeriert wird ab jetzt grundsätzlich fortlaufend in ganzen arabischen Zahlen (keine Buchstaben), geordnet nach Geschäftsanteilen oder nach Gesellschaftern. „Verbrauchte“ Nummern dürfen grundsätzlich nicht neu belegt werden (Nummerierungskontinuität). Einzige Ausnahme: Wenn eine sog. Bereinigungsliste erstellt wird, weil die bisherige Nummerierung zu unübersichtlich

geworden ist, können die Geschäftsanteile neu nummeriert werden und die notwendige „Verlinkung“ zur bisherigen Nummerierung erfolgt durch entsprechende Angaben in der Veränderungsspalte.

**(2) Veränderungsspalte:** Bei Neunummerierung ist die Veränderungsspalte zwingend, bei sonstigen Veränderungen (z.B. Kapitalmaßnahmen, Übertragung von Geschäftsanteilen, Namens- oder Wohnortänderung der Gesellschafter) kann sie erstellt werden.

**(3) Prozentsatz der Beteiligung:** Die seit dem letzten Jahr verpflichtende Angabe darf bis auf eine Dezimalstelle hinter dem Komma gerundet werden. Eine Gesamtbeteiligung aller Gesellschafter von mehr oder von weniger als 100% ist in der Gesellschafterliste ebenso möglich wie die schlagwortartige Kennzeichnung einer Geringbeteiligung mit „weniger als 1%“. Aller-

dings: Auf Beteiligungen von 0,0%, 25,0% oder 50,0% darf nicht gerundet werden, dies liefe der beabsichtigten „Transparenz“ über die Mehrheitsverhältnisse in der Gesellschaft zuwider.

» **Empfehlung:** Die Gesellschafterliste ist aktuell zu halten; dies entspricht nicht nur der gesetzlichen Verpflichtung, sondern auch den eigenen Interessen von Gesellschaftern und Geschäftsführern. Mit der Anpassung der Liste an die neuen Vorgaben kann aber bis zur nächsten Änderung mitteilungs-pflichtiger Tatsachen gewartet werden. Das lässt die Gesellschafterlistenverordnung ausdrücklich zu.

» **Mehr zum Thema:** Die „Verordnung über die Ausgestaltung der Gesellschafterliste (Gesellschafterlistenverordnung – GesLV)“ kann unter [www.gesetze-im-internet.de/geslv/BJNR087000018.html](http://www.gesetze-im-internet.de/geslv/BJNR087000018.html) abgerufen werden.

*RA Dr. Johannes Hochgürtel*

## RECHNUNGSLEGUNG & FINANZEN

### Erweiterung der anschaffungsnahen Herstellungskosten

» **Für wen:** Steuerpflichtige, die Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen an angeschafften Gebäuden durchführen.

» **Sachverhalt:** Die grundsätzlichen steuerrechtlichen Vorschriften bestimmen, dass Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen, die innerhalb von drei Jahren nach Anschaffung eines Gebäudes durchgeführt werden und 15% der ursprünglichen Anschaffungskosten übersteigen, als anschaffungsnahen Herstellungskosten aktiviert werden. Das BMF hat nun mit Schreiben vom

20.10.2017 auf der Grundlage von aktuellen BFH-Urteilen die steuerbilanzielle Behandlung für alle offenen Fälle verbindlich geregelt. Die zu aktivierenden anschaffungsnahen Herstellungskosten bemessen sich der Höhe nach und in ihrer zeitlichen Dimension wie folgt:

**(1)** Für Gebäude, die seit dem 1.1.2017 erworben wurden, gehören zu den anschaffungsnahen Herstellungskosten sämtliche Aufwendungen für bauliche Maßnahmen, die im Zusammenhang mit einer Instandsetzung und Modernisierung eines angeschaff-

ten Gebäudes anfallen. Dazu zählen sowohl originäre Aufwendungen zur Herstellung der Betriebsbereitschaft durch Wiederherstellung funktionsuntüchtiger Gebäudeteile sowie Aufwendungen für eine über den ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung des Gebäudes als auch Schönheitsreparaturen. Der bei Schönheitsreparaturen bislang maßgebliche enge räumliche, zeitliche und sachliche Zusammenhang mit den Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen gilt nicht mehr.

**(2)** Wenn das Gebäude aus mehreren



Einheiten besteht, ist bei der Prüfung, ob die Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen zu anschaffungsnahen Herstellungskosten führen, auf den jeweiligen selbständigen Gebäudeteil abzustellen. Die Betrachtung des Gesamtgebäudes kommt nicht in Frage, wenn dieses in unterschiedlicher Weise genutzt wird.

**(3)** Sämtliche Aufwendungen für Reparatur, Verbesserung und Verschönerung, die bei einer Sanierung innerhalb



**Aufwendungen für Sanierung sofort absetzbar?**

von drei Jahren nach Anschaffung eines Gebäudes anfallen, sind bei der

Ermittlung der Bewertungsgrenze (15%) für anschaffungsnahen Herstellungskosten zu berücksichtigen. Dies gilt bereits rückwirkend für alle Gebäude, die seit dem 1.1.2017 erworben wurden.

» **Mehr zum Thema:** Das BMF-Schreiben vom 20.10.2017 finden Sie unter [www.bundesfinanzministerium.de](http://www.bundesfinanzministerium.de); es ist ein Anwendungsschreiben zu den BFH-Urteilen vom 14.6.2016 (Az.: IX R 25/14, IX R 15/15 und IX R 22/15).

*WP Dieter Hanxleden*

## Bilanzierung von Provisionsvorauszahlungen und damit zusammenhängenden Aufwendungen

» **Für wen:** Steuerpflichtige, die Vermittlungsleistungen und -aufwendungen bilanzieren.

» **Sachverhalt:** Den steuerbilanziellen Ansatz von Provisionsvorauszahlungen hat der BFH kürzlich mit Urteil vom 26.4.2018 (Az.: III R 5/16) behandelt. Im zugrundeliegenden Fall hatten die Münchener Richter darüber zu entscheiden, ob ein bilanzierender Vermittler getätigte Betriebsausgaben für Reiseleistungen zum Bilanzstichtag als „unfertige Vermittlungsleistung“ auszuweisen hat, wenn der Provisionserlös erst in dem folgenden Geschäftsjahr realisiert wird und unter der aufschiebenden Bedingung der Ausführung der Leistung steht. In vergleichbaren Fällen waren jeweils Konstellationen gegeben, in denen der Auftragnehmer trotz angefallener Aufwendungen (Vermittlungsaufwand) noch keinen Anspruch auf die Gegenleistung mangels Entstehung hatte.

In der Steuerbilanz dürfen Ansprüche und Verpflichtungen aus schwebenden Geschäften solange nicht angesetzt

werden, wie für das schwebende Geschäft eine Ausgeglichenheitsvermutung gilt. Diese Ausgeglichenheitsvermutung ist dann nicht erfüllt, sobald die eine Vertragspartei ihre Verpflichtungen voll oder teilweise erfüllt hat und die Leistung der anderen Vertragspartei noch aussteht.

Wird die Ausgeglichenheit durch Geldfluss aufgehoben, wird der Vorgang erfolgsneutral als Anzahlung oder transitorischer Rechnungsabgrenzungsposten behandelt. Ebenso eindeutig ist die Rechtslage, sobald die Auftragsverpflichtung voll erfüllt und der Entgeltanspruch entstanden ist. Der Erlös ist somit realisiert und führt zu einer Forderung als positives Wirtschaftsgut.

Der Begriff des Wirtschaftsguts ist nach ständiger BFH-Rechtsprechung weit gefasst. Hierunter fallen Sachen, Rechte oder tatsächliche Zustände, konkrete Möglichkeiten oder Vorteile für den Betrieb,

■ deren Erlangung der Kaufmann sich etwas kosten lässt,

- die einer besonderen Bewertung zugänglich sind,
- die i.d.R. eine Nutzung für mehrere Wirtschaftsjahre erbringen und
- die zumindest mit dem Betrieb übertragen werden können.

Ausgehend von den Grundsätzen der BFH-Rechtsprechung hatte sich durch die laufenden Betriebsausgaben im Streitfall kein Wirtschaftsgut herausgebildet, das als „unfertige Leistung“ zu aktivieren wäre.

» **Entscheidung:** Solange der Provisionsanspruch des bilanzierenden Vermittlers noch unter der aufschiebenden Bedingung der Ausführung des Geschäfts steht, ist er nicht zu aktivieren. Provisionsvorschüsse sind beim Empfänger als „erhaltene Anzahlungen“ zu passivieren. Aufwendungen, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit den Provisionsvorschüssen stehen, sind nicht als „unfertige Leistung“ zu aktivieren, wenn kein Wirtschaftsgut entstanden ist.

*WP Dieter Hanxleden*

## Ertragsteuerliche Behandlung von Verbindlichkeiten in der Insolvenz

» **Für wen:** Unternehmen im Insolvenzverfahren.

» **Sachverhalt:** Die grundsätzlichen Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften des Handels- und Steuerrechts sind auch im Rahmen eines Insolvenzverfahrens unverändert anzuwenden. Nach Eröffnung eines Insolvenzverfahrens stellt sich die Frage, ob und wann Verbindlichkeiten abweichend vom Nennwert mit einem ggf. niedrigeren Wert zu passivieren sind. Ein geänderter Wertansatz würde dann zu einem entsprechenden Gewinnausweis führen.

Der BFH hat in ständiger Rechtsprechung entschieden, dass Verbindlichkeiten nicht (mehr) passiviert werden dürfen, wenn sie keine wirtschaftliche Belastung darstellen. Eine solche wirt-

schaftliche Belastung fehlt dann, wenn der Schuldner mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nicht mehr mit einer Inanspruchnahme durch den Gläubiger rechnen muss (vgl. BFH vom 22.11.1988, Az.: VIII R 62/85). Allein die Tatsache, dass der Schuldner die Verbindlichkeit mangels ausreichendem Vermögen nicht oder nur teilweise tilgen kann, begründet noch nicht die Annahme einer fehlenden wirtschaftlichen Belastung (vgl. BFH vom 9.2.1993, Az.: VIII R 29/91).

Die OFD NRW hat dazu am 22.9.2017 ihre Kurzinformation ESt Nr. 46/2014 vom 21.11.2014 aktualisiert und das Erlöschen einer Schuld im Insolvenzverfahren als gewinnwirksam beurteilt. Eine erfolgswirksame Minderung der

Verbindlichkeit kann demnach erfolgen,

- wenn ein Gläubiger wirksam auf seine Forderung verzichtet,
- soweit das Erlöschen der Forderungen nachrangiger Gläubiger im Insolvenzplan durch das Gericht rechtskräftig bestätigt wird bzw. eine Befreiung gegenüber nicht nachrangigen Gläubigern im gestaltenden Teil des Insolvenzplans vorgesehen ist.

» **Empfehlung:** Jedes Unternehmen ist nach Eröffnung eines Insolvenzverfahrens gut beraten, eine mögliche Abwertung der Verbindlichkeiten unter dem Aspekt der wirtschaftlichen Belastung und der steuerlichen Konsequenzen für einen entstehenden Gewinn zu untersuchen.

WP Dieter Hanxleden / Andrea Ruppert

## Rückstellungsverbot für aktivierungspflichtige Investitionen, die zu keinem Ertrag mehr führen

» **Für wen:** Unternehmer, die Rückstellungen für Investitionen bilden.

» **Sachverhalt:** Ein Unternehmer entsorgte gegen Entgelt Abfälle auf von ihm unterhaltenen Deponien. Dabei war er dazu verpflichtet, nach Stilllegung der Deponien die Oberflächen abzudichten und zukünftig austretende Schadstoffe auf eigene Kosten aufzubereiten oder zu entsorgen (§ 50 Abs. 2 Nr. 1 KrWG). Ein wesentlicher Teil dieser Verpflichtung erforderte die Errichtung von Anlagen und Betriebsvorrichtungen. Der Deponiebetreiber bildete bereits während der Zeit der Entsorgung Rückstellungen für die Investitionen zur Erfüllung der Nachsorgepflichtungen.

Mit BFH-Urteil vom 8.11.2016 wurde die steuerliche Anerkennung der Rückstellung insoweit versagt, wie sie

für die Ausgaben gebildet wurde, die nach dem Bilanzstichtag durch den Erwerb oder den Bau von Wirtschaftsgütern entstehen. Der BFH stützt seine Rechtsauffassung auf den Wortlaut des § 5 Abs. 4b Satz 1 EStG. Demnach erfasst das Passivierungsverbot auch in künftigen Wirtschaftsjahren als Anschaffungs- oder Herstellungsko-

sten eines Wirtschaftsguts zu aktivierende Aufwendungen, die zu keinem Ertrag mehr führen können.

» **Hinweis:** Ob bezogen auf die Abzinsung von Rückstellungen für Nachsorgepflichtungen separate Abzinsungszeiträume für die sog. Stilllegungs- und die Nachsorgephase zu bilden sind, wird anhand der vom FG festzustellenden Rechtsgrundlagen der jeweiligen Nachsorgepflichtung zu beurteilen sein.

» **Mehr zum Thema:** Die Entscheidung des BFH vom 8.11.2016 ist unter dem Az.: I R 35/15 ergangen und unter [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de) abrufbar; als Vorinstanz hatte das FG Münster mit Urteil vom 25.2.2015 entschieden (Az.: 9 K 147/11 K,G,F; vgl. EFG 2015 S. 1283).

WP Dieter Hanxleden /  
Andrea Ruppert



Nach Stilllegung zu tragende Aufwendungen rückstellungsfähig?



## Anforderungen an die Rückstellung für künftige Wartungsaufwendungen

» **Für wen:** Unternehmer mit gesetzlicher Verpflichtung, nach einer festgelegten Anzahl an Betriebsstunden oder einem vorgegebenen Zeitablauf Wartungsarbeiten zur Betriebssicherheit für die zukünftige Nutzung durchzuführen.

» **Sachverhalt:** Ein Halter eines Flugzeugs oder der Mieter (im Folgenden: Betreiber) einer Aufzugsanlage ist gesetzlich dazu verpflichtet, Wartungsarbeiten und wiederkehrende Prüfungen zur Betriebssicherheit bei Erreichen von zulässigen Betriebszeiten durchzuführen (vgl. § 12 LuftGerPV / BetrSichV 2015). Erst danach darf er den Betrieb fortsetzen. In einem vom BFH entschiedenen Fall hatte der Eigentümer des Flugzeugs bzw. der Aufzugsanlage die mit der Wartungsverpflichtung verbundenen Kosten auf den Betreiber abgewälzt. Der Betreiber des Flugzeugs hatte die gemieteten Flugzeuge „im Einklang mit den luftverkehrsrechtlichen Bestimmungen“ (bezogen auf Betriebszeiten) auf eigene



Wartungsarbeiten auf dem Rückstellungs-Prüfstand

Kosten zu warten. Er bildete in der Steuerbilanz eine Rückstellung für Wartungs- und Prüfungskosten, und zwar ratierlich für die bereits abgelauften Betriebszeiten in Bezug auf die Betriebszeit bis zur Wartung. Finanzamt und FG waren der Ansicht, dass die Verpflichtung wirtschaftlich noch nicht verursacht sei und hielten eine Rückstellungsbildung des Betreibers für nicht zulässig. Einspruch und Klage blieben erfolglos.

Unstrittig ist, dass für die Betreiber keine Rückstellung aus öffentlich-rechtlicher Verpflichtung gebildet werden durfte.

Nach einer Entscheidung des BFH (Urteil vom 9.11.2016, Az.: I R 43/15, Vorinstanz: FG Düsseldorf mit Urteil vom 21.4.2015, Az.: 6 K 307/13 K,G; EFG 2015 S. 1629) kann grundsätzlich für die privatrechtliche Verpflichtung der Betreiber auf Zahlung von Wartungsrücklagen-Garantiebeträgen eine Rückstellungsbildung geboten sein. Dies gilt jedenfalls dann, wenn bei Beendigung des Vertrags kein Anspruch auf

Rückerstattung der Beträge besteht und der Steuerpflichtige deshalb stets mit den vereinbarten Beträgen wegen vertraglicher Verpflichtung belastet bleibt. Begründet wird diese Entscheidung mit dem notwendigen Ausgleich von Wertminderungen durch betriebszeitabhängige Übernahme von Wartungskosten.

» **Empfehlung:** Bei vergleichbaren Konstellationen mit privatrechtlichen vertraglichen Verpflichtungen kann eine Rückstellungsbildung für Wartungskosten der Betreiber in Betracht kommen. *WP Dieter Hanxleden / Andrea Ruppert*

## Brennpunkte der ertragsteuerlichen Organschaft

**Voraussetzungen für die Anerkennung der ertragsteuerlichen Organschaft sind die zivilrechtliche Wirksamkeit des Gewinnabführungsvertrags (GAV, §§ 291 ff. AktG) und steuerrechtliche Anforderungen (§ 14, 17 KStG). Bei einer Beanstandung der ertragsteuerlichen Organschaft durch die Finanzverwaltung hilft zwecks Rettung der Organschaft eine Fiktion im KStG, die im Rahmen der „kleinen Organschaftsreform“ eingeführt wurde. Der folgende Überblick zeigt die wichtigsten Fragestellungen und Risiken auf.**

### 1. Zivilrechtliche Wirksamkeit des Gewinnabführungsvertrags (GAV)

Die zivilrechtliche Wirksamkeit des GAV ist zwingende Voraussetzung für die steuerliche Begründung eines Organschaftsverhältnisses. Der GAV nach Aktiengesetz bedarf der Schriftform und der Zustimmung der Hauptversammlung der verpflichteten und der herrschenden AG mit jeweils Dreiviertel-Mehrheit des bei der Beschlussfassung vertretenen Grundkapitals. Ein solcher GAV entfaltet seine Wirksamkeit erst mit Eintragung in das Handelsregister der Organgesellschaft (OG). Für die steuerliche Zurechnung des

Einkommens der OG bei dem Organträger (OT) ist das Geschäftsjahr der Eintragung maßgebend. In einem BFH-Fall wurde die HR-Anmeldung eines GAV beim Amtsgericht am 18.9.2006 vorgenommen, die Eintragung erfolgte durch Verzögerung der Behörde erst am 26.1.2007. Die Finanzverwaltung versagte die Anerkennung der Organschaft für das Jahr 2006. Auch der BFH bestätigte als Voraussetzung für die Bildung der Organschaft die Wirksamkeit des GAV durch HR-Eintragung. Dabei stellte der BFH fest, dass der Gesetzgeber die Wirkungen und Umstände bewusst unberücksichtigt gelassen hat

und maßgeblich auf die Registereintragung abstellt (vgl. Urteil vom 10.5.2017, Az.: I R 93/15).

## 2. Ausgleichszahlungen an Minderheitsgesellschafter

Die ertragsteuerliche Anerkennung eines GAV ist auf der Grundlage der Entscheidung des BFH aus 2017 zu versagen, wenn die Vereinbarung von Ausgleichszahlungen an Minderheitsgesellschafter (§ 304 AktG) zusätzlich zu einem bestimmten Festbetrag einen variablen Ausgleich enthält, welcher sich an dem Ertrag der Organgesellschaft orientiert. Das o.g. Urteil gilt auch für andere Kapitalgesellschaften als Organgesellschaft.

## 3. Abführung des ganzen Gewinns und vororganschaftliche Verlustvorträge

Das entscheidende Tatbestandsmerkmal gem. § 291

Abs. 1 AktG ist die Abführung des gesamten Gewinns, der nach handelsrechtlichen Vorschriften ermittelt wurde. Für den Fall des Vorliegens vororganschaftlicher Verlustvorträge ist der von der Organgesellschaft ermittelte Jahresüberschuss erst um den bestehenden Verlustvortrag aus der Vororganschaft zu mindern. Soweit die Verrechnung der vororganschaftlichen Verluste unterbleibt, gefährdet dies die tatsächliche Durchführung der ertragsteuerlichen Gewinnabführung und führt zu einer Nichtanerkennung. Zur rückwirkenden Heilung einer unterlassenen Verlustverrech-

nung und damit der ertragsteuerlichen Organschaft wurde vor Inkrafttreten der „kleinen Organschaftsreform“ am 26.2.2013 die Änderung der handelsrechtlichen Jahresabschlüsse ab dem Erstjahr der Organschaft bzw. dem Jahr des erforderlichen erstmaligen Ausgleichs der Verlustvorträge empfohlen. Die Finanzverwaltung hat die rückwirkende Änderung des handelsrechtlichen Jahresabschlusses aufgrund der Fehlerkorrektur regelmäßig anerkannt.

» **Hinweis:** Für die sog. vergessenen vororganschaftlichen Verlustvorträge nach Inkrafttreten der kleinen Organschaftsreform regelt das KStG den möglichen Korrekturweg über eine Änderung des Jahresabschlusses der Organgesellschaft und des Organträgers (vgl. BFH vom 21.10.2010, Az.: IV R 21/07).

*WP Dieter Hanxleden*

## BONMOT ZUM SCHLUSS

„A brand is something that has a clear-cut identity among consumers, which a company creates by sending out a clear, consistent message over a period of years until it achieves a critical mass of marketing.“

**Philip „Phil“ Knight**, geb. 24.2.1938 in Portland, Oregon/USA, ehemaliger Wirtschaftsprüfer, Gründer und ehemaliger Vorstandsvorsitzender von Nike.

## Impressum

**PKF Deutschland GmbH** Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Jungfernstieg 7 | 20354 Hamburg | Tel. +49 40 35552-0 | Fax +49 (0) 40 355 52-222 | [www.pkf.de](http://www.pkf.de)

Anfragen und Anregungen an die Redaktion bitte an: [pkf-nachrichten@pkf.de](mailto:pkf-nachrichten@pkf.de)

Die Inhalte der PKF\* Nachrichten können weder eine umfassende Darstellung der jeweiligen Problemstellungen sein noch den auf die Besonderheiten von Einzelfällen abgestimmten steuerlichen oder sonstigen fachlichen Rat ersetzen. Wir sind außerdem bestrebt sicherzustellen, dass die Inhalte der PKF Nachrichten dem aktuellen Rechtsstand entsprechen, weisen aber darauf hin, dass Änderungen der Gesetzgebung, der Rechtsprechung oder der Verwaltungsauffassung immer wieder auch kurzfristig eintreten können. Deshalb sollten Sie sich unbedingt individuell beraten lassen, bevor Sie konkrete Maßnahmen treffen oder unterlassen. Soweit innerhalb der PKF Fachnachrichten rechtliche Themen dargestellt sind, liegt die Verantwortlichkeit bei den Rechtsanwälten, die im PKF-Netzwerk tätig sind.

\* PKF Deutschland GmbH ist ein Mitgliedsunternehmen des PKF International Limited Netzwerks und in Deutschland Mitglied eines Netzwerks von Wirtschaftsprüfern gemäß § 319 b HGB. Das Netzwerk besteht aus rechtlich unabhängigen Mitgliedsunternehmen. PKF Deutschland GmbH übernimmt keine Verantwortung oder Haftung für Handlungen oder Unterlassungen anderer Mitgliedsunternehmen. Die Angaben nach der Dienstleistungsinformationspflichten-Verordnung sind unter [www.pkf.de](http://www.pkf.de) einsehbar.