

In eigener Sache

Seit Februar 2015 verstärkt Frau Dipl.-iur. Dinah Haushalter die Dr. Wehberg und Partner GbR im Bereich der Insolvenzverwaltung. Frau Haushalter schloss 2009 das Studium der Rechtswissenschaften an der Ruhr Universität in Bochum ab und absolvierte anschließend das Rechtsreferendariat im Gerichtsbezirk des OLG Hamm. Seit 2012 war sie als zertifizierte Insolvenzsachbearbeiterin für den Bereich Tabelle und für das Berichtswesen in einer mittelständischen Kanzlei für Insolvenzverwaltung und als Insolvenzsachbearbeiterin für Verbraucher- und Unternehmensinsolvenzen in einer Großkanzlei tätig. Frau Haushalter ist zudem freie Autorin bei der Fachzeitschrift InsBüro.



Dinah Haushalter

Allgemeine Steuerzahlungstermine im II. Quartal 2015

Fälligkeit		Ende der Schonfrist
Freitag, 10.04.2015	Umsatzsteuer	13.04.2015
	Lohnsteuer, Kirchensteuer, Solidaritätszuschlag (Vierteljahres- und Monatszahler)	13.04.2015
Montag, 11.05.2015	Umsatzsteuer	15.05.2015
	Lohnsteuer, Kirchensteuer, Solidaritätszuschlag (Monatszahler)	15.05.2015
Freitag, 15.05.2015	Gewerbesteuer	18.05.2015
	Grundsteuer (Vorauszahlung)	18.05.2015
Mittwoch, 10.06.2015	Einkommensteuer, Kirchensteuer, Solidaritätszuschlag (Vorauszahlung)	15.06.2015
	Umsatzsteuer	15.06.2015
	Lohnsteuer, Kirchensteuer, Solidaritätszuschlag (Monatszahler)	15.06.2015

DR. WEHBERG UND PARTNER GbR
Wirtschaftsprüfer · Rechtsanwälte · Steuerberater

Herausgeber:
Dr. Wehberg und Partner GbR
Feithstraße 177 · 58097 Hagen
Postfach 39 44 · 58039 Hagen
Tel. +49 (0) 2331 / 10 98-0
Fax +49 (0) 2331 / 10 98-30

Verantwortlicher Redakteur:
Dr. Ahmet Yilmaz – Wirtschaftsprüfer, Steuerberater
yilmaz@wehberg.de

In den einzelnen Beiträgen können die angesprochenen Themen nicht so ausführlich dargestellt werden, dass eine persönliche Beratung ersetzt werden kann. Wenn Sie Beratungs- oder Handlungsbedarf haben, so sprechen Sie uns gerne an bzw. nehmen mit der jeweiligen Autorin oder dem Autor Kontakt auf.

Diese Mandanteninformation ist als PDF-Datei auf der Homepage www.wehberg.de als Download verfügbar sowie auch per E-Mail regelmäßig zu beziehen. Eine kurze Nachricht an redaktion@wehberg.de genügt.

Direktlink zur Online-PDF-Ausgabe >>>



Ausgabe II/2015 · Redaktionsschluss: 31.03.2015 · Gestaltung & Realisation: IDEENpool GmbH · Fotos: fotolia.de (14), shutterstock.de (1)



II, 2015

Mandanteninformation

Nach dem Urteil ist vor dem Gesetz	Steuern
Abfindung zum Buchwert	
Besteuerung von Veräußerungsgewinnen aus Streubesitzanteilen	
Die Güterstandsschaukel	
Abfindungsklauseln in Gesellschaftsverträgen	Recht
Beendigung eines Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrags	
Wesentliche Erleichterungen der Corporate Governance in Japan	
Urlaubsanspruch bei Arbeitgeberwechsel	
Haftung des Stiftungsvorstands	
Insolvenzrechtsreform	
Die Neudefinition der Umsatzerlöse	Wirtschaftsprüfung
Einführung Konsolidierungssoftware Teil II	
Unternehmensbewertung im Mittelstand	

DR. WEHBERG UND PARTNER GbR
Wirtschaftsprüfer · Rechtsanwälte · Steuerberater

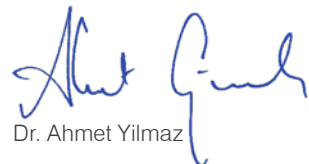


Liebe Leserinnen, liebe Leser,

das letzte Steueränderungsgesetz ist erst zum 01.01.2015 in Kraft getreten, das Bundeskabinett hat bereits den Entwurf eines GzUdPe (in Worten: „Gesetz zur Umsetzung der Protokollerklärung zum Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften“) beschlossen. Hinter diesem sperrigen Titel verbergen sich hauptsächlich Einzelmaßnahmen, die die Bundesländer bisher nicht unterbringen konnten und deren Bedeutung für die Praxis sich in engen Grenzen hält. Weit hinter den Erwartungen bleibt auch das verheißungsvoll klingende „Bürokratienteilungsgesetz“. Das BMWI als federführendes Ressort hatte unter dem Titel „Entlasten, vereinfachen, neue Bürokratie vermeiden“ ein Eckpunktepapier veröffentlicht, das u.a. den Vorschlag einer Anhebung der GWG-Grenze von 410 EUR auf 800 EUR enthielt. Im nun vorgelegten Regierungsentwurf findet sich dieses Vorhaben, wohl aufgrund zu großer fiskalischer Auswirkungen, leider nicht mehr wieder. Bürokratienteilung scheint politisch nur insoweit gewünscht und gewollt, wie sie steueraufkommensneutral erreicht werden kann.

Spannend bleibt es bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer: Bekanntlich ist der Gesetzgeber aufgefordert, bis zum 30.06.2016 eine verfassungskonforme Ausgestaltung der erbschaft- und schenkungsteuerlichen Regelungen zur steuerbegünstigten Übertragung von Betriebsvermögen zu schaffen. Ein Blick in die Statistik verdeutlicht die herausragende Bedeutung dieser Steuer: Bis 2020, so aktuelle Schätzungen, werden rund 5,7 Millionen Haushalte ca. 2,6 Billionen Vermögen erben. Das Durchsickern der Eckpunkte des Bundesfinanzministers zur Reform des Erbschaftsteuergesetzes hat in den letzten Wochen einen steuerpolitischen Orkan in Politik, Wirtschaft und Beratung verursacht. Tatsächlich zeigt sich, dass das neue Verschonungskonzept, das die Verschonung des begünstigten Vermögens bis zu einer Obergrenze von 20 Mio. EUR vorsieht, einer deutlichen Nachbesserung bedarf. Die gewählte Obergrenze ist sehr niedrig bemessen, da die steuerliche Bewertung von Betriebsvermögen regelmäßig zu deutlichen Überbewertungen führt.

Die vorliegende Ausgabe unserer Mandanteninformation setzt sich nicht nur mit der „Erbschaftsteuer 3.0“ auseinander – sie enthält viele weitere aktuelle Themen. Wir wünschen Ihnen eine interessante und anregende Lektüre.


Dr. Ahmet Yilmaz

II, 2015

Mandanteninformation

Steuern

02 – 10

Nach dem Urteil ist vor dem Gesetz

Abfindung zum Buchwert

Besteuerung von Veräußerungsgewinnen aus Streubesitzanteilen

Die Güterstandsschaukel

Recht

11 – 16

Abfindungsklauseln in Gesellschaftsverträgen

Beendigung eines Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrags

Wesentliche Erleichterungen der Corporate Governance in Japan

Urlaubsanspruch bei Arbeitgeberwechsel

Haftung des Stiftungsvorstands

Insolvenzrechtsreform

Wirtschaftsprüfung

17 – 21

Die Neudefinition der Umsatzerlöse

Einführung Konsolidierungssoftware Teil II

Unternehmensbewertung im Mittelstand

Aus der IT-Welt

22 – 23

Herausforderung „papierloses Büro“



Nach dem Urteil ist vor dem Gesetz

Diskussion um die Erbschaftsteuerreform

In unserer Ausgabe I/2015 hatten wir über die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 17.12.2014 berichtet, wonach das derzeitige Erbschaftsteuergesetz („ErbStG“) im Hinblick auf die Begünstigung von Unternehmensvermögen teilweise verfassungswidrig ist. Dem Gesetzgeber ist dabei eine Anpassung des Gesetzes zur Verfassungsgemäßheit bis zum 30.06.2016 eingeräumt worden. Bis auf einige extreme Missbrauchsfälle sollte bis zu einer Neuregelung des Erbschaftsteuerrechts das bisherige Recht anwendbar bleiben. Die Entscheidung des BVerG war insofern überraschend, als die bisherigen Verschonungsregeln wider Erwarten weitestgehend beibehalten wurden. Ein Änderungsbedarf wurde durch das BVerfG insb. in den Bereichen

- Privilegierung von **Verwaltungsvermögen**
- Verschonung von **großen Unternehmen**

gesehen. Die Bundesregierung hatte angekündigt, durch Änderung des ErbStG den Bedenken des BVerfG Rechnung zu tragen und lediglich durch einen „minimalinvasiven“ Eingriff das ErbStG nur lediglich soweit vom BVerfG vorgegeben anzupassen. Vor allem wurde eine Abschaffung des ErbStG oder eine grundsätzliche Strukturänderung (z.B. einheitlicher Steuersatz 10% bei Abschaffung der Verschonungsregeln mit ggf. großzügiger Stundung) abgelehnt. Umso gespannter war man dann, als am 25.02.2015 durch Herrn Finanzminister Schäuble die wesentlichen Eckpunkte der Anpassung des ErbStG vorgelegt wurden. Diese Eckpunkte sehen wie folgt aus:

- Der Begriff des **begünstigten Vermögens** wird neu definiert. Die bisherige Definition des **Verwaltungsvermögens** kann entfallen. Zum **begünstigten Vermögen** gehören alle Wirtschaftsgüter eines Unternehmens, die im Erwerbszeitpunkt zu mehr als 50 Prozent (überwiegend) einer land- und forstwirtschaftlichen, gewerblichen oder freiberuflichen Tätigkeit (Hauptzweck) dienen. Nicht begünstigt sind Wirtschaftsgüter, die dem Betrieb nur bis zu 50 Prozent oder die losgelöst vom Betrieb der Vermögensverwaltung dienen.
- Die Ermittlung des **begünstigten Vermögens** gilt rechtsformneutral für alle Unternehmensformen (Einzelbetrieb, Personalgesellschaft, Kapitalgesellschaft). Zur Umsetzung des Hauptzwecks werden die betrieblichen Schulden konsolidiert und anteilig dem begünstigten und nicht begünstigten Vermögen zugeordnet (konsolidierte Netto-Betrachtung). Beträgt der Anteil des **Verwaltungsvermögens** 10 Prozent oder weniger des Vermögens, ist dies unschädlich.
- Für die Verschonung des **begünstigten Vermögens** gilt eine erwerbsbezogene Obergrenze von 20 Mio. Euro (Freigrenze). Liegt der Erwerb innerhalb der Freigrenze, erhält der Erwerber, wie gehabt, eine 85 Prozent- oder 100 Prozent-Verschonung unter Einhaltung der bisherigen Haltefristen und Lohnsummenregelungen. Die Freigrenze gilt für das insgesamt erworbene begünstigte Vermögen. Mehrere Erwerbe innerhalb von 10 Jahren werden zusammengerechnet. Der Erwerber kann dadurch die Freigrenze alle 10 Jahre in Anspruch nehmen. Übersteigt das erworbene begünstigte Vermögen die Freigrenze, bedarf es einer individuellen Bedürfnisprüfung. Der Erwerber muss nachweisen, dass er persönlich nicht in der Lage ist, die **Steuerschuld** sofort aus sonstigem nicht betrieblichen bereits vorhandenen Vermögen oder aus mit der Erbschaft oder Schenkung zugleich übergegangenen Privatvermögen zu begleichen. Zumutbar ist es, dass er 50 Prozent dieses verfügbaren Vermögens einsetzt.

>>

Nach dem Urteil ist vor dem Gesetz

Diskussion um die Erbschaftsteuerreform



>> *Muss der Erwerber Vermögensgegenstände erst noch liquidieren, kommt eine Stundung der Steuer in Betracht. Reichen die sofort verfügbaren Mittel nur teilweise dazu aus, die auf das begünstigte Vermögen entfallende Steuerschuld zu tilgen, wird der Restbetrag erlassen (Voraussetzung: Einhaltung der bisherigen Haltefristen und Lohnsummenregelungen).*

- *Auf die Prüfung der Lohnsummenregelung wird bei Unternehmen mit einem Unternehmenswert bis 1 Mio. Euro verzichtet (Aufgriffsgrenze). Mit der Aufgriffsgrenze werden diese Unternehmen sowie die Verwaltung von Bürokratie entlastet. Wegen der geringen Wirtschaftskraft solcher kleineren Unternehmen besteht ein besonderes Bedürfnis, sie von Bürokratieaufwand und damit verbundenen Kosten zu entlasten. Die Haltefristen sind auch bei diesen Unternehmen zu beachten. Mehrere Erwerbe begünstigten Vermögens von demselben Schenker/Erblasser innerhalb von 10 Jahren werden zusammengerechnet, um Gestaltungen durch mehrere aufeinanderfolgende Übertragungen zu vermeiden.*

Diese in der Presse als Affront bezeichneten Eckpunkte wurden in der Folgezeit heftigst diskutiert, wobei politisch insbesondere bemängelt wurde, dass die Grenzen bis zu denen die Verschonungsregeln ohne Bedürfnisprüfung greifen sollen, bei einer Schenkung oder Erbschaft von im Einzelfall nur bis zu EUR 20 Mio. greifen sollen. Auch wird kritisiert, dass Basis der Erbanfall und nicht die Größe des Unternehmens ist. Das BVerfG hatte hier – lediglich als Beispiel – von einem Betrag von EUR 100 Mio. gesprochen, einer Größenordnung, der sich insbesondere in der jetzigen politischen Diskussion die Länder Baden-Württemberg, Bayern und Hessen anschließen. Formaljuristisch wird insbesondere beanstan-

det, dass bei der Erbschaftsteuer, bei der es sich um eine Erbanfallsteuer handelt, im Rahmen der Bedürfnisprüfung bis zu 50% des sonstigen privaten Vermögens eingesetzt werden soll.

Den Praktiker, übrigens auch bei der Finanzverwaltung, die die Veranlagungen konkret durchzuführen hat, wird die konkrete Anwendung eines geänderten ErbStG interessieren:

Wenn die Verschonung von einer Bedürfnisprüfung abhängig ist, wird die Bewertung des Unternehmens eine ungleich größere Bedeutung haben als heute. Das sog. vereinfachte Ertragswertverfahren ist in vielen Punkten kritisch zu sehen, kann aber durch ein Wirtschaftsprüfergutachten widerlegt werden. Der sich daraus mit der Finanzverwaltung ergebende Diskussionsbedarf wird spannend werden, zumal es anders als heute konkret um Geld geht. Dürfen z.B. gesellschaftsvertragliche Veräußerungsbeschränkungen bei der Bewertung berücksichtigt werden?

Ebenso reichlich Diskussionsstoff ist zu erwarten bei der Bewertung des einsetzbaren sonstigen Privatvermögens. Wenn die Grenze bei 50% liegt, wird insbesondere die Bewertung von Immobilien in den Blickpunkt rücken.

Zu lösen ist auch noch die Definition des Verwaltungsvermögens?

Die Diskussion um das Eckpunktepapier sollte an dieser Stelle aber nicht weiter angefeuert werden. Bisher gibt es nur das Eckpunktepapier. Ein Referentenentwurf mit dem Entwurf eines konkreten Gesetzestextes liegt noch nicht vor.

Eines erscheint aber erkennbar zu sein: Es war noch nie so günstig, jetzt aus steuerlichen Gründen¹ Unternehmensvermögen zu vererben oder zu verschenken. Tendenziell wird es insbesondere für Schenkung oder Vererbung von größeren Unternehmen teurer. Aus diesem Grunde sollte man intensiv in sich gehen, ob es nicht Sinn macht, jetzt die Nachfolgeregelung durchzuführen. Insbesondere die Zurückbehaltung von Splitteranteilen etwa bei Personengesellschaftsanteilen verbunden mit Nießbrauchsregelungen können ein probates Mittel sein die Nachfolgeregelung zu erleichtern.

Weiter soll bei allen Diskussionen, die insbesondere von Weltuntergangsszenarien begleitet sind, auf folgende Fakten verwiesen werden:

Nach Zahlen des Statistischen Bundesamts für 2013 stieg das geschenkte Vermögen seit Inkrafttreten des Erbschaftsteuerreformgesetzes im Jahr 2009 von EUR 12,9 Mrd. auf EUR 39,9 Mrd. Trotz des starken Zuwachses an geschenktem Vermögen schrumpften die steuerpflichtigen Vermögen um 13,7%, die tatsächlich festgesetzte Steuer um 21,4%. Irgendjemand hat in 2014 das Erbschaftsteueraufkommen von EUR 5,45 Mrd. erbracht, und es dürfte feststehen, dass die Steuer nicht aus der Vererbung oder Verschenkung von Unternehmen stammt. Man sollte Obacht geben, dass das Argument der Arbeitsplatzsicherung nicht überstrapaziert wird. In diesem Zusammenhang soll ein Kommentar von Prof. Dr. Detlef J. Piltz zu den „Pechvögeln“ der Erbschaftsteuer wiedergegeben werden²:

Das BVerfG hat sich in seinem Urteil den Erben unternehmerischen Vermögens gewidmet und festgestellt, dass diese ungleich behandelt werden im Verhältnis zu Erben nichtunternehmerischen Vermögens. Es muss letztere also auch im Blick gehabt haben. Trotzdem vermisst man eine Befassung mit den „Pechvögeln“, die nun allein das Steueraufkommen aufbringen müssen, also insb. die Erben von liquidem Vermögen, vermieteten gewerblichen Immobilien, vermieteten Wohnungen, wenn es sich weniger als 300 Objekte handelt, nicht gepoolten Kapitalgesellschaftsanteilen bis 25%. Ist denn wirklich derjenige, der für 100 Mio.€ Verkehrswert Bürogebäude oder Supermärkte baut und damit für zwei Jahre eine ganze Anzahl Arbeitnehmer beschäftigt, um diese Gebäude danach zu vermieten, so viel weniger schutzwürdig als der 1% Kommanditist, dass sein Erbe eine Steuerlast von 30% bis 50% tragen soll?

¹ Es gibt auch außersteuerliche Gründe, die entsprechende Übertragungen nicht für sinnvoll erscheinen lassen.

² Piltz, Das Erbschaftsteuerurteil des BVerfG – Steine oder Brot? DStR 2015, 97,102



Dr. Bernd Wehberg

Wirtschaftsprüfer,
Rechtsanwalt, Steuerberater,
Fachanwalt für Steuerrecht

dr.wehberg@wehberg.de

Abfindung zum Buchwert

Eine schenkungsteuerliche Betrachtung

Scheidet ein Gesellschafter aus einer Personen- oder Kapitalgesellschaft aus, so steht ihm eine Abfindung dafür zu, dass sein Geschäftsanteil eingezogen (bei GmbHs) oder sein Anteil am Gesellschaftsvermögen auf die anderen Gesellschafter übergeht (sog. Anwachsung bei Personengesellschaften) oder auf die Gesellschaft selbst übertragen wird (bei GmbHs). Darüber hinaus kann im Gesellschaftsvertrag vorgesehen werden, dass der Geschäftsanteil an einen Gesellschafter oder an Dritte abgetreten wird. Die Höhe der Abfindung bemisst sich grundsätzlich nach dem Verkehrswert des Anteils, wobei bereits die Ermittlung der Höhe dieses Anspruchs sich in der Praxis oftmals problematisch gestaltet und nicht selten langwierige Auseinandersetzungen zwischen dem Ausscheidenden und der Gesellschaft nach sich zieht.

Gesellschaftsverträge enthalten oftmals Abfindungsbeschränkungen, die für den Fall des Ausscheidens eines Gesellschafters die Abfindung gegenüber dem Verkehrswert der Höhe nach beschränken (z.B. sog. „Bad Leaver“-Klauseln). Abfindungsbeschränkungen werden oftmals mit dem Ziel der Liquiditätsschonung der Gesellschaft vereinbart. Bezüglich der Wirksamkeit solcher Abfindungsbeschränkungen hat Dr. Schacht auf Seite X auf die neuere Rechtsprechung des BGH (Urteil vom 29.04.2014 (II ZR 216/13)) verwiesen. Demnach ist eine Bestimmung in der Satzung einer GmbH, nach der im Fall einer (groben) Verletzung der Interessen der Gesellschaft oder der Pflichten des Gesellschafters keine Abfindung zu leisten ist, sittenwidrig und damit nichtig.

Abfindungsbeschränkungen sind jedoch nicht nur mit Blick auf ihre rechtliche Wirksamkeit, sondern auch aufgrund ihrer schenkungsteuerlichen Konsequenzen besonders interessant.

Abfindungsbeschränkungen im Schenkungsteuerrecht

§ 7 Abs. 7 ErbStG fingiert bei Ausscheiden eines Gesellschafters aus einer Personen- oder Kapitalgesellschaft gegen einer Abfindung unter dem steuerlichen Anteilswert eine Bereicherung der verbleibenden Gesellschafter in Höhe des Saldos zwischen Steuerwert des Anteils und gezahlter Abfindung (sog. Nettowert). Dabei kommt es nicht auf die Absicht des Ausscheidenden an, die verbleibenden Gesellschafter oder die Gesellschaft zu bereichern. Es gilt daher: Ist der Steuerwert höher als der Abfindungsanspruch, greift die o.g. Vorschrift mit der Konsequenz, dass eine Schenkung fingiert wird. Entspricht der Steuerwert dem Abfindungsanspruch, ergeben sich keine steuerlichen Auswirkungen.

Die Fiktion des § 7 Abs. 7 ErbStG zieht weite Problemkreise: Wenn eine schenkungsteuerliche Konsequenz vermieden werden soll, muss die Abfindung dem Steuerwert entsprechen. Das Problem ist allerdings, dass i.d.R. der Steuerwert aber weder dem realen Wert bzw. Verkehrswert des Anteils noch der gesellschaftsrechtlich maßgebenden Wertberechnung entspricht. Mit anderen Worten: Die Verwirklichung des Schenkungstatbestands hängt allein von der Bewertung ab.

Verschärfung durch die Erbschaftsteuerreform

Die o.g. Vorschrift ist zwar nicht neu – sie ist bereits durch das ErbStRG 1974 in das ErbStG aufgenommen worden. Sie entfaltet jedoch seit der Erbschaftsteuerreform 2009 eine weitaus größere Bedeutung. Denn bis zur letzten großen Erbschaftsteuerreform waren Bemessungsgrundlage für Anteile an GmbHs die Werte nach dem sog. Stuttgarter Verfahren und für Anteile an Personengesellschaften die Steuerbilanzwerte. Sowohl der Steuerwert von Beteiligungen an Personengesellschaften als auch die Bewertung nach dem Stuttgarter Verfahren führten zu Werten, die in aller Regel weit unter dem Verkehrswert lagen. Da im Falle einer Abfindungsbeschränkung (z.B. auf den Buchwert) der Steuerwert des Anteils und

die gezahlte Abfindung nicht maßgeblich differierten, wurde der Tatbestand der o.g. Vorschrift in aller Regel nicht verwirklicht.

Nach dem seit 2009 geltenden Bewertungsrecht ist nunmehr für Steuerzwecke der Verkehrswert als maßgeblicher Anteilswert zu ermitteln. Dieser fällt meist (sehr) erheblich höher aus als der für Rechtsvorgänge bis Ende 2008 maßgebliche Steuerwert. Daher dürften seit dem 01.01.2009 nahezu alle Abfindungsbeschränkungen zu einer schenkungsteuerpflichtigen Differenz zwischen der an den Ausscheidenden zu zahlenden Abfindung und dem Steuerwert des Anteils führen. Die Problematik wird verschärft dadurch, dass die Gesellschaftsverträge, die eine Abfindungsbeschränkung vorsehen, in aller Regel keine Regelung darüber haben, wer im Innenverhältnis für eine etwaige Schenkungsteuerpflicht aufkommen muss.

Gesellschafter auf Zeit als Sonderfall

Der in § 7 Abs. 7 ErbStG geregelte Sondertatbestand der freigebigen Zuwendung führt in der Praxis zu interessanten Fallgestaltungen, die bisher nicht in allen Facetten geklärt sind. Besonders deutlich wird dies, wenn die in der Praxis durchaus üblichen Gesellschafterstellungen auf Zeit, d.h. typische Manager- bzw. Mitarbeiterbeteiligungsmodelle, betrachtet werden. Wie auf Seite X ausgeführt, hat der BGH in einem aktuellen Urteil die Hinauskündigung als sachlich gerechtfertigt beurteilt und die Abfindungsbeschränkung gebilligt. In derartigen Fallgestaltungen liegt von Beginn an eine nicht vollwertige Beteiligung sondern eine „Beteiligung auf Zeit“ vor. Gleichwohl würde nach dem Wortlaut des § 7 Abs. 7 ErbStG ein schenkungsteuerlicher Tatbestand verwirklicht werden. Dass dies zu weit führt, teilt zwar auch das FG Düsseldorf in einem neueren Urteil (vom 13.11.2013, Az. 4 K 834/13). Es bleibt allerdings abzuwarten, ob der BFH diese Sichtweise ebenfalls bestätigt.



Konsequenzen für die Praxis

Nicht wenige Gesellschaftsverträge sehen zur Berechnung der Abfindung noch das sog. Stuttgarter Verfahren vor. Die Abschaffung dieses Verfahrens führt zwar nicht zwangsläufig zu einer Unzulässigkeit einer derartigen Regelung. Ein Verweis auf ein nicht mehr praktiziertes Bewertungsverfahren führt jedoch zu Rechtsunsicherheiten, die vermieden werden sollten. Es besteht daher dringender Handlungsbedarf in Fällen, die eine Abfindung nach dem Stuttgarter Verfahren vorsehen.

Abfindungsregelungen in Gesellschaftsverträgen sollten möglichst so gestaltet werden, dass fiktive Schenkungen vermieden werden. Hierzu gibt es eine Fülle von praktischen Gestaltungsmöglichkeiten, die im Einzelfall sorgfältig zu prüfen sind. Sollte sich gleichwohl im Einzelfall eine fiktive Schenkung nicht vermeiden lassen, kann der steuerpflichtige Erwerb (ermittelt als Saldo zwischen Abfindung und Verkehrswert) ggf. durch die derzeit noch günstigen Verschonungsregelungen (Kürzung der Bemessungsgrundlage bei Betriebsvermögen um 85% bzw. 100%) abgemildert bzw. der Besteuerung entzogen werden. Zu beachten ist allerdings, dass dies nur für die Fälle der Zwangsabtretung von Gesellschaftsanteilen gilt und nicht für die Einziehung von Geschäftsanteilen, da die o.g. Verschonungsregelungen im Falle der Einziehung nicht zur Anwendung kommen. GmbH-Satzungen sollten daher dringend dahingehend geprüft werden, ob sie neben der Einziehung von Geschäftsanteilen auch deren Zwangsabtretung vorsehen.



Dr. Ahmet Yilmaz

Wirtschaftsprüfer,
Steuerberater
yilmaz@wehberg.de

Die Besteuerung von Veräußerungsgewinnen aus Streubesitzanteilen

Verschärfung der Gesetzeslage steht bevor

Wie die mediale Berichterstattung zeigt, verleitete die Besteuerung von Kapitalerträgen im Privatvermögen als auch im Betriebsvermögen seit jeher Steuerpflichtige, Privatleute sowie Unternehmen gleichermaßen, dazu, ihr Kapital im Ausland zu „parken“ und die Kapitalerträge auf diesem Wege dem deutschen Fiskus vorzuenthalten. Aufgrund der intensiven Bemühungen der OECD und insbesondere Deutschlands, den automatischen Informationsaustausch in Bezug auf die Vermögensanlage im Ausland mit möglichst vielen Staaten zu vereinbaren, steigt das Entdeckungsrisiko verschleierter Vermögen im Ausland zunehmend. Parallel hierzu sind die Wege zur Steuerehrlichkeit mittels Selbstanzeige erst kürzlich deutlich verschärft worden.

Wer die sofortige Besteuerung von Kapitalerträgen auf völlig legalem Wege vermeiden wollte, dem bietet bisher die Anlage von Kapital über eine GmbH oder AG eine günstige Alternative, Dividenden und Veräußerungsgewinne nahezu steuerfrei auf Ebene der Kapitalgesellschaft zu thesaurieren und erst bei Ausschüttung an den Anteilseigner zu versteuern.

Gesetzesänderung zum 21.03.2013 – Verschärfung der Besteuerung von Dividenden

Mit dem „Gesetz zur Umsetzung des EuGH-Urteils vom 20.11.2011 in der Rechtssache C-284/09“ vom 21.03.2013 hat der Gesetzgeber die Freistellung von Dividenden gem. § 8b KStG geändert. Bis zu diesem Zeitpunkt wurden zugeflossene Dividenden und realisierte Veräußerungsgewinne steuerfrei gestellt. Lediglich 5% der Dividende bzw. des Veräußerungsgewinns wurden gem. § 8b Abs. 3 und 5 KStG als nicht abziehbare Betriebsausgabe der steuerlichen Bemessungsgrundlage hinzugerechnet und unterlagen der Besteuerung mit Gewerbe- und Körperschaftsteuer. Im Ergebnis betrug die Steuerbelastung daher ca. 1,5%.

Durch die Gesetzesänderungen ist der Gesetzgeber den Konsequenzen aus dem o.g. EuGH-Urteil gefolgt und hat die Freistellung von Dividenden an die Voraussetzung einer Beteiligung von mindestens 10% des Stammkapitals zum Beginn des Kalenderjahres geknüpft. Auf diese Verschärfung der Gesetzeslage hatten wir in der Ausgabe I/2014 der Mandanteninformation hingewiesen.

Dividenden aus Streubesitzanteilen (d.h. Beteiligung kleiner 10%), die einer Kapitalgesellschaft ab dem 21.03.2013 zufließen, unterliegen daher zu 100% der Gewerbe- und Körperschaftsteuer, mithin einer Steuerbelastung in Höhe von ca. 30% in Abhängigkeit vom gewerbsteuerlichen Hebesatz der jeweiligen Gemeinde. Dies führt dazu, dass Ausschüttungen die einer natürlichen Person aus einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft, die ihrerseits z.B. Aktien (mit einem Anteil kleiner 10%) im Betriebsvermögen hält, zufließen, unter der Annahme eines Gewerbesteuerhebesatzes in Höhe von 430% insgesamt mit knapp 65% besteuert werden.

Veräußerungsgewinne wurden von der Gesetzesänderung jedoch nicht erfasst und unterliegen weiterhin einer sehr günstigen Besteuerung. Da Streubesitzdividenden, d.h. laufende Erträge, im Vergleich zu Gewinnen aus der Veräußerung von Streubesitzanteilen, d.h. einmaligen Erträgen, steuerlich diskriminiert werden, wurden Anleger dazu verleitet, aus steuerlichen Gründen in thesaurierende Fonds zu investieren, verbunden mit dem Ziel, einen möglichst hohen steuerfreien Veräußerungsgewinn zu erzielen. Wenn die Veräußerung als „letzte Dividende“ betrachtet wird, zeigt sich einmal mehr, dass das geltende Steuerrecht vom Postulat einer investitionsneutralen Besteuerung weit entfernt ist.

HEBESATZ WERTPAPIERE
EuGH AUSSCHÜTTUNGEN
DIVIDENDE
THESAURIERENDE MINDESTBETEILIGUNGSQUOTE
FONDS
STREUBESITZ
VERÄUSSERUNGS INVESTMENTSTEUERRECHT
GEWINN NEUREGELUNG

Geplante Gesetzesänderung 2015

Nachdem Ende 2014 der Bundesrat der Bundesregierung mit einer Blockade des fest eingeplanten Jahressteuergesetzes 2015 drohte, sah sich die Bundesregierung angesichts dieses Ultimatums gezwungen, eine Protokollerklärung zu verabschieden. Demnach hat sich die Bundesregierung verpflichtet, bis zum Ende des 2. Quartals 2015 einen Gesetzentwurf zur Reform des Investmentsteuerrechts sowie der Besteuerung von Veräußerungsgewinnen aus Streubesitzanteilen zu veröffentlichen. Aufgrund dieser Ankündigung wird allgemein davon ausgegangen, dass eine Verschärfung der Besteuerung von Gewinnen aus der Veräußerung von Streubesitzanteilen verabschiedet wird. Aus gut unterrichteten Kreisen kann vernommen werden, dass die Bundesregierung bestrebt ist, tatsächlich noch bis zum Sommer einen Gesetzentwurf vorzulegen.

Auswirkungen für die Praxis

Zum jetzigen Zeitpunkt liegen noch keine konkreten Informationen über die Ausgestaltung der zu erwartenden Gesetzesänderung vor. Es ist insbesondere unklar, ab welchem Zeitpunkt die Neuregelung gelten soll. Aufgrund der engen Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts in Bezug auf die Rückwirkung steuerlicher Vorschriften, ist davon auszugehen, dass die Neuregelungen nicht rückwirkend in Kraft treten werden. Es kann daher davon ausgegangen werden, dass nach Veröffentlichung des Entwurfs ausreichend Zeit verbleiben wird, um steuerlich sinnvolle Handlungsmöglichkeiten zu prüfen. Dabei dürften vor allem die Regelungen über einen eventuellen Bestandsschutz von vor dem Inkrafttreten des Gesetzes erworbenen Beteiligungen, die Berechnung der Mindestbeteiligungsquote zum maßgeblichen Stichtag sowie die Behandlung von Veräußerungsverlusten von übergeordneter Bedeutung sein.

Handlungsempfehlungen

Die geplante Gesetzesänderung führt insbesondere zu der Frage, ob Kapitalgesellschaften, die umfangreiche Wertpapierdepots halten, kurzfristig reagieren müssen. Langfristig stellt sich die Frage, ob die Anlage in thesaurierende Wertpapiere und die steuerfreie Realisierung der Veräußerungsgewinne weiterhin vorteilhaft ist. Für Konzerne stellt sich die Frage, ob zukünftig steuermindernde Teilwertabschreibungen auf Streubesitzanteile möglich sind und ob das geänderte Gesetz sinnvolle Handlungsmöglichkeiten im Hinblick auf Streubesitzbeteiligungen, die mit Veräußerungsabsicht gehalten werden, bietet.

Eine abschließende Beurteilung der Handlungsalternativen ist erst nach der Veröffentlichung des Gesetzesentwurfs möglich. Unternehmen und Privatanleger sollten sich bis dahin jedoch mit den Möglichkeiten auseinandersetzen, um ggf. auch kurzfristig reagieren zu können.



Björn Heukeroth

M.Sc. Wirtschaftswissenschaft

heukeroth@wehberg.de



Die Güterstandsschaukel

Eine interessante Gestaltung mit Steuersparpotenzial

Unter einer sog. „Güterstandsschaukel“ versteht man den Wechsel aus dem gesetzlichen Güterstand der Zugewinnsgemeinschaft in den Güterstand der Gütertrennung und zurück. Bei dieser Gestaltung beenden Ehegatten die bislang bestehende Zugewinnsgemeinschaft, indem sie durch einen Ehevertrag die Gütertrennung vereinbaren. Die Folge ist, dass kraft Gesetzes ein Zugewinnausgleichsanspruch (§§ 1372, 1378 Abs. 3 BGB) ausgelöst wird. Dieser Anspruch kann dadurch erfüllt werden, dass Vermögen übertragen wird, das dann nicht der Schenkungsteuer (§ 5 Abs. 2 ErbStG) unterliegt. Die Güterstandsschaukel ermöglicht demnach einen schenkungsteuerfreien Vermögenstransfer von dem Ehegatten, der in der Ehezeit einen größeren Vermögenszuwachs erzielt hatte, auf den anderen Ehepartner. Wenn die Ehegatten nach vollzogenem Vermögenstransfer nicht mehr in den gesetzlichen Güterstand zurückkehren, würden sich die Pflichtteilsansprüche der Kinder erhöhen (§§ 1931 Abs. 4, 2303 BGB). Um diese häufig nicht gewünschte Auswirkung zu vermeiden, wird wieder der Güterstand der Zugewinnsgemeinschaft gewählt.

Zulässigkeit der Güterstandsschaukel

Da das Modell der Güterstandsschaukel u.a. erbschaftsteuerliche Vorteile bietet, stellt sich zwangsläufig die Frage nach der Zulässigkeit. Diese hat der Bundesfinanzhof (Urteil vom 12.07.2005) bejaht. Demnach stelle die Güterstandsschaukel keinen Gestaltungsmissbrauch i.S.v. § 42 AO dar. Zudem hat der BFH bestätigt, dass der Ausgleichsanspruch, der einem Ehegatten im Falle der Beendigung der Zugewinnsgemeinschaft zusteht, nicht der Schenkungsteuer unterliegt. Zu beachten ist allerdings, dass der Güterstand der Zugewinnsgemeinschaft nur durch einen notariell beurkundeten Vertrag aufgehoben werden kann. Auch sollte die Güterstandsschaukel nicht in einer Urkunde erfolgen, da ansonsten Zweifel an der Wirksamkeit des Güterstandswechsels bestehen könnten.

Vorteile – Folgen für die Praxis

Der zentrale erbschaft- und schenkungsteuerliche Vorteil liegt darin, dass der Vermögenstransfer zwischen den Ehegatten steuerfrei erfolgen kann, sodass auch die zwischen Ehegatten bestehenden Freibeträge nicht beansprucht werden. Die schenkungsteuerfreie Vermögensaufteilung zwischen den Ehepartnern eröffnet die Möglichkeit einer (späteren) Übertragung dieses Vermögens auf die Kinder, wobei dann jedem Ehepartner die



Freibeträge im Verhältnis zum Kind gesondert zur Verfügung stehen.

Keine Steuerfreiheit liegt hingegen beim sog. „fliegenden Zugewinnausgleich“ vor: Wird der gesetzliche Güterstand nicht beendet, einigen sich die Beteiligten aber gleichwohl darauf, eine Ausgleichsleistung zu leisten, so als sei der Zugewinnausgleich durchzuführen, hat der BFH die Anwendung des § 5 Abs. 2 ErbStG, d.h. die Steuerfreiheit, abgelehnt.

Die Güterstandsschaukel kann jedoch ertragsteuerlich nachteilig sein. Ist bei der Übertragung von Privatvermögen die Spekulationsfrist (z.B. bei Immobilien 10 Jahre) noch nicht abgelaufen oder wird Betriebsvermögen übertragen, erzielt der übertragende Ehegatte einen einkommensteuerpflichtigen Veräußerungsgewinn. Daher sollte stets genau geprüft werden, welche Vermögenswerte sich für eine Übertragung im Rahmen einer Güterstandsschaukel eignen.

Neben den rein steuerlichen Motiven kann die Güterstandsschaukel auch insolvenzrechtliche Vorteile bieten, wenn nämlich im Insolvenzfall der Zugriff auf zumindest einen Teil des Vermögens verhindert werden kann. Allerdings ist zu beachten, dass nach der Rechtsprechung des BGH auch die güterrechtlichen Verträge anfechtbar sind, wenn sie nicht früher als zwei Jahre vor dem Insolvenzeröffnungsantrag geschlossen wurden. Wird der Ehevertrag mit dem Ziel der Gläubigerbenachteiligung geschlossen, ist die Anfechtungsmöglichkeit auch über den Zwei-Jahres-Zeitraum hinaus möglich.

Trotz der teilweise großen Steuersparpotenziale, die die Güterstandsschaukel bietet, zeigt sich in der Praxis oftmals, dass dieses Vehikel (zu) selten genutzt wird. Insbesondere sollten Ehegatten, die über erheblich unterschiedliches Vermögen verfügen, dieses interessante Gestaltungsinstrument prüfen. Zu beachten sind jedoch die korrekte Berechnung des Zugewinns sowie etwaige ertragsteuerliche Folgen.



Dr. Ahmet Yilmaz

Wirtschaftsprüfer,
Steuerberater

yilmaz@wehberg.de

Abfindungsklauseln in Gesellschaftsverträgen

Wirksamkeit von Buchwertklauseln

Nach der gesetzlichen Regelung (§ 738 Abs. 1 BGB) steht einem ausscheidenden Gesellschafter grundsätzlich eine Abfindung zu, die anteilig dem vollen Wert des Unternehmens entspricht. Die gesetzliche Regelung ist aber dispositiv und kann durch gesellschaftsvertragliche Abfindungsbeschränkungen geändert werden. In Gesellschaftsverträgen mittelständischer Unternehmen finden sich deshalb häufig Abfindungsklauseln, die einem ausscheidenden Gesellschafter nur eine beschränkte anteilige Abfindung gewähren. Dies wird regelmäßig damit begründet, dass das Unternehmen vor zu starken Liquiditätsbelastungen geschützt werden muss und ein ausscheidender Gesellschafter nicht durch eine hohe Abfindung aus künftigen Risiken entlassen werden soll.

Bisher galt, dass eine Abfindungsregelung sittenwidrig und nichtig ist, wenn sie von Anfang an, d. h. bereits im Zeitpunkt der Vereinbarung, einem künftig ausscheidenden Gesellschafter lediglich eine Abfindung gewährt, die eine Teilhabe an den stillen Reserven bzw. am Unternehmenswert ausschließt. Wenn demgegenüber erst im Laufe der Jahre z.B. durch das Entstehen stiller Reserven ein sich nach der Abfindungsklausel ergebender Abfindungswert im Vergleich zum tatsächlichen Unternehmenswert unverhältnismäßig niedrig ist, sollte die gesellschaftsvertragliche Abfindungsklausel nicht nichtig, sondern durch ergänzende Vertragsauslegung anzupassen sein.

In einer neueren Entscheidung hat der BGH (Urt. v. 29.04.2014) seine Vorgaben zur rechtlichen Wirksamkeit derartiger Abfindungsbeschränkungen noch einmal erläutert und seine bisherige Rechtsprechung teilweise geändert. In dem zu entscheidenden Fall sah die vertragliche Abfindungsklausel vor, dass ein Gesellschafter jedenfalls dann nur den Buchwert seiner Beteiligung erhalten sollte, wenn er sich grob pflichtwidrig gegenüber der Gesellschaft verhalten hatte. Der BGH hat eine derartige Abfindungsklausel für von Anfang an nichtig und unwirksam eingestuft.

Gleichzeitig hat der BGH die Entscheidung zum Anlass genommen, die einzigen drei Ausnahmen aufzuzeigen,



in denen nach seiner Rechtsprechung die Abfindung eines ausscheidenden Gesellschafters auf Null oder den Buchwert herabgesetzt werden darf. Dies sind Fälle, in denen

- die Gesellschaft einen ideellen Zweck hat, weil der ausscheidende Gesellschafter in einem solchen Fall keinen Unternehmenswert mitnehmen soll;
- eine Abfindungsklausel für den Todesfall eine Abfindung von Null vorsieht, weil hier eine Abfindungsbeschränkung wie ein Vermächtnis oder wie eine zulässige Schenkung an die verbleibenden Mitgesellschafter wirkt;
- die Gesellschafter Mitarbeitern oder Managern Beteiligungen für den Zeitraum ihrer Tätigkeit für die Gesellschaft einräumt, weil mit Managern bzw. Mitarbeitern zulässigerweise vereinbart werden darf, dass sie nur temporär an den Erträgen und nicht an der Substanz des Unternehmens beteiligt werden.

Praxisauswirkungen

Die bisherige Rechtsprechung zu Buchwertklauseln ist mit dem neuen Urteil weitgehend gegenstandslos geworden. Es ist in allen Gesellschaftsverträgen zu prüfen, ob die etwaig vorgesehen Beschränkungen der Abfindungshöhe noch im Einklang mit den neuen Vorgaben des BGH stehen. Gegebenenfalls sollten neue weniger einschränkende Regelungen vereinbart werden, die trotzdem noch den Bedürfnissen der Gesellschaft gerecht werden.



Dr. Sascha Schacht

Rechtsanwalt, Steuerberater,
Fachanwalt für Arbeitsrecht,
Fachanwalt für Steuerrecht

schacht@wehberg.de



Beendigung eines Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrags

BGH begrenzt Endloshaftung der herrschenden Gesellschaft

Endet ein Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrag in einem GmbH- oder Aktienkonzern, haben die Gläubiger der beherrschten Untergesellschaft nach § 303 AktG gegen die herrschende Obergesellschaft Anspruch auf Sicherheitsleistung für alle Forderungen, die vor Bekanntmachung der Eintragung der Beendigung des Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrags im Handelsregister begründet worden sind. Geschützt sind hierdurch auch Forderungen aus Dauerschuldverhältnissen der Untergesellschaft, wie z.B. der Miete, bei der die Mietzinsforderungen bereits mit Abschluss des Mietvertrags begründet, die einzelnen Forderungen jedoch erst später fällig werden. Da § 303 AktG nach seinem Wortlaut keine zeitliche Begrenzung vorsieht, war bislang streitig, ob für solche Forderungen aus Dauerschuldverhältnissen, die vor Beendigung des Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrags begründet, aber erst später fällig werden, die Obergesellschaft endlos hafte.

Entscheidung des BGH vom 7.10.2014 (Az. II ZR 361/13)

Der BGH hat nunmehr entschieden, dass der Anspruch auf Sicherheitsleistung auf Ansprüche begrenzt ist, die innerhalb von **fünf Jahren** ab Bekanntmachung der Eintragung der Beendigung des Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrags fällig werden. Nach Auffassung des BGH enthalte § 303 AktG eine Regelungslücke, da er keine zeitliche Begrenzung vorsieht, obwohl die durch die frühere Konzernierung begründete Gefahr für den Gläubiger sich mit Zeitablauf vermindert. Diese Regelungslücke habe der Gesetzgeber nicht beabsichtigt, so dass sie durch eine analoge Anwendung der Regeln beim Ausscheiden eines Gesellschafters aus einer Personengesellschaft (§ 160 HGB) bzw. bei der Firmenfortführung (§ 26 HGB) zu schließen sei. Auch hier ist die Nachhaftung auf fünf Jahre begrenzt.

Die Analogie zu §§ 26, 160 HGB ist nachvollziehbar und richtig. In allen Fällen geht es darum, dass Gläubiger mit Blick auf die Zahlungsfähigkeit eines Haftungsschuldners Forderungen begründet haben. Das Risiko der finanziellen Abhängigkeit der beherrschten Untergesellschaft von der Obergesellschaft sinkt mit jedem Jahr nach dem Ende des Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrags ab. Das rechtfertigt die Begrenzung der Nachhaftung auf fünf Jahre.

Folgen für die Praxis

Der BGH verhindert mit diesem Urteil eine Endloshaftung der Obergesellschaft bei Beendigung eines Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrags. Zudem wird Rechtssicherheit geschaffen, da die Höhe der Sicherheitsleistung mit Hilfe des 5-Jahres- Zeitraums eindeutig bestimmt werden kann. Gläubiger einer konzernabhängigen Untergesellschaft sollten sich zukünftig bei Vertragsschluss nicht auf die Konzernhaftung der Obergesellschaft verlassen. Sie sollten vielmehr bei Dauerschuldverhältnissen auf einer vertraglichen Absicherung durch die Konzernobergesellschaft bestehen. Eine solche lässt sich etwa durch Bürgschaften, Garantien oder eingeschränkt durch Patronatserklärungen erreichen. Alternativ kann auch ein Sonderkündigungsrecht zugunsten des Gläubigers bei Ende der Konzernierung vertraglich fixiert werden.



Dr. Patrick Hoffmann

Rechtsanwalt,
Fachanwalt für Arbeitsrecht,
Fachanwalt für Handels- und
Gesellschaftsrecht

hoffmann@wehberg.de

Wesentliche Erleichterungen der Corporate Governance in Japan

Japanisches Justizministerium schafft den „Resident Representative Director“ ab

Ein ganzer Dienstleistungssektor verliert seine Grundlage: Die japanischen Tochtergesellschaften ausländischer Unternehmen mussten bisher stets mindestens ein zur Vertretung der Gesellschaft berechtigtes Vorstandsmitglied mit Wohnsitz in Japan berufen. Viele Muttergesellschaften wollten – vor allem bei Neugründungen – diese wichtige Position mit nach außen unbeschränkbarer Vertretungsmacht ungern einem japanischen Manager überlassen, mochten aber andererseits auch keinen Mitarbeiter des Stammhauses dauerhaft nach Japan entsenden. Es gibt deshalb in Japan eine große Zahl von europäischen und amerikanischen Geschäftsleuten, oft ehemalige führende Manager, die sich mit ihrem japanischen Wohnsitz gegen nicht geringes Entgelt als sog. „Resident Representative Director“ für Tochtergesellschaften ausländischer Mütter zur Verfügung stellen.

Die Regelung, die dem zugrunde lag, hat das japanische Justizministerium nun aufgehoben. Es hat die Handelsregisterämter angewiesen, auf das Erfordernis des „Resident Representative Director“ zu verzichten. Hintergrund dieser Entscheidung ist die Erwägung, dass in Zeiten der Globalisierung und des Internets die effektive Leitung eines japanischen Unternehmens und die Wahrnehmung der Verantwortung eines vertretungsberechtigten Vorstandsmitglieds auch aus dem Ausland möglich ist.

Das bedeutet, dass europäische Unternehmen nun ohne weiteres japanische Tochtergesellschaften gründen können, in deren Vorstand nur Mitarbeiter der Muttergesellschaft sitzen. Damit können alle Positionen, deren Inhaber uneingeschränkt gerichtlich und außergerichtlich zur Vertretung der Tochtergesellschaft berechtigt sind, mit eigenen Leuten besetzt werden. Damit sind die bisher üblichen komplexen Konstruktionen überflüssig geworden, mit denen einerseits Unternehmensfremden die formal hochrangigen Positionen übertragen wurden, nur um dann mit internen, im Zweifel aber gegenüber Dritten



Recht

schwer durchsetzbaren Vereinbarungen die Befugnisse der betroffenen Personen wieder zu beschneiden. Die Neuerung stellt außerdem eine große Erleichterung für solche Unternehmen mit Tochtergesellschaften in Japan dar, die bisher nur zur Erfüllung des Wohnsitzerfordernisses in Japan ansässige Personen als Representative Director eingesetzt und nur für die Erfüllung des formalen Kriteriums bezahlt haben. Diese Personen können nun ohne Schaden abberufen und durch Stammmitarbeiter in Deutschland ersetzt werden.

Praktische Umsetzung

Die Änderungen kann bei schon bestehenden Gesellschaften mit einer außerordentlichen Aktionärsversammlung oder – ohne besonderen Aufwand – bei der nächsten ordentlichen Aktionärsversammlung umgesetzt werden. Wichtig ist, darauf zu achten, wann die laufenden Amtszeiten der bisherigen „Resident Representative Directors“ enden. Es kann sein, dass bei vorzeitiger Abberufung Ausgleichszahlungen fällig werden. Bei sinnvoller Gestaltung der internen Vereinbarungen mit dem „Resident Representative Director“ sind solche Ausgleichszahlungen jedoch im Voraus ausgeschlossen worden. Das sollte aber vorsichtshalber überprüft werden.



Prof. Dr. Jörn Westhoff

Rechtsanwalt, M.A.,
Ostasienwissenschaftler
westhoff@wehberg.de



Urlaubsanspruch bei Arbeitgeberwechsel

Kein Doppelanspruch bei Doppelarbeitsverhältnis

Um zu gewährleisten, dass ein Arbeitnehmer im Kalenderjahr insgesamt nur einmal den vollen Jahresurlaub in Anspruch nehmen kann, hat der Gesetzgeber Doppelansprüche weitgehend unterbunden: Wechselt ein Arbeitnehmer während des Kalenderjahres in ein neues Arbeitsverhältnis, besteht der Anspruch auf Urlaub nicht, soweit ihm für das laufende Kalenderjahr bereits von dem früheren Arbeitgeber Urlaub gewährt worden ist (§ 6 Abs. 1 BUrlG). Er muss deshalb nachweisen, dass dieser seinen Urlaubsanspruch für das laufende Kalenderjahr noch nicht (vollständig oder teilweise) erfüllt hat. Der Arbeitgeber ist zur Ausstellung einer entsprechenden Bescheinigung über den im laufenden Kalenderjahr gewährten oder abgegoltenen Urlaub verpflichtet (§ 6 Abs. 2 BUrlG). Nicht erfüllte und nicht abgegoltene Urlaubsansprüche aus einem vorangehenden Arbeitsverhältnis rechtfertigen dagegen keine Anrechnung im nachfolgenden Arbeitsverhältnis.

Das BAG musste nun in einem Fall entscheiden, in dem ein Arbeitnehmer nach der Kündigung des Arbeitgebers ein anderweitiges Arbeitsverhältnis eingeht und dann festgestellt wird, dass das alte Arbeitsverhältnis durch die Kündigung nicht aufgelöst wurde. In einem derartigen Fall liegt ein sog. „Doppelarbeitsverhältnis“ vor und es stellt sich die Frage, ob dem Arbeitnehmer, dem bereits im neuen Arbeitsverhältnis für das laufende Kalenderjahr Urlaub gewährt worden ist, ein weiterer (doppelter) Urlaubsanspruch gegenüber seinem ehemaligen Arbeitgeber zusteht. Der § 6 Abs. 1 BUrlG schließt nur Urlaubsansprüche im neuen Arbeitsverhältnis aus, enthält aber für den umgekehrten Fall keine Regelung.

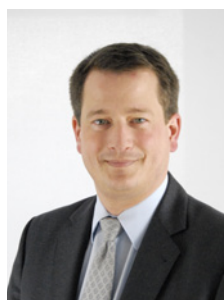
Nach der begrüßenswerten Entscheidung des BAG besitzt ein Arbeitnehmer jedoch trotzdem keinen doppelten Urlaubsanspruch. Da der Arbeitnehmer nicht gleichzeitig seine Pflichten aus beiden Arbeitsverhältnissen erfüllen könne, stehe ihm kein doppelter Urlaubsanspruch gegenüber neuem und altem Arbeitgeber zu. Einem doppelten Urlaubsanspruch des Arbeitnehmers

stehe entgegen, dass dieser im Fall eines Obsiegens im Kündigungsrechtsstreit grundsätzlich so zu stellen sei, als hätte keine tatsächliche Unterbrechung des Arbeitsverhältnisses stattgefunden. Das BAG hält zudem wegen der Gleichheit der Interessenlage eine analoge Anwendung der Anrechnungsvorschriften des Kündigungsschutzgesetzes und des BGB für geboten.

Praxishinweis

Es handelt sich um eine der selten gewordenen Entscheidungen, in denen gesetzliche Vorschriften zu Gunsten der Arbeitgeberseite analog angewendet werden. Die Entscheidung bringt für (Alt-)Arbeitgeber Klarheit, dass Arbeitnehmer in einem solchen Fall keinen „doppelten“ Urlaubsanspruch besitzen. Das Urteil ist konsequent, da der Arbeitnehmer im Falle des Obsiegens bei einem Kündigungsrechtsstreit grundsätzlich nur so zu stellen ist, als hätte keine tatsächliche Unterbrechung des Arbeitsverhältnisses stattgefunden. Insoweit wäre auch ein doppelter Urlaubsanspruch in solchen Fällen nicht interessengerecht.

Recht häufig ist in der Praxis zu beobachten, dass Arbeitgeber bei Neueinstellungen leichtfertig auf die Vorlage der Urlaubsbescheinigung des vorhergehenden Arbeitgebers verzichten. Urlaub, den der Mitarbeiter für das laufende Kalenderjahr von seinem früheren Arbeitgeber bereits bekommen hat, bräuchte der Arbeitgeber ihm aber eigentlich nicht mehr zu gewähren.



Dr. Sascha Schacht

Rechtsanwalt, Steuerberater,
Fachanwalt für Arbeitsrecht,
Fachanwalt für Steuerrecht
schacht@wehberg.de

Haftung des Stiftungsvorstands

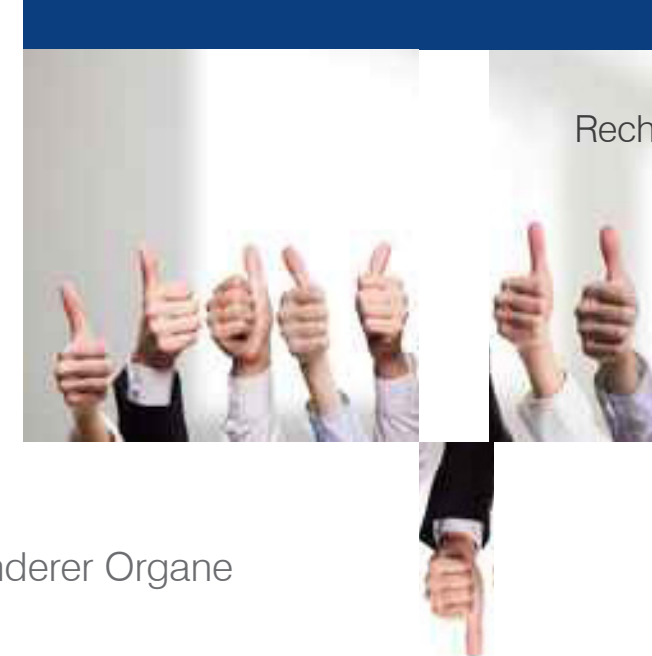
Unbeachtlichkeit des Mitverschuldens anderer Organe

Stiftungen erfreuen sich in Deutschland nicht nur im Rahmen des gemeinnützigen Engagements, sondern gerade auch zur Absicherung der Unternehmensnachfolge wachsender Beliebtheit. Vor diesem Hintergrund stellt sich immer häufiger die Frage nach der Haftung der einzelnen Stiftungsorgane und deren Verhältnis zueinander, die jüngst auch den BGH (Urt. V. 20.11.2014) beschäftigte.

Das Risiko der Haftung im Außenverhältnis ist für den Stiftungsvorstand in aller Regel überschaubar. Ihm kann aber unter Umständen eine persönliche Inanspruchnahme durch die Stiftung drohen (sog. Innenhaftung). Eine Haftung kann sich ergeben, wenn die Geschäfte pflichtwidrig geführt wurden und deswegen der Stiftung ein Schaden droht. Aber nicht in jedem Fall hat die Stiftung dann einen Ersatzanspruch gegen Vorstandsmitglieder. Diesen muss vielmehr eine schuldhaft pflichtverletzende Vorzuwerfen sein, d.h. sie müssen ihre rechtlichen Befugnisse entweder vorsätzlich oder fahrlässig überschritten haben.

Der Pflichtenkreis des Vorstandes ergibt sich vor allem aus der Satzung, aber z.B. auch aus den jeweiligen Landesstiftungsgesetzen. Zu nennen sind vor allem die Pflicht zur Erhaltung des Stiftungsvermögens und zur zweckentsprechenden Verwendung der Stiftungsmittel, eine sparsame Vermögensverwaltung, die Pflicht zur ordnungsgemäßen Buchführung und zur fristgerechten Aufstellung des Rechnungsabschlusses.

In dem zu entscheidenden Fall hatte ein Stiftungsvorstand seine Pflichten bei der Anlage von Wertpapieren durch die Wahl von zu riskanten Anlageformen verletzt. Dem Kuratorium als Aufsichtsorgan der Stiftung wurden in den Folgejahren die aus der Anlagestrategie resultierenden Verluste bekannt. Dennoch entschied es sich aber an den Anlagen festzuhalten. Während die schuldhaft pflichtverletzende Pflichtverletzung recht eindeutig zu ermitteln war, ging es in dem Rechtsstreit insbesondere um die Frage des Mitverschuldens, denn schließlich hatte das Kuratorium den Fall gekannt und gebilligt.



Der BGH stellt mit seinem Urteil klar, dass für die Haftung des Vorstands einer Stiftung im Grundsatz dasselbe gilt, wie auch für die Organe der AG oder GmbH: Haftet der Vorstand wegen der Verletzung seiner Pflichten gegenüber der Stiftung, so kann er sich nicht zur Verminderung seiner eigenen Haftung darauf berufen, ein anderes Vertretungsorgan treffe ein Mitverschulden. Jedes Organ ist für die Erfüllung seiner Pflichten selbstständig verantwortlich und hat für den von ihm verursachten Schaden gegenüber der Stiftung auch voll einzustehen.

Handlungsempfehlungen

Gemäß § 31a BGB haften Stiftungsvorstände, die ehrenamtlich tätig sind oder nur eine geringe Vergütung von nicht mehr als € 720 jährlich erhalten, nur für Vorsatz oder grobe Fahrlässigkeit. Für alle anderen Vorstände sollte das Haftungsrisiko der Vorstandstätigkeit in Stiftungen und Vereinen sorgfältig geprüft und nicht unterschätzt werden. Es empfiehlt sich, bei Bedarf Satzungen um mögliche Haftungsbegrenzungen und konkrete Pflichtenverteilungen hin zu ergänzen.

In Bezug auf den Inhalt der Vorstandspflichten verbleiben leider Unklarheiten. Insbesondere zu der Frage, ob und in welchem Umfang riskantere Anlageformen mit höheren Gewinnaussichten zulässig sein können, nimmt der BGH keine Stellung. Hier sollte in jedem Fall vorher die Genehmigung der Stiftungsaufsicht eingeholt werden.



Isabell Volkmann

Rechtsanwältin
volkmann@wehberg.de

Insolvenzrechtsreform

Fluch oder Segen für die Gläubiger?

Seit dem 01.07.2014 ist die zweite Stufe der Insolvenzrechtsreform in Kraft getreten. Sie bringt nicht nur Vorteile für den Schuldner, sondern eröffnet auch den Gläubigern eine Reihe von verbesserten Möglichkeiten, eine höhere Quote auf ihre angemeldeten und festgestellten Forderungen zu erhalten. Allerdings sind auch Risiken zu beachten.

1. Insolvenzplanverfahren

Nach der Gesetzesänderung kann auch in Verbraucherinsolvenzverfahren ein Insolvenzplanverfahren durchgeführt werden. In der Regel ergeben sich bei kürzerer Verfahrensdauer deutlich höhere Quoten für die Gläubiger.

2. Verkürzung der Verfahrensdauer

Grundsätzlich beträgt die Verfahrensdauer bei natürlichen Personen weiterhin 6 Jahre. Sofern die Verfahrenskosten bereits nach 5 Jahren gedeckt sind, wird dem Schuldner auf Antrag nunmehr vorzeitig die Restschuldbefreiung erteilt. Eine Verkürzung der Verfahrensdauer auf 3 Jahre erfolgt auf Antrag, wenn der Schuldner innerhalb von 3 Jahren nicht nur die Verfahrenskosten vollständig zahlt, sondern zudem noch 35 % der angemeldeten und festgestellten Forderungen ausgleicht. Die Aussicht der kürzeren Verfahrensdauer kann Schuldner u.a. auch zu freiwilligen Zahlungen motivieren und so die Quote erhöhen.

3. Geltendmachung von Anfechtungsansprüchen

Der Insolvenzverwalter ist nach der Gesetzesreform nunmehr auch in Verbraucherinsolvenzverfahren ermächtigt, Anfechtungsansprüche (§§ 129 ff., 143 InsO) geltend zu machen. Dies betrifft insbesondere die letzten drei Monate vor Eingang des Antrags auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens. Hierdurch sollen Vermögensverschiebungen des Schuldners zugunsten einzelner Gläubiger ausgeglichen werden.

4. Wegfall des Vorrangs der Lohnabtretung

Die Lohnabtretung zur Sicherung eines Rückzahlungsanspruches – sei es einer arbeitgebereigenen Forderung oder einer Forderung eines Dritten – ist nach der Reform im Insolvenzverfahren nicht mehr für die Dauer



von 2 Jahren vorrangig zu befriedigen. Gläubiger, deren Forderungen durch eine Lohnabtretung gesichert sind, werden somit im Insolvenzverfahren mit den anderen Gläubigern gleichgestellt und nicht mehr bevorzugt.

Handlungsempfehlungen

Wird ein Gläubiger dazu aufgefordert, seine ausstehenden Forderungen im Rahmen eines außergerichtlichen Schuldenbereinigungsverfahrens zu beziffern, steht in der Regel ein Insolvenzverfahren kurz bevor.

Sofern der Schuldenbereinigungsplan eine Quotenzahlung von über 35 % anbietet, sollte diesem zugestimmt werden. Eine höhere Quote ist im Rahmen des Insolvenzverfahrens unwahrscheinlich.

Das Insolvenzplanverfahren bietet den Gläubigern die Chance, höhere Quotenzahlungen in kürzerer Zeit zu erhalten.

Um Anfechtungsrisiken zu minimieren, sollte nun auch bei Verbrauchern beachtet werden, dass Zahlungen aus Zwangsvollstreckungsmaßnahmen in den letzten drei Monaten vor Eingang des Insolvenzantrages oder danach zurückzugewähren sind. Gleiches gilt in einem Zeitraum von bis zu 10 Jahren vor Eingang des Insolvenzantrages für Zahlungen, die der Schuldner an einen Gläubiger geleistet hat, obwohl der Gläubiger die (drohende) Zahlungsunfähigkeit des Schuldners kannte oder bei vernünftiger wirtschaftlicher Betrachtungsweise kennen musste. Insbesondere vom Abschluss von Teilzahlungsvereinbarungen ist bei Zahlungsrückständen dringend abzuraten, da leicht die Gefahr besteht, dass diese Zahlungen nach Insolvenzeröffnung an die Masse zu erstatten sind.



Dinah Haushalter

Dipl.-iur.

haushalter@wehberg.de

Die Neudefinition der Umsatzerlöse

BilRUG verändert Kennzahlen

Die Neudefinition der Umsatzerlöse, wie sie mit dem BilRUG mit Wirkung ab dem 1.1.2016 vorgesehen ist, ist von besonderer Bedeutung, da durch die Ausweitung der Umsatzerlöse möglicherweise die Schwellenwerte zur nächsten Größenklasse überschritten werden und dadurch erhöhte Rechnungslegungs- und Offenlegungspflichten entstehen können.

Bisherige Definition der Umsatzerlöse

Für die Zuordnung zu den Umsatzerlösen ist bisher allein entscheidend, ob die Umsätze im Rahmen der für die **gewöhnliche Geschäftstätigkeit** eines Unternehmens **typische Leistungsangebote** ausgeführt werden. Hierbei ist auf das tatsächliche Erscheinungsbild des gesamten Unternehmens abzustellen und nicht auf die Eintragung im Handelsregister.

Die **gewöhnliche Geschäftstätigkeit** umfasst solche Lieferungen und Leistungen, bei denen das Unternehmen aufgrund seiner tatsächlichen Absatz- und Dienstleistungsangebote regelmäßig als Mitbewerber am Markt auftritt. Dabei muss es sich um planmäßig erbrachte Leistungen, nicht um Gelegenheitsgeschäfte handeln.

Typische Leistungsangebote werden nach der jeweiligen Geschäftstätigkeit eines Unternehmens abgegrenzt, z. B. in Handels-, Produktions- oder Dienstleistungsunternehmen. Die Regelmäßigkeit der Erträge ist nicht Voraussetzung für deren typisches Auftreten.

Was als typisch anzusehen ist, bestimmt sich nicht allein nach dem im Gesellschaftsvertrag angegebenen Gegenstand der Gesellschaft. Entscheidend ist die tatsächliche unternehmerische Tätigkeit und Leistungspalette („faktische Geschäftsausübung“).

Die Frage, was **typisch** ist, muss vorrangig qualitativ auf der Basis des verfolgten Geschäftsmodells beurteilt werden. So sind etwa nach dem Geschäftsmodell systematisch anfallende Erlöse aus Schrott, Abfall etc. auch dann Umsatz, wenn sie quantitativ unbedeutend sind.

Erträge aus der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit eines Unternehmens, die nicht durch sein typisches Leistungsangebot erzielt werden, sind bisher als sonstige betriebliche Erträge auszuweisen.

Definition der Umsatzerlöse nach BilRUG

Im Vergleich zur bisherigen gesetzlichen Regelung **entfallen** die Voraussetzungen „typisches Leistungsangebot“ und „gewöhnliche Geschäftstätigkeit“.

Diese beiden Kriterien waren bisher entscheidend für die Zuordnung der Erlöse zu den Umsatzerlösen. Mit dem Wegfall dieser beiden Merkmale kommt es zu einer **erheblichen Ausweitung** der Umsatzerlöse, da sowohl für bisherige außerordentliche Erträge als auch für bisherige sonstige betriebliche Erträge nunmehr ein Ausweis innerhalb der Umsatzerlöse zu prüfen ist.

Künftig sind vielmehr **alle Erlöse** aus Erzeugnissen, Waren oder Dienstleistungen als Umsatzerlöse zu qualifizieren, auch wenn diese nicht aus der typischen Geschäftstätigkeit stammen.

Laut Gesetzesbegründung entfällt damit die nicht immer einfach vorzunehmende Bewertung, ob Erzeugnisse, Waren und Dienstleistungen **typisch** für die gewöhnliche Geschäftstätigkeit sind.

Fazit

Hinsichtlich der Abgrenzung zwischen den Umsatzerlösen und den sonstigen betrieblichen Erträgen führt die Neuregelung zu einer Vereinfachung. Bislang schwierige Abgrenzungsfragen dürften zukünftig regelmäßig zugunsten eines Ausweises innerhalb der Umsatzerlöse zu entscheiden sein. Unternehmen sollten sich rechtzeitig mit der Änderung auseinandersetzen und sich auf veränderte Kennzahlen, wie z.B. Umsatzrendite, vorbereiten.



Konstantinos Vidinis, LL.M.

Wirtschaftsprüfer,
Steuerberater

vidinis@wehberg.de

Konsolidierungslösungen für Mittelstandskonzerne – Teil II

Hohe Leistungsanforderung für ein komplexes Umfeld

Teilkonzernstrukturen

Je nach Konzernstruktur kann es gesetzlich gefordert oder aber aus internen Steuerungsgründen gewünscht sein, Teilkonzerne gesondert abzubilden. Wenn nur der Konzernabschluss der obersten Mutter gewünscht ist, kann aus Vereinfachungsgründen eine flache Abbildung sämtlicher Tochterunternehmen nebeneinander gewählt werden (Simultankonsolidierung). Andernfalls ist eine Stufenkonsolidierung mit Teilkonzernabschlüssen notwendig.

Konsolidierungsbuchungen

Die auf die Konzernwährung umgerechneten Einzelabschlüsse der Gesellschaften bzw. die Teilkonzernabschlüsse werden zum Summenabschluss addiert. Hieran schließen sich die eigentlichen Konsolidierungsbuchungen an. Mit Hilfe der Kapitalkonsolidierung, Schuldenkonsolidierung, Aufwands- und Ertragskonsolidierung sowie der Eliminierung von Zwischenergebnissen, der Equity-Bewertung und der Berücksichtigung von latenten Steuern wird aus dem Summenabschluss der Konzernabschluss entwickelt.

Bei den angebotenen Konsolidierungslösungen ist zu unterscheiden, ob vorgefertigte Konsolidierungsroutinen ausgeliefert werden oder alternativ ein Regelwerk erstellt bzw. angepasst werden muss. In jedem Fall ist eine Anpassung der Implementierung an die jeweilige Situation im Konzern erforderlich.

Eine Konsolidierungssoftware bietet i.d.R. die gesamte Bandbreite der Kapitalkonsolidierung (Voll-, Quoten-, und Equity-Konsolidierung für die Erst-, Folge-, und Endkonsolidierung), unter Berücksichtigung der direkten und indirekten Beteiligungsprozentsätze. Eine grundsätzliche Frage bei der Gestaltung der IT-Unterstützung ist, inwieweit die Kapitalkonsolidierung vollständig oder teilweise maschinell durchgeführt werden soll. Durch die Komplexität und Dynamik von gesellschaftsrechtlichen Strukturen in der Praxis (wechselseitige Beteiligungen, indirekte Beteiligungen, Veränderung von Beteiligungsquoten, Umhängen oder Veräußern von Gesellschaften

usw.) sind bei stark unterstützten Kapitalkonsolidierungsmaßnahmen umfangreiche Zusatzmeldedaten und externe Abstimmstabellen erforderlich. Alternativ kann die Kapitalkonsolidierung insbesondere bei nur geringen Veränderungen im Konsolidierungskreis auch (vollständig) manuell erarbeitet und dann im System gebucht werden.

Der Bereich der Konzernaufrechnungen, d.h. Schuldenkonsolidierung und Aufwands-/Ertragskonsolidierung ist für die Ausgestaltung der IT-Unterstützung von großer Bedeutung. Die grundsätzliche Frage ist, inwieweit für die konzerninterne Abstimmung die übermittelten Salden der GuV- und Bilanzkonten ausreichend sind und welche zusätzlichen Informationen notwendig sind, um den Abstimmungsprozess effizienter und schneller durchführen zu können. Die Konsolidierungssoftware benötigt dazu weitere Parameter wie Partnergesellschaften, Bewegungsarten, Transaktionswährungen usw., um die Konsolidierungsmaßnahmen durchzuführen. Beispielsweise ist eine automatisierte Aufwands- und Ertragskonsolidierung nur möglich, wenn das System die Informationen hat, welche Gesellschaften miteinander Lieferungen und Leistungen erbracht haben. Organisatorisch ist eine Saldenabstimmung vorzunehmen, damit Differenzen in der Schuldenkonsolidierung gar nicht erst im Abschlussprozess auftauchen und mühsam geklärt werden müssen.

Im Bereich der latenten Steuern werden oftmals im Rahmen des „Tax Accounting“ eigenständige Lösungen eingesetzt, die die Differenzen zwischen der HB II und der Steuerbilanz auswerten und Buchungsvorschläge unterbreiten. Bei Buchungen in der Konsolidierungssoftware muss unterschieden werden können, ob die Buchung mit oder ohne automatische Verbuchung von latenten Steuern erfolgen soll. Eine Unterscheidung nach unternehmensindividuellen Steuersätzen und einem Konzern-durchschnittssteuersatz ist wünschenswert.

Bei der Aufdeckung stiller Reserven im Anlagevermögen im Rahmen eines Unternehmenserwerbs oder bei der Eliminierung von Zwischenergebnissen im Anlagevermögen ist eine Fortschreibung dieser Werte in einer einfachen Anlagenbuchhaltung erforderlich.



Bei sämtlichen automatischen oder manuellen Buchungen im Rahmen der Konzernabschlusserstellung muss nach Bedarf entschieden werden können, ob ein Saldo-vortrag in die folgende Periode erfolgen soll. Bei manchen Buchungen wird auch eine automatische Umkehrung in der Folgeperiode bzw. im Folgejahr benötigt.

Segmentdarstellungen

Während bisher die verschiedenen Gesellschaften zusammengefasst wurden, ist nun eine Trennung in verschiedene Geschäftsbereiche bzw. Segmente oder Regionen zu betrachten. Je nach Anforderung (legal oder intern gefordert) kann die Darstellung der Segmente unterschiedlich aussehen. Das HGB erfordert zumindest die Aufteilung der Umsatzerlöse. Insbesondere aufgrund der Wünsche des Controllings ist häufig eine weitergehende Segmentierung erforderlich. Bei einer Abbildung des ROI (Return on Investment) müssen neben der GuV auch Bilanzdaten aufgeteilt werden. Dies bedeutet, dass einerseits bei der Datenerfassung bereits das Segment (und die Region) als Attribut bei jedem Kontosaldo zu berücksichtigen ist und dass andererseits die Konsolidierungsbuchungen auch die Wechselwirkungen zwischen den Segmenten (und Regionen) darstellen müssen.

Zusatzinformationen

Für die Erstellung von Konzernanhang und Konzernlagebericht werden zusätzliche Informationen benötigt. Diese können über separate Eingabemasken in der Konsolidierungssoftware oder aber über getrennte Erfassung z.B. auf Excel-Formularen erfolgen.

Kapitalflussrechnung

Die erforderliche Konzernkapitalflussrechnung kann entweder über die Konsolidierung von den Gesellschaftskapitalflussrechnungen oder über eine direkte Ermittlung erstellt werden. Üblich ist eine direkte Ermittlung aus den Daten in der Konsolidierungslösung. Hierfür sind teilweise zusätzliche Informationen notwendig, die von den einzelnen Gesellschaften abgefragt werden müssen. Bei einer Vollverspiegelung der Bilanzkonten kann die Kapitalflussrechnung automatisiert über Formeln in der Konsolidierungssoftware abgebildet werden.

Berichte

Zu einem legalen Konzernabschluss gehört auch die Prüfung desselben durch einen Abschlussprüfer. Mit diesem sollte festgelegt werden, welche Unterlagen und Dokumente als Nachweise vorzulegen sind. Neben den unbedingt erforderlichen Buchungsjournalen haben sich ein AuditTrail, in dem die Entwicklung von den Einzelgesellschaften über den Summenabschluss und den verschiedenen Konsolidierungsarten bis zum Konzernabschluss dargestellt wird sowie z.B. ein Investmentregister, in dem die wesentlichen Daten der einbezogenen Gesellschaften dargestellt werden, als hilfreich erwiesen. Die Unveränderlichkeit des fertigen Konzernabschlusses muss nachprüfbar gewährleistet werden.

Internes Kontrollsystem

Die Erstellung eines Konzernabschlusses sollte als Prozess in ein gut strukturiertes internes Kontrollsystem (IKS) eingebunden sein. Dieses IKS fängt bei der Benutzerverwaltung der Konsolidierungssoftware an. Es ist z.B. unbedingt zu vermeiden, dass von einer Tochtergesellschaft die Daten einer anderen Tochtergesellschaft eingesehen werden können. Automatisierte Kontrollen sollten direkt bei der Eingabe der Daten bzw. beim Datenimport erfolgen. Hierbei sind umfangreiche Validierungen der Zulässigkeit von Daten und Datenkombinationen vorzusehen.

In größeren Konzernbuchhaltungsabteilungen mit arbeitsteiliger Organisation können Workflow-Techniken und Genehmigungsprozesse für bestimmte Buchungen integriert werden.



Claas Börstinghaus

Dipl.-Kfm.,
Wirtschaftsprüfer,
Steuerberater

boerstinghaus@wehberg.de

Unternehmensbewertung im Mittelstand

Die Unendlichkeitsannahme als besondere Herausforderung

In der praktischen Unternehmensbewertung – vornehmlich bei Beachtung der Grundsätze der ordnungsgemäßen Unternehmensbewertung nach IDW S1 – werden zur Prognose der künftigen Cashflows zwei Planungsphasen betrachtet. Der ersten Phase werden detaillierte Planungsrechnungen für einen Zeitraum von drei bis fünf Jahren zugrunde gelegt (Detailplanungszeitraum bzw. Phase I). Im Anschluss erfolgt eine Planung für alle weiteren nachfolgenden Jahre des Unternehmens. Hier wird methodisch so vorgegangen, dass für einen unendlichen Zeitraum gleichbleibende Liquiditätsüberschüsse für den Anteilseigner erwartet werden (Zeitraum der ewigen Rente bzw. Phase II).

Die Phase II ist mit ihrer zugrunde liegenden Unendlichkeitsannahme gerade für mittelständische Unternehmen bei der Unternehmensbewertung durch zusätzliche Problemstellungen geprägt.

Bestimmung des Detailplanungszeitraums

Durch den immer stärkeren Einsatz der EDV stehen auch dem Mittelstand heute immer effizientere Planungstools für die Unternehmensteuerung zur Verfügung. So ist es in diesem Bereich keine größere Herausforderung mehr, eine Planung für einen Horizont von drei Jahren aufzustellen. Dies ist für die Unternehmensbewertung eines mittelständischen Unternehmens in vielen Fällen ausreichend, wenn nicht besondere Umstände für eine Ausweitung des Detailplanungszeitraums sprechen (z.B. wesentliche Darlehenstilgungen bzw. Investitionsmaßnahmen in späteren Jahren, steuerliche Verlustnutzung über einen längeren Zeitraum).

Zeitraum der ewigen Rente

Unter der Prämisse der unendlichen Unternehmensfortführung, wird in der Phase II davon ausgegangen,

dass dem Unternehmenseigner Zahlungen in konstanter Höhe ewig zufließen werden.

Eine beabsichtigte Weiterveräußerung nach kurzer Zeit hat keinen Einfluss auf diesen methodischen Ansatz, da ihm zum Zeitpunkt der geplanten Veräußerung ein entsprechender Kaufpreis zufließt.

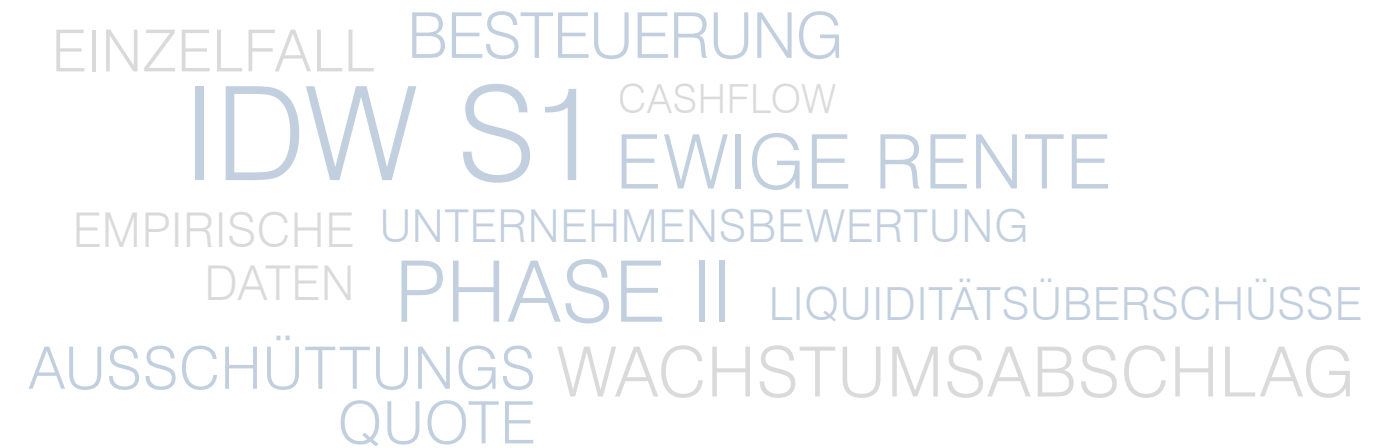
Maßgeblicher Einfluss auf den Unternehmenswert der Phase II

Die Phase der ewigen Rente determiniert maßgeblich die Höhe des Unternehmenswerts. Nicht selten macht diese Phase über 90% des ermittelten Unternehmenswerts aus. Umso mehr ist es erforderlich, sich mit dieser Phase und ihren wesentlichen Parametern auseinanderzusetzen.

In der Phase II kommt es ebenfalls auf die Liquiditätsüberschüsse an, die einem Anteilseigner planmäßig zufließen werden. Bei einer Kapitalgesellschaft – diese Rechtsform wird hier angenommen – hängt der künftige Liquiditätszufluss, neben dem innerhalb der Gesellschaft generierten Cashflow, von den Dividendenzahlungen an die Anteilseigner ab, da je nach Höhe der Ausschüttung unterschiedliche Steuerbelastungen zu einzuplanen sind. Die sog. Vollausschüttungshypothese ist grundsätzlich seit Abschaffung des körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahrens bei Kapitalgesellschaften nicht mehr sachgerecht. Die Höhe der nachhaltigen Ausschüttungsquote ist daher stark wertbeeinflussend.

Daneben wird der Unternehmenswert vom Kapitalisierungszinssatz bestimmt. In der Phase II wird der Kapitalisierungszinssatz üblicherweise mit einem Wachstumsabschlag modifiziert.

Die Besonderheit bei der Unternehmensbewertung im Mittelstand ist darin zu sehen, dass zu diesen Parametern im Gegensatz zu börsennotierten Unternehmen oftmals keine ausreichende Datenlage verfügbar ist.



Ausschüttungsquote

Die Ausschüttungsquote wird bei börsennotierten Unternehmen auf Basis empirisch ermittelter Daten festgelegt. Diese vergangenheitsorientierten Daten legen das durchschnittliche Ausschüttungsverhalten von Unternehmen der betrachteten Branche oder einer sog. peer group offen. Diese Daten helfen bei einer willkürfreien Unternehmensbewertung, so dass an dieser Stelle eine Objektivierung der Ausschüttungsquote hergestellt wird. Bei mittelständischen Unternehmen helfen diese Datenreihen im Regelfall nicht weiter. Unternehmen des Mittelstands zeichnen sich nicht selten dadurch aus, dass aus Vorsichtsgründen eher und im höheren Maße Gewinne thesauriert werden als bei den börsennotierten Unternehmen, deren Anteile sich im Streubesitz befinden.

Da aber nun die Dividendenzahlungen in dem Bewertungsmodell „Ertragswertverfahren“ nach IDW S1 für die Höhe des zu ermittelnden Unternehmenswert entscheidend sind, wird man sich für eine bestimmte Ausschüttungsquote entscheiden müssen. Hier liegt die besondere Herausforderung darin, dem Objektivierungsgrundsatz angemessene Rechnung zu tragen. Es wird deutlich, dass es hier keine allgemein gültige Lösung geben wird; es kommt auf den Einzelfall an.

Wachstumsabschlag

Auch für die Verwendung eines angemessenen Wachstumsabschlags existieren für die Bewertung von großen Kapitalgesellschaften empirisch ermittelte Daten, die sich nach Branche sortieren lassen. Der Wachstumsabschlag soll ein Korrektiv für inflationäre Einflüsse innerhalb der Phase II darstellen. In der Literatur gibt es keine einhellige Meinung darüber, wie hoch der Wachstumsabschlag tatsächlich sein müsste. Dennoch lässt sich beobachten, dass in den veröffentlichten Unternehmensbewertungen häufig ein Wert um 1% verwendet wird.

Insofern wird man auch für mittelständische Unternehmen mit einem Wachstumsabschlag im Regelfall nicht ganz falsch liegen, da sie den gleichen Inflationsraten unterliegen.

Thesenartige Zusammenfassung

1. Die Phase II (ewige Rente) hat im Rahmen der Unternehmensbewertung ein maßgebliches Gewicht für den Unternehmenswert.
2. Die Höhe der Ausschüttungsquote und des Wachstumsabschlags sind wiederum in der Phase II wertbegründend.
3. Es liegen für den Mittelstand keine zuverlässigen empirischen Daten zur Bestimmung der Ausschüttungsquote vor. Hier muss im Einzelfall entschieden werden.
4. Die Höhe des Wachstumsabschlags dürfte dagegen auch für mittelständische Unternehmen aus dem Datenpool, der von Großunternehmen gefüttert wurde, ableitbar sein, zumal nur eine geringe Streuung um 1% zu beobachten ist und mittelständische Unternehmen ähnlichen inflationären Bedingungen unterliegen.



Dirk Weischede

Wirtschaftsprüfer,
Steuerberater

weischede@wehberg.de



Herausforderung „papierloses Büro“

Die Einführung eines Dokumentenmanagementsystems im Mittelstand

Ein Dokumentenmanagementsystem (kurz DMS) ist die datenbankgestützte Verwaltung digitaler Belege. Durch den Einsatz verschiedener Schnittstellen ist es möglich, Dokumente aus unterschiedlichen Anwendungen heraus direkt zu archivieren. Meist wird das DMS für Zwecke der Digitalisierung von Papierdokumenten verwendet. Ein DMS führt alle Datenformatunabhängig auf einer digitalen Plattform zusammen und verringert somit Medienbrüche auf ein Minimum. Mittels anschließender Verschlagwortung, Indexierung (sogenannte Metadaten) und auch Kategorisierung entsteht das digitale Archiv, innerhalb dessen dann gezielt und umfangreich nach Informationen gesucht werden kann.

Nutzen und Vorteile eines DMS

Angefangen bei der Reduzierung von Druck-, Speicher- und Materialkosten werden auch die Zeiten für das Suchen und Transportieren von Dokumenten verringert. Routinetätigkeiten, doppelte Datenpflege sowie der Verlust von Dokumenten, häufig bedingt durch eine falsche Ablage der Belege, werden deutlich reduziert.

Im Tagesgeschäft entsteht durch den Einsatz eines DMS eine ganzheitliche Sachbearbeitung mit gleichzeitiger Arbeit an immer aktuellen Versionen. Die Flexibilität der Mitarbeiter wird durch diverse Möglichkeiten eines mobilen Zugriffs oder über Heimarbeitsplätze erhöht. Kurzum: Ein DMS ermöglicht die Arbeit unabhängig von Ort und Zeit. Zudem steigert die Arbeit mit unterschiedlichen Dokumententypen über eine Arbeitsoberfläche die Effizienz und Akzeptanz bei den Anwendern.

Die Zusammenführung aller Unternehmensinformationen in einem System erhöht die Transparenz der Arbeits- und Informationsprozesse, Kundenanfragen können schneller beantwortet werden. Eine sachgerechte Planung und Organisation vorausgesetzt, können die zusammengeführten Informationen als Wissensdatenbank genutzt und auch als Grundlage für wesentliche Entscheidungen herangezogen werden.

Bereits in vorangegangenen Ausgaben haben wir über die neuen Anforderungen an die Aufbewahrung von Büchern, resultierend aus den GoBD mit dem BMF-Schreiben vom 14.11.2014, berichtet. Abhängig vom eingesetzten Softwareprodukt erfüllt ein DMS die Vorgaben an die Grundaufzeichnungsfunktion, Journalfunktion und Auswertbarkeit. Mit einem revisionssicheren DMS werden auch die Anforderungen an die Datensicherheit, Unveränderbarkeit und Archivierung ermöglicht.

Die Einführung eines DMS

Die Einführung eines DMS bedeutet nicht nur, dass ein digitales Archiv implementiert wird. Vielmehr hat dieses Projekt erhebliche Auswirkungen auf die bestehende Ablauf- und Aufbauorganisation mit durchaus ernstzunehmenden Risikopotentialen, die in allen Phasen der Einführung beachtet werden sollten.

Im Rahmen der Vorbereitung sollte sich das Unternehmen damit vertraut machen, dass auch noch nach Jahren oder Jahrzehnten auf die Datenbestände im DMS zugegriffen werden muss. Die organisatorischen Vorarbeiten müssen sicherstellen, dass eine langfristige Strategie erarbeitet wird, bei der auch zukünftige Anforderungen an das System berücksichtigt werden, damit eine erfolgreiche und wirtschaftliche Implementierung gewährleistet ist. Die technische Auslegung eines DMS hängt grundsätzlich von der vorgegebenen IT-Infrastruktur ab. Eine erfolgreiche Implementierung und die Akzeptanz eines solchen Systems sind vor allem auch von der Unterstützung und positiven Haltung des Managements abhängig.

In der Vorbereitungsphase sind zwei grundlegende Entscheidungen zu treffen. Diese betreffen die Produktstrategie und die Einsatzbereiche des DMS. Soll das System als reines Archivsystem (Archivierung erfolgt am Ende des Prozesses) oder als Workflow (das DMS wird in den Prozessablauf mit eingebunden) eingesetzt werden? Je nach Einsatzbereich des DMS sind unterschiedliche Prozesse betroffen. Hiervon hängt auch der Umfang der IST-Analyse ab. Mit einzubeziehen sind in jedem Fall die bereits existierenden Ablage- und Archivstrukturen.

Das SOLL-Konzept stellt die Grundlage für das Pflichtenheft dar und gibt Aufschluss darüber, ob eine Standardlösung genutzt werden kann oder individuelle Programmierungen notwendig sind.

Es hat sich in der Praxis bewährt, dass vor der flächendeckenden Einführung des Systems ein Arbeitskreis, der aus Mitarbeitern unterschiedlicher Unternehmensbereiche besteht, das System testet. Somit werden erste Erfahrungen mit dem DMS gesammelt und das Risiko von Fehlern, sowohl technisch, wie auch organisatorisch, verringert.

Eine weitere wichtige Entscheidung betrifft die Migration (den Umzug) der Daten. Festzulegen ist, wie mit dem Altbestand umgegangen werden soll. Hierbei besteht die Möglichkeit einer Rückwärtsdokumentation (nach-

trägliches Scannen beginnend mit dem jüngsten Dokument) oder aber auch das Scannen „on Demand“ (je nach Bedarf). Nachweislich steigt die Akzeptanz der Mitarbeiter je mehr Material zum Produktivstart im System vorhanden ist. Eine befristete (!) Übergangszeit wird bei jeder der Entscheidungen erforderlich sein.

Um den Anwendern die Berührungsängste mit dem neuen System zu nehmen, sollten parallel neben der Einführung auch Schulungen, sowohl an Testumgebungen im Vorfeld, wie auch am Arbeitsplatz bei den Aufgaben aus dem Tagesgeschäft, geplant werden.

Risiken und rechtliche Anforderungen

Die rechtlichen Anforderungen an ein DMS setzen sich aus handelsrechtlichen und rechnungslegungsspezifischen Vorschriften, unter anderem aus den Vorgaben der GoBD (Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff), zusammen.

Die Risiken, die mit einer DMS-Einführung verbunden sind, lassen sich in rechtliche, technische und organisatorische Risiken unterteilen:

- *Rechtliche Risiken bestehen insbesondere, wenn physisch empfangene Dokumente, deren Beweiskraft bei der Aufbewahrung in elektronischer Form nicht erhalten bleibt, vernichtet werden. Dies wäre z.B. bei öffentlich beurkundeten Dokumenten oder Verträgen der Fall.*
- *Steuerrechtliche Risiken ergeben sich, wenn die Buchführung aufgrund unzureichender Sicherheitsmaßnahmen nicht mehr beweiskräftig ist oder keine den GoBD entsprechenden Zugriffsmöglichkeiten auf die Daten bereitgestellt werden können.*
- *Sehr umfangreich sind die technischen und organisatorischen Risiken, die z.B. aus mangelhaften Berechtigungs- und Sicherungskonzepten, fehlerhaften Indexierungen, Änderungen an den IT-Systemen und lückenhaften Migrationskonzepten resultieren können.*

Mit Blick auf die o.g. Risiken sollten sich Unternehmen daher rechtzeitig vor der Einführung eines DMS mit diesen auseinandersetzen. Schließlich lassen sich viele der o.g. Gefahren durch entsprechende Maßnahmen vermeiden.



Verfahrensdokumentation

Sind die Dokumente handels- und steuerrechtlich aufbewahrungspflichtig, besteht die Pflicht zur Erstellung einer übersichtlichen, gegliederten sowie vollständigen Verfahrensdokumentation. Diese muss den organisatorisch und technisch gewollten Prozess beschreiben. Laut Vorgaben des BMF besteht eine Verfahrensdokumentation i. d. R. aus einer allgemeinen Beschreibung, einer Anwenderdokumentation, einer technischen Systemdokumentation und einer Betriebsdokumentation.

Fazit

Ein DMS bietet vielfältige Vorteile, z.B. in den Bereichen der Kennzeichnung und Beschreibung von Dokumenten, der Historienverwaltung, der Verteilung, Suche und dem Schutz von Dokumenten. Darüber hinaus können mit einem DMS Regelungen für Verantwortlichkeiten und die Verwaltung getroffen werden. Allerdings muss die Illusion genommen werden, dass sich mittels Software eine „organisatorische Unordnung“ beseitigen lässt.

Ein technisches System allein bringt aber keinen Nutzen, die Ordnungs- und Ablaufstrukturen müssen festgelegt und einheitlich von den Mitarbeitern eingesetzt werden. Es bedarf also einer Dokumenten- und Prozessorganisation. Insgesamt ist das DMS als bereichsübergreifendes und ganzheitliches Projekt zu verstehen.



Karina Stein

Informatikkauffrau
Microsoft Certified Solutions Associate (MCSA)

stein@wehberg.de