


# Rundschreiben 1. Terial 2018



„Bugwelle“ bei der  
insolvenzrechtlichen  
Zahlungsunfähigkeit

Legal Seite 11

## Tax

Steuerreform  
in den USA

Seite 3

## Audit

Zeitraum der  
Herstellung

Seite 5

## Advisory

Unterschied  
zwischen Entity-  
und Equity-Value

Seite 10

## Legal

Auslands-  
beurkundung in  
der Schweiz

Seite 13

## Wussten Sie schon ...?

Neben seinen Beratungsaufgaben bei der Fortentwicklung nationaler und internationaler Rechnungslegungsnormen widmet sich das DRSC der Erarbeitung von Grundsätzen ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung. Ab 2017 sind DRS 22 zum Konzerneigenkapital, DRS 23 zur Kapitalkonsolidierung und DRS 24 zu Immateriellen Vermögensgegenständen erstmals verpflichtend anzuwenden. Im Februar wurde mit DRS 25 zudem ein neuer Standard zur Währungsumrechnung verabschiedet, der zum 01.01.2019 in Kraft tritt. Weiterhin hat das DRSC mit E-DRS 34 und E-DRS 35 aktuell Entwürfe zur Überarbeitung der anteilmäßigen Konsolidierung und der Abbildung assoziierter Unternehmen veröffentlicht.

## Tax

- /Körperschaftsteuer:** Finale Fassung des neuen BMF-Schreibens zu § 8c KStG veröffentlicht **2**
- /Internationales Steuerrecht:** Steuerreform in den USA **3**
- /Umsatzsteuer:** Der Mehrwertsteueraktionsplan der Europäischen Kommission **4**

## Audit

- /Bilanzrecht:** Zeitraum der Herstellung **5**
- /Bilanzrecht:** Praxisfall zum Herstellungszeitraum **6**
- /Bilanzrecht:** Herstellungskosten bei Software **6**

## Advisory

- /Snacks:** Fachliche Kurzinformationen **8**
- /Sanierung:** Sanierungskonzepte: Entwurf IDW S 6 n.F. **9**
- /Bewertung:** Zinssatzreport 2018 **9**
- /Bewertung:** Unterschied zwischen Entity- und Equity-Value **10**

## Legal

- /Wirtschaftsrecht:** Relevanz der „Bugwelle“ bei der insolvenzrechtlichen Zahlungsunfähigkeit **11**
- /Wirtschaftsrecht:** Betriebsübergang gemäß § 613a BGB bei Betriebsführungsvertrag **12**
- /Wirtschaftsrecht:** Auslandsbeurkundung in der Schweiz **13**

## Inside

- Kleeberg in Zahlen **14**
- Kleeberg informiert **15**
- Kleeberg publiziert **16**
- Kleeberg live **17**



Sehr geehrte Damen und Herren,

im vorliegenden Mandantenrundsreiben informieren wir Sie im Bereich Tax über die finale Fassung des BMF-Schreibens zu § 8c KStG, die Steuerreform in den USA sowie den Mehrwertsteueraktionsplan der Europäischen Kommission. In unserem Leistungsbereich Audit widmen wir uns in dieser Ausgabe insbesondere dem Thema Herstellungskosten unter Berücksichtigung der aktuellen IDW Rechnungslegungsstandards IDW RS HFA 31 und IDW RS HFA 11.

Der Bereich Advisory gibt Ihnen zunächst einen Kurzüberblick über verschiedene aktuelle Themengebiete in kompakter Form. Ausführlicher beschäftigen wir uns zudem in diesem Bereich mit dem Entwurf einer Neufassung des IDW S 6, dem Zinssatzreport 2018 und dem Unterschied zwischen Entity- und Equity-Value. In unserem Leistungsbereich Legal erhalten Sie Informationen zur Relevanz der sogenannten Bugwellen-Verbindlichkeiten bei der insolvenzrechtlichen Zahlungsunfähigkeit, zum Betriebsübergang nach § 613a BGB bei Betriebsführungsvertrag sowie zur Auslandsbeurkundung in der Schweiz. Inside bietet Ihnen in gewohnter Weise einen Einblick in die vielfältigen Aktivitäten und Informationsangebote von Kleeberg.

Hinweisen dürfen wir Sie an dieser Stelle auch noch auf unser neues Beratungsangebot „**Spanish & Latin American Desk**“, welches demnächst auch auf unserer Homepage zu finden sein wird. Mit einem multidisziplinären Team aus verhandlungssicher bzw. muttersprachlich Spanisch sprechenden Rechtsanwälten, Europäischen Rechtsanwälten, Steuerberatern, Wirtschaftsprüfern und Mitarbeitern aus dem Bereich Rechnungswesen betreuen wir spanischsprachige Mandanten in Deutschland und in Deutschland ansässige Mandanten bei Direktgeschäften sowie geschäftlichen und privaten Investitionen bzw. Projekten in Spanien und Lateinamerika. Ansprechpartner ist unser Geschäftsführer Frank Behrenz.

Wir hoffen, dass Ihnen die Auswahl der Themen einen interessanten Querschnitt zu den aktuellen Entwicklungen bietet. Zur Erörterung Ihrer Fragen stehen wir Ihnen selbstverständlich jederzeit gerne zur Verfügung.

Frank Behrenz

Dr. Lars Lüdemann

# Finale Fassung des neuen BMF-Schreibens zu § 8c KStG veröffentlicht

Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) hat ein neues Schreiben zur Verlustabzugsbeschränkung bei Körperschaften nach § 8c KStG veröffentlicht, welches die bisherige Fassung aus dem Jahr 2008 ersetzt. Bereits im Jahr 2014 hatte die Finanzverwaltung hierzu einen Entwurf vorgelegt. Die finale Fassung ließ jedoch drei Jahre auf sich warten. Überraschend ist das Erscheinen des BMF-Schreibens auch deshalb, weil nach dem Beschluss des BVerfG vom 29.03.2017 die Vorschrift aus verfassungsrechtlichen Gründen zu reformieren wäre.

## Unterjähriger Beteiligungserwerb

Gemäß dem BMF-Entwurf 2014 können Gewinne, die in der Zeit des betroffenen Wirtschaftsjahrs bis zum schädlichen Beteiligungserwerb erzielt wurden, mit Verlustvorträgen aus vorangegangenen Veranlagungszeiträumen verrechnet werden. Im Gegensatz zum BMF-Entwurf 2014 ist laut der finalen Fassung die **Mindestgewinnbesteuerung** zumindest für Gewinne vor dem schädlichen Beteiligungserwerb unbeachtlich. Der nach Anwendung des § 8c Abs. 1 S. 2 KStG verbleibende Verlustvortrag kann nur unter Beachtung der Mindestgewinnbesteuerung mit dem Gewinn, der nach dem schädlichen Ereignis entstanden ist, verrechnet werden. Das **Ergebnis des Wirtschaftsjahrs** ist hierfür nach wirtschaftlichen Kriterien oder aufgrund sachlicher und wirtschaftlicher Schätzung auf die Zeit vor und nach dem schädlichen Beteiligungserwerb **aufzuteilen**. Die Verlustabzugsbeschränkung des § 8c KStG ist beim Organträger einzeln und damit getrennt von der Organgesellschaft anzuwenden. Durch den unterjährigen schädlichen Beteiligungserwerb ist es nicht möglich, Gewinne oder Verluste, die bis zu diesem Zeitpunkt auf Ebene der Organgesellschaft erwirtschaftet wurden, dem Organträger zuzurechnen. Daher hat auch hier eine Ergebnisaufteilung nach den oben beschriebenen Kriterien jeweils auf Ebene des Organträgers und auf Ebene der Organgesellschaft zu erfolgen.

## Konzernklausel

Unklar war bislang die Auslegung der in § 8c Abs. 1 S. 5 KStG verwendeten Begriffe „übertragender Rechtsträger“ und „übernehmender Rechtsträger“.

Diese sind laut dem neuen BMF-Schreiben **nicht** nach dem Sinn des **Umwandlungssteuergesetzes** auszulegen, sondern ausschließlich normspezifisch zu verstehen. Da die Norm auch schädliche Beteiligungserwerbe durch Schenkungsvorgänge oder auch verdeckte Einlagen erfassen soll, sind die Begriffe „Veräußerer“ und „Erwerber“ nicht dahingehend auszulegen, dass es sich hier nur um die Beteiligten einer klassischen Veräußerung handelt.

## Stille-Reserven-Klausel

Liegt ein schädlicher Beteiligungserwerb vor, werden Verluste, die bis zum Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs nicht genutzt oder ausgeglichen werden konnten, nach § 8c Abs. 1 S. 1 KStG vom Untergang verschont, soweit sie die anteiligen bzw. die gesamten im Inland steuerpflichtigen stillen Reserven des Betriebsvermögens der betroffenen Kapitalgesellschaft nicht übersteigen. Nachdem Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an einer Körperschaft von der Steuer befreit sind und somit nicht der inländischen Steuer unterliegen, können die stillen Reserven in Anteilen einer Körperschaft nicht in die Ermittlung des Verschonungsvolumens des Anteilseigners einbezogen werden. Da sich § 8c Abs. 1 S. 6 KStG auf das Betriebsvermögen der Körperschaft bezieht, können **stille Reserven im Betriebsvermögen von Organgesellschaften** bei der Ermittlung des Verschonungsvolumens des Organträgers **nicht berücksichtigt** werden. Jedoch kann die Stille-Reserven-Klausel Anwendung finden, wenn die Organgesellschaft über Verlustvorträge aus vororganschaftlicher Zeit verfügt.

## Konsequenzen für die Praxis

Mit dem finalen BMF-Schreiben wurden umstrittene Aussagen getroffen bzw. praxisrelevante Fragen offen gelassen, was insbesondere im Hinblick auf die restriktive Aussage zum BVerfG-Beschluss vom 29.03.2017 deutlich wird, nach dem § 8c Abs. 1 S. 1 KStG zunächst keine Anwendung mehr findet. Dennoch wurden einige Unklarheiten, wie zum Beispiel hinsichtlich der Organschaft und der Verlustverrechnung bei einem schädlichen unterjährigen Beteiligungserwerb, beseitigt. ■

# Steuerreform in den USA

In den USA ist zum 01.01.2018 die umfangreichste Steuerreform seit mehr als 30 Jahren in Kraft getreten. Es ergeben sich hieraus erhebliche Änderungen im Einkommensteuer- und Körperschaftsteuerrecht. Wichtige ausgewählte Änderungen sollen im Folgenden kurz skizziert werden.

## Hintergrund

Die Konstellation aus republikanischer Mehrheit in Senat und Repräsentantenhaus und einem republikanischen Präsidenten hat umfassende Änderungen bei Steuertarif und Steuerbasis möglich gemacht. Auch wenn nicht alle im Wahlkampf 2016 präsentierten Pläne letztlich umgesetzt wurden (so wurde etwa von der Umstellung der Körperschaftsteuer auf eine territorial begrenzte Cashflow-Steuer mit voller Steuerpflicht aller importierenden Unternehmen aufgrund nicht prognostizierbarer Folgen abgesehen), ergeben sich erhebliche Auswirkungen durch den **Tax Cuts and Jobs Act**.

## Wichtige ausgewählte Änderungen

Auffällig ist zunächst die Umstellung des Körperschaftsteuersatzes vom bisherigen Stufentarif (15–35 %) auf einen Einheitstarif mit 21 %. Hinzu kommen weiterhin die Bundesstaatensteuer (State Tax) und ggf. Gemeindesteuer (City Tax). Gerade für Unternehmen mit vergleichsweise hohen steuerpflichtigen Gewinnen resultiert hieraus eine deutliche Entlastung beim Steuertarif. Um Nachteilen für dem Einkommensteuertarif unterliegende natürliche Personen als Gesellschafter von Personengesellschaften entgegenzuwirken, wird deren Gewinn generell um 20 % gekürzt, unterliegt somit nur noch zu 80 % der Besteuerung auf Gesellschafterebene.

Die generelle Steuerpflicht für Dividenden aus Auslandsbeteiligungen wurde abgeschafft. Aufgrund der bisherigen Besteuerung hatten US-Gesellschaften erhebliche Gewinne nicht ausgeschüttet. Die entsprechenden Gewinne im Ausland seit 1986, die bisher nicht der Besteuerung in den USA unterlagen, werden nunmehr mit einer pauschalen Steuer von 8 % für illi-

quide Vermögenswerte bzw. 15,5 % für liquide Mittel, zu zahlen in einem Zeitraum von acht Jahren, besteuert.

Weitere Änderungen ergeben sich durch eine besondere Besteuerung niedrig besteuert ausländischer Einkünfte in den USA (Global Intangible Low-Taxed Income, GILTI), die bis 2026 zu 50 % steuerfrei sind, sodass eine Besteuerung zunächst effektiv mit 10,5 % erfolgt. Ausländische Steuer wird hierauf zu 80 % angerechnet.

Ferner wird eine Steuer von 5 % (ab 2019: 10 %, ab 2026: 12,5 %) auf bestimmte Zahlungen von US-Einheiten an ausländische verbundene Unternehmen, die **Base Erosion and Anti-Abuse Tax (BEAT)**, eingeführt.

Es erfolgt die Einführung einer Zinsschranke (abgesehen vom nicht gewährten EBITDA-Vortrag weitgehend den deutschen Regelungen entsprechend) sowie einer Mindestbesteuerung. Verlustvorträge können hierdurch nur noch bis zu 80 % der positiven Einkünfte eines Jahres berücksichtigt werden. Zukünftig ist ein unbeschränkter Vortrag möglich (bisher 20 Jahre), der Rücktrag um bis zu zwei Jahre entfällt dagegen.

Eine Steuervergünstigung ergibt sich durch die ermäßigte Besteuerung des **Foreign Derived Intangible Income (FDII)**, für das ein 37,5%iger Abzug (ab 2026: 21,875 %) gewährt wird. Dies betrifft den Verkauf, die Vermietung oder Lizenzierung von Wirtschaftsgütern an ausländische Empfänger sowie an solche erbrachte Dienstleistungen.

## Auswirkungen auf deutsche Unternehmen

Für deutsche Unternehmen ergeben sich naturgemäß je nach den individuellen Verhältnissen und dem Umfang des US-Geschäfts unterschiedliche Auswirkungen. Deutsche Steuerpflichtige, die in den USA investiert sind, sollten die Folgen individuell prüfen (lassen). ■

# Der Mehrwertsteueraktionsplan der Europäischen Kommission

Das derzeitige Umsatzsteuerrecht soll auf europäischer Ebene grundlegend reformiert werden. Hierzu hat die Europäische Kommission am 04.10.2017 ihren sogenannten Mehrwertsteueraktionsplan vorgelegt (vgl. MwStSystRL, COM (2017), 569 final), der zahlreiche Vorschläge zur Änderung europäischer Richtlinien und Verordnungen vorsieht. Ziel der Europäischen Kommission ist die **Einführung eines endgültigen Mehrwertsteuersystems** mit Besteuerung nach dem Bestimmungslandprinzip in zwei Schritten.

## Bestimmungslandprinzip

Im **ersten Schritt** soll die Besteuerung von Warenlieferungen zwischen Unternehmern (B2B) innerhalb der EU neu geregelt werden. Hierdurch soll das bisherige System der innergemeinschaftlichen Lieferung und des innergemeinschaftlichen Erwerbs **ab dem Jahr 2022** ersetzt werden. Hierzu soll eine sogenannte **einzigste Anlaufstelle (One-Stop-Shop)** – wie bisher bei den elektronischen Dienstleistungen – eingeführt werden, bei der der liefernde Unternehmer die Umsatzsteuer des Bestimmungsmitgliedlands für die grenzüberschreitende Lieferung in seinem Ansässigkeitsstaat anmeldet. Die Steuerbehörde des Ansässigkeitsstaats des Lieferers leitet die abgeführte Steuer an die zuständige Behörde des Bestimmungsmitgliedlands weiter. Die Verrechnung der Umsatzsteuer mit innerhalb der EU anfallenden Vorsteuern soll auch möglich sein. Hierdurch entfallen die Registrierungspflicht im anderen EU-Staat und die Abgabe von ausländischen Steuererklärungen.

Im **zweiten Schritt** soll eine Ausweitung des neuen Systems auf alle grenzüberschreitenden Lieferungen und Dienstleistungen erfolgen (frühestens fünf Jahre nach Einführung von Schritt 1).

## Besonderer Status des zertifizierten Steuerpflichtigen und Sofortmaßnahmen

Bereits im bisherigen System sollen ab 01.01.2019 einem besonders zuverlässigen Steuerpflichtigen (sogenannter zertifizierter Steuerpflichtiger) bestimmte

Erleichterungen gewährt werden. Der Begriff des **zertifizierten Steuerpflichtigen** ist neu im Umsatzsteuerrecht. Die Gewährung dieses Status soll auf Antrag des Steuerpflichtigen bei seiner nationalen Steuerbehörde erfolgen. Voraussetzung soll u.a. sein, dass der Steuerpflichtige keine Verstöße gegen steuer- und zollrechtliche Vorschriften begangen hat, über ein internes Kontrollsystem verfügt sowie seine Zahlungsfähigkeit nachweist.

Des Weiteren hat die Europäische Kommission die nachfolgenden **Sofortmaßnahmen** vorgeschlagen, die zum 01.01.2019 in Kraft treten sollen:

- Erstmals sollen europaweit einheitliche Regelungen zum Reihengeschäft sowie zur Zuordnung der bewegten Lieferung eingeführt werden.
- Künftig soll unter bestimmten Voraussetzungen für einen zertifizierten Steuerpflichtigen, der innergemeinschaftliche Warenlieferungen in ein Konsignationslager an einen anderen zertifizierten Steuerpflichtigen ausführt, keine Registrierungspflicht im anderen EU-Staat bestehen.
- Das Innehaben einer USt-Id.Nr. soll eine materielle Voraussetzung für die Steuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung werden.
- In die EU-Mehrwertsteuerverordnung soll eine Regelung zur Nachweiserbringung bei innergemeinschaftlichen Lieferungen aufgenommen werden. Die Regelung soll jedoch nur für zertifizierte Steuerpflichtige gelten. Es handelt sich um eine vereinfachte Nachweiserbringung, bei der zugunsten des Steuerpflichtigen vermutet wird, dass der innergemeinschaftliche Transport der Ware stattgefunden hat, wenn bestimmte Nachweise, wie bspw. Frachtbriefe etc., vorliegen.

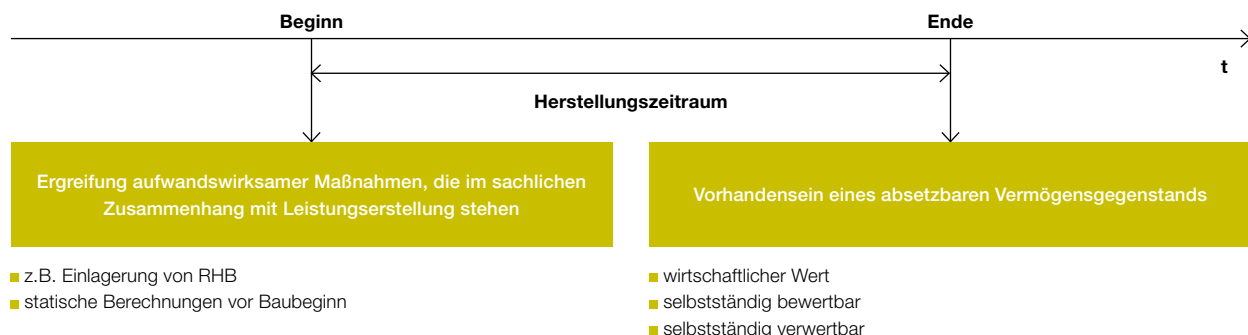
## Auswirkungen für die Praxis

Insgesamt handelt es sich um ein sehr ambitioniertes Projekt der EU. Erfolgt die Umsetzung planmäßig, könnten bereits 2018 die ersten Gesetzesänderungen bevorstehen. Wir informieren rechtzeitig, damit sich die Betroffenen frühzeitig mit den Neuregelungen vertraut machen können. ■

## Zeitraum der Herstellung

Mit Datum vom 18.12.2017 wurde der überarbeitete IDW Rechnungslegungsstandard zur Aktivierung von Herstellungskosten (IDW RS HFA 31) veröffentlicht, der sich verschiedenen Fragen der **Aktivierung handelsrechtlicher Herstellungskosten** widmet. Im Rahmen der Überarbeitung des

Rechnungslegungsstandards wurden auch Neuerungen aufgrund des Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetzes (BilRUG) eingearbeitet. Ein wichtiges Kriterium bei der Frage nach der Aktivierung von Herstellungskosten ist der Zeitraum der Herstellung.



Für die Aktivierung als Herstellungskosten kommen nur die Aufwendungen in Betracht, die vom Beginn bis zum Ende der Herstellung (**Zeitraum der Herstellung**) anfallen.

Die Herstellung beginnt mit dem sogenannten Kombinationsprozess von Produktionsfaktoren, der auf die Schaffung, die Erweiterung oder die wesentliche Verbesserung des zu bewertenden Vermögensgegenstands gerichtet ist. **Vorbereitungshandlungen**, die unmittelbar der Herstellung eines Vermögensgegenstands dienen, gehören bereits zum Herstellungsvorgang, wenn der Vermögensgegenstand bis zur Beendigung der Aufstellungsphase des Jahresabschlusses hinreichend konkretisiert ist. Konkretisiert sich der Vermögensgegenstand erst danach und wurden Aufwendungen zur Vorbereitung aus diesem Grund aufwandswirksam erfasst, ist eine **Nachaktivierung** in späteren Perioden **nicht zulässig**. Allein die Beschaffung von Werkstoffen ist noch nicht der Beginn des Herstellungsprozesses.

Wird der Herstellungsprozess unterbrochen, dürfen die während der **Unterbrechung** anfallenden Aufwendungen (z.B. Lager- oder Energiekosten) nicht als Herstellungskosten aktiviert werden. Ein technischer Produktionsstillstand, der durch herstellungsbezo-

gene Umstände bedingt ist, stellt in der Regel keine Unterbrechung dar. Die in diesem Zusammenhang angefallenen Aufwendungen sind dann als Herstellungskosten zu aktivieren.

Der Herstellungszeitraum endet mit der **Fertigstellung** des Vermögensgegenstands, also der Möglichkeit seiner **bestimmungsgemäßen Verwendung**. Der Vertrieb eines Vermögensgegenstands gehört nicht zum Herstellungsvorgang. Unabhängig von ihrem zeitlichen Anfall sind Vertriebskosten nicht als Herstellungskosten zu aktivieren. ■

### Beispiel:

Das Ende des Herstellungsvorgangs kann im Einzelfall variieren. Lagerkosten sind im Zuge der bloßen Zeitüberbrückung bis zum Absatz dem Herstellungsprozess zeitlich nachgelagert und stellen Vertriebskosten dar.

Dies gilt aber nicht für Produkte, die im Vorfeld ihrer Absatzreife eine gewisse Lagerdauer zur Qualitäts- bzw. Wertsteigerung erfordern (z.B. Holz, Käse, Wein, Whiskey). Für diese ist der Herstellungsprozess mithin noch nicht abgeschlossen und es liegen Fertigungsgemeinkosten vor.

## Praxisfall zum Herstellungszeitraum

### Sachverhalt

Ein Unternehmen verkauft Produkte, die in auftragsbezogener Fertigung hergestellt werden. Vor dem Beginn der Herstellung fallen vorgelagerte Kosten, wie z.B. Planungskosten, an. Wenn der Kunde den endgültigen Auftrag erteilt, die Planung abgeschlossen ist und mit dem Kunden alle produktspezifischen Details abgeklärt sind, beginnt die Herstellung.

### Frage

Können die vorgelagerten Planungskosten als Herstellungskosten aktiviert werden?

### Stellungnahme

Als nach § 255 Abs. 2 HGB aktivierungsfähige Herstellungskosten kommen nur die Aufwendungen in Betracht, die dem betreffenden Vermögensgegenstand als Einzelkosten direkt oder als Gemeinkosten indirekt zugeordnet werden können und die auf den Zeitraum der Herstellung entfallen, also zwischen Beginn und Ende der Herstellung anfallen. Auch Kosten des Vorbereitungsprozesses können als Herstellungskosten aktiviert werden, wenn sie hinreichend konkretisiert sind. Insbesondere bei der hier vorliegenden Auftragsfertigung kommt der Abgrenzung vorgelagerter Kosten (Sonderkosten der Fertigung versus nicht aktivierbare Vertriebskosten) eine erhebliche Bedeutung zu. Kosten der Auftragsvorbereitung als Sonderkosten der Fertigung, wie z.B. Kosten der auftragsbezogenen Planung und für Entwürfe, Muster und Konstruktionszeichnungen, sind zu aktivieren, wenn der Auftrag bereits erteilt wurde. Strittig ist die Einbeziehung von Kosten der Auftragserlangung. Geht man davon aus, dass es überwiegend wahrscheinlich ist, dass es zu einer späteren Auftragserteilung kommt, sind Kosten der Auftragserlangung, die unmittelbar zurechenbar sind, wie z.B. Reisekosten oder Kosten für die Angebotskalkulation, als Sonderkosten der Fertigung in die Herstellungskosten einzubeziehen. Nicht zu aktivieren sind hingegen Provisionen für die Auftragserlangung. In der Vorperiode als Aufwand erfasste Aufwendungen für Vorbereitungsmaßnahmen dürfen in späteren Perioden nicht nachaktiviert werden. ■

## Herstellungskosten bei Software

Aktuell liegt eine überarbeitete Fassung des IDW Rechnungslegungsstandards zur Bilanzierung entgeltlich erworbener Software (IDW RS HFA 11) vom 18.12.2017 vor. Dabei wurden u.a. Aktualisierungen aufgrund des Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetzes (BilRUG) eingefügt. Der Rechnungslegungsstandard befasst sich mit Fragen der Aktivierung von Anschaffungs- und Herstellungskosten von Individual- und Standardsoftware.

In der Unternehmens- und Bilanzierungspraxis stellt sich in der Tat immer wieder die Frage, wie mit Kosten im Zusammenhang mit der Herstellung und Anschaffung von Software umzugehen ist.

Wird **Individualsoftware** vom Unternehmen mit eigenen materiellen und personellen Mitteln selbst geschaffen, besteht die Möglichkeit, diese Kosten im Rahmen des Wahlrechts als selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens nach § 248 Abs. 2 HGB zu aktivieren. Wird ein Softwareanbieter in die Entwicklung involviert, besteht gleichsam das Aktivierungswahlrecht, wenn das Entwicklungsrisiko vom Softwareanwender getragen wird, also ein Dienstvertrag vorliegt. Ein Anschaffungsvorgang liegt hingegen vor, wenn ein Werkvertrag mit dem Softwareanbieter geschlossen wird und dieser das Entwicklungsrisiko trägt. Auch in diesem Fall kann sich der Softwareanwender mit seinen Kapazitäten in die Entwicklung einbringen. Die dadurch verursachten Kosten stellen dann jedoch Anschaffungs- und keine Herstellungskosten dar. Werden im Rahmen der Erstellung von Individualsoftware bestimmte Teile der Software vom Softwareanwender auf der Grundlage eines Kaufvertrags oder eines Werkvertrags angeschafft, sind die zugehörigen Anschaffungskosten nur dann selbstständig zu aktivieren, wenn die erworbenen Programmteile durch die Verbindung mit der Individualsoftware nicht untergehen und somit auch künftig noch selbstständig genutzt werden können.

Der Kauf von **Standardsoftware** ist ein entgeltlicher Erwerb, sodass die Kosten als Anschaffungskosten aktivierungspflichtig sind. Dies gilt auch für die Kosten



der Anpassung an die betrieblichen Erfordernisse. Wird die angeschaffte Standardsoftware in erheblichem Umfang verändert und adaptiert, sodass von einer Wesensänderung der Standardsoftware auszugehen ist, geht der Vermögensgegenstand „Standardsoftware“ unter und es entsteht ein anderer Vermögensgegenstand „Individualsoftware“. Für die Entscheidung, ob ein Anschaffungs- oder Herstellungsvorgang vorliegt, ist dann entscheidend, wer das Entwicklungsrisiko trägt.

Kommt es nach der erstmaligen Anschaffung oder Herstellung von Software zu einer Erweiterung oder wesentlichen Verbesserung (**Modifikation**) der Software, so teilen die anfallenden Aufwendungen das Schicksal der Kosten der ursprünglichen Anschaffung oder Herstellung:

- Wurde Software angeschafft und wurden die Kosten pflichtgemäß aktiviert, so sind auch Kosten einer späteren Modifikation zu aktivieren.
- Wurden Kosten für die Selbstentwicklung einer Software unter Ausübung des Aktivierungswahlrechts als Herstellungskosten aktiviert, so sind auch die Kosten einer späteren Modifikation zu aktivieren.
- Wurde hingegen das Wahlrecht in der Form ausgeübt, dass die Kosten der Eigenentwicklung aufwandswirksam verbucht wurden, so sind auch Kosten einer späteren Modifikation als Aufwand in der Gewinn- und Verlustrechnung zu erfassen.

Aufwendungen für **Customizing**, d.h. die Parametrisierung und die Anpassung der Software an das betriebliche Umfeld, können sein: Beratungshonorare, Programm- und Systemtests, Modifizierung und Zusammenfügung einzelner Programmteile, Programmierung oder Einrichtung von Schnittstellen und die Installation der Software. Handelt es sich lediglich um Maßnahmen der Herstellung der Betriebsbereitschaft von Standardsoftware, so sind diese Kosten als Anschaffungsnebenkosten zu aktivieren, auch wenn sie im Rahmen eines Dienstvertrags anfallen. Ein Aktivierungswahlrecht nach § 248 Abs. 2 HGB kann für diese Kosten nicht bestehen. Gehen die Maßnahmen

jedoch über die Herstellung der Betriebsbereitschaft hinaus, weil z.B. zusätzliche Funktionalitäten hinzugefügt werden, sind sie nicht als Teil der ursprünglichen Anschaffungskosten zu aktivieren. Sind die Maßnahmen als Modifikation zu qualifizieren, gelten obige Ausführungen zu Maßnahmen der wesentlichen Verbesserung oder Erweiterung. Ist dies nicht der Fall, sind die Kosten als Aufwand zu erfassen. Sind die Aufwendungen für das Customizing im quantitativen Verhältnis zu den ursprünglichen Anschaffungskosten von untergeordneter Bedeutung, liegen tendenziell Maßnahmen zur Herstellung der Betriebsbereitschaft vor.

Kosten für **Updates** und **Release-Wechsel** sind als laufender Aufwand zu erfassen, wenn es dabei lediglich um die Aufrechterhaltung der Funktionalität geht. Es können jedoch auch Maßnahmen vorliegen, die als Modifikation zu beurteilen sind, mit den entsprechenden oben ausgeführten Folgerungen. Kommt es zu einem tiefgreifenden Generationswechsel, wird ein neuer Vermögensgegenstand erworben, welcher bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen zu seinen Anschaffungskosten zu aktivieren ist.

**Steuerbilanziell** lassen sich folgende Grundaussagen festhalten (BMF-Schreiben IV B 2 – S 2172 – 34/05 vom 18.11.2005):

Grundsätzlich als Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten zu aktivieren:

- Planungskosten,
- Customizing,
- Modifications,
- Extensions,
- Funktionserweiterung und
- nachträgliche Module.

Sofort als Betriebsausgabe abziehbar:

- Vorkosten vor der Kaufentscheidung,
- Schulungskosten,
- Wartungskosten,
- Piloteinsätze und
- Datenmigration. ■

## Fachliche Kurzinformationen

### Offenlegung des Jahresabschlusses 2016 – Vermeidung von Sanktionen

Der Jahresabschluss dient als verlässliche Quelle über die wirtschaftliche Situation eines Unternehmens. Um diese Informationen der Allgemeinheit zugänglich zu machen, sind über 1,2 Millionen der deutschen Unternehmen verpflichtet, ihre Unterlagen fristgerecht beim (elektronischen) Bundesanzeiger einzureichen und sie so offenzulegen. Fristablauf für das kalenderjahrgleiche Geschäftsjahr 2016 war der 31.12.2017. Solange das Bundesamt für Justiz (BfJ) noch kein Ordnungsgeldverfahren eingeleitet hat, kann ein solches durch eine zeitnahe, nachträgliche Offenlegung im Jahr 2018 noch vermieden werden. Unternehmen, deren Jahresabschluss für das Geschäftsjahr 2016 noch nicht offengelegt wurde, sollten demnach kurzfristig handeln.

### Auswirkungen der Digitalisierung auf die Steuerungskennzahlen

Nach dem Management-Approach greift die Rechnungslegung für die Abbildung von Sachverhalten in der Finanzberichterstattung vermehrt auf Informationen zurück, die im Zuge interner Controlling-Prozesse für Zwecke der Unternehmenssteuerung Verwendung finden, um dem Abschlussadressaten einen Einblick in die internen Entscheidungsprozesse der Unternehmensleitung zu gewähren. Allerdings sind die meisten Kennzahlen wie bspw. EBIT/EBITDA, Value-Added-Kennzahlen und Free Cashflow vergangenheitsorientiert und auf das derzeitige Geschäftsmodell fokussiert. Es stellt sich in der Folge die Frage, ob die vorgenannten Kennzahlen für den Fall einer fundamentalen Neuausrichtung des Geschäftsmodells die richtigen langfristigen Informationen liefern können. Insbesondere aber werden die Kennzahlen für ein Unternehmen vor und nach der disruptiven Anpassung seines Geschäftsmodells im Kontext eines zunehmend digitalen Umfelds nur noch schwer vergleichbar sein. Nichtsdestotrotz ist die Ana-

lyse des Unternehmenserfolgs anhand solcher Kennzahlen durchaus sinnvoll. Allerdings sollten die Kennzahlen vor dem Hintergrund der sich durch die digitale Transformation schnell verändernden Marktstrukturen nicht als einziger Maßstab für die Beurteilung des Unternehmens dienen. Hierfür werden sich in Zukunft neue geschäftsmodell-spezifische Frühindikatoren herausbilden müssen.

### IFRS-Update: Ab 2018 neu anzuwendende Regelungen

Zu Beginn des Jahres 2018 gibt es folgende neue bzw. geänderte Regelungen, die von IFRS-Bilanzierern erstmals zu beachten sind:

- IAS 40: Änderungen in Bezug auf die Übertragung von als Finanzinvestitionen gehaltenen Immobilien.
- IFRS 2: Klarstellungen bzgl. der Klassifizierung und Bewertung von Geschäftsvorfällen mit anteilsbasierter Vergütung.
- IFRS 4: Änderungen aufgrund von herrschenden Bedenken hinsichtlich der unterschiedlichen Zeitpunkte des Inkrafttretens von IFRS 17 (der zukünftig IFRS 4 ersetzen wird) und IFRS 9.
- IFRS 9: Neuer Standard über die Abbildung von Finanzinstrumenten.
- IFRS 15: Neuer Standard über die Abbildung von Erlösen aus Verträgen mit Kunden.
- IFRIC 22: Neue Interpretation zur Konkretisierung der Umrechnungsvorschriften des IAS 21.
- Änderungen aus dem Annual Improvements Project 2014–2016: Im Zuge der jährlichen Verbesserungen kam es zu Änderungen an IAS 28, IFRS 1 und IFRS 12.

Auf die Notwendigkeit des Endorsement durch die EU für eine Gültigkeit der Neuregelungen für IFRS-Anwender in der EU wird an dieser Stelle hingewiesen.

Weitere Informationen finden Sie regelmäßig unter [www.kleeberg-advisory.de](http://www.kleeberg-advisory.de).



## Sanierungskonzepte: Entwurf IDW S 6 n.F.

Das IDW hat den Entwurf einer Neufassung des IDW S 6 mit Stand vom 08.09.2017 – nach billigender Kenntnissnahme durch den HFA – auf seiner Homepage veröffentlicht. Der Standard wird den IDW Standard: Anforderungen an die Erstellung von Sanierungskonzepten (IDW S 6) i.d.F. vom 20.08.2012 ersetzen. Die Kommentierungsfrist zu dem Entwurf läuft noch bis zum 31.01.2018.

Insgesamt hält der veröffentlichte Entwurf IDW ES 6 n.F. grundlegend an den Kernanforderungen zur Erstellung von Sanierungskonzepten fest. Er unterscheidet sich vom bisherigen Standard vor allem durch kürzere bzw. gestrichene Ausführungen. Hierzu gehören insbesondere die im IDW ES 6 n.F. nicht mehr enthaltenen Ausführungen zur Analyse der Unternehmenslage, zu den Krisenstadien, zum Leitbild des sanierten Unternehmens, zu den Sanierungsmaßnahmen sowie zu einem Muster für ein Konzept über die Fortführungsfähigkeit eines Unternehmens. Diese entfallenen Ausführungen sollen nach der finalen Verabschiedung des Standards in die Neufassung der Fragen und Antworten (F&A zu IDW S 6) aufgenommen werden.

Des Weiteren werden gerade für KMU einige Klarstellungen geschaffen, welche die Unsicherheit in der Praxis reduzieren und den Grundsatz der Wesentlichkeit auch im Hinblick auf Sanierungskonzepte betonen. Die in IDW ES 6 n.F. berücksichtigten Anforderungen des BGH dienen zudem einer weiteren Rechtssicherheit der nach dem IDW-Standard zu erstellenden Sanierungskonzepte. Für die Praxis bleibt es allerdings dabei, dass jeder Sanierungsfall seine eigene, fachgerechte Lösung erfordert. Auch in Zukunft werden Sanierungskonzepte regelmäßig von Wirtschaftsprüfern unter der Berücksichtigung der Besonderheiten des jeweiligen Unternehmens und Auftrags nach pflichtgemäßem Ermessen erstellt werden müssen. Zentraler Aspekt ist und bleibt hierbei die integrierte Sanierungsplanung. ■

## Zinssatzreport 2018

### Steuerliche Bewertungen nach §§ 199 ff. BewG

Für steuerliche Bewertungen sind die nach §§ 201, 202 BewG ermittelten steuerlichen Jahresergebnisse relevant. Auf Basis des Durchschnitts der letzten drei abgelaufenen Jahre ist damit das bewertungsrelevante Betriebsergebnis zu ermitteln. Für steuerliche Unternehmensbewertungen im Jahr 2018 sind damit die steuerlichen Ergebnisse der Jahre 2015 bis 2017 relevant. Der für das vereinfachte Ertragswertverfahren nach §§ 199 ff. BewG maßgebliche Kapitalisierungsfaktor beträgt aktuell 13,75.

### BGB-Zinssätze

Auch an den gesetzlichen Verzinsungen, die das BGB kennt, geht das anhaltende Niedrigzinsniveau nicht spurlos vorbei. So beträgt der Basiszinssatz nach § 247 Abs. 1 BGB seit dem 01.07.2016 weiterhin 0,88 % und bewegt sich damit seit dem 01.01.2013 anhaltend im negativen Bereich. Der Verzugszins nach § 288 Abs. 1 BGB, der fünf Prozentpunkte über dem Basiszinssatz liegt, beläuft sich aktuell damit auf 4,12 %. Für Rechtsgeschäfte, an denen ein Verbraucher nicht beteiligt ist, beträgt der Zinssatz für Entgeltforderungen neun Prozentpunkte über dem Basiszinssatz und damit aktuell 8,12 %.

### Unternehmensbewertungen: Basiszinssatz und Marktrisikoprämie nach IDW S 1

Seit geraumer Zeit unterliegen sowohl die Höhe des Basiszinssatzes nach IDW S 1 als auch die Höhe der vom FAUB vorgeschlagenen Marktrisikoprämie einem permanenten Wandel. Zum 01.01.2018 (bzw. 31.12.2017) beträgt der Basiszinssatz 1,25 %. Weiterhin empfiehlt der FAUB für die Höhe der Marktrisikoprämie eine Bandbreite von 5,50 % bis 7,00 % vor persönlichen Steuern (Mittelwert 6,25 %). Bei einem Beta-Faktor von 1,0 beträgt damit der „Standardkapitalkostensatz“ zum 01.01.2018 7,25 % und entspricht einem Faktor von rd. 13,8. ■

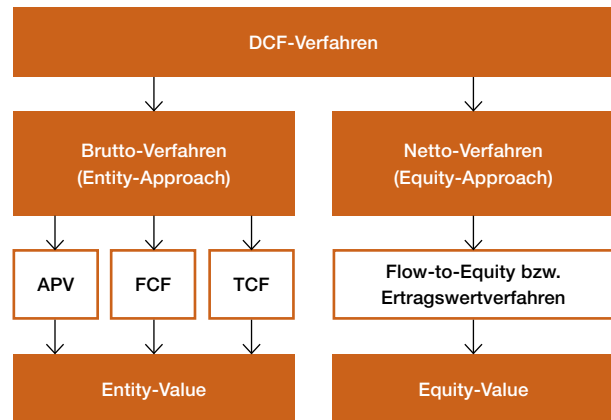
Über die Auswirkungen des anhaltenden Niedrigzinsniveaus auf Bewertungsfragen informieren wir Sie auch laufend unter [www.unternehmensbewertung.de](http://www.unternehmensbewertung.de).



# Unterschied zwischen Entity- und Equity-Value

In der Unternehmensbewertung im deutschsprachigen Raum kam in der Vergangenheit traditionell das Ertragswertverfahren zum Einsatz, während im internationalen Kontext zumeist das Brutto-Verfahren verwendet wurde. Nichts anderes gilt für die IFRS, in deren Kontext (z.B. Fair-Value-Gedanke oder Impairment-Only-Approach) Bewertungsfragen zunehmend relevant sind. Der konzeptionelle Unterschied zwischen **Brutto- und Netto-Verfahren in der Unternehmensbewertung** besteht darin, dass das Ertragswertverfahren (Netto-Verfahren) direkt auf den Equity-Value eines Unternehmens abstellt, während das Brutto-Verfahren auf dem Entity-Approach basiert. Die Wert-Größen, **Entity- und Equity-Value**, werden in der Praxis mittels zweier unterschiedlicher Bewertungskonzepte ermittelt. Der Entity-Value wird über die Brutto-Verfahren (Adjusted-Present-Value-Ansatz (APV), Total-Cashflow-Ansatz (TCF) sowie Free-Cashflow-Ansatz (FCF)) ermittelt, welche zunächst den Unternehmensgesamtwert bestimmen, von dem anschließend der Marktwert des Fremdkapitals zum Abzug gebracht wird. Demgegenüber wird der Equity-Value über die Netto-Verfahren (Flow-to-Equity-Ansatz (FTE) bzw. das deutsche Ertragswertverfahren) ermittelt, wobei die den Unternehmenseignern zufließenden finanziellen Überschüsse (Cashflows) mit einem risikoadäquaten Eigenkapitalzins diskontiert werden.

Da die Bewertung anhand von **Multiplikatoren** (oder auch „Multiples“) im Gegensatz zu den gängigen DCF-Verfahren vergleichsweise einfach und schnell anzuwenden ist, hat sie in den vergangenen Jahren bei der Ermittlung und Plausibilisierung von Unternehmenswerten zunehmend an Bedeutung gewonnen. Werden Multiples zur Unternehmenswertfindung verwendet, basiert diese im Gegensatz zu den DCF-Verfahren nicht auf der Diskontierung zukünftiger Zahlungsströme, sondern orientiert sich an den am Markt bezahlten Preisen für Vergleichsunternehmen. Neben der sachgerechten Auswahl der Vergleichsunternehmen ist im Zuge einer Multiplikatoren-Bewertung dar-



auf zu achten, ob auf den Equity- oder Entity-Value des zu bewertenden Unternehmens abgestellt werden soll. Während mittels Equity-Multiples direkt der Marktwert des Eigenkapitals des zu bewertenden Unternehmens bestimmt wird, zielen Entity-Multiples zunächst auf den Gesamtunternehmenswert (Entity-Value) ab, welcher anschließend auf den Equity-Value überführt werden kann.

Bei der Bewertung mittels Multiples ist auf die **Äquivalenz** von Bezugsgröße und Multiplikator zu achten. Entity-Values dürfen nur Bezugsgrößen vor Finanzierungsaktivitäten (z.B. Umsatz, EBIT, EBITDA) gegenübergestellt werden, während sich Equity-Values allein auf Wertgrößen beziehen dürfen, welche nur den Eigenkapitalgebern des Unternehmens zufließen (z.B. EBT oder Jahresüberschuss). Hierauf ist im Besonderen bei der Plausibilisierung von Bewertungsergebnissen auf Basis eines Ertragswerts oder DCF-Verfahrens zu achten. ■

Weiterführende Hinweise zur Ermittlung von Entity- und Equity-Values finden Sie im Handbuch Unternehmensbewertung, 2. Auflage, 2017, Hrsg. Petersen/Zwirner.



## Relevanz der „Bugwelle“ bei der insolvenzrechtlichen Zahlungsunfähigkeit

Nach ständiger Rechtsprechung des BGH ist von **Zahlungsunfähigkeit** regelmäßig dann auszugehen, wenn anhand einer Liquiditätsbilanz mit Gegenüberstellung der zu berücksichtigenden fälligen Verbindlichkeiten und liquiden Mittel des Schuldners die **Liquiditätslücke** des Schuldners 10 % oder mehr beträgt. Eine Ausnahme besteht, wenn mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit zu erwarten ist, dass die Liquiditätslücke demnächst (fast) vollständig geschlossen wird und den Gläubigern ein Zuwarten nach den besonderen Umständen des Einzelfalls zuzumuten ist. In **Abgrenzung** zur bloß **vorübergehenden Zahlungsstockung** liegt Zahlungsunfähigkeit nur dann vor, wenn der Schuldner nicht in der Lage ist, sich innerhalb von drei Wochen die zur Begleichung der fälligen Forderungen benötigten finanziellen Mittel zu beschaffen und die Liquiditätslücke auf unter 10 % zurückzuführen.

Diese – nicht explizit im Gesetz ersichtliche – Abgrenzung zur (unschädlichen) Zahlungsstockung versteht sich laut Gesetzesbegründung „von selbst“: ein Schuldner, dem in einem bestimmten Zeitpunkt liquide Mittel fehlen, der sich die Liquidität aber kurzfristig wiederbeschaffen könne, ist in der Lage, die fälligen Zahlungspflichten zu erfüllen und damit nicht zahlungsunfähig.

Liquiditätsbilanz	
verfügbare Zahlungsmittel (sogenannte Aktiva I)	am Stichtag fällige und eingeforderte Verbindlichkeiten (sogenannte Passiva I)
innerhalb von drei Wochen flüssig zu machende Mittel (sogenannte Aktiva II)	innerhalb von drei Wochen fällig werdende und eingeforderte („Bugwellen“-)Verbindlichkeiten (sogenannte Passiva II), so jetzt ausdrücklich BGH, Urteil vom 19.12.2017 – II ZR 88/16

**Liquiditätsprüfung** innerhalb des dreiwöchigen Prognosezeitraums:

- Liquiditätslücke von 10 % oder mehr kann nicht geschlossen werden:  
→ zahlungsunfähig (InsO-Antragspflicht des Schuldners)

- Liquiditätslücke kann geschlossen werden:  
→ zahlungsfähig
- Drohende Zahlungsunfähigkeit (InsO-Antragsrecht des Schuldners), weil nach Prognosezeitraum mit einer erheblichen, nicht mehr schließbaren Liquiditätslücke zu rechnen ist?

Die **Fälligkeit einer Forderung** im Sinne der insolvenzrechtlichen Zahlungsunfähigkeit (§ 17 Abs. 2 InsO) setzt eine über die gesetzliche Regelung zur Fälligkeit (§ 271 BGB) hinausgehende **Gläubigerhandlung** voraus, aus der sich der **Wille**, vom Schuldner Erfüllung zu verlangen, ergibt (sogenanntes „**ernsthaftes Einfordern**“). Die Übersendung einer Rechnung ist hierfür ausreichend, aber nicht zwingend erforderlich, so etwa bei kalendermäßig fällig werdenden Löhnen, Sozialversicherungsbeiträgen oder Darlehensraten, bei denen es keiner Rechnung oder sonstigen Einforderungshandlung des Gläubigers bedarf. Das Merkmal des „ernsthaften Einforderns“ dient lediglich dem Zweck, solche Forderungen **auszunehmen**, die rein tatsächlich – also auch ohne rechtlichen Bindungswillen oder erkennbare Erklärung – **gestundet** sind. Bereits aufgrund der entsprechenden **Einbuchung** der jeweiligen **Verbindlichkeit** in der **Buchhaltung des Schuldners** ist (auch ohne Vorlage einer Rechnung) von einem **ernsthaften Einfordern der Gläubiger** auszugehen.

Der klagende **Insolvenzverwalter** war im Prozess (BGH, Urteil vom 19.12.2017 – II ZR 88/16) nicht verpflichtet, das Entstehen und die Fälligkeit der Verbindlichkeiten durch Vorlage von Rechnungen zu belegen, sondern konnte sich insoweit auf die entsprechende **Einbuchung** in der Buchhaltung der GmbH stützen. Es wäre Sache des beklagten **Geschäftsführers** gewesen, **darzulegen**, dass die einzelnen Verbindlichkeiten entgegen den Buchungen **nicht fällig** waren, und dies ggf. durch Vorlage von Rechnungen oder auf andere Weise zu beweisen. ■

## Betriebsübergang gemäß § 613a BGB bei Betriebsführungsvertrag

An einem Betriebsübergang gemäß § 613a BGB fehlt es im Rahmen eines echten Betriebsführungsvertrags, wenn der vermeintliche Betriebsübernehmer nach außen gegenüber Kunden und Lieferanten nicht als Betriebsinhaber auftritt, sodass die Eigentümergesellschaft (weiterhin) Vertragsarbeitgeber ihrer Arbeitnehmer bleibt.

Der beklagte Arbeitnehmer war seit 1976 als Schlosser in einem in Berlin geführten Betrieb der Klägerin beschäftigt, die zwei weitere, branchengleiche Betriebe in unterschiedlichen Orten unterhielt. Im März 2011 schlossen die **Klägerin** und die **Gesellschaft** eine „**Vereinbarung über Lohnfertigung** und Geschäftsbesorgungsvertrag über Betriebsführung“ ab, wonach die **Gesellschaft** ab dem 01.04.2011 die **komplette Produktion** der Klägerin an allen drei Standorten in Lohnfertigung mit den dort tätigen Arbeitnehmern weiterführen und **für die Klägerin die Betriebsführung** des gesamten Geschäftsbetriebs an allen Standorten übernehmen sollte. Darüber hinaus wurde u.a. vereinbart, dass die Gesellschaft, sofern die Betriebsführung im Zusammenhang mit der Lohnfertigung und der Produktion ausgeführt wird, **ausschließlich für Rechnung und im Namen der Klägerin** tätig wird. Insoweit **erteilte die Klägerin** der Gesellschaft **Generalhandlungsvollmacht**.

Nach Unterrichtung der Arbeitnehmer, dass ihre **Arbeitsverhältnisse** mit Ablauf des 31.03.2011 infolge eines Betriebsübergangs **auf die Gesellschaft übergehen, kündigte** die Gesellschaft Ende März 2014 das Arbeitsverhältnis mit dem Beklagten **wegen Stilllegung des Berliner Betriebs**. Im Klageverfahren berief sich der Beklagte darauf, dass (weiterhin) ein Arbeitsverhältnis zur Klägerin bestehe.

Nach der Entscheidung des Bundesarbeitsgerichts ist das Arbeitsverhältnis des Beklagten **nicht** im Wege des Betriebsübergangs nach § 613a Abs. 1 S. 1 BGB von der Klägerin auf die Gesellschaft **übergewandert**. Ein **Betriebsübergang setzt u.a. voraus**, dass die **für den Betrieb** des Unternehmens **verantwortliche natürliche oder juristische Person**, die insoweit die **Arbeitgeberpflichtungen** gegenüber den Beschäf-

tigten eingeht, im Rahmen vertraglicher Beziehungen **wechselt**. Diese Voraussetzung war nicht erfüllt; die Klägerin hatte ihre Verantwortung für den Betrieb des Unternehmens nicht an die Gesellschaft abgegeben (Pressemitteilung des Bundesarbeitsgerichts 4/18 vom 25.01.2018 – BAG 25.01.2018, 8 AZR 338/16).

An einem **Betriebsübergang** fehlt es im Rahmen eines **echten** Betriebsführungsvertrags, wenn der vermeintliche **Betriebsübernehmer nach außen** gegenüber Kunden und Lieferanten **nicht als Betriebsinhaber auftritt**, sodass die Eigentümergesellschaft Vertragsarbeitgeber ihrer Arbeitnehmer bleibt. Nicht ausreichend ist insbesondere, dass der vermeintliche Betriebserwerber gegenüber den Steuerbehörden und Sozialversicherungsträgern Arbeitgeberpflichten erfüllt. Dies ist vielmehr die zwangsläufige Konsequenz daraus, dass die Betriebsführungsgesellschaft gegenüber der Belegschaft als Arbeitgeberin auftreten möchte und dies auch in der Regel umsetzt. Insbesondere wenn die Eigentümergesellschaft ihre **wirtschaftliche Tätigkeit** in dem Betrieb **nicht einstellt, sondern** der Betriebsführungsgesellschaft einseitig **Weisungen** erteilen darf, **fungiert** die **Betriebsführungsgesellschaft** lediglich als **verlängerter Arm** der Eigentümergesellschaft und hat die gleiche Funktion wie jeder sonstige Generalbevollmächtigte eines Arbeitgebers.

Die Unterscheidung zwischen echtem und unechtem Betriebsführungsvertrag besteht darin, dass

- bei **echter** Betriebsführung der Betriebsführer für Rechnung und auf Kosten des Eigners handelt, sodass bei diesem Gewinne und Verluste nach wie vor anfallen,
- bei **unechter** Betriebsführung der Betriebsführer im eigenen Namen agiert und somit nach außen selbst rechtsgeschäftlich berechtigt oder verpflichtet wird und das Risiko trägt, während er lediglich im Innenverhältnis weiterhin für Rechnung des Eigentümerunternehmens handelt. ■

## Auslandsbeurkundung in der Schweiz

Das **deutsche Beurkundsrecht** enthält **keine Regelung über die örtliche Zuständigkeit** für eine Beurkundung, sodass sich die Beteiligten grundsätzlich an einen **beliebigen Notar** zur Beurkundung wenden können. Ein Rechtsgeschäft – wie auch die Gründung einer deutschen GmbH – ist nach dem Internationalen Privatrecht Deutschlands (Art. 11 Abs. 1 EGBGB) grundsätzlich **dann formgültig, wenn** es die **Formerfordernisse** einer der nachfolgenden Rechtsordnungen erfüllt:

- das Recht, das auf das seinen Gegenstand bildende Rechtsverhältnis anzuwenden ist (Alt. 1, sogenanntes Wirkungsstatut), also das Recht Deutschlands, da hier nach deutschem GmbHG eine GmbH gegründet wird, oder
- das Recht, das die Formerfordernisse des Rechts des Staates erfüllt, in dem es vorgenommen wird (Alt. 2, sogenanntes Ortsstatut), sodass die Form am Ort der Vornahme des Rechtsgeschäfts gelten würde, hier Schweizer Recht.


Das Kammergericht Berlin geht mit der wohl herrschenden Meinung davon aus, dass die **Einhaltung der Ortsform** (im Sinne der 2. Alternative des Art. 11 EGBGB, hier also das Recht der Schweiz) **bei statusrelevanten gesellschaftsrechtlichen Vorgängen**, die die Verfassung der Gesellschaft betreffen, die insbesondere durch das Erfordernis der **Eintragung** des Vorgangs **ins Handelsregister** gekennzeichnet sind, wie die **Gründung**, Satzungsänderung, aber insbesondere auch **Umwandlung**, Verschmelzung oder Spaltung, **nicht ausreicht**, um den jeweiligen Vorgang formwirksam vorzunehmen.

Gilt danach das Recht Deutschlands, so bleibt die **höchstrichterlich** noch **nicht entschiedene** Frage, ob die **Gründung** einer deutschen GmbH durch einen Schweizer Notar beurkundet werden kann. Im vorliegenden Fall ist dem **notariellen Formerfordernis** genügt, weil die von dem Schweizer Notar mit Sitz im Kanton Bern vorgenommene Beurkundung mit der Beurkundung durch einen deutschen Notar gleichwertig ist (Art. 11 Abs. 1 1. Alt. EGBGB). Die Form des **Wirkungsstatuts** kann auch durch eine Beurkun-

dung **im Ausland erfüllt** werden, wenn **Urkundsperson** und **Beurkundungsvorgang gleichwertig** sind. Gleichwertigkeit ist nach der Rechtsprechung des BGH stets dann gegeben, **wenn** die ausländische Urkundsperson nach **Vorbildung** und **Stellung im Rechtsleben** eine der Tätigkeit des **deutschen Notars entsprechende Funktion** ausübt und für die **Errichtung der Urkunde ein Verfahrensrecht** zu beachten ist, das den tragenden Grundsätzen des Beurkundsrechts entspricht. **Kenntnisse** der ausländischen Urkundsperson vom deutschen Recht werden vom Kammergericht ausdrücklich **nicht gefordert**; vielmehr erfolgt lediglich der Verweis auf das Berner Recht, wonach sich der Berner Notar ggf. Haftpflichtansprüchen der Beteiligten aussetzen werde. Der **mit einer Beurkundung verbundene Zweck** von **Rechtssicherheit, Transparenz** sowie der besseren **Beweissicherung** kann **auch** durch eine unabhängige **ausländische Urkundsperson** herbeigeführt werden, deren Stellung mit der eines deutschen Notars vergleichbar ist. Die Gleichwertigkeit des Notars im Kanton Bern wurde vom Kammergericht ausführlich unter Hinweis auf die nach dortigen Gesetzen vorgeschriebene Vorbildung bejaht, sodass die im Kanton Bern zur dortigen Urkunde gegründete GmbH im deutschen Handelsregister einzutragen ist (KG, Beschluss vom 24.01.2018 – 22 W 25/16). ■

# Kleeberg in Zahlen

Im Januar 2018 haben wir uns durch die **Integration eines Teams** von rund 30 Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern in den **Bereichen Recht und Steuern** an unserem Standort in München und die Ernennung von drei neuen Geschäftsführern weiter verstärkt. Insgesamt gehören zu Kleeberg jetzt **mehr als 200 Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter**, die mit viel Einsatz und Engagement für unsere Mandanten tätig sind.

200 

\* mehr als 200 Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter

Zum 01.01.2018 wurden RA und FA für Handels- und Gesellschaftsrecht Dr. Michael Thiel, StB Sandra Iniouitis und RA/StB Frank Behrenz zu Kleeberg-Geschäftsführern bestellt. Die drei neuen Geschäftsführer und ihre Teams wechselten aus dem Münchner Büro der Augsburger Kanzlei Sonntag & Partner zu uns.

Gestaltungsberatung	Individuelle Steuerplanung	Gutachten zu steuerlichen Fragen	Internationales Steuerrecht
Deklarationsberatung	Durchsetzungsberatung	Jahresabschluss-erstellung	Digitale Betriebsprüfung
E-Bilanz	Nachfolgeberatung	Tax Compliance	Vertretung bei Streitigkeiten

Unsere Tätigkeiten im Bereich der **Steuerberatung** umfassen das gesamte Spektrum der steuerlichen Fragestellungen. Das deutsche Steuerrecht ist komplex und entwickelt sich dynamisch. Für international agierende Unternehmen erwachsen aus grenzüberschreitenden Lieferungen und Leistungen zusätzliche

steuerliche Verpflichtungen, aber auch Gestaltungsspielräume. Zu einer spezifischen Fragestellung finden wir die individuelle Lösung, die heute effektiv und effizient funktioniert und sich morgen an neue Herausforderungen anpassen lässt.

Handels- und Gesellschaftsrecht	Sanierung von Unternehmen, insolvenzrechtliche Beratung	Transaktionsberatung (Umstrukturierung, Unternehmenskauf bzw. -verkauf)	Unternehmensfinanzierung
Vermögensnachfolge	Gestaltung wirtschaftsrechtlicher Verträge	Corporate Compliance	Gesellschafterstreitigkeiten
Medizinrecht	Arbeitsrecht	Datenschutzrecht	Bank- und Kapitalmarktrecht
Berufshaftungsrecht	Vertriebsrecht	Bau- und Architektenrecht	Immobilienwirtschaftsrecht

Darüber hinaus betreuen wir unsere Mandanten auch juristisch mit unserer separaten **Rechtsanwalts-gesellschaft**, denn nach unserem Verständnis gehören zu einer umfassenden Betreuung komplexer Mandate zwingend auch anwaltliche Leistungen. Deshalb bieten wir sämtliche Leistungen für Sie aus einer Hand. Mit dem verbreiterten Angebot im Bereich Legal können wir unseren Mandanten nunmehr umfassenden Service in den unternehmensrelevanten Bereichen der Rechtsberatung sowie der gerichtlichen und außergerichtlichen Interessenvertretung bieten. Dabei decken die neuen Kolleginnen und Kollegen zum Teil Bereiche ab, die bereits in der Vergangenheit zu unserem Leistungsspektrum zählten. Darüber hinaus umfasst unsere rechtliche Beratungskompetenz nunmehr auch zahlreiche neue Bereiche.

Neu bei Kleeberg ist unser sogenanntes **Spanish Desk** – zusammen mit seinem verhandlungssicher Spanisch sprechenden Team betreut RA/StB Frank Behrenz unser multidisziplinäres Beratungsangebot für spanischsprachige Mandanten in Deutschland sowie für in Deutschland ansässige Mandanten mit geschäftlichen oder privaten Interessen in Spanien und in Lateinamerika. ■



## Kleeberg informiert

Wir unterstützen:



Auch im Jahr 2017 haben wir unsere Tradition beibehalten, auf den Versand von Weihnachtskarten und Geschenken zu verzichten und stattdessen ein soziales Projekt zu unterstützen. Damit folgen wir dem Motto „Spenden statt Geschenke“. Unsere **Weihnachtsspende 2017** haben wir dem **Deutschen Kinderhilfswerk e.V.** zukommen lassen und fördern damit wieder Projekte für Kinder – denn Kinder sind unsere Zukunft. Der Verein bekämpft seit über 45 Jahren Kinderarmut und setzt sich für die Kinderrechte und die Beteiligung von Kindern in Deutschland ein. Dies geschieht verbunden mit dem Wunsch für ein Deutschland, in dem überall kinderfreundliche Lebensbedingungen herrschen, und eine Gesellschaft, in der Kinder ihre Interessen selbst vertreten. Zu einer Tradition ist es geworden, dass das Deutsche Kinderhilfswerk schon seit vielen Jahren Weihnachtsfeiern in Kinderhäusern unterstützt. Hier haben wir einen Beitrag dazu geleistet, dass sich u.a. Kinder im Kinderhaus Weimar, im Bunten Haus in Berlin-Hellersdorf und in Torgelow über eine zauberhafte Weihnachtsfeier im vergangenen Jahr freuen konnten. Dazu gehörte es für die Kinder auch, zu erleben, wie schön es ist, gemeinsam zu basteln, zu lachen und Märchen zu erzählen. Besonders groß war die Überraschung, als der Weihnachtsmann für jedes Kind ein kleines Geschenk auspackte. Für viele Kinder aus benachteiligten Familien ist dies die einzige Möglichkeit, Weihnachten zu feiern, denn ein Weihnachtsbaum, ein festliches Essen und ein kleines Geschenk sind für viele Eltern häufig fast unmöglich. Kleeberg hat mit dazu beigetragen, das Weihnachtsfest zu einem besonderen Erlebnis für diese Kinder werden zu lassen.



MÜNCHNER  
BILANZGESPRÄCHE

Am 22.02.2018 fand die Auftaktveranstaltung unserer diesjährigen **Münchner Bilanzgespräche** statt. Die beiden Referenten StB Martin Lamm und StB Dr. Lars Lüdemann informierten über die **Notwendigkeit und Umsetzung von Tax Compliance**. Vor dem Hintergrund der Tatsache, dass – nach Auffassung der Finanzverwaltung – das Vorhan-

densein eines wirksamen Tax Compliance Management Systems (Tax CMS) bei dem Steuerpflichtigen ggf. als ein Indiz gewertet werden kann, das gegen das Vorliegen von Vorsatz oder Leichtfertigkeit spricht, waren zahlreiche Personen der Einladung gefolgt und erhielten praxisbezogene Hilfestellungen zum Verständnis und zu einer zielorientierten Etablierung eines Tax CMS. Es wurde aufgezeigt, dass ein funktionierendes, innerbetriebliches Tax CMS ein sinnvolles und unabdingbares Instrument zur Minimierung von Steuer Risiken ist. Bei dem Get-together im Anschluss an die beiden Vorträge wurde weiter lebhaft über die Sichtweise der Finanzverwaltung einerseits sowie die praktische Umsetzung entsprechender Anforderungen andererseits diskutiert. Die nächste MBG-Veranstaltung ist für den **26.04.2018** geplant und hat **aktuelle Entwicklungen bei der Umsatzsteuer** sowie die **elektronische Rechnung** zum Thema.

Das Thema **Datenschutz** – und hier insbesondere die ab 25.05.2018 geltende **Datenschutzgrundverordnung** der EU (EU-DSGVO) und die damit in Zusammenhang stehende Neufassung des Bundesdatenschutzgesetzes (BDSG-neu) – ist derzeit in aller Munde. Die Neuerungen haben erhebliche Auswirkungen für Unternehmen aller Branchen und es ist daher unumgänglich, die bisherige Datenschutzpraxis auf den Prüfstand zu stellen. Vor diesem Hintergrund haben wir unsere Mandanten mit einer **Veranstaltung** unter dem Titel „Haftungsfalle Datenschutz“ am **05.03.2018** hierüber informiert. Als Referenten haben Frau RA/FA für Arbeitsrecht Juliana Binder und Herr StB Martin Lamm zusammen mit dem externen Referenten Prof. Dr. Tobias Eggendorfer praxisbezogene Hilfestellungen zum Verständnis und zu einer zielorientierten Etablierung eines gesetzeskonformen Datenschutzes gegeben. Neben den rechtlichen Grundlagen sowie Hinweisen zur Ausgestaltung und Dokumentation eines Datenschutzmanagements kamen hierbei auch Erfahrungen aus der Praxis nicht zu kurz. Im Anschluss wurde bei einem kleinen Imbiss noch rege weiter über die großen Herausforderungen diskutiert. ■

## Kleeberg publiziert



### Abschlussprüfung und Sonderfragen in der Rechnungslegung

Im März 2018 ist die **2. Auflage** des **Handbuch Bilanzrecht**, herausgegeben von WP/StB Karl Petersen und WP/StB Prof. Dr. Christian Zwirner, erschienen. Im Vergleich zur Erstveröffentlichung 2010 wurde nicht nur der bestehende Inhalt aktualisiert, sondern es wurden zahlreiche neue praxisrelevante Themen ergänzt. So werden bspw. auch Datenanalysen, deren Bedeutung stark gewachsen ist, in einem eigenen Kapitel betrachtet. Insgesamt deckt das nun rund 1.400 Seiten umfassende Werk die Bereiche Abschlussprüfung, Unternehmensüberwachung, Rechnungslegung im Handels- und Steuerrecht sowie gesellschaftsrechtlich motivierte Sonderfragen und branchenspezifische Besonderheiten ab.

### Internationale Rechnungslegung

Nach zwei Jahren ist im Dezember 2017 die **12. Auflage** des **IFRS Praxishandbuchs** von Petersen/Bansbach/Dornbach erschienen. Rechtsstand ist September 2017.



Gegenstand der fachlichen Aktualisierung war insbesondere die Aufnahme von IFRS 16 zur Leasingbilanzierung, zudem wurden die Erläuterungen zur Kapitalkonsolidierung um Ausführungen zur Ent- und Übergangskonsolidierung erweitert. Das Kapitel über die aktuellen Entwicklungen in der internationalen Rechnungslegung wurde ebenfalls auf den neuesten Stand gebracht. Besonders hilfreich ist die farbliche Differenzierung bei Randverweisen auf die entsprechenden Fundstellen im IFRS-Regelwerk in Abhängigkeit eines bereits erfolgten EU-Endorsement.

## Veröffentlichungen

### Busch/Zwirner

Geplante Änderungen an IAS 1 und IAS 8 – Wesentlichkeit sowie Rechnungslegungsmethoden und Schätzungen, Zeitschrift für Internationale Rechnungslegung (IRZ), 1/2018, S. 12-15.

### Busch/Zwirner

IDW RS HFA 50 – zweites Modul zu IAS 19, Zeitschrift für Internationale Rechnungslegung (IRZ), 3/2018, S. 109-111.

### Petersen

Die ertragsteuerliche Organschaft: aktuelles Praxis-Knowhow, Die Wirtschaftsprüfung (WPg), 5/2018, S. 320-328.

### Zwirner

Neufassung der IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Bilanzierung erworbener Software beim Anwender – IDW RS HFA 11 n.F., Der Betrieb (DB), 3/2018, S. 79.

### Zwirner

Leser fragen – Experten antworten, Lagerbewertung: Reparatur von Ersatzteilen, Zeitschrift für Bilanzierung, Rechnungswesen und Controlling (BC), 1/2018, S. 16-17.

### Zwirner

Herausforderungen der Analyse von Jahresabschlüssen nach BilRUG, BILANZ aktuell, 1/2018, S. 5-9.

### Zwirner

Offenlegung JA 2016 und Verschärfung im Bereich Ordnungsgeld, BILANZ aktuell, 1/2018, S. 10-14.

### Zwirner/Boecker

IFRS-Update 2018, Ein Überblick über die ab 2018 neu anzuwendenden IFRS, Zeitschrift für internationale und kapitalmarktorientierte Rechnungslegung (KoR), 1/2018, S. 1-7.

### Zwirner/Vodermeier

Impairmentzinssätze nach IFRS, Empirische Befunde und Hinweise zum 31.12.2017, Zeitschrift für Internationale Rechnungslegung (IRZ), 2/2018, S. 58-61.

### Zwirner/Zimny

Werthaltigkeitsprüfung und Beteiligungsbewertung zum 31.12.2017, Aktuelles zum Kapitalisierungszinssatz und häufige Fehlerquellen, Zeitschrift für Bilanzierung, Rechnungswesen und Controlling (BC), 2/2018, S. 63-71.

# Kleeberg live

## April

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30
---	---	---	---	---	---	---	---	---	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----

**Umsatzsteuer und elektronische Rechnung**  
 (Veranstaltung der Münchner Bilanzgespräche)  
 Veranstalter: Schweitzer Sortiment, Bundesanzeiger Verlag, Ort: München  
 Referent: Erwin Herzog

## Mai

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30	31
---	---	---	---	---	---	---	---	---	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----

**Aktuelles Bilanzrecht 2018, 56. Steuerberaterkongress 2018**  
 Veranstalter: Bundessteuerberaterkammer, Ort: Berlin  
 Referent: Prof. Dr. Christian Zwirner

## Juni

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30
---	---	---	---	---	---	---	---	---	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----

**Aktuelle steuerliche Entwicklungen bei Immobilieninvestitionen**  
 Veranstalter: Schweitzer Sortiment, Bundesanzeiger Verlag, Ort: Hamburg  
 Referent: Dr. Justus Westerburg

**Erbschaftsteuer: Aktuelle Entwicklungen und Bewertung**  
 (Veranstaltung der Münchner Bilanzgespräche)  
 Veranstalter: Schweitzer Sortiment, Bundesanzeiger Verlag, Ort: München  
 Referenten: Prof. Dr. Christian Zwirner, Robert Hörtnagl

**Bilanzierung von Personengesellschaften**  
 Veranstalter: NWB Seminare, Ort: Düsseldorf  
 Referent: Kai Peter Künkele

**Praxis der Offenlegung von Jahresabschlüssen**  
 Veranstalter: IDW, Ort: Frankfurt/Main  
 Referent: Prof. Dr. Christian Zwirner

**Grundlagen der betrieblichen Kostenrechnung**  
 Veranstalter: Bundesfinanzakademie, Ort: Brühl  
 Referent: Kai Peter Künkele

## Juli

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30	31
---	---	---	---	---	---	---	---	---	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----

**Aktuelle Fragen des Bilanzsteuerrechts**  
 Veranstalter: Bundesfinanzakademie, Ort: Brühl  
 Referent: Prof. Dr. Christian Zwirner

Die vorliegende Publikation dient der Information unserer Mandanten sowie der interessierten Öffentlichkeit. Alle Angaben wurden sorgfältig recherchiert und zusammengestellt. Wir übernehmen dennoch keine Gewähr und keine Haftung für die Vollständigkeit und Richtigkeit der Hinweise. Alle Angaben beziehen sich auf den Rechtsstand zum Zeitpunkt der Manuskriptfertigstellung. Aufgrund künftiger Entwicklungen können Änderungen eintreten. Wir übernehmen keine Verpflichtung, hierüber zu informieren. Die Informationen in dieser Publikation ersetzen auch keinesfalls die individuelle Prüfung des Einzelfalls. Wir übernehmen keine Gewähr für Gestaltungen, die ohne unsere individuelle Beratung umgesetzt werden.

© 04/2018. Herausgeber dieses Druckwerks ist die Dr. Kleeberg & Partner GmbH, München. Wir weisen darauf hin, dass das Urheberrecht sämtlicher Texte und Grafiken in diesem Druckwerk bei uns als Herausgeber und ggf. bei den Autoren liegt. Die begründeten Urheberrechte bleiben umfassend vorbehalten. Jede Form der Vervielfältigung z.B. auf drucktechnischem, elektronischem, optischem, photomechanischem oder ähnlichem Wege – auch auszugsweise – bedarf der ausdrücklichen, schriftlichen Einwilligung des Herausgebers und ggf. des Autors. Es ist Dritten nicht gestattet, das Druckwerk – auch auszugsweise – zu vervielfältigen.

**Dr. Kleeberg & Partner GmbH**

Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Steuerberatungsgesellschaft

Member Crowe Horwath International

München | Hamburg

[www.kleeberg.de](http://www.kleeberg.de)  
[www.crowekleeberg.de](http://www.crowekleeberg.de)

Hier finden Sie die  
aktuellen Kleeberg  
Rundschreiben:

