

## Editorial

Sehr geehrte Leserinnen und Leser,

sicher haben Sie von den hohen Anforderungen gehört, welche die Finanzverwaltung an die Ordnungsmäßigkeit eines Fahrtenbuchs stellt, und davon, welche Schwierigkeiten sich daraus für dessen Anerkennung durch die Finanzverwaltung ergeben können. Ganz ähnlich problematisch, aber weit weniger bekannt sind die Anforderungen an die Ordnungsmäßigkeit der Kassenführung. Insbesondere in den traditionell bargeldnahen Wirtschaftssektoren (Einzelhandel, Handwerk etc.) hat sich das Durchleuchten der Kassenführung daher zu einem Schwerpunkt der steuerlichen Betriebsprüfung entwickelt. Besondere Brisanz besitzt das Thema, weil die Verwaltung bei Verstößen gegen die Ordnungsmäßigkeit ggf. zu Schätzungen berechtigt ist, die empfindliche Steuer-mehrbelastungen nach sich ziehen können. Lesen Sie daher im Brennpunkt, was Sie zur Vermeidung solcher Bedrohungen tun können.

Neben diesem Schwerpunkt ziehen sich zahlreiche Themen im Zusammenhang mit Dienstverhältnissen wie ein roter Faden durch diese Ausgabe: Unter „Steuern im Unternehmen“ weisen wir Kapitalgesellschaften und deren Gesellschafter-Geschäftsführer auf steuerliche Risiken und entsprechenden Handlungsbedarf in Bezug auf Pensionszusagen hin. Weiter erläutern wir im Abschnitt „Besteuerung der Privatpersonen“ ein neues, lohnsteuerlich vorteilhaftes BFH-Urteil für diejenigen Fälle, in denen Arbeitnehmern Preisvorteile und Rabatte von Dritten gewährt werden. In der Rubrik „Recht“ behandeln wir schließlich Rechtsprechung zur Vergütungspflicht für Überstunden.

Wir hoffen zudem, Ihnen auch mit den weiteren Themen eine anregende Berichterstattung als Ausgangspunkt für Ihre Überlegungen zu präsentieren.

Mit freundlichen Grüßen

Ihr PKF Team

## Brennpunkt

- Kassenführung im Fokus der Betriebsprüfung

## Steuern

### Steuern im Unternehmen

- Verschärfte Verwaltungsauffassung zu Pensionszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer
- Keine Teilwertabschreibung auf unverzinsliche Forderung

### Besteuerung der Privatpersonen

- Lohnsteuer: BFH schafft Erleichterungen bei Zuwendungen von dritter Seite!
- Photovoltaikanlagen auf Privatgebäuden: Vorsteuerabzug bei allgemeinen Gebäudekosten praktisch unmöglich?

## Rechnungslegung

- Bilanzpolitische Spielräume bei Ansammlungs- bzw. Verteilungsrückstellungen

## Recht

- Haftungsbeschränkte Unternehmergesellschaft: Persönliche Haftung bei Auftreten als „GmbH“
- Pflicht zur Vergütung von Überstunden?

## Corporate Finance

- Überbrückung abweichender Preisvorstellungen beim Unternehmenskauf

## BRENNPUNKT

### ■ Kassenführung im Fokus der Betriebsprüfung

Werden bei einer Betriebsprüfung in einem bestimmten Bereich der Buchhaltung formelle Fehler als Anhaltspunkte für sachliche Fehler festgestellt, hat der Betriebsprüfer die Möglichkeit, diesen Bereich zu verwerfen und durch eigene Schätzungen zu ersetzen. Besonders hart trifft dies ggf. Unternehmen mit regelmäßigen Bar-Einnahmen, denn für Hinzuschätzungen von bis zu 10 % auf die gebuchten Umsätze (und nicht nur auf die Gewinne!) haben die Finanzämter schon die Rückendeckung der Finanzgerichte bekommen. Die resultierenden Steuer- und Zinsnachzahlungen können schnell existenzbedrohend werden – daher ist es regelmäßig sehr wichtig, die Ordnungsmäßigkeit der Kassenbuchführung sicherzustellen. Besonderes Augenmerk ist dabei auf die Dokumentation der Vollständigkeit zu legen.

#### I. Registrierkassen

Bei Registrierkassen ist zwischen klassischen Registrierkassen und PC-basierten Kassen zu unterscheiden. Unabhängig vom eingesetzten System muss die Vollständigkeit der Aufzeichnung anhand fortlaufender Nummerierungen der Endsummenbonds (sog. „Z-Bons“) erkennbar sein. In den Daten müssen zudem alle Kassivorgänge und nicht nur die Tagesendsummen enthalten sein. Stornos dürfen nicht zur Löschung des Eintrags führen.

Bei **klassischen Registrierkassen** kann das Erfordernis der detaillierten Speicherung aller Umsätze zu Speicherproblemen führen. Die Finanzverwaltung verlangt jedoch eine vollständige Speicherung aller Transaktionen. Bereits bestehende Kassensysteme müssen daher ggf. mittels Software-Updates und Speichererweiterungen an diese Vorgaben angepasst werden.

Beim Einsatz von **PC-Kassensystemen** ist zu beachten, dass bei einigen dieser Systeme durch Zusatzmodule (sog. „Zapper“) Tagesumsätze spurlos gelöscht und/oder mit anderen Werten überschrieben werden können.



**Ordnungsmäßigkeit der Kassenführung: Besser vorher sicherstellen als hinterher nachzahlen!**

Die Verwaltung setzt bei Betriebsprüfungen ggf. entsprechende Schwerpunkte – auch wenn Sie nur die Basisversion nutzen und nicht einmal von dem Zapper wussten.

#### II. Offene Kassen

Offene Kassen sind Kassen, die nicht automatisch alle Transaktionen aufzeichnen, z. B. die Geldkassette auf dem Verkaufstresen und die „Portokasse“ in der Verwaltung. Für diese Kassen ist manuell ein Kassenbuch zu führen. Hierbei bieten sich die Möglichkeiten der Einzelaufzeichnung und des Kassenberichts.

Bei der **Einzelaufzeichnung** sind sofort nach jeder einzelnen Ein- bzw. Auszahlung die erforderlichen Eintragungen zu machen und der neu errechnete Kassenbestand ist jeweils einzutragen. Die Eintragung erfolgt in der Reihenfolge der tatsächlichen Kassenbewegungen.

Für Kassen mit vielen Transaktionen pro Tag ist die Einzelerfassung nicht praktikabel. Hier bietet sich die Anfertigung eines **Kassenberichts** an. Die Einnahmen werden nicht einzeln erfasst, sondern täglich rechnerisch ermittelt, indem vom gezählten Endbestand der Anfangsbestand und die Einlagen abgezogen und die Betriebsausgaben und Entnahmen hinzugerechnet werden.

Unabhängig von diesen Arten der Kassenbuchführung gilt die o.g. Vollständigkeitsanforderung. Insbesondere darf keine Möglichkeit zur nachträglichen Veränderung bestehen. „Selbstenwickelte“ Kassenbücher in Tabellenkalkulationsprogrammen etwa halten daher einer Überprüfung durch das Finanzamt regelmäßig nicht stand.

**Hinweis:** Keine (offene) Kasse ist übrigens die private Geldbörse des Unternehmers – sie ist gar keine Kasse.

Beim Einzelunternehmer bzw. dem Gesellschafter einer Personengesellschaft sind betriebliche Ausgaben, die hierüber abgewickelt werden, Privateinlagen, und umgekehrt sind betriebliche Einnahmen, die in das „private Portemonnaie“ fließen, Privatentnahmen.

#### III. Handlungsempfehlung: Dokumentationserfordernisse beachten!

Das Risiko, aufgrund von Formfehlern bei der Kassenbuchführung im Anschluss an eine

Betriebsprüfung Steuernachzahlungen leisten zu müssen, hängt vom Umfang der Bargeschäfte im Unternehmen ab. Sofern Sie jedoch in nennenswertem Umfang solche Geschäfte tätigen, sollten Sie sich die Zeit nehmen, alle Kassen auf die ordnungsmäßige Führung und Dokumentation hin zu untersuchen.

## STEUERN

### Steuern im Unternehmen

#### ■ Verschärfte Verwaltungsauffassung zu Pensionszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer

**Für wen:** Kapitalgesellschaften, die mit ihren Gesellschafter-Geschäftsführern Pensionszusagen abgeschlossen haben oder abschließen möchten, sowie die jeweiligen Gesellschafter-Geschäftsführer.

**Sachverhalt:** In neuen Erlassen hat das BMF seine Auffassung zu Pensionszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer an zwei wichtigen Stellen geändert:

- Pensionszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer werden steuerlich nur akzeptiert, wenn eine Probezeit von i. d. R. zwei bis drei Jahren ab Beginn des Dienstverhältnisses zusagefrei bleibt. Eine neu gegründete Kapitalgesellschaft darf ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer zudem regelmäßig erst fünf Jahre nach ihrer Gründung (Wartezeit) eine Pensionszusage erteilen. Bei einem Verstoß kam es bislang nur bis zum Ablauf dieser Fristen zu einer Korrektur als sog. verdeckte Gewinnausschüttung. Danach erfolgte Zuführungen zur Pensionsrückstellung wirkten hingegen gewinnmindernd. Für nach dem 29.7.2010 erteilte Versorgungszusagen erkennt die Verwaltung bei Verstößen gegen die Probe-/Wartezeit nunmehr aber insgesamt und auf Dauer die Zuführungen zu einer Pensionsrückstellung nicht gewinnmindernd an.
- In Fällen, in denen ein Gesellschafter-Geschäftsführer kein laufendes Gehalt bezieht, sondern für seine Tätigkeit nur mit einer Pensionszusage entlohnt wird (sog. Nur-Pensionszusage), hat sich die Finanzverwaltung der ablehnenden Rechtsprechung angeschlossen. Die steuerwirksame Bildung einer Pensionsrückstellung wird daher versagt. Dies gilt auch für bereits erteilte Zusagen.

**Empfehlung:** Sie sollten alle nach dem 29.7.2010 getroffenen Versorgungszusagen an Gesellschafter-

Geschäftsführer auf Einhaltung der Probe-/Wartezeit überprüfen. Bei einem Verstoß bieten sich ggf. eine Aufhebung und Neuerteilung nach Ablauf der Probe-/Wartezeit an. In Bezug auf Nur-Pensionszusagen ist zu beachten, dass trotz der restriktiven neuen Verwaltungsmeinung Ansatzpunkte für eine steuerlich anzuerkennende Neuzusage durch Entgeltumwandlung verbleiben. Dies setzt aber eine sorgfältige rechtliche Gestaltung der Versorgungszusage voraus. Im Detail berät Sie Ihr Ansprechpartner bei PKF gern.

**Mehr zum Thema:** Die BMF-Schreiben zur Nur-Pensionszusage (vom 13.12.2012) und zur Probe-/Wartezeit (vom 14.12.2012) finden Sie im Internet auf der Seite [www.bundesfinanzministerium.de](http://www.bundesfinanzministerium.de).

#### ■ Keine Teilwertabschreibung auf unverzinsliche Forderung

**Für wen:** Unternehmen, die unverzinsliche Darlehen ausgereicht haben.

**Sachverhalt:** Eine Muttergesellschaft hatte ihrer Tochtergesellschaft ein Darlehen zur Verfügung gestellt. Wegen dessen Unverzinslichkeit zinstete die Muttergesellschaft die Darlehensforderung ab und erfasste die Differenz zwischen Nominal- und Barwert als Teilwertabschreibung im Aufwand.

Der BFH stellte in seinem Urteil über diesen Fall zunächst klar, dass die Anschaffungskosten der Forderung dem Nominalbetrag entsprechen. Weiter sei die unverzinsliche, langfristig zu tilgende Forderung zwar weniger wert ist als eine nominal gleich hohe Forderung, die kurzfristig eingezogen werden kann. Allerdings sei diese Wertminderung nicht als „voraussichtlich dauernd“ anzuerkennen, da der Wert im Zeitverlauf ansteige und bei Fälligkeit schließlich wieder den Nominalbetrag erreiche. Eine Teilwertabschreibung könne daher nicht vorgenommen werden.

**Mehr zum Thema:** Das Urteil des BFH vom 24.10.2012 (Az.: I R 43/11) können Sie im Internet unter [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de) abrufen.

### Besteuerung der Privatpersonen

#### ■ Lohnsteuer: BFH schafft Erleichterungen bei Zuwendungen von dritter Seite!

**Für wen:** Arbeitnehmer, die von Lieferanten des Arbeitgebers Preisvorteile und Rabatte erhalten.

**Sachverhalt:** Oft können Arbeitnehmer von Lieferanten oder Kunden ihres Arbeitgebers verbilligt Waren beziehen. Der BFH hatte nun einen Fall zu entscheiden, bei dem die Mitarbeiter eines Krankenhauses verbilligt Apothekenartikel von einem Unternehmen erhielten, das auch den Arbeitgeber (die Trägerin des Krankenhauses) mit Apothekenartikeln belieferte. Dieses Mitarbeiter-Vorteilsprogramm war vom Lieferanten initiiert und unter Duldung des Arbeitgebers den Arbeitnehmern bekannt gemacht und von diesen mittels direkter Bestellung beim Lieferanten in Anspruch genommen worden.

Der BFH sah in der verbilligten Überlassung der Waren keinen dem Lohnsteuerabzug unterliegenden Arbeitslohn von dritter Seite. Nach seiner Auffassung sind Preisvorteile und Rabatte, die Arbeitnehmer von Dritten erhalten, nur dann Lohn, wenn Sie sich für den Arbeitnehmer als Frucht seiner Arbeit für den Arbeitgeber darstellen und im Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis stehen. Arbeitslohn sei jedoch nicht allein schon deshalb anzunehmen, weil der Arbeitgeber an der Verschaffung der Rabatte mitgewirkt hat. Dies gelte erst recht, wenn dieser von der Rabattgewährung lediglich Kenntnis hatte oder hätte haben müssen. Entscheidend sei allein, ob die Zuwendung des Dritten Prämie oder Belohnung für eine Leistung ist, die der Arbeitnehmer im Rahmen seines Arbeitsverhältnisses für den Arbeitgeber erbringt.

**Empfehlung:** Der BFH hat die Anforderungen an ein aktives Mitwirken bei Vorteilsgewährungen durch Dritte zugunsten des Arbeitgebers erhöht und deren Haftungsrisiko reduziert. Bescheide, die in Übereinstimmung mit der insoweit strengeren Auffassung der Finanzverwaltung ergangen sind, sollten offengehalten werden.

**Mehr zum Thema:** Das BFH-Urteil vom 18.10.2012 (Az.: VI R 64/11) kann unter [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de) abgerufen werden.

## ■ Photovoltaikanlagen auf Privatgebäuden: Vorsteuerabzug bei allgemeinen Gebäudekosten praktisch unmöglich?

**Für wen:** Eigentümer von Privatgebäuden mit Photovoltaikanlagen auf dem Dach.

**Sachverhalt:** Der Betreiber einer Photovoltaikanlage, der den erzeugten Strom gegen Entgelt an einen Energieversorger liefert, kann grundsätzlich die Eingangsumsatzsteuer aus mit der Errichtung und dem Betrieb der Anlage

zusammenhängenden Kosten als Vorsteuer abziehen. Dies gilt auch für die Kosten der Errichtung oder Sanierung eines Gebäudedachs, auf dem die Anlage befestigt wird. Soweit diese Kosten nicht direkt der unternehmerischen Nutzung zugeordnet werden können, ist es dabei erforderlich, dass der unternehmerische Nutzungsanteil des Gebäudes mindestens 10 % beträgt. Der BFH hatte hierzu 2011 entschieden, dass zur Berechnung dieser Grenze das Verhältnis einer (fiktiven) Pacht für die Dachüberlassung zu einer (geschätzten) Miete für das Gesamtgebäude zu ermitteln ist (vgl. PKF-Nachrichten 12/2011).

Die erwähnte Rechtsprechung wird inzwischen auch von der Finanzverwaltung akzeptiert. Allerdings weist die Verwaltung auf die niedrigen Dachpachten hin. Unter Berücksichtigung der üblichen Pachtzinsen von jährlich ca. 2–4 €/qm wird damit in vielen Fällen ein Vorsteuerabzug bei allgemeinen Gebäudekosten ausgeschlossen.

**Empfehlung:** Es ist damit zu rechnen, dass die Finanzverwaltung den Vorsteuerabzug aus allgemeinen Gebäudekosten beim Betrieb von Photovoltaikanlagen auf Privatgebäuden künftig genauer unter die Lupe nehmen wird. Sie sollten daher prüfen, inwieweit auch unter Berücksichtigung der Höhe fiktiver Pachten von einer Vorsteuerabzugsberechtigung ausgegangen werden kann. Wollen Sie dabei eine jährliche Pachtzahlung von mehr als 3 €/qm unterstellen, wird die Verwaltung ggf. entsprechende Nachweise (etwa in Form von konkreten Pachtangeboten) erwarten.

**Mehr zum Thema:** Die einschlägige Verfügung des Bayerischen Landesamts für Steuern vom 7.8.2012 ist unter [www.finanzamt.bayern.de/lfst](http://www.finanzamt.bayern.de/lfst) zu finden.

## RECHNUNGSLEGUNG

### ■ Bilanzpolitische Spielräume bei Ansammlungs- bzw. Verteilungsrückstellungen

**Für wen:** Kaufleute, die Rückstellungen für ungewisse Verpflichtungen bilanzieren, deren wirtschaftliche Verursachung sich über nachfolgende Geschäftsjahre erstreckt (z. B. bei Rückbauverpflichtungen).

**Sachverhalt:** In den o.g. Fällen der sog. Ansammlungs- bzw. Verteilungsrückstellungen wird regelmäßig nach den Grundsätzen der wirtschaftlichen Verursachung eine Verteilung der Aufwendungen über die Zeit

vorgenommen. Dabei sind – unter der vereinfachenden Annahme eines gleichmäßigen Verlaufs der korrespondierenden Vorteile – grundsätzlich zwei Verfahren möglich:

**(1) Beim Barwertverfahren** wird der insgesamt zu passivierende Nominalbetrag zunächst gleichverteilt. Der Rückstellungsbetrag am jeweiligen Stichtag ergibt sich aus der Abzinsung der kumulierten anteiligen Erfüllungsbeträge. Beispiel: Am Ende der Laufzeit eines dreijährigen Mietvertrags (ab 2.1.01) müssen Mietereinbauten entfernt werden; die Kosten hierfür betragen 300 T€. Der Zins ist 4,5 %. Es resultieren folgende Werte:

Zeitpunkt	31.12.01	31.12.02	31.12.03
anteil. Erfüllungsbetrag	100,00 T€	100,00 T€	100,00 T€
Rückstellungsansatz	91,57 T€	191,38 T€	300,00 T€
operativer Aufwand	91,57 T€	95,69 T€	100,00 T€
Zinsaufwand	0,00 T€	4,12 T€	8,62 T€

**(2) Beim Gleichverteilungsverfahren** kommt es hingegen zu einer annuitätischen Verteilung der operativen Aufwendungen. Unter Verwendung der Beispieldaten ergibt sich:

Zeitpunkt	31.12.01	31.12.02	31.12.03
Annuität	95,63 T€	95,63 T€	95,63 T€
Rückstellungsansatz	95,63 T€	195,57 T€	300,00 T€
operativer Aufwand	95,63 T€	95,63 T€	95,63 T€
Zinsaufwand	0,00 T€	4,31 T€	8,80 T€

Die Berechnung zeigt, dass beim Barwertverfahren der operative Aufwand anders als beim Gleichverteilungsverfahren im Zeitverlauf ansteigt und die Rückstellung im Vergleich zum Gleichverteilungsverfahren erst verzögert angesammelt wird. Bei der Gleichverteilungsmethode wird zudem über die Gesamtperiode ein geringerer operativer Aufwand, dafür ein höherer Zinsaufwand ausgewiesen (im o. g. Beispiel: Differenz von 0,37 T€).

**Empfehlung:** Das Wahlrecht zwischen den beiden Verfahren eröffnet bilanzpolitische Spielräume. Zu beachten ist, dass die Wahlrechtsausübung dem Stetigkeitsgebot unterliegt und sich der Effekt des (zunächst) geringeren operativen Aufwands bei der Barwertmethode im Zeitablauf umkehrt. Von gestalterischem Interesse kann auch

die Gesamtverschiebung zwischen operativem Aufwand und Zinsaufwand sein. Zu beachten ist schließlich, dass in der Steuerbilanz die Bewertung nach dem Barwertverfahren und mit einem Zinssatz von 5,5 % erfolgt. In Höhe eventueller Wertdifferenzen zwischen handelsrechtlichem und steuerlichem Ansatz sind daher ggf. latente Steuern zu bilden. Zu Details berät Sie gern Ihr Ansprechpartner in unserem Hause.

**Mehr zum Thema:** Details zur handelsrechtlichen Bilanzierung von Verbindlichkeitsrückstellungen behandelt eine Stellungnahme des IDW (IDW RS HFA 34), die Sie in den IDW-Fachnachrichten 1/2013 (S. 53 ff.) finden. Für die steuerbilanzielle Behandlung ist insbesondere ein BMF-Schreiben vom 26.5.2005 (BStBl. I 2005 S. 699 ff.) relevant.

## RECHT

### ■ Haftungsbeschränkte Unternehmergesellschaft: Persönliche Haftung bei Auftreten als „GmbH“

**Für wen:** Geschäftsführer von GmbH und haftungsbeschränkten Unternehmergesellschaften.

**Sachverhalt:** Die falsche oder unvollständige Angabe der (haftungsbeschränkten) Rechtsform im Geschäftsverkehr kann zur persönlichen Haftung des Handelnden (Geschäftsführers) gegenüber den Vertragspartnern führen. Das gilt nicht nur für die „klassische“ GmbH, sondern auch für die 2008 eingeführte GmbH-Variante der haftungsbeschränkten Unternehmergesellschaft. Das Gesetz schreibt hier zwingend den Firmenzusatz „Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt)“ oder „UG (haftungsbeschränkt)“ anstelle der regulären GmbH-Zusätze vor: Im Rechtsverkehr soll erkennbar sein, dass das Stammkapital dieser Gesellschaft den Betrag von 25 T€ unterschreiten kann.

Die persönliche Rechtsscheinhaftung greift bei der Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt) aber auch dann, wenn für eine Unternehmergesellschaft mit dem unzulässigen Zusatz „GmbH“ gehandelt wird. Dies hat der BGH jüngst klargestellt. In dem entschiedenen Fall war eine Unternehmergesellschaft mit einem Stammkapital von lediglich 100 € als „... GmbH u.g.“ aufgetreten. Auch wenn der Zusatz „GmbH“ auf eine Haftungsbeschränkung

hindeutet, wird doch fälschlicherweise suggeriert, dass die Gesellschaft zumindest einmal mit einem Haftungsfonds von 25 T€ ausgestattet war. Diese Täuschung des Rechtsverkehrs begründet eine persönliche Haftung des Handelnden neben der Gesellschaft als Gesamtschuldner. Offengelassen hat der BGH allerdings, ob die Haftung auf die Differenz zum Mindestkapital von 25 T€ beschränkt ist oder unbeschränkt gilt.

**Empfehlung:** Haftungsbeschränkten Unternehmergesellschaften bzw. deren Geschäftsführern kann nur geraten werden, die (zugegebenermaßen sperrigen) Rechtsformzusätze originalgetreu zu übernehmen. Andernfalls ist die volle Haftungsbeschränkung bei geringem Kapitaleinsatz als der wesentliche Vorteil dieser Rechtsform dahin.

**Mehr zum Thema:** Das BGH-Urteil vom 12.6.2012 (Az.: II ZR 256/11) ist unter [www.bundesgerichtshof.de](http://www.bundesgerichtshof.de) veröffentlicht.

## ■ Pflicht zur Vergütung von Überstunden?

**Für wen:** Arbeitgeber und Arbeitnehmer, bei denen Überstunden anfallen.

**Sachverhalt:** Einen allgemeinen Rechtsgrundsatz, dass jede Mehrarbeitszeit oder jede dienstliche Anwesenheit über die vereinbarte Arbeitszeit hinaus zu vergüten ist, gibt es nicht. Grundsätzlich ist bei Fehlen einer (wirksamen) Vergütungsregelung der Arbeitgeber aber verpflichtet, geleistete Mehrarbeit zusätzlich zu vergüten, wenn diese den Umständen nach nur gegen eine Vergütung zu erwarten ist. Die Abwägung zwischen diesen Überlegungen beschäftigt immer wieder die Gerichte.

So entschied das BAG am 22.2.2012 zugunsten eines Lagerarbeiters mit einem monatlichen Bruttogehalt von 1.800 €, in dessen Arbeitsvertrag neben einer wöchentlichen Arbeitszeit von 42 Stunden vereinbart war, dass bei betrieblichem Erfordernis der Kläger ohne besondere Vergütung zu Mehrarbeit verpflichtet sei. Angesichts der Höhe des Bruttolohns war die Leistung von Überstunden nach Ansicht des Gerichts nur gegen eine zusätzliche Vergütung zu erwarten. Zugleich war der vertragliche Ausschluss jeder zusätzlichen Vergütung von Mehrarbeit unwirksam, da aus Sicht eines verständigen Arbeitnehmers nicht erkennbar war, welche Arbeitsleistung der Kläger für das regelmäßige Bruttoentgelt schuldet.

In einem Urteil vom 27.6.2012 hat dasselbe Gericht andererseits verdeutlicht, dass der Arbeitgeber eine Überstundenvergütung verweigern kann, wenn

- Dienste höherer Art geschuldet sind oder
- der Arbeitnehmer neben dem Festgehalt weitere Vergütungsbestandteile in nicht unerheblichem Umfang erhält oder
- insgesamt eine deutlich herausgehobene, die Beitragsbemessungsgrenze der gesetzlichen Rentenversicherung überschreitende Vergütung gezahlt wird.

Vergleichbar mit dem Urteilsfall vom 22.2.2012 erhielt in dem zugrundeliegenden Fall ein Außendienstmitarbeiter arbeitsvertraglich ein niedriges Bruttogehalt, darüber hinaus aber erhebliche Provisionszahlungen für vermittelte Geschäfte. Wieder sah der Arbeitsvertrag etwaige Überstunden als mit diesen Zahlungen abgegolten an. Das Gericht ging hier davon aus, dass eine objektive Vergütungserwartung für Überstunden nicht ohne Hinzutreten besonderer Umstände oder einer entsprechenden Verkehrssitte begründet werden könne. Daran fehlte es aber, da der Arbeitnehmer arbeitszeitbezogene Vergütungen und zusätzlich für einen Teil seiner Arbeitsaufgaben in nicht unerheblichem Maße Provisionen erhielt. Der Arbeitnehmer ging daher leer aus.

**Empfehlung:** Eine die pauschale Vergütung von Überstunden regelnde Klausel ist nur dann klar und verständlich, wenn sich aus dem Arbeitsvertrag selbst ergibt, welche Arbeitsleistungen in welchem zeitlichen Umfang von ihr erfasst werden sollen. Der Arbeitnehmer muss bereits bei Vertragsschluss erkennen können, was ggf. „auf ihn zukommt“ und welche Leistung er für die vereinbarte Vergütung maximal erbringen muss. Wir empfehlen eine inhaltliche Überprüfung der Arbeitsverträge.

**Mehr zum Thema:** Die Urteile des BAG vom 22.2.2012 (Az.: 5 AZR 765/10) und vom 27.6.2012 (Az.: 5 AZR 30/11) sind unter [www.bundesarbeitsgericht.de](http://www.bundesarbeitsgericht.de) im Internet einsehbar.

## CORPORATE FINANCE

### ■ Überbrückung abweichender Preisvorstellungen beim Unternehmenskauf

**Für wen:** Unternehmenskäufer und -verkäufer.

**Sachverhalt:** Im Rahmen eines Unternehmenskaufs will der Verkäufer nicht unter Wert veräußern. Der Käufer wird sich im Fall eines zu hohen Kaufpreises hingegen eventuell gegenüber seinen Geldgebern rechtfertigen müssen. Um unter Berücksichtigung dieses Interessengegensatzes dennoch eine Einigung zu erreichen, wird in der Praxis auf verschiedene Instrumente zurückgegriffen; besonders häufig werden Earn-Out-Regelungen, Rückbeteiligungen oder Verkäuferdarlehen vereinbart. Im Einzelnen:

**(1)** Bei der Vereinbarung eines **Earn-Outs** erhält der Verkäufer des Unternehmens die Möglichkeit, über den gegenwärtigen Kaufpreis hinaus zukünftig weitere – bedingungsabhängige – Kaufpreiszahlungen zu erhalten. Hierbei werden meist finanzielle Erfolgsgrößen herangezogen, z. B. das Übersteigen eines bestimmten jährlichen operativen Ergebnisses. Aus Verkäufersicht ist bei einer Earn-Out-Klausel im Unternehmenskaufvertrag wichtig, dass die Zielerreichungsgröße eindeutig definiert ist, um das Risiko der Beeinflussung der Messgröße durch den Käufer nach Erwerb zu minimieren und zukünftigen Streitigkeiten entgegenzuwirken. Die Praxis zeigt ferner, dass es sich als sinnvoll erwiesen hat, Earn-Out-Klauseln in aller Regel mit einer Laufzeitbegrenzung von max. zwei Jahren zu versehen.

**(2)** Bei einer **Rückbeteiligung** veräußert der Verkäufer entweder nur einen Teil seiner Anteile, oder er veräußert in einem ersten Schritt sämtliche Anteile und beteiligt sich in einem zweiten Schritt an der Erwerbsgesellschaft seines bisherigen Unternehmens. Zugleich wird z. B. eine Verkaufsoption bezüglich der beim Verkäufer liegenden Anteile vereinbart. Der Verkäufer hat dann die Möglichkeit, durch die Ausübung der Option an einer erfolgreichen Entwicklung des Unternehmens zu partizipieren. Da der Käufer bei einer Rückbeteiligung zumindest nicht sofort vollständiger Eigentümer des Unternehmens wird, können sich die zunächst beim Verkäufer verbleibenden Rechte für den Käufer als nachteilig erweisen. Daher sollte z. B. über eine Gesellschaftervereinbarung klar geregelt sein, inwieweit der Verkäufer zur Mitveräußerung seiner Minderheitsanteile verpflichtet ist, wenn der Käufer das Unternehmen weiter veräußern will.

**(3)** Im Fall eines **Verkäuferdarlehens** veräußert der Verkäufer sämtliche Anteile an seinem Unternehmen und

gewährt diesem bzw. der Erwerbsgesellschaft anschließend ein Darlehen. In der Sicht des Verkäufers handelt es sich bei der Darlehensgewährung um eine Kapitalanlage mit einer ggf. attraktiven Verzinsung. Der Käufer erhält die Möglichkeit, einen höheren Kaufpreis für das Unternehmen zugrunde zu legen, ohne dass sich sein Kapitaleinsatz erhöhen würde. Wesentliche, im Zusammenhang mit dem Verkäuferdarlehen zu regelnde Aspekte sind u.a. die Laufzeit, die Verzinsung, die Tilgungsmodalitäten sowie die Gewährung von Sicherheiten. Sofern an der Finanzierung des Unternehmenserwerbs auch Banken beteiligt sind, zeigt die Praxis, dass die Gewährung von Sicherheiten bzw. Tilgungen vor Endfälligkeit nur sehr schwer verhandelbar sind. Im Gegenteil wird häufig sogar der Verkäufer hinsichtlich seines Darlehens einen Rangrücktritt erklären müssen.

**Empfehlung:** Sofern aufgrund des natürlichen Interessenkonflikts zwischen Verkäufer und Käufer ein eindeutig bestimmbarer Kaufpreis zum Zeitpunkt der Transaktion nicht verhandelbar ist, bedeutet dies noch längst nicht, dass die Kaufverhandlungen endgültig gescheitert sind. In diesem Fall ermöglichen ggf. die dargestellten Instrumente bzw. eine Kombination aus ihnen die Überbrückung der divergierenden Verhandlungspositionen. Allerdings sollte die Wirkung der gewählten Instrumente aus wirtschaftlicher, steuerlicher und rechtlicher Sicht im Vorfeld untersucht werden. Dies gilt in steuerlicher Hinsicht besonders für Rückbeteiligungen und Verkäuferdarlehen: Denn die Gewährung eines Verkäuferdarlehens sowie der Erwerb einer Rückbeteiligung an einer Erwerbsgesellschaft wird stets aus einem bereits versteuerten Veräußerungsgewinn erfolgen müssen.

## KURZ NOTIERT

### ■ Sanierung auf neuen Wegen

In dem seit einigen Jahren durch eine anhaltende Wirtschafts- und Finanzkrise geprägten Umfeld können sich viele Unternehmen nicht mehr selbst aus der Krise helfen. Vor diesem Hintergrund ist das am 1.3.2012 in Kraft getretene ESUG (Gesetz zur weiteren Erleichterung der Sanierung von Unternehmen) mit dem Ziel angetreten, das Insolvenzverfahren im Hinblick auf eine erhöhte Erfolgsquote bei der Rettung sanierungsfähiger Unternehmen



zu verändern. Nachdem nun seit rund einem Jahr die Gelegenheit besteht, die neuen ESUG-Instrumente anzuwenden, haben verschiedene PKF-Restrukturierungsteams eine Bestandsaufnahme verfasst. In einer aktuell in der Reihe PKF Themenwissen erschienenen Veröffentlichung (s.u. [www.pkf.de](http://www.pkf.de) unter Publikationen)

werden Sie über die zwischenzeitlichen Erfahrungen informiert und Sie erhalten Tipps zum Umgang mit den neuen gesetzlichen Regelungen.

## ■ Jahressteuergesetz 2013 und kein Ende

Im Februar-Heft der PKF Nachrichten hatten wir Sie darüber informiert, dass das Jahressteuergesetz 2013 im Januar 2013 vorerst gescheitert ist. Quasi zeitgleich mit dem Redaktionsschluss der vorliegenden Ausgabe wurde nun aber doch eine um strittige Punkte entschärfte Version dieses Gesetzes vom Finanzausschuss des Bundestags verabschiedet.

Der Entwurf enthält einerseits u.a. europarechtlich zwingende Änderungen im Umsatzsteuerrecht und neue Vor-

schriften zur zwischenstaatlichen Amtshilfe, wie sie auch im JStG vorgesehen waren. Im neuen Entwurf der Regierungsparteien sind andererseits aber insbesondere

- die einkommensteuerliche Gleichstellung von Lebenspartnern mit Verheirateten,
- die Verkürzung von Aufbewahrungsfristen,
- die Neuregelung der Betriebsstätten-Gewinnermittlung sowie
- die erbschaft-/schenkungsteuerlichen Abwehrmaßnahmen gegen Cash-GmbH

nicht mehr zu finden. Gleichzeitig hat allerdings auch der Bundesrat einen eigenen Entwurf für ein Jahressteuergesetz präsentiert. Ob einer der beiden Entwürfe die Zustimmung beider Kammern findet oder ob ein Kompromiss erreicht werden kann, ist derzeit offen. Wir hoffen allerdings, Ihnen bereits in den nächsten Nachrichten Näheres berichten zu können.

## BONMOT ZUM SCHLUSS

*„Früher litten wir an Verbrechen, heute an Gesetzen.“*

Tacitus, röm. Geschichtsschreiber, 55 v. Chr.

## Impressum

**PKF Deutschland GmbH** Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

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

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

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

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