

# Mandantenbrief

Informationen über Steuern, Recht und Wirtschaft

Lesen Sie in dieser Ausgabe:

> **Im Fokus: Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG)**

- > Interview zum Thema des Monats BilMoG
- > Das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz:  
Was lange währt, wird endlich gut?! –  
Ein Überblick über die wesentlichen Änderungen

> **Steuern aktuell**

- > Steuerfreie Vererbung des Familienwohnheims an Ehegatten bedarf der Überprüfung alter Testamente
- > Vereinfachungen im grenzüberschreitenden Warenverkehr
- > „Wertlose“ Bezugsrechte?

> **Recht aktuell der GmbH**

- > Eine GmbH für Europa – der Vorschlag der EU-Kommission zur Societas Privata Europaea (SPE)
- > Die Unternehmersgesellschaft (haftungsbeschränkt) und ihre Einsatzmöglichkeiten in der Praxis

> **Wirtschaft aktuell**

- > Rückstellungen für die Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen sowie für die Aufstellung, Prüfung und Veröffentlichung von Abschlüssen und Lageberichten nach § 249 Abs. 1 HGB

> **Rödl & Partner intern**

- > Seminare



Herausgekommen sind nun neben den vielen weiterhin gültigen Bilanzierungswahlrechten zahlreiche neue, die die Vergleichbarkeit der Jahresabschlüsse mit- und untereinander weiter untergraben werden. Im Rahmen der Prüfung der Kreditwürdigkeit von Unternehmen könnte dies zu einer problematischen Entwicklung führen.

Begrüßenswert sind die Erleichterungen für kleine mittelständische Unternehmen. Für kleine Einzelkaufleute entfällt die Bilanzierungspflicht vollständig. Damit ist für diese Personengruppe nur noch die Aufstellung einer einfachen steuerlichen Einnahmenüberschussrechnung nötig. Auch eine Reihe kleiner und mittelgroßer Kapitalgesellschaften erfahren durch eine wesentliche 20 %-ige Anhebung der Größenkriterien zukünftig Erleichterungen hinsichtlich der Prüfungs- und Publizitätspflichten.

Im zweiten Quartal 2009 werden die überarbeiteten „IFRS for non-publicly accountable entities“ (NPAEs) vorgestellt. Nachdem nunmehr die Stärkung des HGB als Alternative zu den IFRS ausbleibt, ist abzuwarten, ob sich deutsche Unternehmen nun doch stärker der internationalen Rechnungslegung zuwenden werden, die für kapitalmarktorientierte Unternehmen bereits verpflichtend anzuwenden ist. Wir werden Sie über diese Entwicklung weiterhin auf dem Laufenden halten.

## Liebe Leserin, Lieber Leser,

das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) wird nach einem fast eineinhalb Jahre dauernden Gesetzgebungsverfahren nun endlich nach Abstimmung in Bundestag und Bundesrat im Bundesgesetzblatt veröffentlicht – leider fehlte dem Gesetzgeber der Mut, den es gebraucht hätte, um die ursprünglich vorgesehene Stärkung des deutschen Handelsgesetzbuches als Alternative zur angloamerikanisch geprägten internationalen Rechnungslegung auch tatsächlich zu erreichen.

Ihr Dr. Bernd Rödl  
Geschäftsführender Partner

## Im Fokus: Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG)

### > Interview zum Thema des Monats BilMoG

Bereits im Juni 2007, also vor eineinhalb Jahren, und zuletzt ausführlich im Januar 2008 haben wir Sie in unseren Mandantenbriefen über die Auswirkungen des geplanten Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG), welches das deutsche Bilanzrecht grundlegend reformiert, modernisiert und dadurch weitgehend an die Regelungen der IFRS anpassen soll, informiert.

In der Zwischenzeit ist allerdings sehr viel passiert: Der ursprüngliche Referentenentwurf zum BilMoG wurde nach intensiver Diskussion mehrfach geändert (siehe dazu auch den Mandantenbrief des Monats September 2008), dann brach im Spätherbst 2008 die Finanz- und Kapitalmarktkrise über alle Beteiligten mit den bekannten dramatischen wirtschaftlichen Folgen herein. Insbesondere die nach den IFRS / US-GAAP übliche „Fair Value“ – Bilanzierung drohte die Krise noch zu verschärfen, so dass einige Regelungen zum Fair Value zeitweilig ausgesetzt werden mussten. Währenddessen formierte sich insbesondere unter einigen renommierten deutschen Wissenschaftlern der Betriebswirtschaft ein massiver Protest gegen die angestrebte Modernisierung des deutschen Bilanzrechts. Die Begründung war, dass die bestehende, seit Jahrzehnten bewährte Bewertungskonzeption des deutschen Bilanzrechts (Vorrang des Gläubigerschutzprinzips) mit den IFRS (Vorrang der Informationsfunktion) im Grundsatz nicht kompatibel sei.

Gerade die zum Teil drastischen Auswirkungen der Finanz- und Kapitalmarktkrise haben nun zu einer fast 180-Grad-Drehung in wesentlichen Teilen des BilMoG geführt. Über diese Kehrtwendung wird nun Herr Dr. Peter Bömelburg, geschäftsführender Partner von Rödl & Partner, Rede und Antwort stehen sowie – wie vor knapp eineinhalb Jahren – darlegen, welche Auswirkungen das BilMoG, insbesondere für mittelständische Unternehmen, mit sich bringen wird.

*Herr Dr. Bömelburg, bitte erklären Sie uns doch einmal, welche Überlegungen in der heftig geführten Diskussion nun dazu geführt haben, die an sich begrüßenswerte Modernisierung des deutschen Bilanzrechts jetzt in großen Teilen wieder zurückzunehmen?*



Dem Gesetzgeber fehlte – letztendlich wohl auch wesentlich bedingt durch die hereinbrechende Finanz- und Kapitalmarktkrise – der Mut, die ursprünglich vorgesehene Stärkung des Handelsgesetzbuchs als Alternative zur angloamerikanisch geprägten internationalen Rechnungslegung endgültig durchzusetzen. Das Vorsichtsprinzip bleibt damit auch nach der Bilanzrechtsreform der Eckpfeiler des deutschen Handelsrechts. In der jetzigen Fassung des deutschen Handelsrechts ist die ursprünglich geplante Hinwendung zum angelsächsischen System vorerst gestoppt. Die neuen Wahlrechte, die anfänglich als verpflichtende Vorschriften zur Übernahme von IFRS-Regelungen gedacht waren, erhöhen zwar auf den ersten Blick die Flexibilität bei der Bilanzierung, im Ergebnis verliert die Rechnungslegung nach HGB jedoch dadurch ihre Eindeutigkeit. Für Kreditgeber sind diese Bilanzen wegen der Vielzahl an Wahlrechten nur noch schwer vergleichbar.

*Welche Regelungen wurden denn nun im Regierungsentwurf zum BilMoG, verglichen mit dem Referentenentwurf, im Einzelnen wieder geändert?*

Dies betrifft beispielsweise die ursprünglich geplanten Aktivierungspflichten für Entwicklungskosten und aktive latente Steuern, die nun als Wahlrecht ausgestaltet worden sind. Die sogenannte „Fair Value“ – Bewertung von Handlungspapieren betrifft nur noch Banken und andere Finanzdienstleister. Dagegen bleibt es bei einem Passivierungsverbot für Aufwandsrückstellungen. Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von über einem Jahr sind künftig mit einem fristadäquaten Marktzinssatz abzuzinsen. Bei den Pensionsverpflichtungen hat eine Saldierung mit dem Planvermögen zu erfolgen, welches mit dem beizulegenden Zeitwert zu bewerten ist. Demzufolge werden viele Unternehmen für Bewertungszwecke künftig nicht nur steuerliche, sondern auch spezielle handelsrechtliche Pensionsgutachten benötigen. Von zentraler Bedeutung auf Konzernebene ist, dass Zweckgesellschaften nun zu konsolidieren sind, sobald ein Unternehmen die Mehrheit der Chancen und Risiken trägt. Dies ist sicherlich ein Ausfluss der aktuellen Finanzmarktkrise.

*Inwieweit sind die Regelungen des BilMoG nun noch mit den IFRS kompatibel, sprich, wo gibt es Gemeinsamkeiten und wo weiterhin Unterschiede?*

Zwei Eckpfeiler des deutschen Bilanzrechts sind auch nach der Bilanzrechtsreform völlig unangetastet geblieben:

> Die „Allgemeinen Bewertungsgrundsätze“ des § 252 HGB gelten unverändert weiter. Damit sind das Vorsichts- und Imparitätsprinzip als zentrale deutsche Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung weiterhin vorrangig vor dem sogenann-

ten „true and fair view“, einer Bilanzierung nach einem den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bild der Vermögens-, Finanz- und Kapitallage der Gesellschaft;

- > Dadurch ist auch der § 264 Abs. 2 Satz 1 HGB unangetastet geblieben, der besagt, dass der Jahresabschluss der Kapitalgesellschaft unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Kapitallage der Kapitalgesellschaft zu vermitteln hat. Die Einschränkung „unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung“ bedeutet explizit, dass auch weiterhin die Bewertungskonzeption des § 252 HGB sowie die gesetzesgemäße Inanspruchnahme der so zahlreichen Wahlrechte des HGB Vorrang vor dem „true and fair view“ genießen. Genau darin werden sich das HGB und die Regelungen der IFRS auch weiterhin diametral unterscheiden.

Auf der anderen Seite wurden etliche Regelungen, die eine deutliche Annäherung an die IFRS mit sich bringen, in das HGB neu aufgenommen. Zu nennen sind hier insbesondere der neu geschaffene § 254 HGB (Bildung von Bewertungseinheiten) und die neu gefasste Bilanzierung und Bewertung von Pensionsverpflichtungen.

Durch die Vielzahl an Wahlrechten kann das Unternehmen selbst entscheiden, ob es – unter strikter Einhaltung des Vorsichtsprinzips – weiterhin nach den ursprünglichen Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätzen des HGB verfährt, oder ob es seine Bilanzierung zumindest teilweise auf internationale Regelungen, die der Informationsfunktion eine wesentlich höhere Bedeutung einräumen, umstellt.

*Halten Sie nun die Belange des Mittelstandes für in ausreichendem Maße im BilMoG berücksichtigt, oder gibt es noch weiteren Änderungsbedarf?*

Begrüßenswert sind die Erleichterungen für kleine mittelständische Unternehmen. Für Einzelkaufleute mit Umsätzen von weniger als 500.000 Euro und einem Gewinn von weniger als 50.000 Euro entfällt die Bilanzierungspflicht vollständig. Damit ist nur noch die Aufstellung einer einfachen steuerlichen Einnahmenüberschussrechnung nötig. Auch eine Reihe kleiner und mittelgroßer Kapitalgesellschaften erfahren durch eine 20-prozentige Anhebung der Größenkriterien „Umsatzerlöse“ und „Bilanzsumme“ (§ 267 HGB) zukünftig Erleichterungen hinsichtlich der Prüfungs- und Publizitätspflichten.

Kleinbetriebe profitieren damit von der Bilanzrechtsreform, allerdings ist es fraglich, ob die nach HGB erstellte Bilanz sowie die Gewinn- und Verlustrechnung nicht auch weiterhin als Grundlage für die Ausschüttungsbemessung benötigt werden. Darüber

hinaus wurde die Bedeutung der Bilanz durch das Rating-Verfahren nach Basel II aufgewertet. Gerade viele kleinere Unternehmen stellen eine Bilanz auf, um bessere Chancen für die Finanzierung zu erhalten. Es ist davon auszugehen, dass diese weiterhin freiwillig bilanzieren, auch wenn sie zukünftig dazu nicht mehr verpflichtet sind.

*Denken Sie, dass die Auswirkungen der derzeitigen Finanz- und Kapitalmarktkrise noch zu weiteren Änderungen im deutschen Bilanzrecht führen werden?*

Im zweiten Quartal 2009 werden die überarbeiteten „IFRS for non-publicly accountable entities“ (NPAEs) vorgestellt. Nachdem die Stärkung des HGB als Alternative zu den Regelungen des IFRS ausbleibt, ist abzuwarten, ob sich deutsche Unternehmen nun doch stärker der internationalen Rechnungslegung zuwenden werden, die für kapitalmarktorientierte Unternehmen bereits verpflichtend anzuwenden ist. Weitere Änderungen im deutschen Bilanzrecht können deshalb aus heutiger Sicht nicht ausgeschlossen werden.

*Sind die neuen Regelungen des BilMoG eigentlich nun steuerneutral umgesetzt worden, oder ergeben sich quasi durch die Hintertür versteckte Steuererhöhungen?*

Das ursprüngliche Ziel der Bundesregierung war es, das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz so weit wie möglich steuerneutral zu gestalten. Dies ist aller Voraussicht nach auch weitestgehend gelungen. Für viele neue handelsrechtliche Vorschriften zu Ansatz und Bewertung von Vermögensgegenständen und Schulden existieren bereits steuerliche Spezialvorschriften, die auch weiterhin unberührt bleiben, wie zum Beispiel das Aktivierungsverbot von immateriellen Vermögensgegenständen.

Sicherlich gibt es Bereiche, in welchen der handelsrechtliche und der steuerrechtliche Ansatz weiter voneinander abweichen, zum Beispiel, wenn eine handelsrechtliche Aktivierung von Entwicklungskosten vorgenommen wird. Demgegenüber gibt es aber auch Bereiche, in welchen sich der handelsrechtliche und der steuerrechtliche Ansatz wieder annähern. Ein Beispiel ist der Bereich, der durch die Abschaffung der Passivierungswahlrechte gemäß § 249 HGB (im Wesentlichen durch das Verbot der Bildung von sogenannten Aufwandsrückstellungen) hervorgerufen wurde. Erwähnenswerte steuerliche Gestaltungsmöglichkeiten werden durch das BilMoG nicht geschaffen.

Allerdings bedeutet die Abschaffung der umgekehrten Maßgeblichkeit durch die Neufassung des § 5 Abs. 1 EStG, die allgemein positiv aufgenommen wurde, gleichzeitig eine weitere Entfernung von der Möglichkeit zur Aufstellung einer Einheitsbilanz. Damit bleibt die Bedeutung des handelsrechtlichen Jahresabschlusses als Grundlage der Gewinnausschüttung einerseits

und seine Maßgeblichkeit für steuerliche Gewinnermittlung andererseits erhalten.

*Welche mittelständischen Unternehmen sollten im Hinblick auf das nun so genannte „BilMoG light“ auf eine Bilanzierung nach IFRS übergehen?*

Die Frage lässt sich so pauschal nicht beantworten. Entscheidend für ein solches Umstellungsprojekt sind immer unternehmensindividuelle Gegebenheiten. Fakt ist jedoch, dass die Komplexität und der erforderliche Zeitaufwand in der Praxis häufig unterschätzt werden. Umso wichtiger ist eine nachhaltige bereichsübergreifende Planung, die auch die Anpassungen der Bereiche, wie das Controlling, der Vertrieb und die Steuerabteilung, miteinbezieht und auch Mitarbeiterschulungen nicht außer Acht lässt.

Dennoch sollte sowohl eine Umstellung auf das BilMoG als auch gegebenenfalls auf die IFRS nicht nur als zusätzliche Belastung gesehen werden, sondern auch als Möglichkeit verstanden werden, interne Prozesse neu zu strukturieren und so die Effektivität des internen und externen Berichtswesens zu erhöhen.

*Glauben Sie, dass der Reformprozess des deutschen Bilanzrechts durch das BilMoG nun einstweilen abgeschlossen ist, oder dass wir in absehbarer Zukunft wieder eine heftige Diskussion um die Zukunft des deutschen Gläubigerschutzprinzips führen werden?*

Ich gehe – wie bereits erwähnt – davon aus, dass die Diskussion weitergehen wird. Die Praxis in den nächsten Jahren wird zeigen, ob sich das BilMoG bewähren wird, oder ob noch Nachbesserungsbedarf besteht. Ich bin mir nicht sicher, ob die „Bastion des deutschen Vorsichtsprinzips“ noch lange halten wird.

*Welche Regelung des BilMoG stellt für Sie den größten Fortschritt im deutschen Bilanzrecht dar?*

Da kann ich Ihnen gerne zwei wichtige Beispiele nennen: Die Möglichkeit zur Aktivierung von Entwicklungs-, nicht jedoch Forschungskosten – sinnvollerweise ausgestattet mit einer sogenannten Ausschüttungssperre – sowie die für uns in Deutschland neuartige Bilanzierung und Bewertung von Pensionsrückstellungen, auch hier versehen mit einer Möglichkeit, den Übergang auf einen gegebenenfalls höheren zu passivierenden Betrag auf bis zu 15 Jahre zu strecken.

*In welchen Bereichen sehen Sie persönlich noch kurzfristig Handlungsbedarf?*

Die von mir bereits erwähnten überarbeiteten „IFRS for non-publicly accountable entities“ (NPAEs) könnten kurz- bzw. mittelfristig einen entsprechenden Handlungsbedarf im Bilanzrecht auslösen.

*Wenn Sie die letzten zwanzig Jahre Revue passieren lassen: Welches war für Sie das prägendste Erlebnis im Rahmen Ihrer Bilanzierungspraxis mit mittelständischen Unternehmen?*

Das sogenannte KonTraG, das Gesetz zur Verbesserung der Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich aus dem Jahr 1998, hat eine ganze Reihe von weiteren Gesetzesinitiativen in Gang gesetzt, die unser deutsches Bilanzrecht mehr oder weniger im Jahresrhythmus verändert haben und mit denen wir uns als Bilanzierende und als Beratende der Bilanzierenden intensiv auseinandersetzen mussten. Am deren Ende steht nun erst einmal das BilMoG, das uns auch wiederum viele Hausaufgaben mit auf den Weg gegeben hat, die wir mit unseren Mandanten zu lösen haben.

*Herr Dr. Bömelburg, wir danken Ihnen für das Gespräch.*

## > Das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz: Was lange währt, wird endlich gut?! – Ein Überblick über die wesentlichen Änderungen

**VON DR. BERND KELLER UND CHRISTIAN LANDGRAF** | Von der Veröffentlichung des Referentenentwurfs im November 2007 bis zur Verabschiedung des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes im Bundesrat am 3. April 2009 sind nun fast eineinhalb Jahre vergangen. Diese waren geprägt von langwierigen Debatten über die Sinnhaftigkeit des Gesetzesvorschlags, zahlreichen Expertenmeinungen zur grundlegenden Ausrichtung des deutschen Handelsbilanzrechts im internationalen Vergleich und diversen Diskussionen über eine Vielzahl von Einzelregelungen.

Es sollte der große Wurf werden, eine fundamentale Modernisierung des deutschen Handelsbilanzrechts, die es in diesem Umfang seit über 20 Jahren nicht mehr gegeben hat. Ziel war es, eine kostengünstigere, praktikablere und damit lohnenswerte Alternative zu den internationalen Rechnungslegungssystemen zu schaffen, die diesen auch in puncto Informationsgehalt und Verlässlichkeit in keinsten Weise nachstehen sollte. Doch was ist nach eineinhalb Jahren Gesetzgebungsprozess letztlich dabei herausgekommen?

Auf der einen Seite wurde eine Reihe neuer Regelungen in das HGB aufgenommen, die eine deutliche Annäherung an die IFRS mit sich bringen, so z.B. der neu geschaffene § 254 HGB zur Bildung von Bewertungseinheiten, wie auch die neu gefasste Bilanzierung und Bewertung von Pensionsverpflichtungen. Auf der anderen Seite gelten die „Allgemeinen Bewertungsgrundsätze“ des § 252 HGB unverändert weiter, so dass den zentralen deutschen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung – dem

Vorsichts- und Imparitätsprinzips – weiterhin Vorrang vor dem sogenannten „true and fair view“ eingeräumt wird. Darüber hinaus wurden einige alte Bilanzierungswahlrechte im HGB abgeschafft und durch neue Regelungen ersetzt worden.

In diesem Mandantenbrief möchten wir Ihnen einen umfassenden Überblick über die Neuerungen durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz geben. Aus Gründen der Übersichtlichkeit und Vielschichtigkeit der Änderungen haben wir diese folgendermaßen gegliedert:

1. Deregulierungen und Vereinfachung
2. Änderungen im Jahresabschluss
3. Änderungen im Konzernabschluss
4. Änderungen bezüglich Anhangangaben
5. Neuerungen für den Lagebericht
6. Weitere wesentliche Neuerungen bezüglich Abschlussprüfung, Aufsichtsrat und Prüfungsausschuss
7. Inkrafttreten und Übergangsregelungen
8. Kritische Würdigung
9. Fazit

## 1. Deregulierungen und Vereinfachung

Einzelhandelskaufleute, die an den Abschlussstichtagen von zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren Umsatzerlöse von weniger als 500.000 Euro und einen Jahresüberschuss von weniger als 50.000 Euro erwirtschaften, werden von der handelsrechtlichen Pflicht zur Buchführung und Aufstellung eines Inventars befreit (§ 241a HGB).

Die Anhebung der Schwellenwerte für die Bestimmung der Größenklasse von Kapitalgesellschaften gemäß § 267 HGB um ca. 20 Prozent wird dazu führen, dass wesentlich mehr Gesellschaften von größenabhängigen Erleichterungen, wie beispielsweise dem geringeren Umfang notwendiger Anhangangaben gemäß § 288 HGB, profitieren werden als bisher.

## 2. Änderungen im Jahresabschluss

### *Wirtschaftliche Zurechnung*

Gemäß § 246 Abs. 1 HGB sind Vermögensgegenstände grundsätzlich in die Bilanz des rechtlichen Eigentümers aufzunehmen, außer sie sind einem anderen wirtschaftlich zuzurechnen. Das erstmals im HGB verankerte Prinzip der wirtschaftlichen Zurechnung entspricht damit inhaltlich § 39 AO.

### *Selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens*

Aus der ursprünglich vorgesehenen Aktivierungspflicht ist nunmehr ein Aktivierungswahlrecht geworden. Im Falle einer Aktivierung

von Entwicklungskosten sind zudem eine Ausschüttungssperre (§ 268 Abs. 8 HGB) und erweiterte Anhangangaben vorgesehen, um dem Gläubigerschutz gerecht zu werden. Lassen sich Forschungs- und Entwicklungskosten nicht eindeutig von einander abgrenzen, ist eine Aktivierung ausgeschlossen (§ 255 Abs. 2a HGB). Grundsätzlich nicht aktivierungsfähig bleiben weiterhin Forschungskosten, selbst geschaffene Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten und vergleichbare andere immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens (§ 248 Abs. 2 HGB).

### *Erstbewertung*

Herstellungskosten umfassen künftig zwingend die Einzelkosten sowie angemessene Teile der Material- und Fertigungsgemeinkosten und den Werteverzehr des Anlagevermögens, soweit dieser durch die Fertigung veranlasst wurde. Damit erfolgt eine Anpassung an die steuerliche Herstellungskostenuntergrenze. Einbeziehungswahlrechte bestehen weiterhin für angemessene Teile der allgemeinen Verwaltungskosten, Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs, freiwillige soziale Leistungen und betriebliche Altersversorgung, soweit sie sich auf den Herstellungszeitraum beziehen. Forschungs- und Vertriebskosten dürfen bei der Herstellungskostenermittlung weiterhin nicht berücksichtigt werden (§ 255 Abs. 2 HGB).

### *Folgebewertung*

Unabhängig von ihrer Nutzungsdauer sind Vermögensgegenstände des Anlagevermögens bei voraussichtlich dauerhafter Wertminderung auf ihren niedrigeren beizulegenden Wert abzuschreiben. Bei Finanzanlagen kann eine außerplanmäßige Abschreibung auch bei voraussichtlich nicht dauernder Wertminderung erfolgen (§ 253 Abs. 3 HGB). Außerplanmäßige Abschreibungen auf der Basis vernünftiger kaufmännischer Beurteilung sind künftig nur noch im Rahmen des Bestandsschutzes für bestehende Abschreibungen durch ein Wahlrecht zur Beibehaltung von Altreserven oder einer Aufhebung der Wertminderungen durch erfolgsneutrale Dotierung der Gewinnrücklagen möglich (Art. 67 Abs. 4 EGHGB). Bis auf einen entgeltlich erworbenen Geschäfts- und Firmenwert besteht ein grundsätzliches Wertaufholungsgebot bei Wegfall der Gründe für die außerplanmäßigen Abschreibungen (§ 253 Abs. 4 HGB).

### *Zu Handelszwecken gehaltene Finanzinstrumente*

Die geplante Bewertung von Finanzinstrumenten im Handelsbestand, wie Aktien, Schuldverschreibungen und Derivate etc., zum beizulegenden Zeitwert ist nach § 340e Abs. 3 HGB nur noch für Kreditinstitute vorgesehen. Diese haben vor dem Hintergrund der Finanzkrise künftig einen angemessenen Risikoabschlag zu berücksichtigen und müssen zusätzlich einen ausschüttungsgesperrten, antizyklisch wirkenden Sonderposten als Risikopuffer einbauen. Für alle anderen Gesellschaften er-

folgt die Bilanzierung sämtlicher Finanzinstrumente weiterhin grundsätzlich zu Anschaffungskosten nach § 253 Abs. 1 HGB.

#### *Bildung von Bewertungseinheiten*

Die bereits als Grundsatz ordnungsmäßiger Bilanzierung angeordnete Bildung von Bewertungseinheiten ist mit § 254 HGB erstmals im Handelsrecht verankert worden. Somit können nunmehr Vermögensgegenstände, Schulden, schwebende Geschäfte oder mit hoher Wahrscheinlichkeit erwartete Transaktionen zum Ausgleich gegenläufiger Wertänderungen oder Zahlungsströme aus dem Eintritt vergleichbarer Risiken mit Finanzinstrumenten zusammengefasst werden. Waretermingeschäfte gelten in diesem Zusammenhang explizit als Finanzinstrument.

#### *Latente Steuern*

Die Bildung latenter Steuern basiert künftig auf dem bilanzorientierten Temporary-Konzept. Differenzen zwischen handelsrechtlichen und steuerrechtlichen Wertansätzen von Vermögensgegenständen, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten, die sich in kommenden Geschäftsjahren abbauen und insgesamt zu einer Steuerbelastung führen, sind als passive latente Steuern anzusetzen. Für eine sich insgesamt ergebende Steuerentlastung besteht ein Aktivierungswahlrecht. Bei der Berechnung der latenten Steuern sind steuerliche Verlustvorträge zu berücksichtigen, sofern deren Nutzung innerhalb der nächsten fünf Jahre erwartet wird. Begründet wird diese Regelung mit dem Verweis auf das Vorsichtsprinzip, wonach stets eine sorgfältige Prüfung hinsichtlich der Aktivierung aktiver latenter Steuern erfolgen sollte. Bezüglich des Ausweises von aktiven und passiven latenten Steuern besteht gemäß § 274 Abs. 1 Satz 3 HGB ein Saldierungswahlrecht.

#### *Verbindlichkeiten und sonstige Rückstellungen*

Verbindlichkeiten sind mit ihrem Erfüllungsbetrag zu bilanzieren. Mittels einer zukunftsbezogeneren Bewertung von Verbindlichkeiten und Rückstellungen soll damit eine bessere Darstellung der tatsächlichen Vermögens-, Finanz- und Ertragslage erreicht werden. Demzufolge sind auch Rückstellungen künftig mit dem nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrag anzusetzen, wodurch auch künftige Kosten- und Preissteigerungen zu berücksichtigen sind (§ 253 Abs. 1 HGB). Sobald die Restlaufzeit einer Rückstellung länger als ein Jahr beträgt, besteht künftig eine Abzinsungspflicht mittels verbindlich vorgegebener Diskontierungszinssätze der Deutschen Bundesbank. Die Abzinsung hat mit einem fristadäquaten, durchschnittlichen Marktzinssatz der vergangenen sieben Jahre zu erfolgen (§ 253 Abs. 2 HGB).

Die Passivierungswahlrechte für Aufwands- und Instandhaltungsrückstellungen, die erst nach drei Monaten innerhalb des folgenden Geschäftsjahres nachgeholt werden (§ 249 Abs. 2 und Abs. 1 S.

3 HGB), wurden aufgehoben (zu beachten sind diesbezüglich die Übergangsregelungen des Art. 67 Abs. 3 EGHGB).

#### *Pensionsverpflichtungen und Planvermögen*

Auch nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz enthält das deutsche Handelsrecht keine Vorschrift, nach der versicherungsmathematische Verfahren zur Berechnung von Pensionsverpflichtungen angewandt werden sollen. Damit besteht weiterhin ein Wahlrecht zur Anwendung des steuerlichen Teilwertverfahrens oder des international üblichen Anwartschaftsbarwertverfahrens.

Vermögensgegenstände, die sich dem Zugriff aller übrigen Gläubiger entziehen und ausschließlich zur Erfüllung von Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen oder vergleichbar langfristig fälligen Verpflichtungen bestimmt sind (sogenanntes Planvermögen), sind künftig mit den entsprechenden Schulden zu saldieren. Dies gilt analog für Aufwendungen und Erträge aus der Abzinsung und aus dem zu verrechnenden Vermögen (§ 246 Abs. 2 HGB). Das Planvermögen ist dabei künftig mit dem beizulegenden Zeitwert zu erfassen. Auch Rückstellungen für wertpapiergebundene Pensionsverpflichtungen sind mit dem beizulegenden Zeitwert dieser Wertpapiere anzusetzen, soweit dieser einen garantierten Mindestbetrag übersteigt (§ 253 Abs. 1 Satz 3 und 4 HGB). Für Erträge aus zum beizulegenden Zeitwert angesetzter Vermögensgegenstände, abzüglich der hierfür gebildeten passiven latenten Steuern, existiert aus Gläubigerschutzgründen gemäß § 268 Abs. 8 HGB eine Ausschüttungssperre.

Im Gegensatz zu den sonstigen Rückstellungen kann bei Altersversorgungsverpflichtungen die Abzinsung auch zu einem durchschnittlichen Marktzinssatz erfolgen, der sich bei einer angenommenen Laufzeit von 15 Jahren ergibt (§ 253 HGB; Übergangsregelungen aufgrund der geänderten Bewertung laufender Pensionen oder Anwartschaften auf Pensionen finden sich in Art. 67 Abs. 1 EGHGB). Aufwendungen und Erträge aus der Abzinsung sind generell im Zinsergebnis der Gewinn- und Verlustrechnung auszuweisen (§ 277 Abs. 5 Satz 1).

#### *Weitere Neuregelungen*

- > Gesetzliche Verankerung der Stetigkeit angewandter Ansatzmethoden (§ 246 Abs. 3 HGB);
- > Aufhebung des Grundsatzes der umgekehrten Maßgeblichkeit (§ 5 Abs. 1 EStG);
- > Klarstellung, dass es sich bei einem Geschäfts- und Firmenwert um einen zeitlich begrenzt nutzbaren Vermögensgegenstand handelt (Nutzungsdauer in der Regel maximal fünf Jahre);
- > Abschaffung der Bilanzierungshilfe für Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs;
- > Einschränkung der anwendbaren Verbrauchsfolgeverfahren auf die Fifo- und Lifo-Methode sowie die Methode des gewogenen Durchschnitts (§ 256 HGB);

- > Einschränkung der Bildung von aktiven Rechnungsabgrenzungsposten durch Abschaffung des Aktivierungswahlrechts für als Aufwand berücksichtigte Zölle und Verbrauchsteuern, soweit sie auf am Abschlussstichtag auszuweisende Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens entfallen, und für eine als Aufwand berücksichtigte Umsatzsteuer auf Anzahlungen;
- > Abschaffung des Ausweiswahlrechts für ausstehende nicht eingeforderte Einlagen; diese sind zukünftig vom Posten „gezeichnetes Kapital“ offen abzusetzen (§ 272 Abs. 1 HGB);
- > Eigene Anteile sind zukünftig vom Posten „gezeichnetes Kapital“ abzusetzen (Aufhebung § 265 Abs. 3 S. 2 HGB; § 301 Abs. 4 HGB);
- > Kodifizierung der Fremdwährungsumrechnung durch die Einführung des § 256a HGB, wonach eine Umrechnung zum Devisenkassamittelkurs am Abschlussstichtag zu erfolgen hat;
- > Gemäß § 264d HGB liegt eine kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaft vor, sobald diese einen organisierten Markt im Sinne von § 2 Abs. 5 WpHG durch von ihr ausgegebene Wertpapiere im Sinne des § 2 Abs. 1 S. 1 WpHG in Anspruch nimmt oder die Zulassung solcher Wertpapiere zum Handel an einem organisierten Markt beantragt hat;
- > Kapitalmarktorientierte Unternehmen, für die keine Konzernabschlusspflicht besteht, haben künftig auch eine Kapitalflussrechnung und Eigenkapitalveränderungsrechnung im Rahmen ihrer Jahresabschlüsse zu erstellen (§ 264 Abs. 1 HGB).

### 3. Änderungen im Konzernabschluss

#### *Schwellenwerte*

Hinsichtlich einer möglichen größenabhängigen Befreiung von der Erstellungspflicht von Konzernabschluss und Konzernlagebericht kommt es auch auf Konzernebene zu einer ca. 20-prozentigen Anhebung der Grenzwerte gemäß § 293 HGB. Damit wird künftig wesentlich mehr relativ kleinen Gesellschaften enormer zusätzlicher Bilanzierungsaufwand erspart.

#### *Konsolidierungspflicht*

Unternehmen, die mittelbar oder unmittelbar einen beherrschenden Einfluss auf ein oder mehrere Unternehmen ausüben, haben einen Konzernabschluss aufzustellen, außer es handelt sich dabei lediglich um Tochterunternehmen, die gemäß § 296 HGB nicht in den Konzernabschluss einbezogen werden müssen (§ 290 Abs. 1 und Abs. 5 HGB; die Regelung des § 290 Abs. 5 HGB, dass lediglich Tochterunternehmen gemäß § 296 HGB keine Konsolidierungspflicht auslösen, beruht auf Art. 13 Abs. 2a der Richtlinie 83/349EWG der Europäischen Kommission, der kurz vor der Verabschiedung steht). Die Bestimmung des Konsolidierungskreises orientiert sich künftig nur noch am Control-Prinzip, das Prinzip der einheitlichen Leitung mit dem notwendigen Vorliegen einer Beteiligung im Sinne von § 271 Abs. 1 HGB als Konsolidierungsvoraussetzung wird abgeschafft. Zu einer Erweite-

rung des Konsolidierungskreises kommt es auch hinsichtlich der Einbeziehung sogenannter Zweckgesellschaften. Ist das Mutterunternehmen bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise mehrheitlich im Besitz von Chancen und Risiken der Zweckgesellschaft, so ergibt sich gemäß § 290 Abs. 2 Nr. 4 HGB künftig eine Konsolidierungspflicht.

#### *Kapitalkonsolidierung*

Wesentliche Änderungen betreffen insbesondere die Abschaffung der Interessenzusammenführungs- sowie Buchwertmethode. Für die Kapitalkonsolidierung ist daher einzig noch die Neubewertungsmethode zulässig. Die Erstkonsolidierung hat grundsätzlich zum Erwerbszeitpunkt zu erfolgen. Lassen sich die Wertansätze zum Erwerbszeitpunkt nicht verlässlich ermitteln, sind in den darauf folgenden zwölf Monaten Anpassungen vorzunehmen (§ 301 HGB). Aus Gründen der Vereinheitlichung und besseren Vergleichbarkeit dürfen assoziierte Unternehmen künftig im Rahmen der „At-Equity“-Bewertung ausschließlich nach der Buchwertmethode in den Konzernabschluss einbezogen werden (§ 312 HGB).

#### *Währungsumrechnung*

Mit § 308a HGB wird erstmals die in der Praxis bereits häufig angewandte modifizierte Stichtagskursmethode gesetzlich verankert. Die Umrechnung der Aktiv- und Passivposten erfolgt zum Devisenkassamittelkurs am Abschlussstichtag. Lediglich das Eigenkapital wird zum historischen Kurs umgerechnet und auch für GuV-Posten ist künftig die Umrechnung zum Durchschnittskurs vorgesehen. Umrechnungsdifferenzen sind unter der Position „Kapitaldifferenz aus Währungsumrechnung“ auszuweisen und im Falle des teilweisen oder vollständigen Ausscheidens des Tochterunternehmens in entsprechender Höhe erfolgswirksam aufzulösen.

#### *Latente Steuern*

Auf Konzernebene kommt es ebenfalls zur Umstellung auf das bilanzorientierte Temporary-Konzept. Allerdings besteht im Gegensatz zum Einzelabschluss eine Aktivierungspflicht für aktive und passive latente Steuern (§ 306 HGB). Deren Bewertung erfolgt mittels unternehmensindividueller Steuersätze im Zeitpunkt des Abbaus der Differenzen. Aus Vereinfachungsgründen wurde im Gegensatz zu IAS 12 auf eine Ansatzpflicht sogenannter outside basis differences, also den Differenzen zwischen dem steuerlichen Wertansatz einer Beteiligung an einem Tochter-, Gemeinschafts- oder assoziierten Unternehmen und dem handelsrechtlichen Wertansatz des im Konzernabschluss angesetzten Nettovermögens, verzichtet. Das Wahlrecht gemäß § 274 Abs. 1 Satz 3 HGB, aktive und passive latente Steuern unsaldiert auszuweisen, gilt auch für den Konzernabschluss.

#### 4. Änderungen bezüglich Anhangangaben

In den §§ 285 und 314 HGB werden mit dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz eine Reihe neuer Angabepflichten eingeführt. Im Folgenden soll zumindest auf die wesentlichen Neuerungen kurz eingegangen werden (aufgrund der erweiterten Angabepflichten enthält § 288 HGB auch zusätzliche größenabhängige Erleichterungen für kleine und mittelgroße Kapitalgesellschaften):

- > Angabe von Art und Zweck sowie Risiken und Vorteile von nicht in der Bilanz aufgeführten Geschäften (§ 285 Nr. 3 HGB; § 314 Nr. 2 HGB);
- > Sonstige finanzielle Verpflichtungen, die nicht in der Bilanz erscheinen (§ 285 Nr. 3a, § 314 Nr. 2a HGB);
- > Durch die Aufhebung von § 287 HGB ist eine Aufstellung des Anteilsbesitzes im Anhang nunmehr zwingend erforderlich (§ 285 Nr. 11 HGB; § 313 Abs. 2 HGB);
- > Angabe von Gründen, weshalb die Nutzungsdauer für Geschäfts- bzw. Firmenwerte über fünf Jahre geschätzt wird (§ 285 Nr. 13 HGB, § 314 Nr. 21 HGB);
- > Angabe über Erklärung zum Corporate Governance Kodex und wo diese öffentlich zugänglich gemacht worden ist (§ 285 Nr. 16 HGB, § 314 Nr. 8 HGB);
- > Künftig haben alle Unternehmen Angaben zum Abschlussprüferhonorar zu machen. Das Gesamthonorar ist geschlüsselt in Honorare für Abschlussprüfung, sonstige Bestätigungs- oder Bewertungsleistungen, Steuerberatungsleistungen und sonstige Leistungen auszuweisen (§ 285 Nr. 17 HGB, § 314 Nr. 9 HGB);
- > Bei Geschäften mit nahe stehenden Personen, die unter nicht marktüblichen Konditionen zustande gekommen sind, sind die Art der Beziehung und der Wert der Transaktionen anzugeben, außer es handelt sich bei der nahe stehenden Person um ein mittel- oder unmittelbar in 100-prozentigem Anteilsbesitz stehendes Tochterunternehmen (§ 285 Nr. 21 HGB, § 314 Nr. 13 HGB);
- > Im Falle der Aktivierung von Entwicklungskosten sind der Gesamtbetrag von Forschungs- und Entwicklungskosten des Geschäftsjahres sowie der davon auf selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens entfallende Betrag anzugeben (§ 285 Nr. 22 HGB, § 314 Nr. 14 HGB);
- > Künftig sind umfangreiche Angaben zu Bewertungseinheiten hinsichtlich Betrag der Bewertungseinheit, Art und Umfang der abgesicherten Risiken, Gründe für die Sicherungsbeziehung etc. im Anhang oder alternativ im Lagebericht erforderlich (§ 285 Nr. 23 HGB, § 314 Nr. 15 HGB);
- > Zu den Pensionsrückstellungen sind das angewandte versicherungsmathematische Verfahren sowie alle grundlegenden Annahmen zur Berechnung wie beispielsweise Zinssatz, erwartete Lohn- und Gehaltssteigerungen etc. anzugeben (§ 285 Nr. 24 HGB, § 314 Nr. 15 HGB);
- > Angabe der Differenzen oder steuerlichen Verlustvorträge, auf denen die latenten Steuern beruhen, einschließlich der angewandten Steuersätze (§ 285 Nr. 29 HGB, § 314 Nr. 21 HGB).

#### 5. Neuerungen für den Lagebericht

##### *Internes Risikomanagementsystem*

Kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaften haben künftig alle wesentlichen Merkmale ihres internen Kontroll- und Risikomanagementsystems bezüglich des Rechnungslegungsprozesses im Lagebericht zu beschreiben (§ 289 Abs. 5 HGB). Das Risikomanagement ist dabei so weit auszulegen, so dass sich Abschlussadressaten ein umfassendes Bild vom internen Risikomanagement einschließlich des internen Kontrollsystems machen können.

##### *Erklärung zur Unternehmensführung*

Börsennotierte Aktiengesellschaften sowie Aktiengesellschaften, die andere Wertpapiere als Aktien an einem organisierten Markt ausgegeben haben oder deren ausgegebene Aktien auf eigene Veranlassung über ein multilaterales System gehandelt werden, haben im Lagebericht Informationen zur tatsächlich angewandten Unternehmensführung offenzulegen. Alternativ kann die Erklärung auch auf der Internetseite des jeweiligen Unternehmens öffentlich zugänglich gemacht werden. In diesem Fall ist ein Querverweis in den Lagebericht aufzunehmen. In die Erklärung zur Unternehmensführung sind gemäß § 289a Abs. 2 HGB die Erklärung zum Corporate Governance Kodex (§ 161 AktG) und Angaben zu relevanten Unternehmensführungspraktiken aufzunehmen. Des Weiteren hat eine Beschreibung der Arbeitsweise von Vorstand und Aufsichtsrat sowie die Zusammensetzung und Arbeitsweise von deren Ausschüssen zu erfolgen.

#### 6. Weitere wesentliche Neuerungen bezüglich Abschlussprüfung, Aufsichtsrat und Prüfungsausschuss

- > Kapitalmarktorientierte Unternehmen im Sinne des § 264d HGB haben unabhängig von ihrer Rechtsform den Jahresabschluss um einen Anhang zu ergänzen (vergleiche § 5 Abs. 2a PubliG);
- > Des Weiteren haben kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaften ohne Aufsichts- oder Verwaltungsrat künftig grundsätzlich einen Prüfungsausschuss einzurichten, dem mindestens ein Mitglied angehört, das über Sachverstand hinsichtlich Rechnungslegung oder Abschlussprüfung verfügt (§ 324 HGB i. V.m. § 100 Abs. 5 AktG);
- > Ausdehnung der Pflicht zur internen Rotation alle sieben Jahre bei Abschlussprüfungen auch auf den verantwortlichen Wirtschaftsprüfer, selbst wenn dieser den Jahresabschluss nicht unterzeichnet hat (§ 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 4, Satz 4 HGB); dies gilt nicht, wenn seit der letzten Prüfung zwei oder mehr Jahre vergangen sind;
- > Ein Abschlussprüfer kann künftig auch von der Abschlussprüfung ausgeschlossen werden, wenn ein Netzwerkmitglied unter bestimmten Voraussetzungen nach einem der in § 319 HGB genannten Gründe von der Prüfung ausgeschlossen wurde.

In § 319 b HGB ist diesbezüglich eine neue Definition eines Abschlussprüfernetzwerks eingefügt worden.

## 7. Inkrafttreten und Übergangsregelungen

Die neuen Bilanzierungsregelungen treten erstmalig für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2010 beginnen, verpflichtend in Kraft. Eine vorzeitige freiwillige Anwendung aller Neuerungen des BilMoG ist bereits für den Abschluss 2009 möglich. Für diejenigen, die von der vorzeitigen Anwendung keinen Gebrauch machen, ist jedoch zu beachten, dass Regelungen, die aus EU-Richtlinien resultieren, ebenfalls für Geschäftsjahre ab dem 1. Januar 2009 bereits verbindlich sind. Darunter fallen insbesondere die Angaben zum internen Risikomanagementsystem und der Erklärung zur Unternehmensführung sowie sämtliche Regelungen zum Thema Abschlussprüfung, Aufsichtsrat und Prüfungsausschuss.

Darüber hinaus können die neuen Kriterien zur Befreiung von der Buchführungspflicht für Einzelkaufleute, die Schwellenwertanpassungen hinsichtlich der Abgrenzung von kleinen und mittelgroßen Kapitalgesellschaften und die neuen Schwellenwerte zur Bestimmung der Konzernabschlussstellungspflicht rückwirkend für Geschäftsjahre ab dem 1. Januar 2008 angewandt werden.

Grundsätzlich sind alle Neuregelungen prospektiv anzuwenden. Art. 67 EGHGB enthält zudem zahlreiche Übergangsvorschriften, beispielsweise für Zuführungen zu Pensionsrückstellungen aufgrund der geänderten Bewertung laufender Pensionen oder Anwartschaften, bestehende Bilanzierungshilfen oder nicht länger zulässige Rückstellungen.

## 8. Kritische Würdigung

Das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz hat zu einer umfassenden Überarbeitung deutscher Rechnungslegungsvorschriften geführt. Ohne Frage profitieren kleinere Familien- und mittelständische Unternehmen von dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz am meisten. Nicht mehr zeitgemäße Regelungen wurden abgeschafft, die Anhebung der Schwellenwerte in den §§ 267 und 293 HGB soll für eine Vielzahl von kleineren Gesellschaften zu umfassenden größenabhängigen Erleichterungen führen. Kleine Einzelkaufleute werden gemäß § 241 a HGB sogar ganz von der Buchführungspflicht befreit. Laut Berechnungen des statistischen Bundesamtes werden durch die Reduzierung von unverhältnismäßigem Bilanzierungsaufwand Kosteneinsparungen bis zu 1,3 Milliarden Euro erwartet.

Auch die Absicht der Bundesregierung, das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz weitestgehend steuerneutral zu gestalten, ist im Großen und Ganzen gelungen. Für viele neue handelsrechtliche Vorschriften zu Ansatz und Bewertung von Vermögensgegenständen und Schulden existieren bereits steuerliche Spezialvor-

schriften wie zum Beispiel das Aktivierungsverbot für selbstgestelltes immaterielles Anlagevermögen. Darüber hinaus kommt es beispielsweise aufgrund der Abschaffung der Passivierungswahlrechte des § 249 HGB zu einer teilweisen Annäherung von handels- und steuerrechtlichen Wertansätzen. Neue erwähnenswerte steuerliche Gestaltungsmöglichkeiten ergeben sich daher kaum. Lediglich die Abschaffung der umgekehrten Maßgeblichkeit, die allgemein positiv aufgenommen wurde, führt in letzter Konsequenz zu einer weiteren Entfernung von der Einheitsbilanz.

Dennoch bleibt die groß angekündigte Reform des deutschen Handelsrechts hinter ihren Möglichkeiten zurück. Vor dem Hintergrund der Finanzmarktkrise stiegen die Vorbehalte gegenüber einer Reihe geplanter Neuregelungen, die zu einer Annäherung des HGB an internationale Rechnungslegungsstandards führen sollten. Zunehmende Verunsicherung und mangelnde Entschlossenheit verhinderten letztlich eine konsequente Umsetzung ursprünglicher Reformpläne. Denn auch wenn viele Unternehmen offenkundig erleichtert waren, dass auf Empfehlung des Rechtsausschusses der Vorschlag zur prinzipiellen Fair Value-Bewertung von Handelspapieren zurückgenommen wurde, und die ebenfalls stark umstrittene Aktivierungspflicht für Entwicklungskosten und aktive latente Steuern letztlich einem Wahlrecht wich, bringt dieser erhebliche Handlungsspielraum den Bilanzierenden nicht nur Vorteile.

Das strategische Ziel einer Annäherung des Handelsbilanzrechts an internationale Rechnungslegungsstandards wurde eindeutig verfehlt, sehr zum Leidwesen der Vergleichbarkeit der Abschlüsse und der wachsenden Informationsbedürfnisse vielfältiger Abschlussadressaten. Denn schlussendlich bleibt es jedem Unternehmen selbst überlassen, ob es weiterhin nach den ursprünglichen Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätzen des HGB, unter strikter Einhaltung des Vorsichtsprinzips verfährt, oder ob es seine Bilanzierung zumindest teilweise auf internationale Regelungen umstellt. Für jedes Unternehmen erscheint es daher durchaus sinnvoll zu prüfen, ob sich nicht aus den Neuerungen des BilMoG eine verbesserte Darstellung seiner Vermögens-, Finanz- und Ertragslage ergibt. Bei der Analyse Ihrer unternehmensspezifischen Möglichkeiten und Chancen steht Ihnen Rödl & Partner auf Wunsch gern zur Seite.

## 9. Fazit

Die Bundesregierung hat sich mit dem Gesetz zur Bilanzrechtsmodernisierung hohe Ziele gesteckt. Das Handelsrecht sollte auf Dauer zu einer eigenständigen, kostengünstigeren, aber auch vollwertigen Alternative zu den IFRS entwickelt werden, ohne dabei die Prinzipien der Ausschüttungsbemessung und Steuerbemessungsgrundlage anzutasten. Um gleichzeitig allen Interessengruppen weitestgehend gerecht zu werden, waren letztlich in zunehmendem Maße Kompromisse erforderlich.

Die Ziele der Abschaffung überholter, nicht mehr zeitgemäßer Bilanzierungsregeln und der Reduzierung von vermeidbarem Bilanzierungsaufwand wurden zwar weitestgehend erreicht, doch mit der Entschärfung bzw. Aufhebung ursprünglich geplanter Neuregelungen im Zuge der Überarbeitung des BilMoG im Rechtsausschuss dürfte eine Hinwendung zum angelsächsischen System wohl vorerst gestoppt sein. Denn faktisch ändert sich an den „alten“ Bilanzierungsgrundsätzen bei entsprechender Bilanzpolitik nicht viel. Ob man sich damit aber aus deutscher Sicht wirklich einen Gefallen getan hat, bleibt insbesondere vor dem Hintergrund der für das zweite Quartal 2009 zu erwartenden IFRS for Non-Publicly Accountable Entities (NPAEs) abzuwarten.

Kontakt für weitere Informationen:

Dr. Bernd Keller

Wirtschaftsprüfer, Steuerberater

Rödl & Partner Nürnberg

Tel.: +49 (9 11) 91 93 - 22 00

E-Mail: bernd.keller@roedl.de



## Steuern aktuell

> Kurzmitteilungen > Konzernsteuerrecht >

### **BMF: Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb gemäß § 35 Einkommensteuergesetz (EStG)**

Durch das Unternehmenssteuerreformgesetz 2008 (BGBl. I, S. 1912) wurde die Vorschrift des § 35 EStG wesentlich geändert. Die wohl bedeutendste Änderung für die Praxis war hierbei die Erhöhung des Anrechnungsbetrages der Gewerbesteuer bei Einkünften aus Gewerbebetrieb vom 1,8-Fachen auf das 3,8-Fache des festgesetzten Gewerbesteuer-Messbetrages. Dies warf insbesondere die Frage auf, welcher Anrechnungsfaktor gemäß § 35 EStG für Gesellschafter einer Personengesellschaft mit abweichendem Wirtschaftsjahr zur Anwendung kommen sollte, oder ob eine Aufteilung des Gewerbeertrages für Zwecke der Anrechnung gemäß § 35 EStG auf die Einkommensteuer des Gesellschafters erfolgen müsse. Mit Schreiben vom 24. Februar 2009 (BStBl I, S. 440) hat das BMF jetzt zu dieser und anderen Zweifelsfragen Stellung bezogen.

Das BMF stellte hierbei klar, dass der Gewerbeertrag in voller Höhe als in dem Veranlagungszeitraum bezogen gilt, in welchem das Wirtschaftsjahr der Personengesellschaft endet. Hat beispielsweise eine Personengesellschaft ein Wirtschaftsjahr vom 1. Juli 2007 bis zum 30. Juni 2008, so gelten die Einkünfte des Gewerbebetriebes als vollständig im Jahr 2008 bezogen. Mithin sind diese Einkünfte für die

Steuerermäßigung des § 35 EStG mit dem Anrechnungsfaktor 3,8 zu berücksichtigen. Zu beachten gilt es jedoch, dass bei doppelstöckigen Personengesellschaften der Beteiligungsertrag nicht dem Wirtschaftsjahr der Muttergesellschaft folgt. Hält daher in obigem Beispiel die Gesellschaft auch Anteile an einer weiteren Personengesellschaft mit kalenderjahrgleichem Wirtschaftsjahr, so liegen für Zwecke des § 35 EStG auch zwei unterschiedliche Erhebungszeiträume zugrunde. Die Einkünfte des Gesellschafters aus der mittelbaren Beteiligung an der Tochtergesellschaft sind daher mit dem Anrechnungsfaktor 1,8 zu berücksichtigen.

Das Schreiben setzt des Weiteren die neuere Rechtsprechung des BFH (AZ: X R 32/06) um, nach der ein nicht nutzbares Anrechnungsvolumen nicht auf nachfolgende oder vorherige Veranlagungszeiträume übertragen werden kann. Darüber hinaus enthält das Schreiben detaillierte Ausführungen zur Ermittlung des Ermäßigungshöchstbetrags, welcher seit dem 1. Januar 2008 das Anrechnungsvolumen gesetzlich begrenzt, sowie zur Steuerermäßigung bei Mitunternehmerschaften. In diesem Zusammenhang werden unter anderem auch die Besonderheiten bei der KGaA und bei unterjähriger Unternehmensübertragung sowie Gesellschafterwechsel erläutert.

### **EU-Kommission verklagt Deutschland wegen steuerlicher Diskriminierung von Auslandsdividenden**

Die Europäische Kommission hat beschlossen, ein Verfahren vor dem EuGH gegen Deutschland wegen der unterschiedlichen Besteuerung von Dividenden im In- und Ausland einzuleiten. Ist der Gesellschafter einer deutschen Kapitalgesellschaft ebenfalls eine inländische Kapitalgesellschaft, so beträgt die Steuerlast auf Dividenden gemäß § 8b Körperschaftsteuergesetz (KStG) auf der Ebene des Gesellschafters nur ca. 1,5 Prozent. Dies gilt unabhängig von der Beteiligungsquote.

Die Steuerbefreiung des § 8b KStG gilt jedoch nur für inländische Kapitalgesellschaften als Gesellschafter. Bei an ausländische Kapitalgesellschaften gezahlten Dividenden ist nach der Beteiligungshöhe zu differenzieren: Bei Beteiligungen von mehr als 10 Prozent sind Dividenden nach der Mutter-Tochter-Richtlinie in Deutschland steuerfrei; Quellensteuer darf nicht einbehalten werden (sogenannte Schachtelbeteiligung).

Für Ausschüttungen aus Beteiligungen von weniger als 10 Prozent (sogenannte Streubesitzdividenden) greift die Mutter-Tochter-Richtlinie nicht. Die Dividenden unterliegen in Deutschland – je nach DBA – einer Quellensteuerbelastung zwischen 5 bis 15 Prozent. Folglich ergibt sich eine Ungleichbehandlung für Streubesitzdividenden, je nach Ansässigkeit des Empfängers. Hierin liegt nach Auffassung der Europäischen Kommission eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs und der Niederlassungsfreiheit. Bereits im Jahre 2006 wurde ein Vertragsverletzungsverfahren durch die Kommission eingeleitet.

Durch das Jahressteuergesetz 2009 war eine Änderung vorgesehen, wonach Dividenden aus Beteiligungen von weniger als 10 Prozent

nicht mehr unter § 8b Abs. 1 KStG fallen, sondern in vollem Umfang körperschaftsteuerpflichtig sind (§ 8b Abs. 4 KStG-Entwurf). Diese Regelung wurde aufgrund des öffentlichen Drucks kurzfristig gestrichen. Auf der Basis des EuGH-Verfahrens ist ein neuer Anlauf zu erwarten.

> Kurzmittelungen > Konzernsteuerrecht >

## > Steuerfreie Vererbung des Familienwohnheims an Ehegatten bedarf der Überprüfung alter Testamente

**VON LUTZ GÜNTHER** | Die Erbschaftsteuerreform des Jahres 2008 eröffnet nunmehr die Möglichkeit, die eigene Wohnimmobilie steuerfrei zu übertragen. Wer die Regelung in Anspruch nehmen will, sollte besser ein Testament errichten.

### Allgemeines

Bereits nach bisher geltendem Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht konnte man das Familienwohnheim unter Ehegatten steuerfrei übertragen. Die Vorschrift galt aber bisher nur für eine schenkweise Übertragung zu Lebzeiten. Dazu musste das Familienwohnheim im Inland belegen sein. Eine Pflicht des beschenkten Ehegatten, das Familienheim über einen gewissen Zeitraum zu behalten, gab es nicht. Der Regelungsbereich dieser Steuerbefreiung wurde nunmehr erheblich ausgedehnt. Für die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung darf das Familienwohnheim jetzt auch im EU-Ausland belegen sein. Es sind ferner nicht nur Schenkungen unter Ehegatten, sondern auch solche unter Lebenspartnern begünstigt.

In sachlicher Hinsicht wurde die Regelung durch die Erbschaftsteuerreform ganz erheblich dadurch erweitert, dass nunmehr auch im Versterbensfall ein steuerfreier Übergang des Familienheims auf den Ehegatten oder die Kinder des Erblassers erreicht werden kann. Voraussetzung für die Steuerbefreiung ist, dass der Erblasser bis zu seinem Tod entweder die Wohnung zu eigenen Wohnzwecken genutzt hat oder aus zwingenden Gründen an der Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken gehindert war. Der Erbe muss dann das Familienheim 10 Jahre lang bewohnen. Letzteres ist nur dann entbehrlich, wenn der Erbe aus zwingenden Gründen daran gehindert ist. Unter ähnlichen Voraussetzungen kann der Erblasser das Familienheim auch auf seine Kinder übertragen. Auch diese müssen dann die Immobilie 10 Jahre nach dem Erwerb bewohnen. Allerdings ist hier die Steuerfreiheit auf eine Wohnfläche von 200 qm beschränkt. Bei größeren Familienheimen wird die Begünstigung anteilig gewährt.

### Überprüfung alter Testamente

Vor dem Hintergrund, dass im Erbfall der überlebende Ehegatte damit belastet wird, das Familienheim 10 Jahre weiter bewohnen

zu müssen, ist bei Ehegatten die lebzeitige Übertragung aus steuerlicher Sicht nach wie vor die günstigere Wahl.

Wer das Familienheim im Wege der Nachfolge von Todes wegen vererben und dafür die Steuerbefreiung in voller Höhe in Anspruch nehmen will, der sollte unbedingt sein Testament überprüfen. Die gesetzliche Erbfolge, die immer dann eingreift, wenn keine Verfügung von Todes wegen errichtet wurde, führt nur im Ausnahmefall dazu, dass das Familienwohnheim so vererbt wird, dass die Steuerbefreiung (in voller Höhe) in Anspruch genommen werden kann. Das Gleiche kann dann geschehen, wenn die Erbfolge durch ein altes Testament geregelt wird, welches die neue steuerliche Rechtslage nicht berücksichtigt. Empfehlungen, die in der Vergangenheit als richtig galten, müssen vor diesem Hintergrund teilweise neu überdacht werden.

### Beispiel

Herr und Frau Meier leben im gesetzlichen Güterstand. Herr Meier hat im Jahr 2008 ein Testament errichtet. Er wusste seine Ehefrau finanziell versorgt und hat daher seine drei erwachsenen Kinder testamentarisch zu Erben eingesetzt. Die Kinder leben nicht mehr bei den Eltern. Der Ehemann ist als Eigentümer des Familienheims im Grundbuch eingetragen. Um sicherzustellen, dass die Kinder seine Ehefrau auch nach dem Erbfall im Falle eines Streits nicht vor die „Tür setzen“ können, wurde zugunsten der Ehefrau ein dingliches Wohnrecht im Grundbuch verankert.

So oder so ähnlich sah in der genannten Fallkonstellation die Empfehlung zur Nachfolge in der Vergangenheit aus, denn unter steuerlichen Gesichtspunkten war es günstiger die – nach altem Recht immer steuerpflichtige – Vererbung des Familienwohnheims direkt an die Kinder vorzunehmen, da anderenfalls das Familienwohnheim möglicherweise innerhalb kurzer Zeit zweimal steuerpflichtig vererbt wird.

Ändert Herr Meier sein Testament nicht dahingehend ab, dass seine Ehefrau im Erbfall das Familienwohnheim erhält, so ginge die Steuerbefreiung für das Familienheim nach dem neuen Erbschaftsteuerrecht vollständig ins Leere. Voraussetzung für die Steuerbefreiung ist nämlich, dass der Empfänger des Familienheims dieses auch 10 Jahre lang bewohnt. Dies ist bei den Kindern nicht der Fall. Die Ehefrau bewohnt zwar das Familienheim, ihr wurde es jedoch nicht zugewandt.

Man sollte sich auch nicht auf die gesetzliche Erbfolge verlassen, wenn sich ein Familienheim im Nachlass befindet. Diese führt nur im Ausnahmefall dazu, dass die Steuerbefreiung in voller Höhe in Anspruch genommen werden kann. Sollte in unserem Beispiel Herr Meier also gar kein Testament errichten, würde seine Ehefrau Erbin zu ½. Den übrigen Nachlass teilen sich die Kinder. Damit könnte die Frau die Steuerbefreiung für das Familienwohnheim nur zu 50 Prozent in Anspruch nehmen.

Es ist daher für jeden Besitzer eines Familienwohnheims ratsam, sein Testament bzw. die Planung seiner Vermögensnachfolge darauf zu überprüfen bzw. überprüfen zu lassen, ob diese auch nach der Erbschaftsteuerreform noch optimal gestaltet ist.

Kontakt für weitere Informationen:

Lutz Günther

Rechtsanwalt

Rödl & Partner Nürnberg

Tel.: +49 (9 11) 91 93 - 12 42

E-Mail: [lutz.guenther@roedl.de](mailto:lutz.guenther@roedl.de)



## > Vereinfachungen im grenzüberschreitenden Warenverkehr

**VON NILS TIMME** | Der grenzüberschreitende Drittlandshandel mit Rohstoffen, Halbfertigerzeugnissen oder Fertigerzeugnissen gehört für viele Unternehmen zum festen Bestandteil des operativen Tagesgeschäfts. Die Import- und Exportgeschäfte unterliegen dabei den Bestimmungen des nationalen und EU-Zollrechts sowie weiteren außenwirtschaftsrechtlichen (Handels-)Verboten und Beschränkungen (VuB).

Die mit jedem Drittlandshandel verbundene Zollabfertigung findet im Rahmen gesetzlich vorgeschriebener Verfahren statt, deren Abläufe für den betroffenen Unternehmer mit zusätzlichen Pflichten verbunden sind. So ist die abzufertigende Ware bei einer Einfuhr nach dem Eintritt in das Gemeinschaftsgebiet grundsätzlich über die vorgeschriebenen Verkehrswege (Zollstraßenzwang) zu der zuständigen Zollstelle zu befördern, bei welcher eine Beschau der Ware (Warengestellung) stattfindet und die Zollerklärung abgegeben werden muss. Die Ausfuhrabwicklung erfolgt bei Warensendungen mit einem Wert ab 3.000 Euro im Normalfall über ein zweistufiges Abfertigungsverfahren. Beginnend mit der Gestellung der Ware sowie der Abgabe der Ausfuhranmeldung bei der zuständigen Ausfuhrzollstelle (im Regelfall das zuständige Hauptzollamt des exportierenden Unternehmers) endet ein Ausfuhrverfahren grundsätzlich mit einer Überprüfung der zuvor erfolgten Abfertigung bei der Ausgangszollstelle (Grenzzollstelle). Durch diese Abfertigungsabläufe und die damit verbundenen Pflichten des Unternehmers entstehen Letzterem neben der eigentlichen Zollschuld oftmals zusätzliche Verwaltungs- und Logistikkosten.

Um diese Zusatzkosten zu mindern, sind im Zollkodex, in der Durchführungsverordnung und in der Außenwirtschaftsverordnung (AWV) bestimmte Vereinfachungsverfahren vorgesehen, um den Wirtschaftsbeteiligten weitmöglich zu entlasten.

## Vereinfachungen bei der Zollanmeldung

Eine Zollanmeldung erfolgt entweder über das dafür vorgesehene Anmeldeformular (Einheitspapier) oder auf elektronischem Weg. Neben der Zollanmeldung sind oftmals noch weitere Warenbegleitdokumente abzugeben, welche für die Zollwertermittlung, das Zollverfahren oder für die tatsächliche Ein- oder Ausfuhr der Ware benötigt werden. Eine Vereinfachung der Zollanmeldung besteht darin, vorerst *unvollständige Zollanmeldungen (UZA)* abzugeben, falls zum Zeitpunkt der gewünschten Ein- oder Ausfuhr noch bestimmte Unterlagen oder Angaben fehlen. Diese sind mit einer Frist von bis zu einem Monat ab dem Zeitpunkt der Zollanmeldung bei der zuständigen Zollbehörde nachzureichen. Besteht die Notwendigkeit, regelmäßige UZAs abzugeben, empfiehlt sich die Teilnahme am *vereinfachten Anmeldeverfahren (VAV)*. Dieses Verfahren erlaubt, die Abgabe fehlender Angaben oder Unterlagen für mehrere UZAs periodisch (z. B. einmal im Monat) und in Form einer einzelnen ergänzenden Zollanmeldung gesammelt nachzureichen. Die Inanspruchnahme dieser Vereinfachung ist auch für die Abgabe von elektronischen Zollanmeldungen möglich. Für die Teilnahme am vereinfachten Anmeldeverfahren ist eine vorherige Bewilligung durch die zuständige Zollbehörde erforderlich.

Eine weitere Vereinfachung hinsichtlich der Zollanmeldung besteht bei Ausfuhrwaren, die vom ausländischen Importeur zu einem ermäßigten Zollsatz (Präferenzzollsatz) eingeführt werden sollen. Hierfür ist die Vorlage eines präferenziellen Ursprungsnachweises des inländischen Exporteurs erforderlich, der diesen Nachweis im Regelfall durch das Beifügen eines entsprechenden Warenbegleitscheins (z. B. EUR.1) erbringt. In der Praxis werden diese Warenbegleitscheine vom Exporteur selbst ausgestellt und zusammen mit den übrigen Nachweisen über die Ursprungseigenschaft der Ware (Lieferantenerklärung, Kalkulationsunterlagen etc.) der inländischen Zollstelle zur Bestätigung vorgelegt. Diesen für jede Ausfuhr notwendigen Prozess kann der Exporteur umgehen, indem er sich zum „ermächtigten Ausführer“ bestellen lässt. Die Bewilligung zum „ermächtigten Ausführer“ berechtigt den Bewilligungsinhaber, für einen bestimmten Warenkreis und für eine bestimmte Ländergruppe den präferenziellen Ursprungsnachweis eigenständig durch einen einfachen Vermerk auf der Rechnung zu erbringen. Eine zusätzliche Warenbegleitbescheinigung für die Inanspruchnahme von Präferenzzollsätzen entfällt für den Exporteur damit gänzlich.

## Vereinfachungen bei der Zollabfertigung

Die Zollabfertigung kann dem Unternehmer unter anderem durch das *Anschreibeverfahren* – mit der Ernennung zum „zugelassenen Empfänger“ (ZE) oder zum „zugelassenen Ausführer/Versender“ (ZA/ZV) – vereinfacht werden. Der ZE darf Nichtgemeinschaftswaren, die sich in der europäischen Gemeinschaft befinden, bei der Überführung in den freien Warenverkehr direkt

in seinem Betrieb oder einem anderen Ort in Empfang nehmen, ohne eine vorherige Warengestellung und Zollanmeldung bei der zuständigen Zollstelle vornehmen zu müssen. Die Anmeldung erfolgt durch ein einfaches Anschreiben des Unternehmers in den betrieblichen Unterlagen und einer monatlich ergänzenden Zollanmeldung. Zudem erfolgt auch die Entrichtung der Zollabgaben auf monatlicher Basis. Vorteilhaft ist diese Bewilligung bei Waren, die im Rahmen eines Versandverfahrens befördert wurden, sowie bei Waren, die sich in einem Zollverfahren mit wirtschaftlicher Bedeutung (Zolllagerverfahren, aktive Veredelung, Umwandlungsverfahren, vorübergehende Verwendung) befunden haben.

Die Bewilligung zum ZA/ZV entbindet den Ausführer von seiner Pflicht, die zu exportierenden Waren vor der tatsächlichen Ausfuhr zum zuständigen Ausfuhrzollamt zu befördern, um dort die Warengestellung vornehmen zu lassen und die Ausfuhranmeldung abzugeben. Die Anmeldung zum Ausfuhrverfahren erfolgt hier ebenfalls direkt in den Geschäftsräumen oder auf dem Betriebsgelände des Ausführers/Anmelders durch ein einfaches Anschreiben in den betrieblichen Unterlagen des Unternehmers. Die der Ausgangszollstelle vorzulegende Ausfuhranmeldung ist vom zugelassenen Ausführer – je nach Bewilligungsart – im Vorfeld der tatsächlichen Ausfuhr von der Ausfuhrzollbehörde abzustempeln. Auch besteht die Möglichkeit, die Ausfuhranmeldungen im Vorfeld selbst abzustempeln oder Anmeldeformulare mit bereits aufgedrucktem Stempel zu verwenden. Die Inanspruchnahme dieser Vereinfachungen ist auch für die Abgabe von elektronischen Zollanmeldungen möglich.

Des Weiteren bietet das nationale Recht eine Erleichterung der Warenausfuhr durch das *Vorausmeldeverfahren (VAV oder AKM-Verfahren)*. Beim AKM-Verfahren teilt der Ausführer der Zollbehörde bei der Bewilligungsbeantragung lediglich mit, welche Waren er zu welchen Zeiten von welchen Orten exportieren möchte. Die Verwendung einer Ausfuhranmeldung wird hier lediglich durch eine Ausfuhrkontrollmeldung (AKM) ersetzt. Wie auch beim Anmeldeverfahren entfällt die Vorführung der Ware bei der Ausfuhrzollstelle. Das AKM-Verfahren ist eine nationale Vereinfachung im Sinne des § 13 Außenwirtschaftsverordnung (AWV) und nur dann anwendbar, wenn die Ausgangszollstelle eine deutsche Grenzzollstelle ist (Hafen, Flughafen, Staatsgrenze Schweiz). Im Zuge des Wegfalls der Ausfuhranmeldung mittels Einheitspapier zum 1. Juli 2009 wird das Vorausmeldeverfahren den elektronischen Anforderungen angepasst und durch das „*einstufige Ausfuhrverfahren für vertrauenswürdige Ausführer*“ ersetzt.

## Fazit

Trotz der Komplexität der Zollabfertigung sind in den Zollvorschriften viele Möglichkeiten vorgesehen, den Unternehmern einzelne Abfertigungsprozesse wesentlich zu erleichtern und somit logistische Einbußen und administrative Kosten größtmöglich zu vermeiden.

Kontakt für weitere Informationen:

Dr. Thomas Maier

Rechtsanwalt

Rödl & Partner Nürnberg

Tel.: +49 (9 11) 91 93 - 12 78

E-Mail: [thomas.maier@roedl.de](mailto:thomas.maier@roedl.de)



## > „Wertlose“ Bezugsrechte?

**VON JAN BÖTTCHER** | Anteilseigner sollten bei der Ausgabe von Bezugsrechten im Rahmen von Kapitalerhöhungen bei Aktiengesellschaften eine Neuregelung mit teilweise überraschenden Folgen beachten. Im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2009 wurde der § 20 Einkommensteuergesetz (EStG) um einen Absatz 4a ergänzt. Dieser bestimmt in Satz 4, dass bei der Ausübung oder Veräußerung von Bezugsrechten „der Teil der Anschaffungskosten der Altanteile, der auf das Bezugsrecht entfällt, ... mit 0 Euro angesetzt“ wird.

Durch die Gewährung der Bezugsrechte erwirbt der Aktionär einen Anspruch auf entgeltlichen Erwerb sogenannter „junger“ Aktien. Die Bezugsrechte werden daher durch den Aktionär nicht gesondert angeschafft; jedoch spalten sich diese von der Substanz der Altaktie ab. Daher war in der Vergangenheit auch durch die Finanzverwaltung anerkannt, dass der Betrag, um den sich der Wert der Altaktie durch den Substanzverlust mindert, quasi im Gegenzug als Anschaffungskosten des Bezugsrechts gilt. Ab dem Jahr 2009 soll hier jedoch ein Wert von 0 Euro angenommen werden.

Die Gesetzesänderung hat nun zur Folge, dass den aufgrund von Bezugsrechten erworbenen Aktien, außer den von Seiten des Steuerpflichtigen aufgewendeten Beträgen, keine weiteren Anschaffungskosten mehr zugerechnet werden. Bei wirtschaftlicher Betrachtung sind damit von den Altaktien stille Reserven auf neue Aktien übergegangen. Für den Steuerpflichtigen bedeutet dies einen erheblichen Nachteil, wenn die Altaktien vor dem 1. Januar 2009 erworben wurden und länger als ein Jahr gehalten wurden. Die in den Altaktien enthaltenen stillen Reserven können dann steuerfrei realisiert werden, da die Abgeltungsteuer bei der Veräußerung noch keine Anwendung findet. Die durch die Abspaltung auf die neuen Aktien übergegangen stillen Reserven der Altanteile teilen jedoch nunmehr das steuerliche Schicksal der „jungen“ Aktien. Bei einem Erwerb solcher „jungen“ Aktien nach dem 31. Dezember 2008 greift im Veräußerungsfall somit die Abgeltungsteuer auch auf die stillen Reserven der Altanteile durch, obwohl eben diese nach den Übergangsregelungen zur Einführung der Abgeltungsteuer eigentlich steuerfrei sein sollten.

Die Gesetzesänderung birgt aber auch eine erfreuliche, nicht minder überraschende Neuerung. Die Neuregelung kann für den Steuerpflichtigen vorteilhaft sein, wenn auch die Altaktien im Veräußerungsfall bereits steuerpflichtig wären, denn das abgespaltene Bezugsrecht mindert dann nicht mehr die Anschaffungskosten der Altaktie. Werden im Anschluss an die Bezugsrechtsausübung nur die alten Aktien veräußert, liegen in diesen geringere stille Reserven, da der Kurswert durch die Ausgabe neuer Anteile grundsätzlich sinkt, die Anschaffungskosten jedoch unverändert bleiben. Im Veräußerungsfall führt die Neuregelung daher zu einem geringeren Veräußerungsgewinn als unter der alten Rechtslage.

Durch den Anteilseigner sollten daher zukünftig die Folgen einer Bezugsrechtsausgabe unter dem Gesichtspunkt der Neuregelung abgewogen werden. Gegebenenfalls sollte über eine Veräußerung der Aktien und damit eine steuerfreie Realisierung der gesamten stillen Reserven vor Ausgabe der Bezugsrechte nachgedacht werden.

Kontakt für weitere Informationen:

Carola Seifried

Steuerberaterin

Rödl & Partner Nürnberg

Tel.: +49 (9 11) 91 93 - 12 50

E-Mail: [carola.seifried@roedl.de](mailto:carola.seifried@roedl.de)



## Recht aktuell

> Kurzmeldungen > Kurzmeldungen >

### Zulässigkeit von sogenannten Vorstandsdoublemandaten im Rahmen einer AG & Co. KG

In seinem aktuellen Urteil vom 9. März 2009 (Az. II ZR 170/07) bestätigte der Bundesgerichtshof (BGH) die grundsätzliche Zulässigkeit sogenannter Vorstandsdoublemandate, d.h. die Ausübung des Vorstandspostens bei verschiedenen Aktiengesellschaften durch ein und dieselbe Person. Im vorliegenden Fall einer AG & Co. KG wurde der Vorstand der Komplementär-AG auch in den Vorstand der Mehrheitskommanditistin, ebenfalls einer AG, berufen. Der BGH wies die daraufhin erhobene Klage der Minderheitskommanditistin der AG & Co. KG ab, welche sich gegen die Berufung des Vorstands der Komplementär-AG zum Vorstand der Mehrheitskommanditistin gewandt hatte. Der BGH sprach der Minderheitskommanditistin ein Mitwirkungs- oder gar Vetorecht an der bzw. gegen die Entscheidung der beklagten Aktiengesellschaften über sogenannte Vorstandsdoublemandate ab. Demnach kann der Vorstandsvorsitzende der Komplementär-AG ohne Zustimmung der Minderheitskommanditistin in den Vorstand der Mehrheits-

kommanditistin berufen werden. Aus dem personengesellschaftsrechtlichen Wettbewerbsverbot könne kein Mitwirkungs- und/oder Vetorecht der Minderheitskommanditistin hergeleitet werden, da das personengesellschaftsrechtliche Wettbewerbsverbot nur die Aktiengesellschaften als Gesellschafterinnen der AG & Co. KG, nicht aber deren Vorstandsmitglieder persönlich betreffe. Das Vorstandsdoublemandat müsse entsprechend § 88 AktG „nur“ von den Aufsichtsräten der jeweils betroffenen Aktiengesellschaften genehmigt werden.

### Rechtsprechung: Pflicht des GmbH-Geschäftsführers zur Reduzierung seines Gehaltes in der Krise der GmbH

Das Oberlandesgericht Köln (OLG) hat in einer Entscheidung klargestellt, dass der Geschäftsführer einer GmbH verpflichtet sein kann, sein Gehalt in der Krise der GmbH zu reduzieren. In dem vom OLG entschiedenen Fall wurde der Geschäftsführer vom Insolvenzverwalter auf Schadensersatz verklagt: Der Geschäftsführer hatte trotz einer für die GmbH existenzbedrohenden Krise sein Gehalt nicht reduziert.

Eine gesetzliche Pflicht zur Reduzierung der Gehälter in der Krise der Gesellschaft besteht zwar ausdrücklich nur für die Vorstände von Aktiengesellschaften, § 87 Abs. 2 AktG. Das OLG hat in seiner Entscheidung aber eben diese, eigentlich nur für Aktiengesellschaften geltende Norm für die GmbH entsprechend angewendet und den Standpunkt des Insolvenzverwalters bestätigt, wonach die Hälfte (!) des Geschäftsführergehaltes im konkreten Fall während der Krise ausreichend und angemessen gewesen wäre (OLG Köln, Az.: 18 U 131/07).

> Kurzmeldungen > Kurzmeldungen >

### > Eine GmbH für Europa – der Vorschlag der EU-Kommission zur Societas Private Europaea (SPE)

**VON LEONHARD STORR** | Der Rechtsausschuss des Europäischen Parlaments hat am 20. Januar 2009 einer modifizierten Vorlage zur Europäischen Privatgesellschaft, der Societas Private Europaea (SPE) zugestimmt. In Form der SPE soll eine supranationale Rechtsform geschaffen werden, die in ganz Europa einheitlichen Regelungen unterliegt, um dadurch den gemeinsamen Wirtschaftsraum für mittelständische Unternehmen ein Stück attraktiver zu machen. Sie wendet sich an einen geschlossenen Gesellschafterkreis, verfügt über eine eigene Rechtspersönlichkeit und ermöglicht eine Beschränkung der Haftung auf das Gesellschaftsvermögen.

#### Gründungsvoraussetzungen und Gründungsverfahren der SPE

Die SPE kann von einer oder mehreren natürlichen Personen oder Unternehmen gegründet werden. Einen Bezug zu einem

anderen Mitgliedstaat, beispielsweise durch die Tätigkeit in einem anderen Mitgliedstaat oder durch die Beteiligung von mindestens zwei Gesellschaftern aus unterschiedlichen Mitgliedstaaten der EU, setzt der aktuelle Verordnungsentwurf nicht mehr voraus. Damit könnte die SPE grundsätzlich auch als reine Innengesellschaft gegründet werden. Um eine daraus resultierende Konkurrenz zu den nationalen Rechtsformen zu verhindern, sieht die Verordnung vor, dass die Gründungs-Gesellschafter zumindest ankündigen müssen, grenzüberschreitend tätig werden *wollen*. Eine Überprüfung der grenzüberschreitenden Tätigkeit ist nach 2 Jahren vorgesehen, allerdings fehlt bislang eine Sanktionierung für den Fall der Nichtverwirklichung.

### Formale Anforderungen an die Satzung und Registereintragung der SPE

Die erstmalige Errichtung sowie die Änderung der Satzung der SPE unterliegen lediglich einem Schriftlichkeitsgebot. Eine notarielle Beurkundung oder Beglaubigung der Satzung ist damit – im Unterschied zur deutschen GmbH – nicht erforderlich.

Die SPE ist am Satzungssitz in das jeweilige Handels- oder Gesellschaftsregister einzutragen, wobei zu beachten ist, dass die SPE erst mit dieser Eintragung ihre Rechtspersönlichkeit erlangt. Zur Anmeldung der Eintragung ist die Einreichung der Gründungsurkunde sowie der Satzung erforderlich.

Der modifizierte Verordnungsentwurf sieht derzeit vor, dass sich Satzungs- und Verwaltungssitz in unterschiedlichen Mitgliedstaaten befinden dürfen. Allerdings ermöglicht dies sehr weite Gestaltungsmöglichkeiten in den Bereichen Bilanz-, Steuer- und Insolvenzrecht. Vor allem bei der Arbeitnehmer-Mitbestimmung wirft die Wahl des Satzungssitzes Rechtsprobleme auf, die in der zu erwartenden politischen Diskussion der Lösung bedürfen und die Vermutung nahelegen, dass es nicht bei dem angesprochenen Wahlrecht bleiben wird.

### Mindeststammkapital und Haftungsbeschränkung

Das Mindestkapital beträgt 1 Euro. Eine Haftungsmasse ist damit praktisch nicht vorhanden, was dem Ziel, eine europaweit akzeptierte und kreditwürdige Rechtsform zu schaffen, nicht dient. Um ein Mindestmaß an Gläubigerschutz zu gewährleisten, werden alle Ausschüttungen der SPE untersagt, in deren Folge die Schulden der SPE die Vermögenswerte übersteigen. Zudem soll vom Leitungsorgan der SPE eine sogenannte „Solvenzbescheinigung“ verlangt werden, also eine Erklärung, die Gesellschaft werde auch 1 Jahr nach der Ausschüttung in der Lage sein, ihre Verbindlichkeiten zu begleichen. Kann oder will das Leitungsorgan eine solche Solvenzbescheinigung nicht geben, wird ein Mindestkapital von 8.000 Euro verlangt.

### Regelungsaufträge und Mustersatzung

Im Gegensatz zur SE ist die SPE als kapitalmarktferne Gesellschaft konzipiert. Im Innenverhältnis soll daher eine weitgehende Gestaltungsfreiheit gewährt werden. Um insoweit dennoch Rechtssicherheit zu garantieren, sieht das Statut der SPE vor, dass die Gesellschafter zu den typischerweise auftretenden Konflikten eine Regelung in ihrem Gesellschaftervertrag treffen müssen. Hierfür werden sogenannte „Regelungsaufträge“ eingeführt (eine Zusammenstellung von Themenbereichen im Anhang 1 zur SPE-Verordnung). Durch einen solchen Regelungsauftrag (z. B. Formalien zur Einberufung der Gesellschafterversammlung) werden die Gesellschafter aufgefordert, etwas zu regeln, ohne ihnen aber vorzuschreiben oder auch nur vorzuschlagen, welchen Inhalt die Regelung haben könnte.

Zudem ist vorgesehen, dass die Verordnung als Annex eine oder mehrere Mustersatzungen erhalten soll, die von den SPE-Gründern übernommen werden können und Vorschläge zu den einzelnen Regelungsaufträgen enthalten. Aus Gründen der Rechtssicherheit wären solche Mustersatzungen sicherlich zu begrüßen.

### Fazit und Ausblick

Ende März wird sich das Plenum des Europaparlaments über den Verordnungsentwurf beraten, bevor er von den einzelnen EU-Regierungen diskutiert und angenommen werden kann (eine Umsetzung in nationales Recht ist nicht erforderlich). Das avisierte Ziel des Inkrafttretens zum 1. Juli 2010 scheint indes aufgegeben und nach hinten verschoben worden zu sein.

Durch den Erlass einer europäischen Verordnung zur Einführung der SPE würde erstmals für kleine und mittlere Unternehmen eine Rechtsform geschaffen, für die in ganz Europa derselbe Rechtstext in offizieller Fassung und in jeder Amtssprache gültig ist. Gerade für den Mittelstand würde dies eine spürbare Vereinfachung der grenzüberschreitenden Niederlassung bedeuten. Die Gründung und die laufende Verwaltung von Tochtergesellschaften, die bisher zu hohen Kosten und einem enormen Verwaltungsaufwand geführt haben, würde deutlich vereinfacht werden. Zudem kann vor allem durch Gestaltungsfreiheit im Innenverhältnis eine europaweit einheitliche konzerninterne Regelung für Tochtergesellschaften maßgeschneidert werden.

Beim Entwurf der Verordnung zur Einführung der SPE handelt es sich um eine begrüßenswerte Initiative. Allerdings sind bis zu deren Inkrafttreten noch einige Hürden zu beseitigen, vor allem im Bereich der Mitbestimmung und dem Minderheitenschutz.

Kontakt für weitere Informationen:

Leonhard Storr

Rechtsanwalt

Dipl.-Betriebswirt (BA)

Dr. Rödl Stuttgart GmbH

Tel.: +49 (7 11) 78 19 14 - 21

E-Mail: [leonhard.storr@roedl.com](mailto:leonhard.storr@roedl.com)



## > Die Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt) und ihre Einsatzmöglichkeiten in der Praxis

**VON JOACHIM JÖRG** | Mit Inkrafttreten des MoMiG (Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen) zum 1. November 2008 wurde die Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt) oder UG (haftungsbeschränkt) als Variante der GmbH geschaffen. Bei der Einführung der Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt) – nachfolgend die „UG“ – ließ sich der Gesetzgeber von dem Gedanken leiten, eine Alternative zu der sich immer stärker verbreitenden britischen „Private Limited Company“ – nachfolgend die „Ltd.“ – zu schaffen. Gerade jungen Existenzgründern sollte eine Möglichkeit gegeben werden, ihre unternehmerischen Ziele mittels einer haftungsbeschränkten Kapitalgesellschaft schnell, einfach und kostengünstig zu verwirklichen. Zum 31. Dezember 2008 waren bereits 1.202 Unternehmergesellschaften im Handelsregister eingetragen, 307 davon allein in Bayern. Angesichts der zunehmenden Bedeutung der UG als Variante der GmbH werden nachfolgend zunächst rechtliche Besonderheiten der UG und anschließend deren praktischer Nutzen jenseits der Existenzgründung beleuchtet.

### Rechtliche Besonderheiten

Bei der UG handelt es sich um eine Rechtsformvariante der GmbH. Daher finden grundsätzlich sämtliche Vorschriften des GmbHG Anwendung, sofern nicht die Sonderregelungen des § 5a GmbHG Abweichendes bestimmen. Abweichend von dem für die GmbH erforderlichen Stammkapital in Höhe von 25.000 Euro genügt für die Gründung einer UG ein Stammkapital in Höhe von 1 Euro. Eine Gesellschaft, die das Stammkapital von 25.000 Euro unterschreitet, muss in ihrer Firma die Bezeichnung Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt) oder UG (haftungsbeschränkt) führen. Das Stammkapital von mindestens 1 Euro muss vor der Anmeldung eingezahlt sein; Sacheinlagen sind ausgeschlossen.

Die Gründung der UG kann zukünftig in einem vereinfachten Verfahren erfolgen, wenn sie höchstens drei Gesellschafter und einen Geschäftsführer hat. Dabei ist zwingend, das in der Anlage zu § 2 Abs. 1a GmbHG bestimmte Musterprotokoll zu verwen-

den, von dem nicht abgewichen werden darf. Der Regelungsgehalt des Musterprotokolls ist unseres Erachtens völlig unzureichend. Es können keine weitergehenden Festlegungen als die zur Person der Gründer, zu Sitz und Firma, Höhe und Aufteilung des Stammkapitals und zum Unternehmensgegenstand getroffen werden. Darüber hinausgehende Regelungen fehlen; insbesondere die standardmäßige Befreiung des Geschäftsführers vom Selbstkontrahierungsverbot erscheint gerade bei der Mehrpersonengesellschaft als problematisch.

Das gegenüber der „richtigen GmbH“ fehlende Mindeststammkapital der UG wird durch eine Zwangsrücklage (Thesaurierungspflicht) kompensiert. In diese gesetzliche Rücklage sind 25 Prozent des Jahresgewinns einzustellen. Die Pflicht zur Bildung einer gesetzlichen Rücklage ist grundsätzlich nicht auf den Betrag des Mindeststammkapitals der GmbH begrenzt. Diese Sonderregelungen finden keine Anwendung mehr, sobald die UG ihr Stammkapital auf mindestens 25.000 Euro erhöht. Nach erfolgter Kapitalerhöhung kann die UG in eine GmbH umfirmieren. Das bloße Erreichen eines Rücklagebetrags von 25.000 Euro führt nicht zu einer automatischen Umwandlung der UG in eine GmbH.

### Die UG als beherrschte Gesellschaft im Rahmen einer Organschaft

Der Begriff Organschaft bezeichnet eine Gruppe rechtlich selbständiger Subjekte, die gemeinsam besteuert werden. Typischerweise wird in Konzernen die Bildung steuerlicher Organschaften bevorzugt. Zu den Voraussetzungen der körperschaftsteuerlichen und der gewerbesteuerlichen Organschaft gehört ein Ergebnisabführungsvertrag. Bei einem Ergebnisabführungsvertrag im Sinne der §§ 291 ff. AktG verpflichtet sich das beherrschte Unternehmen (zwingend eine Kapitalgesellschaft), seinen ganzen Gewinn an das herrschende Unternehmen abzuführen. Im Gegenzug ist das herrschende Unternehmen zur Verlustübernahme analog § 302 AktG verpflichtet.

Nimmt die UG im Rahmen einer Organschaft die Stellung des beherrschten Unternehmens ein, kollidiert die Thesaurierungspflicht mit der Gewinnabführungspflicht. Die gesetzliche Pflicht der UG zur Bildung einer Rücklage ist zwingendes Recht und kann nicht abbedungen werden. Der Thesaurierungspflicht ist grundsätzlich der Vorrang gegenüber einer vertraglichen Gewinnabführungspflicht einzuräumen. Zum selben Ergebnis gelangt man auch durch analoge Anwendung der §§ 291 ff. AktG. Aus den §§ 300, 301 S. 1 AktG geht deutlich hervor, dass das Konzernrecht die Pflicht zur Bildung gesetzlicher Rücklagen grundsätzlich unberührt lässt. Im Übrigen würde die Gewinnabführung unter Verstoß gegen die Thesaurierungspflicht zu einer Haftung des Geschäftsführers gemäß § 43 Abs. 2 GmbHG führen. Die UG kann somit als beherrschtes Unternehmen an einer Organschaft teilnehmen.

Auch wenn grundsätzlich keine Bedenken gegen die Teilnahme der UG an einer Organschaft bestehen, sollte sowohl die Abfassung der Ergebnisabführungsverträge als auch die Durchführung der Gewinnabführung von Ihrem Berater begleitet werden.

### Die UG als Komplementärin einer UG (haftungsbeschränkt) & Co. KG

Die UG ist eine Rechtsformvariante der GmbH, sodass sie wie die GmbH Komplementärin (oder Kommanditistin) einer Kommanditgesellschaft (KG) sein kann, sofern gesetzlich nichts anderes geregelt ist. Weder dem durch das MoMiG neu gefassten Gesetzeswortlaut noch den Gesetzgebungsmaterialien zum MoMiG ist eine solche Ausnahmeregelung für die UG zu entnehmen. Es spricht folglich nichts gegen die UG als Gesellschafterin einer KG.

Der Gesellschaftsvertrag einer GmbH & Co. KG schließt die Komplementär-GmbH in der Regel sowohl von einer Beteiligung am Vermögen als auch am Gewinn der Gesellschaft aus. Eine solche Regelung bedeutet für die Komplementär-UG, dass sie ihrer Pflicht zur Bildung einer gesetzlichen Rücklage grundsätzlich nicht nachkommen kann. Darin will ein Teil der Literatur den Verstoß gegen ein gesetzliches Verbot erkennen und geht von der Nichtigkeit des entsprechenden Gesellschaftsvertrags aus.

Dieser Literaturmeinung ist indes nicht zu folgen. Es bestehen bereits erhebliche Zweifel, ob die Sonderregel des § 5a Abs. 3 GmbHG überhaupt ein gesetzliches Verbot darstellt. Davon unabhängig hat es der Gesetzgeber nicht zur Voraussetzung für die Gründung oder Existenz einer UG gemacht, dass sie tatsächlich eine Rücklage bildet oder bilden kann. Nur wenn die UG einen Gewinn erwirtschaftet, ist sie verpflichtet, einen Teil davon in die gesetzliche Rücklage einzustellen. Die Rücklagenbildung ist damit lediglich die Folge eines etwa entstehenden Gewinns, aber keine Voraussetzung für die Gründung oder das Bestehen der Gesellschaft. Die UG ist nicht verpflichtet, einen Gewinn zu erwirtschaften. Folglich ist der Gesellschaftsvertrag einer KG auch dann wirksam, wenn die Komplementär-UG sowohl von der Beteiligung am Vermögen als auch von der Beteiligung am Gewinn der Gesellschaft ausgeschlossen ist.

Wenn die Komplementär-GmbH nicht am Vermögen und am Gewinn der GmbH & Co. KG beteiligt ist, muss sie für die Übernahme der Haftung eine Haftungsvergütung erhalten, da die Haftungsübernahme ansonsten zu verdeckten Gewinnausschüttungen an die GmbH-Gesellschafter führt. Dieser Grundsatz ist auf die Komplementär-UG entsprechend anzuwenden und bei der Gestaltung von Gesellschaftsverträgen zu berücksichtigen.

### Fazit

Im Zusammenhang mit dem Einsatz der UG in der Praxis stellen sich noch zahlreiche Zweifelsfragen. Bis sich eine gefestigte

Rechtsprechung herausgebildet hat, sollten etwa bestehende Risiken auf ein Mindestmaß reduziert werden. Hinsichtlich der Gründung und der Einsatzmöglichkeiten der Unternehmersgesellschaft (haftungsbeschränkt) beraten wir Sie gerne.

#### Kontakt für weitere Informationen:

Joachim Jörg  
Rechtsanwalt  
Wirtschaftsjurist (Univ. Bayreuth)  
Rödl & Partner Nürnberg  
Tel.: +49 (9 11) 91 93 - 12 79  
E-Mail: joachim.joerg@roedl.de



## Wirtschaft aktuell

> Kurzmeldungen > Kurzmeldungen >

### DSR veröffentlicht Hinweis zur Prognoseberichterstattung

Der Deutsche Standardisierungsrat (DSR) nimmt unter besonderer Berücksichtigung der derzeitigen Wirtschaftskrise und der nur schwer einschätzbaren künftigen wirtschaftlichen Entwicklung Stellung zum Prognosebericht gemäß DRS 15 – Lageberichterstattung. Der DSR hat sich zur Veröffentlichung des Hinweises entschieden, da die Frage nach einer angemessenen Berücksichtigung dieser Beeinträchtigungen im Rahmen der Prognoseberichterstattung im Konzernlagebericht an ihn herangetragen wurde.

In dem Hinweis erläutert der DSR die sachgerechte Auslegung der in § 315 HGB und DRS 15 kodifizierten Anforderungen an den Prognosebericht vor dem Hintergrund der außergewöhnlichen Umstände der aktuellen Wirtschaftskrise – einen vollständigen Verzicht auf den Prognosebericht und auf qualitative Trendaussagen hält der DSR für nicht vertretbar.

### EFRAG richtet neue Arbeitsgruppe für kleinere und mittlere Unternehmen ein

Die European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) hat entschieden, eine neue Arbeitsgruppe für kleine und mittlere Unternehmen („SMEs“) einzurichten. Die Arbeitsgruppe soll EFRAG hinsichtlich Fragestellungen zur 4. und 7. EU-Richtlinie, den IFRS for Private Entities sowie weiteren SMEs betreffende Rechnungslegungsangelegenheiten fachlich unterstützen. Die Gruppe wird maximal zwölf Mitglieder umfassen.

### DRSC: Entscheidungen der Mitgliederversammlung und des Vorstands

Die 18. Mitgliederversammlung des DRSC Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e.V. vom 26. März 2009 hat Stefan Krause, Mitglied des Vorstands der Deutschen Bank AG, sowie Guido Kerkhoff, Mitglied des Vorstands der Deutschen Telekom AG, in den Vorstand des DRSC gewählt. Der Vorschlag, einige Bestimmungen der Satzung zu überarbeiten, wurde angenommen; die neue Fassung steht zum Download unter [www.standardsetter.de/drsc/docs/charter.pdf](http://www.standardsetter.de/drsc/docs/charter.pdf) bereit. Der Vorstand hat Herrn Guido Fladt, PricewaterhouseCoopers AG, zum Vorsitzenden des Rechnungslegungs Standards Committee (RIC) ernannt. Prof. Dr. Manfred Bolin, Generalsekretär des DRSC e.V., schied mit Wirkung vom 30. März 2009 aus.

> Kurzmeldungen > Kurzmeldungen >

### > Rückstellungen für die Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen sowie für die Aufstellung, Prüfung und Veröffentlichung von Abschlüssen und Lageberichten nach § 249 Abs. 1 HGB

**VON GEORG BEYER, NÜRNBERG** | Nach § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB sind Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten zu passivieren. Für die Abgrenzung des Begriffs „ungewisse Verbindlichkeit“ ist es ohne Bedeutung, ob die Verpflichtung ihren Grund in einer privatrechtlichen Vereinbarung oder in einer gesetzlichen Vorschrift hat und ob sie als Geld-, Sach- oder Dienstleistung zu erbringen ist. Entscheidend ist vielmehr, dass am Abschlussstichtag das Vermögen mit einer Schuld belastet ist, die wirtschaftlich in abgelaufenen Geschäftsjahren verursacht wurde und deren Erfüllung sich die Gesellschaft nicht mehr zu entziehen vermag.

Gegenstand des hier dargestellten IDW Rechnungslegungshinweises IDW RH HFA 1.009 sind der Ansatz und die Bewertung von Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten nach § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB aufgrund von Pflichten zur Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen sowie zur Aufstellung, Prüfung und Veröffentlichung von Abschlüssen und Lageberichten im handelsrechtlichen Jahresabschluss. Für den Ansatz und die Bewertung solcher Rückstellungen in einem handelsrechtlichen Konzernabschluss gelten die Ausführungen entsprechend.

#### Bilanzansatz

Für zukünftige Aufwendungen aus der Erfüllung gesetzlicher (§ 257 HGB, § 147 AO) oder vertraglicher (z. B. Aufbewahrung von Konstruktionszeichnungen für eine im Kundenauftrag erstell-

te Anlage) Aufbewahrungspflichten für Geschäftsunterlagen ist eine Rückstellung nach § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB zu bilden (vergleiche auch das BFH-Urteil vom 19. August 2002, Az. VIII R 30/01). Es handelt sich hierbei um öffentlich-rechtliche bzw. privatrechtliche Verpflichtungen, die wirtschaftlich in der Zeit vor dem Abschlussstichtag verursacht wurden.

Entsprechendes gilt für die gesetzlichen und vertraglichen Pflichten zur Aufstellung, Prüfung und Veröffentlichung des Jahres- bzw. Einzelabschlusses und Lageberichts sowie gegebenenfalls eines Konzernabschlusses und Konzernlageberichts.

Zu den privatrechtlichen Verpflichtungen gehören auch Verpflichtungen zur Prüfung des Jahresabschlusses aufgrund des Gesellschaftsvertrags von gesetzlich nicht prüfungspflichtigen Unternehmen, denn im Verhältnis zur Gesellschaft sind die Gesellschafter ebenfalls Dritte, was unter anderem auch aus der Einklagbarkeit dieser Ansprüche ersichtlich ist.

#### Bewertung

Die Bewertung der Rückstellungen für die Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen sowie für die Aufstellung, Prüfung und Veröffentlichung von Abschlüssen und Lageberichten hat nach § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB a.F. in Höhe des Betrags zu erfolgen, der nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendig ist (§ 253 Abs. 1 Satz 2 HGB in der Fassung des BilMoG: „... Rückstellung (sind) in Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrags anzusetzen.“). Anzusetzen sind sämtliche Aufwendungen, die durch die Erfüllung der Verpflichtung bedingt sind. Dazu gehören auch die voraussichtlich anfallenden internen Aufwendungen. Die nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen internen Aufwendungen sind nicht auf die internen Einzelkosten oder durch den an Dritte für die gleiche Leistung zu bezahlenden Betrag begrenzt. Der Wertansatz der Rückstellungen für die Verpflichtung zur Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen umfasst daher nicht nur den einmaligen Aufwand für die Archivierung der Unterlagen, sondern beispielsweise auch die auf die Archivierung entfallenden Raum- und Personalkosten sowie Abschreibungen auf für die Archivierung genutzte Gegenstände des Anlagevermögens.

Eine Abzinsung bei der Bewertung von Sachleistungsverpflichtungen war vor Inkrafttreten des BilMoG nicht zulässig, da nicht davon ausgegangen werden konnte, dass die Verpflichtungen einen (verdeckten) Zinsanteil enthielten. § 253 Abs. 2 HGB in der Fassung des BilMoG hingegen sieht aufgrund des ebenfalls durch das BilMoG geänderten § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB künftig allerdings vor, dass Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr mit dem ihrer Restlaufzeit entsprechenden durchschnittlichen Marktzinssatz der vergangenen sieben Geschäftsjahre verpflichtend abzuzinsen sind. Der anzuwendende Abzinsungszinssatz

wird nach Inkrafttreten des BilMoG in Zukunft von der Deutschen Bundesbank ermittelt und monatlich bekannt gegeben.

Kontakt für weitere Informationen:

Georg Beyer  
Steuerberater  
Rödl & Partner Nürnberg  
Tel.: +49 (9 11) 5 98 14 - 2 31  
E-Mail: [georg.beyer@roedl.de](mailto:georg.beyer@roedl.de)



## Rödl & Partner intern

### > Auslandsbrief von Rödl & Partner

Im „Rödl & Partner Auslandsbrief“ informieren wir Sie über folgende Themen:

#### Im Blickpunkt: Produktsicherheit

- > Neues Gesetz zur Verbesserung der Verbraucherproduktsicherheit in den USA

#### Internationales Steuerrecht

- > Praxishinweise im Umgang mit Verrechnungspreisen in den USA
- > Änderung der „Reverse Charge“-Regelung in Dänemark
- > Körperschaftsteuer Brasilien: Beschränkung der Nutzung steuerlicher Verlustvorträge verfassungsgemäß

#### Internationaler Rechtsverkehr

- > Brasilien: Einfuhr gebrauchter Maschinen soll vereinfacht werden

#### Rödl & Partner Regionen: Asien

- > Franchising in Vietnam – Auswirkungen infolge des Wegfalls von Beschränkungen
- > Verschärfte Regeln für Investoren bei Kapitaleinzahlung in Thailand möglich
- > Chinas Regulierungsmaßnahmen im Kampf gegen Geldwäsche

#### Rödl & Partner intern

- > Seminare

Daneben finden Sie im Auslandsbrief eine Übersicht zu Seminaren und Workshops mit Auslandsbezug, die von Rödl & Partner veranstaltet oder durch Referenten von Rödl & Partner unterstützt werden.

Sollten Sie Interesse an unserem Auslandsbrief haben, diesen jedoch bisher noch nicht beziehen, können Sie ihn im Internet unter [www.roedl.de/newsletter](http://www.roedl.de/newsletter) bequem einsehen und herunterladen.

### > Seminare

Hier finden Sie eine Auswahl der Seminare, die in den nächsten Wochen von uns veranstaltet werden oder bei denen wir als Referenten dabei sind.

Detaillierte Informationen wie Programmablauf, Seminarinhalte, Anmeldeformulare et cetera finden Sie direkt im Internet unter:

[www.roedl.de/seminare](http://www.roedl.de/seminare)

#### > Management Circle

|            |                                       |
|------------|---------------------------------------|
| Thema      | <b>Fit für Großbritannien</b>         |
| Termin/Ort | 04.05.2009 / Frankfurt/Main           |
| Referenten | Dr. Marcus Felsner, Hans-Peter Raible |

#### > Rödl & Partner Nürnberg

|            |   |
|------------|---|
| Thema      | <b>Das neue Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht</b> |
| Termin/Ort | 05.05.2009 / Nürnberg                               |
| Referenten | Britta Dierichs, Carola Seifried, Elke Volland      |

> **Rödl & Partner Köln**

|            |   |
|------------|---|
| Thema      | <b>Controlling für kleine und mittlere Energieversorger</b> |
| Termin/Ort | 05.05.2009 / Köln   |
| Referenten | Christoph Beer  |

> **Rödl & Partner Nürnberg**

|            |   |
|------------|---|
| Thema      | <b>Controlling für kleine und mittlere Energieversorger</b> |
| Termin/Ort | 06.05.2009 / Nürnberg                                       |
| Referenten | Christoph Beer  |

> **Rödl & Partner Nürnberg**

|            |   |
|------------|---|
| Thema      | <b>2. Doppik Praxistag Professional</b>   |
| Termin/Ort | 07.05.2009 / Uelzen                       |
| Referenten | Dorothee Knopp, Oliver Quost, Hannes Hahn |

> **Rödl & Partner Hamburg**

|            |   |
|------------|---|
| Thema      | <b>Controlling für kleine und mittlere Energieversorger</b> |
| Termin/Ort | 07.05.2009 / Hamburg  |
| Referenten | Christoph Beer  |

> **Management Circle**

|            |  |
|------------|--|
| Thema      | <b>Fit für Spanien</b>                     |
| Termin/Ort | 07.05.2009 / Frankfurt am Main             |
| Referenten | Georg Abegg, Inacio del Val, Peter Wienand |

> **Management Circle**

|            |                               |
|------------|-------------------------------|
| Thema      | <b>Arbeitsrecht Brasilien</b> |
| Termin/Ort | 12.05.2009 / Düsseldorf       |
| Referenten | Dr. Marcus Felsner            |

> **Rödl & Partner Köln**

|            |  |
|------------|--|
| Thema      | <b>Neue Rechnungslegungsvorschriften für Krankenkassen</b> |
| Termin/Ort | 13.05.2009 / Köln  |
| Referenten | Bernd Vogel, Steffen Kießling                              |

> **Rödl & Partner München**

|            |  |
|------------|--|
| Thema      | <b>Bewertung mittelständischer Unternehmen</b> |
| Termin/Ort | 13.05.2009 / München                           |
| Referenten | Peter Längle                                   |

> **Rödl & Partner Nürnberg**

|            |  |
|------------|--|
| Thema      | <b>Recht – Prägnant<br/>Geistiges Eigentum und IT-Einsatz im Unternehmen</b> |
| Termin/Ort | 14.05.2009 / Nürnberg  |
| Referenten | Dr. Christiane Bierehoven, Ingo Schöttler                                    |

> **Rödl & Partner Eschborn**

|            |  |
|------------|--|
| Thema      | <b>Corporate Compliance –<br/>Neues zur Managerhaftung</b> |
| Termin/Ort | 14.05.2009 / Frankfurt                                     |
| Referenten | Dr. José A. Campos Nave                                    |

> **Rödl & Partner Nürnberg**

|            |  |
|------------|--|
| Thema      | <b>2. Doppik Praxistag Professional<br/>Die Doppik in Brandenburg aus der<br/>Projektpraxis – prüfungssicher, pragmatisch<br/>und ergebnisorientiert</b> |
| Termin/Ort | 14.05.2009 / Potsdam   |
| Referenten | Jan-Hendrik Bahn, Alexander Terpitz, Gregor Mainzer  |

> **Rödl & Partner Nürnberg**

|            |  |
|------------|--|
| Thema      | <b>3. Doppik Praxistag Professional<br/>Die Doppik in Sachsen aus der Projektpraxis<br/>– prüfungssicher, pragmatisch<br/>und ergebnisorientiert</b> |
| Termin/Ort | 14.05.2009 / Leipzig   |
| Referenten | Jan-Hendrik Bahn, Alexander Terpitz  |

> **Management Circle**

|            |                                   |
|------------|-----------------------------------|
| Thema      | <b>Fit für die Schweiz</b>        |
| Termin/Ort | 26.05.2009 / Frankfurt            |
| Referenten | Adriano Marietta, Jörg Wiederkehr |

**Impressum Mandantenbrief Mai 2009**

Herausgeber: Rödl & Partner GbR  
90491 Nürnberg · Äußere Sulzbacher Straße 100  
Telefon: +49 (9 11) 91 93 - 0 · Fax +49 (9 11) 91 93 - 19 00

ISSN 1613 - 6802  
Verantwortlich für den Inhalt: Jan Böttcher, Horst Grätz, Georg Beyer  
Koordination: Emel Kabakci  
Weitere Informationen erhalten Sie im Internet unter: [www.roedl.de](http://www.roedl.de)

Der gesamte Inhalt der Newsletter und der fachlichen Informationen im Internet ist geistiges Eigentum von Rödl & Partner und steht unter Urheberrechtsschutz. Nutzer dürfen den Inhalt der Newsletter und der fachlichen Informationen im Internet nur für den eigenen Bedarf laden, ausdrucken oder kopieren. Jegliche Veränderung, Vervielfältigung, Verbreitung oder öffentliche Wiedergabe des Inhalts oder von Teilen hiervon, egal ob on- oder offline, bedarf der vorherigen schriftlichen Genehmigung von Rödl & Partner.

## Haftung

Die genannten Informationen wurden bfd mit freundlicher Unterstützung von Rödl & Partner zur Verfügung gestellt.

Der gesamte Inhalt der Newsletter ist geistiges Eigentum der Rödl & Partner GbR und steht unter Urheberschutz. Nutzer dürfen den Inhalt nur für den eigenen Bedarf laden, ausdrucken oder kopieren. Jegliche Änderung, Vervielfältigung, Verbreitung oder öffentliche Wiedergabe des Inhalts oder von Teilen hiervon, egal ob on- oder offline, bedarf der vorherigen schriftlichen Genehmigung von Rödl & Partner.

Für die genannten Inhalte kann keine Gewähr für die Korrektheit, Vollständigkeit und Aktualität übernommen werden.

## Kontakt

### **buchholz-fachinformationsdienst gmbh**

Rodweg 1 · 66450 Bexbach

Telefon (0 68 26) 93 43-0

E-Mail: [info@bfd.de](mailto:info@bfd.de)

Internet: [www.bfd.de](http://www.bfd.de)