

# Mandantenbrief

Informationen über Steuern, Recht und Wirtschaft

Lesen Sie in dieser Ausgabe:

## Im Fokus: Charity

- > Interview zum Thema des Monats:  
Spenden an gemeinnützige Organisationen

## Steuern aktuell

- > Die Nutzung der Unternehmersgesellschaft (haftungsbeschränkt) für wirtschaftliche Aktivitäten gemeinnütziger Körperschaften
- > Der Verwaltungsvermögensteuernach der Erbschaftsteuerreform
- > Verlustausgleichsmöglichkeiten des Kommanditisten
- > Neues für Kapitalanleger: Bundesfinanzhof bestätigt Dispositionsfreiheit und Verlustbescheinigung 2009

## Recht aktuell

- > Neuordnung des Handelsvertreterausgleichs
- > Brennpunkt Sonderzahlung:  
„Weihnachtsgeld“ und Bonus auf dem Prüfstand

## Wirtschaft aktuell

- > Aktivierung von Herstellungskosten

## Rödl & Partner intern

- > Auslandsbrief von Rödl & Partner
- > Seminare



## Liebe Leserin, lieber Leser,

Mit dem Wachstumsbeschleunigungsgesetz hat die neue Bundesregierung einen ersten Schritt zur steuerlichen Entlastung von Unternehmen eingeleitet. Der Gesetzentwurf muss noch von Bundestag und Bundesrat verabschiedet werden. Anschließend sollen die Entlastungen ab 1.01.2010 wirksam werden.

Das Gesetz zielt unter anderem darauf ab, einige krisenverschärfende Regelungen der Unternehmen- und Erbschaftsteuerreform abzumildern, um deren teilweise fatale Nebenwirkungen einzudämmen. Dies könnte ein gutes Zeichen für die zukünftige Steuerpolitik sein.

Der Gesetzentwurf sieht vor, die körperschaftsteuerliche Sanierungsklausel dauerhaft einzuführen, den Verlustvortrag bei Sanierungsmaßnahmen und bei bestimmten konzerninternen Umstrukturierungen zu erhalten und die Zinsschranke durch die deutliche Erhöhung der Freigrenze abzumildern. Die frühere Regelung zur Sofortabschreibung von Geringwertigen Wirtschaftsgütern soll als Option wieder eingeführt, bestimmte gruppeninterne Umgestaltungen von der Grunderwerbsteuer ausgenommen und die gewerbesteuerliche Hinzurechnung von Miet- und Pachtzinsen geringfügig verringert werden. Bei der Unternehmensnachfolge ist vorgesehen, die Hürden zur Erreichung der Steuervergünstigung bzw. Steuerbefreiung abzusenken.

Mit der Maßnahme werden lediglich einige der schädlichsten steuerrechtlichen Regelungen im Zuge einer ‚Rückrufaktion‘ entschärft. Es bleibt aber bei der Forderung, krisenverschärfende und bürokratielastige Elemente aus dem Steuerrecht komplett zu beseitigen. Steuervereinfachung und Bürokratieabbau sind das Gebot der Stunde. Wir werden diese Forderung auch in die Verhandlungen um eine Steuerreform einbringen.

Ich danke Ihnen im Namen aller unserer Partner und Mitarbeiter für die gute Zusammenarbeit und wünsche Ihnen frohe Festtage und ein erfolgreiches und glückliches Neues Jahr 2010.

Ihr Dr. Christian Rödl  
Geschäftsführender Partner

## Im Fokus: Charity

### > Interview zum Thema des Monats: Spenden an gemeinnützige Organisationen

Insbesondere in der jetzigen Weihnachtszeit wirbt eine Vielzahl gemeinnütziger Organisationen um die Gunst von Spendern. Auch wenn hierbei der Zweck der Spende das Handeln des Spenders vornehmlich bestimmt, so stellt sich auch immer wieder die Frage, inwieweit der gemeinwohldienende Charakter der Spende auch durch den Fiskus anerkannt wird. Die Fragen, ob und wie Spendenwillige ihre Spenden auch gegenüber dem Finanzamt wirksam geltend machen können und welche Besonderheiten des Spendenrechts hierbei zu beachten sind, beantwortet uns Frau Elke Volland.

Frau Volland ist Rechtsanwältin im Bereich Corporate and Tax Law bei Rödl & Partner in Nürnberg. Sie befasst sich schwerpunktmäßig mit der steuerlichen Beratung von Unternehmenskäufen und -verkäufen, der Durchführung von Tax Due Diligence und der steuerlichen und zivilrechtlichen Beratung gemeinnütziger Organisationen, insbesondere Stiftungen.

*Gegen Jahresende mehren sich wieder die Spendenaufrufe gemeinnütziger Organisationen. Inwieweit können Spendenwillige die Hingabe einer Spende steuerlich sinnvoll nutzen?*



Spender mit der Motivation, Gutes zu tun, können Zuwendungen zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke als Sonderausgaben abziehen. Der allgemeine Spendenabzug ist in Höhe von 20 Prozent des Gesamtbetrags der Einkünfte oder vier Promille der Summe der gesamten Umsätze und der im Kalenderjahr aufgewendeten Löhne und Gehälter möglich.

Darüber hinaus gibt es den besonderen Spendenabzug gemäß § 10b Abs. 1a Einkommensteuergesetz für sogenannte Vermögensstockspenden an eine Stiftung. Danach können Spenden in den Vermögensstock einer steuerbegünstigten Stiftung auf Antrag des Steuerpflichtigen im Veranlagungszeitraum der Zuwendung und in den folgenden neun Veranlagungszeiträumen bis zu einem Gesamtbetrag von 1 Million Euro zusätzlich neben dem allgemeinen Spendenabzug abgezogen werden. Innerhalb des Zehn-Jahres-Zeitraums kann der besondere Abzugsbetrag in Höhe von 1 Million Euro nur einmal in Anspruch genommen werden.

*Was ist zu beachten, wenn anstelle von Geld Sachgüter gespendet werden?*

Neben den Geldzuwendungen sind auch Sachzuwendungen grundsätzlich möglich. Bei Sachspenden werden besondere Anforderungen für die Zuwendungsbestätigung verlangt. Aus der Zuwendungsbestätigung müssen der Wert und die genaue Bezeichnung der gespendeten Sache ersichtlich sein. Die Empfängerkörperschaft hat auf der Zuwendungsbestätigung zudem Angaben darüber zu machen, nach welchen Unterlagen eine Bewertung erfolgt ist. Werden mehrere Gegenstände zugewendet, muss der Aussteller der Zuwendungsbestätigung die Gegenstände einzeln mit dem Einzelveräußerungspreis ansetzen. Nicht zulässig ist eine unabhängig vom Alter und Neuwert durchgeführte Gruppenbewertung, also eine Pauschalbewertung der zugewendeten Gegenstände.

Lassen Sie mich dies an einem kurzen Beispiel erläutern: Ein Universitätsprofessor spendet seine Sachbüchersammlung an seine Universität. Seines Erachtens hat diese Zuwendung einen Wert von ca. 50.000 Euro. Die Universität hat nun zwei Möglichkeiten für die Ausstellung von Zuwendungsbestätigungen. Entweder sie stellt für jedes einzelne Buch eine Zuwendungsbestätigung oder aber eine Sammelzuwendungsbestätigung aus. Im letzteren Fall bedarf es einer Anlage, aus welcher der Titel und die Bewertung jedes einzelnen Buches ersichtlich sind. Eine Sammelzuwendungsbestätigung ohne eine detaillierte Auflistung und ohne Bewertung der einzelnen zugewendeten Gegenstände wird vom Finanzamt nicht anerkannt.

*Wer trägt das Risiko einer Falschbewertung der Sachspende?*

Verbleiben Zweifel hinsichtlich des Wertes einer Sachspende, so gehen diese zu Lasten des Spenders. Denn es ist Aufgabe des Spenders, den Wert seiner Spende und damit die Höhe seines Spendenabzugs eindeutig nachzuweisen. Soweit es sich um neue Wirtschaftsgüter handelt, kann der Spender durch Vorlage des Kaufbelegs den Wertnachweis führen. Werden jedoch gebrauchte Sachen gespendet, müsste der Wert der Sachspende durch geeignete Unterlagen, z. B. Wertgutachten oder Preislisten für dieses gebrauchte Wirtschaftsgut, nachgewiesen werden. Allerdings hat nicht jedes gebrauchte Wirtschaftsgut noch einen Marktwert im Sinne eines gemeinen Wertes. Insbesondere bei der Wertermittlung von gebrauchten Kleidungsstücken oder gebrauchten Möbeln muss in jedem Einzelfall geprüft werden, ob bzw. in welcher Höhe dafür noch ein Wert besteht, oder ob nur noch ein Material- oder Lumpenwert vorhanden ist. Bei Altkleidern zum Beispiel wird daher ein gemeiner Wert über dem reinen Lumpen- oder Materialwert nur in wenigen Ausnahmefällen anerkannt werden können.

*Macht es einen Unterschied, ob Sachgüter aus einem Betriebs- oder Privatvermögen heraus gespendet werden?*

Sachspenden aus dem Betriebsvermögen werden grundsätzlich mit dem Entnahmewert bemessen. Dies ist grundsätzlich der Verkehrswert. Abweichend hiervon kann nach dem sogenannten Buchwertprivileg eine Entnahme aus dem Betriebsvermögen zum Buchwert erfolgen, wenn das entnommene Wirtschaftsgut einer steuerbegünstigten Körperschaft „zur Verwendung für steuerbegünstigte Zwecke“ im Sinne des § 10b Abs. 1 S. 1 Einkommensteuergesetz unentgeltlich überlassen wird. Die Folgen des Buchwertprivilegs sind die Vermeidung der Aufdeckung stiller Reserven und die Reduzierung des Spendenabzugs auf den Buchwert. Das gilt selbst dann, wenn die empfangene steuerbegünstigte Körperschaft kurz nach der Übertragung das überlassene Wirtschaftsgut zum Verkehrswert veräußert und den Erlös zur Verwendung für ihre gemeinnützigen Satzungszwecke einsetzt.

Die Bewertung von Sachspenden aus dem Privatvermögen ist durch das Jahressteuergesetz 2009 neu gefasst worden. Nach der Neuregelung, die erstmalig für den Veranlagungszeitraum 2009 gilt, kann der gemeine Wert der gespendeten Sache zukünftig nur noch dann angesetzt werden, wenn die Veräußerung des betreffenden Wirtschaftsgutes selbst nicht steuerpflichtig wäre. In allen übrigen Fällen dürfen bei der Ermittlung der Zuwendungshöhe die fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten nur dann überschritten werden, soweit eine Gewinnrealisierung stattgefunden hat.

Die konkreten Auswirkungen dieser Neuregelung kann man sich anhand des folgenden Beispiels klarmachen: Der Steuerpflichtige A hält eine Beteiligung im Sinne des § 17 Einkommensteuergesetz an der A-GmbH. Seine Anschaffungskosten betragen 100.000 Euro; der gemeine Wert der Beteiligung beträgt 500.000 Euro. A spendet nun die Beteiligung an einen steuerbegünstigten Verein. Bis 2008 konnte die Zuwendung der Beteiligung mit ihrem gemeinen Wert, also mit 500.000 Euro im Rahmen der Höchstbeträge steuerlich geltend gemacht werden. Die Zuwendung der Beteiligung im Jahr 2009 kann nur maximal mit den fortgeführten Anschaffungskosten, hier 100.000 Euro, als Spende im Rahmen der Höchstbeträge steuerlich berücksichtigt werden, da eine Veräußerung der Beteiligung einen Besteuerungstatbestand gemäß § 17 Abs. 1 Einkommensteuergesetz auslösen würde.

*Wie hoch ist der Spendenabzug, wenn der Wert der Beteiligung seit ihrer Anschaffung gesunken ist und der Steuerpflichtige die Beteiligung nunmehr spenden will?*

Das ist eine berechtigte Frage. Angenommen, im obigen Beispielfall beträgt der gemeine Wert der Beteiligung nur noch 60.000 Euro, während die Anschaffungskosten 100.000 Euro betragen. In diesem Fall kann die Zuwendung nur mit dem gemeinen Wert, also mit 60.000 Euro steuerlich berücksichtigt werden, da § 10b Abs. 3 S. 3 Einkommensteuergesetz den Wertansatz einer steuerverstrickten Zuwendung lediglich nach oben deckelt. Unterschreitet

der gemeine Wert jedoch die fortgeführten Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten, ist für den Spendenabzug der niedrigere gemeine Wert maßgeblich.

*Welche Überlegungen muss der Spender nunmehr anstellen, wenn er z. B. Immobilien oder Aktien an eine gemeinnützige Organisation spenden möchte?*

Für die Steuerpflichtigen bedeutet die Neuregelung nunmehr, dass insbesondere Immobilien, die zu niedrigen Anschaffungskosten erworben wurden, als Sachspende nur geeignet sind, wenn der Steuerpflichtige diese bereits seit mehr als zehn Jahren in seinem Bestand hat, oder wenn die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten in etwa dem Verkehrswert entsprechen.

Durch die Einführung der Abgeltungsteuer zum 1. Januar 2009 ergibt sich ferner folgende weitreichende Konsequenz: Aktien, Wertpapiere sowie sonstige unter § 20 Abs. 2 Einkommensteuergesetz fallende Wirtschaftsgüter konnten nach der bis zum 31. Dezember 2008 geltenden Regelung nach einer Haltedauer von einem Jahr steuerfrei veräußert werden. Da nunmehr die Veräußerung solcher, nach dem 31. Dezember 2008 erworbener Wirtschaftsgüter stets steuerpflichtig ist, ist die Übertragung dieser Wirtschaftsgüter auf eine gemeinnützige Stiftung wenig interessant, wenn der Verkehrswert die Anschaffungskosten wesentlich übersteigt. Bei Anteilen an Kapitalgesellschaften von weniger als einem Prozent, die vor dem 1. Januar 2009 angeschafft wurden, ist dies anders. Diese Anteile können im Wege der Sachspende zum gemeinen Wert gespendet werden.

Somit ist bei der Auswahl, welche Aktien, Wertpapiere etc. aus dem Privatvermögen einer Stiftung zugewandt werden, neben Renditeüberlegungen mehr denn je auch die steuerliche Qualifizierung einschließlich der sich daraus ergebenden steuerlichen Konsequenzen für den Spendenabzug zu berücksichtigen.

*In Zeiten der Globalisierung kommt es immer häufiger vor, dass deutsche Steuerpflichtige an Organisationen mit Sitz im europäischen Ausland spenden möchten. Ist bei Spenden ins EU-Ausland ebenfalls ein Spendenabzug möglich?*

Spenden an gemeinnützige Organisationen im EU-Ausland können unter bestimmten Voraussetzungen einen Spendenabzug ermöglichen. So gab beispielsweise ein deutscher Steuerpflichtiger im Jahr 2003 Sachspenden an ein Senioren- und Kinderheim in Portugal. Die Einrichtung, die das Kinder- und Seniorenheim betreibt, war in einer Ortschaft gelegen, in der der Steuerpflichtige auch eine Ferienimmobilie besaß. In seiner Einkommensteuererklärung 2003 machte der Steuerpflichtige aus den geleisteten Sachspenden im Wert von insgesamt ca. 18.000 Euro den Sonderausgabenabzug geltend. Er fügte ein Dokument bei, in dem die betreibende Einrichtung den Erhalt der Spende bestätigte.

Ferner überreichte er eine Bestätigung der Behörden in Portugal, wonach die betreibende Einrichtung als „Privateinrichtung der sozialen Solidarität“ registriert sei und damit Anspruch auf alle Steuerbefreiungen und Vergünstigungen habe, die das portugiesische Gesetz als gemeinnützig anerkannten Einrichtungen gewähre.

Das Finanzamt versagte dem deutschen Steuerpflichtigen den Sonderausgabenabzug unter Hinweis auf die Gesetzeslage in Deutschland, wonach ein Spendenabzug nur für Zuwendungen an *inländische*, gemeinnützige Organisationen möglich sei. Im darauffolgenden Revisionsverfahren legte der Bundesfinanzhof den Fall dem Europäischen Gerichtshof zur Entscheidung vor. Der Europäische Gerichtshof gab dem Steuerpflichtigen in seiner Entscheidung vom 27. Januar 2009 Recht und gewährte ihm den begehrten Spendenabzug. Nunmehr steht fest, dass sich die Finanzverwaltung dem grenzüberschreitenden Spendenabzug nicht länger versperren kann. Die Möglichkeit, auch ausländische Organisationen steuerbegünstigt durch Spenden zu unterstützen, muss innerhalb der EU-Mitgliedstaaten eingeräumt werden. Der EuGH hat jedoch ebenso betont, dass das Recht zum grenzüberschreitenden Spendenabzug nicht grenzenlos ist. Die Mitgliedstaaten haben die Befugnis, Regelungen und Vorkehrungen zu treffen, damit der grenzüberschreitende Spendenabzug nicht missbräuchlich geltend gemacht wird. Grundsätzlich ist die Entscheidung des Europäischen Gerichtshofs jedoch ein weiterer positiver Schritt zur grenzüberschreitenden Steuerbegünstigung in Europa.

#### *Was empfehlen Sie Spendern, die über die Grenze ins EU-Ausland spenden?*

Es bleibt abzuwarten, wie die Finanzverwaltung und der Gesetzgeber auf die Entscheidung des Europäischen Gerichtshofs reagieren. Bis Finanzverwaltung und Gesetzgeber Klarheit geschaffen haben, sollten Steuerpflichtige im Falle von grenzüberschreitenden Spenden ihre Steuerveranlagungen offenhalten und den Spendenabzug zunächst geltend machen. Mindestvoraussetzung für den Spendenabzug wird allerdings sein, dass der Spender Bescheinigungen und Unterlagen der ausländischen Organisation vorlegt. Aus diesen muss hervorgehen, dass die ausländische Organisation den Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit nach *deutschem* Recht genügt, dass die Geld- oder Sachspende auch tatsächlich an die ausländische Organisation geleistet wurde und die ausländische Organisation in ihrem Sitzstaat der für gemeinnützige Körperschaften üblichen behördlichen Kontrolle – einschließlich der Mittelverwendung – unterliegt.

*Frau Volland, wir danken Ihnen für das Gespräch.*

## Steuern aktuell

### > Kurzmeldungen > Konzernsteuerrecht >

#### **Berechnung der maßgebenden Lohnsumme bei Gewährung von Kurzarbeitergeld**

In der Ausgabe 10/2009 des Mandantenbriefs berichteten wir bereits über die Frage, ob das Kurzarbeitergeld bei der Ermittlung der Lohnsumme für Zwecke der Begünstigung von Betriebsvermögen bei der Erbschaftsteuer zu berücksichtigen ist.

Das Finanzministerium Baden-Württemberg hat nun in einem koordinierten Ländererlass vom 24. September 2009 (Az.: 3-S-3812a/24) in Übereinstimmung mit dem Bundesministerium der Finanzen die Rechtsauffassung vertreten, dass das Kurzarbeitergeld nicht von der Lohnsumme in Abzug zu bringen ist.

Die Lohnsumme entspricht im Allgemeinen dem in der Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesenen Aufwand für Löhne und Gehälter ohne den Arbeitgeberanteil an den Sozialabgaben (§ 275 Abs. 2 Nr. 6 lit. b HGB). Das Kurzarbeitergeld, das dem Arbeitgeber von der Bundesagentur für Arbeit ausbezahlt und mit dem Lohn an die Arbeitnehmer weitergereicht wird, darf von diesem Aufwand nicht abgezogen werden, da hierfür das Saldierungsverbot des § 246 Abs. 2 HGB greift.

Im Ergebnis erhöht Kurzarbeitergeld somit sowohl die Ausgangslohnsumme als auch die Lohnsumme während der maßgeblichen Lohnsummenfrist.

#### **Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH – verstößt die Hinzurechnung von Dauerschuldzinsen gegen Gemeinschaftsrecht?**

Der Bundesfinanzhof (BFH) legt mit seinem Beschluss vom 27. Mai 2009 (Az.: I R 30/08) dem Europäischen Gerichtshof (EuGH) die Frage zur Vorabentscheidung vor, ob die gewerbsteuerliche Hinzurechnung von Dauerschuldzinsen nach § 8 Nr. 1 Gewerbesteuergesetz (GewStG) alte Fassung im Einklang mit der EU-Zins- und Lizenzrichtlinie (Richtlinie 2003/49/EG) steht.

Im Vorlagefall tätigte ein deutsches Unternehmen bis zum Veranlagungszeitraum 2007 Zinszahlungen an seine hundertprozentige Anteilseignerin in den Niederlanden. Nach deutschem Steuerrecht war die Hälfte der Darlehenszinsen gemäß § 8 Nr. 1 GewStG alte Fassung dem Gewinn aus Gewerbebetrieb hinzuzurechnen, damit die Finanzierungsneutralität der Besteuerung gewährleistet wurde.

Fraglich ist, inwieweit diese nationale Regelung mit dem Gemeinschaftsrecht und insbesondere mit der Zins- und Lizenzrichtlinie verein

bar ist. Gemäß Art. 1 Abs. 7 in Verbindung mit Art. 3 lit. b der Richtlinie 2003/49/EG ist die grenzüberschreitende Zahlung von Darlehenszinsen zwischen im Gemeinschaftsgebiet niedergelassenen Unternehmen, die durch eine Mindestkapitalbeteiligung von 25 Prozent unmittelbar miteinander verbunden sind, im Quellenstaat von allen darauf erheblichen Steuern befreit.

Im Wege des Vorabentscheidungsersuchens will der BFH klären, ob diese Steuerbefreiung die volle steuerliche Abzugsfähigkeit der Zinsen beim zahlenden Unternehmen fordert und die Hinzurechnung des § 8 Nr. 1 GewStG alte Fassung damit gegen EU-Recht verstößt.

Die Regelung des § 8 Nr. 1 GewStG alte Fassung wurde durch das Unternehmenssteuerreformgesetz 2008 neu formuliert. Dennoch ist die Vereinbarkeit der Norm mit dem Gemeinschaftsrecht weiterhin fraglich.

Die gewerbliche Hinzurechnung von Darlehenszinsen im Sinne des § 8 Nr. 1 GewStG neue Fassung wird ebenso von der Auslegung der Zins- und Lizenzrichtlinie durch den EuGH betroffen sein.

> Kurzmeldungen > Konzernsteuerrecht >

## > Die Nutzung der Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt) für wirtschaftliche Aktivitäten gemeinnütziger Körperschaften

VON ELKE VOLLAND

Seit dem 1. November 2008 wurde durch das Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen (MoMiG) die Unternehmergesellschaft (UG) eingeführt. Die UG könnte künftig auch im Zusammenhang mit der Auslagerung wirtschaftlicher Aktivitäten aus einer gemeinnützigen Körperschaft interessant werden.

Bei der UG handelt es sich um eine Variante der GmbH, die grundsätzlich dem GmbH-Recht folgt. Die UG kann mit einem Stammkapital in Höhe von mindestens 1 Euro gegründet werden, und sie muss nach außen die Bezeichnung „Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt)“ oder „UG (haftungsbeschränkt)“ führen. Die UG muss in bar gegründet werden. Eine Sachgründung ist nicht erlaubt.

In der Praxis lagern gemeinnützige Körperschaften wirtschaftliche Aktivitäten vor allem oft deshalb auf steuerpflichtige Tochtergesellschaften (z. B. auf eine GmbH) aus, um eine Trennung von gemeinnützigen und wirtschaftlichen Tätigkeiten zu erreichen („Profit-Center“), Haftungsrisiken zu begrenzen oder eine Gefährdung der Steuervergünstigung durch allzu umfangreiche

wirtschaftliche Tätigkeiten (Geprägetheorie) zu verhindern. Zu diesem Zweck kommt seit dem 1. November 2008 die Bargründung einer UG (haftungsbeschränkt) durch die gemeinnützige Körperschaft in Betracht.

### Gebot der zeitnahen Mittelverwendung versus Vermögensansparung

Bei der Gründung einer GmbH durch eine gemeinnützige Körperschaft ist für die Aufbringung des Stammkapitals der neu zu gründenden GmbH in Höhe von mindestens 25.000 Euro unter anderem das Gebot der zeitnahen Mittelverwendung gemäß § 55 Abs. 1 Nr. 5 Abgabenordnung (AO) zu beachten. Demnach besteht für gemeinnützige Körperschaften grundsätzlich ein Verbot, Mittel lediglich mit dem Ziel der Vermögensmehrung anzusammeln. Eine zeitnahe Mittelverwendung ist gegeben, wenn die Mittel entweder im Jahr des Zuflusses oder im folgenden Wirtschaftsjahr für die steuerbegünstigten Zwecke verwendet werden.

Die Hingabe von Mitteln für die Ausstattung einer Tochter-GmbH ist bei der gemeinnützigen Körperschaft eine Vermögensumschichtung, da die gemeinnützige Körperschaft für ihre Mittel in gleichem Umfang Geschäftsanteile an der Tochter-GmbH erhält. Nach Auffassung der Finanzverwaltung ist die Hingabe zeitnah zu verwendender Mittel für die Ausstattung der Tochter-GmbH jedoch schädlich für die Steuerbegünstigung (Verfügung OFD Rostock vom 12. Juli 2002 und Rundverfügung OFD Frankfurt a. M. vom 9. September 2003). Der Einsatz nicht zeitnah zu verwendender Mittel (z. B. Vermögen, Erstaussstattung, freie Rücklagen nach § 58 Nr. 7a AO) ist nur dann schädlich für die Gemeinnützigkeit der Mutterkörperschaft, wenn ihr diese Mittel endgültig entzogen werden. Dies wäre insbesondere dann der Fall, wenn aus der Beteiligung auf Dauer solche Verluste erwirtschaftet werden, die die Mittel des steuerbegünstigten Bereichs aufzehren.

Vor diesem Hintergrund besteht seit 1. November 2008 die Möglichkeit der Gründung einer Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt) durch die gemeinnützige Körperschaft. Die UG kann bereits mit einem Mindeststammkapital von 1 Euro gegründet werden, sodass hier der Konflikt mit den weitreichenden Restriktionen des Mittelverwendungsgrundsatzes verhindert werden kann. Allerdings ist die UG verpflichtet, in ihrer Bilanz eine gesetzliche Rücklage zu bilden, in die jeweils ein Viertel des Jahresüberschusses einzustellen ist. Dadurch soll sichergestellt werden, dass diese Form der GmbH durch Thesaurierung innerhalb einiger Jahre eine höhere Eigenkapitalausstattung erreicht. Demgegenüber verlangt das Gemeinnützigkeitsrecht, dass die gemeinnützige Mutterkörperschaft sämtliche Mittel (also auch die Erträge aus der Beteiligung an der UG) nur für ihre satzungsmäßigen gemeinnützigen Zwecke verwendet. Es besteht damit quasi ein Ausschüttungsgebot der UG an die Mutterkörperschaft. Die Erträge aus der Beteiligung an der Tochtergesellschaft (UG)

können bei der sie haltenden gemeinnützigen Körperschaft zur Vermögensverwaltung oder aber zu einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gehören (insbesondere kann durch die Überlassung von Wirtschaftsgütern an die Tochtergesellschaft, z. B. durch Verpachtung eines Grundstücks, eine Betriebsaufspaltung entstehen). Eine Vermögensansparung bei der Tochtergesellschaft (UG) in Form der Rücklage widerspricht daher auf den ersten Blick dem Ausschüttungsgebot und damit dem Gemeinnützigkeitsrecht.

### GmbH-Recht versus Gemeinnützigkeitsrecht

Um diesen Konflikt zu lösen, könnte man entsprechend der Argumentation der Verfügung des Bayerischen Landesamts für Steuern vom 31. März 2009 dem GmbH-Recht Vorrang vor dem Gemeinnützigkeitsrecht einräumen. Nach dieser Verfügung verstößt eine gemeinnützige UG nicht gegen den Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung (§§ 55, 58 AO), wenn die gesetzlich vorgeschriebene Rücklagenbildung bis zum Erreichen des Stammkapitals von 25.000 Euro vorgenommen wird. Begründet wird dies damit, dass das Stammkapital einer Kapitalgesellschaft nicht der zeitnahen Mittelverwendungspflicht unterliegt. Das gelte damit auch für die Mittel, die von Gesetzes wegen in die zur Erhöhung des Stammkapitals gedachte Rücklage nach § 5a Abs. 3 GmbH-Gesetz eingestellt werden müssen und insoweit bereits anderweitig gesetzlich gebunden sind.

Diese Argumentation könnte auf den Fall übertragen werden, dass zwar nicht die UG gemeinnützig ist, jedoch die Mutterkörperschaft gemeinnützige Zwecke verfolgt. Auch in diesem Fall muss die gesetzlich vorgeschriebene Rücklagenbildung bei der Tochtergesellschaft Vorrang vor der Weiterleitung der Mittel an die Mutterkörperschaft zur gemeinnützigen Mittelverwendung haben. Im Ergebnis ist dieser Punkt jedoch bislang nicht abschließend geklärt, sodass diesbezüglich (noch) keine Rechtsicherheit besteht.

### Fazit

Will eine gemeinnützige Körperschaft wirtschaftliche Aktivitäten nicht selbst aufnehmen, sondern durch eine steuerpflichtige Tochtergesellschaft ausführen, besteht die Möglichkeit der Bargründung einer UG durch die gemeinnützige Körperschaft. Die UG kann bereits mit einem Mindeststammkapital von 1 Euro gegründet werden, sodass hier der Konflikt mit den weitreichenden Restriktionen des gemeinnützigkeitsrechtlichen Mittelverwendungsgrundsatzes eventuell verhindert werden kann. Allerdings ist die UG verpflichtet, in ihrer Bilanz eine gesetzliche Rücklage in Höhe von einem Viertel des Jahresüberschusses zu bilden. Inwieweit dies mit dem Ausschüttungsgebot der von der UG erwirtschafteten Erträge an die gemeinnützige Mutterkörperschaft vereinbar ist, ist derzeit noch nicht abschließend geklärt.

Kontakt für weitere Informationen:

Elke Volland

Rechtsanwältin

Rödl & Partner Nürnberg

Tel.: +49 (9 11) 91 93 - 12 46

E-Mail: [elke.volland@roedl.de](mailto:elke.volland@roedl.de)



## > Der Verwaltungsvermögenstest nach der Erbschaftsteuerreform

VON CAROLA SEIFRIED UND BIANCA KOLB

Die Übertragung von Betriebsvermögen ist bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer nur noch begünstigt, wenn im übertragenen Betriebsvermögen kein Verwaltungsvermögen in schädlichem Umfang enthalten ist. Der Verwaltungsvermögensanteil ist bei einer Übertragung im Regelmodell (Abschlag 85 Prozent) auf 50 Prozent begrenzt. Dagegen darf bei der Wahl der Optionsverschonung (Abschlag 100 Prozent) der Anteil des Verwaltungsvermögens 10 Prozent nicht übersteigen. Die Durchführung des Verwaltungsvermögenstests erfolgt in mehreren Schritten.

Im ersten Schritt ist das eigentliche Verwaltungsvermögen zu bestimmen. Die Definition des Verwaltungsvermögens hat der Gesetzgeber in § 13b Abs. 2 Satz 2 Erbschaftsteuergesetz (ErbStG) geregelt. Zum Verwaltungsvermögen gehören insbesondere:

- > Dritten zur Nutzung überlassener Grundbesitz; hiervon ausgenommen sind Betriebsaufspaltungen, Betriebsverpachtungen, Sonderbetriebsvermögen sowie Überlassungen innerhalb des Konzerns oder durch Wohnungsunternehmen
- > Anteile an Kapitalgesellschaften, welche die Mindestbeteiligung von mehr als 25 Prozent nicht erreichen
- > Beteiligungen an Personen- und Kapitalgesellschaften, die über mehr als 50 Prozent (bzw. 10 Prozent im Optionsmodell) Verwaltungsvermögen verfügen
- > Wertpapiere und vergleichbare Forderungen
- > Kunstgegenstände (im weitesten Sinne)

Im nächsten Schritt erfolgt die Bewertung des Verwaltungsvermögens mit dem gemeinen Wert. Die Schulden im Zusammenhang mit dem Verwaltungsvermögen sind dabei nicht abziehbar, sodass der Betrag einen Bruttowert darstellt. Im letzten Vorbereitungsschritt

wird der gemeine Wert des Unternehmens ermittelt. Die Bewertung erfolgt nach den allgemeinen Grundsätzen, d. h., in der Regel erfolgt die Bewertung mittels des Ertragswertverfahrens, insbesondere des vereinfachten Ertragswertverfahrens.

Der Verwaltungsvermögensanteil ergibt sich aus dem Verhältnis zwischen dem gemeinen Wert des Verwaltungsvermögens und dem gemeinen Wert des gesamten Betriebsvermögens.

### Beispiel

Der Vater überträgt an seinen Sohn begünstigtes Betriebsvermögen. Das Aktivvermögen beträgt 1 Million Euro, Verbindlichkeiten und Rückstellungen betragen 900.000 Euro. Aufgrund der geringen Erträge und mangels stiller Reserven ergibt sich im Substanzwertverfahren ein gemeiner Wert des Unternehmens in Höhe von 100.000 Euro. Die Summe der gemeinen Werte des Verwaltungsvermögens beträgt 100.000 Euro.

Stellt man den gemeinen Wert des Verwaltungsvermögens in Relation zum gemeinen Wert des Unternehmens, ergibt sich ein Verwaltungsvermögensanteil in Höhe von 100 Prozent. Unbeachtlich ist dabei, dass der Anteil des Verwaltungsvermögens im Verhältnis zum gesamten Altvermögen nur 10 Prozent beträgt, da dieses Verhältnis nicht maßgeblich ist. Es liegt kein Anspruch auf Verschonung des begünstigten Vermögens vor, da es zu einer Überschreitung der maßgeblichen Grenze kommt.

Sollte es zur Überschreitung der maßgeblichen Quoten an schädlichem Vermögen kommen, kann über Maßnahmen zur Senkung des Anteils nachgedacht werden, wie z. B. die Umschichtung von Verwaltungsvermögen zwischen verbundenen Unternehmen. Die Durchführung dieser Maßnahmen sollte rechtzeitig vor einer Schenkung des Betriebsvermögens geplant werden.

Selbst wenn kein Verwaltungsvermögen in schädlichem Umfang vorliegt, ist dennoch sogenanntes „junges Verwaltungsvermögen“ von der Begünstigung ausgenommen. Bei jungem Verwaltungsvermögen handelt es sich um Vermögen, welches im Zeitpunkt der Übertragung weniger als zwei Jahre dem Betriebsvermögen zuzurechnen ist.

### Fazit

Die Ermittlung, ob übertragenes Vermögen der Begünstigung unterliegt, ist durch die Erbschaftsteuerreform aufwendiger geworden. Ist eine Schenkung geplant, sollte im Vorfeld überprüft werden, ob Verwaltungsvermögen in schädlichem Umfang vorliegt. Von einer überschlägigen Ermittlung des Verwaltungsvermögensanteils ist abzuraten, da dies wegen des Vergleichs von Brutto- mit Nettogrößen zu einer Fehleinschätzung führen kann.

Kontakt für weitere Informationen:

Carola Seifried

Diplom-Volkswirtin

Steuerberaterin

Rödl & Partner Nürnberg

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

E-Mail: carola.seifried@roedl.de



## > Verlustausgleichsmöglichkeiten des Kommanditisten

VON JAN BÖTTCHER

Ein wirtschaftlich kritisches Jahr neigt sich dem Ende entgegen. Daher ist dieses Jahr 2009 auch ein Jahr, in welchem der Problemkreis der Berücksichtigung steuerlicher Verluste eine wesentliche Bedeutung für viele Unternehmen erlangt. Nachfolgend sollen daher die Grundregeln und wesentlichen Änderungen der Verlustbehandlung bei einer der beliebtesten Gesellschaftsformen familiengeführter Unternehmen dargestellt werden – der Kommanditgesellschaft (KG).

§ 15a Einkommensteuergesetz (EStG) begrenzt die Möglichkeit der steuerlichen Nutzung von Verlusten beim Kommanditisten. Die Systematik der Vorschrift stellt hierbei wesentlich auf das Eigenkapitalkonto des Kommanditisten ab. Ein dem Kommanditisten zurechenbarer Anteil am Verlust der KG darf danach nur dann mit Einkünften aus anderen Quellen ausgeglichen werden, soweit durch den Verlust kein negatives Kapitalkonto des Kommanditisten entsteht oder sich erhöht. Anderenfalls werden die Verluste als sogenannte „verrechenbare Verluste“ nach § 15a Abs. 4 EStG gesondert festgestellt und können nur mit Gewinnen aus der KG-Beteiligung zukünftiger Jahre verrechnet werden.

### Das (negative) Kapitalkonto

Hierbei muss zunächst geklärt werden, was überhaupt ein Kapitalkonto ist. Im Regelfall sind in der gesellschaftsvertraglichen Praxis sogenannte Drei- und Vierkontenmodelle vorzufinden. Wesentliches Merkmal für die Einordnung als Kapitalkonto ist, dass im Gesellschaftsvertrag eine Verrechnung des Guthabens mit eventuellen Verlusten vorgesehen ist. Es genügt dabei zu vereinbaren, dass eine solche Verrechnung erst im Liquidationsfall bzw. beim Ausscheiden des Gesellschafters erfolgen soll. Unbeachtlich für die Qualifikation als Eigenkapitalkonto ist die Bezeichnung des Kontos selbst. Ein als Darlehenskonto bezeichnetes Konto des Gesellschafters kann also durchaus ein Kapitalkonto desselben sein und umgekehrt.

## Schaffung eines ausgleichsfähigen Verlustpotenzials

Droht nun die Entstehung eines nur verrechenbaren Verlustes aufgrund eines negativen Kapitalkontos, stellt sich die Frage nach Handlungsempfehlungen zur Schaffung eines ausgleichsfähigen Verlustes. Hier bieten sich zwei Möglichkeiten an:

Zum einen die Erhöhung des Eigenkapitals und hierdurch Schaffung von Ausgleichsvolumen durch Einlagen des Gesellschafters. Eine solche Einlagenleistung muss nicht zwingend in bar erfolgen. Alternativ kann die Einlage z. B. auch durch Aufrechnung mit einer Gesellschafterforderung wirksam geleistet werden. Abzustellen ist hier auf den Zeitpunkt des formgerechten Gesellschaftersbeschlusses; auf den Zeitpunkt der entsprechenden Abschlussbuchung kommt es hingegen nicht an. Wichtig ist jedoch, dass die Gesellschafterforderung auch werthaltig sein muss; nur in Höhe des werthaltigen Teils der Forderung wird auch tatsächlich eine Einlage geleistet. In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass dem Gesellschafter seit diesem Jahr die Möglichkeit der Schaffung eines Verlustausgleichspotenzials in Folgejahren durch Einlagen, welche lediglich ein negatives Kapitalkonto ausgleichen, durch den Gesetzgeber verwehrt worden ist. Durch die Schaffung des § 15a Abs. 1a EStG erhöht sich das Volumen ausgleichsfähiger Verluste nur noch im laufenden Wirtschaftsjahr der Einlage selbst.

Zum anderen besteht die Möglichkeit, durch Erhöhung der Haftsumme trotz geringerer tatsächlicher geleisteter Einlage ein Verlustausgleichspotenzial zu schaffen. Grundgedanke dieser Regelung ist, dass Verlustanteile insoweit auch steuerlich zum Tragen kommen sollen, als der Kommanditist das Risiko einer „Inhaftungnahme“ gegenüber Gesellschaftsgläubigern trägt. Maßgebender Zeitpunkt ist hierbei der Bilanzstichtag, im Regelfall also der 31. Dezember eines Jahres. Das Bestehen der Haftung zum Bilanzstichtag muss nachgewiesen werden können. Dies kann durch einen Handelsregisterauszug auf den Stichtag erfolgen, aber auch durch eine formgerechte Bürgschaftserklärung gegenüber einem Gesellschaftsgläubiger.

Grundsätzlich können die beiden Möglichkeiten der Schaffung von ausgleichsfähigen Verlusten nicht parallel beschritten werden. Hat also der Kommanditist seine Hafteinlage zunächst erhöht und tätigt danach eine Einlage bis zur Höhe dieser Differenzhaftung, führt die Einlage nicht zu einem zusätzlichen Verlustausgleichspotenzial. Der Bundesfinanzhof (BFH) hat mit Urteil vom 11. Oktober 2007 jedoch anerkannt, dass der Kommanditist mit der Gesellschaft auch eine sogenannte „negative Tilgungsbestimmung“ treffen kann. Mit einer solchen wird vereinbart, dass die geleistete Einlage nicht auf die Pflichteinlage des Gesellschafters angerechnet wird. In einem solchen Fall führt die Einlage bei überschüssiger Haftung nach außen ausnahmsweise doch zu einer Verlustausgleichsmöglichkeit.

## Fazit

Die Regelungen des § 15a EStG sind komplex und erfordern eine differenzierte Betrachtung und exakte Handhabung der Materie. Nur so kann die tatsächliche Möglichkeit der Verlustverrechnung mit anderen Einkünften des Kommanditisten gewährleistet werden. Dabei sollte auch immer die zeitliche Komponente des Bilanzstichtags fest im Auge behalten werden. Diese ist ein wesentliches Kriterium, ob ein tatsächlich erlittener Verlust ausgleichsfähig oder lediglich mit Gewinnen in einer teilweise unsicheren Zukunft verrechenbar ist.

Kontakt für weitere Informationen:

Jan Böttcher,

LL.M.

Rödl & Partner Nürnberg

Tel.: +49 (9 11) 91 93 - 12 41

E-Mail: [jan.boettcher@roedl.de](mailto:jan.boettcher@roedl.de)



## > Neues für Kapitalanleger: Bundesfinanzhof bestätigt Dispositionsfreiheit und Verlustbescheinigung 2009

VON ELLEN ASHAUER-MOLL

Mit Urteil vom 25. August 2009, Az.: IX R 60/07, hat der Bundesfinanzhof (BFH) eine Lanze für die Dispositionsfreiheit von Kapitalanlegern gebrochen. Die taggleiche Veräußerung und der Rückkauf gleichartiger Wertpapiere in der gleichen Anzahl stellt grundsätzlich keinen Gestaltungsmissbrauch dar.

Interessant ist diese Gestaltung vor dem Hintergrund, innerhalb der Jahresfrist Wertpapiere mit Verlust zu veräußern, um diesen steuerlich noch geltend machen zu können. Durch die anschließende Wiederanlage in die gleichen Wertpapiere können Wertsteigerungspotenziale gesichert werden. Diese Praxis hat nun der BFH grundsätzlich bestätigt. Nach den Regelungen des § 23 Einkommensteuergesetz (EStG) werden (nur) realisierte Wertveränderungen aus verhältnismäßig kurzfristigen Wertdurchgängen eines Wirtschaftsgutes im Privatvermögen des Steuerpflichtigen steuerlich erfasst. Der Anleger bewege sich angesichts der Schwankungsbreite börsennotierter Wertpapiere und des daraus resultierenden Kursrisikos daher im Rahmen der gesetzlichen Vorgaben.

Für 2009 gilt: Sie können diese Rechtsprechung nutzen, um Ihr Depot zu bereinigen. Für Wertpapiere, die vor 2009 erworben

wurden und noch 2009 nach altem Recht innerhalb der Jahresfrist veräußert werden können, sollte geprüft werden, ob ein Verlust innerhalb der Jahresfrist steuerlich relevant realisiert werden kann. Bei Vertrauen in das Wertsteigerungspotenzial des Wertpapiers kann es anschließend wieder erworben werden.

Allerdings muss darauf hingewiesen werden, dass der BFH seine Schlussfolgerungen auf börsennotierte Wertpapiere bezieht und auf die Schwankungsbreite dieser Wertpapiere verweist. Z. B. fehlende Volatilität von Wertpapieren kann daher weiterhin zur Versagung des Verlustabzugs führen. Dies bestätigt der BFH auch mit seiner Aussage, dass die Veräußerung eines Wertpapiers innerhalb des § 23 EStG nicht generell ausschließt, einen Wiederkauf derselben oder gleichartiger Wertpapiere einer wirtschaftlichen Gesamtbetrachtung unter den Aspekten des Gestaltungsmissbrauchs zu unterziehen.

Mit Einführung der Abgeltungsteuer ab 2009 sind Gewinne bzw. Verluste aus Wertpapierveräußerungen nach neuem Recht ohne Haltefrist steuerlich beachtlich. Das BFH-Urteil ist nicht ungeprüft auf die Neuregelungen unter der Abgeltungsteuer anzuwenden.

#### Verlustbescheinigung – Antragsfrist 15. Dezember 2009

Mit Einführung der Abgeltungsteuer hat der Gesetzgeber eine gesetzliche Frist für den Antrag auf eine sogenannte Verlustbescheinigung eingeführt. Bis zum 15. Dezember des laufenden Jahres muss die Verlustbescheinigung bei der entsprechenden Bank beantragt werden. Der Antrag ist unwiderruflich und muss der Bank bis zum Stichtag zugegangen sein.

Hintergrund dieser Regelung: Innerhalb einer Bankverbindung werden positive und negative Kapitalerträge, Gewinne und Verluste entsprechend den gesetzlichen Regelungen verrechnet. Bleibt in Summe zum Jahresende ein Verlustüberschuss – seien es Aktienverluste oder allgemeine Verluste –, so wird von der entsprechenden Bank dieser Verlust automatisch in das nächste Kalenderjahr übertragen. Damit kann die Bank diesen nicht ausgeglichenen Verlust im Folgejahr mit positiven Kapitalerträgen und Gewinnen verrechnen.

Alternativ kann der Anleger diesen Verlust, der innerhalb einer Bankverbindung entsteht, mit Erträgen und Gewinnen aus anderen Bankverbindungen bereits für das Entstehungsjahr verrechnen. Da zwischen den Banken eine Verrechnung nicht automatisch erfolgt, muss er diese Verrechnung in der Einkommensteuererklärung vornehmen. Der Antrag auf Verlustbescheinigung dient somit der Berücksichtigung von Verlusten im Entstehungsjahr, wenn zusätzlich positive Einnahmen entstanden sind, die durch die Zahlstelle, bei der der Verlust entstanden ist, keine Berücksichtigung finden konnten. Dies kann z. B. der Fall bei mehreren Bankverbindungen sein. Auch Kapitalerträge, die vorab nicht der Kapitalertragsteuer unterliegen, können erst im Wege der

Veranlagung mit solch bescheinigten Verlusten verrechnet werden (z. B. Kapitalerträge aus einem Auslandsdepot oder der Gewinn aus der Veräußerung von GmbH-Anteilen).

#### Hinweis

Der Anleger kann sich die Töpfe „allgemeine Verluste“ und „Aktienverluste“ getrennt bescheinigen lassen. Dagegen ist es nicht möglich, sich nur einen Teilbetrag der einzelnen Töpfe bescheinigen zu lassen. Die Bescheinigung der Bank enthält immer den Gesamtverlust je Topf, sodass dieser anschließend auf Null gestellt werden kann.

Da der Antrag unwiderruflich ist und bis zum 15. Dezember 2009 bei der Bank eingehen muss, sollte eine Überprüfung der möglichen Verrechnung innerhalb der Einkommensteuererklärung alsbald erfolgen.

Kontakt für weitere Informationen:

Ellen Ashauer-Moll

Steuerberaterin

Rödl & Partner Regensburg

Tel.: +49 (9 41) 2 97 66 - 26

E-Mail: [ellen.ashauer@roedl.com](mailto:ellen.ashauer@roedl.com)



## Recht aktuell

> Kurzmittelungen > Kurzmittelungen >

### Gefährliche Konstellation: Kurzarbeit und Urlaub

Treffen in der Kurzarbeitsphase Urlaub und angemeldete Kurzarbeit aufeinander, läuft der Arbeitgeber Gefahr, ungeforderte Kurzarbeit einzuführen und/oder Urlaubstage nachgewähren zu müssen, die wegen der Kurzarbeit nicht genommen werden konnten. Sozialversicherungsrechtlich kann die Beantragung von Urlaub im Kurzarbeitszeitraum dazu führen, dass kein Kurzarbeitergeld gezahlt wird, obwohl der Arbeitgeber dies an den Arbeitnehmer bereits als Vorschuss ausgezahlt hat. Demgegenüber hat das BAG entschieden, dass bei Einführung der Kurzarbeit durch Betriebsvereinbarung an Tagen mit „Kurzarbeit Null“ kein Urlaub gewährt werden könne, da die Kurzarbeit vorgehe. Der Konflikt kann durch eine entsprechende arbeitsrechtliche Gestaltung durch den Arbeitgeber vermieden werden. Der Arbeitgeber sollte insbesondere darauf achten, dass er Urlaub auch in Zeiten der Kurzarbeit nur zusammenhängend gewährt und den Arbeitnehmer für diese Zeit aus der Kurzarbeit herausnimmt.

### Haftungsrisiken für Aufsichtsräte in der Insolvenz

Der Bundesgerichtshof (BGH) hat in einem Urteil (BGH, Urt. v. 16. März 2009, Az.: II ZR 280/07) enorme Haftungsgefahren für den Aufsichtsrat zementiert. Der BGH entschied dabei, dass der Aufsichtsrat nach Feststellung der Insolvenzreife der Gesellschaft verpflichtet sei, auf einen rechtzeitigen Insolvenzantrag des Vorstandes hinzuwirken. Ferner habe der Aufsichtsrat die Pflicht, dergestalt auf den Insolvenzverwalter einzuwirken, dass dieser nach Feststellung der Insolvenzreife keine Zahlungen mehr leistet, die mit der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters unvereinbar sind. Verstößt der Aufsichtsrat schuldhaft gegen diese Pflichten, kann ein Schadenersatzanspruch der Gesellschaft bestehen.

> Kurzmeldungen > Kurzmeldungen >

## > Neuordnung des Handelsvertreterausgleichs

VON ALEXANDER SAUERACKER

Der Einsatz von Handelsvertretern ist in Deutschland nach wie vor eine der populärsten Vertriebsformen. Dies hat nicht zuletzt seine Ursache darin, dass die Einschaltung eines Handelsvertreters ein ideales Instrument zur Erschließung neuer Märkte bzw. Kundenkreise darstellt.

Ein hoher Grad der Kundenbindung, vielfältige, vertraglich gestaltbare Einflussmöglichkeiten auf die konkrete Tätigkeit des Handelsvertreters sowie insbesondere die geringen Anlaufinvestitionen sind die wesentlichen Vorteile eines Handelsvertreters – verglichen mit dem Aufbau einer eigenen Vertriebsorganisation durch eigene Mitarbeiter oder mittels eigener Niederlassungen. Die Provisionen, die der Handelsvertreter vom Unternehmen erhält, können zudem transparent im Rahmen der eigenen Preisgestaltung berücksichtigt werden.

### Der Ausgleichsanspruch des Handelsvertreters

Nach § 89b Handelsgesetzbuch (HGB) steht dem Handelsvertreter bei Beendigung der Vertragsbeziehung zwingend ein Ausgleich für die für den Unternehmer geworbenen Kunden zu. Dieser Ausgleichsanspruch kann im Voraus vertraglich von den Parteien nicht abgeändert oder ausgeschlossen werden. Der Anspruch selbst stellt eine Kompensation für die vom Handelsvertreter geschaffenen Kundenbeziehungen dar, die nach Beendigung des Handelsvertreterverhältnisses rechtlich dem Unternehmer (und nicht dem Handelsvertreter) zugeordnet werden. Der Handelsvertreterausgleichsanspruch ist vom Gesetz nur in ganz bestimmten Fällen ausgeschlossen, wie etwa bei der Eigenkündigung

des Handelsvertreters oder der Kündigung des Vertrags durch den Unternehmer aus wichtigem Grund wegen des schuldhaften Verhaltens des Handelsvertreters.

### Der Ausgleichsanspruch nach altem Recht (vor dem 5. August 2009)

Voraussetzungen des Ausgleichsanspruchs waren bislang zum einen der Umstand, dass der Unternehmer aus der Geschäftsverbindung mit neuen, vom Handelsvertreter geworbenen Kunden auch nach Vertragsbeendigung noch erhebliche Vorteile hat. Zum anderen musste der Handelsvertreter infolge der Vertragsbeendigung Provisionsverluste erleiden, die er bei Fortbestand des Vertrages nicht erlitten hätte. Schließlich musste die Zahlung eines Ausgleichs unter Berücksichtigung aller Umstände des Einzelfalls der Billigkeit entsprechen. Hinsichtlich der Höhe war der Ausgleichsanspruch nach dem Gesetz auf den Betrag einer nach dem Durchschnitt der letzten fünf Jahre der Tätigkeit des Handelsvertreters berechneten Jahresprovision gedeckelt. Diese Voraussetzungen wurden durch ein Urteil des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) vom 26. März 2009 grundlegend umgestaltet, was auch eine zum 4. August 2009 in Kraft getretene Änderung des § 89b HGB zur Folge hatte.

### Anstoß der Neuregelung durch den EuGH

In dieser im Bereich des Vertriebsrechts bahnbrechenden Entscheidung hat der EuGH zur Frage der Wirksamkeit der bisherigen Voraussetzungen der Berechnung des Handelsvertreterausgleichsanspruchs entschieden, dass die gesetzliche Regelung des § 89b Abs. 1 HGB, die seit 1953 in Kraft ist, mit der Europäischen Handelsvertreterrichtlinie (Richtlinie 86/653/EWG des Rates vom 18. Dezember 1986) teilweise unvereinbar ist. Das Kriterium, wonach dem Handelsvertreter nur ein Ausgleich zusteht, wenn und soweit ihm Provisionsverluste durch die Vertragsbeendigung entstanden sind, dürfe den Ausgleichsanspruch laut EuGH nicht einschränken. Derartige Provisionsverluste seien allenfalls im Rahmen der Billigkeitsprüfung zu berücksichtigen. Mit anderen Worten: Der Ausgleichsanspruch kann nunmehr auch höher sein als die tatsächlichen Provisionsverluste, die der Handelsvertreter in Folge der Vertragsbeendigung erleidet.

### Folgerungen für die Praxis

Durch die Streichung des Kriteriums der Provisionsverluste in richtlinienkonformer Auslegung des Gesetzes wertet der EuGH neben dem Kriterium der Billigkeit das einzig verbliebene „greifbare“ Kriterium der „Unternehmervorteile“ deutlich auf. Von zentraler Bedeutung für die Berechnung des Ausgleichsanspruchs ist nunmehr die Frage, in welchem (finanziell quantifizierbaren) Ausmaß dem Unternehmer tatsächlich Vorteile aus der Tätigkeit des Handelsvertreters zugeflossen sind. Die Ermittlung dieser Unternehmervorteile erfordert in aller Regel Einblick in die

unternehmerische Rechnungslegung und Buchhaltung. Typischerweise besteht jedoch ein großes Interesse des Unternehmers daran, derartige Unternehmenszahlen dem Handelsvertreter nicht offenzulegen. Voraussichtlich wird die Gerichtspraxis tendenziell die Auskunfts- und Offenlegungsansprüche des Handelsvertreters in solchen Fällen erweitern, um eine Überprüfbarkeit und Nachvollziehbarkeit der dem Unternehmer zugeflossenen Vorteile zu ermöglichen. Dies mag in vielerlei Fällen zu einer deutlichen Erhöhung der Vergleichsbereitschaft führen, um eine solche Offenlegung vor Gericht zu vermeiden.

## Fazit

Die durch den EuGH veranlasste Gesetzesänderung des § 89b Abs. 1 HGB zeigt, dass das in den letzten Jahren eher wenig im Fokus von Gesetzgebung und Rechtsprechung stehende Gebiet des Vertriebsrechts einem Umbruch entgegensteht. Weitere Änderungen und Anpassungen sind zu erwarten. Die rechtzeitige Befassung mit Fragen des Ausgleichsanspruchs im Rahmen von Handelsvertreterverhältnissen ist dringend anzuraten – insbesondere vor dem Hintergrund der Vermeidung der Offenlegung von sensiblen Unternehmensdaten an den Handelsvertreter im Rahmen einer Auseinandersetzung über die Ausgleichsberechnung. Die stärkere Ausrichtung auf Billigkeitskriterien im Rahmen der Berechnung des Handelsvertreterausgleichsanspruchs setzt Erfahrung und Weitblick in allen diesbezüglichen rechtlichen Problematiken voraus, damit nicht am Ende einer erfolgreichen Handelsvertreterbeziehung ein böses Erwachen folgt.

Kontakt für weitere Informationen:

Alexander Saueracker

Rechtsanwalt

Rödl & Partner Nürnberg

Tel.: +49 (9 11) 91 93 - 16 16

E-Mail: alexander.saueracker@roedl.de



## > Brennpunkt Sonderzahlung: „Weihnachtsgeld“ und Bonus auf dem Prüfstand

VON KAI WEHRHAHN

Variable Vergütungsregelungen mit Zielvereinbarungen sind ein fester Bestandteil des gängigen Personalführungssystems „Management by Objectives“. Hierdurch sollen Anreize geschaffen werden, die geeignet sind, Mitarbeiter zu guten Leis-

tungen anzuspornen. Gerade zum Jahresende finden allerorts Personalgespräche statt, die die Leistung des Arbeitnehmers im vergangenen Jahr zum Gegenstand haben. Führt ein solches Gespräch aus Sicht beider Seiten zu einem positiven Ergebnis, stellen sich die gewünschten Effekte wie Mitarbeiterzufriedenheit, Motivation für das kommende Jahr und gerade bei gesuchten „High Performern“ Bindung an das Unternehmen ein. Bei Uneinigkeit schlägt der erhoffte Effekt ins Gegenteil um. So sind denn auch Sonderzahlungen ein steter Quell der Auseinandersetzung zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer. Und infolge der Schuldrechtsreform weiterhin ein Brennpunkt arbeitsgerichtlicher Rechtsprechung.

## „Weihnachtsgeld“: Freiwilligkeitsvorbehalt auch zukünftig wirksam

Das verbreitete einmal jährlich gezahlte „Weihnachtsgeld“ stellt eine Sonderzahlung im Sinne einer Anerkennung für vergangene Leistungen und/oder Belohnung für Betriebstreue dar, ohne dem Arbeitnehmer konkret formulierte Ziele vorzugeben oder mit ihm zu vereinbaren. Der für Sonderzahlungen zuständige 10. Senat des Bundesarbeitsgerichts hat ausdrücklich seine frühere Rechtsprechung bestätigt und entschieden, dass auch in Zukunft die Vereinbarung eines Freiwilligkeitsvorbehalts als wirksam anzusehen ist. Allerdings muss der Arbeitgeber einen Freiwilligkeitsvorbehalt bei Sonderzahlungen, der einen Rechtsanspruch des Arbeitnehmers auf künftige Leistungen ausschließen soll, so klar und verständlich abfassen, dass der Arbeitnehmer gemäß dem Sinn und Zweck des Transparenzgebotes den Vertragsinhalt sachgerecht beurteilen und erkennen kann. (Bundesarbeitsgericht, Urteil vom 21. Januar 2009 - 10 AZR 219/08 -)

## Änderung der Rechtsprechung zur „gegenläufigen betrieblichen Übung“

Gewährt der Arbeitgeber dreimal in Folge das alljährliche „Weihnachtsgeld“, ohne sich die Freiwilligkeit und den Widerruf vorzubehalten, so entsteht ein vertraglicher Anspruch des Arbeitnehmers aus „betrieblicher Übung“. Nach der bisherigen Rechtsprechung konnte eine betriebliche Übung durch eine gegenläufige betriebliche Übung beendet werden. Dies wurde angenommen, wenn der Arbeitgeber erklärt hat, die Zahlung der Gratifikation sei eine freiwillige Leistung, auf die zukünftig kein Rechtsanspruch bestehe und wenn die Arbeitnehmer der neuen Handhabung über einen Zeitraum von drei Jahren hinweg nicht widersprochen haben. An dieser Rechtsprechung zur Verschlechterung oder Beseitigung vertraglicher Ansprüche hält das Bundesarbeitsgericht nicht mehr fest. Ein Anspruch aus betrieblicher Übung kann somit nur durch Änderungskündigung oder Vereinbarung mit dem Arbeitnehmer unter Vorbehalt gestellt, verschlechtert oder beseitigt werden. (Bundesarbeitsgericht, Urteil vom 18. März 2009 - 10 AZR 281/08 -)

### Sonderzahlung bei Verknüpfung mit arbeitsvertraglichen Verschlechterungen

Gewährt der Arbeitgeber die Sonderzahlung nur solchen Arbeitnehmern, die die Verschlechterung von Arbeitsbedingungen (z. B. Erhöhung der Wochenarbeitszeit, Aussetzen von Vergütungserhöhungen) akzeptieren, so steht dem sich verweigernden Arbeitnehmer die Zahlung nach dem Gleichbehandlungsgrundsatz dennoch zu. Der Arbeitgeber darf einzelne Arbeitnehmer nicht sachfremd gegenüber anderen Arbeitnehmern in vergleichbarer Lage schlechter stellen. (Bundesarbeitsgericht, Urteil vom 5. August 2009 - 10 AZR 666/08 -)

### Konflikte beim Abschluss von Ziel- und Bonusvereinbarungen

Bonuszahlungen sind nicht nur in Vereinbarungen mit Führungskräften auf der ersten und zweiten Managementebene, sondern mittlerweile auf allen Hierarchiestufen zu finden. Dabei wird eng gesteckten rechtlichen Grenzen und hohen Anforderungen an die vertragliche Gestaltung bei Freiwilligkeits- und Widerrufsvorbehalten, aber auch Stichtags- und Rückzahlungsklauseln oft nur unzureichend Beachtung geschenkt. Nicht selten werden hohe fixe Gehaltsvorstellungen von gesuchten Führungskräften durch Vertragsgestaltungen abgedeckt, die ein relativ niedriges Grundgehalt mit einem hohen variablen Vergütungsteil kombinieren, den der Manager nur bei 100-prozentiger Zielerreichung erhalten soll. Fast immer soll „das Nähere durch gesonderte, alljährlich neu zu vereinbarende Zielvereinbarung geregelt“ werden. Erfüllt der mit „Vorschusslorbeeren“ eingestellte Mitarbeiter nicht die unternehmerischen Erwartungen, so wird nicht selten auf unklare und letztlich das Ermessen des Arbeitgebers betonnende Klauseln gesetzt. Oder es kommt zur einfachen Zahlungsverweigerung, weil man sich schon im zweiten Beschäftigungsjahr auf eine Zielvereinbarung nicht einigen konnte. Landen die Parteien vor dem Arbeitsgericht, um den Konflikt auszutragen, lauert dort große Gefahr für den Arbeitgeber.

Handelt ein Arbeitgeber mit einem Arbeitnehmer eine alljährlich neu zu vereinbarende Zielvereinbarung aus, so ist er an diese Regelung gebunden und kann sich nicht durch faktische Weigerung seiner Klärungspflicht entziehen. Vielmehr kann der Arbeitgeber im Falle seiner Weigerung wegen der entgangenen Vergütung mit Ablauf der Zielperiode zur Schadenersatzzahlung an den Arbeitnehmer verpflichtet sein. (Bundesarbeitsgericht, Urteil vom 10. Dezember 2008 - 10 AZR 889/07 -)

Soll der Arbeitnehmer bei Erreichung ausgehandelter Ziele einen Bonus erhalten, so kann der Arbeitgeber der Zahlungspflicht nicht dadurch entgehen, dass er die Zahlung der variablen Vergütung an einen Freiwilligkeitsvorbehalt knüpft. Solche Klauseln sind widersprüchlich und unklar. Sie missachten das Transparenzgebot, wenn sie einerseits einen Anspruch des Arbeitnehmers auf

eine Bonuszahlung begründen, andererseits einen solchen Anspruch ausschließen. Dies bewirkt eine unangemessene Benachteiligung des Arbeitnehmers und führt zur Unwirksamkeit dieser Bestimmungen, mit der Folge, dass die Bonuszahlungspflicht als solche bestehen bleibt (Bundesarbeitsgericht, Urteil vom 24. Oktober 2007 - 10 AZR 825/06 -).

In einem weiteren Fall setzte die Auszahlung des Bonus ein „ungekündigtes Arbeitsverhältnis zum Abschluss des Geschäftsjahres“ voraus. Das Bundesarbeitsgericht sieht eine solche Gestaltung als unwirksam an, weil eine solche Klausel nicht zwischen einer vom Arbeitgeber und Arbeitnehmer ausgesprochenen Kündigung differenziert. Die vertragliche Klausel stelle nicht darauf ab, ob der Grund für die Kündigung vor Ablauf des Geschäftsjahres im Verantwortungsbereich des Arbeitnehmers oder des Arbeitgebers liege, wie dies bei einer betriebsbedingten Kündigung der Fall sei. Dies sei unangemessen und damit unwirksam. Im Rahmen des von der Rechtsprechung bei Allgemeinen Geschäftsbedingungen vorgenommenen „blue-pencil-tests“ hat das Gericht das Wort „ungekündigtes“ gestrichen und den Rest der Klausel als sprachlich teilbar und damit verwendbar angesehen. Die Verknüpfung eines leistungsabhängigen Bonus’ an das Bestehen des Arbeitsverhältnisses zum Ende des Geschäftsjahres hat das Gericht allerdings ausdrücklich als wirksam anerkannt (Bundesarbeitsgericht, Urteil vom 6. Mai 2009 - 10 AZR 443/08 -).

### Fazit

Ohne variable Vergütungsgestaltung kommen Arbeitgeber und Arbeitnehmer nicht aus. Dabei muss der Arbeitgeber bereits bei Eingehung von Bonusvereinbarungen einen hohen administrativen Aufwand betreiben, um dem Ziel einer rechtssicheren Gestaltung von Sonderzahlungsabreden möglichst nahe zu kommen. Dies wird in der Gestaltungspraxis von Unternehmen häufig nicht ausreichend beachtet. Zu oft werden Klauseln bei der Einstellung von Führungskräften vereinbart, die auf das Prinzip Hoffnung setzen. Der Konflikt bricht aus, wenn es nach einer jahrelangen Bonuszahlung bei steter Zielerreichung zur Trennung kommt. Dann setzen nicht wenige Arbeitgeber auf schlichte Zahlungsverweigerung, sodass im Kündigungsschutzprozess zumeist auch über die Gewährung von Boni im Trennungsjahr gestritten wird. Eine vorausschauende Personalpolitik berücksichtigt bereits bei Vertragsschluss den Konfliktfall, setzt auf aufwendige und sicher dokumentierte alljährliche Zielvereinbarungen und vor allem auf objektivierbare Bewertungssysteme, die „weiche Ziele“ nur sparsam verwenden. Können sich Arbeitgeber und Arbeitnehmer nicht auf die alljährlich zu erneuernde Zielvereinbarung einigen, sind Mechanismen, wie z. B. betriebliche Vermittlungsverfahren, einzubeziehen, um den Rechtsstreit zu vermeiden.

Kontakt für weitere Informationen:

Kai Wehrhahn

Rechtsanwalt

Fachanwalt für Arbeitsrecht

Rödl Enneking & Partner Berlin

Tel.: +49 (30) 88 92 03 0

E-Mail: [wehrhahn@roedl-enneking.de](mailto:wehrhahn@roedl-enneking.de)



## Wirtschaft aktuell

> Kurzmeldungen > Kurzmeldungen >

### Kostensenkung beim elektronischen Bundesanzeiger

Die Bundesanzeiger Verlagsgesellschaft mbH hat in Abstimmung mit dem Bundesministerium der Justiz mit Wirkung ab 1. Oktober 2009 die Preise für die verpflichtende Offenlegung von Jahresabschlüssen im elektronischen Bundesanzeiger gesenkt. Der Fixpreis bei Anlieferung des Jahresabschlusses im Standardformat XML/XBRL beträgt nunmehr 30 Euro statt bisher 35 Euro für kleine Gesellschaften und 48 Euro statt bisher 55 Euro für mittelgroße Gesellschaften.

Die Unterlagen müssen elektronisch beim Bundesanzeiger eingereicht werden, nur für eine Übergangszeit bis Ende 2009 ist die Papierform noch gestattet. Da der Bearbeitungsaufwand je nach geliefertem Datenformat unterschiedlich ist, hängt die Höhe des Entgelts für die Veröffentlichung vom Anlieferungsformat ab. Etwa 80 Prozent aller Unternehmen nutzen bereits das kostengünstige Standardformat XML/XBRL. Durch die Preissenkungen wird die Offenlegung des Jahresabschlusses für die weitaus meisten der kleinen und mittelgroßen offenkundigen Gesellschaften günstiger (siehe auch [www.bmj.bund.de](http://www.bmj.bund.de), Pressemitteilung vom 11. September 2009).

### Diskussionspapier zum Thema „Integrität“

In einem am 22. September 2009 veröffentlichten Diskussionspapier adressiert die Fédération des Experts Comptables Européens (FEE) das Thema „Integrity in Professional Ethics“. Nach Auffassung der FEE ist „Integrität“ ein wesentlicher Bestandteil unternehmerischen Handelns. In der Praxis besteht allerdings kein Konsens über dessen Inhalt; das nun vorgelegte Papier soll – auch vor dem Hintergrund der während der Finanz- und Kapitalmarktkrise zu Tage getretenen Defizite integren Handelns – eine entsprechende Diskussion in Gang setzen (weitergehende Informationen unter [www.fee.be](http://www.fee.be)).

> Kurzmeldungen > Kurzmeldungen >

## > Aktivierung von Herstellungskosten

VON GEORG BEYER

Herstellungskosten umfassen künftig gemäß Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) zwingend die Einzelkosten, angemessene Teile der Material- und Fertigungsgemeinkosten sowie 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, für Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs, für freiwillige soziale Leistungen und für die betriebliche Altersversorgung, soweit die Aufwendungen sich auf den Herstellungszeitraum beziehen. Forschungs- und Vertriebskosten dürfen bei der Herstellungskostenermittlung weiterhin nicht berücksichtigt werden (§ 255 Abs. 2 HGB).

Die folgende Darstellung gibt im Wesentlichen den Inhalt des Entwurfs der IDW-Stellungnahme zur Rechnungslegung IDW ERS HFA 31, der die bisherige IDW-Stellungnahme des Hauptfachausschusses 5/1991 zur Aktivierung von Herstellungskosten ersetzen wird, zu diesem Thema in gekürzter Form wieder.

### Grundsatz

Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Vermögensgegenstands, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen, sind in § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB als Herstellungskosten definiert. Sie werden grundsätzlich durch Aktivierung ergebnismäßig neutralisiert, um insoweit erst in der Periode der Verwendung des hergestellten Vermögensgegenstandes (z. B. durch Verkauf) den entsprechenden Erträgen als Aufwand gegenübergestellt zu werden.

Die nach § 255 Abs. 2 und 3 HGB zu ermittelnden Herstellungskosten stellen die Ausgangsgröße für die Bewertung eines durch den Bilanzierenden hergestellten Vermögensgegenstandes dar; sie sind gegebenenfalls um Abschreibungen nach § 253 Abs. 3 und 4 HGB zu vermindern.

### Zeitraum der Herstellung

Für eine Aktivierung als Herstellungskosten kommen nur die von Beginn bis zum Ende der Herstellung (Zeitraum der Herstellung) angefallenen, dem betreffenden Vermögensgegenstand direkt oder indirekt zurechenbaren Aufwendungen in Betracht.

### Beginn der Herstellung

Die Herstellung beginnt gleichzeitig mit dem auf die Schaffung, die Erweiterung oder die wesentliche Verbesserung des zu bewertenden Vermögensgegenstands gerichteten Kombinationsprozess von Produktionsfaktoren. Vorbereitungshandlungen, die unmittelbar der Herstellung eines Vermögensgegenstands dienen, gehören bereits zum Herstellungsvorgang, sofern der betreffende Vermögensgegenstand – etwa durch externe Aufträge oder betriebsinterne Vorgaben – bis zur Aufstellung des Jahresabschlusses hinreichend konkretisiert ist.

Allein in der Beschaffung von Werkstoffen ist noch nicht der Beginn des Herstellungsprozesses zu sehen.

### Unterbrechung der Herstellung

Ist der Herstellungsvorgang unterbrochen, so können die während der Zeit der Unterbrechung anfallenden Aufwendungen nicht als Herstellungskosten berücksichtigt werden. Ein durch herstellungsbezogene Umstände bedingter (technischer) Produktionsstillstand stellt allerdings in der Regel keine Unterbrechung der Herstellung dar.

### Beendigung der Herstellung

Der Herstellungszeitraum endet mit der Fertigstellung des Vermögensgegenstands, also mit der Möglichkeit seiner bestimmungsgemäßen Verwendung.

Der Vertrieb eines Vermögensgegenstands ist nicht dem Herstellungsvorgang zuzurechnen. Vertriebskosten – einschließlich Sondereinzelkosten des Vertriebs – gehören mithin unabhängig von ihrem zeitlichen Anfall nicht zu den Herstellungskosten (§ 255 Abs. 2 Satz 4 HGB).

### Abgrenzung von Pflicht- und Wahlbestandteilen

Wie sich aus dem Gesetzeszusammenhang ergibt, sind die gemäß § 255 Abs. 2 Satz 2 HGB den Herstellungskosten zuzurechnenden Materialkosten, Fertigungskosten und Sonderkosten der Fertigung als aufwandsgleiche aktivierungspflichtige Einzelkosten zu verstehen.

Aktivierungspflichtige Einzelkosten im Sinne des Gesetzes sind die dem hergestellten und einzeln zu bewertenden Vermögensgegenstand unmittelbar zurechenbaren Kosten. Von den stets aktivierungspflichtigen Einzelkosten abzugrenzen sind die Gemeinkosten. Bei Gemeinkosten handelt es sich im Rahmen der Herstellungskosten um diejenigen Aufwendungen für Güter, Leistungen und Dienste, die nicht unmittelbar in das Projekt eingehen, sondern nur über eine Schlüsselung oder Umlage zu dem hergestellten Vermögensgegenstand in Beziehung gebracht wer-

den können. Hinsichtlich des Verpflichtungsgrads ihrer Einbeziehung in die Herstellungskosten ist zu differenzieren.

Gemäß § 255 Abs. 2 Satz 2 HGB zwingend in die Herstellungskosten einzubeziehen sind angemessene Teile der Materialgemeinkosten, der Fertigungsgemeinkosten und des Werteverzehrs des Anlagevermögens, soweit dieser durch die Fertigung veranlasst ist.

Soweit sie auf den Zeitraum der Herstellung entfallen, dürfen ferner angemessene Teile der Kosten der allgemeinen Verwaltung (Verwaltungsgemeinkosten) sowie angemessene Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs, für freiwillige soziale Leistungen und für die betriebliche Altersversorgung nach § 255 Abs. 2 Satz 3 HGB in die Herstellungskosten einbezogen werden. Verwaltungskosten, die im Material- oder Fertigungsbereich anfallen, sind hingegen als Material- bzw. Fertigungsgemeinkosten aktivierungspflichtig.

Nach § 255 Abs. 2 Satz 4 HGB besteht für Forschungs- und Vertriebskosten ein Einbeziehungsverbot. Forschungskosten sind die Kosten, die anfallen bei der eigenständigen und planmäßigen Suche nach neuen wissenschaftlichen oder technischen Erkenntnissen und Erfahrungen allgemeiner Art, über deren technische Verwertbarkeit und wirtschaftliche Erfolgsaussichten grundsätzlich keine Aussagen getroffen werden können (vergleiche die Legaldefinition für Forschung in § 255 Abs. 2a Satz 3 HGB).

Für die Zuordnung von Aufwendungen zu den Einzelkosten einerseits und den Gemeinkosten andererseits kommt es auf die im Einzelfall zu deren Ermittlung angewandte Kostenrechnungsmethode nicht an. Werden aufwandsgleiche Kosten aus Praktikabilitätsgründen in der Kostenrechnung als Gemeinkosten behandelt und geschlüsselt und können sie aber ihrer Natur nach dem hergestellten Vermögensgegenstand quantitativ direkt zugerechnet werden, so handelt es sich um Einzelkosten (sogenannte unechte Gemeinkosten). Entscheidend für die Zuordnung ist also nicht die tatsächliche Zurechnung in der Kostenrechnung, sondern die Möglichkeit einer direkten Zurechnung.

### Eliminierung von Leerkosten

§ 255 Abs. 2 Satz 2 HGB schreibt zwar grundsätzlich vor, die für die Fertigung ihrer Art nach notwendigen Material- und Fertigungsgemeinkosten sowie den durch die Fertigung veranlassten Werteverzehr des Anlagenvermögens in die Ermittlung der Herstellungskosten einzubeziehen, beschränkt diese Einbeziehung jedoch auf angemessene Teile der Gemeinkosten und des Werteverzehrs.

Diesem Angemessenheitsprinzip entspricht es, fertigungsbedingte Gemeinkosten bei der Ermittlung der Herstellungskosten nur insoweit zu berücksichtigen, wie sie bei einer normalen Aus-

lastung der technischen und personellen Fertigungskapazitäten unter Berücksichtigung der branchentypischen Beschäftigungsschwankungen (Normalbeschäftigung) anfallen. Die Normalbeschäftigung ist in der Praxis oft schwer bestimmbar; sie kann sich im Zeitablauf ändern. Werden jedoch Fertigungsbereiche zeitweilig oder endgültig stillgelegt oder offensichtlich deutlich weniger als normal ausgelastet, dann sind die betreffenden Gemeinkosten als nicht mehr angemessene und nicht produktionsnotwendige Leerkosten von einer Einrechnung in die Herstellungskosten ausgeschlossen.

### Umfang einzurechnender Abschreibungen

In die Herstellungskosten sind nach § 255 Abs. 2 Satz 2 HGB auf den Zeitraum der Herstellung entfallende angemessene Teile des Werteverzehrs des Anlagevermögens einzurechnen, soweit er durch die Fertigung veranlasst ist. Einzubeziehen sind somit nur planmäßige, nicht hingegen außerplanmäßige Abschreibungen.

### Einbeziehung von Fremdkapitalzinsen

Nach § 255 Abs. 3 Satz 1 HGB gehören Zinsen für Fremdkapital nicht zu den Herstellungskosten. Der Gesetzgeber gewährt jedoch in Satz 2 der Vorschrift ein Wahlrecht. Danach dürfen Zinsen für Fremdkapital, das zur Finanzierung der Herstellung eines Vermögensgegenstands verwendet wird, angesetzt werden, soweit sie auf den Zeitraum der Herstellung entfallen. Wird von dem Wahlrecht Gebrauch gemacht, gelten aktivierte Zinsen als Herstellungskosten.

Über die Einbeziehung von Zinsen für Fremdkapital in die Herstellungskosten sind gemäß § 284 Abs. 2 Nr. 5 HGB Angaben im Anhang zu machen.

### Zölle und Verbrauchsteuern

Angefallene Zölle und Verbrauchsteuern (z. B. Biersteuer, Mineralölsteuer), die auf am Abschlussstichtag auszuweisende Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens entfallen, sind als Sonderkosten der Fertigung anzusehen und damit gemäß § 255 Abs. 2 Satz 2 HGB in die Herstellungskosten einzubeziehen. Es handelt sich hierbei um Aufwendungen, die der Herstellung der Verkehrsfähigkeit des betroffenen Vermögensgegenstands dienen.

Den vollständigen Wortlaut dieses Entwurfs einer IDW-Stellungnahme zur Rechnungslegung IDW ERS HFA 31 finden Sie unter <http://www.idw.de/idw/portal/d302224/index.jsp>.

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 Blickpunkt: REIT

> Spanien schafft Gesetz über börsennotierte Immobilienanlagengesellschaften

#### Internationales Steuerrecht

> Doppelbesteuerungsabkommen mit den Vereinigten Arabischen Emiraten – Neue Entwicklungen

> Höchstgrenze für Fremdkapitalzinsen in Russland erneut geändert

> Anrechnung ausländischer Quellensteuern in Österreich

> Änderungen zur Mehrwertsteuer in der Schweiz

> Steuererhöhungen in Spanien

#### Internationaler Rechtsverkehr

> Beleihung von Forderungen mit besitzlosen Pfandrechten in Spanien

> Neue Entwicklungen im thailändischen Gesellschaftsrecht

> Brasilien ist strategischer Partner der EU

> Österreich: Anforderungen an Rechnungsinhalt

#### Personalpraxis International

> Frankreich baut Zusatzkranken- und Vorsorgeversicherung aus

> Vietnam ändert Krankenversicherungsrecht: Ausländer jetzt beitragspflichtig

#### Rödl & Partner intern

> Neu: Rödl & Partner Newsletter „Erneuerbare Energien“

> 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)

### > Rödl & Partner Köln

Thema **Wie bereite ich mich auf die  
Erstkonsolidierung vor?**

Termin/Ort 03.12.2009 / Köln

Referenten Martin Wambach, Hannes Hahn

### > Rödl & Partner Köln

Thema **Experten-Workshop  
Änderungen des Bewertungsleitfadens -  
Auswirkungen auf die Eröffnungsbilanz**

Termin/Ort 09.12.2009 / Potsdam

Referenten Alexander Terpitz, Nicole Steffen

### > IHK Mannheim

Thema **Russland: Gewerblicher Rechtsschutz**

Termin/Ort 03.12.2009 / Mannheim

Referenten Prof. Dr. jur. Andreas Steininger

### > Management Forum Starnberg

Thema **Konzessionsverträge und Netzübernahmen**

Termin/Ort 09.12.2009 / Starnberg

Referenten Alexander Terpitz

### > Rödl & Partner Nürnberg

Thema **7. Nürnberger Vergaberechtstag**

Termin/Ort 03.12.2009 / Nürnberg

Referenten Holger Schröder, Ute Beckmann, Tanja Nein

### > IHK Düsseldorf

Thema **Managementtraining:  
Geschäftsaufbau in Russland**

Termin/Ort 10.12.2009 / Düsseldorf

Referenten Dr. Andreas Knaul

#### Impressum Mandantenbrief Dezember 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

Redaktion: Cecilia Hardenberg

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)