

Rundschreiben Q2/2013



Einführung einer Steuerpflicht von Streubesitzdividenden.

Tax Seite 4

Tax

Altspekulationsverluste nutzen

Seite 2

Audit

Rückstellungen für zukünftige Betriebsprüfungen

Seite 6

Advisory

Zinssatzschmelze gefährdet Eigenkapital

Seite 9

Legal

Aktuelle Rechtsprechung

Seite 12

Wussten Sie schon...?

Im März 2013 wurden die EStÄR 2012 veröffentlicht. Die neuen Richtlinien enthalten zum Teil wesentliche Änderungen für das Bilanzsteuerrecht, bspw. im Bereich Rückstellungen und Herstellungskosten. In unserem aktuellen Sonderrundschreiben (www.kleeberg.de/Rundschreiben) informieren wir Sie ausführlich über die Änderungen, die grundsätzlich bereits für den VZ 2012 erstmals anzuwenden sind.

Aktuell in der Diskussion ist eine Reformierung des Ordnungsgeldverfahrens bei Offenlegungsverstößen, das Kleinstkapitalgesellschaften und kleine Kapitalgesellschaften entlasten soll. Über entsprechende Änderungen halten wir Sie auf dem Laufenden.

Tax

- /Einkommensteuer:** Altspekulationsverluste noch bis Ende 2013 steuerlich nutzen 2
- /Körperschaftsteuer:** „Kleine Organschaftsreform“ 3
- /Körperschaftsteuer:** Beteiligungen überprüfen! 4
- /Einkommensteuer:** Bilanzierung nach den EStÄR 2012 5

Audit

- /Bilanzsteuerrecht:** Rückstellungen für Kosten zukünftiger Betriebsprüfungen 6
- /IFRS:** Neuerungen für Pensionsverpflichtungen 7

Advisory

- /Bewertung:** Zinssatzschmelze: Ergebnis- und Eigenkapitalgefährdung durch Pensionsrückstellungen 9
- /Sanierung:** ESUG – Gesetz zur weiteren Erleichterung der Sanierung von Unternehmen 10

Legal

- /Rechtsprechung:** Wirtschaftsrecht 12

Inside

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



Sehr geehrte Damen und Herren,

im vorliegenden Mandantenrundschriften liegen unsere Themenschwerpunkte im Bereich Tax zunächst bei der Nutzungsmöglichkeit von Altspekulationsverlusten noch im Jahr 2013 sowie bei den Risiken und Gestaltungsmöglichkeiten im Zusammenhang mit der Einschränkung der Steuerfreiheit für Dividenden nach § 8b KStG. Weiterhin informieren wir Sie über die Notwendigkeit der Anpassung von Gewinnabführungsverträgen aufgrund der Änderung der Regelungen zur Organschaft sowie über die Verabschiedung der Einkommensteueränderungsrichtlinien 2012. Zu diesen verweisen wir ergänzend auf unser aktuelles Sonderrundschreiben, in dem die wesentlichen Änderungen der EStÄR für die Steuerbilanz erläutert werden.

In unserem Leistungsbereich Audit widmen wir uns in dieser Ausgabe der Bildung von Rückstellungen für Kosten zukünftiger Betriebsprüfungen sowie im Bereich der internationalen Rechnungslegung den Neuerungen für Pensionsverpflichtungen nach IAS 19 (rev. 2011) ab 2013. Die Informationen im Bereich Advisory thematisieren einerseits die bilanziellen Auswirkungen und die daraus resultierende Ergebnis- und Eigenkapitalgefährdung, die durch Pensionsrückstellungen aufgrund der zu beobachtenden Zinssatzschmelze ausgelöst werden kann. Andererseits informieren wir noch einmal über die wesentlichen Neuerungen des vor etwas mehr als einem Jahr in Kraft getretenen Gesetzes zur weiteren Erleichterung der Sanierung von Unternehmen (ESUG) und berichten über erste Praxiserfahrungen bei der Anwendung der Neuregelungen.

Die Informationen aus unserem Leistungsbereich Legal konzentrieren sich in diesem Mandantenrundschriften auf Hinweise zur aktuellen Rechtsprechung. Kleeberg Inside bietet Ihnen wie gewohnt einen Einblick in unsere weiteren vielfältigen Aktivitäten und Informationsangebote.

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

Christian Heine

Jürgen Schmidt

Jetzt gilt's: Altspekulationsverluste noch bis Ende 2013 steuerlich nutzen

Rückblick

Viele Anleger verfügen noch über Verluste aus dem Verkauf von Wertpapieren, die sie bis Ende 2008 und damit vor Einführung der Abgeltungsteuer auf Kapitaleinkünfte realisiert haben: Diese sogenannten Altspekulationsverluste können unter bestimmten Voraussetzungen noch bis 31.12.2013 mit Abgeltungsteuerpflichtigen Veräußerungsgewinnen verrechnet werden. Nach diesem Zeitpunkt noch vorhandene Altspekulationsverluste reduzieren – zeitlich unbeschränkt – nur noch steuerpflichtige Gewinne aus dem Verkauf von beispielsweise Immobilien, Kunst, Fremdwährungsguthaben oder Edelmetallen.

Antragserfordernis

Zu beachten ist zunächst, dass die Altspekulationsverlustverrechnung nicht automatisch durch die Bank, sondern nur auf Antrag im Rahmen der Einkommensteuererklärung erfolgt. Obwohl die abgeltungsteuerpflichtigen Kapitalerträge gegenüber dem Finanzamt grundsätzlich nicht mehr deklarationspflichtig sind, müssen diese für diesen Zweck quasi freiwillig in der Steuererklärung angegeben werden. Zusätzlich ist die Bescheinigung der Bank beizufügen, aus der sich die verrechnungsfähigen Veräußerungsgewinne ergeben.

(Ausgewählte) Strategien zur gezielten Verlustnutzung

Wie bereits erwähnt, können nur Veräußerungsgewinne mit den Altspekulationsverlusten verrechnet werden. Hierzu zählen z.B. Gewinne aus dem Verkauf von Anleihen, Fondsanteilen, Zertifikaten oder Aktien. Aber auch erhaltene Stückzinsen beim Verkauf von zinstragenden Wertpapieren können verrechnet werden, während die Zinsgutschrift bei Kupontermin nicht begünstigt ist. Mitunter kann es

deshalb sinnvoll sein, das Papier kurz vor Zinstermin zu verkaufen, um auf diese Weise annähernd die kompletten Zinsen der Zinsperiode mit den Verlusten verrechnen zu können.

Die Erholung der Kapitalmärkte in der letzten Zeit hat vielfach dazu geführt, dass die ab 2009 erworbenen Wertpapiere im Plus notieren. Soweit die Altspekulationsverluste nicht anderweitig steuerlich genutzt werden können, wäre zu überlegen, die Wertpapiere jetzt mit Gewinn zu verkaufen und diesen anschließend zu verrechnen.

Beispiel: Ein Anleger verfügt zum 31.12.2012 noch über einen Verlustvortrag von EUR 50.000. In seinem Depot befinden sich Aktien, die er 2009 erworben hat und die seither um EUR 45.000 gestiegen sind. Er verkauft die Aktien 2013 und realisiert den Kursgewinn. Die Bank behält hiervon EUR 11.250 Abgeltungsteuer ein. Kurze Zeit später kauft der Anleger die Aktien erneut. Weitere Wertpapiergeschäfte tätigt der Anleger 2013 nicht.

Der Anleger kann den Gewinn im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung 2013 mit den Altspekulationsverlusten von EUR 50.000 verrechnen. Das Finanzamt erstattet deshalb die von der Bank einbehaltene Abgeltungsteuer von EUR 11.250 wieder zurück. Im zeitnahen (Wieder-)Erwerb der Aktien ist nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs grundsätzlich kein sogenannter steuerlicher Gestaltungsmissbrauch zu sehen.

Fazit

Noch vorhandene Altspekulationsverluste können durch entsprechende Maßnahmen letztmalig 2013 bei den Kapitaleinkünften gezielt genutzt werden. Welche Strategie hierbei zum Ziel führt, kann wegen der Komplexität der Materie jeweils nur individuell entschieden werden. Stets ist hierbei auch eine wirtschaftliche Betrachtung anzustellen. ■

„Kleine Organschaftsreform“ – Anpassung aller Gewinnabführungsverträge notwendig?

Mit dem „Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts“ hat der Gesetzgeber unter anderem die Vorschriften über die ertragsteuerliche Organschaft reformiert. Insbesondere wurden die formalen Anforderungen an Gewinnabführungsverträge neu definiert. Die Neuregelungen sind am 26.02.2013 in Kraft getreten.

Verlustübernahmeklausel

Gewinnabführungsverträge müssen, soweit eine GmbH Organgesellschaft ist, gemäß § 17 S. 2 Nr. 2 KStG n.F. einen sogenannten dynamischen Verweis auf § 302 AktG enthalten. Das bedeutet, dass auf § 302 AktG in seiner jeweils gültigen Fassung verwiesen werden muss. Einen Spielraum lässt diese Vorgabe nicht. So ist weder ein statischer Verweis noch die Wiedergabe des Wortlauts des § 302 AktG ausreichend.

Neuverträge

Dies gilt zunächst für alle Gewinnabführungsverträge, die nach dem Inkrafttreten der Neuregelung am 26.02.2013 abgeschlossen oder – aus welchem Grund auch immer – geändert werden.

Altverträge

Bei Altverträgen ist zu differenzieren. Altverträge, die nicht den bisherigen gesetzlichen Anforderungen des § 17 S. 2 Nr. 2 KStG a.F. entsprechen, d.h. insbesondere keine Bezugnahme auf § 302 AktG in seiner Gesamtheit enthalten, können im Rahmen der Übergangsfrist nach § 34 Abs. 10b S. 2 KStG bis zum Ende des Jahres 2014 durch Aufnahme des dynami-

schen Verweises angepasst werden. Für die Anerkennung der steuerlichen Organschaft ist in diesen Fällen zudem erforderlich, dass die Verlustübernahme auch tatsächlich entsprechend der Regelung des § 302 AktG durchgeführt wurde. Die Aufnahme des dynamischen Verweises gilt nicht als Neuabschluss des Gewinnabführungsvertrags. Die Fünfjahresfrist wird somit nicht unterbrochen oder erneut in Gang gesetzt.

Für Altverträge, die den bisherigen Anforderungen des § 17 S. 2 Nr. 2 KStG a.F. genügen, ist eine Anpassung zwar grundsätzlich nicht erforderlich, soweit sie nicht aus anderen Gründen geändert werden. Dennoch kann eine Anpassung an die Neuregelung insbesondere bei zweifelhaften oder unvollständigen Formulierungen der Verlustübernahmeklausel sinnvoll sein. Dies kann nur im jeweiligen Einzelfall entschieden werden.

Handlungsbedarf besteht aber nicht erst zum Ende des Jahres 2014, denn für die Einhaltung der Frist ist allein die Eintragung der Änderung im Handelsregister der Organgesellschaft maßgeblich. Deshalb sollte eine ausreichende Vorlaufzeit eingeplant werden. Die Einberufung der Gesellschafterversammlung, eine gegebenenfalls notwendige notarielle Beurkundung des Änderungsbeschlusses oder Anfechtungsklagen bei börsennotierten Organträgern können zu erheblichen Verzögerungen führen.

Fazit

Aufgrund der nun eindeutig geregelten Anforderungen an die Verlustübernahmeklausel werden sich zukünftig viele Unsicherheiten vermeiden lassen. Darüber hinaus bietet sich für unwirksame oder vermeintlich wirksame Altverträge eine sichere Heilungsmöglichkeit, die in jedem Falle genutzt werden sollte. ■

Beteiligungen überprüfen! – Einschränkung der Steuerfreiheit für Dividenden nach § 8b KStG

Dividendenausschüttungen an eine Kapitalgesellschaft sind grundsätzlich nach § 8b Abs. 1 KStG steuerfrei. Lediglich 5 % der Dividendenausschüttungen werden als nichtabzugsfähige Betriebsausgaben behandelt, sodass im Ergebnis eine 95%ige Steuerfreiheit gewährt wird. Seit dem 01.03.2013 gilt diese Steuerbefreiung nicht mehr für sogenannte Streubesitzdividenden. Hierunter sind Dividenden zu verstehen, die aus einer Beteiligung von weniger als 10 % am Grund- oder Stammkapital der ausschüttenden Gesellschaft resultieren.

Hintergrund ist ein Urteil des Europäischen Gerichtshofs vom 20.10.2011 und die Tatsache, dass ausländische Kapitalgesellschaften diese Steuerbefreiung nicht in Anspruch nehmen können. Nach Auffassung des Europäischen Gerichtshofs führe dies zu einer Einschränkung des freien Kapitalverkehrs und der Niederlassungsfreiheit. Abhilfe konnte somit nur eine Gleichbehandlung in- und ausländischer (EU-)Kapitalgesellschaften schaffen.

Ursprünglich hatte die Bundesregierung geplant, die Steuerbefreiung auch den in der EU ansässigen ausländischen Kapitalgesellschaften mit inländischen Streubesitzbeteiligungen zu gewähren. Schnell wurde aber klar, dass dies Steuerausfälle in Höhe von jährlich ca. 600 Mio. EUR zur Folge hätte.

In der Sitzung des Vermittlungsausschusses am 26.02.2013 wurde § 8b Abs. 4 KStG neu gefasst:

„Bezüge im Sinne des Absatzes 1 sind abweichend von Absatz 1 Satz 1 bei der Ermittlung des Einkommens zu berücksichtigen, wenn die Beteiligung zu Beginn des Kalenderjahres unmittelbar weniger als 10 Prozent des Grund- oder Stammkapitals betragen hat; (...) Beteiligungen über eine Mitunternehmerschaft sind dem Mitunternehmer anteilig zuzurechnen; § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes gilt sinngemäß. Eine dem Mitunternehmer nach Satz 4 zugerechnete Beteiligung gilt für die Anwendung dieses Absatzes als unmittelbare Beteili-

gung. Für Zwecke dieses Absatzes gilt der Erwerb einer Beteiligung von mindestens 10 Prozent als zu Beginn des Kalenderjahres erfolgt. (...)“

Die vermeintliche Gleichbehandlung wurde somit durch eine generelle Steuerpflicht für in- und ausländische (EU-)Kapitalgesellschaften mit inländischen Streubesitzdividenden umgesetzt. Maßgeblich ist somit eine unmittelbare Beteiligung von weniger als 10 % am Grund- oder Stammkapital der ausschüttenden Gesellschaft. Unmittelbare Beteiligungen stellen auch die über Mitunternehmerschaften (insbesondere über Personengesellschaften) gehaltenen Anteile dar.

Die Folge ist eine zusätzliche steuerliche Belastung auf den jeweiligen Beteiligungsebenen (Kaskadeneffekt), weil jede Ausschüttung eine weitere Besteuerung auslöst. Bei komplexen Beteiligungsstrukturen kann dies zu erheblichen Mehrbelastungen und damit nicht zuletzt zu einem Verstoß gegen das Gebot der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit führen.

Nicht reformiert und damit zunächst weiterhin steuerfrei bleiben Gewinne aus der Veräußerung der Streubesitzbeteiligung. Die gewerbesteuerliche Behandlung, bei der für die Steuerfreiheit von Dividenden eine Beteiligungshöhe von 15 % notwendig ist, bleibt unverändert. Für die Besteuerung auf der Ebene der natürlichen Personen ergeben sich ebenfalls keine Änderungen.

Die Formulierung des neu gefassten § 8b Abs. 4 KStG wirft aber bereits jetzt neue Fragen auf. So gilt der Erwerb einer Beteiligung von mindestens 10 % im Laufe des Kalenderjahrs als zu Beginn des Kalenderjahrs erfolgt, sodass für dieses Jahr keine Streubesitzbeteiligung vorliegt und damit auch keine Steuerpflicht eintritt. Fraglich ist, ob auch eine bloße Aufstockung der Beteiligungshöhe auf mindestens 10 % diesem Wortlaut zu subsumieren ist. Ein unterjähriges Abschmelzen einer Beteiligung unter

Bilanzierung nach den EStÄR 2012 – wesentliche Änderungen im Bereich der Steuerbilanz

die 10%-Grenze und der unterjährige, erstmalige Erwerb einer Streubesitzbeteiligung sollte vom Wortlaut her jedenfalls unschädlich sein.

Lösungen

Um eine Besteuerung dennoch vermeiden zu können, bietet sich zum einen an, wie bereits erwähnt, die (noch) unveränderten Regelungen zur steuerfreien Veräußerung der Streubesitzbeteiligungen in Anspruch zu nehmen. Zum anderen ist auch eine Bündelung der Streubesitzbeteiligungen zu erwägen. Übertragen Körperschaften ihre Streubesitzbeteiligungen auf andere Körperschaften, sodass dort eine Beteiligungshöhe von 10 % oder mehr erreicht wird, sind die Bezüge weiterhin zu 95 % steuerfrei.



Beispiel: Die A-GmbH und die B-GmbH sind jeweils zu 5 % an der C-GmbH beteiligt. Ihre Beteiligungen übertragen sie auf eine neu zu gründende D-GmbH. Da nun die Beteiligung ausreichend groß ist, kann die C-GmbH an die D-GmbH steuerfrei ausschütten. Auch im Verhältnis der D-GmbH zu den bisherigen Beteiligten (A-GmbH und B-GmbH) gilt nichts anderes, weil deren Beteiligungshöhe an der D-GmbH jeweils 50 % beträgt.

Nicht zuletzt ist auch an eine Überführung der Beteiligung in steuerliches Privatvermögen zu denken. Hierzu kann sich z.B. der (steuerpflichtige) Formwechsel der Gesellschaft in eine vermögensverwaltende Personengesellschaft anbieten.

Fazit

Im Ergebnis bleibt festzustellen, dass die grundsätzlich zwar begrüßenswerte Gleichbehandlung in- und ausländischer (EU-)Kapitalgesellschaften zum Risiko einer steuerlichen Mehrbelastung und zu einem steigenden Beratungsbedarf führen wird. Insofern sollten alle aktuellen Beteiligungsstrukturen überprüft werden. ■

Nach langem Ringen und zeitlich deutlich später als geplant wurden die Einkommensteuer-Änderungsrichtlinien (EStÄR 2012) im Bundessteuerblatt (BStBl. 2013 I, S. 276 ff.) veröffentlicht. Aus den grundsätzlich bereits für den Veranlagungszeitraum (VZ) 2012 anzuwendenden Regelungen ergeben sich auch zahlreiche Auswirkungen auf die Bilanzierung und Bewertung in der Steuerbilanz. Bei einzelnen Regelungen ist Vorsicht geboten: Einerseits bestehen zeitlich gestreckte und komplexe Übergangsregelungen bei der Rückstellungsbewertung, andererseits existiert bis auf Weiteres weiterhin ein Bewertungswahlrecht mit Blick auf die steuerlichen Herstellungskosten. Insgesamt wird die Bilanzierung durch die Richtlinienneufassung komplizierter. Gleichzeitig nehmen mit dem aktiven Betreiben einer eigenständigen Steuerbilanzpolitik die gesondert zu beachtenden Aufzeichnungspflichten zu.

Den Neuregelungen der EStÄR 2012 steht der Hinweis der Finanzverwaltung voran, dass diese für Veranlagungen ab dem VZ 2012 anzuwenden sind. Soweit die Erläuterungen der EStÄR 2012 lediglich eine Erläuterung der jeweiligen Rechtslage darstellen, sind die einzelnen Regelungen auch für frühere VZ anzuwenden.

Einen umfassenden Überblick über die relevanten Änderungen zur Bilanzierung und Bewertung in der Steuerbilanz finden Sie unter www.kleeberg.de/rundschreiben.



Rückstellungen für Kosten zukünftiger Betriebsprüfungen

Der BFH hat mit Urteil vom 06.06.2012 – I R 99/10 entschieden, dass in einer als Großbetrieb im Sinne des § 3 BpO eingestuften Kapitalgesellschaft Rückstellungen für im Zusammenhang mit einer Außenprüfung bestehende Mitwirkungspflichten gemäß § 200 AO grundsätzlich zu bilden sind, soweit diese die am jeweiligen Bilanzstichtag bereits abgelaufenen Wirtschaftsjahre (Prüfungsjahre) betreffen. Das Vorliegen einer Prüfungsanordnung ist für die Passivierung einer Rückstellung in diesem Fall nicht erforderlich. Mit Schreiben vom 07.03.2013 hat sich das BMF zu diesem Urteil geäußert.

Bisherige Sichtweise der Finanzverwaltung

Bislang hat die Finanzverwaltung nach R 5.7 Abs. 4 EStR 2008 den Standpunkt vertreten, dass künftige Betriebsprüfungskosten nicht rückstellungsfähig sind, solange es an einer Prüfungsanordnung fehlt.

Bereits in einer Vorinstanz zum BFH-Urteil vom 06.06.2012 – I R 99/10 entschied das FG Baden-Württemberg, dass bei Großbetrieben die Passivierung einer Rückstellung in dem dargestellten Fall ohne Vorliegen einer Prüfungsanordnung zulässig ist (FG Baden-Württemberg, Urteil vom 14.10.2010 – 3 K 2555/09). Dazu geäußerte Bedenken der Finanzverwaltung, ihr stünde ein Auswahlermessen auch hinsichtlich des Umfangs einer Außenprüfung zu, ließ der BFH nicht gelten, da die Prüfungsgrundsätze des § 194 Abs. 1 AO und § 199 Abs. 1 AO zu beachten seien, nach denen die Außenprüfung auf eine umfassende und zusammenhängende Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen angelegt ist.

Bedeutung für die Praxis

Einteilung der Größenklassen nach § 3 BpO

Steuerpflichtige werden in folgende Größenklassen eingeordnet: Großbetriebe – Mittelbetriebe – Kleinbetriebe – Kleinstbetriebe.

Maßgebend ist immer die Größenklasse, in die der jeweilige Betrieb im Zeitpunkt der Bekanntgabe der Prüfungsanordnung eingeordnet ist (§ 4 Abs. 4 BpO).

Berechnung der Rückstellung

Die Berechnung der Rückstellung war nicht Gegenstand des BFH-Urteils, gleichwohl hat diese nach den allgemeinen Grundsätzen für die Rückstellungsbildung zu erfolgen, was zu unterschiedlichen Wertansätzen in der Handels- und Steuerbilanz führt.

Handelsbilanz

Bei der Rückstellung für die Kosten einer zukünftigen Betriebsprüfung handelt es sich um eine Sachleistungsverpflichtung, damit erfolgt die handelsrechtliche Bewertung in Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrags (§ 253 Abs. 1 Satz 2 HGB); erwartete Preissteigerungen sind folglich zu berücksichtigen. Bei der Bemessung der Rückstellung sind die gesamten Kosten, also sowohl die Einzelkosten als auch die Gemeinkosten, einzubeziehen; dies umfasst ebenso die Fixkosten. Allerdings sind nach dem Urteil des BFH nur die Kosten zu berücksichtigen, die am jeweiligen Bilanzstichtag auf die Wirtschaftsjahre entfallen, die bis dahin bereits abgelaufen sind.

Beispiel: Am 31.12.2011 muss das Unternehmen damit rechnen, im Jahr 2013 für die Jahre 2010 bis 2012 geprüft zu werden. Das Unternehmen errechnet Gesamtkosten für die Prüfung von EUR 15.000.

Zum Bilanzstichtag 31.12.2011 ist zu beachten, dass nur die Kosten zu berücksichtigen sind, die auf die bis dahin bereits abgelaufenen Wirtschaftsjahre 2010 und 2011 entfallen. Folglich muss ein Abschlag auf die berechneten Kosten vorgenommen werden, um die Kosten herauszurechnen, die auf das Jahr 2012 entfallen. Eine Möglichkeit wäre, die voraussichtlich anfallenden Kosten zu 2/3 in die Rückstellung einzubeziehen, jedoch ist immer für den konkreten Einzelfall zu beurteilen, ob dies angemessen ist.

Sofern die Erfüllung voraussichtlich nicht innerhalb der Jahresfrist erfolgt, ist die Rückstellung nach § 253 Abs. 2 HGB abzuzinsen.

i **Hinweis:** § 253 Abs. 2 Satz 1 HGB regelt nicht, wie Schulden abzuzinsen sind, die über einen längeren Zeitraum hinweg erfüllt werden. Es bietet sich an, auf den Mittelwert (= Zeitraum bis zum Beginn der Erfüllung plus halbe Erfüllungsdauer) abzuzinsen; eine Abzinsung auf den Zeitpunkt zum Beginn der Erfüllungspflicht ist handelsrechtlich, im Gegensatz zum Steuerrecht, nicht zulässig.

Steuerbilanz

Bei der steuerlichen Bewertung sind die Wertverhältnisse am Bilanzstichtag maßgebend, die Berücksichtigung künftiger Preissteigerungen ist nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. f) EStG ausgeschlossen. Es sind die Einzelkosten und die angemessenen Teile der notwendigen Gemeinkosten zu berücksichtigen (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. b) EStG), wobei die Gemeinkosten als notwendig erachtet werden, die ihrer Art nach durch den Fertigungsprozess notwendigerweise veranlasst sind.

Sofern die Erfüllung voraussichtlich nicht innerhalb der Jahresfrist erfolgen wird, ist auch steuerlich nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e) EStG i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG eine Abzinsung vorzunehmen, die jedoch vom Handelsrecht abweicht, da steuerrechtlich mit einem Zinssatz von 5,5% gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. e) EStG abzuzinsen ist.

Fazit

Der BFH hält bei als Großbetrieben eingestuften Kapitalgesellschaften die Bildung einer Rückstellung für künftige Betriebsprüfungen auch vor Erlass einer Prüfungsanordnung für zulässig; bei als Großbetrieb eingestuften Einzelunternehmen und Personengesellschaften kann entsprechend verfahren werden. Andere Unternehmen können ohne Vorliegen einer Prüfungsanordnung eine entsprechende Rückstellung nicht bilden.

Die Finanzverwaltung hat mit BMF-Schreiben vom 07.03.2013 die Anwendung über den entschiedenen Einzelfall hinaus für alle noch offenen Fällen erklärt, allerdings haben weder BFH noch BMF zur Berechnung der Rückstellung Stellung bezogen. Diese hat unter Beachtung der allgemeinen handels- und steuerrechtlichen Vorschriften zu erfolgen. ■

Neuerungen für Pensionsverpflichtungen

Seit dem 01.01.2013 ist der neue IAS 19 (rev. 2011) für alle IFRS-Bilanzierenden in der EU verpflichtend anzuwenden. Mit der Überarbeitung von IAS 19 ist das IASB u.a. der Kritik mangelnder Vergleichbarkeit von IFRS-Abschlüssen nachgekommen. Durch die Neuregelungen können sich bedeutsame Bilanz- und Ergebniseffekte ergeben.

Änderung der Erfassung des Pensionsaufwands

Nach IAS 19 a.F. umfasste der in der GuV erfasste Pensionsaufwand regelmäßig den Dienstzeitaufwand, den Zinseffekt aus der Diskontierung der Leistungsverpflichtung, den Ertrag aus Renditeerwartungen auf das Planvermögen sowie versicherungsmathematische Gewinne oder Verluste. Bei Anwendung der Korridor-Methode verteilen sich die Effekte aus versicherungsmathematischen Gewinnen oder Verlusten ergebnisglättend über mehrere Perioden. Ergebniswirksam wurden nur die Beträge erfasst, die über der 10%-Schwelle lagen.

Der neue IAS 19 sieht eine geänderte Darstellung dieser Effekte vor. Die Wertänderungen sind in einzelne Komponenten aufzuteilen und wie folgt im Ergebnis zu berücksichtigen:

Komponente	Ausweis	Ergebniseffekt
Dienstzeitaufwand	i.d.R. Personalaufwand	ergebniswirksam
Nettozinsen	i.d.R. Finanzergebnis	ergebniswirksam
Neubewertungen	Sonstiges Ergebnis	ergebnisneutral

Der **Dienstzeitaufwand** setzt sich aus dem laufenden und einem ggf. nachzuerrechnenden Dienstzeitaufwand zusammen. Nachzuerrechnender Dienstzeitaufwand resultiert aus Plananpassungen oder Plankürzungen und kann somit sowohl eine Aufwands- als auch eine Ertragskomponente darstellen.

Bisher wurden die Effekte aus der Verzinsung der leistungsorientierten Verpflichtung sowie aus dem erwarteten Ertrag aus Planvermögen gesondert ermittelt und dargestellt, was ein gewisses Gestaltungspotenzial eröffnete, insbesondere bei der Schätzung der Renditeerwartung des Planvermögens. Ab 2013 berechnen sich die **Nettozinsen** nur auf die Nettoschuld (bzw. den Nettovermögenswert) aus leistungsorientierten Plänen. Maßgeblich sind dabei die Werte zu Beginn des Geschäftsjahrs. Der anzuwendende Zinssatz entspricht dem Diskontierungsfaktor der Pensionsverpflichtung. Implizit werden Verpflichtung und Planvermögen mit demselben Zinssatz ab- bzw. aufgezinst.

Die ergebnisneutrale Komponente **Neubewertungen** ist ein Sammelposten und enthält

- versicherungsmathematische Gewinne und Verluste,
- Differenzbeträge zwischen dem tatsächlichen Ertrag aus Planvermögen und dem rechnerisch berücksichtigten Zinsertrag und
- Effekte aus der Deckelung des Nettovermögenswerts (*asset ceiling*).

Mit der zwingenden Erfassung der versicherungsmathematischen Gewinne und Verluste in diesem Posten entfallen die bisherigen Wahlmöglichkeiten zum Ausweis. Sowohl die Korridormethode als auch die Möglichkeit zur sofortigen erfolgswirksamen Erfassung wurden abgeschafft. Auch die Erfassung der Abweichungen zwischen tatsächlicher und „normierter“ Rendite von Planvermögen direkt im Eigenkapital stellt eine Neuerung dar. Die bisher ergebniswirksame Berücksichtigung des erwarteten Ertrags auf Planvermögen wurde abgeschafft. Für die Neubewertungskomponente ist keine spätere erfolgswirksame Umgliederung (*recycling*) vorgesehen.

Anhangangaben

Mit der Überarbeitung von IAS 19 wurden die Angabepflichten neu strukturiert und erweitert, z.B. um Sensitivitätsanalysen für Änderungen wesentlicher versicherungsmathematischer Annahmen. IAS 19 verlangt als übergeordnete Zielsetzung Angaben zu den wesentlichen Merkmalen der Pensionspläne einschließlich der damit verbundenen Risiken, Erläuterungen der im Abschluss aufgeführten Beträge sowie Auswirkungen der Pensionspläne auf Betrag, Fälligkeit und Unsicherheit zukünftiger Zahlungsströme.

Auswirkungen der (erstmaligen) Anwendung der Neuregelungen

Der neue IAS 19 ist grundsätzlich retrospektiv anzuwenden, d.h., bei erstmaliger Anwendung im Geschäftsjahr 2013 sind entsprechend IAS 8 die Auswirkungen der Neuregelungen bereits im Jahr 2012 darzustellen.

Durch die Neuregelung werden sich v.a. bei Unternehmen, die in der Vergangenheit die Korridormethode angewendet haben und die in großem Umfang über nicht erfasste versicherungsmathematische Verluste verfügen, in ihrer Bilanz die Pensionsrückstellungen stark erhöhen. Korrespondierend vermindert sich das Eigenkapital.

Auch in der Gesamtergebnisrechnung ergeben sich im Einzelfall deutliche Änderungen der betroffenen Posten, so z.B. durch das Erfordernis des Ausweises der Nettozinsen und der damit einhergehenden Verschiebung von ehemals ertragswirksamen Planerträgen in das sonstige Ergebnis.

Die Neuerungen bei den Anhangangaben erfordern eine Analyse der Pensionsverpflichtungen unter Risikoaspekten. Auch diesbezüglich ergeben sich signifikante Änderungen zu den bisherigen Darstellungen.

Ausnahmen von der rückwirkenden Anwendung bestehen für Vermögenswerte, soweit in deren Herstellungskosten bis zum 31.12.2012 Leistungen an Arbeitnehmer einbezogen wurden; hier ist keine Anpassung der Vermögenswerte notwendig. Ebenso besteht eine Ausnahme von der retrospektiven Anwendung für vergleichende Vorjahresdarstellungen zu Sensitivitätsanalysen; diese sind erstmalig ab 2014 verpflichtend.

Gerade Unternehmen, die bisher die Korridormethode angewendet haben, werden signifikante Auswirkungen auf die Bilanzzahlen und in der Folge auch auf die Kennzahlen erfahren. Dies wiederum führt nicht zuletzt bei Abschlussadressaten zu neuen Herausforderungen bei der Bilanzanalyse und der Vergleichbarkeit zwischen verschiedenen Unternehmen im Umstellungsjahr. ■

Zinssatzschmelze: Ergebnis- und Eigenkapitalgefährdung durch Pensionsrückstellungen

Unaufhaltsame Zinssatzschmelze

Pensionsrückstellungen werden im HGB-Abschluss regelmäßig auf Basis des von der Deutschen Bundesbank ermittelten Zinssatzes bei einer angenommenen 15-jährigen Restlaufzeit ermittelt. Dieser Zinssatz ist seit Jahren rückläufig.

Stichtag	Zinssatz nach § 253 Abs. 2 Satz 2 HGB
31.12.2009	5,25 %
31.12.2010	5,15 %
31.12.2011	5,14 %
31.12.2012	5,04 %
30.04.2013	4,98 %

Die Ergebnisauswirkungen aus dieser Entwicklung liegen auf der Hand: Ein geringerer Zinssatz führt zu einem höheren Barwert der Pensionsverpflichtung zum jeweiligen Bilanzstichtag und damit zu einem erhöhten Aufwand aus Aufzinsungseffekten. Die individuellen Effekte hängen hierbei davon ab, wie viele der Anspruchsberechtigten noch Anwärter sind und wie viele bereits Pensionen beziehen. Grundsätzlich gilt: Je mehr Personen noch in der Anwartschaftsphase sind, desto stärker wirkt sich ein Absinken des Bewertungszinssatzes auf das Ergebnis aus.

Bei einer Reduzierung des relevanten Zinssatzes um 1,00 Prozentpunkt ist in der Praxis von einem aufwandswirksamen Effekt zwischen 10 % und 20 % der bisher angesetzten Pensionsrückstellungen auszugehen. Aus heutiger Sicht erscheint ein weiteres Absinken des Zinssatzes (bei zunehmender Dynamik) allein im Jahr 2013 um 0,15 bis 0,25 Prozentpunkte nicht unwahrscheinlich.

Praxishinweis: Unterstellt man, dass im Jahr 2013 der Zinssatz um 0,20 Prozentpunkte auf 4,84 % zum 31.12.2013 sinkt, würde dies bei einer gemischten, typischen Bestandsstruktur der Pensionsberechtigten eine unmittelbar im Jahr 2013 aufwandswirksam zu erfassende Erhöhung der Pensionsverpflichtungen um ca. 3 % der zum 01.01.2013 bilanzierten Werte allein aufgrund des Zinssatzeffekts bedeuten.

Auch über das Jahr 2013 hinaus ist von einem weiteren Absinken des für die Bewertung der Pensionsrückstellungen relevanten Zinssatzes auszugehen. In welchem Umfang die weitere Zinssatzschmelze sich fortsetzen und wann diese zum Stillstand kommen wird, ist aus heutiger Sicht noch unklar. In diesem Zusammenhang wird ein weiterer Rückgang um 2 Prozentpunkte als nicht unwahrscheinlich angenommen.

Praxishinweis: Das Absinken des bewertungsrelevanten Zinssatzes wird bei einer anhaltenden Niedrigzinsphase in den kommenden Jahren an Dynamik gewinnen. Hierbei ist ein mittelfristiges Absinken auf einen Bewertungszinssatz nahe 3 % nicht auszuschließen. Damit einhergehend steigen die Ergebnisbelastungen der Unternehmen auch über das Jahr 2013 hinaus überdurchschnittlich an.

Eigenkapital-, Ausschüttungs- und Liquiditätsplanung

Die bilanzierten Verpflichtungen steigen mit sinkenden Zinssätzen an, die Ergebnisse werden durch entsprechend höhere Zinsaufwendungen belastet. Diese Effekte sind unmittelbar aufwandswirksam zu erfassen; es besteht keine Möglichkeit, sie über mehrere Jahre zu verteilen. Einhergehend mit der Ergebnisbelastung sinken die Ergebnisse und die Ausschüttungsfähigkeit des Bilanzierenden bis hin zu einem nachhaltigen Eigenkapitalverzehr und einer drohenden bilanziellen Überschuldung.

ESUG – Gesetz zur weiteren Erleichterung der Sanierung von Unternehmen

Da steuerlich die Bewertung der Pensionsrückstellungen weiterhin mit einem Zinssatz von 6% erfolgt (nach § 6a Abs. 3 Satz 3 EStG), kommt es zunehmend zu Situationen, in denen der Bilanzierende effektive Steuern zahlen muss, obwohl er handelsrechtlich einen Verlust ausweist. Dies muss in den künftigen Unternehmensplanungen der Gesellschaft berücksichtigt werden.

Bei Personengesellschaften ist zu beachten, dass der auf den Gesellschafter anteilig entfallende steuerliche Gewinnanteil positiv ist, allerdings handelsrechtlich keine Ausschüttung bzw. Entnahme mangels Entstehens eines Gewinns möglich ist. Insoweit ist auch auf Ebene des Gesellschafters Vorsorge zu treffen. Zu beachten sind auch etwaige Nachschusspflichten oder das Aufleben der Kommanditistenhaftung nach § 172 Abs. 4 HGB, sofern trotz handelsrechtlicher Verluste Entnahmen erfolgen (bspw. um die Steuern bezahlen zu können).

Handlungsempfehlung

Der Bilanzierende muss sich mit den Problemen, die sich aus der Zinssatzschmelze für Pensionsrückstellungen ergeben, zeitnah und laufend auseinandersetzen. Neben Fragen der Ausschüttung und der für steuerliche Zwecke notwendigen Liquiditätsplanung sind Haftungsfragen zu beachten. Das über dem Bilanzierenden schwebende Damoklesschwert ist unverkennbar! ■



Literaturtip

Erfahren Sie mehr zum Thema Zinssatzschmelze:

Zwirner, Zunehmende Ergebnisbelastungen durch Pensionsrückstellungen, Die Zinssatzschmelze fordert ihre Opfer: Hohe Belastungen in den kommenden Jahren, Deutsches Steuerrecht (DStR), 17/2013, S. 875-879.

Ihre Fragen beantworten wir gerne – sprechen Sie uns an.

Vor etwas mehr als einem Jahr ist am 01.03.2012 das „Gesetz zur weiteren Erleichterung der Sanierung von Unternehmen“ in Kraft getreten. Die Absicht des Gesetzgebers war dabei, im Rahmen der Insolvenz die Erfolgsquote für sanierungsfähige Unternehmen zu erhöhen und die bestmögliche Befriedigung der Gläubiger zu ermöglichen und somit eine „neue Insolvenzkultur“ zu schaffen. Das Gesetz bietet weitreichende Möglichkeiten zur Sanierung eines Unternehmens, sowohl für die gesetzlichen Vertreter als auch aus Gläubigersicht. Zwischenzeitlich sind mehr als 500 Verfahren nach dem ESUG durchgeführt und erste Erfahrungen in diesem Zusammenhang gesammelt worden. Die meisten Unternehmen befinden sich jedoch noch in der nicht abgeschlossenen Schutzschirmphase. Nachfolgend sollen noch einmal in Kürze die Neuerungen dargestellt und, soweit dies bereits möglich ist, ein kurzes Fazit gezogen werden.

Die frühere Insolvenzordnung hatte der Restrukturierung und Fortführung von sanierungsfähigen Unternehmen in der Praxis zahlreiche Hindernisse in den Weg gelegt, wie die mangelnde Planbarkeit, rechtliche Hindernisse und die geringe Bedeutung der Eigenverwaltung.

Die wesentlichen Neuerungen des ESUG betreffen:

- die Möglichkeit des Schutzschirmverfahrens im Rahmen der Eigenverwaltung,
- die Stärkung des Gläubigereinflusses durch den vorläufigen Gläubigerausschuss,
- die Möglichkeit eines Debt-Equity-Swap (Wandlung von Fremd- in Eigenkapital) im Rahmen des Insolvenzplans.

Schutzschirmverfahren im Rahmen der Eigenverwaltung (§ 270b InsO)

Das Schutzschirmverfahren (§ 270b InsO) in der vorläufigen Eigenverwaltung zielt darauf ab, einen Anreiz zur frühzeitigen Sanierung zu setzen. Ziel ist es, das Unternehmen weitestgehend zu erhalten und den Gläubigern aufzuzeigen, dass bei einem Fortbestand des Unternehmens ihnen mehr Vermögen zukommt als bei dessen Zerschlagung. Um diesen Weg beschreiten zu können, sind einige gesetzliche Voraussetzungen zu erfüllen. Es ist bei Stellung des Eröffnungsantrags bei Gericht der Nachweis zu erbringen, dass die Zahlungsunfähigkeit des Unternehmens noch nicht gegeben ist und dass eine angestrebte Sanierung nicht offensichtlich aussichtslos ist. Dies muss für das Unternehmen im Rahmen einer Sanierungsfähigkeitsbescheinigung durch einen in Insolvenzsachen erfahrenen Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Rechtsanwalt oder eine Person mit ähnlicher Qualifikation bescheinigt werden. Wichtige Anhaltspunkte für eine Sanierungsbescheinigung gibt der Entwurf des Standards IDW ES 9 „Bescheinigung nach § 270b InsO“ des Instituts der Wirtschaftsprüfer (IDW). Die Bescheinigung ist dem Antrag zur Eigenverwaltung und des Schutzschirmverfahrens beizufügen und dem Gericht vorzulegen.

Das Schutzschirmverfahren ermöglicht es dem Unternehmen in der Regel, innerhalb von drei Monaten einen Insolvenzplan aufzustellen, ferner die Nutzung von Insolvenzgeld, die Vermeidung von Verwertungen und Zwangsvollstreckungen und die Begründung von Masseverbindlichkeiten.

Im Unterschied zum Regelinsolvenzverfahren sieht die Eigenverwaltung nach § 270 InsO ein verwalterloses Verfahren vor. Dies ermöglicht es den Schuldner unter Beiordnung eines Sachwalters, der die Eigenverwaltung mit Hilfe seiner begrenzten Befugnisse überwacht, die Insolvenzmasse selbst zu verwalten und über sie zu verfügen.

Vorläufiger Gläubigerausschuss (§ 21 InsO)

Durch die Einsetzung eines vorläufigen Gläubigerausschusses durch das Gericht haben die Unternehmen bereits vom Beginn der Krisenbewältigung an die Möglichkeit, die Gläubiger stark in das Insolvenzverfahren einzubinden. Der vorläufige Gläubigerausschuss kann sich aus Mitgliedern der verschiede-

nen Gläubigergruppen und auch Nichtgläubigern zusammensetzen. Die Hauptaufgaben des vorläufigen Gläubigerausschusses liegen in dem Mitspracherecht bei der vorläufigen Eigenverwaltung und bei der Sachwalterbestellung sowie in der Unterstützung und Überwachung der Geschäftsführung und des Insolvenzverwalters bzw. des Sachwalters.

Debt-Equity-Swap im Insolvenzplanverfahren (§ 225a InsO)

§ 225a Abs. 2 Satz 1 InsO eröffnet die neue Möglichkeit, dass Forderungen von Gläubigern in Anteils- und Mitgliedschaftsrechte am Schuldner umgewandelt werden. Eine Umwandlung gegen den Willen der Gläubiger ist ausgeschlossen. Der Insolvenzplan kann eine Kapitalherabsetzung oder -erhöhung, die Leistung von Sacheinlagen, den Ausschluss von Bezugsrechten oder die Zahlung von Abfindungen an ausscheidende Anteilsinhaber vorsehen.

Zusammenfassung

Durch das ESUG wurden Möglichkeiten geschaffen, dass Unternehmen, die in Krisenzeiten frühzeitig gegensteuern und die Insolvenz als Chance begreifen, sich wieder neu und gestärkt am Markt positionieren können.

In der Literatur wird angemerkt, dass in der kurzen Zeit der Praxisanwendung der ESUG-Reformen die Liquidationen seltener geworden sind und dies als Erfolg der Reformen angesehen werden kann.

Wichtige Punkte in der Diskussion sind die noch mangelnde Präzisierung der Anforderungen bei der Erstellung der Sanierungsbescheinigung, der Durchführung des Debt-Equity-Swaps und dessen steuerliche Behandlung sowie die Verbesserung der Stellung der Nachranggläubiger.

Als wesentliche Faktoren für eine erfolgreiche Durchführung des Insolvenzplanverfahrens gelten eine rechtzeitige und gute Vorbereitung sowie die frühzeitige Kommunikation und Zusammenarbeit zwischen dem Schuldner, dem vorläufigen Gläubigerausschuss, dem vorläufigen Insolvenz- bzw. Sachwalter und dem Insolvenzgericht. ■

Wirtschaftsrecht

Anwendbarkeit der Geschäftschancenlehre auf die unternehmerische bzw. gewerblich tätige GbR

Nach der sogenannten Geschäftschancenlehre ist ein Organ der Gesellschaft (Geschäftsführer/Vorstand) aus gesellschaftsrechtlicher **Treuepflicht** verpflichtet, **Geschäftschancen** grundsätzlich **zugunsten** der **Gesellschaft** wahrzunehmen. Die Geschäftschancenlehre ist zwar gesetzlich nicht geregelt, beruht aber seit langem auf der Rechtsprechung (fixiert auch im „Deutschen Corporate Governance Kodex“). Der BGH bejaht nunmehr in seinem Urteil vom 04.12.2012 erstmals die Anwendbarkeit der Geschäftschancenlehre **auch auf den Geschäftsführer einer GbR**, und zwar für den Fall, dass die GbR unternehmerisch bzw. gewerblich tätig ist. Auch ein Geschäftsführer einer GbR dürfe keine Geschäfte zu eigenen Gunsten führen, die in den Geschäftsbereich bzw. den Unternehmensgegenstand der Gesellschaft fallen und dieser aufgrund bestimmter Umstände bereits zugeordnet seien. Dies sei dann der Fall, wenn die Gesellschaft als Erste mit dem Geschäft in Berührung gekommen sei und der Geschäftsführer auf Seiten der Gesellschaft mit den Vertragsverhandlungen über das Geschäft begonnen habe. Dieser – selbst wenn privat erworbene – **Erfahrungs- und Wissensvorsprung** des handelnden Geschäftsführers soll unter Treuegesichtspunkten **nur zugunsten** der **Gesellschaft** ausgeübt werden.

Im Streitfall fiel der Erwerb von Grundstücken zum Betrieb eines Parkplatzes in den Unternehmensgegenstand der GbR und dieser war die Geschäftschance aufgrund der für die GbR entfalteten Aktivitäten (hier Bauantrag) bereits eindeutig zuzuordnen. Indem der beklagte Geschäftsführer die Geschäftschance für sich selbst bzw. für die von ihm und seiner Ehefrau gegründete GmbH wahrgenommen hatte, wurde der GbR die Geschäftschance entzogen. Der Beklagte konnte auch nicht nachweisen, dass sich seine beiden Mitgesellschafter gegen das Projekt entschieden hätten und die GbR damit die ihr bereits zugeordnete Geschäftschance wieder freigege-

ben hätte; ebenso wenig wurde – wie grds. zulässig – dem Geschäftsführer im konkreten Einzelfall oder für bestimmte Fallkategorien Befreiung erteilt. Damit wurde der Schadensersatzklage der Mitgesellschafter stattgegeben. (BGH, Urteil vom 04.12.2012 – II ZR 159/10)

Keine Einreichung einer Gesellschafterliste durch ausländischen Notar

Nach der zuletzt 2011 ergangenen, rechtskräftigen Entscheidung des OLG Düsseldorf wird die **Beurkundung** der Abtretung von GmbH-Geschäftsanteilen durch einen **Schweizer Notar** im Kanton Basel-Stadt – der Beurkundung durch einen deutschen Notar gleichwertig – als **wirksam angesehen**. Während das OLG Düsseldorf den ausländischen Notar für die anschließende Einreichung einer geänderten **Gesellschafterliste** für berechtigt, aber nicht verpflichtet erachtet, hält dies das OLG München für unzulässig, da ein ausländischer Notar vom deutschen Gesetzgeber nicht zu einem Tun oder Unterlassen verpflichtet werden könne. Aus Gründen der **Rechtssicherheit** sei es aber erforderlich, dass eindeutig feststehe, **wer** zur Unterzeichnung und Einreichung der Gesellschafterliste **verpflichtet** sei. In Fällen der Auslandsbeurkundung bleibt es daher nach Ansicht des OLG München bei der grundsätzlichen Zuständigkeit der Geschäftsführer. (OLG München, Beschluss vom 06.02.2013 – 31 Wx 8/13)

Anfechtungsrisiko bei Ratenzahlungsvereinbarung

Nachfolgender (betreffend Sachverhalt und Rechtsfolgen komplexer) Urteilsfall zeigt für **Gläubiger** die erheblichen **Risiken** bei Vereinbarung einer **Ratenzahlung** auf:

Der spätere Insolvenzschuldner war gegenüber seinem Geschäftspartner in erheblichen **Zahlungsrückstand** geraten; beide schlossen eine **Ratenzahlungsvereinbarung**. Während der Schuldner auf die Vereinbarung Zahlungen leistete, ergingen gegen ihn Mahnungen sowie Pfändungs- und Einziehungsverfügungen anderer Gläubiger sowie Rücklastschriften, bevor sodann das **Insolvenzverfahren** beantragt wurde. Der Insolvenzverwalter verlangte vom vormaligen Geschäftspartner des Insolvenzschuldners Rückzahlung der erhaltenen Zahlungen. Der BGH gab der Klage des Insolvenzverwalters statt, da der Schuldner die Zahlungen mit

einem vom beklagten Geschäftspartner (Zahlungsempfänger) erkannten **Gläubigerbenachteiligungsvorsatz** vorgenommen hatte.

Der **Benachteiligungsvorsatz** ist gegeben, wenn der **Schuldner** bei Vornahme der Rechtshandlung (hier Zahlung) die **Benachteiligung** der Gläubiger **gewollt** oder als (unvermeidliche) **Nebenfolge** erkannt und gebilligt hat. Ein Schuldner, der zahlungsunfähig ist und seine Zahlungsunfähigkeit kennt, handelt in aller Regel mit Benachteiligungsvorsatz, da er weiß, dass sein Vermögen nicht ausreicht, um sämtliche Gläubiger zu befriedigen.

Zur **Feststellung der Zahlungsunfähigkeit** wird in der Regel eine Liquiditätsbilanz aufgestellt, in der alle verfügbaren und innerhalb von drei Wochen flüssig zu machenden Mittel den am selben Stichtag fälligen und eingeforderten Verbindlichkeiten gegenüberzustellen sind. Beträgt die innerhalb von drei Wochen nicht zu beseitigende **Liquiditätslücke** des Schuldners **weniger als 10%** seiner fälligen Gesamtverbindlichkeiten, ist regelmäßig von Zahlungsfähigkeit auszugehen, es sei denn, es ist bereits absehbar, dass die Lücke demnächst mehr als 10% erreichen wird (sogenannte „Bugwelle“). Beträgt die **Liquiditätslücke** des Schuldners **10% oder mehr**, ist dagegen regelmäßig von Zahlungsunfähigkeit auszugehen, sofern nicht ausnahmsweise mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit zu erwarten ist, dass die Liquiditätslücke demnächst vollständig oder fast vollständig geschlossen wird und den Gläubigern ein Zuwarten nach den besonderen Umständen des Einzelfalls zuzumuten ist.

Im **Insolvenzanfechtungsprozess** wird die Zahlungsunfähigkeit (rückblickend) kraft Gesetz vermutet

- bei tatsächlicher Nichtzahlung eines erheblichen Teils der fälligen Verbindlichkeiten;
- bei Nichtzahlung einer einzigen, fälligen Verbindlichkeit (auch wenn gegenüber einer einzigen Person geschuldet), wenn die Forderung von insgesamt nicht unbeträchtlicher Höhe ist;
- bei eigener Erklärung des Schuldners, fällige Verbindlichkeiten nicht begleichen zu können, auch wenn sie mit einer Stundungsbitte versehen ist;
- wenn der Schuldner infolge der ständigen verspäteten Begleichung seiner Verbindlichkeiten einen Forderungsrückstand vor sich hergeschoben hat und demzufolge ersichtlich am Rande des finanzwirtschaftlichen Abgrunds operierte.

Dabei sind **Forderungen**, die rechtlich oder auch nur tatsächlich – also ohne rechtlichen Bindungswillen oder erkennbare Erklärung – **gestundet** sind, bei der Feststellung der Zahlungseinstellung und Zahlungsunfähigkeit **nicht zu berücksichtigen**. Hat der Gläubiger das Stillhalten an die Erbringung gewisser Leistungen, insbesondere **Ratenzahlungen**, geknüpft, wird der Schuldner allerdings von Neuem zahlungsunfähig, wenn er nicht in der Lage ist, diese Leistungen zu erbringen.

Ein **Gläubiger**, der mit dem Schuldner nach Eintritt der Zahlungseinstellung mehrere **Zahlungsvereinbarungen** zwecks Abwendung der allein aus seiner Forderung herzuleitenden Insolvenz schließt, **darf** grundsätzlich **nicht davon ausgehen**, dass die **Forderungen der anderen Gläubiger** in vergleichbarer Weise **bedient** werden wie seine eigenen. Es entspricht vielmehr allgemeiner Lebenserfahrung, dass Schuldner – um ihr wirtschaftliches Überleben zu sichern – unter dem Druck eines Großgläubigers Zahlungen bevorzugt an diesen leisten, um ihn zum Stillhalten zu bewegen. Folglich verbietet sich ein Schluss des Gläubigers dahingehend, dass – nur weil er selbst Zahlungen erhalten hat – der Schuldner seine Zahlungen auch im Allgemeinen wieder aufgenommen habe.

Im Streitfall konnte sich der Gläubiger angesichts der **Kenntnis von der schleppenden Erfüllung** der Ratenzahlungsvereinbarung – ungeachtet der seinerseits eingeholten Auskunft bei der Creditreform und eines unterschiedlich interpretierbaren Businessberichts – der **Erkenntnis einer Zahlungsunfähigkeit** des Schuldners nicht verschließen. (BGH, Urteil vom 06.12.2012 – IX ZR 3/12)

Praxishinweis: Im Fall der späteren Insolvenz hat der Gläubiger im Anfechtungsprozess den Wegfall einer zuvor beim Schuldner festgestellten Zahlungsunfähigkeit zu beweisen. Die Kenntnis des Gläubigers von der Zahlungsunfähigkeit des Schuldners entfällt nicht bei vom Schuldner vereinbarungsgemäß bedienter Ratenzahlung, wenn mit weiteren Gläubigern zu rechnen ist, die keinen vergleichbaren Druck zur Eintreibung ihrer Forderungen ausüben. Nur soweit der Schuldner mit den Raten auch allgemein seine Zahlungen aufgenommen hat, ist insoweit eine spätere Anfechtung durch den Insolvenzverwalter ausgeschlossen.

i

Kleeberg in Zahlen

Erstmals hat Kleeberg bei der Überarbeitung des in der **14. Auflage** erschienenen **Beck'schen Steuerberater-Handbuchs** (herausgegeben von StB/RA/FAfStR Dr. Jürgen Pelka und WP/StB/RA Dr. Walter Niemann) mitgewirkt. Dieses in der Praxis beliebte Werk vereint auf rund 2.300 Seiten die wichtigsten Elemente der Steuerberatung in sich: Neben dem gesamten Bilanzrecht und Bilanzsteuerrecht finden sich darin

630*

** Anzahl der von Kleeberg überarbeiteten Manuskriptseiten im Beck'schen Steuerberater-Handbuch*

das materielle und formelle Steuerrecht inklusive des Steuerstrafrechts. Darüber hinaus werden auch verschiedene sonstige Beratungsthemen (bspw. Insolvenzfragen oder Unternehmensbewertung) behandelt. Aus diesem Grund wird das Werk nicht nur von Berufskollegen, sondern auch in der Unternehmenspraxis gerne als Ratgeber zur Hand genommen.

Das Beck'sche Steuerberater-Handbuch zeichnet sich dadurch aus, dass die einzelnen Themen sowohl **theoretisch fundiert** als auch **praxisorientiert** aufbereitet und dargestellt sind. Dies ermöglicht es den Lesern, rasch Antworten auf ihre Fragen zu finden, ohne zuvor umfangreiche Erläuterungen filtern zu müssen. Insgesamt 17 Mitarbeiter von Kleeberg haben zusammen **630 Seiten** aus den Kapiteln „ABC der Buchführung, Bilanzierung und Bewertung“, „Grundlagen des Jahresabschlusses“ sowie „Lagebericht“, „Offenlegung“ und „Sanktionen“ überarbeitet, aktualisiert und ergänzt. Dabei haben wir

insbesondere auch unsere **umfangreichen Praxiserfahrungen** in die Bearbeitung einfließen lassen, damit das Werk in seiner Neuauflage weiterhin den Anwendern im täglichen Arbeitsgeschehen eine wertvolle Hilfe sein kann.

Die Bearbeitung von Kleeberg bezieht sich vor allem auf die **Grundlagen der handelsrechtlichen und steuerrechtlichen Bilanzierung und Bewertung**. Zu Beginn des Handbuchs werden im „ABC der Buchführung, Bilanzierung und Bewertung“ rund 200 Fachbegriffe aus der Buchhaltung und Finanzierung – alphabetisch geordnet – betrachtet und erklärt. In den nachfolgenden Erläuterungen werden die einzelnen Posten aus Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung behandelt, wobei sowohl die relevanten handelsrechtlichen als auch steuerrechtlichen Vorschriften im Zusammenhang mit Bilanzierung, Bewertung und Ausweis beschrieben werden. Anschließend enthält das Unterkapitel „Anhang“ unter anderem eine Checkliste, anhand derer die Vollständigkeit des (Konzern-)Anhangs sichergestellt werden kann, bevor im Unterkapitel zu den weiteren Rechenwerken Kapitalflussrechnung, Eigenkapitalspiegel und Segmentberichterstattung thematisiert werden. Darüber hinaus werden in weiteren Kapiteln jeweils die Inhalte des Lageberichts sowie die wesentlichen Informationen im Zusammenhang mit den Offenlegungserfordernissen und Sanktionen bei Nichtbeachtung der bilanzrechtlichen Normen erläutert.

Wir sind stolz darauf, dass Kleeberg an diesem von der Praxis viel gelobten Werk mitarbeiten kann, und nutzen diese Möglichkeit gerne, um unsere vielseitigen Erfahrungen in das Handbuch einzubringen. Wir sehen dies als weitere Chance, die **Fachkompetenz von Kleeberg** am Markt zu präsentieren und unsere Kanzlei gleichzeitig zu positionieren. ■

Kleeberg informiert

Unter dem Titel „**Münchener Bilanzgespräche**“ – eine Kooperation zwischen Kleeberg, dem Bundesanzeiger Verlag sowie dem Fachbuchhändler Schweitzer Sortiment – führen wir gemeinsame Vortragsveranstaltungen durch, bei denen wir Sie regelmäßig über **aktuelle Themen aus dem Bereich der nationalen und internationalen Rechnungslegung** auf dem Laufenden halten. Neben Bilanzierungsthemen greifen wir dabei auch wichtige Schnittstellen auf wie z.B. die Unternehmensbewertung, Fragen rund um den Unternehmenskauf oder Themen aus dem (Bilanz-)Steuerrecht.

Unsere **Veranstaltung am 21.03.2013** stand ganz im Zeichen der **internationalen Rechnungslegung**: Dabei wurden Neuerungen in den IFRS, typische Gemeinsamkeiten und Abweichungen zum HGB sowie IFRS-spezifische Bewertungsfragen behandelt. Referenten an diesem Abend waren WP/StB Dr. Christian Zwirner sowie Dr. Matthias Froschhammer.

Am **06.06.2013** werden die beiden Referenten WP/StB Dr. Christian Zwirner und WP/StB Kai Peter Künkele zum Thema Personengesellschaften sprechen. **Personengesellschaften** stellen eine besondere und im deutschen, vielfach eigentümergeführten Mittelstand typische Rechtsform dar. Immer wieder sind es insbesondere steuerliche Aspekte, die die Wahl dieser Rechtsform beeinflussen. Die Veranstaltung geht auf die Besonderheiten und Herausforderungen der rechtsformspezifischen Rechnungslegung ein. Insbesondere werden die aktuellen IDW-Stellungnahmen IDW RS HFA 7 und IDW RS HFA 18 erläutert. Außerdem sind die zunehmenden Abweichungen zwischen Steuer- und Handelsbilanz bei der Personengesellschaft sowie beim Gesellschafter und die damit verbundenen Fragestellungen für die Abgrenzung latenter Steuern Gegenstand der Vorträge.



Die künftigen Veranstaltungen der Münchener Bilanzgespräche finden an folgenden **Terminen** und zu folgenden **Themen** statt:

06.06.2013, 19.00 Uhr	„Personengesellschaften“
03.07.2013, 12.00 Uhr	„E-Bilanz“
17.10.2013, 19.00 Uhr	„Compliance“
28.11.2013, 19.00 Uhr	„Unternehmenskauf“

Nähere Einzelheiten zu den Themen und Referenten entnehmen Sie bitte jeweils den aktuellen Informationen unter www.muenchner-bilanzgespraeche.de.



Aktuelle Entwicklungen im Bilanzsteuerrecht und die **eigenständige Steuerbilanzpolitik** stehen im Mittelpunkt unserer Vortragsveranstaltung in **Hamburg am 13.06.2013**. Zu vielen strittigen Fragen – nicht zuletzt auch mit Blick auf den Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit und das neue Verhältnis von Handels- und Steuerbilanz – sind Verlautbarungen des BMF ergangen – jüngst die EstAR 2012. Darüber hinaus sind bilanzsteuerrechtliche Fragen immer wieder Gegenstand von Entscheidungen der Finanzgerichte bzw. des BFH. Die Entflechtung von Handels- und Steuerbilanz bringt neben den organisatorischen Herausforderungen auch Vorteile. Neue Möglichkeiten einer eigenständigen Steuerbilanzpolitik führen zu einer steuerunabhängigen Bilanzpolitik in der Handelsbilanz. Wir bringen Sie auf den neuesten Stand und freuen uns, Sie bei der Veranstaltung in Hamburg begrüßen zu dürfen.

Nähere Informationen zu unseren verschiedenen Veranstaltungen finden Sie im Internet unter www.kleeberg.de/vortraege.



Kleeberg publiziert



Kaum hat das BilMoG und damit die größte Reform des Bilanzrechts der letzten 25 Jahre in die Unternehmenswelt Einzug gehalten, vereinfacht das MicroBilG die zuvor veränderten bilanziellen Darstellungsformen für kleinere Unternehmen, die sogenannten Kleinstkapitalgesellschaften. „**BilMoG und MicroBilG**“ von WP/StB Dr. Christian Zwirner aus der Reihe „Beck kompakt“ ist im April 2013 erschienen. Das Buch zeigt konkret die Neuerungen im handelsrechtlichen Abschluss auf und erklärt, was bei der Umsetzung zu beachten ist. Jeder Entscheider im Unternehmen muss sich mit den Auswirkungen von BilMoG und MicroBilG auseinandersetzen, um zukunftsichere Planungen zu ermöglichen und zutreffende Bilanzdaten ermitteln zu können.



Im Mai 2013 ist die neue, **6. Auflage** des in der Praxis hochgelobten Kommentars „**Umwandlungsgesetz, Umwandlungssteuergesetz: UmwG, UmwStG**“ erschienen, der von RA/FAfStR/WP/PD Dr. Joachim Schmitt, RA Robert Hörtnagl und RA Rolf-Christian Stratz herausgegeben wird. In diesem Werk wird das Umwandlungsrecht sowohl aus handelsrechtlicher als auch aus steuerrechtlicher Sicht kompakt in einem Band erläutert. Dabei berücksichtigt die neue Auflage alle relevanten Gesetzesreformen der jüngeren Vergangenheit. Wie seine Voraufagen zeichnet sich auch dieser Kommentar durch die einerseits präzisen Formulierungen sowie die andererseits für die Praktiker auf das Wesentliche beschränkten Erläuterungen aus und stellt damit ein wertvolles Hilfsmittel dar.

Weitere Publikationen

Boecker/Zwirner

Prognosebericht nach DRS 20 – eine Herausforderung nicht nur für Konzerne, Zeitschrift für Bilanzierung, Rechnungswesen und Controlling (BC), 2/2013, S. 61-65.

Bruckmeier

Substanzsteuern – Was kommt auf die Landwirtschaft zu?, Deutsche Bauern Korrespondenz, 4/2013, S. 9-11.

Herrfurth/Zwirner

Die E-Bilanz jetzt umsetzen, Handlungsempfehlungen für die Unternehmenspraxis und Beratung, NWB Unternehmensteuern und Bilanzen (StuB), Beilage zu Heft 7/2013, S. 1-16.

Hoheisel

Neue Leitlinien bei der Umstrukturierung von Mitunternehmensgesellschaften, NWB Unternehmensteuern und Bilanzen (StuB), 3/2013, S. 98.

Künkele/Zwirner

Formwechsel im handelsrechtlichen Jahresabschluss, NWB Unternehmensteuern und Bilanzen (StuB), 5/2013, S. 163-170.

Sandleben/Wittmann

Bilanzierung von öffentlichen Zuschüssen am Beispiel der Filmförderung, Zeitschrift für Internationale Rechnungslegung (IRZ), 3/2013, S. 91-93.

Zwirner

Abweichende Nutzungsdauer in Handels- und Steuerrecht – Möglichkeiten, Probleme und Risiken, Deutsches Steuerrecht (DStR), 7/2013, S. 322-326.

Zwirner

Zunehmende Ergebnisbelastungen durch Pensionsrückstellungen, Die Zinssatzschmelze fordert ihre Opfer: Hohe Belastungen in den kommenden Jahren, Deutsches Steuerrecht (DStR), 17/2013, S. 875-879.

Zwirner/Froschhammer

„Reform“ der Rechnungslegung für Kleinstkapitalgesellschaften ohne deregulierende Auswirkungen für die Praxis?, NWB Unternehmensteuern und Bilanzen (StuB), 3/2013, S. 83-89.

Kleeberg live

Juni

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

BilMoG und Steuerbilanzpolitik
 Veranstalter: Bundesfinanzakademie,
 Ort: Brühl
 Referenten: Dr. Christian Zwirner,
 Kai Peter Künkele

Personengesellschaften (Veranstaltung der Münchner Bilanzgespräche)
 Veranstalter: Schweitzer Sortiment, Bundesanzeiger Verlag, Kleeberg,
 Ort: München
 Referenten: Dr. Christian Zwirner,
 Kai Peter Künkele

Brennpunkt E-Bilanz – Lösungsansätze für das Umsetzungsprojekt
 Veranstalter: BeckSeminare,
 Ort: Hamburg
 Referent: Dr. Christian Zwirner

Aktuelle Entwicklungen im Bilanzsteuerrecht und eigenständige Steuerbilanzpolitik
 Veranstalter: Schweitzer Sortiment, Bundesanzeiger Verlag, Kleeberg,
 Ort: Hamburg
 Referenten: Kai Peter Künkele,
 Matthias Müller

Bilanzierung von Personengesellschaften
 Veranstalter: NWB Seminare,
 Ort: Frankfurt am Main
 Referenten: Dr. Christian Zwirner,
 Kai Peter Künkele

Ermittlung und Überprüfung steuerlicher Herstellungskosten
 Veranstalter: Bundesfinanzakademie,
 Ort: Brühl
 Referenten: Dr. Christian Zwirner,
 Kai Peter Künkele

Juli

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

Die gesellschaftsrechtliche und ertragsteuerliche Behandlung der mittelständischen Kapitalgesellschaft und ihrer Anteilseigner von der Gründung bis zur Liquidation
 Veranstalter: IDW, Ort: Stuttgart
 Referent: Robert Hörtnagl

E-Bilanz (Veranstaltung der Münchner Bilanzgespräche)
 Veranstalter: Schweitzer Sortiment, Bundesanzeiger Verlag, Kleeberg, Ort: München
 Referent: Dr. Christian Zwirner

Aktuelle Praxisfragen des Umwandlungssteuerrechts
 Veranstalter: BeckSeminare,
 Ort: Düsseldorf
 Referent: Robert Hörtnagl

August

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

Leiter Finanz- und Rechnungswesen
 Veranstalter: AH Akademie für Fortbildung Heidelberg GmbH, Ort: Dresden
 Referent: Dr. Christian Zwirner

Die gesellschaftsrechtliche und ertragsteuerliche Behandlung der mittelständischen Kapitalgesellschaft und ihrer Anteilseigner von der Gründung bis zur Liquidation
 Veranstalter: IDW, Ort: Hamburg
 Referent: Robert Hörtnagl

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

© 06/2013. Herausgeber dieses Druckwerks ist die Dr. Kleeberg & Partner GmbH, München. Wir weisen darauf hin, dass das Urheberrecht sämtlicher Texte und Grafiken in diesem Druckwerk bei uns als Herausgeber und ggf. bei den Autoren liegt. Die begründeten Urheberrechte bleiben umfassend vorbehalten. Jede Form der Vervielfältigung z.B. auf drucktechnischem, elektronischem, optischem, photomechanischem oder ähnlichem Wege – auch auszugsweise – bedarf der ausdrücklichen, schriftlichen Einwilligung des Herausgebers und ggf. des Autors. Es ist Dritten nicht gestattet, das Druckwerk – auch auszugsweise – zu vervielfältigen.



Hier finden Sie die
aktuellen Kleeberg
Rundschreiben:



Dr. Kleeberg & Partner GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Steuerberatungsgesellschaft
Mitglied bei Crowe Horwath International
www.kleeberg.de

Augustenstraße 10
80333 München
Telefon +49 (0)89-5 59 83-0
Telefax +49 (0)89-5 59 83-280

Am Sandtorkai 38
20457 Hamburg
Telefon +49 (0)40-3770761-30
Telefax +49 (0)40-3770761-40