



Rundschreiben Q4/2013

Einen Vorsprung im Leben hat,
wer da anpackt,
wo die anderen erst einmal reden.

John F. Kennedy

Vereinbarung von Arbeits- verhältnissen zwischen nahen Angehörigen auf dem Prüfstand

Tax Seite 3

Tax

Private Nutzung
ausländischer
Ferien-
immobilien

Seite 2

Audit

Bilanzierung
von Patronats-
erklärungen

Seite 5

Advisory

IFRS-Update
2013

Seite 8

Legal

Wesentliche
Neuerungen
aus der Gesetz-
gebung

Seite 11

Wussten Sie schon...?

Durch das Amtshilferichtlinienumsetzungsgesetz wurden die Grundsätze zur Ermittlung angemessener Verrechnungspreise nach dem Fremdvergleichsgrundsatz auch auf Geschäftsbeziehungen zwischen Betriebsstätten und ihren Mutterunternehmen ausgedehnt. Das BMF hat dazu am 05.08.2013 einen Verordnungsentwurf zirkuliert, der gleichwohl viele Fragen unbeantwortet lässt. Zu dem immer mehr Schwerpunkt von Betriebsprüfungen werdenden Thema der Ermittlung und Dokumentation angemessener Verrechnungspreise wird Ihnen Kleeberg in Kürze ein Sonderrundschreiben übersenden. Auf Ihre Rückfragen dazu sind wir gespannt.

Tax

- /Einkommensteuer:** Private Nutzung ausländischer Ferienimmobilien in Deutschland steuerpflichtig? 2
- /Einkommensteuer:** Vereinbarung von Arbeitsverhältnissen zwischen nahen Angehörigen auf dem Prüfstand 3

Audit

- /Patronatserklärungen:** Bilanzierung von Patronatserklärungen 5

Advisory

- /IFRS:** IFRS-Update 2013 8
- /Unternehmensbewertung:** Kapitalisierungszinssätze in der Unternehmensbewertung – eine empirische Praxisanalyse 9

Legal

- /Rechtsprechung:** Wirtschaftsrecht 11

Inside

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

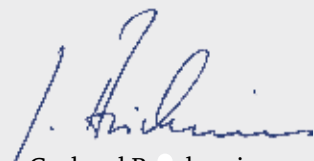


Sehr geehrte Damen und Herren,

im vorliegenden Mandantenrundsreiben befassen wir uns im Bereich Tax mit zwei unterschiedlichen Themenschwerpunkten. Neben der Frage, inwieweit eine private Nutzung ausländischer Ferienimmobilien in Deutschland steuerpflichtig ist, informieren wir Sie über die Anforderungen an die steuerliche Anerkennung von Arbeitsverhältnissen zwischen nahen Angehörigen. Bei den Informationen aus unserem Leistungsbereich Audit thematisieren wir Bilanzierungsfragen im Zusammenhang mit Patronatserklärungen und stellen Ihnen zentrale Aspekte des dazu veröffentlichten IDW-Rechnungslegungshinweises IDW RH HFA 1.013 vor.

Neben einem Überblick über die im Rahmen der Jahres- bzw. Konzernabschluss-erstellung 2013 anzuwendenden geänderten bzw. neuen IFRS-Standards beschäftigen wir uns im Bereich Advisory mit den von der Deutschen Prüfstelle für Rechnungslegung (DPR) für 2014 angekündigten Prüfungsschwerpunkten. Weiterhin erhalten Sie hier aktuelle Informationen zu einer empirischen Praxisanalyse hinsichtlich der Kapitalisierungszinssätze in der Unternehmensbewertung. Bei den Ausführungen zu unserem Fachbereich Legal geben wir Ihnen neben dem Hinweis zum vorläufigen Scheitern der Aktiennovelle 2012 wie gewohnt einen Überblick über aktuelle praxisrelevante Entscheidungen aus der Rechtsprechung. Inside bietet Ihnen einen Einblick in die weiteren vielfältigen Aktivitäten und Informationsangebote von Kleeberg.

Wir wünschen Ihnen bereits heute geruhsame Feiertage und ein besinnliches Weihnachtsfest im Kreise Ihrer Familie und Freunde. Für die bisherige Zusammenarbeit danken wir Ihnen sehr herzlich und wünschen Ihnen und Ihren Lieben ein gesundes und glückliches neues Jahr!



Gerhard Bruckmeier



Kai Peter Künkele

Wir verzichten in diesem Jahr auf den Versand von Weihnachtskarten und unterstützen – getreu dem Motto „Spenden statt Geschenke“ – die Deutsche Kinderkrebsstiftung. So leisten wir mit Ihrer Hilfe einen Beitrag für eine gemeinsame Zukunft und wissen, dass die Hilfe dort ankommt, wo sie benötigt wird – denn Kinder sind unsere Zukunft.



Private Nutzung ausländischer Ferienimmobilien in Deutschland steuerpflichtig?

Mit seinem Urteil vom 12.06.2013 (I R 109-111/10) hat der BFH entschieden, dass die private Nutzung einer spanischen Ferienimmobilie in Deutschland zu steuerpflichtigen Einkünften führen kann. Die Urteilsentscheidung ist für deutsche Immobilienbesitzer von Bedeutung, die bereits eine ausländische – insbesondere spanische – Ferienimmobilie besitzen und diese nicht direkt im Privatvermögen, sondern über eine zwischengeschaltete ausländische Kapitalgesellschaft halten oder zukünftig einen Erwerb einer ausländischen Immobilie planen.

Kurzüberblick und Hintergrund

Die Zwischenschaltung einer ausländischen Kapitalgesellschaft wurde nach bislang wohl gängiger Praxis als interessante Gestaltungsalternative zu einem Direkterwerb einer spanischen Ferienimmobilie empfohlen. Durch die Zwischenschaltung einer spanischen „Sociedad Limitada“ sollten vorzugsweise spanische Erbschafts- und Wertzuwachssteuern vermieden werden, aber auch eine Haftungsbeschränkung sowie Anonymisierung des Feriendomizils erreicht werden. Die in Spanien angestrebten Vorteile des Gestaltungsmodells könnten mit der Urteilsentscheidung des BFH nun zu „beträchtlichen Einkommenssteuerforderungen“ (Pressemitteilung des BFH vom 02.10.2013) in Deutschland führen, wenn die in Deutschland wohnhaften Gesellschafter der spanischen Kapitalgesellschaft keine fremdübliche Vergütung für die private Nutzung der Ferienwohnung gewährt haben. Nach Auffassung des BFH stellt dies eine verdeckte Gewinnausschüttung an die deutschen Gesellschafter dar, die auch unter Berücksichtigung des Abkommenrechts in Deutschland besteuert werden kann. Eine verdeckte Gewinnausschüttung liegt dann vor, wenn aufgrund des Gesellschaftsverhältnisses auf Ebene der Kapitalgesellschaft eine Vermögensminderung oder eine verhinderte Vermögensmehrung hingenommen wird. Sofern kein fremdübliches Entgelt für die Nutzung gezahlt wird,

ist darin eine verhinderte Vermögensmehrung zu sehen, die nur deshalb hingenommen wird, da es sich bei den Nutzenden um die Anteilseigner handelt, und die deshalb im Gesellschaftsverhältnis begründet ist. In Höhe der verdeckten Gewinnausschüttung handelt es sich beim Gesellschafter um steuerpflichtige Einkünfte aus Kapitalvermögen. Hierfür steht Deutschland nach Auffassung des BFH das Besteuerungsrecht gemäß dem anzuwendenden Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) zu. Dagegen beurteilen sich die Auswirkungen für die ausländische Kapitalgesellschaft allein nach nationalem, spanischem Steuerrecht.

Bewertung und Auswirkungen auf die Praxis

Die Gefahr einer Versteuerung in Deutschland stellt sich sowohl nach dem alten DBA Deutschland/Spanien 1966 als auch nach dem neuen DBA Deutschland/Spanien 2011 (anwendbar ab 01.01.2013). Im Zuge der Neuverhandlung zwischen Deutschland und Spanien wurde in das neue DBA Deutschland/Spanien 2011 gezielt eine Vorschrift eingefügt, die den hier diskutierten Fall einer zwischengeschalteten spanischen Kapitalgesellschaft durch Art. 6 DBA Deutschland/Spanien 1966 erfassen soll. Die Anwendung von Art. 6 DBA Deutschland/Spanien 2011 hat zur Konsequenz, dass Deutschland die Einkünfte unter Anrechnung einer etwaigen spanischen Steuer besteuern kann. Darüber hinaus ist zu beachten, dass sich die Tragweite der Urteilsentscheidung nicht allein auf Ferienimmobilien in Spanien beschränkt, sondern für sämtliche Ferienimmobilien im Ausland relevant ist, sofern diese über eine zwischengeschaltete Kapitalgesellschaft mit deutschen Gesellschaftern gehalten werden. Es ist zu erwarten, dass die Finanzverwaltung die Urteilsentscheidung auf alle offenen Fälle anwenden wird. Die Gefahr einer Nachversteuerung für bereits abgelaufene Veranlagungszeiträume besteht allerdings nur, sofern die Festsetzungsfrist für die Einkommensteuerbescheide noch nicht abgelaufen ist und eine Korrektur-

Vereinbarung von Arbeitsverhältnissen zwischen nahen Angehörigen auf dem Prüfstand

norm eine Änderung erlaubt. Die reguläre Festsetzungsfrist beträgt vier Jahre und beginnt in den meisten Fällen mit Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die Steuererklärung eingereicht wurde. Unterstellt, dass die Steuererklärung mit Ablauf des jeweiligen folgenden Kalenderjahrs abgegeben wurde, dürften – abgesehen von Fällen einer Steuerhinterziehung und -verkürzung – insbesondere Steuererklärungen ab dem Jahr 2009 betroffen sein. Für diese Zeiträume ist eine Änderung des Steuerbescheids durch die Finanzverwaltung in jedem Fall möglich, sofern der Bescheid unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangen ist. In allen anderen Fällen wird die entsprechende Erfüllung einer Korrekturnorm im Einzelfall – insbesondere § 173 AO zwecks neuer Tatsachen – zu prüfen sein. Inwiefern die Zwischenschaltung einer spanischen Zwischengesellschaft für zukünftige oder bereits geplante Erwerbe einer spanischen – oder im Ausland befindlichen – Ferienimmobilie weiterhin eine attraktive Gestaltungsalternative darstellt, sollte vor dem Hintergrund des BFH-Urteils vom 12.06.2013 neu überdacht werden. ■

Die steuerliche Anerkennung von Arbeitsverhältnissen unter nahen Angehörigen – z.B. zwischen Ehegatten, Eltern und ihren Kindern – steht häufig im Fokus der Finanzverwaltung und wird von dieser gerne verschärft geprüft. So hatte der BFH mit seinem Urteil vom 17.07.2013 (XR 31/12) erneut über die steuerliche Anerkennung von Arbeitsverhältnissen zu entscheiden, die ein Einzelunternehmer mit seinen Eltern geschlossen hat, aber die seitens des zuständigen Finanzamts nicht anerkannt wurden. Mit seinem Urteil vom 17.07.2013 entwickelt der BFH seine bisherige Rechtsprechung fort, indem er die Maßstäbe für die steuerliche Anerkennung von Arbeitsverhältnissen unter nahen Angehörigen präzisiert.

Problematik

Die Problematik bei der steuerlichen Anerkennung von Arbeitsverhältnissen zwischen nahen Angehörigen – also insbesondere zwischen Familienmitgliedern – besteht darin, dass diese Fälle im Gegensatz zu Arbeitsverhältnissen zwischen fremden Dritten mitunter nicht zwangsläufig durch einen natürlichen Interessengegensatz bestimmt sind. Aufgrund eines möglichen fehlenden Interessengegensatzes besteht die Gefahr, grundsätzlich privat veranlasste Aufwendungen in den betrieblichen Bereich zu verlagern und dadurch die Steuerlast zu mindern. Bei Arbeitsverträgen zwischen Familienmitgliedern wird daher seitens der Rechtsprechung und Finanzverwaltung geprüft, ob die Vereinbarungen im Arbeitsvertrag im Voraus getroffen wurden, fremdüblich ausgestaltet sind und diese auch tatsächlich durchgeführt werden.

Ausgestaltung des Arbeitsvertrags

Die Vereinbarungen im Arbeitsvertrag müssen klar und eindeutig sein und die wesentlichen Vertragspflichten enthalten. So ist bei der Vereinbarung des Arbeitsvertrags insbesondere darauf zu achten, dass die zu leistende Tätigkeit genau beschrieben wird und nicht Angaben zu den Urlaubstagen, der Höhe des Gehalts oder der Zeitpunkt der Zahlung des Gehalts

fehlen. Der Fremdvergleich wird üblicherweise durch einen firmeninternen Vergleich der Arbeitsverträge durchgeführt. Daher empfiehlt es sich, die Arbeitsverträge von Familienangehörigen mit den Arbeitsverträgen von nicht Angehörigen, aber ebenfalls im Unternehmen beschäftigten Arbeitnehmern, abzustimmen.

Tatsächliche Durchführung

In der Praxis scheitert die Anerkennung von Arbeitsverhältnissen nicht selten an der fehlenden tatsächlichen Durchführung des Vereinbarten. Streitgegenstand mit dem Finanzamt bildet dabei häufig – wie auch in dem Urteilsfall vom 17.07.2013 – die Problematik des entsprechenden Nachweises. Der BFH entschärft mit seinem Urteil unter Bezug auf die Grundsätze vorangegangener Urteile die zu erbringenden Nachweispflichten. Die steuerliche Anerkennung des Arbeitsvertrags könne nach Auffassung des BFH nicht allein deswegen versagt werden, weil keine Arbeitszeitaufzeichnungen vorliegen. So konnte in dem Urteilsfall der Nachweis der Arbeitszeiten auch durch entsprechende Befragungen der Beteiligten im Rahmen der mündlichen Verhandlungen des Finanzgerichts erbracht werden. Dennoch oder gerade deswegen empfiehlt es sich aber in der Praxis, entsprechende Arbeitszeiten bei Familienangehörigen zu dokumentieren, auch wenn diese bei fremden dritten Arbeitnehmern desselben Unternehmens üblicherweise nicht erfasst werden. Der BFH stellt diesbezüglich ausdrücklich klar, dass bei fremden Dritten eine weniger strikte Prüfung der Fremdüblichkeit als bei nahen Angehörigen durchzuführen ist.

Bewertung

Mit der Neuausrichtung der höchstrichterlichen Rechtsprechung im Anschluss an den Beschluss des Bundesverfassungsgerichts wurde die steuerliche Anerkennung von Verträgen unter nahen Angehörigen dahingehend entschärft, dass nicht mehr jede geringfügige Abweichung einzelner Sachverhaltsmerk-

male vom Üblichen deren steuerliche Anerkennung ausschließt, sondern auf die Gesamtheit der objektiven Gegebenheiten abzustellen ist. Der BFH führt mit dem BFH-Urteil vom 17.07.2013 diese Linie fort. Die Leistung von Mehrarbeit führt danach ebenso wenig zur Versagung der steuerlichen Anerkennung von Arbeitsverträgen zwischen nahen Angehörigen wie auch die Zahlung eines überhöhten Entgelts. Voraussetzung für die Anerkennung des Arbeitsverhältnisses dem Grunde nach ist aber, dass die vereinbarte Arbeitszeit bzw. Leistung tatsächlich erbracht wird und die Vergütung dem entspricht, was fremde Dritte dafür erhalten hätten. Für bestehende Verträge zwischen Angehörigen wird demnach insbesondere auf deren tatsächliche Durchführung zu achten sein. Für neue Arbeitsverträge zwischen nahen Angehörigen sollte im Voraus geprüft werden, ob die Vereinbarungen fremdüblich sind und ob alle wesentlichen Pflichten im Arbeitsvertrag enthalten sind. ■

Checkliste Arbeitsvertrag zwischen nahen Angehörigen



Vertragsinhalte

- Name und Anschrift der Vertragsparteien
- Beginn des Arbeitsverhältnisses
- Dauer des Arbeitsverhältnisses (bei befristeten Verträgen)
- Tätigkeitsort
- Beschreibung der zu leistenden Tätigkeiten
- Zusammensetzung Höhe des Gehalts (inklusive Zuschläge, Prämien, Boni etc.)
- Arbeitszeit, Urlaubstage
- Fristen für die Kündigung des Arbeitsverhältnisses

Durchführung

- Arbeitsvertrag vor Beginn der Tätigkeit vereinbaren
- Fremdvergleichskonform vereinbaren
- Unterzeichnung der Verträge
- Vertrag tatsächlich wie vereinbart durchführen
- Arbeitszeit dokumentieren

Bilanzierung von Patronatserklärungen

In der Praxis spielen Patronatserklärungen als Sicherungsmittel neben Bürgschaften und Rangrücktrittserklärungen eine wichtige Rolle. Sie können ohne großen Aufwand abgegeben werden und kommen in der Regel ohne komplizierte Formulierungen aus. Aufgrund ihrer facettenreichen Ausgestaltung sind sie aber auch mit vielen Unsicherheiten behaftet, da sich der wirkliche Wille aus den Formulierungen nicht immer eindeutig erkennen lässt, wodurch im Rahmen der Bilanzierung eine Auslegung und Interpretation des tatsächlich Gewollten der Beteiligten erforderlich ist. Gerade im Fall einer Überschuldungsprüfung kann dies das Zünglein an der Waage sein und über die Eröffnung des Insolvenzverfahrens entscheiden.

I. Der Begriff der Patronatserklärung

Der Begriff der Patronatserklärung ist **gesetzlich nicht definiert** und findet seine Grundlage in der Privatautonomie (§§ 311 Abs. 1, 241 Abs. 1 BGB). Es handelt sich um einen Sammelbegriff für Erklärungen unterschiedlicher Art, denen im Kern allen gemein ist, dass eine **Sicherungsgeberin (Patronin)** – hierbei handelt es sich regelmäßig um die Konzernmutter oder Gesellschafterin der Schuldnergesellschaft – erklärt, der **Schuldnerin (Protegé) unterstützend zur Seite zu stehen**.

Aufgrund der Vielzahl der verwendeten Formulierungen ist eine Einteilung der Patronatserklärungen in bestimmte Gruppen schwierig; denkbar ist beispielsweise eine Systematisierung nach dem Haftungspotenzial oder nach dem Adressaten der Patronatserklärung.

I.1 Einteilung nach dem Haftungspotenzial

Der **Hauptfachausschuss (HFA) des Instituts der Wirtschaftsprüfer (IDW)** hat in seinem Rechnungslegungshinweis IDW RH HFA 1.013 in Rz. 8 die gebräuchlichsten Formen in **fünf Kategorien** eingeteilt:

Die Muttergesellschaft sagt dem Gläubiger der Tochtergesellschaft zu, für die Dauer des Kreditverhältnisses

- das Gesellschaftsverhältnis mit der Tochtergesellschaft beizubehalten,
- den Unternehmensvertrag mit der Tochtergesellschaft nicht zu ändern, aufzuheben oder zu kündigen,
- die Tochtergesellschaft dahin zu beeinflussen, dass sie ihren Verbindlichkeiten (gegenüber dem Gläubiger) nachkommen kann,
- die Tochtergesellschaft finanziell so ausgestattet zu halten, dass sie ihren Verbindlichkeiten (gegenüber dem Gläubiger) nachkommen kann,
- eine bestimmte Kapitalausstattung bei der Tochtergesellschaft aufrechtzuerhalten.

Die **Grundformen 1 bis 3** werden als „weiche“ **Patronatserklärungen** bezeichnet, es handelt sich hierbei um **unverbindliche Erklärungen**, die zum Ziel haben, das Vertrauen des Gläubigers in die Kreditwürdigkeit des Protegés zu steigern, **ohne** dabei mit **Rechtsbindungswillen** ausgesprochene Absichten des Patrons zu begründen. Der Patron übernimmt **keine Zahlungsverpflichtung**, somit hat die weiche Patronatserklärung grundsätzlich **keinen wirklichen Sicherheitswert** für den Gläubiger des Protegés. Demgegenüber sind die **Grundformen 4 bis 5** als „harte“ **Patronatserklärungen** anzusehen, wodurch sich der Patron zu einer **rechtlich verbindlichen Maßnahme** oder Unterlassung verpflichtet. Die harte Patronatserklärung hat für den Gläubiger des Protegés einen **echten Sicherheitswert**, das Ausfallrisiko wird verringert, jedoch steht dem Gläubiger kein unmittelbarer Zahlungsanspruch an sich selbst zu.

I.2 Einteilung nach dem Adressaten

Die Patronatserklärung kann in **externer Form** sowohl an einen als auch an mehrere Gläubiger des Protegés gerichtet sein, aber auch an den Protegé selbst, dann spricht man von einer **internen Patronatserklärung**.

Im Fall der externen Patronatserklärung schließt der Patron mit einem oder mehreren Gläubigern des Protegés einen Patronatsvertrag ab, um die Erfüllung des Protegés sicherzustellen.

Die interne Patronatserklärung, stellenweise auch als Liquiditätszusage oder Liquiditätsgarantie bezeichnet, tritt in Gestalt schuldrechtlicher Vereinbarungen zwischen Patron und Protegé auf, konzernfremde Dritte wirken hier am Patronatsvertrag nicht mit. Im Regelfall bezieht sich die interne Patronatserklärung nicht auf eine konkrete Verbindlichkeit des Protegés, sondern sie erfasst sämtliche Verbindlichkeiten, weswegen sie regelmäßig betragsmäßig nicht beschränkt ist.

II. Bilanzierung von Patronatserklärungen

Die Bilanzierung von Patronatserklärungen in der Handelsbilanz hängt sowohl beim Patron als auch beim Protegé von der **Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme** ab. **Weiche Patronatserklärungen** sind hierbei **weitgehend irrelevant**, weshalb an dieser Stelle nicht näher darauf eingegangen wird.

II.1 Bilanzierung in der Handelsbilanz

II.1.1 Handelsrechtlicher Bilanzansatz und -ausweis beim Patron

Allgemein

Harte Patronatserklärungen, bei denen die Inanspruchnahme unwahrscheinlich ist, lösen nach **h.M.** und vor allem nach Stellungnahme des HFA in **IDW RH HFA 1.013** eine **Vermerkpflcht beim Patron nach § 251 HGB** aus, wenn sie einen **Gewährleistungsvertrag** im Sinne des § 251 Satz 1 Var. 3 HGB begründen. Dabei ist der Begriff des Gewährleistungsvertrags **nicht legaldefiniert**, es handelt

sich um einen **eigenständigen bilanzrechtlichen Begriff**, der jede nicht als Bürgschaft zu qualifizierende vertragliche Verpflichtung umfasst, die das Entstehen für einen bestimmten Erfolg oder eine Leistung oder für den Nichteintritt eines bestimmten Nachteils oder Schadens zum Gegenstand hat. Ob es sich hierbei um eine interne oder externe Patronatserklärung handelt, ist unerheblich, lediglich der **Verpflichtungsgehalt** ist entscheidend.

Grundsätzlich hat der **Ausweis unter der Bilanz** zu erfolgen, es empfiehlt sich die Angabe unter der Passivseite. Dabei müssen zeitliche Befristungen und betragsmäßige Beschränkungen verbal erläutert werden, eine Saldierung mit gegenüberstehenden Rückgriffsforderungen ist nach § 251 Satz 2 HGB unzulässig.

Bei einer **Kapitalgesellschaft** kann der Ausweis gemäß § 268 Abs. 7 HGB auch im Anhang erfolgen, darüber hinaus sind die jeweiligen Haftungsverhältnisse **im Gegensatz zu Personengesellschaften** einzeln unter Berücksichtigung eines gesonderten Ausweises von Haftungsverhältnissen gegenüber verbundenen Unternehmen anzugeben. Im Anhang sind nach § 285 Nr. 27 HGB die Gründe für die Einschätzung des Risikos der Inanspruchnahme für nach § 251 HGB unter der Bilanz ausgewiesene Haftungsverhältnisse anzugeben.

Rückstellung und Verbindlichkeit

Sollte zum **Bilanzstichtag** eine **Inanspruchnahme drohen oder wahrscheinlich** sein, ist eine **Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten** nach § 249 Abs. 1 Satz 1, 1. Alt. HGB zu passivieren, ein Ausweis unter der Bilanz ist dann nicht mehr ausreichend. Eine Inanspruchnahme droht immer dann, wenn **mehr Gründe für eine Geltendmachung des Anspruchs als dagegen** sprechen, wodurch sich für den Bilanzierenden ein gewisser Ermessensspielraum bietet. Für den Fall, dass die Verpflichtungen des Protegés **am Bilanzstichtag bereits fällig** sind oder **kurzfristig fällig werden** und die endgültige Inanspruchnahme des Patrons feststeht, muss die

Patronatserklärung als **echte Verbindlichkeit** im Sinne des § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB passiviert werden. Bei Passivierung des Haftungsrisikos sind die Bruttobeträge der im Anhang angegebenen Haftungsverhältnisse um diese Passiva zu kürzen, um einen Doppelausweis zu vermeiden.

II.1.2 Handelsrechtlicher Bilanzansatz beim Protegé

Unabhängig vom Wesen und Adressatenkreis ist eine Patronatserklärung in der Handelsbilanz des Protegés grundsätzlich nicht zu bilanzieren. Dies ist eine unmittelbare Rechtsfolge aus dem Realisationsprinzip des § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB, wonach Erträge und Vermögenswerte erst dann zu erfassen sind, wenn sie realisiert sind. Folglich ist auch eine wahrscheinliche Inanspruchnahme des Patrons für eine Bilanzierung unzureichend. Nur für den Fall, dass die Verpflichtung des Patrons und damit der Anspruch des Protegés feststehen (der Patron bucht eine Verbindlichkeit), kann ein analoges Vorgehen in der Handelsbilanz des Protegés in Erwägung gezogen werden.

II.1.3 Handelsrechtliche Bilanzbewertung

Soweit bei einer unwahrscheinlichen Inanspruchnahme eine Vermerkplicht vorliegt, sind die Haftungsverhältnisse in Höhe der Hauptschuld am Bilanzstichtag, die der Kreditverbindlichkeit des Protegés entspricht, zu vermerken und nicht etwa mit dem Betrag, in dessen Höhe die Inanspruchnahme droht. Wenn sich die Patronatserklärung nicht auf eine bestimmte Verbindlichkeit bezieht, sondern wie Kreditlinien weitere Verbindlichkeiten umfasst, ist der Höchstbetrag zu vermerken. Kann der Höchstbetrag nicht quantifiziert werden, ist der aktuelle Betrag anzugeben und durch verbale Erläuterungen zu ergänzen. Sollte die Patronatserklärung nicht auf bestimmte Verbindlichkeiten des Protegés Bezug nehmen, ist nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung zu schätzen. Dies ist beispielsweise dann der Fall, wenn sämtliche Verbindlichkeiten erfasst werden und sich folglich das Haftungsrisiko nicht exakt bestimmen lässt. Lässt sich das Schätzergebnis nicht beziffern, so ist gemäß dem Vollständigkeitsgebot des § 246 Abs. 1 HGB ein Merkposten in Höhe von EUR 1 anzugeben. Bei Kapitalgesellschaften ist darüber hinaus eine verbale Erläuterung

aufzunehmen, welche anhand eines Hinweises in der Bilanz bei dem Vermerkposten kenntlich gemacht wird. Aufgrund einer mangelnden Bestimmbarkeit darf ein Vermerk nicht unterlassen werden.

II.2 Bilanzierung in der Steuerbilanz

Steuerrechtlich führt die Abgabe einer Patronatserklärung zu **keinen unmittelbaren Konsequenzen**. Soweit eine Inanspruchnahme aus einer abgegebenen harten Patronatserklärung droht, ist eine Verbindlichkeitsrückstellung in der Bilanz der Patronin zu passivieren. Eine **steuerrechtliche Einschränkung ist nicht ersichtlich**, da es sich um eine Verbindlichkeitsrückstellung handelt und nicht um eine Rückstellung für drohende Verluste, für welche nach § 5 Abs. 4a EStG ein Passivierungsverbot besteht. Eine Einschränkung ergibt sich auch nicht aus § 5 Abs. 4b Satz 1 EStG. Somit besteht zwischen der **Bilanzierung in Handels- und Steuerbilanz grundsätzlich Gleichklang**. ■

IFRS-Update 2013

Im Rahmen der Jahres- bzw. Konzernabschluss-erstellung 2013 müssen nach IFRS bilanzierende Unternehmen einige geänderte bzw. neue Standards und Interpretationen berücksichtigen. Im Folgenden werden die vom IASB verabschiedeten IFRS, die erstmals verpflichtend ab dem Geschäftsjahr 2013 (Kalenderjahr = Geschäftsjahr), vorbe-

haltlich einer etwaigen bereits erfolgten Anwendung im Rahmen der Zwischenberichterstattung, anzuwenden sind, überblicksartig dargestellt.

Aktuelle Informationen zu den IFRS stellen wir Ihnen auch auf unserer Website unter www.kleeberg-ifs.de zusammen.

Standard/Interpretation	Übernahme durch EU (Stand: 12.09.2013)	Beschreibung der Änderungen
IAS 1 – Darstellung des Abschlusses	Ja	Separate Darstellung der Bestandteile des sonstigen Ergebnisses, die unter bestimmten Voraussetzungen in der GuV reklassifiziert werden
IAS 19 – Leistungen an Arbeitnehmer	Ja	Änderung der Behandlung versicherungsmathematischer Gewinne bzw. Verluste durch Abschaffung der Korridormethode und der Möglichkeit zur sofortigen GuV-wirksamen Erfassung sowie Auswirkungen auf Rückstellungen für Altersteilzeit und Änderung von Anhangangaben
IFRS 1 – Erstmalige Anwendung der IFRS	Ja	Ausnahmeregelung für die Bilanzierung von Darlehen der öffentlichen Hand bei erstmaliger Anwendung der IFRS
IFRS 7 – Finanzinstrumente: Angaben	Ja	Anhangangaben zur Saldierung von finanziellen Vermögenswerten und finanziellen Schulden
IFRS 13 – Bemessung des beizulegenden Zeitwerts	Ja	Einheitliche Regelung zur Definition und Bemessung des beizulegenden Zeitwerts
IFRIC 20 – Abraumkosten in der Produktionsphase eines Tagebauwerks	Ja	Regelung zu Abraumkosten in der Produktionsphase einer über Tagebau erschlossenen Mine
Diverse – Verbesserungen an den IFRS	Ja	Verbesserungen der IFRS mit geringfügigen Änderungen an einer Vielzahl an Standards

i

Prüfungsschwerpunkte der DPR für 2014

Die Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung (DPR) gibt jedes Jahr für die anstehende „Berichtssaison“ im Vorfeld ihre Prüfungsschwerpunkte bekannt. Mitte Oktober hat die DPR ihre Prüfungsschwerpunkte für das Jahr 2014, also die Abschlüsse für das Geschäftsjahr 2013, bekannt gegeben.

Die einzelnen Prüfungsschwerpunkte sind:

- Goodwill Impairment-Test (insbesondere IAS 36);
- Unternehmenszusammenschlüsse (insbesondere IFRS 3);

- Bilanzierung von leistungsorientierten Pensionsverpflichtungen (insbesondere IAS 19);
- neue Standards zur Konsolidierung (insbesondere IFRS 10, 11, 12);
- Konzernlagebericht, insbesondere neue Anforderungen durch DRS 20.

Die detaillierten Angaben zu den Prüfungsschwerpunkten der DPR sind auf der Website der DPR abrufbar: www.frep.info/pruefverfahren/pruefungsschwerpunkte.php.

Kapitalisierungszinssätze in der Unternehmensbewertung – eine empirische Praxisanalyse

Die Werthaltigkeit von aktiviertem Goodwill ist regelmäßig – mindestens einmal jährlich – durch einen sogenannten Impairment-Test zu überprüfen (IAS 36.10). Auch andere Bilanzierungsfragen (z.B. Beteiligungsbewertung) sowie Unternehmenstransaktionen (z.B. Umwandlungsvorgänge oder aktienrechtliche Transaktionen) erfordern eine zuverlässige Ermittlung von Unternehmenswerten. Eine solche Bestimmung setzt hierbei – neben Planungsrechnungen und einer Vielzahl von Annahmen hinsichtlich künftiger Entwicklungen – die zutreffende Ermittlung eines sachgerechten Kapitalisierungszinssatzes voraus. Dieser Zinssatz muss neben dem risikolosen Basiszins (bspw. 2,25 % zum 01.01.2013 bzw. 2,75 % zum 01.11.2013) und einer standardisierten Marktrisikoprämie (bspw. 6,25 % vor persönlichen Steuern nach Empfehlungen des IDW) das Risiko der zu bewertenden Einheit (ausgedrückt durch den Beta-Faktor) berücksichtigen. Hierbei spielen die individuelle Kapitalstruktur sowie die individuell relevanten Fremdkapitalkosten eine Rolle. In Abhängigkeit der jeweils zu bewertenden Einheit ergeben sich damit in der Praxis unterschiedliche Zinssätze. Für Fragen der Goodwill-Bewertung nach IFRS zeigen empirische Untersuchungen für das Geschäftsjahr 2012, dass der in der Praxis angewandte Zinssatz (= WACC vor Steuern, d.h. gewichtete Kapitalkosten) Werte zwischen rd. 4,20 % bis 23,75 % aufweist. Im Vergleich zu Vorjahren hat die Streuung der beobachteten Werte (gemessen an der Standardabweichung) bei nahezu unveränderten Mittelwerten bzw. Medianwerten zwischen 10,04 % und 10,50 % in den letzten drei Jahren zugenommen.

Grundgesamtheit	2012	2011	2010
Minimum	4,20 %	5,22 %	4,39 %
Maximum	23,75 %	24,29 %	27,00 %
Arithm. Mittel	10,50 %	10,31 %	10,28 %
Median	10,10 %	10,04 %	10,05 %
Standardabweichung	3,18 %	2,71 %	2,46 %

Tabelle 1: Zinssätze für die Grundgesamtheit (eigene Berechnungen)

Die vollständige aktuelle Untersuchung wurde in der Zeitschrift Corporate Finance biz, Heft 7/2013, S. 416 ff. veröffentlicht.



Für die untersuchte Stichprobe beträgt das **arithmetische Mittel** der verwendeten Zinssätze im Jahr 2012 10,50 % bei einer **Standardabweichung** von 3,18 %. Der **Median** beläuft sich auf 10,10 %, die Grenzwerte auf 4,20 % (Minimum) und 23,75 % (Maximum). Wie bereits im Vorjahr besteht zwischen Minimum- und Maximalwert eine relativ hohe Spannweite. Gleichzeitig bestätigt die Standardabweichung das dritte Jahr in Folge ihren Aufwärtstrend von 2,46 % (2010) über 2,71 % (2011) auf 3,18 % für 2012. Somit nahmen sowohl die **absolute Spannweite** aufgrund von Ausreißerwerten als auch die durchschnittliche Streuung um das jeweilige arithmetische Mittel deutlich zu, während das Niveau der Grenzwerte leicht rückläufig war. Das durchschnittliche Zinsniveau, gemessen als arithmetisches Mittel, liegt in den Jahren 2010 bis 2012 zwischen 10,28 % und 10,50 %. Es ist folglich – gemessen an der Standardabweichung – eine stetig zunehmende Volatilität bei relativ konstantem Zinsniveau am Kapitalmarkt zu erkennen.

Zusätzlich erfolgte eine Auswertung nach den untersuchten Indizes sowie der Branchenverteilung der ausgewerteten Unternehmen.

- Der **DAX** besitzt sowohl den höchsten Median (10,83 %) der Stichprobe als auch – mit 10,78 % – ein überdurchschnittlich hohes arithmetisches Mittel. Die Standardabweichung der beobachteten Zinssätze ist in diesem Index am geringsten.
- Die Werte des **MDAX** bestätigen den seit 2010 anhaltenden Trend zu steigenden Zinsniveaus. Dies zeigt sich sowohl bei arithmetischem Mittel (10,61 %) und Median (10,29 %) als auch bei der Volatilität (3,95 %). Auffallend sind die stark erhöhte Standardabweichung (+0,8 %) – was sie zur höchsten innerhalb der Stichprobe macht – und die mit Abstand größte absolute Spannweite zwischen Minimum- und Maximumwert.
- Einen ähnlichen Anstieg der Standardabweichung (+0,6 %) zeigen die Werte des **SDAX**, wobei die Volatilität trotzdem die niedrigste der Stichprobe darstellt. Der Minimumwert von 4,2 % stellt den niedrigsten der betrachteten Indizes dar, die absolute Spannweite erhöhte sich seit dem Vorjahr. Der SDAX weist außerdem mit 9,46 % (Median) und 9,84 % (arithm. Mittel) die niedrigsten Werte bezüglich dieser beiden Lageparameter auf.
- Der **TecDAX** weist mit 11,0 % den höchsten Mittelwert und einen der höchsten Mediane (10,51 %) auf. Ausreißer und Streuung bleiben dagegen relativ konstant (Standardabweichung: 3,01 %).
- Im Branchenvergleich zeigt sich außerdem, dass die höchsten Zinssätze unter anderem in der **Technologiebranche** sowie der **Chemie- und Bauindustrie** vorkommen. Weiterhin weisen **Banken** nach wie vor hohe Zinssätze auf, was den Auswirkungen der Finanzkrise geschuldet sein dürfte. Sehr niedrige Zinsniveaus werden nach wie vor für die **Finanzdienstleistungs-** und **Rohstoffindustrie**, sowie für die **Lebensmittel-** und **Logistikbranche** gemessen. Für die Bereiche **Automobile** und **Consumer** lässt sich feststellen, dass in den letzten

Jahren die bewertungsrelevanten Zinssätze sukzessive angestiegen sind, was auf ein gestiegenes Risiko in den Bereichen hindeuten kann.

Es fällt auf, dass das allgemeine **Zinsniveau** über die Jahre konstant geblieben bzw. leicht angestiegen ist, obwohl sich Basiszinssatz und Marktrisikoprämie in den letzten Jahren deutlich verändert haben. In Teilen lässt sich die Kompensation des Rückgangs des Basiszinssatzes somit auf den Anstieg der Marktrisikoprämie zurückführen. Auch für die zum **31.12.2013** vorzunehmenden Unternehmensbewertungen respektive Impairment-Tests sind im Vergleich zum Vorjahr relativ konstante Zinssätze zu erwarten. ■



Informationen von Kleeberg rund um das Thema Unternehmensbewertung finden Sie laufend aktuell unter www.kleeberg-unternehmensbewertung.de.



Wirtschaftsrecht

Anfechtungsrisiken bei Veräußerung einer (nachrangigen) Gesellschafter-Forderung

Mit dem MoMiG unterfallen Darlehen und diesen wirtschaftlich gleich gestellte Forderungen eines Gesellschafters oder mit diesem verbundener Unternehmen dem Nachrang, werden also im Insolvenzfall nachrangig bedient (§ 39 Abs. 1 Nr. 5 InsO); eine binnen eines Jahres vor Insolvenzantrag erfolgende Rückzahlung kann angefochten werden (§ 135 Abs. 1 Nr. 2 InsO).

Die Qualifizierung als (im Fall der Rückzahlung anfechtungslatentes) Gesellschafterdarlehen wird nicht durch dessen Abtretung gelöst: veräußert der Gesellschafter daher seinen Gesellschaftsanteil nebst Darlehen an den Käufer und lässt sich dieser die erworbene Forderung von der Gesellschaft auszahlen, besteht im Falle eines Insolvenzantrags binnen eines Jahres nach Abtretung aufgrund Anfechtung eine gesamtschuldnerische Haftung des Käufers und des zuvor abtretenden Gesellschafters; denn der Gesellschafter hat im Wege von Abtretung und Forderungsverkauf die Zahlung der Gesellschaft an den Erwerber veranlasst. Die Möglichkeit eines gutgläubigen einredefreien Erwerbs scheidet aus (§ 404 BGB). Andernfalls wäre dem Gesellschafter die Möglichkeit eröffnet, zum eigenen wirtschaftlichen Vorteil eine Forderung zu verwerten, die im Insolvenzverfahren zum Schutz der Gesellschaftsgläubiger dem Vermögen der Gesellschaft zugeordnet bleiben muss.

Dadurch, dass der Gesellschafter auch in diesem Fall weiter Schuldner des Anfechtungsanspruchs bleibt, wird dem Risiko einer vorinsolvenzlichen Verlagerung der Forderung auf einen mittellosen Erwerber vorgebeugt. (BGH, Urteil vom 21.02.2013 – IX ZR 32/12)

Anfechtung und Cash-Pooling

Beim sogenannten Cash-Pooling werden positive oder negative Salden der Konten der teilnehmenden Konzerngesellschaften regelmäßig zu Gunsten oder zu Lasten des Kontos eines Cash-Pool-Führers, i.d.R. der Konzernobergesellschaft, ausgeglichen und zentral über ein Bankkonto täglich saldiert. Im Urteilsfall verlangte der Insolvenzverwalter einer Konzerngesellschaft gegenüber der kontoführenden Bank Rückzahlung der seitens der später insolventen Konzerngesellschaft auf das Cash-Pool-Konto geleisteten Zahlungen.

Durch Gutschrift auf dem Konto der Insolvenzschuldnerin war die beklagte Bank nicht Insolvenzgläubiger geworden; denn die Bank hat durch Gutschrift und Weiterleitung der Zahlungseingänge auf das Cash-Pool-Zielkonto weder eine Sicherung noch eine Befriedigung einer Insolvenzforderung erlangt. Sollte an einem Tag durch Belastungsbuchungen auf dem am Tagesanfang auf null stehenden Konto ein Debet angewachsen sein, hatte insofern die beklagte Bank einen Anspruch auf Ersatz ihrer Aufwendungen (aus Auftragsverhältnis, § 670 BGB), der durch Abbuchung vom Zielkonto ausgeglichen wurde. Diese Deckung entspricht hingegen der Cash-Pool-Vereinbarung und ist als sogenanntes „Bargeschäft“ nicht anfechtbar (§ 142 InsO).

In Bezug auf die Übertragung der Gutschriften auf das Zielkonto des Cash-Pool-Führers bedient sich die Konzerngesellschaft der beklagten Bank lediglich als Leistungsmittler. Auch wenn sich dadurch das Vermögen der (späteren) Insolvenzgläubiger vermindert, richtet sich eine Anfechtung allein gegen den Dritten als Empfänger (hier den Cash-Pool-Führer), wenn es sich für diesen erkennbar um eine Leistung des Schuldners handelt.

Aufgrund dieser Entscheidung sind durch die Verrechnungen innerhalb des Cash-Pools entstehende Vermögensverschiebungen allein durch eine Anfechtung zwischen den einzelnen Konzerngesell-

schaften auszugleichen. Eine Anfechtung durch den Insolvenzverwalter der jeweiligen Konzerngesellschaft gegenüber der Bank ist hiernach allein auf Fälle einer vorsätzlichen Gläubigerbenachteiligung beschränkt (§ 133 InsO). (BGH, Urteil vom 13.06.2013 – IX ZR 259/12)

Gläubigerbenachteiligung bei Rückgewähr eines Gesellschafterdarlehens

Nachdem der GmbH-Gesellschafter binnen Jahresfrist vor Insolvenzantragstellung eine Rückzahlung eines seinerseits der GmbH zuvor gewährten Darlehens erhielt, zahlte er dieses vor Insolvenz an die GmbH auf ein zu diesem Zeitpunkt debitorisches Konto zurück. Für dieses hatte der Gesellschafter gegenüber der Bank (private) Sicherheiten gestellt. Mit dieser Zahlung wollte der Gesellschafter zugleich sowohl die Verbindlichkeit gegenüber dem Kreditinstitut (Sicherheit) als auch gegenüber der Gesellschaft (Rückzahlungsanspruch) tilgen.

Bei der anfechtungsrechtlich gebotenen wirtschaftlichen Betrachtung ist hingegen die Verhinderung der Entstehung eines Rückgewähranspruchs aus dessen Erfüllung gleichzustellen: Denn ohne die Zahlung an die Gesellschaft wäre der Gesellschafter nicht nur vom Insolvenzverwalter auf Rückgewähr der erhaltenen Darlehensrückzahlung, sondern auch vom Kreditinstitut aus den von ihm gestellten Sicherheiten in Anspruch genommen worden. Soweit beides aufgrund der Zahlung des Gesellschafters auf das debitorische Konto der Schuldnerin entfällt, ist der Gesellschafter zur Zahlung an die Insolvenzmasse verpflichtet – und zwar in der Höhe, wie der Gesellschafter aufgrund der Rückführung des Drittdarlehens von der Inanspruchnahme aus den von ihm gestellten Sicherheiten tatsächlich frei geworden ist.

Wollen Gesellschafter künftig anfechtbare Vermögensverschiebungen noch vor Insolvenzeröffnung ausgleichen, kann dies weder auf ein durch sie selbst besichertes debitorisches Konto noch unter

Anrechnung auf eine Verbindlichkeit gegenüber der Gesellschaft erfolgen. (BGH, Urteil vom 04.07.2013 – IX ZR 229/12)

Keine Genehmigungsbedürftigkeit einer schenkweisen Übertragung von Anteilen an einer vermögensverwaltenden KG an Minderjährige

Die Beteiligung von Minderjährigen an Rechtsgeschäften unterliegt erhöhten Sorgfaltspflichten, so dass aus Gesichtspunkten des Minderjährigenschutzes die Genehmigung des Rechtsgeschäfts erforderlich ist, wenn dieses nicht lediglich rechtlich vorteilhaft für den Minderjährigen ist. In gesetzlich festgelegten Sachverhalten sind die Eltern als originär Zuständige für die Genehmigungserteilung ausgeschlossen und diese Aufgabe dem Familiengericht zugewiesen. Insoweit ist der familiengerichtliche Genehmigungsvorbehalt eine Ausnahme vom Grundsatz der elterlichen Autonomie, welche die ungeschmälerete Vertretungsmacht beinhaltet.

Ein in der Praxis häufig anzutreffender Fall ist die schenkweise Übertragung des von Eltern durch Einbringung ihres Immobilienvermögens voll eingezahlten (Teil-)Kommanditanteils an einer vermögensverwaltenden Familien-KG an ihr minderjähriges Kind. Die Rechtsprechung sowie die tatsächliche Handhabung der Genehmigungspflicht durch das Familiengericht werden bundesweit uneinheitlich ausgeübt. Ein neuerlicher Beschluss des OLG Jena stärkt insoweit die herrschende Meinung in der Literatur, indem es sich gegen eine Genehmigungspflicht der Schenkung gemäß § 1822 Nr. 3 BGB ausspricht.

In der Begründung führt das OLG Jena aus, dass die schenkweise Übertragung des von den Eltern durch Einbringung ihres Immobilienvermögens voll eingezahlten (Teil-)Kommanditanteils an der vermögens-

verwaltenden Familien-KG an die minderjährigen Kinder unter der Mitwirkung ihrer Ergänzungspfleger wirksam ist. Die Schenkung ist auch nicht gemäß § 1822 Nr. 3 BGB genehmigungsbedürftig, da sie für die Minderjährigen keine persönlichen Verpflichtungen begründet und deshalb lediglich rechtlich vorteilhaft i.S.d. § 107 BGB ist. Die persönliche Haftung der Kinder und ihr Verlustrisiko sind auf die von den Eltern zu erbringende Kommanditeinlage beschränkt. Das Risiko, für Verbindlichkeiten zu haften, ist durch den Gegenstand des Unternehmens – die Verwertung des eigenen Vermögens ohne die Berechtigung zu gewerblicher Tätigkeit – und die Beschränkung auf ihren Kapitalanteil als Kommanditisten ausgeschlossen.

Ferner begründet die Beteiligung an einer Vermögensverwaltungsgesellschaft für sich betrachtet kein ebenfalls genehmigungspflichtiges Erwerbsgeschäft. Über die nutzbringende Anlage des Vermögens hinaus müssen besondere Umstände dazukommen, die aus der Vermögensverwaltung ein Erwerbsgeschäft machen, etwa dass der Umfang des Vermögens eine geschäftsmäßige, gleichsam berufliche Tätigkeit erfordert, dass die Vermögensanlage ein gesteigertes unternehmerisches Risiko birgt oder dass die Dauer der Bindung sich deutlich vom Typ des Privatvermögens entfernt.

Im Rahmen der Ermessensausübung hat das Familiengericht die Gesamtumstände abzuwägen. Zu beachten sind hierbei insbesondere Dauerbindung von Person und Vermögen des Minderjährigen sowie dessen Haftungsrisiko. Die Genehmigung ist zu versagen, wenn die konkrete Gefahr besteht, der Minderjährige werde wegen seiner Beteiligung an der Gesellschaft mit erheblichen Schulden in die Volljährigkeit entlassen und sei bei der Gestaltung seines weiteren Lebens nach Eintritt der Volljährigkeit unzumutbaren, nicht von ihm selbst zu verantwortenden Belastungen ausgesetzt. (OLG Jena, Beschluss vom 22.03.2013 – 2 WF 26/13)

Vertretung bei Handelsregisteranmeldung aufgrund einer Vorsorgevollmacht

Vorsorgevollmachten ermöglichen es, dass Vertrauenspersonen die Angelegenheiten des Vollmachtgebers regeln. Die Vollmacht kann auf bestimmte Lebensbereiche beschränkt werden oder eine umfassende Vertretung im Sinne einer Generalvollmacht zulassen. Um ein gerichtliches Betreuungsverfahren zu vermeiden, empfiehlt es sich regelmäßig, eine möglichst umfangreiche Vorsorgevollmacht auszustellen.

Nach einer Entscheidung des OLG Frankfurt ist es entgegen der Auffassung des Registergerichts nicht erforderlich, dass die (vor einem Notar errichtete) Vorsorgevollmacht ausdrücklich die Befugnis beinhaltet, den Vollmachtgeber auch in gesellschaftsrechtlichen Angelegenheiten und Erklärungen vor dem Handelsregister zu vertreten. (OLG Frankfurt a.M., Beschluss vom 16.04.2013 – 20 W 494/11) ■

Aktiennovelle 2012 – VorstKoG vorerst gescheitert

Die vom Bundestag am 27.06.2013 zunächst verabschiedete Fassung des „Gesetzes zur Verbesserung der Kontrolle der Vorstandsvergütung und zur Änderung weiterer aktienrechtlicher Vorschriften“ (VorstKoG) – ursprünglich im Jahr 2011 als „Aktiennovelle 2012“ bezeichnet – ist vorerst gescheitert. Da der Bundesrat den Vermittlungsausschuss angerufen hat, konnte das Gesetz in der nun abgelaufenen Legislaturperiode nicht mehr verabschiedet werden.

G

Kleeberg in Zahlen

Kleeberg engagiert sich bereits seit vielen Jahren im Hochschulbereich für die **Ausbildung der Studierenden** in den Bereichen Rechnungslegung und Wirtschaftsprüfung. Allen Referenten ist es dabei ein Anliegen, in ihren Lehrveranstaltungen das notwendige theoretische Wissen zu vermitteln und gleichzeitig ihre umfangreiche Praxiserfahrung in die universitäre Ausbildung einfließen zu lassen. Im Jahr 2013 haben wir **mit fünf verschiedenen Universitäten kooperiert**.

5 

**Anzahl der Universitäten, mit denen wir im Jahr 2013 kooperiert haben*

Wir pflegen bereits seit langem eine enge Zusammenarbeit mit dem Lehrstuhl für Financial Accounting and Auditing von **Prof. Dr. Axel Haller** an der **Universität Regensburg** sowie mit dem Institut für Rechnungswesen und Wirtschaftsprüfung von **Prof. Dr. Kai-Uwe Marten** an der **Universität Ulm**. Darüber hinaus verbindet uns eine enge Kooperation mit dem Lehrstuhl für Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Internationale Rechnungslegung und Wirtschaftsprüfung von **Prof. Dr. Brigitte Eierle** an der **Universität Bamberg**. Weiterhin engagiert sich Kleeberg im Rahmen einer Zusammenarbeit mit dem Lehrstuhl für Taxation von **Prof. Dr. Markus Diller** an der **Universität Passau** sowie mit dem Institut für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre von **Prof. Dr. Deborah Schanz** an der **Ludwig-Maximilians-Universität in München**.

In **Regensburg** bieten wir eine Lehrveranstaltung zum Thema „Spezialthemen der Rechnungslegung und Wirtschaftsprüfung“ an. Neben den Grundlagen über die Funktion sowie die Tätigkeiten eines Wirtschaftsprüfers wird dort die Prüfung ausgewählter Posten eines Jahresabschlusses (sowohl nach HGB als auch nach IFRS) behandelt. In **Ulm** lehren wir sowohl zu „Grundlagen der Jahresabschlusserstellung“ (über das Wesen und die Grundlagen eines Jahresabschlusses in Zusammenhang mit den Basiselementen der Bilanzierung nach HGB bzw. IFRS) als auch zu „Spezialfragen der Abschlusserstellung“ (hier werden die Grundlagen der Konzernrechnungslegung nach HGB sowie IFRS vermittelt). In **Bamberg** übernehmen wir im Rahmen der Veranstaltung „Wirtschaftsprüfung und Corporate Governance“ regelmäßige Vorlesungen zu den Inhalten und Aufgaben des Wirtschaftsprüferberufs sowie zu den grundlegenden Normen der handelsrechtlichen Abschlussprüfung. Die von Kleeberg in **Passau** angebotene Vorlesung trägt den Titel „Bilanzsteuerrecht“ und thematisiert neben den Grundlagen des Bilanzsteuerrechts auch die Möglichkeiten einer eigenständigen Steuerbilanzpolitik. In **München** vermitteln wir in der Lehrveranstaltung „Steuerliche Gewinnermittlung und Bewertung“ die Grundlagen der steuerlichen Gewinnermittlung sowie darüber hinaus die steuerliche Behandlung von Personengesellschaften bzw. Mitunternehmerschaften und Kapitalgesellschaften.

Der **direkte Kontakt mit den Studierenden** ist uns sehr **wichtig**. Darüber hinaus fördern wir auf diese Weise den stetigen Kontakt zwischen Hochschule und Praxis, so dass wir immer auf dem neuesten Stand sind. Hiervon profitieren unsere Mandanten durch unsere qualitativ hochwertige fachliche Arbeit.

Kleeberg informiert

Unsere jährliche **Mandantenveranstaltung** fand am 11.11.2013 im The Charles Hotel in München statt. Rechtzeitig zum Jahresende haben wir wie gewohnt über **aktuelle Entwicklungen im Handelsrecht und Steuerrecht** informiert. Dabei waren wir sehr zufrieden mit der erneut großen Resonanz und dem positiven Feedback, welches uns bereits direkt nach den Vorträgen bei Umtrunk und Imbiss erreicht hat.

Zu Beginn des Nachmittags wurden verschiedene Gestaltungstipps beim *Unternehmenskauf* aufgezeigt. Hierzu gehörten bspw. Fragen der Ermittlung des optimalen Kaufpreises sowie im Zusammenhang mit Due Diligences, aber auch Fallstricke, die in Unternehmenskaufverträgen lauern können. Anschließend thematisierten die Referenten ausgewählte Neuerungen im *ertragsteuerlichen Bereich*, die zum Jahresende Handlungsbedarf mit sich bringen. Dies betraf sowohl das neue Reisekostenrecht als auch aktuelle Hinweise zur Besteuerung von Einkünften aus Kapitalvermögen. Zudem haben wir die Teilnehmer mit einem Überblick über aktuelle Rechtsprechung auf den neuesten Stand gebracht.

Gerne haben wir auch bei dieser Mandantenveranstaltung mit Herrn RA Dr. Johann-Volker Peter von der Kanzlei v. Pelchrzim STRAFVERTEIDIGER Defense Litigation & Compliance, Frankfurt a.M., wieder einen externen Referenten eingeladen, der als Experte für Wirtschaftsrecht und insbesondere auf dem Gebiet ‚Compliance‘ anhand seiner Praxiserfahrungen über den Umgang mit *Compliance* in Unternehmen berichtet und dabei aufgezeigt hat, warum Compliance zum einen notwendig ist und zum anderen das Geschäft fördert. Einen Schwerpunkt bildete dabei die Korruptionsbekämpfung.

Der zweite Teil des Nachmittags begann mit dem Thema *Umsatzsteuer* und behandelte Fragestellungen zu den neuen Belegnachweisen. Neben der Gelangensbestätigung sowie neuer Rechtsprechung und Gesetzesänderungen wurde bspw. auch auf das BMF-Schreiben vom 16.09.2013 eingegangen.

Den Abschluss der Mandantenveranstaltung bildete ein Potpourri aktueller Themen aus dem (*Handels- und Steuer-)Bilanzrecht*. Gegenstand waren hier u.a. die Bereiche Rückstellungen und Steuerbilanzpolitik vor dem Hintergrund der EStÄR 2012 sowie die neue handelsrechtliche Abbildung von Altersteilzeitverpflichtungen. Darüber hinaus haben wir über das Neueste in Sachen MicroBilG und E-Bilanz informiert. Abgerundet wurde die Veranstaltung mit einem Update zu ausgewählten Bewertungsfragen.



Zum Jahresende blicken wir auf fünf erfolgreiche Veranstaltungen unserer „**Münchener Bilanzgespräche**“ zurück.

Im Jahr **2014** finden die **Münchener Bilanzgespräche** voraussichtlich an folgenden **Terminen** und zu folgenden **Themen** statt:

30.01.2014	„Aktuelles zum HGB-Abschluss“
13.03.2014	„IFRS 2013/2014“
06.05.2014	„E-Bilanz“
05.06.2014	„Aktuelles zur Umsatzsteuer“
17.07.2014	„Rückstellungen in Praxis und Rechtsprechung“
16.10.2014	„Konzernrechnungslegung im Mittelstand“
27.11.2014	„Bilanzsteuerrecht und Steuerbilanzpolitik – Handlungsempfehlungen“

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



Kleeberg publiziert



Rund zwei Jahre nach Erscheinen der Erstauflage war es bereits erforderlich, die **zweite Auflage** des „**Systematischen Praxiskommentars Bilanzrecht**“ – herausgegeben von WP/StB Karl Petersen, WP/StB

Dr. Christian Zwirner und Univ.-Prof. Dr. Gerrit Brösel – in Angriff zu nehmen. Wir sind stolz darauf, dass dieses Werk so erfolgreich am Markt angenommen und breit zitiert wurde. Die Neuauflage erscheint nun nach etwa einjähriger Überarbeitungszeit hochaktuell im Dezember 2013. Hierfür wurde das Werk umfassend bearbeitet, um der dynamischen Entwicklung Rechnung zu tragen. Einmal mehr wurde auf das bewährte Konzept mit Praxistipps, Hinweisen und Fallbeispielen zurückgegriffen, denn anhand von Beispielen lässt sich vieles schneller und wirkungsvoller erlernen und damit anwenden.



Compliance ist derzeit in aller Munde. Die Einrichtung eines Compliance-Management-Systems erfordert ein hohes Maß an Sachverstand in verschiedenen Bereichen, an Sorgfalt und an Organisation. Das im Dezember 2013 erscheinende Werk „**Rechtsmanagement im Unternehmen – Praxishandbuch Compliance**“ der beiden Herausgeber Univ.-Prof. Dr. Hans-Michael Wolfgang und Univ.-Prof. Dr. Bartosz Makowicz widmet sich diesem Thema in all seiner Vielschichtigkeit. Mit RA/StB/FAfStR Christoph Bode, StB Dr. Corinna Boecker, WP/StB Reinhard Hartl, WP/StB Kai Peter Künkele und WP/StB Dr. Christian Zwirner haben fünf Kollegen von Kleeberg an diesem Handbuch mitgearbeitet und dabei Beiträge verfasst zum Legal Risk Management, zu Tax Compliance sowie zu Accounting Compliance.

Weitere Publikationen

Boecker/Zwirner

Beziehungen zwischen Interner Revision und Aufsichtsrat, Zeitschrift für Corporate Governance (ZCG), 5/13, S. 224-228.

Hoheisel

BMF: Kein passiver Ausgleichsposten bei nicht ausgleichsfähigen Verlusten, Steuerrecht kurzgefaßt (SteuK), 15/2013, S. 329.

Petersen/Busch/Froschhammer

Neuregelung des handelsrechtlichen Ordnungsgeldverfahrens – Erleichterungen vor allem für kleine Unternehmen, Die Wirtschaftsprüfung (WPg), 18/2013, S. 905-908.

Zwirner

Abbildung von Altersteilzeitvereinbarungen nach HGB – Mehr bilanzielle Abbildungsflexibilität nach IDW RS HFA 3 –, Zeitschrift für Bilanzierung, Rechnungswesen und Controlling (BC), 9/2013, S. 395-398.

Zwirner

Kapitalisierungszinssätze in der Unternehmensbewertung – Eine empirische Analyse inländischer IFRS-Konzernabschlüsse 2012, CORPORATE FINANCE biz (CFB), 7/2013, S. 416-421.

Zwirner/Busch

Umstellung der IFRS-Konzernrechnungslegung auf HGB, Zeitschrift für Internationale Rechnungslegung (IRZ), 10/2013, S. 364-367.

Zwirner/Busch

Unterschiedliche Sichtweisen passiver Steuerlatenzen bei kleinen Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften, Steuerrecht kurzgefaßt (SteuK), 18/2013, S. 375-379.

Zwirner/Froschhammer

Das MicroBiG aus Anwender- und Prüfersicht, Zahlreiche Unklarheiten in der Bilanzierungspraxis, WP Praxis, 10/2013, S. 177-183.

Zwirner/Künkele

Steuerbilanzpolitische Wahlrechtsausübungen: Kein Raum für ein Stetigkeitsgebot in der Steuerbilanz, Deutsches Steuerrecht (DStR), 39/2013, S. 2077-2081.

Kleeberg live

Dezember

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
---	---	---	---	---	---	---	---	---	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----

Bilanzierung und Steuern 2014
 Veranstalter: AH Akademie für Fortbildung Heidelberg GmbH, Ort: München
 Referent: Dr. Christian Zwirner

Januar

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

Aktuelle Entwicklungen in der Rechnungslegung
 Veranstalter: IDW,
 Ort: Frankfurt am Main
 Referenten: Karl Petersen, Dr. Christian Zwirner

Aktuelles zum HGB-Jahresabschluss
 (Veranstaltung der Münchner Bilanzgespräche)
 Veranstalter: Schweitzer Sortiment, Bundesanzeiger Verlag, Kleeberg,
 Ort: München
 Referenten: Karl Petersen, Dr. Christian Zwirner

März

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
---	---	---	---	---	---	---	---	---	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----

IFRS 2013/2014
 (Veranstaltung der Münchner Bilanzgespräche)
 Veranstalter: Schweitzer Sortiment, Bundesanzeiger Verlag, Kleeberg,
 Ort: München
 Referent: Dr. Christian Zwirner

Mai

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

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

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

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 Manuskriptfertigung. 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.

© 12/2013. 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.

Einem Vorsprung im Leben hat,
wer da anpackt,
wo die anderen erst einmal reden.
John F. Kennedy

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