

Rundschreiben 2. Terial 2016



Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungs- verfahrens

Tax Seite 2

Tax

Lohnsteuer-
nachschauf im
Fokus

Seite 3

Audit

Ergebnisausweis
bei Personen-
gesellschaften

Seite 6

Advisory

Gesetzentwurf
zur Prävention
von Ladenkassen-
manipulation

Seite 10

Legal

Handlungserfor-
dernis in Bezug
auf den digitalen
Nachlass

Seite 12

Wussten Sie schon ...?

Das Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG) führt zu zahlreichen Veränderungen in der handelsrechtlichen Rechnungslegung. Diese bewirken nicht nur Änderungen bei Bilanzbild und GuV-Darstellung, sondern beeinflussen auch Kennzahlen und somit daran vertraglich anknüpfende Kennzahlen – z.B. in Kredit- oder Anstellungsverträgen. Gegebenenfalls müssen rechtzeitig entsprechende Nachverhandlungen geprüft werden, um ungewollte Auswirkungen zu vermeiden.

Unter www.kleeberg.de/bilanzrecht informieren wir Sie über die aktuellen Veränderungen in der Rechnungslegung und deren Auswirkungen.

Tax

- /Gesetzgebung:** Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens **2**
- /Lohnsteuer:** Lohnsteuernachschau im Fokus **3**

Audit

- /Bilanzrecht:** Handelsrechtliche Bilanzierung entgeltlich übernommener Rekultivierungsverpflichtungen **5**
- /Bilanzrecht:** Wechsel des Durchführungswegs einer Versorgungszusage **6**
- /Bilanzrecht:** Ergebnisausweis bei Personengesellschaften **6**

Advisory

- /Bewertung:** IDW S 12 – kurzer Überblick **8**
- /Bewertung:** Zinssatzreport: Allgemeine Zinsniveaus auf historischen Tiefständen **9**
- /Abgabenordnung:** Gesetzentwurf zur Prävention von Ladenkassenmanipulation **10**

Legal

- /Erbrecht:** Praxishinweise zum Erfordernis von Erbschein und trans-/postmortaler Vollmacht **11**
- /Erbrecht:** Handlungserfordernis in Bezug auf den digitalen Nachlass **12**

Inside

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



Sehr geehrte Damen und Herren,

im vorliegenden Mandantenrundsreiben informieren wir Sie im Bereich Tax über das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens und beantworten häufige Fragen zur Lohnsteuernachschau. In unserem Leistungsbereich Audit widmen wir uns in dieser Ausgabe der handelsrechtlichen Bilanzierung entgeltlich übernommener Reaktivierungsverpflichtungen, den Folgen des Wechsels des Durchführungswegs einer Versorgungszusage sowie dem Ergebnisausweis bei Personenhandelsgesellschaften.

Der Bereich Advisory umfasst drei unterschiedliche Themenkreise: wir geben einen kurzen Überblick über den IDW Standard IDW S 12 sowie das aktuelle Zinsniveau und informieren Sie darüber hinaus über den vorliegenden Gesetzentwurf zur Prävention von Ladenkassenmanipulation. In unserem Leistungsbereich Legal erhalten Sie Praxishinweise zum Erfordernis von Erbschein und trans-/postmortaler Vollmacht. Zudem beleuchten wir Handlungserfordernisse in Bezug auf den digitalen Nachlass. Inside bietet Ihnen in gewohnter Weise einen Einblick in die vielfältigen Aktivitäten und Informationsangebote von Kleeberg.

An dieser Stelle dürfen wir Sie zudem bereits auf unsere nächste Mandantenveranstaltung hinweisen, die am Donnerstag, 13.10.2016, im The Charles Hotel in München stattfinden wird. Gerne werden wir Sie bei dieser Veranstaltung in gewohnter Weise über aktuelle Entwicklungen im Steuerrecht und im Handelsrecht informieren. Wir freuen uns bereits jetzt darauf, Sie an diesem Nachmittag in München herzlich willkommen zu heißen.

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.

A handwritten signature in blue ink, appearing to read 'R. Schmid'.

Reinhard Schmid

A handwritten signature in blue ink, appearing to read 'J. Schmidt'.

Jürgen Schmidt

Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens

Die Digitalisierung schreitet auch im Verhältnis zur Finanzverwaltung stetig voran. Mit Beschluss des Deutschen Bundestages vom 12.05.2016 wurden grundlegende Neuerungen bei der elektronischen Datenübermittlung zwischen Finanzamt und Steuerpflichtigen beschlossen. Das Gesetz soll ab dem 01.01.2017 in Kraft treten und wird schrittweise in den nächsten Jahren mit erheblichem technischem Einsatz umgesetzt. Der nachfolgende Beitrag gibt einen Überblick über die wesentlichen Inhalte und Auswirkungen des Gesetzes für die Steuerpflichtigen:

- **Elektronische Bekanntgabe von Steuerbescheiden:** Steuerpflichtige mussten bislang bereits ihre Steuererklärung dem Finanzamt elektronisch übermitteln. Mit § 122a AO wird nunmehr geregelt, dass auch das Finanzamt Verwaltungsakte und damit Steuerbescheide elektronisch gegenüber Steuerpflichtigen bekanntgeben kann (z.B. mittels Download über Elster Online). Hierfür ist eine Einwilligung der Beteiligten oder der bevollmächtigten Person erforderlich. Für den Datenabruf hat sich die abrufberechtigte Person zu authentifizieren. Ein zum Abruf bereitgestellter Verwaltungsakt gilt am dritten Tag nach Absendung der elektronischen Benachrichtigung als bekanntgegeben. Im Zweifel hat die Behörde den Zugang nachzuweisen. Die Regelung ist erstmals für nach dem 31.12.2016 erlassene Verwaltungsakte anzuwenden.
- Die **elektronische Benachrichtigung** darf auch ohne Verschlüsselung erfolgen. Für die **elektronische Bekanntgabe** des erlassenen Verwaltungsakts ist dagegen ein sicheres Verfahren zu verwenden, das den Datenübermittler authentifiziert und die Vertraulichkeit und Integrität des Datensatzes gewährleistet. Ein sicheres Verfahren liegt insbesondere vor, wenn der Verwaltungsakt

 - mit einer **qualifizierten elektronischen Signatur** versehen und mit einem geeigneten Verfahren **verschlüsselt** ist oder
 - mit einer sogenannten „DE-Mail“ versandt wird, bei der die Bestätigung des akkreditierten Dienstbieters die erlassende Finanzbehörde als Nutzer des DE-Mail-Kontos erkennen lässt.
- **Abgabe von Steuererklärungen:** Für nicht beratene Steuerpflichtige verlängert sich die Abgabefrist der Steuererklärung von Ende Mai auf Ende Juli des nachfolgenden Jahres. Für Steuerberater und Steuerkanzleien wird die Abgabefrist ohne Antrag auf den letzten Tag des Monats Februar des Zweitfolgejahres verlängert. Den Finanzämtern bleibt aber in gewissen Fällen (z.B. vorgesehene Außenprüfung, Betriebseröffnung, Betriebseinstellung, Herabsetzung von Vorauszahlungen) vorbehalten, die Steuererklärung vorab anzufordern. In diesem Fall müssen die Steuererklärungen durch die Angehörigen von steuerberatenden Berufen innerhalb einer Frist von vier Monaten nach Bekanntgabe der Anordnung abgegeben werden. Die Vorschrift ist erstmalig auf nach dem 31.12.2017 beginnende Besteuerungszeiträume anzuwenden, d.h., nicht beratene Steuerpflichtige müssen erstmals bis zum 31.07.2019 und Steuerberater und Steuerkanzleien erstmals zum 29.02.2020 die Steuererklärung nach den geänderten Fristen abgeben.
- **Belege:** Die Verpflichtung zur Beifügung von Belegen soll reduziert werden. Das Finanzamt soll zukünftig Belege nur bei Bedarf anfordern. Auch soll zukünftig die Möglichkeit zur rein elektronischen Übermittlung von Belegen bestehen.
- **Amtsermittlungsgrundsatz:** Die Finanzbehörde wird zukünftig ihre Ermittlungen stärker an Wirtschaftlichkeits-, Zweckmäßigkeits- sowie insbesondere Risikogesichtspunkten ausrichten. Neu ist, dass die Finanzämter die Steuerpflichtigen nach bestimmten Kriterien in Fallgruppen einteilen und die Intensität ihrer Prüfungs- und Ermittlungshandlungen in Abhängigkeit der Fallgruppe variieren kann. Die Weisungen und Kriterien für die Einteilung in die einzelnen Fallgruppen unterliegen der Geheimhaltung und dürfen nicht veröffentlicht werden. Der Einbezug von allgemeinen Erfahrungswerten sowie der Einbezug von automationsgestützten Risikomanagementsystemen wird diesbezüglich zukünftig zulässig sein und an Bedeutung gewinnen.
- **Haftung:** Die Hersteller von Datenverarbeitungsprogrammen für das Besteuerungsverfahren haften grundsätzlich zukünftig, soweit Daten infolge von

Lohnsteuernachschau im Fokus

Pflichtverletzungen unrichtig oder unvollständig verarbeitet werden und dadurch Steuern verkürzt oder zu Unrecht Steuervorteile erlangt werden.

- **Verspätungszuschlag:** Der Verspätungszuschlag beträgt zukünftig 0,25 % der festgesetzten Steuer. Der Mindest-Verspätungszuschlag beträgt 25 EUR pro angefangenem Kalendermonat. Die Finanzbehörde muss einen Verspätungszuschlag festsetzen, wenn eine Steuererklärung nicht innerhalb von 14 Monaten nach Ablauf des Kalenderjahres abgegeben wird. Wird die Steuererklärung von nicht beratenen Steuerpflichtigen nicht fristgemäß bis zum 31.07., aber noch vor Ablauf der 14 Monate abgegeben, hat die Finanzbehörde ein Ermessen, einen Verspätungszuschlag festzusetzen. Ein Verspätungszuschlag darf nicht festgesetzt werden, wenn die Festsetzung zu einer Erstattung oder Null-Festsetzung führt.
- **Antrag verbindliche Auskunft:** Über die Erteilung einer verbindlichen Auskunft soll zukünftig innerhalb von sechs Monaten ab Eingang des Antrags entschieden werden. Sofern eine Auskunftserteilung nicht innerhalb der Sechs-Monats-Frist möglich ist, soll der Antragsteller darüber unter Angabe von Gründen informiert werden.
- **Sonstige Neuregelungen:** Mit § 6 Abs. 1 Nr. 1b EStG wird festgeschrieben, dass Kosten der allgemeinen Verwaltung, angemessene Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs, freiwillige soziale Leistungen und für die betriebliche Altersversorgung nicht als Herstellungskosten einbezogen werden brauchen, soweit diese auf den Zeitraum der Herstellung entfallen. Bei einer Gewinnermittlung nach § 5 EStG ist das Wahlrecht allerdings in Übereinstimmung mit der Handelsbilanz auszuüben.

Das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens dürfte einen wichtigen Meilenstein im Hinblick auf die „Digitalisierung des Finanzamtes“ markieren. Im Rahmen der Abgabenordnung werden wichtige gesetzliche Grundlagen für die elektronische Übermittlung von Steuerdaten verankert. Sowohl der Finanzverwaltung als auch den Steuerpflichtigen steht diesbezüglich ein umfangreicher Transformationsprozess bevor, der insbesondere auch die Kommunikation mit dem Finanzamt prägen wird. ■

Lohnsteuerliche Themen stehen häufig im Fokus der Finanzverwaltung. Neben internen Kontrollmitteilungen können Finanzämter von dem Mittel der Lohnsteuernachschau des § 42 EStG Gebrauch machen und betriebliche Räume von Unternehmen ohne vorherige Ankündigung zu den üblichen Geschäfts- und Arbeitszeiten betreten. Der nachfolgende Beitrag informiert über die grundsätzlichen Rechte und Pflichten der Finanzverwaltung und der betroffenen Steuerpflichtigen.

Worum geht es?

Bei der Lohnsteuernachschau handelt es sich um ein spezielles Prüfverfahren der Finanzverwaltung zur Bekämpfung von Schwarzarbeit. Sie ermöglicht es der Finanzverwaltung, außerhalb einer Betriebsprüfung lohnsteuerrechtlich relevante Sachverhalte zeitnah bei den Unternehmen zu prüfen. Die Besonderheit bei der Lohnsteuernachschau besteht – im Unterschied zur Außenprüfung – darin, dass eine **vorherige Ankündigung nicht** stattfindet.

Seit wann gibt es das Mittel der Lohnsteuernachschau?

Die Lohnsteuernachschau wurde mit dem Amtshilferichtlinienumsetzungsgesetz vom 26.06.2013 (BGBl. I 2013, S. 1809) mit Wirkung zum 30.06.2013 eingeführt und ist in § 42g EStG geregelt. Die Finanzverwaltung hat weitere Details zur Lohnsteuernachschau im BMF-Schreiben vom 16.10.2014 (IV C 5 S 2386/09/10002:001) präzisiert.

Wer ist von der Lohnsteuernachschau betroffen?

Grundsätzlich sind alle inländischen Arbeitgeber von der Lohnsteuernachschau betroffen, die aufgrund gewerblicher und beruflicher Tätigkeit zur Einbehaltung und Abführung von Lohnsteuern verpflichtet sind. Für ausländische Unternehmer gilt dies gleichermaßen, sofern diese Arbeitgeber i.S.d. § 38 Abs. 1 EStG sind. Dritte können von der Lohnsteuernachschau betroffen sein, sofern diese Pflichten eines Arbeitgebers übernommen haben oder es sich um einen ausländischen

Verleiher handelt, der gewerbsmäßig Arbeitnehmer überlässt. Da § 42 Abs. 2 EStG keine selbstständige Ausübung der beruflichen Tätigkeit verlangt, kommt eine Lohnsteuernachschau auch gegenüber Arbeitnehmern in Betracht. Arbeitgeber, die Arbeitnehmer im Rahmen ihres privaten Haushaltes beschäftigen, sind **nicht** von der Lohnsteuernachschau betroffen.

Wann kann eine Lohnsteuernachschau eingeleitet werden?

Die Einleitung einer Lohnsteuernachschau ist bereits ohne Aufklärungsbedarf und steuerstrafrechtlichen Anfangsverdacht möglich. Eine „verdachtlose“ Prüfung und die Auswahl nach Risikomanagementgesichtspunkten sind insoweit zulässig.

Welche Zeiträume sind betroffen?

Die Lohnsteuernachschau versteht sich als gegenwartsbezogene Prüfung. Abgeschlossene Zeiträume, Ereignisse und Vorgänge stehen nicht im Fokus. Generell dürften die letzten zurückliegenden Lohnsteuerzeiträume eines Jahres betroffen sein.

Wie läuft eine Lohnsteuernachschau ab?

Die Beauftragung der Prüfer erfolgt durch eine interne Dienstanweisung des Finanzamtes. Zuständig ist grundsätzlich das Betriebsstätten-Finanzamt des Arbeitgebers. In der Regel handelt es sich um den mit der Lohnsteuer-Außenprüfung betrauten Personenkreis. Die Prüfer dürfen die Betriebe während der branchenüblichen Geschäfts- und Arbeitszeiten aufsuchen. Vor Betreten sind die Beauftragten angewiesen, ihren Ausweis vorzuzeigen. Die Prüfer können anschließend sämtliche öffentlich zugänglichen Räume (Büro, Besprechungs-, Empfangs- und Verkaufsraum, Werkstatt, Produktionsräume) betreten und besichtigen. Nicht öffentliche Räume wie z.B. Sozialräume, Abstellkammern oder Lagerräume dürfen ebenfalls betreten werden, wenn diese Aufschluss über die Belegschaft geben (z.B. Anzahl der Spinde in Sozialräumen). Zu beachten ist, dass die Beauftragten die Räume lediglich betreten und

besichtigten, nicht aber durchsuchen dürfen. Insoweit dürfen auch keine Schränke und Schubladen geöffnet werden. Private Wohnräume und Kraftfahrzeuge dürfen grundsätzlich nicht betreten und besichtigt werden. Ein gewaltsamer Zutritt ist insoweit grundsätzlich auch nicht gestattet, kann aber – sofern zulässig – mit Zwangsmitteln durchgesetzt werden. Ein Fotografieren der Räumlichkeiten und Grundstücke ist nur unter engen Voraussetzungen zulässig.

Welche Auskünfte müssen erteilt werden?

Lohnsteuererhebliche Auskünfte, Unterlagen und Urkunden müssen nur auf Verlangen erteilt bzw. vorgelegt werden. Ohne gesonderte Aufforderung besteht insoweit keine Pflicht zur Auskunftserteilung. Bei Aufforderung erstreckt sich die Auskunftspflicht auch nur auf die lohnsteuerlich erheblichen Sachverhalte. Ein digitaler Datenzugriff ist ohne Einwilligung des Arbeitgebers nicht gestattet. Die Unterlagen müssen lediglich in Papierform vorgelegt werden.

Besteht die Möglichkeit, einen Rechtsbeistand beizurufen?

Der Steuerpflichtige hat jederzeit das Recht, einen Steuerberater oder Rechtsanwalt zu kontaktieren und diesen zur Lohnsteuernachschau hinzuzurufen. Der mit der Lohnsteuernachschau Beauftragte ist jedoch nicht verpflichtet, dessen Eintreffen abzuwarten. Die Hinzuziehung eines Rechtsbeistands ist zu empfehlen, da die Prüfer bei entsprechenden Verdachtsmomenten praktisch nahtlos in eine lohnsteuerliche Außenprüfung übergehen können. ■

Handelsrechtliche Bilanzierung entgeltlich übernommener Rekultivierungsverpflichtungen

Der HFA des IDW hat sich in seiner 239. Sitzung mit der Frage auseinandergesetzt, wie die entgeltliche Übernahme ungewisser Verpflichtungen beim Übernehmer, also Käufer, zu bilanzieren ist. Der Erfüllungsbetrag der Verpflichtung lag im vorliegenden Fall unter dem Übernahmepreis (Kaufpreis). Anknüpfungspunkt waren dabei mehrere BFH-Urteile, in denen die Rechtsprechung entschieden hatte, dass neben der Anschaffung von (aktiven) Vermögensgegenständen auch Schuldposten erfolgsneutral zu behandeln sind. So werde durch die Markttransaktion der Wert der Verpflichtung konkretisiert, sodass die allgemeinen Bilanzierungsgrundsätze den steuerrechtlichen Ansatz- und Bewertungsgrundsätzen vorgehen.



Beispiel:

In der Bilanz des Verkäufers ist eine Drohverlustrückstellung enthalten, für die in der Steuerbilanz das Ansatzverbot besteht. Durch die entgeltliche Übertragung der Verpflichtung gilt die Verpflichtung als angeschafft und ist damit erfolgsneutral beim Käufer zu passivieren.

Liegt der Wert des Erfüllungsbetrags nach § 253 HGB über dem Wert, zu dem die Verpflichtung erworben wurde, soll dem handelsrechtlichen Vorsichtsprinzip Rechnung getragen werden. Dies kann zum Beispiel der Fall sein, wenn mit der Übernahme einer Rekultivierungsverpflichtung bisher unrealisierte Ertragschancen in Form von Kippgebühren verbunden sind und deren Entstehen nicht nahezu sicher ist. Daher konnten die Kippgebühren bislang nicht rückstellungsmindernd berücksichtigt werden. Die Kippgebühren führen jedoch zu einem im Vergleich zum Erfüllungsbetrag niedrigeren Übernahmepreis. Damit überschreitet der Erfüllungsbetrag nach § 253 HGB den Übernahmewert der Verpflichtung. Würde die Verpflichtung zum niedrigeren Übernahmewert passiviert, würden unsichere Ertragschancen berücksichtigt, was dem handelsrechtlichen Vorsichtsprinzip widerspricht. Nach Auffassung des HFA des IDW soll in Höhe der Differenz zwischen Erfüllungsbetrag und Übernahmepreis ein immaterieller Vermögensgegenstand für das Recht zur Erlangung von Kippgebühren aktiviert werden, wenn die Ansatzvoraussetzungen erfüllt werden. ■

Auch der HFA des IDW kam zu dem Ergebnis, dass in der Handelsbilanz bei der Zugangs- und Folgebewertung solcher angeschaffter Verpflichtungen kein Erwerbsergebnis erfasst werden darf. Durch die Markttransaktion konkretisiert sich der Wert der Verpflichtung. Einer Ermittlung des Erfüllungsbetrags nach § 253 HGB bedarf es nicht. Es besteht jedoch die Möglichkeit, in Höhe des Differenzbetrags zwischen Zeitwert der Verpflichtung und dem niedrigeren Erfüllungsbetrag nach § 253 HGB einen passiven Rechnungsabgrenzungsposten oder eine sonstige Verbindlichkeit zu passivieren.

Wechsel des Durchführungswegs einer Versorgungszusage

Durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) änderte sich unter anderem die Bewertung von Pensionsrückstellungen. Regelmäßig kam es zu einer nicht unbedeutlichen Erhöhung des Rückstellungsbetrags. Diese Erhöhung (Zuführung) musste nicht im Jahr der Umstellung in voller Höhe erfasst werden, sondern darf bis spätestens zum 31.12.2024 in jedem Geschäftsjahr zu mindestens einem Fünftel den Pensionsrückstellungen zugeführt werden.

Für Direktzusagen besteht nach § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB eine Passivierungsverpflichtung, für mittelbare Altersversorgungsverpflichtungen besteht nach Art. 28 Abs. 1 Satz 2 EGHGB ein Ansatzwahlrecht. Werden mittelbare Altersversorgungsverpflichtungen nicht passiviert, so ist die Unterdeckung im Anhang anzugeben. Die angabepflichtige Unterdeckung ergibt sich aus der Differenz zwischen dem notwendigen Erfüllungsbetrag der Verpflichtung beim Bilanzierenden und dem Zeitwert des Vermögens der Versorgungseinrichtung. Besteht beim Wechsel des Durchführungswegs eine Unterdeckung zwischen einem nicht ausreichenden Zeitwert des Vermögens der Versorgungseinrichtung und dem bisher notwendigen Erfüllungsbetrag der Verpflichtung, ergibt sich eine Rückstellungspflicht. Dies gilt für den Wechsel von einer mittelbaren zu einer unmittelbaren Versorgungszusage.

Wird der Durchführungsweg von einer unmittelbaren zu einer mittelbaren Versorgungszusage gewechselt, stellt sich die Frage, wie noch ausstehende Zuführungsbeträge bilanziell behandelt werden. Es ist zulässig, im Zeitpunkt des Wechsels des Durchführungswegs den Unterdeckungsbetrag nach Art. 67 Abs. 1 EGHGB zu ermitteln und weiter bis spätestens zum 31.12.2024 aufwandswirksam anzusammeln. Unzulässig ist es jedoch, einen ermittelten Fehlbetrag der externen Versorgungseinrichtung im Zeitpunkt des Wechsels des Durchführungswegs in Höhe des BilMoG-Umstellungsbetrags „einzufrieren“ und auf eine aufwandswirksame Zuführung unter Verweis auf Art. 28 Abs. 1 Satz 2 EGHGB zu verzichten. Der Verpflichtung zur Zuführung des BilMoG-Umstellungsbetrags kann sich nicht entzogen werden. ■

Ergebnisausweis bei Personengesellschaften

Gewinnausweis

Soweit keine abweichenden gesellschaftsvertraglichen Bestimmungen getroffen wurden, ist nach § 120 Abs. 2 HGB der einem Gesellschafter zukommende Gewinn seinem Kapitalanteil zuzuschreiben. Jedoch gibt es eine Besonderheit bezüglich der entnahmefähigen Gewinnanteile der Gesellschafter. Diese sind nicht den Kapitalkonten, sondern einem Verbindlichkeitskonto der Gesellschaft gegenüber dem Gesellschafter gutzuschreiben, allerdings nur, wenn der Gesellschafter den Anspruch auf Entnahme des Gewinns geltend gemacht hat. Bei fehlender Geltendmachung bleibt es bei der Gutschrift des Gewinnanteils auf dem Kapitalkonto. Dabei handelt es sich zum einen um Beträge nach § 122 Abs. 1 und Abs. 2 HGB. Danach kann jeder Gesellschafter bis zu 4 % seines am Ende des letzten Geschäftsjahres festgestellten (positiven) Kapitalanteils entnehmen, sofern dem keine gesellschaftsvertragliche Regelung entgegensteht. Darüber hinaus kann er jeden weiteren Betrag bis zur Höhe seines Anteils am festgestellten Gewinn des Vorjahrs entnehmen, solange dies nicht zum offenbaren Schaden der Gesellschaft geschieht. Zum anderen sind hier die gesellschaftsrechtlich entnahmefähigen Beträge angesprochen, auch wenn diese vom Gesellschafter nicht abgerufen werden. An dieser Stelle sei angemerkt, dass bei der OHG der Ausweis in saldierter Form, also sowohl die Saldierung von positiven und negativen Kapitalkonten eines Gesellschafters wie auch die Saldierung von positiven und negativen Kapitalkonten der Gesellschafter insgesamt, zulässig ist.

Zusammenfassend erfolgt im Regelfall ein Gewinn ausweis nach vollständiger Ergebnisverwendung; zum Ausweis eines Jahresüberschusses kommt es daher nicht. Haben sich die Gesellschafter jedoch im Gesellschaftsvertrag die Disposition über das Jahresergebnis ausdrücklich vorbehalten, ist ein Jahresüberschuss auszuweisen oder bei teilweise ausstehender Verwendung des Jahresüberschusses durch die Gesellschafterversammlung ein Bilanzgewinn.

Im Gegensatz zur OHG wird bei der KG der die 4%ige Verzinsung des am Ende des letzten Geschäftsjahrs festgestellten (positiven) Kapitalanteils übersteigende Gewinn nicht nach Köpfen, sondern nach einem den Umständen angemessenen Verhältnis der Anteile verteilt. Soweit die Einlage des Kommanditisten voll erbracht und nicht durch Verluste herabgemindert ist, werden Gewinne des Kommanditisten einem zweiten Kapitalkonto zugeordnet, das aus Gesellschaftssicht Verbindlichkeitscharakter hat. Dies ist auch insofern konsequent, als dass entnahmefähige Gewinnanteile von Kommanditisten nicht als Verlustdeckungspotenzial dienen dürfen. Jedoch müssen bei unter der Pflichteinlage liegenden Kapitalanteilen (Kapitalkonto I) Gewinnanteile des Kommanditisten nach § 169 Abs. 1 HGB zunächst zu deren Verlusttilgung benutzt werden.

Verlustausweis

Nach § 120 Abs. 2 HGB ist der auf einen Gesellschafter entfallende Verlustanteil von seinem Kapitalanteil abzuschreiben. Dabei ist aber zu beachten, dass Verluste stets vorweg mit vorhandenen Rücklagen zu verrechnen sind, sofern dem keine gesellschaftsrechtlichen Regelungen entgegenstehen. Nur der danach verbleibende Verlust wird von den Kapitalanteilen der Gesellschafter abgeschrieben. Weiter sei angemerkt, dass ein negativer Kapitalanteil keine Verpflichtung der Gesellschafter gegenüber der Gesellschaft darstellt und somit der Gesellschafter während des Bestehens der Gesellschaft nicht zum Nachschuss verpflichtet ist. Dementsprechend lebt die Außenhaftung eines Gesellschafter erst bei der Insolvenz oder Liquidation der Gesellschaft wieder auf. Übersteigen die Verlustanteile der Gesellschafter die betreffenden Kapitalanteile, so sind sie zwingend auf der Aktivseite auszuweisen.

Verlustanteile des Kommanditisten sind seinem Kapitalanteil (Kapitalkonto I) zu belasten. Dies gilt nach § 169 Abs. 2 HGB auch, wenn ihm zustehende Gewinnanteile aus früheren Perioden noch nicht abgerufen wurden. Ein Abrufen dieser Beträge führt also auch dann nicht zum Wiederaufleben der persönlichen Haftung, wenn der Kapitalanteil des Kommanditisten unter die Hafteinlage reduziert ist und eintretende Gewinne nach § 169 Abs. 1 Satz 2 HGB wieder dem Kapitalanteil zuzuschreiben sind und entsprechend nicht der „Gewinnausschüttung“ an den Kommanditisten zur Verfügung stehen. Dagegen führt bei Kommanditisten die Entnahme zukünftiger Gewinnanteile bei unter dem Betrag der Hafteinlage liegenden Kapitalanteilen zur Wiederaufhebung der Außenhaftung nach § 172 Abs. 4 Satz 2 HGB. Somit kann die Verbuchung von Verlustanteilen bei Kommanditisten entgegen dem § 167 Abs. 3 HGB auch zu einem negativen Kapitalanteil führen, ohne dass die Außenhaftung wieder auflebt. Denn § 167 Abs. 3 HGB ist so zu verstehen, dass negative Kapitalanteile keine Verbindlichkeiten des Kommanditisten, sondern nur einen nicht durch Eigenkapital gedeckten Fehlbetrag darstellen. ■

IDW S 12 – kurzer Überblick

Am 29.04.2016 wurde der IDW Standard: Wertermittlungen bei Beteiligungen an einer Immobiliengesellschaft nach § 250 Abs. 1 Nr. 2 und § 236 Abs. 1 KAGB (IDW S 12) vom Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) verabschiedet.

Im Rahmen des Standards geht es darum, dass Kapitalverwaltungsgesellschaften (KVG) aufgrund von kapitalanlagerechtlichen Regelungen dazu verpflichtet sind, den Wert ihrer Immobilienbeteiligungen durch einen externen Bewerter feststellen zu lassen. Dies gilt sowohl für die Fälle, in denen die Beteiligungen bereits bei der KVG vorhanden sind (laufende Bewertung), als auch für die Fälle, in denen die Beteiligungen erworben werden sollen (Erwerbsbewertung). Die KVG zeichnen sich dadurch aus, dass diese Investmentfonds verwalten. Die Investmentfonds bestehen aus Sondervermögen. Unter dem Sondervermögen sind Finanzanlagen i.S.v. Beteiligungen an Immobiliengesellschaften zu verstehen.

Der Standard fokussiert zunächst die allgemeinen Auftrags- und Bewertungsgrundlagen, die der Wirtschaftsprüfer bei der Wertermittlung zu beachten hat. Anschließend werden in dem Standard die allgemeinen Bewertungsgrundsätze dargestellt. Die Wertermittlung der Immobilienbeteiligungen soll nach den für die Bewertung von Unternehmensbeteiligungen allgemein anerkannten Grundsätzen erfolgen, somit durch die im IDW S 1 i.d.F. 2008 dargestellten Grundsätze zur Unternehmensbewertung. Allerdings werden die Grundsätze des IDW S 1 i.d.F. 2008 durch das KAGB eingeschränkt. Die Wertermittlung soll schließlich mit Hilfe einer Net-Asset-Value-Ermittlung (NAV) vorgenommen werden.

Ein weiteres Hauptaugenmerk wird im IDW S 12 auf besondere Bewertungssachverhalte gelegt. Insbesondere werden hier die Wertkomponenten dargestellt, die im Rahmen der Wertermittlung vom Wirtschaftsprüfer zu beachten sind.

Da innerhalb des Standards zwischen der laufenden Bewertung und der Erwerbsbewertung als möglichen Bewertungsanlässen unterschieden wird, wird die Erwerbsbewertung nach § 236 Abs. 1 KAGB schließlich gesondert thematisiert. Es wird klargestellt, dass der ermittelte Wert die Wertobergrenze darstellt. Ausgangspunkt der Wertermittlung stellt grundsätzlich der letzte geprüfte Jahresabschluss der zu bewertenden Immobiliengesellschaft dar, sofern der Bilanzstichtag nicht mehr als drei Monate vor dem Bewertungsstichtag liegt. Liegt der Bewertungsstichtag um mehr als drei Monate zurück, ist auf eine vom Wirtschaftsprüfer geprüfte aktuelle Vermögensaufstellung zurückzugreifen.

Abschließend werden die vom Wirtschaftsprüfer zu beachtenden Dokumentations- und Berichterstattungspflichten dargestellt. Neben der Gestaltung und Strukturierung der Arbeitspapiere wird die Art und Weise der Berichterstattung über die Wertermittlung durch den Wirtschaftsprüfer thematisiert. ■

Abschnitt	Aufbau des IDW S 12
1	Vorbemerkungen: Anwendungsbereich und Zielsetzung
2	Auftrags- und Bewertungsgrundlagen: Wertermittlung von Immobiliengesellschaften durch den WP
3	Bewertungsmethodik: Darstellung allgemeiner Bewertungsgrundsätze sowie Wertermittlung durch Net-Asset-Value (NAV)
4	ausgewählte Bewertungssachverhalte: Zu beachtende Wertkomponenten bei der Wertermittlung
5	Erwerbsbewertung: Wertobergrenze und Vermögensaufstellung
6	Dokumentation und Berichterstattung: Dokumentations- und Berichterstattungspflichten des WP

Zinssatzreport: Allgemeine Zinsniveaus auf historischen Tiefständen

Die Relevanz von Zinssätzen, nicht nur im Zusammenhang mit der Durchführung von Unternehmensbewertungen oder für Zwecke der Bilanzierung, ist sehr hoch. Die Auswirkungen des allgemeinen Niedrigzinsniveaus sind für alle Unternehmen zu spüren. Erst kürzlich hat die EZB den Leitzins von bereits sehr niedrigen 0,05 % auf 0,00 % gesenkt. Dieses Absinken tangiert alle Unternehmen. Einen neuen Tiefpunkt erreichte die anhaltende Entwicklung sinkender Zinsen mit der Meldung, dass die Rendite der deutschen Bundesanleihe mit zehnjähriger Laufzeit erstmalig in ihrer Geschichte den negativen Bereich erreichte.

Basiszinssatz und Marktrisikoprämie nach IDW S 1

Seit geraumer Zeit unterliegen sowohl die Höhe des Basiszinssatzes nach IDW S 1 als auch die Höhe der vom FAUB vorgeschlagenen Marktrisikoprämie einem permanenten Wandel. Zum 01.01.2015 (bzw. 31.12.2014) betrug der Basiszinssatz noch 1,75 %. Zum 30.04.2015 sank der Basiszinssatz sogar unter die 1,00%-Marke auf sein historisches Tief von 0,75 %. Nachdem der Basiszinssatz zum 31.12.2015 noch 1,50 % betragen hat, beläuft er sich aktuell zum 01.07.2016 auf 1,00 %.

Zuletzt passte der FAUB seine Empfehlung zur Höhe der Marktrisikoprämie in seinem Hinweis vom 19.09.2012 an. Vor dem Hintergrund der noch nicht vollständig überwundenen Finanzmarktkrise – die sich in einem weiterhin anhaltenden vergleichsweise niedrigen Zinsniveau zeigt – empfiehlt der FAUB unverändert für die Höhe der Marktrisikoprämie eine Bandbreite von 5,50 % bis 7,00 % vor persönlichen Steuern. Trotz des zwischenzeitlich seit September 2012 weiter deutlich absinkenden Basiszinssatzes verzichtet der FAUB bislang darauf, neue Empfehlungen zum Ansatz der Marktrisikoprämie zu veröffentlichen. Die Empfehlung hat der FAUB jüngst in seiner 121. Sitzung am 06.04.2016 bestätigt.

Basiszinssatz nach § 203 Abs. 2 BewG

Der für das vereinfachte Ertragswertverfahren nach §§ 199 ff. BewG maßgebliche Zinssatz beträgt für das Kalenderjahr 2016 1,10 %. Damit ist der Zinssatz im Vergleich zu 2015 wieder leicht um 0,11 Prozentpunkte gestiegen, nachdem der Zinssatz mit 0,99 % für 2015 erstmals unter die Marke von 1,00 % gesunken war. Trotz dieser leichten Erholung im Vergleich zum Vorjahr bewegt sich der für das vereinfachte Ertragswertverfahren maßgebliche Zinssatz insgesamt auf einem historisch niedrigen Niveau. Mit einem deutlichen Anstieg ist auch mittelfristig nicht zu rechnen. Insofern sollten sich Unternehmen und Unternehmer darauf einstellen, dass das niedrige Zinsniveau auch künftig weiterhin eine hohe steuerliche Bewertung zur Folge hat.

BGB-Zinssätze

Auch an den gesetzlichen Verzinsungen, die das BGB kennt, geht das anhaltende Niedrigzinsniveau nicht spurlos vorbei. So beträgt der Basiszinssatz nach § 247 Abs. 1 BGB seit dem 01.01.2015 weiterhin -0,83 % und bewegt sich damit seit dem 01.01.2013 anhaltend im negativen Bereich. Der Verzugszins nach § 288 Abs. 1 BGB, der fünf Prozentpunkte über dem Basiszinssatz liegt, beläuft sich aktuell damit auf 4,17 %. Für Rechtsgeschäfte, an denen ein Verbraucher nicht beteiligt ist, beträgt der Zinssatz für Entgeltforderungen neun Prozentpunkte über dem Basiszinssatz und damit aktuell 8,17 %. ■

Über die Auswirkungen des anhaltenden Niedrigzinsniveaus auf Bewertungsfragen informieren wir Sie auch laufend unter www.unternehmensbewertung.de.



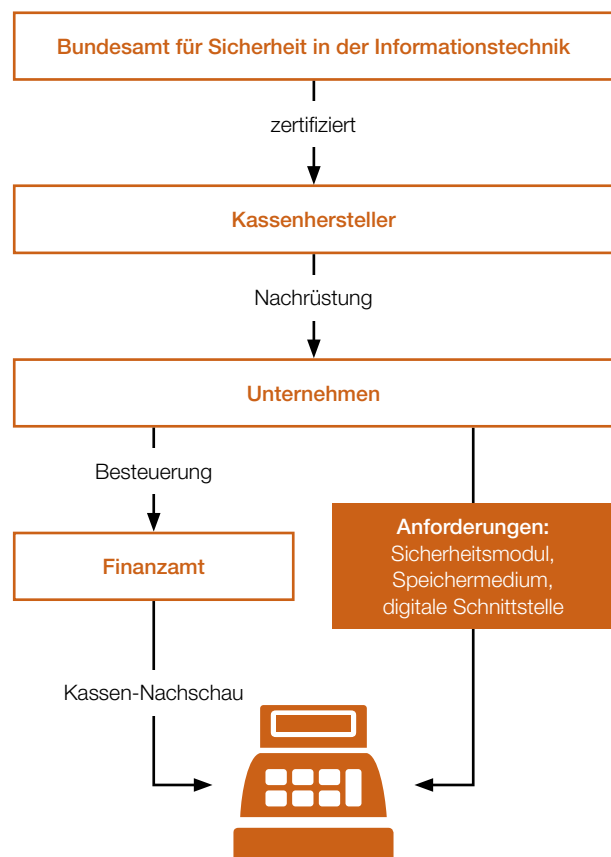
Gesetzentwurf zur Prävention von Ladenkassenmanipulation

Durch die Manipulation von elektronischen Kassensystemen, welche insbesondere durch nicht dokumentierte Stornierungen oder Änderungen sowie durch den Einsatz von Manipulationssoftwaresystemen entstehen, gehen dem Fiskus jährlich Steuereinnahmen in Milliardenhöhe verloren. Aus diesem Grund hatte das Bundesministerium der Finanzen (BMF) einen Referentenentwurf für ein **Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen** vorgelegt. Dieser wurde am 13.07.2016 vom Bundeskabinett beschlossen und liegt nun als Regierungsentwurf vor. Die darin enthaltenen Vorschriften zum Einsatz von Sicherheitstechnik betreffen laut Bundesfinanzministerium rd. 2,1 Mio. Kassen; der dadurch für die Wirtschaft entstehende Erfüllungsaufwand für Umrüstung oder Neuanschaffung wird mit rd. 470 Mio. EUR beziffert, der jährlich laufende mit rd. 106 Mio. EUR. Der wesentliche Inhalt bzw. die Zielsetzung des Entwurfs ist es, eine technische Sicherheitseinrichtung bei Kassensystemen verbindlich einzuführen sowie eine unangekündigte Kassen-Nachschau. Weiterhin soll die Sanktionierung von Verstößen drastischer ausfallen.

Der Gesetzentwurf, der die neuen Regelungen in die Abgabenordnung (AO) in den §§ 146a, 146b AO einführt und in diesem Zusammenhang die §§ 147, 379 AO ändert, verlangt, dass Kassensysteme künftig mit einer „zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung“ ausgestattet werden müssen. Diese Sicherheitseinrichtung beinhaltet ein Sicherheitsmodul, ein Speichermedium und eine digitale Schnittstelle. So soll gewährleistet werden, dass die Kassentransaktionen gesichert und nachvollziehbar (für eine sogenannte Kassen-Nachschau) sind. Dabei sollen diese Überprüfungen durch die Finanzverwaltung unangekündigt vollzogen werden. Hierbei soll ein Prüfer des Finanzamts die – auf dem oben genannten Speichermedium – gespeicherten Daten auswerten. Sollte ein Anlass, bspw. durch unzureichende Datenqualität oder durch das Nicht-Vorhandensein der Sicherheitseinrichtungen, zu Beanstandungen gegeben sein, kann der Prüfer ohne weitere Prüfungsanordnung zur Außenprüfung übergehen. Ein weiterer wesentlicher Punkt des Gesetzentwurfs ist die Sankti-

onierung von Verstößen. Durch das Gesetz sollen die Bußgelder für Verstöße gegen die Auflagen auf bis zu 25.000 EUR angehoben werden, unabhängig vom entstandenen steuerlichen Schaden. Die neuen gesetzlichen Vorgaben sollen für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2019 beginnen, gelten.

Am 22.04.2016 hat die Wirtschaftsprüferkammer gegenüber dem BMF Stellung zum Gesetzentwurf genommen. Hierbei begrüßt die WPK die Prävention von Ladenkassenmanipulation, äußert jedoch auch Bedenken hinsichtlich des § 146a Abs. 2 Satz 2 AO. Aufgrund des ausschließlich durch das Bundesamt für Sicherheit in der Informationstechnik (BSI) durchzuführenden Zertifizierungsverfahrens besteht laut der WPK eine Wettbewerbsbeeinträchtigung. Die WPK schlägt hierzu vor, die Überprüfung der Erfüllung der gesetzlichen Anforderungen an die Kassensysteme auch von Wirtschaftsprüfern durchführen zu lassen. ■



Praxishinweise zum Erfordernis von Erbschein und trans-/postmortaler Vollmacht

Der **Erbschein** – als amtlich erteiltes Zeugnis des Nachlassgerichts über das Erbrecht des Erben – ist eine der Legitimationsmöglichkeiten des Erben. Der Erbe kann sein Erbrecht auch durch Vorlage eines vom Nachlassgericht eröffneten eigenhändigen (damit nicht notariell beurkundeten) Testaments belegen, **wenn** dieses die **Erbfolge** mit der im Rechtsverkehr erforderlichen **Eindeutigkeit** nachweist. Dies wurde unlängst vom BGH wiederum bestätigt (BGH, Urteil vom 05.04.2016 – XI ZR 440/15); bereits früher hatte er die von den Banken verwendete AGB-Klausel, dass der Erbe sich mittels Erbscheins auszuweisen habe, für unwirksam erklärt.

Im jüngsten Urteilsfall hatte die beklagte Bank vom Erben gleichwohl einen Erbschein verlangt, um das Risiko einer doppelten Inanspruchnahme zu mindern, sollte sich später die Unwirksamkeit der mit dem vorgelegten Testament behaupteten Erbenstellung ergeben. Dem steht das Interesse des Erben gegenüber, den Nachlass rasch und kostengünstig abzuwickeln. Im Ergebnis hat der BGH der Klage des Erben gegen die Bank auf Ersatz der für die Erteilung des Erbscheins entstandenen Gerichtskosten stattgegeben. Denn abgesehen von gesetzlichen Sonderregelungen ist der Erbe nicht verpflichtet, sein Erbrecht durch einen Erbschein nachzuweisen, sondern hat auch die Möglichkeit, diesen Nachweis in anderer Form zu erbringen.

Im Hinblick auf die geforderte **Eindeutigkeit der Erbenstellung** besteht zwar einerseits keine gesteigerte Auslegungspflicht der Bank, andererseits berechtigen lediglich abstrakte Zweifel die Bank nicht dazu, einen Erbschein zu verlangen. Nur bei konkreten und begründeten Zweifeln an der Richtigkeit der durch das eigenhändige Testament belegten Erbfolge wäre die Bank berechtigt, ergänzende Erklärungen des (angeb-

lichen) Erben einzuholen oder sich weitere Unterlagen, wie z.B. das Familienstammbuch oder einen Erbschein, vorlegen zu lassen. Die Begriffe des „Erben“ wie auch des „Vermächtnisses“ müssen insoweit streng unterschieden werden, da andernfalls – soweit eine Auslegung und Wertung erforderlich ist – konkrete Zweifel an der behaupteten Erbfolge bestehen, die die Vorlage eines Erbscheins rechtfertigen können.

Sonderregelungen ergeben sich etwa im Recht des **Grundbuchs** und **Handelsregisters**. Sobald das Grundbuchamt von Amts wegen oder durch das Nachlassgericht erfährt, dass das Grundbuch durch Eintritt eines Erbfalls unrichtig geworden ist, ist das Grundbuch zu berichtigen. Als Nachweis genügt eine beglaubigte Abschrift des beurkundeten Testaments nebst einer beglaubigten Abschrift des Eröffnungsprotokolls; Entsprechendes gilt auch für den Erblasser betreffende Anmeldungen zum Handelsregister. Liegt kein beurkundetes Testament vor, wird ein – aus Kostengründen ggf. auf den Nachweis ausschließlich gegenüber dem Grundbuchamt bzw. Handelsregister beschränkter – Erbschein erforderlich werden.

Handlungsmöglichkeiten für den **Erben oder Dritte** können sich auch durch eine vom späteren Erblasser **zu seinen Lebzeiten** erteilte **Vollmacht** ergeben, unabhängig davon, ob es sich um eine

- postmortale, d.h. **auf den Tod** (mit Eintritt des Erbfalls) wirkende, Vollmacht oder um eine
- transmortale, d.h. zu Lebzeiten und **über den Tod** des Vollmachtgebers **hinaus** wirkende, Vollmacht handelt. Der Bevollmächtigte erwirbt die Befugnis, innerhalb der (ggf. im Innenverhältnis beschränkten) Vertretungsmacht über das zum Nachlass gehörende Vermögen in Vertretung des Erben bzw. der Erbengemeinschaft zu verfügen; einen Erbnachweis (etwa Erbschein) benötigt der so Bevollmächtigte nicht; für die Vollmacht gelten die gleichen Formerfordernisse wie für lebzeitige Vollmachten. So kann der Bevoll-

Handlungserfordernis in Bezug auf den digitalen Nachlass

mächtigte aufgrund einer trans-/postmortalen Vollmacht ein dem Erblasser gehörendes **Grundstück** verkaufen, **soweit** er seine Vertretungsmacht dem Grundbuch gegenüber durch **öffentlich beglaubigte** oder **notariell beurkundete Vollmacht** nachweist (eine privatschriftliche Vollmacht reicht insoweit nicht aus).

Die **Vollmacht** kann (auch) vom **Erben jederzeit widerrufen** werden, sodass es zu einem „Wettlauf“ zwischen Erben und Bevollmächtigtem kommen kann. Widerruft nur einer der Miterben, bleibt das Vertretungsverhältnis zu den nicht widerrufenden Miterben unberührt; dem Bevollmächtigten wäre in diesem Fall jedoch insoweit die Befugnis für die Rechtsgeschäfte entzogen, die der Zustimmung aller Miterben bedürfen. Auch der Testamentsvollstrecker (des Vollmachtgebers und späteren Erblassers) muss die Handlungen des Bevollmächtigten gegen sich bzw. den von ihm verwalteten Nachlass gelten lassen. ■

Der Erbe tritt als Gesamtrechtsnachfolger „in die Fußstapfen“ des Erblassers, damit grundsätzlich in sämtliche Vermögens- und Rechtspositionen. Ausnahmen – damit Unvererblichkeit – bestehen etwa im Namensrecht (auch den Künstlernamen betreffend), das mit dem Tod des Namensträgers erlischt. Auch höchstpersönliche (Dienst-)Verpflichtungen aus einem Dienst-, Arbeits- oder Auftragsverhältnis gehen grundsätzlich nicht auf den Erben über. Da der Vermögensbegriff im Übrigen umfassend zu verstehen ist, gehen unter anderem auch **digitale Hinterlassenschaften des Erblassers** – unabhängig ob zuvor beruflich oder privat verwendet – auf den Erben über, damit auch unabhängig vom Speichermedium.

Soweit nicht (ausnahmsweise) Rechte und Pflichten mit höchstpersönlichem Charakter vereinbart sind, geht – wie jeder andere Vertrag – auch derjenige mit dem Access-Provider auf den Erben über. Allerdings sehen zum Teil die **AGB von Anbietern** das Recht zur Löschung bei Inaktivität oder Tod des Nutzers vor oder beinhalten Vorbehalte, Passwörter und Zugangsdaten herauszugeben. Da insoweit derartige AGB die Verfügungsbefugnis des Erblassers beschränken, stellt sich die Frage der Wirksamkeit derart einschränkender Klauseln.

Nach einer jüngst ergangenen Entscheidung des Landgerichts Berlin ist der (im Urteilsfall zugleich vormals sorgeberechtigte) Erbe eines minderjährig Verstorbenen berechtigt, den Zugang zu dessen Netzwerk-Account zu fordern, da weder Vorschriften des Datenschutzes noch Persönlichkeitsrechte Dritter dem entgegenstehen (Urteil vom 17.12.2015 – 20 O 172/15 – bislang nicht rechtskräftig). Das Recht, auf den Server des

(im Streitfall: sozialen) Netzwerkes zuzugreifen, sei zusammen mit dem bestehenden Vertragsverhältnis auf den Erben übergegangen.

Vom Erblasser nicht abgerufene E-Mails werden in der Regel auf dem Server des Providers gespeichert, stehen damit (noch) nicht im Eigentum des Erblassers und bedürften bei Abruf durch den Erben (neben Kenntnis der Zugangsdaten) dessen Berechtigung. Zuweilen wird hier in der Literatur ein Verstoß gegen das Telekommunikationsgesetz (TKG), Bundesdatenschutzgesetz bzw. das (strafbewehrte) Fernmeldegeheimnis diskutiert; dem wird entgegengehalten, dass der Schutzzweck vorgenannter Gesetze mit dem Tod ende und dadurch, dass der Erbe als Gesamtrechtsnachfolger in den Vertrag mit dem Access-Provider eintrete, er insoweit nicht „unbefugter Dritter“ sei. Für eine Rechtsnachfolge und Berechtigung zugunsten des Erben sprechen auch die Aussagen des (insoweit vordigitalen) Gesetzgebers, wonach im Rahmen einer Erbauseinandersetzung „Schriftstücke, die sich auf die persönlichen Verhältnisse des Erblassers, auf dessen Familie und auf den ganzen Nachlass beziehen, gemeinschaftlich“, d.h. der Erbengemeinschaft bleiben, damit auch in den Nachlass fallen. Folglich dürfte kein Unterschied zwischen einem ausgedruckten und vom Erblasser verwahrten Schriftstück gegenüber einer auf dem Server des Providers gespeicherten E-Mail bestehen; insoweit sollte ein (vererblicher) Anspruch des Erblassers auf Übermittlung der E-Mail bestehen (vergleichbar dem Herausgabeanspruch gegenüber der Post).

Vorstehende Anmerkungen belegen hingegen, dass im Bereich des „**digitalen Nachlasses**“ und ebenso in „**digitalen Vorsorgefällen**“ (also bei Geschäftsunfähigkeit des Betroffenen) derzeit noch vielfach Klärungsbedarf durch den Gesetzgeber und letztlich auch obergerichtlicher Rechtsprechung gesehen wird. Auch in diesen Bereichen sollten die mit dem **Access-Provider** bestehenden vertraglichen Beziehungen nebst **AGB** beachtet werden. Bei einzelnen Anbietern sind auch sogenannte „Kontoinaktivitätsmanager“ online gestellt: Der Nutzer kann dort zu Lebzeiten festlegen, wer nach seinem Tod über die Inaktivität des Kontos benachrichtigt und Zugriff auf sein Profil haben soll. Rechtliche und praktische Schwierigkeiten könnten sich außerdem bei Ansässigkeit des Providers im Ausland und damit der Frage nach dem anzuwendenden Recht ergeben.

Im **Ergebnis** ist es anzuraten, auch seinen **digitalen Nachlass selbst zu regeln**. Würden Zugangsdaten zu E-Mail-Konten und anderen Internet-Diensten in einem Testament erfasst, könnten diese – da sie vom Nachlassgericht mit Testament und Eröffnungsprotokoll an pflichtteilsberechtigte Dritte versendet werden – einem ungewollt erweiterten Personenkreis zugänglich werden. Denkbar ist die Einrichtung einer mit einem „Master-Passwort“ verschlüsselten Datenbank, die – ggf. geschäftlich und privat getrennt – die den einzelnen Accounts zugeordneten Passwörter enthält. Das Master-Passwort wird in einem Schriftstück im Rahmen einer notariellen Niederschrift einem Notar übergeben mit der Anweisung, dieses bei nachweislichem Eintritt der festgelegten Bedingungen herauszugeben. ■

Kleeberg in Zahlen

In diesem Jahr blicken wir mit großem Stolz auf unser **50-jähriges Jubiläum** und damit gleichzeitig auf **ein halbes Jahrhundert Kleeberg** zurück! Wir haben uns von einer Einzelpraxis zu einem Unternehmen mit jetzt mehr als 150 Mitarbeitern an den beiden Standorten in München – zentral in der Nähe des Königsplatzes – und Hamburg – im Herzen der Hafencity – entwickelt. Auch einige unserer Mandanten dürfen wir bereits seit 50 Jahren und teilweise bereits in der dritten Generation begleiten.



*50 Jahre Kleeberg

Was ist in den vergangenen 50 Jahren mit und bei Kleeberg passiert? Kleeberg wurde im Oktober **1966 von WP/StB Dr. Rudolf Kleeberg** in München **gegründet**. Zunächst waren nur einige Mitarbeiter in den Räumlichkeiten in der Widenmayerstraße tätig. Das rasche Wachstum der Kanzlei führte schon 1978 zum Umzug in die Theresienstraße und machte auch die Verteilung der Verantwortung auf mehrere Schultern notwendig, sodass zum 01.01.1979 drei weitere Gesellschafter in die ab dann bestehende Sozietät eintraten. Zum Zeitpunkt des Umzugs gehörten zu Kleeberg einschließlich der Gesellschafter 25 Mitarbeiter. Gleichzeitig stieg auch die Zahl unserer Mandanten stetig weiter. An unserem aktuellen Standort in der Augustenstraße 10 sind wir nun schon seit 1990 beheimatet. Seit 1995 existiert Kleeberg als GmbH.

Seit 2006 gehört eine eigene **Rechtsanwalts-gesellschaft** zu unserem Haus. Im Jahr 2007 kam zusätzlich der Bereich **Kleeberg Advisory** hinzu, in dem wir die Beratung in zentralen strategischen und operativen Fragen gebündelt haben. Damals gehörten Kleeberg inklusive der Gesellschafter schon mehr als 90 Mitarbeiter an. Und wir wurden immer mehr: Im Jahr 2011 sind bereits mehr als 120 Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter im Interesse unserer Mandanten tätig.

Die Eröffnung der Niederlassung in **Hamburg** Anfang des Jahres 2012 stellte für Kleeberg einen weiteren Schritt nach vorn dar: Unsere **Präsenz in der Hansestadt** ermöglicht uns, den wachsenden Mandantenstamm in der Region optimal zu betreuen, und bedeutet für uns Weiterentwicklung und Wachstum zugleich.

Seit 2012 ist Kleeberg Mitglied bei **Crowe Horwath International**. Crowe Horwath gehört zu den weltweit zehn größten Beratungsnetzwerken mit über 200 Gesellschaften in 128 Ländern. Damit sind wir verlässlicher Ansprechpartner ausländischer Unternehmen, die Fragestellungen in Deutschland haben. Gleichzeitig können wir unseren deutschen Mandanten eine umfassende Beratung in allen Leistungsbereichen rund um den Globus anbieten. Seit dem 01.12.2014 tragen wir der Mitgliedschaft bei Crowe Horwath International mit dem **Crowe Kleeberg-Logo** auch durch einen Wandel im Außenauftritt Rechnung.

Im Juli 2015 hat Kleeberg mit seiner Tochtergesellschaft **Crowe Kleeberg Real Estate GmbH** eine eigene Immobilien-Unit gegründet, die Partner in allen steuerlichen, rechtlichen und betriebswirtschaftlichen Fragen rund um die Immobilie ist. ■

Schauen Sie bei uns vorbei:
Unter www.kleeberg.de präsentieren wir uns in unserer Vielfältigkeit und mit all unseren Facetten. Wir sind gerne für Sie da!



Kleeberg informiert

Bewertungsfragen gehören nach wie vor zu den schwierigsten betriebswirtschaftlichen Themenkomplexen, mit denen Unternehmen und Privatpersonen in der täglichen Praxis konfrontiert sind.

Von der klassischen Unternehmensnachfolge über den Kauf bzw. Verkauf von Unternehmen und Unternehmensteilen bis hin zu Umstrukturierungen wie Unternehmenszusammenschlüssen, Ausgliederungen oder Abspaltungen sowie dem Ein- oder Austritt von Gesellschaftern reicht das Spektrum der Bewertungsan-



VALUE DER KLEEBERG NEWSLETTER



lässe. Damit Sie in Zukunft auch im Bereich der Unternehmensbewertung über die aktuellsten Informationen verfügen, haben wir den **Newsletter zur Unternehmensbewertung „VALUE“** ins Leben gerufen. Dieser exklusive Kleeberg-Newsletter wird künftig quartalsweise erscheinen und jeweils aktuelle Informationen zur Unternehmensbewertung bereitstellen. Im Q2-Newsletter finden Sie u.a. Informationen zum aktuellen Zinsniveau sowie zu den Besonderheiten bei der Bewertung von Unternehmen aus dem E-Business.



Save the Date: Kleeberg-Mandantenveranstaltung am 13.10.2016 – wie immer im The Charles Hotel (nähere Informationen zum Ablauf erhalten Sie wie üblich gesondert).



Vor der Sommerpause fanden noch zwei weitere Termine aus unserer Reihe **Münchener Bilanzgespräche** statt: Am **12.05.2016** referierten StB Erwin Herzing und StB Dr. Michael Hoheisel über **Umsatzsteuer und Immobilienbesteuerung**. Dabei lag der Fokus auf dem Verkauf, dem Erwerb und der Verwaltung von Immobilien. Insbesondere wurden die Grundsätze und aktuellen Entwicklungen im Rahmen der Geschäftsveräußerung im Ganzen, bei Fragen der Steuerfreiheit und beim Abzug der (anteiligen) Vorsteuer betrachtet. Thematisiert wurden außerdem Grundsätze und neuere Entwicklungen der ertragsteuerlichen „Dauerbrenner“ – bspw. gewerblicher Grundstückshandel, erweiterte Grundbesitzkürzung und Rücklagen nach § 6b EStG. Die Veranstaltung am **09.06.2016**, bei der WP/StB Prof. Dr. Christian Zwirner und WP/StB Dr. Julia Busch die Vorträge hielten, stand ganz im Zeichen **mittelständischer Konzerne**. Dabei wurden zum einen die Neuerungen durch das BilRUG behandelt und zum anderen die jüngsten Verlautbarungen des DRSC vorgestellt: DRS 21, DRS 22, DRS 23 und DRS 24. Neben der Präsentation und Analyse der zentralen Änderungen wurden mögliche Handlungsempfehlungen aufgezeigt, um bestehende Gestaltungsalternativen, Erleichterungsmöglichkeiten und Befreiungen im Mittelstand optimal nutzen zu können. Einen Überblick zu allen bisherigen und künftigen Terminen finden Sie auf unserer Homepage www.muenchner-bilanzgespraeche.de. Im zweiten Halbjahr 2016 finden die folgenden Münchener Bilanzgespräche statt:

Termin	Thema
06.10.2016 (19.00 Uhr)	Erbschaftsteuer und Gestaltungsüberlegungen
20.10.2016 (19.00 Uhr)	Rückstellungen in der Praxis
24.11.2016 (19.00 Uhr)	Handelsrecht und steuerliche Gewinnermittlung

Kleeberg publiziert



BiIRUG – Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz

Im April 2016 ist das Werk „**BiIRUG – Gesetze, Materialien, Kommentierung**“ von Zwirner erschienen, an dem mehrere Kollegen von Kleeberg mitgewirkt haben. Hiermit begleitet Kleeberg diese aktuelle gesetzliche Neuerung ab 2016. In diesem Buch werden alle Änderungen durch das BiIRUG in ihren praktischen Auswirkungen auf die Rechnungslegung erläutert. Dabei helfen **über 270 Praxisbeispiele**, eine Checkliste für den Übergang und die Erstanwendung der neuen Regelungen sowie eine **Checkliste zum Anhang**. Darüber hinaus enthält das Werk auch alle relevanten Gesetzesmaterialien wie den Gesetzestext, die diesem zugrunde liegende EU-Bilanzrichtlinie, den Gesetzesentwurf mit Begründung ebenso wie die Stellungnahme des Bundesrates und die Beschlussempfehlungen des Rechtsausschusses.

Umwandlungen in Handels- und Steuerbilanz



Neu erschienen im Juni 2016 ist der erfolgreiche **Kommentar zum Umwandlungsgesetz und Umwandlungssteuergesetz** von Schmitt/Hörtnagl/Stratz – nunmehr bereits in der 7. Auflage. Wie gewohnt wird in diesem Werk das Umwandlungsrecht vollständig, übersichtlich und präzise in einem Band erläutert. Dabei werden die praktisch wichtigsten Perspektiven beleuchtet; hierzu gehören auch arbeitsrechtliche Fragen. Die Neuauflage enthält unter anderem die Änderungen des **Steueränderungsgesetzes 2015**. Die steuerrechtlichen Ausführungen werden ergänzt durch Anhänge zu den Verkehrsteuern (vor allem § 6a GrEStG) sowie zur verbindlichen Auskunft nach § 89 AO. Mit diesem Werk unterstreicht Kleeberg seine hohe fachliche Qualität im Transaktionsbereich sowie allen umwandlungsbezogenen Themen.

Veröffentlichungen

Becken

Compliance-Management-System – Pflicht oder Kür im Mittelstand, Preisträger-Magazin des Deutschen Compliance Preises 2016, 5/2016, S. 24.

Zwirner

Publizitätspflicht: Anwendbarkeit der Sanktionsvorschriften wegen Nichtoffenlegung bei Unternahmergesellschaften (UG), Zeitschrift für Bilanzierung, Rechnungswesen und Controlling (BC), 6/2016, S. 263-264.

Zwirner

Die wichtigsten Fragen: Reguläre Erstanwendung des BiIRUG und allgemeine Fragen, Zeitschrift für Bilanzierung, Rechnungswesen und Controlling (BC), 6/2016, S. 264-269.

Zwirner

BiIRUG: Behandlung von sonstigen betrieblichen Aufwendungen, Zeitschrift für Bilanzierung, Rechnungswesen und Controlling (BC), 6/2016, S. 283-285.

Zwirner

BMF-Schreiben: E-Bilanz – Veröffentlichung der Taxonomie 6.0 vom 1.4.2016, Betriebs-Berater (BB), 24/2016, S. 1458.

Zwirner/Boecker

Update Accounting Compliance, Wichtige Neuerungen in der Bilanzierung nach HGB und IFRS in 2016, comply, 2/2016, S. 20-23.

Zwirner/Boecker

Post-Merger-Risikomanagement, Element einer gelungenen Unternehmenstransaktion, in: Kuckertz/Middelberg (Hrsg.), Post-Merger-Integration im Mittelstand, Kompendium für Unternehmer, Springer Gabler Verlag, Stuttgart, 2016, S. 201-220.

Zwirner/Boecker/Busch

IDW EPS 350 – neue Berufsgrundsätze zur Prüfung des Lageberichts, Änderungen bei der Abschlussprüfung, NWB Unternehmensteuern und Bilanzen (StuB), 11/2016, S. 411-417.

Zwirner/Busch

Kapitalflussrechnung nach IAS 7 – neue Angabepflichten, Zeitschrift für Internationale Rechnungslegung (IRZ), 5/2016, S. 197-199.

Zwirner/Zimny

Wertminderungsbedarf im Finanzanlagevermögen, Spannungsfeld zwischen Marktwert und Buchwert des Eigenkapitals, Zeitschrift für Internationale Rechnungslegung (IRZ), 6/2016, S. 251-254.

Kleeberg live

September

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

Bilanztechnischer Umgang mit den Rückforderungen von Verwertungsgesellschaften

Veranstalter: Akademie der Deutschen Medien,
Ort: München
Referent: Karl Petersen

Rechnungslegung Aktuell: Die Neueregulungen im BilRUG

Veranstalter: Akademie Heidelberg,
Ort: Niederpöcking
Referent: Kai Peter Künkele

Europäisierung des deutschen Bilanzrechts: BilRUG ab 2016 BAN-Sommermeeting

Veranstalter: BAN e.V.,
Ort: Straßburg
Referent: Prof. Dr. Christian Zwirner

Steuerliche Unternehmensbewertung – Aufbaukurs

Veranstalter: Bundesfinanzakademie, Ort: Berlin
Referent: Prof. Dr. Christian Zwirner

Einzelfragen zur Konzernrechnungslegung

Veranstalter: IDW, Ort: Frankfurt
Referenten: Dr. Julia Busch, Karl Petersen, Prof. Dr. Christian Zwirner

Oktober

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

Erbchaftsteuer und Gestaltungsüberlegungen (Veranstaltung der Münchner Bilanzgespräche)

Veranstalter: Schweitzer Sortiment, Bundesanzeiger Verlag, Ort: München
Referenten: Dr. Lars Lüdemann, Robert Hörtnagl

Einzelfragen zur Konzernrechnungslegung

Veranstalter: IDW, Ort: Düsseldorf
Referenten: Dr. Julia Busch, Karl Petersen, Prof. Dr. Christian Zwirner

Mandantenveranstaltung: Aktuelle Entwicklungen im Steuerrecht und Handelsrecht

Ort: München
Referenten: Christoph Bode, Erwin Herzing, Robert Hörtnagl, Dr. Lars Lüdemann, Dr. Michael Toppelhofer, Prof. Dr. Christian Zwirner

Rückstellungen in der Praxis (Veranstaltung der Münchner Bilanzgespräche)

Veranstalter: Schweitzer Sortiment, Bundesanzeiger Verlag, Ort: München
Referenten: Prof. Dr. Christian Zwirner, Kai Peter Künkele

134. Steuertagung des Arbeitskreises für Steuerfragen der Wald- und Grundbesitzerverbände

Ort: Kassel
Referenten: Gerhard Bruckmeier, Reinhard Schmid

November

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

Aktuelle Entwicklungen in der Rechnungslegung

Veranstalter: IDW, Ort: Hamburg
Referenten: Karl Petersen, Prof. Dr. Christian Zwirner

Bilanzierung und Steuern 2017

Veranstalter: Akademie für Fortbildung Heidelberg GmbH, Ort: Düsseldorf
Referent: Prof. Dr. Christian Zwirner

Bilanzierung und Steuern 2017

Veranstalter: Akademie für Fortbildung Heidelberg GmbH, Ort: München
Referent: Prof. Dr. Christian Zwirner

Aktuelle Entwicklungen in der Rechnungslegung

Veranstalter: IDW, Ort: Düsseldorf
Referenten: Karl Petersen, Prof. Dr. Christian Zwirner

Bilanzierung von Personengesellschaften

Veranstalter: NWB Seminare, Ort: Düsseldorf
Referenten: Prof. Dr. Christian Zwirner, Kai Peter Künkele

Bilanzierung und Steuern 2017

Veranstalter: Akademie für Fortbildung Heidelberg GmbH, Ort: Hamburg
Referent: Prof. Dr. Christian Zwirner

Bilanzierung und Steuern 2017

Veranstalter: Akademie für Fortbildung Heidelberg GmbH, Ort: Berlin
Referent: Prof. Dr. Christian Zwirner

Handelsrecht und steuerliche Gewinnermittlung (Veranstaltung der Münchner Bilanzgespräche)

Veranstalter: Schweitzer Sortiment, Bundesanzeiger Verlag, Ort: München
Referenten: Prof. Dr. Christian Zwirner, Dr. Michael Toppelhofer

Bilanzierung und Steuern 2017

Veranstalter: Akademie für Fortbildung Heidelberg GmbH, Ort: Frankfurt
Referent: Prof. Dr. Christian Zwirner

Aktuelle Entwicklungen in der Rechnungslegung

Veranstalter: IDW, Ort: München
Referenten: Karl Petersen, Prof. Dr. Christian Zwirner

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.

© 08/2016. 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.

Dr. Kleeberg & Partner GmbH

Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Steuerberatungsgesellschaft

Member Crowe Horwath International

München | Hamburg

www.kleeberg.de

www.crowekleeberg.de

Hier finden Sie die
aktuellen Kleeberg
Rundschreiben:

