

Rundschreiben 3. Terial 2017



Digitale Finanzberichterstattung

Advisory Seite 10

Tax

Haftung bei
mehrstufiger
Organschaft

Seite 3

Audit

Geringwertige
Wirtschafts-
güter in der
Handelsbilanz

Seite 6

Advisory

Anpassung des
IDW S 11

Seite 9

Legal

Wichtige Neu-
erungen bei
Arbeitnehmer-
überlassung

Seite 11

Wussten Sie schon ...?

Das Bundesamt für Justiz macht auf den Fristenablauf für die Einreichung der Jahresabschlüsse 2016 aufmerksam, denn diese müssen noch bis zum Ende des aktuellen Jahres in elektronischer Form eingereicht werden. Dabei sind erstmals auch die Änderungen des BilRUG zu beachten. So ist eine fristwahrende Offenlegung vor Feststellung/Billigung des Jahres-/Konzernabschlusses nicht mehr möglich. Die Offenlegungsregelungen sollten unbedingt eingehalten werden, da ansonsten durch das Bundesamt für Justiz ein Ordnungsgeldverfahren eingeleitet wird. Diese und weitere aktuelle Informationen aus unseren Leistungsbereichen finden Sie auch auf unserer Internetseite unter www.kleeberg.de.

Tax

- /Einkommensteuer:** Steuerliche Behandlung von Mieterschäden nach Wohnungserwerb **2**
- /Abgabenordnung:** Haftung der Organgesellschaft bei mehrstufiger Organschaft **3**
- /Umsatzsteuer:** Grenzüberschreitende Warenlieferung in ein Konsignationslager – Umsetzung jüngerer BFH-Rechtsprechung durch das BMF **4**

Audit

- /Bilanzierung:** Prüfungspflicht einer GmbH & Co. KG nach Ausscheiden der natürlichen Person als Komplementär **5**
- /Bilanzierung:** Geringwertige Wirtschaftsgüter in der Handelsbilanz **6**
- /Bilanzierung:** Ende der korrespondierenden Bilanzierung **7**

Advisory

- /Snacks:** Fachliche Kurzinformationen **8**
- /DRSC:** Ab dem Geschäftsjahr 2017 anzuwendende neue DRS **9**
- /Sanierung:** Anpassung des IDW S 11 **9**
- /Digitalisierung:** Digitale Finanzberichterstattung **10**

Legal

- /Gesetzgebung:** Wichtige Neuerungen bei Arbeitnehmerüberlassung **11**
- /Rechtsprechung:** Haftungsbefreiung durch Leistung an Dritte **12**
- /Rechtsprechung:** Rechtsfragen im Zusammenhang mit der Löschung einer Gesellschaft **13**

Inside

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

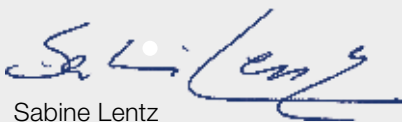


Sehr geehrte Damen und Herren,

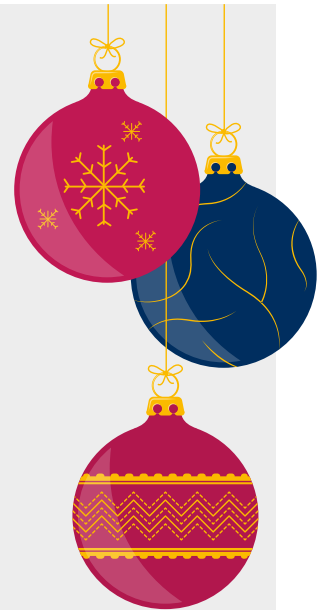
im vorliegenden Mandantenrundsreiben befassen wir uns im Bereich Tax mit der steuerlichen Behandlung von Mieterschäden nach Wohnungserwerb, der Haftung der Organgesellschaft bei mehrstufiger Organschaft sowie der umsatzsteuerlichen Behandlung grenzüberschreitender Warenlieferungen in ein Konsignationslager. Bei den Informationen in unserem Leistungsbereich Audit thematisieren wir die Prüfungspflicht einer GmbH & Co. KG nach Ausscheiden der natürlichen Person als Komplementär, die Behandlung geringwertiger Wirtschaftsgüter in der Handelsbilanz sowie die korrespondierende Bilanzierung von Gesellschafterdarlehen bei Personengesellschaften.

Der Bereich Advisory gibt Ihnen zunächst einen Kurzüberblick über verschiedene aktuelle Themengebiete in kompakter Form. Ausführlicher beschäftigen wir uns mit den ab dem Geschäftsjahr 2017 erstmals verpflichtend anzuwendenden neuen DRS, der Anpassung des IDW S 11 und der digitalen Finanzberichterstattung. Mit den Ausführungen zu unserem Fachbereich Legal informieren wir Sie über wichtige Neuerungen bei der Arbeitnehmerüberlassung sowie Rechtsfragen im Zusammenhang mit der Löschung einer Gesellschaft und der Haftungsbefreiung durch Leistung an Dritte bei Kommanditgesellschaften. Inside bietet Ihnen in gewohnter Weise 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!


Sabine Lentz


Dr. Justus Westerborg



Wir verzichten in diesem Jahr wieder auf den Versand von Weihnachtskarten und unterstützen – getreu dem Motto „Spenden statt Geschenke“ – den Verein Deutsches Kinderhilfswerk e.V. 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.

Wir unterstützen:



Steuerliche Behandlung von Mieterschäden nach Wohnungserwerb

Der Erwerb einer vermieteten Immobilie ist in Zeiten der Niedrigzinspolitik eine beliebte Form der Kapitalanlage. Neben der angestrebten Rendite birgt diese jedoch auch Risiken. So kann sich zum Beispiel nach dem Kauf der Wohnung ergeben, dass der übernommene Mieter die Wohnung im Nachhinein mutwillig beschädigt hat. In einem aktuellen Urteil des BFH vom 09.05.2017 (IX R 6/16) hatte eine Mieterin vor Rückgabe der Wohnung an dieser erhebliche Schäden verursacht. Mangels Zahlungsfähigkeit der Mieterin blieben die Erwerber letztendlich vollständig auf den Kosten für die Beseitigung der Schäden sitzen. Vor diesem Hintergrund hatte der BFH darüber zu entscheiden, ob die Aufwendungen für die Schadensbeseitigung als sofort abziehbare Erhaltungsaufwendungen oder als anschaffungsnahe Herstellungskosten im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung anzusehen sind.

Hintergrund

Ein Ehepaar hatte eine Wohnung zunächst in betriebsbereitem und mangelfreiem Zustand übernommen. Das bestehende Mietverhältnis wurde unverändert fortgesetzt. Nachdem es bereits im Jahr des Erwerbs zu Ausfällen bei den Mietzahlungen gekommen war, erwirkte das Ehepaar über ein Zivilverfahren die erfolgreiche Kündigung des Mietverhältnisses. Zwischenzeitlich wurde die Wohnung seitens der Mieterin mutwillig beschädigt. So wurden Fenster eingeschlagen, Bodenfliesen zerstört, ein Rohrbruch und ein Schimmelbefall über einen längeren Zeitraum nicht gemeldet. Zur Beseitigung der Schäden wendete das Ehepaar rund 20 TEUR auf und setzte diese als sofort abziehbaren Erhaltungsaufwand in ihrer Einkommensteuererklärung an. Das Finanzamt versagte den sofortigen Abzug als Erhaltungsaufwendungen, da es von einem Überschreiten der 15%-Grenze des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG ausging. Die Anschaffungskosten der Wohnung betragen rund 105 TEUR, wodurch die Aufwendungen zur Beseitigung der Schäden fast ein Fünftel der Gesamtanschaffungskosten betragen.

Entscheidung

Der BFH entschied zugunsten des geschädigten Ehepaars, dass die Aufwendungen zur Beseitigung der Schäden als sofort abziehbare Erhaltungsaufwendungen in der Einkommensteuererklärung angesetzt werden können. Der Begriff der Instandsetzungs- und Modernisierungsaufwendungen des § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG sei zwar grundsätzlich weit auszulegen, um eine mitunter im Einzelfall schwierige Abgrenzung von Kosten der Herstellung der Betriebsbereitschaft von sofort abziehbaren Erhaltungsaufwendungen zu vermeiden, jedoch sei für nachweislich erst nach dem Erwerb der Immobilie eintretende und auf das schuldhaft Verhalten Dritter (wie bspw. Mieter) zurückzuführende Schäden eine teleologische Reduktion des Wortlauts geboten. Der BFH begründet dies im Wesentlichen über die Entstehungsgeschichte und den Normzweck des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG.

Praktische Konsequenzen

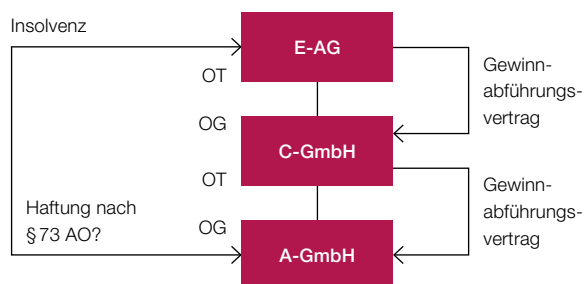
Der BFH bestätigt in seinem Urteil vom 09.05.2017 (IX R 6/16), dass Aufwendungen zur Beseitigung von Schäden, die erst nach dem Erwerb entstanden sind, sofort als Erhaltungsaufwendungen abgezogen werden können und nicht bei der 15%-Grenze des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG zu berücksichtigen sind. Im Zeitpunkt der Anschaffung bereits vorhandene verdeckte Mängel und nach Erwerb zu erwartende altersübliche Mängel berechtigen gleichwohl nicht zum sofortigen Abzug von Erhaltungsaufwendungen. Ebenso dürfen Schönheitsreparaturen (wie das Tapezieren oder Streichen von Wänden und Türen) bei Überschreiten der 15%-Grenze nicht als sofortige Erhaltungsaufwendungen abgezogen werden. Für die Praxis empfiehlt sich eine entsprechende Dokumentation, dass etwaige Mieterschäden erst nach Erwerb entstanden sind. ■

Haftung der Organgesellschaft bei mehrstufiger Organschaft

Der BFH hat mit seinem Urteil vom 31.05.2017 (I R 54/15) eine weitgehend klarstellende Begrenzung der Haftung von Organgesellschaften für Steuerschulden innerhalb des Organkreises getroffen. Demnach haften Organgesellschaften nur für Steuerschulden des direkten bzw. mittelbaren Organträgers (Klammerorganschaft), nicht jedoch für solche eines mehrstufig übergeordneten Organträgers.

Nach § 73 S. 1 AO haftet eine Organgesellschaft für Steuern des Organträgers, für welche die Organschaft zwischen ihnen steuerlich von Bedeutung ist. Die Haftung der im Organkreis untergeordneten Organgesellschaft für Steuerschulden des Organträgers soll die steuerlichen Risiken ausgleichen, die aufgrund der Verlagerung der steuerlichen Rechtszuständigkeit auf den Organträger entstanden sind. Durch den haftungsrechtlichen Zugriff auf das Vermögen der Organgesellschaft sollen somit auch bei Zahlungsunfähigkeit des Organträgers Steuerausfälle vermieden werden.

Streitig war die Rechtmäßigkeit eines Haftungsbescheids im Rahmen einer sogenannten mehrstufigen Organschaft. Die E-AG war Organträger einer Organkette. Organgesellschaft der E-AG war die C-GmbH. Diese war zugleich Organträger der A-GmbH. Vereinfacht stellen sich die Beteiligungsverhältnisse wie folgt dar:



Im Rahmen der Insolvenz der E-AG nahm die Finanzverwaltung per Haftungsbescheid nach § 191 i.V.m. § 73 S. 1 sowie § 45 Abs. 1 AO die A-GmbH für einen Teil der rückständigen Körperschaftsteuer 2001 und 2002 der E-AG in Anspruch. Hierzu hatte die Finanzverwaltung unter dem Gesichtspunkt der „Veranlassungshaftung“ den Haftungsanteil durch den Einkommensanteil der A-GmbH an der Summe aller positiven Organeinkommen bei der E-AG bemessen. Dabei war streitig, wie weit die Haftung bei einer mehrstufigen Organschaft reicht.

Der BFH entschied, dass der Gegenstand der Haftung für eine Organgesellschaft auf die gegen den – durch das konkrete (direkte bzw. mittelbare) Organschaftsverhältnis bestimmten – Organträger gerichteten Steueransprüche beschränkt ist. Letzteres ergibt sich aus dem Wortlaut, der die Haftung der Organgesellschaft für die Steuern des Organträgers anordnet, für die „die Organschaft zwischen ihnen“ – also das zweipersonale Organschaftsverhältnis – von Bedeutung ist. Im Streitfall lag jedoch weder eine direkte noch eine mittelbare Organschaft (Klammerorganschaft) vor, sodass kein Haftungsanspruch begründet wurde.

Fazit

Durch das Urteil macht der BFH anhand des Wortlauts des § 73 AO („die Organschaft **zwischen ihnen**“) deutlich, dass die Haftung **auf direkte bzw. mittelbare Organschaftsverhältnisse** beschränkt ist. Zwar hat der BFH auch das berechtigte Interesse der Finanzverwaltung erkannt, dass es hierdurch bei gestuften Organschaftsverhältnissen zu einer Haftungslücke kommen kann. Aufgrund der eindeutigen Formulierung des § 73 AO kann diese Lücke jedoch nicht im Wege der Rechtsprechung, sondern nur durch den Gesetzgeber geschlossen werden. ■

Grenzüberschreitende Warenlieferung in ein Konsignationslager – Umsetzung jüngerer BFH-Rechtsprechung durch das BMF

Mit BMF-Schreiben vom 10.10.2017 (III C 3 – S 7103a/15/10001) setzt die Finanzverwaltung die jüngeren Entscheidungen des BFH vom 20.10.2016 (V R 31/15) und vom 16.11.2016 (V R 1/16) zur umsatzsteuerlichen Behandlung von grenzüberschreitenden Warenlieferungen in ein inländisches Konsignationslager durch entsprechende Anpassung des Umsatzsteueranwendungserlasses (UStAE) um.

Die umsatzsteuerliche Behandlung derartiger Lieferungen ist – wie die BFH-Rechtsprechung zeigt – oftmals Gegenstand kontroverser Diskussionen mit der Finanzverwaltung. Konsignationslager werden typischerweise möglichst nah beim Kunden errichtet und können entweder vom Lieferanten oder dem Kunden unterhalten werden. Zivilrechtlicher Eigentümer der Waren, die bei Bedarf vom Kunden entnommen werden können, bleibt regelmäßig der Lieferant, sodass sich die Frage stellt, wann die Verschaffung der Verfügungsmacht erfolgt und welche umsatzsteuerlichen Konsequenzen daraus resultieren.

Versendung an feststehende Abnehmer

Die Lieferung von Waren in ein Konsignationslager führt grundsätzlich zu einer am Ort des Beginns der Beförderung erfolgten Versandungslieferung, wenn der Abnehmer bereits zum Zeitpunkt des Beginns der Beförderung feststeht. Aufgrund der ergangenen Rechtsprechung ergänzt das BMF mit einem neuen Satz 5 die Regelung des A 3.12 Abs. 3 UStAE, wonach von einem feststehenden Abnehmer auszugehen ist, wenn der Abnehmer den Liefergegenstand bei Beginn der Lieferung entweder verbindlich bestellt oder bezahlt hat. Das heißt, bei Vorliegen dieser Voraussetzung führt ein EU-Lieferant bei Versandung der Ware in ein inländisches Konsignationslager eine steuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferung aus, sodass keine Registrierungspflicht im Inland besteht. Beim inländischen Abnehmer (Käufer) unterliegt die Versandung regelmäßig der Erwerbsbesteuerung gemäß § 1a UStG.

In diesen Fällen ist nach dem BMF für die Annahme einer Versandungslieferung unerheblich, dass die Ware für kurze Zeit im Konsignationslager eingelagert wird (A 1a.2 Abs. 6 UStAE). Als „kurze Zeit“ gilt dabei ein Zeitraum von einigen Tagen oder Wochen.

Versendung an nicht feststehende Abnehmer

Weiterhin führt das BMF aus, dass eine „nur wahrscheinliche Begründung einer Abnehmerstellung ohne tatsächliche Abnahmeverpflichtung“ für die Annahme eines feststehenden Abnehmers nicht ausreichend ist. Die gewählte Formulierung eröffnet Interpretationsspielräume, denn weitere Erläuterungen oder Beispiele in diesem Zusammenhang führt das BMF nicht an. Maßgeblich sollten jedoch die Vereinbarungen innerhalb der Liefer- bzw. Konsignationslagerverträge sein. Soweit Waren ohne verbindlichen Lieferabruf angeliefert werden, bspw. um die erforderliche Kapazität vor Ort rechtzeitig sicherzustellen, sollte wohl von einer nur wahrscheinlichen Abnehmerstellung auszugehen sein.

In EU-Lieferfällen, in denen der Abnehmer nicht feststeht, stellt die Einlagerung der Waren in ein Konsignationslager ein innergemeinschaftliches Verbringen durch den liefernden Unternehmer dar. Zudem bewirkt der Unternehmer einen innergemeinschaftlichen Erwerb gemäß § 1a UStG. Daneben erbringt der Unternehmer eine steuerpflichtige Inlandslieferung an den Abnehmer (Käufer), sobald die Ware dem Lager entnommen wird. Ferner besteht eine umsatzsteuerliche Registrierungspflicht für den liefernden Unternehmer.

Zeitliche Anwendung

Die Regelungen des BMF-Schreibens sind in allen offenen Fällen anzuwenden. Allerdings wird es nicht beanstandet, wenn der leistende Unternehmer für vor dem 01.01.2018 ausgeführte Lieferungen und innergemeinschaftliche Erwerbe (noch) die bisherigen Regelungen in A 1a.2 Abs. 6 und A 3.12 Abs. 3 UStAE anwendet. Die betroffenen Unternehmen sollten **spätestens bis zum Ablauf dieser Nichtbeanstandungsfrist bis 31.12.2017 prüfen**, ob die Lieferungen über Konsignationslager korrekt abgewickelt werden. Betroffen sind sowohl reine Inlandslieferungen als auch Lieferungen aus EU-Ländern und Drittländern. ■

Prüfungspflicht einer GmbH & Co. KG nach Ausscheiden der natürlichen Person als Komplementär

Praxisfall

Eine GmbH & Co. KG war in der Vergangenheit nicht in den Anwendungsbereich der §§ 264 ff. HGB gefallen. Da eine natürliche Person vollhafter Gesellschafter (Komplementär) der KG war, galten für die GmbH & Co. KG nicht die für Kapitalgesellschaften ergänzenden Vorschriften der §§ 264 bis 330 HGB. Damit war die GmbH & Co. KG auch nicht prüfungspflichtig. Die nach dem PubG maßgeblichen Schwellenwerte (§ 1 Abs. 1 PubG) waren nicht überschritten. Allerdings hat die GmbH & Co. KG in der Vergangenheit stets die Schwellenwerte einer kleinen (Kapital-) Gesellschaft nach § 267 HGB überschritten. Die Schwellenwerte wurden durch das Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz erhöht (siehe unten). Kurz vor dem 31.12. (Abschlussstichtag) wechselt die natürliche Person aus der bisherigen Komplementärstellung in die eines Kommanditisten. Eine neu gegründete GmbH übernimmt die Komplementärstellung.

Ab wann ist die GmbH & Co. KG nach dem Gesellschafterwechsel prüfungspflichtig?

Nach dem Gesellschafterwechsel ist am maßgeblichen Abschlussstichtag nicht wenigstens ein persönlich haftender Gesellschafter eine natürliche Person. Damit sind die Voraussetzungen des § 264a Abs. 1 HGB erfüllt und ergänzend zu den für alle Kaufleute geltenden Vorschriften sind auch die für Kapitalgesellschaften geltenden Vorschriften

der §§ 264 bis 330 HGB auf die GmbH & Co. KG anzuwenden. Die GmbH & Co. KG ist somit auch grundsätzlich nach § 316 Abs. 1 HGB prüfungspflichtig.

Eine Befreiung von der Prüfungspflicht ergäbe sich, wenn es sich bei der GmbH & Co. KG um eine kleine Gesellschaft im Sinne des § 267 Abs. 1 HGB handeln würde.

Schwellenwerte nach BilRUG

Die GmbH & Co. KG hat allerdings die Schwellenwerte für kleine Gesellschaften bereits seit Jahren überschritten. Im vorliegenden Fall stellt sich die Frage, ob bereits am ersten Abschlussstichtag nach dem Ausscheiden der natürlichen Person als Komplementär die Prüfungspflicht einsetzt oder erst nach zwei aufeinanderfolgenden Stichtagen, wie es § 267 Abs. 4 Satz 1 HGB vorsieht. Nach Auffassung des IDW tritt die Prüfungspflicht jedoch bereits am ersten Abschlussstichtag nach dem Ausscheiden der natürlichen Person als Komplementär ein. Das Ausscheiden der natürlichen Person als Komplementär wird als dem Formwechsel einer Personengesellschaft mit mindestens einer natürlichen Person als Komplementär in eine GmbH vergleichbar angesehen. In u.a. diesem Fall bestimmt § 267 Abs. 4 Satz 2 und 3 HGB, dass die Rechtsfolgen der Einstufung in bestimmte Größenklassen des § 267 Abs. 1 und 2 HGB bereits am ersten Abschlussstichtag eintreten. ■

Schwellenwerte nach BilRUG

Schwellenwerte gemäß § 267 HGB	Bilanzsumme (EUR)		UE (EUR)		Arbeitnehmer
	bisher	BilRUG	bisher	BilRUG	
Kleine Kapitalgesellschaften (§ 267 Abs. 1 HGB)	4,84 Mio.	6,0 Mio.	9,68 Mio.	12,0 Mio.	50
Mittelgroße Kapitalgesellschaften (§ 267 Abs. 2 HGB)	19,25 Mio.	20,0 Mio.	38,5 Mio.	40,0 Mio.	250

Geringwertige Wirtschaftsgüter in der Handelsbilanz

Mit dem Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen werden die Grenzen für geringwertige Wirtschaftsgüter (GWG) erhöht. Die Neuregelung greift für Anschaffungen bzw. Herstellungen nach dem 31.12.2017.

Bisherige Regelung	
bis 150 EUR	Sofortaufwand
> 150 EUR bis 410 EUR	Sofortabschreibung GWG
> 150 EUR bis 1.000 EUR	Sammelposten mit 20 % Auflösung p.a.
Neue Regelung	
bis 250 EUR	Sofortaufwand
> 250 EUR bis 800 EUR	Sofortabschreibung GWG
> 250 EUR bis 1.000 EUR	Sammelposten mit 20 % Auflösung p.a.

Bei den gesetzlichen Regelungen zur Behandlung von GWGs handelt es sich um rein steuerbilanzielle Regelungen, denen eine korrespondierende Regelung für die handelsrechtliche Bilanzierung fehlt. Die Abschreibungserleichterungen stellen ein steuerliches Wahlrecht dar, welches allein in der Steuerbilanz losgelöst von der Handelsbilanz ausgeübt werden darf. Es besteht keine Verpflichtung, diese steuerlichen Abschreibungserleichterungen auch in der Handelsbilanz vorzunehmen (umgekehrte Maßgeblichkeit). Dennoch finden sich in der Praxis viele Fälle, bei denen auch in der Handelsbilanz nach den GWG-Regelungen abgeschrieben wird. Es stellt sich damit die Frage, wie in der Handelsbilanz mit GWGs umzugehen ist. Da die diesbezüglichen steuerlichen Vorschriften für die bilanzierende Praxis eine willkommene Vereinfachung darstellen und außerdem eine gleichlautende Vorgehensweise in Handels- und Steuerbilanz zu begrüßen wäre, hat sich der HFA des IDW in der Vergangenheit und angesichts der Neuregelung auch aktuell mit der Frage beschäftigt.

Danach hält der HFA des IDW an seiner bisherigen Auffassung zum Sammelposten fest. Nach Auffassung des IDW kommt im Rahmen der handelsrechtlichen Rechnungslegung die Bildung eines Sammelpostens nur dann in Betracht, wenn dieser Posten insgesamt von untergeordneter Bedeutung für die Pflicht ist, mit dem Jahresabschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens- und Ertragslage zu vermitteln. In diesen Fällen ist auch eine Sofortabschreibung bzw. eine sofortige aufwandswirksame Verrechnung der in dem Sammelposten erfassten Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht zu beanstanden. An dieser Auffassung ändert sich auch nach der gesetzlichen Neuregelung nichts. Mit der Möglichkeit der sofortigen aufwandswirksamen Verrechnung geht der HFA des IDW über die steuerliche Abschreibungsregelung hinaus, nach der eine Auflösung des Sammelpostens in Höhe von 20 % pro Jahr vorgesehen ist.

Anlässlich der Anhebung der Obergrenze für die Sofortabschreibung von GWGs von 410 EUR auf 800 EUR vertritt der HFA des IDW die Auffassung, dass diese Vermögensgegenstände auch in der Handelsbilanz im Geschäftsjahr ihrer Anschaffung oder Herstellung in Höhe der gesamten Anschaffungs- oder Herstellungskosten abgeschrieben werden dürfen („Sofortabschreibung“). Dies gilt – abweichend von der Berücksichtigung eines Sammelpostens im handelsrechtlichen Jahresabschluss – unabhängig davon, ob die betreffenden Vermögensgegenstände einzeln oder in Summe für den Jahresabschluss von untergeordneter Bedeutung sind.

Die Auffassungen des HFA des IDW sind für die bilanzierenden Unternehmen und Rechtspersonen begrüßenswert, lassen sie doch einen Gleichlauf zwischen Handels- und Steuerbilanz zu und stellen damit eine willkommene Vereinfachung der handelsrechtlichen und steuerrechtlichen Bilanzierung dar. ■

Ende der korrespondierenden Bilanzierung

Der BFH hat mit Urteil vom 16.03.2017 (IV R 1/15) entschieden, dass mit dem Ausscheiden eines Gesellschafters aus einer Personengesellschaft auch die korrespondierende Bilanzierung von Gesellschafterdarlehen endet. Ein Gesellschafterdarlehen eines Mitunternehmers stellt zunächst gesellschaftsrechtlich nicht Eigenkapital, sondern Fremdkapital der Personengesellschaft dar. Zwar wird die Darlehensverbindlichkeit in der Gesamthandsbilanz der Personengesellschaft als Fremdkapital ausgewiesen, das Gesellschafterdarlehen stellt jedoch steuerrechtlich funktionales Eigenkapital dar. Dies wird durch die korrespondierende Aktivierung (Bilanzierung) des Gesellschafterdarlehens in der Sonderbilanz des Mitunternehmers erreicht.

Beispiel mit einem Gesellschafterdarlehen in Höhe von 150 TEUR

Gesamthandsbilanz		TEUR
	Eigenkapital	200
	Gesellschafterdarlehen	150
_____		_____

Sonderbilanz		TEUR
Forderung im Sonderbetriebsvermögen Gesellschafterdarlehen	150	
_____		_____

Der Zusammenhang der korrespondierenden Bilanzierung endet mit Ausscheiden des betroffenen Mitunternehmers. Das Gesellschafterdarlehen stellt demnach auch kein funktionales Eigenkapital mehr dar, sondern entsprechend seinem Bilanzausweis in der Gesamthandsbilanz Fremdkapital.

Gleiches gilt, wenn der bisherige Mitunternehmer seinen Anteil an der Personengesellschaft veräußert. Das Darlehen bleibt in der Gesamthandsbilanz der Personengesellschaft als Fremdkapital zum unveränderten Wert passiviert. Dies gilt auch für den Fall, dass der neu eintretende Mitunternehmer die Darlehensforderung zu einem höheren oder niedrigeren Wert als den bilanzierten Wert der Darlehensforderung erwirbt (siehe unten im Beispielfall: zum niedrigeren Wert von 100 TEUR). Der für das Gesellschafterdarlehen beglichene Anschaffungsaufwand gehört nicht zu den Anschaffungskosten des Mitunternehmeranteils. Zahlt der erwerbende Mitunternehmer wegen des Mindereinsatzes der Darlehensforderung einen geringeren Betrag als den in der Gesamthandsbilanz passivierten Betrag, entsteht beim veräußernden Mitunternehmer ein betrieblicher Verlust, ohne dass sich der Wertansatz des Gesellschafterdarlehens in der Gesamthandsbilanz der Personengesellschaft ändert. Der erwerbende Mitunternehmer hat entsprechend unter dem Nennwert liegende Anschaffungskosten für die Darlehensforderung und aktiviert diese entsprechend in seiner „neuen“ Sonderbilanz. ■

Beispiel mit einem Gesellschafterdarlehen in Höhe von 150 TEUR

Gesamthandsbilanz		TEUR
	Eigenkapital	200
	Gesellschafterdarlehen	150
_____		_____

Sonderbilanz neuer MU		TEUR
Forderung im Sonderbetriebsvermögen Gesellschafterdarlehen	100	
_____		_____

Fachliche Kurzinformationen

Fortführung der Unternehmenstätigkeit

Im Rahmen der Jahresabschlussprüfung ist vom Abschlussprüfer zu beurteilen, inwieweit die Fähigkeit des Unternehmens zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit (Going Concern) gegeben ist. Vor diesem Hintergrund hat der HFA des IDW den IDW EPS 270 n.F. zur Beurteilung der Fortführung der Unternehmenstätigkeit im Rahmen der Abschlussprüfung verabschiedet. Durch die Überarbeitung dieses Prüfungsstandards wird erstmals betont, dass eine Angabepflicht für wesentliche Unsicherheiten in jeglichen HGB-Abschlüssen besteht. Werden im Rahmen der Abschlussprüfung bestandsgefährdende Risiken aufgedeckt, muss der Abschlussprüfer begutachten, ob auf die Situation hinreichend – im Anhang, unter der Bilanz oder ggf. im Lagebericht – hingewiesen wurde. Die Kommentierungsfrist für die vorliegende aktuelle Entwurfsfassung läuft bis zum 28.02.2018.

Verlautbarungen zu Pro-Forma-Finanzinformationen

Durch Transaktionen, die die Struktur des Unternehmens oder Konzerns wesentlich beeinflussen, wird die Vergleichbarkeit von Finanzinformationen deutlich eingeschränkt. Pro-Forma-Finanzinformationen gewinnen daher in der Praxis zunehmend an Bedeutung. Sie haben zum Ziel, darzustellen, welche relevanten Auswirkungen eine Unternehmenstransaktion auf die zurückliegenden Jahresabschlüsse gehabt hätte, wenn das Unternehmen während des gesamten Berichtszeitraums bereits in der durch die Transaktion veränderten Struktur bestanden hätte. Im Juli 2017 hat der HFA des IDW den Rechnungslegungshinweis: Erstellung von Pro-Forma-Finanzinformationen (IDW RH HFA 1.004) und den IDW Prüfungshinweis: Prüfung von Pro-Forma-Finanzinformationen (IDW PH 9.960.1) verabschiedet.

Abhängigkeitsbericht: Aufstellungspflicht und Umfang

Die Abhängigkeitsberichterstattung betrifft Gesellschaften, welche einem faktischen herrschenden Einfluss unterliegen und somit von einem (Mehrheits-) Gesellschafter abhängig sind. Sofern der Abhängigkeitstatbestand des § 17 Abs. 1 AktG erfüllt ist, kein Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrag vorliegt und es sich bei dem Unternehmen um eine AG oder KGaA handelt, welche gleichzeitig ihren Sitz im Inland hat, sind die Voraussetzungen für die Abhängigkeitsberichterstattung erfüllt. Hierbei hat der Vorstand gemäß § 312 AktG über die Art und den Umfang der Beziehungen mit dem herrschenden Unternehmen zu berichten. Der Vorstand hat nach § 312 Abs. 3 AktG am Ende des Abhängigkeitsberichts eine Schlusserklärung abzugeben, in der er darlegt, ob die abhängige Gesellschaft bei jedem Rechtsgeschäft eine angemessene Gegenleistung erhielt und ob sie dadurch, dass eine Maßnahme getroffen oder unterlassen wurde, nicht benachteiligt worden ist. Bei einer Benachteiligung der Gesellschaft muss der Vorstand erklären, ob die Nachteile ausgeglichen worden sind.

Bewertungsrelevanter Zinssatz nach IDW S 1

Zum 01.11.2017 beträgt der bewertungsrelevante Basiszinssatz nach IDW S 1 1,50 % vor persönlichen Steuern. Die Empfehlungen des FAUB zur Marktrisikoprämie sind seit Ende 2012 unverändert. Das IDW empfiehlt eine Marktrisikoprämie zwischen 5,50 % und 7,00 % (Mittelwert 6,25 %) vor persönlichen Steuern und zwischen 5,00 % und 6,00 % (Mittelwert 5,50 %) nach persönlichen Steuern. Bei einem Beta-Faktor von 1,0 beträgt der Standardkapitalisierungszinssatz aktuell 7,75 %. Dies entspricht einem Kapitalisierungsfaktor von 12,9. Kürzt man den Kapitalisierungszinssatz um eine Wachstumsrate von bis zu 1,0 %, so reduziert sich der Zinssatz vor persönlichen Steuern auf 6,75 % und der Kapitalisierungsfaktor steigt auf 14,8. ■

Weitere Informationen finden Sie regelmäßig unter www.kleeberg-advisory.de.



Ab dem Geschäftsjahr 2017 anzuwendende neue DRS

Insgesamt drei Standards des DRSC – **DRS 22, 23 und 24** – sind erstmals für nach dem 31.12.2016 beginnende Geschäftsjahre anzuwenden. Aufgrund der Bekanntmachung durch das Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz wird bei ihrer Beachtung die Einhaltung der **Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung** angenommen. Aufgrund der Ausstrahlungswirkung der DRS für die einzelgesellschaftliche Rechnungslegung können diese auch im Jahresabschluss als Orientierung bei Bilanzierungs-, Bewertungs- oder Ausweisfragen dienen.

DRS 22 ist der **Eigenkapitaldarstellung** im Konzernabschluss gewidmet. Neben Mustergliederungsschemata für den Konzerneigenkapitalspiegel einer Kapitalgesellschaft (Anlage 1) oder einer Personengesellschaft (Anlage 2) werden u.a. die Ergebnisverwendungsrechnung sowie die Abbildung von Rückbeteiligungen im Konzernabschluss thematisiert.

DRS 23 erläutert die **Kapitalkonsolidierung** von Tochterunternehmen. Die deutlich umfangreichere Darstellung orientiert sich im Aufbau am Prozess der Kapitalkonsolidierung. Dementsprechend gliedern sich die Regeln nach einigen Erläuterungen zum Zeitpunkt der erstmaligen Einbeziehung in die Bereiche Erstkonsolidierung, Folgekonsolidierung, Entkonsolidierung und Übergangskonsolidierung. Ergänzt werden sie um Regelungen zur Kapitalkonsolidierung im mehrstufigen Konzern sowie zu Anhangangaben.

DRS 24 konkretisiert die handelsrechtlichen Vorschriften zur Bilanzierung **immaterieller Vermögensgegenstände** in den Bereichen Ansatz, Bewertung und Anhangberichtsspflichten und soll bei der Lösung von Zweifelsfragen sowie einer einheitlichen Anwendung der Vorschriften unterstützen. ■

Anpassung des IDW S 11

Mit der am 22.08.2016 vom Fachausschuss Sanierung und Insolvenz (FAS) beschlossenen und am 24.11.2016 vom HFA billigend zur Kenntnis genommenen geänderten Fassung des IDW S 11 wird der Standard an die höchstrichterliche Rechtsprechung zur Beurteilung der Insolvenzreife von Unternehmen angepasst. Ergänzt wird der Standard insbesondere um weitere Beweisanzeichen für das Vorliegen einer Zahlungseinstellung und die damit verbundene Klassifizierung von Unternehmen als zahlungsunfähig.

Von einer Zahlungsunfähigkeit ist nach § 17 Abs. 2 Satz 2 InsO dann auszugehen, wenn der Schuldner seine Zahlungen einstellt. Eine Zahlungseinstellung liegt dann vor, wenn der Schuldner nach außen erkennbar aufhört, seine fälligen Verbindlichkeiten zu erfüllen, oder wenn er erklärt, seine fälligen Zahlungsverpflichtungen nicht begleichen zu können. Dabei kann eine Zahlungseinstellung aus einem einzelnen, aber auch aus einer Gesamtschau mehrerer Beweisanzeichen gefolgert werden.

Die Beweisanzeichen, welche nach dem geänderten IDW S 11 auf das Vorliegen einer Zahlungseinstellung schließen lassen, umfassen u.a. folgende vom BGH entschiedene Sachverhalte:

- keine bzw. schleppende Zahlungen des Schuldners,
- keine Reaktion des Schuldners auf Zahlungsaufforderungen,
- Nichteinhaltung von Zahlungsvereinbarungen durch den Schuldner,
- Offenbarung der Zahlungsunfähigkeit durch den Schuldner,
- Bitten des Schuldners um Ratenzahlungen außerhalb der Gepflogenheiten des üblichen Geschäftsverkehrs,
- Unter-Druck-Setzen des Schuldners durch den Lieferanten (bspw. Androhung oder Verhängung einer Liefersperre). ■

Digitale Finanzberichterstattung

Im Jahr 2008 wurde mit dem Gesetz zur Modernisierung und Entbürokratisierung des Steuerverfahrens (Steuerbürokratieabbaugesetz) durch den Gesetzgeber die Grundlage für den Ausbau der elektronischen Kommunikation zwischen dem Finanzamt und dem Steuerpflichtigen geschaffen. Seit diesem Zeitpunkt wird in diesem Bereich die Digitalisierung konsequent vorangetrieben. Im Jahr 2010 hat das BMF die Rahmenbedingungen für die elektronische Datenübermittlung festgelegt, wodurch XBRL (eXtensible Business Reporting Language) als Standard festgelegt wurde. Für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2012 begonnen haben, hat nach §5b EStG die Übermittlung der steuerlichen Jahresabschlüsse gemäß dem amtlich vorgeschriebenen Datensatz (E-Bilanz) zu erfolgen. Ein weiteres Beispiel für den Einzug der Digitalisierung bei der Übermittlung von Informationen ist die elektronische Einreichung von Jahresabschlüssen beim elektronischen Bundesanzeiger (eBAAnz). Ab 2018 wird die digitale Finanzberichterstattung in Deutschland um die Übermittlung des digitalen Finanzberichts (DiFin) für Kreditnehmer ergänzt.

Digitale Finanzberichterstattung in Deutschland

Steuerbilanz:
E-Bilanz

Handelsbilanz:
Offenlegung
beim eBAAnz

Digitaler Finanz-
bericht (DiFin)
für Kreditnehmer

Gemäß § 18 KWG sind Kreditinstitute dazu verpflichtet, Kredite ab einer gewissen Größenordnung nur zu gewähren, wenn diese sich vor der Kreditvergabe ein „klares, zeitnahes und hinreichend verlässliches Bild über die wirtschaftliche Situation“ des Kreditnehmers gemacht haben. Dadurch sollen Kredite nur nach ausführlicher und sorgfältiger Bonitätsprüfung

gewährt werden bzw. die laufende Überwachung der Bonität des Kreditnehmers sichergestellt werden. Damit bezieht sich die Vorschrift auf die gesamte Kreditlaufzeit, wodurch die Übermittlung der Unterlagen keine einmalige Offenlegungspflicht, sondern eine laufende Pflicht zur Offenlegung der entsprechenden Informationen darstellt. Bislang haben dazu Kreditnehmer den Kreditinstituten die entsprechenden Berichte und Nachweise physisch in Papierform oder im PDF-Format zukommen lassen. Hierdurch mussten die Finanzinformationen durch die Kreditinstitute manuell in die jeweiligen Analysesysteme zur Überprüfung der Bonität eingetragen werden. Mit dem DiFin soll nun ab dem kommenden Jahr ein elektronisches Verfahren zur Finanzberichtsabgabe zur Verfügung stehen. Diese Neuregelung soll auf der bereits etablierten Infrastruktur für die E-Bilanz aufsetzen und durch die Verbesserung des Übermittlungsprozesses sowohl zu Kosteneinsparungen als auch zu Synergieeffekten führen. Vor dem Hintergrund der Verbindlichkeit der übermittelten Daten ist eine einseitige Erklärung der Richtigkeit und Vollständigkeit der Daten sowie von deren rechtlicher Verbindlichkeit ausreichend. Der DiFin zielt einerseits auf den Abbau von Bürokratie und andererseits auf merkliche Effizienzsteigerungen bei den Kreditinstituten ab. Dies hat zur Folge, dass der Kreditvergabeprozess erheblich beschleunigt werden soll und der Kreditnehmer künftig mit einer deutlich schnelleren Kreditzusage rechnen kann.

Seit dem 01.06.2017 befindet sich der DiFin in einer Pilotphase, wodurch die notwendigen fachlichen, technischen und prozessualen Maßnahmen – bis einschließlich 31.03.2018 – erprobt werden. Die Einführung des DiFin ist für den 01.04.2018 vorgesehen. ■

Wichtige Neuerungen bei Arbeitnehmerüberlassung

Seit dem 01.04.2017 gilt das neue Arbeitnehmerüberlassungsgesetz (AÜG). Nachfolgend werden die Grundlagen einer wirksamen Arbeitnehmerüberlassung und die wichtigsten Änderungen durch die Neuregelung des AÜG erläutert.

Allgemeines

Eine Arbeitnehmerüberlassung liegt vor, wenn ein Arbeitgeber (Verleiher) einem Dritten (Entleiher) seine Arbeitnehmer (Leiharbeitnehmer) gegen Entgelt zur Arbeitsleistung zur Verfügung stellt, die Leiharbeitnehmer in den Betrieb des Entleihers eingegliedert sind und ihre Arbeit allein nach den Weisungen des Entleihers verrichten.

Hierbei handelt es sich um eine nach § 1 AÜG grundsätzlich erlaubnispflichtige Tätigkeit. Ausnahmen gelten nur für

- Abordnungen zu einer zur Herstellung eines Werkes gebildeten Arbeitsgemeinschaft,
- Überlassungen im selben Wirtschaftszweig zur Vermeidung von Kurzarbeit oder Entlassungen,
- konzerninterne Überlassung, sofern der Arbeitnehmer nicht zum Zwecke der Überlassung eingestellt und beschäftigt wird,
- Verleih in das Ausland in ein aufgrund zwischenstaatlicher Vereinbarungen gegründetes deutsch-ausländisches Gemeinschaftsunternehmen,
- Überlassungen durch einen Arbeitgeber mit <50 Beschäftigten zur Vermeidung von Kurzarbeit oder Entlassungen.

Erfolgt eine Arbeitnehmerüberlassung vorsätzlich oder fahrlässig ohne die erforderliche Erlaubnis,

- ist der Überlassungsvertrag unwirksam,
- entsteht zwischen dem Entleiher und dem Arbeitnehmer ein fiktives Arbeitsverhältnis, der Entleiher haftet daher ggf. für Lohnsteuer und Sozialversicherungsbeiträge,
- macht sich der Entleiher ggf. wegen Vorenthaltens von Beiträgen (§ 266a StGB) und Steuerhinterziehung (§ 370 AO) strafbar,
- handeln sowohl der Verleiher als auch der Entleiher ordnungswidrig; diese Ordnungswidrigkeit kann mit einer Geldbuße von bis zu 30.000 EUR pro Tat geahndet werden.

Lohnsteuer und Sozialversicherung

Ein lohnsteuerpflichtiges und sozialversicherungsrechtliches Beschäftigungsverhältnis besteht bei erlaubter Arbeitnehmerüberlassung grundsätzlich nur zwischen Verleiher und Leiharbeitnehmer; der Verleiher ist Arbeitgeber und als solcher auch verpflichtet, den Lohn, die Lohnsteuer und die Sozialversicherungsbeiträge zu bezahlen – der Entleiher haftet für die Sozialversicherungsbeiträge jedoch wie ein selbstschuldnerischer Bürge.

AÜG-Reform 2017

Mit der AÜG-Reform 2017, die zum 01.04.2017 in Kraft trat, wird die Überlassungshöchstdauer von Leiharbeitnehmern beschränkt. Nach der Neuregelung darf derselbe Leiharbeitnehmer nicht länger als 18 aufeinanderfolgende Monate an denselben Entleiher überlassen werden. Für die Berechnung der Überlassungshöchstdauer von 18 Monaten ist zu beachten, dass das Gesetz – zur Vermeidung von Umgehungen – eine Anrechnung früherer Überlassungszeiten bei demselben Entleiher vorsieht, wenn zwischen den Einsätzen jeweils nicht mehr als drei Monate liegen. Dabei ist es ohne Bedeutung, ob die vorherige Über-

Haftungsbefreiung durch Leistung an Dritte

lassung durch denselben oder einen anderen Verleiher erfolgt ist. Zeiten vor dem 01.04.2017 sind für die Berechnung der Höchstdauer hingegen nicht zu berücksichtigen; erstmalig kann die zulässige Überlassungshöchstdauer daher am 01.10.2018 überschritten werden.

Neu ist ferner, dass die bislang tarifvertraglich mögliche Befreiung vom sogenannten Gleichstellungs- oder Equal-Pay-Grundsatz, der Leiharbeitnehmern hinsichtlich der wesentlichen Arbeitsbedingungen einen Anspruch auf Gleichstellung mit vergleichbaren Arbeitnehmern des Entleihers gibt, auf maximal neun Monate begrenzt ist. Dies hat zur Folge, dass Leiharbeitnehmern nach Ablauf der neun Monate das gleiche Entgelt zu zahlen ist wie einem vergleichbaren Stammarbeitnehmer des Entleihers.

Eine Überschreitung der Überlassungshöchstdauer stellt eine Ordnungswidrigkeit dar, die in jedem Einzelfall mit einem Bußgeld von bis zu 30.000 EUR geahndet werden kann. Zudem kommt mit Überschreitung der Höchstüberlassungsdauer qua gesetzlicher Fiktion ein Arbeitsverhältnis zwischen Leiharbeitnehmer und Entleiher zustande, mit der Folge, dass der Entleiher (anstelle des Verleihers) verpflichtet ist, Lohnsteuer und Sozialversicherungsbeiträge für den Leiharbeitnehmer abzuführen; das Arbeitsverhältnis mit dem Verleiher ist ab diesem Zeitpunkt entsprechend unwirksam. Auch ein Verstoß gegen den Gleichstellungsgrundsatz kann ein Bußgeld von bis zu 500.000 EUR nach sich ziehen. Darüber hinaus sind diejenigen Vertragsklauseln, die für die Leiharbeitnehmer schlechtere Arbeitsbedingungen vorsehen, unwirksam. ■

Der **Kommanditist** einer Kommanditgesellschaft **haftet** der Gesellschaft und deren Gläubigern **beschränkt** auf die Höhe der im Handelsregister eingetragenen **Haft einlage**; ist diese wirksam erbracht und in der Folge nicht an den Kommanditisten zurückgezahlt worden, ist eine Haftung des Kommanditisten ausgeschlossen. Vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der Kommanditgesellschaft kann der Kommanditist – statt durch Leistung auf seine Haften einlage an die Gesellschaft – grundsätzlich einen beliebigen Gläubiger der Gesellschaft befriedigen. Diese **Leistung an den Dritten** bewirkt, dass er in Höhe des Nennwerts der seinerseits getilgten Forderung von seiner Außenhaftung im Verhältnis zu den anderen Gläubigern frei wird.

Mit diesem durch Befriedigung des Gläubigers entstehenden **Erstattungsanspruch** gegenüber der Gesellschaft kann der Kommanditist auch nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens gegen eine Einlageforderung **in Höhe des Nennwerts** der getilgten Forderung **aufrechnen**. Auf die Werthaltigkeit der ursprünglichen Forderung des Gläubigers gegen die Gesellschaft (und den Erstattungsanspruch) kommt es nach Auffassung des BGH in diesem Zusammenhang nicht an: der Kapitalaufbringungsgrundsatz gilt nicht im Innenverhältnis zwischen Gesellschaft und Gesellschafter. Mit Befriedigung des Gläubigers hat der Kommanditist vielmehr die (Insolvenz-)Masse der (im Urteilsfall insolventen) Gesellschaft in Höhe des Nennwerts der Forderungen entlastet mit der Folge des entsprechenden Erlöschens der Außenhaftung des Kommanditisten (BGH, Urteil vom 25.07.2017, II ZR 122/16). ■

Rechtsfragen im Zusammenhang mit der Löschung einer Gesellschaft

Eine Gesellschaft ist nach Durchführung eines Insolvenz- oder Liquidationsverfahrens (nur) dann im Rechtssinne vollbeendet und damit **erloschen**, wenn sie **kein verteilungsfähiges Vermögen** mehr hat und zudem im **Register gelöscht** worden ist. Damit verliert die Gesellschaft ihre Rechtsfähigkeit und auch ihre Parteifähigkeit in einem Prozess, ebenso die gesetzlichen Vertreter ihre Vertretungsbefugnis.

Sofern allerdings (**später**) Anhaltspunkte dafür bestehen, dass noch **verwertbares Vermögen** vorhanden ist, bleibt die Gesellschaft trotz Löschung noch rechts- und parteifähig und ist daher noch nicht vollbeendet.

Auf Antrag eines Beteiligten findet dann eine **Nachtragsliquidation** statt (§ 66 Abs. 5 GmbHG bzw. nach zuvor durchlaufenem Liquidationsverfahren bei der GmbH analog § 273 Abs. 4 S. 1 AktG). Beteiligte sind diejenigen, die ein wirtschaftliches Interesse an der Durchführung der Nachtragsliquidation haben, also u.a. Gesellschafter, ehemalige Geschäftsführer oder andere Dritte, die von Liquidationsmaßnahmen betroffen sein können. Der Liquidator wird dann vom Amtsgericht ernannt. Eine Eintragung der Gesellschaft und des Nachtragsliquidators ins Handelsregister kann unterbleiben, wenn nur einzelne Abwicklungsmaßnahmen betroffen sind. Für den Fall, dass der Umfang der Abwicklungsmaßnahme es weder im Hinblick auf den Inhalt noch im Hinblick auf deren Anzahl gebietet, ist die Eintragung des Liquidators im Handelsregister nicht erforderlich. Der Vertretungsnachweis des Liquidators wird dann durch den Beschluss des Amtsgerichts geführt, auf dessen Wirksamkeit Dritte vertrauen dürfen.

Wird die Gesellschaft hingegen nach Löschung **als Beklagte** gleichwohl für nicht erfüllte Ansprüche verklagt, muss der Kläger in einem (Passiv-)Prozess gegen die Gesellschaft neben dem behaupteten Anspruch substantiiert behaupten, es sei bei der Gesellschaft noch Vermögen vorhanden (OLG München, Endurteil vom 06.07.2017 – 23 U 750/11). Derartiges Vermögen kann auch in Form von

(Erstattungs-)Ansprüchen der Gesellschaft gegen Dritte bestehen, etwa ein Steuererstattungsanspruch gegen das Finanzamt oder Ansprüche gegen den Liquidator aufgrund pflichtwidrig durchgeführter Liquidation.

Eine zuvor in der obergerichtlichen Rechtsprechung zum Teil unterschiedlich beantwortete Frage hat unlängst das OLG Düsseldorf entschieden. Danach ist der **Antrag auf Eintragung der Löschung** einer GmbH **auch vor Abschluss des Besteuerungsverfahrens vollzugsreif**, wenn die Gesellschaft vermögenslos ist und eine Steuerrückerstattung ausgeschlossen werden kann (OLG Düsseldorf, Urteil vom 01.02.2017, I-3 Wx 300/16); ein ggf. laufendes Besteuerungsverfahren und mögliche Steuernachforderungen hindern die Löschung der Gesellschaft hingegen nicht.

In diesem Zusammenhang ist zu begrüßen, dass nunmehr auch die **Finanzverwaltung** bei einer **Liquidation** keinen „automatischen“ (ergebniswirksamen) Wegfall von Verbindlichkeiten annimmt. In einer auf Bund-Länder-Ebene abgestimmten Verfügung hat die OFD Frankfurt mit Datum vom 30.06.2017 (S 2743 A – 12 – St 525) folgende Grundsätze mitgeteilt:

- Allein in der **Beantragung** oder Zustimmung des Gläubigers **zur Liquidation** einer Tochterkapitalgesellschaft ist **kein konkludenter Forderungsverzicht** zu sehen.
- Eine allein aus der Liquidationsschlussbilanz ersichtliche **Vermögenslosigkeit des Schuldners** hat **keinen Einfluss** auf die Pflicht zur **Passivierung** der Verbindlichkeit in Handels- und Steuerbilanz.
- Es ist erst dann von keiner wirtschaftlichen Belastung des Schuldners auszugehen, wenn bei objektiver Würdigung der Verhältnisse angenommen werden kann, dass der Gläubiger seine Forderung nicht mehr geltend machen wird. ■

Kleeberg in Zahlen

In den mehr als fünfzig Jahren seit unserer Entstehung sind wir **stetig gewachsen**. Im 3. Quartalsrundschreiben 2014 hatten wir Sie bereits darüber informiert, dass wir an unserem Standort in München weitere Flächen anmieten konnten. Seither sind noch viele neue Kolleginnen und Kollegen hinzugekommen und unser Platzbedarf ist gestiegen. Deswegen freuen wir uns, dass wir auch in diesem Jahr wieder die

4.365*

* Anzahl unserer Büro-Quadratmeter in München

Möglichkeit hatten, an unserem Münchner Standort **weitere Flächen** anmieten zu können. Hier sind wir nun – verteilt auf vier Stockwerke und ein Archiv – auf insgesamt rund **4.365 Quadratmetern** für unsere Mandanten da.

Kernstück unseres Erfolgs sind unsere hoch motivierten und qualifizierten **Mitarbeiter**, die unsere Mandanten nicht nur durch fachliche Kompetenz umfassend betreuen, sondern auch mit hoher persönlicher Einsatzbereitschaft überzeugen und dabei unserer Unternehmensmaxime treu bleiben: „Bei uns steht die persönliche Beratung im Mittelpunkt, denn Verantwortung lässt sich nicht beliebig delegieren.“ Derzeit beschäftigen wir in München und Hamburg mehr als 160 Mitarbeiter, von denen mehr als 110 fachliche Mitarbeiter (Professionals) sind. **Fast 80** davon sind **Wirtschaftsprüfer, Steuerberater** und/oder **Rechtsanwälte**. Unterstützt werden die fachlichen Mitarbeiter von den zuverlässigen Kollegen aus dem Backoffice, ohne deren Mitarbeit Kleeberg nicht so wäre, wie wir sind.

Gemeinsam tragen wir dazu bei, unser exzellentes, modernes **Beratungsspektrum** in den Bereichen Wirtschaftsprüfung, Steuerberatung und betriebswirt-



schaftliche Beratung, internationale Betreuung, Corporate Finance und im Bereich der relevanten Rechtsberatung abzudecken. Kleeberg betreut vielfältige große und mittelständische Unternehmen und Institutionen sowie anspruchsvolle private Mandanten – oft bereits seit Jahrzehnten. Wir bündeln unsere Kompetenzen in den **Leistungsbereichen** Tax, Audit, Advisory und Legal. Zudem sind wir seit einigen Jahren auch als Beratungsgesellschaft für die mittelständische Immobilienwirtschaft tätig. Im Jahr 2017 haben wir unsere Aktivitäten im weiten Feld der IT-bezogenen Prüfungs- und Beratungsdienstleistungen – nicht zuletzt durch die Gründung der Crowe Kleeberg IT Audit GmbH – deutlich verstärkt. Wir sind stolz, dass Mandanten aus verschiedenen Wirtschaftszweigen auf die Kompetenz von Kleeberg vertrauen.

Seit der Gründung im Jahr 1966 hat Kleeberg sich stetig verändert und ist zu der Kanzlei geworden, die wir heute sind. Wir haben uns der **dynamischen Entwicklung** mit dem zugehörigen Wandel im Anforderungsprofil einer Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft angepasst. Auch zukünftig werden wir uns gerne weiterhin den kommenden Herausforderungen stellen. ■

Wenn Sie mehr erfahren wollen über die Entwicklungsgeschichte von Kleeberg, schauen Sie doch einmal unter www.kleeberg.de/Historie vorbei!



Kleeberg informiert

Mit großem Erfolg haben wir am 12.10.2017 im Haus der Bayerischen Wirtschaft eine **Informationsveranstaltung** zum Thema „**Tax Compliance**“ durchgeführt. Nachdem sich in der letzten Zeit der Ton der Betriebsprüfung gegenüber dem Steuerpflichtigen deutlich verschärft hat und man nicht selten davon überrascht ist, aus welchen Betriebsprüfungsfeststellungen strafrechtliche Folgerungen gezogen werden, haben wir im Rahmen dieser Veranstaltung praxisbezogene Hilfestellungen zum Verständnis und zu einer zielorientierten Etablierung eines **Tax Compliance Management Systems** (Tax CMS) gegeben. Verfügt der Steuerpflichtige über ein wirksames Tax CMS, kann dies nach der Auffassung des BMF ggf. als **Indiz** dafür gewertet werden, das gegen das Vorliegen eines Vorsatzes oder der Leichtfertigkeit sprechen kann. Für die Praxis bedeutet dies die Neubewertung von **vorbeugenden Maßnahmen**, die geeignet sind, das Vorliegen eines strafrechtlich relevanten vorsätzlichen Handelns zu entkräften. Nachdem zu Beginn der Veranstaltung unser Gastreferent RA Dr. Ulrich Wastl von der Kanzlei Westpfahl Spilker Wastl über die rechtlichen Grundlagen und (strafrechtlichen) Risiken im Zusammenhang mit Tax Compliance vorgetragen hat, informierte StB Dr. Lars Lüdemann über ausgewählte kritische Steuersachverhalte und Anforderungen an ein Tax CMS. Basierend hierauf gab StB Martin Lamm einen umfassenden Überblick zu praktischen Ausgestaltungshinweisen und der Dokumentation eines Tax CMS.

Unsere jährliche **Mandantenveranstaltung** fand am 19.10.2017 wieder im The Charles Hotel statt. Das vielfältige Programm wurde gestaltet von unserem Gastreferenten StB Jörg Herrfurth von der PHOENIX group sowie sechs Kleeberg-Kollegen: RA/StB Christoph Bode, StB Erwin Herzing, RA Robert Hörtnagl, StB Martin Lamm, StB Dr. Lars Lüdemann und WP/StB Prof. Dr. Christian Zwirner. Die **abwechslungsreichen Vorträge** widmeten sich verschiedenen rechtlichen und steuerlichen Fragestellungen ebenso wie dem (Steuer-)Bilanzrecht. Darüber hinaus wurden die Anforderungen an eine elektronische Rechnungsgangsverarbeitung aus der IT-Perspektive beleuchtet.



Nachdem wir Ende November 2016 bei den **Münchner Bilanzgesprächen** den 1.000. Teilnehmer begrüßen konnten, blicken wir auch im nun zu Ende gehenden Jahr 2017 auf insgesamt sechs erfolgreiche Veranstaltungen zurück, bei denen wir viele neue Teilnehmer ebenso wie regelmäßige Gäste begrüßen konnten. Los ging es im Februar 2017 mit Vorträgen zur Erbschaftsteuer und Gestaltungsüberlegungen. Gegenstand der nächsten Abende waren Fragen rund um Personengesellschaften sowie das Thema Umsatzsteuer. Im Herbst standen dann zunächst das internationale Steuerrecht und Verrechnungspreise auf der Agenda, gefolgt von aktuellen Ausführungen rund um Unternehmenskauf und Unternehmensbewertung. Wie gewohnt bildete schließlich Aktuelles zum Steuer- und Bilanzrecht den Abschluss der MBG-Saison 2017. Im Jahr 2018 werden insgesamt fünf **Münchner Bilanzgespräche** stattfinden:

Termin	Thema
22.02.2018	Tax Compliance: Notwendigkeit und Umsetzung
26.04.2018	Umsatzsteuer und elektronische Rechnung
07.06.2018	Erbschaftsteuer: Aktuelle Entwicklungen und Bewertung
18.10.2018	Digitalisierung: Buchführung und Betriebsprüfung
22.11.2018	Aktuelles Steuer- und Bilanzrecht

Wir freuen uns, Sie bei den Münchner Bilanzgesprächen begrüßen zu können! ■

Kleeberg publiziert



Praxisnahe Orientierungshilfe für die (Unternehmens-)Wertfindung

Im Oktober 2017 ist die **2. Auflage** des „**Handbuch Unternehmensbewertung**“, herausgegeben von WP/StB Karl Petersen und WP/StB Prof. Dr. Christian Zwirner, am Markt

erschienen. Im Vergleich zur Erstveröffentlichung 2012 wurden die bereits vorhandenen Beiträge aktualisiert und an aktuelle Entwicklungen angepasst. Darüber hinaus sind zahlreiche neue praxisrelevante Themen ergänzt worden, sodass das Werk nunmehr mit über 1.600 Seiten und insgesamt 86 Beiträgen die Grundideen der Bewertungslehre und die Anwendung moderner Unternehmensbewertungsmethoden innerhalb der einzelnen Bewertungsanlässe und Bewertungsfunktionen präzisiert.

Gestaltungsmöglichkeiten zum Jahresabschluss 2017



Bei der anstehenden Erstellung der Jahresabschlüsse beschäftigt sich die Unternehmenspraxis derzeit nicht nur mit den neuen gesetzlichen und sonstigen Anforderungen, sondern setzt sich auch mit der Nutzung bestehender Gestaltungsoptionen auseinander. Die unter dem Titel „**Bilanzpolitik aktuell – Gestaltungsmöglichkeiten zum Jahresabschluss 2017**“ erschienene Sonderbeilage der Zeitschrift StuB von den Autoren WP/StB Prof. Dr. Christian Zwirner, WP/StB Dr. Corinna Boecker und WP/StB Dr. Julia Busch zeigt vor diesem Hintergrund anhand von zahlreichen Praxistipps und Beispielen Gestaltungsoptionen auf und erläutert typische Praxisfälle. Der aktuelle Meinungsstand findet ebenso Berücksichtigung wie gesetzliche Neuerungen.

Veröffentlichungen

Boecker/Zwirner

Nichtfinanzielle Berichterstattung – Umsetzung und Anwendung der EU-Vorgaben in Deutschland, Betriebs-Berater (BB), 37/2017, S. 2155-2159.

Heyd

Weiter Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers zur Einschränkung steuerlicher Fördermaßnahmen, Betriebs-Berater (BB), 39/2017, S. 2290.

Heyd

BFH: Passiver Rechnungsabgrenzungsposten bei einer Unterlassungsverpflichtung, Betriebs-Berater (BB), 32/2017, S. 1839-1842.

Petersen

Prüfungsvermerke und -berichte zukünftig elektronisch möglich (Teil 2), WPK Magazin, 3/2017, S. 26-30.

Zwirner

Bilanzierung von Altersversorgungsverpflichtungen: Neuregelungen durch IDW RS HFA 30 n.F., Zeitschrift für Bilanzierung, Rechnungswesen und Controlling (BC), 10/2017, S. 474-480.

Zwirner

Unternehmensbewertung: Ein Thema im Unternehmensalltag, BOARD, 5/2017, S. 201.

Zwirner/Boecker

Abschlussprüfung: Aktuelles zur Marktkonzentration, Zeitschrift für Internationale Rechnungslegung (IRZ), 10/2017, S. 393-395.

Zwirner/Vodermeier

Anpassung des IDW S 11 – Beurteilung des Vorliegens von Insolvenzeröffnungsgründen, Der Betrieb (DB), 36/2017, S. 2084.

Zwirner/Zimny

ED/2016/1: Änderungsvorschlag des IASB zur Definition eines Geschäftsbetriebs i.S.v. IFRS 3 sowie zu IFRS 11, Zeitschrift für Internationale Rechnungslegung (IRZ), 9/2017, S. 340-342.

Zwirner/Zimny

IDW Praxishinweis 2/2017: Beurteilung einer Unternehmensplanung bei Bewertung, Restrukturierungen, Due Diligence und Fairness Opinion, BETRIEBSWIRTSCHAFT Wissen, 8/2017, S. 258-259.

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 2018

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

Bilanzierung und Steuern 2018

Veranstalter: Akademie für Fortbildung Heidelberg GmbH, Ort: Berlin
Referent: Kai Peter Künkele

Aktuelle Entwicklungen in der Rechnungslegung

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

Bilanzierung von Personengesellschaften

Veranstalter: NWB Seminare, Ort: Frankfurt
Referent: Kai Peter Künkele

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
Referenten: Karl Petersen, Prof. Dr. Christian Zwirner

Einzelfragen zur Konzernrechnungslegung

Veranstalter: IDW, Ort: Hamburg
Referenten: Dr. Julia Busch, Prof. Dr. Christian Zwirner

Bilanzierung und Steuern 2018

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

Executive Dialog: Finanzierung von Familienunternehmen

Ort: München
Referenten: Robert Hörtnagl, Prof. Dr. Christian Zwirner

Februar

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

Tax Compliance: Notwendigkeit und Umsetzung

(Veranstaltung der Münchner Bilanzgespräche)
Veranstalter Schweitzer Sortiment, Bundesanzeiger Verlag, Ort: München
Referenten: StB Martin Lamm, StB Dr. Lars Lüdemann

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

Grundlagen der betrieblichen Kostenrechnung

Veranstalter Bundesfinanzakademie, Ort: Brühl
Referent: Kai Peter Künkele

137. Arbeitstagung des Arbeitskreises für Steuerfragen der Waldeigentümer und Familienbetriebe Land und Forst

Ort: Würzburg
Referenten: Gerhard Bruckmeier, Reinhard Schmid

Aktuelle Fragen des Bilanzsteuerrechts

Veranstalter Bundesfinanzakademie, Ort: Brühl
Referent: 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.

© 12/2017. 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:

