

## Rundschreiben 2. Quartal 2010

Dr. Kleeberg & Partner GmbH  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Steuerberatungsgesellschaft

Sehr geehrte Damen und Herren,

in diesem Mandantenrundschreiben geben Ihnen die aktuellen Beiträge aus unserem Fachbereich **Tax** in gewohnter Weise einen Überblick über gesetzgeberische Entwicklungen, beispielsweise das Gesetz zur Umsetzung steuerlicher EU-Vorgaben. Ebenso informieren wir Sie über wichtige Verlautbarungen der Finanzverwaltung sowie besonders praxisrelevante Urteile im Steuerrecht. Die Informationen aus unserem Leistungsbereich **Audit** widmen sich diesmal schwerpunktmäßig den Möglichkeiten einer eigenständigen Steuerbilanzpolitik, die durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) eröffnet werden.



Neben den Neuregelungen des IFRS 3 zur Full-Goodwill-Methode informieren wir Sie im Bereich **Advisory** über die Reformbestrebungen des IASB und die ab 2010 neu anzuwendenden internationalen Rechnungslegungsstandards. Darüber hinaus geben wir Ihnen einen Überblick über die Bewertung von immateriellen Werten nach IDW S 5 sowie die Bedeutung der Prävention von Accounting Fraud und die Notwendigkeit eines geeigneten Risikomanagementsystems. Bei den Ausführungen im Bereich **Legal** liegt der Schwerpunkt zur Gesetzgebung auf der Gesetzesinitiative für ein Zentrales Testamentsregister. Hinzu kommen aktuelle praxisrelevante Entscheidungen aus der Rechtsprechung. **Inside** gibt Ihnen einen Einblick in die weiteren vielfältigen Aktivitäten und Informationsangebote von Kleeberg.

Zu allen Fragen zu den in unserem Mandantenrundschreiben enthaltenen Themenkreisen sowie darüber hinaus stehen wir Ihnen jederzeit gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen



Gerhard Bruckmeier



Christian Heine

# Inhalt

<b>I</b>	<b>Tax</b>	
	Gesetzgebung und wichtige Verlautbarungen der Finanzverwaltung	1
	Rechtsprechung	3
<b>II</b>	<b>Audit</b>	
	Eigenständige Steuerbilanzpolitik durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG)	6
<b>III</b>	<b>Advisory</b>	
	Neue Möglichkeiten der Abbildung von Unternehmenszusammenschlüssen – mehr Goodwill nach IFRS 3	12
	IFRS Update 2010	13
	Bewertung von immateriellen Werten nach IDW S 5	16
	Accounting Fraud und Risikomanagement	17
<b>IV</b>	<b>Legal</b>	
	Gesetzgebung	18
	Rechtsprechung	19
<b>V</b>	<b>Inside</b>	
	Kleeberg in Zahlen	22
	Kleeberg informiert	23
	Kleeberg publiziert	24

# Gesetzgebung und wichtige Verlautbarungen der Finanzverwaltung

## **Gesetz zur Umsetzung steuerlicher EU-Vorgaben**

Der Bundesrat hat am 26.03.2010 dem Gesetz zur Umsetzung steuerlicher EU-Vorgaben zugestimmt. In erster Linie enthält es Anpassungen an die Rechtsprechung des EuGH, wie beispielsweise die Ausdehnung des Anwendungsbereichs der degressiven AfA gem. § 7 Abs. 5 EStG auf Gebäude im EU/EWR-Ausland und die Möglichkeit des Abzugs von Spenden an im EU/EWR-Ausland ansässige begünstigte Einrichtungen. Daneben wurde auch der Anwendungsbereich des umsatzsteuerlichen Reverse-Charge-Verfahrens gem. § 13b UStG ausgedehnt und in der GewStDV eine Regelung getroffen, wonach bei Unternehmen, deren Umsätze zu mindestens 50% aus Finanzdienstleistungen resultieren, eine Hinzurechnung von Schuldzinsen zum Gewerbeertrag insoweit unterbleibt, als sie auf Finanzdienstleistungen entfallen.

## **Referentenentwurf Jahressteuergesetz 2010**

Am 29.03.2010 hat das BMF den Verbänden einen Entwurf zum Jahressteuergesetz 2010 überlassen. Der Entwurf enthält eine Vielzahl von Einzelmaßnahmen. In erster Linie handelt es sich dabei um redaktionelle Anpassungen, Fehlerbeseitigungen und Klarstellungen. Erwähnenswert sind dabei u.a.:

- die Ausklammerung der Veräußerung von Gegenständen des täglichen Gebrauchs aus § 23 EStG,

- die Umsetzung der „Anti-Seeling-Regelung“, so dass ab 2011 der Vorsteuerabzug bei gemischt genutzten Grundstücken nur noch im Umfang des unternehmerisch genutzten Teils möglich sein wird, und
- eine Einschränkung der erbschaftsteuerlichen Optionsverschonung, so dass bei Gesellschaftsanteilen im Betriebsvermögen die 100%-Befreiung nur dann möglich ist, wenn (auch) diese Gesellschaften über kein steuerschädliches Verwaltungsvermögen von mehr als 10% verfügen.

## **Halbabzugsverbot gem. § 3c Abs. 2 EStG – Nichtanwendungserlass zum BFH-Urteil vom 25.06.2009**

Mit Urteil vom 25.06.2009 (IX R 42/08) hat der BFH entschieden, dass das Halbabzugsverbot des § 3c Abs. 2 EStG für Aufwendungen im Zusammenhang mit Einnahmen aus Anteilen an Kapitalgesellschaften dann nicht anwendbar ist, wenn aus der betreffenden Beteiligung keine Einkünfte erzielt werden, die dem Halbeinkünfteverfahren unterliegen. Mit Schreiben vom 15.02.2010 ordnet die Finanzverwaltung zunächst die Nichtanwendung dieses Urteils an. Allerdings hat der BFH in einem neuen Urteil vom 18.03.2010 (IX B 227/09) seine Rechtsprechung bestätigt und tritt damit dem Nichtanwendungserlass des BMF explizit entgegen.

### **Variable Ausgleichszahlungen an außenstehende Aktionäre – Nichtanwendungserlass**

Mit Urteil vom 04.03.2010 (I R 1/08) hat der BFH abweichend von der bisherigen Verwaltungsmeinung entschieden, dass es der steuerlichen Anerkennung eines Gewinnabführungsvertrags entgegensteht, wenn an außenstehende Aktionäre der beherrschten Gesellschaft neben einem Festbetrag eine zusätzliche variable Ausgleichszahlung in jener Höhe vereinbart wird, um die der hypothetische Gewinnanspruch des Außenstehenden ohne die Gewinnabführung den Festbetrag übersteigt. Mit ihrem Schreiben vom 20.04.2010 ordnet die Finanzverwaltung die Nichtanwendung dieses Urteils an. Es bleibt somit zunächst bei der bisherigen Verwaltungspraxis.

### **Anwendung der Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG**

Mit Verfügung vom 30.03.2010 nimmt die OFD Rheinland zu einzelnen Anwendungsfragen der Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG Stellung. Allerdings hat die EU-Kommission mit Schreiben vom 24.02.2010 mitgeteilt, dass sie an der Vereinbarkeit der Sanierungsklausel mit EU-Recht Zweifel hat. Das BMF hat daraufhin mit Schreiben vom 30.04.2010 angeordnet, dass die Sanierungsklausel bis zu einem endgültigen Beschluss der Kommission nicht mehr anzuwenden ist. Es erfolgt eine Festsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung.

### **Bayerisches Landesamt für Steuern zur Verwertung ausländischer Betriebsstättenverluste**

Mit seiner Entscheidung vom 15.05.2008 in der Rs. C-414/06 „Lidl-Belgium“ sieht der EuGH eine Berücksichtigung von ausländischen Betriebsstättenverlusten im Inland im Rahmen der Freistellungsmethode nur dann als EU-rechtlich geboten an, wenn die Verlustnutzung im jeweiligen Belegenheitsstaat der Betriebsstätte endgültig nicht mehr möglich ist. Auf die Frage, wann eine solche Endgültigkeit vorliegt, musste der EuGH nicht eingehen. Das Bayerische Landesamt für Steuern vertritt in der Verfügung vom 19.02.2010 die Auffassung, dass weder eine zeitliche Begrenzung des Verlustvortrags im Ausland noch ein Verkauf oder die Aufgabe der Betriebsstätte die Berücksichtigung der Verluste in Deutschland zur Folge hat. Dies steht zumindest teilweise im Widerspruch zu einem Urteil des FG Hamburg (Urteil vom 18.11.2009 – 6 K 147/08), wonach die Einstellung der Betriebsstättentätigkeit einen Tatbestand darstellt, der zur Verlustberücksichtigung im Inland führt.

### **BMF-Schreiben zur Anzeigepflicht von Auslandsbeteiligungen nach § 138 AO**

Gem. § 138 AO haben unbeschränkt Steuerpflichtige den Erwerb, die Begründung, die Veräußerung oder die Aufgabe von ausländischen Betrieben, Betriebsstätten, Anteilen an ausländischen Personengesellschaften oder Anteilen an ausländischen Kapitalgesellschaften von mindestens 10 % nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck anzuzeigen. Mit dem Schreiben vom 15.04.2010 nimmt die Finanzverwaltung zu den Details dieser Meldepflicht Stellung.

# Rechtsprechung

## Voraussetzungen der ertragsteuerlichen Organschaft

In mehreren Verfahren hat die Rechtsprechung zu den Voraussetzungen eines steuerlich anzuerkennenden Organschaftsverhältnisses Stellung genommen.

- Nach § 14 Abs. 1 Nr. 3 KStG muss der Gewinnabführungsvertrag auf mindestens fünf Jahre abgeschlossen und während seiner gesamten Geltungsdauer durchgeführt werden. Nach Auffassung des FG Düsseldorf (vom 26.01.2010 – 6 K 4601/07 K, G, rkr.) muss die Mindestlaufzeit für die Durchführung des Vertrags fünf Wirtschaftsjahre betragen. Die Finanzverwaltung wollte dagegen auf eine Mindestlaufzeit und Durchführungsdauer von fünf Jahren abstellen.
- Mit Urteil vom 03.03.2010 (I R 68/09) bestätigt der BFH seine langjährige Rechtsprechung, wonach der Umstand, dass bei einer GmbH als Organgesellschaft zivilrechtlich § 302 AktG analog anzuwenden ist, eine nach § 17 Nr. 2 KStG erforderliche ausdrückliche Vereinbarung der Verlustübernahme im Gewinnabführungsvertrag nicht entbehrlich macht.
- Entgegen der bisherigen Ansicht der Finanzverwaltung erkennt das FG Baden-Württemberg im Urteil vom 25.11.2009 (3 K 157/06, Revision unter Az. I R 111/09) die Möglichkeit einer rückwirkenden Begründung einer Organschaft durch einen Vorgang i.S.d. UmwStG an. Nach Ansicht des FG kann auch die finanzielle Eingliederung auf den steuerlichen Übertragungstichtag zurückbezogen werden.

## Keine Widerlegung der bedingten Veräußerungsabsicht bei Verkauf auf Druck der Bank

Das Überschreiten der sog. Drei-Objekt-Grenze stellt regelmäßig ein Indiz für einen gewerblichen Grundstückshandel dar. Zählobjekte sind dabei Grundstücke, bei denen zwischen Anschaffung bzw. Bebauung und Veräußerung ein enger zeitlicher Zusammenhang von in der Regel fünf Jahren besteht. In diesem Fall wird von einer zumindest bedingten Veräußerungsabsicht bei Erwerb des Grundstücks ausgegangen. Im Einzelfall kann diese bedingte Veräußerungsabsicht aber widerlegt werden. Nach Ansicht des BFH sind allerdings persönliche oder finanzielle Beweggründe – im Sachverhalt erfolgte der Verkauf auf Druck der finanzierenden Bank, um eine Zwangsversteigerung zu vermeiden – für die Veräußerung unerheblich. Eine Widerlegung ist nur durch objektive Umstände möglich. Als solche kommen Gestaltungen in zeitlicher Nähe zum Erwerb in Betracht, die eine spätere Veräußerung wesentlich erschweren oder unwirtschaftlich machen, wie z.B. eine langfristige Finanzierung mit entsprechenden Vorfälligkeitsentschädigungen bei vorzeitiger Rückzahlung. (BFH, Urteil vom 17.12.2009 – III R 101/06)

### **Vergebliche Aufwendungen bei Verfall von Optionsgeschäften als Werbungskosten**

Entgegen der bisherigen Ansicht des BFH urteilte das FG München im vorliegenden Verfahren, dass Aufwendungen für den Erwerb von Optionsscheinen auch bei Verfall der Option steuerlich abziehbar sein können. Im Urteilsfall hatte der Steuerpflichtige An- und Verkäufe ausschließlich innerhalb der Zwölfmonatsfrist des § 23 Abs. 1 EStG getätigt, so dass nach Ansicht des FG ein eindeutiger Zusammenhang mit steuerpflichtigen Einkünften vorhanden war und es sich daher bei den Optionsprämien um vergebliche oder fehlgeschlagene Aufwendungen bei den Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften handelte. Da ab dem 01.01.2009 im Rahmen der Abgeltungssteuer Optionsgeschäfte unabhängig von Haltefristen steuerpflichtig sind, hätte die Ansicht des FG zur Folge, dass nunmehr Aufwendungen für den Erwerb von Optionsscheinen auch bei Verfall der Option steuerlich geltend gemacht werden können. (FG München, Urteil vom 08.10.2009 – 15 K 1050/09, Revision unter Az. IX R 50/09)

### **Aufwendungen für den fehlgeschlagenen Erwerb von Grundstücken keine Werbungskosten**

Im Fall des Urteils des FG Baden-Württemberg vom 29.07.2009 wurde ein Vertrag über den Ankauf von unbebauten Grundstücken geschlossen, die an die GmbH des Erwerbers

verpachtet werden sollten. Der Erwerber hatte den Kaufpreis bereits bezahlt. Vor Grundbucheintragung musste die veräußernde Gesellschaft Insolvenz anmelden und der Insolvenzverwalter erteilte die erforderliche Zustimmung zur Eigentumsänderung nicht. Die Forderung aus der Kaufpreiszahlung musste der Erwerber zur Insolvenztabelle anmelden. Er machte einen Abzug dieser Aufwendungen als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geltend. Demgegenüber vertraten das Finanzamt und diesem folgend das FG die Ansicht, dass ein Abzug als Werbungskosten nicht möglich sei, da es sich um Aufwendungen handelt, die die Vermögenssphäre betreffen, und solche bei nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern steuerlich nicht geltend gemacht werden können. (FG Baden-Württemberg, Urteil vom 29.07.2009 – 7 K 182/09, Revision unter Az. IX R 37/09)

### **Umsatzsteuerberichtigung bei Organschaft**

Im Fall des BFH-Urteils V R 14/08 bestand zwischen dem Alleingesellschafter und der GmbH eine – von den Beteiligten unerkannte – umsatzsteuerliche Organschaft. Die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der GmbH hatte zunächst zur Folge, dass sämtliche Forderungen gegen die GmbH uneinbringlich wurden. Die Uneinbringlichkeit der Forderungen führte zu entsprechenden Vorsteuerkorrekturen gem. § 17 UStG bei der GmbH. Aufgrund der Organschaft richtete sich aber der Anspruch des Finanzamts auf den Korrekturbetrag nicht gegen die Gesell-

schaft, sondern gegen den Alleingesellschafter als Organträger. Später war die GmbH doch in der Lage, die zunächst uneinbringlichen Forderungen zu begleichen. Dies hatte zwar eine erneute Korrektur der zunächst nicht abziehbaren Vorsteuern – nunmehr als Forderung gegen das Finanzamt – zur Folge. Da aber mit Eröffnung des Insolvenzverfahrens die umsatzsteuerliche Organschaft endete, erfolgte die Erstattung nicht an den Gesellschafter, sondern an die GmbH und damit an die Insolvenzmasse. (BFH, Urteil vom 22.10.2009 – V R 14/08)

#### **Kein Erlass der Erbschaftsteuer bei Insolvenz des begünstigt erworbenen Betriebs**

Der Erwerb von Betriebsvermögen war erbschaftsteuerlich im Rahmen des § 13a ErbStG a.F. in Form eines zusätzlichen Freibetrags und eines Bewertungsabschlags begünstigt. Voraussetzung dieser Begünstigung war aber, dass der Betrieb während eines Zeitraums von fünf Jahren fortgeführt wird. Der BFH bleibt in der Beurteilung von insolvenzbedingten Veräußerungen während des Fünfjahreszeitraums hart. Insoweit handelt es sich um einen Verstoß gegen die Behaltefrist. Einen Grund für einen Steuererlass aus Billigkeitsgründen sieht der BFH darin ebenfalls nicht. Es ist davon auszugehen, dass dies im Rahmen des neuen Erbschaftsteuerrechts von der Rechtsprechung ebenfalls so gesehen wird, so dass eine Insolvenz während der fünf- bzw. siebenjährigen Behaltefrist zum Wegfall der erbschaftsteuerlichen Vergünstigungen führt. (BFH, Urteil vom 04.02.2010 – II R 25/08)

#### **Disquotale Einlage in eine GmbH keine freigebige Zuwendung an die anderen Gesellschafter**

Abweichend von der Auffassung der Finanzverwaltung sieht der BFH in der Einlage von Vermögen in eine GmbH ohne wertmäßig entsprechende Gegenleistung keine freigebige Zuwendung an die anderen Gesellschafter. Zwar erhöht sich der Wert der Beteiligung an der GmbH. Allerdings kommt es für die Frage, wer an einer freigebigen Zuwendung i.S.d. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG beteiligt ist, auf die zivilrechtliche Situation an und nicht darauf, wer letztendlich einen wirtschaftlichen Vorteil in Form einer Vermögensmehrung hat. Da die GmbH rechtlich eigenständig ist, fehlt es im Urteilsfall an einer solchen Vermögensverschiebung zwischen dem Einbringenden und den übrigen Gesellschaftern. (BFH, Urteil vom 09.12.2009 – II R 28/08)

# Eigenständige Steuerbilanzpolitik durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG)

Durch das BilMoG wird der Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz teilweise abgeschafft. Dies bedeutet nun, dass steuerliche Wahlrechte unabhängig von einer entsprechenden Bilanzierung in der Handelsbilanz ausgeübt werden können, was im Endeffekt eine eigenständige Steuerbilanzpolitik ermöglicht. Dies wird durch das BMF-Schreiben IV C 6 – S 2133/09/10001 vom 12.03.2010 bestätigt.

## **Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz**

§ 5 Abs. 1 Satz 1 EStG regelt die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz. Soweit der Steuerpflichtige keine gesonderte Steuerbilanz aufstellt, basiert die steuerliche Gewinnermittlung auf der Handelsbilanz und wird anschließend durch steuerliche Anpassungen korrigiert. An diesem Grundsatz wird sich auch durch das BilMoG nichts ändern.

Allerdings wird der Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz durch die steuerlichen Ansatz- und Bewertungsvorbehalte durchbrochen. Diese eigenen steuerlichen Ansatz- und Bewertungsvorschriften gewinnen mehr und mehr an Bedeutung und führen zu einer zunehmenden Abkehr von der einheitlichen Handels- und Steuerbilanz. So wurden auch durch das BilMoG neue steuerliche Bilanzierungsvorschriften eingeführt, die verhindern sollen, dass die handelsrechtliche Reform auf die Steuerbilanz durchschlägt.

## **Aktivierungsgebote, Aktivierungsverbote und Aktivierungswahlrechte**

Das BMF-Schreiben wiederholt in Tz. 3 den Grundsatz, dass handelsrechtliche Aktivierungsgebote und Aktivierungswahlrechte zu

Aktivierungsgeboten in der Steuerbilanz führen. Dies gilt allerdings nur so lange, wie diesem Grundsatz kein steuerliches Aktivierungsverbot entgegensteht. Als Beispiel nennt das BMF-Schreiben das durch das BilMoG neu eingeführte Aktivierungswahlrecht für selbst erstellte immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens. Das bislang geltende grundsätzliche handelsrechtliche Aktivierungsverbot selbst erstellter immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens wird faktisch aufgehoben und durch ein entsprechendes Aktivierungswahlrecht in § 248 Abs. 2 HGB ersetzt. Die Änderung im Bereich der selbst erstellten immateriellen Werte betrifft allerdings alleine die handelsrechtliche Rechnungslegung. § 5 Abs. 2 EStG sieht weiterhin die direkte Aufwandsverrechnung vor. In der Steuerbilanz gilt aufgrund eines Aktivierungsvorbehalts ein Ansatzverbot für selbst erstellte immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens.

## **Passivierungsgebote, Passivierungsverbote und Passivierungswahlrechte**

Das BMF-Schreiben hält auch an dem Grundsatz fest, nach dem Passivierungsverbote und Passivierungswahlrechte in der Handelsbilanz zu Passivierungsverboten in der Steuerbilanz führen. Dieser Grundsatz hat mit der Einschränkung der handelsrechtlichen Ansatzwahlrechte auf der Passivseite durch das BilMoG an Bedeutung verloren. So betraf der klassische Fall des handelsrechtlichen Passivierungswahlrechts die Aufwandsrückstellungen, die nicht für Instandhaltungen innerhalb der ersten drei Monate des folgenden Geschäftsjahres oder für Abraumbeseitigung im folgenden Geschäftsjahr gebildet wurden. Diese Aufwandsrückstellungen durften auch

bei handelsrechtlicher Passivierung nicht in die Steuerbilanz übernommen werden. So dürfen Aufwandsrückstellungen in der Steuerbilanz grundsätzlich nicht gebildet werden (R 5.7 Abs. 3 „Ungewisse Verbindlichkeiten, Rechtliches Entstehen, Aufwandsrückstellungen“ EStR). Die einzigen Ausnahmen bilden die Rückstellungen für Instandhaltung bei Nachholung innerhalb der ersten drei Monate des Folgejahres sowie Rückstellungen für Abraumbeseitigung bei Nachholung innerhalb des Folgejahres (R 5.7 Abs. 11 „Instandhaltung und Abraumbeseitigung“ EStR).

Des Weiteren gilt, dass Passivierungsgebote in der Handelsbilanz auch für die Steuerbilanz gelten. Dies gilt allerdings nur vorbehaltlich steuerlicher Passivierungsvorbehalte. An dieser Stelle sei als Beispiel die Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften angeführt. Während diese Rückstellungen nach § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB im handelsrechtlichen Jahresabschluss verpflichtend zu bilden sind, sieht § 5 Abs. 4 a EStG ein Passivierungsverbot für Drohverlustrückstellungen vor. Es liegt also ein steuerbilanzieller Passivierungsvorbehalt vor, der dem handelsrechtlichen Passivierungsgebot vorgeht.

#### **Einschränkung der Bilanzpolitik bei der Aktivierung von Fremdkapitalzinsen**

Das BMF sieht in der Aktivierung von Fremdkapitalzinsen in der Handelsbilanz nach § 255 Abs. 3 Satz 2 HGB eine zwingend korrespondierende Vorgehensweise in der Steuerbilanz. Diese Auffassung des BMF ist umstritten. Nach Tz. 6 des BMF-Schreibens IV C 6 – S 2133/09/10001 vom 12.03.2010 führt die Aktivierung in der Handelsbilanz zu einer entsprechenden Aktivierung der Fremdkapitalzinsen in der Steuerbilanz. Die Auffassung

des BMF-Schreibens sieht in der handelsrechtlichen Ausübung des Wahlrechts eine verpflichtende korrespondierende Vorgehensweise in der Steuerbilanz. Diese Schlussfolgerung ist anzuzweifeln. R 6.3 Abs. 4 Satz 1 EStR legt fest, dass das handelsrechtliche Wahlrecht zur Aktivierung von Fremdkapitalzinsen auch für die Steuerbilanz gelte. Demnach existiert ein steuerliches Wahlrecht. Gerade durch den neu gefassten § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 EStG wird festgelegt, dass Wahlrechte, die handels- und steuerrechtlich bestehen, in der Handelsbilanz und Steuerbilanz unterschiedlich ausgeübt werden können. Das BMF-Schreiben stellt sich demnach in Widerspruch zu der klarzustellenden Gesetzesänderung. Voraussetzung für die Aktivierung in der Steuerbilanz ist die Aktivierung in der Handelsbilanz. Das heißt jedoch nicht, dass die Aktivierung in der Handelsbilanz verpflichtend zu einer Aktivierung in der Steuerbilanz führt. Der Steuerpflichtige kann vielmehr entscheiden, ob er die handelsrechtliche Bewertung in die Steuerbilanz übernimmt oder nicht. Nur wenn in der Handelsbilanz keine Aktivierung von Fremdkapitalzinsen erfolgt, ist der Steuerpflichtige auch in der Steuerbilanz an diese Vorgehensweise gebunden.

#### **Einschränkung der Bilanzpolitik bei den verbliebenen Wahlbestandteilen der Herstellungskosten**

Aus Tz. 8 des BMF-Schreibens lässt sich entnehmen, dass der Gesetzgeber steuerlich einen Vollkostenansatz inklusive der nicht unmittelbar produktionsbezogenen Herstellungskosten, für die nach § 255 Abs. 2 Satz 3 HGB ein Wahlrecht besteht, als geboten ansieht – und dies unabhängig von dem handelsrechtlichen Wertansatz. Nach Ansicht des BMF zählen – unter Bezugnahme auf die

BFH-Rechtsprechung aus dem Jahr 1993 – folgende Kosten zu den steuerlichen Herstellungskosten:

- allgemeine Verwaltung,
- angemessene Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs,
- freiwillige soziale Leistungen und die
- betriebliche Altersversorgung.

Dies würde bedeuten, dass steuerlich der Begriff der Herstellungskosten weiter definiert würde als handelsrechtlich und eine von der Vergangenheit abweichende Vorgehensweise notwendig wäre. Steuerliche Wahlrechtsbestandteile der Herstellungskosten gäbe es dann nicht mehr. Das BMF-Schreiben stellt

sich an dieser Stelle außerdem in Widerspruch zu R 6.3 Abs. 4 Satz 1 EStR. Die Einkommensteuerrichtlinien sehen an dieser Stelle wie auch für die Fremdkapitalzinsen ein Bewertungswahlrecht vor, das neben seiner handelsrechtlichen Gültigkeit auch für die Steuerbilanz gilt. Würde die Auffassung des BMF an dieser Stelle gelten, würde die gesamte diesbezügliche Bewertungspraxis auf den Kopf gestellt werden.

**Beispiel zur Herstellungskostenober- und -untergrenze in Handels- und Steuerbilanz**

Die Augias AG stellt spezielle Kehrmaschinen für die Reinigung von Ställen für Milchvieh her. Für die Herstellung dieses neuartigen Produkts fallen die folgenden Kosten an:

Material- und Fertigungseinzelkosten	EUR 25.000
Material- und Fertigungsgemeinkosten	EUR 11.000
Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs	EUR 500
Aufwendungen für freiwillige soziale Leistungen	EUR 1.500
Aufwendungen für die betriebliche Altersversorgung	EUR 3.000
Allgemeine Verwaltungskosten	EUR 5.000
Vertriebskosten	EUR 2.200

Insgesamt fallen Herstellungskosten in Höhe von EUR 48.200 an. Aus den vorstehenden Daten ergeben sich bei der Bemessung der Herstellungskosten nach der bisherigen Auffas-

sung gemäß den Einkommensteuerrichtlinien die folgenden Wertunter- sowie Wertobergrenzen für die handelsrechtlichen und steuerrechtlichen Wertansätze bei der Augias AG:

	HGB (i.d.F. vor dem BilMoG)	HGB (i.d.F. nach dem BilMoG)	EStR
Wertuntergrenze	EUR 25.000	EUR 36.000	EUR 36.000
Wertobergrenze	EUR 46.000	EUR 46.000	EUR 46.000

Folgt man der Auffassung des BMF, ergäbe sich folgende Darstellung:

	HGB (i.d.F. vor dem BilMoG)	HGB (i.d.F. nach dem BilMoG)	BMF
Wertuntergrenze	EUR 25.000	EUR 36.000	EUR 46.000
Wertobergrenze	EUR 46.000	EUR 46.000	EUR 46.000

**Eigenständige Steuerbilanzpolitik**

Mit der Neufassung von § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 EStG wurde die Ausübung steuerlicher Wahlrechte von der Handelsbilanz entkoppelt. Steuerliche Wahlrechte können unabhängig vom handelsrechtlichen Wertansatz ausgeübt werden. Mit der Regelung von § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 EStG ermöglicht der Gesetzgeber eine eigenständige Steuerbilanzpolitik. Die Finanzverwaltung unterstreicht diese Auffassung und stellt sie ins Zentrum ihres BMF-Schreibens IV C 6 – S 2133/09/10001 vom 12.03.2010. Dabei unterscheidet das BMF-Schreiben zwischen allein steuerlich zulässigen Wahlrechten und Wahlrechten, die sowohl handels- als auch steuerrechtlich bestehen.

**Allein steuerlich zulässige Wahlrechte**

Die Finanzverwaltung vertritt die Auffassung, dass Wahlrechte, die nur steuerrechtlich bestehen, unabhängig vom handelsrechtlichen Wertansatz ausgeübt werden können.

Die **Versteuerung stiller Reserven** bei der Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens kann nach **§ 6b EStG** verhindert werden, indem die realisierten stillen Reserven von den Anschaffungs-/Herstellungskosten anderer Wirtschaftsgüter abge-

setzt werden. Dies führt zu einer entsprechenden Minderung der AfA-Bemessungsgrundlage. Werden die Wirtschaftsgüter, auf die die Übertragung der stillen Reserven erfolgen soll, erst in einem späteren Veranlagungszeitraum angeschafft oder hergestellt, können die stillen Reserven in eine steuermindernde Rücklage (§ 6b-Rücklage) eingestellt werden. Nach altem Recht war die Voraussetzung für diese steuerliche Gestaltung eine entsprechende Bilanzierung im handelsrechtlichen Jahresabschluss (umgekehrte Maßgeblichkeit). Mit der Neufassung von § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 EStG stellt die korrespondierende handelsrechtliche Bilanzierung keine Voraussetzung mehr für die Ausübung des steuerlichen Wahlrechts dar. Rücklagen nach § 6b EStG können unabhängig von der Handelsbilanz gebildet werden. Insofern kann eine eigenständige Steuerbilanzpolitik betrieben werden. Dies gilt im Übrigen nicht nur für die im BMF-Schreiben genannte Rücklage nach § 6b EStG, sondern auch für andere steuerliche Begünstigungsvorschriften, wie zum Beispiel die Rücklage für Ersatzbeschaffung nach R 6.6 Abs. 4 EStR.

Bislang folgte bei einer verpflichtenden handelsrechtlichen Abschreibung aufgrund einer voraussichtlich dauernden Wertminderung der Wertansatz in der **Steuerbilanz (Teilwertabschreibung)** aufgrund der Maßgeblichkeit dem der Handelsbilanz. Das steuerliche Abschreibungswahlrecht wurde von der handelsrechtlichen Abschreibungspflicht überlagert. Erfolgte die Abschreibung handelsrechtlich jedoch in Ausübung des Wahlrechts bei einer nur vorübergehenden Wertminderung, durfte in der Steuerbilanz keine Abwertung vorgenommen werden. Damit gewährt die steuerrechtliche Teilwertabschreibung nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 und Nr. 2 Satz 2 EStG nun ein echtes Wahlrecht. Bei dauerhafter Wertminderung können in der Steuerbilanz Abschreibungen unterlassen werden, obwohl in der Handelsbilanz zwingend abzuschreiben ist (§ 253 Abs. 3 Satz 3, Abs. 4 HGB). Steuerlich kann es sinnvoll sein, auf Teilwertabschreibungen und eine entsprechende Minderung des steuerlichen Ergebnisses zu verzichten, um die Auswirkungen der Mindestbesteuerung auf die Steuerbelastung zu entschärfen. Die unabhängige Vornahme der außerplanmäßigen Abschreibung in Steuerbilanz und Handelsbilanz ist auch dann von Bedeutung, wenn es sich um Anteile an Kapitalgesellschaften handelt. Während die Abschreibung steuerlich nicht abzugsfähig ist (§ 8b KStG), unterliegt die Zuschreibung in Höhe von 5 % der Besteuerung. Das steuerpflichtige Unternehmen hat also die Möglichkeit, im Bereich der Teilwertabschreibung eine steueroptimierte Bilanzierung zu betreiben, und ist nicht mehr an die Vorgaben durch die Handelsbilanz gebunden.

### **Handelsrechtliche und steuerliche Wahlrechte**

Wahlrechte, die sowohl handelsrechtlich als auch steuerlich bestehen, können aufgrund des Wegfalls der umgekehrten Maßgeblichkeit und aufgrund von § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 EStG in Handels- und Steuerbilanz unterschiedlich ausgeübt werden. Somit besteht auch in diesem Bereich in Zukunft die Möglichkeit einer eigenständigen Steuerbilanzpolitik.

**Verbrauchsfolgeverfahren** können in Zukunft in Handels- und Steuerbilanz unabhängig voneinander ausgeübt werden. Nach § 256 HGB kann für den Wertansatz gleichartiger Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens eine bestimmte Verbrauchsfolge unterstellt werden. Nach dem BilMoG sind nur noch das Fifo- oder das Lifo-Verfahren in der Handelsbilanz anwendbar. In der Steuerbilanz erlaubt § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG neben der Bewertung zum gewogenen Durchschnitt nur das Lifo-Verfahren. Damit kann jedoch in der Handelsbilanz das Fifo-Verfahren und in der Steuerbilanz das Lifo-Verfahren herangezogen werden. Denkbar ist ebenfalls, dass in der Handelsbilanz eine Einzelbewertung oder Durchschnittsbewertung erfolgt und in der Steuerbilanz die Lifo-Bewertung zur Anwendung kommt. Die Anwendung eines Verbrauchsfolgeverfahrens in der Steuerbilanz setzt nicht voraus, dass auch in der Handelsbilanz ein Verbrauchsfolgeverfahren oder gar das gleiche Verbrauchsfolgeverfahren zur Anwendung kommt.

In Handels- und Steuerbilanz existieren verschiedene Methoden **planmäßiger Abschreibungen**. In der Steuerbilanz sind für die Abschreibung beweglicher Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens verschiedene Methoden möglich:

- linear nach § 7 Abs. 1 Satz 1 EStG,
- degressiv nach § 7 Abs. 2 EStG,
- leistungsabhängig nach § 7 Abs. 1 Satz 6 EStG.

Auch in der Handelsbilanz erlaubt § 253 Abs. 3 HGB für Vermögensgegenstände des Anlagevermögens unterschiedliche planmäßige Abschreibungen:

- linear,
- degressiv,
- progressiv,
- leistungsabhängig.

Steuerliche Wahlrechte im Bereich alternativer Methoden planmäßiger Abschreibungen können zukünftig losgelöst von der Abschreibungsmethode in der Handelsbilanz ausgeübt werden. Bestanden bislang übereinstimmende Wahlrechte in Handels- und Steuerbilanz, waren diese Wahlrechte synchron auszuüben. Wurde zum Beispiel in der Handelsbilanz degressiv abgeschrieben, so hatte dies auch in der Steuerbilanz zu erfolgen. Oder sollte umgekehrt in der Steuerbilanz degressiv abgeschrieben werden, musste dieses Wahlrecht auch in der Handelsbilanz ausgeübt werden.

Auch im Bereich von **Investitionszuschüssen und Investitionszulagen** sehen das Handels- und Steuerrecht jeweils eigene bilanzielle Wahlrechte vor. In der Handelsbilanz besteht hinsichtlich der Behandlung von Investitionszulagen sowie Investitionszuschüssen ein Wahlrecht, diese unmittelbar als (sonstigen betrieblichen) Ertrag zu vereinnahmen oder von den Anschaffungskosten des subventionierten Vermögensgegenstands abzuziehen und damit die Abschreibungsbemessungsgrundlage zu kürzen. Eine Unterscheidung zwischen Investitionszuschüssen und Investitionszulagen erfolgt im Handelsrecht nicht. Steuerlich besteht ein eigenständiges Wahlrecht nur für den Bereich der Investitionszuschüsse. Nach R 6.5 Abs. 2 EStG können diese entweder unmittelbar erfolgswirksam vereinnahmt werden oder von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten gekürzt werden. Im ersten Fall tritt die Besteuerung des Betrags unmittelbar ein; im zweiten Fall erfolgt die Besteuerung des Investitionszuschusses über die Abschreibungsdauer des begünstigten Wirtschaftsguts. Im Gegensatz zu Investitionszuschüssen mindern Investitionszulagen nicht die steuerrechtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten und sind damit steuerlich stets unmittelbar gewinnerhöhend (aber nicht steuerpflichtig, da steuerfrei) zu erfassen. Eine eigenständige Steuerbilanzpolitik bietet sich insofern an, als Investitionszuschüsse in der Handelsbilanz sofort als Ertrag vereinnahmt werden, während in der Steuerbilanz eine Kürzung von den Anschaffungskosten erfolgt und somit ein Steuerstundungseffekt eintritt.

# Neue Möglichkeiten der Abbildung von Unternehmenszusammenschlüssen – mehr Goodwill nach IFRS 3

## Erstmalige Anwendung im Jahr 2010

Die Neufassung des IFRS 3 ist erstmals für Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 31.07.2009 beginnen. Damit sind die Neuregelungen regelmäßig für den Jahresabschluss 2010 zu beachten. IFRS 3 beinhaltet nunmehr ein Wahlrecht zur Anwendung der sog. **Full-Goodwill-Methode**. Diese Methode erlaubt es dem Bilanzierenden, den im Rahmen einer Akquisition entstandenen Goodwill auch auf die Minderheitenanteile hochzurechnen.

## Ermittlung und Ansatz des Full Goodwill

Der Full Goodwill unterscheidet sich von dem beteiligungsproportionalen, allein auf den Mehrheitsgesellschafter entfallenden Goodwill durch den auf die Minderheitsgesellschafter entfallenden Anteil. Der auf die Minderheiten entfallende Anteil des Goodwill ist zum Fair Value anzusetzen. Hierbei sind regelmäßig Kontrollprämien etc. zu berücksichtigen, die das Mutterunternehmen für den Erwerb der Mehrheitsbeteiligung aufwenden musste. Im Einzelfall gestaltet sich die Ermittlung des Goodwill, der auf die Minderheitenanteile entfällt, als komplex. Im IFRS-Konzernabschluss ist der Goodwill einheitlich auszuweisen. Bei der Zugangsbewertung ist keine Aufteilung des Goodwill vorzunehmen.

## Fortschreibung des Full Goodwill und Aufteilung eines Wertberichtigungsbedarfs

Der Impairment Test ist für den gesamten aktivierten Goodwill vorzunehmen. Beim Ansatz des Full Goodwill sind Wertminderungen auf die einzelnen Gesellschaftergruppen (Mehrheitsgesellschafter und Minderheitsgesellschafter) aufzuteilen. Die Aufteilung hat hierbei nach demselben Schlüssel

zu erfolgen, nach dem auch die Ergebnisse des betrachteten Tochterunternehmens zwischen den Gesellschaftern verteilt werden, wenn das betrachtete Tochterunternehmen selbst eine Cash Generating Unit darstellt, der ein Goodwill zugerechnet ist. Bei der Berücksichtigung von Kontrollprämien ist der Wertminderungsaufwand proportional zu den auf die beiden Gesellschaftergruppen entfallenden Buchwerten des Goodwill (vor Wertminderungsaufwand) zu verteilen.

## Bilanzpolitische Empfehlungen

Da die Minderheitenposten nach IFRS zum Eigenkapital zählen, erhöht ein Full Goodwill im Vergleich zum beteiligungsproportionalen Goodwill das Eigenkapital. Allerdings ist zu beachten, dass mit dem Ansatz eines höheren Goodwill auch das buchmäßige Abschreibungs- und Verlustpotenzial steigen. Die Anwendung der Full-Goodwill-Methode bietet sich immer dann an, wenn der Bilanzierende ein möglichst hohes Eigenkapital ausweisen möchte und mit einem vergleichsweise „sicheren“ Goodwill rechnet.

## Auswirkungen auf die Unternehmenssteuerung

Die unterschiedliche Anwendung der beiden zulässigen Goodwill-Ansätze stellt den Bilanzierenden nicht nur intern, sondern auch mit Blick auf seine externe Berichterstattung und Kommunikation vor Probleme. Zwar sind mit einem höheren Eigenkapital in der Praxis regelmäßig positive Effekte verbunden. Dies darf allerdings nicht darüber hinwegtäuschen, dass ein höheres Eigenkapital auch Einfluss auf Renditekennzahlen nimmt. Die Anwendung der Full-Goodwill-Methode erhöht die Anforderungen an ein sachgerechtes Akquisitionscontrolling.

# IFRS Update 2010

Das International Accounting Standards Board (IASB) und die EU-Kommission waren auch im Jahr 2009 wieder äußerst aktiv und versorgen die kapitalmarktorientierten Unternehmen, die nach den International Financial Reporting Standards (IFRS), wie sie in der EU anzuwenden sind, Rechnung legen, mit einer Vielzahl an neuen bzw. geänderten Standards und Interpretationen.

Ein Großteil der Standards und Interpretationen ist bei einem mit dem Kalenderjahr übereinstimmenden Geschäftsjahr für Geschäftsjahre ab dem 01.01.2010 anzuwenden. Um bereits im Vorfeld der Jahresabschlusserstellung 2010 einen Überblick über neue bzw. geänderte Standards und Interpretationen zu geben, werden im Folgenden kurz die vom IASB bereits verabschiedeten IFRS, die ab dem **Geschäftsjahr 2010** (sofern Kalenderjahr = Geschäftsjahr) anzuwenden sind, dargestellt.

Standard/ Interpretation	Übernahme durch EU (Stand: 25.03.2010)	Beschreibung der Änderungen
IFRS 1 ▪ Erstmalige Anwendung der IFRS	ja	Die Fassung stimmt inhaltlich mit der vorangegangenen Version des IFRS 1 überein, strukturiert diesen aber neu.
IFRS 1 ▪ Erstmalige Anwendung der IFRS	nein	Die Änderung betrifft Vermögenswerte, die zur Exploration von Öl und Gas genutzt werden. Zudem werden Erleichterungen im Hinblick auf eingebettete Leasingverträge aufgenommen.
IFRS 1 ▪ Erstmalige Anwendung der IFRS IFRS 5 ▪ Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte und aufgegebene Geschäftsbereiche	ja	Es handelt sich um Änderungen im Rahmen der Verbesserungen der IFRS 2008, die klarstellen, dass bei einer Bindung an einen Verkaufsplan, durch den ein Unternehmen die Beherrschung über ein Tochterunternehmen verliert, grds. alle Vermögenswerte und Schulden dieses Tochterunternehmens gem. IFRS 5 bilanziell zu erfassen sind. Die Änderung des IFRS 1 ist eine Folgeänderung hieraus.
IFRS 2 ▪ Anteilsbasierte Vergütung	ja	Die vorgenommenen Änderungen betreffen in bar erfüllte anteilsbasierte Vergütungen im Konzern.

<b>Standard/ Interpretation</b>	<b>Übernahme durch EU (Stand: 25.03.2010)</b>	<b>Beschreibung der Änderungen</b>
IFRS 3 <ul style="list-style-type: none"> <li>■ Unternehmenszusammenschlüsse</li> </ul> IAS 27 <ul style="list-style-type: none"> <li>■ Konzern- und Einzelabschlüsse</li> </ul>	ja	Es erfolgt eine umfassende Überarbeitung hinsichtlich der Anwendung der Erwerbsmethode: Wesentliche Änderungen betreffen u.a. die Behandlung von Anschaffungsnebenkosten bei Unternehmenszusammenschlüssen, die Behandlung bedingter Kaufpreiszahlungen, die Abbildung von stufenweisen Hinzuerwerben und Veräußerungen sowie die Abbildung von Transaktionen mit Minderheitsgesellschaftern.
IAS 39 <ul style="list-style-type: none"> <li>■ Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung</li> </ul>	ja	Durch die Änderung erfolgt eine Klarstellung, wie bei der Bilanzierung von Sicherungsgeschäften mit dem Inflationsanteil von Finanzinstrumenten und mit Optionen, die als Sicherungsinstrument eingesetzt werden, umzugehen ist.
diverse Standards <ul style="list-style-type: none"> <li>■ Verbesserungen der IFRS 2009</li> </ul>	ja	Die Änderungen im Rahmen der Verbesserungen der IFRS 2009 betreffen eine Vielzahl verschiedener Standards und sind überwiegend ab dem 01.01.2010 anzuwenden.
IFRIC 12 <ul style="list-style-type: none"> <li>■ Dienstleistungskonzessionsvereinbarungen</li> </ul>	ja	Die Interpretation regelt, wie eine Infrastruktureinrichtung (z.B. Straße, Krankenhaus), die einer Dienstleistungskonzessionsvereinbarung unterliegt, beim Betreiber bilanziell zu erfassen ist.
IFRIC 15 <ul style="list-style-type: none"> <li>■ Verträge über die Errichtung von Immobilien</li> </ul>	ja	Die Interpretation klärt die Frage, wann ein Vertrag über die Errichtung von Immobilien unter IAS 11 oder IAS 18 fällt und auf welche Weise dementsprechend die Umsatzerlöse aus der Errichtung zu erfassen sind.

<b>Standard/ Interpretation</b>	<b>Übernahme durch EU (Stand: 25.03.2010)</b>	<b>Beschreibung der Änderungen</b>
IFRIC 16 ■ Absicherung einer Nettoinvestition in einen ausländischen Geschäftsbetrieb	ja	Die Interpretation regelt, welche Arten von Fremdwährungsrisiken abgesichert werden können, auf welcher Ebene des Konzerns das entsprechende Sicherungsinstrument gehalten werden muss und welche Konsequenzen eine Veräußerung des ausländischen Geschäftsbetriebs nach sich zieht.
IFRIC 17 ■ Sachdividenden an Eigentümer	ja	Die Interpretation gibt Leitlinien vor, zu welchem Zeitpunkt und mit welchem Wert eine Sachdividende als Verbindlichkeit zu bilanzieren ist.
IFRIC 18 ■ Übertragung von Vermögenswerten durch einen Kunden	ja	Die Interpretation stellt klar, wie die Bilanzierung von Vereinbarungen erfolgen muss, bei denen ein Unternehmen von einem Kunden einen Posten des Sachanlagevermögens erhält, den das Unternehmen dann dazu nutzen muss, um den Kunden an ein Leitungsnetz anzuschließen oder ihm dauerhaften Zugang zur Versorgung mit Gütern/ Dienstleistungen (z.B. Wasser, Strom) zu gewähren.

Einen aktuellen, praxisorientierten Überblick über die IFRS finden Sie bei Petersen/ Bansbach/Dornbach (Hrsg.): IFRS Praxishandbuch 2010, Vahlen Verlag, München, 5 Aufl., 2010.

# Bewertung von immateriellen Werten nach IDW S 5

Der wahre Wert eines Unternehmens schlägt sich nicht im bilanziellen Vermögen nieder. Vielfach zeichnen immaterielle Werte und hier insbesondere Kundenbeziehungen für Unternehmenswerte oder Kaufentscheidungen verantwortlich. Damit gewinnt die Forderung nach einer typisierten, standardisierten Bewertung solcher Werte an Bedeutung.

Die Bezeichnung bringt es bereits zum Ausdruck: immaterielle Werte sind nicht greifbar, sie sind auch nur sehr schwer abgrenzbar und damit bewertbar. Gleichzeitig zeichnen sie im Wandel unserer Gesellschaft von einer technisch orientierten Produktionsgesellschaft hin zu einer wissensbasierten Dienstleistungsgesellschaft als wesentliche Werte und Werttreiber verantwortlich. Typische immaterielle Vermögenswerte sind Marken, Patente, Lizenzen, andere patentierte und nicht patentierte Produktionsprozesse und Technologien sowie das Bestehen von Kundenbeziehungen. Nicht zuletzt Kundenbeziehungen, deren Gewinnung und Erhalt sowie die aus ihnen resultierenden Erträge bestimmen das Wachstum und die Entwicklung unserer Gesellschaft. Mit der Zunahme der Relevanz solcher Werte steigt auch die Forderung nach ihrer Bewertung.

Der Fachausschuss für Unternehmensbewertung und Betriebswirtschaft (FAUB) des IDW hat im November den Entwurf einer Fortsetzung von **IDW S 5: Grundsätze zur Bewertung immaterieller Werte (IDW S 5): Besonderheiten bei der Bewertung von kundenorientierten immateriellen Werten** veröffentlicht. Kundenlisten, Auftragsbestände, Kundenverträge und Kundenbeziehungen sind Beispiele kundenorientierter Werte.

Der Bewertungsstandard IDW S 5 regelt bislang die allgemeinen Grundsätze zur Bewertung immaterieller Vermögenswerte und erläutert die Besonderheiten bei der Bewertung von Marken. Dieser Standard wird nun um die Besonderheiten der Bewertung von kundenorientierten immateriellen Werten ergänzt. Dabei liegt ein Schwerpunkt der Ausführungen auf der Definition von kundenorientierten immateriellen Werten und ihrer Abgrenzung von anderen immateriellen Werten.

Im Mittelpunkt des Entwurfs der Fortsetzung des Bewertungsstandards stehen die Bestimmung eines zutreffenden Bewertungsverfahrens sowie Ausführungen zur Bestimmung der Nutzungsdauer von kundenorientierten immateriellen Werten. Schließlich werden Besonderheiten bei der Kapitalisierung der zukünftigen finanziellen Überschüsse erläutert und die Vornahme von Plausibilitätsbeurteilungen der Bewertungsergebnisse erörtert.

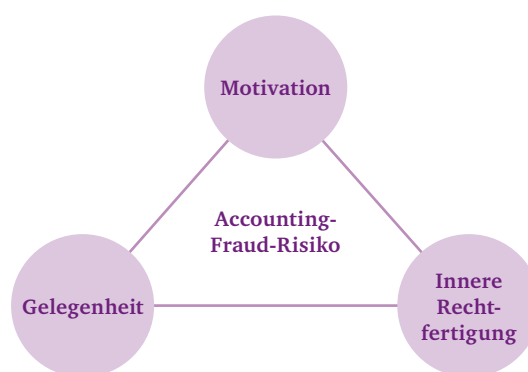
# Accounting Fraud und Risikomanagement

Manipulationen in der Rechnungslegung werden auch als **Accounting Fraud** (wörtlich übersetzt: „Rechnungslegungsbetrug“) bezeichnet. Hierzu gehören bewusst vorgenommene falsche Angaben im Jahresabschluss oder im Lagebericht, Fälschungen in der Buchführung oder in deren Grundlagen sowie bewusste Vermögensschädigungen (z.B. Unterschlagungen). Das **Risiko** solcher Verstöße ist nicht neu, vielfach wird es aber nach wie vor unterschätzt.

Accounting Fraud passiert nicht ‚aus Versehen‘, sondern resultiert aus bestimmten Handlungen von Personen, die diese aus einem bestimmten Grund und zu einem bestimmten Zeitpunkt durchführen. Es lassen sich drei Voraussetzungen feststellen, die gleichzeitig erfüllt sein müssen:

- Die Täter haben einen besonderen Anreiz bzw. sie verspüren einen besonderen Druck, der sie die Tat begehen lässt (**Motivation**).
- Den Tätern bietet sich die Gelegenheit zum unrechtmäßigen Handeln (**Gelegenheit**).
- Die persönliche Einstellung der Täter erlaubt es ihnen, den Accounting Fraud tatsächlich zu begehen (**innere Rechtfertigung**).

Die drei Faktoren bilden gemeinsam das sog. ‚Fraud Triangle‘:



Die **Prävention** von Accounting Fraud sollte in jedem Unternehmen einen großen Stellenwert einnehmen. Hierzu gehört eine Vielzahl von Faktoren. Einen davon stellt ein funktionierendes **Risikomanagementsystem** dar. Es ist allerdings zu konstatieren, dass es keine allgemein gültige Definition eines Risikomanagementsystems gibt. Vielmehr müssen unternehmensindividuell Organisationsstrukturen eingerichtet und Maßnahmen durchgeführt werden, um Risiken zu identifizieren und mit diesen umgehen zu können. Nicht immer ist das bestehende System allerdings ausreichend, um der Gefahr von Bilanzmanipulationen wirksam entgegenzutreten. Daher ist es für jedes Unternehmen erforderlich, dem speziellen Risiko Accounting Fraud durch Anpassungen im Risikomanagementsystem zu begegnen. Dies kann bspw. einen **Ausbau** oder eine **Neustrukturierung** des bisherigen Systems bedingen.

Die Überwachung und die Fraud-Prüfungen können sowohl durch spezielle unternehmensinterne Abteilungen (bspw. durch die Interne Revision) als auch durch externe Personen (bspw. einen Wirtschaftsprüfer) durchgeführt werden.

# Gesetzgebung

## **Gesetzesinitiative für ein Zentrales Testamentsregister**

Nach einer im Mai 2010 vorgelegten **Gesetzesinitiative** soll bei der Bundesnotarkammer ein Zentrales Testamentsregister die gerichtlichen Nachlassverfahren in Deutschland beschleunigen und zugleich Weichen für eine weitere europaweite Vernetzung von Testamentsregistern stellen. Anstelle der bislang papiergebundenen Verwahrungsnachrichten (geschätzt 15 Millionen Karteikarten an 5.200 Orten) über notariell errichtete oder in amtliche Verwahrung gegebene Testamente und Erbverträge sollen **zukünftig** diejenigen **Daten gespeichert** werden, die zum **raschen Auffinden** der verwahrten Urkunden erforderlich sind, nicht aber etwa der Inhalt des Testaments. Auskünfte zur Ermittlung der erbrelevanten Urkunden sollen nur den unmittelbar am Meldesystem beteiligten Amtspersonen erteilt werden und zu Lebzeiten des Erblassers auch nur dann, wenn dieser vorher zugestimmt habe (Gesetzesinitiative im Bundesrat vom 07.05.2010).

# Rechtsprechung

## **Pflichtteilsberechnung in Bezug auf Lebensversicherung**

Vom Erblasser testamentarisch enterbte Söhne hatten gegen die Erben **Pflichtteilsergänzungsansprüche** geltend gemacht **in Bezug auf** eine seitens des Erblassers zu seinen Lebzeiten auf sein eigenes Leben abgeschlossene **Lebensversicherung**; deren Leistungen waren mittels einer widerruflichen Bezugsrechtsbestimmung einem Dritten zugewandt worden.

Während in Literatur und Rechtsprechung für den Pflichtteilsergänzungsanspruch **entweder** von der **vollen Versicherungssumme** (so etwa auch im Insolvenzrecht) **oder** von der (regelmäßig) geringeren Summe der vom Erblasser **gezahlten Prämien** ausgegangen wurde, stellt der **BGH** nunmehr auf den **Wert** ab, den der Erblasser aus den Rechten seiner Lebensversicherung in der letzten juristischen Sekunde seines Lebens nach objektiven Kriterien **für sein Vermögen hätte umsetzen** können. Bei der Berechnung sei in aller Regel auf den Rückkaufswert abzustellen oder – je nach Lage des Einzelfalls – ein objektiv belegter höherer Veräußerungswert heranzuziehen; die schwindende persönliche Lebenserwartung des Erblassers aufgrund subjektiver, individueller Faktoren – wie insbesondere eines fortschreitenden Kräfteverfalls oder Krankheitsverlaufs – dürfe bei der Wertermittlung allerdings ebenso wenig in die Bewertung einfließen wie das erst nachträglich erworbene Wissen, dass der Erblasser zu einem bestimmten Zeitpunkt tatsächlich verstorben sei. (BGH, Urteile vom 28.04.2010 – IV ZR 73/08 und IV ZR 230/08)

## **Begriff der Zuwendung „im Wege vorweggenommener Erbfolge unentgeltlich“**

Erfolgt eine Zuwendung „im Wege vorweggenommener Erbfolge unentgeltlich“ – damit ohne den in der Praxis zu empfehlenden Zusatz „unter Anrechnung auf den Erb- und Pflichtteil“ –, ist für die spätere Pflichtteilsberechnung des vormals Beschenkten, der im Erbfall enterbt wurde, im **Auslegungsweg** zu ermitteln, **ob** der Erblasser damit eine **Ausgleichung**, eine **Anrechnung** der Zuwendung auf den Pflichtteilsanspruch **oder kumulativ** Ausgleichung und Anrechnung anordnen wollte. Die Unterscheidung hat insoweit **Relevanz**, als bei einer Ausgleichung der Wert der Zuwendung von dem Erbteil abgezogen und erst von diesem so ermittelten Betrag der Pflichtteil berechnet wird, während bei einer Anrechnung der Pflichtteil zunächst selbst berechnet und dann von diesem Pflichtteil der Wert der Zuwendung abgezogen wird.

Ausschlaggebend für den Willen des Erblassers ist, ob mit seiner Zuwendung zugleich auch eine Enterbung des Empfängers mit bloßer Pflichtteilsberechtigung festgelegt (Anrechnung) oder aber nur klargestellt werden sollte, dass der Empfänger lediglich zeitlich vorgezogen bedacht wird, es im Übrigen aber bei den rechtlichen Wirkungen einer Zuwendung im Erbfall verbleiben soll (Ausgleichung). Genügen Erben ihrer Darlegungs- und Beweislast – soweit ihnen möglich –, konkret zum Wert der Zuwendung vorzutragen, obliegt es dem Pflichtteilsberechtigten im Rahmen der ihn treffenden Auskunftspflichten, diesem Vorbringen seinerseits substantiiert zu entgegenen. (BGH, Urteil vom 27.01.2010 – IV ZR 91/09)

### Salvatorische Klausel

Die Relevanz einer so genannten salvatorischen Klausel bei der Vertragsgestaltung belegt auf ein Neues die Rechtsprechung des BGH: Nach der gesetzlichen **Grundregel** ist **bei Nichtigkeit** eines Teils eines Vertrags der **gesamte Vertrag nichtig**, es sei denn (Ausnahme), dass anzunehmen ist, dass die Parteien diesen auch ohne den nichtigen Teil abgeschlossen hätten (§ 139 BGB). Eine **salvatorische Erhaltungsklausel**, mit welcher die dispositive Regelung des § 139 BGB **wirksam abbedungen** worden ist, schließt eine Gesamtnichtigkeit zwar nicht aus, führt aber zu einer **Umkehrung der Vermutung** des § 139 BGB in ihr Gegenteil. Die **Nichtigkeit** des gesamten Vertrags tritt **nur dann** ein, **wenn die Aufrechterhaltung** des Vertrags trotz der salvatorischen Klausel im Einzelfall durch den durch Vertragsauslegung zu ermittelnden **Parteiwillen nicht mehr getragen** wird. (BGH, Beschluss vom 15.03.2010 – II ZR 84/09)

### Fortgeltung von Bürgschaften bei Ausgliederung eines Teilbetriebs

Gehen im Falle der Ausgliederung oder Spaltung eines Teilbetriebs nach dem Umwandlungsgesetz mit deren Wirksamwerden durch Eintragung im Handelsregister bereits gegen einen Hauptschuldner entstandene Forderungen und diese besichernde Bürgschaften auf den übernehmenden Rechtsträger (Neu-Gläubiger) über, so sichern (Global-)Bürgschaften auch solche Neuforderungen gegen den Hauptschuldner ab, die erst nach dem Wirksamwerden der Umwandlung begründet werden.

Bei einer im Rahmen der **Einzelrechtsnachfolge** (asset deal) erfolgenden **Übertragung** einer **Hauptforderung** vom Alt- auf den Neu-

Gläubiger **erlischt** eine die Hauptforderung besichernde **Bürgschaft**, da der Bürge grundsätzlich nur im Rahmen desselben Schuldverhältnisses haftet. Im Gegensatz dazu wird bei der **Gesamtrechtsnachfolge** (Umwandlung durch Ausgliederung/Spaltung) die Person des Gläubigers vollumfänglich ersetzt, indem der **neue Gläubiger** als Rechtsnachfolger mit allen Rechten und Pflichten **in die Position des alten Gläubigers einrückt**, und zwar auch in die Geschäftsverbindungen mit dem Hauptschuldner, die durch die Bürgschaft abgesichert werden. (OLG Hamm, Urteil vom 04.03.2010 – 2 U 98/09, rechtskräftig)

### Haftungsrisiken bei „Mantelverwendung“

Die Verwendung einer „auf Vorrat“ gegründeten GmbH durch Ausstattung mit einem Unternehmen und erstmalige – oder nach jahrelangem „Ruhen“ erneute – Aufnahme ihres Geschäftsbetriebs stellt wirtschaftlich eine Neugründung dar, so dass die der Gewährleistung der Kapitalausstattung dienenden Gründungsvorschriften zu beachten sind. Eine **unbegrenzte Haftung** von Gesellschaftern und Geschäftsführern zu vermeiden, ermöglicht der haftungsbefreiende Nachweis gegenüber dem Registergericht, dass im Zeitpunkt der Revitalisierung der „GmbH-Hülse“ das statutarische Stammkapital durch Gesellschaftsvermögen gedeckt war. Eine **Mantelverwendung**, auf die die vorgenannten Regeln der so genannten „wirtschaftlichen Neugründung“ anwendbar sind, kommt allerdings **nur** in Betracht, wenn die Gesellschaft eine **„leere Hülse“** ist, also kein aktives Unternehmen betreibt, an das die Fortführung des Geschäftsbetriebs – sei es auch unter wesentlicher Umgestaltung, Einschränkung oder Erweiterung seines Tätigkeitsgebiets – in irgendeiner wirtschaftlich noch gewicht-

baren Weise anknüpfen kann. Eine „leere Hülse“ in diesem Sinne liegt dann nicht vor, wenn die Gesellschaft nach Gründung und Eintragung konkrete Aktivitäten zur Planung und Vorbereitung der Aufnahme ihrer nach außen gerichteten Geschäftstätigkeit im Rahmen des statutarischen Unternehmensgegenstands entfaltet. (BGH, Beschluss vom 18.01.2010 – II ZR 61/09)

**Unterbleibt** hingegen entgegen obiger Rechtsprechung des BGH die **Offenlegung** der wirtschaftlichen Neugründung einer „Mantel-GmbH“ **gegenüber dem Registergericht** – die Einzahlung eines Betrags in Höhe des Stammkapitals reicht für sich allein nicht aus –, führt dies in entsprechender Anwendung des Haftungsmodells der Unterbilanzhaftung zu einer **zeitlich unbeschränkten Haftung** der Gesellschafter. Diese Haftung trifft auch den Erwerber eines Geschäftsanteils einer GmbH. (OLG München, Urteil vom 11.03.2010 – 23 U 2814/09)

#### **Wirksamkeit der Gesellschafterliste bei (Mit-)Unterzeichnung durch (tatsächlich) Unzuständigen**

Die Zuständigkeit des Notars zur **Unterzeichnung** einer **GmbH-Gesellschafterliste** verdrängt die Zuständigkeit des Geschäftsführers, so dass jeweils **nur einer von beiden zuständig** sein kann. Damit ist indessen noch nichts darüber gesagt, ob die Zuständigkeitsfrage dahinstehen kann, **wenn beide** die Liste **unterzeichnen**, ob also die zusätzliche Unterschrift des (tatsächlich) Unzuständigen der Wirksamkeit der unterschriebenen Erklärung des Zuständigen entgegensteht. Diese Frage wurde vom OLG verneint: **Wird die Liste von allen** Personen unterzeichnet, **deren Befugnis** bzw. Verpflichtung hierzu **in Betracht kommt**, steht fest, dass jedenfalls **auch die zuständige Person** unterzeichnet hat. Damit ist dem Zweck der Unterzeichnung Genüge getan. (OLG Hamm, Beschluss vom 16.02.2010 – 15 W 322/09)

## Kleeberg in Zahlen

Kleeberg hat sich in mehr als 40 Jahren von einer kleinen Kanzlei zu einem Unternehmen mit rund 120 Mitarbeitern an unseren beiden Standorten München und Stuttgart entwickelt. Obwohl wir bereits auf eine umfangreiche Historie zurückblicken, in der Kleeberg viel erlebt und erreicht hat, sind wir jung ge-

39 

\* Durchschnittsalter aller Kleeberg-Mitarbeiter

blieben. Das **Durchschnittsalter** der Mitarbeiter liegt bei **39 Jahren**. Dies zeigt, dass wir mit einer guten Mischung aus jüngeren und älteren Kollegen sowohl **kompetent** agieren als auch **Kontinuität** in unseren Mandatsbeziehungen aufbauen können – generationenübergreifend. Vor dem Hinter-

grund der hohen Quote der Berufsträger (WP, StB, RA) bei Kleeberg, die weiterhin bei mehr als 70% der fachlichen Mitarbeiter liegt, ist Kleeberg stolz auf sein Team! Dies resultiert nicht zuletzt daraus, dass wir sehr positives Feedback erhalten hinsichtlich der Qualität unserer Leistungen und des Engagements aller beteiligten Personen. Gelobt werden dabei insbesondere die persönliche Betreuung und Beratung – in jeder Altersstufe unserer Mitarbeiter. Beides bildet unserer Philosophie folgend die Basis für eine langfristige und vertrauensvolle Zusammenarbeit getreu unserem Grundsatz „Vertrauen lässt sich nicht beliebig delegieren“. Wir freuen uns darauf, Ihnen auch weiterhin mit unserem Team, hohem persönlichem Einsatz und exzellenten Leistungen mit Rat und Tat zur Seite zu stehen.

## Kleeberg informiert

Auch im Jahr 2010 finden wieder Veranstaltungen im Rahmen der bewährten Reihe „**Umsatzsteuer Update**“ statt. Diese Seminarveranstaltungen richten sich insbesondere an unternehmensinterne Fachleute und behandeln aktuelle Entwicklungen des Umsatzsteuerrechts. Der Schwerpunkt der derzeitigen Vortragsreihe liegt auf den Neuregelungen zum Ort der internationalen Dienstleistungen und zur Zusammenfassenden Meldung ab Juli 2010, darüber hinaus wird der Vorsteuerabzug ebenso behandelt wie Risiken des Umsatzsteuervergütungsverfahrens von im Ausland gezahlter Umsatzsteuer. Unsere Erfahrungen zeigen, dass es sich bei diesen Inhalten um hochaktuelle Themen handelt, die die Praxis derzeit beschäftigen. Für weitere Informationen zu den Veranstaltungen sowie bei Fragen steht Ihnen das Team von Kleeberg auch unter der E-Mail-Adresse [umsatzsteuer@kleeberg.de](mailto:umsatzsteuer@kleeberg.de) zur Verfügung. Bitte sprechen Sie uns an!

Kleeberg steht bereits seit 1990 in weltweiter Kooperation mit **Kreston International**. Dies ermöglicht es uns, auch bei grenzüberschreitenden Fragestellungen in vielen Ländern mit kompetenten Partnern zusammenzuarbeiten und so die Bedürfnisse unserer Mandanten international erfüllen zu können. Regelmäßig finden an unterschiedlichen Orten Treffen statt, bei denen sich Kooperationspartner von Kreston aus allen Teilen der Welt über fachliche Themenstellungen austauschen. Anfang Juni 2010 fand die **Kreston International EURAFNE Conference in Edinburgh**, Schottland, statt. Kleeberg war dort mit mehreren

Mitarbeitern vertreten. In diesem Rahmen wurden aktuelle Fragen aus dem Bereich der Wirtschaftsprüfung ebenso diskutiert wie Themen des internationalen Steuerrechts und des Umsatzsteuerrechts. Das Engagement von Kleeberg auf internationaler Ebene zeigt einmal mehr, dass wir in unserer Mandantenbetreuung keine Grenzen kennen.



Kleeberg fungiert als Kooperationspartner der **Münchener Bilanztage 2010** am 25. und 26.11.2010. Wir freuen uns, Ihnen an diesen zwei Tagen hochkarätige Referenten mit einem Potpourri aktueller Themen zum Rechnungswesen und (Bilanz-)Steuerrecht sowie zu den zugehörigen Schnittstellen präsentieren zu können. Die Zusammenstellung der renommierten Referenten und der topaktuellen Themen sind hierbei einzigartig in Deutschland. Informieren Sie sich doch einmal unter [www.muenchner-bilanztage.de](http://www.muenchner-bilanztage.de) und unter [www.forum-institut.de/de/mbt](http://www.forum-institut.de/de/mbt) über Inhalt und Ort dieser besonderen Veranstaltung, mit der Kleeberg seinen Beitrag zu aktuellen Fragen rund um die Rechnungslegung im Mittelstand leisten möchte – im Einzel- und Konzernabschluss ebenso wie im Steuer- und Handelsrecht.

## Kleeberg publiziert



Das Frühjahr 2010 steht im Bereich BilMoG erneut unter dem Fokus weiterer Veröffentlichungen. Bereits Ende 2009 war die erste Auflage unseres Buchs zur Bilanzanalyse und Bilanzpolitik nach BilMoG ausverkauft. Anfang April ist die Folgeauflage **„Bilanzanalyse und Bilanzpolitik nach BilMoG – Einzelabschluss, Konzernabschluss und Steuerbilanz“** von Petersen/Zwirner/Künkele im NWB-Verlag erschienen. Im Vergleich zur Erstauflage enthält dieses Werk in einem gesonderten Kapitel die Aspekte der Konzernbilanzpolitik. Auch der Diskussion um eine eigenständige Steuerbilanzpolitik wurde ein separates Kapitel gewidmet. Gleichzeitig haben wir die Anwendbarkeit für die Praxis noch weiter verstärkt, indem die Anzahl der Beispiele mit nunmehr 125 Beispielen mehr als verdreifacht wurde.

Kleeberg setzt sich seit vielen Monaten intensiv mit der Bilanzrechtsmodernisierung auseinander. Dies betrifft die tägliche Praxis, aber auch das Fachschrifttum, Vorträge und Lehrveranstaltungen. Für alle diese Bereiche haben wir eine Vielzahl von Beispielen erarbeitet, anhand derer wir die komplexe Materie in ihren unterschiedlichen Ausprägungen anschaulich verdeutlichen. Hieraus ist die Idee entstanden, möglichst viele unterschiedliche Beispiele zu sammeln und diese mit weiteren Erläuterungen zu publizieren. Das Ergebnis dieser Idee ist **„BilMoG in Beispielen – Anwendung und Übergang – Praktische Empfehlungen für den Mittelstand“** der Autoren Petersen, Zwirner und Künkele. Mit Unterstützung durch Boecker und Busch ist es damit fünf Vertretern von Kleeberg gelungen, neue Maßstäbe zu setzen. Die zahlreichen Neuerungen des BilMoG werden bilanzposten- und sachthemenbezogen in mehr als 60 einzelnen Kapiteln und mit mehr als



300 einzelnen Beispielen praxisnah aufbereitet und erläutert. Das Buch besticht dabei insbesondere durch die einheitliche Darstellungsform und den strukturierten Aufbau. Obwohl „BilMoG in Beispielen“ erst seit Anfang Mai auf dem Markt ist, zeigt sich bereits jetzt, dass es Kleeberg einmal mehr gelungen ist, die Bedürfnisse der Praxis zu erfüllen. Bitte sprechen Sie uns an, wenn wir Ihr Interesse für diese Publikation geweckt haben oder wir Ihnen mit Rat und Tat in Sachen BilMoG zur Seite stehen dürfen.

Dem Thema des Übergangs auf die Neuerungen des BilMoG ist ein besonderer Stellenwert einzuräumen. Das IDW hat hierzu im November 2009 mit IDW RS HFA 28 eine eigene Stellungnahme veröffentlicht, die Klarheit in vielfach bestehende Zweifelsfragen bringen soll. Diese Stellungnahme stellt für die Bilanzierenden eine bedeutende Hilfe im Zusammenhang mit dem Übergang auf eine Rechnungslegung gemäß BilMoG dar. Wir haben für Sie die Inhalte der IDW-Stellungnahme erläutert und mit Beispielen anschaulich aufbereitet, um Ihnen die Umstellung auf das neue deutsche Bilanzrecht zu erleichtern. Diese Ausarbeitung haben wir Ihnen bereits im Mai als Sonderrundschreiben mit dem Titel **„Umstellung auf das neue deutsche Bilanzrecht: Übergangsregelungen des BilMoG nach IDW RS HFA 28“** zugesandt. Darüber hinaus lagen unsere Ausführungen Ende April der Fachzeitschrift DER BETRIEB bei, die mit mehr als 20.000 Exemplaren derzeit die führende Zeitschrift für Fragen der Rechnungslegung in Deutschland darstellt. Dies verdeutlicht, dass die Erkenntnisse von Kleeberg auch außerhalb unserer direkten Mandatsbeziehungen gefragt sind. Hierauf sind wir sehr stolz.

### Ausgewählte Publikationen

#### **Frank/Lentz**

Aufteilungs- und Abzugsmöglichkeit für gemischt veranlasste Aufwendungen: neue BFH-Rechtsprechung, Zeitschrift für Bilanzierung, Rechnungswesen und Controlling (BC), 5/2010, S. 217-220.

#### **Herzing**

Unternehmerbegriff im Rahmen der Ortsbestimmung von sonstigen Leistungen: Besteuerung ab 1. 1. 2010, Zeitschrift für Bilanzierung und Rechnungswesen (BRZ), 4/2010, S. 147-148.

#### **Künkele K.P./Zwirner**

Durchbrechung der Maßgeblichkeit der Handels- für die Steuerbilanz: Auswirkungen auf die Steuerbilanzpolitik, Teil 1: Inhalt des neuen BMF-Schreibens, Zeitschrift für Bilanzierung, Rechnungswesen und Controlling (BC), 5/2010, S. 212-217.

#### **Künkele K.P./Zwirner**

Eigenständige Steuerbilanzpolitik durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG), Abschaffung der umgekehrten Maßgeblichkeit, Steuern und Bilanzen (StuB), 9/2010, S. 335-343.

#### **Petersen/Zwirner/Boecker**

Ausweitung der Ausschlussgründe für Wirtschaftsprüfer bei Vorliegen eines Netzwerks, Die Wirtschaftsprüfung (WPr), 9/2010, S. 464-473.

#### **Petersen/Zwirner/Künkele K.P.**

Bilanzanalyse und Bilanzpolitik nach BilMoG, Einzelabschluss, Konzernabschluss und Steuerbilanz, NWB Verlag, Herne, 2. Auflage, 2010.

#### **Petersen/Zwirner/Künkele K.P.**

BilMoG in Beispielen, Anwendung und Übergang – Praktische Empfehlungen für den Mittelstand, NWB Verlag, Herne, 2010.

#### **Petersen/Zwirner/Künkele K.P.**

Umstellung auf das neue deutsche Bilanzrecht: Übergangsregelungen des BilMoG nach IDW RS HFA 28, Darstellung, Beispiele und Tipps für die Umsetzung in der Praxis, Der Betrieb (DB), Beilage 4 zu Heft 17/2010, S. 1-27.

### Ausgewählte Vorträge

#### **18./19. Juni 2010**

„Praxis des Unternehmenskaufs“, DAA Deutsche-AnwaltAkademie, Ort: Hamburg  
*Referent: Robert Hörtnagl.*

#### **30. Juni 2010**

„Das BilMoG im Praxistest“, BeckSeminare, Ort: München  
*Referent: Dr. Christian Zwirner.*

#### **30. Juni 2010**

„Bilanzpolitik nach BilMoG“, Symposium zu den Neuerungen des deutschen Bilanzrechts und deren Umsetzung bei KMU, Hochschule Ingolstadt, Ort: Ingolstadt  
*Referent: Karl Petersen.*

#### **12. Juli 2010**

„Ausgewählte Beratungsaspekte beim Unternehmenskauf“, IDW-Veranstaltung, Ort: Freiburg  
*Referent: Robert Hörtnagl.*

#### **13. Juli 2010**

„Ausgewählte Beratungsaspekte beim Unternehmenskauf“, IDW-Veranstaltung, Ort: Stuttgart  
*Referent: Robert Hörtnagl.*

#### **09. September 2010**

„Eigenständige Steuerbilanzpolitik nach BilMoG“, NWB Seminare, Ort: Frankfurt am Main  
*Referenten: Kai Peter Künkele, Dr. Christian Zwirner.*

#### **10. September 2010**

„Steuerbilanz 2010“, WSF, Ort: Frankfurt am Main  
*Referent: Dr. Christian Zwirner.*

#### **16. September 2010**

„Eigenständige Steuerbilanzpolitik nach BilMoG“, NWB Seminare, Ort: Düsseldorf  
*Referenten: Kai Peter Künkele, Dr. Christian Zwirner.*

#### **23./24. September 2010**

„Workshop Umwandlungen“, IDW-Veranstaltung, Ort: Köln  
*Referent: Robert Hörtnagl.*

#### **15. Oktober 2010**

„Praxisfolgen des Umwandlungssteuer-Erlasses“, IDW-Veranstaltung, Ort: Oberammergau  
*Referent: Robert Hörtnagl.*

## Impressum

Dr. Kleeberg & Partner GmbH

Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Steuerberatungsgesellschaft

Augustenstraße 10  
80333 München

Telefon +49 (0)89-55983-0  
Telefax +49 (0)89-55983-280

[www.kleeberg.de](http://www.kleeberg.de)

Eberhardstraße 1  
70173 Stuttgart

Telefon +49 (0)711-2525027-0  
Telefax +49 (0)711-2525027-9