

Rundschreiben 3. Quartal 2010

Dr. Kleeberg & Partner GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Steuerberatungsgesellschaft

Sehr geehrte Damen und Herren,

in diesem Mandantenrundschreiben geben Ihnen die aktuellen Informationen aus unserem Leistungsbereich **Tax** in gewohnter Weise einen Überblick über gesetzgeberische Entwicklungen im Steuerrecht. Ebenso informieren wir Sie über die wichtigsten Verlautbarungen der Finanzverwaltung in letzter Zeit sowie besonders praxisrelevante Urteile im Steuerrecht. Die Informationen aus unserem Fachgebiet **Audit** stehen in diesem Rundschreiben im Zeichen der Bilanzierung und Bewertung von Rückstellungen sowie Herstellungskosten unter Berücksichtigung der Neuregelungen durch das BilMoG.

Neben der zunehmenden Bedeutung latenter Steuern und des Tax Accounting informieren wir Sie im Bereich **Advisory** über die in vielfältiger Hinsicht bestehende Notwendigkeit der BilMoG-Eröffnungsbilanz. Darüber hinaus thematisieren wir die Kooperation zwischen Interner Revision und Abschlussprüfer. Bei den Ausführungen zu unserem Fachbereich **Legal** informieren wir Sie über die geplante Gleichstellung von vor 1949 geborenen nichtehelichen Kindern im Erbrecht und geben Ihnen in gewohnter Weise einen Überblick über aktuelle praxisrelevante Entscheidungen aus der Rechtsprechung.

Kleeberg **Inside** bietet Ihnen einen Einblick in unsere weiteren vielfältigen Aktivitäten und Informationsangebote. An dieser Stelle möchten wir Sie insbesondere auf die **Münchener Bilanztage 2010** hinweisen, die unter Mitwirkung von Kleeberg stattfinden. Wir freuen uns schon heute, Sie bei dieser hochkarätigen Fachveranstaltung mit renommierten Referenten und aktuellen Themen begrüßen zu dürfen.

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

Mit freundlichen Grüßen



Reinhard Hartl



Stefan Reiser



Inhalt

I	Tax	
	Gesetzgebung und wichtige Verlautbarungen der Finanzverwaltung	1
	Rechtsprechung	3
II	Audit	
	Zweifelsfragen zum Ansatz und zur Bewertung von Drohverlustrückstellungen	5
	Aktivierung von Herstellungskosten	7
	Rückstellungen für die Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen und die Aufstellung, Prüfung und Offenlegung von Abschlüssen und Lageberichten	9
III	Advisory	
	Vielfältige Notwendigkeit einer BilMoG-Eröffnungsbilanz	10
	Latente Steuern und Tax Accounting	12
	Kooperation zwischen Interner Revision und Abschlussprüfer	13
IV	Legal	
	Gesetzgebung	14
	Rechtsprechung	15
V	Inside	
	Kleeberg in Zahlen	18
	Kleeberg informiert	19
	Kleeberg publiziert	20

Gesetzgebung und wichtige Verlautbarungen der Finanzverwaltung

Jahressteuergesetz 2010 – Regierungsentwurf

Die Bundesregierung hat am 19.05.2010 den Regierungsentwurf für das Jahressteuergesetz 2010 veröffentlicht. Hierzu hat der Bundesrat am 09.07.2010 Stellung genommen und zahlreiche Ergänzungs- und Änderungsvorschläge angeregt. Abweichend vom bisherigen Referentenentwurf sind folgende Regelungen geplant:

- Nachdem der BFH wiederholt entschieden hat, dass das Halb- bzw. Teilabzugsverbot des § 3c Abs. 2 EStG für Aufwendungen im Zusammenhang mit Beteiligungen an Kapitalgesellschaften dann nicht gilt, wenn aus der Beteiligung keinerlei Einnahmen erzielt werden, musste das BMF den Nichtanwendungserlass vom 15.02.2010 zum BFH-Urteil IX R 42/08 wieder aufheben (vgl. BMF-Schreiben vom 14.05.2010). Nunmehr soll im Zuge des JStG 2010 die bisherige Verwaltungsansicht gesetzlich festgeschrieben werden.
- Die Umsetzung der „Anti-Seeling-Regelung“ im Bereich der Umsatzsteuer soll nicht für Wirtschaftsgüter gelten, die vor dem 01.01.2011 angeschafft oder hergestellt wurden.
- Der Bundesrat regt an, die Regelungen zur Entstrickung von Wirtschaftsgütern bei der Überführung ins Ausland an die neuere BFH-Rechtsprechung anzupassen, um dadurch den entstandenen Zweifelsfragen im Hinblick auf die Anwendbarkeit dieser Regelungen zu begegnen.
- Die Regelung zur Übertragung stiller Reserven gemäß § 6b EStG soll dahingehend eingeschränkt werden, dass eine Übertragung auf vermietete oder verpachtete

Grundstücke nur noch dann möglich ist, wenn auch das veräußerte Grundstück zur Vermietung oder Verpachtung verwendet wurde.

- Die Regelungen zur Abgeltungssteuer sollen nachgebessert, diejenigen zur Körperschaftsteuerlichen Organschaft vereinfacht und diejenigen zum Untergang von Verlustvorträgen im Sinne des § 8c KStG und zur Straffreiheit durch eine Selbstanzeige eingeschränkt werden.

BMF-Schreiben zur bilanzsteuerlichen Behandlung von schadstoffbelasteten Grundstücken

Nach sieben Jahren hat die Finanzverwaltung nunmehr mit Schreiben vom 11.05.2010 zur Anwendung des BFH-Urteils vom 19.11.2003 (I R 77/01) Stellung genommen. Demnach kann bei schadstoffbelasteten Grundstücken eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten erst dann gebildet werden, wenn die zuständige Behörde einen vollziehbaren Verwaltungsakt erlassen hat, der ein bestimmtes Handeln innerhalb eines bestimmaren Zeitraums vorschreibt. Liegen diese Voraussetzungen vor, scheidet eine Teilwertabschreibung oder eine Beibehaltung des niedrigeren Teilwerts für das Grundstück aus. Ein niedrigerer Teilwert kann nur dann angesetzt werden, wenn anhand geeigneter Nachweise (zum Beispiel Gutachten) dargelegt wird, dass trotz Sanierung eine dauerhafte Wertminderung anzunehmen ist. Liegen die Voraussetzungen für eine Rückstellung dagegen nicht vor, kommt eine Teilwertabschreibung in Betracht, sofern die Regelung des § 5 Abs. 4b EStG nicht entgegensteht.

OFD Frankfurt zur bilanziellen Abbildung von Rechten an Filmwerken

Die OFD Frankfurt nimmt in ihrer Verfügung vom 15.04.2010 zur bilanzsteuerlichen Behandlung von sog. Flat-Fee-Vereinbarungen bei Filmrechten Stellung. Dabei erwerben Fernsehsender gegen ein einmaliges, festes und erlösunabhängiges Entgelt ein ausschließliches Nutzungsrecht, einen Film oder eine Serie in einem bestimmten Zeitraum auszustrahlen, wobei auch die Anzahl der Ausstrahlungen (Runs) bestimmt wird. Nach Ansicht der OFD handelt es sich um den Erwerb eines immateriellen Wirtschaftsguts und die Anschaffungskosten sind zu aktivieren und grundsätzlich linear abzuschreiben.

Finanzministerium Brandenburg zur Verrechnung von umsatzsteuerlichen Sondervorauszahlungen

Die bei gewährter Dauerfristverlängerung anfallende Sondervorauszahlung wird gemäß § 48 Abs. 4 UStDV bei der letzten Voranmeldung des betreffenden Besteuerungszeitraums (d. h. regelmäßig im Monat Dezember) angerechnet. Übersteigt der Betrag der geleisteten Sondervorauszahlung denjenigen der Umsatzsteuerzahllast des letzten Voranmeldungszeitraums, erfolgte bislang eine Erstattung durch das Finanzamt. Nach Auffassung des BFH im Urteil vom 16.12.2008 (VII R 17/08) kann dagegen eine Erstattung des übersteigenden

Betrags erst im Rahmen der Umsatzsteuer-Jahreserklärung erfolgen. Das Ministerium der Finanzen des Landes Brandenburg hat mit Erlass vom 24.02.2010 zu diesem Urteil Stellung genommen. Zwar erging das BFH-Urteil zu einem Fall des Widerrufs der Dauerfristverlängerung – die Finanzverwaltung will die Rechtsfolgen aber allgemein anwenden. Es kann daher in Einzelfällen zu einer erheblichen zeitlichen Verzögerung bei der Auszahlung von Sondervorauszahlungsüberhängen kommen.

Bayerisches Staatsministerium zur Fortführung der Stundung nach § 25 ErbStG bei Austausch des Zuwendungsgegenstands

Entgegen der bisherigen Verwaltungsauffassung führt nach Ansicht des BFH (Urteil vom 11.11.2009 – II R 31/07) die Veräußerung eines mit einem Nießbrauch belasteten Zuwendungsgegenstands nicht zum Erlöschen einer Stundung nach § 25 ErbStG, sofern die Fortführung des Nießbrauchs bereits mit der ursprünglichen Schenkungsabrede festgeschrieben wurde. Gemäß dem Erlass des Bayerischen Staatsministeriums der Finanzen vom 19.03.2010 wendet die Finanzverwaltung dieses Urteil nunmehr unter Aufgabe der bisherigen Regelung in den Erbschaftsteuer-richtlinien an.

Rechtsprechung

Berücksichtigung ausländischer Betriebsstättenverluste

Nach Auffassung des EuGH ist der Abzug ausländischer, nach DBA freigestellter Betriebsstättenverluste nur dann europarechtlich geboten, wenn eine steuerliche Verwertung dieser Verluste im Betriebsstättenstaat endgültig nicht mehr möglich ist. In zwei Urteilen hat der BFH erstmals dazu Stellung genommen, in welchen Fällen eine solche Endgültigkeit vorliegt. Er macht dabei deutlich, dass eine lediglich zeitliche Begrenzung des Verlustvortrags aufgrund der nationalen Vorschriften des Betriebsstättenstaats nicht dazu führt, dass der Ansässigkeitsstaat zu einer Verlustverrechnung verpflichtet ist. Entgegen der Ansicht der Finanzverwaltung haben aber tatsächliche Gründe, die zu einer Nichtberücksichtigung im Betriebsstättenstaat führen, wie zum Beispiel die Umwandlung der Betriebsstätte in eine Kapitalgesellschaft, ihre entgeltliche oder unentgeltliche Übertragung oder ihre endgültige Aufgabe, eine Verlustberücksichtigung im Inland zur Folge. Die Verluste sind dann in dem Veranlagungszeitraum zu berücksichtigen, in dem sie in diesem Sinne „final“ geworden sind. Zudem gelten diese Regelungen auch für die Gewerbesteuer. Die ausländischen Verluste sind dann auch von der gewerbesteuerlichen Bemessungsgrundlage abziehbar. (BFH, Urteile vom 09.06.2010 – I R 100/09 und I R 107/09)

Hinzurechnung von Dividenden gemäß § 8 Nr. 5 GewStG

Gemäß § 8 Nr. 5 GewStG unterbleibt eine Hinzurechnung der nach EStG bzw. KStG steuerfreien Teile der Dividenden aus Beteiligungen an ausländischen Kapitalgesellschaften im Rahmen der Gewerbesteuer, wenn die Beteiligung seit Beginn des Erhebungszeitraums

ununterbrochen mindestens 15 % beträgt und die ausländische Gesellschaft das Aktivitätserfordernis des § 9 Nr. 7 GewStG erfüllt. Nach Auffassung des BFH, der damit die h.M. im Schrifttum bestätigt, kommt die Regelung des § 8 Nr. 5 GewStG generell nicht zur Anwendung, wenn die Dividenden bereits nach einem Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) in Deutschland steuerfrei zu stellen sind. Sofern die Voraussetzungen eines DBA-Schachtelprivilegs erfüllt werden, sind die Dividenden auch von der Gewerbesteuer freizustellen. Auf die Voraussetzungen des § 9 Nr. 7 GewStG kommt es dann nicht mehr an. Auf die Frage, ob eine unterjährige Veräußerung der Beteiligung generell zu einer Hinzurechnung nach § 8 Nr. 5 GewStG führt – so die Auffassung der Finanzverwaltung – oder ob lediglich bis zum Veräußerungszeitpunkt die entsprechende Mindestbeteiligungsquote bestehen muss – so das Finanzgericht in der Vorinstanz –, brauchte der BFH nicht einzugehen. (BFH, Urteil vom 23.06.2010 – I R 71/09)

Kein Abzugsverbot nach § 3c Abs. 2 EStG für Teilwertabschreibungen auf Gesellschafterdarlehen

Nach Ansicht der Finanzverwaltung unterliegen Teilwertabschreibungen auf Gesellschafterdarlehen im Betriebsvermögen der Regelung des § 3c Abs. 2 EStG und sind nur zur Hälfte bzw. zu 40 % steuerlich abziehbar. Dem BFH bietet sich nun im Rahmen zweier Revisionsverfahren die Möglichkeit, hierzu Stellung zu nehmen. In der Vorinstanz haben sowohl das FG Berlin als auch das Niedersächsische FG die ganz h.M. in der Literatur bestätigt, wonach es sich bei der Darlehensforderung um ein eigenes, von der Beteiligung zu trennendes Wirtschaftsgut handelt. Eine Teilwertabschreibung steht nicht – auch nicht mittelbar – ge-

mäß § 3c Abs. 2 EStG mit steuerfreien Einnahmen aus der Beteiligung im Zusammenhang und kann damit in voller Höhe steuerlich berücksichtigt werden. (FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 20.01.2010 – Rev. unter Az. X R 5/10 und Niedersächsisches FG, Urteil vom 02.03.2010 – Rev. unter Az. X R 7/10)

Wiederkehrende Zahlungen für lebzeitigen Pflichtteilsverzicht sind nicht einkommensteuerbar

Bei einem vor Eintritt des Erbfalls erklärten Erb- oder Pflichtteilsverzicht gegen eine Abfindung handelt es sich um einen unentgeltlichen Vorgang. Somit unterliegt die Abfindung nicht der Einkommensteuer, sondern ist vielmehr nach erbschaft- bzw. schenkungsteuerlichen Gesichtspunkten zu werten. Dies gilt auch, wenn die Abfindung nicht in einem Einmalbetrag ausbezahlt wird, sondern als wiederkehrende Zahlungen. Insoweit kommt auch die Besteuerung eines Ertrags- oder Zinsanteils nicht in Betracht. (BFH, Urteil vom 09.02.2010 – VIII R 43/06)

Ernstliche Zweifel bei der Anwendung der Mindestbesteuerung des § 10d EStG

Nach § 10d EStG kann ein Verlustvortrag nur bis zu einem Betrag von 1 Mio. EUR unbeschränkt vom Einkommen abgezogen werden. Darüber hinaus können die Einkünfte nur zu maximal 60% durch den Verlustvortrag gemindert werden. Ebenso wie das FG München zur gewerbesteuerlichen Parallelvorschrift des § 10a GewStG (Beschluss vom 31.07.2008) äußert das FG Nürnberg in seinem Aussetzungsbeschluss erhebliche verfassungsrechtliche Zweifel bei der Anwendung der Mindestbesteuerung, wenn eine Verlustverrechnung in späteren Veranlagungszeiträumen aus rechtlichen Gründen ausgeschlossen ist.

Im Sachverhalt erfolgte bei der GmbH ein schädlicher Gesellschafterwechsel gemäß § 8c KStG, so dass die aufgrund der Anwendung der Mindestbesteuerung vorhandenen Verlustvorträge endgültig weggefallen sind und nicht mehr verrechnet werden konnten. (FG Nürnberg, Beschluss vom 17.03.2010 – Rev. unter Az. I B 49/10)

Keine Versagung des Vorsteuerabzugs bei nachträglicher Vorlage einer berichtigten Rechnung

Nach der bisherigen Rechtsprechung des BFH und der Verwaltungsauffassung wirken Rechnungsberichtigungen nicht zurück. Der ursprüngliche Vorsteuerabzug wird versagt und kann erst im Zeitpunkt der Vorlage berichtigter Rechnungen geltend gemacht werden, was regelmäßig zu entsprechenden Nachzahlungszinsen führt. In seiner Entscheidung vom 15.07.2010 macht der EuGH deutlich, dass diese Praxis nicht den Regelungen der MwStSystRL entspricht. Demnach entfaltet eine berichtigte Rechnung Rückwirkung, wenn sie vor Erlass einer Entscheidung der Finanzbehörden über die Versagung des ursprünglichen Vorsteuerabzugs vorgelegt wird. Diese Vorgehensweise würde in der Praxis zu einer erheblichen Vereinfachung führen. Es bleibt aber abzuwarten, welche konkreten Auswirkungen diese zum ungarischen Steuerrecht ergangene Entscheidung auf das deutsche Umsatzsteuerrecht haben wird. (EuGH, Urteil vom 15.07.2010 – C-368/09)

Zweifelsfragen zum Ansatz und zur Bewertung von Drohverlustrückstellungen

Mit dem Ansatz und der Bewertung von Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften befasst sich IDW RS HFA 4. Die Anpassung dieses Rechnungslegungsstandards an die Änderungen durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) erfolgte mit Datum vom 23.06.2010. Im Folgenden werden die Auswirkungen des BilMoG auf die Bilanzierung von Drohverlustrückstellungen dargestellt.

Die Fragen des Ansatzes von Drohverlustrückstellungen werden von den Änderungen der Bilanzierung durch das BilMoG nicht tangiert.

Allerdings ist die Bewertung von Drohverlustrückstellungen durch das BilMoG in verschiedener Weise betroffen.

Abzinsung von Drohverlustrückstellungen

In seiner bisherigen Rechtsauffassung (vor BilMoG) ging das IDW davon aus, dass Drohverlustrückstellungen im Gegensatz zu Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten Gegenstand der Abzinsung sind. Diese Auffassung war allerdings umstritten. So gingen Teile der handelsrechtlichen Literatur davon aus, dass nach bisherigem Recht auch Drohverlustrückstellungen nicht abzuzinsen sind. Diese Unsicherheit hat sich durch das BilMoG erledigt, da nun alle Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr abgezinst werden müssen. Die Abzinsung hat mit dem der Restlaufzeit entsprechenden durchschnittlichen Marktzinssatz der vergangenen sieben Geschäftsjahre zu erfolgen. Für Drohverlustrückstellungen bedeutet dies, dass die

mit dem schwebenden Geschäft verbundenen künftigen ertrags- bzw. aufwandswirksamen Ein- und Auszahlungen auf den Abschlussstichtag abzuzinsen sind. Dabei sind die unterschiedlichen Zahlungszeitpunkte zu berücksichtigen. Die Diskontierungszinssätze werden von der Deutschen Bundesbank ermittelt und bekanntgegeben. Für Restlaufzeiten kleiner einem Jahr geht das IDW von einem Abzinsungswahlrecht aus.

Vollkosten versus Teilkosten

Als weitere Rechtsunsicherheit im Zusammenhang mit der Rückstellungsbewertung wurde durch das BilMoG die Frage, ob die Bewertung der Drohverlustrückstellung zu Voll- oder zu Teilkosten zu erfolgen hat, beseitigt. Auch hier hat das IDW bereits nach altem Recht die Auffassung vertreten, dass die Bewertung zu Vollkosten zu erfolgen hat. Teile der Literatur hingegen gingen davon aus, dass Material- und Fertigungsgemeinkosten, für die ein handelsrechtliches Ansatzwahlrecht bestand, nicht in die Bewertung von Drohverlustrückstellungen einfließen dürfen. Durch die Änderung des § 255 Abs. 2 HGB, nach dem auch Material- und Fertigungsgemeinkosten verpflichtende Bestandteile der Herstellungskosten sind, hat sich diese Fragestellung erledigt. Die Bewertung von Drohverlustrückstellungen hat zu Vollkosten unter Einbezug der Material- und Fertigungsgemeinkosten zu erfolgen.

Künftige Kosten- und Preisverhältnisse

Auch bei der Auslegung des Stichtagsprinzips hat das IDW bereits in seiner bisherigen Rechtsauffassung die Änderungen durch das BilMoG antizipiert. Während Teile der handelsrechtlichen Literatur davon ausgingen, dass die Rückstellungsbewertung unter strenger Wahrung des Stichtagsprinzips zu erfolgen hat, ging das IDW davon aus, dass künftige Kosten- und Preissteigerungen in die Bewertung einfließen müssen. Die Neufassung von § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB bestätigt dies. So sind am

Abschlussstichtag vorhersehbare zukünftige Kosten- und Preisänderungen, die sich auf die Höhe des zu erwartenden Verlusts auswirken, bei der Ermittlung des drohenden Verlusts zu berücksichtigen, sofern sie auf begründeten Erwartungen (zum Beispiel Erfahrungswerten der Vergangenheit) beruhen.

Für die Steuerbilanz gilt auch nach dem BilMoG unverändert das Passivierungsverbot für Drohverlustrückstellungen nach § 5 Abs. 4a Satz 1 EStG.

Aktivierung von Herstellungskosten

Die neue IDW-Stellungnahme IDW RS HFA 31 (verabschiedet am 23.06.2010) befasst sich mit Fragen im Zusammenhang mit der Ermittlung von Herstellungskosten nach § 255 Abs. 2 und 3 HGB.

Zeitraum der Herstellung

Für die Aktivierung von Herstellungskosten kommen nur diejenigen Kosten in Betracht, die vom Beginn bis zum Ende der Herstellung (Zeitraum der Herstellung) angefallen sind. Die Herstellung beginnt mit dem auf die Schaffung, die Erweiterung oder die wesentliche Verbesserung des zu bewertenden Vermögensgegenstands gerichteten Kombinationsprozess von Produktionsfaktoren. Vorbereitungs- und Handlungen gehören zum Herstellungsvorgang, wenn ein Vermögensgegenstand bereits hinreichend konkretisiert ist. Dazu zählt jedoch nicht allein die Beschaffung von Werkstoffen. Kosten, die während einer Unterbrechung des Herstellungsvorgangs anfallen, gehören nicht zu den Herstellungskosten. Ein durch die Herstellung bedingter Produktionsstillstand stellt allerdings keine Unterbrechung in diesem Sinne dar. Der Herstellungszeitraum endet mit der Fertigstellung des Vermögensgegenstands, also mit der Möglichkeit seiner bestimmungsgemäßen Verwendung. Der Vertrieb eines Vermögensgegenstands zählt nicht zum Herstellungsvorgang.

Pflicht- und Wahlbestandteile

Einzelkosten, die dem zu bewertenden Vermögensgegenstand unmittelbar zugerechnet werden können, sind **verpflichtend** zu aktivieren:

- Materialeinzelkosten,
- Fertigungseinzelkosten,
- Sondereinzelkosten der Fertigung.

Unter der Unmittelbarkeit der Zurechnung ist ein quantitativer Zusammenhang zwischen dem hergestellten Vermögensgegenstand und dem Güterverbrauch zu verstehen.

Weiter sind angemessene Teile folgender Gemeinkosten **verpflichtend** in die Herstellungskosten einzubeziehen:

- Materialgemeinkosten,
- Fertigungsgemeinkosten,
- Wertverzehr des Anlagevermögens, soweit durch die Fertigung veranlasst.

Gemeinkosten können in Abgrenzung zu den Einzelkosten nicht unmittelbar einem Vermögensgegenstand zugerechnet werden. Ihre Zurechnung ist nur über eine Schlüsselung bzw. Umlage möglich. Über die Abgrenzung zwischen Einzel- und Gemeinkosten entscheidet allein die Möglichkeit einer quantitativen Zurechnung, nicht die Einstufung innerhalb der unternehmensspezifischen Kostenrechnung.

Wahlweise in die Herstellungskosten einbezogen werden können:

- angemessene Teile der Verwaltungskosten,
- angemessene Teile der Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs, für freiwillige soziale Leistungen und für die betriebliche Altersversorgung.

Verwaltungskosten, die im Material- oder Fertigungsbereich anfallen, sind hingegen verpflichtend zu aktivieren.

Ein **Aktivierungsverbot** besteht für:

- Forschungskosten,
- Vertriebskosten.

Behandlung von Leerkosten

Der Einbezug der Gemeinkosten in die Herstellungskosten ist auf die angemessenen Teile beschränkt. Damit sind nur die Gemeinkosten einzubeziehen, die bei einer normalen Auslastung der technischen und personellen Fertigungskapazitäten (sog. Normalbeschäftigung) anfallen. Die Normalbeschäftigung ist in der Praxis oftmals schwer zu bestimmen. Werden jedoch Fertigungsbereiche zeitweilig oder endgültig stillgelegt oder offensichtlich deutlich weniger als normal ausgelastet, sind die betroffenen Gemeinkosten nicht mehr angemessen und als Leerkosten nicht in die Herstellungskosten einzurechnen.

Einbeziehung von Abschreibungen (Wertverzehr des Anlagevermögens)

Sofern der Wertverzehr des Anlagevermögens auf den Zeitraum der Herstellung entfällt und angemessen ist, ist er in die Herstellungskosten einzubeziehen. Dies gilt auch für im Rahmen des Wahlrechts nach § 248 Abs. 2 HGB aktivierte selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens. Einzubeziehen sind allerdings nur planmäßige Abschreibungen, keine außerplanmäßigen Abschreibungen.

Fremdkapitalzinsen

Grundsätzlich gehören Fremdkapitalzinsen nicht zu den Herstellungskosten. Sie dürfen allerdings nach § 255 Abs. 3 Satz 2 HGB einbezogen werden, sofern sie zur Finanzierung der Herstellung eines Vermögensgegenstands aufgewendet werden. Das Fremdkapital muss dabei einem Herstellungsvorgang in sachlicher und zeitlicher Hinsicht genau zugerechnet werden können (zum Beispiel Objektfinanzierung). Nicht aktivierbar sind Kosten der Kapitalbeschaffung (zum Beispiel Bereitstellungszinsen). Über die Einbeziehung von Fremdkapitalzinsen sind nach § 284 Abs. 2 Nr. 5 HGB Angaben im Anhang zu machen.

Zölle und Verbrauchsteuern

Mit dem BilMoG wurde die Möglichkeit der Abgrenzung von Zöllen und Verbrauchsteuern, die auf Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens entfallen, als aktive Rechnungsabgrenzungsposten abgeschafft. Entsprechend stellen diese Zölle und Verbrauchsteuern nun Sonderkosten der Fertigung dar, die in die Herstellungskosten einzubeziehen sind.

Rückstellungen für die Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen und die Aufstellung, Prüfung und Offenlegung von Abschlüssen und Lageberichten

Der an das BilMoG angepasste IDW-Hinweis IDW RH HFA 1.009 befasst sich mit dem Ansatz und der Bewertung der genannten Rückstellungen.

Ansatz

Diese Rückstellungen sind den Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten im Sinne des § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB zu subsumieren. Es handelt sich jeweils um öffentlich-rechtliche bzw. privatrechtliche Verpflichtungen, die wirtschaftlich vor dem Abschlussstichtag verursacht wurden. Es besteht eine Passivierungspflicht. Dazu zählen auch die Aufstellung, Prüfung und Offenlegung von Konzernabschlüssen und Konzernlageberichten. Auch eine Prüfungspflicht aufgrund des Gesellschaftsvertrags löst eine passivierungspflichtige Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten aus. Werden Geschäftsunterlagen länger als gesetzlich verpflichtend aufbewahrt, sind die entsprechenden Aufwendungen nicht rückstellungsfähig.

Bewertung

Die Rückstellungen sind nach § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB in Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrags zu bewerten. Damit sind sämtliche Aufwendungen, die durch die Erfüllung der jeweiligen Verpflichtung bedingt sind, anzusetzen. Dazu zählen auch die hierzu notwendigen internen Aufwendungen. Der Wertansatz der Rückstellungen für die Verpflichtung zur Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen umfasst damit nicht nur den einmaligen Aufwand für die Archivierung, sondern beispielsweise auch die auf die Archivierung entfallenden Raum- und Personalkosten sowie Abschreibungen auf die für die Archivierung genutzten Gegenstände des Anlagevermögens. Rückstellungen mit einer Restlaufzeit größer einem Jahr sind abzuzinsen. Damit unterliegen Rückstellungen für die Verpflichtung zur Aufstellung, Prüfung und Offenlegung von Abschlüssen und Lageberichten in der Regel nicht der Abzinsung. Bei der Rückstellung für die Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen besteht dagegen im Regelfall eine Verpflichtung zur Diskontierung.

Vielfältige Notwendigkeit einer BilMoG-Eröffnungsbilanz

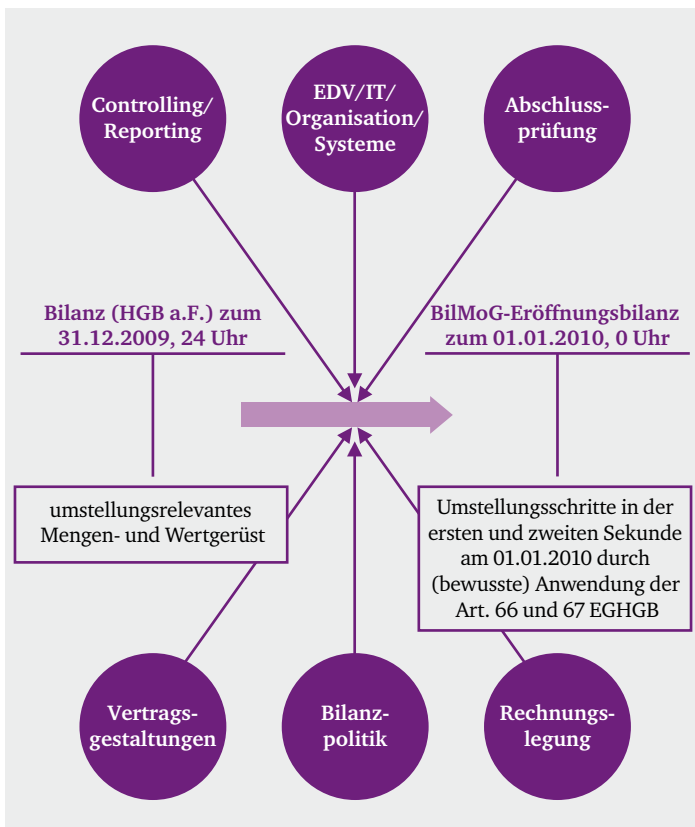
Mit der Umstellung auf die neuen Rechnungslegungsvorschriften wird die Bilanzidentität zwischen der Schlussbilanz des abgelaufenen Jahres und der Eröffnungsbilanz des neuen Jahres durchbrochen. Die entsprechenden Effekte können unternehmensindividuell sehr weitreichend sein und neben den unmittelbaren Konsequenzen für die Bilanz auch mittelbare Auswirkungen haben. Zu etwaigen Rechtsfolgen aus den Umstellungseffekten treten technische Voraussetzungen und prozess- bzw. prüfungsbedingte Erfordernisse hinzu, die eine eigenständige BilMoG-Eröffnungsbilanz notwendig machen.

Rechnungslegung

In den Art. 66 und 67 EGHGB hat der Gesetzgeber eigenständige Übergangsregelungen für die Umstellung auf das BilMoG geschaffen. Gleichzeitig regelt IDW RS HFA 28, wie mit den einzelnen **Fortführungs- und Beibehaltungswahlrechten** umzugehen ist. Aufgrund der verschiedenen Möglichkeiten, einzelne Bilanzposten nach altem Recht ganz oder teilweise beizubehalten bzw. fortzuführen, sind die entsprechenden Umstellungsentscheidungen in einer gesonderten Dokumentation festzuhalten. Eine weitere Notwendigkeit für eine eigenständige BilMoG-Eröffnungsbilanz ergibt sich aus der Abbildung der unmittelbar **erfolgsneutral im Eigenkapital** zu erfassenden Umstellungseffekte. Ebenso erfordern die zutreffende Abgrenzung der latenten Steuern sowie die Ermittlung des Anpassungsbetrags der Pensionsrückstellungen eine gesonderte Dokumentation zum Beginn des Geschäftsjahrs 2010.

Bilanzpolitik

Erst wenn der Bilanzierende die Umstellungseffekte zum 01.01.2010 kennt, kann er eine für ihn zielführende Ausübung der einzelnen Umstellungswahlrechte der Art. 66 und 67 EGHGB vornehmen. Hierbei kann er **obligatorischen Umstellungseffekten** durch bewusste bilanzpolitische Maßnahmen entgegenreten. Zudem ermöglicht ihm die Kenntnis der Auswirkungen der BilMoG-Umstellung auf sein Bilanzbild (insbesondere auf Eigenkapital und Ergebnis) die Formulierung einer entsprechenden **laufenden bilanzpolitischen Strategie** für das Jahr 2010. Die eigenständige BilMoG-Eröffnungsbilanz liefert hierzu wertvolle Erkenntnisse.



Vertragsgestaltungen

An die externe, handelsrechtliche Rechnungslegung knüpfen nicht selten **Vertragsgestaltungen** an. Hierbei kann es sich sowohl um ‚interne‘ Verträge (zum Beispiel Vergütungsvereinbarungen betreffend) als auch um ‚externe‘ Verträge (zum Beispiel hinsichtlich Kreditklauseln oder Earn-out-Klauseln) handeln. Es ist wichtig, die Auswirkungen des BilMoG auf diese Verträge bzw. auf darin enthaltene Größen des Rechnungswesens umfassend und gesondert zu analysieren. Ergeben sich zum Zeitpunkt der Umstellung beispielsweise hohe passive latente Steuern, die das Eigenkapital belasten, sollte dies zeitnah mit dem Kreditgeber besprochen werden, sofern bestimmte Klauseln (beispielsweise die Einhaltung einer Mindesteigenkapitalquote) im Kreditvertrag vereinbart worden sind. Mit Blick auf erfolgsabhängige Vergütungsvereinbarungen muss eine Regelung gefunden werden, ob, wie und in welchem Umfang umstellungsbedingte Effekte Einfluss auf die Bemessung der Vergütung des Jahres 2010 haben sollen.

Controlling/Reporting

Für eine sachgerechte **Unternehmenssteuerung** ist es unvermeidbar, die laufenden Geschäftsvorfälle von den einmaligen Umstellungseffekten zu trennen. Zwar wird die Vergleichbarkeit der Daten des Geschäftsjahrs 2010 mit denen der Vorperioden ohnehin durch die einzelnen neuen Abbildungs- und Bewertungsvorschriften nur stark eingeschränkt möglich sein, allerdings muss zudem eine Bereinigung der Ergebnisgrößen um die gerade nicht dem laufenden Geschäft zurechenbaren Einmaleffekte erfolgen. Um im Controlling die einzelnen Effekte der BilMoG-Umstellung zutreffend abzubilden, hat zunächst eine nachvollziehbare und isolierte Ableitung dieser Effekte in einer eigenständigen Umstellungsrechnung (BilMoG-Eröffnungsbilanz) zu erfolgen.

EDV/IT/Organisation/Systeme

Wie die einzelnen laufenden Geschäftsvorfälle sind auch die **BilMoG-Umstellungsbuchungen** in der Buchführung, und damit der EDV, zu erfassen. Mit der Umstellung zum 01.01.2010 gehen neue Buchungsmuster und Buchungsroutinen einher. Die BilMoG-Umstellung sollte in einem separaten Buchungslauf vorgenommen werden, der es erlaubt, eigenständige Rechenwerke (Bilanz, GuV, Eigenkapitalpiegel) zu generieren. Aufgrund dieser gesonderten Bilanz, die mit der Bilanz zum 31.12.2009 verglichen werden kann, lassen sich die Umstellungseffekte systemseitig dokumentieren und entsprechend archivieren. Sofern sich im Zusammenhang mit der Umstellung der Rechnungslegung auf die neuen Regelungen (sowie bei der Erstellung neuer Kontenpläne, Bilanzierungshandbücher, Reportings etc.) Probleme ergeben, kann der Bilanzierende umso besser darauf reagieren, je früher im Geschäftsjahr 2010 er die Umstellung zum 01.01.2010 vorgenommen hat.

Abschlussprüfung

In der Vergangenheit stellte die Prüfung der Eröffnungsbilanz-Werte eines Geschäftsjahrs regelmäßig keine besondere Herausforderung dar. Mit der Umstellung auf die neuen Rechnungslegungsvorschriften wird der Bilanzzusammenhang auseinandergerissen. Die BilMoG-Eröffnungsbilanzwerte sind gesondert zu ermitteln. Nur eine zeitnahe Prüfung der Umstellung durch den Abschlussprüfer kann sicherstellen, dass die zum 31.12.2010 erstellte Bilanz auf zulässigen und bilanzrechtlich vertretbaren Startwerten aufsetzt. Sofern diese **zusätzliche Prüfung**, die im Einzelfall eine deutliche Ausweitung der Prüfungshandlungen des Abschlussprüfers darstellen wird, gleichwohl allerdings geboten ist, erst im Rahmen der regulären Abschlussprüfung oder in der üblichen Vorprüfung vorgenommen wird, ist der reguläre Prüfungsablauf für die Jahresabschlussprüfung 2010 zumindest gefährdet.

Latente Steuern und Tax Accounting

Die Abgrenzung **latenter Steuern** stellt – neben den gestiegenen Herausforderungen an eine zutreffende Anhangberichterstattung – die größte Herausforderung für die Unternehmen dar. Neben die veränderte Abgrenzungskonzeption treten organisatorische Anforderungen. Zur Erstellung des handelsrechtlichen Jahresabschlusses ist es nicht mehr ausreichend, zu einem späteren Zeitpunkt die Steuerbilanz zu erstellen; vielmehr müssen belastbare steuerliche Werte nunmehr bereits zeitgleich mit der Erstellung der Handelsbilanz vorliegen.

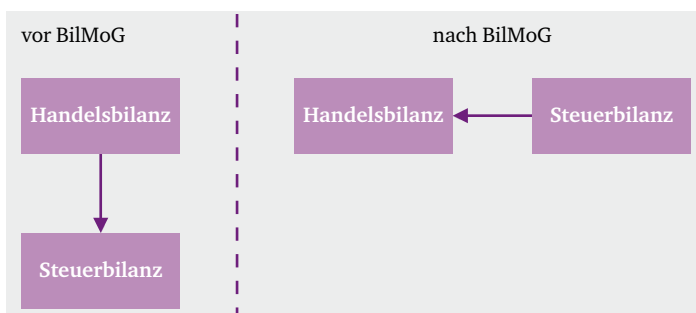
Während in der Vergangenheit die Steuerbilanz in den meisten Fällen aus der Handelsbilanz entwickelt worden ist, wirkt nunmehr die Steuerbilanz unmittelbar auf die Abbildung im handelsrechtlichen Jahresabschluss ein. Dies erfordert ein eigenständiges **Tax Accounting**, das durch den Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit deutlich aufgewertet worden ist und das folgende Aufgaben hat:

- vom Handelsrecht losgelöste Optimierung der Steuerbilanz,
- Verfolgung einer eigenständigen Steuerbilanzpolitik,
- Bereitstellung der notwendigen Daten und Informationen für die Abgrenzung latenter Steuern.

Im Zusammenhang mit der Anwendung der Neuregelungen des § 274 HGB ist auf den Übergang zum 01.01.2010 hinzuweisen. Zu diesem Zeitpunkt hat die Steuerabgrenzung in zwei Schritten zu erfolgen:

- In der ersten logischen Sekunde (01.01.2010, 00.00.01 Uhr) des neuen Geschäftsjahrs sind auf alle Differenzen zwischen den handelsrechtlichen Werten zum 31.12.2009 und den korrespondierenden steuerlichen Wertansätzen erfolgsneutral latente Steuern abzugrenzen.
- In der zweiten Sekunde des neuen Jahres (01.01.2010, 00.00.02 Uhr) sind die latenten Steuern auf die einzelnen Umstellungseffekte entsprechend deren Erfolgswirkung entweder erfolgswirksam oder erfolgsneutral abzugrenzen.

Insgesamt wird die Abgrenzung latenter Steuern zunehmend komplexer; weitere Besonderheiten ergeben sich im Zusammenhang mit steuerlichen Organschaften, Personengesellschaften oder mit Blick auf die Ermittlung der gesetzlich geforderten Ausschüttungssperre.



Kooperation zwischen Interner Revision und Abschlussprüfer

Auch wenn die Interne Revision und der Abschlussprüfer auf den ersten Blick der gleichen Tätigkeit nachgehen, zeigt eine genauere Betrachtung, dass eine derartig pauschale Beurteilung zu einfach ist. Schließlich ist die Bedeutung des unterschiedlichen Blickwinkels, wie er sich aus der unternehmensinternen bzw. -externen Position ergibt, nicht zu unterschätzen. Allerdings stellt die Kooperation beider Prüfungsinstanzen eine unverzichtbare Hilfestellung im Rahmen der jeweiligen Aufgabenerfüllung dar.

Sowohl das Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) als berufsständische Organisation der Abschlussprüfer als auch das Deutsche Institut für Interne Revision (IIR) als Vertretung der internen Revisoren haben jeweils eine Verlautbarung erlassen, die sich mit der Zusammenarbeit von Interner Revision und Abschlussprüfer befasst (IDW PS 321: Interne Revision und Abschlussprüfung bzw. IIR-Revisionsstandard Nr. 1: Zusammenarbeit von Interner Revision und Abschlussprüfer). Dabei knüpfen beide Institutionen die Zusammenarbeit jeweils an die Erfüllung bestimmter Voraussetzungen, insbesondere die Prüfungsqualität betreffend.

In folgenden Bereichen bietet sich beispielsweise eine Kooperation an:

- Berücksichtigung der jeweils anderen Prüfungsergebnisse bei der Informationsbeschaffung,
- gemeinsame Besprechungen zur Erörterung geplanter Prüfungsthemen,
- Berücksichtigung der Einschätzung der Internen Revision zur Qualität des Risikomanagementsystems,

- Information über nach Ansicht der Internen Revision kritische Prüfungsthemen,
- gemeinsame Erörterung von Prüfungsberichten,
- Berücksichtigung der Ergebnisse des Abschlussprüfers aus der Prüfung gemäß § 317 Abs. 4 HGB (internes Überwachungssystem),
- gegenseitige Einsichtnahme in Arbeitspapiere,
- Berücksichtigung der Einschätzung der Internen Revision über die Qualität der Arbeit der Unternehmensleitung.

Da die Interne Revision, sofern sie unternehmensseitig eingerichtet wurde, Bestandteil des für börsennotierte AG nach § 91 Abs. 2 AktG geforderten internen Überwachungssystems ist, hat der Abschlussprüfer auch die Arbeit der Internen Revision zu beurteilen. Eine wirksame Interne Revision senkt dabei das Kontrollrisiko und damit verbunden das Fehlerrisiko und beeinflusst so den Umfang erforderlicher Prüfungshandlungen.

Allerdings dürfen die Ergebnisse der jeweils anderen Prüfungsinstanz nicht wahllos übernommen werden, denn jeder Prüfer muss sich sein eigenes Bild von dem Prüfungsgegenstand machen und letztlich sein Prüfungsurteil alleinverantwortlich vertreten. Die Zusammenarbeit von beiden Instanzen hilft jedoch, unnötige Doppelarbeiten zu vermeiden, Prüfungsprozesse effizienter zu gestalten und die Qualität sowie Sicherheit der Rechnungslegung zu erhöhen.

Gesetzgebung

Gleichstellung von vor 1949 geborenen nichtehelichen Kindern im Erbrecht

Im Erbrecht sind nichteheliche und eheliche Kinder insoweit gleichgestellt, als nichtehelichen Kindern **bereits seit 1970 ein gesetzliches Erbrecht zusteht**. Eine Sonderregelung führt dazu, dass vor dem 01.07.1949 geborene nichteheliche Kinder mit ihren Vätern bis heute nicht als verwandt gelten, ihnen daher auch kein gesetzliches Erbrecht, sondern nur ein erbrechtlicher Ausgleichsanspruch zusteht. Dies steht jedoch **im Widerspruch zur Europäischen Menschenrechtskonvention**, so dass ein Regierungsentwurf vorsieht, dass auch alle vor dem 01.07.1949 geborenen nichtehelichen Kinder künftig gesetzliche Erben ihrer Väter werden (Bundesjustizministerium vom 21.07.2010).

Rechtsprechung

Schuldrechtliche Abfindungsbeschränkung bei Ausscheiden aus der GmbH

Der Kläger – im Rahmen eines **Mitarbeitermodells** seit 1991 Gesellschafter und seit 1995 zugleich auch Geschäftsführer der beklagten GmbH – hatte aufgrund eines Beschlusses der Gesellschafterversammlung 2006 seinen Geschäftsanteil an der GmbH auf diese zu übertragen, und zwar zu einer Abfindung, die aufgrund einer nicht notariell beurkundeten Gesellschaftervereinbarung aus 2002 der Höhe nach geringer war als ursprünglich in der Satzung festgelegt. Die Begrenzung der Abfindung erfolgte im Interesse der weiteren wirtschaftlichen Existenz der GmbH als einer Gesellschaft von leitenden Mitarbeitern des Unternehmens, um einen Gesellschafterwechsel an nachrückende leitende Mitarbeiter in der Zukunft zu wirtschaftlich erschwinglichen Bedingungen möglich machen zu können. Nach Übertragung des Anteils begehrte der Kläger eine höhere als in der Gesellschaftervereinbarung vereinbarte Abfindung gegen die GmbH.

Nach der Entscheidung des BGH können Gesellschafter einer GmbH im Wege einer **schuldrechtlichen Nebenabrede** – außerhalb der Satzung und damit nicht beurkundungspflichtig, soweit keine zwingenden Satzungsbestandteile betroffen sind – **im Interesse der Gesellschaft** abweichend von einer Satzungsbestimmung eine **geringere Abfindungshöhe** für den Fall des Ausscheidens aus der Gesellschaft **vereinbaren**. Zwar bindet eine in dieser Form getroffene Gesellschaftervereinbarung nur den Kreis der unterzeichnenden Gesellschafter untereinander; jedoch kann die Gesellschaft diese unter den Gesellschaftern getroffene Abrede als „**Vereinbarung zugunsten eines Dritten**“ (hier zugunsten der GmbH als Abfindungsschuldner) demjenigen

Gesellschafter entgegenhalten, der auf die in der Satzung festgelegte höhere Abfindung klagt. Nach zwischenzeitlich ständiger Rechtsprechung des BGH sind überdies Abfindungsbeschränkungen sachlich gerechtfertigt, die auf den Besonderheiten eines Mitarbeitermodells beruhen, bei dem einem verdienten Mitarbeiter des Unternehmens – unentgeltlich oder gegen Zahlung eines Betrags in Höhe nur des Nennwerts – eine Minderheitenbeteiligung eingeräumt wird, die er bei seinem Ausscheiden aus dem Unternehmen zurückzuübertragen hat (BGH, Beschluss vom 15.03.2010 – II ZR 4/09). Ungeachtet dessen sind bei verbilligter Einräumung einer Gesellschaftsbeteiligung an Arbeitnehmer **lohnsteuerpflichtige Vorgänge zu prüfen**.

Prüfung des Jahresabschlusses der AG durch den Aufsichtsrat

Das Aktiengesetz verlangt, dass der Aufsichtsrat über das Ergebnis der Prüfung u.a. des Jahresabschlusses der AG schriftlich an die Hauptversammlung zu berichten hat. Dieser **Bericht des Aufsichtsrats**, welcher von der Einberufung der Hauptversammlung an in dem Geschäftsraum der Gesellschaft zur Einsicht der Aktionäre auszulegen ist, muss vom Aufsichtsrat **durch Beschluss festgestellt** werden. Denn erst durch die Feststellung des Berichts durch einen förmlichen Beschluss des Aufsichtsrats übernimmt dieser die Verantwortung für seinen Inhalt und gibt ihm seine Funktion als wesentliche Informationsgrundlage für die Aktionäre im Hinblick auf die Vorbereitung und Ausübung ihrer Rechte in der Hauptversammlung. Die **Urschrift** des ausgelegten **Berichts** muss **eigenhändig** vom amtierenden **Vorsitzenden des Aufsichtsrats unterschrieben** werden. (BGH, Urteil vom 21.06.2010 – II ZR 24/09)

Weiteren **Minimalanforderungen an die Prüfung** ist nach Auffassung des BGH genügt, wenn dem Aufsichtsrat bei seiner Prüfung des Jahresabschlusses der unterzeichnete Prüfungsbericht vorliegt, in dem die Erteilung des Bestätigungsvermerks mitgeteilt wird. Der Abschlussprüfer muss zwar einen gesonderten Bestätigungsvermerk zum Jahresabschluss unterzeichnen. Dass dieser dem Aufsichtsrat bei seiner Prüfung des Jahresabschlusses nicht vorliegt, führt entgegen der Auffassung der Kläger genauso wenig zur Nichtigkeit wie eine fehlende Siegelung des Prüfungsberichts. (BGH, Beschluss vom 21.06.2010 – II ZR 166/09)

Voraussetzung der Abtretung eines GmbH-Teilgeschäftsanteils

Die **Wirksamkeit der Übertragung** eines GmbH-Geschäftsanteils setzt u.a. voraus, dass in der notariellen Urkunde **zweifelsfrei bestimmt** wird, **welcher Geschäftsanteil** übertragen werden soll. Dies wird insbesondere dann relevant, wenn der Übertragende mehrere Anteile im gleichen Nominalwert hält und nur einer hiervon – insgesamt oder in Teilen – übertragen werden soll. Die durch das MoMiG um die **laufende Nummerierung** der einzelnen Geschäftsanteile ergänzte **Gesellschafterliste erleichtert die eindeutige Bestimmung**, soweit auf die laufende Nummer des jeweils übertragenen Geschäftsanteils verwiesen wird. In dem vom BGH zu entscheidenden Fall kam erschwerend hinzu, dass der Veräußerer über drei Geschäftsanteile verfügte, deren Nennbetrag jeweils den laut Notarurkunde übertragenen Teil-Geschäftsanteil überstieg; dieser konnte daher von jedem der drei Geschäftsanteile stammen. Da weder eine Zusammenlegung dieser Geschäftsanteile vorab erfolgt war noch sich

sonst bestimmen ließ, von welchem Geschäftsanteil der übertragene Teil-Geschäftsanteil stammte, erklärte der BGH die **Übertragung insgesamt für unwirksam**. Im Entscheidungsfall war der unwirksame Erwerb des GmbH-Geschäftsanteils für den vermeintlichen Gesellschafter gleichwohl positiv, da er für rückständige Einzahlungen auf das Stammkapital in Haftung genommen werden sollte; diese ist jedoch ausgeschlossen, da der Beklagte mangels wirksamen Erwerbs eines Geschäftsanteils nie Gesellschafter geworden ist. (BGH, Beschluss vom 19.04.2010 – II ZR 150/09)

Einbringung einer Sache dem Werte nach (quoad sortem)

Der Kläger und R waren jeweils zur Hälfte Miteigentümer eines Grundstücks. Sie brachten ihre Miteigentumsanteile dem Werte nach (quoad sortem) in eine GbR ein, deren alleinige Gesellschafter sie waren. Später veräußerte R seinen Miteigentumsanteil an dem Grundstück an die Beklagte und schied aus der GbR aus. Der Kläger ist weder Alleineigentümer des Grundstücks geworden noch steht ihm im Verhältnis zur Beklagten der ehemals dem R gehörende Miteigentumsanteil wertmäßig zu.

Die **Einbringung einer Sache dem Werte nach** begründet nur die **schuldrechtliche** Verpflichtung der Gesellschafter, die Sache der Gesellschaft so zur Verfügung zu stellen, als ob sie Gesellschaftsvermögen wäre (wirtschaftliches statt rechtliches Eigentum). Der nach Ausscheiden verbleibende Gesellschafter konnte damit auch durch Anwachsung des GbR-Vermögens nicht Alleineigentümer des Grundstücks werden. Die lediglich quoad sortem erfolgte Einbringung der Miteigentumsanteile in die GbR hatte auch keine

Rechtswirkungen nach außen und ließ insbesondere die Verfügungsbefugnis des R unberührt, so dass die Beklagte Eigentümerin des Miteigentumsanteils werden konnte. Etwaige **schuldrechtliche Ansprüche** des Klägers im Hinblick auf den Miteigentumsanteil sind allein im Verhältnis zum (vormaligen) Mitgesellschafter, nicht aber gegenüber dem Rechtsnachfolger in das Eigentum von Bedeutung. Denn dieser hat den Miteigentumsanteil erworben, ohne dessen Gesellschafterstellung zu übernehmen (BGH, Beschluss vom 15.06.2009 – II ZR 242/08). Bei der Einbringung einer Sache dem Werte nach kann ungeachtet der unveränderten Eigentumsverhältnisse gleichwohl bei Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums (Übergang von Nutzen, Lasten, Wertsteigerung bzw. -verlust) **ertragsteuerlich ein Veräußerungsvorgang** und (bei Grundstücken) infolge Einräumung der wirtschaftlichen Verwertungsbefugnis zudem ein **grunderwerbsteuerbarer Vorgang** ausgelöst werden.

Geschäftsführeranstellungsvertrag mit vereinbartem Kündigungsschutz

Der spätere Kläger schloss mit einer GmbH einen Geschäftsführer-Dienstvertrag, in dem u.a. bei Kündigung zugunsten des Geschäftsführers die Bestimmungen des Kündigungsschutzgesetzes (KSchG) gelten sollten. Aufgrund späterer Unstimmigkeiten kündigte die GmbH fristlos, hilfsweise ordentlich, den **Anstellungsvertrag**. Der Anstellungsvertrag des Geschäftsführers einer GmbH ist ein auf die Geschäftsbesorgung durch Ausübung des Geschäftsführeramts gerichteter **freier Dienstvertrag**. Er regelt die Rechtsbeziehungen, die nicht bereits durch die organschaftliche Stellung des Geschäftsführers vorgegeben sind. Mangels Vorliegens eines Arbeitsver-

hältnisses finden Vorschriften des KSchG grundsätzlich keine Anwendung. Dies **schließt** aber **nicht aus**, dass die Parteien in Ausübung ihrer **privatautONOMEN Gestaltungsfreiheit** die entsprechende Geltung arbeitsrechtlicher Normen wie der des KSchG vereinbaren. Privatautonome Abreden dürfen allerdings nicht in die gesetzliche oder satzungsmäßige Ausgestaltung des Organverhältnisses eingreifen. So muss etwa gewährleistet sein, dass die Gesellschafter den Geschäftsführer jederzeit abberufen können, was jedoch das schuldrechtliche Anstellungsverhältnis unberührt lässt. Diese mittelbare Auswirkung auf die Entscheidungsfreiheit – jederzeitige Abberufung, ggf. unter Aufrechterhaltung des Anstellungsverhältnisses – wird jedoch auch vom Gesetz hingenommen, da § 38 Abs. 1 GmbHG Entschädigungsansprüche des Geschäftsführers unberührt lässt. Durch die **Vereinbarung** der Geltung der materiellen Vorschriften des **KSchG** werden diese **Grenzen** nach Auffassung des BGH jedoch **nicht überschritten**. (BGH, Urteil vom 10.05.2010 – II ZR 70/09)

Kleeberg in Zahlen

40 Jahre – diese beeindruckende Zahl bringt zum Ausdruck, wie lange die Person mit der längsten Betriebszugehörigkeit Kleeberg im Jahr 2010 schon verbunden ist. Das nächste Jubiläum dieser Größenordnung können wir auch schon Anfang des kommenden Jahres feiern. Insgesamt sind die mehr als hundert

775 *

** Betriebszugehörigkeitsjahre aller Kleeberg-Mitarbeiter*

Kleeberg-Mitarbeiter seit 775 Jahren für Sie **in unserem Haus tätig**. Besonders zu erwähnen ist, dass sieben Mitarbeiter bereits seit zwanzig oder mehr und 22 Personen seit zehn oder mehr Jahren bei Kleeberg beschäftigt sind. Dies zeigt zum einen, dass viele von uns Kleeberg schon über eine sehr lange Zeitdauer verbunden sind, und zum anderen, dass es uns regelmäßig gelingt, neue Mitarbeiter zu akquirieren und sie von uns zu überzeugen.

Beides ist wichtig, um unser stetiges Wachstum aus eigener Kraft vorantreiben und gleichzeitig die hohe Qualität und Professionalität unserer Dienstleistungen aufrechterhalten zu können. Gleichzeitig ermöglicht dies auch eine langfristige und generationenübergreifende Mandatsarbeit. Dazu gehört neben einem umfassenden steuerlichen und handelsrechtlichen Wissen auch die Spezialisierung Einzelner auf bestimmte Bereiche und Branchen. Auf diese Weise können wir allen unseren Mandanten jederzeit die erforderliche Aufmerksamkeit widmen und mit hohem Sachverstand Handlungsalternativen erarbeiten bzw. Lösungsmöglichkeiten aufzeigen und eine zuverlässige Jahresabschlussprüfung, Steuerberatung bzw. Rechtsberatung gewährleisten.

Kleeberg informiert

Kleeberg **engagiert** sich auch **im sozialen Bereich**. Dabei ist es uns ein besonderes Anliegen, in wirtschaftlich schwachen Gegenden der Welt konkrete Hilfe zur Selbsthilfe zu leisten. Aus diesem Grund sind Kleeberg-Geschäftsführer als Gründungsmitglieder aktiv bei **MyMicroCredit**, einer Non-Profit-Organisation mit Sitz in Deutschland und Österreich. Der Verein hat sich die Verringerung der Armut in weniger entwickelten Regionen der Welt zum Ziel gesetzt. Dies geschieht durch die Vergabe von Mikrokrediten, mit denen bedürftigen Menschen in Lateinamerika, Asien und Afrika schnell, direkt und transparent finanzielle Mittel zur Verfügung gestellt werden. Auf diese Weise können sie ihre wirtschaftliche Existenz sichern und die Ernährung ihrer Familien gewährleisten. Neben der Betreuung der Gründung dieses Vereins stehen wir MyMicroCredit auch weiterhin mit Rat und Tat zur Seite – und dies selbstverständlich pro bono. Für Kleeberg steht es außer Frage, dort zu helfen, wo Hilfe gebraucht wird und sie auch tatsächlich ankommt. Dies sind wir unserer Unternehmensphilosophie ebenso schuldig wie unserem Verständnis von einem gerechten und sozialen Miteinander. Weitere Informationen finden Sie unter www.mymicrocredit.org.

Im Oktober findet die nächste unserer sehr beliebten **Mandantenveranstaltungen** statt. Vor dem Hintergrund zahlreicher aktueller Fragen des Handels- und Steuerrechts laden wir Sie herzlich dazu ein, am Dienstag, den **05.10.2010**, um 14.00 Uhr in das „The Charles Hotel“ in München zu kommen. In gewohnt angenehmer Atmosphäre stehen an diesem Tag Praxiserfahrungen mit der **BilMoG-Umstellung**, der Einfluss dieser Bilanzrechtsreform auf das **Steuerrecht** sowie auf das **Vortragswesen** der Unternehmen genauso im

Fokus wie neuere Entwicklungen bei der **Unternehmensumstrukturierung** und der **Unternehmensnachfolge**. Wir freuen uns bereits jetzt, Sie an diesem Tag als unsere Gäste begrüßen zu dürfen.



Einer der Höhepunkte in diesem Jahr werden die **Münchener Bilanztage 2010**, die – von Kleeberg als führendem Kooperationspartner begleitet – am 25. und 26.11.2010 im Hotel Le Méridien in München stattfinden. Sie haben hierzu bereits ausführliche Informationen sowie unsere herzliche Einladung zur Anmeldung erhalten. Der vielfältige Zuspruch und die anerkennenden Worte zur Mitwirkung an einer derart hochkarätig besetzten Veranstaltung, die uns erreicht haben, bestärken uns in unserem Vorhaben, Kleeberg auch weiterhin mit Publikationen und Vortragsveranstaltungen deutschlandweit als einen starken und kompetenten Ansprechpartner in steuerlichen, gesellschaftsrechtlichen und bilanziellen Fragestellungen zu positionieren. Wir sind überzeugt davon, dass uns dies mit den Münchener Bilanztagen erneut gelingen wird, und sind gleichzeitig stolz auf das einzigartige Potpourri an **renommierten Referenten** und **topaktuellen Themen**. Nutzen Sie die Chance, Ihre Teilnahme an dieser Fachveranstaltung mit der vorweihnachtlichen Stimmung am Wochenende des ersten Advents in München zu verbinden. Gerne stehen wir Ihnen für weitere Fragen rund um die Münchener Bilanztage 2010 zur Verfügung. Informieren Sie sich auch im Internet unter www.muenchenerbilanztage.de. Wir freuen uns auf Sie!

Kleeberg publiziert



Im September sind der **Systematische Praxiskommentar Bilanzrecht** und das **Handbuch Bilanzrecht** – beide herausgegeben von WP/StB Karl Petersen, StB Dr. Christian Zwirner und Univ.-Prof. Dr. Gerrit Brösel – im Bundesanzeiger Verlag erschienen. An beiden Werken haben neben externen Autoren zahlreiche Kolleginnen und Kollegen von Kleeberg mitgearbeitet und in den unterschiedlichsten Bereichen mit ihrem Wissen zur Qualität und zum Gelingen der beiden Bücher beigetragen. Kleeberg ist sehr stolz darauf, dass die Mitarbeiter auch auf diese Art und Weise ihr Engagement für hervorragendes Wissen und damit für Prüfung und Beratung auf höchstem Niveau zum Ausdruck bringen.



Der **Systematische Praxiskommentar Bilanzrecht** beinhaltet die Kommentierungen der Vorschriften des HGB zur Rechnungslegung und zur Offenlegung ebenso wie steuerrechtliche und rechtsformspezifische Regelungen, soweit diese für den Sachzusammenhang relevant sind. Dies bedeutet, dass dieser Praxiskommentar die §§ 238 bis 329 HGB mit Ausnahme der Vorschriften zur Abschlussprüfung (§§ 316 bis 324a HGB), welche im Handbuch Bilanzrecht thematisiert werden, enthält. Wie der Name „Praxiskommentar“ bereits vermuten lässt, ist es oberstes Ziel dieses Werks, eine für die praktische Anwendung geeignete Kommentierung der Gesetznormen zu bieten. Aus diesem Grund wurde Wert auf eine Vielzahl von Beispielen, Praxis Hinweisen und Checklisten in allen Kommentierungen gelegt. Der Aufbau jeder Kommentierung folgt einem einheitlichen Schema, welches zum Ende für die Praxis ebenfalls relevante Anwendungsempfehlungen beinhaltet. Der Kommentar bietet somit bei allen Fragen praxisorientierte Lösungsansätze.

Das **Handbuch Bilanzrecht** stellt eine inhaltliche Ergänzung zum Systematischen Praxiskommentar Bilanzrecht dar. Neben der detaillierten Darstellung der im Praxiskommentar nicht enthaltenen Vorschriften zur Abschlussprüfung (§§ 316 bis 324a HGB) beinhaltet es weitere Sonderfragen der Rechnungslegung. Hierzu gehören die Unternehmensüberwachung und beispielsweise auch steuerlich motivierte Bilanzierungsfragen sowie branchenspezifische Besonderheiten in der Rechnungslegung. Wie der Praxiskommentar zeichnet sich das Handbuch Bilanzrecht durch den umfassenden Praxisbezug und die Verwendung von vielen Beispielen, Praxis Hinweisen, Mustern und Checklisten aus. Damit stellt das Handbuch ebenfalls eine unverzichtbare Hilfestellung im Rahmen einer praktischen Beschäftigung mit handelsrechtlichen und steuerrechtlichen Fragestellungen dar.

Weitere Informationen zum Systematischen Praxiskommentar Bilanzrecht sowie zum Handbuch Bilanzrecht finden Sie online unter www.praxiskommentar.de.

Ausgewählte Publikationen

Boecker/Froschhammer

Harmonisierung statt Standardisierung, Zunehmende Konvergenz der Regelungen des HGB mit den IFRS, Zeitschrift für Internationale Rechnungslegung (IRZ), 7/8/2010, S. 305-307.

Bruckmeier/Zwirner/Künkele K.P.

Die Behandlung eigener Anteile – Das BilMoG kürzt das Steuersubstrat und fördert Investitionen in eigene Aktien, Deutsches Steuerrecht (DStR), 32/2010, S. 1640-1644.

Petersen/Zwirner

FAQ BilMoG, Betriebs-Berater (BB), 27/2010, S. 1651-1657.

Petersen/Zwirner/Brösel (Hrsg.)

Handbuch Bilanzrecht, Abschlussprüfung und Sonderfragen in der Rechnungslegung, Bundesanzeiger-Verlag, Köln, 2010.

Petersen/Zwirner/Brösel (Hrsg.)

Systematischer Praxiskommentar Bilanzrecht, Rechnungslegung und Offenlegung, Bundesanzeiger-Verlag, Köln, 2010.

Utz/Hoheisel

Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit durch das BilMoG – die Bilanzierung von § 6b-Rücklagen (Aufzeichnungspflichten), Zeitschrift für Bilanzierung, Rechnungswesen und Controlling (BC), 7/2010, S. 322-326.

Zwirner

Full Goodwill nach IFRS 3: Keine verbesserte Vergleichbarkeit von Unternehmensakquisitionen, Eine Fallstudie zu den bilanzpolitischen Möglichkeiten der Goodwillbilanzierung, Zeitschrift für internationale und kapitalmarktorientierte Rechnungslegung (KoR), 7/8/2010, S. 411-418.

Zwirner

Latente Steuern (DRS 18), Standard zur Steuerlatenzierung verabschiedet, Steuern und Bilanzen (StuB), 15/2010, S. 570-578.

Ausgewählte Vorträge

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.

04. Oktober 2010

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

14./15. Oktober 2010

Ermittlung und Überprüfung steuerlicher Herstellungskosten, Bundesfinanzakademie im Bundesministerium der Finanzen, Ort: Bonn
Referenten: Kai Peter Künkele, Dr. Michael Hoheisel.

15. Oktober 2010

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

19. Oktober 2010

Bilanzierung und Prüfung im Jahr 2010 – Empfehlungen zum Umgang mit dem BilMoG –, IDW Akademie, Ort: Hamburg
Referenten: Karl Petersen, Dr. Christian Zwirner.

20. Oktober 2010

Bilanzierung und Prüfung im Jahr 2010 – Empfehlungen zum Umgang mit dem BilMoG –, IDW Akademie, Ort: Stuttgart
Referenten: Karl Petersen, Dr. Christian Zwirner.

21. Oktober 2010

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

25./26. November 2010

Münchner Bilanztage 2010, Ort: München
Referenten: Robert Hörtnagl, Dr. Christian Zwirner, Karl Petersen.

Impressum

Dr. Kleeberg & Partner GmbH

Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Steuerberatungsgesellschaft

Augustenstraße 10
80333 München

Telefon +49 (0)89-55983-0
Telefax +49 (0)89-5 59 83-280

www.kleeberg.de