



Editorial

Die Fußballweltmeisterschaft war für das deutsche Team ein voller Erfolg, auch wenn wir sicher alle unserer Mannschaft den Titel und nicht „nur“ den 3. Platz gegönnt hätten. Unser Blick wendet sich jetzt wieder mehr der Politik zu und da würden wir uns wünschen, dass die Bundesregierung einen nur annähernd so guten Teamgeist zeigt wie unsere Fußballer. Die Hoffnung, dass dies kurzfristig gelingen wird, ist jedoch gering.

Allerdings hat der Staat dazu beigetragen, dass es Konjunktur und Banken besser geht. Um 36 Prozent liegen die Auftragseingänge in der Industrie seit ihrem Tiefpunkt im Februar 2009 im Plus. Die Autobranche, der noch vor wenigen Monaten eine jahrelange Stagnation vorausgesagt wurde, fährt Sonderschichten, um die Nachfrage zu bedienen. Das Bruttoinlandsprodukt ist nach Berechnungen von Berliner Ministerialen allein im zweiten Quartal um gut 1 ½ Prozent gewachsen und dürfte im Gesamtjahr um mehr als 2 Prozent zulegen. Das hat Folgen für den Arbeitsmarkt: In den Betrieben wird die Kurzarbeit zurückgefahren, am Ende könnte Deutschland ohne nennenswerte Jobverluste durch die schwerste Krise der Nachkriegszeit gekommen sein.

Von der besseren Konjunktur profitiert auch das Kreditgewerbe - und damit wird eines der größten Risiken für die Wirtschaft etwas entschärft. Dies zeigt nicht zuletzt auch der Stresstest der EU, den in Deutschland, bis auf ein Institut, alle bestanden haben.

Besondere Nachrichten gibt es derzeit für Inhaber von Familienunternehmen. Hier stellt Ihnen unser Partner, Herr RA/StB Jochen Reiter, den nun verabschiedeten Governance Kodex bezüglich des Inhaberwechsels und des Ausscheidens von Mitinhabern vor und was Sie dabei unbedingt beachten sollten.

Wie immer wünschen wir Ihnen viel Spaß beim Lesen unseres **NEWS *letter***.

Ihre Kanzlei

Dr. Langenmayr und Partner

Johannes Bitzer

Thilo Rath

Inhalt

Inhaberwechsel und Ausscheiden von Mitinhabern
Jochen Reiter, RA/StB

Seite 2

HGB News

Seite 7

IFRS News

Seite 9

Steuer News

Seite 10

LP News

Seite 11

Impressum

Seite 15

Inhaberwechsel und Ausscheiden von Mitinhabern - Kapitel 6 des neuen Governance Kodexes für Familienunternehmen, zivil- und steuerrechtliche Fragestellungen bei der Umsetzung -

Jochen Reiter, RA/StB

Am 19.6.2010 wurde der neue Governance Kodex für Familienunternehmen* vorgestellt. Er tritt an die Stelle seines Vorgängers aus dem Jahr 2004 und listet in sieben Kapiteln die Problemfelder auf, denen sich Familienunternehmer widmen sollten, um Auseinandersetzungen über die Unternehmensfortführung, die Gewinnverwendung und Gewinnverteilung sowie über die Regelung der Nachfolge möglichst von vornherein auszuschließen. Der neue Kodex bietet keine fertigen Lösungen an, sondern überlässt die Umsetzung der angesprochenen Punkte den Unternehmensinhabern und ihren Beratern.

Dabei erweisen sich in erster Linie die bei der gesellschaftsvertraglichen Regelung der Unternehmensnachfolge zu beachtenden zivil- und steuerrechtlichen Aspekte als äußerst vielschichtig. Insbesondere aufgrund der mit dem Erbschaftsteuerreformgesetz ab dem Jahr 2009 wirksam gewordenen Neuerungen dürften die meisten der in den bestehenden Gesellschaftsverträgen enthaltenen Nachfolgeregelungen zu ändern oder zumindest zu ergänzen sein.

Kapitel 6 des neuen Governance Kodexes enthält zu den im Rahmen der Unternehmensnachfolge zu regelnden Punkten folgende Kernaussagen:

Um die bestimmende Inhaberschaft der Familie langfristig zu erhalten, sollen die Inhaber Vorkehrungen treffen, die sicherstellen, dass die Anteile am Unternehmen in der Familie bleiben.

Entsprechend eindeutige Regeln sollen sowohl für die Übertragung unter Lebenden als auch von Todes wegen gelten.

Es wird empfohlen, dass die Inhaber letztwillige Verfügungen treffen, die mit den Vorgaben des Gesellschaftsvertrages (der Satzung) in Einklang stehen.

Als Ausgleich für die Einschränkung der Fungibilität soll den Inhabern ein angemessenes Austrittsrecht zugestanden werden.

1.1. Um sicherzustellen, dass die Inhaberschaft der Familie weder durch unerwünschte Anteilsübertragungen zu Lebzeiten noch durch den Eintritt des Erbfalls beeinträchtigt wird, bedarf es in beiden Fällen entsprechender Übertragungs- und Nachfolgeregelungen im Gesellschaftsvertrag. Dabei wird der Inhalt der erforderlichen Regelungen entscheidend dadurch bestimmt, ob das Unternehmen in der Rechtsform einer Personengesellschaft (Gesellschaft des bürgerlichen Rechts - GbR, OHG, KG) oder einer Kapitalgesellschaft (insbesondere GmbH und AG) betrieben wird.

Bei Personengesellschaften ist eine Anteilsübertragung nach dem Gesetz grundsätzlich ausgeschlossen, während GmbH-Anteile oder Aktien im Allgemeinen frei übertragen werden können. Vergleichbare Unterschiede bestehen im Todesfall. Bei der OHG und der KG hat der Tod eines persönlich haftenden Gesellschafters dessen Ausscheiden aus der Gesellschaft und die Anwachsung seines Anteils bei den übrigen Gesellschaftern zur Folge. Beim Tod eines GbR-Gesellschafters sieht das Gesetz als Grundfall sogar die Auflösung der Gesellschaft vor.

Dagegen wird eine KG beim Tode eines Kommanditisten mit dessen Erben fortgesetzt. Entsprechende gesetzliche Regelungen gelten für die GmbH und die AG, bei denen grundsätzlich sämtliche Anteile bzw. Aktien frei vererblich sind.

In der ganz überwiegenden Mehrzahl der Fälle entsprechen die dargestellten Grundregeln nicht den Interessen und Wünschen der Unternehmensinhaber. Da es sich bei den einschlägigen Bestimmungen jedoch um nachgiebiges, dispositives Recht handelt, wird hiervon im Gesellschaftsvertrag in aller Regel abgewichen.

Inhaberwechsel und Ausscheiden von Mitinhabern

1.2.1. Die Satzungen (Gesellschaftsverträge) einer Familien-GmbH oder Familien-AG enthalten daher häufig sog. Vinkulierungsklauseln, durch die die freie Anteilsübertragung eingeschränkt und von der Zustimmung der übrigen Gesellschafter abhängig gemacht wird. Derartige Klauseln wirken auch über den Kreis der Gesellschafter (Inhaber) hinaus, so dass ein potentieller Anteilsnehmer ohne die erforderliche Zustimmung nicht Gesellschafter werden kann. Der von einem ausscheidenswilligen Gesellschafter dennoch abgeschlossene Anteilsübertragungsvertrag wäre unwirksam.

Welche Mehrheit der Gesellschaftsvertrag für den Zustimmungsbeschluss vorsehen sollte, lässt sich nicht pauschal beurteilen. Gerade in Gesellschaften mit vielen Beteiligten dürfte das Erfordernis der Einstimmigkeit eher hinderlich sein. In diesem Fall könnte ein einzelner Gesellschafter die von allen übrigen gebilligte und aus wirtschaftlichen oder sonstigen Gründen möglicherweise sogar notwendige Aufnahme eines neuen Beteiligten zum Nachteil der Gesellschaft verhindern.

Auch empfiehlt es sich i. d. R., für nahe Familienangehörige eine Ausnahme vom Zustimmungsvorbehalt in die Satzung aufzunehmen, um den Charakter als Familienunternehmen dauerhaft zu wahren. Jeder Gesellschafter hat es auf diese Art und Weise in der Hand, seine Beteiligung bereits zu Lebzeiten in einem oder in mehreren Schritten auf die Abkömmlinge zu übertragen und diese bereits frühzeitig an das Unternehmen heranzuführen.

Darüber hinaus bietet die lebzeitige Anteilsübertragung Möglichkeiten zur steuerlichen Optimierung der Vermögensnachfolge. Gerade die Übertragung auf die übernächste Generation ist durch die im Zuge der jüngsten Erbschaftsteuerreform vollzogene deutliche Erhöhung der persönlichen Freibeträge für Enkelkinder erheblich attraktiver geworden.

Dies gilt insbesondere in den Fällen, in denen die steuerliche Verschonung für Betriebsvermögen zu 85 % oder 100 % nicht in Betracht kommt, weil der Schenker im Zeitpunkt der Anteilsübertragung nicht zu mehr als 25 % an der Kapitalgesellschaft beteiligt ist.

Wie bisher können die Freibeträge alle 10 Jahre erneut in Anspruch genommen werden.

1.2.2. Im Gegensatz zu den Kapitalgesellschaften, bei denen die freie Übertragbarkeit der Anteile regelmäßig der Einschränkung bedarf, muss die bei den Personengesellschaften bestehende „gesetzliche Vinkulierung“ in aller Regel aufgehoben und durch eine beschränkte Übertragbarkeit der Gesellschaftsanteile ersetzt werden. Auch insoweit empfiehlt es sich, die Abtretung an familienfremde Dritte von der Zustimmung der Mitgesellschafter abhängig zu machen und gleichzeitig die Übertragung auf Abkömmlinge und sonstige nahe Familienangehörige in weitergehendem Umfang zu gestatten.

Schenkungssteuerlich erleichtert die Rechtsform der Personengesellschaft eine sukzessive Übertragung von Beteiligungen auf die nächste oder übernächste Generation. Im Gegensatz zur Rechtslage bei der Übertragung von Kapitalgesellschaftsanteilen verlangt das Gesetz für die Steuerfreistellung von Personengesellschaftsanteilen keine Mindestbeteiligung des Schenkers. Eine Verschonung ist daher bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen auch dann möglich, wenn der Schenker im Übertragungszeitpunkt zu weniger als 25 % an der Familienpersonengesellschaft beteiligt ist.

1.3.1. Um zu verhindern, dass beim Tode eines Personengesellschafters seine Beteiligung auf die Mitgesellschafter übergeht oder die Gesellschaft gar aufgelöst wird, ist auch insoweit durch entsprechende vertragliche Regelungen Vorsorge zu treffen.

Inhaberwechsel und Ausscheiden von Mitinhabern

Dabei wird häufig auf sog. „qualifizierte Nachfolgeklauseln“ zurückgegriffen. Diese bewirken die Vererblichkeit der Gesellschaftsanteile und verhindern, dass die Erben des verstorbenen Gesellschafters auf Abfindungsansprüche gegen die verbliebenen Gesellschafter oder bei Auflösung der Gesellschaft auf den anteiligen Liquidationsüberschuss beschränkt sind. Gleichzeitig wird durch eine qualifizierte Nachfolgeklausel sichergestellt, dass nur ganz bestimmte Erben in die Familienpersonengesellschaft nachrücken können und damit das Eindringen familienfremder Dritter verhindert.

In jedem Fall ist darauf zu achten, die testamentarischen oder erbvertraglichen Verfügungen der Gesellschafter mit den Vorschriften des Gesellschaftsvertrages abzugleichen. Stimmen die letztwilligen Verfügungen mit den insoweit vorrangigen gesellschaftsvertraglichen Nachfolgeregelungen nicht überein, können die eingesetzten Erben nicht Gesellschafter werden. Vielmehr steht ihnen nur ein Abfindungsanspruch zu, der ertragsteuerlich zu einem Veräußerungsgewinn führen kann und erbschaftsteuerlich nicht begünstigt ist (keine Verschonung).

1.3.2. Da die Anteile an Kapitalgesellschaften frei vererblich sind, ist dem Übergang auf außerhalb der Familie stehende Dritte durch die Aufnahme von Abtretungs- oder Einziehungsklauseln in die Satzung zu begegnen. Im erstgenannten Fall ist der Erbe verpflichtet, die beim Tode des Gesellschafters zunächst auf ihn übergegangene Beteiligung auf den durch die Satzung bestimmten Nachfolger zu übertragen.

Während die Zwangsabtretung erbschaftsteuerlich begünstigt ist, finden die Verschonungsregelungen bei der alternativen Anteilseinziehung nach Auffassung der Finanzverwaltung keine Anwendung, da das Begünstigungsobjekt (Gesellschaftsanteil) mit der Einziehung untergeht.

11.1. Kann der eingesetzte Erbe nicht Nachfolger des verstorbenen Gesellschafters werden, weil dessen letztwillige Verfügungen nicht auf die gesellschaftsvertraglichen Regelungen abgestimmt sind, und fehlt in diesen Fällen eine Abfindungsregelung, hat der Erbe Anspruch auf Ausgleich des Gesellschaftsanteils zum Verkehrswert. Das Gleiche gilt, wenn ein Gesellschafter bereits zu Lebzeiten die Gesellschaft kündigt (austritt) oder von den Mitgesellschaftern ausgeschlossen wird.

Enthält der Gesellschaftsvertrag zwar eine Abfindungsklausel, ist die Abfindung jedoch von vornherein unangemessen niedrig festgesetzt, oder ist ihre Auszahlung mit solchen Erschwernissen verbunden, die geeignet sind, den einzelnen Gesellschafter von der Wahrnehmung seines Kündigungsrechts abzuhalten, führt dies ebenfalls dazu, dass der ausscheidende Gesellschafter die Abgeltung seines Anteils zum Verkehrswert verlangen kann. Im Rahmen dieser durch die Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs gezogenen Grenzen sind die Gesellschafter jedoch bei der Suche nach einem ausgewogenen Kompromiss zwischen den Gruppeninteressen der verbleibenden Gesellschafter und dem Individualinteresse des ausscheidenden Gesellschafters weitgehend frei. Auch Klauseln, die eine Abfindung des ausgeschiedenen Gesellschafters bzw. seines Erben mit dem Buchwert der Beteiligung vorsehen, sind danach unverändert zulässig. Entscheidend für den Wirksamkeitstest ist die Situation bei Vertragsabschluss.

Inhaberwechsel und Ausscheiden von Mitinhabern

Ist die Abfindung bereits zu diesem Zeitpunkt unangemessen niedrig, hat dies regelmäßig die Unwirksamkeit der Abfindungsregelung zur Folge.

Eine auf späteren Wertsteigerungen beruhende Diskrepanz zwischen der ursprünglich vereinbarten Abfindung und dem tatsächlichen Anteilswert bei Ausscheiden führt dagegen grundsätzlich nicht zur Unwirksamkeit der Abfindungsregelung. Vielmehr besteht in diesem Fall nur ein Anspruch auf Anpassung der Abfindung unter Berücksichtigung des Fortführungsinteresses der Gesellschaft bzw. ihrer Inhaber einerseits und dem Interesse des ausscheidenden Gesellschafters an einer dem tatsächlichen Wert seiner Beteiligung entsprechenden Abfindungszahlung andererseits.

Im Rahmen der Angemessenheit kann für die zu leistende Abfindung auch Ratenzahlung vereinbart werden. Eine mehrjährige Zahlungsdauer ist jedoch in aller Regel nur bei gleichzeitiger Vereinbarung einer angemessenen Verzinsung zulässig.

II.2. Liegt eine nach dem Gesellschaftsvertrag geleistete Abfindung unter dem tatsächlichen Wert der Beteiligung, kann dies seit dem 1.1.2009 zu erheblichen steuerlichen Zusatzlasten führen, obwohl die insoweit maßgeblichen Vorschriften des Erbschaftsteuergesetzes gegenüber der früheren Rechtslage unverändert geblieben sind. Der Grund für die drohende Mehrbelastung liegt in der ebenfalls seit Anfang 2009 gültigen Neufassung des Bewertungsgesetzes, nach der sich u. a. auch die erbschaft- bzw. schenkungsteuerliche Bewertung von Gesellschaftsanteilen an ihrem Verkehrswert orientiert.

Scheidet ein Gesellschafter gegen Leistung einer Abfindung aus der Gesellschaft aus, haben die verbleibenden Gesellschafter - unabhängig von der Besteuerung der Abfindung durch den ausgeschiedenen Gesellschafter bzw. dessen Erben - die Differenz zwischen dem Abfindungsbetrag und dem nach steuerlichen Grundsätzen ermittelten Verkehrswert der von ihnen erworbenen Beteiligung zu versteuern. Das Gesetz fingiert insoweit sowohl im Schenkungs- als auch im Erbfall eine steuerpflichtige Zuwendung des ausgeschiedenen an die verbleibenden Gesellschafter.

Nach altem Recht blieben die einschlägigen erbschaftsteuerlichen Vorschriften regelmäßig ohne Auswirkung, weil der für die Ermittlung der fiktiven Schenkung maßgebliche Steuerwert selbst bei der Verwendung von Buchwertklauseln zumeist nicht über dem tatsächlich geleisteten Abfindungsbetrag lag. Aufgrund der veränderten Bewertungsmaßstäbe ist dagegen ab 2009 jede gesellschaftsvertragliche Regelung, die eine unter dem Verkehrswert liegende Abfindung vorsieht, steuerlich relevant.

Unabhängig von den verschiedenen in der Literatur empfohlenen Ausweichgestaltungen, denen nur eingeschränkt Praxistauglichkeit bescheinigt werden kann, sollten zur Vermeidung von späteren Auseinandersetzungen im Rahmen eines Nachtrags zum Gesellschaftsvertrag in jedem Fall Regelungen darüber getroffen werden, wer die aus einer Abfindung unter dem Verkehrswert der Beteiligung resultierende Steuer letztlich zu tragen hat. Diese Frage stellt sich für alle Personengesellschaften und darüber hinaus auch für die GmbH, während die AG nach wohl einhelliger Meinung von der derzeitigen Gesetzesfassung (noch) nicht erfasst wird.

Inhaberwechsel und Ausscheiden von Mitinhabern

Ob auf die fiktive Zuwendung die Verschonungsregelungen zur Anwendung kommen und damit zu einer weitgehenden oder vollständigen Freistellung der übergegangenen Anteile führen, bedarf in jedem Einzelfall der genauen Prüfung. Bei der GmbH kommt eine Freistellung überhaupt nur dann in Betracht, wenn der ausgeschiedene Anteilshaber mit mehr als 25 % an der Gesellschaft beteiligt war.

Steuerschuldner gegenüber dem Finanzamt sind die Erwerber, beim Ausscheiden zu Lebzeiten auch der ausgeschiedene Gesellschafter. Dieser haftet zusammen mit den verbleibenden Gesellschaftern als Gesamtschuldner.

Kontakt für weitere Informationen:

Jochen Reiter
Rechtsanwalt
Steuerberater

E-Mail:
jreiter@dr-langenmayr.de



* online abrufbar unter
www.kodex-fuer-familienunternehmen.de

HGB News

Neueste Fassung des Deutschen Corporate Governance Kodex (DCGK) veröffentlicht

Im elektronischen Bundesanzeiger vom 2. Juli 2010 wurde die überarbeitete Fassung des DCKG veröffentlicht. Der Kodex richtet sich in erster Linie an börsennotierte Gesellschaften. Seine freiwillige Anwendung wird auch anderen Gesellschaften empfohlen. Insbesondere Unternehmen im Besitz der öffentlichen Hand wenden den Kodex ebenfalls an. Mit Veröffentlichung im Bundesanzeiger unterliegen die Änderungen der Erklärungspflicht nach § 161 AktG.

Die neuen Empfehlungen betreffen die Vergütung der Vorstandsmitglieder, die Erhöhung des Anteils von Frauen in Vorständen und Aufsichtsräten und die Besetzung von Aufsichtsratsposten durch frühere Vorstandsmitglieder. Zur Professionalisierung von Aufsichtsräten werden Empfehlungen zur Aus- und Weiterbildung von Aufsichtsräten gegeben. Die Unternehmen sind verpflichtet, die Aufsichtsräte dabei zu unterstützen.

Eine Version der Neufassung mit markierten Änderungen steht unter www.corporate-governance-code.de zur Verfügung.

Neuer IDW-Standard zur Aktivierung von Herstellungskosten (IDW RS HFA 31) verabschiedet

Das Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) hat am 23. Juni 2010 den überarbeiteten Standard zur Aktivierung von Herstellungskosten verabschiedet. Die Überarbeitung war aufgrund des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) notwendig geworden.

Der Standard behandelt die Aktivierung von Herstellungskosten nach § 255 Abs. 2 und 3 HGB in der Fassung des BilMoG und geht u. a. auf den Zeitraum der Herstellung, die Abgrenzung von Pflicht- und Wahlrechtsbestandteilen, den Umfang einzurechnender Abschreibungen und die Einbeziehung von Fremdkapitalzinsen ein.

Entwurf eines Standards zur Ansatz- und Bewertungsstetigkeit im handelsrechtlichen Jahresabschluss (IDW ERS HFA 38) veröffentlicht

Ebenfalls am 23. Juni hat das IDW den Entwurf eines Standards zur Ansatz- und Bewertungsstetigkeit im Jahresabschluss nach HGB veröffentlicht. Er soll die IDW-Stellungnahme 3/1997 ersetzen. Auch hier war die Überarbeitung durch das BilMoG notwendig geworden, da das bisherige Bilanzrecht zwar eine Bewertungsstetigkeit, aber keine Ansatzstetigkeit kannte. Der Entwurf steht auf der Website des IDW zum Download zur Verfügung.

Bilanzierung von Drohverlustrückstellungen und von erworbener Software beim Anwender

Weitere Anpassungen von Standards, die durch das BilMoG veranlasst sind, betreffen den Standard IDW RS HFA 4: Zweifelsfragen zum Ansatz und zur Bewertung von Drohverlustrückstellungen sowie den Standard IDW RS HFA 11: Bilanzierung entgeltlich erworbener Software beim Anwender. Beide Änderungen wurden ebenfalls am 23. Juni 2010 vom IDW verabschiedet.

HGB News

Angabe von Abschlussprüferhonoraren im Anhang nach HGB

Nach § 285 Nr. 17 HGB in der Fassung des BilMoG muss das dem Abschlussprüfer für das Geschäftsjahr gezahlte Gesamthonorar, aufgegliedert nach Tätigkeitsbereichen, im Anhang angegeben werden. Diese Regelung ist bereits für Jahresabschlüsse zum 31.12.2009 verpflichtend anzuwenden. Befreit sind kleine Kapitalgesellschaften, mittelgroße Kapitalgesellschaften können auf die Angabe ebenfalls verzichten, müssen das Honorar aber auf Anfrage der Wirtschaftsprüferkammer mitteilen. Zu Einzelfragen dieser Angabepflicht hat das IDW den Standard RS HFA 36 veröffentlicht.

IFRS News

IDW-Stellungnahme zu IAS 32 veröffentlicht

Auch im Bereich der internationalen Rechnungslegung ist das IDW im abgelaufenen Quartal tätig gewesen und hat den Entwurf einer Stellungnahme IDW ERS HFA 45: „Einzelfragen zur Darstellung von Finanzinstrumenten nach IAS 32“ veröffentlicht. Das IASB hat bei der Überarbeitung des IAS 32 die Abgrenzung von Eigenkapital und Fremdkapital neu geregelt. Diese Neuregelung hilft insbesondere deutschen Personenhandelsgesellschaften und Genossenschaften, deren handelsrechtliches Eigenkapital nach der alten Regelung häufig Fremdkapital im Sinne der IFRS-Regelung darstellte. Die IDW-Stellungnahme beschäftigt sich im Wesentlichen mit Zweifelsfragen der Abgrenzung von Eigenkapital und Fremdkapital.

IASB und FASB veröffentlichen einen gemeinsamen Entwurf zur Umsatzrealisierung

Das IASB und der amerikanische Standardsetter FASB haben einen gemeinsamen Entwurf zur Umsatzrealisierung veröffentlicht (Revenue from Contracts with Customers), der die Umsatzrealisierung nach IFRS und US-GAAP einheitlich regeln soll. Bei seiner endgültigen Verabschiedung durch das IASB entfallen die bisherigen Standards IAS 11 Fertigungsaufträge und IAS 18 Umsatzerlöse. Für IFRS-Bilanzierer ergeben sich keine wesentlichen materiellen Änderungen, wohl aber neue Anhangangaben.

IASB veröffentlicht einen Exposure Draft zur Darstellung der Gesamtergebnisrechnung

Die erst kürzlich in Kraft getretene Änderung der Darstellung der Ergebnisrechnung nach IAS 1 soll wieder geändert werden. Das derzeitige Wahlrecht, statt einer Gesamtergebnisrechnung zwei Aufstellungen, eine Gewinn- und Verlustrechnung und eine Überleitung zum Gesamtergebnis, zu präsentieren, soll nach dem am 27. Mai veröffentlichten Exposure Draft: „Presentation of Items of Other Comprehensive Income“ durch eine einheitliche Darstellung einer Gesamtergebnisrechnung ersetzt werden. Die Gesamtergebnisrechnung soll künftig als statement of profit and loss and other comprehensive income bezeichnet werden. Gewinn- und Verlustrechnung und das sonstige Ergebnis (other comprehensive income) sollen als zwei gesonderte Bestandteile einer Gesamtergebnisrechnung dargestellt werden.

Steuer News

Abschaffung der umgekehrten Maßgeblichkeit - Eigene Steuerbilanzpolitik durch BilMoG

Die Reform der handelsrechtlichen Bilanzierung durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) hat auch Auswirkungen auf die steuerrechtliche Bilanzierung. Die Neufassung des § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG hält zunächst an der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz fest. Danach ist für den Schluss eines Wirtschaftsjahres das Betriebsvermögen anzusetzen, das sich nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ergibt. Durch die Streichung von § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG a. F. wird die umgekehrte Maßgeblichkeit aufgehoben. Somit können in Zukunft steuerrechtliche Wahlrechte unabhängig von der Bilanzierung in der Handelsbilanz ausgeübt werden. Bislang waren steuerrechtliche Wahlrechte in Übereinstimmung mit der Handelsbilanz auszuüben.

In der Praxis hat die Aufhebung der umgekehrten Maßgeblichkeit drei bedeutsame Auswirkungen:

- Die einheitliche Handels- und Steuerbilanz wird immer seltener.
- Die Notwendigkeit der Abgrenzung latenter Steuern verstärkt sich.
- Die bilanzierenden Unternehmen können eine eigenständige Steuerbilanzpolitik betreiben. Steuerrechtliche Wahlrechte können, wie ausdrücklich in § 5 Abs. 1 S. 1 HS 2 EStG kodifiziert, unabhängig von der Handelsbilanz ausgeübt werden.

Die eigenständige Steuerbilanzpolitik wird auch von der Finanzverwaltung mit BMF-Schreiben vom 13.3.2010 bestätigt.

Das Verfolgen einer eigenständigen Bilanzpolitik kann für den Steuerpflichtigen von Vorteil sein.

Er kann die Besteuerungsgrundlagen ohne negative Konsequenzen für seinen handelsrechtlichen Jahresabschluss minimieren. Beispielfhaft werden im Folgenden einige Anwendungsbereiche aufgezählt, in denen eine von der Handelsbilanz unabhängige Steuerbilanzpolitik ausgeübt werden kann:

Teilwertabschreibungen im Anlage- und Umlaufvermögen

Bisher musste bei handelsrechtlichen Abschreibungen für die steuerliche Anerkennung der Teilwertabschreibung eine voraussichtlich dauernde Wertminderung gegeben sein. Das steuerliche Abschreibungswahlrecht wurde von der handelsrechtlichen Abschreibungspflicht überlagert. Aufgrund der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz folgte aus der Abschreibung aufgrund einer dauernden Wertminderung in der Handelsbilanz auch die Abschreibungspflicht in der Steuerbilanz. Nunmehr ergibt sich ein echtes Wahlrecht für die Steuerbilanz. Bei dauerhafter Wertminderung können in der Steuerbilanz Abschreibungen unterlassen werden, obwohl in der Handelsbilanz zwingend abzuschreiben ist. Steuerlich kann der Verzicht auf Teilwertabschreibungen und eine entsprechende Minderung des steuerlichen Ergebnisses im Einzelfall durchaus sinnvoll sein.

Umfang der Herstellungskosten

Die Wahlrechte zur Bemessung der Herstellungskosten können zukünftig in der Steuerbilanz unabhängig von der Handelsbilanz ausgeübt werden. Bisher führte der Einbezug von Wahlbestandteilen in der Handelsbilanz zu einem entsprechenden Einbezug in der Steuerbilanz. Im Ergebnis kann dadurch in der Steuerbilanz ein niedrigerer Wertansatz als in der Handelsbilanz gewählt werden, was zu einem niedrigeren steuerlichen Gewinn führt.

Steuer News

Verbrauchsfolgeverfahren

Verbrauchsfolgeverfahren können in Zukunft in Handels- und Steuerbilanz unabhängig voneinander ausgeübt werden. Nach dem BilMoG sind in der Handelsbilanz nur noch das Fifo- oder das Lifo-Verfahren anwendbar. In der Steuerbilanz ist neben der Bewertung zum gewogenen Durchschnitt nur das Lifo-Verfahren erlaubt. Damit kann in der Handelsbilanz das Fifo-Verfahren und in der Steuerbilanz das Lifo-Verfahren herangezogen werden.

Abschreibungsmethoden bei planmäßiger Abschreibung

Die steuerlichen Abschreibungsmethoden können in Zukunft unabhängig von der Abschreibungsmethode in der Handelsbilanz vorgenommen werden. So kann z. B. in der Handelsbilanz linear abgeschrieben werden, während in der Steuerbilanz die Abschreibungen degressiv vorgenommen werden. Auch bezüglich der Bestimmung der Nutzungsdauern ist der Bilanzierende handelsrechtlich nicht an die steuerlichen Afatabellen gebunden.

Investitionszuschüsse und -zulagen

Zuwendungen der öffentlichen Hand können als Investitionszuschüsse oder als Investitionszulagen auftreten. Der wesentliche Unterschied zwischen den beiden öffentlich-rechtlichen Subventionierungen liegt in der Besteuerung. Während Investitionszuschüsse grundsätzlich steuerpflichtig sind, sind Investitionszulagen stets steuerfrei.

Handelsrechtlich besteht hinsichtlich der Behandlung von Investitionszulagen sowie Investitionszuschüssen ein Wahlrecht, diese unmittelbar als Ertrag zu vereinnahmen, soweit die Auswirkung für die Darstellung der Ertragslage nicht wesentlich ist oder von den Anschaffungskosten des subventionierten Vermögensgegenstandes abzuziehen und damit die Abschreibungsbemessungsgrundlage zu kürzen. Steuerlich besteht ein eigenständiges Wahlrecht nur für den Bereich der Investitionszuschüsse. Die Investitionszulagen sind steuerlich stets gewinnerhöhend zu erfassen.

Damit kann der Bilanzierende, will er einen möglichst hohen handelsrechtlichen Gewinn und einen niedrigeren steuerlichen Gewinn ausweisen, die Investitionszuschüsse handelsrechtlich unmittelbar als Ertrag vereinnahmen, während diese steuerlich lediglich von den Anschaffungskosten gekürzt werden.

Strafbefreiende Selbstanzeige

Mit der strafbefreienden Selbstanzeige besteht für den Steuerbürger die Möglichkeit, Straffreiheit zu erlangen, wenn er nachträglich durch Berichtigung, Ergänzung oder Nachholung von Angaben gegenüber dem Finanzamt den steuerlichen Sachverhalt nunmehr korrekt darstellt und damit dem Finanzamt bislang verborgene Steuerquellen erschließt.

Gerade jetzt, wo die Selbstanzeige im Zusammenhang mit Konten in der Schweiz oder Liechtenstein erheblich an Brisanz gewonnen hat, fällt der 1. Senat des BGH (1 StR 577/09 vom 20.5.2010) eine Entscheidung, mit der die Möglichkeit, durch Selbstanzeige Strafbefreiung zu erlangen, erheblich eingeschränkt wird.

Steuer News

Nach Auffassung des BGH tritt die gewünschte Strafbefreiung nur dann ein, wenn die Berichtigung oder Nachholung von Angaben vollständig erfolgt und keine für die Besteuerung bedeutsamen Angaben zurückgehalten werden. Somit liegt etwa eine wirksame Selbstanzeige nicht vor, wenn der Steuerzahler zwar bislang verschwiegene Zinseinkünfte erklärt, hierbei jedoch weitere Konten verschweigt, weil er insoweit keine Entdeckung durch die Finanzbehörde befürchtet. Hier fehlt nach Ansicht des Gerichts gerade die Voraussetzung für eine wirksame Selbstanzeige, nämlich die Rückkehr zur vollständigen Steuerehrlichkeit.

Das Urteil enthält eine Abkehr von der bisherigen Rechtsprechung, wonach eine sog. Teil-Selbstanzeige für ausreichend gehalten wurde, um zumindest in deren Reichweite die gewünschte Strafbefreiung zu erlangen.

Eine Strafbefreiung scheidet zudem auch dann aus, wenn die Tat bereits entdeckt ist. Auch hier beinhaltet die genannte Entscheidung eine wesentliche Verschärfung: Im Falle einer Durchsuchung gilt künftig die Straftat bereits als entdeckt, wenn nach Aufdeckung einer Steuerquelle unter Berücksichtigung vorhandener weiterer Umstände nach allgemeiner kriminalistischer Erfahrung eine Straftat nahe liegt. Dies gilt selbst für solche Taten, die mit dem bisherigen Ermittlungsgegenstand konkret nichts zu tun haben, jedoch in einem sachlichen Zusammenhang stehen.

USt: Online-Rechnung

Am 5. Mai 2010 hat das EU-Parlament einer Änderung der Vorschriften zum Vorsteuerabzug aus elektronischen Rechnungen zugestimmt. Mit Verabschiedung des Gesetzes wird die Grundlage dafür geschaffen, den Unternehmen den Vorsteuerabzug aus elektronisch übermittelten Rechnungen zu erleich-

tern. Neben den bisher geltenden und auch weiter anwendbaren Verfahren - qualifizierte elektronische Signatur oder Übermittlung per Electronic Data Interchange (EDI) - ist der Vorsteuerabzug aus einer elektronisch übermittelten Rechnung nunmehr auch dann möglich, wenn die beiden vorstehend genannten Verfahren nicht angewendet werden.

Für den Vorsteuerabzug ist unabhängig vom Weg der Übertragung der Vorsteuerabzug aus einer per E-Mail übermittelten Rechnung möglich, wenn mit Hilfe eines sog. „Audit-Trail“ nachgewiesen werden kann, dass die empfangene Rechnung mit der erhaltenen Leistung im Zusammenhang steht. Dies ist dann gegeben, wenn der zu einer Rechnung gehörige Liefervertrag und/oder der Zahlungsnachweis vorgelegt werden kann und dadurch ersichtlich wird, dass die zum Vorsteuerabzug berechtigende Rechnung auf der Grundlage der tatsächlich erbrachten Leistung ausgestellt worden ist. Inwiefern der sog. „Audit-Trail“ nach innerstaatlichen Regelungen weitere gesetzliche Aufzeichnungspflichten nach sich zieht, bleibt abzuwarten.

Est: Dienstwagenbesteuerung

Der BFH hat mit Urteil vom 9.3.2010 entschieden, dass die sogenannte 1 %-Regelung auch dann auf jedes vom Unternehmer privat genutzte Fahrzeug anzuwenden ist, wenn dieser allein verschiedene Fahrzeuge zu Privatfahrten nutzt. Die Finanzverwaltung hatte bei fehlendem Führen eines Fahrtenbuchs für diesen Fall die Anwendung erlassen, die 1 %-Regelung nur einmal anzuwenden, und zwar für das Fahrzeug mit dem höchsten Listenpreis.

Steuer News

Photovoltaik und Steuern

Will man in eine Photovoltaikanlage investieren, sind neben technischen und betriebswirtschaftlichen Fragestellungen auch steuerliche Aspekte zu beachten. Im Folgenden sind die wesentlichen Auswirkungen auf die Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuer dargestellt.

Umsatzsteuer

Die Unternehmereigenschaft ist grundsätzlich gegeben, da der Betreiber einer Photovoltaikanlage selbständig in Einnahmenerzielungsabsicht tätig wird. Es entsteht folglich ein nachhaltiges Leistungsaustauschverhältnis zwischen dem Betreiber der Photovoltaikanlage und dem Energieversorger, das als umsatzsteuerbare Lieferung der Umsatzsteuerpflicht unterliegt und den Betreiber als Unternehmer qualifiziert.

Die in der Investitionssumme (Kauf der Anlage und Installation) enthaltene Vorsteuer kann der Betreiber der Photovoltaikanlage als abziehbare Vorsteuer geltend machen, so dass er nur die Nettoinvestition finanzieren muss. Die Vorsteuer wird in der Umsatzsteuererklärung geltend gemacht. Hierdurch wird vom Steuerpflichtigen auch dokumentiert, dass er die Investition dem unternehmerischen Bereich zuordnet.

Einkommensteuer

Mit der Einrichtung der Photovoltaikanlage zu unternehmerischen Zwecken entsteht für den Steuerpflichtigen ein Gewerbebetrieb. Damit einhergehend entsteht die unbeschränkte Möglichkeit, die Anfangsverluste der Investition horizontal oder vertikal mit anderen Einkünften zu verrechnen.

Dabei ist eine aufgesetzte Anlage zivilrechtlich mangels Einfügung in das Gebäude kein wesentlicher Bestandteil. Die Anlage ist damit als sonderrechtsfähiges, bewegliches Wirtschaftsgut zu qualifizieren. Anders ist dies bei integrierten Systemen, die gemeinsam mit dem Dach einen wesentlichen Bestandteil des Gebäudes bilden.

Die aufgesetzten Anlagen sind als Betriebsvorrichtung zu qualifizieren, deren Abschreibung über 20 Jahre (auch degressiv) erfolgt, während andernfalls Aufwendungen auf das Gebäude vorliegen, die als nachträgliche Herstellungskosten zu berücksichtigen sind.

Für Photovoltaikanlagen, die als bewegliche Wirtschaftsgüter gelten, besteht grundsätzlich die Möglichkeit der Inanspruchnahme einer Sonderabschreibung. Hiernach können im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und in den 4 folgenden Jahren bis zu insgesamt 20% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten neben der regulären Abschreibung in Abzug gebracht werden. Ebenso besteht für solche beweglichen Wirtschaftsgüter die Möglichkeit der Bildung eines Investitionsabzugsbetrages nach § 7g EStG in Höhe von bis zu 40 % der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten.

Gewerbesteuer

Gewerbesteuerlich ist die Photovoltaikanlage, jedenfalls für „Privatleute“, wohl eher uninteressant. Die Gewerbesteuer wird wegen des Freibetrages (€ 24.500) regelmäßig ohne Bedeutung bleiben.

Übertragung der Immobilie bzw. Photovoltaikanlage

Im Falle der Veräußerung der Immobilie ergibt sich für externe Anlagen keine Besonderheit, da weder zivilrechtlich noch steuerlich die Anlage bzw. der Betrieb veräußert wird. Der bisherige Steuerpflichtige führt seinen Betrieb – nunmehr auf dem Dach eines Fremden – fort.

Erfolgt die Übertragung der Photovoltaikanlage – mit oder ohne Immobilie – unentgeltlich (z. B. im Wege der vorweggenommenen Erbfolge oder von Todes wegen), wird die Anlage auch von den Privilegien der §§ 13a, b ErbStG erfasst, wobei regelmäßig die 100 %-Option sinnvoll sein wird, da weder die Verwaltungsvermögensgrenze noch die Verletzung der Lohnsummenregelung oder ein Verstoß gegen die Behaltensfristen drohen.

LP News

Neue Mitarbeiterin

Verstärkt wurden wir durch den Eintritt einer neuen Mitarbeiterin:



Frau
Valeria Spleiss
Eintritt zum
12. Juli 2010
Steuerfachangestellte

Impressum

LP NEWS *letter* wird veröffentlicht von der



Kanzlei Dr. Langenmayr und Partner
Seidlstraße 30
D-80335 München
Telefon: 089 / 55 17 07 0
Telefax: 089 / 55 17 07 49

und der



UHY Deutschland AG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Seidlstraße 30
D-80335 München

Redaktion:

Dr. Langenmayr und Partner
WP/StB Thilo Rath
WP/StB Martin Sedlmeyr

LP@dr-langenmayr.de
www.langenmayr.de
www.uhy-deutschland.de

Dr. Langenmayr GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft und UHY Deutschland AG sind Mitglied von UHY International, einer internationalen Vereinigung von unabhängigen Wirtschaftsprüfungs- und Beratungsfirmen, deren Rechtsträger Urbach Hacker Young International Limited ist, eine Gesellschaft nach britischem Recht.

Der Inhalt des LP NEWS *letter* ist nach bestem Wissen und Kenntnisstand erarbeitet worden, ist jedoch nicht auf die spezielle Situation einer natürlichen oder juristischen Person ausgerichtet. Die Komplexität und der ständige Wandel der Rechtsmaterie machen es notwendig, Haftung und Gewährleistung auszuschließen. Ohne geeigneten fachlichen Rat und ohne gründliche Analyse der jeweiligen Situation sollten aufgrund der Informationen dieses NEWS *letter* keine Entscheidungen getroffen werden.