

## MDS MÖHRLE & PARTNER

Mandantenveranstaltung  
am 26. November 2009

1. Koalitionsvertrag und Steueränderungen 2010
  - ➔ Martin Horstkötter / Tobias Müller
2. Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG)
  - ➔ Christian Kampmeyer
3. Steuerliche Auswirkungen des BilMoG
  - ➔ Martin Horstkötter
4. Das neue Forderungssicherungsgesetz (FoSiG)
  - ➔ Guido Gemoll
5. Änderungen des Erbrechts
  - ➔ Hubertus von der Recke
6. Erste Erkenntnisse aus der Reform der Erbschaftsteuer
  - ➔ Dr. Ulrich Möhrle / Jochen Delfs

## Koalitionsvertrag und Steueränderungen 2010

Martin Horstkötter / Tobias Müller

**Koalitionsvertrag**  
**Wachstum. Bildung. Zusammenhalt.**

## Koalitionsvertrag

- ➔ Ziele:
  - ➔ Motivation und Entlastung der Bürger
  - ➔ Bewältigung der Wirtschaftskrise
  
- ➔ Maßnahmen
  - ➔ Kurzfristig: Gesetz zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums
  - ➔ Mittel- und langfristig: zahlreiche Änderungen in verschiedenen Bereichen des Steuerrechts

**Koalitionsvertrag:  
kurzfristige Maßnahmen  
Gesetz zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums**

# Gesetz zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums

- a) Entlastungen für Unternehmen
  - 1. Entschärfung der Verlustabzugsbeschränkungen (§ 8c KStG)
    - ➔ Aufhebung der zeitlichen Beschränkung bei der Sanierungsklausel
    - ➔ Einführung einer Konzernklausel
    - ➔ Erhalt nicht genutzter Verluste in Höhe der stillen Reserven

# Gesetz zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums

## Exkurs: § 8c KStG

- ➔ Verlustuntergänge bei Kauf von Kapitalgesellschaften
- ➔ Alleiniges Kriterium für die Verlustbeschränkung ist der Anteilseignerwechsel
- ➔ mittelbare Anteilsübertragungen schädlich
- ➔ Zweistufige Verlustbeschränkung
  - ➔ quotaler Untergang des Verlustabzugs bei Anteils- oder Stimmrechtsübertragungen von mehr als 25 % bis zu 50 % (quotaler Verlustuntergang)
  - ➔ bei Übertragung von mehr als 50 % der Anteile oder Stimmrechte vollständiger Untergang des Verlustabzugs jeweils innerhalb von 5 Jahren
- ➔ Vermögenszuführung unerheblich!

# Gesetz zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums

## a) Entlastungen für Unternehmen

### 1. Entschärfung der Verlustabzugsbeschränkungen (§ 8c KStG)

- ➔ Aufhebung der zeitlichen Beschränkung bei der Sanierungsklausel
  - ➔ Anteilseignerwechsel erfolgt zum Zeitpunkt der drohenden oder eingetretenen Zahlungsunfähigkeit bzw. Überschuldung und
    - ➔ Arbeitsplatzabbau nur im Umfang Betriebsvereinbarung oder
    - ➔ Lohnsumme innerhalb von fünf Jahren mindestens 400 % oder
    - ➔ Zuführung von wesentlichem neuen Betriebsvermögen
  - ➔ Geschäftsbetrieb nicht eingestellt und
  - ➔ Innerhalb von fünf Jahren kein Branchenwechsel
- ➔ Einführung einer Konzernklausel
- ➔ Erhalt nicht genutzter Verluste in Höhe der stillen Reserven

# Gesetz zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums

2. Änderung der Zinsabzugsbeschränkungen
  - ➔ Dauerhafte Erhöhung der Freigrenze auf EUR 3 Mio.
  - ➔ EBITDA-Vortrag
  - ➔ Überarbeitung des Eigenkapitalvergleichs
    - ➔ Erhöhung Unschädlichkeitsgrenze von 1 % auf 5 %
    - ➔ Korrekturen bei Beteiligungsbuchwertkürzung

## Gesetz zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums

3. Reduzierung des gewerbesteuerlichen Hinzurechnungssatzes bei den Immobilienmieten von 65 % auf 50 %
  - ➔ 2009            2,67 % Gewerbesteuer\* auf Mieten/ Pachten
  - ➔ 2010            2,06 % Gewerbesteuer\* auf Mieten/ Pachten
  
4. Erleichterung der Umstrukturierung von Unternehmen durch die Einführung einer grunderwerbsteuerlichen Konzernklausel
  - ➔ Besteuerungsausnahme bei Umstrukturierungen nach dem Umwandlungsgesetz

\* Hamburg (Hebesatz 470 %)

## Gesetz zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums

5. Erweiterung der Abschreibungsmöglichkeiten bei geringwertigen Wirtschaftsgütern
  - ➔ Sofortabschreibung von Wirtschaftsgütern mit einem Wert von bis zu EUR 410,00
  - oder
  - ➔ Sammelpostenmethode für Wirtschaftsgüter mit einem Wert zwischen EUR 150,00 und EUR 1.000,00
  
6. Ermäßigung des Umsatzsteuersatzes für Beherbergungsleistungen von 19 % auf 7 %
  - ➔ Restaurantumsätze nicht betroffen – weiterhin voller Steuersatz
  - ➔ Trennung Übernachtung/Frühstück

# Gesetz zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums

7. Änderung des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes
  - ➔ Änderungen bei Verschonung von Betriebsvermögen
    - ➔ Gültig für Übertragungen nach dem 31. Dezember 2009
  
  - ➔ Verkürzung der Fortführungsfristen
    - ➔ Regelverfahren 5 statt 7 Jahre
    - ➔ Optionsverfahren 7 statt 10 Jahre
  
  - ➔ Reduzierung der Lohnsummen
    - ➔ Regelverfahren 400 % statt 650 % Lohnsumme
    - ➔ Optionsverfahren 700 % statt 1000 % Lohnsumme
    - ➔ Nichtanwendung Nicht mehr als 20 statt 10 Beschäftigte

## Gesetz zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums

- b) Entlastungen für Familien mit Kindern
  - 1. Anhebung der Kinderfreibeträge von EUR 6.024,00 auf EUR 7.008,00
    - ➔ Auswirkung EUR 436 pro Jahr (bei Steuersatz 42 % inkl. Soli)
  - 2. Erhöhung des Kindergeldes um EUR 20,00 pro Monat
    - ➔ Auswirkung EUR 240 pro Jahr
  - 3. Senkung Steuersatz für Schenkungen/Erbschaften an Geschwister und Geschwisterkinder

**Koalitionsvertrag :  
mittel- und langfristige Maßnahmen**

## Koalitionsvertrag : mittel- und langfristige Maßnahmen

1. Abgabenordnung
  - ➔ Beschränkung der Gebührenpflicht für verbindliche Auskünfte auf „wesentliche und aufwendige Fälle“
  - ➔ Zeitnahe und schnellere Betriebsprüfungen
2. Erbschaft- und Schenkungsteuer
  - ➔ Regionalisierung der Erbschaftsteuer hinsichtlich der Steuersätze und Freibeträge
3. Gewerbesteuer
  - ➔ Prüfung der Abschaffung der Gewerbesteuer
  - ➔ Ausgleich Gemeinden durch höhere Beteiligung an Umsatz-,Einkommen- und Körperschaftsteueraufkommen

## Koalitionsvertrag : mittel- und langfristige Maßnahmen

### 4. Einkommensteuer

- ➔ Umbau des Einkommensteuertarifs zu einem Stufentarif
- ➔ Wiedereinführung des Sonderausgabenabzugs für Steuerberatungskosten für privat veranlasste Aufwendungen
- ➔ Neuordnung der steuerlichen Abzugsfähigkeit von Ausbildungskosten
- ➔ Neustrukturierung der Regelungen zur Verlustverrechnung
- ➔ Förderung von Mitarbeiterkapitalbeteiligungen
- ➔ Abzugsbesteuerung der Renten
- ➔ Einführung von Pauschalen für Pflegeheimkosten
- ➔ Neuregelung der Dienstwagen-Besteuerung

## Koalitionsvertrag : mittel- und langfristige Maßnahmen

5. Körperschaftsteuer
  - ➔ Gruppenbesteuerungssystem
  
6. Umsatzsteuergesetz
  - ➔ Umsatzsteuerbefreiung für Post-Universaldienstleistungen
  - ➔ Umstellung auf die Ist-Besteuerung (Reverse-Charge-Verfahren)
  - ➔ Änderung Ausnahmekatalog für ermäßigten Steuersatz
  - ➔ Vereinfachung der elektronischen Rechnungsstellung
  
7. Außensteuergesetz
  - ➔ Beseitigung der negativen Auswirkungen der Neuregelung zur Funktionsverlagerung

## Staatsschuldenquoten im internationalen Vergleich

Land	in % des BIP							
	2000	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Deutschland	59,7	65,6	67,8	67,6	65,1	65,9	73,4	78,7
Spanien	59,2	46,2	43,0	39,6	36,2	39,5	50,8	62,3
Italien	109,2	103,8	105,8	106,5	103,5	105,8	113,0	116,1
Dänemark	51,7	44,5	37,1	31,3	26,8	33,3	32,5	33,7
Polen	36,8	45,7	47,1	47,7	44,9	47,1	53,6	59,7
EU	63,1	62,2	62,7	61,3	58,7	61,5	72,6	79,4
Japan	136,7	167,1	177,3	180,3	167,1	172,1	185,3	194,0
USA	55,5	62,3	62,7	62,1	63,1	65,0	78,0	91,6

Quelle: Bundesministerium der Finanzen, Monatsbericht August 2009

## Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung

## Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung

- ➔ Ab 1. Januar 2010 Berücksichtigung folgender Beiträge in voller Höhe als Sonderausgaben:
  - ➔ Beiträge zur gesetzlichen Krankenversicherung (ohne den Beitragsanteil zur Finanzierung des Krankengeldes – pauschale Kürzung um 4 % der Beiträge)
  - ➔ Beiträge zugunsten einer privaten Krankenversicherung (nur in Höhe der Beiträge zu Basisversicherung)
  - ➔ Beiträge zur privaten und gesetzlichen Pflegeversicherung
- ➔ Aufwendungen relevant vom Steuerpflichtigen, Ehegatten und Kindern im Sinne des § 32 EStG
- ➔ Faktisches Abzugsverbot für alle weiteren sonstigen Vorsorgeaufwendungen
- ➔ Günstigerprüfung von Amts wegen bis zum Veranlagungszeitraum 2019
- ➔ Folgeänderung auch bei Realsplittung und Unterhaltszahlungen

# Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung

Höchstbeträge Vorsorgeaufwendungen (2010)

	Selbständige	Arbeitnehmer
"Alter Höchstbetrag"	5.069	2.001
Modifizierter alter Höchstbetrag (2009)	5.069 + 68 % Beiträge Rüruprente	2.001
Aktueller Höchstbetrag (2009)	2.400 + 68% Altersvorsorgeaufwendungen bis EUR 20.000 (Vorsorgewerk; Rentenbeiträge, Rürup)	1.500
Höchstbetrag nach Gesetzesänderung (2010)	<b>Beiträge zur Kranken- und Pflegeversicherung</b> (Höchstgrenze Basisversorgung) (bis 2.800 bzw. 1.900 auffüllbar durch andere Vorsorgeaufwendungen) + 70 % Altersvorsorgeaufwendungen bis EUR 20.000	

## Beispiele – Auswirkungen Änderung Sonderausgabenabzug

### Verheirateter Unternehmer, zwei Kinder, zu versteuerndes Einkommen EUR 80.000

(Beiträge Krankenversicherung: EUR 500 pro Monat Erwachsene/ EUR 300 pro Monat Kinder)

Zu versteuerndes Einkommen nach bisherigem Recht	EUR 80.000,00
Beitrag zur Krankenversicherung EUR 1.600 x 12 =	./.EUR 19.200,00
Bisher berücksichtigungsfähige Vorsorgebeiträge	+ EUR 4.800,00
Zu versteuerndes Einkommen nach neuem Recht	EUR 65.600,00
Steuerliche Entlastung (nur Einkommensteuer): EUR 18.446 - EUR 13.436	EUR 5.010,00

### Verheirateter Unternehmer, zwei Kinder, zu versteuerndes Einkommen EUR 150.000

Zu versteuerndes Einkommen nach bisherigem Recht	EUR 150.000,00
Beitrag zur Krankenversicherung EUR 1.600 x 12 =	./. EUR 19.200,00
Bisher berücksichtigungsfähige Vorsorgebeiträge	+ EUR 4.800,00
Zu versteuerndes Einkommen nach neuem Recht	EUR 135.600,00
Steuerliche Entlastung (nur Einkommensteuer): EUR 46.656 – EUR 40.608	EUR 6.048,00

## Beispiele – Auswirkungen Änderung Sonderausgabenabzug

**Alleinstehender Unternehmer, keine Kinder, zu versteuerndes Einkommen EUR 80.000**

Zu versteuerndes Einkommen nach bisherigem Recht	EUR 80.000,00
Beitrag zur Krankenversicherung EUR 500 x 12 =	./. EUR 6.000,00
Bisher berücksichtigungsfähige Vorsorgebeiträge	+ EUR 2.400,00
Zu versteuerndes Einkommen nach neuem Recht	EUR 76.400,00
Steuerliche Entlastung (nur Einkommensteuer): EUR 25.686 – EUR 24.174	EUR 1.512,00

**Verheirateter Arbeitnehmer, zwei Kinder, Arbeitslohn EUR 100.000  
zu versteuerndes Einkommen EUR 80.000,00**

Zu versteuerndes Einkommen nach bisherigem Recht	EUR 80.000,00
Arbeitnehmerbeitrag zur gesetzlichen Krankenversicherung Beitragsbemessungsgrundlage: EUR 48.150 – 8 % von EUR 48.150	./. EUR 3.800,00
Bisher berücksichtigungsfähige Vorsorgebeiträge	+ EUR 3.000,00
Zu versteuerndes Einkommen nach neuem Recht	EUR 79.200,00
Steuerliche Entlastung (nur Einkommensteuer): EUR 18.446 – EUR 18.154	EUR 292,00

## Beispiele – Auswirkungen Änderung Sonderausgabenabzug

**Verheirateter Arbeitnehmer, zwei Kinder, Arbeitslohn EUR 40.000,00, zu versteuerndes Einkommen EUR 30.000,00**

Zu versteuerndes Einkommen nach bisherigem Recht	EUR 30.000,00
Arbeitnehmerbeitrag zur gesetzlichen Krankenversicherung Beitragsbemessungsgrundlage: EUR 40.000 – 8 % von EUR 40.000	./. EUR 3.200,00
Bisher berücksichtigungsfähige Vorsorgebeiträge	+ EUR 3.000,00
Zu versteuerndes Einkommen nach neuem Recht	EUR 29.800,00
Steuerliche Entlastung (nur Einkommensteuer): EUR 3.084 – EUR 3.034	EUR 50,00

**Lediger Arbeitnehmer, keine Kinder, Arbeitslohn EUR 40.000, zu versteuerndes Einkommen EUR 30.000,00**

Zu versteuerndes Einkommen nach bisherigem Recht	EUR 30.000,00
Arbeitnehmerbeitrag zur gesetzlichen Krankenversicherung Beitragsbemessungsgrundlage: EUR 40.000 – 8 % von EUR 40.000	./. EUR 3.200,00
Bisher berücksichtigungsfähige Vorsorgebeiträge	+ EUR 1.500,00
Zu versteuerndes Einkommen nach neuem Recht	EUR 28.300,00
Steuerliche Entlastung (nur Einkommensteuer): EUR 5.807 – EUR 5.272	EUR 535,00

## Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung

- Anhebung der Ist-Versteigerungsgrenze bei der Umsatzsteuer auf TEUR 500
  - Anwendung ab 1. Juli 2009
  - Befristung bis 31. Dezember 2011
  
- Einführung einer Sanierungsklausel in den Fällen von § 8c KStG (Mantelkauf)
  - Zeitlich befristet vom 1. Januar 2008 bis 31. Dezember 2009
  
- Anhebung der Freigrenze bei der Zinsschranke auf TEUR 3.000
  - Zeitlich befristet vom 1. Januar 2008 bis 31. Dezember 2009

**Referentenentwurf  
Gesetz zur Umsetzung steuerrechtlicher EU-Vorgaben**

## Referentenentwurf

### Gesetz zur Umsetzung steuerrechtlicher EU-Vorgaben (JStG 2010)

- ➔ Ab 1. Juli 2010 nur noch Umsatzsteuerbefreiung für Postuniversaldienstleistungen, die die Grundversorgung der Bevölkerung sicherstellen
  - ➔ Großkundengeschäft umsatzsteuerpflichtig
- ➔ Erteilung einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer auf Antrag für alle Unternehmen im Sinne des § 2 UStG
- ➔ Gewährung der Altersvorsorgezulage (Riester-Rente) unabhängig vom steuerlichen Status der jeweiligen Person
- ➔ Ausweitung der degressiven Abschreibung auf Gebäude im EU- und EWR-Ausland
- ➔ Berücksichtigung von Spenden an gemeinnützige Einrichtungen eines anderen EU-Mitgliedstaates
- ➔ Abgabe zusammenfassende Meldung grundsätzlich monatlich
- ➔ Verbesserung der steuerlichen Förderung von Mitarbeiterkapitalbeteiligungen

## Mehrwertsteuerpaket 2010

- ➔ Umsetzung EU-Vorgaben
  - ➔ EU-VAT-Package 12.02.2008
  - ➔ Umsetzung in deutsches Recht 19.12.2008 (JStG 2009)
  - ➔ Anwendung ab 1.1.2010
  
- ➔ Wesentliche Änderungen
  - ➔ Ort der Dienstleistungen (Grundsatz)
    - ➔ B2B-Geschäft Empfängerort
    - ➔ B2C-Geschäft Ort Ansässigkeit Dienstleister
    - ➔ Daneben zahlreiche Spezialregelungen
  
  - ➔ Reverse-Charge-Verfahren
    - ➔ Ausdehnung

## Mehrwertsteuerpaket 2010

- ➔ Wesentliche Änderungen
  - ➔ Zusammenfassende Meldung
    - ➔ Erweiterung auf steuerpflichtige Leistungen an Unternehmen, die in anderen EU-Staaten ansässig sind und die Steuer vom Leistungsempfänger geschuldet wird
    - ➔ In Rechnungen ist bei grenzüberschreitenden Leistungen stets die USt-IdNr. vom Leistenden und Leistungsempfänger anzugeben
  - ➔ Vorsteuer-Vergütungsverfahren
    - ➔ Elektronischer Antrag für alle Staaten im Ansässigkeitsland Leistungsempfänger
      - ➔ Deutschland Bundeszentralamt für Steuern

	bis 2009	ab 2010
grundstücksbezogene Leistungen	Belegenheitsprinzip (keine Änderung)	
kulturelle, künstlerische, sportliche, unterrichtende, wissenschaftliche, unterhaltende Leistungen	Tätigkeitsprinzip (keine Änderung)	
Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen und Begutachtung dieser Gegenstände	Tätigkeitsortprinzip (i.d.R. Verlagerung durch Verwendung anderer USt-ID des Empfängers)	B2C: Tätigkeitsortprinzip B2B: Empfängerortprinzip (im Ergebnis praktisch keine Änderung)
Vermittlungsleistungen	Ort des vermittelten Umsatzes (i.d.R. Verlagerung durch Verwendung anderer USt-ID des Empfängers)	B2C: Ort des vermittelten Umsatzes (keine Änderung) B2B: Empfängerortprinzip (im Ergebnis praktisch keine Änderung)

	bis 2009	ab 2010
Katalogleistungen („immaterielle“ Dienstleistungen inkl. E-Commerce-Leistungen) an EU-Endverbraucher	B2C: Sitz des Unternehmers; Ausnahme – elektronische Dienstleistung eines Unternehmers mit Sitz im Drittland: Empfängerortprinzip (keine Änderung)	
Katalogleistungen („immaterielle“ Dienstleistungen inkl. E-Commerce-Leistungen) an EU-Unternehmer bzw. in das Drittland	Empfängerortprinzip	B2C: Empfängerortprinzip B2B: Empfängerortprinzip (im Ergebnis praktisch keine Änderung)
Personenbeförderungen	Beförderungsstrecke (keine Änderung)	
Güterbeförderungen (nicht innergemeinschaftlich), sowie damit verbundene Leistungen (Be- und Entladen, Umschlagen)	Beförderungsstrecke (Aufteilung auf In- und Ausland erforderlich) bzw. wo Nebentätigkeit erbracht	B2C: Beförderungsstrecke bzw. wo Nebentätigkeit erbracht (keine Änderung) B2B: Empfängerortprinzip ( <b>Änderung</b> )

	bis 2009	ab 2010
innergemeinschaftliche Güterbeförderung sowie damit verbundene Leistungen (Be- und Entladen, Umschlagen)	Abgangsortprinzip bzw. wo Nebentätigkeit erbracht (ggf. Verlagerung durch Verwendung anderer USt-ID des Empfängers)	B2C: Abgangsortprinzip bzw. wo Nebentätigkeit erbracht (keine Änderung) B2B: Empfängerortprinzip ( <b>Änderung</b> )
Vermietung von Beförderungsmitteln	Sitz des Unternehmers (beachte auch § 1 UStDV)	bei kurzfristiger Vermietung: (30 Tage; 90 Tage für Schiffe): Übergabeort ( <b>Änderung</b> )  bei langfristiger Vermietung: B2C: Sitz des Unternehmers (keine Änderung) B2B: Empfängerortprinzip ( <b>Änderung</b> )

	bis 2009	ab 2010
Restaurationsleistungen (Abgabe von Speisen und Getränken zum Verzehr an Ort und Stelle)	Sitz des Unternehmers	Tätigkeitsortprinzip, bei innergemeinschaftlichem Personentransporten am Abgangsort ( <b>Änderung</b> )
Sonstige Leistungen	Sitz des Unternehmens	B2C: Sitz des Unternehmens  B2B: Empfängerort- prinzip ( <b>Änderung</b> )

## Das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG)

Christian Kampmeyer

## Agenda

- ➔ Warum eine reformierte deutsche Rechnungslegung?
- ➔ Erstmalige Anwendung der neuen Vorschriften
- ➔ Die wichtigsten Änderungen im Überblick
- ➔ Allgemeine Übergangsregelungen sowie BilMoG-Eröffnungsbilanz
- ➔ Die wichtigsten Änderungen im Einzelnen (Anlagevermögen, Latente Steuern, Rückstellungen)
- ➔ Fazit
- ➔ Umstellungsprozess

## Warum eine reformierte deutsche Rechnungslegung?

- ➔ Deutsche Rechnungslegung seit 1986 im Wesentlichen unverändert (BiRiLiG)
- ➔ **generelle Kritik** an HGB-Jahresabschlüssen:
  - ➔ zu viele Wahlrechte
  - ➔ Überbetonung des Gläubigerschutzes (Vorsichtsprinzip)
  - ➔ Handelsbilanz ist zu stark von der Steuerbilanz getrieben
  - ➔ Informationsfunktion des handelsrechtlichen Jahresabschlusses dadurch eingeschränkt
- ➔ Weiterentwicklung des HGB als kostengünstigere und einfachere **Alternative** zur internationalen Rechnungslegung und verbesserte Aussagekraft handelsrechtlicher Abschlüsse durch IFRS-nahe Elemente
  - ➔ IFRS für KMU als Motor des Gesetzes/IFRS for SMEs bzw. geplante Verordnung der EU-Kommission
  - ➔ Vergleichbarkeit mit internationalen Abschlüssen soll erhöht werden
  - ➔ Umsetzung von EU-Vorgaben
  - ➔ Entlastung der Unternehmen, indem Kleinstkaufleute, die bisher allein aufgrund der Rechtsform bilanzierungspflichtig waren, von der Rechnungslegungspflicht nach HGB befreit werden

## Erstmalige Anwendung der neuen Vorschriften - für Geschäftsjahre, die...

...nach dem 31. Dezember 2007 beginnen	...nach dem 31. Dezember 2008 beginnen	...nach dem 31. Dezember 2009 beginnen
<p>Deregulierende Maßnahmen</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>➔ Befreiung kleiner Einzelkaufleute von der Bilanzierungs- und Buchführungspflicht</li> <li>➔ Anhebung der Schwellenwerte für die Größenklassen im Hinblick auf Kategorisierung großmittelgroß – klein sowie für Konzernrechnungslegungspflicht</li> </ul>	<p>Umsetzung EU-rechtlicher Vorgaben</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>➔ neue Angabepflichten im Anhang</li> <li>➔ geänderte Anforderungen an die Lageberichterstattung</li> <li>➔ Abgabe einer Erklärung der Unternehmensführung für kapitalmarktorientierte Unternehmen</li> </ul>	<p>Anwendung der übrigen geänderten Vorschriften</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>➔ freiwillige Anwendung der BilMoG-Regelungen bereits für GJ möglich, die nach dem 31. Dezember 2008 beginnen</li> <li>➔ Voraussetzung: Anwendung sämtlicher Vorschriften</li> </ul>

## Die wichtigsten Änderungen im Überblick

- ➔ Wegfall der **umgekehrten Maßgeblichkeit** (u.a. keine Neubildung von Sonderposten mit Rücklageanteil und keine steuerlichen Sonderabschreibungen in der Handelsbilanz; **Altsonderposten mit Wahlrecht** zur Umgliederung in die Gewinnrücklagen oder der Beibehaltung)
- ➔ Aktivierung**wahlrecht** für **selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände** des Anlagevermögens
- ➔ Bildung von **Bewertungseinheiten** (Hedge Accounting) bei Sicherungsgeschäftigen
- ➔ Aktivierung**wahlrecht** für **aktive latente Steuern** und Einbeziehungspflicht der Verlustvorträge in die Berechnung der latenten Steuerposition
- ➔ Aufhebung des Wahlrechts zum **Ansatz von Aufwandsrückstellungen** (**Altposten mit Wahlrecht** zur Umgliederung in die Gewinnrücklagen)

## Die wichtigsten Änderungen im Überblick

- ➔ Künftig **handelsrechtliche Zuschreibungspflicht** bei Wegfall der Gründe für eine außerplanmäßige Abschreibung auch bei Personengesellschaften und Wegfall rein steuerlich begründeter Abschreibungen **für die Zukunft** (Steuerneutrale Aufhebung degressiver Abschreibung der Vergangenheit zugunsten Eigenkapital grundsätzlich möglich, Wahlrecht, für die Zukunft Argumentationsfrage)
- ➔ **Bewertung von langfristigen Rückstellungen (einschließlich Pensionsrückstellungen)** mit dem in der Zukunft erwarteten Erfüllungsbetrag und anschließende Abzinsung auf den Bilanzstichtag (**Altposten mit Wahlrecht** zur Umstellung bei langfristigen Rückstellungen bzw. **Wahlrecht** zur ratierlichen Zuführung der Pensionsrückstellung über bis zu 15 Jahre)
- ➔ handelsrechtlicher Konzernabschluss: Wegfall der einheitlichen Leitung mit dem Ziel der vollständigen **Konsolidierung von Zweckgesellschaften, falls Mehrheit der Risiken und Chancen beim Konzern**

## Allgemeine Übergangsregelungen

- ➔ Effekte aus der Umstellung auf BilMoG sind grundsätzlich erfolgswirksam im Jahr der erstmaligen Anwendung von BilMoG zu behandeln, es sei denn, die Übergangsvorschriften lassen eine erfolgsneutrale Behandlung (insbesondere über Gewinnrücklagen) zu, hier kommt die BilMoG-Eröffnungsbilanz zum Tragen
- ➔ Aufstellung einer BilMoG-Eröffnungsbilanz auf den 1. Januar 2010 bei Ausübung der Übergangswahlrechte zur rückwirkenden Anwendung des BilMoG
- ➔ Erfolgsneutralität der Umstellung direkt gegen das Eigenkapital zum 1. Januar 2010 im Wesentlichen bei drei Positionen in der **BilMoG-Eröffnungsbilanz**:
  - ➔ Ansatz **latenter Steuern** (Erstdotierung)
  - ➔ die Wahlrechte zur erfolgsneutralen Umgliederung von **Aufwandsrückstellungen**, **Anpassungsbeträgen langfristiger Rückstellungen** und von **Sonderposten** mit **Rücklageanteil** sowie **Sonderposten für Investitionszuschüsse** ins **Eigenkapital**
  - ➔ **Aufhebung steuerliche Abschreibungen** auch für Vorjahre – Wahlrecht - (lineare versus degressive Abschreibung möglich, str.)

## Allgemeine Übergangsregelungen

- ➔ Aufwendungen bzw. Erträge aus der Umstellung auf die neuen Vorschriften sind in den Posten „außerordentliche Aufwendungen“ bzw. „außerordentliche Erträge“ zu erfassen
- ➔ Vorjahreszahlen sind bei erstmaliger Anwendung anzugeben, diese müssen aber nicht angepasst werden

### Fazit

- ➔ Aufstellung einer BilMoG-Eröffnungsbilanz auf den 1. Januar 2010 mit Buchungen gegen Eigenkapital vermeidbar, wenn Fortführungs- und Bewertungswahlrechte dergestalt ausgeübt werden, dass jeweils auf Fortführung optiert wird
- ➔ BilMoG-Eröffnungsbilanz bzw. Optierung auf rückwirkende Änderung von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden kann zu Eigenkapitalerhöhung und verbesserter Kreditwürdigkeit führen (insbes. bei anlagenintensiven Betrieben, hohen steuerlichen Sonderposten oder hohen langfristigen Rückstellungen)
- ➔ Bei Optierung zur Fortführung und Beibehaltung der Bewertungen für Altsachverhalte Umstellung der Bilanz zum 31. Dezember 2010 und erfolgswirksame Erfassung der BilMoG-Effekte, allerdings in einem gesonderten GuV-Posten

## Anlagevermögen und Sonderposten

## Anlagevermögen und Sonderposten mit Rücklageanteil

- ➔ Durch das BilMoG ist es nun erstmals möglich, **selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände** des Anlagevermögens handelsrechtlich zu aktivieren (**Aktivierungswahlrecht**), allerdings nur prospektiv (für Herstellungsvorgänge ab BilMoG-Anwendung)
- ➔ Gem. §248 Abs. 2 HGB n.F. von der Aktivierung ausgeschlossen:
  - ➔ selbst geschaffene Marken
  - ➔ Drucktitel
  - ➔ Verlagsrechte
  - ➔ Kundenlisten u.ä.
- ➔ Ein immaterieller Vermögensgegenstand ist selbst geschaffen, wenn er aus eigener Herstellung stammt und/oder der Auftraggeber das Herstellungsrisiko trägt. Nur in diesem Fall besteht das Aktivierungswahlrecht.
- ➔ Beim Erstellungsprozess eines immateriellen Vermögensgegenstandes ist zwischen Forschungs- und Entwicklungsphase.
- ➔ Während der Entwicklung anfallende Kosten sind ab dem Zeitpunkt aktivierbar, ab dem mit hoher Wahrscheinlichkeit von der Entstehung eines einzeln verwertbaren immateriellen Vermögensgegenstandes ausgegangen werden kann.
- ➔ Beispiele: selbst programmierte Software, Patente, Maschinenbaupläne, Rezepte


## Anlagevermögen und Sonderposten mit Rücklageanteil

- ➔ **Ingangsetzungs- und Erweiterungsaufwendungen:** zukünftig nicht mehr als Bilanzierungshilfe aktivierungsfähig → Neuregelung bezüglich immaterieller Vermögenswerte eröffnet neuen bilanzpolitischen Spielraum
- ➔ **Wegfall rein steuerlich begründeter Abschreibungen** in der Handelsbilanz (z.B. lineare Abschreibung statt degressive Abschreibung, Wegfall steuerlicher Sonderabschreibungen z.B. nach FörderGG in der Handelsbilanz) → bestehende kumulierte rein steuerliche Abschreibungen dürfen diese im Übergangszeitpunkt beibehalten oder zugunsten der Gewinnrücklagen aufgelöst werden (möglicherweise Führung eines zweiten Anlagenregisters) → potentielle Verbesserung Eigenkapitalquote durch BilMoG bei retrospektiver Anwendung
  - ➔ Besondere Relevanz: Sichtweise der degressiven Abschreibung für die Vergangenheit und Zukunft (Stichwort: tatsächlicher Werteverzehr)
- ➔ **zukünftig keine Bildung von Sonderposten mit Rücklageanteil** (z.B. Reinvestitionsrücklage § 6 b EStG, § 7 g EStG Ansparabschreibung, Rücklage für Ersatzbeschaffung, Rücklage für Investitionszuschüsse, Bruttoausweis übertragener Sonderposten nach § 281 HGB ) in der Handelsbilanz grds. nicht mehr möglich → bestehende Sonderposten dürfen im Übergangszeitpunkt beibehalten oder zugunsten der Gewinnrücklagen/des Bilanzgewinns aufgelöst werden → potentielle Verbesserung Eigenkapitalquote durch BilMoG bei retrospektiver Anwendung

## Latente Steuern

# Latente Steuern

## - Wesentliche Anwendungsfälle -

	<u>Handelsbilanz</u>	<u>Steuerbilanz</u>
Aktivierung selbst geschaffener immaterieller Vermögenswerte des Anlagevermögens	Aktivierungswahlrecht gem. § 248 Abs. 2 HGB n.F.	Aktivierungsverbot gem. § 5 Abs. 2 EStG
entgeltlich erworbener Geschäfts- oder Firmenwert, wenn handelsrechtl. ND ≠ 15 Jahre	Nutzungsdauer ist zeitlich begrenzt, der Abschreibung ist die individuelle betriebliche ND zugrunde zu legen (Grundregel 5 Jahre Nutzungsdauer)	Abschreibungsdauer von 15 Jahren gem. § 7 Abs. 1 S. 3 EStG
Rückstellungen (v.a. Pensionsrückstellungen, Drohverlustrückstellungen, Rückstellung mit Endfälligkeit > 1 J.)	Ansatz mit Erfüllungsbetrag, Abzinsung bei Laufzeit > 1 Jahr mit Durchschnittszinssatz der letzten 7 Jahre	Pensionsrückstellungen: Ansatz zum steuerlichen Teilwert, Abzinsung mit 6 %  Verbot von Drohverlustrückstellungen
Ausübung steuerlicher Wahlrechte ohne handelsrechtl. Übereinstimmung	 <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; display: inline-block;"> <p><b>Abschaffung der umgekehrten Maßgeblichkeit</b></p> </div>	

## Latente Steuern

### - Die Bilanzierung nach §§ 274, 274a Nr. 5 HGB -

<b>Ansatzkonzeption</b>	Anwendung des international gebräuchlichen Temporary-Konzepts (=bilanzorientiert), d.h. Vergleich der handels- und steuerrechtlichen Wertansätze
<b>berücksichtigungspflichtige Differenzen</b>	sowohl ergebniswirksam als auch ergebnisneutral entstandene Differenzen, die sich später ausgleichen und einen ggf. auch nur virtuellen Steuereffekt auslösen
<b>Verpflichtungsgrad</b>	aktive latente Steuern: Ansatz <b>wahlrecht</b> passive latente Steuern: Ansatz <b>gebot</b>
<b>Einbeziehung steuerlicher Verlustvorträge</b>	Berücksichtigung von aktiven latenten Steuern auf steuerliche Verlustvorträge, soweit eine Verrechnung innerhalb der nächsten 5 Jahre erwartet wird
<b>Bewertung</b>	Anwendung des unternehmensindividuellen Steuersatzes im Zeitpunkt der Auflösung der temporären Differenz (d.h. bei Personengesellschaften abweichend gegenüber Kapitalgesellschaften)
<b>Ausweis</b>	Bilanz: Netto- oder Bruttoausweis möglich GuV: gesonderter Ausweis unter "Steuern vom Einkommen und vom Ertrag"
<b>Pflicht zur Abgrenzung</b>	Kleine Kapitalgesellschaften und kleine haftungsbeschränkte Personenhandels-gesellschaften sind von der Pflicht zur Steuerabgrenzung befreit (hier nur Wahlrecht)

## Latente Steuern

### - Komplexer Ermittlungsprozess trotz Aktivierungswahlrecht -

- ➔ Abschaffung der umgekehrten Maßgeblichkeit
- ➔ Vielzahl neuer Abweichungen zwischen Handels- und Steuerrecht

#### Folgen

- ➔ zukünftig vermehrt passive latente Steuern
- ➔ detaillierte Analyse zur Feststellung eines potentiellen Überhangs aktiver latenter Steuern
- ➔ Anhangsangaben/Offenlegungspflichten zu Abweichungen zwischen Handelsbilanz und Steuerbilanz im Anhang sowie zum Bestehen steuerlicher Verlustvorträge, und zwar auch dann, wenn Nichtausweis aktiver latenter Steuern gewählt wird und aufgrund dessen keine latenten Steuern in der Bilanz ausgewiesen werden

## Rückstellungen

## Sonstige Rückstellungen

### - Wesentliche Änderungen durch das BilMoG -

#### Eliminierung von Ansatzwahlrechten

- ➔ Entfall des § 249 (1) S. 3 und (2) HGB zum **Ansatz bestimmter Aufwandsrückstellungen (etwa Instandhaltungs- und Großreparaturrückstellungen)** – in bisheriger Bilanzierungspraxis bisher eher selten vorzufinden
- ➔ Praxisfälle:
  - ➔ für unterlassene Instandhaltungen, die **nicht** innerhalb der ersten drei Monate des nachfolgenden Geschäftsjahres nachgeholt werden
  - ➔ Großreparaturrückstellungen für turnusmäßige mehrjährige Wartungszyklen von Maschinen
- ➔ Übergang für Altfälle: Beibehaltung und bestimmungsgemäße Inanspruchnahme oder erfolgsneutrale Umgliederung in die Gewinnrücklagen – Ausnahme: Letztjahreszuführungen (Art. 67 (3) EGHGB n.F.); nicht zwingend posteneinheitlich

## Sonstige Rückstellungen

### - Wesentliche Änderungen durch das BilMoG -

Bewertung von langfristigen Rückstellungen handelsrechtlich idR niedriger als nach bisherigem handelsrechtlichem Ansammlungsverfahren

- ➔ Änderung in der **Bewertung von langfristigen Rückstellungen, d.h. aller Rückstellung mit Erfüllungszeitpunkt grösser 1 Jahr** (z.B. Rückstellungen für Rückbauverpflichtungen, Altersteilzeitverpflichtungen, Jubiläumsverpflichtungen, langlaufende Prozessrisiken, Rückbauverpflichtungen, Entsorgungsverpflichtungen, Renaturierungsverpflichtungen, Verpflichtungen für Feldesräumung und Verfüllung in der Gas- und Erdölexploration)
- ➔ Bewertung langfristiger Rückstellungen mit tendenziell niedrigeren Werten als zuvor und Annäherung an die schon länger niedrigeren Werte für steuerliche Sachverhalte
- ➔ Generelle Abzinsung von Rückstellungen (mit einer Restlaufzeit > 1 Jahr) mit fristadäquatem durchschnittlichen Marktzinssatz (7-Jahres Durchschnitt; grundsätzlich Vorgabe durch Deutsche Bundesbank)
- ➔ 25. November 2009: Verkündung der Rückstellungsabzinsungsverordnung, Abzinsungzinssätze dabei einheitlich von der Deutschen Bundesbank ermittelt und für die Praxis verbindlich
- ➔ Erwartung, dass die Deutsche Bundesbank noch in diesem Jahr erstmals verbindliche Zinssätze veröffentlicht

## Sonstige Rückstellungen

### - Wesentliche Änderungen durch das BilMoG -

#### Bewertung von langfristigen Rückstellungen handelsrechtlich idR niedriger als nach bisherigem handelsrechtlichem Ansammlungsverfahren

- ➔ Berücksichtigung künftiger Preis- und Kostensteigerungen (bleiben im Steuerrecht unberücksichtigt)
  - ➔ Übergang: erfolgsneutrale Auflösung gegen Eigenkapital infolge neuer Bewertungsregeln vermeidbar, wenn bis spätestens zum 31.12.2024 wieder zugeführt werden müsste
    - ➔ Annäherung an die steuerliche Bewertung langfristiger Rückstellungen durch das Abzinsungsgebot
- Kritik**
- ➔ Berücksichtigung künftiger Preis- und Kostensteigerungen und die Verwendung von Marktzinssätzen anstelle starre steuerrechtlicher Vorgaben bewirkt weiterhin unvermeidbare Abweichung vom Steuerrecht und Planungsunsicherheit

## Pensionsrückstellungen

### - Der steuerliche Teilwert in der Handelsbilanz hat ausgedient -

- ➔ Anwendung der neuen Vorschriften
  - ➔ Ermittlung Erfüllungsbetrag (unter Berücksichtigung von Lohn- Gehalts- und Rententrends, z.B. etwa 2% f. Gehaltssteigerungen und 1% f. Rentensteigerungen)
  - ➔ Abzinsung mit Marktzinssatz anstelle 6% (derzeit ca. 5,0 % bis 5,25%) nach steuerlichem Teilwertverfahren (Bewertung der Pensionsverpflichtung auf der Grundlage eines Marktzinses (7-Jahres-DN gemäß Deutsche Bundesbank )
    - ➔ in der Regel deutlich höhere Pensionsrückstellungen als bisher
    - ➔ Erfordernis der Einholung eines zweiten Pensionsgutachten
    - ➔ Zusätzliche Last aus Marktbewertung der Pensionsverpflichtungen für steuerliche Zwecke nicht ansatzfähig
- ➔ Mehraufwand infolge der Bewertungsänderung bei Pensionsrückstellungen **darf** auf 15 Jahre verteilt werden; der PensionsRSt ist jährlich mindestens 1/15 aufwandswirksam zuzuführen
- ➔ Saldierungsgebot für mit dem beizulegenden Zeitwert bewertetes **Deckungsvermögen** und Altersversorgungsverpflichtungen sowie Aktivierungspflicht für einen nach der Saldierung verbleibenden Aktivüberhang gem. § 246 Abs. 2 HGB n.F.

## Fazit

- ➔ BilMoG: Größte Reform des HGB seit über 20 Jahren
- ➔ Bewertungswahlrechte schaffen Möglichkeit zu zusätzlichem Eigenkapital insbesondere bei anlageintensiven Geschäftsbetrieben, hohen Sonderposten oder hohen langfristigen Rückstellungen sowie ggf. bei einbringlichen/in der Zukunft verrechenbaren Verlustvorträge wegen der latenten Steuern
- ➔ Gegenläufig: Veränderte Bewertung der Pensionsrückstellungen reduzieren das Eigenkapital und Jahresergebnis
- ➔ Änderungen vielfältig, insbesondere breiter Katalog auch kleinerer Änderungen
- ➔ Auswirkungen auf Bilanzstruktur und wesentliche Kennzahlen als auch auf die Abläufe im Rechnungswesen, insbesondere Erfassung latenter Steuern erfordert zum Abschlussprozess zeitnahe Aufstellung der Steuerbilanz
- ➔ Keine konsequente Modernisierung: Verzicht auf einige geplante Regeln (etwa Zeitwertbewertung von Derivaten) bzw. Umwandlung von geplanten Pflichten in Wahlrechte
- ➔ Deutliche Annäherung des HGB an IFRS, Konsequenz: wachsendes eigenes Steuerbilanzrecht sowie unabhängige handelsrechtliche Bilanzpolitik ?

## Umstellungsprozess – Herausforderungen

- ➔ Auf welche Rechnungslegungsbereiche wirkt sich das BilMoG wie aus?
  - ➔ Etwa zweites Pensionsgutachten, Berechnung latenter Steuern, Änderung der Bewertung langfristige Rückstellungen, ggf. Führung eines zweiten Anlagenregisters , Zusatzangaben in Anhang und Lagebericht
- ➔ Welche Konsequenzen sind für den Rechnungslegungsprozess zu ziehen?
  - ➔ Zuordnung der Aufgaben aufgrund BilMoG
- ➔ Wie wirkt sich das BilMoG auf das Eigenkapital und das Ergebnis aus?
  - ➔ Entscheidungen im Hinblick auf die bestehenden Wahlrechte
- ➔ Was bedeutet das für Ausschüttungspotenzial, Bilanzkennzahlen sowie Refinanzierungsmöglichkeiten Ihres Unternehmens?
- ➔ Wie werden die Änderungen für die Mitarbeiter nachvollziehbar?

## Umstellungsprozess – Was können wir für Sie tun ?

### Begleitung durch MDS MÖHRLE

Evaluierung und Priorisierung der Sachverhalte

- ➔ BilMoG-Kick-off (Einführungsgespräch bzw. – präsentation und Unterschiedsanalyse)
- ➔ Aufzeigen bilanzpolitischer Spielräume
- ➔ Prozessuale und fachliche Umsetzungsberatung
- ➔ Mitarbeiterschulungen

## Steuerliche Auswirkungen des BilMoG

Martin Horstkötter

Mitglied von **RSM** International

## Steuerliche Auswirkungen des BilMoG

### Steuerneutralität?

- ➔ Ziel des Gesetzgebers: Steuerneutrale Umsetzung des BilMoG
  - ➔ Steuerneutralität: Keine Änderung der steuerlichen Bemessungsgrundlage!
- ➔ Keine bedeutenden steuerlichen Änderungen
- ➔ Abschaffung von § 5 Abs. 1 S. 2 EStG a. F.
  - ➔ Wegfall der Übernahme steuerlicher Wahlrechte in die Handelsbilanz
  - ➔ Ansatz des Betriebsvermögens in der Steuerbilanz
    - ➔ Nach Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung
    - ➔ Neu: nach abweichendem Wahlrecht ausschließlich in der Steuerbilanz

## Steuerliche Auswirkungen des BilMoG

### Steuerneutralität?

- ➔ Aber: Verstärkte Abweichung zwischen Handels- und Steuerbilanz
  - ➔ Folge für die Handelsbilanz: Verstärkte Bildung latenter Steuern
  - ➔ Folge für die Steuerbilanz: Eigenständige Bilanzpolitik möglich
- ➔ Insgesamt also: Größere Distanz zwischen Handels- und Steuerbilanz

## Steuerliche Auswirkungen des BilMoG Änderung der Maßgeblichkeit

- ➔ Abschaffung der umgekehrten Maßgeblichkeit
  - ➔ Ausübung steuerlicher Wahlrechte unabhängig von der Handelsbilanz
    - ➔ z.B. Übertragung von stillen Reserven (§ 6b EStG), steuerliche Sonderabschreibungen (§ 7g EStG) oder anderweitige steuerliche Rücklagen ohne entsprechende Abbildung in Handelsbilanz
- ➔ Erweiterung der materiellen Maßgeblichkeit (strittig)
  - ➔ Möglichkeit eigenständiger steuerlicher Wahlrechte
    - ➔ z.B. steuerliche Teilwertabschreibungen
- ➔ Folge: Abweichung zwischen Handels- und Steuerbilanz

# Das neue Forderungssicherungsgesetz (FoSiG)

Guido Gemoll

# Problematik

- **Wirtschaftliche Lage der Werkunternehmer in der Baubranche ist in den letzten Jahren immer schlechter geworden**
- **Forderungsausfälle in Millionenhöhe**
- **Steigende Anzahl von Insolvenzen**
- **Unzureichende rechtliche Rahmenbedingungen zur Sicherung der Zahlungsansprüche**
- **Das am 1. Mai 2000 in Kraft getretene Gesetz zur Beschleunigung fälliger Zahlungen hat keine Wende gebracht**

## Ziel

- Verbesserung der Zahlungsmoral
- Werklohnforderungen effektiv sichern
- (Verfahrensrechtliche Vorschriften im Sinne einer einfachen Titelerlangung ändern) Wurde bislang nicht umgesetzt.

## Inkrafttreten FoSiG: 1.1.2009

- **Aber: Darin enthaltene Regelungen des BauFordSiG bereits wieder geändert.**
- **Änderung in Kraft getreten am 4.8.2009**

# Übersicht

1. Erleichterung von Abschlagszahlungen § 632a BGB

2. Durchgriffsfälligkeit § 641 Abs. 2 BGB

3. Minderung des Druckzuschlags § 641 Abs. 3 BGB

4. Fertigstellungsbescheinigung § 641 a BGB

5. Bauhandwerkersicherung § 648a Abs. 1, 5 u. 6 BGB

6. Pauschale Restvergütung bei Kündigung § 649 S. 3 BGB

7. Privilegierung der VOB/B (§§ 307 ff BGB)

8. Gesetz über Sicherung von Bauforderungen (GSB)

# Erleichterung von Abschlagszahlungen

## § 632a BGB

- Das Gesetz wird § 16 Nr. 1 VOB/B angeglichen
- „in sich abgeschlossenen Teile des Werkes“ nicht mehr erforderlich
- AZ bis zu der Höhe, in der AG bereits einen Wertzuwachs erlangt hat. Problem: Kann n.d. Wortlaut nur der Eigentümer sein.
- Wegen unwesentlicher Mängel kann die Abschlagszahlung nicht verweigert werden (Merke: Beim VOB – Vertrag kann eine Abschlagszahlung trotz Vorliegen wesentlicher Mängel verlangt werden)

# Erleichterung von Abschlagszahlungen

## § 632a BGB

- § 632a BGB ist abdingbar
- Besser: Vereinbarung individueller Zahlungspläne oder Vereinbarung des § 16 VOB/B (Vorsicht beim Verbraucher!)

## Durchgriffsfälligkeit § 641 Abs. 2 BGB

- Stärkung der Stellung des NU gegenüber GU
- Vergütung des NU gegenüber GU ist fällig wenn:
  - - AG vom Dritten seine Vergütung zumindest teilweise erhalten hat
  - - das Werk von einem Dritten abgenommen wurde
  - - AN hat AG erfolglos eine Frist zur Auskunft hierüber gesetzt
- Problem: Regelung kann unterlaufen werden durch „Aufblasen“ von Mängeln.

# Minderung des Druckzuschlags § 641 Abs. 3 BGB

- **Recht des AG, bei mangelhafter Herstellung des Werks einen Teil der Vergütung zurückzuhalten**
- **Nach altem Recht: Dreifache Betrag der Mängelbeseitigungskosten**
- **Neues Recht: „In der Regel das Doppelte“**

# Fertigstellungsbescheinigung § 641a BGB

- Gibt es nicht mehr
- Hat sich in der Praxis nicht bewährt
- Ziel war es, dem AN im Wege des Urkundenprozesses einen schnellen Zahlungstitel zu verschaffen

# Bauhandwerkersicherung § 648a

## Abs. 1, 5 u. 6 BGB

- § 648 Abs. 1 BGB: AN kann auch nach Abnahme noch Sicherheitsleistung vom AG verlangen (BGH-Rechtsprechung wird zum Gesetz)
- AN kann kündigen, wenn Sicherheit nicht geleistet wird
- AN kann auf Zahlung der Sicherheit klagen (Alte Regelung: Bloße Obliegenheit des AG zur Zahlung)
- Gegenforderungen bleiben unberücksichtigt, es sei denn, Gegenforderung ist unstreitig oder rechtskräftig festgestellt.

# Bauhandwerkersicherung § 648a

## Abs. 1, 5 u. 6 BGB

- § 648a Abs. 5 BGB: Wahlrecht des AN:
- Er klagt die Sicherheit ein und arbeitet weiter
- Er kündigt den BauV
- Er stellt die Arbeit ein
- Voraussetzung: Ergebnisloser Ablauf der Zahlungsfrist (ggf. Androhung der geplanten Maßnahme)
- § 648a Abs. 6: Ausnahme Einfamilienhaus oder juristische Person des öffentlichen Rechts

## Freie Kündigung § 649 BGB

- AG kann BauV jederzeit kündigen
- Ausgleich für AN: Anspruch auf Ersatz der der entgangenen Vergütung
- Problem: Ersparte Aufwendungen etc., Berechnung
- § 649 S. 3 BGB enthält widerlegbare Vermutung, dass dem AN 5 % als Vergütung für die kündigungsbedingt nicht erbrachten Leistungen zustehen

## Privilegierung der VOB/B (§§ 307 ff BGB)

- Die Privilegierung der VOB/B entfällt für Verbraucherverträge, so dass alle Klauseln der Inhaltskontrolle unterliegen (§ 310 BGB)
- Gegenüber Unternehmen i.S.d. § 14 BGB sowie juristischen Personen des öffentlichen Rechts ist die VOB/B weiterhin privilegiert sofern sie insgesamt vereinbart ist.

# Gesetz über Sicherung von Bauforderungen (GSB 01.06.1909)

- Das Gesetz heißt jetzt BauFordSiG
- Empfänger von Baugeld darf das Geld in Höhe des angemessenen Werts der von ihm erbrachten Leistungen für sich behalten (Vorher: Die Hälfte)
- Baugeld: Auch Eigenmittel des Bauherrn haben Baugeldfunktion (Vorher: Nur Geld das zur Bestreitung des Baus gewährt und für das eine Hypothek od. Grundschuld am Grundstück bestellt wurde)
- Durchgriffshaftung auf Organe von Kapitalgesellschaften

# Gesetz über Sicherung von Bauforderungen (GSB 01.06.1909)

- Das Baugeld ist baustellenbezogen zu verwenden
- Keine Möglichkeit von dem Geld Baugläubiger anderer Bauvorhaben zu bezahlen (Ein Loch zu, das andere auf, geht nicht mehr)
- Folge: Einrichtung eines separaten Kontos je Baustelle
- Erheblicher bürokratischer Mehraufwand für den Empfänger von Baugeld
- Bevorzugung verstößt möglicherweise gegen Insolvenzrecht
- Str., ob BauFordSig verfassungsgemäß.

# Änderungen des Erbrechts

Hubertus von der Recke

# 1. Änderungen im Pflichtteilsrecht

## a) Pflichtteilsberechtigte nach § 2303 BGB

### Fall:

Der verstorbene Ehemann hinterlässt drei Kinder und eine Ehefrau; auch seine Eltern leben noch. Testamentarisch hat er angeordnet, dass Alleinerbin eine von ihm gegründete Stiftung sein soll.

### Fortführung des Falls:

Nachlass: € 1 Mio.

Frühere Zuwendungen an eine Stiftung.

## b) Unveränderte Regelungen:

Vorschenkungen an den Ehegatten § 2325 Abs. 3 BGB;  
Nießbrauchsvorbehalt.

## c) Pflichtteilsentziehung, § 2333 BGB

## d) Pflichtteilsstundung, § 2331 a BGB

## 2. Sonstige Änderungen des Erbrechts

### a) Beschränkungen und Beschwerungen, § 2306 Abs. 1 BGB

#### Fall:

Ein Vater setzt seine Tochter als Miterbin zur Hälfte ihres gesetzlichen Erbteils ein. Um die Tochter vor den Begehrlichkeiten ihres Ehemannes zu schützen, wird die Tochter als Vorerbin und ihr Sohn als Nacherbe eingesetzt. Außerdem ist Testamentsvollstreckung angeordnet. Wie nicht anders zu erwarten, drängt der Ehemann der Tochter diese, den Pflichtteil zu verlangen.

### b) Zuwendungsverzicht

#### Fall:

Ein Ehepaar hat sich in einem Berliner Testament oder durch Erbvertrag gegenseitig zu Erben eingesetzt und den gemeinsamen Sohn zum Schlusserben sowie dessen Kinder zu Ersatzerben. Die Ehefrau ist verstorben. Der überlebende Ehemann lebt mit einer neuen Partnerin zusammen, die ihn pflegt und versorgt.

### 3. Nicht umgesetzte Reformvorhaben

- a) Anrechnungsverpflichtung gemäß § 2315 BGB
- b) Elternpflichtteil
- c) Pflichtteil und Unternehmensnachfolge

## Erbschaftsteuer / Nachfolgeplanung - Erste Erkenntnisse aus der Reform der Erbschaftsteuer

Dr. Ulrich Möhrle / Jochen Delfs

## Relevante Erfolgsfaktoren





## Stand der Gesetzgebung

- ➔ Erbschaftsteuerreformgesetz ist seit 01. Januar 2009 in Kraft
- ➔ Erlass vom 25. Juni 2009  
Anwendung der geänderten Vorschriften des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes
- ➔ Erlass vom 25. Juni 2009  
Bewertung von Anteilen an Kapitalgesellschaften und Bewertung von Betriebsvermögen
- ➔ Erlass vom 05. Mai 2009  
Bewertung des Grundvermögens nach dem 6. Abschnitt des 2. Teils des Bewertungsgesetzes
- ➔ Kabinettsbeschluss vom 09. November 2009  
Wachstumsbeschleunigungsgesetz

## Erbschaftsteuerreformgesetz

- ➔ Freibeträge
- ➔ Steuertarife  
(mit Änderungen durch Wachstumsbeschleunigungsgesetz ab 01. Januar 2010)
- ➔ Bewertungsvorschriften
- ➔ Verschonungsregeln  
(mit Änderungen durch Wachstumsbeschleunigungsgesetz ab 01. Januar 2010)

## Persönliche Freibeträge

	<u>alt</u>	<u>neu seit 01.01.09</u>
Ehegatte	307.000	500.000
Eingetragener Lebenspartner	5.200	500.000
Kinder	205.000	400.000
Enkel	51.200	200.000
sonst. St.Kl I	51.200	100.000
St.Kl II	10.300	20.000
St.Kl III	5.200	20.000
Beschränkt Stpfl.	1.100	2.000

## Steuersätze

Wert des steuerpflichtigen Erwerbs bis einschl. EUR ...	Geltende Rechtslage seit 01.01.2009: Prozentsatz in der Steuerklasse			Kabinettsbeschluss: Prozentsatz in der Steuerklasse ab 01.01.2010		
	I	II	III	I	II	III
75.000	7	30	30	7	15	30
300.000	11	30	30	11	20	30
600.000	15	30	30	15	25	30
6.000.000	19	30	30	19	30	30
13.000.000	23	50	50	23	35	50
26.000.000	27	50	50	27	40	50
über 26.000.000	30	50	50	30	43	50

## Bewertung von Grundstücken

- ➔ Grundsatz: Bewertung zum Gemeinen Wert = Verkehrswert
  - ➔ Ermittlung: Bewertungsgesetz und Anlagen
  - ➔ Unbebaute Grundstücke nach Bodenrichtwert
  - ➔ Bebaute Grundstücke:
    - ➔ Vergleichsverfahren
    - ➔ Ertragswertverfahren
    - ➔ Sachwertverfahren
    - ➔ Wohnungseigentum, Ein- und Zweifamilienhäuser
    - ➔ Mietwohngrundstücke, Geschäftsgrundstücke, für die eine übliche Miete ermittelbar ist
    - ➔ Auffangtatbestand

**Escape - Klausel => Nachweis eines tatsächlich niedrigeren Wertes zulässig**

## Verschonungsregeln Grundvermögen

- ➔ Vermietete Wohnimmobilie
  - ➔ Bewertungsabschlag von 10 %
  
- ➔ Familienwohnheime
  - ➔ Ehegatten => Sachliche Steuerbefreiung,
    - ➔ wenn überlebender Ehegatte mind. 10 Jahre zu Wohnzwecken nutzt
    - ➔ Nachversteuerung unterbleibt, wenn Verkauf bei Eintritt der Pflegestufe 3
  
  - ➔ Kinder => Sachliche Steuerbefreiung, wenn
    - ➔ Wohnfläche kleiner als 200 m<sup>2</sup>
    - ➔ mindestens 10 Jahre Nutzung zu eigenen Wohnzwecken

## Bewertung von Betriebsvermögen

- ➔ Zum Betriebsvermögen gehören alle gewerblichen und freiberuflichen Unternehmen
- ➔ Bewertung erfolgt unabhängig von Rechtsform (Personenunternehmen oder Kapitalgesellschaft)
- ➔ Bewertung erfolgt grundsätzlich nach marktüblicher Bewertungsmethode, regelmäßig Ertragswert => Verankerung eines "vereinfachten Ertragswertverfahrens" im Bewertungsgesetz
- ➔ **Grundsatz:**  
Multiplikation des nachhaltig zu erzielenden Jahresertrages mit dem Kapitalisierungsfaktor = Ertragswert  
Kapitalisierungszinssatz = Basiszinssatz + Risikozuschlag von 4,5 %
- ➔ Wenn Basiszinssatz = 4,5 %
  - ➔ Kapitalisierungszinssatz = 9 %
  - ➔ Kapitalisierungsfaktor = 11,1-fach

## Verschonungsregeln für Betriebsvermögen

- ➔ **Grundsätzlich verschonungsfähiges Vermögen**
  - ➔ Land- und forstwirtschaftliches Vermögen (inländisch bzw. in einem EU/EWR-Staat belegen)
  - ➔ Betriebsvermögen (inländisch bzw. in einem EU/EWR-Staat belegen)
  - ➔ Betriebsstättenvermögen (EU/EWR-Staat)
  - ➔ Beteiligung von (gemeinsam) mehr als 25 % am Nennkapital an EU/EWR-Kapitalgesellschaft
  
- ➔ **Ausnahme**
  - ➔ Anteil des Verwaltungsvermögens > 50 %

## Verschonungsregeln für Betriebsvermögen

### ➔ **Verwaltungsvermögen**

- ➔ an Dritte vermietete Grundstücke
- ➔ Anteile an Kapitalgesellschaft, wenn Beteiligung am Nennwert  $\leq 25\%$
- ➔ Beteiligung an Personen- und Kapitalgesellschaften, soweit deren Verwaltungsvermögen mehr als 50 % beträgt
- ➔ Wertpapiere und vergleichbare Forderungen
- ➔ Kunstgegenstände und -sammlungen, Münzen etc.  
(sofern nicht Teil eines gewerblichen Betriebs)

## „Äpfel und Birnen“ bei der Ermittlung des Anteils von Verwaltungsvermögen

Der Anteil des schädlichen Verwaltungsvermögens bemisst sich in Relation des gemeinen Werts der Einzelwirtschaftsgüter (Aktiva) zum gemeinen Wert des Betriebs einschließlich Schulden (Ertragswert).

2 Klippen:

- Rendite des Unternehmens
- Verschuldungsgrad (Ertragswert ist ein Nettowert)

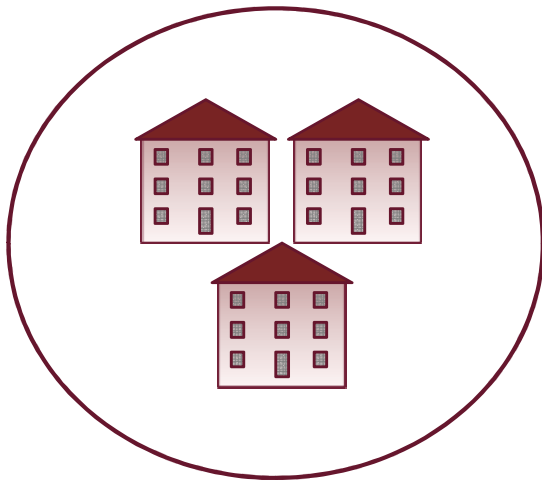
	Gemeine Werte der Einzelwirtschaftsgüter	Bewertung des Betriebsvermögens mit dem Ertragswert	
		Variante 1	Variante 2
Unternehmenswert	TEUR 150	TEUR 180	TEUR 90
davon Verwaltungsvermögen	TEUR 50	TEUR 50	TEUR 50
<b>Anteil Verwaltungsvermögen</b>	<b>33%</b>	<b>28%</b>	<b>56%</b>

## Verschonungsregelungen bei Betriebsvermögen

Tatbestandsvoraussetzungen	Verschonungsabschlag 85 % (Option 1)		Verschonungsabschlag 100 % (Option 2)	
	Geltende Rechtslage	Kabinetts- beschluss	Geltende Rechtslage	Kabinetts- beschluss
<u>Alternative 1:</u>				
Verwaltungsvermögen	≤ 50 %	≤ 50 %	≤ 10 %	≤ 10 %
Lohnsumme	650 %	400 %	1.000 %	700 %
Behaltensfrist	7 Jahre	5 Jahre	10 Jahre	7 Jahre
<u>Alternative 2:</u>				
Verwaltungsvermögen	≤ 50 %	≤ 50 %	≤ 10 %	≤ 10 %
Beschäftigtenzahl	≤ 10	≤ 20	≤ 10	≤ 20

## Zinshaus (Wohnimmobilie)

Ausgangslage: Vater will Vermögen auf ein Kind übertragen und besitzt Wohnimmobilien im Wert von EUR 10 Mio.



- Immobilien im Privatvermögen, die
- zu Wohnzwecken vermietet werden,
  - im Inland, in der EU oder im EWR belegen sind und
  - nicht Betriebsvermögen sind

Bewertung zum gemeinen Wert



Bewertungsabschlag 10 %



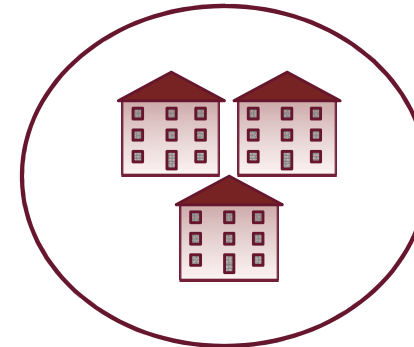
Schenkungsteuerlicher Wert	EUR 9,0 Mio.
<u>./. Persönlicher Freibetrag</u>	<u>EUR 0,4 Mio.</u>
= Steuerpflichtiger Erwerb	EUR 8,6 Mio.

# Wohnungsunternehmen - Totgesagte leben länger -

Ausgangslage: Vater will Vermögen auf ein Kind übertragen und besitzt Wohnimmobilien im Wert von EUR 10 Mio.



Einbringung



Familien GmbH & Co.KG

Wohnimmobilien im  
Privatvermögen  
Wert EUR 10 Mio.



Begünstigung maximal 10 %  
(siehe Zinshaus)

Ergebnis:

- kein Verwaltungsvermögen
- Verschonungsabschlag 85 % / 100 % möglich

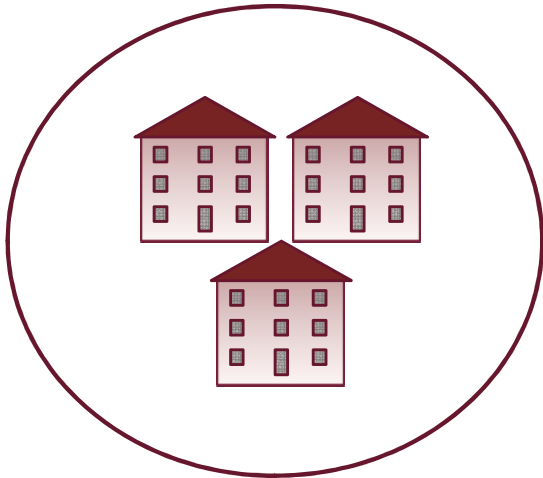
Aber:

Voraussetzung ist ein kaufmännisch eingerichteter  
Geschäftsbetrieb

Schenkungsteuerlicher Wert	EUR 1,5 Mio.
(bei Abschlag 85 %)	
<u>./. Persönlicher Freibetrag</u>	<u>EUR 0,4 Mio.</u>
= Steuerpflichtiger Erwerb	EUR 1,1 Mio.

# Wohnungsunternehmen - Eigenverwaltung erforderlich -

## Familien GmbH & Co.KG

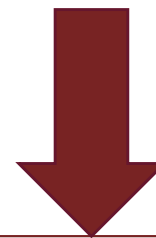


Begünstigtes Betriebsvermögen liegt nur vor wenn,

- Hauptzweck des Unternehmens die Vermietung von Wohnungen ist und
- dafür ein kaufmännisch eingerichteter Geschäftsbetrieb erforderlich ist.

Schädlich ist in diesem Zusammenhang,

- die Verwaltung der Immobilien durch einen Dritten



Die Finanzverwaltung beurteilt das im Betriebsvermögen befindliche Grundvermögen als Verwaltungsvermögen und lehnt eine Begünstigung insoweit ab!

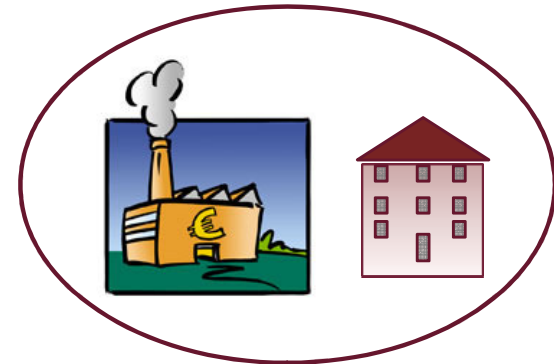
# Mischmodell

## - Beimischung zum Betriebsvermögen -

Ausgangslage: Vater will Vermögen auf ein Kind übertragen. Das Gesamtvermögen beträgt EUR 10 Mio. und besteht aus einem Betrieb und einer vermieteten Gewerbeimmobilie



Einbringung in das Betriebsvermögen



Produktives  
Betriebsvermögen  
EUR 6 Mio.

Gewerbeimmobilie  
(vermietet)  
EUR 4 Mio.

Betrieb	EUR 6 Mio.
<u>Immobilie</u>	<u>EUR 4 Mio.</u>
Summe	EUR 10 Mio.

↓  
begünstigt

↓  
Keine  
Begünstigung

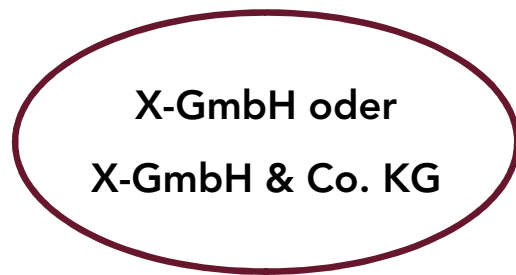
⇒ Junges Verwaltungsvermögen 40 %

↓  
Nach 2 Jahren dem Grunde nach zu 85 %  
begünstigungsfähig

Steuerpflichtiger Erwerb EUR 1,1 Mio.

## „Cash-GmbH“

Ausgangslage: Vater will Vermögen auf ein Kind übertragen. Das Gesamtvermögen besteht aus EUR 10 Mio. Barvermögen.



EUR 10 Mio.  
Überführung in gewerblich  
geprägte Gesellschaft

### Ergebnis:

- kein Verwaltungsvermögen
- keine 2-Jahresfrist



Verschonungsabschlag 85 % / 100 % möglich

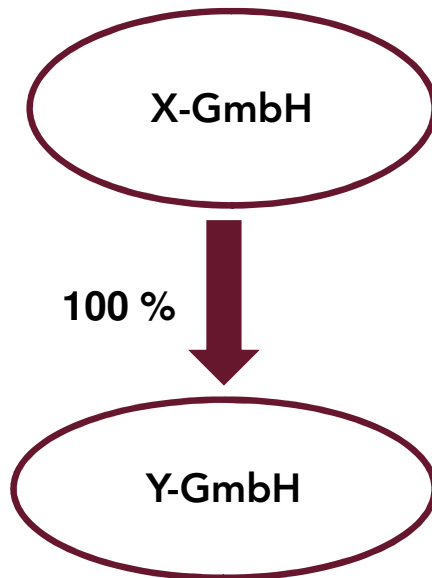
Hinweis: Obwohl vom Erlass gedeckt, ist eine Würdigung als Missbrauch nicht auszuschließen.

Es wird eine zügige Umsetzung empfohlen da eine Änderung der Verwaltungsanweisung nicht ausgeschlossen wird!

## Konzernstruktur (Kaskadeneffekt) (1)

Ausgangslage: Vater will Vermögen auf ein Kind übertragen. Vater hält Anteile an zwei GmbH's im Wert von EUR 9 Mio. und besitzt zusätzlich EUR 1 Mio. Barvermögen.

Produktivvermögen  
ohne Beteiligung  
EUR 3,5 Mio.



Produktivvermögen EUR 2,5 Mio.

Verwaltungsvermögen EUR 3,0 Mio.

### Ergebnis:

- Anteil Verwaltungsvermögen bei Y-GmbH > 50% (EUR 3,0 Mio. / EUR 5,5 Mio.)
- Anteil Verwaltungsvermögen bei X-GmbH somit auch über > 50 % (EUR 5,5 Mio. / EUR 9,0 Mio.)

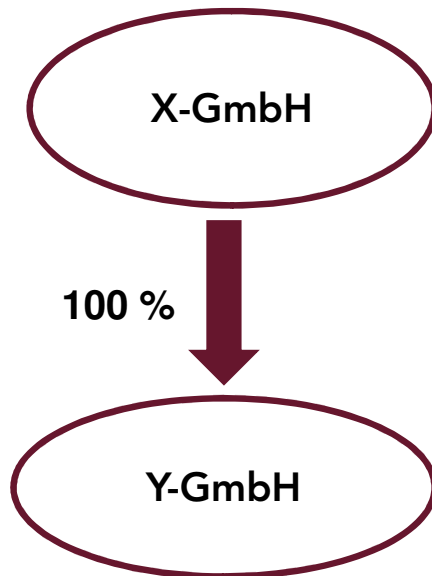
=> Insgesamt keine Begünstigung obwohl von EUR 9 Mio. Gesamtvermögen nur EUR 3 Mio. Verwaltungsvermögen!!!

## Lösung ?

## Konzernstruktur (Kaskadeneffekt) (2)

Ausgangslage: Vater will Vermögen auf ein Kind übertragen. Vater hält Anteile an zwei GmbH's im Wert von EUR 9 Mio. und besitzt zusätzlich EUR 1 Mio. Barvermögen.

Produktivvermögen  
ohne Beteiligung  
EUR 3,5 Mio.



Produktivvermögen EUR 3,5 Mio.

Verwaltungsvermögen EUR 3,0 Mio.

### Lösung:

Zuführung des Barvermögens von EUR 1,0 Mio. in Y-GmbH

### Ergebnis:

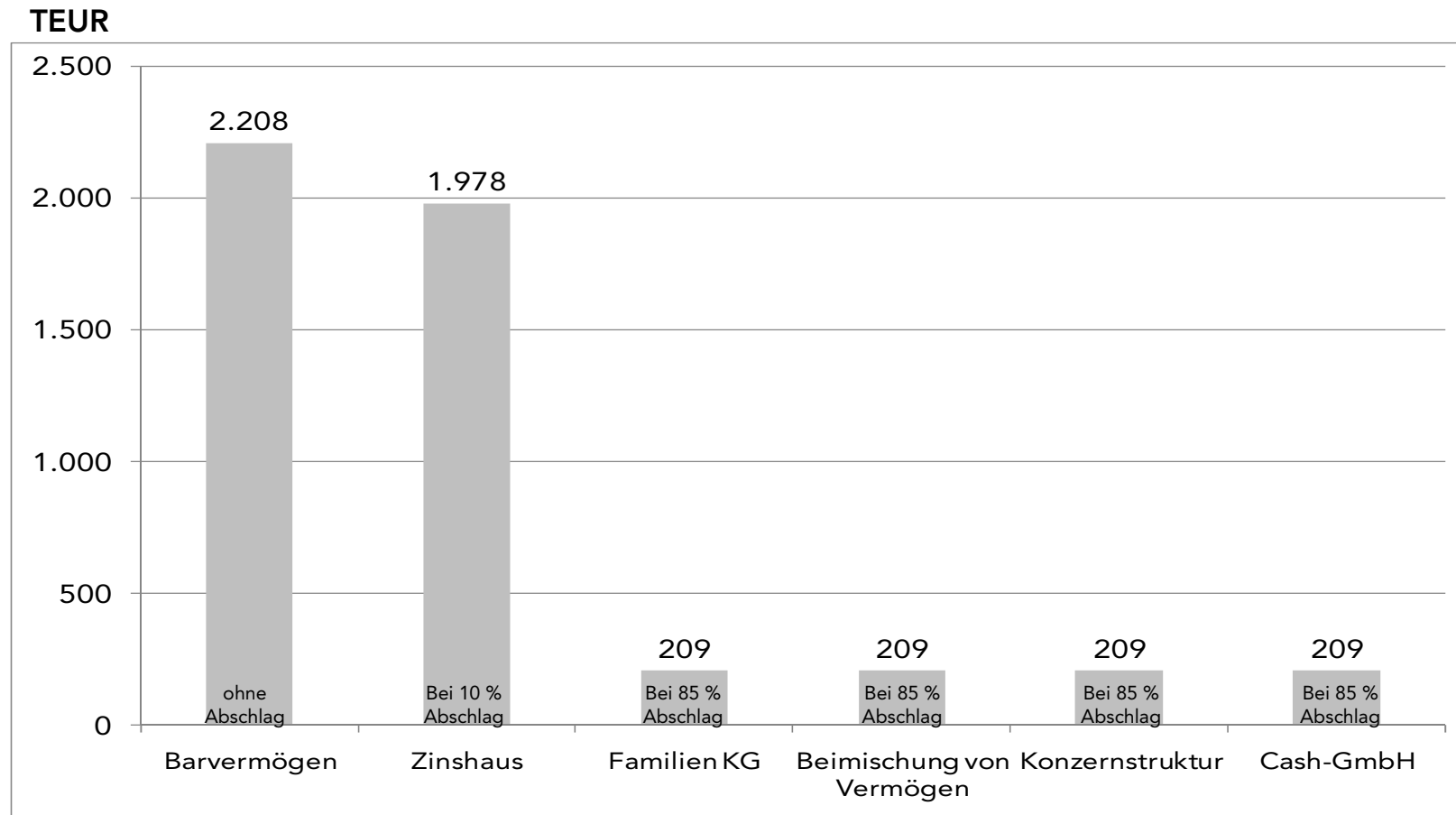
- Anteil Verwaltungsvermögen bei Y-GmbH < 50 % (EUR 3,0 Mio. / EUR 6,5 Mio.)
- Anteil Verwaltungsvermögen bei X-GmbH somit < 50 % (EUR 0,0 Mio. / EUR 10,0 Mio.)

=> Insgesamt Begünstigung von 85 % / 10 0% möglich !!!!  
Durch Zuführung von EUR 1,0 Mio. wurden aus nicht begünstigten EUR 9,0 Mio. EUR 10,0 Mio. begünstigtes Betriebsvermögen.

Steuerpflichtiger Erwerb bei 85 %  
Abschlag = EUR 1,1 Mio.

## Steuerbelastungsvergleich

Ausgangslage: Vater überträgt Vermögen von EUR 10 Mio. auf ein Kind (Steuerklasse 1).





Jan Tomaszewski

**Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit !**

**JOCHEN DELFS**

Diplom-Kaufmann

Wirtschaftsprüfer · Steuerberater

-----

Wirtschaftsmediator

J.Delfs@mds-moehrle.de

**DR IUR ULRICH MÖHRLE**

Diplom-Kaufmann

Rechtsanwalt · Steuerberater

Fachanwalt für Steuerrecht

U.Moehrle@mds-moehrle.de

Partner bei:

**MDS MÖHRLE & PARTNER**

WIRTSCHAFTSPRÜFER

STEUERBERATER

RECHTSANWÄLTE

TEL: 040 / 85 30 10

www.mds-moehrle.de