

Thomas Mäurer

**Die handels- und steuerrechtlichen Neuerungen für
den Jahresabschluss ab 2004**



Recht-Wirtschaft-Steuern

www.salzwasser Verlag.de

Bibliographische Information:

Die Deutsche Bibliothek verzeichnet diesen Titel in der Deutschen Nationalbibliografie. Bibliografische Daten sind unter <http://dnb.ddb.de> verfügbar.

Thomas Mäurer

Die handels- und steuerrechtlichen Neuerungen für den Jahresabschluss ab 2004

1. Auflage 2005

ISBN: 3-937686-44-4

SN: 44401205/1H

Nachdruck, auch auszugsweise, nur mit schriftlicher Genehmigung des Verlags

© CT Salzwasser-Verlag GmbH & Co. KG, Bremen, 2005
(www.salzwasserverlag.de)

Druck und Herstellung: Hohnholt Reprografischer Betrieb GmbH,
Bremen (www.hohnholt.com)

Dieser Titel unterliegt dem Gesetz zur Regelung der Preisbindung von
Verlagserzeugnissen (BGBl. I Nr. 63 vom 5. September 2002)

Inhaltsverzeichnis

1.	Einführung	13
2.	Handelsrechtliche Neuerungen	15
2.1.	Das Bilanzrechtsreformgesetz	15
2.1.1.	Einleitung	15
2.1.2.	Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards	17
2.1.3.	Stärkung der Rolle des Abschlussprüfers	20
2.1.3.1.	Allgemeine Regelungen zur Prüferunabhängigkeit (§°319 HGB)	20
2.1.3.2.	Finanzielle Verflechtungen (§°319 Abs. 3 S. 1 Nr. 1 HGB)	22
2.1.3.3.	Personelle Verflechtungen (§°319 Abs. 3 S. 1 Nr. 2 HGB)	23
2.1.3.4.	Frühere Beratungstätigkeit (§°319 Abs. 3 S. 1 Nr. 3 HGB)	23
2.1.3.5.	Wirtschaftliche Abhängigkeit (§°319 Abs. 3 S. 1 Nr. 5 HGB)	25
2.1.3.6.	Prüferunabhängigkeit bei Unternehmen des öffentlichen Interesses (§°319a HGB)	25
2.1.3.7.	Besonderheiten bei der Anwendung der Ausschlussgründe	28
2.1.4.	Anhebung der Finanzschwellenwerte beim Einzelabschluss	30
2.1.4.1.	Inhalt der Neuregelung	30
2.1.4.2.	Vorteile einer kleinen gegenüber einer mittelgroßen Gesellschaft	33
2.1.4.3.	Vorteile einer mittelgroßen gegenüber einer großen Gesellschaft	36
2.1.4.4.	Maßnahmen zur Einstufung in eine darunter liegende Größenklasse	39
2.1.5.	Anhebung der Finanzschwellenwerte	40
2.1.6.	Anhang	42
2.1.6.1.	Prüfungshonorar (§°285 S. 1 Nr. 17 HGB)	43
2.1.6.2.	Finanzinstrumente	44
2.1.6.3.	§°285 S. 1 Nr. 18 HGB	46
2.1.6.4.	§°285 S. 1 Nr. 19 HGB	47
2.1.7.	Lagebericht	49
2.1.8.	Konzernabschluss	51

2.2.	Das Bilanzkontrollgesetz	52
2.2.1.	Prüfungsgegenstand des „Enforcement“	52
2.2.2.	Ablauf des „Enforcement-Verfahrens“	54
2.3.	Das Vorhaben zum Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz	59
3.	Steuerliche Neuerungen	62
3.1.	Überblick über die Steuergesetzesänderungen Ende 2003 bis heute	62
3.2.	Kurzdarstellung der aktuellen Steuergesetzesänderungen	64
3.2.1.	Haushaltsbegleitgesetz (2005)	64
3.2.2.	Richtlinien-Umsetzungsgesetz	65
3.2.3.	EG-Amtshilfe-Anpassungsgesetz	69
3.3.	Steuertarife im Überblick	70
3.4.	Bilanzsteuerliche Neuerungen	70
3.4.1.	Abschreibungen	70
3.4.2.	Ansparrücklage nach §7g Abs. 3 EStG	71
3.4.2.1.	Einführung	71
3.4.2.2.	Voraussetzungen zur Bildung der Rücklage	73
3.4.2.3.	Auflösung der Ansparrücklage	76
3.4.3.	Garantierückstellungen	77
3.4.4.	Aufbewahrungsrückstellungen	81
3.4.5.	Bewirtungskosten	85
3.4.6.	Geschenke	86
3.5.	Ertragsteuerliche Neuerungen	87
3.5.1.	Gesellschafter-Fremdfinanzierung nach §8a KStG	87
3.5.1.1.	Einführung	88
3.5.1.2.	Überblick über die wichtigsten Neuregelungen der Gesellschafter-Fremdfinanzierung	91
3.5.1.3.	Anwendungsbereich und Auswirkungen	92
3.5.1.4.	Höhe des unschädlichen Fremdkapitals	96
3.5.2.	Beteiligungen an Kapitalgesellschaften (§8b KStG)	100
3.5.3.	Verlustverrechnung	101
3.5.3.1.	Verlustverrechnung bei natürlichen Personen	102
3.5.3.2.	Verlustverrechnung bei Kapitalgesellschaften	105
3.6.	Umsatzsteuerliche Neuerungen	107
3.6.1.	Rechnungserstellung	107
3.6.1.1.	Pflicht zur Rechnungserstellung	108
3.6.1.2.	Angaben auf Rechnungen	109
3.6.1.3.	Vorsteuerabzug	111
3.6.2.	Umsatzsteuerliche Behandlung gemischt genutzter Fahrzeuge	113

4.	Gestaltungsempfehlungen	116
4.1.	Gesellschafterfremdfinanzierung	116
4.1.1.	Gesellschaftsrechtliche Maßnahmen	117
4.1.2.	Weitere Maßnahmen	118
4.2.	Verlustverrechnung	119
4.3.	Checkliste	120
5.	Zusammenfassung der Ergebnisse	122
6.	Verzeichnisse und Anlagen	127
6.1.	Literaturverzeichnis	127
6.1.1.	Kommentare	127
6.1.2.	Lehrbücher	128
6.1.3.	Monografien	128
6.1.4.	Veröffentlichungen der Europäischen Gemeinschaft	132
6.1.5.	Gesetze und Materialien	132
6.2.	Entscheidungsregister	134
6.2.1.	EuGH	134
6.2.2.	BFH	134
6.2.3.	BGH	135
6.2.4.	Finanzgerichte	135
6.2.5.	Verwaltungsanweisungen	136
6.2.5.1.	BMF-Schreiben	136
6.2.5.2.	OFD-Verfügungen	137
6.3.	Abkürzungsverzeichnis	138
6.4.	Abbildungsverzeichnis	141
6.5.	10-Punkte-Programm der Bundesregierung	142

1. Einführung

Allein durch die Verpflichtung¹, einen Jahresabschluss aufzustellen (§°242 Abs. 1 HGB), ist nicht sichergestellt, dass Unternehmen die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung einhalten und den Bilanzadressaten ein „den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage“² vermitteln.

Durch mehrere Bilanzskandale - wie die von Flowtex, EM-TV und Comroad - ist das Vertrauen in die Aktienmärkte und die Abschlussprüfung stark gesunken. Um dieses Vertrauen wiederherzustellen, hat die Bundesregierung am 25. Februar 2003 einen Maßnahmenkatalog zum 10-Punkte-Programm zur Stärkung der Unternehmensintegrität und des Anlegerschutzes vorgestellt, der durch verschiedene Gesetze umgesetzt werden soll. Für die Rechnungslegung ergeben sich durch das Bilanzrechtsreform³-

¹ Soweit von „Unternehmen“ gesprochen wird, sind Kaufleute i. S. v. §°1 HGB gemeint.

² Generalnorm der Kapitalgesellschaften (§°264 Abs. 2 S. 1 HGB; „true and fair view“)

³ Gesetz zur Einführung internationaler Rechnungslegungsstandards und zur Sicherung der Qualität der Abschlussprüfung

und Bilanzkontrollgesetz⁴ sowie durch das für das 1. Halbjahr 2005 angekündigte Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz entscheidende Neuerungen. Ebenso sind auch viele wichtige steuerliche Neuerungen durch Steuergesetzesänderungen, die Rechtsprechung und umfangreiche Verwaltungsanweisungen hervorgegangen. Für die Unternehmen stellt es eine Herausforderung dar, jederzeit über die aktuellen Regelungen informiert zu sein und vor allem auch diese in die betriebliche Praxis umzusetzen.

Die folgende Untersuchung gibt einen systematischen Überblick über die handels- und steuerrechtlichen Neuerungen zum Jahresabschluss 2004. Sie hilft, Unternehmern durch den Gesetzesdschungel zu finden und zu erkennen, durch welche Regelungen das jeweilige Unternehmen konkret betroffen ist. Es wird erläutert, welche Maßnahmen erforderlich sind, um die neuen Regelungen zu erfüllen.

Dem Rechnungswesen der Unternehmen wird außerdem ein Leitfaden zur Hand gegeben, der die Aufstellung des Jahresabschlusses 2004 erleichtert.

(Bilanzrechtsreformgesetz – BilReG) vom 4.12.2004, BGBl I 2004, S. 3166 ff.

⁴ Gesetz zur Kontrolle von Unternehmensabschlüssen (Bilanzkontrollgesetz – BilKoG) vom 15.12.2004, BGBl I 2004, S. 3408 ff.

2. Handelsrechtliche Neuerungen

2.1. Das Bilanzrechtsreformgesetz

2.1.1. Einleitung

Mit dem Bilanzrechtsreformgesetz haben sich im HGB durch folgende Maßnahmen des „10-Punkte-Programms zur Stärkung der Unternehmensintegrität und des Anlegerschutzes“ der Bundesregierung viele Änderungen ergeben:

Weiterentwicklung der Bilanzregeln und Anpassung an internationale Rechnungslegungsgrundsätze (Maßnahme 4)

Qualitätssicherung und Stärkung des Vertrauens in die Abschlussprüfung (Maßnahme 5)

Ebenso wurden durch dieses Gesetz Vorgaben verschiedener EU-Richtlinien (sog. IAS-Verordnung⁵, Schwellenwertrichtlinie⁶, Fair-Value-

⁵ Verordnung EG Nr. 1606/2002 vom 19.07.2002, ABI EG Nr. L 243/1 vom 11.9.2002

Richtlinie⁷ und Modernisierungsrichtlinie⁸), die ihrerseits teilweise auch im „10-Punkte-Programm“ berücksichtigt wurden, in nationales Recht umgesetzt. Einige der Neuregelungen sind nur bei kapitalmarktorientierten Unternehmen⁹ anzuwenden.

Die einzelnen Regelungen gelten bis auf wenige Ausnahmen für Geschäftsjahre ab dem 1. Januar 2005¹⁰. Die neuen Finanzschwellenwerte (Kapitel 2.1.4 und 2.1.5) sind bereits beim Jahresabschluss 2004 maßgebend. Für die später anzuwendenden Regelungen müssen oft bereits im Jahresabschluss 2004 die „Weichen gestellt werden“, damit die Regelungen rechtzeitig umgesetzt werden können.

⁶ Richtlinie 2003/38/EG vom 13.5.2003, ABl EG Nr. L 120/22 vom 15.5.2003

⁷ Richtlinie 2001/65/EG vom 27.9.2001, ABl EG Nr. L 283/28 vom 27.10.2001

⁸ Richtlinie 2003/51/EG vom 18.6.2003, ABl EG Nr. L 178/16 vom 17.07.2003

⁹ „Kapitalmarktorientierte Unternehmen“ sind in dieser Arbeit – soweit nicht anders angegeben – Unternehmen, die einen organisierten Markt i. S. v. §2 Abs. 5 WpHG in Anspruch nehmen und Wertpapiere i. S. v. §2 Abs. 1 S. 1 WpHG ausgegeben haben (§267 Abs. 3 S. 2 HGB).

¹⁰ Vgl. Stahlschmidt in StuB (2004), S. 993

2.1.2. Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards

	Einzelabschluss	Konzernabschluss
Kapitalmarktorientierte Unternehmen	Wahlrecht*	Pflicht
Nicht kapitalmarktorientierte Unternehmen	Wahlrecht*	Wahlrecht

* für große Kapitalgesellschaften zur Publizität

Abb. 1: Übersicht IFRS beim Einzel- und Konzernabschluss

Unmittelbar durch Artikel 4 der sog. „IAS-Verordnung“ sind alle kapitalmarktorientierten Mutterunternehmen ab dem 1. Januar 2005 verpflichtet, den Konzernabschluss nach den internationalen Rechnungslegungsstandards aufzustellen. Unter „kapitalmarktorientierte Mutterunternehmen“ fallen hier diejenigen Mutterunternehmen, deren Wertpapiere an einem geregelten Markt in der EU zugelassen sind¹¹. Wurde bis zum Bilanzstichtag eine Börsenzulassung beantragt, wird das Mutterunternehmen über §315a Abs. 2 HGB zur Anwendung der IFRS verpflichtet. Eine Übergangsregelung bis zum 31. Dezember 2006 besteht für Mutterunternehmen

¹¹ BT-Drs. 15/3419, S. 33

i. S. v. Art. 57 S. 1 EGHGB (Art. 58 Abs. 5 EGHGB). Das sind sog. Schuldtitelemittenten und Unternehmen, die wegen einer Börsennotierung in einem Drittstaat nach US-GAAP bilanziert haben. Gemäß §315a Abs. 1 HGB sind nur die von der EU-Kommission durch das sog. „Endorsement“-Verfahren gebilligten IFRS anzuwenden¹². Die EU-Kommission hat bisher 34 Standards¹³ (incl. IAS 39) übernommen; IAS 39 (Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung) jedoch nur „zu 95%“¹⁴.

Für nicht kapitalmarktorientierte Mutterunternehmen besteht ab dem 1. Januar 2005 ein Wahlrecht zur Anwendung der IFRS beim Konzernabschluss (§315a Abs. 3 HGB). Für Geschäftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2002 beginnen, können diese Unternehmen den Konzernabschluss nach IFRS aufstellen (Art. 58 Abs. 3 S. 5 EGHGB).

Beim Einzelabschluss bleibt es dabei, dass die Unternehmen einen Jahresabschluss nach dem HGB aufstellen müssen. Für die Bemessung der

¹² Vgl. Pfitzer/Oser/Orth in DB (2004), S. 2598

¹³ Übersicht:
http://europa.eu.int/comm/internal_market/accounting/ias_de.htm

¹⁴ Vgl. EU-Kommission (2004), Pressemitteilung IP/04/1385 vom 19.11.2004, abrufbar unter Link Fn. 14

Gewinnausschüttungen und für steuerliche Zwecke ist dieser Abschluss maßgebend¹⁵. Gemäß §°316 Abs. 1 S. 1 HGB ist dieser auch zu prüfen, sofern es sich um eine Kapitalgesellschaft oder Personengesellschaft¹⁶ i. S. v. §°264a HGB handelt, die nach §°267 HGB als „mittelgroß“ oder „groß“ eingestuft wird.

Große Kapitalgesellschaften können einen zusätzlichen IFRS-Einzelabschluss aufstellen, der anstatt des HGB-Abschlusses im Bundesanzeiger publiziert wird (§°325 Abs. 2a S. 1 HGB). Erforderlich ist weiterhin, dass der HGB-Abschluss beim Handelsregister eingereicht wird (§°325 Abs. 2b Nr. 3 HGB). Der IFRS-Einzelabschluss ist ebenfalls vom Abschlussprüfer zu prüfen (§°316 Abs. 1 S. 1 i. V. m. §°324a Abs. 1 HGB). Hüttche beschreibt den zusätzlichen IFRS-Einzelabschluss als „Papiertiger“. Sein möglicher Nutzen bleibe hinter den sicheren Kosten für die Aufstellung und Prüfung weit zu-

¹⁵ Vgl. BT-Drs. 15/3419, S. 45

¹⁶ D. s. Personengesellschaften ohne natürlichen Vollhafter (z. B. GmbH & Co. KG). Im Folgenden sind diese Gesellschaften inbegriffen, wenn der Terminus „Kapitalgesellschaft“ gebraucht wird. Dies bezieht sich jedoch nur auf die Ausführungen zum Handelsrecht. Aus steuerlicher Sicht zählen diese Gesellschaften zu den Mitunternehmerschaften.

rück¹⁷. Für kleine und mittelgroße Kapitalgesellschaften ändert sich diesbezüglich vorerst nichts.

Um einen Einzel- oder Konzernabschluss 2005 nach den IFRS aufstellen zu können, musste eine Eröffnungsbilanz zum 1. Januar 2004 und eine Bilanz zum 31. Dezember 2004 nach den IFRS aufgestellt werden. Dies ist erforderlich, um entsprechende Vorjahreszahlen im Einzel- oder Konzernabschluss 2005 angeben zu können. Der Umstellungsprozess hätte damit faktisch im Jahr 2003 beginnen müssen¹⁸.

2.1.3. Stärkung der Rolle des Abschlussprüfers

2.1.3.1. Allgemeine Regelungen zur Prüferunabhängigkeit (§319 HGB)

Die Ausschlussgründe nach §319 HGB sind erweitert worden. Ein Wirtschaftsprüfer oder verei-

¹⁷ Vgl. Hüttche in DStR (2004), S. 1192

¹⁸ Vgl. Hayn/Bösser/Pillhofer, BB (2003), S. 1607

digter Buchprüfer¹⁹ ist als Abschlussprüfer ausgeschlossen, sobald Gründe für die Besorgnis der Befangenheit bestehen. Die Neuregelung hat für den Jahresabschluss 2004 keine Bedeutung, da sie frühestens für nach dem 31. Dezember 2004 beginnende Geschäftsjahre anzuwenden ist²⁰.

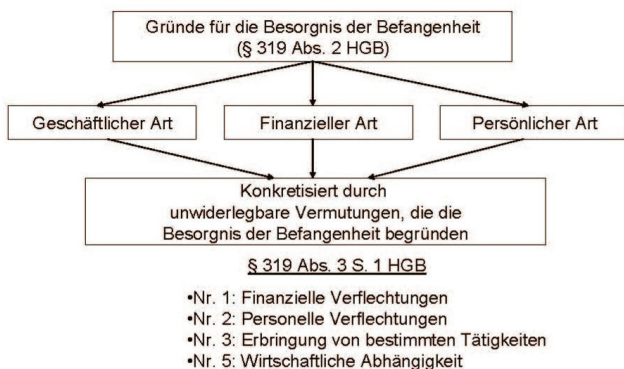


Abb. 2: Besorgnis der Befangenheit des Wirtschaftsprüfers

¹⁹ Die weiblichen Berufsangehörigen seien ebenfalls miterwähnt. Im Folgenden werden vereidigte Buchprüfer nicht gesondert genannt.

²⁰ Übergangsregelungen: Art. 58 Abs. 4 EGHGB

2.1.3.2. Finanzielle Verflechtungen (§319 Abs. 3 S. 1 Nr. 1 HGB)

Der Wirtschaftsprüfer darf (wie bisher) keine Anteile an der zu prüfenden Kapitalgesellschaft halten. Neu geregelt wurde, dass er ebenfalls nicht tätig werden darf, wenn er „andere nicht nur unwesentliche finanzielle Interessen an der zu prüfenden Kapitalgesellschaft [besitzt]“. Darunter fallen beispielsweise „Schuldverschreibungen, Schuldscheine, Optionen oder sonstige Wertpapiere“²¹. Hält der Wirtschaftsprüfer eine Beteiligung an einem mit der zu prüfenden Kapitalgesellschaft verbundenen Unternehmen oder einem Unternehmen, das „mehr als zwanzig vom Hundert der Anteile [an der zu prüfenden Kapitalgesellschaft] besitzt“, führt dies ebenfalls zum Ausschluss.

²¹ BT-Drs. 15/3419, S. 39

2.1.3.3. Personelle Verflechtungen (§319 Abs. 3 S. 1 Nr. 2 HGB)

Der Wirtschaftsprüfer darf (wie bisher) nicht gesetzlicher Vertreter, Aufsichtsratsmitglied oder Arbeitnehmer der zu prüfenden Kapitalgesellschaft sein. Er darf diese Tätigkeiten auch nicht bei deren verbundenen Unternehmen oder bei Unternehmen ausüben, die „mehr als zwanzig vom Hundert der Anteile“ am zu prüfenden Unternehmen halten.

2.1.3.4. Frühere Beratungstätigkeit (§319 Abs. 3 S. 1 Nr. 3 HGB)

Der Wirtschaftsprüfer soll nicht Ergebnisse früherer Beratungstätigkeit beurteilen (Selbstprüfungsverbot). Das Selbstprüfungsverbot erstreckt sich auf folgende Tätigkeiten des Wirtschaftsprüfers:

- Mitwirkung bei der Führung der Bücher oder der Aufstellung des Jahresabschlusses (wie bisher)
- Mitwirkung bei der Durchführung der internen Revision in verantwortlicher Position

- Erbringung von Unternehmens- und Finanzdienstleistungen
- Erbringung von Bewertungsleistungen, die sich auf den Jahresabschluss nicht nur unwesentlich auswirken.

Die genannten Tätigkeiten führen nicht zum Ausschluss, wenn sie von „untergeordneter Bedeutung“ sind. Die Verbote orientieren sich an dem „Sarbanes-Oxley Act“²². Dieser legt Regelungen für Unternehmen fest, die an der New Yorker Börse oder der Nasdaq gelistet sind.

Es kann nicht davon ausgegangen werden, dass ein Wirtschaftsprüfer seine eigenen Produkte unvoreingenommen prüfen wird. Sollte er bei der Jahresabschlussprüfung sogar eigene Fehler entdecken, so könnte er geneigt sein, diese in seiner Berichterstattung nach §321 HGB in seiner Bedeutung „herunterzuspielen“²³. Der Abschlussprüfer darf das Unternehmen weiterhin gerichtlich vertreten, da sich die im Regierungsentwurf enthaltene Regelung nicht durchgesetzt hatte. Die Neuregelung zum §319 HGB ist bei bestehenden Mandaten für Geschäfts-

²² Vgl. BT-Drs. 15/3419, S. 39

²³ Vgl. BT-Drs. 15/3419, S. 39

jahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2005 beginnen (Art. 58 Abs. 4 S. 6 EGHGB).

2.1.3.5. Wirtschaftliche Abhängigkeit (§319 Abs. 3 S. 1 Nr. 5 HGB)

Damit keine zu große wirtschaftliche Abhängigkeit des Prüfers von der geprüften Kapitalgesellschaft entsteht, besteht eine sog. Umsatzunabhängigkeitsgrenze. Hat der Wirtschaftsprüfer in den letzten fünf Jahren mehr als 30% der Gesamteinnahmen aus einem Mandat erhalten und ist dies auch für das laufende Geschäftsjahr zu erwarten, so darf der Wirtschaftsprüfer nicht als Abschlussprüfer für diese Kapitalgesellschaft tätig werden.

2.1.3.6. Prüferunabhängigkeit bei Unternehmen des öffentlichen Interesses (§319a HGB)

In §319a HGB sind Ausschlussgründe des Prüfers genannt, die bei kapitalmarktorientierten Unternehmen neben den allgemeinen Regelungen des