

## AUFSÄTZE

dient der sachgerechten Trennung in ein operatives und in ein Finanzergebnis.

## 7. Saldierung langfristiger Arbeitnehmerverpflichtungen mit hierfür reservierten Aktiva

Laut § 246 Abs. 2 des Regierungsentwurfs zum HGB soll Folgendes gelten:

„Vermögensgegenstände, die dem Zugriff aller übrigen Gläubiger entzogen sind und ausschließlich der Erfüllung von Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen oder vergleichbaren langfristig fälligen Verpflichtungen dienen, die gegenüber Arbeitnehmern eingegangen wurden, sind mit diesen Schulden zu verrechnen; entsprechend ist mit den zugehörigen Aufwendungen und Erträgen zu verfahren.“

Mit dieser Vorschrift will man den Bilanzausweis „verbessern“, also eine Saldierung des Wertes „langfristige Verpflichtungen gegenüber Arbeitnehmern“ mit Aktiva, die der Absicherung dieser Lasten dienen, verbindlich vorschreiben und somit sich der internationalen Rechnungslegung annähern. Dies werden die Unternehmen begrüßen und aus bilanzpolitischen Gründen eher bereit sein, Versorgungszusagen zu erteilen oder vergleichbar langfristige Engagements zu übernehmen. Zu diesen langfristigen Verpflichtungen gehören neben Versorgungsversprechen u. a. Jubiläumsgeldzusagen, Zeitwertkonten- und Altersteilzeitvereinbarungen sowie Vorruhestandsregelungen.

Die Saldierung setzt allerdings voraus, dass die Aktiva dem Zugriff aller übrigen Gläubiger des Unternehmens entzogen sind, sei es durch Verpfändungen zugunsten der Arbeitnehmer, sei es durch sog. „Contractual Trust Arrangements“ (CTA), also Treuhandvereinbarungen, die dem Schutz der langfristigen Arbeitnehmerrechte dienen. Dessen ungeachtet kann das Unternehmen reservierte Aktiva, die nicht mehr zur Absicherung der Arbeitnehmerrechte benötigt werden, für sich beanspruchen. Die reservierten Aktiva sollen gemäß § 253 Abs. 1 Satz 4 des Regierungsentwurfs mit ihrem Zeitwert (Marktwert) bewertet werden, wobei sie allerdings durch den Wert der zu deckenden Arbeitnehmerverpflichtungen begrenzt werden. Diese Lösung ist wohl durchdacht, da sie zwar eine Saldierung des Zeitwertes des Aktivums mit dem Wert der Arbeitnehmerverbindlichkeit zulässt, jedoch vermeidet, dass der bisherige Wertansatz des Ak-

tivums, der nach dem „gemilderten“ Niederstwertprinzip erfolgte, überschritten wird, wenn dieser Wert bereits zur Absicherung der Verpflichtung genügt. Hierzu ein **Beispiel**:

Der Wert der Versorgungsverpflichtung beträgt 80, das zu reservierende Aktivum hat einen Zeitwert von 150 und war nach dem Niederstwertprinzip mit 100 anzusetzen. Dann erscheint es in der Bilanz nach der Reservierung nur noch mit 20, da es in der Höhe von 80 mit der Verpflichtung bilanzverkürzend und erfolgsneutral saldiert wird.

Unzulässig wäre es, das Aktivum nun mit 70 zu aktivieren, weil sein Marktwert 150 beträgt und hiervon 80 wegen der Saldierung mit der Verpflichtung abzuziehen sind. Würde unter ansonsten gleichen Voraussetzungen der Wert der Versorgungsverpflichtung nicht 80, sondern 120 ausmachen, würden das Aktivum und der Wert der Versorgungsverpflichtung erfolgsneutral die Bilanz verkürzen, weder das Aktivum noch das Passivum erschienen in der Bilanz. Würde der Wert der Versorgungsverpflichtung sogar 170 ausmachen, wäre ein Wert von 20 zu passivieren, in der Höhe des Zeitwertes des Aktivums von 150 geschieht die erfolgsneutrale Saldierung.

Die hier aufgezeigte handelsrechtliche Saldierungsmöglichkeit gilt jedoch nicht für die Steuerbilanz, da § 5 Abs. 1a EStG insoweit ergänzt wird.

## 8. Zusammenfassung

Der Regierungsentwurf zum BilMoG ist zu begrüßen, da er eine realistischere und gleichmäßigere Bewertung bei den Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten und damit auch bei Versorgungsverpflichtungen und ähnlichen Verpflichtungen vorsieht. Zudem erfolgt eine Annäherung an das internationale Bilanzrecht (IFRS), ohne dessen umstrittenen Ansätze – wie z. B. Aufwandsverrechnungen außerhalb der Gewinn- und Verlustrechnung in einem „Korridor“ oder Direktverbuchungen gegen das Eigenkapital – zu übernehmen. Das Abstellen auf einen siebenjährigen Durchschnittszins ist sachgerecht und führt zu einer zutreffenden Bewertung, die Zufallseinflüsse des Zinsniveaus am Bilanzstichtag eliminiert. Die Übergangsregelung auf die neuen handelsbilanziellen Werte eröffnet Spielräume. Und das Aufspalten des Versorgungsaufwandes in seine Personal- und Zinskomponente verbessert die Aussagekraft der Gewinn- und Verlustrechnung. Zu begrüßen wäre es, wenn die neuen handelsbilanziellen Werte künftig auch ertragsteuerlich übernommen würden.

## Keine (weitere) Abkehr vom Gläubigerschutz im BilMoG – keine nur einjährige Ausschüttungssperre!

Erwiderung zur Stellungnahme des Arbeitskreises „Steuern und Revision“ im Bund der Wirtschafts-akademiker e. V., DStR 2008, 1299

Von Dr. Andreas Haaker, Berlin\*

Eine Analyse des Gesetzestextes im Regierungsentwurf (RegE) eines Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) ergibt – entgegen der Auffassung des Arbeitskreises „Steuern und Revision“ im Bund der Wirtschafts-akademiker e. V. – keineswegs, dass für Erträge aus der Aktivierung selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens gemäß § 268 Abs. 8

HGB-RegE lediglich eine einjährige Ausschüttungssperre besteht. Vielmehr wird die Abschaffung des in § 248 Abs. 2 HGB kodifizierten Aktivierungsverbots ausschüttungsneutral vollzogen, weshalb der jeweils aktivierte Betrag nach Abzug der korrespondierenden passiven latenten Steuern ausschüttungsgesperrt bleibt.

### 1. Einführung

Entgegen bisheriger handelsrechtlicher Grundwertungen soll gemäß BilMoG das generelle Aktivierungsverbot für selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens aufgehoben werden<sup>1</sup>. Zur Wahrung eines hinreichenden Gläubi-

\* Dr. Andreas Haaker ist Referent für Grundsatzfragen der internationalen Rechnungslegung beim DGRV – Deutscher Genossenschafts- und Raiffeisenverband e. V. in Berlin. Der Verfasser gibt seine persönliche Meinung wieder. Email: andreas@haaker.net.

1 Vgl. Moxter, DB 2008, 1514.

gerschutzes „wird die Pflicht zur Aktivierung selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens mit einer Ausschüttungssperre gekoppelt (§ 268 Abs. 8 HGB)“<sup>2</sup>. In seiner Stellungnahme in Heft 27/2008 dieser Zeitschrift bemängelt der *Arbeitskreis „Steuern und Revision“ im Bund der Wirtschaftsakademiker e. V. (AK)* in diesem Zusammenhang eine „Abkehr vom Gläubigerschutz im BilMoG“<sup>3</sup>, denn für aktivierungspflichtige selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens ist nach seiner Auffassung im RegE eines BilMoG eine verkürzte „nur einjährige Ausschüttungssperre“<sup>4</sup> vorgesehen. Den Nachweis dieser vermeintlichen Abkehr vom Gläubigerschutz findet der AK in einer Änderung des Wortlauts des § 268 Abs. 8 HGB-RegE gegenüber § 268 Abs. 8 HGB-RefE: Statt wie bisher auf den „angesetzten Betrag“ bezieht sich die Ausschüttungssperre nunmehr auf den „Gesamtbetrag der Erträge“, wofür es laut AK keinen anderen Grund als eine Lockerung der Ausschüttungssperrvorschriften geben könne. Jedoch gibt es für die Änderung des Wortlauts tatsächlich einen anderen überzeugenden Grund als die nicht erkennbare Absicht des Gesetzgebers zur Einführung einer verkürzten einjährigen Ausschüttungssperre.

## 2. Zur Interpretation des „neuen“ Wortlauts

### 2.1 Zum Wortlaut des § 268 Abs. 8 HGB-RefE

Wie der AK zutreffend feststellt, unterliegt nach dem „alten“ Wortlaut des § 268 Abs. 8 HGB-RefE der jeweilige als selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens aktivierte Betrag eindeutig einer Ausschüttungssperre, die sich „parallel zum Buchwert“<sup>5</sup> entwickelt. Diese bisher lediglich für Bilanzierungshilfen nach § 269 und § 274 Abs. 2 HGB vorgesehene Art der Ausschüttungsbegrenzung dient dem Gesetzgeber offensichtlich als Maßstab eines hinreichenden Gläubigerschutzes<sup>6</sup>. Vor dem Hintergrund dieser *Prämisse* des BilMoG ist der neue Wortlaut im Hinblick auf eine mögliche Änderung der Ausschüttungssperrvorschriften und eine damit verbundene Abkehr vom Gläubigerschutz zu analysieren. Auswirkungen auf den Gläubigerschutz etwa aufgrund einer mit der Abschaffung des § 248 Abs. 2 HGB einhergehenden buchmäßigen Erhöhung der Eigenkapitalquote<sup>7</sup> werden vernachlässigt<sup>8</sup>. Ob hierbei die Abschaffung einer rechtsformunabhängigen Schutzregel in Form eines Aktivierungsverbots durch eine rechtsformabhängige Ausschüttungssperre ersetzt werden darf, soll ebenfalls dahingestellt bleiben (Stichwort: Gläubigerschutz durch Selbstinformation des Kaufmanns über die Schuldendeckungsfähigkeit).

### 2.2 Zum Wortlaut des § 268 Abs. 8 HGB-RegE

#### 2.2.1 Enge Auslegung des Wortlauts

Eine über die gesamte Nutzungsdauer von selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenständen bestehende bilanzorientierte Ausschüttungssperre ist nach Auffassung des AK nicht durch den bewusst geänderten Wortlaut des § 268 Abs. 8 HGB-RegE gedeckt. Wäre weiterhin eine solche Ausschüt-

tungssperre bezweckt, hätte es seiner Ansicht nach keiner Änderung des Wortlauts bedurft<sup>9</sup>. Bei der Interpretation des nunmehr vor Ausschüttungen zu schützenden „Gesamt Betrags der Erträge“ prüft der AK daher,

- ob es sich dabei um alle Erträge der GuV handelt,
- ob die Erträge aus der ursprünglichen Aktivierung gemeint sein könnten oder
- ob sie die im betroffenen Geschäftsjahr realisierten Erträge der Aktivierung darstellen und somit lediglich eine einjährige Ausschüttungssperre besteht<sup>10</sup>.

Zu Recht lehnt der AK die beiden erstgenannten Interpretationsversuche ab. Bei der ersten Variante entstünde eine zu hohe Ausschüttungssperre, was „betriebswirtschaftlich jedoch nicht sinnvoll“<sup>11</sup> sein kann und im zweiten Fall würde die ursprüngliche Ausschüttungssperre zweckwidrigerweise bis in alle Ewigkeit unabhängig vom jeweiligen Buchwert des selbst erstellten immateriellen Vermögensgegenstands bestehen bleiben<sup>12</sup>. Gemäß AK ist daher – wohl mangels weiterer Alternativen – letzterer Interpretation zu folgen.

Das Gegenargument des betriebswirtschaftlichen Unsinnns sowie der Makel der Unabhängigkeit vom aktivierten Betrag gelten jedoch unzulänglich auch für die einjährige Ausschüttungssperre. Zweckmäßig erscheint diese Lösung jedenfalls nicht, da definitionsgemäß „selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände eine mehrjährige Nutzungsdauer haben und damit das hohe Unsicherheitspotential auf der Aktivseite der Bilanz erhalten bleibt“<sup>13</sup>. Ein willkürliches einjähriges Hinauszögern der Ausschüttungsmöglichkeit wäre allenfalls erklärbar, wenn sich der „Sicherheitsgrad“ der aktivierten Entwicklungskosten nach einem Jahr im Regelfall so weit erhöht hätte, dass zweifelsfrei ein selbständig verwertbarer Vermögensgegenstand vorläge<sup>14</sup>, der als „vollwertiges“ Schuldendeckungspotential keiner Ausschüttungssperre unterliegen müsste<sup>15</sup>. Es drängt sich schließlich vor dem Hintergrund der Schuldendeckungsfähigkeit die Frage auf, warum überhaupt für selbständig verwertbare Vermögensgegenstände eine Ausschüttungssperre bestehen sollte, während ein aktivierungspflichtiger nicht selbständig verwertbarer fiktiver Vermögensgegenstand in Form eines derivativen Goodwill (§ 246 Abs. 1 Satz 4 HGB-RegE)<sup>16</sup> keinen Ausschüttungsrestriktionen unterliegt<sup>17</sup>. Andererseits wird die Ausschüttungssperre für den derivativen Goodwill nicht für notwendig erachtet, da es sich gesetzes-systematisch um einen Vermögensgegenstand handeln soll<sup>18</sup>. Fraglich erscheint indes die implizite Schlussfolgerung, nach der fiktiv selbständig verwertbares Schuldendeckungspotential eine höhere „Schuldendeckungsqualität“ aufweisen müsste als tatsächliches.

Aus der Gesetzesbegründung geht jedoch eindeutig hervor, dass der Gesetzgeber auch in „vollwertigen“ selbst erstellten im-

2 RegE eines BilMoG, S. 109 (RegE = Regierungsentwurf; RefE = Referententwurf).

3 *Arbeitskreis „Steuern und Revision“ im Bund der Wirtschaftsakademiker e. V.*, DStR 2008, 1299.

4 *Arbeitskreis „Steuern und Revision“ im Bund der Wirtschaftsakademiker e. V.*, DStR 2008, 1299.

5 *Arbeitskreis „Steuern und Revision“ im Bund der Wirtschaftsakademiker e. V.*, DStR 2008, 1299.

6 Vgl. RefE eines BilMoG, S. 98; RegE eines BilMoG, S. 109; *Arbeitskreis „Steuern und Revision“ im Bund der Wirtschaftsakademiker e. V.*, DStR 2008, 1300.

7 Vgl. *Pellens/Kemper/Schmidt*, ZGR 2008, 402.

8 Vgl. kritisch *Moxter*, DB 2008, 1514; *Wüstemann*, BB 47/2007, S. I; a. A. *Hommelhoff*, ZGR 2008, 258, der keine „Abstriche am Gläubigerschutz“ sieht.

9 Vgl. *Arbeitskreis „Steuern und Revision“ im Bund der Wirtschaftsakademiker e. V.*, DStR 2008, 1299 f. Vgl. aber Abschn. 2.4.

10 Vgl. *Arbeitskreis „Steuern und Revision“ im Bund der Wirtschaftsakademiker e. V.*, DStR 2008, 1299.

11 *Arbeitskreis „Steuern und Revision“ im Bund der Wirtschaftsakademiker e. V.*, DStR 2008, 1299.

12 Vgl. *Arbeitskreis „Steuern und Revision“ im Bund der Wirtschaftsakademiker e. V.*, DStR 2008, 1299.

13 *Arbeitskreis „Steuern und Revision“ im Bund der Wirtschaftsakademiker e. V.*, DStR 2008, 1300.

14 Vgl. zur selbstständigen Verwertbarkeit als Voraussetzung der abstrakten Aktivierungsfähigkeit *Baetge/Kirsch/Thiele*, Bilanzen, 9. Aufl. 2007, S. 158 ff. m. w. N.

15 Vgl. hierzu aber RegE eines BilMoG, S. 132 ff.

16 Vgl. hierzu RegE eines BilMoG, S. 104.

17 Vgl. *Moxter*, DB 2008, 1517; *Velte*, KoR 2008, 68.

18 Vgl. *Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer Rechtswissenschaften*, BB 2008, 156; *Pellens/Kemper/Schmidt*, ZGR 2008, 403; a. A. *Velte*, KoR 2008, 68, der ihn weiterhin als „Wert eigener Art“ qualifiziert.

## AUFSÄTZE

materiellen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens ein besonderes Unsicherheitspotential vermutet, an das notwendigerweise eine Ausschüttungssperre zu koppeln ist<sup>19</sup>. Es mangelt ihm wohl im Gegensatz zum derivativen Goodwill an einem objektivierenden „Markttest“<sup>20</sup>. Insofern werden auch aus Sicht der Informationsfunktion – anders als nach IFRS<sup>21</sup> – gewisse Zweifel geweckt: „Welcher Bilanzadressat sollte einem Bilanzposten trauen, [...] der überdies mit einer Ausschüttungssperre belegt ist?“<sup>22</sup> Bei einer mehrjährigen Entwicklung würde zudem unabhängig von der Erreichung der Vermögensgegenstandseigenschaft ein in den Vorjahren angefallener Teil der Erträge aus der Aktivierung ausgeschüttet werden dürfen, während der auf das aktuelle Geschäftsjahr entfallende Betrag nicht ausgeschüttet werden dürfte. Ein solches Vorgehen kann kaum beabsichtigt sein. Da sich darüber hinaus keine Analogie zu den ebenfalls von einer solchen Ausschüttungssperre betroffenen aktiven latenten Steuern finden lässt, weil diese mangels selbständiger Verwertbarkeit niemals das Stadium der Vermögensgegenstandseigenschaft erreichen können, scheidet diese Begründung aus. Demnach muss bereits wegen der somit nicht erkennbaren „Zielsetzung der Neuformulierung“<sup>23</sup> das Ergebnis des AK kritisch überprüft werden, d. h. zunächst die enge Auslegung des Wortlauts gewürdigt werden.

### 2.2.2 Weite Auslegung des Wortlauts

Eine enge Auslegung des Wortlauts erweist sich schon im Ansatz als äußerst bedenklich. Gemeint sein kann mit „Gesamtbetrag der Erträge“ nämlich nur eine Ertragswirkung, denn bei Anwendung des Umsatzkostenverfahrens fehlt zur Aktivierung von selbst erstellten immateriellen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens der Ertragsposten „andere aktivierte Eigenleistungen“, weshalb konzeptionsgemäß die jeweiligen Aufwandsposten um den zu aktivierenden Betrag „gekürzt“ werden müssen<sup>24</sup>. Bei einer engen Begriffsauslegung bestände demnach im Gesamtkostenverfahren wegen der Ertragsbuchung eine Ausschüttungssperre, während sie im Umsatzkostenverfahren mangels Ertragsausweis nicht zum Tragen käme. Eine enge Auslegung des Wortlauts ist folglich abzulehnen, da sie zu äußerst merkwürdigen Ergebnissen führt.

Ein „Gesamtbetrag der Erträge“ ist vielmehr i. w. S. als Ertragswirkung zu interpretieren, wobei sich die Interpretation am Gesetzeszweck des „Gläubigerschutzes durch Ausschüttungsbegrenzung“ zu orientieren hat. Der „angesetzte Betrag“ und der zu konkretisierende „Gesamtbetrag der Erträge“ können sich zum Aktivierungszeitpunkt entsprechen, da mit der Aktivierung gleichzeitig eine Ertragswirkung entsteht. Die konkrete Vorgehensweise in den Folgeperioden bleibt dem Wortlaut nach zwar offen, diese „Lücke“ lässt sich aber auf Basis dieser Zwecksetzung und in Analogie zu den bisher bestehenden Ausschüttungssper-

ren für Bilanzierungshilfen schließen. Demnach muss der ausschüttungsgesperrte „Gesamtbetrag der Erträge“ neben der Ertragswirkung aus der Aktivierung auch die Ertragswirkung von späteren „Nachaktivierungen“ und zur Wahrung der Ausschüttungsneutralität<sup>25</sup> konsequenterweise auch die korrespondierenden negativen Ertragswirkungen – d. h. die aufgelaufenen planmäßigen und außerplanmäßigen Abschreibungen – umfassen. Im Ergebnis muss die Ertragswirkung bis zu ihrem aufwandswirksamen Ausgleich (bzw. dem Abgang des Vermögensgegenstandes) vor Ausschüttungen geschützt bleiben. Der „Gesamtbetrag der Erträge“ entspricht demnach in jedem Geschäftsjahr dem jeweils „angesetzten Betrag“, womit de facto weiterhin der alten Regelung des RefE entsprochen wird (vgl. Abb. 1). Entsprechend ist fraglich, warum der AK überhaupt von einer Änderung der Ausschüttungssperrevorschriften ausgeht.

Geschäftsjahr der erstmaligen Aktivierung	Nachfolgende Geschäftsjahre
Erträge aus der erstmaligen Aktivierung	Erträge aus der erstmaligen Aktivierung
	+ Erträge aus bisherigen „Nachaktivierungen“
	- bisher aufgelaufene planmäßige und außerplanmäßige Abschreibungen (+ Zuschreibungen)
= ausschüttungsgesperrter Gesamtbetrag der Erträge i. S. von § 268 Abs. 8 HGB-RegE	= ausschüttungsgesperrter Gesamtbetrag der Erträge i. S. von § 268 Abs. 8 HGB-RegE
= angesetzter Betrag i. S. von § 268 Abs. 8 HGB-RefE	= angesetzter Betrag i. S. von § 268 Abs. 8 HGB-RefE

Abb. 1: Bestimmung des ausschüttungsgesperrten Betrags

### 2.3 Zur Argumentation des fehlenden Grundes für die Änderung des Wortlautes

Nach Auffassung des AK wurde der Wortlaut bewusst geändert, was für die Absicht einer nur einjährigen Ausschüttungssperre sprechen soll<sup>26</sup>. Letzterem ist nachdrücklich zu widersprechen. In der Begründung zu § 248 HGB-RegE wird unverändert Bezug auf das Vermögen genommen<sup>27</sup> und zudem klargestellt, dass auf diese Weise „ein hinreichender Gläubigerschutz und eine Anhebung des Informationsniveaus“<sup>28</sup> zugleich erreicht werden sollen<sup>29</sup>. Den Ausführungen ist zu entnehmen, dass das in § 248 Abs. 2 HGB kodifizierte Aktivierungsverbot seine Ursache in der „unsicheren“ Natur von selbst erstellten immateriellen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens hat und daher der Maßgabe eines hinreichenden Gläubigerschutzes entspringt<sup>30</sup>. Da ein hinreichender Gläubigerschutz bewahrt werden soll, ist zumindest von einer Ausschüttungsneutralität der Abschaffung des § 248 Abs. 2 HGB auszugehen<sup>31</sup>. Diese wird bei einer einjährigen Ausschüttungssperre jedoch gerade nicht erreicht<sup>32</sup>. Die Begründung des § 248 HGB-RegE wird vom AK erstaunlicherweise mit Verweis auf die Inkonsistenz zu seiner eigenen engen Interpretation des Wortlauts des § 268 Abs. 8 HGB-RegE zu Unrecht als wenig hilfreich abgetan<sup>33</sup>. Die enge Auslegung des Wortlauts gegen Gesetzesbegründung und -zweck stützt sich im Grunde allein

19 Vgl. hierzu RegE eines BilMoG, S. 108 f. In diesem Zusammenhang soll dem Vorsichtsprinzip Rechnung getragen werden. Vgl. RegE eines BilMoG, S. 109. Inwieweit „das“ Vorsichtsprinzip von der Ansatz- und Bewertungsebene überhaupt auf die Ausschüttungsebene verlagert werden darf, ist jedoch fraglich. Vgl. *Dobler/Kurz*, KoR 2008, 491. Entsprechend formuliert *Hommelhoff*, ZGR 2008, 258: „vom Vorsichtsprinzip zur Ausschüttungssperre“.

20 *Henrichs*, ZGR 2000, 639.

21 Nach IFRS lässt sich eine zweckentsprechende Erhöhung des aktivierungsfähigen immateriellen Potentials fordern. Vgl. zur Reform des IAS 38 *Haaker*, KoR 2007, 259 ff.

22 *Moxter*, DB 2008, 1516. Vgl. auch *Wüstemann*, BB 47/2007, S. 1.

23 *Arbeitskreis „Steuern und Revision“ im Bund der Wirtschaftsakademiker e. V.*, DStR 2008, 1230.

24 Vgl. *ADS*, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Aufl. 1997, § 275 Rn. 242. Eine alternative Erfassung als sonstige betriebliche Erträge widerspricht der Konzeption des Umsatzkostenverfahrens. Zum Verrechnungsablauf im Umsatzkostenverfahren vgl. *Wedelt*, Grundlagen des Rechnungswesens, Bd. 1, 8. Aufl. 2000, S. 220 f.

25 Vgl. Abschn. 3.

26 Vgl. *Arbeitskreis „Steuern und Revision“ im Bund der Wirtschaftsakademiker e. V.*, DStR 2008, 1299.

27 Vgl. RegE eines BilMoG, S. 109. So auch *Arbeitskreis „Steuern und Revision“ im Bund der Wirtschaftsakademiker e. V.*, DStR 2008, 1300.

28 RegE eines BilMoG, S. 109.

29 Vgl. *Hommelhoff*, ZGR 2008, 258.

30 Vgl. RegE eines BilMoG, S. 108.

31 Vgl. Abschn. 3.

32 So auch *Arbeitskreis „Steuern und Revision“ im Bund der Wirtschaftsakademiker e. V.*, DStR 2008, 1300.

## AUFsätze

auf die Tatsache, dass der eindeutige Wortlaut des § 268 Abs. 8 HGB-RegE bewusst geändert und daher eine Änderung bei der Ausschüttungssperre bezweckt sein müsse. Ansonsten hätte die Formulierung im RegE beibehalten werden können<sup>34</sup>. Jedoch gibt es hierfür tatsächlich einen anderen überzeugenden Grund.

## 2.4 Der wahre Grund für die Änderung des Wortlauts

Der Grund für den Bezug auf den Gesamtbetrag der Erträge statt wie bisher auf den angesetzten Betrag ist ausschließlich in der neu eingeführten Ausschüttungssperre für zu Handelszwecken erworbene Finanzinstrumente zu sehen, die zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten sind (§ 253 Abs. 1 Satz 3 HGB-RegE). Mit dieser Ausdehnung der Ausschüttungssperrvorschrift des § 268 Abs. 8 HGB-RegE „auf die nicht realisierten Gewinne aus der Zeitbewertung der zu Handelszwecken erworbenen Finanzinstrumente“ ist der Gesetzgeber Anregungen seitens der Bilanzierungs- und Prüfungspraxis gefolgt<sup>35</sup>. In diesem Zusammenhang kann sich die Ausschüttungssperre nämlich nicht wie nach § 268 Abs. 8 HGB-RegE vorgesehen auf den angesetzten Betrag beziehen: „Um hier dem handelsrechtlichen Realisationsprinzip Rechnung zu tragen, werden die (nur) realisierbaren Gewinne gemäß § 268 Abs. 8 HGB ausschüttungs- und gemäß § 301 AktG abführungsgesperrt.“<sup>36</sup> Eine entsprechende Ausschüttungssperre gilt nunmehr auch für die unrealisierten Erträge aus der begrenzten Zeitbewertung des sog. Planvermögens gemäß § 246 Abs. 2 Satz 2 i. V. m. § 253 Abs. 1 Satz 3 und 4 HGB-RegE<sup>37</sup>. Geschützt werden soll auch hier nicht der gesamte Buchwert, sondern lediglich der Differenzbetrag zwischen den Anschaffungskosten und dem (höheren) Bilanzansatz, was ebenfalls einen Bezug der Ausschüttungssperre auf den „angesetzten Betrag“ ausschließt. Dies und nicht die Absicht zur Begrenzung der Ausschüttungssperre auf ein Jahr hat zu einer Änderung der zuvor eindeutigen Formulierung geführt. Vor diesem Hintergrund spricht nicht zuletzt die unveränderte Erläuterung des § 248 HGB-RegE eindeutig für eine unveränderte mehrjährige und im Ergebnis buchwertbezogene Ausschüttungssperre für selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens<sup>38</sup>.

## 2.5 Exkurs: Nichtanwendung des § 268 Abs. 8 HGB-RegE für Kredit- und Finanzdienstleistungsinstitute

Allerdings besteht in der Tat eine potentielle „Abkehr“ vom Gläubigerschutz bei Kredit- und Finanzdienstleistungsinstituten, für die in § 340a Abs. 2 HGB-RegE „die Anwendung des § 268 Abs. 8 HGB ausgeschlossen“<sup>39</sup> wird. Es ist aber zu vermuten, dass diese nur von der im RegE neu eingeführten Ausschüttungssperre für unrealisierte Erträge der für Handelszwecke erworbenen Finanzinstrumente befreit werden sollten, da für Finanzinstrumente des Handelsbestands nach § 340e Abs. 3 HGB-RegE als Surrogat für die Ausschüttungssperre ein Risikoabschlag vorgesehen ist<sup>40</sup>. Dabei wurden offensichtlich unbeabsich-

tigt die gesamten in § 268 Abs. 8 HGB-RegE geregelten Ausschüttungssperren ausgeschlossen. Beim Verweis in § 340a Abs. 2 HGB-RegE besteht m. E., anders als beim § 268 Abs. 8 HGB-RegE selbst, zwingender Nachbesserungsbedarf seitens des Gesetzgebers. Nur die Ausschüttungssperre für unrealisierte Erträge bei zu Handelszwecken erworbenen Finanzinstrumenten darf aus dem Anwendungsbereich der Kredit- und Finanzdienstleistungsinstitute ausgeschlossen werden.

## 2.6 Zwischenergebnis

Im Hinblick auf einen laut Gesetzesbegründung zu gewährleistenden hinreichenden Gläubigerschutz kann mit der Änderung des Wortlauts keine nur einjährige Ausschüttungssperre bezweckt sein. Die Änderung des Wortlauts dient vielmehr der Berücksichtigung einer zusätzlich eingeführten Ausschüttungssperre für unrealisierte Erträge aus der Bewertung zum beizulegenden Zeitwert. Somit ist der Wortlaut im Sinne des Gesetzes zweckentsprechend weit auszulegen, weshalb zunächst weiterhin von einer Ausschüttungssperre in Höhe des jeweils als selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens angesetzten Betrags ausgegangen werden muss. Dies ergibt sich auch aus der Aufgabe von Ausschüttungssperren, eine ausschüttungsneutrale Aktivierung sicherzustellen. Allerdings ist hierzu eine Berücksichtigung der kausal mit der Aktivierung verbundenen latenten Steuern erforderlich<sup>41</sup>.

## 3. Ausschüttungsneutralität der Streichung des § 248 Abs. 2 HGB

Ziel einer gläubigerschutzorientierten Ausschüttungssperre ist die Begrenzung der Gewinnausschüttung auf den Betrag, der auch ohne eine Aktivierung ausschüttungsfähig gewesen wäre<sup>42</sup>. Dass sich dementsprechend am Status quo der Ausschüttung durch die Streichung des § 248 Abs. 2 HGB nichts ändern soll, zeigt sich an der Kürzungspflicht des ausschüttungsgesperreten Betrages um die korrespondierenden passiven latenten Steuern: „Werden beispielsweise die auf immaterielle selbst geschaffene Vermögensgegenstände des Anlagevermögens entfallenden Entwicklungskosten aktiviert, während dieser Betrag nach Maßgabe der steuerlichen Vorschriften aufwandswirksam zu erfassen ist, sind im Hinblick auf diese Differenz latente Steuern zu passivieren. Der Betrag der passiven latenten Steuern ist – um eine Doppelberücksichtigung zu vermeiden – von dem ausschüttungsgesperreten Betrag abzuziehen.“<sup>43</sup>

Verfügt beispielsweise ein Unternehmen nach geltendem Recht über ein sonstiges Ausschüttungspotential i. H. von T€ 100 und entsteht demgegenüber nach BilMoG durch die Aktivierung eines selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstandes des Anlagevermögens ein Ertrag von T€ 100, so steigt zunächst das Ausschüttungspotential auf T€ 200, sinkt jedoch bei einem Steuersatz von 30 % um die auf den aktivierten Betrag entfallenden aufwandswirksam zu bildenden passiven latenten Steuern von T€ 30 (T€ 100 × 30 %). Würden die gesamten Erträge aus der Aktivierung i. H. von T€ 100 gesperrt werden, stünden nur T€ 70 (= 100 + 100 - 30 - 100) und damit T€ 30 weniger als bei einem Aktivierungsverbot zur Ausschüttung zur Verfügung<sup>44</sup>. Bei der Bildung der passiven latenten Steuern erfolgt quasi die Ausschüttungssperrung innerhalb der Gewinnermittlung. Daher ist zur Vermeidung von Doppelbe-

33 Vgl. *Arbeitskreis „Steuern und Revision“ im Bund der Wirtschaftsakademiker e. V.*, DStR 2008, 1300.

34 Vgl. *Arbeitskreis „Steuern und Revision“ im Bund der Wirtschaftsakademiker e. V.*, DStR 2008, 1299 f.

35 Vgl. zu diesem Vorschlag *DGRV – Deutscher Genossenschafts- und Raiffeisenverband e. V.*, Stellungnahme zum BilMoG v. 7. 1. 2008, S. 14.

36 RegE eines BilMoG, S. 117. Ob damit dem Realisationsprinzip – sofern dieses in einer „weiterentwickelten“ Form überhaupt verletzt wird – Rechnung getragen werden kann, ist wiederum fraglich.

37 Vgl. RegE eines BilMoG, S. 118.

38 Bemerkenswerterweise weist der AK selbst bei seiner Darlegung des Sachverhalts auf eine entsprechende „Auslassung im obigen Zitat des Regierungsentwurfes des § 268 Abs. 8 HGB“ hin. Vgl. *Arbeitskreis „Steuern und Revision“ im Bund der Wirtschaftsakademiker e. V.*, DStR 2008, 1299, Fn. 1.

39 RegE eines BilMoG, S. 209.

40 So auch die Begründung im RegE eines BilMoG, S. 210.

41 Vgl. RegE eines BilMoG, S. 140 f.

42 Vgl. *ADS*, (Fn. 24), § 275 Rn. 21.

43 RegE eines BilMoG, S. 140 f.

## AUFSATZ

rücksichtigungen die Ausschüttungssperre um den kausal mit der Aktivierung verbunden Betrag der passiven latenten Steuern zu kürzen. Der damit ausschüttbare Betrag i. H. von T€ 100 (= 100 + 100 - 30 - (100 - 30)) entspricht dem bei einem Aktivierungsverbot bestehenden Ausschüttungspotential. Somit wurde offensichtlich die Abschaffung des Aktivierungsverbots des § 248 Abs. 2 HGB ausschüttungsneutral umgesetzt. Die mit § 248 Abs. 2 HGB verbundene implizite Ausschüttungsbegrenzung<sup>45</sup> bleibt vollständig erhalten. „Nur das Mittel zum Zweck hat sich geändert.“<sup>46</sup> „Mithin werden die Gesellschaftsgläubiger, die bislang im Rahmen der Ergebnisermittlung also der Ausschüttungsbemessung geschützt werden, künftig im Rahmen der Ergebnisverwendung, nämlich durch Zwangsthesaurierung Schutz erfahren.“<sup>47</sup> Hierfür ist in den Folgejahren analog zu verfahren, damit „die Bilanzierungsänderung keine Konsequenzen für die Höchstausschüttung nach sich ziehen wird.“<sup>48</sup>

In der Folgeperiode ist daher ebenso der „Betrag der passiven latenten Steuern ... von dem ausschüttungsgesparten Betrag abzuziehen.“<sup>49</sup> Bei einer 5-jährigen Nutzungsdauer und linearer Abschreibung sind im Beispiel vom Buchwert i. H. von T€ 80 (= 100 - 20) die korrespondierenden passiven latenten Steuern i. H. von T€ 24 (= T€ 80 × 30 %) in Abzug zu bringen, womit sich eine Ausschüttungssperre von T€ 56 (= 80 - 24) ergibt. Die Interpretation des AK würde demgegenüber zu dem Ergebnis führen, dass mangels eines „Gesamtbetrags der Erträge“ nur der Betrag der passiven latenten Steuern als Minderung (-T€ 24) der gesamten Ausschüttungssperre zu berücksichtigen wäre. Da somit die gewinnmindernde Bildung der mit der Aktivierung korrespondierenden passiven latenten Steuern in Bezug auf ihre „Ausschüttungswirkung“ neutralisiert würde, stände ggf. der gesamte noch zu versteuernde Ertrag aus der Aktivierung abzüglich der bisher aufgelaufenen Abschreibungen zur Ausschüttung zur Verfügung. Insofern unterschätzt der AK sogar die „gläubigerschädliche“ Wirkung der eigenen Interpretation.

44 Der Abzug passiver latenter Steuern wird in einem ähnlichem Fall vom AK vernachlässigt und behauptet es bestände „eindeutig eine Ausschüttungssperre von T€ 100“ [Arbeitskreis „Steuern und Revision“ im Bund der Wirtschaftsakademiker e. V., DStR 2008, 1299].

45 Vgl. Mindermann, WPg 2008, 278.

46 Dobler/Kurz, KoR 2008, 491.

47 Hommelhoff, ZGR 2008, 258.

48 Pellens/Kemper/Schmidt, ZGR 2008, 402.

49 RegE eines BilMoG, S. 141.

## 4. Ergebnis

Die Abschaffung des § 248 Abs. 2 HGB erfolgt unter dem Primat der Ausschüttungsneutralität, weshalb die Ausschüttungssperre für den jeweils als selbst erstellte Vermögensgegenstände des Anlagevermögens aktivierten Betrag (=Gesamtbetrag der Erträge) abzüglich der korrespondierenden passiven latenten Steuern gilt. Insofern handelt es sich bei der vom AK vorgebrachten Stellungnahme nicht um die Diskussion von Problemen „der Ausschüttung von Scheingewinnen“<sup>50</sup> sondern gleichsam von „Scheinproblemen“, wenngleich der hierfür ursächliche „neue“ Wortlaut des Gesetzes in der Tat interpretationsbedürftig gewählt wurde und demgemäß diskutiert werden muss. Dies ist aber eine Folgewirkung der Implementierung einer – vom AK als tatsächlicher Grund für die Änderung des Wortlauts übersehenen – vom Bilanzansatz abweichenden Ausschüttungssperre für unrealisierte Erträge, die ausdrücklich zu begrüßen ist. Wie gezeigt wurde, ist bei gesetzeskonformer Auslegung keine „Abkehr vom Gläubigerschutz“ und keine „nur einjährige Ausschüttungssperre“<sup>51</sup> zu bemängeln<sup>52</sup>. Eine vom AK geforderte Rückkehr zu einer „bilanzbezogene[n] Formulierung der Ausschüttungssperre“ ist daher nicht notwendig und würde zudem eine Ergänzung um einen eigenen Passus zum Schutz von unrealisierten Erträgen aus der Bewertung zum beizulegenden Zeitwert erforderlich machen. Alternativ könnte besser ausdrücklich klargestellt werden, dass die Ertragswirkung aus der Aktivierung bis zu ihrem aufwandswirksamen Ausgleich vor Ausschüttungen geschützt bleiben muss. Jedoch besteht für Kredit- und Finanzdienstleistungsinstitute dem Gesetzestext nach für selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens und für einen aktivischen Überhang an latenten Steuern keine Ausschüttungssperre, da sie von der Anwendung des § 268 Abs. 8 HGB-RegE ausgeschlossen sind. Einzig hier wäre eine offensichtlich unbeabsichtigte Abkehr vom Gläubigerschutz und Nachbesserungsbedarf seitens des Gesetzgebers zu konstatieren; der hierfür ursächliche Fehler des Gesetzgebers wäre jedoch auch im Zuge der Gesetzesauslegung zu heilen.

50 Arbeitskreis „Steuern und Revision“ im Bund der Wirtschaftsakademiker e. V., DStR 2008, 1300.

51 Arbeitskreis „Steuern und Revision“ im Bund der Wirtschaftsakademiker e. V., DStR 2008, 1299 (beide Zitate).

52 Der Prämisse des BilMoG entsprechend gewährleistet die Ausschüttungssperre einen hinreichenden Gläubigerschutz. Vgl. Abschn. 2.1.

## BERUF

## AUFSATZ

## Fortführung der Berufsbezeichnung nach Verzicht auf die Bestellung als Steuerberater

Von Heinz Richter, Köln\*

Der Beitrag beleuchtet bislang nicht diskutierte Fragen, die sich ergeben (können), wenn ein Steuerberater nach Beendigung seiner beruflichen Tätigkeit von der Möglichkeit des § 47 Abs. 2 StBerG Gebrauch macht und den Antrag stellt, sich weiterhin Steuerberater

nennen zu dürfen. Der Autor bringt dabei seine eigene praktische Erfahrung ein.

### 1. Die Regelung in § 47 Abs. 2 StBerG

Hält ein Steuerberater die Zeit für gekommen, seine Berufstätigkeit aus Alters- oder Krankheitsgründen zu beenden, so fällt es ihm nach langjähriger Beratertätigkeit oft schwer, sich in der Folgezeit so gänzlich und radikal von der beruflichen Atmosphäre zu verabschieden. Das hat wohl auch der Gesetzgeber erkannt und

\* Dipl.-Fw. Heinz Richter ist (wieder) Steuerberater in Köln.