

der Bruttovergütung. Der Beschäftigte erhält regelmäßig nur den Nettobetrag ausbezahlt, da der Arbeitgeber bzw. die juristische Person gemäß § 28 g SGB IV berechtigt ist, den vom Beschäftigten zu tragenden Teil des Gesamtversicherungsbeitrags abzuziehen und für Rechnung des Beschäftigten gemäß § 38 Abs. 3 S. 1, § 51 a Abs. 1 EStG, § 1 SolZG Lohnsteuer und Solidaritätszuschlag für jede Art der nichtselbstständigen Arbeit einzubehalten. Der Schuldner dieser beiden Steuern ist jedoch der Beschäftigte, die nur aus formellen Gründen des Steuerrechts vom Arbeitgeber unmittelbar an das Finanzamt gezahlt werden. Gleiches gilt für den Anteil an den Gesamtsozialversicherungsbeiträgen, die der Beschäftigte zu tragen hat, deren direkter Zahlungsweg durch den Arbeitgeber an die Einzugsstelle lediglich aus technischen Gründen erfolgt.

Auch im Vollstreckungsverfahren kann der durch Urteil zugesprochene Nettobetrag in voller Höhe vollstreckt werden<sup>16</sup>. Abzug und Abführung von Lohnbestandteilen betreffen nur die Frage, wie der Arbeitgeber seine Zahlungspflicht gegenüber dem Beschäftigten erfüllt<sup>17</sup>. Kann der Arbeitgeber nachweisen, dass er Steuern und Sozialversicherungsbeiträge ordnungsgemäß abgeführt hat, stellt der Gerichtsvollzieher die Vollstreckung in dieser Höhe ein. Ansonsten wird der Nettobetrag vollstreckt. Steuern und Sozialversicherungsbeiträge sind dann durch den Beschäftigten abzuführen. Die Frage nach der Höhe des sich aus dem Nettobetrag ergebenden Nettobetrags wäre damit lediglich im Vollstreckungsverfahren zu klären. Insofern ist zu beachten, dass der Gläubiger berechtigt ist, die Zwangsvollstreckung über den vollen titulierten Nettobetrag einzuleiten. Bei einer Zwangsvollstreckung hat der Gerichtsvollzieher das Finanzamt gemäß § 86 GVO über die Zwangsvollstreckung zu unterrichten und der Gläubiger die Steuer- und die Sozialversicherungsbeiträge, soweit noch nicht durch den Schuldner geschehen, selbst abzuführen.

Wenn man also wie die überwiegende Meinung einen Anspruch des Vergütungsberechtigten auf die Bruttovergütung bejaht und damit die Geltendmachung von Bruttovergütungsklagen sowohl im Zivilrecht als auch im Arbeitsrecht aus diesem Grund als zulässig erachtet, muss dies generell auch im Urkundenprozess gelten. Das erkennende Gericht hat genauso wenig wie in den unstrittig zulässigen Bruttovergütungsklagen den tatsächlichen Nettoanspruch des Organmitglieds unter Einbeziehung der steuerlichen Berechnungen zu ermitteln, sondern ausschließlich über den geltend gemachten Nettobetrag zu entscheiden. Die gegenteilige Auffassung des OLG Düsseldorf verschließt sich dieser Tatsache und vermengt die vollstreckungsrechtliche Frage der Höhe der durch das Organmitglied zu beanspruchenden Nettovergütung mit der verfahrensrechtlichen Frage der Statthaftigkeit der Bruttovergütungsklage im Urkundenprozess. Richtigerweise ist daher eine Bruttozahlungsklage im Wege des Urkundenprozesses statthaft.

#### IV. Schlussbemerkungen

Das Urkundenverfahren stellt nach wie vor ein wichtiges Instrumentarium bei der Verfolgung der Vergütungs-

Abfindungsansprüche von Organmitgliedern dar. Das OLG Düsseldorf übersieht die zutreffenden Gründe, mit denen das BAG bereits in jahrzehntelanger Spruchpraxis die Bruttozahlungsklage für ausreichend bestimmt erachtet hat und die ebenso für die Statthaftigkeit einer Bruttozahlungsklage im Urkundenprozess sprechen. Erhöhte prozessuale oder materielle Anforderungen an die Begründung des Vergütungsanspruchs werden durch das Urkundenverfahren nicht gestellt. Insofern bleibt zu hoffen, dass diese Entscheidung ein Einzelfall bleibt und sich die hierdurch bedingte Unsicherheit in der Beratungspraxis in Grenzen hält.

## GmbH-Dokumentation

### Stellungnahme der Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt vom 20.12.2007 zum Referentenentwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanz- rechtsmodernisierungsgesetz – BilMoG)

Bundesministerium der Justiz  
Herrn MR Dr. Christoph Ernst  
11015 Berlin

Referentenentwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – BilMoG)

Ihr Aktenzeichen: III A 3 – 3507/31-32 1431/2007

Sehr geehrter Herr Dr. Ernst,

wir beziehen uns auf Ihr Schreiben vom 8.11.2007 in vorstehender Angelegenheit und nehmen zu dem vorbezeichneten Referentenentwurf gerne wie folgt Stellung:

Wir würden uns sehr freuen, wenn die hier vorgebrachten Überlegungen bei dem weiteren Gesetzgebungsverfahren des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes und bei zukünftigen Gesetzesvorhaben auf dem Gebiet des Bilanzrechts und der Rechnungslegung Berücksichtigung fänden.

Mit den besten Grüßen

Ihre

Centrale für GmbH  
Dr. Otto Schmidt

#### A. Allgemeine Vorbemerkungen

Die Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt begrüßt die Zielsetzung des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes, eine gleichwertige, aber einfachere und kostengünstigere Alternative im Verhältnis zum IFRS-Jahresabschluss zu bieten, indem das bewährte HGB-Bilanzrecht zu einer dauerhaften und im Verhältnis zu den internationalen Rechnungslegungsstandards vollwertigen, aber kostengünstigeren und einfacheren Alternative weiterentwickelt wird. Die HGB-Bilanz der Gesellschaft entspricht damit weiterhin dem Grundsatz der Kapitalerhaltung im Sinne des gesellschaftsrechtlichen Schutzsystems mit der Folge, dass aufwendige und mit hohen Unsicherheiten behaftete liquiditätsbezogene Solvenzttests und eine vermögensbezogene Ermittlung der Schuldendeckung weiterhin entbehrlich sind.

Begrüßt wird das Konzept des BilMoG auch vor dem Hintergrund, dass nach unserer Überzeugung die Internationa-

<sup>16</sup> Vgl. BGH v. 21.4.1966 – VII ZB 3/66, AP BGB § 611 Lohnanspruch Nr. 13.

<sup>17</sup> Vgl. ausführlich und m.w.N. BAG v. 7.3.2001 – GS 1/00, NJW 2001, 3570.

lisierung der Wirtschaft aufgrund der Öffnung der Märkte in Europa und weltweit zur Internationalisierung der Rechnungslegung führt und diese Entwicklung auch an den nicht börsennotierten Gesellschaften (Mittelstand) nicht vorbei geht.

Um den Druck auf mittelständische Unternehmen zu verringern, ist der Weg der Bundesregierung, das HGB durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz den IFRS anzunähern, die richtige Antwort des Gesetzgebers auf diese bilanzrechtliche Herausforderung.

## B. Zu einzelnen Vorschriften des Entwurfs

### I. Einzelabschluss

#### 1. Zu § 120 Abs. 1 HGB-E und § 241 a HGB-E

Die vorgesehene **größenabhängige Befreiung** der Einzelkaufleute und Personenhandelsgesellschaften (sog. „Kleinstunternehmen“) von der handelsrechtlichen Buchführungs-, Inventar- und Abschlusserstellungspflicht betrifft

- **Kaufleute i.S.d. § 2 HGB.** Es handelt sich hierbei um kleine Gewerbetreibende, die nach Art oder Umfang des Unternehmens einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb nicht benötigen (§ 1 Abs. 2 HGB), gleichwohl aber die Kaufmannseigenschaft kraft Eintragung gem. § 2 HGB erlangt haben. Diese Gewerbetreibende mussten bislang nach dem System der doppelten Buchführung (Prinzip der Doppik) Rechnung legen, obwohl es im Hinblick auf die erfolgreiche Unternehmensführung gar nicht erforderlich war. Diesen Personenkreis von den entsprechenden Rechnungslegungspflichten der Doppik zu entbinden, ist daher uneingeschränkt zu begrüßen.
- **Kaufleute i.S.d. § 1 HGB.** Hier handelt es sich um Gewerbetreibende, die nach Art oder Umfang des Unternehmens eines in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetriebs – mithin regelmäßig auch des Instruments der doppelten Buchführung – tatsächlich bedürfen. In bestimmten Fällen – in Abhängigkeit von der Art und dem Umfang des Geschäfts – mag aber auch für diesen Personenkreis die Einnahmen-Überschuss-Rechnung gem. § 4 Abs. 3 EStG ausreichend sein. Den Kaufmann hier selbst entscheiden zu lassen, ist daher vollumfänglich zu begrüßen.

Für den vorbezeichneten Kreis der Kaufleute reicht die Einnahmen-Überschuss-Rechnung in Verbindung mit der sog. „**Offene-Posten-Buchhaltung**“, (vgl. Erl. des FinMin. NRW v. 10.6.1963 – S 2153 - 1 - VB 1, BStBl. II 1963, 93) regelmäßig zur kaufmännischen und betriebswirtschaftlichen Steuerung aus. Die Offene-Posten-Buchhaltung erlaubt die Kontrolle des **unbaren Geschäftsverkehrs** mit den einzelnen Geschäftsfreunden und unterrichtet den Kaufmann über den Stand seiner offenen Forderungen und Schulden gegenüber seinen Geschäftsfreunden, während der bare Geschäftsverkehr Gegenstand der Einnahmen-Überschuss-Rechnung gem. § 4 Abs. 3 EStG ist.

Der vor allem im Mittelstand weit verbreitete GmbH & Co. KG, bei der die GmbH Vollhafter ist (Personenhandelsgesellschaft i.S.d. § 264a HGB), steht diese Befreiungsvorschrift *nicht* zur Verfügung. Entsprechendes gilt für den sicher nicht häufigen Fall der kapitalmarktorientierten Personenhandelsgesellschaft mit einer natürlichen Person als Vollhafter (§ 241 a Abs. 2 HGB-E).

#### 2. Zu § 246 Abs. 1 HGB-E

Gem. § 246 Abs. 1 S. 2 HGB-E wird der **entgeltlich erworbene Geschäfts- oder Firmenwert** im Wege einer Fiktion zum Vermögensgegenstand erhoben und damit aktivierungspflichtig. Damit erledigt sich die im Schrifttum umstrittene Frage, ob der derivative Geschäftswert überhaupt als Vermögensgegenstand im Sinne des HGB zählt oder § 255 Abs. 4 S. 1 HGB als **Aktivierungshilfe (Bilanzierungshilfe)** zu verstehen ist. Durch diese Regelung würde auch die Divergenz der Begriffe (handelsrechtlicher) „Vermögensgegenstand“ und (steuerrechtliches) „Wirtschaftsgut“ entfallen.

Durch die vorbezeichnete Fiktion würde auch hinsichtlich des Geschäftswertes die im derzeitigen Recht bestehende **Bewertungsinkonsistenz** aufgelöst werden, die darin besteht, dass im Falle des Erwerbs eines Unternehmens in der Rechtsform einer Kapital- oder Personengesellschaft die Vergütung für den Goodwill den Wertansatz in der Bilanz des Käufers als Teil des Kaufpreises für die gesellschaftsrechtlichen Anteile zwingend erhöht, wohingegen beim Erwerb eines Unternehmens im Rahmen eines sog. „asset deal“ auf die Aktivierung eines derivativen Geschäfts- oder Firmenwerts gem. § 255 Abs. 4 HGB nach derzeitigem Recht verzichtet werden kann.

In Verbindung mit der Neuregelung im Konzernabschluss (vgl. § 301 HGB-E und § 309 Abs. 1 HGB-E) führt die Neuregelung auch zu einer gleichlautenden bilanziellen Behandlung des Geschäfts- oder Firmenwerts im **Einzel- und im Konzernabschluss** (vgl. dazu nachfolgend B.II.4).

#### 3. Zu § 248 Abs. 2 HGB-E

Die Verpflichtung zur **Aktivierung selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände** des Anlagevermögens ist zur Angleichung des deutschen HGB an die internationalen Rechnungslegungsvorschriften vertretbar, da

- die Aktivierung zu keinen steuerlichen Konsequenzen aufgrund des Bilanzierungsverbots in § 5 Abs. 2 EStG führt,
- die Aktivierung mit einer Ausschüttungssperre gekoppelt wird (§ 268 Abs. 8 HGB) und
- eine Aktivierung selbstgeschaffener immaterieller Vermögensgegenstände nur dann zulässig ist, wenn das zu aktivierende Gut als Vermögensgegenstand im handelsbilanziellen Sinne gem. § 246 Abs. 1 S. 1 HGB-E klassifiziert werden kann.

Ob die Voraussetzungen für die Aktivierung vorliegen, ist in jedem Einzelfall gesondert zu prüfen. Wegen der in der Praxis bestehenden Möglichkeiten der Sachverhaltswürdigung und der erheblichen Ermessensspielräume wird man – ähnlich wie bei der Behandlung der Entwicklungskosten in der IFRS-Welt – insoweit im Ergebnis häufig von einem „faktischen Wahlrecht“ sprechen können (vgl. *Heuser/Theile*, IFRS-Handbuch, 3. Aufl. 2007, S. 131).

Die vorgesehene Aktivierung kann im Hinblick auf das Vorsichtsprinzip damit gerechtfertigt werden, dass eine Bilanzierung nur dann in Betracht kommt, wenn das „zu aktivierende Gut als Vermögensgegenstand“ im handelsbilanziellen Sinne klassifiziert werden kann (vgl. Begründung Abschnitt B. Besonderer Teil, zu Nr. 6, § 248 HGB, S. 98). Der **Ausschüttungsbemessungsfunktion** des handelsrechtlichen Jahresabschlusses wird dadurch entspro-

chen, dass nach § 268 Abs. 8 HGB n.F. in Höhe der aktivierten Beträge eine Ausschüttungssperre implementiert wird.

#### 4. Zu § 253 Abs. 1 S. 2 HGB-E

Wie vorstehend in Abschnitt A. ausgeführt, begrüßen wir die von der Bundesregierung angestrebte maßvolle Annäherung der handelsrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften an die IFRS.

Gegen die Neufassung in § 253 Abs. 1 S. 2 HGB-E, dass „**zu Handelszwecken erworbene Finanzinstrumente**“ mit ihrem beizulegenden Zeitwert anzusetzen sind, bestehen jedoch erhebliche **Bedenken**. Dies erklärt sich aus Folgendem:

(1) Während der IFRS-Jahresabschluss ausschließlich der Erfüllung der Informationsfunktion dient, erfüllt der HGB-Abschluss – im Gegensatz zum IFRS-Abschluss – auf Basis einer vorsichtigen Gewinnermittlung eine Zahlungsbemessungsfunktion sowohl für Zwecke der Ausschüttung als auch über das Maßgeblichkeitsprinzip für die Besteuerung. Die vorgenannte **Zahlungsbemessungsfunktion des handelsrechtlichen Jahresabschlusses** verlangt eine streng anschaffungskostenorientierte Rechnungslegung. Sie ist (ohne Rückgriff auf Besteuerungs- und Ausschüttungsbeschränkungen) mit einer fair value-Bewertung, die einen Gewinnausweis bereits erlaubt, wenn dieser nach dem Realisationsprinzip im Sinne des HGB noch nicht möglich ist, grundsätzlich nicht vereinbar. Daher dürfen nach unserer Überzeugung Elemente der IFRS-Rechnungslegung, auch wenn sie die Betonung der Informationsfunktion des HGB-Abschlusses mit sich brächten, *nicht* in einen HGB-Abschluss übernommen werden, wenn diese Elemente der Rechnungslegung mit der Zahlungsbemessungsfunktion nicht vereinbar sind. Dies ist bei der fair value-Bewertung der Fall.

(2) Es wird nicht verkannt, dass die Anwendung des strengen Realisationsprinzips in der vorstehend skizzierten Auslegung insbesondere bei Kredit- und Finanzdienstleistungsinstituten im Hinblick auf ihre Ergebnisse aus Handelsgeschäften problematisch sein kann (s. auch *Krumnow* u.a. (Hrsg.), Rechnungslegung der Kreditinstitute, 2. Aufl. 2004, Teil B, § 340e HGB Rz. 96). Um den Bedürfnissen dieser und möglicherweise anderer Branchen entgegen zu kommen, sind zwei Varianten denkbar:

- a) Schaffung einer **branchenspezifischen Regelung** (z.B. im Dritten Buch, Viertes Abschnitt, Erster Unterabschnitt, Dritter Titel (§§ 340e ff. HGB) oder
- b) Kodifizierung des § 253 Abs. 1 S. 3 HGB-E als **Wahlrecht**.

Tatsächlich handelt es sich bei der im Referentenentwurf vorgesehenen Regelung des § 253 Abs. 1 S. 3 HGB-E bei **originären** Finanzinstrumenten wegen der dem Abschlusssteller eingeräumten Zuordnungsentscheidung schon um ein verdecktes Wahlrecht. Es wäre daher zu begrüßen, den Wahlrechtscharakter deutlich herauszustellen. Zugleich eröffnete dies die Möglichkeit, auch **derivative** Finanzinstrumente dem Handelsbestand nicht zuzuordnen zu müssen und insoweit den Grundsatz der Nichtbilanzierung schwebender Geschäfte nicht durchbrechen zu müssen. Diese Lösung würde dem nachvollziehbaren Interesse mancher Kaufleute gerecht werden.

(3) Der bisherige Entwurf des § 253 Abs. 1 S. 3 HGB-E zwingt zu einer Bewertung mit dem beizulegenden Zeit-

wert auch dann, wenn kein **aktiver Markt** vorhanden ist und insoweit ein Marktwert durch „allgemein anerkannte Bewertungsmethoden“ (§ 255 Abs. 4 S. 2 HGB-E) synthetisch ermittelt werden muss. Dies ist unseres Erachtens hoch problematisch, weil eine Durchbrechung des strengen Realisationsprinzips überhaupt nur bei solchen Vermögensgegenständen akzeptabel ist, die „wie Geld“ zu qualifizieren sind. Sollte jedoch kein aktiver Markt vorhanden und insoweit ein Tausch in Geld nicht jederzeit möglich sein, verliert eine Bewertung zum beizulegenden Zeitwert im Gewinnfall ihre Berechtigung auch bei weiterer Auslegung des Realisationsprinzips. In diesem Zusammenhang sei auf die (allerdings für den Verlustfall einschlägige) „Subprime“ Krise in den USA hingewiesen, die die hohe Volatilität auch dieser geldnahen Märkte illustriert und die Gefahr des Untergangs aktiver Märkte verdeutlicht. Der Ansatz zum beizulegenden Zeitwert muss daher zwingend verknüpft werden mit der Existenz eines aktiven Marktes, was aus unserer Sicht durch einen Hinweis in § 253 Abs. 1 S. 3 HGB-E auf § 255 Abs. 4 HGB-E leicht möglich wäre.

(4) Wenn der Gesetzgeber trotz unserer grundsätzlichen Bedenken in vorstehender Ziff. 1 wegen des Interesses einiger Branchen (vgl. vorstehend Ziff. 2) gleichwohl eine Bewertung zum beizulegenden Zeitwert vorsehen will, dann sollte in § 253 Abs. 1 S. 3 HGB-E wie folgt formuliert werden:

„Zu Handelszwecken erworbene Finanzinstrumente dürfen mit ihrem beizulegenden Zeitwert angesetzt werden, sofern der Zeitwert im Fall von Wertsteigerungen über die Anschaffungskosten hinaus aus einem aktiven Markt i.S.v. § 255 Abs. 4 Satz 1 HGB-E abgeleitet wird.“

(5) Falls der Gesetzgeber von dem Wahlrecht gem. vorstehender Ziff. 2 Gebrauch macht, ist dafür Sorge zu tragen, dass es nicht zur Besteuerung und Ausschüttung „unrealisierter Erträge im Sinne der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und des HGB“ kommt.

Zur **Absicherung der Nichtbesteuerung** sollte klarstellend im EStG geregelt werden, dass Bewertungsobergrenze für die steuerliche Gewinnermittlung die **Anschaffungskosten** sind. Angesichts der Volatilität auch der aktiven Märkte kann nur so dem Grundsatz der Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit entsprochen werden.

Im Hinblick auf die angesprochene Volatilität der Geld- und Kapitalmärkte erscheint es nicht konsistent, eine Ausschüttungssperre für selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände zu postulieren, im Falle der Zeitwertbilanzierung der Finanzinstrumente aber hierauf zu verzichten. Es wird daher vorgeschlagen, dass die vorgenannten „Wertänderungen am ruhenden Vermögen“ (vgl. bereits *Fritz Schmidt*, Die organische Bilanz im Rahmen der Wirtschaft, 1921) mit einer Ausschüttungssperre, die in § 268 Abs. 8 HGB verankert werden sollte, belegt werden, damit derartige Werterhöhungen nicht an die Anteilseigner ausgeschüttet werden können, bevor sie tatsächlich realisiert sind.

(6) Die Bewertung der Finanzinstrumente zum Zeitwert im „handelsrechtlichen Jahresabschluss“ würde auch zu folgendem **konzeptionellen Problem** führen: In der Begründung zu § 264e S. 4 HGB-E (S. 130 des Referentenentwurfs) wird festgestellt, dass die Grundlage der Ausschüttungsbemessung weiterhin der handelsrechtliche Jahresabschluss sei, auch wenn dieser Jahresabschluss um

den Anhang verkürzt werde. Bei dem zukünftigen handelsrechtlichen Jahresabschluss im Sinne des BilMoG ist jedoch zu beachten, dass durch die vorgesehene fair value-Bewertung gegen das Realisationsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 letzter Halbs. HGB) verstoßen wird, indem im Sinne der HGB-Terminologie noch nicht realisierte Gewinne ausgewiesen werden. Hinsichtlich dieses Abschlusses, der in den Anhang des IFRS-Abschlusses aufgenommen wird, wird in § 264e HGB-E in S. 4 jedoch verlangt, dass die „aufgestellte Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung als ein nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung aufgestellter Jahresabschluss gelten“. Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung verlangen jedoch die Einhaltung des Anschaffungskosten- und Realisationsprinzips mit der Folge, dass Wertänderungen am ruhenden Vermögen nicht ausgewiesen werden dürfen, wie dies der Referentenentwurf mit der Zeitwertbilanzierung bei Finanzinstrumenten verlangt.

### 5. Zu § 253 Abs. 4 HGB a.F.

Im Hinblick auf die angestrebte Annäherung des HGB-Jahresabschlusses an den IFRS-Abschluss ist es folgerichtig, dass § 253 Abs. 4 HGB in der derzeitigen Fassung ersatzlos entfällt.

Betroffen davon sind Einzelkaufleute und Personengesellschaften mit wenigstens einer natürlichen Person als vollhaftendem Gesellschafter (§ 279 Abs. 1 S. 1 HGB a.F. i.V.m. § 264 und § 264a HGB). Damit müssen auch Einzelkaufleute und Personengesellschaften eine Entwicklung nachvollziehen, die für Aktiengesellschaften aufgrund des AktG 1965 und für GmbHs durch das Bilanzrichtliniengesetz 1985 bereits vollzogen wurde. Damit gelten für Einzelkaufleute und Personenhandelsgesellschaften zukünftig auch „**strenge Wertuntergrenzen**“, die eine nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendige Bildung von Ermessensreserven nicht mehr erlauben. Obwohl in mittelständischen Unternehmen – vor allem in Familiengesellschaften – viele Gründe für die **Bildung stiller Reserven** durch Abschreibung nach § 253 Abs. 4 HGB statt der Bildung von offenen Gewinnrücklagen sprechen, ist im Hinblick auf die von der Bundesregierung angestrebte Annäherung der HGB-Rechnungslegung an die IFRS-Rechnungslegung diese Änderung sachgerecht wegen der damit verbundenen erhöhten Transparenz für die Beteiligten und Adressaten der Rechnungslegung.

### 6. Zu § 274 HGB-E und § 274a HGB-E

Die vorgesehene Neufassung des § 274 HGB mit der Folge, dass das GuV-orientierte Timing-Konzept zugunsten des bilanzorientierten Temporary-Konzepts aufgegeben wird, ist sinnvoll im Hinblick auf die übergeordnete Zielsetzung des BilMoG, die HGB-Rechnungslegung internationalen Rechnungslegungsstandards anzunähern. Die Beschränkung des sachlichen Anwendungsbereichs des § 274 HGB-E auf mittelgroße und große Kapitalgesellschaften gem. § 274a Nr. 5 HGB-E führt jedoch zu folgendem Problem: § 274 Abs. 1 HGB-E kodifiziert nicht nur die Verpflichtung, passive latente Steuern als Rückstellungen auszuweisen, sondern auch die Verpflichtung zur Aktivierung aktiver latenter Steuern. Die Neuregelung in § 274a Nr. 5 HGB-E würde nun dazu führen, dass auch bei kleinen Gesellschaften die Rückstellungspflicht für latente Steuern entfällt. Die Rückstellungspflicht für latente Steuern ergibt sich jedoch bereits aus den **Grundsätzen ordnungsmäßi-**

**ger Buchführung**, die auch für kleine Gesellschaften gelten. Eine größenabhängige Erleichterung nach § 274a Nr. 5 HGB-E hinsichtlich der zu passivierenden passiven latenten Steuern würde damit mit den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung, die auch für kleine Gesellschaften gelten, **kollidieren**.

## II. Konzernabschluss

### 1. Zu § 290 Abs. 1 HGB-E

Durch Streichung des Beteiligungserfordernisses kann der Nichtkonsolidierung von **Zweckgesellschaften** wirksam begegnet werden. Dadurch wird die wirtschaftliche Lage des Konzerns zutreffender abgebildet. Die Änderung ist uneingeschränkt zu begrüßen.

### 2. Zu § 301 Abs. 1 HGB-E, § 302 HGB

Die Beschränkung der Kapitalkonsolidierung auf die **Neubewertungsmethode** (Aufhebung der Buchwertmethode, Aufhebung der Interessenzusammenführungsmethode) ist zu begrüßen. Die Maßnahme stärkt die Vergleichbarkeit der Konzernabschlüsse und nähert den HGB-Konzernabschluss dem IFRS-Konzernabschluss an.

### 3. Zu § 301 Abs. 2 HGB-E

Es ist betriebswirtschaftlich sinnvoll, die **Erstkonsolidierung** grundsätzlich auf den Zeitpunkt des Erwerbs der Anteile durchzuführen. Im Wege der Auslegung wird man bei Erwerben im Zeitraum von bis zu drei Monaten vor dem Konzernabschlussstichtag auf eine Erstkonsolidierungsbilanz jedoch verzichten können (vgl. analog § 299 Abs. 2 HGB). Auch bei sukzessiven Erwerben wird man sich auf die wesentlichen Tranchen beschränken können (Grundsatz der Wirtschaftlichkeit), ohne dass dies explizit kodifiziert werden müsste.

### 4. Zu § 309 Abs. 1 HGB-E

Die Aktivierungspflicht für den **Geschäfts- oder Firmenwert** mit Abschreibung über seine Nutzungsdauer und damit vor allem die Ablehnung des Impairment-only-approach ist zu begrüßen. Zwar verbleiben dadurch erhebliche Unterschiede zu IFRS-Abschlüssen; ein aufwendiger regelmäßiger Test auf Werthaltigkeit wäre jedoch mittelständischen Konzernen nicht zuzumuten. Zu begrüßen ist auch, dass sich die Bilanzierung des Geschäfts- oder Firmenwerts im Jahres- und Konzernabschluss nicht mehr unterscheiden (vgl. B.I.2).

### 5. Zu § 308a HGB-E

Die Festlegung der **modifizierten Stichtagskursmethode** als einzige Form der Währungsumrechnungsmethode ist zu begrüßen. Allerdings sollte explizit aufgenommen werden, dass die Umrechnung von Posten der Gewinn- und Verlustrechnung nicht zu historischen Kursen, sondern zu Durchschnittskursen vorzunehmen ist.

## III. Übergangsvorschriften

Infolge der Einführung der Abzinsungspflicht für Rückstellungen, deren Inanspruchnahme in mehr als einem Jahr erwartet wird (§ 253 Abs. 2 S. 1 HGB-E), kann es bei der Erstanwendung der neuen Vorschrift zu relativ hohen

Einmalerträgen kommen mit der Folge einer entsprechenden Erhöhung des Jahresergebnisses. Das hat nicht nur verzerrende Wirkung auf die Vergleichbarkeit im Zeitablauf, sondern auch realwirtschaftliche Effekte, da das Jahresergebnis grundsätzlich der Verwendungsdisposition der Gesellschafterversammlung unterliegt. Im Interesse der bilanziellen Kapitalerhaltung wäre zu erwägen, den Einmalertrag aus der erstmaligen Abzinsung mit dem Eröffnungsbilanzwert der Gewinnrücklagen zu verrechnen, zumal diese Erträge wegen der abweichenden Steuerbilanz (§ 6 Abs. 3 a Buchst. e EStG) regelmäßig ertragsteuerfrei sind.

### C. Perspektiven der informationsorientierten Rechnungslegung

Durch den Ausbau der Informationsfunktion des HGB-Bilanzrechts und vor dem Hintergrund der verschärften Sanktionen bei unterlassener Offenlegung des Jahresabschlusses aufgrund des EHUG sollten die **Deregulierungsbemühungen** des BilMoG fortgesetzt und intensiviert werden, um zu weiteren Erleichterungen und Kostenentlastungen bei der Rechnungslegung **nicht-kapitalmarktorientierter Unternehmen** zu kommen.

Bereits in der Stellungnahme der Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt v. 25.5.2005 zum EHUG (GmbHR 2005, 924) haben wir darauf hingewiesen, dass ein wirklicher Schritt zur Deregulierung und zur Stärkung insbesondere des deutschen Mittelstands vollzogen würde, wenn auf die Offenlegungspflichten bei Unternehmen, die nicht den organisierten Kapitalmarkt in Anspruch nehmen, unterhalb einer gewissen Größenschwelle gänzlich verzichtet würde. U.E. führt der von der EU eingeschlagene politische Weg der „Publizität als Preis für die Haftungsbeschränkung“ in die Irre und ist auch außerhalb der EU häufig unbekannt. Zutreffend muss der Fokus und die Grenzziehung in der „Publizität als Preis für die Inanspruchnahme des organisierten Kapitalmarkts“ liegen; hier gibt es die schützenswerten Interessen der anonymen Eigen- und Fremdkapitalgeber, hier besteht das Bedürfnis nach umfangreichen Informationen, nicht jedoch in den Fällen, in denen ein mittelständisches Unternehmen mit z.B. drei Gesellschaftern mit einer finanzierenden Hausbank zusammenarbeitet. Die Bundesregierung wird daher gebeten, auf europäischer Ebene darauf hinzuwirken, dass – ähnlich wie in den USA und anderen außereuropäischen Ländern – nicht-kapitalmarktorientierte (mittelständische) Unternehmen unterhalb einer gewissen Größenschwelle, die sich an den Größen des Publizitätsgesetzes orientieren könnte, von der Offenlegungspflicht – nicht jedoch von der Aufstellungs- und Prüfungspflicht – vollständig entbunden werden (ähnlich bereits Vertreter der Wissenschaft, vgl. *Fülber/Gassen*, DB 2007, 2605 [2607, 2612]). Die Überlegungen der Kommission v. 7.7.2007 über ein vereinfachtes Unternehmensumfeld in den Bereichen Gesellschaftsrecht, Rechnungslegung und Abschlussprüfung gehen aus unserer Sicht zwar in die richtige Richtung und sollten daher von der Bundesregierung dringend unterstützt werden, sie reichen aber noch nicht aus.

Für die Centrale für GmbH  
Dr. Otto Schmidt  
gez.

Prof. Dr. Carsten Theile  
Dr. Paul J. Heuser, WP/StB

## Rechtsprechung

### Gesellschaftsrecht

#### Haftung des Geschäftsführers: Verbotene Auszahlungen des Geschäftsführers der Komplementär-GmbH an die GmbH & Co. KG nach Eintritt der Krise

GmbHG § 64 Abs. 2 S. 1

**Verbotene Auszahlungen i.S.d. § 64 Abs. 2 S. 1 GmbHG sind auch Zahlungen des Geschäftsführers der Komplementärin an die GmbH & Co. KG nach Eintritt der Zahlungsfähigkeit oder Feststellung der Überschuldung. Der Geschäftsführer leistet insbesondere nicht auf eine Verbindlichkeit der GmbH ggü. der KG, da eine solche nach § 128 HGB nicht begründet ist; er erbringt auch keine Zahlung, die später der Insolvenzverwalter der GmbH ohnehin leisten müsste.**

OLG Celle, Urt. v. 20.6.2007 – 9 U 135/06

#### ► Sachverhalt:

Der Kläger (Kl.) ist Insolvenzverwalter der S-Geschäftsführungs-GmbH (Gemeinschuldnerin), die mit einem Stammkapital von 50.000 DM ausgestattet ist; der Beklagte (Bekl.) ist Gesellschafter der Gemeinschuldnerin mit einer Stammeinlage i.H.v. 25.000 DM, wovon er die Hälfte gezahlt hat. Der Bekl. ist zudem Geschäftsführer der Gemeinschuldnerin und Kommanditist mit einer Haftungseinlage von 200.000 DM der A. GmbH & Co. KG, die ihrerseits Komplementärin der Gemeinschuldnerin ist. Als Liquidatorin beantragte die Gemeinschuldnerin am 20.6.2005 die Insolvenz über das Vermögen der KG. Am Folgetag zahlte die KG 6.250 € auf ein Konto der Gemeinschuldnerin; durch diesen Betrag sollte die restliche Stammeinlage des Bekl. gezahlt sein. Des Weiteren überwies die Gemeinschuldnerin am 23.6.2005 fast ihr gesamtes verbleibendes Guthaben (34.412,43 € von 35.412,43 €) an die KG, über deren Vermögen am 1.9.2005 das Insolvenzverfahren eröffnet wurde.

Das LG hat der auf Zahlung von 40.662,43 € gerichteten Klage stattgegeben (LG Lüneburg v. 21.11.2006 – 5 O 173/06). Diese Verurteilung greift der Bekl. mit seiner Berufung i.H.v. 34.412,43 € an.

#### ► Aus den Gründen:

... Die Berufung ... ist nur teilweise begründet.

#### 1. Zahlungsanspruch des Insolvenzverwalters

Dem Kl. steht gegen den Bekl. wegen der am 23.6.2005 vorgenommenen Überweisung an die A-GmbH & Co. KG ein über die rechtskräftig gewordene Verurteilung durch das LG i.H.v. 6.250 € hinausgehender Zahlungsanspruch i.H.v. 21.912,43 € gem. § 64 Abs. 2 S. 1 GmbHG zu.

a) Wie der Kl. – nicht bestritten seitens des Bekl. – vorgebracht hat, war die Gesellschaft am 23.6.2005 überschuldet. Die Überweisung hat der Bekl. als Geschäftsführer der späteren Gemeinschuldnerin nach Eintritt der Überschuldung veranlasst, sodass die tatbestandlichen Voraussetzungen der Vorschrift erfüllt sind. Im Gegensatz zur