

WESENTLICHE AUSWIRKUNGEN AUF DAS DEUTSCHE HANDELSRECHT DURCH DAS GEPLANTE BILANZRECHTSMODERNISIERUNGSGESETZ(BILMOG)- ANLEHGUNG AN INTERNATIONALE RECHNUNGSLEGUNGSSTANDARDS?

Stahl Martin

Academy of Economic Studies of Bucharest, Romania, Accounting and Management Information Systems, Am Cithert 58, 46519 Alpen, Germany, E-mailadresse:daniela.stahl@dgn.de, Phonenumbers :0049 173 286 4015

Sahlian Daniela - Nicoleta

Academy of Economic Studies of Bucharest, Romania, Accounting and Management Information Systems, Strada Vedeia, Nr 4, Bloc 93A, Etaj 3 Ap. 12, Sector 5, E-mailadresse:daniela.sahlian@gmail.com, Phone numbers: +0040 0724 283 873,

Tuțu Anca

Academy of Economic Studies of Bucharest, Romania, Accounting and Management Information Systems, Strada Stefan cel Mare ,Nr 8,Bloc 18B,Etaj5,Ap.15,Sector 2, E-mailadresse :tutzu2002@hotmail.com, Phone numbers : + 0040 0722 264 010

Durch die geplante Umsetzung des sogenannten Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (kurz: BilMoG) kommt die größte Reform auf die deutsche handelsrechtliche Rechnungslegung seit dem Bilanzrichtliniengesetz von 1985 zu. Der deutsche Gesetzgeber will das bewährte Handelsgesetzbuch (HGB) im Vergleich zu den internationalen IFRS noch attraktiver machen. Es soll die Aussagekraft des HGB-Abschlusses erhöht und die Aktualisierung des HGB für nicht kapitalmarktorientierte Unternehmen als Antwort auf die IFRS erfolgen.

Schlüsselwörter: BilMoG(Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes),Handelsgesetzbuch(HGB),

Einzelabschluss,Regelungsberieche

Einführung in die Problematik

Um dieses Ziel zu erreichen, muss das HGB modernisiert werden, möglichst ohne jedoch die Komplexität der IFRS zu übernehmen. Dabei wird aber verkannt, dass die IFRS - bis auf wenige Ausnahmen - nicht die Ursache der Komplexität sind, sondern die abzubildende wirtschaftliche Realität mit immer neuen Vertragsmustern, die eine Einordnung in klassische Rechnungslegungsgrößen stark erschweren, dafür ursächlich ist. Als Beispiel sei hier auf die Diskussion zur Behandlung von Leasing, Mezzanine Kapital oder Derivaten verwiesen. Es ist daher nicht überraschend, dass letztlich über das BilMoG an einigen Stellen eine Übernahme der IFRS-Regelungen in das HGB erfolgt, um die Modernisierung zu erreichen.

Das HGB wird letztlich durch die Abschaffung von vielen Wahlrechten, der Abschaffung der umgekehrten Maßgeblichkeit sowie durch die Anpassung einiger Ansatz- und Bewertungsvorschriften deutlich in Richtung der IFRS verschoben. Da zusätzlich zu erwarten ist, dass die an die neuen Normen anzupassenden bzw. neu zu entwickelnden Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung eine noch stärkere Anlehnung an die IFRS bewirken werden, wird zukünftig auch der (freiwillige) Übergang zu den IFRS vielfach nur einen kleinen Schritt darstellen. Somit bleibt abzuwarten, ob das vom Gesetzgeber angestrebte Ziel tatsächlich erreicht werden kann, das HGB auch in Zukunft als eigenständiges, verbindliches Regelwerk zu verankern, oder ob das BilMoG nur einen Zwischenschritt auf dem Weg hin zur allgemein verbindlichen Anwendung einer IFRS-gemäßen Rechnungslegung auch in Deutschland darstellt.

Unabhängig davon bedeutet die angestrebte Verbesserung der Aussagekraft des HGB durch das BilMoG aus der Sicht der Interessenten des Jahresabschlusses unzweifelhaft bessere Einblicksmöglichkeiten. Allerdings stellt insbesondere die Umstellungsphase hohe Anforderungen sowohl an die Erstellung und Prüfung des Abschlusses als auch an dessen Interpretation. Zudem wird es zukünftig schwieriger, die

Bilanzpolitik des Managements einzuschätzen, da es durch die fehlenden Wahlrechte und deren Beschreibung an klaren Signalen bezüglich der Richtung der geplanten Bilanz- und Ergebnissteuerung mangelt.

Nachdem über dieses Gesetzesvorhaben bereits seit einigen Jahren diskutiert wird, hat das deutsche Bundesjustizministerium den 234-Seiten starken Referentenentwurf des BilMoG am 8.11.2007 veröffentlicht. Da Teile der Änderungen, wie insbesondere die Erhöhung der Schwellenwerte, bereits rückwirkend ab Anfang 2008 Gültigkeit erlangen sollen, ist auf eine schnellere Abwicklung des weiteren Gesetzgebungsverfahrens, in das neben dem deutschen Bundestag (Parlament) auch der Bundesrat (Vertretung der 16 Bundesländer) involviert ist, zu hoffen.

Der größte Teil der neuen Vorschriften soll erstmals auf Geschäftsjahre Anwendung finden, die im Kalenderjahr 2009 beginnen. Im Januar fanden bereits Anhörungen diverser Verbände und Interessensgruppen statt. Ursprünglich sollte daher schon bis März 2008 – nach erfolgter Auswertung der Ergebnisse aus dem Anhörungsverfahren - ein sogenannter Regierungsentwurf des Gesetzes, als zweiter Stufe der verfahrensrechtlichen Gesetzgebung, erfolgen. Bis zum jetzigen Zeitpunkt liegt jedoch noch kein Regierungsentwurf zum BilMoG vor. Es ist nicht wahrscheinlich, dass das Gesetzgebungsverfahren vor Ende 2008 abgeschlossen sein wird.

Wesentliche Auswirkungen durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz auf den handelsrechtlichen Einzelabschluss als Kompromiss zu den IFRS

Wichtiger Eckpunkt der Reform ist die Aufhebung der bestehenden handelsrechtlichen Rechnungslegungspflicht für Einzelkaufleute und Personenhandelsgesellschaften (z.B. Offene Handelsgesellschaft, Kommanditgesellschaft), soweit diese die Schwellenwerte 500.000 EUR Umsatz und 50.000 EUR Gewinn pro Geschäftsjahr in zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren nicht überschreiten (§ 241a Entwurf-HGB). Somit werden bestimmte Kleinunternehmen ganz von der Rechnungslegungspflicht befreit. Da jedoch auch diese Unternehmen steuerpflichtig bleiben oder Fremdkapital bei Kreditinstituten benötigen, wird es in der Praxis bei einer Art der Buchhaltung bleiben müssen. Der Gesetzgeber geht in seiner Begründung zum Referentenentwurf des BilMoG davon aus, dass durch die Senkung der Schwellenwerte für kleinere Unternehmen eine Entlastung dieser Unternehmen von bis zu insgesamt einer Milliarde Euro pro Jahr realistisch sein kann.

Allerdings wird auch weiterhin eine nach HGB erstellte Bilanz sowie Gewinn- und Verlustrechnung die Grundlage für die Bemessung der Ausschüttung an die Gesellschafter sein. Viele kleinere Unternehmen stellen daher erst seit kurzer Zeit handelsrechtliche Bilanzen auf, um bessere Chancen für die eigene Kreditgewährung zu erhalten. Es ist daher davon auszugehen, dass kleinere, mittelständische Unternehmen auch weiterhin freiwillig bilanzieren, selbst wenn sie zukünftig nach dem BilMoG dazu nicht mehr verpflichtet sind. Voraussichtlich geht diese Befreiungsmöglichkeit des Gesetzgebers somit faktisch ins Leere.

Das deutsche Handelsrecht befindet sich schon seit einigen Jahren im Spannungsfeld der internationalen Rechnungslegungsentwicklung. Eine wichtige Veränderung des europäischen Bilanzrechts wurde bereits im Juni 2000 mit der Veröffentlichung einer neuen Rechnungslegungsstrategie durch die EU-Kommission angestoßen. Hauptziel dieser neuen Strategien war die Schaffung eines internationalen Rechnungslegungsstandards, durch den die europaweite Vergleichbarkeit und die Transparenz der Jahresabschlüsse erreicht werden sollte. Zwischenzeitlich wurden mit der sogenannten „IAS-Verordnung“ vom 19.07.2002 auf EU-Ebene die IFRS in das europäische und somit auch in das deutsche Bilanzrecht eingeführt und damit Kapitalmarkt orientierte Unternehmen verpflichtet, ab dem Jahr 2005 beziehungsweise 2007, ihren Konzernabschluss nach den IFRS aufzustellen.

Neben mittelgroßen und kleinen Kapitalgesellschaften müssen auch große Kapitalgesellschaften für Zwecke der Gewinnausschüttungen und der Besteuerung weiterhin einen zusätzlichen Abschluss nach den geltenden deutschen HGB-Vorschriften aufstellen. Einer vollständigen Übernahme der IFRS in den Jahresabschluss (Einzelabschluss) hat der deutsche Gesetzgeber bis zum jetzigen Zeitpunkt zu Gunsten des HGB nicht umgesetzt.

Welche Gründe könnten bestehen, dass der deutsche Gesetzgeber die IFRS für handelsrechtliche Zwecke bisher nicht auch für den Einzelabschluss ausschließlich übernommen hat? Es bestehen unterschiedliche Zielsetzungen der Rechnungslegung nach IFRS und nach HGB.

Nach der Informationsfunktion, die im Vordergrund der IFRS steht, soll die Rechnungslegung die verschiedenen Abschlussadressaten über die wirtschaftliche Situation und Entwicklung des bilanzierenden Unternehmens informieren. Der Jahresabschluss nach HGB richtet sich an viele Adressaten. Hierunter fallen z.B. aktuelle oder potentielle Anteilseigner, Gläubiger, Arbeitnehmer, Lieferanten, Staat sowie Öffentlichkeit. Der deutsche Gesetzgeber strebte bislang einen Ausgleich der zum Teil sehr unterschiedlichen Interessen der unterschiedlichen Abschlussadressaten an. Dies geschieht durch die strenge Anwendung des Vorsichtsprinzips. Man hat dem deutschen Handelsrecht oft vorgeworfen, es würde sich zu sehr am Vorsichtsprinzip orientieren und den Blick in die Zukunft vergessen. Das handelsrechtliche Vorsichtsprinzip ist gerade dadurch gekennzeichnet, dass festgestellte Risiken im Jahresabschluss unmittelbar erfasst werden müssen, Chancen jedoch erst nach deren jeweiliger Realisierung.

In der Rechnungslegung nach IFRS hat das Vorsichtsprinzip eine eher untergeordnete Rolle. Bei den IFRS steht nahezu ausschließlich die Informationsfunktion des Jahresabschlusses im Vordergrund. Danach besteht ein Hauptziel der IFRS Rechnungslegung darin, Informationen zur Entscheidungsfindung für Investoren, die dem Unternehmen Risikokapital zur Verfügung stellen könnten, bereitzustellen. In dieser speziellen Ausrichtung auf die Informationsbedürfnisse der Investoren besteht der wesentliche Unterschied im Vergleich zum deutschen HGB.

Außerdem beinhaltet der IFRS-Abschluss keine Funktion zur Bemessung der Ausschüttung an die Gesellschafter.

Das primäre Ziel der IFRS-Rechnungslegung besteht darin, die Vermögens- und Finanzlage einschließlich deren Veränderungen um die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit eines Unternehmens unter Fair-Value-Aspekten darzustellen.

Eine Besonderheit im deutschen Recht ist der sogenannte Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz. Nach § 5 Abs. 1 Satz 1 Einkommensteuergesetz (EStG) ist bei der steuerlichen Gewinnermittlung das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) auszuweisende Betriebsvermögen anzusetzen, soweit dem nicht steuerliche Vorschriften (z.B. Verbot des Ansatzes bestimmter Rückstellungen) entgegenstehen. Der handelsrechtliche Jahresabschluss bildet somit grundsätzlich die Ausgangsbasis für die steuerliche Gewinnermittlung. Unter Berücksichtigung von in den Steuergesetzen geregelten Ausnahmen, ist bisher die Steuerbemessungsfunktion ein nicht unwesentlicher Nebenzweck der handelsrechtlichen Rechnungslegung gewesen.

Im Rahmen der Ausgestaltung der IFRS, insbesondere durch die Fokussierung auf eine Fair-Value-Bilanzierung, spielt die Steuerbemessung jedoch gerade keine Rolle. Durch das BilMoG und das damit verbundene Festhalten am HGB in veränderter Form hat sich der deutsche Gesetzgeber deutlich für die Aufrechterhaltung des bestehenden Grundsatzes der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz entschieden. Diese Entscheidung ist ausdrücklich zu begrüßen.

Faktisch kann man den Referentenentwurf zum BilMoG als einen Mittelweg bezeichnen, der in einer Modernisierung und Aktualisierung einzelner Rechnungslegungsvorschriften des HGB besteht. Nicht mehr zeitgemäße Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte sollen abgeschafft werden. Das Gesetz ist gerade keine völlige Hinwendung zur anglo-amerikanischen Bilanzierung.

Kurzüberblick über wesentliche Regelungsbereiche des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes

Aktivierung von selbsterstellten immateriellen Vermögensgegenständen

Eine der wesentlichen Neuregelungen ist die Aktivierungspflicht für selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens zu Herstellungskosten, soweit diese auf die Entwicklungsphase entfallen.

Nach derzeitigem Rechtsstand besteht hierfür ein strenges Aktivierungsverbot (§ 248 Abs. 2 HGB). Nach den geplanten Regelungen des BilMoG sind jedoch eine Ausschüttungssperre und erweiterte Anhangsangaben vorgesehen, um Gläubigerschutz Gesichtspunkten weiterhin gerecht zu werden. Auch in Zukunft sind Forschungskosten nicht aktivierbar, da diese durch eine zu große Ferne zum eigentlichen Herstellungsprozess gekennzeichnet sind.

Der bilanzielle Ausweis soll durch eine neu zu schaffende Bilanzposition „selbstgeschaffene gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte“ erzielt werden.

Die Aktivierbarkeit selbsterstellter immaterieller Vermögensgegenstände ist strittig. Das bisherige Verbot einer Aktivierung war als strenge Ausprägung des handelsrechtlichen Vorsichtsprinzips zu verstehen. Als

Begründung für die Nichtaktivierbarkeit wurde zutreffend angeführt, dass gerade für die selbstgestellten immateriellen Gegenstände (z.B. Patente, Schutzrechte etc.) oft kein regelmäßiger Markt besteht, auf dem sachgerecht und transparent Marktpreise zur Vergleichbarkeit der Buchwerte ermittelt werden können.

Der geplanten Ausgestaltung des BilMoG kann diesbezüglich auch entgegengehalten werden, dass keine gesetzliche Definition für die immateriellen Vermögensgegenstände gegeben wird. Zu begrüßen wäre hingegen die gezielte Einführung einer Ausschüttungssperre in Höhe der aktivierten Beträge.

Sollte die Regelung in der geplanten Form umgesetzt werden, müsste die Kommentarliteratur und Rechtsprechung sicherlich entstehende Konfliktbereiche lösen. Die Orientierung an den IFRS als Hilfestellung zur Auslegung des HGB sollte vermieden werden.

Zwingende Aktivierung des derivativen Geschäfts- oder Firmenwertes

Für einen entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwert besteht nach den gegenwärtigen handelsrechtlichen Vorschriften ein Aktivierungswahlrecht. Nach dem bisherigen § 255 Abs. 4 HGB darf als Geschäfts- oder Firmenwert der Unterschiedsbetrag angesetzt werden, um den die für die Übernahme eines Unternehmens bewirkte Gegenleistung den Wert der einzelnen Vermögensgegenstände des Unternehmens abzüglich der Schulden im Zeitpunkt der Übernahme übersteigt. Der Betrag ist in jedem folgenden Geschäftsjahr zu mindestens einem Viertel durch Abschreibung zu tilgen. Die Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwertes kann aber auch planmäßig auf die Geschäftsjahre verteilt werden, in denen er voraussichtlich genutzt wird. Bisher galt der entgeltlich erworbene Geschäfts- oder Firmenwert noch nicht als Vermögensgegenstand, sondern war ein „Posten besonderer Art“. In der Literatur wurde dieser Posten auch als Bilanzierungshilfe bezeichnet.

Nach dem BilMoG ist der derivative Geschäfts- oder Firmenwert als Vermögensgegenstand anzusehen und daher zu aktivieren (§ 246 Abs. 1 Entwurf-HGB). Er ist planmäßig über seine voraussichtliche Nutzungsdauer abzuschreiben, wobei eine widerlegbare Vermutung gilt, dass die voraussichtliche Nutzungsdauer in der Regel fünf Jahre nicht überschreiten soll. Sollte eine außerplanmäßige Abschreibung erforderlich sein, ist bei einer späteren Wertaufholung keine Zuschreibung vorzunehmen, da es sich bei dieser Wertsteigerung wiederum um einen selbstgeschaffenen Geschäfts- oder Firmenwert handeln würde (§ 253 Abs. 5 Entwurf-HGB). Selbstgeschaffene Geschäfts- oder Firmenwertes sind jedoch im Gegensatz zu anderen selbstgestellten immateriellen Vermögensgegenständen auch weiterhin nicht aktivierungsfähig.

Im Gegensatz zu IAS 36, wonach ein entgeltlich erworbener Geschäfts- oder Firmenwert nicht planmäßig abgeschrieben werden darf, sondern nur einem jährlichen Impairment-Test zu unterziehen ist, hält der deutsche Gesetzgeber in seinem Referentenentwurf zum BilMoG weiterhin an der grundsätzlichen planmäßigen Abschreibung fest.

Diese Verfahrensweise ist zu begrüßen, da der entgeltliche erworbene Geschäfts- oder Firmenwert ein Posten besonderer Art in Form eines vom Unternehmen aufgewendeten Betrages ist, der grundsätzlich auch einem zeitlichen Wertverzehr unterliegt.

Veränderte Abgrenzung der Herstellungskosten und Änderungen im Bereich der Folgebewertung von Vermögensgegenständen

Die handelsrechtlichen Herstellungskosten sollen zukünftig neben den Einzelkosten auch zwingend sämtliche variablen Gemeinkosten umfassen (§ 255 Abs. 2 Entwurf-HGB). Diese Veränderung entspricht faktisch einer Angleichung an die steuerliche Untergrenze der Herstellungskosten und auch einer Annäherung an die IFRS. Bisher bestand die Untergrenze für die Ermittlung der handelsrechtlichen Herstellungskosten ausschließlich in den Einzelkosten, also denjenigen Kosten, die einem Kostenträger direkt zurechenbar sind. Nach geplanter Rechtsänderung sollen nur noch angemessene fixe Gemeinkosten ebenso wie diejenigen Fremdkapitalzinsen, die auf den Zeitraum der Herstellung entfallen, wahlweise in die Herstellungskosten einbezogen werden können.

Auch in der Zukunft dürfen keine Forschungs- und Vertriebskosten, aufgrund der mangelnden Nähe zum Herstellungsprozess, aktiviert werden. Die Abänderungen sind aus Gründen der Annäherung an das Steuerrecht und der damit verbundenen Bewertungsvereinheitlichung grundsätzlich zu begrüßen.

Ferner war es bilanzierenden Unternehmen bisher möglich, im Rahmen der Folgebewertung ergänzende außerplanmäßige Abschreibungen auf Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens wegen „künftiger Wertschwankungen“ sowie Abschreibungen im Rahmen „vernünftiger kaufmännischer Beurteilung“

vorzunehmen. Diese beiden Formen der Abschreibung wurden in der Bilanzierungspraxis eher selten angewendet und in der Literatur dahingehend kritisiert, dass es sich oft um nur schwer nachvollziehbare Bewertungsvorgänge handelt. Außerdem wurde den anwendenden Unternehmen dieser Abschreibungsformen häufig der reine Zweck der Umsetzung von Bilanzpolitik vorgeworfen. Die Abschaffung dieser Abschreibungen ist daher aus Gründen der Vereinfachung des HGB zu begrüßen. Es werden dadurch bisherige Bilanzierungsspielräume verringert. Die IFRS kennen derartige außerplanmäßige Abschreibungsformen nicht. In Zukunft ist ferner eine voraussichtlich nicht dauerhafte Wertminderung auf Vermögensgegenstände nur dann vorzunehmen, wenn die Gründe für die mögliche Abschreibung nicht innerhalb von 12 Monaten nach dem Bilanzstichtag wieder entfallen sind. Auch diese Regelung ist aus Gründen der Bilanzklarheit sinnvoll.

Die auf die Bewertungs- und Verbrauchsfolge zielenden Bewertungsvereinfachungsverfahren des bisherigen § 256 HGB werden mit dem BilMoG neben dem Standardverfahren des gewogenen Durchschnitts auf das LIFO- ("last in - first out") und das FIFO- ("first in - first out") Verfahren beschränkt. Somit sind weitere Verfahren, wie etwa das preisorientierte HIFO ("highest in - first out") zukünftig verboten. Es bleibt bei der Angabepflicht der Methode und des gegen den Marktpreis gerechneten Unterschiedsbetrages gem. § 284 Abs. 2 Nr. 4 HGB im Anhang. Auf eine weitere Einschränkung, wie sie etwa nach IFRS erfolgt ist, wird mit dem Verweis auf die Zulässigkeit der LIFO- und der Durchschnittsmethode im Steuerrecht verzichtet.

Zusammenfassende Würdigung

Die skizzierte geplante Fortentwicklung des deutschen Bilanzrechts durch eine Verschlankung bestehender Ansatz- und Bewertungswahlrechte im Einzelabschluss orientiert sich zum Teil (wenn auch mitunter stark abgewandelt) an den geltenden internationalen Rechnungslegungsvorschriften. Der deutsche Gesetzgeber geht jedoch mit der Umsetzung des BilMoG und dem Festhalten an einem eigenen Handelsgesetzbuch einen besonderen Weg. Für Einzelabschlüsse gelten daher weiterhin verbindlich die Regelungen des HGB.

Die Ausgestaltung des BilMoG ist grundsätzlich auf die Beibehaltung des bisher geltenden Maßgeblichkeitsprinzips der Handelsbilanz für die Steuerbilanz ausgerichtet. Ob sich dieses Prinzip letztlich unproblematisch anwenden lässt, muss die endgültige Fassung des BilMoG in der Praxis zeigen.

Es wurden wesentliche geplante Änderungen einzelner HGB-Regelungen erwähnt, wobei diese im Hinblick auf den Gesamtumfang des vorliegenden Entwurfs zum BilMoG (insgesamt 234 Seiten) nur einige wichtige Änderungen sein können.

Zu welchem Zeitpunkt das BilMoG tatsächlich verabschiedet wird und in welcher konkreten Fassung steht zum jetzigen Zeitpunkt noch nicht fest. Voraussichtlich wird das Gesetzgebungsverfahren aber noch bis zum Ende des Jahres 2008 abgeschlossen sein. Ob die dann geltenden veränderten Vorschriften in der Praxis problemlos angewandt werden können, werden die ersten Jahresabschlüsse nach neuem Recht zeigen.

Literaturhinweise:

1. Arbeitskreis der Hochschullehrer Rechtswissenschaft (1)+(2): Stellungnahme zu dem Entwurf eines BilMoG: Grundkonzept und Aktivierungsfragen, in: Betriebs-Berater 4/2008, S. 152 – 158.
2. Ernst, C.: Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz - Referentenentwurf liegt vor, in: Accounting 12/2007, S. 3-5.
3. Fülber, R. U./Gassen, J.: Das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG): Handelsrechtliche GoB vor der Neuinterpretation, in: Der Betrieb 2007, S. 2605-2612.
4. Günkel, M.: Steuerliche Auswirkungen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes, in: Die Unternehmensbesteuerung 3/2008, S. 126 – 134.