

Mandantenbrief

Informationen über Steuern, Recht und Wirtschaft

Lesen Sie in dieser Ausgabe:

> **Editorial**

> **Im Fokus: Kartellrecht**

- > Interview zum Thema des Monats
- > Fusionskontrolle bei Krankenhäusern

> **Steuern aktuell**

- > Änderungen hinsichtlich der Entscheidung über einen Einspruch
- > Besteuerung von Finanzinnovationen – Indexzertifikate mit garantierter Mindestrückzahlung
- > Bilanzsteuerliche Behandlung von Pensionszusagen einer Personengesellschaft an ihre Gesellschafter bzw. deren Hinterbliebene - BMF-Schreiben vom 29. Januar 2008
- > „Zugelassener Wirtschaftsbeteiligter“ versus Verrechnungspreis – dringender Handlungsbedarf für international tätige Unternehmen
- > Mehrwertsteuer-Rückerstattungsservice – europaweit

> **Recht aktuell**

- > Das monistische Verwaltungssystem der europäischen Gesellschaft als Möglichkeit für mittelständische Unternehmen
- > Grenzüberschreitender Betriebsübergang aus deutscher und tschechischer Sicht

> **Wirtschaft aktuell**

- > Änderung der Eigenkapitalabgrenzung nach IFRS – Personengesellschaften wieder mit Eigenkapital!

> **Rödl & Partner intern**

- > Auslandsbrief von Rödl & Partner
- > Seminare



ischen Kartellrechts neben dem deutschen Recht zunehmend an Bedeutung.

Für dessen Initiator, den damaligen Bundeskanzler Ludwig Erhard, war das Kartellrecht in erster Linie ein „Konsumentenschutzgesetz“. Die soziale Marktwirtschaft, so Erhard, müsse auf einem freien und fairen Wettbewerb aufbauen, um wirtschaftliches Wachstum generieren zu können. Aus dem täglichen Konkurrenzkampf um Preise und Qualität entsteht nach Erhard die Innovationskraft der Wirtschaft. Das Kartellrecht galt ihm als ein wichtiger Bestandteil der sozialen Marktwirtschaft. Heute ist es aus dem Wirtschaftsgeschehen nicht mehr wegzudenken.

Für deutsche Unternehmen hat das neue Kartellrecht, welches Anfang 2005 in Kraft getreten ist, erhebliche Auswirkungen gehabt. Denn im Rahmen von Unternehmenskäufen oder Fusionen liegt die Verantwortung heute auf Seiten der Unternehmen, nachzuweisen, dass eine Transaktion das geltende Kartellrecht nicht verletzt. Die rechtliche Beweisführung umfasst in der Regel auch den Nachweis nach europäischem Kartellrecht und ist entsprechend komplex. Daher ist selbst bei mittelständischen Unternehmenskäufen die Einbindung eines Kartellrechtsexperten zum Standard geworden. Viele Transaktionen stehen zunächst unter dem Vorbehalt der Zustimmung durch das Bundeskartellamt. Nachträgliche Auflagen können erhebliche, negative Auswirkungen bis hin zur Annullierung des Kaufes nach sich ziehen.

Liebe Leserinnen, liebe Leser,

Die Durchsuchung führender deutscher Süßwarenhersteller Anfang Februar 2008 wegen des Verdachts der Preisabsprache hat erneut in besonders drastischer Weise vor Augen geführt, wie streng das Bundeskartellamt Verstöße gegen das Kartellrecht verfolgt. Betroffen sind davon schon lange nicht mehr nur große Konzerne, sondern auch mittelgroße Gesellschaften und Familienunternehmen. Durch die starke internationale Tätigkeit deutscher Unternehmen gewinnt dabei die Beachtung des europä-

Doch der eigentliche Paradigmenwechsel hat sich in der Praxis vollzogen. Die Europäische Kommission wie auch das Bundeskartellamt gehen aktiv gegen Kartellrechtsverstöße seitens der Unternehmen vor. Für ein Familienunternehmen können die harten Strafen schnell existenzbedrohende Ausmaße annehmen. Darüber hinaus schädigt die Kommunikation der Behörden in der Öffentlichkeit das Image des Unternehmens und verunsichert Kreditgeber, Kunden, Zulieferer und Mitarbeiter.

Für die Praxis bedeutet dies, dass Unternehmer Einkaufs- oder Vertriebsvereinbarungen, Kooperationen oder Transaktionen frühzeitig einer kartellrechtlichen Prüfung unterziehen sollten. Die Auswirkungen des Kartellrechts sollten darüber hinaus im Rahmen einer sorgfältigen Corporate Compliance laufend überwacht werden.



Ihr Dr. Christian Rödl
Geschäftsführender Partner

Im Fokus: Kartellrecht

> Interview zum Thema des Monats



Verfolgt man die Wirtschaftspresse, so fällt auf, dass Entscheidungen des Bundeskartellamts sowie allgemein kartellrechtliche Themen zunehmend in den Fokus des Medieninteresses treten. Herr Dr. Reichelsdorfer, an Sie zunächst die Frage: Was versteht man eigentlich unter dem Kartellrecht?

Nun, klassischerweise lassen sich drei Säulen des Kartellrechts ausmachen, die gleichwertig nebeneinander stehen: Zunächst ist hier das Verbot wettbewerbsbeschränkender Vereinbarungen zu nennen. Hierunter fallen etwa Preisabsprachen, Marktaufteilungen oder sonstige wettbewerbsbeschränkende Absprachen zwischen Unternehmen. Die zweite Säule stellt das sogenannte Verbot des Missbrauchs von Marktmacht dar. Hierunter fallen alle Fallgruppen, in denen ein marktbeherrschendes Unternehmen seine Marktstellung ausnutzt, um andere Unternehmen zu diskriminieren. Beispielsweise sind hier die Knebelung von Unternehmen durch Vorgabe unangemessener Vertragsbedingungen oder Boykotte zu nennen. Dritter und nicht minder wichtiger Bereich des Kartellrechts ist die Fusionskontrolle. Hier soll quasi präventiv vermieden werden, dass durch Unternehmenszusammenschlüsse eine Konzentration von Marktmacht eintritt. Schlimmstenfalls kann hier das Bundeskartellamt einen geplanten Unternehmenskauf verbieten oder nur unter Auflagen und Bedingungen zulassen.

Wie erklärt sich nun die gegenwärtige Medienpräsenz des Kartellrechts?

Die gegenwärtig verstärkte Wahrnehmung des Kartellrechts in den Medien ist durchaus gewollt und hat Methode. So sollen

durch die gesteigerte Wahrnehmung kartellrechtlicher Probleme in der Öffentlichkeit auch andere Unternehmen von einem möglicherweise kartellrechtswidrigen Verhalten abgeschreckt werden. Sachlicher Hintergrund ist eine deutlich spürbare Erhöhung der Kontrolldichte des Bundeskartellamts. Diese Entwicklung ist wiederum logische Folge eines Paradigmenwechsels der gesetzlichen Vorgaben im Bereich des Kartellrechts im Jahre 2005. Dies alles zusammengenommen ist als Signal der Kartellbehörden (sowohl in Bonn als auch in Brüssel) eindeutig: die Schonfrist ist vorbei, Verstöße gegen das Kartellrecht werden ernst genommen und hart geahndet.

Was bedeutet dieser „Paradigmenwechsel“?

Am 1. Juli 2005 trat die Neufassung des Gesetzes gegen Wettbewerbsbeschränkungen (GWB) in Kraft. Wesentliche Neuerung war der Wechsel vom früheren sog. „Erlaubnisprinzip“ zum jetzt gültigen System der „Legalausnahme“. Mit anderen Worten: musste (und konnte!) früher eine Vereinbarung zwischen Unternehmen möglicherweise vom Bundeskartellamt genehmigt werden, sind nun die Unternehmen selbst aufgerufen zu überprüfen, ob ihr Vorhaben dem geltenden Recht entspricht. Tut es das nicht, kann die Kartellbehörde mit Sanktionen reagieren. Eine positive Vorabbeurteilung des Bundeskartellamtes gibt es nicht mehr. Begrüßenswert an der neuen Rechtslage ist, dass nunmehr ein nahezu völliger Gleichlauf zwischen dem deutschen und dem europäischen Kartellrecht besteht. Nachteilig ist die für die einzelnen Unternehmen drastisch angewachsene Eigenverantwortlichkeit. So müssen nun die beteiligten Unternehmen, wenn sie kein Risiko eingehen wollen, selber in einer Vielzahl von Fällen komplexe kartellrechtliche Prüfungen vornehmen, bevor sie einen Vertrag eingehen. Weiterhin wurden im Zuge der Reform die Sanktionsmöglichkeiten bei Verstößen gegen das Kartellrecht erheblich ausgeweitet, was zu durchaus spektakulären Meldungen geführt hat.

Können Sie hier Beispiele der jüngeren Zeit nennen?

Nun, auf europäischer Ebene war sicherlich die Rekordgeldbuße in Höhe von rund 900 Millionen Euro gegen Microsoft zu nennen. Insgesamt hat die EU-Kommission mit dieser neuerlichen Strafe eine Geldbuße in Höhe von rund 1,7 Milliarden Euro gegen Microsoft verhängt. In nationaler Hinsicht ist das Bußgeld in Höhe von rund 216 Millionen Euro gegen Werbezeitvermarkter von RTL und Pro 7 / Sat 1 zu nennen. Aber auch die Fälle „Thyssen-Krupp“ und „Siemens“ sind sicher noch allen im Gedächtnis.

Welche Rolle spielt das Kartellrecht für kleine und mittlere Unternehmen?

Eine erhebliche! Das Gesetz lässt gerade kleinen und mittelständischen Unternehmen oftmals größere Handlungsspielräume, was eine unternehmensfreundlichere Gestaltung ermöglicht. Ande-

rerseits wirken sich die Risiken kartellrechtlicher Sanktionen bei kleinen und mittleren Unternehmen oftmals überproportional aus. Das bedeutet, ein Bußgeld kann im Einzelfall durchaus existenzgefährdende Auswirkungen haben. Weiterhin sind die umfangreichen Prüfungen, die das Gesetz den Unternehmen aufgibt von kleinen und mittelständischen Unternehmen fast nur durch Hinzuziehung externer Berater durchzuführen. Eine auf Kartellrecht spezialisierte Konzernrechtsabteilung können sich nur die wenigsten Unternehmen leisten.

Welche Gefahren und Risiken drohen in Folge eines Verstoßes gegen das Kartellrecht?

Das ist zum einen das Bußgeld in Höhe von bis zu 10 Prozent des im letzten Geschäftsjahr erzielten Gesamtumsatzes. Ferner die Nichtigkeit von kartellrechtswidrigen Absprachen zwischen mehreren Unternehmen. Daneben ist vermehrt zu beobachten, dass von einer kartellrechtlichen Absprache betroffene bzw. benachteiligte Unternehmen auch zivilrechtliche Beseitigungs- und Schadensersatzansprüche gegen die kartellrechtswidrig handelnden Unternehmen geltend machen können. In den Fällen, in denen die Kartellbehörden ein Bußgeld verhängen ist also stets damit zu rechnen, dass auf dem Zivilrechtsweg noch weitere erhebliche Forderungen auf die beteiligten Unternehmen zukommen.

Ihr Fazit vor dem Hintergrund der aktuellen Entscheidungen, Herr Dr. Reichelsdorfer?

Aus meiner Sicht ist ein risikobewusster Umgang mit dem Kartellrecht bei allen Arten von Geschäften, seien es Einkaufs- oder Vertriebsvereinbarungen, Kooperationen oder Unternehmenskäufe, dringend angezeigt. Die konkreten gesetzlichen Anforderungen lassen sich nur unternehmensindividuell bestimmen. Der Maßnahmenkatalog kann von einer einfachen Vertragsüberprüfung bis hin zur Einrichtung und Überwachung einer Compliance-Organisation reichen, was sich im übrigen mildernd im Falle eines Verstoßes auswirken kann. Dies wird auch in Zukunft an Bedeutung gewinnen, da damit zu rechnen ist, dass die Kartellbehörden die Kontrolldichte in den kommenden Jahren eher noch erhöhen als reduzieren werden.

Herr Dr. Reichelsdorfer, vielen Dank für das Gespräch.

Dr. Jörg Reichelsdorfer leitet ein Team von Rechtsanwälten, welches auf die Beratung in allen Fragen des Kartellrechts, der Gestaltung von nationalen wie internationalen Vertriebsnetzen sowie auf die Beratung bei internationalen Handelsgeschäften und Joint Ventures spezialisiert ist. Er ist Lehrbeauftragter an der Universität Erlangen-Nürnberg für Wirtschaftsrecht und an der Fachhochschule Würzburg für Logistikrecht, Autor zahlreicher Fachveröffentlichungen und hält regelmäßig Vorträge zu diesen Themen.

Kontakt für weitere Informationen:

Dr. Jörg Reichelsdorfer

Rechtsanwalt

Rödl & Partner Nürnberg

Tel.: +49 (9 11) 91 93 - 16 15

E-Mail: joerg.reichelsdorfer@roedl.de

> **Fusionskontrolle bei Krankenhäusern**

VON DR. JÖRG REICHELDORFER | Der Kartellsenat des Bundesgerichtshofs (BGH) hat mit Beschluss vom 16. Januar 2008, Az.: KVR 26/07 entschieden, dass der Zusammenschluss von Krankenhäusern grundsätzlich der uneingeschränkten Fusionskontrolle nach dem Gesetz gegen Wettbewerbsbeschränkungen (GWB) unterliegt. Hintergrund war der (deswegen gescheiterte) Erwerb des Kreiskrankenhauses Bad Neustadt an der Saale durch die Rhön-Klinikum AG. Dieser war vom Bundeskartellamt untersagt worden, der Kartellsenat hat nunmehr die Untersagung bestätigt.

Hintergrund

Die Rhön-Klinikum AG gehört zu den führenden privaten Krankenhauskonzernen in Deutschland. Der Landkreis Rhön-Grabfeld betreibt als Eigenbetrieb das Kreiskrankenhaus Bad Neustadt an der Saale. Im September 2004 meldete die Rhön-Klinikum AG beim Bundeskartellamt das Vorhaben an, das Kreiskrankenhaus zu erwerben. Das Bundeskartellamt hat den angemeldeten Zusammenschluss untersagt. Es hatte in seiner Entscheidung vom 10. März 2005 festgestellt, dass die Rhön-Klinikum AG in den räumlich betroffenen Märkten bereits über eine marktbeherrschende Stellung verfügt. Diese marktbeherrschende Stellung wäre durch den Erwerb des Kreiskrankenhauses noch verstärkt worden.

Krankenkassen und auch die Krankenhäuser hatten gegen die bereits vom Bundeskartellamt und später dem Oberlandesgericht Düsseldorf im April 2007 vertretene Auffassung protestiert, dass auch auf den Erwerb von Kliniken das Kartellrecht anzuwenden sei, sie sind jedoch letztendlich gescheitert.

Begründung des BGH

Weder die Regelungen des Sozialrechts über die gesetzliche Krankenversicherung noch die Bestimmungen zur Krankenhausfinanzierung schließen die Fusionskontrolle aus. Zwar unterstellt § 69 Sozialgesetzbuch V Rechtsbeziehungen zwischen Krankenkassen und Krankenhäusern dem Sozialrecht. Dies schließt die Anwendung der Fusionskontrolle beim Zusammenschluss von Krankenhäusern nach Auffassung des BGH nicht aus. Der

Grund liege darin, dass Krankenhäuser stationäre Behandlung nicht nur Privatpatienten, sondern auch gesetzlich versicherten Patienten auf einem Wettbewerbsmarkt anbieten. Trotz der öffentlich-rechtlichen Ausgestaltung des Verhältnisses zwischen Krankenkassen und Krankenhäusern liege dennoch ein Wettbewerbsmarkt vor, weil auch die Patienten der gesetzlichen Krankenkassen ein grundsätzliches Wahlrecht hinsichtlich des Krankenhauses, in welches sie sich zur Behandlung begeben möchten, haben. Daher komme der Behandlungsvertrag zwischen den Patienten und den Krankenhäusern zustande, so dass hier maßgeblich nicht auf die Krankenkassen als fusionsrechtlich relevante Marktgegenseite für das Angebot von Krankenhausleistungen abzustellen ist, sondern auf die Patienten.

In der Sache selbst sieht der BGH eine Verstärkung einer bereits marktbeherrschenden Stellung der Rhön-Klinikum AG auf dem Markt für akut stationäre Krankenhausdienstleistungen im Gebiet Bad Neustadt/Bad Kissingen. Bezüglich des relevanten Marktes führt der BGH ebenfalls klarstellend aus, dass bei der Fusion von Allgemeinkrankenhäusern der sachlich relevante Markt nicht nach medizinischen Fachabteilungen abzugrenzen sei, ferner zwischen dem Anbieter- und dem Nachfragermarkt streng zu unterscheiden sei. Bei dem räumlich relevanten Markt können in einem Gebiet die Patienten nicht mehr als potentielle Nachfrager Berücksichtigung finden, während hingegen die in dem selben Gebiet ansässigen anderen Kliniken als Anbieter durchaus berücksichtigt werden müssen. Im vorliegenden Fall betraf dies die Gebiete Schweinfurt und Würzburg.

Fazit

Der BGH tritt mit dieser Entscheidung ganz klar für eine ausnahmslose Anwendung des GWB und einen entsprechend besonders rigiden Schutz eines liberalen, gleichwohl regulierten Marktes ein. Aus wissenschaftlich-theoretischer Sicht im Hinblick auf das Kartellrecht ist diese Entscheidung zu begrüßen. Die Kehrseite der Medaille sind jedoch sowohl die Kostenstrukturen in der Gesundheitsvorsorge und den Krankenhäusern einerseits, wie auch das Wohl der Patienten andererseits. Ob aufgrund dieser Untersagung den Krankenhäusern tatsächlich damit gedient ist, wenn insbesondere viele von der öffentlichen Hand getragene Kliniken nicht mit den nötigen Mitteln versehen werden (können), um notwendige Modernisierungen und einen gewissen Mindeststandard an Pflege und Ausstattung zu gewähren, bleibt stark zu bezweifeln. An den Gegebenheiten ist jedenfalls nichts zu ändern: Auch für Krankenhausfusionen gilt grundsätzlich das Kartellrecht!

Kontakt für weitere Informationen:
 Dr. Jörg Reichelsdorfer
 Rechtsanwalt
 Rödl & Partner Nürnberg
 Tel.: +49 (9 11) 91 93 - 16 15
 E-Mail: joerg.reichelsdorfer@roedl.de



Steuern aktuell

> Kurzmitteilungen > Konzernsteuerrecht >

Änderung des § 32d EStG (Abgeltungsteuer) durch das Jahressteuergesetz 2008

Durch die Unternehmensteuerreform 2008 wird zum 1. Januar 2009 eine Abgeltungsteuer auf Kapitalerträge eingeführt. Hält eine natürliche Person Anteile an einer Kapitalgesellschaft im Privatvermögen, fallen erzielte Dividenden unter die Abgeltungsteuer in Höhe von 25 Prozent, ohne die Möglichkeit, über den Sparer-Pauschbetrag hinausgehende Aufwendungen geltend zu machen. Werden die Anteile dagegen im Betriebsvermögen gehalten, sind die Dividenden zu 60 Prozent steuerpflichtig. Damit in Zusammenhang stehende Aufwendungen können in Höhe von 40 Prozent mindernd geltend gemacht werden. Dieses sogenannte Teileinkünfteverfahren ist steuerlich immer dann günstiger, wenn hohe Aufwendungen im Zusammenhang mit der Beteiligung entstanden sind.

Die Abgeltungsteuer erfährt nun schon vor ihrem Inkrafttreten durch das Jahressteuergesetz 2008 eine erste Änderung. Steuerpflichtige, die direkt oder indirekt an der ausschüttenden Kapitalgesellschaft entweder zu mindestens 25 Prozent beteiligt sind oder bei einer Beteiligung von mindestens 1 Prozent und gleichzeitig für diese beruflich tätig sind, können nach dieser Änderung zur Anwendung des Teileinkünfteverfahrens optieren, auch wenn die Anteile im Privatvermögen gehalten werden. Der Antrag ist mit Abgabe der Steuererklärung geltend zu machen und ist für den Veranlagungszeitraum, für den die Steuererklärung erstellt wird und für die vier folgenden Veranlagungszeiträume bindend.

Vertragsverletzungsverfahren gegen Deutschland betreffend die umsatzsteuerpflichtige Entnahme von Grundstücken

Die Europäische Kommission hat Deutschland förmlich aufgefordert, seine Umsatzsteuervorschriften für die Entnahmen von dem Unternehmensvermögen zugeordneten Immobilien für den privaten Bedarf zu ändern. Die Aufforderung der Kommission stellt die zweite Stufe des Vertragsverletzungsverfahrens nach Art. 226 EG-Vertrag dar.

Nach den deutschen Umsatzsteuerrichtlinien wird die Entnahme von Immobilien zwar einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt, sie ist aber nicht wie die Lieferung von Grundstücken von der Umsatzsteuer befreit. Die Finanzverwaltung begründet die Steuerpflicht unter Hinweis auf die EuGH-Rechtsprechung im Fall Seeling, nach der die unentgeltliche Nutzung einer dem Unternehmensvermögen zugeordneten Immobilie nicht einer steuerfreien Vermietung gleichgeordnet werden kann und somit steuerpflichtig ist.

Die EU-Kommission sieht in der Steuerpflicht der Entnahme einen Verstoß gegen Art. 135 der MwStSystRL, welche die Lieferung von Gebäuden nach ihrem Erstbezug von der Umsatzsteuer befreit. Werden die betreffenden Rechtsvorschriften nicht binnen zwei Monaten geändert, kann die Kommission beschließen, den EuGH anzurufen.

Ansprechpartner:

Frau Dr. Isabel Bauernschmitt, Steuerberaterin,
Rödl & Partner Nürnberg, Tel.: +49 (9 11) 91 93 - 10 40

> Kurzmeldungen > Konzernsteuerrecht >

> Änderungen hinsichtlich der Entscheidung über einen Einspruch

VON FRANZ LINDNER | Durch das Jahressteuergesetz 2007 wurden mit Wirkung vom 19. Dezember 2006 wesentliche Änderungen im § 367 Abgabenordnung (AO) vorgenommen, welcher die Entscheidung über den Einspruch regelt.

Von Relevanz sind hier insbesondere die Einführung der Möglichkeit einer Teileinspruchsentscheidung (§ 367 Abs. 2a AO) sowie die Ermächtigung der Finanzbehörden, bestimmte Einsprüche durch Allgemeinverfügung zurückzuweisen (§ 367 Abs. 2b AO).

Teileinspruchsentscheidung

Nach dem neu eingeführten § 367 Abs. 2a AO kann die Finanzbehörde vorab über Teile des Einspruchs entscheiden. Damit soll eine Beschleunigung der Bestandskraft solcher Bestandteile eines Steuerbescheides erreicht werden, die nicht vom Ausgang eines Verfahrens von einem obersten Gericht auf Bundes- oder auf europäischer Ebene abhängig sind oder hinsichtlich derer sich die Finanzbehörde bereits eine abschließende Meinung gebildet hat. Hierfür muss die Finanzbehörde genau bestimmen, für welche Teile des Verwaltungsakts keine Bestandskraft eintreten soll. Diese Bestimmung ist wesentlicher Teil des Tenors der Teileinspruchsentscheidung und kann nur durch Klage gegen die Teileinspruchsentscheidung angegriffen werden.

Der Erlass einer Teileinspruchsentscheidung steht im Ermessen der Finanzbehörde, muss aber sachdienlich sein. Sachdienlichkeit in diesem Sinne liegt gemäß des neu gefassten § 367 AEAO (Anwendungserlass zur Abgabenordnung) nach Ansicht der Finanzverwaltung insbesondere dann vor, wenn ein Teil des Einspruchs bereits entscheidungsreif ist, für einen anderen Teil aber entweder

- > noch Ermittlungen zum Sach- oder Rechtsstand erforderlich sind, oder
- > die Voraussetzungen für eine Verfahrensrufe aufgrund Anhängigkeit der Rechtsfrage beim Europäischen Gerichtshof, dem Bundesverfassungsgericht oder einem obersten Bundesgericht vorliegen, oder
- > mit dem Einspruch ausschließlich das Ziel verfolgt wird, im Hinblick auf anhängige Gerichtsverfahren mit Breitenwirkung den Verwaltungsakt nicht bestandskräftig werden zu lassen.

Sind die Voraussetzungen für eine Sachdienlichkeit gegeben, hat das Finanzamt eine Ermessensentscheidung zu treffen. Wählt das Finanzamt die Möglichkeit einer Teileinspruchsentscheidung, muss es spätestens in der Teileinspruchsentscheidung seine Ermessenserwägungen darlegen. Eine Ergänzung der Ermessenserwägungen ist zwar auch im Finanzgerichts-Verfahren noch möglich, nicht jedoch ein erstmaliger Vortrag. Der Abschluss des Einspruchsverfahrens kann später durch förmliche „Endeinspruchsentscheidung“ erfolgen. Dies ist jedoch nicht zwingend. Alternativ kann das Verfahren auch durch Abhilfebescheid bezüglich der offenen Fragen, durch Einspruchsrücknahme oder durch Allgemeinverfügung zum Ende kommen.

Allgemeinverfügung

Die Möglichkeit, einen Einspruch durch Allgemeinverfügung zu entscheiden, wurde mit § 367 Abs. 2b AO eingeführt. Wesentlich ist bei der Allgemeinverfügung, dass dem Steuerpflichtigen kein gesonderter Bescheid über die Beendigung des Einspruchsverfahrens zugeschiedt wird. Vielmehr erfolgt im Falle der Allgemeinverfügung eine Veröffentlichung im Bundessteuerblatt und auf den Internetseiten des Bundesministeriums der Finanzen (BMF). Mit dem Tag der Herausgabe des Bundessteuerblattes gilt die Allgemeinverfügung als bekannt gegeben. Da der Steuerpflichtige von der Allgemeinverfügung regelmäßig nicht sofort Kenntnis erlangt, gilt hier nicht die übliche Klagefrist von einem Monat, sondern eine Jahresfrist, innerhalb derer Klage beim Finanzgericht gegen die Allgemeinverfügung erhoben werden kann. Die Einführung der Allgemeinverfügung soll der Verfahrensvereinfachung dienen. So müssen anhängige Einsprüche zu einer Rechtsfrage, die dem Gerichtshof der europäischen Gemeinschaften, dem Bundesverfassungsgericht oder dem Bundesfinanzhof schon vorgelegt worden war und in der gegen den klagenden Steuerpflichtigen entschieden wurde, nicht für alle Steuerpflichtigen

einzelnen entschieden werden. In ihrer Wirkung entspricht die Allgemeinverfügung damit einer Teileinspruchsentscheidung. Erledigt sind mit der Allgemeinverfügung regelmäßig nicht die jeweils den gesamten angegriffenen Verwaltungsakt betreffenden Einsprüche, sondern lediglich die eine größere Masse von Klägern betreffenden Sachverhalte, auf die eine höchstrichterliche Entscheidung gleichermaßen Einfluss hat.

Hintergrund ist auch hier, dass nach § 367 Abs. 2 S. 1 AO die Finanzbehörde im Einspruchsfalle die Sache in vollem Umfang zu prüfen hat. Dies bedeutet, dass bis zum Erlass einer Einspruchsentscheidung der angegriffene Steuerbescheid insgesamt noch änderbar ist. Durch die Teileinspruchsentscheidung kann diese vollumfängliche Prüfungspflicht eingeschränkt werden und hinsichtlich einzelner Lebenssachverhalte bereits Rechtsklarheit geschaffen werden.

Anwendung der Neuregelungen

§ 367 Abs. 2a und 2b AO traten am 19. Dezember 2006 als dem auf die Veröffentlichung im Bundesgesetzblatt folgenden Tag in Kraft. Beide gelten auch bereits für alle am 19. Dezember 2006 bereits anhängigen Einspruchsverfahren, wobei im Fall der Allgemeinverfügung letztere nach dem 19. Dezember 2006 im Bundessteuerblatt veröffentlicht sein muss.

Handlungsempfehlung

Sowohl Allgemeinverfügung als auch Teileinspruchsentscheidung erfordern vom Steuerpflichtigen eine erhöhte Aufmerksamkeit. Insbesondere die Teileinspruchsentscheidung ist auf Seiten der Finanzbehörden sehr fehleranfällig (Vorliegen Sachdienlichkeit und Darlegung Ermessenserwägungen) sowie von erheblicher Tragweite (Tenor der Teileinspruchsentscheidung mit genauer Bezeichnung derjenigen Teile des Verwaltungsakts, hinsichtlich derer keine Bestandskraft eintreten soll). Ihr Berater ist Ihnen gerne behilflich, Ihre Interessen bei der Prüfung von Entscheidungen der Finanzbehörde über vorgetragene Einsprüche optimal zu wahren.

Kontakt für weitere Informationen:

Franz Lindner

Rechtsanwalt, Steuerberater

Rödl & Partner Nürnberg

Tel.: +49 (9 11) 91 93 - 12 45

E-Mail: franz.lindner@roedl.de



> Besteuerung von Finanzinnovationen – Indexzertifikate mit garantierter Mindestrückzahlung

VON ELLEN ASHAUER-MOLL

Das BFH-Urteil vom 4. Dezember 2007

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat mit Urteil vom 4. Dezember 2007 (Az.: VIII R 53/05) entschieden, dass Indexzertifikate mit einer nur teilweise garantierten Kapitalrückzahlung auch nur anteilig steuerpflichtig sind. Gemäß dem Urteil ist der Überschuss aus der Veräußerung von Indexzertifikaten, die eine garantierte Mindestrückzahlung haben, nur hinsichtlich desjenigen Teils steuerbar und steuerpflichtig, der dieser garantierten Mindestrückzahlung entspricht. Für den Teil des eingesetzten Kapitals, der über der garantierten Rückzahlung liegt, trägt der Inhaber der Indexzertifikate das Risiko eines Kapitalverlusts bei einer ungünstigen Kursentwicklung. Deshalb ist dieser Risikobereich weder steuerbar noch steuerpflichtig.

Der BFH hat im konkreten Fall über die steuerliche Behandlung von an der Börse notierten und frei handelbaren Euro-Zertifikaten entschieden. Die Zertifikate im Nominalwert von 1.000 US-Dollar waren mit einer garantierten Mindestrückzahlung von 100 US-Dollar je Zertifikat ausgestattet. Diese garantierte Kapitalrückzahlung führte dazu, dass bei Veräußerung der Zertifikate vor Fälligkeit ein steuerpflichtiger Kapitalertrag entstanden ist. Die Höhe des steuerpflichtigen Anteils des erzielten Überschusses richtet sich gemäß BFH-Urteil nach dem Verhältnis von Mindestrückzahlung und Risikobereich, und beträgt 10 Prozent des Gewinns aus der Veräußerung der Euro-Zertifikate.

Auswirkung der neuen BFH-Rechtsprechung

In der Praxis ist dieses Urteil für Sie als privater Anleger von großer Bedeutung. Bisher wurden Einnahmen aus der Veräußerung oder Einlösung von Indexzertifikaten mit garantierter Kapitalrückzahlung – unabhängig von einer Haltedauer und von der Höhe der Kapitalgarantie – als voll steuerpflichtige Kapitalerträge behandelt. Im Gegenzug dazu konnten Sie die Verluste aus diesen Wertpapieren auch in voller Höhe geltend machen.

Aufgrund der neuen BFH-Rechtsprechung ist in Zukunft zwischen Indexzertifikaten mit voller Kapitalgarantie und Indexzertifikaten mit garantierter Mindestrückzahlung zu unterscheiden. Während die Kursgewinne bei erstgenannten Zertifikaten auch in Zukunft voll steuerpflichtig sind, ist bei Indexzertifikaten mit garantierter Mindestrückzahlung nur der anteilige Kursgewinn steuerpflichtig. Dementsprechend dürfen Verluste aus Indexzertifikaten mit anteiliger Kapitalgarantie auch nur anteilig geltend gemacht werden. Wird das Zertifikat innerhalb der Jahresfrist

ge- und verkauft, so ist zwar der als Finanzinnovation steuerpflichtige Anteil am Gewinn zu reduzieren. Ergänzend greift aber die Steuerpflicht des Spekulationsgewinns. Diese neue Rechtsprechung ist auf alle noch offenen Fälle, d. h. auf Einkommensteuerbescheide, die noch nicht bestandskräftig sind, anzuwenden.

Handlungsempfehlung für den Anleger

Erzielen Sie bei der Veräußerung oder Einlösung von Indexzertifikaten mit anteiliger Kapitalgarantie einen Gewinn außerhalb der Jahresfrist, so sollten Sie unter Bezug auf diese neue BFH-Rechtsprechung den geringeren anteiligen Gewinn ansetzen.

Entsteht bei der Veräußerung oder Einlösung der Indexzertifikate mit anteiliger Kapitalgarantie ein Verlust, so darf dieser nicht mehr in voller Höhe angesetzt werden. Für bereits erklärte Verluste, die steuermindernd geltend gemacht wurden, bleibt abzuwarten, ob das zuständige Finanzamt bei offenen Veranlagungen eine anteilige Minderung dieses Verlusts vornimmt.

Prüfen Sie jedoch auch, ob Gewinne oder Verluste im Rahmen der Jahresfrist als Spekulationsgewinn anzugeben sind, beziehungsweise ob Ihnen der Verlust als Spekulationsverlust doch in voller Höhe erhalten bleibt.

Indexzertifikate und Abgeltungsteuer

Mit Einführung der Abgeltungsteuer ab 1. Januar 2009 entfällt die einjährige Spekulationsfrist und Kursgewinne werden unabhängig von einer Haltedauer des Wertpapiers der Besteuerung unterworfen. Eine Unterscheidung von Finanzinnovationen und Spekulationspapieren ist damit nicht mehr notwendig. Diese Regelung gilt für Wertpapiere, die nach dem 31. Dezember 2008 angeschafft werden. Für alle Wertpapiere, deren Anschaffung vor dem 1. Januar 2009 stattgefunden hat, gilt grundsätzlich ab 2009 Bestandsschutz. Ob dieser Bestandsschutz aber Anwendung findet auf Finanzinnovationen, die nun nach aktueller BFH-Rechtsprechung nur anteilig mit ihrem Veräußerungsgewinn als Ertrag steuerpflichtig sind, ist offen. Die Übergangsregelungen zur Einführung der Abgeltungsteuer sind dahingehend nicht eindeutig.

Im konkreten Fall bedeutet dies, dass der Gewinn aus Indexzertifikaten mit einer anteiligen Kapitalgarantie, die vor dem 1. Januar 2009 angeschafft wurden, unter Umständen bei Verkauf oder Einlösung nach dem 31. Dezember 2008 nur anteilmäßig besteuert wird – der restliche Gewinn ist bei Anwendung des Bestandsschutzes nach Ablauf der Jahresfrist steuerfrei. Nach Aussagen des Bundesfinanzministeriums wird über eine entsprechende gesetzliche Nachbesserung, gegebenenfalls zu Ungunsten der Anleger, nachgedacht. Dann wäre ein Gewinn bei Verkauf oder Einlösung ab 1. Januar 2009 voll steuerpflichtig, auch wenn das Zertifikat vor dem 1. Januar 2009 erworben wurde. Über die weitere Entwicklung halten wir Sie auf dem Laufenden.

Kontakt für weitere Informationen:

Ellen Ashauer-Moll

Steuerberaterin

Rödl & Partner Regensburg

Tel.: +49 (9 41) 2 97 66 - 26

E-Mail: ellen.ashauer@roedl.com



> Bilanzsteuerliche Behandlung von Pensionszusagen einer Personengesellschaft an ihre Gesellschafter bzw. deren Hinterbliebene – BMF-Schreiben vom 29. Januar 2008

VON DR. OLIVER LEHMEIER | Am 29. Januar 2008 wurde ein lang erwartetes Schreiben zur steuerlichen Behandlung von Pensionszusagen einer Personengesellschaft an ihre Gesellschafter oder deren Hinterbliebene vom Bundesfinanzministerium veröffentlicht. Nachfolgend werden der Inhalt und die daraus entstehenden Konsequenzen für die Praxis kurz dargestellt.

Die Frage der steuerlichen Behandlung einer Pensionszusage an die Gesellschafter einer Personengesellschaft hat immer wieder die Rechtsprechung beschäftigt. Wurde eine Pensionszusage in der Vergangenheit als steuerlich prinzipiell unbeachtliche Gewinnverteilungsabrede angesehen, so hat der Bundesfinanzhof (BFH) mit Urteil vom 2. Dezember 1997 (Az.: VIII R 15/96) eine andere Richtung vorgegeben: Im Gesamthandsvermögen soll nunmehr eine Pensionsrückstellung analog der Vorgehensweise bei der Kapitalgesellschaft passiviert werden, während in der Sonderbilanz des Mitunternehmers eine Forderung aus dieser Pensionszusage zu aktivieren ist. Mit zwei Urteilen aus dem Jahr 2006 hat der BFH entschieden, dass eine solche Aktivierung nur in der Sonderbilanz des jeweils begünstigten Mitunternehmers erfolgen darf und eine anteilige Zurechnung bei allen Mitunternehmern unzulässig ist.

Eine abschließende Umsetzung dieser Rechtsprechung durch die Finanzverwaltung ist erst mit dem oben genannten BMF-Schreiben erfolgt. Demnach soll grundsätzlich in der Gesamthandsbilanz einer Personengesellschaft für die Pensionszusage eine Rückstellung nach den Grundsätzen des § 6a Einkommensteuergesetz (EStG) gebildet werden. Auf der Aktivseite der Sonderbilanz des begünstigten Mitunternehmers soll eine Forderung auf zukünftige Pensionsleistungen gebildet werden, die betragsmäßig der bilanzierten Pensionsrückstellung auf Ebene der Personengesellschaft entspricht. Die nicht begünstigten Mitunternehmer bilanzieren hingegen in deren Sonderbilanz keinen Anspruch.

Im Versorgungsfall erhält der begünstigte Mitunternehmer zwar Einnahmen zugerechnet, denen steht aber eine steuermindernde Auflösung der aktivierten Forderung entgegen.

Anzuwenden sind die Grundsätze dieses BMF-Schreibens grundsätzlich auf alle Wirtschaftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2007 enden. Für Neuzusagen nach Inkrafttreten gilt dies uneingeschränkt. Aus der erstmaligen Anwendung dieser Grundsätze auf Pensionszusagen, die bereits zuvor erteilt wurden (so genannte Altzusagen), können sich Gewinnerhöhungen ergeben. Dies ist dann denkbar, wenn der Ertrag aus der Aktivierung der Forderung in der Sonderbilanz des begünstigten Mitunternehmers die anteiligen Aufwendungen aus der Rückstellungsbildung übersteigt. Um diesen steuererhöhenden Einmaleffekt abzumildern, sieht das BMF-Schreiben die Möglichkeit vor, die Gewinnauswirkung auf einen Zeitraum von bis zu 14 Jahren zu verteilen. Dies soll technisch über die Bildung einer Rücklage in Höhe von 14/15 der Gewinnauswirkung bei erstmaliger Anwendung des BMF-Schreibens mit anschließender ratierlicher Auflösung erfolgen.

Nach Auffassung der Finanzverwaltung ist es jedoch auf Antrag möglich, bei sogenannten Altzusagen auch für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2007 enden, die Pensionszusage als steuerlich unbeachtliche Gewinnverteilungsabrede zu behandeln, oder aber bei Passivierung der Pensionsverpflichtung in der Gesamthandsbilanz die anteilige Aktivierung der Ansprüche in den Sonderbilanzen aller Mitunternehmer vorzunehmen. D. h. im Ergebnis kommt es zu keiner oben dargestellten Gewinnrealisierung. Dieses Wahlrecht gilt unter folgenden Bedingungen: Bereits in der Vergangenheit wurde in der dargestellten Weise verfahren und die Mitunternehmer der Personengesellschaft beantragen dies übereinstimmend gegenüber dem zuständigen Finanzamt schriftlich.

Ausführlich wird in dem BMF-Schreiben beispielsweise auch zur Frage der steuerlichen Behandlung von Pensionszahlungen an Hinterbliebene von Gesellschaftern und bereits ausgeschiedene Gesellschafter Stellung genommen. Daneben finden sich Ausführungen zum Thema Rückdeckungsversicherung. Die Prämien, die von den Personengesellschaften für eine solche Rückdeckungsversicherung gezahlt werden, sind nicht als Betriebsausgaben anzusetzen, sondern stellen Entnahmen dar, die allen Mitunternehmern entsprechend ihrer Beteiligungsquote zugerechnet werden.

Fazit

Alle Mitunternehmer von Personengesellschaften, die eine Pensionszusage an ihre Gesellschafter erteilt haben, müssen demnach überlegen, wie in Zukunft steuerlich verfahren werden soll. Hier müssen alle potentiellen steuerlichen Folgen sowohl auf Ebene der Gesellschaft wie auf Ebene der Mitunternehmer genau betrachtet werden.

Kontakt für weitere Informationen:

Dr. Oliver Lehmeier

Steuerberater, Wirtschaftsprüfer

Rödl & Partner Nürnberg

Tel.: +49 (9 11) 91 93 - 12 16

E-Mail: oliver.lehmeier@roedl.de



> „Zugelassener Wirtschaftsbeteiligter“ versus Verrechnungspreis – dringender Handlungsbedarf für international tätige Unternehmen

VON ROBERT SCHWIMMBECK

UND HEIKO KOTSCHENREUTHER | Die Europäische Union hat im Jahre 2006 eine Zoll-Sicherheitsinitiative beschlossen, die in den kommenden Jahren stufenweise in Kraft treten wird. Den Unternehmen bietet sich bereits seit 01. Januar 2008 die Möglichkeit, sich freiwillig vom Zoll als „zugelassener Wirtschaftsbeteiligter“ (Authorised Economic Operator – AEO) zertifizieren zu lassen. Die Zollverwaltung stuft die zertifizierten Unternehmen dann als zuverlässig ein. Die Folge ist eine bessere Risikoeinschätzung und eine geringere Kontrolldichte. Der Status des zugelassenen Wirtschaftsbeteiligten wird Antragstellern bewilligt, die in der europäischen Gemeinschaft ansässig sind und sich im Rahmen ihrer Geschäftstätigkeit mit unter das Zollrecht fallenden Tätigkeiten befassen. Der Status eines zugelassenen Wirtschaftsbeteiligten kommt damit z. B. für Personen, die ausschließlich im europäischen Binnenmarkt tätig sind, d. h. nur innergemeinschaftliche Lieferungen durchführen, nicht in Betracht.

Als Vorreiter in Sachen „Sicherheit in der Lieferkette“ können die USA gesehen werden. Dort existiert schon seit November 2001 das Programm „Customs-Trade Partnership Against Terrorism (C-TPAT)“, an dem bereits mehr als 10.000 Unternehmen ihre Teilnahme beantragt haben. Dieses zielt im Gegensatz zur europäischen Sicherheitsinitiative ausschließlich auf Importe in die USA. Die lückenlose Sicherheit der kompletten Importkette, die vom ausländischen Vorlieferanten bis zum amerikanischen Endverbraucher reicht, ist das Ziel von C-TPAT. Die Einfuhren der als „sichere Beteiligte“ zertifizierten Unternehmen sollen schneller abgefertigt werden, je höher die Sicherheitsstandards und je günstiger die Risikoprofile der jeweiligen Unternehmen ausfallen. C-TPAT richtet sich hauptsächlich an US-amerikanische Unternehmen. Eine Teilnahme am C-TPAT-Programm kann für deutsche Unternehmen sinnvoll sein, soweit es sich entweder um US-Importeure handelt (auch für amerikanische Tochterfirmen deutscher bzw. anderer ausländischer Unternehmen, sofern sie eigenständig nach US-Recht gegründete Firmen wie eine Cor-

poration oder einer Limited Liability Company sind) oder um Transportunternehmen bzw. einzelne ausländische Hersteller, denen dies vom Zoll angeboten wird (so genannte „invited foreign manufacturers“).

Die Anträge auf Erteilung des Status eines AEO können beim Hauptzollamt, in dessen Bezirk sich die Hauptbuchhaltung des Antragstellers befindet, gestellt werden. Der Status eines zugelassenen Wirtschaftsbeteiligten ist in allen Mitgliedstaaten der EU gültig und zeitlich nicht befristet. Dieser Status kann in drei Varianten erteilt werden:

- > Variante 1: AEO-Zertifikat „Zollrechtliche Vereinfachungen“ (AEO C)
- > Variante 2: AEO-Zertifikat „Sicherheit“ (AEO S)
- > Variante 3: AEO-Zertifikat „Zollrechtliche Vereinfachungen/Sicherheit“ (AEO F).

Die drei Varianten unterscheiden sich hinsichtlich ihrer Bewilligungsvoraussetzungen und den damit verbundenen Vergünstigungen.

Der unterschriebene Antrag ist zusammen mit dem ausgefüllten Fragenkatalog zur Selbstbewertung beim zuständigen Hauptzollamt einzureichen. Der sich über 23 Seiten erstreckende Fragenkatalog zur Selbstbewertung baut laut Zollverwaltung auf den Rechtsvorschriften und Leitlinien zum zugelassenen Wirtschaftsbeteiligten auf. Bei näherer Ansicht der Fragestellungen sollte das „Team der Antwortgeber“ auch einen Experten für Verrechnungspreise beinhalten, um nicht Angaben beim Fragenkatalog für den Zoll zu machen, die von denen bei eventuell laufenden Betriebsprüfungen bzw. Dokumentationen abweichen.

Bei der Durchsicht des Zollfragebogens haben wir uns vor allem den folgenden Fragestellungen zugewandt, bei denen wir eine Verbindung zu den Verrechnungspreisen feststellen konnten:

Unter Tz. 1.1.4 des Fragebogens sollen die Standorte des Unternehmens und die Anzahl der Beschäftigten in jeder Abteilung benannt werden. Außerdem soll eine Beschreibung der ausgeübten Tätigkeit des Standortes erfolgen. Bei der Funktions- und Risikoanalyse nach § 4 Nr. 3a der GAufzV ist anhand der übernommenen Risiken und Funktionen sowie der eingesetzten Wirtschaftsgüter ein Rückschluss auf die Fremdvergleichbarkeit von Geschäftsbeziehungen und die sich daraus ergebenden Preise möglich. Bei einer Wertschöpfungsanalyse, die als Weiterentwicklung der Funktions- und Risikoanalyse verstanden werden kann, wird die Gesamtwertschöpfungskette einer Unternehmensgruppe und die relative Bedeutung der zu berücksichtigenden Funktionen im Rahmen des Gesamtwertschöpfungsprozesses dargestellt. Eine Beschreibung (wie unter Tz. 1.1.4 gefordert) der ausgeübten Tätigkeiten sowie die Anzahl der Beschäftigten kann auf Funktionen, Risiken und Wirtschaftsgüter Rückschlüsse zulassen.

Deshalb sollten Funktions- und Wertschöpfungsbeschreibungen im Rahmen der Beantwortung des Zollfragebogens und der Verrechnungspreisdokumentation aufeinander abgestimmt sein.

Unter Tz. 1.1.5 wird eine Beschreibung der internen Organisationsstruktur sowie der Aufgaben und Zuständigkeiten jeder Abteilung gefordert. Zu Dokumentationszwecken hat der Steuerpflichtige „bei Sachverhalten mit Auslandsbezug über die Art und den Inhalt seiner Geschäftsbeziehung mit nahestehenden Personen im Sinne des § 1 Abs. 2 des Außensteuergesetzes Aufzeichnungen zu erstellen“. In § 4 Nr. 1 der GAufzV, die den § 90 Abs. 3 Abgabenordnung näher erläutern soll, wird vom Steuerpflichtigen gefordert, „allgemeine Informationen über Beteiligungsverhältnisse, Geschäftsbetrieb und Organisationsaufbau“ darzulegen. Hier werden regelmäßig Organigramme der Unternehmen hinterlegt.

Unter Tz. 1.2.1 soll der Gewinn/Verlust des Unternehmens in den letzten drei Geschäftsjahren angegeben werden. Nach § 5 Nr. 5 GAufzV ist die Aufzeichnung von Verlusten ein Vorgang, der in den Dokumentationspflichten einen „besonderen Fall“ darstellt.

Bei Tz. 1.2.3. wird direkt der Wareneinkauf bzw. Warenverkauf zwischen verbundenen Unternehmen angesprochen. Hier sollen, falls es Warenlieferungen zwischen verbundenen Unternehmen gibt, diese Warenbewegungen aufgezeigt werden. In § 4 Nr. 2 a der GAufzV hat der Steuerpflichtige die Geschäftsbeziehungen mit nahestehenden Personen darzustellen. Hier sind insbesondere auch die Warenbewegungen darzustellen.

Unter Tz. 1.3.3 soll das Vorgehen bei Anlage, Änderung und Aufbewahrung zollrelevanter Stammdaten wie Artikelnummer, Lieferanten und Kundenstamm beschrieben werden. Im Rahmen von Funktionsverlagerungen, Funktionsabspaltungen oder Funktionsverdoppelungen kann der Kundenstamm im Vertriebsbereich (Ansatz/Bewertung) eine große Rolle spielen.

Besonderes Augenmerk sollten die zuständigen Teams für die Beantwortung des Fragebogens zur Selbstbewertung des Zolls den unter Tz. 1.1. aufgeführten allgemeinen Angaben über das Unternehmen zukommen lassen. Jedes Unternehmen sollte eine Abstimmung zwischen der Verrechnungspreisdokumentation und den Angaben des Zoll-Fragebogens vornehmen.

Kontakt für weitere Informationen:

Heiko Kotschenreuther

Rödl & Partner Nürnberg

Tel.: +49 (9 11) 91 93 - 10 70

E-Mail: heiko.kotschenreuther@roedl.de



> Mehrwertsteuer-Rückerstattungsservice – europaweit

VON JÜRGEN WIHRL | Ausschlussfrist für die in 2007 im Ausland entstandene Mehrwertsteuer ist der 30. Juni 2008.

Bereiten Sie schon jetzt zum Jahresanfang Ihre Unterlagen, d.h. Originalrechnungen, Unternehmerbescheinigung, Vertretungsvollmacht, vor und senden Sie diese bitte rechtzeitig an Ihren Berater. Erfahrungsgemäß nehmen die Prüfung Ihrer Unterlagen, die Antragserstellung sowie eventuelle Rückfragen etwas Zeit in Anspruch. Die vollständigen von Ihnen unterschriebenen Originalanträge für in 2007 gezahlte Mehrwertsteuer müssen bis spätestens 30. Juni 2008 bei den jeweiligen europäischen Erstattungsbehörden eingereicht werden. Hierbei handelt es sich um eine Ausschlussfrist, d. h. ein Antrag auf im Jahre 2007 entstandene Mehrwertsteuer, der nach dieser Frist gestellt wird, hat keine Aussicht auf Erfolg. Die Verfahrensabwicklung erfolgt durch Ihren Berater vor Ort, soweit erforderlich unter Einbeziehung unserer ausländischen Niederlassungen und Kooperationspartner und deren Spezialisten. Nach Absprache führen wir auch Mehrwertsteuer-Rückerstattungen für Staaten außerhalb der EU durch, mit denen ein Gegenseitigkeitsabkommen der Bundesrepublik Deutschland besteht.

Kontakt für weitere Informationen:
Jürgen Wihrl
Rödl & Partner Nürnberg
Tel.: +49 (9 11) 91 93 - 10 47
E-Mail: juergen.wihrl@roedl.de



Recht aktuell

> Kurzmitteilungen > Kurzmitteilungen >

Einführung eines neuen europäischen Gütesiegels für Produktsicherheit

Die Europäische Union plant die Einführung eines europäischen, in allen Mitgliedsstaaten verbindlichen Gütesiegels für auf dem europäischen Binnenmarkt in Verkehr gebrachte Waren. Die Europäische Kommission wird bis zum Sommer 2008 einen entsprechenden Entwurf vorlegen. Das Gütesiegel soll den Erwerbern ein unabhängiges Qualitätskriterium an die Hand geben und gleichzeitig die Verkehrsfähigkeit der entsprechenden Produkte in allen Mitgliedsstaaten gewährleisten. Bis zur Einführung des neuen Gütesiegels wird Deutsch-

land das nationale Sicherheitszeichen „GS“ (geprüfte Sicherheit) behalten. Auch die bisherige Europäische CE-Kennzeichnung bleibt bis zur Einführung des neuen Siegels in Verwendung.

Senkung der Hürden für Patentschutz in Europa

Das Londoner Protokoll zum Europäischen Patentübereinkommen (EPÜ) wird zum 1. Mai 2008 in Kraft treten, nachdem eine ausreichende Anzahl von Mitgliedsstaaten ihre Ratifikationsurkunden hinterlegt haben. In dem Protokoll erklären die beteiligten Staaten ihr Einverständnis damit, dass die bei einer Anmeldung eines Patents beim Europäischen Patentamt in München bisher notwendigen Übersetzungen in die Sprachen der Länder, für die Patentschutz begehrt wird, weitgehend entfallen. In den meisten Fällen wird es daher in Zukunft ausreichen, wenn das Patent entweder auf Deutsch, Englisch oder Französisch, also in einer der Amtssprachen des Europäischen Patentamts vorliegt. Die beteiligten Staaten erhoffen sich von dieser Neuerung eine erhebliche Senkung der Kosten für Patentanmeldungen durch den Wegfall bisher notwendiger Übersetzungen. Von dieser Kosteneinsparung dürften kleine und mittlere Unternehmen profitieren.

> Kurzmitteilungen > Kurzmitteilungen >

> Das monistische Verwaltungssystem der Europäischen Gesellschaft als Möglichkeit für mittelständische Unternehmen

VON HORST GRÄTZ | Die Europäische Gesellschaft (Societas Europaea, nachfolgend: „SE“) bietet unter Umständen die Möglichkeit, Vorteile einer deutschen Aktiengesellschaft mit Vorteilen einer deutschen GmbH zu verbinden.

Monistisches oder dualistisches Verwaltungssystem der SE

Jeder Gründer einer SE muss sich bei der Gründung für ein Verwaltungssystem entscheiden. Als Möglichkeiten kommen insoweit das sog. dualistische System einerseits und das sog. monistische System andererseits in Betracht. Beim dualistischen System ist die Leitung der SE aufgeteilt zwischen Vorstand und Aufsichtsrat. Dies kommt dem System der deutschen Aktiengesellschaft nahe. Beim monistischen System bestellt die Hauptversammlung ein Verwaltungsorgan (Verwaltungsrat bzw. „Board“), aus dessen Mitte ein Vorsitzender gewählt werden kann. Dieses Verwaltungsorgan, in welchem bei Erreichen bestimmter Größenklassen auch die Arbeitnehmervertreter sitzen, ist zugleich Leitungsorgan. Das monistische System kommt damit eher dem Leitungssystem der deutschen GmbH nahe.

Möglichkeit der Installierung eines CEO-Modells

Entscheidet sich der SE-Gründer für das monistische System, kann der Verwaltungsrat in ein (exekutives) Internal-Board und ein (nicht exekutives) External-Board getrennt werden. Es wird dann zwischen den geschäftsführenden Direktoren einerseits und nicht geschäftsführenden Direktoren andererseits differenziert, wobei der Verwaltungsratsvorsitzende selbstverständlich ein geschäftsführender Direktor ist.

Vorteile gegenüber der deutschen Aktiengesellschaft

Der wesentliche Unterschied – und zugleich ein wesentlicher Vorteil – gegenüber der deutschen Aktiengesellschaft besteht darin, dass mögliche Weisungen des Gesamtverwaltungsrates gegenüber den geschäftsführenden Direktoren in der SE-Satzung gestaltbar sind. Im Vergleich zum Leitungsorgan im dualistischen System sowie zum Vorstand einer deutschen Aktiengesellschaft haben die geschäftsführenden Direktoren im Verhältnis zum Gesamtverwaltungsrat somit eine relativ schwache Stellung. Gerade dies ist in mittelständischen (Familien-) Unternehmen oftmals gewünscht und ein entscheidendes Kriterium gegen die deutsche Aktiengesellschaft: Denn hier leitet der Vorstand die Gesellschaft weitestgehend weisungsfrei.

Fazit

Mit entsprechender Nutzung der vorhandenen Gestaltungsmöglichkeiten lassen sich die Vorteile einer straffen Leitungsstruktur auf die europäische Aktiengesellschaft adaptieren, was immer dann von Vorteil ist, wenn die Eigentümer der Kapitalgesellschaft lenkend in die Geschäftsführung eingreifen wollen, ohne selbst Vorstand oder Geschäftsführer zu sein.

Kontakt für weitere Informationen:

Horst Grätz

Rechtsanwalt

Rödl & Partner Nürnberg

Tel.: +49 (9 11) 91 93 - 16 10

E-Mail: horst.graetz@roedl.de



> Grenzüberschreitender Betriebsübergang aus deutscher und tschechischer Sicht

VON THOMAS BRITZ

Einleitung

In den vergangenen Wochen hat die Verlagerung des Nokia-Werks von Bochum nach Rumänien für erhebliche Diskussion

gesorgt. Beiträge über Unternehmen, die Arbeit nach Mittel- und Osteuropa verlagern, füllen die deutschen Medien. Mit der Aufnahme der Tschechischen Republik in die Europäische Union ergibt sich für die Investoren nicht nur ein hohes Maß an Rechtssicherheit und Rechtseinheitlichkeit, sondern auch die Möglichkeit, von EU-Subventionen und tschechischen Fördergeldern und Steuervergünstigungen zu profitieren. Die Erfahrung zeigt, dass der Erfolg der Verlagerung von Arbeitsplätzen ins Ausland maßgeblich von einer genauen Planung und vor allem von einer realistischen Einschätzung der Vor- und Nachteile abhängig ist. Dazu gehört auch die Einbeziehung der arbeitsrechtlichen Probleme eines grenzüberschreitenden Betriebsübergangs.

Rechtsformen in der Tschechischen Republik

Das deutsche Unternehmen kann selbständig in der Tschechischen Republik tätig werden und dabei eine Niederlassung oder eine Tochtergesellschaft gründen. In Tschechien trifft das deutsche Unternehmen grundsätzlich auf Rechtsformen, die es bereits aus Deutschland kennt.

Grenzüberschreitender Betriebsübergang

Bei allen Rechtsformen stellt sich grundsätzlich die Frage, ob damit ein Betriebsübergang vorliegt. Möchte zum Beispiel ein in Nürnberg ansässiges Unternehmen eine Abteilung seines Betriebs nach Tschechien auslagern, sind dies arbeitsrechtlich zwei Vorgänge: Zum einen liegt ein Betriebsübergang vor, zum anderen eine Betriebsverlagerung. Soweit der Betriebsübergang insbesondere die Übernahme der Leitungsmacht des Betriebs(-teils) durch den ausländischen Erwerber zeitlich deutlich vor der räumlichen Verlagerung liegt, gilt § 613a BGB uneingeschränkt. Für dessen Anwendbarkeit kommt es nämlich nicht darauf an, ob Veräußerer oder Erwerber deutsche Unternehmen sind. Maßgeblich ist viel mehr die Belegenheit des Betriebs in Deutschland.

§ 613a BGB gilt grundsätzlich für innerdeutsche Sachverhalte. Welches Recht bei einem grenzüberschreitenden Betriebsübergang anzuwenden ist, bestimmt sich grundsätzlich nach Internationalem Privatrecht. Da es sich um den Übergang von Rechten und Pflichten aus einem Arbeitsverhältnis handelt, das deutschem Recht unterliegt, richtet sich auch der Betriebsübergang nach deutschem Recht. Regelmäßig gilt für Arbeitsverträge, die die Verrichtung der Arbeitsleistung in Deutschland zum Vertragsinhalt haben, entweder ausdrücklich oder stillschweigend deutsches Recht. Wenn keine Rechtswahl im Arbeitsvertrag getroffen wurde, findet gemäß Artikel 6 Absatz 2 EG-Schuldrechtsübereinkommen wegen des Orts der Arbeitsverrichtung in Deutschland deutsches Recht Anwendung. Daran kann auch eine andere Rechtswahl in einem zwischen Veräußerer und Erwerber bestehenden Vertrag nichts ändern. Dies hat das Bundesarbeitsgericht in einer Grundsatzentscheidung vom 29. Juni 1992 auch bestätigt.

Dies hat zur Folge, dass die dem deutschen Recht unterliegenden Arbeitsverhältnisse gem. § 613a Abs. 1 Satz 1 des BGB auf den tschechischen Betrieb übergehen. Gemäß § 613a Abs. 1 Satz 2 BGB werden die Rechte und Pflichten, die den Inhalt und die Beendigung der Arbeitsverhältnisse betreffen, die beim Veräußerer kollektivrechtlich durch Tarifvertrag oder Betriebsvereinbarung geregelt waren, Inhalt der Arbeitsverhältnisse zwischen den Arbeitnehmern und dem neuen Betrieb.

Gemäß § 613a Abs. 5 BGB müssen der bisherige oder der neue Betriebsinhaber die betroffenen Arbeitnehmer rechtzeitig über den Betriebsübergang in Textform unterrichten. Wird die Unterrichtungspflicht nicht durch den inländischen Betriebsveräußerer erfüllt, ist der ausländische Erwerber zur Information der Arbeitnehmer nach deutschem Recht verpflichtet. Die Arbeitnehmer haben nach § 613a Abs. 6 BGB die Möglichkeit, dem Übergang der Arbeitsverhältnisse innerhalb eines Monats nach Zugang der Unterrichtung zu widersprechen. Entfällt bei dem Veräußerer auf Grund des Betriebsübergangs die Beschäftigungsmöglichkeit der Arbeitnehmer, weil er die zuvor beschäftigten Arbeitnehmer nicht anderweitig einsetzen kann, kann der Veräußerer in der Regel eine betriebsbedingte Kündigung gegenüber den widersprechenden Arbeitnehmern nach den Vorschriften des deutschen Kündigungsschutzgesetzes aussprechen. Dies gilt ebenfalls dann, wenn ein kompletter Betrieb verlagert wird, da in diesem Fall keine Sozialauswahl mehr stattfinden kann. Dies wird bei Betriebsverlagerungen in die Tschechische Republik wegen der nicht nur räumlich veränderten Lebensumstände und dem Herausfallen aus dem deutschen Kündigungsschutzgesetz häufig der Fall sein. Immer mehr deutsche Arbeitnehmer entscheiden sich jedoch dafür mitzugehen, was für sie sozialversicherungsrechtliche und steuerliche Fragestellungen aufwirft, die eine sorgfältige Prüfung verlangen.

Auswirkungen auf die Mitbestimmung

Eine Verlagerung von Arbeitsplätzen ins Ausland hat auch Auswirkungen auf die betriebliche und unternehmerische Mitbestimmung. Nach dem Willen der Vertragsstaaten des EG-Schuldrechtsübereinkommens ist dieses nicht auf das kollektive Arbeitsrecht anwendbar. Das Bundesarbeitsgericht bestimmt den räumlichen Anwendungsbereich des deutschen Betriebsverfassungsgesetzes nach dem Territorialprinzip. Dabei kommt es auf den Ort der Betriebsstätte an. Dem deutschen Betriebsverfassungsgesetz sind daher im Ausland liegende Betriebe und dortige Betriebsteile entzogen.

Die Verlagerung eines Betriebs in die Tschechische Republik ist eine unternehmerische Entscheidung. Es sind jedoch die Beteiligungsrechte des Betriebsrats gemäß §§ 101 ff. des deutschen Betriebsverfassungsgesetzes bei Betriebsänderungen und § 102 des deutschen Betriebsverfassungsgesetzes bei Kündigungen zu beachten. Unterrichtung und Beratung über die Auslandspläne müssen also erfolgen. Mit dem Ausscheiden aus dem Geltungs-

bereich des deutschen Betriebsverfassungsgesetzes endet das Mandat des deutschen Betriebsrats. In dem tschechischen Betrieb kann es zur Gründung eines Gewerkschaftsorgans kommen, dessen Rechte und Pflichten sich nach dem tschechischen Arbeitsgesetzbuch, dem tschechischen Tarifverhandlungsgesetz und der Satzung der jeweiligen Gewerkschaft richten. Hierfür genügt es bereits, dass ein Arbeitnehmer des tschechischen Betriebs Gewerkschaftsmitglied ist und die zuständige Gewerkschaft ihre Zuständigkeit für den Betrieb gegenüber dem tschechischen Arbeitgeber erklärt. Zur Sicherstellung der Informations- und Konsultationsrechte von Arbeitnehmern kann gemäß § 281 des tschechischen Arbeitsgesetzbuchs bei Arbeitgebern, bei denen kein Gewerkschaftsorgan tätig ist, ein Betriebsrat gewählt werden. Bis 31.12.2006 galt zwar eine Mindestzahl von 25 Arbeitnehmern für die Konstituierung eines Betriebsrats. Dieser Schwellenwert wurde jedoch durch das zum 01.01.2007 in Kraft getretene neue tschechische Arbeitsgesetzbuch abgeschafft.

Die Verlagerung von Arbeitsplätzen ins Ausland kann auch Auswirkungen auf die unternehmerische Mitbestimmung haben. Grundsätzlich enden die nationalen Mitbestimmungsrechte an der deutschen Grenze, da die Zusammensetzung der Unternehmensorgane ausländischer Gesellschaften nicht zur Disposition des deutschen Gesetzgebers stehen kann. Es finden vielmehr die Bestimmungen des tschechischen Handelsgesetzbuches über die Arbeitnehmervertreter in tschechischen Aufsichtsräten gemäß § 200 des tschechischen Handelsgesetzbuchs und die Mitentscheidungskompetenzen des tschechischen Gewerkschaftsorgans bei der Unfallverhütung gemäß § 322 Abs. 2 des tschechischen Arbeitsgesetzbuches Anwendung.

Neben dem nationalen Betriebsrat in Deutschland muss – sofern ein solcher besteht – unter Umständen auch der Europäische Betriebsrat zur Arbeitsverlagerung unterrichtet und angehört werden.

Transfer personenbezogener Daten ins Ausland

Grundsätzlich ist nach deutschem Recht im bestehenden Arbeitsverhältnis das Erheben, Speichern oder Verwenden von üblichen Daten (zum Beispiel Geschlecht, Familienstand) ohne Einwilligung des Arbeitnehmers zulässig, sofern dies für den Zweck des Arbeitsverhältnisses notwendig sein kann. Die Zulässigkeit des Datenexports bestimmt sich nach dem Datenschutzniveau in dem aufnehmenden Land. Da das Datenschutzrecht in allen Mitgliedstaaten der Europäischen Union weitgehend durch die Vorgaben der Europäischen Richtlinie geprägt ist und ein gemeinschaftsweit annähernd gleicher Standard besteht, ist ein ausreichendes Schutzniveau beim innergemeinschaftlichen Datentransfer zu bejahen. In der Tschechischen Republik ist jedoch die Zustimmung des Arbeitnehmers nach dem Gesetz über den Schutz personenbezogener Daten und dem Gesetz über die Erfassung der Einwohner und die Personenkenntzahlen zu empfehlen. Diese Zustimmung wird in der Tschechischen Republik

grundsätzlich im Zusammenhang mit der Erfassung personenbezogener Daten für die Zwecke der Lohn- und Gehaltsabrechnung eingeholt.

Kontakt für weitere Informationen:

Thomas Britz

Rechtsanwalt und advokát

Rödl & Partner Prag

Tel.: +420-236 163 740 oder 111

E-Mail: thomas.britz@roedl.cz



Wirtschaft aktuell

> Kurzmitteilungen > Kurzmitteilungen >

„Radwan-Report“ veröffentlicht

Der deutsche Europaabgeordnete Alexander Radwan (CSU) hat dem Ausschuss für Wirtschaft und Währung des Europäischen Parlaments den Bericht über die Internationalen Rechnungslegungsstandards (IFRS) und die Leitung des International Accounting Standards Boards (IASB) vorgelegt – den sogenannten „Radwan-Report“. Der Bericht geht auf die folgenden Punkte ein: Transparente und verantwortungsvolle internationale Organisationen, Umsetzung der IFRS in der EU sowie IFRS für KMU (siehe unter www.standardsetter.de/drsc/news).

Stellungnahmen des DSR zum ED of Proposed Amendments to IFRS 1 and IAS 27

Der Deutsche Standardisierungsrat DSR hat seine Stellungnahmen zum ED of Proposed Amendments to IFRS 1 First-time Adoption of International Financial Reporting Standards und IAS 27 Consolidated and Separate Financial Statements verabschiedet und diese Stellungnahmen an das IASB weitergeleitet (siehe unter www.standardsetter.de/drsc/docs/press_releases).

> Kurzmitteilungen > Kurzmitteilungen >

> Änderung der Eigenkapitalabgrenzung nach IFRS - Personengesellschaften wieder mit Eigenkapital!

VON CHRISTIAN LANDGRAF UND KARSTEN LUCE | Das International Accounting Standards Board (IASB) in London hat am

14. Februar 2008 eine überarbeitete Version von IAS 32 „Financial Instruments: Darstellung“ veröffentlicht, welcher unter anderem die Abgrenzung zwischen Eigen- und Fremdkapital regelt. Die bisherige Fassung des Standards war von deutscher Seite scharf kritisiert worden, weil dadurch insbesondere Personengesellschaften die Einlagen ihrer Gesellschafter als Fremdkapital ausweisen mussten und sich somit in deren Abschlüssen nach International Financial Reporting Standards (IFRS) grundsätzlich kein bilanzielles Eigenkapital wiederfand.

Nachdem das IASB bereits im Juni 2006 einen Entwurf für einen überarbeiteten IAS 32 veröffentlicht hatte, erfuhr der neue Standard einige Nachbesserungen, die zum sogenannten „revised approach“ führten. Dieser basiert unter anderem auf den Stellungnahmen zum Änderungsentwurf sowie auch auf intensiven Beratungen mit dem Deutschen Rechnungslegungs Standards Committee (DRSC).

Grundsätzliche Kapitalabgrenzung gem. IFRS

Nach der bisherigen Fassung von IAS 32 liegt nur dann Eigenkapital vor, wenn die Gesellschaft am Bilanzstichtag keiner Verpflichtung unterliegt, das Kapital zurückzuzahlen (present obligation approach). Die als kurzfristige Nachbesserung gedachte Neufassung erlaubt, durch Gesellschafter kündbare Anteilsrechte unter bestimmten Bedingungen auch nach IFRS als Eigenkapital zu klassifizieren. Dies betrifft neben Anteilen an einer Personengesellschaft beispielsweise auch Genossenschaftsanteile. Bisher führte in diesen Fällen das gesetzlich verankerte nicht abdingbare Kündigungsrecht zu einem Ausweis des gesellschaftsrechtlichen Kapitals als Fremdkapital.

Das unqualifizierte gesellschaftsrechtliche Kapital ist als Rückzahlungsanspruch bzw. Abfindungsverbindlichkeit auszuweisen und zu bewerten. Die Erstbewertung erfolgt mit dem Barwert der Verpflichtung. Spätere Veränderungen dieser Rückzahlungsverpflichtung sind in der jeweiligen Periode erfolgswirksam zu erfassen. Somit ergibt sich für Gesellschaften, deren Gesellschaftsanteile als Fremdkapital zu klassifizieren sind, der nachvollziehbar widersprüchliche Fall, dass mit steigendem Unternehmenserfolg auch die Abfindungsverbindlichkeit und damit das Fremdkapital ansteigen.

Diese paradoxe Situation ist in der Vergangenheit mehrfach kritisiert worden. Als Zwischenlösung wurde daher am 22. Juni 2006 ein Änderungsentwurf zum IAS 32 „Financial Instruments Puttable at Fair Value and Obligations arising on Liquidation“ veröffentlicht. Dieser führte eine Ausnahme zu der grundsätzlichen Regelung der Klassifizierung von Fremdkapital im Falle des Bestehens einer Rückgabeverpflichtung ein. Danach waren Instrumente, die mit einer Rückgabeoption zum fair value versehen waren, als Eigenkapital auszuweisen. Insbesondere deutsche Personengesellschaften, die meist keine Abfindungsklausel zum Verkehrswert, sondern zu einem über dem Buchwert liegenden

Zwischenwert vereinbart haben, um im Falle der Anteilsrückgabe das Fortbestehen der Gesellschaft nicht zu gefährden, konnten von dieser geplanten Neuregelung nicht profitieren. Aufgrund der verbreitet vorgetragenen Kritik an diesem Entwurf und den daraus resultierenden Diskussionen über alternative Ansätze hat sich das IASB entschlossen, ohne Veröffentlichung eines erneuten Änderungsentwurfs den nun vorliegenden überarbeiteten IAS 32 zu verabschieden.

Erweiterung der Eigenkapitalabgrenzung durch IAS 32 (rev. 2008)

Der nun veröffentlichte neue Änderungsstandard zum IAS 32 sieht eine Erweiterung der Kriterien für die Abgrenzung von Eigen- und Fremdkapital vor. Aufgrund des ausgeweiteten Anwendungsbereichs der Ausnahmeregelung sind Instrumente, die bereits gemäß den bisher geltenden Regelungen des IAS 32 als Eigenkapital ausgewiesen sind, unverändert als Eigenkapital zu erfassen und daher von den Neuregelungen dieses Standards nicht betroffen. Danach gilt in bestimmten Fällen eine Rückausnahme von der eigentlich vorzunehmenden Klassifizierung als Fremdkapital. Diese Rückausnahme betreffen zwei Arten von Instrumenten:

- > Kündbare Instrumente (IAS 32.16A und .16B);
- > Finanzinstrumente, aus denen im Liquidationsfall eine Zahlungspflicht resultiert (IAS 32.16C und .16D).

Hauptanwendungsfall für den deutschen Rechtsraum sind aufgrund der gesetzlichen Kündigungsrechte bei Personengesellschaften die kündbaren Instrumente. Die zweite Rückausnahme umfasst Fälle, bei denen entweder der Eintritt der Liquidation wahrscheinlich ist und der Eintritt außerhalb des Einflussbereichs der Gesellschaft liegt, oder der Eintritt der Liquidation als unwahrscheinlich anzusehen ist, jedoch der Inhaber des Finanzinstrumentes das Wahlrecht zur Liquidation ausüben kann (IAS 32.16C). Hierunter fallen beispielsweise Gesellschaften auf Zeit. Auf diesen Fall wird im Weiteren nicht näher eingegangen.

Kündbare Instrumente

Kündbare Instrumente umfassen sowohl auf einem aktiven Handeln beruhende Kündigungsrechte eines Gesellschafters, als auch automatisch die Kündigung auslösende Ereignisse wie beispielsweise den Tod eines Gesellschafters unter Abfindung der Erben.

Nach der Neuregelung des IAS 32 (rev. 2008) sind kündbare Instrumente als Eigenkapital zu klassifizieren, wenn die nachfolgenden Bedingungen kumulativ erfüllt sind:

- > Der Inhaber der kündbaren Instrumente hat einen beteiligungsproportionalen Anspruch auf das Nettovermögen der Gesellschaft im Falle ihrer Liquidation (IAS 32.16A (a)).

- > Die betrachteten Instrumente stellen die nachrangigste Klasse von Finanzinstrumenten im Unternehmen dar, so dass bei einer Liquidation erst die übrigen Instrumente zu bedienen sind. Für die Zugehörigkeit zu dieser Klasse darf auch keine Wandlung notwendig sein (IAS 32.16A (b)).
- > Die Ausstattungsmerkmale dieser Instrumente müssen gleich sein. Dazu gehört beispielsweise auch die Art der Ermittlung der Abfindung für den Fall der Rückgabe der Instrumente an die Gesellschaft (IAS 32.16A (c)).
- > Die Instrumente dürfen keine weiteren Zahlungsansprüche gegenüber der Gesellschaft zulassen. Hiervon ausgenommen sind Fälle, bei denen der Anspruch auf einer angemessenen Gegenleistung gegenüber der Gesellschaft beruht, wie es beispielsweise bei der Geschäftsführervergütung für einen Gesellschafter möglich sein könnte (IAS 32.16A (d)).
- > Der Zahlungsstrom über die Laufzeit des kündbaren Instruments basiert im Wesentlichen auf dem Jahresergebnis bzw. der Änderung des Nettovermögens der Gesellschaft (IAS 32.16A (e)).
- > Das Unternehmen hat kein anderes Finanzinstrument ausgegeben oder keinen anderen Vertrag abgeschlossen, der ebenfalls auf dem Jahresergebnis bzw. der Änderung des Nettovermögens basiert (IAS 32.16B). Damit ist im Ergebnis der Anspruch des kündbaren Instruments fixiert bzw. garantiert. Diese Regelung soll mögliche Missbrauchsgestaltungen der Neuregelungen verhindern. Unschädlich für die Anwendung dieser Regelung sind jedoch Geschäfte mit fremden Dritten zu marktüblichen Bedingungen und auch bestimmte Arten von Verträgen, die mit Inhabern eines kündbaren Instruments zu marktüblichen Konditionen geschlossen wurden (IAS 32.AG14J).

Die Einordnung eines Instruments muss sowohl bei Ausgabe bzw. Vertragsabschluss als auch bei einer Änderung der Ausgestaltung erfolgen (IAS 32.16E). Somit sind auch Umgliederungen zwischen Eigen- und Fremdkapital möglich, sofern es zu einer Änderung der Kategorisierung kommt.

Die vorstehend genannten Kriterien gelten sowohl für den Einzel- als auch den Konzernabschluss. Daraus ergibt sich, dass in einem Konzernabschluss kündbare Instrumente und Finanzinstrumente, aus denen im Liquidationsfall eine Zahlungspflicht resultiert, nur dann als Eigenkapital klassifiziert werden können, wenn es sich um Instrumente des Mutterunternehmens handelt. Entsprechend kündbare Minderheitenanteile sind im Konzernabschluss jedoch als Fremdkapital auszuweisen, da hier nach Ansicht des IASB das Kriterium der nachrangigsten Klasse von Finanzinstrumenten im Konzernunternehmen nicht erfüllt ist. Dadurch kommt es zu einer abweichenden Klassifizierung im Einzelabschluss und im übergeordneten Konzernabschluss.

Anhangangaben

Die Anwendung der neuen Abgrenzungskriterien für Eigenkapitalinstrumente unterliegt verschiedenen Angabepflichten, die sich aus den entsprechenden Anpassungen der IAS 1 Darstellung des Abschlusses ergeben. Dazu gehören u.a.:

- > Angaben über die erwarteten Zahlungsströme der Instrumente im Falle der Kündigung oder eines Rückkaufs;
- > Angaben über die Art der Berechnung des erwarteten Zahlungsstroms;
- > im Falle von Umgliederungen für bestehende Instrumente Angaben über die Höhe der umgelierten Beträge sowie die Gründe für die Umgliederung.

Anwendung

Verpflichtend anzuwenden ist die Neufassung des IAS 32 ab dem 1. Januar 2009. Dies gilt auch für die damit verbundenen Anpassungen von IAS 1, 39, IFRS 7 und IFRIC 2. Eine vorzeitige freiwillige Anwendung ist zulässig. Jedoch haben europäische IFRS-Anwender erst die Übernahme der Neufassung in europäisches Recht abzuwarten. Insbesondere vor dem Hintergrund der zunehmenden Mitsprache des EU-Parlaments im Rahmen des Endorsementverfahrens, wie es in der jüngsten Vergangenheit bei der Übernahme des IFRS 8 „Geschäftssegmente“ erfolgt ist, kann eine Verzögerung im Übernahmeprozess nicht ausgeschlossen werden.

Fazit

Somit ergibt sich auf Basis der vorliegenden Neufassung des IAS 32 für Personengesellschaften in vielen Fällen die gewünschte Erleichterung. Im ursprünglichen Änderungsentwurf hätte das Kriterium der Abfindung von ausscheidenden Anteilseignern zum Zeitwert der Anteile in der Praxis oft zu keiner Erleichterung geführt. Diese Regelung ist im nun veröffentlichten IAS 32 nicht mehr enthalten. Jedoch können aufgrund der weiterhin geltenden Regel-Ausnahme-Regelung keinerlei pauschale Aussagen über die grundsätzliche Klassifizierung von Gesellschaftsanteilen und anderen Finanzinstrumenten getroffen werden. Hier ist zu beachten, dass es im Zusammenhang mit besonders ausgestalteten Finanzierungsformen (z.B. Mezzaninkapital) sogar nach IAS 32 (rev. 2008) zu einer Umklassifizierung des gesellschaftsrechtlichen Eigenkapitals in Fremdkapital kommen kann, wenn beispielsweise das Kriterium der Nachrangigkeit und der Gleichheit in Bezug auf die vorliegenden Kapitalien nicht mehr erfüllt wäre.

Die Überarbeitung von IAS 32 führt zwar zu einer Verbesserung der bestehenden Rechtslage, doch überzeugt diese in konzeptioneller Sicht nicht. Das grundlegende Problem der Eigenkapitalabgrenzung wird so nicht gelöst, da nur Ausnahmen berück-

sichtigt werden. Einige Fallkonstellationen werden gar nicht erfasst.

Ausblick

Die jetzt veröffentlichte Änderung des IAS 32 stellt nur das Ergebnis eines kurzfristigen Arbeitsprogramms beim IASB dar (short term, limited-scope amendment). Ziel dieses Projekts war ausschließlich die Korrektur der Vorschriften für Instrumente mit Kündigungsrechten und Instrumente, aus denen im Liquidationsfall eine Zahlungspflicht resultiert. Eine endgültige Lösung für die Abgrenzung von Eigen- und Fremdkapital ist erst aus einem späteren Gemeinschaftsprojekt von IASB und dem amerikanischen Financial Accounting Standards Board (FASB) zu erwarten. Hierzu hatte am 30. November 2007 das FASB ein erstes Diskussionspapier für eine grundlegende Abgrenzung von Eigen- und Fremdkapital veröffentlicht.

Parallel hierzu hatte ein Zusammenschluss von DRSC, EFRAG und anderen europäischen Standardsetzern ein eigenes Diskussionspapier entwickelt, um alternative Ansätze für ein sich momentan in der Entwicklung befindliches europäisches Diskussionspapier zu liefern. Hierin wurde ein „loss absorption approach“ als Grundlage für die Eigenkapitalabgrenzung vorgestellt. Demnach soll als entscheidendes Kriterium für die Kapitalabgrenzung die Fähigkeit zum Verlustausgleich des jeweiligen Instruments herangezogen werden. Das Diskussionspapier wurde am 28. Januar 2008 veröffentlicht.

Auch das IASB hat als erstes Zwischenergebnis hierzu am 28. Februar 2008 ein eigenes Diskussionspapier veröffentlicht, welches sowohl die bestehenden Regelungen des IAS 32 zur Eigenkapitalabgrenzung als auch die durch das FASB im letzten Jahr veröffentlichten Ansätze darstellt und zusätzlich auf das Diskussionspapier der europäischen Vereinigungen über den „loss absorption approach“ verweist. Stellungnahmen können bis zum 5. September 2008 eingereicht werden.

Aufgrund der abweichenden konzeptionellen Ansätze, die zurzeit diskutiert werden, ist nach derzeitigem Planungsstand mit einer Fertigstellung dieses langfristig angelegten Projekts in absehbarer Zeit nicht zu rechnen. Es ist daher im Interesse aller Beteiligten zu hoffen, dass eine den Belangen der betroffenen Gesellschaften gerecht werdende Lösung erarbeitet wird.

Kontakt für weitere Informationen:

Christian Landgraf

Wirtschaftsprüfer

Certified Public Accountant

Rödl & Partner Nürnberg

Tel.: +49 (9 11) 91 93 -25 23

E-Mail: Christian.Landgraf@roedl.de



Rödl & Partner intern

> Auslandsbrief von Rödl & Partner

Im „Rödl & Partner Auslandsbrief“ informieren wir Sie über folgende Themen:

Im Blickpunkt: „Unternehmerparadies“ Schweiz

> Die Schweiz reformiert ihr Gesellschaftsrecht

Internationales Steuerrecht

- > Körperschaftsteuerreform in der Tschechischen Republik
- > Steueränderungen in Ungarn 2008
- > Neue Doppelbesteuerungsabkommen der Republik Österreich
- > REITs in Italien
- > Steuerreform in Bosnien-Herzogowina
- > EuGH zur Bewertung von Inlands- und Auslandsvermögen bei Erbschaften

Rödl & Partner Regionen: Lateinamerika

> Brasilien reformiert sein Bilanzrecht - Prüfungs- und Offenlegungspflichten

> Aktuelle Entwicklungen zu Verrechnungspreisen im brasilianischen Steuerrecht

> Brasilien erhöht Mindestlohn

Rödl & Partner intern

> Seminare

Daneben finden Sie im Auslandsbrief eine Übersicht zu Seminaren und Workshops mit Auslandsbezug, die von Rödl & Partner veranstaltet oder durch Referenten von Rödl & Partner unterstützt werden.

Sollten Sie Interesse an unserem Auslandsbrief haben, diesen jedoch bisher noch nicht beziehen, können Sie ihn im Internet unter www.roedl.de/newsletter bequem einsehen und herunterladen.



> Seminare

Hier finden Sie eine Auswahl der Seminare, die in den nächsten Wochen von uns veranstaltet werden oder bei denen wir als Referenten dabei sind.

> Rödl & Partner Nürnberg

| | |
|------------|--|
| Thema | „Arbeits- und steuerrechtliche Grundlagen der betrieblichen Altersversorgung“ |
| Termin/Ort | 01.04.2008 / Nürnberg |
| Referenten | Elke Smejkal |
| Thema | Die Interne Revision |
| Termin/Ort | 03.04.2008 / München |
| Termin/Ort | 07.04.2008 / Nürnberg |
| Referenten | Georg M. Beyer, Raimund Zähres |
| Thema | Durchführung Unterstützungskasse |
| Termin/Ort | 08.04.2008 / Nürnberg |
| Referenten | Elke Smejkal, Manfred Baier |
| Thema | Mittelstandstag |
| Termin/Ort | 10.04.2008 / Nürnberg |
| Referenten | diverse Referenten |

Detaillierte Informationen wie Programmablauf, Seminarinhalte, Anmeldeformulare et cetera finden Sie direkt im Internet unter: www.roedl.de/seminare

> Rödl & Partner Nürnberg

| | |
|------------|---------------------------------------|
| Thema | Unmittelbare Versorgungszusage |
| Termin/Ort | 16.04.2008 / Nürnberg |
| Referenten | Jürgen Voß, Patrick Maihöfer |
| Thema | Internationale Betriebsstätten |
| Termin/Ort | 16.04.2008 / Frankfurt am Main |
| Referenten | Dr. Hans Weggenmann, Thomas Rupp |
| Thema | Zeitwertkonten |
| Termin/Ort | 23.04.2008 / Nürnberg |
| Referenten | Jürgen Voß |

> Rödl & Partner München

| | |
|------------|------------------------------|
| Thema | Private Equity |
| Termin/Ort | 23.04.2008 / München |
| Referenten | Björn Stübiger, Peter Längle |

Impressum Mandantenbrief April 2008

Herausgeber: Rödl & Partner GbR
 90491 Nürnberg - Äußere Sulzbacher Straße 100
 Telefon: +49 (9 11) 91 93 - 0 · Fax +49 (9 11) 91 93 - 19 00

ISSN 1613 - 6802

Verantwortlich für den Inhalt: Carola Seifried, Kai Göbel,
 Dr. Jörg Reichelsdorfer, Georg Beyer

Koordination: Sabine Rohde, Emel Kabacki

Weitere Informationen erhalten Sie im Internet unter: www.roedl.de

Der gesamte Inhalt der Newsletter und der fachlichen Informationen im Internet ist geistiges Eigentum von Rödl & Partner und steht unter Urheberrechtsschutz. Nutzer dürfen den Inhalt der Newsletter und der fachlichen Informationen im Internet nur für den eigenen Bedarf laden, ausdrucken oder kopieren. Jegliche Veränderung, Vervielfältigung, Verbreitung oder öffentliche Wiedergabe des Inhalts oder von Teilen hiervon, egal ob on- oder offline, bedarf der vorherigen schriftlichen Genehmigung von Rödl & Partner.

Haftung

Die genannten Informationen wurden bfd mit freundlicher Unterstützung von Rödl & Partner zur Verfügung gestellt.

Der gesamte Inhalt der Newsletter ist geistiges Eigentum der Rödl & Partner GbR und steht unter Urheberschutz. Nutzer dürfen den Inhalt nur für den eigenen Bedarf laden, ausdrucken oder kopieren. Jegliche Änderung, Vervielfältigung, Verbreitung oder öffentliche Wiedergabe des Inhalts oder von Teilen hiervon, egal ob on- oder offline, bedarf der vorherigen schriftlichen Genehmigung von Rödl & Partner.

Für die genannten Inhalte kann keine Gewähr für die Korrektheit, Vollständigkeit und Aktualität übernommen werden.

Kontakt

buchholz-fachinformationsdienst gmbh

Rodweg 1 · 66450 Bexbach

Telefon (0 68 26) 93 43-0

E-Mail: info@bfd.de

Internet: www.bfd.de