

Mandantenbrief

Informationen über Steuern, Recht und Wirtschaft

Lesen Sie in dieser Ausgabe:

Im Fokus: Die Erbschaftsteuerreform

- > Interview zum Thema des Monats Erbschaftsteuerreform
- > Die Erbschaftsteuerreform im Überblick

Steuern aktuell

- > Steuerliche Behandlung von Spenden in den Vermögensstock einer Stiftung
- > Neuregelung der steuerlichen Berücksichtigung von Schulgeld durch das JStG 2009
- > Risikomanagement bei der Umsatzsteuer

Recht aktuell

- > Betriebsübergang: Das Schicksal des Widerspruchsrechts des Arbeitnehmers bei gesellschaftsrechtlichem Erlöschen des bisherigen Arbeitgebers
- > Kollektive Rechtsdurchsetzung – Wem nutzt die Sammelklage?

Wirtschaft aktuell

- > Handelsrechtliche Vermerk- und Berichterstattungspflichten bei Patronatserklärungen

Rödl & Partner intern

- > Auslandsbrief von Rödl & Partner
- > Seminare

Liebe Leserin, lieber Leser,

die weltweite Wirtschaftskrise ist mittlerweile für zahlreiche Unternehmen spürbar. Ein markanter Nachfragerückgang trifft eine zunehmende Anzahl von Branchen.

Viele Unternehmen hatten vorgesorgt, in den erfolgreichen Jahren das Eigenkapital gestärkt, sich immer wieder schnell an das sich ständig verändernde Marktumfeld angepasst, generell die Flexibilität erhöht. Sie können zuversichtlich sein, die Krise durchzustehen.

Unglücklicherweise werden einige Fehler in der deutschen Steuergesetzgebung die Probleme betroffener Unternehmen verschärfen.



Die Defizite waren dem Gesetzgeber stets bekannt. Nicht nur wir, auch zahlreiche andere Steuerexperten hatten in den Gesetzgebungsverfahren Korrekturen angemahnt.

Die mit der Unternehmensteuerreform eingeführte Zinsschranke hat bei sinkenden Gewinnen und steigenden Aufwendungen für die Finanzierung fatale Auswirkungen. Zinskosten können nur noch in Höhe von 30 Prozent des Gewinns vor Steuern, Zinsen und Abschreibungen steuerlich geltend gemacht werden. Bei einem Gewinneinbruch und erhöhten Finanzierungskosten werden die Unternehmen dadurch zusätzlich bestraft.

Die vor einiger Zeit eingeführte Mindestbesteuerung hat die Verlustnutzung in Krisenzeiten stark eingeschränkt. Rettungsversuche für kriselnde Unternehmen rechnen sich dadurch häufig nicht mehr.

Die Unternehmensteuerreform hat die Regeln zum Untergang von Verlustvorträgen erheblich verschärft. Bereits bei einer Beteiligung eines Investors von über 25 % geht der Verlustvortrag teilweise, bei über 50 % komplett verloren. Die Rettung sanierungsbedürftiger Unternehmen wird zumindest erschwert, häufig verhindert. Nach altem Recht aufgrund der Verlustnutzung nach der Sanierung tragfähige Businesspläne sind nicht mehr darstellbar. Echte, wirklich erlittene Verluste verfallen aus nicht nachvollziehbaren Gründen, wenn ein Investor einen Rettungsversuch unternimmt.

Die neu eingeführten Regelungen zur Funktionsverlagerung ver-
teuern erforderliche Maßnahmen zur Kostensenkung im Unternehmen durch Verlagerungen von Unternehmensteilen ins Ausland. Wichtige Bestandteile der Wertschöpfungskette, die nur im Ausland wirtschaftlich betrieben werden könnten, werden zwangsweise zu Verlustbringern. Notwendige Schritte zur Sicherung

von Wachstum und Arbeitsplätzen im Inland durch Nutzung von Kostenvorteilen im internationalen Geschäft werden verhindert.

Darüber hinaus entwickelt sich die gerade erst verabschiedete Erbschaftsteuerreform im aktuellen wirtschaftlichen Umfeld als erhebliche Belastung. Eine Unternehmensnachfolge kann nur noch dann steuerschonend erfolgen, wenn über sieben bzw. zehn Jahre die Lohnsumme weitgehend gehalten wird. Ein Nachfolger, der in der Krise nicht alle Mitarbeiter weiter beschäftigen kann, muss als Konsequenz mit einer zum früheren Recht, dramatisch erhöhten Erbschaftsteuer rechnen. Die Steuernachforderung kommt zum ungünstigsten Zeitpunkt.

Muss der Unternehmer zur Sicherung des Unternehmens die durch die Unternehmensteuerreform geschaffene Thesaurierungsrücklage angreifen, löst er eine weitere Nachversteuerung aus.

Zu milliardenschweren Rettungspaketen mag man unterschiedlicher Meinung sein. Parallel dazu krisenverstärkende Steuergesetze beizubehalten, entbehrt jeglicher Logik. Es ist höchste Zeit, dass im Bundesfinanzministerium umgedacht wird!



Ihr Dr. Christian Rödl
Geschäftsführender Partner

Im Fokus: Die Erbschaftsteuerreform

> Interview zum Thema des Monats – Erbschaftsteuerreform

In den letzten beiden Jahren herrschte viel Verunsicherung bei den deutschen Steuerzahlern über die künftige Besteuerung von Schenkungen und Erbfällen. Dies gilt insbesondere für die Unternehmer. Sie wurden hin- und hergerissen zwischen hohen in Aussicht gestellten Begünstigungen für Betriebsvermögen einerseits und sehr hohen Anforderungen an die Unternehmen, um die Begünstigung auch behalten zu dürfen, auf der andern Seite. Im Dezember 2008 wurde nun zwischen den Regierungsparteien Einigkeit über die künftige Besteuerung von Schenkungen und Erbfällen erzielt.

Wir sprechen mit Frau Carola Seifried. Sie ist Steuerberaterin und Expertin für Erbschaft- und Schenkungsteuer bei Rödl & Partner.

Frau Seifried, was waren die Ziele der Erbschaftsteuerreform?



Die Erbschaftsteuerreform wurde notwendig aufgrund der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts. Die bisherige Bewertung von Betriebsvermögen und Immobilien führte zu willkürlichen Ergebnissen. Das alte Recht durfte deshalb nur noch bis Ende 2008 angewandt werden. Ein wesentlicher Teil des Erbschaftsteuerreformgesetzes ist deshalb die völlige Neufassung der Bewertungsvorschriften für Immobilien- und Betriebsvermögen. Ein weiteres Ziel der Reform war die Begünstigung von Familienunternehmen. Diese hatte sich die Regierungskoalition vorgenommen, insbesondere, um die Nachteile aus der höheren Bewertung abzufangen. Die Begünstigung des Betriebsvermögens war zweifellos der größte Streitpunkt während des Gesetzgebungsverfahrens.

Erfüllt die Erbschaftsteuerreform die Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts?

Das ist schwer einzuschätzen. Führende Erbschaftsteuerexperten halten das neue Recht wiederum für verfassungswidrig. Der Vorsitzende Richter des Erbschaftsensenats beim Bundesfinanzhof hat eine erneute Vorlage beim Bundesverfassungsgericht bereits angekündigt. Die Beurteilung ist vor allem deshalb schwierig, da sich das Bundesverfassungsgericht in seiner Entscheidung vom 7. November 2006 zwar sehr ausführlich mit der Bewertung von Vermögen beschäftigt hat, zur Begünstigung

von bestimmten Vermögensarten jedoch nicht so eindeutig Stellung bezog. Aber auch wenn es ein erneutes Verfahren beim Bundesverfassungsgericht geben sollte, wird es vermutlich sehr lange dauern, bis hierüber Rechtssicherheit besteht. Das Bundesverfassungsgericht hat bei seinen bisherigen Entscheidungen über die Verfassungswidrigkeit von Steuergesetzen fast immer das bisherige Recht in einer Übergangsfrist für weiter anwendbar erklärt. Zu dem ab 1. Januar 1996 geltenden Recht hat der Bundesfinanzhof ebenfalls den ersten bei ihm ankommenden Fall dem Bundesverfassungsgericht vorgelegt. Dennoch hatte diese Rechtslage 13 Jahre Bestand.

Wie beurteilen Sie die Erbschaftsteuerreform?

Wie bei vielen Steuerreformen zuvor hat der Gesetzgeber bei der Erbschaftsteuerreform wieder einmal die Chance einer Steuervereinfachung nicht ergriffen, sondern ein neues Regelungsmonster geschaffen. Bereits die neue Bewertung des Vermögens wird erheblich aufwändiger werden als bisher. Bei Immobilienvermögen gelten deutlich differenziertere Verfahren als davor. Bei der Unternehmensbewertung werden künftig in vielen Fällen Bewertungsgutachten erforderlich sein. Das größte Problem sind jedoch die neuen Bindungsfristen für Betriebsvermögen. Diese

erfordern einen erheblichen Überwachungsaufwand aufseiten des Steuerpflichtigen aber auch aufseiten der Finanzbehörden. Insgesamt ist das neue Recht kompliziert, eröffnet aber auch nach wie vor sehr viele Gestaltungsmöglichkeiten. Damit gilt, dass derjenige am wenigsten Steuern zahlt, der langfristig plant und gut informiert ist. Dies schafft keine Akzeptanz in der Bevölkerung für die Erbschaftsteuer.

Welche Auswirkungen ergeben sich für Eigentümer von vermieteten Immobilien?

Immobilienbesitzer müssen ab diesem Jahr mit einer deutlich marktnäheren Bewertung ihrer Immobilien rechnen. Führen die Bewertungsverfahren zu einem Wert über dem Verkehrswert, kann wie bisher durch ein Sachverständigengutachten ein niedrigerer Wert nachgewiesen werden. Aufgrund des höheren Bewertungsniveaus werden solche Gutachten künftig zweifellos öfter erforderlich sein als in der Vergangenheit. Bei kleineren Immobilienvermögen werden die höheren Werte unter Umständen durch die höheren Freibeträge noch abgefangen. Eine wichtige Gestaltung in der Vergangenheit, nämlich die Einbeziehung von vermieteten Immobilien in die Betriebsvermögensbegünstigung, wird künftig nicht mehr so einfach zu erlangen sein.

Wie beurteilen Sie die Begünstigung des selbstgenutzten Wohneigentums?

Die Regelung zum selbstgenutzten Wohneigentum ist ein gutes Beispiel für die Komplexität der gesamten Erbschaftsteuerreform.

Zwischen Ehegatten gab es bereits eine Steuerbefreiung bei der Schenkung der selbstgenutzten Immobilie. Statt diese Regelung auf den Todesfall auszuweiten, wurde eine neue Regelung mit gesonderten Voraussetzungen geschaffen. Demnach muss der Ehegatte nach dem Tod des Partners mindestens 10 Jahre in der Immobilie wohnen bleiben. Hierauf kann nur verzichtet werden, wenn zwingende Gründe der Selbstnutzung entgegenstehen, so z. B. der Tod des Ehegatten oder die Pflegebedürftigkeit. Entschieden sich der überlebende Ehegatte jedoch für einen Umzug in eine kleinere Wohnung oder zu seinen Kindern, entfällt die Steuerbefreiung rückwirkend in voller Höhe. Da diese Behaltefrist im Schenkungsfall nicht gilt, sollte zwischen Ehegatten nach wie vor die Schenkung zu Lebzeiten in Betracht gezogen werden.

Wie wird die Bewertung von Betriebsvermögen künftig erfolgen?

Der Steuerpflichtige hat ein Wahlrecht zwischen der Erstellung eines Unternehmenswertgutachtens und der Anwendung eines vereinfachten Ertragswertverfahrens. Der Vorteil des vereinfachten Ertragswertverfahrens besteht darin, dass mit vergleichsweise geringem Aufwand ein Unternehmenswert ermittelt werden kann. Dieses Verfahren wird aufgrund der zwingend vorgeschriebenen Anwendung eines pauschalen Kapitalisierungsfaktors jedoch in

vielen Fällen zu einem zu hohen Wert führen. Daraus entsteht allerdings grundsätzlich kein Nachteil, sofern aufgrund der Begünstigung des Betriebsvermögens keine Steuerlast anfällt. Die Erstellung eines Unternehmenswertgutachtens wird dagegen zu höheren Kosten führen. Damit die Finanzverwaltung ein Unternehmenswertgutachten anerkennt, wird dies einer gewissen Qualität genügen müssen. In vielen Fällen wird durch ein Unternehmenswertgutachten jedoch ein niedrigerer Wert nachgewiesen werden können.

Sind die neuen Bindungsfristen bei Betriebsvermögen zumutbar?

Die Regelungen zu den Behaltefristen sind gegenüber den vorangegangenen Plänen deutlich verbessert worden. Die Verkürzung der Bindungsfrist von den ursprünglich geplanten 15 Jahren auf nun 7 bzw. 10 Jahre ist zu begrüßen. Positiv ist außerdem, dass die Begünstigung bei einer Behaltefristverletzung nur noch zeitanteilig entfällt. Die Verkürzung der Behaltefristen war allerdings mit einer deutlichen Verschärfung der Mindestlohnsummenregelung verbunden. So tritt eine anteilige Nachversteuerung bereits dann ein, wenn beim 7-Jahres-Modell die Löhne um mehr als 7 Prozent abgesenkt werden. Beim 10-Jahres-Modell muss das Lohnniveau über 10 Jahre erhalten bleiben. Für Unternehmensnachfolger stellen die Regelungen somit nach wie vor ein Damoklesschwert dar. Dies gilt insbesondere bei Unternehmen mit unsicherer Zukunftsprognose und Unternehmensnachfolgern, die selbst bereits älter oder gesundheitlich vorbelastet sind. Die Bindungsfristen stellen jedoch auch ein großes Problem bei Familiengesellschaften in der zweiten oder dritten Generation dar, in denen der einzelne Gesellschafter nur einen Minderheitsanteil hat, und über schädliche Maßnahmen, wie die Änderung der Lohnsumme oder die Veräußerung wesentlicher Betriebsgrundlagen, nicht selbst entscheiden kann.

Wann sollte ein Unternehmensnachfolger sich für das 7-Jahres-Modell und wann für das 10-Jahres-Modell entscheiden?

Vergleichsrechnungen ergeben, dass das 10-Jahres-Modell vorteilhaft wird, wenn das Unternehmen mindestens 9 Jahre fortgeführt wird. Da die Entscheidung für das 10-Jahres-Modell nicht widerrufen werden kann, sollte eine eindeutige Fortbestehensprognose für diesen Zeitraum bestehen. Bei kleineren und mittleren Unternehmen, bei denen der 85-Prozent-Abschlag in Verbindung mit den Freibeträgen bereits zu keiner oder nur einer geringen Steuerlast führt, wird dem 7-Jahres-Modell der Vorzug zu geben sein. Das 10-Jahres-Modell wird deshalb nur bei sehr großen Unternehmen in Betracht kommen.

Wer sind die Gewinner der Erbschaftsteuerreform?

Gewinner der Erbschaftsteuerreform sind Erwerber kleinerer Vermögen, die im Rahmen der erhöhten Freibeträge liegen. Auch Unternehmenserwerber profitieren, sofern die Bindungsfristen eingehalten werden können. Auch ist die Erbschaftsteuerreform

von Vorteil für Ehegatten und Kinder, die eine selbstgenutzte Immobilie erben.

Und wer steht aufgrund der Erbschaftsteuerreform schlechter da als vorher?

Bei Immobilienvermögen ist mit einer höheren Belastung zu rechnen. Alle Erwerber der Steuerklassen II und III werden deutlich höher belastet als bisher, also Geschwister, Nichten und Neffen. Erwerber von Unternehmen mit unsicherer Zukunftsprognose stehen aufgrund der Reform ebenfalls schlechter da als zuvor.

Frau Seifried, wir bedanken uns für dieses Gespräch.

> Die Erbschaftsteuerreform im Überblick

VON CAROLA SEIFRIED | Seit 1. Januar 2009 gilt das neue Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz. Hier noch einmal die wesentlichen Änderungen im Überblick:

Bewertung von Immobilienvermögen

Für unbebaute Grundstücke gilt der Bodenrichtwert. Für bebaute Grundstücke gelten folgende Bewertungsverfahren:

- > Vergleichswertverfahren für Wohnungen, Ein- und Zweifamilienhäuser
- > Ertragswertverfahren für Mietwohngrundstücke und Geschäftsgrundstücke
- > Sachwertverfahren für Immobilien, für die kein Vergleichswert oder keine übliche Miete ermittelt werden kann.

Durch ein Gutachten eines Immobiliensachverständigen kann ein niedrigerer Wert nachgewiesen werden.

Bewertung von Betriebsvermögen

Die Bewertung erfolgt rechtsformunabhängig. Der Unternehmenswert wird vorrangig aus Verkäufen abgeleitet. Ersatzweise erfolgt die Bewertung anhand einer im Geschäftsverkehr üblichen Bewertungsmethode. Dies wird in den meisten Fällen ein Ertragswertverfahren sein. Die Bewertung wird im Regelfall durch einen Gutachter erfolgen müssen.

Der Steuerpflichtige kann alternativ ein vereinfachtes Ertragswertverfahren anwenden. Danach sind die durchschnittlichen Erträge der vergangenen drei Jahre mit einem pauschalen Faktor zu multiplizieren. Der Multiplikator ergibt sich aus dem Basiszinssatz und einem für dieses Verfahren gültigen pauschalen Risikozuschlag von 4,5 Prozent. Derzeit liegt der Faktor bei ca. 11.

Neuregelung von Steuertarifen und Freibeträgen

Die Steuersätze in Steuerklasse I (Ehegatten, Kinder, Enkelkinder) liegen wie bisher zwischen 7 Prozent und 30 Prozent. In den Steuerklassen II und III (Geschwister, Neffen, Nichten, Nichtverwandte, eingetragener Lebenspartner) erhöhen sich die Steuersätze auf 30 Prozent bzw. 50 Prozent, abhängig von der Höhe des Erwerbs.

Es gelten folgende Freibeträge:

> Ehegatten, eingetragene Lebenspartner	500.000 Euro
> Kinder	400.000 Euro
> Enkelkinder	200.000 Euro
> Geschwister, Neffen, Nichten	20.000 Euro
> Entfernte Verwandte, Nichtverwandte	10.000 Euro

Der Übergang der selbstgenutzten Immobilie auf den Ehegatten ist steuerfrei. Ein Übergang im Erbfall auf ein Kind ist steuerfrei, soweit die Nutzfläche 200 qm nicht übersteigt. Voraussetzung der Steuerfreiheit ist eine Selbstnutzung durch den Erblasser vor dem Erbfall und eine Weiternutzung durch den Erwerber für mindestens 10 Jahre. Anderenfalls entfällt die Begünstigung rückwirkend. Auf die Selbstnutzung kann nur bei zwingenden Gründen verzichtet werden.

Begünstigung von Betriebsvermögen

Der Steuerpflichtige hat ein Wahlrecht zwischen einem von zwei Begünstigungsmodellen:

Nach dem 7-Jahres-Modell erhält der Steuerpflichtige einen Abschlag von 85 Prozent auf den Wert des Betriebsvermögens. Der Erwerb unterliegt einer Bindungsfrist von 7 Jahren. Nach dem 10-Jahres-Modell ist das Betriebsvermögen von der Steuer insgesamt freigestellt bei einer Bindungsfrist von 10 Jahren.

Schädlich innerhalb der jeweiligen Frist sind folgende Vorgänge:

- > Veräußerung oder Aufgabe
- > Veräußerung wesentlicher Betriebsgrundlagen, sofern keine zeitnahe Reinvestition erfolgt
- > Überentnahmen
- > Unterschreiten einer Mindestlohnsumme

Das im Unternehmen enthaltene Verwaltungsvermögen darf maximal 50 Prozent (85-Prozent-Modell) bzw. 10 Prozent (100-Prozent-Modell) betragen.

Begünstigung von Wohnimmobilien

Bei inländischen vermieteten Wohnimmobilien im Privatvermögen wird ein Verschonungsabschlag von 10 Prozent gewährt.

Kontakt für weitere Informationen:
Carola Seifried
Diplom-Volkswirtin, Steuerberaterin
Rödl & Partner Nürnberg
Tel.: +49 (9 11) 91 93 - 12 50
E-Mail: carola.seifried@roedl.de



Steuern aktuell

> Kurzmittenlungen > Konzernsteuerrecht >

Rechtsprechungsänderung: Aufgabe der sogenannten Theorie der finalen Entnahme

Der BFH hat mit Urteil vom 17. Juli 2008 (Az.: I R 77/06) in Änderung seiner bisherigen Rechtsprechung die sogenannte Theorie der finalen Entnahme aufgegeben. Das viel beachtete Urteil kann weitreichende Auswirkungen auf die steuerliche Behandlung der grenzüberschreitenden Überführung von Wirtschaftsgütern haben.

Im Entscheidungsfall hatte eine deutsche Personengesellschaft eine 100-prozentige Beteiligung an einer US-amerikanischen Kapitalgesellschaft (US-Inc.) in eine österreichische Tochterpersonengesellschaft gegen Gewährung neuer Gesellschaftsrechte eingebracht. Das Finanzamt vertrat die Auffassung, dass dies einen steuerpflichtigen Vorgang darstellt, da die in der Beteiligung vorhandenen stillen Reserven durch die Einlage dem deutschen Besteuerungssubstrat entzogen werden. In Übereinstimmung mit der bisherigen Rechtsprechung des BFH wollte das Finanzamt daher eine Besteuerung der stillen Reserven im Zeitpunkt der Überführung vornehmen (sogenannte finale Entnahme).

Der BFH hat nun entschieden, dass eine Besteuerung der bis zum Überführungszeitpunkt entstandenen stillen Reserven erst dann vorgenommen werden darf, wenn die Beteiligung an der US-Inc. an einen Dritten veräußert wird. Im Überführungszeitpunkt sei ein steuerlicher Merkposten zu bilden, der dann in einem späteren Veräußerungszeitpunkt durch den deutschen Fiskus besteuert werden kann. Der BFH begründet seine Entscheidung mit einem neuen Verständnis der Doppelbesteuerungsabkommen.

Das Urteil des BFH kann möglicherweise nicht nur bei Überführung von Einzelwirtschaftsgütern (§ 4 Abs. 3 Einkommensteuergesetz (EStG)), sondern auch in Fällen internationaler Umwandlungsvorgänge oder Funktionsverlagerungen für einen Aufschub der deutschen Besteuerung sorgen. Daher bleibt momentan abzuwarten, ob und inwieweit der Gesetzgeber auf das Urteil reagieren wird.

Neben der Aufgabe der finalen Entnahmetheorie entschied der BFH in diesem Urteil zudem, dass eine 100-prozentige Beteiligung an einer

Kapitalgesellschaft, entgegen der herrschenden Meinung und der bisherigen Praxis der Finanzverwaltung, kein Teilbetrieb im Sinne des § 24 Umwandlungssteuergesetz (UmwStG) ist. Eine steuerneutrale Einbringungsmöglichkeit nach dem UmwStG scheidet daher für diese Fälle künftig aus. Vielmehr kann nur noch eine steuerneutrale Überführung nach § 6 Abs. 5 EStG vorgenommen werden. Diese Regelung ermöglicht jedoch nicht den Ansatz eines Zwischenwertes und ist mit mehrjährigen Haltefristen verknüpft.

Aufgrund der Vielzahl der betroffenen Anwendungsfälle werden wir uns in einer späteren Ausgabe des Mandantenbriefes noch ausführlicher mit diesem Urteil befassen.

Reaktion des Gesetzgebers auf BFH-Urteil zu Sondervergütungen im Inboundfall

In der Ausgabe 11/2008 des Mandantenbriefes berichteten wir über das BFH-Urteil vom 17. Oktober 2007 (Az.: I R 5/06) zur abkommensrechtlichen Einordnung von Zinszahlungen einer deutschen Personengesellschaft an einen im Ausland ansässigen Anteilseigner. Das Urteil hatte zur Folge, dass solche Zinsen in Deutschland nur noch einem möglichen Quellensteuerabzug (sofern DBA-rechtlich vereinbart) und nicht mehr wie bisher einer deutschen Besteuerung als sogenannte Sondervergütungen unterlegen hätten.

Zur Sicherung des deutschen Besteuerungssubstrates hat der Gesetzgeber daher im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2009 einen neuen § 50d Abs. 10 Einkommensteuergesetz (EStG) eingeführt. Dieser regelt, dass solche Zinsen auch dann der deutschen Besteuerung unterworfen sind, wenn sie nach den Regelungen des DBA grundsätzlich nur im Empfängerstaat besteuert werden dürften. Es handelt sich dabei um ein sogenanntes „treaty-override“, d. h. um eine bewusste Durchbrechung abkommensrechtlicher Regelungen durch nationale Gesetzgebung.

Im Ergebnis unterliegen Zinszahlungen einer deutschen Personengesellschaft an einen im Ausland ansässigen Gesellschafter damit auch künftig der deutschen Besteuerung. Inwieweit sich daraus gegebenenfalls sogar die Gefahr einer Doppelbesteuerung ergeben könnte, hängt vom Recht des jeweiligen DBA-Vertragspartners ab und wäre im Einzelfall gesondert zu prüfen.

> Kurzmittenlungen > Konzernsteuerrecht >

> Steuerliche Behandlung von Spenden in den Vermögenstock einer Stiftung

VON ELKE VOLLAND | Durch das seit 1. Januar 2007 geltende neue Spendenrecht sollte die Spendenbereitschaft der Bürger,

besonders im Hinblick auf Zuwendungen in den Vermögensstock von Stiftungen gemäß § 10b Abs. 1a Einkommensteuergesetz (EStG), verstärkt werden. Zudem wurden die Höchstbeträge für den allgemeinen Spendenabzug nach § 10b Abs. 1 EStG auf 20 Prozent des Gesamtbetrags der Einkünfte angehoben und ein zeitlich unbegrenzter Spendenvortrag eingeführt.

Der Begriff Vermögensstock ist ein rein steuerlicher Begriff. Darunter ist das stiftungsrechtliche Grundstockvermögen, das der Stifter der Stiftung auf Dauer gewidmet hat, zu verstehen. Für Spenden in den Vermögensstock einer Stiftung des öffentlichen Rechts oder einer nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 Kostensteuergesetz (KStG) steuerbefreiten Stiftung des privaten Rechts enthält § 10b Abs. 1a EStG eine Sonderregelung. Die Sonderregelung soll dazu anregen, sich durch Stiftungen, die steuerbegünstigte Zwecke verfolgen, an der Förderung des Gemeinwohls zu beteiligen. Die Regelung gilt nicht nur für Spenden anlässlich der Neugründung einer Stiftung, sondern auch für Spenden in den Vermögensstock bereits bestehender Stiftungen (Zustiftungen).

Es müssen folgende Voraussetzungen für einen Ansatz von Spenden gemäß § 10b Abs. 1a EStG eingehalten werden:

- > Es muss sich um eine Zuwendung zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke handeln.
- > Die Spende selbst und nicht nur die durch sie erzielten Erträge müssen dazu bestimmt sein, für steuerbegünstigte Zwecke verwendet zu werden.
- > Empfänger der Spende muss eine Stiftung des öffentlichen Rechts oder eine gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG steuerbefreite Stiftung des privaten Rechts sein.
- > Die Spende muss in den Vermögensstock der Stiftung geleistet werden.

Rechtsfolge des § 10b Abs. 1a EStG ist, dass auf Antrag des Steuerpflichtigen alle Spenden, die die aufgeführten Voraussetzungen erfüllen und innerhalb eines sogenannten 10-Jahres-Zeitraums geleistet werden, in diesem Zeitraum bis zu einem Gesamtbetrag von 1 Million Euro als Sonderausgabe abgezogen werden dürfen. Zusammen veranlagte Ehegatten können den Abzugsbetrag jeweils einzeln für sich in Anspruch nehmen.

Verfügung der Oberfinanzdirektion (OFD) Frankfurt vom 13. Juni 2008

Die OFD Frankfurt hat mit Verfügung vom 13. Juni 2008 – offenbar auf der Grundlage einer Erörterung der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder – erstmals zum Verhältnis des geänderten § 10b Abs. 1a EStG zum allgemeinen Spendenabzug nach § 10b Abs. 1 EStG Stellung genommen. Danach ist ein Wechsel zwischen § 10b Abs. 1 und Abs. 1a EStG nicht zulässig. Stellt der Steuerpflichtige einen Antrag auf Berücksichtigung von Spenden nach § 10b Abs. 1a EStG, so hat er dadurch

nach Ansicht der OFD Frankfurt sein Wahlrecht ausgeübt. Übersteigen die Spenden in den Vermögensstock einer Stiftung innerhalb des 10-Jahres-Zeitraums den Höchstbetrag von 1 Million Euro, kann der übersteigende Teil nach Auffassung der OFD Frankfurt nicht als Sonderausgabe nach § 10b Abs. 1 EStG berücksichtigt werden. Die OFD Frankfurt ist hier scheinbar der Auffassung, dass der allgemeine Spendenabzug nach § 10b Abs. 1 EStG und der besondere Abzug nach § 10b Abs. 1a EStG nur alternativ in Anspruch genommen werden können. Der Steuerpflichtige soll bereits in der Steuererklärung für das Jahr der Zuwendung in den Vermögensstock entscheiden müssen, ob und in welcher Höhe eine Spende in den Vermögensstock einer Stiftung im Rahmen des allgemeinen Spendenabzugs nach § 10b Abs. 1 EStG oder nach § 10b Abs. 1a EStG abgezogen werden soll. Wird kein Antrag nach § 10b Abs. 1a EStG gestellt, bleibt es beim allgemeinen Spendenabzug nach § 10b Abs. 1 EStG.

Stellungnahme zur Verfügung der OFD Frankfurt vom 13. Juni 2008

Die Auffassung der OFD Frankfurt ist unseres Erachtens mit dem Gesetzeswortlaut nicht vereinbar. Denn nach dem Wortlaut gewährt § 10b Abs. 1a EStG dem Steuerpflichtigen eine zusätzliche Abzugsmöglichkeit. Die Anwendung des § 10b Abs. 1 EStG wird nicht ausgeschlossen.

Fazit

Aufgrund der Verfügung der OFD Frankfurt vom 13. Juni 2008 ist insbesondere bei Zuwendungen in den Vermögensstock einer Stiftung, die den Betrag von 1 Million Euro übersteigen, Vorsicht geboten. Die Aussagen der OFD zum Verhältnis von § 10b Abs. 1 und Abs. 1a EStG sind unseres Erachtens mit Wortlaut und Zweck des Gesetzes nicht zu vereinbaren. Würde die Auffassung der OFD bundeseinheitliche Verwaltungspraxis, stellte dies eine deutliche Verschlechterung der rechtlichen Rahmenbedingungen für Stifter dar. Es bleibt abzuwarten, ob die Finanzverwaltung ihren Standpunkt noch einmal überdenkt.

Kontakt für weitere Informationen:

Elke Volland

Rechtsanwältin

Rödl & Partner Nürnberg

Tel.: +49 (9 11) 91 93 - 12 46

E-Mail: elke.volland@roedl.de



> Neuregelung der steuerlichen Berücksichtigung von Schulgeld durch das JStG 2009

VON HANS NEUMANN UND JAN BÖTTCHER | Steuerpflichtige profitieren schon ab dem 1. Januar 2008 von der Anpassung des Sonderausgabenabzuges für Schulgeldzahlungen im Rahmen des Jahressteuergesetzes (JStG) 2009 an die Vorgaben des Europäischen Gerichtshofs (EuGH).

In seinem Urteil vom 11. September 2007 Rs. C-76/05 hatte der EuGH entschieden, dass es mit dem Gemeinschaftsrecht nicht vereinbar sei, dass Schulgeldzahlungen für den Besuch von Schulen in anderen Mitgliedstaaten generell vom deutschen Sonderausgabenabzug ausgeschlossen seien. In einem Vertragsverletzungsverfahren der Kommission gegen die Bundesrepublik (Rs. 318/05) bestätigte der EuGH dieses nochmals deutlich. Die Bundesregierung sah sich daher zur Aufgabe ihrer bisherigen Beschränkung gezwungen. Mit dem Jahressteuergesetz 2009, welches am 19. Dezember 2008 vom Bundesrat verabschiedet wurde, wird dahingehend die Beschränkung des Schulgeldabzuges als Sonderausgabe auf inländische Schulen gemäß Art. 7 Abs. 4 GG oder nach Landesrecht erlaubten Ersatzschulen aufgegeben.

Künftig sollen alle Schulgeldzahlungen an Schulen in privater Trägerschaft oder an überwiegend privat finanzierte Schulen innerhalb des Raums der Europäischen Union/des Europäischen Wirtschaftsraums gleich behandelt werden. Wie bisher können 30 Prozent des Schulgelds – mit Ausnahme des Entgelts für Beherbergung, Betreuung und Verpflegung – als Sonderausgaben vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden. Jedoch wurde die Abziehbarkeit auf den Betrag von 5.000 Euro beschränkt. Dieser Höchstbetrag wird für jedes Kind je Elternpaar nur einmal gewährt. Also auch in den Fällen, in denen beide Elternteile anteilig die Kosten des Schulbesuchs tragen, kann der Höchstbetrag für jedes zu berücksichtigende Kind pro Elternpaar insgesamt nur einmal in jedem Veranlagungszeitraum geltend gemacht werden. Die im Referentenentwurf noch vorgesehene Abschmelzung des Sonderausgabenabzuges für Schulgeldzahlungen bis auf 0 Euro im Veranlagungszeitraum 2011 wurde ersatzlos gestrichen.

Die Änderung tritt mit Wirkung zum 01. Januar 2008 in Kraft. Ebenfalls profitieren Steuerpflichtige, die ausländische Schulgeldzahlungen in früheren Veranlagungszeiträumen geleistet haben, soweit die Steuerfestsetzungen noch nicht bestandskräftig sind. § 52 Abs. 24b Einkommensteuergesetz (EStG) sieht eine dahingehende Übergangsregelung für Altfälle vor.

Kontakt für weitere Informationen:
Hans Neumann
Steuerberater
Rödl & Partner Nürnberg
Tel.: +49 (9 11) 91 93 - 20 60
E-Mail: hans.neumann@roedl.de



> Risikomanagement bei der Umsatzsteuer

VON JÜRGEN WIHRL UND DR. THOMAS MAIER | Durch zahlreiche Änderungen, sowohl auf nationaler als auch auf europäischer Ebene sowie aufgrund nationaler und europäischer Rechtsprechung, wird das Umsatzsteuerrecht zunehmend komplizierter. Da die deutsche Umsatzsteuer auf europarechtlichen Grundlagen beruht, können umsatzsteuerliche Sachverhalte heute nur noch unter Berücksichtigung EU-rechtlicher Regelungen verstanden werden.

Allerdings sind Unternehmen nicht hilflos den Gefahren des Umsatzsteuerrechts ausgeliefert. Es existieren Mittel und Wege zum Aufbau eines erfolgreichen Umsatzsteuer-Managements, um Risiken frühzeitig zu erkennen und zu beseitigen, bevor sie zu einem Problem und damit meist zu einem Kostenfaktor für das Unternehmen werden.

„Health Checks“

Mittels sogenannter Umsatzsteuer „Health Checks“ können Waren und Dienstleistungsströme bzw. Prozesse für die Erfüllung von umsatzsteuerlichen Pflichten (z. B. Abgabe von Umsatzsteuererklärungen, -voranmeldungen, zusammenfassenden Meldungen und Intrastat-Anmeldungen) durchleuchtet werden.

Hierbei wird im Rahmen eines ersten Gesprächs mit dem Mandanten die Struktur des Unternehmens und seiner Geschäftsprozesse herausgearbeitet und auf erste potenzielle Risiken hingewiesen. Es wird ein Prüfungsplan erstellt, in dem die Bereiche, der Umfang und die Zeitpunkte der Prüfung sowie die erforderlichen Dokumente festgelegt werden. Anschließend werden einzelne Geschäftsvorgänge des zu prüfenden Bereiches hinsichtlich ihrer umsatzsteuerlichen Risiken bei bestehender Rechtslage untersucht und im Rahmen eines Risikoprofils qualifiziert, quantifiziert und hinsichtlich ihrer Prioritäten gegliedert. Im folgenden Gespräch wird dem Mandanten die Gesamtrisikoeinschätzung dargelegt und es werden ihm notwendige einzuleitende Maßnahmen aufgezeigt bzw. Ansätze für potenzielle Verbesserungen, um die Umsatzsteuerbelastung zu senken (z. B. Liquiditätsverbesserungen innerhalb des Cash Managements) sowie durchzuführende Anpassungen an zukünftige Entwicklungen und Handhabungen bei der Umsatzsteuer.

Ziel einer Umsatzsteuer „Health Checks“ ist es, die umsatzsteuerliche Verwaltung und Behandlung von Waren- und Dienstleistungsströmen zu optimieren.

„Due Diligence“

Bei der Planung einer Übernahme eines anderen Unternehmens oder eines Börsengangs empfiehlt es sich eine Umsatzsteuer „Due Diligence“ durchzuführen. Durch dieses Instrument können aufgrund einer systematischen Stärken/Schwächen-Analyse Schwachstellen und Risiken im Bereich der indirekten Steuern (z. B. Haftung für Umsatzsteuer, Vorsteuern) beim jeweiligen (z. B. zu übernehmenden) Unternehmen erkannt werden. Insbesondere wird hier geprüft, ob Sachverhalte vorliegen, die einem Kauf oder Börsengang entgegenstehen könnten. So werden beispielsweise bei einer großen Anzahl von steuerfrei ausgeführten Lieferungen mangelhafte Belegnachweise, welche zu einer späteren Versagung der Steuerfreiheit im Rahmen einer Betriebsprüfung und gegebenenfalls zu einer Nachbelastung von Umsatzsteuer gegenüber den Abnehmern des Unternehmens führen können, herausgefiltert.

Die erkannten Risiken können entweder Auslöser für einen Abbruch der Verhandlungen oder Grundlage einer vertraglichen Berücksichtigung in Form von Preisabschlägen oder Garantien sein.

Regelmäßige Umsatzsteuer-Verprobung

Bei einer Umsatzsteuernachschau kann das Finanzamt, ohne vorherige Ankündigung, während der Geschäfts- und Arbeitszeiten das Unternehmen betreten, um Sachverhalte festzustellen, die für die Umsatzbesteuerung erheblich sein können. In der Regel werden gegenwartsbezogene Vorgänge geprüft, welche noch nicht in einer Steueranmeldung oder einem Steuerbescheid konkretisiert sind. Dazu gehören insbesondere Existenzprüfungen bei neugegründeten Unternehmen, Entscheidungen im Zustimmungsverfahren, Auskunftersuchen anderer Finanzbehörden sowie auch Amtshilfeersuchen anderer EG-Mitgliedsstaaten.

Zur Durchführung einer Umsatzsteuer(sonder)prüfung als besondere Form der Außenprüfung, bei welcher sich die Finanzbehörde nur auf das Prüfen der Umsatzsteuer sowie einzelner Voranmeldezeiträume und gegebenenfalls auch bestimmter Sachverhalte beschränkt, hat das BMF den Finanzämtern einen umfassenden Kriterienkatalog zusammengestellt. Aus diesem Katalog lässt sich für die Finanzämter regelmäßig ein Grund für die Anordnung einer Prüfung finden. Meist erfolgt eine Prüfung, wenn der jeweilige Unternehmer eine große Anzahl von steuerfreien Lieferungen bzw. ein hohes Vorsteuerguthaben in seiner Steuervoranmeldung bzw. Erklärung geltend macht.

Das Ergebnis einer Umsatzsteuernachschau oder einer Umsatzsteuer(sonder)prüfung durch die Finanzbehörde sind oft Nachzahlungen von Umsatzsteuer, die in der Regel mit Zinsen in der Höhe von 6 Prozent p. a. belastet sind (§ 233a AO).

So hat die deutsche Finanzverwaltung im Jahre 2007 mit 2042 eingesetzten Umsatzsteuer-Sonderprüfern 100.012 Umsatzsteuer-Sonderprüfungen durchgeführt, welche zu einem Mehrergebnis von 1,7 Milliarden Euro führten. Ein Prüfer erzielte damit im Rahmen von circa 49 Sonderprüfungen im Schnitt ein Mehrergebnis von knapp 0,86 Millionen Euro.

Durch frühzeitiges Erkennen von Diskrepanzen im Rahmen von Umsatzsteuer-Verprobungen und deren zeitnahe Berichtigung können diese für das Unternehmen zusätzlich anfallenden Kosten so gering wie möglich gehalten werden.

Hierbei wird ein Vergleich zwischen dem Umsatz, der in den Umsatzsteuervoranmeldungen erklärt wurde, und dem Umsatz, der sich aus dem Jahresabschluss ergibt, vorgenommen und überprüft, ob die erklärte Umsatzsteuer mit der aus der Gewinn- und Verlustrechnung ableitbaren Umsatzsteuerbemessungsgrundlage übereinstimmt.

Weist das Unternehmen eine ordnungsgemäße Buchhaltung vor, kann eine Prüfung der Unterlagen durch die Finanzverwaltung relativ schnell und nahezu ohne Probleme bewältigt werden.

Daher sollte eine regelmäßige, beispielsweise monatliche, vierteljährliche bzw. jährliche Verprobung der Konten der Buchhaltung mit den Daten, die im Rahmen der Umsatzsteuerjahreserklärungen bzw. -voranmeldungen gemeldet werden, erfolgen.

Im Idealfall sollte die Umsatzsteuer-Verprobung ein fester Bestandteil der Prozesse zur Erstellung von Umsatzsteuerjahreserklärungen und -voranmeldungen werden.

Kontakt für weitere Informationen:

Jürgen Wihrl

Diplom-Kaufmann

Speditionskaufmann

Rödl & Partner Nürnberg

Tel.: +49 (9 11) 91 93 - 10 47

E-Mail: juergen.wihrl@roedl.de



Recht aktuell

> Kurzmiteilungen > Kurzmiteilungen >

Bundestag unterstützt Forderung nach europäischem Gemeinschaftspatentrecht

Der Petitionsausschuss des Deutschen Bundestages hat sich für die Einführung eines Gemeinschaftspatentrechts auf europäischer Ebene ausgesprochen. Anlass war die Beschwerde eines Bürgers, der insbesondere die Kosten des jetzigen Patentverteilungsverfahrens auf europäischer Ebene sowie den langen Zeitraum bis zur Patenterteilung kritisierte. Der Petitionsausschuss schloss sich dieser Kritik an und führte aus, Patentschutz müsse kostengünstig, effektiv durchsetzbar und rechtsicher erreichbar sein. Die Petition wurde mit der Stellungnahme des Ausschusses dem Bundesministerium der Justiz und dem Europäischen Parlament überwiesen.

Unwirksamkeit von Schönheitsreparaturklauseln mit starren Fristen auch im Gewerbemietrecht

Der Bundesgerichtshof hat in einem Urteil vom 8. Oktober 2008 (Az: XII ZR 84/06) bestätigt, dass auch im Gewerbemietrecht Schönheitsreparaturklauseln unwirksam sind, wenn der Vermieter verpflichtet werden soll, die Arbeiten in starren Fristen und unabhängig vom Erhaltungsaufwand durchzuführen. Nach der auch im Gewerbemietrecht anwendbaren Inhaltskontrolle von Allgemeinen Geschäftsbedingungen ist eine Formulklausel dann unwirksam, wenn sie den Vertragspartner des Verwenders entgegen den Geboten von Treu und Glauben unangemessen benachteiligt. Nach Auffassung des BGH ist dies der Fall, wenn der Mieter zu Schönheitsreparaturen nach starren Fristen verpflichtet wird und ihm daher der Einwand genommen wird, dass überhaupt kein Renovierungsbedarf gegeben ist. Mit dieser Entscheidung hat sich der zuständige Senat der bereits bestehenden Rechtsprechung zum Wohnungsmietrecht angeschlossen.

> Kurzmiteilungen > Kurzmiteilungen >

> Betriebsübergang: Das Schicksal des Widerspruchsrechts des Arbeitnehmers bei gesellschaftsrechtlichem Erlöschen des bisherigen Arbeitgebers

VON CORINNA HEUSCHMID | Vor ca. 6 ½ Jahren wurde die gesetzliche Bestimmung über den Betriebsübergang im Bürger-

lichen Gesetzbuch („BGB“), § 613a BGB, um 2 Absätze ergänzt. Eingeführt wurden die Absätze 5 und 6 über die Unterrichtungspflicht des Arbeitgebers sowie das Widerspruchsrecht des Arbeitnehmers bei einem rechtsgeschäftlich veranlassten Betriebsübergang. Leider bestehen jedoch nach wie vor noch Unklarheiten und Streitigkeiten über die einzelnen Bestimmungen, so insbesondere über die Anwendbarkeit und das Bestehen des Widerspruchsrechts der Arbeitnehmer gemäß § 613a Abs. 6 BGB im Einzelfall.

Hinsichtlich der Frage des Bestehens eines Widerspruchsrechts nach § 613a Abs. 6 BGB im Falle der Verschmelzung einer GmbH & Co. KG auf eine Kapitalgesellschaft hat das Bundesarbeitsgericht („BAG“) in seiner Entscheidung vom 21. Februar 2008 (8 AZR 157/07) jedoch eine grundlegende Entscheidung getroffen.

BAG, Urteil vom 21. Februar 2008 8 AZR 157/07

Das BAG hat in seinem Urteil vom 21. Februar 2008 festgestellt, dass kein Widerspruchsrecht gemäß § 613a Abs. 6 BGB besteht, sofern der bisherige Arbeitgeber als Rechtsträger im Rahmen einer gesellschaftsrechtlichen Gesamtrechtsnachfolge in Folge eines Betriebsübergangs erlischt.

Dieser Entscheidung lag folgender Sachverhalt zugrunde:

Im Rahmen einer gesellschaftsrechtlichen Umstrukturierung vereinbarten die Komplementärin und die Kommanditistin einer GmbH & Co. KG im Rahmen einer rechtsgeschäftlichen Übertragung, dass die Komplementärin (persönlich haftende Gesellschafterin) aus der KG austritt. Hierdurch hörte die KG auf zu existieren. Im Wege einer Gesamtrechtsnachfolge gingen alle Aktiva und Passiva auf die verbleibende Gesellschafterin, die Kommanditistin, über. Die Arbeitnehmer wurden über diesen Übergang der Arbeitsverhältnisse auf die Kommanditistin gemäß § 613a Abs. 5 BGB informiert, woraufhin einer der Arbeitnehmer dem Übergang seines Arbeitsverhältnisses widersprach. Später fühlte sich dieser Arbeitnehmer jedoch an seinen Widerspruch nicht mehr gebunden und klagte auf die Feststellung des Fortbestehens seines Arbeitsverhältnisses. Das BAG entschied in diesem Fall, dass der ausgesprochene Widerspruch des Arbeitnehmers gegenstandslos gewesen sei und die Klage aus diesem Grund begründet ist.

Feststellungen des BAG

Hierzu traf das BAG folgende grundlegenden Feststellungen:

- > Wird eine Personengesellschaft auf eine Kapitalgesellschaft verschmolzen, so liegt ein Fall der gesellschaftsrechtlichen Gesamtrechtsnachfolge vor. Es bleibt jedoch unentschieden, ob hierin daneben ein Betriebsübergang im Sinne des § 613a

Abs. 1 BGB zu sehen ist. Dafür spricht allerdings, dass die Identität des Betriebsinhabers gewechselt hat und dass dies „rechtsgeschäftlich“ veranlasst wurde.

- > Ein Widerspruchsrecht nach § 613a Abs. 6 BGB gegen den Übergang eines Arbeitsverhältnisses in Folge eines Betriebsübergangs besteht in den Fällen nicht, in denen der bisherige Rechtsträger erlischt und der neue Arbeitgeber durch gesellschaftsrechtliche Gesamtrechtsnachfolge in die Arbeitsverhältnisse eintritt. Ein trotzdem erklärter Widerspruch ist gegenstandslos.
- > Soweit in einem solchen Fall dennoch ein Widerspruch durch einen Arbeitnehmer erklärt wird, kann dieser nicht ohne weitere Anhaltspunkte als Eigenkündigung oder als Angebot für einen Aufhebungsvertrag umgedeutet werden. Etwas anderes kann gelten, wenn ein ausdrücklicher Hinweis auf das Nichtbestehen eines Widerspruchsrechts im Unterrichtungsschreiben nach § 613a Abs. 5 BGB erfolgt ist.
- > Das Erlöschen des bisherigen Arbeitgebers führt dazu, dass für den Arbeitnehmer ein wichtiger Grund im Sinne des § 626 Abs. 1 BGB vorliegt, sodass er das Arbeitsverhältnis innerhalb einer zweiwöchigen Frist ab Kenntnis von der Eintragung der zum Erlöschen führenden Umwandlung außerordentlich kündigen kann. Der wichtige Grund im Sinne des § 626 Abs. 1 BGB resultiert allein aus der durch Art. 2 Abs. 1 und Art. 12 Abs. 1 des Grundgesetzes gewährleisteten Vertrags- und Berufsfreiheit. Ein Schadensersatzanspruch gegen den bisherigen Arbeitgeber gemäß § 628 Abs. 2 BGB besteht aber nicht, da eine gesellschaftsrechtliche Umstrukturierung kein vertragswidriges Verhalten des Arbeitgebers darstellt.

Fazit

Hinsichtlich der vielfältigen Unklarheiten und Streitigkeiten im Zusammenhang mit der praktischen Behandlung des Widerspruchsrechts gemäß § 613a Abs. 6 BGB bringt das Urteil des BAG Klarheit bezüglich der Vorgehensweise in Fällen der Gesamtrechtsnachfolge, sofern der bisherige Arbeitgeber erlischt.

Zum einen hat das BAG hierdurch die bedeutende Frage der grundsätzlichen Anwendbarkeit des § 613a Abs. 6 BGB in derartigen Fallkonstellationen geklärt, was für Arbeitgeber zumindest eine gewisse Rechtssicherheit bei der Umsetzung solcher Umstrukturierungsmaßnahmen mit sich bringt.

Zum anderen hat das BAG in seinen Feststellungen die Frage geklärt, ob der Widerspruch eines Arbeitnehmers in einer solchen Konstellation in eine außerordentliche Eigenkündigung umgedeutet werden kann, was in der arbeitsrechtlichen Praxis für Arbeitgeber große Bedeutung haben kann. Die Umdeutung eines solchen eigentlich rechtlich gegenstandslosen Widerspruchs in

eine außerordentliche Arbeitnehmerkündigung ist daher entsprechend der Feststellungen des BAG nur möglich, soweit der Arbeitgeber in seinem Unterrichtungsschreiben nach § 613a Abs. 5 BGB ausdrücklich auf die mangelnde Widerspruchsmöglichkeit hingewiesen hat. Hier erläutert das BAG somit, wie sich ein Arbeitgeber in derartigen Fällen absichern kann. Beim Entwurf des Unterrichtungsschreibens gemäß § 613a Abs. 5 BGB sollte der Arbeitgeber daher in diesen Fällen besonders auf das Fehlen des Widerspruchsrechts hinweisen.

Daneben stellt der BAG in seinem Urteil klar, dass bei Fehlen des Widerspruchsrechts in derartigen Fällen den Arbeitnehmern zwar grundsätzlich ein Recht zur außerordentlichen Kündigung gemäß § 626 Abs. 1 BGB zusteht, dieses jedoch keine Schadensersatzpflicht des Arbeitgebers auslöst, die üblicherweise bei Vorliegen eines wichtigen Grundes zur Eigenkündigung gegeben wäre. Arbeitgeber sollten sich daher bereits im Vorfeld von geplanten Umstrukturierungsmaßnahmen über die rechtlichen Folgen sowie insbesondere über die rechtliche Einordnung der einzelnen geplanten Maßnahmen informieren, da sich bei der Umsetzung der Maßnahmen verschiedene rechtliche Gestaltungsmöglichkeiten auf der einen sowie besonders zu beachtende Pflichten auf der anderen Seite ergeben können, durch deren Einhaltung die arbeitsrechtlichen und damit verbunden auch wirtschaftlichen Risiken solcher Maßnahmen minimiert werden können.

Kontakt für weitere Informationen:
Corinna Heuschmid
 Rechtsanwältin
 Rödl & Partner Köln
 Tel.: +49 (2 21) 94 99 09 - 3 04
 E-Mail: corinna.heuschmid@roedl.de



> Kollektive Rechtsdurchsetzung – Wem nutzt die Sammelklage?

VON ANDREAS CRONE, LL.M. | Das Thema „Sammelklage“ bleibt auf der politischen Agenda. Wie wir bereits mehrfach berichteten, möchte die Europäische Kommission Geschädigten in weit höherem Umfang als bisher die Möglichkeit einräumen, ihre Ansprüche gemeinsam durchzusetzen. In Kürze wird die EU-Kommission hierzu ein Grünbuch vorlegen, in dem sie ihre Vorstellungen konkretisieren wird. Erste Äußerungen der Kommission zeigten bereits, dass man offensichtlich bereit ist, alt-hergebrachte Grundsätze des Prozessrechts in großem Umfang auf den Prüfstand zu stellen.

Konferenz des Bundesministeriums der Justiz im November 2008

Aus diesem Anlass veranstaltete das Bundesministerium der Justiz im November 2008 eine Konferenz, auf der Vertreter aus Politik, Wissenschaft und Praxis Risiken und Chancen von „Sammelklagen“ kontrovers diskutierten. Leitmotiv der Reformbestrebungen ist dabei offenbar, wie die Bundesjustizministerin erklärte, die Hemmschwelle für Klagen einzelner zu senken, die sich oft von Aufwand und Kostenrisiko abschrecken ließen, ihre Rechte durchzusetzen. Dabei stellte die Justizministerin klar, dass es ein sogenanntes „Opt-out-Modell“ nicht geben dürfe. Bei einem solchen Modell würde ein Repräsentant die Ansprüche aller Geschädigten geltend machen, wenn diese nicht ausdrücklich widersprechen. Dies verletze den verfassungsrechtlichen Anspruch auf rechtliches Gehör und verursache Streit bei der späteren Verteilung eines etwaigen erstrittenen Schadensersatzes. In Betracht komme daher nur eine „Opt-in-Lösung“, bei der der Geschädigte wählen kann, ob er sich an einer gemeinsamen Klage beteiligt oder nicht.

Bereits bestehende Mechanismen kollektiver Rechtsdurchsetzung

Den Forderungen nach einer Einführung neuer kollektiver Klage-mechanismen lässt sich außerdem entgegenhalten, dass in Deutschland bereits ein System besteht, welches die Bedürfnisse nach gemeinsamer Rechtsdurchsetzung berücksichtigt. So besteht insbesondere im Wettbewerbs- und Kartellrecht seit 2005 die Möglichkeit, gegenüber einem Unternehmen, das vorsätzlich gegen Wettbewerbs- oder Kartellrecht verstößt, eine Gewinnabschöpfung durchzusetzen. Die entsprechenden Summen kommen zwar der Staatskasse zugute, dennoch dürfte die entsprechende Regelung im Hinblick auf missbräuchliche Verhaltensweisen einen abschreckenden Effekt ausüben. Darüber hinaus ist seit 2005 das Kapitalanleger-Musterverfahrensgesetz (KapMuG) in Kraft. Mit diesem Gesetz lassen sich in Schadensersatzprozessen wegen falscher Kapitalmarktinformationen Musterverfahren durchführen, deren Ergebnis Bindungswirkung für alle gleichartigen Prozesse hat. Es ist nach wie vor offen, ob dieses Pilotprojekt nach dem Jahr 2010 weitergeführt wird und ob es auf andere Bereiche, beispielsweise Produkthaftung oder allgemeine Schadensersatzhaftung ausgedehnt wird.

Fazit

Übertriebene Befürchtungen vor „Sammelklagen“ nach US-amerikanischem Vorbild muss es zwar nicht geben. Dennoch bleibt mit Sorgfalt zu beobachten, wie weit sich die Europäische Kommission mit ihren Ideen durchsetzen wird. Dass sich das Risiko kostenträchtiger gerichtlicher Auseinandersetzungen im Fall der Verwirklichung der entsprechenden Vorstellungen für europäische Unternehmen erhöhen wird, ist keinesfalls ausgeschlossen.

Kontakt für weitere Informationen:
Andreas Crone, LL.M.
Rechtsanwalt
Rödl & Partner Nürnberg
Tel.: +49 (9 11) 91 93 - 16 19
E-Mail: andreas.crone@roedl.de



Wirtschaft aktuell

> Kurzmeldungen > Kurzmeldungen >

EU veröffentlicht konsolidierte Fassung der IFRS in deutscher Sprache

Die Europäische Union hat im Amtsblatt vom 29. November 2008 die Verordnung (EG) Nr. 1126/2008 der Kommission vom 3. November 2008 zur Übernahme bestimmter internationaler Rechnungslegungsstandards gemäß der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates veröffentlicht. Die konsolidierte Fassung tritt an die Stelle von bislang 18 Einzelverordnungen und ersetzt die Verordnung Nr. 1725/2003 vom 29. September 2003 sowie alle bis zum 15. Oktober 2008 vorgenommenen Änderungen (siehe auch unter www.drsc.de).

IASB veröffentlicht zusätzliche Leitlinien zur Ermittlung von Fair Values in inaktiven Märkten

Der International Accounting Standards Board (IASB) hat am 31. Oktober 2008 zusätzliche Leitlinien zur Ermittlung von Fair Values in inaktiven Märkten veröffentlicht. Die Leitlinien stellen die aktuelle „Best Practice“ dar und wurden von einem Expertengremium (Expert Advisory Panel) entwickelt, in welchem u. a. Bewertungsexperten von Abschlusserstellern, Prüfern, Nutzern von Abschlussinformationen und Regulatoren mitgewirkt haben. Die Leitlinien sprechen eine Vielzahl von Fragen an, die in der aktuellen Finanzmarktkrise besondere Bedeutung erlangt haben, z. B. die Benutzung von indikativen Preisen, die Verwendung von durch das Unternehmen entwickelten Annahmen bei der Anwendung von Bewertungsverfahren, wenn Marktdaten nicht beobachtbar sind, und die Identifizierung von sogenannten Notverkäufen (siehe ebenfalls unter www.drsc.de).

> Kurzmeldungen > Kurzmeldungen >

> Handelsrechtliche Vermerk- und Berichterstattungspflichten bei Patronatserklärungen

VON GEORG BEYER | Die handelsrechtlichen Vermerk- und Berichterstattungspflichten bei Patronatserklärungen sind im Rechnungslegungshinweis IDW RH HFA 1.013 des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V. (IDW) aufgeführt, der im Folgenden in seinen wesentlichen Bestandteilen wiedergegeben wird.

Wesen und rechtliche Einordnung der Patronatserklärungen

Patronatserklärungen sind gesetzlich nicht geregelt. Als „Patronatserklärung“ werden Erklärungen bezeichnet, die – bei unterschiedlichem Rechtsgehalt – ihre Gemeinsamkeit regelmäßig darin haben, dass eine Muttergesellschaft (Patron) einem Gläubiger ihrer Tochtergesellschaft zur Förderung oder Erhaltung der Kreditbereitschaft Maßnahmen oder Unterlassungen in Aussicht stellt oder zusagt.

Dabei macht es für den Verpflichtungsgehalt und damit auch für die Beurteilung, ob sich hieraus eine Pflicht zur Passivierung, eine Vermerkplicht oder keine bilanziellen Auswirkungen ergeben, keinen Unterschied, ob die Erklärung von vornherein gegenüber dem Gläubiger abgegeben wird oder ob sie zwar zunächst gegenüber der Tochtergesellschaft abgegeben wird, hieraus aber Rechte für deren Gläubiger begründet werden – sei es durch Abtretung von Ansprüchen, sei es durch Vereinbarung eines Vertrages zugunsten Dritter oder sei es durch Rechtsgrundsätze wie Anscheins- oder Vertrauenshaftung. Denkbar ist auch, dass die Zusage der Tochtergesellschaft erteilt wird, die Muttergesellschaft sich aber gegenüber deren Gläubiger verpflichtet, für die Dauer des Kreditverhältnisses die der Tochtergesellschaft gegebene Zusage unverändert gelten zu lassen. In der Praxis kommen daneben auch Patronatserklärungen vor, die von der Muttergesellschaft pauschal gegenüber allen Gläubigern oder gegenüber der Allgemeinheit abgegeben werden, z. B. im Geschäftsbericht der Muttergesellschaft.

Patronatserklärungen sind abzugrenzen von zu passivierenden Verlustübernahmen, Zuschussverpflichtungen und anderen einseitigen Leistungspflichten sowie anderen Kreditinstrumenten wie Bürgschaften, Schuldmittelübernahmen oder Garantieverträge, die zu einer bedingten Einstandspflicht und damit zunächst nur zu einer Vermerkplicht unter der Bilanz oder im Anhang führen. Auch Patronatserklärungen lösen eine solche Vermerkplicht aus, wenn sie einen Gewährleistungsvertrag i. S. v. § 251 HGB begründen. Der Gewährleistungsvertrag ist gesetzlich nicht definiert. Für die Vermerkplicht (§ 251 gegebenenfalls i. V. m. § 268 Abs. 7 HGB) ist davon auszugehen, dass es sich um einen eigenständigen bilanzrechtlichen Begriff handelt, der jeden nicht als Bürgschaft zu qualifizierenden Vertrag umfasst, durch den die Verpflichtung be-

gründet wird, für einen bestimmten Erfolg oder eine Leistung oder für den Nichteintritt eines bestimmten Nachteils einzustehen, soweit hiermit eine Vermögensbelastung verbunden sein kann.

Davon ausgehend sind Patronatserklärungen darauf zu prüfen, ob durch sie in vorstehendem Sinne Gewähr geleistet wird. Dabei ist zu beachten, dass Patronatserklärungen häufig so formuliert sind, dass die Übernahme einer Gewährleistungspflicht nicht sofort erkennbar ist. Bei der Auslegung einer Patronatserklärung zur Erforschung ihres Verpflichtungsgehaltes sind der Wortlaut der Erklärung, die Begleitumstände und die bestehende Interessenslage zu berücksichtigen. Als auslegungsrelevante Begleitumstände kommen auch die Entstehungsgeschichte (z. B. die Vorkorrespondenz) und Äußerungen der Parteien über den Erklärungsinhalt in Betracht. Lässt sich im Wege der Auslegung nicht mit hinreichender Sicherheit klären, dass die Patronatserklärung keine Gewährleistungszusage enthält, ist bei der Beurteilung der Angabepflicht aus Vorsichtsgründen im Zweifel davon auszugehen, dass eine Gewährleistungsverpflichtung vorliegt.

Bei Erklärungen, die Aussagen über die geschäftspolitischen Absichten der Muttergesellschaft enthalten, ist ebenfalls durch Auslegung zu ermitteln, ob sie eine bindende Verpflichtung des Erklärenden begründen sollen. Bei Rechtsunsicherheit ist es Sache des Bilanzierenden nachzuweisen, dass keine rechtlich bindende Verpflichtung, sondern nur eine – bilanzrechtlich irrelevante – Erwartungshaltung begründet werden sollte.

Grundformen der Patronatserklärungen

Bei der Vielzahl der Erscheinungsformen von Patronatserklärungen und im Hinblick auf das oft angestrebte Ziel, eine Erhöhung der Kreditsicherheit zu erreichen, ohne dass eine passivierungs- oder angabepflichtige Verpflichtung entsteht, ist es nicht möglich, die Erscheinungsformen von Patronatserklärungen abschließend zu systematisieren. Immerhin lassen sich die gebräuchlichsten Patronatserklärungen auf die folgenden Grundformen zurückführen:

Die Muttergesellschaft sagt dem Gläubiger der Tochtergesellschaft zu, für die Dauer des Kreditverhältnisses

- > das Gesellschaftsverhältnis mit der Tochtergesellschaft beizubehalten,
- > den Unternehmensvertrag mit der Tochtergesellschaft nicht zu ändern, aufzuheben oder zu kündigen,
- > die Tochtergesellschaft dahin zu beeinflussen, dass sie ihren Verbindlichkeiten (gegenüber dem Gläubiger) nachkommt,
- > die Tochtergesellschaft finanziell so ausgestattet zu halten, dass sie ihren Verbindlichkeiten (gegenüber dem Gläubiger) nachkommen kann,
- > eine bestimmte Kapitalausstattung bei der Tochtergesellschaft aufrechtzuerhalten.

Eine unbedingte Verpflichtung zur Abgabe einer Patronatserklärung steht in ihrem wirtschaftlichen Gehalt dieser Patronatserklärung selbst gleich. Dementsprechend ist eine solche Verpflichtungserklärung als Gewährleistungsvertrag zu werten, wenn die abzugebende Patronatserklärung eine Gewährleistung enthält.

Je nachdem, wie der Verpflichtungsinhalt der Patronatserklärung ausgestaltet ist, spricht man von „weichen“ oder „harten“ Patronatserklärungen. Weiche Patronatserklärungen sind nicht auf Zahlung, sondern auf sonstige Handlungen, wie Auskünfte, Informationen oder bestimmte Verhaltensweisen, gerichtet (Grundformen 1 bis 3). Zusagen dergestalt, Tochtergesellschaften mit ausreichend Liquidität oder Kapital auszustatten, sodass sie ihren Verbindlichkeiten aus dem Kreditvertrag nachkommen können, sind als harte Patronatserklärungen zu qualifizieren (Grundformen 4 und 5).

Behandlung der Grundformen bei der Rechnungslegung: Grundform 1 – Beibehaltung des Gesellschaftsverhältnisses

Patronatserklärungen mit dem Inhalt der Grundform 1 enthalten keine Gewährleistungszusage; über die bloße Pflicht zur Beibehaltung der Beteiligung hinaus wird kein Erfolg geschuldet, der zu einer Vermögensbelastung des Patrons führen würde. Insbesondere ergibt sich aus dem Beteiligungsverhältnis und dessen Beibehaltung grundsätzlich keine Einstandspflicht für die Verpflichtungen der Tochtergesellschaft.

Eine solche Patronatserklärung ist nicht nach § 251 i. V. m. § 268 Abs. 7 HGB unter der Bilanz zu vermerken oder im Anhang anzugeben, da die Muttergesellschaft durch die Erklärung nicht mit einem finanziellen Risiko belastet ist, sondern nur eine Verhaltensverpflichtung übernommen hat, deren Erfüllung keine Vermögensbelastung zur Folge hat. Verletzt die Muttergesellschaft die Verhaltensverpflichtung, so können daraus Schadensersatzverpflichtungen erwachsen; diese sind dann nach allgemeinen Bilanzierungsregeln zu behandeln.

Eine Vermerkplicht für ein Haftungsverhältnis ergibt sich auch dann nicht, wenn die Muttergesellschaft dem Gläubiger zusätzlich verspricht, bei einer Aufgabe oder Verringerung der Beteiligung Sicherheit für die Verbindlichkeiten der Tochtergesellschaft zu leisten. Da die Verpflichtung zu künftiger Sicherheitsleistung hier unter einer Bedingung steht, deren Eintritt allein vom Handeln der Muttergesellschaft abhängig ist, besteht vor Eintritt der Bedingung keine bilanzrechtlich relevante Eventualverbindlichkeit.

Grundform 2 – keine Änderung, Aufhebung oder Kündigung eines Unternehmensvertrages

Patronatserklärungen mit dem Inhalt der Grundform 2 enthalten ebenfalls keine Gewährleistungszusage. Die Pflichten der Muttergesellschaft ergeben sich aus dem Unternehmensvertrag, den fort-

zuführen sie verspricht; darüber hinaus hat sie dem Gläubiger für eine weitere Leistung oder einen gesonderten Erfolg nicht einzustehen. Der Gläubiger erhält seine Sicherheit aus dem Unternehmensvertrag mit seinen gesetzlichen Gläubigerschutzbestimmungen (z. B. §§ 300–303 AktG), insbesondere der Verpflichtung der Muttergesellschaft zur Verlustübernahme (§ 302 AktG).

Patronatserklärungen mit dem Verpflichtungsinhalt der Grundform 2 sind daher weder zu vermerken, noch muss über sie bei den Haftungsverhältnissen berichtet werden, da über das aus dem Unternehmensvertrag resultierende finanzielle Risiko hinaus kein weiteres Risiko eingegangen wird. Allerdings ist im Einzelfall zu prüfen, inwieweit eine Rückstellung wegen drohender Inanspruchnahme aus dem Unternehmensvertrag zu bilden ist.

Hat die Muttergesellschaft dagegen neben dem Unternehmensvertrag eine als Gewährleistungsvertrag zu qualifizierende Patronatserklärung abgegeben, ist diese grundsätzlich zu vermerken und gegebenenfalls über sie zu berichten. Im Einzelfall ist zu prüfen, ob und inwieweit das Risiko aus der Einstandspflicht bereits durch Passivierung einer drohenden Inanspruchnahme aus dem Unternehmensvertrag abgedeckt ist.

Ist die Muttergesellschaft für den Fall, dass der Unternehmensvertrag geändert, aufgehoben oder gekündigt wird, zu einer Sicherheitsleistung verpflichtet, so wäre eine Vermerk- oder Berichtspflicht nicht gegeben, wenn sie den Eintritt dieser Bedingung nach freiem Willen vermeiden kann. Aktienrechtlich wird eine solche Sicherheitsleistung nach § 303 AktG jedoch auch dann geschuldet, wenn der Vertrag auf Betreiben des Tochterunternehmens endet. Gleichwohl ergibt sich hieraus keine Vermerk- oder Berichtspflicht, weil es sich um eine gesetzlich angeordnete Pflicht handelt. Entsprechendes gilt für Unternehmensverträge mit GmbH, die aufgrund steuerrechtlicher Anforderungen aktienrechtlichen Verträgen nachgebildet sind.

Grundform 3 – Einflussnahme auf Geschäftsführung

Mit einer Patronatserklärung nach Grundform 3 verspricht die Muttergesellschaft lediglich, die Tochtergesellschaft zu ordentlicher Kreditabwicklung anzuhalten. Die Handlungspflicht beschränkt sich auf solche Einflussnahmen, die rechtlich zulässig sind. Die Muttergesellschaft verpflichtet sich zwar, die Tochtergesellschaft dahingehend zu beeinflussen, dass sie ihre Geschäfte (auf einem Teilgebiet) mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns führt, sie steht aber nicht für einen bestimmten Erfolg dieser Geschäftsführung – die Befriedigung des Gläubigers – ein. Dies schon deshalb nicht, weil auch eine ordentliche Geschäftsführung nicht die Erfüllung der Verpflichtungen aus einem Kreditvertrag garantiert. Die Erklärung enthält demnach keine Gewährleistungszusage im Sinne eines Haftungsverhältnisses gemäß § 251 HGB. Ist jedoch festzustellen, dass die Muttergesellschaft die ihr obliegende Handlungspflicht verletzt hat,

können hieraus Schadensersatzverpflichtungen erwachsen, die dann nach allgemeinen Bilanzierungsregeln zu behandeln sind.

Verbindet jedoch die Muttergesellschaft das Versprechen der Einflussnahme mit der Zusage, die Tochtergesellschaft in die Lage zu versetzen, ihren Verbindlichkeiten nachkommen zu können, oder erklärt sie, dafür sorgen zu wollen, dass die Tochtergesellschaft ihre Verbindlichkeiten erfüllt, so umfasst dies eine Einstandspflicht für den zugesagten Erfolg, hier die Befriedigung des Gläubigers. Hier muss die Muttergesellschaft erforderlichenfalls die benötigten Mittel zur Verfügung stellen. Daraus folgt, dass derartige Erklärungen als auf Liquiditätsausstattung gerichtete Gewährleistungszusagen zu werten sind. Wegen der sich daraus ergebenden bilanzrechtlichen Auswirkungen kann auf die nachfolgenden Erläuterungen zu Grundform 4 verwiesen werden.

Grundform 4 – Liquiditätsausstattung

Durch eine Patronatserklärung nach Grundform 4 übernimmt die Muttergesellschaft gegenüber dem Kreditgeber die Gewähr für die künftige finanzielle Leistungsfähigkeit der Tochtergesellschaft. Zwar steht dem Gläubiger aus einer ihm gegenüber abgegebenen Erklärung regelmäßig kein unmittelbarer Anspruch auf Zahlung an sich selbst zu. Vielmehr kann er nur verlangen, dass die Muttergesellschaft ihre Tochtergesellschaft entsprechend ausstattet. Da letztlich jedoch der Erfolg – Befriedigung – geschuldet wird, steht ihm ein Schadensersatzanspruch gegen die Muttergesellschaft zu, wenn diese die Ausstattungsverpflichtung nicht erfüllt. Ob es sich in Bezug auf die Tochtergesellschaft um einen echten (berechtigenden) Vertrag zugunsten Dritter handelt, die Tochtergesellschaft also berechtigt ist, Leistung an sich zu verlangen, oder ob es sich um einen unechten Vertrag zugunsten der Tochtergesellschaft handelt, ist ohne Bedeutung. Entscheidend ist die Verpflichtung der Muttergesellschaft gegenüber dem Gläubiger.

Die Höhe der Vermerkpflcht bedarf näherer Bestimmung und ergibt sich i. d. R. durch Auslegung der Erklärung. Dabei ist zu unterscheiden zwischen Erklärungen, die gegenüber bestimmten einzelnen Gläubigern abgegeben werden, und solchen, die pauschal gegenüber der Gesamtheit aller Gläubiger oder der Allgemeinheit abgegeben werden.

Wird die Erklärung gegenüber bestimmten Gläubigern abgegeben und wird ausdrücklich auf die Verbindlichkeit der Tochtergesellschaft gegenüber dem Gläubiger („aus dem Kreditvertrag“; „aus der gesamten Geschäftsbeziehung“) Bezug genommen, so genügt in aller Regel die Angabe des Betrages, der der Schuld der Tochtergesellschaft am Abschlussstichtag entspricht. Betrifft die Erklärung nicht nur den Stand einer bestimmten Verbindlichkeit zu einem Stichtag, sondern umfasst sie – etwa bei einer Kreditlinie – auch weitere Verpflichtungen, ist wie bei einer Höchstbetragsbürgschaft die Angabe des Höchstbetrags erfor-

derlich, soweit sich dieser bestimmen lässt; anderenfalls ist der aktuelle Betrag anzugeben und muss die Angabe durch verbale Erläuterungen ergänzt werden.

Fehlt eine ausdrückliche Bezugnahme auf die Verpflichtungen der Tochtergesellschaft gegenüber dem Erklärungsempfänger und übernimmt die Muttergesellschaft ihm gegenüber ganz allgemein die Verpflichtung, die Tochtergesellschaft so auszustatten, dass sie ihre Verbindlichkeiten erfüllen kann, werden nach dem Wortlaut der Erklärung sämtliche Verpflichtungen der Tochtergesellschaft erfasst. In aller Regel wird jedoch eine so weitgehende Verpflichtung von den Vertragspartnern nicht gewollt sein. Das Interesse des Erklärungsempfängers beschränkt sich darauf, wegen seiner eigenen Forderungen Befriedigung zu erhalten. Dann reicht ein Vermerk in Höhe der Schuld der Tochtergesellschaft gegenüber dem Erklärungsempfänger aus.

Wird die Patronatserklärung nach Grundform 4 pauschal gegenüber der Gesamtheit aller Gläubiger der Tochtergesellschaft oder sogar gegenüber der Allgemeinheit (d. h. allen, die es angeht) abgegeben, muss das Haftungsrisiko, soweit dies nach den Umständen des Einzelfalles möglich ist, beziffert werden. Falls das Risiko ziffernmäßig nicht bestimmbar ist, berechtigt die mangelnde Bestimmbarkeit nicht, einen Vermerk gemäß § 251 HGB bzw. eine Anhangsangabe gemäß § 268 Abs. 7 HGB überhaupt zu unterlassen. Vielmehr sind die nicht bezifferbaren Verbindlichkeiten aus dem Gewährleistungsvertrag verbal zu erläutern. Die Erläuterung kann unter der Bilanz oder – bei längeren Ausführungen vorzugsweise – im Anhang gegeben werden; bei einer Erläuterung im Anhang ist unter der Bilanz bei dem Vermerkposten hierauf hinzuweisen. Insbesondere dann, wenn die Patronatserklärung auch die künftigen Verpflichtungen umfasst, erscheint eine Konkretisierung auf den Betrag der zum Stichtag bestehenden Verbindlichkeiten nicht sachgerecht, sodass eine verbale Angabe ausreichend und vorzuziehen ist.

Grundform 5 – Kapitalausstattung

Eine Patronatserklärung mit dem Inhalt der Grundform 5 ist ebenfalls als Gewährleistungsvertrag (in der Form eines unechten Vertrages zugunsten Dritter, der Tochtergesellschaft) zu werten, wobei im Gegensatz zu Grundform 4 nicht nur die Schuldendeckung, sondern darüber hinaus ein positives Kapital zugesichert wird. Da der Gläubiger der Tochtergesellschaft als Erklärungsempfänger wie bei Grundform 4 i. d. R. nur an seiner eigenen Befriedigung, nicht aber an der Befriedigung der Mitgläubiger oder sogar der positiven Kapitalausstattung ein eigenes Interesse hat, beschränkt sich auch hier die finanzielle Einstandspflicht der Muttergesellschaft im Zweifel auf den Betrag der Schuld gegenüber dem Gläubiger, dem gegenüber die Erklärung abgegeben wird. Zur Auslegung und zu den Folgen für die Angabepflicht kann daher auf die Ausführungen zu Grundform 4 verwiesen werden.

Kontakt für weitere Informationen:

Georg Beyer

Steuerberater

Rödl & Partner Nürnberg

Tel.: +49 (9 11) 59 814 - 231

E-Mail: Georg.Beyer@roedl.de



Rödl & Partner intern

> **Auslandsbrief von Rödl & Partner**

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

Im Blickpunkt:

Kurzarbeit in der internationalen Personalpraxis

- > Hintergrund: Internationale Finanzkrise und Kurzarbeit im internationalen Vergleich
- > Kurzarbeit in Frankreich
- > Kurzarbeit in Spanien
- > Flexibilisierung und Personalkostensenkung im brasilianischen Arbeitsrecht
- > Die „Kurzarbeitshilfe“ in Österreich
- > Kurzarbeit in den baltischen Staaten
- > Kurzarbeit in Großbritannien
- > Möglichkeiten der Arbeitszeitverkürzung in der Tschechischen Republik

Rödl & Partner: Internationales Steuerrecht

- > Senkung der Umsatzsteuer zum 1. Dezember 2008 in Großbritannien

Rödl & Partner intern

- > China: Hoffnungsträger für die Weltwirtschaft

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.

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

> Rödl & Partner Nürnberg

Thema	Die Auswirkungen des MoMiG auf die Unternehmenspraxis
Termin/Ort	16.01.2009 / Nürnberg
Referenten	Michael Wiehl, Horst Grätz

Impressum Mandantenbrief Januar 2009

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: Lutz Günther, Horst Grätz, Georg Beyer
Koordination: Sabine Rohde, Emel Kabakci
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