

Editorial

Die anstehende Erbschaft- und Schenkungsteuerreform nimmt gegenwärtig weiter Gestalt an. Die derzeitigen Fortschritte zeigen sich dabei allerdings weniger im Fortgang des parlamentarischen Verfahrens als in den inzwischen vom Bundesfinanzministerium veröffentlichten Entwürfen zu Rechtsverordnungen. Die darin enthaltenen Regelungen zur Bewertung von Grundvermögen, Betriebsvermögen bzw. Anteilen an Kapitalgesellschaften sowie land- und forstwirtschaftlichem Vermögen werden die effektive Steuerlast maßgeblich beeinflussen. Die Verordnungsentwürfe zur Bewertung von Grund- und Betriebsvermögen stellen wir Ihnen im Brennpunkt dieser Ausgabe näher vor.

Dem Bereich der Schenkungen und Erbschaften widmen wir uns zudem in mehreren weiteren Beiträgen. So erhalten Sie Hinweise, inwieweit auch nach einem kürzlich bekannt gewordenen BFH-Urteil noch auf schenkungsteuerliche Konsequenzen einer verdeckten Gewinnausschüttung zu achten sein wird (S. 3). Im Hinblick auf die ertragsteuerlichen Wirkungen eines Erbfalls eröffnen wir Ihnen ferner, welche Gestaltungsmöglichkeiten sich aus neuer Rechtsprechung zum Übergang einkommensteuerlicher Verlustvorträge ergeben.

Über die in diesem Heft dominierende Thematik „Schenken und Vererben“ hinaus informieren wir wie gewohnt über andere aktuelle Entwicklungen aus den Bereichen Steuern, Rechnungslegung und Recht. Beachten Sie auch unsere betriebswirtschaftliche Serie zu Due-Diligence-Untersuchungen, welche sich diesmal mit der Einschätzung steuerlicher Risiken beschäftigt.

Mit freundlichen Grüßen

Ihr PKF Team

Brennpunkt

- Entwürfe der Bewertungsverordnungen für Grund- und Betriebsvermögen

Steuern

Steuern im Unternehmen

- Schenkungsteuer bei verdeckten Gewinnausschüttungen an Nahestehende
- Vereinssponsoring: Auslösung von Steuerpflichten?
- Tatsächliche Beherrschung als Voraussetzung der umsatzsteuerlichen Organschaft

Besteuerung der Privatpersonen

- Nun doch: Einkommensteuerliche Verlustvorträge nicht vererblich
- Rürup-Rente: Sicherstellung des Sonderausgabenabzugs
- Internationale Doppelbelastung mit Erbschaftsteuer vermeidbar?

Rechnungslegung

- Bilanzielle Behandlung des Contracting
- Eigenkapitalausweis nach IFRS: Hoffnung für deutsche Personengesellschaften

Recht

- Unfallversicherungsschutz bei Betriebsfeier mit „offenem Ende“?

Betriebswirtschaft

- Due Diligence (Teil 3): Erfassung steuerlicher Einflussfaktoren

Brennpunkt

■ Entwürfe der Bewertungsverordnungen für Grund- und Betriebsvermögen: Welche Verfahren zukünftig wie anwenden?

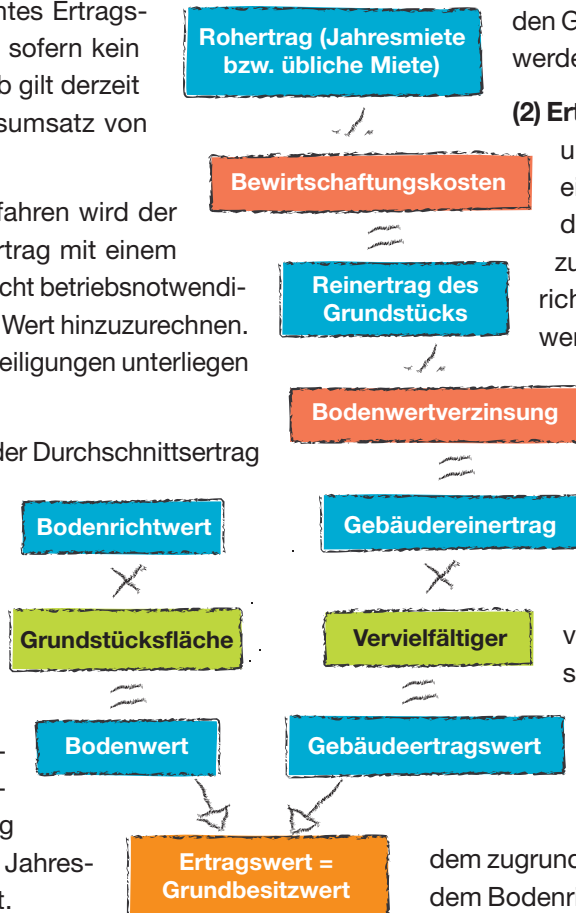
Der Gesetzentwurf zur Reform der Erbschaft- und Schenkungsteuer durchläuft derzeit das parlamentarische Verfahren. Mit dem Entwurf wird auch die Bewertung des Vermögens neu geregelt. Grundsätzlich sollen sich alle Bewertungen am gemeinen Wert orientieren (vgl. bereits die Hinweise in den PKF Nachrichten 12/07). Aus Vereinfachungsgründen ist vorgesehen, für die Bewertung von Betriebsvermögen, Anteilen an Kapitalgesellschaften und Grundvermögen Bewertungsverordnungen zu erlassen, deren Entwürfe jetzt vorliegen.

1. Bewertung von Betriebsvermögen

Für die Bewertung von Betriebsvermögen, Mitunternehmeranteilen und Anteilen an Kapitalgesellschaften, für die der gemeine Wert anhand der zukünftigen Ertragslage zu ermitteln ist, kann ein vereinfachtes Ertragswertverfahren angewendet werden, sofern kein Großbetrieb vorliegt. Als Großbetrieb gilt derzeit ein Unternehmen mit einem Jahresumsatz von über 32 Mio. €.

Beim vereinfachten Ertragswertverfahren wird der durchschnittlich erzielbare Jahresertrag mit einem Kapitalisierungsfaktor multipliziert. Nicht betriebsnotwendiges Vermögen ist mit dem gemeinen Wert hinzuzurechnen. Im Betriebsvermögen enthaltene Beteiligungen unterliegen einer selbständigen Bewertung.

Als maßgeblicher Jahresertrag wird der Durchschnittsertrag der letzten drei Jahre angenommen, wobei Veränderungen im Unternehmen zu berücksichtigen sind. Die einzelnen Jahresergebnisse sind zu korrigieren um Sonderabschreibungen, Abschreibungen auf Firmenwerte, Investitionszulagen, einmalige Veräußerungsgewinne oder -verluste sowie Ertragsteueraufwendungen. Zur Abgeltung des Ertragsteueraufwands wird das Jahresergebnis pauschal um 30% gekürzt.



Der Kapitalisierungszinssatz setzt sich zusammen aus dem Basiszinssatz (aktuell 3,32%) und einem Zuschlag von 4,5%. Dies führt aktuell zu einem Kapitalisierungszinssatz von 7,82% und einem Kapitalisierungsfaktor von 12,79.

Bei der Ermittlung des gemeinen Werts eines Mitunternehmeranteils ist als Besonderheit zu beachten, dass der gemeine Wert der Personengesellschaft zu ermitteln ist. Vom Ertragswert ist den Gesellschaftern vorrangig das Kapitalkonto zuzurechnen. Der verbleibende Teil wird nach dem Gewinnverteilungsschlüssel verteilt. Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens sind mit dem gemeinen Wert zu dem anteiligen Ertragswert zu addieren.

2. Bewertung von bebautem Grundvermögen

Für die Bewertung von bebauten Grundstücken werden zukünftig drei Verfahren zulässig sein:

(1) Vergleichswertverfahren: Für Wohnungseigentum oder Ein- und Zweifamilienhäuser ist das Vergleichswertverfahren einschlägig. Hierbei sind die Kaufpreise vergleichbarer Objekte als Bewertungsmaßstab heranzuziehen. Zudem ist es möglich, Vergleichsfaktoren, die von den Gutachterausschüssen veröffentlicht werden, zugrunde zu legen.

(2) Ertragswertverfahren: Für Mietwohn- und Geschäftsgrundstücke kommt ein Ertragswertverfahren zur Anwendung. Der Ertragswert setzt sich zusammen aus dem aktuellen Bodenrichtwert und dem Gebäudeertragswert. Letzterer ermittelt sich aus dem Rohertrag (Jahresmiete bzw. übliche Jahresmiete) abzüglich der Bewirtschaftungskosten. Die nach Erfahrungssätzen ermittelten Bewirtschaftungskosten werden vom Gutachterausschuss veröffentlicht. Liegen diese nicht vor, wird ein pauschaler Ansatz zwischen 17 und 30% (je nach Art und Alter des Gebäudes) angesetzt. Der so entstehende Reinertrag ist um eine Bodenwertverzinsung zu vermindern, die sich aus dem zugrunde liegenden Liegenschaftszins und dem Bodenrichtwert ergibt. Der sich ergebende

Gebäudereinertrag ist mit einem im Anhang der Bewertungsverordnung angegebenen Kapitalisierungsfaktor zu multiplizieren.

(3) Sachwertverfahren: Dieses wird angewendet, wenn ein Vergleichs- oder Ertragswert nicht zu ermitteln ist. Das Sachwertverfahren basiert vereinfachend auf Regelherstellungskosten je Flächeneinheit, die ebenfalls in einer Anlage zur Bewertungsverordnung angegeben sind. Der daraus ermittelte Wert ist zum Bodenrichtwert zu addieren, um den Sachwert zu erhalten.

Empfehlung: In vielen Fällen wird die oben dargestellte Wertermittlung zu einer deutlichen Höherbewertung des Vermögens führen. Anhand der vorliegenden Entwürfe der Bewertungsverordnungen kann nun überprüft werden, ob eine Schlechterstellung durch das neue Bewertungsrecht droht. Insbesondere bei Überlegungen, ob eine vorweggenommene Erbfolge noch vor Verabschiedung des neuen Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts vorgenommen werden soll, ist der Wertvergleich nach altem und neuem Recht mit einzubeziehen.

Mehr zum Thema: Die Entwürfe der Bewertungsverordnungen sind unter www.bundesfinanzministerium.de (Rubrik Aktuelles) veröffentlicht.

Steuern

Steuern im Unternehmen

■ Schenkungsteuer bei verdeckten Gewinnausschüttungen an Nahestehende

Für wen: GmbH mit Gesellschafter-Geschäftsführern.

Sachverhalt: Ein typisches Beispiel für eine verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) ist eine unangemessen hohe Vergütung an einen Gesellschafter für Leistungen, die er gegenüber der Gesellschaft erbringt. Der unangemessene Teil stellt steuerlich keine Betriebsausgabe dar und wird wie eine Gewinnausschüttung behandelt. Dies gilt auch, wenn unangemessen hohe Vergütungen an nahe stehende Personen der Gesellschafter gezahlt werden.

Einen solchen Fall hatte der BFH kürzlich zu entscheiden: Die Ehefrau eines Gesellschafter-Geschäftsführers war als freie Mitarbeiterin bei der GmbH ihres Ehemanns beschäftigt. Teile ihrer Vergütung wurden nach einer Betriebsprüfung als vGA behandelt, was unstrittig war. Das Finanzamt

sah allerdings in Höhe der vGA zusätzlich eine freigebige Zuwendung des Ehemanns an die Ehefrau und setzte Schenkungsteuer fest.

Der BFH hob die Festsetzung jetzt jedoch wieder auf. Erforderlich für eine Schenkung sei eine Vermögensverschiebung, d. h. eine Vermögensminderung beim Schenkenden und eine Mehrung auf der Seite des Beschenkten. An der Vermögensminderung beim Schenkenden fehlte es nach Auffassung des BFH im vorliegenden Fall.

Empfehlung: Der BFH verneint zwar eine Schenkung des Gesellschafters an seine Ehefrau, hält aber gleichzeitig das Vorliegen einer freigebigen Zuwendung der GmbH an die Ehefrau für möglich. Somit empfiehlt es sich auch künftig, den schenkungsteuerlichen Aspekten einer vGA besondere Beachtung zu widmen.

Mehr zum Thema: Das BFH-Urteil (Az.: II R 28/06) vom 7.11.2007 steht unter www.bundesfinanzhof.de bereit.

■ Vereinssponsoring: Auslösung von Steuerpflichten?

Für wen: Gemeinnützige Vereine, die Sponsorengelder erhalten.

Sachverhalt: Grundsätzlich ist ein gemeinnütziger Verein von der Körperschaftsteuer befreit; seine Umsätze werden mit dem ermäßigten Umsatzsteuersatz von 7% besteuert. Dies gilt jedoch nicht, soweit der Verein aufgrund einer wirtschaftlichen Betätigung einen Geschäftsbetrieb unterhält, dem kein Steuervorteil zusteht.

In einem am 7.11.2007 gefällten Urteil hat der BFH entschieden, dass Zuwendungen von dritter Seite zur Förderung des Sports der Körperschaftsteuer unterliegen, wenn der Sportverein hierfür eine wirtschaftliche Gegenleistung erbringt. Eine solche Gegenleistung sieht der BFH z.B. dann als gegeben an, wenn der Sponsor im Gegenzug für die Zuwendung in Vereinszeitungen Werbeanzeigen schaltet und bei Vereinsveranstaltungen die Mitglieder über sponsorbezogene Themen informiert. Neben die Belastung mit Körperschaftsteuer tritt in solchen Fällen, dass die Gegenleistungen nicht mit dem ermäßigten, sondern mit dem regulären Umsatzsteuersatz von 19% zu versteuern sind.

In dem vom BFH zu entscheidenden Fall ging es konkret um einen durch eine Versicherung gesponserten Schützenverein. Der BFH hat aber darauf hingewiesen, dass die Entscheidung nicht auf diesen Einzelfall beschränkt

ist, sondern in ihrer Bedeutung weit darüber hinausgeht. Insbesondere hat der BFH auf das immer beliebter werdende sog. Verwaltungssponsoring aufmerksam gemacht. Bei dieser Art des Sponsorings stellt der Sponsor einer öffentlichen Einrichtung Geld- oder Sachleistungen zur Verfügung. Die öffentliche Einrichtung macht im Gegenzug auf die Förderung seitens des Sponsors und den Sponsor selbst aufmerksam und ermöglicht ihm Werbemaßnahmen. Das Verwaltungssponsoring führt in einem solchen Fall zur Annahme eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs der öffentlichen Einrichtung.

Mehr zum Thema: Das BFH-Urteil vom 7.11.2007 (Az.: I R 42/06) finden Sie unter www.bundesfinanzhof.de.

■ Tatsächliche Beherrschung als Voraussetzung der umsatzsteuerlichen Organschaft

Für wen: Verbundene Unternehmen.

Sachverhalt: Eine umsatzsteuerliche Organschaft liegt vor, wenn eine juristische Person (Organgesellschaft) nach dem Gesamtbild der Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in ein Unternehmen (Organträger) eingegliedert ist. Die organisatorische Eingliederung ist dabei gegeben, wenn der Organträger die Organgesellschaft durch die Art und Weise der Geschäftsführung beherrscht oder zumindest die Beziehungen zwischen dem Organträger und der Organgesellschaft derart gestaltet sind, dass eine vom Willen des Organträgers abweichende Willensbildung bei der Organgesellschaft nicht möglich ist.

Hierzu hat der BFH in einem Urteil vom 5.12.2007 bestätigt, dass allein die mit dem unmittelbaren und/oder mittelbaren Besitz der Anteilmehrheit (finanzielle Eingliederung) verbundene Möglichkeit zur Beherrschung einer Tochtergesellschaft nicht für die Annahme der organisatorischen Eingliederung ausreicht. Ausschlaggebend ist vielmehr, dass die Beherrschung der Organgesellschaft durch den Organträger in der laufenden Geschäftsführung tatsächlich wahrgenommen wird. Im Urteilsfall war ein Einzelunternehmer an einer GmbH mehrheitlich beteiligt. Sein Mitgesellschafter hatte jedoch das Recht, einen einzelvertretungsberechtigten Geschäftsführer zu bestimmen und konnte eine abweichende Willensbildung in der GmbH verhindern. Der BFH verneinte daher die organisatorische Eingliederung und damit die Organschaft.

Empfehlung: Im Fall einer umsatzsteuerlichen Organschaft sollten Sie darauf achten, nicht nur ein Abhängigkeitsver-

hältnis der untergeordneten Gesellschaft, sondern auch deren tatsächliche Beherrschung durch das übergeordnete Unternehmen nachweisen zu können.

Mehr zum Thema: Das Urteil des BFH (Az.: V R 26/06) kann unter www.bundesfinanzhof.de eingesehen werden.

Besteuerung der Privatpersonen

■ Nun doch: Einkommensteuerliche Verlustvorträge nicht vererblich

Für wen: Steuerpflichtige mit einkommensteuerlichen Verlustvorträgen sowie deren Rechtsnachfolger.

Sachverhalt: Mit einer neuen Entscheidung hat der BFH seine bisherige Auffassung zum Übergang einkommensteuerlicher Verlustvorträge im Erbfall geändert: Noch nicht vom Erblasser in Anspruch genommene Verlustvorträge können demnach künftig nicht mehr vom Erben genutzt werden.

Zwar hat der BFH zur Vermeidung von Härten festgelegt, dass sich Steuerpflichtige weiter auf die bislang gegenteilige Rechtsprechung berufen können, wenn der Erbfall vor Veröffentlichung des neuen Urteils liegt, wovon die betroffenen Personen aufgrund der Vorteilhaftigkeit der bisherigen Rechtsprechung auch regelmäßig Gebrauch machen sollten. Für danach eintretende Erbfälle kommt eine Anwendung der bisherigen Auffassung jedoch nicht mehr in Frage.

Empfehlung: Im Hinblick auf künftige Erbfälle besteht angesichts der ggf. erheblichen finanziellen Nachteile, die sich aus dem Wegfall ungenutzter Verlustvorträge ergeben können, regelmäßig Bedarf an Maßnahmen, die Verluste wirtschaftlich oder tatsächlich auf den Erben überleiten. Dies betrifft sowohl beim künftigen Erblasser bereits bestehende als auch bis zu seinem Tod zu erwartende zusätzliche Verluste. Hierzu besteht grundsätzlich eine Vielzahl von Möglichkeiten, die allerdings ganz überwiegend noch zu Lebzeiten des Erblassers umgesetzt werden müssen. Die Komplexität der bei diesen Gestaltungen zu berücksichtigenden nicht-steuerlichen wie auch steuerlichen Aspekte lässt dabei eine rechtzeitige und umfassende Beratung angezeigt erscheinen.

Mehr zum Thema: Der BFH-Beschluss vom 17.12.2007 (Az.: GrS 2/04) ist unter www.bundesfinanzhof.de im Internet eingestellt. Detaillierte Beschreibungen und Beurteilungen ausgewählter Gestaltungsmaßnahmen zur (wirtschaftlichen) Übertragung von Verlusten finden Sie außerdem in einem Beitrag der PKF-Autoren Heymann und Jacobs in der Aus-

gabe 8/2008 der Zeitschrift „Steuerjournal“, den wir Ihnen auf Wunsch gerne zur Verfügung stellen.

■ Rürup-Rente: Sicherstellung des Sonderausgabenabzugs

Für wen: Steuerpflichtige, die Versicherungsbeiträge zu einer sog. Rürup-Rente leisten.

Sachverhalt: Versicherungsbeiträge eines Steuerpflichtigen zum Aufbau einer eigenen kapitalgedeckten Altersversorgung sind als Sonderausgaben abzugsfähig, sofern der Versicherungsvertrag bestimmte, in § 10 EStG abschließend aufgezählte Vorgaben erfüllt (sog. Rürup-Rente). Problematisch ist jedoch, dass es bei Rürup-Rentenverträgen, anders als bei Riester-Verträgen, keine staatliche Zertifizierung gibt. Die Liste der Rürup-Rentenverträge, die von der Finanzverwaltung anerkannt werden, ist daher weder abschließend noch immer zutreffend. Um den Umgang mit der Rürup-Rente zu erleichtern, hat die OFD Karlsruhe kürzlich eine Verfügung zu den Voraussetzungen und dem Verfahren im Zusammenhang mit der Rürup-Rente erlassen und eine Checkliste herausgegeben. Anhand dieser Liste können sowohl Rürup-Sparer als auch die Finanzämter prüfen, ob jeweils die Voraussetzungen für den Abzug der Beiträge als Sonderausgaben gegeben sind.

Empfehlung: Bevor Sie eine Rürup-Rente abschließen, sollten Sie in jedem Falle prüfen, ob tatsächlich die Voraussetzungen für den Sonderausgabenabzug gegeben sind. Hierfür stellt die von der OFD Karlsruhe erarbeitete Checkliste eine gute Hilfe dar.

Mehr zum Thema: Die Verfügung der OFD Karlsruhe vom 1.2.2008 einschließlich der Checkliste zur Prüfung der Abzugsvoraussetzungen stellen wir Ihnen auf Wunsch gerne zur Verfügung.

■ Internationale Doppelbelastung mit Erbschaftsteuer vermeidbar?

Für wen: Erben, die Erbschaftsteuer in Deutschland und einem anderen EU-Staat zahlen müssen.

Sachverhalt: Erwirbt ein in Deutschland ansässiger Erbe vom Erblasser auch ausländisches Vermögen, so kann die anfallende ausländische Erbschaftsteuer auf die deutsche Erbschaftsteuer angerechnet werden, sofern nicht in einem Doppelbesteuerungsabkommen mit dem ausländischen Staat etwas anderes geregelt ist. Voraussetzung für die Anrechnung ist jedoch, dass es sich beim übertragenen

Vermögen auch um Auslandsvermögen im Sinne des deutschen Steuerrechts handelt.

Aktuell hatte der BFH über einen Fall zu entscheiden, in dem es beim Erwerb von bei einer spanischen Bank gehaltenen Einlagen beim deutschen Erben zu einer Belastung mit spanischer Erbschaftsteuer kam. Nach deutschem Recht handelte es sich bei diesen Kapitalforderungen jedoch nicht um Auslandsvermögen, sondern um Inlandsvermögen. Daher ergab sich nach den Gesetzesbestimmungen eine ungemilderte Doppelbesteuerung mit spanischer und deutscher Erbschaftsteuer. Der BFH bezweifelt allerdings, dass diese Mehrfachbelastung mit der europarechtlich garantierten Kapitalverkehrsfreiheit vereinbar ist und hat den Fall dem EuGH zur weiteren Klärung vorgelegt.

Empfehlung: Damit auch Sie von einer evtl. günstigen Entscheidung des EuGH profitieren können, sollten Sie in vergleichbaren Fällen gegen Ihre Erbschaftsteuerveranlagung Einspruch einlegen und mit Hinweis auf den EuGH-Prozess das Ruhen des Verfahrens beantragen.

Mehr zum Thema: Den BFH-Beschluss vom 16.1.2008 (Az.: II R 45/05) finden Sie unter www.bundesfinanzhof.de.

Rechnungslegung

■ Bilanzielle Behandlung des Contracting

Für wen: Bilanzierende Unternehmen.

Sachverhalt: Unter Contracting sind Verträge über Betreibermodelle zu verstehen, die vorwiegend im Bereich der Energiewirtschaft, in der öffentlichen Verwaltung, der Industrie und den Unternehmen der Wohnungswirtschaft vorkommen. Beim Contracting beauftragt der Contracting-Nehmer ein Dienstleistungsunternehmen (Contracting-Geber), auf dem Grundstück des Contracting-Nehmers eine Anlage (z.B. zur Energieerzeugung) zu errichten und zu betreiben. Dabei wird ein Zeitraum von ca. 10 – 15 Jahren vertraglich festgelegt. Hauptanwendungsform ist das Liefer-, Anlagen-, Wärme- oder Energiecontracting, das sich auf die Bereitstellung bzw. Lieferung von Betriebsstoffen (Wärme, Kälte, Strom usw.) und den Betrieb zugehöriger Anlagen bezieht. Der Contracting-Geber führt die Investition in eigenem Namen und auf eigene Rechnung durch. Die Investitionskosten rechnet er in das einheitliche Entgelt ein, dass ihm der Contracting-Nehmer für die Energieversorgung aus der Anlage zahlt.

Steuerlich gesehen handelt es sich bei Contracting-Anlagen um Betriebsvorrichtungen. Diese werden vom Contracting-Geber selbst genutzt, um den Contracting-Nehmer vereinbarungsgemäß mit Energie zu beliefern. Basierend hierauf sind für die bilanzielle Zuordnung der Contracting-Anlage nach Auffassung der Finanzverwaltung (u.E. auch handelsbilanziell anwendbar) die für Mietereinbauten geltenden Grundsätze maßgeblich. Entscheidend ist, ob der Contracting-Geber wirtschaftliches Eigentum an der Energieanlage besitzt. Dies ist der Fall, wenn der Contracting-Geber den Contracting-Nehmer wirtschaftlich von Einwirkungen auf die Energieanlage ausschließen kann und bei Beendigung der Vertragszeit einen Anspruch auf eine Entschädigung in Höhe des Restwerts der Anlage besitzt. Damit hält der Contracting-Geber nicht nur die alleinige Sachherrschaft über die Energieanlage, sondern könnte zu jedem Zeitpunkt wirtschaftlich über deren Wert verfügen. Liegen diese Voraussetzungen vor, ist die Anlage im Anlagevermögen des Contracting-Gebers auszuweisen.

Empfehlung: Aufgrund der unterschiedlichen Ausgestaltung des Contracting ist im konkreten Einzelfall unter Berücksichtigung der vertraglichen Vereinbarung zu prüfen, wem die Anlage wirtschaftlich zuzurechnen ist.

Mehr zum Thema: Die hierzu ergangenen Erlasse der Finanzverwaltung stellen wir Ihnen gern zur Verfügung.

■ Eigenkapitalausweis nach IFRS: Hoffnung für deutsche Personengesellschaften

Für wen: Personengesellschaften, die nach internationalen Rechnungslegungsstandards (IFRS) bilanzieren oder eine Umstellung auf IFRS beabsichtigen.

Sachverhalt: Bisher beinhalteten die IFRS einen gegenüber dem deutschen handelsrechtlichen Verständnis völlig anderen Eigenkapitalbegriff: Nach IAS 32 waren Eigenkapital nur diejenigen Mittel, welche einen Residualanspruch an den Vermögenswerten eines Unternehmens (nach Abzug aller zugehörigen Schulden) begründen und für welche dem Inhaber kein Rückgaberecht zusteht. Das ordentliche Kündigungsrecht, das Gesellschaftern deutscher Personengesellschaften grundsätzlich unentziehbar zusteht, stellt jedoch gerade ein solches Rückgaberecht dar und führte damit regelmäßig zur Einstufung der Gesellschaftereinlagen als Fremdkapital. Diese waren grundsätzlich mit ihrem Fair Value, also unter Berücksichtigung von abfin-

dungsrelevanten stillen Reserven zu bewerten. Deutsche Personengesellschaften, darunter auch die zahlreichen GmbH & Co. KG, konnten folglich nach IFRS meist kein Eigenkapital ausweisen.

In Reaktion auf erhebliche Kritik hat das IASB nun eine Neufassung des IAS 32 verabschiedet. Danach bilden auch solche Finanzinstrumente Eigenkapital, die als „financial instruments puttable at fair value“ kumulativ

- durch die Inhaber kündbar sind oder beim Eintreten bestimmter Ereignisse (z.B. dem Tod des Gesellschafters) automatisch an den Emittenten zurückfallen,
- im Fall der Liquidation des Unternehmens den Inhabern einen beteiligungsproportionalen Anspruch am Reinvermögen vermitteln,
- die nachrangigste Kapitalklasse bilden und mit gleichen Merkmalen ausgestattet sind, ohne dass zusätzlich unkündbare Eigenkapitalinstrumente (z.B. auch in Form von hybridem Kapital) existieren,
- dem emittierenden Unternehmen über das Kündigungsrecht des Inhabers und seinen Residualvermögensanspruch hinaus keine weiteren Verpflichtungen auferlegen,
- einen Zahlungsstrom erwarten lassen, welcher im Wesentlichen auf dem Jahresergebnis, der Änderung des Reinvermögens oder der Änderung des Unternehmenswerts basiert,
- nicht unter eine im Detail komplexe Missbrauchsregelung (IAS 32.16B) fallen.

Empfehlung: Wie Untersuchungen zeigen, werden viele deutsche Personengesellschaften in einer IFRS-Bilanz die Einlagen ihrer Gesellschafter nach den neuen Regelungen als Eigenkapital ausweisen können. Ein wesentliches Hemmnis der Umstellung auf IFRS ist damit für Personengesellschaften beseitigt. Bis zur Übernahme des neuen Standards in europäisches Recht gilt für europäische Anwender allerdings weiter der alte IAS 32.

Recht

■ Unfallversicherungsschutz bei Betriebsfeier mit „offenem Ende“?

Für wen: Arbeitnehmer und Arbeitgeber.

Sachverhalt: Auch während einer Betriebsfeier gilt grundsätzlich der Versicherungsschutz der gesetzlichen

Unfallversicherung. Oft ist allerdings unklar, wann eine Betriebsfeier beendet ist und damit auch der Unfallversicherungsschutz entfällt. Das hessische Landessozialgericht hat hierzu am 26.2.2008 (Az.: L 3 U 71/06) rechtskräftig entschieden, dass sich das Ende der Feier auch aus den allgemeinen Umständen ergeben kann, ohne dass der anwesende Vorgesetzte die Feier für beendet erklärt.

Im Urteilsfall nahm der Kläger zusammen mit 25 weiteren Arbeitnehmern an einer Betriebsfeier teil, deren Ende nicht vom Arbeitgeber festgelegt war. Gegen 1.30 Uhr waren allerdings alle Teilnehmer gegangen, bis auf den Kläger und einen Abteilungsleiter. Kurz nach 3 Uhr stürzte der Kläger nach reichlich Alkoholenuss (2,89 Promille) während eines Toilettengangs so schwer, dass er sich ein Schädel-Hirn-Trauma zuzog.

Wegen dieses Unfalls nahm er die Unfallkasse in Anspruch und hatte damit in erster Instanz Erfolg. Das angerufene Landessozialgericht sah die Sache jedoch anders und wertete die Feier zum Unfallzeitpunkt auch ohne offizielle Erklärung als beendet, da die weitaus überwiegende Zahl der Teilnehmer gegangen war. Das Verbleiben des Klägers und des Abteilungsleiters sei eine private Zusammenkunft gewesen und der beim Toilettengang erlittene Unfall somit dem Privatbereich zuzurechnen.

Mehr zum Thema: Der direkte Heimweg von einer Betriebsfeier ist grundsätzlich mit versichert, sofern er spätestens eine Stunde nach dem Ende der Betriebsfeier angetreten wird. Kommt es hierbei allerdings zu einem alkoholbedingten Unfall, entfällt der Versicherungsschutz.

Betriebswirtschaft

■ Due Diligence (Teil 3): Erfassung steuerlicher Einflussfaktoren

Für wen: Investoren, die Unternehmen bzw. Beteiligungen kaufen bzw. verkaufen wollen.

Sachverhalt: Bei einer Due Diligence werden die mit einer Unternehmenstransaktion verbundenen Risiken durch eine systematische Untersuchung des Zielunternehmens erfasst und bewertet (siehe Ausgabe 2/08). Dies schließt regelmäßig auch die Analyse der steuerlichen Position des zu erwerbenden Unternehmens ein (sog. Tax Due Diligence), um die gegenwärtigen und ggf. auch künftigen steuerlichen Verpflichtungen bzw. Vermögenspositionen verlässlich einschätzen zu können.

Den Ausgangspunkt der Tax Due Diligence bildet die Analyse steuerlicher Rahmen- und Standarddaten. Dazu werden neben der Feststellung des Stands der steuerlichen Veranlagung regelmäßig die Steuerbescheide sowie Erklärungen der jüngeren Vergangenheit (meist alle noch nicht bestandskräftig veranlagten Jahre) einschließlich der zugehörigen Unterlagen (zumindest aber der Jahresabschlüsse und Prüfungsberichte des Wirtschaftsprüfers) herangezogen. Eventuelle innerkonzernliche Vertragsbeziehungen (z.B. die Angemessenheit der Entgelte im Leistungsverkehr) sowie außergewöhnliche Geschäftsvorfälle (z.B. vorangegangene Umstrukturierungen) bedürfen dabei häufig der besonderen Aufmerksamkeit.

In einem zweiten Schritt werden dann ausgehend von den aus diesen Grunddaten gewonnenen Erkenntnissen spezifische Risiken geprüft. Hierzu bietet es sich ggf. an, vom zu analysierenden Unternehmen bzw. dessen Steuerberater eine Auflistung und Einschätzung der steuerlichen Risiken anzufordern und Informationen über außergerichtliche oder gerichtliche Rechtsbehelfe einzuholen. Diese Ausführungen können dann mit den eigenen Beurteilungen sowie z.B. den Feststellungen aus den letzten Betriebsprüfungen abgeglichen werden; zudem ergeben sich evtl. aber auch Rückschlüsse auf bislang noch nicht erkannte Gefahren.

Um die für die ersten beiden Schritte notwendigen Daten zu erheben, wird der die Tax Due Diligence durchführende Berater umfassende Fragenkataloge versenden.

Aufbauend auf der Analyse des Status Quo folgt als weiterer Schritt der Tax Due Diligence meist auch die steuerliche Integration des Zielunternehmens in die eigene Konzern- bzw. Gesellschaftsstruktur. Durch aktuelle Gesetzgebung wie die Unternehmensteuerreform erlangt dieser Aspekt verstärkte Bedeutung: Dies gilt z.B. für Körperschaftsteuerliche Verlustvorträge, die Vermeidung der Generierung nicht zahlungswirksamer Buchgewinne sowie – oftmals unterschätzt – Überlegungen zur Grunderwerbsteuer, wenn das Zielunternehmen über Grundbesitz verfügt.

Empfehlung: Die Tax Due Diligence verlangt detaillierte Kenntnisse des Steuerrechts. Sie sollte deshalb von transaktionserfahrenen Steuerberatern übernommen werden. Da das Zusammenspiel der steuerlichen Verhältnisse beim zu analysierenden fremden und beim eigenen Unternehmen für die Investition regelmäßig von großer Bedeutung ist, sollten auch die („Haus“)Steuerberater hinzugezogen werden, die beide Unternehmen vor der beabsichtigten Transaktion

im Rahmen des laufenden Geschäftsbetriebs begleitet haben. Diese verfügen über fundierte Detailkenntnisse der beteiligten Unternehmen, die man sich zu Nutze machen sollte. Zu beachten ist ferner, dass die Tax Due Diligence mit der Legal Due Diligence (mehr dazu im nächsten Heft) und der Financial Due Diligence (s. Ausgabe 3/08 der PKF Nachrichten) in engem Zusammenhang steht. Die intensive Kommunikation der Berater für alle Bereiche ist daher Voraussetzung für eine erfolgreiche, sämtliche Risiken und Chancen zutreffend erfassende Due Diligence.

Kurz notiert

■ Änderung der Umsatzbesteuerung im Bereich der Seeschifffahrt ab 1.1.2008

Ab dem 1.1.2008 sind regelmäßig nur noch die unmittelbar an den Betreiber des Seeschiffs (Reeder) ausgeführten Umsätze im Sinne des § 8 UStG nach § 4 Nr. 2 UStG steuerbefreit. Die Umsätze, die auf den Vorstufen ausgeführt werden, sind damit nunmehr steuerpflichtig.

■ Entwürfe zu wichtigen BMF-Schreiben

Das BMF hat auf seiner Homepage (www.bundesfinanzministerium.de) Entwürfe zu BMF-Schreiben zu diversen, nach

der Unternehmenssteuerreform 2008 relevanten Themen veröffentlicht. Dies betrifft insbesondere die Zinsschranke (§ 4h EStG / § 8a KStG) und den Wegfall körperschaftsteuerlicher Verlustvorträge (§ 8c KStG).

■ Auch für GmbH & Co. KG keine Prüfungspflicht in der Insolvenz

Ansonsten prüfungspflichtige Unternehmen können in der Insolvenz oder Liquidation durch das Amtsgericht von der Pflicht zur Prüfung des Jahresabschlusses befreit werden. Nach einem Urteil des OLG München vom 9.1.2008 gilt dies auch für Gesellschaften in der Rechtsform der GmbH & Co. KG.

Bonmot zum Schluss

„Schönheit sollte besteuert werden, und jede schöne Frau sollte ihre Steuer selbst festsetzen. Eine solche Steuer würde gerne gezahlt und hätte die besten Wirkungen.“

Jonathan Swift (1667-1745), irisch-britischer Schriftsteller

Impressum

PKF Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Jungfernstieg 7 | 20354 Hamburg | Tel. +49 (0) 40 355 52-0 | Fax +49 (0) 40 355 52-222 | www.pkf.de

Anfragen und Anregungen an die Redaktion bitte an: pkf-nachrichten@pkf.de

Die Inhalte der PKF* Nachrichten können weder eine umfassende Darstellung der jeweiligen Problemstellungen sein noch den auf die Besonderheiten von Einzelfällen abgestimmten steuerlichen oder sonstigen fachlichen Rat ersetzen. Wir sind außerdem bestrebt sicherzustellen, dass die Inhalte der PKF Nachrichten dem aktuellen Rechtsstand entsprechen, weisen aber darauf hin, dass Änderungen der Gesetzgebung, der Rechtsprechung oder der Verwaltungsauffassung immer wieder auch kurzfristig eintreten können. Deshalb sollten Sie sich unbedingt individuell beraten lassen, bevor Sie konkrete Maßnahmen treffen oder unterlassen.

* PKF bezieht sich auf PKF International, eine internationale Verbindung eigenständiger und rechtlich unabhängiger Gesellschaften.