

Editorial

Es gehört zu den Merkwürdigkeiten unseres heutigen Steuerrechts, dass die Finanzverwaltung die von ihr formulierten und häufig auch maßgebend initiierten Steuergesetze in gesonderten Verwaltungserlassen bzw. BMF-Schreiben erklären muss, damit sie in der Praxis überhaupt vernünftig angewendet werden können. Demgemäß wurden jetzt zu bedeutsamen Regelungen der Unternehmenssteuerreform 2008 (Gewerbsteuerliche Hinzurechnungen, Mantelkaufregelung, Zinsschranke) jeweils erste Diskussionsentwürfe von entsprechenden Anwendungserlassen veröffentlicht, über deren weiteres Schicksal wir Sie rechtzeitig informieren werden.

Bereits in dieser Ausgabe finden Sie auf S. 3 eine Darstellung des Verordnungsentwurfs zu der Problematik der grenzüberschreitenden Funktionsverlagerung. Hierdurch werden für international operierende Unternehmen wichtige Steuerparameter festgelegt.

Hinsichtlich der bereits mehrfach thematisierten Erbschaftsteuerreform geht derzeit das Gesetzgebungsverfahren seinen Gang und man darf gespannt sein, ob die von vielen geforderten Änderungen Berücksichtigung finden werden. Es ist allerdings nicht anzunehmen, dass die immer wieder aufkommenden Rufe nach einer völligen Abschaffung der Erbschaftsteuer noch gehört werden. Das Inkrafttreten der Neuregelung wird jetzt für Mitte des Jahres prognostiziert.

Weit weniger streitanfällig ist dagegen die erste größere Erbrechtsreform seit über hundert Jahren, über die wir im Brennpunkt dieser Ausgabe berichten. Der von der Bundesregierung beschlossene Gesetzesentwurf dürfte im parlamentarischen Verfahren keinen relevanten Änderungen mehr unterliegen.

Mit freundlichen Grüßen

Ihr PKF Team

Brennpunkt

- Eckpunkte der Erbrechtsreform

Steuern

Steuern im Unternehmen

- Betriebsverpachtung: Besteuerung stiller Reserven vermeiden
- Grenzüberschreitende Funktionsverlagerung: Entwurf einer Rechtsverordnung

Besteuerung der Privatpersonen

- Gestaltungsmissbrauch bei wechselseitiger Darlehensvergabe unter Angehörigen
- Vorsteuerabzug bei Pkw-Vermietung an den Arbeitgeber

Rechnungslegung

- Teilwertabschreibung auf börsennotierte Aktien im Anlagevermögen
- Steuerbilanzielle Behandlung von Pensionszusagen an Gesellschafter von Personengesellschaften

Recht

- Vorsicht bei Verlängerung befristeter Arbeitsverträge
- Keine Enthftung des persönlich haftenden Gesellschafters bei Ausscheiden oder Wechsel in Kommanditistenstellung

Betriebswirtschaft

- Due Diligence (Teil 2): Wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Zielunternehmens

Brennpunkt

■ Eckpunkte der Erbrechtsreform

Die Bundesregierung hat am 30.1.2008 den Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Erbrechts vorgelegt. Hiermit soll gesellschaftlichen Entwicklungen Rechnung getragen werden. Die Eckpunkte des Entwurfs stellen wir Ihnen nachfolgend dar.

Pflichtteilsentzug: Die Entziehungsgründe werden für alle Pflichtteilsberechtigten (Abkömmlinge, Ehegatten/Lebenspartner und Eltern) vereinheitlicht. Zudem werden künftig alle Personen geschützt, die dem Erblasser einem Ehegatten oder Kindern vergleichbar nahe stehen. D.h. einem Berechtigten kann der Pflichtteil auch dann entzogen werden, wenn er sich gegenüber der langjährigen Lebensgefährtin oder der Stieftochter des Erblassers eines Verbrechens bzw. schweren vorsätzlichen Vergehens schuldig gemacht hat.

Weitere Entziehungsgründe sind: Böswillige Verletzung der gesetzlichen Unterhaltspflicht, Verurteilung zu Freiheitsstrafe von mind. einem Jahr ohne Bewährung oder Einweisung in eine psychiatrische Klinik wegen einer ähnlich schwerwiegenden Tat.

Anspruch auf Pflichtteilsergänzung:

Eine für die Praxis sehr relevante Änderung betrifft die Schenkungen des Erblassers innerhalb von zehn Jahren vor dem Erbfall. Solche Schenkungen werden dem Nachlass fiktiv hinzugerechnet, so dass sich der Pflichtteilsanspruch eines Pflichtteilsberechtigten entsprechend erhöht. Nach bisherigem Recht erfolgt die Zurechnung stets mit dem vollen Wert des verschenkten Gegenstands, gleich ob die Schenkung neun Jahre oder drei Monate vor dem Erbfall geschah. Nach neuem Recht soll es zwar bei der Zehn-Jahres-Frist bleiben, doch sinkt der dem Nachlass hinzuzurechnende Betrag der Schenkung um jeweils $\frac{1}{10}$ für jedes Jahr, das seit der Schenkung verstrichen ist.

Beispiel: Ein sieben Jahre vor dem Erbfall vom Erblasser verschenkter Gegenstand wird nur noch zu $\frac{3}{10}$ dem Nachlass fiktiv hinzugerechnet.

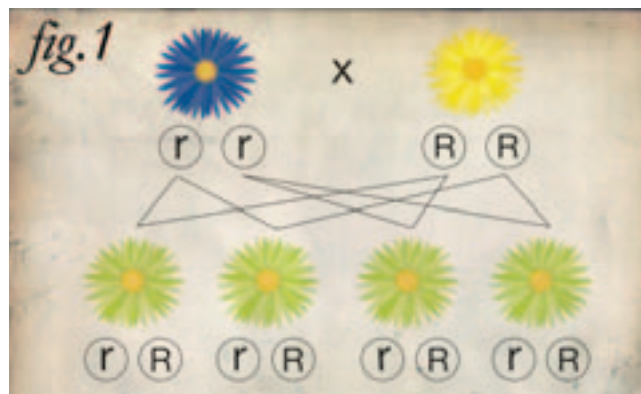
Stundung von Pflichtteilsansprüchen: Bislang räumt das Gesetz diese Möglichkeit nur Kindern, Enkeln, Eltern und dem Ehegatten des Erblassers ein und machte sie weiter davon abhängig, dass dem Pflichtteilsberechtigten die Stundung zugemutet werden kann. Nach neuem Recht wird die Stundungsmöglichkeit erheblich erweitert: Sie soll künftig allen Erben offen stehen und bereits dann gewährt werden, wenn die Interessen des Pflichtteilsberechtigten lediglich noch angemessen berücksichtigt werden.

Erbausschlagung bei belastetem Erbeil: Nach derzeitiger Regelung kann ein Erbe, dessen Erbeil mit Vermächtnissen, Auflagen, einer Testamentsvollstreckung o. Ä. belastet ist, binnen sechs Wochen entscheiden, ob er seinen Erbeil samt aller Belastungen annimmt oder ihn ausschlägt und statt dessen seinen Pflichtteil verlangt. Der Pflichtteil bleibt ihm allerdings nur dann erhalten, wenn der Erbeil tatsächlich größer ist als der Pflichtteil. Das Risiko der zutreffenden Bewertung trägt also der Erbe. Schlägt der Erbe die Erbschaft in der irrigen Annahme aus, sein Erbeil sei größer als sein gesetzlicher Pflichtteil, erhält er nichts, weder den Erbeil noch den Pflichtteil. Nimmt er die Erbschaft hingegen in dem irrigen Glauben an, der ihm zugewandte Erbeil sei geringer als sein

gesetzlicher Pflichtteil und die Belastungen gelten deshalb als nicht angeordnet, trägt er die Gefahr, dass die Belastungen des Erbeils dessen Wert völlig aufzehren. Von diesem Risiko will die geplante Neuregelung den Erben befreien. Er soll, wenn er den ihm zugewandten Erbeil ausschlägt, stets den Pflichtteil verlangen können, gleich wie groß der Nachlass ist. Umgekehrt soll

der Erbe, der seinen Erbeil annimmt, stets auch die darauf ruhenden Belastungen tragen müssen.

Pflege des Erblassers durch einen Erben: Das neue Erbrecht soll erstmals eine Regelung enthalten, durch die besondere Pflegeleistungen, die ein gesetzlicher Erbe dem Erblasser gegenüber erbracht hat, berücksichtigt werden. Der Entwurf sieht vor, dass bei der Auseinandersetzung der gesetzlichen Miterben der Pflegenden von den Miterben einen Ausgleich für diese Leistungen verlangen kann. Die Höhe bemisst sich nach den Monatssätzen für häusliche Pflege-



hilfe in der gesetzlichen Pflegeversicherung. Der Ausgleich soll, anders als bisher, dem pflegenden Erben auch dann zustehen, wenn dieser für die Pflege nicht auf ein eigenes berufliches Einkommen verzichtet.

Verjährung: Künftig sollen sämtliche erbrechtlichen Ansprüche innerhalb von drei Jahren verjähren, beginnend mit der Kenntnis der Beteiligten vom Erbfall. Bisher gilt kenntnisunabhängig eine 30-Jahres-Frist. Betroffen davon sind auch Ansprüche der Erben gegen einen Testamentsvollstrecker aufgrund nicht sorgfaltsgemäßer Verwaltung des Nachlasses.

Steuern

Steuern im Unternehmen

■ Betriebsverpachtung: Besteuerung stiller Reserven vermeiden

Für wen: Unternehmer, die ihren Betrieb verpachten.

Sachverhalt: Die Beendigung einer betrieblichen Tätigkeit löst grundsätzlich eine Besteuerung der im Unternehmen vorhandenen stillen Reserven aus. Solange der Steuerpflichtige keine Betriebsaufgabe erklärt, besteht jedoch eine Ausnahme, wenn alle Wirtschaftsgüter, welche den Betrieb sachlich prägen (sog. funktional wesentliche Betriebsgrundlagen), so verpachtet werden, dass der Verpächter seinen Betrieb später in gleicher oder ähnlicher Form wieder aufnehmen kann. Zu den Voraussetzungen einer solchen Betriebsverpachtung im Ganzen hat der BFH kürzlich ein für viele Steuerpflichtige gleich mehrfach günstiges Urteil gefällt:

- Im Fall eines Auto-Handelshauses mit angeschlossener, wirtschaftlich aber untergeordneter Werkstatt ist nach Ansicht des Gerichts zwar das Grundstück samt der auf den spezifischen Betrieb ausgerichteten Gebäude und Betriebsvorrichtungen wesentliche Betriebsgrundlage. Dies gelte jedoch nicht für das sonstige bewegliche Anlagevermögen in Form der Werkstattausrüstung. Ausschlaggebend hierfür sei, dass die Werkstatt nicht zum Kerngeschäft des Unternehmens gehöre und dass die zugehörigen Wirtschaftsgüter schon wegen ihres kontinuierlichen Austausches, ihrer geringen Verweildauer im Unternehmen und ihrer kurzfristigen Wiederbeschaffbarkeit den Charakter des Betriebs nicht wesentlich prägen.

- Weiter relativiert der BFH die Anforderungen an die notwendige Möglichkeit für den Verpächter, den verpachteten Betrieb in wirtschaftlich vergleichbarer Form wieder aufzunehmen. Inwieweit ein ursprünglich vorhandener Geschäfts- oder Firmenwert einschließlich Kundenstamm beim Verpächter verbleibt, spielt demnach keine Rolle. Dass im Urteilsfall die markenbezogene Konzession als Vertragshändler veräußert und nicht mitverpachtet wurde, hinderte daher nicht die Annahme einer Betriebsverpachtung.

Empfehlung: Die BFH-Entscheidung bringt erhebliche praktische Erleichterungen für den Steuerpflichtigen mit sich. Dennoch bleibt insoweit Vorsicht geboten, als stets individuell geprüft werden muss, ob eine Verpachtung alle funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen umfasst.

Mehr zum Thema: Das Urteil vom 11.10.2007 (Az.: X R 39/04) finden Sie unter www.bundesfinanzhof.de.

■ Grenzüberschreitende Funktionsverlagerung: Entwurf einer Rechtsverordnung

Für wen: International tätige Unternehmen.

Sachverhalt: Grenzüberschreitende Funktionsverlagerungen unterliegen seit Beginn dieses Jahres verschärften steuerlichen Regelungen. Insbesondere wird das Entgelt, welches einem solchen Transfer von Aufgaben einschließlich der zugehörigen Wirtschaftsgüter, Chancen und Risiken steuerlich beizumessen ist, grundsätzlich nicht mehr als Summe des Werts der übertragenen Einzelwirtschaftsgüter ermittelt. Vielmehr bestimmt sich nunmehr dieser Betrag prinzipiell im Sinne einer ertragswertorientierten Gesamtbewertung des Transferpakets (siehe Ausgabe 7-8/07). Dies dürfte häufig zu einer deutlichen Erhöhung der Übertragungswerte führen. Die Finanzverwaltung hat inzwischen zu den im Detail äußerst komplizierten Normen den Entwurf einer Rechtsverordnung vorgelegt, welche rückwirkend ab 1.1.2008 anzuwenden sein soll. Schon jetzt von hoher Bedeutung erscheinen darin die folgenden Grundaussagen:

- Als *Funktion* wird die Zusammenfassung gleichartiger betrieblicher Aufgaben einschließlich zugehöriger Chancen und Risiken, die von bestimmten Stellen oder Abteilungen eines Unternehmens erledigt werden, definiert. Eine weitergehende Verselbständigung – etwa in Form eines Teilbetriebs – soll nicht erforderlich sein.
- Die *Verlagerung* stellt den Übergang einer Funktion von einem Unternehmen auf ein nahe stehendes anderes

dar und soll auch vorliegen, wenn eine Funktion nur zeitweise oder teilweise übergeht.

- Die Besteuerungsgrundsätze zur Funktionsverlagerung sollen auch anwendbar sein, wenn ohne Einschränkung der bisherigen Tätigkeit eines Unternehmens ein nahe stehendes Unternehmen eine beim erstgenannten Unternehmen ausgeübte Funktion unter Nutzung von dessen Wirtschaftsgütern und Vorteilen aufnimmt (*Funktionsverdoppelung*).

Empfehlung: Der Verordnungsentwurf wird kontrovers diskutiert. Bis zur endgültigen Fassung wird es daher voraussichtlich noch einige Änderungen geben. Schon bei derzeitigen Gestaltungen sollten Sie jedoch beachten, dass sich bereits aus dem vorliegenden Text wichtige Hinweise auf die Interpretation durch die Finanzverwaltung entnehmen lassen. Im Übrigen raten wir Ihnen aufgrund der Komplexität der Thematik dringend, vor grenzüberschreitenden betrieblichen Umstrukturierungen Kontakt mit Ihrem PKF-Ansprechpartner aufzunehmen.

Besteuerung der Privatpersonen

■ Gestaltungsmissbrauch bei wechselseitiger Darlehensvergabe unter Angehörigen

Für wen: Angehörige, die Verträge miteinander abschließen.

Sachverhalt: Es steht auch Angehörigen frei, ihre Rechtsbeziehungen untereinander steuerlich möglichst günstig zu gestalten, solange die Grenze zum Gestaltungsmissbrauch (§ 42 AO) nicht überschritten wird. Ein solcher liegt immer dann vor, wenn die gewählte rechtliche Gestaltung unangemessen im Verhältnis zu dem angestrebten Ziel ist, der Steuerminderung dient und nicht durch wirtschaftliche oder sonst beachtliche nicht steuerliche Gründe zu rechtfertigen ist.

So auch in dem Fall zweier Schwestern, die ihren Eltern zunächst zur Finanzierung von Vermietungsobjekten Darlehen gewährt hatten. Als die Eltern ihnen die Grundstücke später gegen Übernahme der Darlehensschulden übertrugen, wurden die Darlehen bei einem Objekt so zugeordnet, dass sie nicht untergingen, sondern gegenseitige Darlehensforderungen der Schwestern entstanden. Diese Gestaltung sah der BFH als missbräuchlich an, da sie allein dem Erhalt des Schuldzinsenabzugs diene und ein beachtlicher außersteuerlicher Grund fehlte.

Anders beurteilte der BFH dagegen die wechselseitige Darlehensübernahme der Schwestern bei einem zweiten Objekt. In diesem Fall bildete eine Schwester zusammen mit ihrem Ehemann eine Gläubigergemeinschaft. Der BFH sprach dem Ehemann dabei ein beachtliches wirtschaftliches Interesse zu, im Rahmen dieser Gläubigergemeinschaft die Schwester seiner Ehefrau als weiteren Schuldner (neben seiner Ehefrau) nicht zu verlieren und schloss daher einen Gestaltungsmissbrauch aus.

Empfehlung: Verträge zwischen Angehörigen bedürfen nicht nur beachtlicher außersteuerlicher Gründe für die steuerliche Anerkennung. Wichtig ist auch, dass sie klar und ernstlich gewollt sind, die zivilrechtlichen Wirksamkeitsvoraussetzungen beachtet werden, der Inhalt dem entspricht, was unter Fremden üblich ist, und sie auch ihrem Inhalt entsprechend vollzogen werden.

Mehr zum Thema: Das BFH-Urteil vom 29.8.2007 (Az.: IX R 17/07) ist unter www.bundesfinanzhof.de abrufbar.

■ Vorsteuerabzug bei Pkw-Vermietung an den Arbeitgeber

Für wen: Arbeitgeber und Arbeitnehmer.

Sachverhalt: Ein Arbeitnehmer schaffte sich ein Fahrzeug an und vermietete es auf unbestimmte Zeit an seinen Arbeitgeber (Mieter). Dieser übernahm neben den laufenden Kosten auch die Aufwendungen für Versicherung, Steuern und Instandhaltung. Der Arbeitnehmer verwendete das Fahrzeug sodann sowohl für betriebliche Zwecke des Arbeitgebers wie für private Zwecke, wobei die private Nutzung als Sachbezug lohnversteuert wurde. Im Rahmen der Umsatzsteuer erklärte der Arbeitnehmer die Umsätze aus der Vermietung und zog die Vorsteuer aus der Anschaffung des Pkw ab.

Die hiergegen vorgebrachten Einwendungen des Finanzamts teilt der BFH nicht. Nach seiner Auffassung hat der Arbeitnehmer durch die auf unbestimmte Zeit vereinbarte und auf Dauer angelegte Vermietung seines Pkw eine eigene Unternehmereigenschaft im umsatzsteuerlichen Sinne begründet und kann daher die im Kaufpreis enthaltene Umsatzsteuer als Vorsteuer geltend machen.

Daran ändert sich auch dann nichts, wenn der Vermieter eigentlich Arbeitnehmer und der Mieter sein Arbeitgeber ist. Dieselbe Person kann teilweise selbständig und teilweise unselbständig sein. Lediglich in Bezug auf die Ausübung

derselben Tätigkeit kann eine Person nicht gleichzeitig Arbeitnehmer und Unternehmer sein. Handelt es sich hingegen um unterschiedliche, abgrenzbare Tätigkeiten, kann der Arbeitnehmer auch gegenüber seinem Arbeitgeber selbständige Leistungen erbringen und damit als Unternehmer in Erscheinung treten.

Empfehlung: Voraussetzung für die Anerkennung des Mietverhältnisses ist, dass keine Einheit zwischen der Tätigkeit als Angestellter und der Vermietungstätigkeit vorliegt. Würde die Überlassung des Fahrzeugs ein Teil der arbeitsvertraglichen Pflichten sein, wäre eine Unternehmereigenschaft bezüglich der Nutzungsüberlassung nicht gegeben. Insofern muss die Fahrzeugüberlassung unabhängig von dem Anstellungsverhältnis vertraglich eigenständig und unbedingt vereinbart werden.

Mehr zum Thema: Das BFH-Urteil vom 11.10.2007 (Az.: V R 77/05) ist unter www.bundesfinanzhof.de einsehbar.

Rechnungslegung

■ Teilwertabschreibung auf börsennotierte Aktien im Anlagevermögen

Für wen: Unternehmen, die börsennotierte Aktien mit voraussichtlich dauernder Wertminderung im Anlagevermögen halten.

Sachverhalt: Bilanziell sind Aktien mit ihren Anschaffungskosten zu bewerten. Ist der Teilwert jedoch aufgrund einer voraussichtlich dauernden Wertminderung niedriger als die ursprünglichen Anschaffungskosten, können die Wertpapiere nach den Vorschriften des EStG mit dem Teilwert angesetzt werden. Dabei gilt die Vermutung, dass sich dieser Wert mit den Wiederbeschaffungskosten deckt.

Nach einem neuen Urteil des BFH ist bei börsennotierten, als Finanzanlage gehaltenen Aktien immer dann von einer voraussichtlich dauernden Wertminderung im Sinne des EStG auszugehen, wenn der Börsenwert zum Bilanzstichtag unter die Anschaffungskosten gesunken ist und zum Zeitpunkt der Aufstellung der Bilanz keine konkreten Anhaltspunkte für eine baldige Wertaufholung gegeben sind. Damit verwirft der BFH die dieser Ansicht entgegenstehende Praxis der Finanzverwaltung, die bisher bei Kursveränderungen börsennotierter Aktien regelmäßig von einer vorübergehenden Wertminderung ausging und eine Abwertung folglich nicht anerkannte.

Empfehlung: Trotz des für den Steuerpflichtigen grundsätzlich positiven Urteils sollten Sie beachten, dass die steuerbilanzielle Anerkennung einer Teilwertabschreibung nicht automatisch auch eine Steuerminderung in entsprechender Höhe auslöst. Ertragsteuerlich ist zu berücksichtigen, dass der Aufwand aus der Abschreibung bei Einzel- und Personenunternehmen aufgrund des Halbeinkünfteverfahrens nur zur Hälfte (ab 2009 Teileinkünfteverfahren: Abzug zu 60%) und bei Kapitalgesellschaften generell gar nicht berücksichtigt wird.

Mehr zum Thema: Das BFH-Urteil vom 26.9.2007 (Az.: I R 58/06) finden Sie unter www.bundesfinanzhof.de.

■ Steuerbilanzielle Behandlung von Pensionszusagen an Gesellschafter von Personengesellschaften

Für wen: Gesellschafter von Personengesellschaften.

Sachverhalt: In einem neuen Schreiben hat sich das BMF der kürzlich neu gebildeten Auffassung des BFH zur steuerbilanziellen Behandlung von Pensionszusagen gegenüber Gesellschaftern einer Personengesellschaft angeschlossen: Eine in der Gesamthandsbilanz gebildete Rückstellung ist folglich durch eine Forderung in der Sonderbilanz des begünstigten Gesellschafters zu kompensieren.

Bisher bestand hierzu nur insoweit Einigkeit, als dass sich aus der Pensionszusage keine Auswirkungen auf das steuerliche Gesamtergebnis der Gesellschaft ergeben durften. Wurde in der Gesamthandsbilanz eine Rückstellung gebildet, minderte dies zunächst das steuerliche Ergebnis. Für eine Kompensation wurden zwei unterschiedliche Methoden diskutiert: Entweder wurden in den steuerlichen Sonderbilanzen sämtlicher Gesellschafter in summarisch gleicher Höhe anteilige Forderungen aktiviert (Methode 1), oder eine Forderung in Höhe der Rückstellung wurde ausschließlich in der steuerlichen Sonderbilanz des durch die Pensionszusage begünstigten Gesellschafters aktiviert (Methode 2). In zwei jüngeren Urteilen hat der BFH nun klargestellt, dass ausschließlich eine Bilanzierung nach Methode 2 rechters ist.

Wurde bisher nach Methode 1 bilanziert, ist nach dem neuen BMF-Schreiben grundsätzlich in der Bilanz des Wirtschaftsjahrs, das nach dem 31.12.2007 endet (sog. Erstjahr), auf Methode 2 umzustellen. Dies führt bei den nicht begünstigten Gesellschaftern zu zusätzlichem Aufwand, während der begünstigte Gesellschafter in gleicher Höhe einen zusätzlichen Ertrag versteuern muss.

Für Pensionszusagen, die vor Beginn des Erstjahrs erteilt wurden, bestehen folgende Möglichkeiten:

- Der begünstigte Gesellschafter kann den Ertrag auf 15 Jahre verteilen, wenn die Pensionszusage unmittelbar von der Gesellschaft erteilt wurde. Bei Zusagen durch die Komplementär-GmbH gilt dies also beispielsweise nicht.
- Auf gemeinsamen Antrag aller Gesellschafter kann weiterhin nach Methode 1 bilanziert werden. Wird der Antrag später zurückgenommen, ist der Aufstockungsertrag von dem begünstigten Gesellschafter sofort in voller Höhe zu versteuern und kann nicht über 15 Jahre verteilt werden.

Auf gemeinsamen Antrag aller Gesellschafter ist zudem eine Umstellung der Bilanzierung bereits in einem früheren Wirtschaftsjahr möglich. Voraussetzung hierfür ist, dass die entsprechende Veranlagung noch änderbar ist und dass die Bilanzen (Gesamthandsbilanz und Sonderbilanzen) berichtigt werden.

Empfehlung: Wegen der grundsätzlich unterschiedlichen Interessenlagen der Gesellschafter setzt die Entscheidung für eine konkrete Vorgehensweise die Berücksichtigung aller Einzelinteressen voraus. Bei der Aufbereitung der Sachverhalte und deren steuerlicher Auswirkungen sind wir gerne behilflich.

Mehr zum Thema: Das BMF-Schreiben vom 29.1.2008 finden Sie unter www.bundesfinanzministerium.de.

Recht

■ Vorsicht bei Verlängerung befristeter Arbeitsverträge

Für wen: Arbeitgeber und Arbeitnehmer.

Sachverhalt: Sofern die Anstellung eines Arbeitnehmers befristet erfolgen soll, ohne dass dafür ein besonderer Sachgrund vorliegt (z. B. Elternzeitvertretung), ist dies bis zu einer Gesamtdauer von zwei Jahren möglich. Innerhalb dieses Zeitraums kann eine dreimalige Verlängerung vorgenommen werden. So ist beispielsweise ein befristet auf sechs Monate abgeschlossener Arbeitsvertrag noch dreimal um jeweils sechs Monate bis zur Gesamtdauer von zwei Jahren verlängerbar.

Voraussetzung ist jedoch, dass die Verlängerung noch während der Laufzeit des zu verlängernden Vertrags vereinbart

wird und die übrigen Arbeitsbedingungen dabei unverändert bleiben. Letzteres hatten die Arbeitgeber in zwei jüngst vom BAG entschiedenen Fällen übersehen: Im ersten Fall war anlässlich der Verlängerung auf Wunsch der Mitarbeiterin die wöchentliche Arbeitszeit erhöht worden. Im zweiten Fall war lediglich eine im Ausgangsvertrag enthaltene Möglichkeit zur ordentlichen Kündigung im Verlängerungsvertrag weggelassen worden. Beide Änderungen führten letztlich dazu, dass die Voraussetzungen einer Vertragsverlängerung nicht vorlagen und das Gericht daher den Abschluss eines neuen Arbeitsvertrags annahm. Weil vorher bereits ein Arbeitsverhältnis mit demselben Arbeitgeber bestanden hatte, konnte ein befristetes Arbeitsverhältnis nicht mehr wirksam vereinbart werden. Es kam daher zu unbefristeten Verträgen.

Empfehlung: Bei der (befristeten) Verlängerung eines befristeten Arbeitsvertrags ist unbedingt darauf zu achten, dass keinerlei Änderungen bezüglich der übrigen Arbeitsbedingungen vorgenommen werden. Es ist allenfalls möglich, bereits im Ausgangsvertrag einen Anspruch des Arbeitnehmers auf Vertragsänderung zu begründen, so z.B. mittels folgender Formulierung: „Im Fall der Vertragsverlängerung kann der Arbeitnehmer eine Anhebung der Arbeitszeit auf Std./Woche verlangen.“

Mehr zum Thema: Die Maximaldauer der Befristung ist erhöht auf 4 Jahre bei Unternehmensneugründungen und auf 5 Jahre bei Anstellung von mind. 52 Jahre alten Personen, die vor der Einstellung mind. 4 Monate arbeitslos waren (mit jeweils beliebig vielen Verlängerungen). Zu den Urteilen vom 16.1.2008 (Az.: 7 AZR 603/06) und 20.2.2008 (Az.: 7 AZR 786/06) sind Pressemitteilungen unter www.bundesarbeitsgericht.de veröffentlicht.

■ Keine Enthftung des persönlich haftenden Gesellschafters bei Ausscheiden oder Wechsel in Kommanditistenstellung

Für wen: (Ehemalige) persönlich haftende Gesellschafter.

Sachverhalt: Ein aus der Gesellschaft ausgeschiedener persönlich haftender Gesellschafter haftet weiterhin – begrenzt auf einen Zeitraum von fünf Jahren – für die vor dem Ausscheiden begründeten Verbindlichkeiten der Gesellschaft. Gleiches gilt, wenn ein persönlich haftender Gesellschafter in die Stellung eines beschränkt haftenden Kommanditisten wechselt (sog. Statuswechsel).

Auf die fünfjährige Nachhaftungsbegrenzung beriefen sich auch die ehemaligen persönlich haftenden Gesellschafter und jetzigen Kommanditisten gegenüber der Witwe eines Alt-Gesellschafters, die Anspruch auf ein monatliches „Unterhaltsgeld“ hatte. Als die Gesellschaft die Zahlungen eingestellt hatte, forderte die Witwe die laufenden Zahlungen von den Kommanditisten persönlich.

Mit rechtskräftigem Urteil vom 24.10.2007 hat das OLG Hamm der Witwe nun Recht gegeben. Ausschlaggebend war dabei, dass die Ursprungsvereinbarung noch vor Inkrafttreten des Nachhaftungsbegrenzungsgesetzes am 26.3.1994 getroffen worden war. Für solche Alt-Verbindlichkeiten gilt die gesetzliche Haftungsbegrenzung nur, wenn die Verbindlichkeiten nicht später als vier Jahre nach der Eintragung des Ausscheidens/Statuswechsels fällig werden. Bei dem vorliegenden Dauerschuldverhältnis wurden die Ansprüche aber jeden Monat neu fällig, so dass die Kommanditisten nach vier Jahren wieder in der persönlichen Haftung waren.

Empfehlung: Vor jeglicher Änderung der Gesellschafterstellung sollten die Haftungsverhältnisse genau untersucht und insbesondere Dauerschuldverbindlichkeiten (z.B. Pensionszusagen) auf ihren möglichen Haftungsumfang überprüft werden. Ggf. sind interne Freistellungsregelungen angezeigt.

Mehr zum Thema: Das Urteil des OLG Hamm (Az.: 8 U 29/07) ist unter www.justiz.nrw.de einsehbar.

Betriebswirtschaft

■ Due Diligence (Teil 2): Wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Zielunternehmens

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

Sachverhalt: Bei einer Due Diligence werden die mit einer Unternehmenstransaktion verbundenen Chancen und Risiken im Wege einer systematischen Untersuchung des Zielunternehmens erfasst und bewertet (siehe Ausgabe 2/08). Einen wesentlichen Bestandteil dieser Analyse bildet dabei die Erforschung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Zielunternehmens im Sinne der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage (sog. Financial Due Diligence). Diese Prüfung stützt sich meist in erheblichem Umfang auf Daten, die vom Zielunternehmen bereitzustellen sind und von seinen subjektiven Vorstellungen geprägt sind (z.B. interne Berichte

oder Planungsrechnungen). Zur Sicherstellung einer adäquaten Qualität der Datengrundlage bietet es sich daher vielfach an, vor der eigentlichen Betrachtung der einzelnen Angaben die Angemessenheit und Funktionstüchtigkeit der internen Berichtssysteme kritisch zu prüfen.

Das zentrale Anliegen der Financial Due Diligence bildet die Analyse der Planungen und hierbei insbes. der Ertrags- und Cash Flow-Prognosen des Zielunternehmens. Um zu hinreichend sicheren Beurteilungen über die Plausibilität dieser Angaben zu gelangen, ist es jedoch unabdingbar, sich zunächst mit der Vergangenheit und Gegenwart des Unternehmens zu beschäftigen. Den Ausgangspunkt der Untersuchung bildet daher die Beschäftigung mit den Jahresabschlüssen der jüngeren Vergangenheit. Üblich ist es, hierzu die Daten der letzten drei Geschäftsjahre heranzuziehen. Dabei besteht das Ziel darin,

- die Verlässlichkeit der Zahlen aus der Bilanz sowie der Gewinn- und Verlustrechnung zu beurteilen,
- Maßnahmen der Bilanzpolitik (z.B. Durchbrechungen der Stetigkeit oder die gezielte Ausübung von Ermessensspielräumen und Wahlrechten) sichtbar zu machen,
- finanzielle Risiken (z.B. aus einer gesetzlich vorgeschriebenen, jedoch betriebswirtschaftlich unzutreffenden Bewertung von Pensionsrückstellungen) aufzudecken und
- aus der Gewinn- und Verlustrechnung das prognosefähige nachhaltig erzielbare betriebswirtschaftliche Ergebnis abzuleiten. Dazu werden die Ergebnisse aus den o.g. Prüfungen ausgewertet, einmalige bzw. nicht operative Elemente eliminiert sowie wiederkehrende Erfolgsbestandteile (z.B. bei langfristiger Auftragsfertigung) normalisiert.

Erst nach Abschluss dieses Untersuchungsschritts wendet sich die Financial Due Diligence vollständig dem eigentlichen Ziel, der Betrachtung der Unternehmensplanungen zu. Dabei sind die einzelnen vom Zielunternehmen gelieferten Daten

- auf Konsistenz mit den Ergebnissen der Vergangenheitsanalyse zu untersuchen und
- durch das Herstellen von Querverbindungen zwischen den diversen internen Datenquellen sowie durch Abstimmung mit externen Daten (z.B. Marktforschungsberichten) zu plausibilisieren.

Empfehlung: Die Analyse der Unternehmensplanung, wie sie im Rahmen einer Financial Due Diligence durchgeführt wird, kann zugleich einen wichtigen Teil der Datengrundlage für eine anschließende Unternehmensbewertung liefern. Es bietet sich daher ggf. an, die Due Diligence von vornherein so zu konzipieren, dass für die sog. Detailplanungsphase der Unternehmensbewertung von i.d.R. drei bis fünf Jahren (siehe Ausgabe 4/07) mittels entsprechender Instrumente wie z.B. Szenariotechniken oder Sensitivitätsanalysen die notwendigen Angaben miterfasst werden.

Kurz notiert

■ Besteuerung von Spekulationsgewinnen ab 1999 verfassungsgemäß

Auch nach Ansicht des BVerfG ist die Besteuerung von Gewinnen aus privaten Wertpapiergeschäften ab 1999 verfassungsgemäß, da kein strukturelles Vollzugsdefizit mehr bestehe. Mit Beschluss vom 10.1.2008 hat das Gericht die Verfassungsbeschwerde gegen das entsprechende BFH-Urteil nicht zur Entscheidung angenommen.

■ Bilanzierung des Körperschaftsteuerguthabens

Die Behandlung des Körperschaftsteuerguthabens im HGB-Abschluss haben wir Ihnen in Ausgabe 12/06 erläutert. Zur Bilanzierung nach IFRS hat das Rechnungslegungs Interpretations Committee (RIC) am 12.12.2006 Stellung genommen. Nun hat auch das BMF am 14.1.2008 die steuerbilanziellen Konsequenzen aus seiner Sicht beschrieben.

■ Berechnung der Urlaubsrückstellung

Für die Bemessung der Urlaubsrückstellung ist auf die Soll-Arbeitstage, nicht auf die Ist-Arbeitstage abzustellen (also i. d. R.: Jahresgehalt / 250 Soll-Tage x ausstehende Urlaubstage). Dies hat das FG München mit Urteil vom 7.5.2007 bestätigt (Az.: 7 K 2505/05).

Bonmot zum Schluss

„Der Bürger liebt sein Finanzamt mit der gleichen Leidenschaft wie der Metzger den Vegetarier.“

Peter Gillies (*1939), dt. Journalist

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.