Rödl & Partner

Grundlagen bilden

Mandantenbrief Tschechische Republik

Informationen über Recht, Steuern und Wirtschaft in der Tschechischen Republik

Ausgabe: Juli / August 2018 · www.roedl.com/cz

Czech Law Firm of The Year 2017

Czech Law Firm of the Year 2012–2017

Inhalt:

Recht aktuell

> Anwendung der CMR für den Güterverkehr in der Tschechischen Republik

> Kurzmitteilungen Recht

Steuern aktuell

> Gesetzgebung

> Kurzmitteilungen Steuern

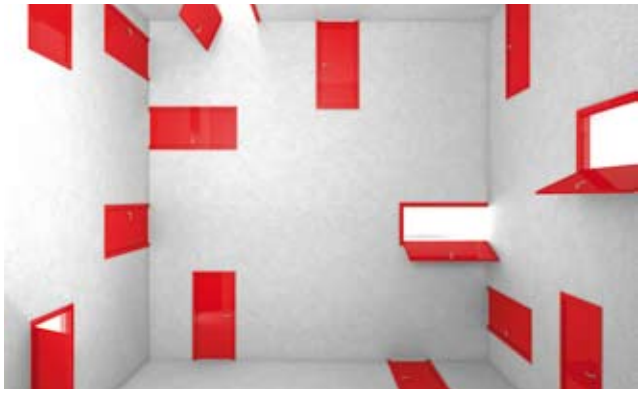
> Rechtsprechung

Wirtschaft aktuell

> Schon wieder die Inventur. Sind die Grundsätze hinreichend?

Rödl & Partner Intern

> Fachveranstaltungen / Wir bereiten vor: September–Oktober 2018



Quelle: Archiv Rödl & Partner

> Anwendung der CMR für den Güterverkehr in der Tschechischen Republik

Von Alice Kubová Bártková, Jiří Lojda
Rödl & Partner Prag

Einleitend

> Bereits seit mehr als sechzig Jahren werden Beförderungsverträge für den internationalen Güterverkehr auf Straßen durch die Vereinbarung CMR geregelt (d.h. die Internationale Vereinbarung über Beförderungsverträge auf Straßen). Eine ganze Reihe europäischer Staaten hat sich in dieser Zeit dazu entschlossen, die CMR auch für die Regelung des Beförderungsvertrages im Binnenverkehr zu nutzen. Zu diesen Staaten wird ab dem 1. Januar 2019 wahrscheinlich auch die Tschechische Republik zählen. Zu diesem Tag wird nämlich die Novelle Nr. 304/2017 Slg. in Kraft treten, mit der in das Straßenverkehrsgesetz Nr. 111/1994 Slg. der Tschechischen Republik (nachfolgend nur „Straßenverkehrsgesetz") u.a. der neue § 9a eingefügt wird. Auf Grundlage dieser Bestimmung sollen einige Teile der CMR auch für die innertschechische Beförderung von Gütern auf Straßen angewendet werden und Geltung noch vor den Bestimmungen des Bürgerlichen Gesetzbuches Nr. 89/2012 Slg. der Tschechischen Republik (nachfolgend nur „Bürgerliches Gesetzbuch") haben. Welche Änderungen der rechtlichen Regelung eines Güterverkehrs auf Straßen in der Tschechischen Republik uns zu Beginn des kommenden Jahres erwarten und welche Probleme in der Praxis hieraus erwachsen können, versuchen wir im vorliegenden Artikel zu beschreiben.

Umfang der Nutzung der CMR im innerstaatlichen Verkehr

Die neue tschechische Regelung gleicht der österreichischen gesetzlichen Regelung, konkret § 439a des österreichischen Unternehmensgesetzbuches (UGB). Gegenüber der österreichischen weist die tschechische Regelung jedoch bestimmte Besonderheiten auf – § 9a Straßenverkehrsgesetz der Tschechischen Republik, in gültiger Fassung, Führt z.B. folgendes aus: *„… die Bestimmungen über den Abschluss und die Ausführung eines Beförderungsvertrages, die Haftung des Beförderers, Reklamationen und eine Klage sowie über eine sukzessive durch mehrere Beförderer vorgenommene Beförderung gemäß der Internationalen Vereinbarung über Beförderungsverträge auf Straßen (CMR) finden analog Anwendung im innerstaatlichen Güterfrachtverkehr auf Straßen auf einen Vertrag über die Beförderung einer Sache, auf Rechte und Pflichten bei der Beförderung einer Sache, auf den Ersatz eines bei der Beförderung der Sache entstandenen Schadens und auf die Haftung der einzelnen Beförderer bei der Beförderung von Sachen, zu deren Ausführung sich mehrere Beförderer zusammengeschlossen haben."*

Die gute Absicht wird jedoch bereits gleich in der Einleitung dadurch getrübt, dass aus der durch den tschechischen Gesetzgeber gewählten Konstruktion nicht auf den ersten Blick klar hervorgeht, in welchem Umfang die CMR im Rahmen des innerstaatlichen Güterverkehrs auf Straßen Anwendung findet. Gemeint ist wahrscheinlich in diesem Fall die Anwendung der einzelnen Kapitel der CMR, deren Bezeichnungen in § 9a angeführt sind (also Abschluss und Ausführung eines Beförderungsvertrages, Haftung des Frachtführers, Reklamation und Klagen etc.). Diese Bestimmungen werden ab dem 1. Januar 2019 nur für den innerstaatlichen Güterverkehr auf Straßen herangezogen werden, nicht jedoch auf andere Arten einer innerstaatlichen Beförderung (mit der Eisenbahn, kombinierte Beförderungen etc.), wie dies in der Praxis irrtümlich angenommen werden könnte. Unter einem innerstaatlichen Güterverkehr auf Straßen ist im Sinne des § 2 Straßenverkehrsgesetz der Tschechischen Republik insbesondere eine Beförderung zu verstehen, bei der Sachen oder Tiere mit Straßenfahrzeugen oder gegebenenfalls über ein freies Gelände befördert werden, wobei der Ausgangsort und der Zielort der Beförderung auf dem Territorium eines Staates liegen.

Abschluss und Ausführung eines Beförderungsvertrages

Im innerstaatlichen Verkehr soll somit ab dem 1. Januar 2019 (neben den unten angeführten) auch Kapitel III der CMR Anwendung finden. Die Bezeichnung dieses Kapitals ist in gewisser Hinsicht irreführend, da die CMR selbst keine Regeln für den Abschluss eines Beförderungsvertrages beinhaltet und im gegenständlichen Kapital vor allem der Frachtbrief thematisiert wird. Ab dem 1. Januar 2019 wird daher für innerstaatliche Beförderungen von Gütern die Regelung eines Frachtscheins in Einklang mit der CMR gelten, und zwar sowohl bezüglich der inhaltlichen Erfordernisse eines Frachtscheins, als auch der Wirkungen eines Frachtscheins, wobei der Frachtschein bis zum Beweis des Gegenteils vor allem ein Beleg für den Abschluss eines Beförderungsvertrages und die Übernahme der Sendung durch den Frachtführer ist. Da eine Regelung zum Frachtschein im Bürgerlichen Gesetzbuch der Tschechischen Republik fehlt, ist die Übernahme der Regelung der CMR eindeutig positiv zu bewerten.

Ab dem 1. Januar 2019 wird für innertschechische Beförderungen von Gütern auf Straßen ferner das Verfügungsrecht gemäß § 2559 des Bürgerlichen Gesetzbuches durch die Regelung der CMR ersetzt. Hierdurch werden nicht nur die möglichen Verfügungshandlungen ausgeweitet, deren Ausführung der Versender oder der Empfänger vom Frachtführer verlangen können, sondern dem Frachtführer entsteht auch die Pflicht, Weisungen für den Fall einzuholen, dass die Erfüllung des Beförderungsvertrages im Verlauf der Beförderung unmöglich oder aber eine Zustellung der Lieferung unmöglich wird.

Haftung des Frachtführers

Die größte Änderung besteht jedoch in einer Änderung der Konzeption der Haftung eines Frachtführers für eine Beschädigung der Sendung, für ihren Verlust oder für eine Verspätung bei der Ablieferung. Eine grundsätzliche Bedeutung wird in diesem Fall Art. 17 der CMR haben, nach der der Frachtführer für einen Schaden infolge einer Beschädigung der Sendung, ihres Verlustes und gegebenenfalls infolge einer Verspätung bei der Ablieferung zwar objektiv haftet, also ungeachtet des Verschuldens, er andererseits jedoch durch eine Reihe an Gründen – bei Nachweis derselben – von einer Haftung befreit ist. Diese Befreiungsgründe können in zwei Kategorien unterteilt werden, und zwar in privilegierte (Art. 17 Abs. 4) und nicht privilegierte (Art. 17 Abs. 2). Während bei der zweiten Gruppe an Befreiungsgründen der Nachweis des Frachtführers gefordert wird, dass der Schaden aus einem dieser Gründe entstand, genügt im Fall der privilegierten Befreiungsgründe, dass der Frachtführer allgemein nur die Möglichkeit nachweist, dass der Schaden aus einem solchen Grund entstand. Die Auflistung der Befreiungsgründe gemäß Art. 17 der CMR tritt somit an die Stelle der Befreiungsgründe gemäß § 2566 Abs. 1 bis 3 des Bürgerlichen Gesetzbuches der Tschechischen Republik.

§ 9a greift in die Höhe eines Schadensersatzes bzw. einer Entschädigung ein: Während gemäß dem Bürgerlichen Gesetzbuch der Tschechischen Republik ein Frachtführer unbeschränkt für einen Schaden an einer Sendung im Umfang eines Sachschadens an der Sendung an sich haftet und er im Rahmen der allgemeinen Schadensersatzregelung unbeschränkt auch für einen Schaden infolge einer Nichteinhaltung von Lieferfristen haftet, werden ab dem 1. Januar 2019 für einen Frachtführer Obergrenzen gelten,

die aus Art. 23 CMR folgen. Diese Bestimmungen formulieren, dass eine Entschädigung jedoch 8,33 Rechnungseinheiten für jedes fehlende Kilogramm des Rohgewichts nicht übersteigen darf. Wenn die Lieferfrist überschritten ist, hat der Frachtführer dafür eine Entschädigung nur bis zur Höhe der Fracht zu leisten. Diese Obergrenzen gelten nicht, sofern der Frachtführer den Schaden vorsätzlich oder grob fahrlässig verursachte, oder falls der Versender mit dem Frachtführer vereinbarte, dass er im Frachtschein einen höheren Wert der Sendung oder aber ein besonderes Interesse an der Lieferung angibt und er zugleich einen vereinbarten Zuschlag zur Fracht bezahlt.

Reklamationen und Klagen

Die Bestimmung des § 9a des Straßenverkehrsgesetzes der Tschechischen Republik hat Auswirkungen insbesondere auch auf Fristen und auf die Geltendmachung von Ansprüchen. Eine weit größere Bedeutung wird eine Reklamation haben, also eine Mitteilung von Vorbehalten an den Frachtführer zum Zustand der Sendung zum Zeitpunkt ihrer Ablieferung. Auch im innerstaatlichen Güterverkehr auf Straßen wird ab dem 1. Januar 2019 gelten, dass Vorbehalte, wenn es sich um äußerlich erkennbare Verluste oder Beschädigungen handelt, spätestens bei der Ablieferung des Gutes oder, wenn es sich um äußerlich nicht erkennbare Verluste oder Beschädigungen handelt, spätestens binnen sieben Tagen, Sonntage und gesetzliche Feiertage nicht mitgerechnet, nach der Ablieferung geltend gemacht werden müssen. Anderenfalls wird bis zum Beweise des Gegenteils vermutet, dass der Empfänger das Gut in dem im Frachtbrief beschriebenen Zustand erhalten hat. Haben Empfänger und Frachtführer den Zustand des Gutes überprüft, so ist gemäß der neuen rechtlichen Regelung der Gegenbeweis gegen das Ergebnis der Überprüfung nur zulässig, wenn es sich um äußerlich nicht erkennbare Verluste oder Beschädigungen handelt und der Empfänger binnen sieben Tagen, Sonntage und gesetzliche Feiertage erneut nicht mitgerechnet, nach der Überprüfung an den Frachtführer schriftliche Vorbehalte gerichtet hat. Schadenersatz wegen Überschreitung der Lieferfrist kann nur gefordert werden, wenn binnen einundzwanzig Tagen nach dem Zeitpunkt, an dem das Gut dem Empfänger zur Verfügung gestellt worden ist, an den Frachtführer ein schriftlicher Vorbehalt gerichtet wird – hierbei handelt es sich um eine Präklusion des Anspruchs. Neu wird auch bei einer innertschechischen Beförderung von Gütern auf Straßen gelten, dass die Verjährungsfrist ein Jahr beträgt, jedoch mit einem unterschiedlichen Zeitpunkt des Einsetzens der Verjährungsfrist bei verschiedenen Ansprüchen. Bei Vorsatz oder bei einem Verschulden, das nach dem Recht des angerufenen Gerichtes dem Vorsatz gleichsteht, beträgt die Verjährungsfrist jedoch drei Jahre.

Fazit

Obwohl das Bemühen um eine Vereinheitlichung der rechtlichen Grundlagen für internationale und nationale (tschechische) Beförderungen positiv gesehen werden

Quelle: Archiv Rödl & Partner

kann, vor allem mit Blick auf die Tatsache, dass die bisherige Regelung des Beförderungsvertrages laut dem Bürgerlichen Gesetzbuch der Tschechischen Republik als völlig unzureichend gewertet werden muss, so können jedoch auch die schwachen Seiten des neuen § 9a des Straßenverkehrsgesetzes der Tschechischen Republik nicht außer Acht gelassen werden. Vor allem ist unklar, ob auch im innerstaatlichen Verkehr der zwingende Charakter der Bestimmungen der CMR erhalten bleibt, unklar ist ferner, ob der Frachtführer für das Handeln seiner Arbeitnehmer, Vertreter oder Bevollmächtigten gemäß den Regelungen der CMR oder aber den Bestimmungen des Bürgerlichen Gesetzbuches der Tschechischen Republik haftet. Aus der gegenständlichen Konstruktion geht des Weiteren nicht eindeutig hervor, ob auf innerstaatliche Beförderungen die CMR im ursprünglichen Wortlaut oder in der Fassung der Änderungsprotokolle, denen die Tschechische Republik beigetreten ist, anzuwenden ist. Nicht zuletzt kann bei der Anwendung der Bestimmungen der CMR das Problem auftreten, dass diese Bestimmungen laut § 9a des Straßenverkehrsgesetzes „analog" herangezogen werden sollen – hier stellt sich dann die Frage, in wie weit die Gerichte bei innerstaatlichen Beförderungen von der Auslegung der CMR für internationale Beförderungen abweichen werden. Erst die praktische Anwendung des § 9a des Straßenverkehrsgesetzes wird zeigen, ob das gewählte Vorgehen richtig war oder ob das tschechische Transportrecht einer tiefergreifenden Überarbeitung bedarf. Für die Praxis kann jedoch empfohlen werden, die oben beschriebenen grundlegenden Änderungen zur Kenntnis zu nehmen und sowohl die vertragliche Dokumentation als auch die Praxis der Anfrage, der Bestellung und der Bestätigung einer Bestellung von Beförderungen entsprechend anzupassen.

Ihr Ansprechpartner:

JUDr. Alice Kubová Bártková, M.E.S.
Rechtsanwältin
Senior Associate
Tel.: +420 236 163 710
E-Mail: alice.bartkova@roedl.com

Kurzmitteilungen Recht

Einfacherer Umtausch von Führerscheinen

Mit Wirksamkeit zum 1. Juli 2018 kam es in der Tschechischen Republik zu einer Vereinfachung der Agenda rund um Führerscheine. Neu können die Ausgabe und ein Umtausch eines Führerscheins auf einer jedweden Gemeindebehörde mit sog. erweiterten Zuständigkeiten in der Tschechischen Republik beantragt werden. Damit entfällt die Notwendigkeit einer Vornahme dieser Handlungen am Wohnort des Antragstellers. Den neuen Führerschein kann der Antragsteller dann bei derselben Gemeindebehörde abholen, bei der er den Antrag auf Ausgabe stellte. Zudem wird es nicht mehr erforderlich sein, dass der Antragsteller dem Antrag auf Ausgabe oder Umtausch eines Führerscheins eine Fotografie beifügt, wie dem bisher so war – eine Fotografie wird direkt auf der Behörde angefertigt oder aber die Behörde zieht eine Fotografie aus dem Register für Personalausweise oder Reisepässe heran. Die Pflicht zur Vorlage einer Fotografie in Papierformat bleibt jedoch im Fall eines Antrages auf Ausgabe eines internationalen Führerscheins bestehen, der jedoch ebenfalls bei einer jedweden Gemeindebehörde mit sog. erweiterten Zuständigkeiten in der Tschechischen Republik beantragt werden kann. Die gleiche Vereinfachung trat zum 1. Juli 2018 auch für Speicherkarten für Tachografen und für die Ausgabe von Ausweisen über eine berufliche Befähigung von Kraftfahrern ein – auch diese Handlungen können bei einer jedweden Gemeindebehörde mit sog. erweiterten Zuständigkeiten in der Tschechischen Republik beantragt werden.

Kontakt: alice.bartkova@roedl.com

Das Verfassungsgericht zur Verwendung von Sicherheitsgurten

Im April gab das Verfassungsgericht der Tschechischen Republik sein Urteil II ÚS 492/17 aus, mit dem es sich zu der Frage äußerte, ob der Fahrer eines PKW die rechtliche Pflicht hat zu gewährleisten, dass die im Auto mitreisenden Personen ihre Sicherheitsgurte anlegen. Das Verfassungsgericht stellte fest, dass gemäß dem Straßenverkehrsgesetz der Tschechischen Republik die Pflicht zur Verwendung eines Sicherheitsgurtes dem jeweiligen Mitreisenden obliegt und der Fahrzeugführer keine Pflicht hat ein Anschnallen dieser Personen durchzusetzen, sofern diese Personen volljährig und geschäftsfähig sind und nicht zum ersten Mal in einem Kraftfahrzeug reisen. Der Fahrzeugführer muss diese Personen nicht einmal auf die Pflicht zur Verwendung eines Sicherheitsgurtes hinweisen.

Eine solche Verpflichtung einer Belehrung hat gemäß dem Straßenverkehrsgesetz nur ein Fahrer von Fahrzeugen mit mehr als acht Sitzplätzen (außer dem Fahrersitz), und dies gegenüber Personen von mehr als drei Jahren oder diese begleitenden Personen. Laut Verfassungsgericht kann die Pflicht eines Fahrers zur Gewährleistung eines Anschnallens von Mitreisenden aus den Bestimmungen des tschechischen Straßenverkehrsgesetzes, die dem Fahrer allgemein eine Pflicht zur Gewährleistung der Sicherheit der beförderten Personen auferlegen, nicht abgeleitet werden.

Kontakt: jiri.lojda@roedl.com

> Gesetzgebung

Von Martina Šotníková, Rödl & Partner Prag

Entwurf des Umsatzsteuer-Änderungsgesetzes und Änderungsgesetzes über die elektronische Meldepflicht für Bargeldgeschäfte

Wie schon in den bisher erschienenen Ausgaben betont, hat die Regierung im Juni das Steuerreformgesetz verabschiedet. Des Weiteren erfolgte als Reaktion auf das Urteil des Verwaltungsgerichtes Pl. ÚS 26/16 die Verabschiedung des erwarteten Änderungsgesetzes über die elektronische Meldepflicht für Bargeldgeschäfte.

Niedrigerer Umsatzsteuersatz für ausgewählte Lieferungen und sonstige Leistungen

Der Entwurf des Umsatzsteuer-Änderungsgesetzes ist in Widerspruch zur verkündeten transparenten und vorhersehbaren Gesetzgebung in beiden Änderungsgesetzen enthalten. Nach dem Änderungsgesetz über die elektronische Meldepflicht für Bargeldgeschäfte sollte der Steuersatz u.a. für die Wasser- und Abwassergebühren, die Restaurationsleistungen (auch Fassbier), das Entgelt für die Haushaltsreinigung, das Entgelt für kleine Schuh- und Textilreparaturen oder die Friseurdienstleistungen bis auf 10 % herabgesetzt werden. Nach dem Begründungsbericht sollte der niedrigere Steuersatz den Aufwand für die elektronische Meldepflicht teilweise kompensieren.

Beschränkte Anzahl von meldepflichtigen Bargeldgeschäften

Meldepflichtig sollten nach dem Entwurf des Änderungsgesetzes ausschließlich inländische Bargeldgeschäfte sein, jedoch nicht Zahlungen per Mobilfunkrechnungen oder Zahlungen durch Abzug vom aufgeladenen Handy-Guthaben wie Mobilfunkgebühren, SMS-Gebühren, Tickets

oder der mobile Datendienst. Nicht meldepflichtig sind des Weiteren die Bargelderlöse aus Gewinnspielen, dem Flugtransport oder die Bargeldgeschäfte von Blinden, deren Bargelderlöse nunmehr nicht vorübergehend, sondern dauernd meldefrei sind. Die Erlöse aus Weihnachtsfischen sind demgegenüber ab dem Jahr 2019, in dem die vorübergehende Befreiung aufgehoben wird, meldepflichtig.

Erlöse aus Gutscheinen, Vouchern und ähnlichen Geldersatzmitteln

Das Oberste Verwaltungsgericht hat mit seinem Urteil die Vorschrift des Gesetzes über die elektronische Meldepflicht für Bargeldgeschäfte aufgehoben, nach dem auch bargeldlose Zahlungen meldepflichtig waren. Das Gesetz soll durch das Ministerium von Finanzen geändert werden. Bargeldlose Zahlungen durch Giro- und Kreditkarten sind nicht meldepflichtig, der Meldepflicht unterliegen jedoch bargeldlose Zahlungen mit GeldKarten und girogo, Chipkarten, Gutscheinen, Vouchern oder ähnlichen Geldersatzmittel.

Pflichtangaben von Kassenbons

Die Kassenbons müssen neu die Steuernummer enthalten – jedoch nur dann, wenn die Steuernummer nicht aus der Personenkennzahl besteht.

Papiervordrucke für Bargeldgeschäfte

Nach dem Entwurf des Gesetzes über die elektronische Meldepflicht für Bargeldgeschäfte können die Meldungen über Bargeldgeschäfte auch nach dem Papiervordruck abgegeben werden, so dass die EDV-Anlagen für die elektronische Übermittlung von Daten nicht erforderlich sind. Die Meldungen nach Papiervordrucken können jedoch ausschließlich juristische Personen abgegeben, die den öffentlichen, von Krankenkassen bezahlten Gesundheitsdienst übernehmen. Natürliche Personen können die Papiermeldungen abgeben, wenn

- sie als Kleinunternehmer gelten und
- höchstens zwei Mitarbeiter beschäftigen und
- ihre Bargelderlöse innerhalb von letzten zwölf Monaten nicht CZK 200.000 überschritten und in folgenden zwölf Monaten voraussichtlich CZK 200.000 nicht überschreiten werden.

Der voraussichtliche Umsatz soll durch eine Fachschätzung des Kleinunternehmens nachgewiesen sein, die dem Finanzamt ermöglicht zu prüfen, ob die Voraussetzungen für die Abgabe von Meldungen nach Papiervordrucken erfüllt sind. Da für die Abgabe von Papiermeldungen der Umsatz innerhalb von zwölf Monaten maßgebend ist, muss er laufend geprüft werden. Sollte der Umsatz steigen, sind die Kleinunternehmer verpflichtet, den voraussichtlichen Umsatzanstieg dem Finanzamt anzuzeigen. Die Kassenzettel (Papierzettel) werden den Kleinunternehmern vom Finanzamt ausgehändigt. Kleinunternehmer haben diese Kassenzettel ihren Kunden zu geben, andere Kassenbelege sind unzulässig. Die Kassenzettel haben nicht nur die Angaben über den Verkäufer, das Entgelt und den Ausstellungstag, sondern auch den Zeitpunkt zu enthalten, zu dem das Entgelt vereinnahmt oder der Kassenzettel ausgehändigt wird, wenn der Kassenzettel vor Vereinnahmung des Entgeltes ausgestellt wird. Die Kassenzettel können zum Kassenbons-Gewinnspiel des Finanzministerium nicht gemeldet werden.

Die Bargeldgeschäfte, für welche die Kassenzettel des Finanzamtes ausgehändigt werden, sind vierteljährlich zu melden.

Bargeldgeschäfte für die zuerst geplante 3. und 4. Meldeetappe

Die Bargelderlöse der Unternehmer, die noch keine Bargeldgeschäftsmeldungen abgeben, da ihre Bargelderlöse erst in der 3. und 4. Meldeetappe zu melden waren, sind ab dem ersten Tag des siebten Monats nach dem Monat, in dem das Gesetz in Kraft tritt, meldepflichtig. Die Unternehmer, denen die Meldepflicht in der 3. und 4. Meldeetappe entstehen sollte, sollten zuerst ab dem 1. Juni 2019 meldepflichtig sein.

Kurzmitteilungen Steuern

Höhere Zinssätze der Tschechischen Zentralbank

Die Tschechische Zentralbank hat am 28. Juli 2018 den 2W-Referenzzinssatz auf 1 % (dieser Zinssatz ist für die Zinsen maßgebend) und den Lombardsatz auf 2 % erhöht. Der Leitzins, der seit dem Jahr 2012 unverändert ist, beträgt weiterhin 0,05 %. Der höhere 2W-Referenzzinssatz erhöht u.a. die Zinsen für verspätete Steuerzahlungen, die im zweiten Halbjahr 2018 15 % (bislang 14,5 %) betragen.

Ihr Ansprechpartner:

Ing. Martina Šotníková
Steuerberaterin
Associate Partner
Tel.: +420 236 163 237
E-Mail: martina.sotnikova@roedl.com

> Rechtsprechung

Von Jakub Šotník, Rödl & Partner Prag

(Un)wirksame Prozessverteidigung und Ordnungsgeld für die ordnungswidrige Buchführung

Das Oberste Verwaltungsgericht hat sich in seinem interessanten Urteil mit dem Ordnungsgeld befasst, das erhoben wurde, weil die Lagernebenbuchhaltung in Widerspruch zum § 9 Abs. 7 der Durchführungsverordnung Nr. 500/2002 Gbl. nicht geführt wurde und die körperliche Anlageinventur in Widerspruch zu §§ 29 und 30 des Rechnungslegungsgesetzes nicht vorgenommen wurde. Nach Auffassung des Finanzamtes wurde dadurch das Rechnungslegungsgesetz verletzt, nach dem die Bestandsaufnahme der Vermögensgegenstände und Schulden vorzunehmen ist, die Buchführung so zu gestalten ist, dass der Jahresabschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vermittelt, und die Bücher nach Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zu führen sind. Die Feststellungen des Finanzamts beruhten auf Ergebnissen der Außenprüfung. Durch den Prüfungsbericht wurde das Ordnungsgeld von fast TCZK 360 erhoben. Der Streit wurde letztendlich durch das Oberste Verwaltungsgericht entschieden, das den Steuerbescheid bestätigt hat.

Das Oberste Verwaltungsgericht hat zuerst festgestellt, dass das Ordnungsgeldverfahren nach dem Rechnungslegungsgesetz vom Steuerverfahren abweicht, da der Tatbestand und die Begehung des Verwaltungsdelikts grundsätzlich vom Finanzamt nachzuweisen sind. Die Beweislast, dass die Nebenbuchhaltung ordnungsgemäß geführt wurde und die Inventuren nach gesetzlichen Vorschriften durchgeführt wurden, musste nicht von der Gesellschaft getragen werden. Das Oberste Verwaltungsgericht ist jedoch zum Schluss gekommen, dass sich aus den bei der Außenprüfung vorgelegten Büchern und Nebenbüchern eindeutig ergab, dass sie gegen das Rechnungslegungsgesetz verstoßen, wodurch die Nachweise für die nicht ordnungsgemäße Buchführung erbracht wurden. Nach Auffassung des Obersten Verwaltungsgerichts ist es zulässig, die Beweismittel, die bei den Außenprüfungen

Quelle: Archiv Rödl & Partner

Quelle: Archiv Rödl & Partner

beschaffen wurden, im Ordnungsgeldverfahren nach dem Rechnungslegungsgesetz anzuwenden, da die Prüfungsergebnisse grundsätzlich einem anderen Verwaltungsverfahren zu Grunde liegen können.

Das Oberste Verwaltungsgericht hat des Weiteren die durch die Gesellschaft vorgeschlagene Heranziehung des Zeugen – eines IT-Fachmanns, der das Buchhaltungsprogramm geliefert und gewartet hat – als Beweismittel nicht anerkannt, da die Vorlage dieses Beweismittels nicht darauf zielte, die Auffassung des Finanzamtes in Zweifel zu stellen, sondern eher darauf, dass das Finanzamt das Buchhaltungsprogramm anwenden kann. Wir zitieren aus dem Urteil des Obersten Verwaltungsgerichts: *„Der Schuldner hat nicht den Inhalt der von ihm vorgelegten Lagernebenbuchhaltung verteidigt, sondern nur darauf hingewiesen, dass der Angeklagte die Instrumente des vom Schuldner angewandten Buchhaltungsprogramms nicht begriffen hat."* Anschließend wurde noch betont *„… die Verteidigung hätte versuchen müssen, den nach den o.g. Nebenbüchern getroffenen Feststellungen zu widersprechen. Da keine solche Verteidigung erfolgt ist, wurde die Heranziehung des Zeugen abgewiesen. Der Kassationsbeschwerde des Beschwerdeführers* (Anm. – Finanzdirektion als Berufungsinstanz)*, dass es nicht seine Aufgabe war, sich im Verwaltungsverfahren* ***„im Buchhaltungssystem des Schuldners zu orientieren"****, kann unter diesen Umständen stattgegeben werden."*

Ihr Ansprechpartner:

Mgr. Jakub Šotník
Rechtsanwalt
Associate Partner
Tel.: +420 236 163 210
E-Mail: jakub.sotnik@roedl.com

> Schon wieder die Inventur. Sind die Grundsätze hinreichend?

Von David Trytko, Rödl & Partner Prag

Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur in der Praxis – Teil 1 – Grundsätze der Vollständigkeit und Periodenabgrenzung

Einleitend

> Marktführer und Unternehmen, die auf dem modernen Markt erfolgreich sind, unternehmen intensive Schritte, um die Effizienz der innerbetrieblichen Prozesse durch den Abbau von zeitaufwendigen Tätigkeiten zu steigern. Und die Inventuren kosten immer viel Zeit. In den Zeiten, in denen der Personalmangel immer markanter ist, möchten auch kleine oder neu gegründete Gesellschaften die Inventurdauer verkürzen und den Inventurablauf vereinfachen. Zu den häufig gestellten Fragen gehört, ob für die ordnungsmäßige Inventurdurchführung die Einhaltung der allgemeinen Regelungen des Rechnungslegungsgesetzes hinreichend ist oder interne Richtlinien und -anweisungen erforderlich sind.

Begriffsbestimmung

Für die Erstellung des Jahresabschlusses sind die Bestandsaufnahmen – körperliche Inventuren und Buchinventuren einschließlich deren Auswertung – unerlässlich. Die Bestandsaufnahmen sind die elementare Voraussetzung für alle Aufzeichnungen – und selbstverständlich auch für die Buchführung. Es ist kaum vorstellbar, dass der Nachweis der bilanzierten Aktiv- und Passivposten oder des Kassenbestands anders erfolgt als durch den Abgleich mit Buchhaltungsunterlagen, das Zählen, die Ermittlung des vorhandenen Bestandes oder die Prüfung der künftigen Nutzung von Wirtschaftsgütern.

Die tschechischen Bilanzierungsvorschriften sind so gestaltet, dass die allgemeinen Regelungen und Anweisungen im Rechnungslegungsgesetz enthalten sind. Dieses Gesetz schreibt die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung vor und soll die in der Praxis angewandten oder bereits bewährten Prozesse verallgemeinern bzw. direktiv regeln. Die Bewertungs- und Buchungsmethoden im Einzelnen sollten für alle Größenklassen durch die Durchführungsverordnungen oder erläuternde Vorschriften, zu denen z.B. die Rechnungslegungsstandards oder Gutachten des Tschechischen Instituts für Buchhalter gehören, geregelt werden.

Die Inventuranweisung, -durchführung und -auswertung haben nach der Fachliteratur nach folgenden Grundsätzen zu erfolgen:

a) Vollständigkeit
b) Richtigkeit
c) Nachprüfbarkeit
d) Einzelerfassung und Einzelbewertung des Inventars
e) Wesentlichkeit und
f) Periodengrundsatz

Periodengrundsatz

Der letztgenannte Periodengrundsatz ist allgemein bekannt und klar – zu einem Zeitpunkt des Geschäftsjahres, in der Regel zum Bilanzstichtag, sind die Salden zu prüfen. Der Periodengrundsatz ist mit dem Grundsatz der Unternehmensfortführung bzw. mit der Aufzeichnungspflicht eng verbunden – eine bestimmte Periode ist von einer anderen streng zu trennen, was wiederum für die periodengerechte Gewinnermittlung wichtig ist.

Eine ordnungsgemäße Bestandsaufnahme ist nach dem Rechnungslegungsgesetz zum Bilanzstichtag bzw. zu einem außerordentlichen Zeitpunkt, zu dem das Geschäftsjahr endet, durchzuführen. Körperliche Inventuren dürfen jedoch auch permanent (permanente Inventur) oder innerhalb von vier Monaten vor oder von zwei Monaten nach dem Bilanzstichtag durchgeführt werden (d.h. innerhalb eines großzügigen Zeitraums von sechs Monaten vor oder nach dem Bilanzstichtag). Nach dem Periodengrundsatz ist die Inventur mindestens einmal jährlich durchzuführen. Nach dem Grundsatz der Periodenabgrenzung sind die bei einer nachverlegten Inventur festgestellten Inventurdifferenzen dem Geschäftsjahr zuzuordnen, für das der Jahresabschluss erstellt wird.

Die o.g. Argumente und Gründe sind in der Regel klar, nur der letzte Punkt wird oft falsch ausgelegt: *„Wird die Inventur zum 28. Februar durchgeführt, ist es offensichtlich, dass einige Inventurdifferenzen erst im neuen Geschäftsjahr entstehen konnten und dem vorausgehenden Geschäftsjahr nicht zuzuordnen sind“*. Dieser Ansatz stützt sich oft darauf, dass das Lagernebenbuchhaltungsprogramm es nicht ermöglicht, die Inventurdifferenzen dem „alten Jahr“ zuzuordnen (es dürfen keine Buchungen im abgelaufenen Geschäftsjahr vorgenommen werden). Obwohl nicht ermittelt werden kann, zu welchem Zeitpunkt und aus welchen Gründen die Inventurdifferenzen entstanden sind, sind die Inventurdifferenzen kraft Gesetzes dem Geschäftsjahr zuzuordnen, für das die Bestandsaufnahme vorgenommen wird.

Obwohl es auf den ersten Blick nicht offensichtlich ist, ist der Grundsatz der Periodenabgrenzung für die Form und den Inhalt der Inventurauswertung maßgeblich. Da der Bestand zum Bilanzstichtag zu bestätigen ist, muss der Buchbestand zum Abschlussstichtag mit dem Bestand der Lagernebenbuchhaltung bzw. einer anderen Nebenbuchhaltung und dem bei der Stichtagsinventur ermittelten Bestand abgeglichen werden. Die Ergebnisse der Bestandsaufnahme müssen ausgewertet und protokolliert, ausgeglichen und verbucht werden, des Weiteren müssen die Verwechs-

Quelle: Archiv Rödl & Partner

lungen geprüft und andere erforderliche Unterlagen erstellt werden. Bei einer vor- oder nachverlegten Inventur müssen selbstverständlich die Lagerein- und -ausgänge fortgeschrieben bzw. rückgerechnet werden.

Vollständigkeit der Bestandsaufnahme

Es sollte jedoch mit dem ersten Punkt – dem Grundsatz der Vollständigkeit – begonnen werden. Das entsprechende Kapitel des Rechnungslegungsgesetzes (das Bestandaufnahme der Vermögensgegenstände und Schulden heißt) beginnt mit der Vollständigkeit sämtlicher *Vermögensgegenstände und Schulden* (vgl. den § 29 Abs. 1). Auf den Grundsatz der Vollständigkeit wird im Rechnungslegungsgesetz oft verwiesen – der Bestand der Vermögensgegenstände und Schulden muss bei einer körperlichen Bestandsaufnahme oder einer Buchinventur festgestellt und in einem Bestandsverzeichnis geführt werden (vgl. §30 Abs. 1), die Bestandaufnahme eines jeden Vermögensgegenstandes muss nach § 30 Abs. 2 RlG mindestens *einmal* jährlich durchgeführt werden und die Inventur soll sich nach § 30 Abs. 12 RlG auch auf *andere Vermögensgegenstände und Schulden* sowie die *Unterbilanzkonten* erstrecken.

Der Grundsatz der Vollständigkeit hängt mit dem Fair Value Prinzip und dem Grundsatz der Richtigkeit eng zusammen. Warum dieses Prinzip als erster Inventurgrundsatz genannt wird, ist nicht ganz klar. Sollten z.B. die Vorräte richtig verbucht werden, ist es offensichtlich, dass alle Artikel zuerst aufzunehmen sind. Es ist auch offensichtlich, dass die Bilanzierung der Vorräte (bzw. der Vermögensgegenstände und Schulden) erst nach der Inventur erfolgen kann. Die Aussagefähigkeit der Bilanz wird durch die Buchungsfehler selbstverständlich mehr betroffen als durch die Bewertungs- oder Bilanzierungsfehler – zuerst sind die vorhandenen Vermögensgegenstände und Schulden zu ermitteln, anschließend ist über ihren Wertansatz zu entscheiden. Die Vollständigkeit ist, aus welchem Grund auch immer, mit Vorräten und Verbindlichkeiten verbunden.

Der Grundsatz der Vollständigkeit erstreckt sich nicht nur auf die Bestandaufnahme von Vermögensgegenständen und Schulden. Er gilt auch für die Auswertung aller bekannten und wesentlichen Informationen, Prüfung von Risiken und drohenden Verlusten und nicht zuletzt für die Aufstellung einer unverkürzten Bilanz. Diese Aspekte sind meistens für den Wertansatz und die Bilanzierung von Bedeutung. Es ist nicht maßgeblich, ob es sich um Geschäftsfälle handelt, die schon verbucht wurden oder um künftige Preise für aktuell erteilte Aufträge. Wichtig ist, über diese Informationen zu verfügen, sie richtig auszuwerten und ihre Rolle zu prüfen. Daher sind für den Wertansatz der Vorräte u.a. Informationen über die aktuell erteilten Bestellungen und abgeschlossenen Verträge, Angaben über nicht erledigte Reklamationen oder anhängige Gerichtsverfahren, Gewährleistungsansprüche, jedoch auch steuerliche und rechtliche Sachverhalte, gesetzliche Vorschriften oder Pfandrechte von Bedeutung. Die richtige Bewertung und Bilanzierung ist erst nach Auswertung aller relevanten Informationen und Risiken möglich. Es ist nicht überraschend, dass immer wieder Rückstellungen für schwebende Geschäfte gebildet

werden, obwohl noch keine Rohstoffe bestellt wurden. Die Bildung dieser Rückstellungen ist bei Vertriebs- und Produktionsunternehmen üblich, wobei der Grundsatz der vollständigen Bilanzierung der Vorräte zum Ausdruck kommt.

Der weitere Grund für die Annahme, dass der Grundsatz der Vollständigkeit von größerer Bedeutung ist als andere Grundsätze, liegt im Verrechnungsverbot. Aufwendungen dürfen nicht mit Erträgen, Posten der Aktivseite nicht mit Posten der Passivseite saldiert werden. Das Rechnungslegungsgesetz und die zusammenhängenden gesetzlichen Vorschriften ermöglichen Ausnahmen vom Verrechnungsverbot. Im Vorratsbereich sind vom Verrechnungsverbot die Verwechslungen ausgenommen. Die Verwechslungen sind durch den Rechnungslegungsstandard 007 – Inventurdifferenzen – geregelt, nach dem die Verwechslungen dasselbe Geschäftsjahr betreffen müssen und vor allem nicht vorsätzlich sein dürfen. Solche Verwechslungen können bei gleichartigen Artikeln oder Artikelgruppen aus Versehen entstehen. Der Nachweis der Verwechslungen ist diskutabel. Es ist fraglich, wie zwischen den vorsätzlichen und nicht vorsätzlichen Verwechslungen unterschieden wird. Nach dem Rechnungslegungsstandard ist bei Verwechslungen nachzuweisen, dass sie nicht vorsätzlich entstanden sind.

Das bedeutet, dass auch nach einer nicht fachkundigen Beurteilung eine Verwechslung vorliegt, die offensichtlich, eindeutig und nach überwiegender Auffassung nicht vorsätzlich ist. Unter den Umständen und nach dem Charakter der Vorräte, der Art und Weise der Lagerung, der Ein- und Auslagerungen und der Lagernebenbuchhaltung muss es ersichtlich sein, dass die Verwechslungen ohne Absicht erfolgt sind. Es ist nur schwer zu erklären, dass das Lesegerät einen anderen Strichcode erkennt als der Lagerverwalter, der den Strichcode beim Lagereingang nach der Verpackung ermittelt hat – und manchmal auch wiederholend. Die Beurteilung von Verwechslungen sollte durch mehrere Mitarbeiter vorgenommen werden. Die Inventurauswertung – nicht nur die Bestandsverzeichnisse, sondern vor allem das Inventurprotokoll – sollte von allen Beteiligten unterzeichnet werden. Die Unterschrift hat eine besondere psychologische Wirkung, da sich die Mitarbeiter der Verantwortlichkeit mehr bewusst sind als bei einer verbalen Äußerung. Darüber hinaus wird durch die Unterschiften die Aussagekraft der Inventurprotokolle erhöht. Aus demselben Grund unterzeichnet der Geschäftsführer bei der Jahresabschlussprüfung die Vollständigkeitserklärung. Jedoch Vorsicht – die Vollständigkeitserklärung ersetzt jedoch nicht die nicht unterschriebene Inventurauswertung.

Wir haben bereits in der April-Ausgabe unseres Mandantenbriefs zum Thema Inventuren darauf hingewiesen, dass bei permanenten sowie Stichtagsinventuren der Bestand des Geschäftsjahres immer wieder unvollständig aufgenommen wird. Bei einer stichprobenartigen Prüfung kann jeder Artikel mit derselben statistischen Wahrscheinlichkeit ausgewählt werden und sollte mindestens einmal jährlich aufgenommen werden. Wie ersichtlich, bedeutet die Vollständigkeit auch die Prüfung aller Lagerorte.

Fazit

Wir können bestätigen, dass bei der Bestandaufnahme von Vorräten zwei Grundsätze von großer Bedeutung sind – Periodenabgrenzung und Vollständigkeit. Die meisten Fehler entstehen durch die Verstöße gegen diese Grundsätze. Für die Beseitigung von unwichtigen oder wichtigen Buchungs- und Bewertungsfehlern sollten beide Grundsätze bekannt sein und richtig verstanden werden. Weitere Grundsätze, die bei den Bestandsaufnahmen zu beachten sind, werden wir Ihnen in nächsten Ausgaben darstellen.

Ihr Ansprechpartner:

Ing. David Trytko, Ph.D.
Prüfungsleiter
Associate Partner
Tel.: +420 236 163 303
E-Mail: david.trytko@roedl.com

> Fachveranstaltungen / Wir bereiten vor: September–Oktober 2018

Von Jana Švédová, Rödl & Partner Prag

September

Aktuelle Steuerthemen – Betriebsprüfungen, Umsatzsteueragenda
18. September 2018, Konferenzsaal Rödl & Partner Brünn
Veranstalter: *Rödl & Partner*
Referent: *Milan Mareš, Jan Pestr*

Arbeitsrechtliche Fragen im Alltag – Verletzung von Pflichten, ärztliche Gutachten, medizinische Untersuchungen von Arbeitnehmern, Überstunden, Pausenregelungen, Zuschläge…
19. September 2018, AHK Prag
Veranstalter: *AHK in Kooperation mit Rödl & Partner*
Referent: *Václav Vlk, Eva Blechová*
Einladung und Anmeldung: https://tschechien.ahk.de/cz/terminy/terminy-detail/seminar-sest-p-pracovniho-prava-aneb-porusovani-povinnosti-posudky-prohlidky-prescasy-prestavky/

Mandantenbrief Tschechische Republik

Das interne Kontrollsystem – rechtliche Grundlagen, Zusammenhänge und Auswirkungen
26. September 2018, Český institut interních auditorů Karlovo náměstí 3, Prag
Veranstalter: *Český institut interních auditorů in Kooperation mit Rödl & Partner*
Referent: *Pavel Koukal*
Einladung und Anmeldung: https://www.interniaudit.cz

Oktober

Steuerbetrug, oder: Vertrauen ist gut, Kontrolle ist besser
3. Oktober 2018, Konferenzsaal Rödl & Partner Prag
Veranstalter: *Rödl & Partner*
Referent: *Jakub Šotník*

Schutz des geistigen Eigentums und Unternehmertum
17. Oktober 2018, Konferenzsaal Rödl & Partner Prag
Veranstalter: *Rödl & Partner*
Referent: *Nora Haapala*

Interne Kontrollsysteme – richtige Einführung und wirksame Durchsetzung
23. Oktober 2018, Sitz des Verlags Dashöfer, Evropská 423/178, Prag 6
Veranstalter: *Verlag Dashöfer in Kooperation mit Rödl & Partner*
Referent: *Pavel Koukal*
Einladung und Anmeldung: https://www.kursy.cz/interni-kontrolni-system-jak-jej-spravne-nastavit-a-ucinne-prosazovat-productsmiks/?wa=WWG18IX

Einführung der CMR im innerstaatlichen Straßengüterverkehr in der Tschechischen Republik – Novelle des tschechischen Straßenverkehrsgesetzes zum 1. Januar 2019
23. Oktober 2018, Konferenzsaal Rödl & Partner Prag
Veranstalter: *Rödl & Partner*
Referent: *Alice Kubová Bártková*

Beschäftigung ausländischer Arbeitnehmer
24. Oktober 2018, Konferenzsaal Rödl & Partner Prag
Veranstalter: *Rödl & Partner*
Referent: *Regina Huntley, Thomas Britz, Alena Spilková, Roman Burnus*

Steuerbetrug
24. Oktober 2018, Konferenzsaal Rödl & Partner Brünn
Veranstalter: *Rödl & Partner*
Referent: *Milan Mareš*

-jsv-

Grundlagen bilden

„Unsere Expertise bildet das Fundament unserer Dienstleistungen. Darauf bauen wir gemeinsam mit unseren Mandanten auf."

Rödl & Partner

„Nur mit einer soliden Grundlage am Fuß des Castells können unsere spektakulären Menschentürme entstehen."

Castellers de Barcelona

„Jeder Einzelne zählt" – bei den Castellers und bei uns.

Menschentürme symbolisieren in einzigartiger Weise die Unternehmenskultur von Rödl & Partner. Sie verkörpern unsere Philosophie von Zusammenhalt, Gleichgewicht, Mut und Mannschaftsgeist. Sie veranschaulichen das Wachstum aus eigener Kraft, das Rödl & Partner zu dem gemacht hat, was es heute ist.

„Força, Equilibri, Valor i Seny" (Kraft, Balance, Mut und Verstand) ist der katalanische Wahlspruch aller Castellers und beschreibt deren Grundwerte sehr pointiert. Das gefällt uns und entspricht unserer Mentalität. Deshalb ist Rödl & Partner eine Kooperation mit Repräsentanten dieser langen Tradition der Menschentürme, den Castellers de Barcelona, im Mai 2011 eingegangen. Der Verein aus Barcelona verkörpert neben vielen anderen dieses immaterielle Kulturerbe.

Impressum Mandantenbrief Tschechische Republik
Juli / August 2018, MK ČR E 16542

Herausgeber: **Rödl & Partner Consulting, s.r.o.**
Platnéřská 2, 110 00 Prag 1
Tel.: + 420 236 163 111 | www.roedl.com/cz

Redaktion: **Ing. Jana Švédová** – jana.svedova@roedl.com

Layout/Satz: **Rödl & Partner** – publikace@roedl.com

Dieser Newsletter ist ein unverbindliches Informationsangebot und dient allgemeinen Informationszwecken. Es handelt sich dabei weder um eine rechtliche, steuerrechtliche oder betriebswirtschaftliche Beratung, noch kann es eine individuelle Beratung ersetzen. Bei der Erstellung des Newsletters und der darin enthaltenen Informationen ist Rödl & Partner stets um größtmögliche Sorgfalt bemüht, jedoch haftet Rödl & Partner nicht für die Richtigkeit, Aktualität und Vollständigkeit der Informationen. Die enthaltenen Informationen sind nicht auf einen speziellen Sachverhalt einer Einzelperson oder einer juristischen Person bezogen, daher sollte im konkreten Einzelfall stets fachlicher Rat eingeholt werden. Rödl & Partner übernimmt keine Verantwortung für Entscheidungen, die der Leser aufgrund dieses Newsletters trifft. Unsere Ansprechpartner stehen gerne für Sie zur Verfügung.

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