

# Mandantenbrief

Informationen über Steuern, Recht und Wirtschaft

Lesen Sie in dieser Ausgabe:

**Im Fokus: Vorteile nutzen durch die Auslagerung von Marken und Patenten**

> Interview zum Thema des Monats

**Steuern aktuell**

> Schenkungsteuerliche Risiken bei Gelegenheitsgeschenken und Unterhalt

> Aufgabe der „finalen Betriebsaufgabe“ – Fortsetzung der Rechtsprechung

> Praxis einer digitalen Lohnsteuer-Außenprüfung

**Recht aktuell**

> Urteil erschwert Mängelgewährleistungsansprüche von Unternehmenskäufern

> Ehe mit oder ohne Vertrag?

**Wirtschaft aktuell**

> Grundsätze für die Erstellung von Jahresabschlüssen durch Wirtschaftsprüfer und Steuerberater

**Rödl & Partner intern**

> Forum Going Global 2010



## Liebe Leserin, lieber Leser,

bei vielen Unternehmen übersteigt der Wert von Marken und Patenten den Buchwert um ein Vielfaches. Im Rahmen der Finanzierung kann dieses selbst geschaffene Vermögen jedoch nicht direkt zur Stärkung des Eigenkapitals genutzt werden. Mit der richtigen Strategie können Unternehmer jedoch diese immateriellen Wirtschaftsgüter zur Stärkung des Eigenkapitals einsetzen.

Im Wesentlichen bestehen zwei Möglichkeiten. Patente oder Marken können zeitlich befristet in ein Leasingkonstrukt eingebracht und dann an den Inhaber zurück lizenziert werden. Nach Ablauf der Leasingphase können sie dann zum Restwert zurückgekauft werden. Alternativ werden die immateriellen Wirtschaftsgüter dauerhaft in eine Zweckgesellschaft ausgelagert und gegen eine Lizenzgebühr genutzt. Beiden Vorgehensweisen liegt das sale-and-lease-back-Verfahren zugrunde.

Doch bei der Auslagerung von Patenten oder Marken müssen rechtliche und steuerliche Fallstricke beachtet werden. Der Inhaber darf sich nicht in eine Situation manövrieren lassen, in der er den Zugriff und die Nutzung von Markenrechten und Patenten aufs Spiel setzt. Und eine steuerliche Realisierung stiller Reserven durch das sale-and-lease-back ist unbedingt zu vermeiden. Zudem müssen die dabei entstehenden Kosten in einem angemessenen Verhältnis zum finanziellen Vorteil stehen.

Nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz können Marken nur wenn sie beispielsweise im Rahmen eines Unternehmenskaufes hinzu erworben wurden, aktiviert werden. Allerdings können Unternehmen, die ihre Innovationskraft mit erfolgreichen, selbst geschaffenen Patenten gesichert haben, diese zukünftig nach dem BilMoG aktivieren und damit das Eigenkapital stärken.

Jedes Unternehmen sollte die Entscheidung zur finanziellen Nutzung von Marken und Patenten sehr genau abwägen. Bei geschickter Vorgehensweise kann dies dabei helfen, für die zukünftige Entwicklung neue Finanzierungsmöglichkeiten zu erschließen.

Eine interessante Lektüre wünscht

Ihr Dr. Christian Rödl  
Geschäftsführender Partner

## Im Fokus: Vorteile nutzen durch die Auslagerung von Marken und Patenten

### > Interview zum Thema des Monats

In wirtschaftlich schwierigen Zeiten sind neben der klassischen Finanzierung über die Hausbank stehende alternative Finanzierungsformen besonders wichtig. Marken, Patente und andere Schutzrechte können sich in diesem Zusammenhang als wahre Schätze erweisen. Die Bilanzierung solcher immateriellen Vermögensgegenstände ist handelsrechtlich grundsätzlich unzulässig. Viele Unternehmer wissen deshalb überhaupt nicht, welcher Wert diesen Vermögensgegenständen zukommt. Dabei haben Untersuchungen ergeben, dass Marken im Durchschnitt mehr als 50 Prozent des Unternehmenswerts ausmachen.

Welche Gestaltungsmöglichkeiten im Zusammenhang mit dem Einsatz von Marken und Patenten für Finanzierungszwecke bestehen, wollen wir mit unseren Fachspezialisten Björn Stübiger (verantwortlich für den Bereich Finanzierung), Rechtsanwalt Dr. Harald Bramigk (Leiter des Bereichs Gewerblicher Rechtsschutz) sowie Steuerberaterin Carola Seifried, zuständig für die steueroptimale Gestaltung, ausführlich diskutieren.

#### *Herr Stübiger, wie ist der derzeitige Stand der Patent- und Markenfinanzierung in der Praxis?*



Im Wesentlichen ergeben sich zwei unterschiedliche Grundstrukturen. Zum einen existiert die patent- bzw. markenbasierte Leasingfinanzierung, d. h., dass Patente bzw. Marken über ein Leasingkonstrukt finanziert werden. Nachteil dabei ist, dass die Entscheidung der Finanzierungsgenehmigung an der Bonität des Unternehmens hängt und nicht am eigentlichen Wert der Patente bzw. Marken. Für Unternehmen in wirtschaftlich schwieriger Situation und einem schlechten Rating ist dies daher nur bedingt ein geeignetes Finanzierungsinstrument. Zum anderen bilden sich Strukturen, die den Wert der Patente bzw. Marken in den Vordergrund rücken. Hierbei erfolgt eine Veräußerung der Wirtschaftsgüter entweder an eine eigens errichtete Zweckgesellschaft, an der sich dann ein externer Investor (z. B. Private-Equity-Gesellschaften) beteiligt, oder an einen Spezialfonds (z. B. forschungsnahe Institutionen).

Sowohl bei der Leasingkonstruktion als auch bei der Zweckgesellschaft können die Patente bzw. Marken durch eine Rücklizenzierung (Sale-and-lease-back) weiter genutzt und nach Ablauf einer vorher vereinbarten Zeit zurückerworben werden. Im Falle des Fonds ist dies in der Regel nicht mehr möglich.

#### *Herr Stübiger, welche Kosten entstehen dem Unternehmen für die Erstellung einer Bewertung bzw. ab welcher Größenordnung ist eine Patentverwertung überhaupt lohnenswert?*

Das hängt natürlich zum einem von der Größe des Patent- bzw. Markenportfolios, zum anderen vom Spezialisierungsgrad eines Portfolios oder eines einzelnen Patents ab. In der Regel fallen in etwa Kosten in Höhe von 2 bis 3 Prozent des Finanzierungsvolumens an. Für eine lohnenswerte Patent- bzw. Markenverwertung sollte der Wert der Wirtschaftsgüter mindestens 0,5 bis 1,0 Millionen Euro erreichen. Gleichwohl sei hierbei zu beachten, dass diese Wirtschaftsgüter nicht vorher bereits als Sicherheiten für eine Kontokorrent-Linie oder sonstige Darlehensverbindlichkeiten dienen dürfen.

#### *Herr Stübiger, was empfehlen Sie Unternehmen mit Finanzierungsbedarf?*

Vor dem Hintergrund des in Kraft getretenen Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes sowie der Umstellung der Jahresabschlüsse von HGB auf IFRS wird die Patent- bzw. Markenfinanzierung immer interessanter. Es ist daher Unternehmen mit Finanzierungsbedarf nur zu empfehlen, bei vorhandenen Patenten bzw. Marken diese auf vorhandene stille Reserven und deren Nutzbarkeit für Finanzierungszwecke zu überprüfen. Aber nicht nur bei vorhandenen Patenten bzw. Marken, sondern auch beim Erwerb von immateriellen Wirtschaftsgütern ist die beschriebene Finanzierungsform ein alternatives Finanzierungsinstrument – sozusagen als Akquisitionsfinanzierung.

Jedoch ist der Aufwand nicht zu unterschätzen. Je nach gewähltem Konstrukt sind neben dem Finanzierungspartner das Bewertungsunternehmen als auch spezialisierte Steuerberater und Juristen zu koordinieren.

#### *Herr Dr. Bramigk, was sind in rechtlicher Hinsicht die wichtigsten Anforderungen an den Übertragungsvertrag im Rahmen einer Sale-and-lease-back-Konstruktion?*



Wichtig ist zunächst, dass die betroffenen Schutzrechte in der Übertragungsvereinbarung eindeutig identifiziert und bezeichnet werden, gegebenenfalls als Auflistung in einem Anhang zum Vertrag unter Angabe der jeweiligen Registernummer. Pauschale Übertragungen „der Marke“, „der Firma“ etc. sind zu unbestimmt und können

daher unwirksam sein, etwa wenn es verschiedene Varianten ein und derselben Marke gibt. Eine exakte Benennung der zu übertragenden Rechte ist natürlich insbesondere auch dann erforderlich, wenn nicht sämtliche Schutzrechte, sondern nur ein Teil des Schutzrechtsportfolios Gegenstand der Übertragung sein

soll. Ein weiterer wichtiger Punkt im Rahmen der Übertragung der Schutzrechte ist natürlich die Regelung der Vergütung, wobei sich die rechtliche Ausgestaltung hier an den steuerlichen Vorgaben orientiert.

#### *Bedarf es zur Umsetzung der Übertragung auf die Patent- oder Markengesellschaft weiterer Schritte?*

Sobald die Übertragung wirksam ist, sollte nicht vergessen werden, in den jeweiligen Registern eine Umschreibung der übertragenen Schutzrechte auf die neue Inhaberin vorzunehmen. Auch wenn die Umschreibung nicht Wirksamkeitsvoraussetzung für den Rechtsübergang ist, verhindert die Registerumschreibung, dass die Berechtigung an dem Schutzrecht von dritter Seite später in Zweifel gezogen werden kann. Probleme können etwa dann entstehen, wenn später gegen Schutzrechtsverletzer vorgegangen werden soll. Ist dann nicht der richtige Inhaber eingetragen, muss dessen Berechtigung, sofern sie angezweifelt wird, erst nachgewiesen werden. Der damit verbundene Aufwand verursacht nicht nur unnötige Kosten, sondern auch zeitliche Verzögerungen, die insbesondere im Rahmen von Eilverfahren über einstweilige Verfügungen unbedingt zu vermeiden sind. Auch die zum Beweis der Rechtsinhaberschaft oft unumgängliche Offenlegung vertraulicher interner Unterlagen kann durch die rechtzeitige Umschreibung auf den richtigen Inhaber des Rechts vermieden werden.

#### *Herr Dr. Bramigk, welche rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten bestehen für die Rücklizenz?*

Die rechtliche Ausgestaltung der Rücklizenz hängt sehr vom Einzelfall ab. Häufig ist eine ausschließliche Lizenz ratsam, etwa dann, wenn die Aufgabe der neu gegründeten Patent- oder Markengesellschaft allein darin bestehen soll, die Rechte zu halten, wohingegen die Nutzung der Marke der bisherigen Inhaberin, etwa der Muttergesellschaft, vorbehalten bleiben soll. In diesem Fall müsste eine ausschließliche Lizenz unter Ausschluss der Patent- und Markengesellschaft vorgesehen werden. Die Lizenznehmerin würde dadurch in die Lage versetzt, die Marken selbst zu nutzen oder hieran Unterlizenzen zu erteilen, etwa an andere Konzerngesellschaften oder an dritte Lizenznehmer im Rahmen der operativen Vermarktung. Eine andere Variante könnte darin bestehen, dass die Patent- und Markengesellschaft selbst befugt sein soll, neben ihrer Muttergesellschaft auch weiteren Konzerngesellschaften Nutzungsrechte einzuräumen. Diese Lizenzen dürfen dann natürlich nicht ausschließlicher Natur sein.

#### *Frau Seifried, welche steuerlichen Aspekte sind bei der Übertragung von Marken bzw. Patenten auf eine eigene Gesellschaft zu beachten?*



Die steuerliche Herausforderung besteht insbesondere darin, die steuerpflichtige Realisierung stiller Reserven in Marken bzw. Patenten zu vermeiden. Anders als bei Immobilien ist bei Marken und Patenten eine Neutralisierung der Steuerbelastung durch die Bildung einer § 6b-EStG-Rücklage nicht zulässig. Der Verkauf im Rahmen eines Sale-and-lease-back führt grundsätzlich zu einem steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn. Sind im veräußernden Unternehmen Verlustvorträge in entsprechendem Umfang vorhanden, kann ein solcher Weg dennoch sinnvoll sein. Aus steuerlicher Sicht vorteilhafter ist jedoch die Übertragung der Marken und Patente auf eine Personengesellschaft, an der das übertragende Unternehmen selbst wiederum beteiligt ist. Die Übertragung kann dann steuerlich zum Buchwert und damit ohne Steuerbelastung erfolgen. Handelsrechtlich ist dennoch eine Realisierung der stillen Reserven möglich.

#### *Frau Seifried, welche Auswirkungen hat die Gründung einer Marken- bzw. Patentgesellschaft auf die laufenden Ergebnisse der beteiligten Unternehmen?*

Die übertragende Gesellschaft ist nach der Übertragung mit Lizenzzahlungen belastet. Ist sie an der Marken- bzw. Patentgesellschaft beteiligt, erhält sie die Lizenzzahlungen mittelbar als Beteiligungsertrag zurück. Aus handelsrechtlicher Sicht stellt sich insbesondere die Frage, ob die in der Marken- bzw. Patentgesellschaft zum Teilwert angesetzten Vermögensgegenstände einer Abschreibung unterliegen. Bei Marken ist dies umstritten. Die Schutzfrist ist hier grundsätzlich verlängerbar. Bei Marken, die dem Betrieb auf Dauer dienen, wird deshalb auch vertreten, dass eine Abschreibung unterbleiben kann. Bei Patenten hat eine Abschreibung auf die Dauer der rechtlichen Schutzfrist zu erfolgen, in Bereichen mit schnellem technischem Fortschritt auch auf eine kürzere Dauer.

#### *Frau Seifried, ergeben sich durch die Gründung einer Marken- bzw. Patentgesellschaft Unterschiede in der laufenden Besteuerung?*

Zu beachten ist, dass die Lizenzzahlungen bei der Lizenznehmerin zu einer gewerbesteuerlichen Hinzurechnung führen. Diese beträgt 6,25 Prozent der Lizenzzahlungen. Beispielsweise führt eine jährliche Lizenz in Höhe von 1 Million Euro bei einem Hebesatz von 400 Prozent zu einer jährlichen Mehrbelastung bei der Gewerbesteuer von ca. 9.000 Euro. Bei hohen Lizenzzahlungen kann die Hinzurechnung aber auch durch eine Rückbeteiligung der Marken- bzw. Patentgesellschaft an der Lizenznehmerin vermieden werden.

#### *Frau Seifried, Herr Stübiger, Herr Dr. Bramigk, wir bedanken uns für dieses Gespräch.*

## Steuern aktuell

### > Kurzmittelungen > Konzernsteuerrecht >

#### Bundesfinanzhof spricht sich für Europarechtswidrigkeit der Hinzurechnungsbesteuerung aus

Ausländische Einkünfte einer im Ausland ansässigen Personengesellschaft sind bei den in Deutschland ansässigen Gesellschaftern in der Regel steuerfrei. Greift dagegen die Hinzurechnungsbesteuerung, d. h., erzielt die Personengesellschaft sogenannte passive Einkünfte im Sinne des § 7 und 8 Außensteuergesetz (AStG), sind diese Einkünfte in Deutschland nach § 20 Abs. 2 AStG steuerpflichtig; die ausländische Steuer wird auf die deutsche Steuer angerechnet.

Die Hinzurechnungsbesteuerung steht schon lange im Verdacht, gegen EU-Recht zu verstoßen. Der Europäische Gerichtshof (EuGH) hatte zuletzt in seinem Urteil „Cadbury Schweppes“ (Az.: C-196/04) bereits die Hinzurechnungsbesteuerung in Bezug auf Kapitalgesellschaften abgelehnt, zumindest soweit der Gesellschaft keine Möglichkeit eingeräumt wird, eine tatsächliche wirtschaftliche Tätigkeit nachzuweisen. Daraufhin hatte der deutsche Gesetzgeber in § 8 Abs. 2 AStG für Kapitalgesellschaften innerhalb der EU/EWR die Möglichkeit eines solchen Nachweises eingeführt. In Bezug auf Personengesellschaften und Betriebsstätten wurde diese Nachweismöglichkeit allerdings in § 20 Abs. 2 AStG ausdrücklich ausgeschlossen.

Auf Vorlage des Finanzgerichts Münster (Az.: 15 K 1114/99 F, EW) hatte der EuGH dann im Jahr 2007 (Az.: C-298/08, Columbus Container Services) entschieden, dass § 20 Abs. 2 AStG, d. h. der Wechsel von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode, nicht gegen EU-Recht verstößt. Allerdings waren die Vorlagefragen so formuliert, dass der EuGH nicht gezwungen war, zur Hinzurechnungsbesteuerung im Sinne des § 7 und 8 AStG selbst Stellung zu nehmen. Das Finanzgericht Münster wies in Folge die Klage ab. Im Revisionsverfahren hat sich nun der Bundesfinanzhof (BFH) zum Verhältnis der Hinzurechnungsbesteuerung zum EU-Recht geäußert.

Der BFH hat sich mit Urteil vom 21. Oktober 2009 (Az.: I R 114/08) überraschenderweise für einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit ausgesprochen, obwohl die Europarechtswidrigkeit der Hinzurechnungsbesteuerung durch den EuGH nicht ausdrücklich festgestellt wurde. Der BFH führt dabei aus, dass der EuGH lediglich jene Vorlagefrage beantwortet habe, welche ihm zur Vorabentscheidung gestellt worden war. Der EuGH habe allerdings *nicht* darüber befunden, ob die *Hinzurechnungsbesteuerung* des § 7 Abs. 1 AStG alte Fassung *als solche* gegen europäisches Primärrecht verstößt.

Der BFH zieht nun, insbesondere unter Berücksichtigung der EuGH-Rechtsprechung „Cadbury Schweppes“ (Az.: C-196/04), die Konsequenz und beurteilt die Hinzurechnungsbesteuerung nun auch für

Personengesellschaften und Betriebsstätten für europarechtswidrig. Nun bleibt zu hoffen, dass der Gesetzgeber im Hinblick auf die Rechtsprechung des BFH auch für transparente Strukturen innerhalb der EU/EWR den Nachweis einer tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit einführt und den Anwendungsbereich des § 8 Abs. 2 AStG auch auf die Fälle des § 20 Abs. 2 AStG erweitert.

#### BMF-Schreiben zur ertragsteuerlichen Behandlung von Umwandlungskosten

Das Bundesministerium für Finanzen (BMF) hat sich in seinem Schreiben vom 18. Januar 2010 zur ertragsteuerlichen Behandlung von Umwandlungskosten, insbesondere von objektbezogenen Kosten des Vermögensübergangs, wie beispielsweise der Grunderwerbsteuer, geäußert. Danach sind diese Kosten als Nebenkosten der Anschaffung zu aktivieren und dürfen nicht im Jahr der Umwandlung als Werbungskosten oder Betriebsausgaben abgezogen werden. Die Finanzverwaltung sah noch im „alten“ Umwandlungssteuererlass die Umwandlungskosten als sofort abzugsfähige Betriebsausgaben und gerade nicht als zu aktivierende Anschaffungskosten. Nun hat sich auch die Finanzverwaltung im Vorgriff auf den „neuen“ Umwandlungssteuererlass der Rechtsprechung des BFH angeschlossen, wonach die Verschmelzung als Anschaffungs- und Veräußerungsgeschäft zu behandeln ist.

Die vorstehende Aktivierungspflicht gilt grundsätzlich in allen offenen Fällen. Aus Gründen des Vertrauensschutzes besteht allerdings für Fälle vor Inkrafttreten des Gesetzes über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG), also für Umwandlungen und Einbringungen bis zum 12. Dezember 2006, ein Wahlrecht zur Aktivierung der objektbezogenen Kosten oder zur Behandlung als sofort abzugsfähige Betriebsausgabe bzw. Werbungskosten. Das Wahlrecht ist vom übernehmenden Rechtsträger einheitlich auszuüben.

#### Kein Anwendungsbereich von Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz und -verordnung

Das BMF hat mit Schreiben vom 5. Januar 2010 bekannt gegeben, dass derzeit kein Staat die Voraussetzung für Maßnahmen nach der Steuerhinterziehungsbekämpfungsverordnung (SteuerHBekV) erfüllt und demnach für die Steuerpflichtigen keine zusätzlichen Mitwirkungs-, Nachweis- und Aufklärungspflichten bestehen. Soweit künftig ein Staat in den Anwendungsbereich der SteuerHBekV fällt, wird das BMF dies zum gegebenen Zeitpunkt bekannt geben.

Damit entschärft das BMF die äußerst umstrittenen Regelungen zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung, welche mit dem Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz (SteuerHBekG) zum 1. August 2009 grundsätzlich in Kraft getreten sind. Dem Gesetz lag die Überlegung zugrunde, dass deutsche Steuerpflichtige ihre wirtschaftlichen Beziehungen zum Ausland dadurch zur Hinterziehung von Steuern nutzen könnten, dass ausländische Staaten dem deutschen Fiskus nicht die

notwendigen Informationen mitteilen. Deshalb sollten Steuerpflichtige, welche in „Steueroasen“ respektive in nicht-kooperativen Staaten Geschäftsbeziehungen unterhalten, durch angedrohte Versagung von steuerlichen Entlastungen, Kontrollen, Nachweispflichten und Sanktionen dazu gebracht werden, „freiwillig“ die notwendigen Informationen zu liefern. In der Literatur wurde dazu verbreitet die Meinung vertreten, dass die Regelungen des SteuerHBekG zu eng gefasst wurden und daher auch schädlich für nicht steuerlich motivierte Geschäftsbeziehungen in diesen Ländern sind. Durch die jetzige Bekanntgabe, dass das SteuerHBekG derzeit keinen Anwendungsbereich findet, ist diese Gefahr – zunächst – gebannt.

Unabhängig von dem Vorstehenden gelten allerdings die ebenfalls durch das SteuerHBekG eingeführten besonderen Aufzeichnungspflichten des § 147a Abgabenordnung (AO). Danach haben Steuerpflichtige mit mehr als 500.000 Euro Einnahmen pro Kalenderjahr aus den sogenannten Überschusseinkunftsarten des § 2 Abs. 1 Nr. 4 bis 7 Einkommensteuergesetz (EStG) Aufzeichnungen und Unterlagen zu diesen Einnahmen und damit zusammenhängenden Werbungskosten mindestens sechs Jahre aufzubewahren.

> **Kurzmitteilungen > Konzernsteuerrecht >**

## > Schenkungsteuerliche Risiken bei Gelegenheitsgeschenken und Unterhalt

VON CAROLA SEIFRIED UND BIANCA KOLB

Gelegenheitsgeschenke sowie Zuwendungen zur Bestreitung des Lebensunterhalts des Bedachten sind grundsätzlich in vollem Umfang von der Schenkungsteuer befreit. In diesem Zusammenhang bestehen jedoch immer wieder Abgrenzungsfragen, ob eine bestimmte Zuwendung noch von der Steuerfreiheit umfasst ist oder bereits eine steuerpflichtige Zuwendung darstellt.

Gelegenheitsgeschenke sind in § 13 Abs. 1 Nr. 14 Erbschaftsteuergesetz (ErbStG) geregelt. Bei der Abgrenzung eines Gelegenheitsgeschenks von einer steuerpflichtigen Zuwendung sind die Vermögensverhältnisse des Schenkers sowie das Verwandtschaftsverhältnis zwischen Schenker und Beschenktem zu beachten. Des Weiteren ist ausschlaggebend, für welchen Anlass und wie häufig es zu einem Geschenk kommt. Denkbare Anlässe für die Zuwendung eines Gelegenheitsgeschenks können Geburtstage, Weihnachten, Hochzeit, Abitur oder Ähnliches sein. In der Fachliteratur wird beispielsweise die Auffassung vertreten, dass ein Kleinwagen zum Abitur des Sohnes oder der Tochter als übliches Gelegenheitsgeschenk angesehen werden kann. Zudem wird die Auffassung vertreten, dass die Zuwendung 0,5 Prozent bis 1 Prozent des Vermögens des Schenkers nicht übersteigen darf. Auch muss das Geschenk nach der Verkehrsauffassung üblich sein.

Liegt ein Gelegenheitsgeschenk vor, ist die Zuwendung in vollem Umfang steuerbefreit. Die verschiedenen Zuwendungen werden auch nicht innerhalb von zehn Jahren zusammengerechnet.

Gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 12 ErbStG sind laufende Zuwendungen zum Zwecke des angemessenen Unterhalts und zur Ausbildung ebenfalls von der Schenkungsteuer befreit. Des Weiteren ist eine Zuwendung von Nutzungsrechten (Wohnrecht, Nießbrauch) steuerfrei. Nach Auffassung der Rechtsprechung muss die Bedürftigkeit des Beschenkten im Vordergrund stehen. Eine Steuerbefreiung ist demnach ausgeschlossen, wenn der Beschenkte über ausreichende eigene Einkünfte bzw. ein eigenes Vermögen oder einen realisierbaren Unterhaltsanspruch gegenüber einem Dritten verfügt.

Was als angemessener Unterhalt gilt, ist von den Vermögensverhältnissen des Schenkers und des Bedachten sowie der Lebenshaltungskosten unter Berücksichtigung der Lebensstellung des Bedachten abhängig. Das Schenkungsteuerrecht stellt im Gegensatz zum Zivilrecht (Untergrenze: § 1601 ff. BGB) hierbei auf eine Obergrenze ab. Auch wenn Zahlungen für den angemessenen Unterhalt ohne Begründung einer Schuld geleistet werden, kommt es zu einer Steuerbefreiung. Führt die Angemessenheitsprüfung zu einem nicht angemessenen Unterhalt, ist die Zuwendung jedoch gemäß § 13 Abs. 2 S. 2 ErbStG vollständig als steuerpflichtig anzusehen.

Zuwendungen zum Zwecke der Ausbildung des Bedachten sind ebenfalls gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 12 ErbStG steuerbefreit. Da der Begriff „Ausbildung“ im Erbschaftsteuerrecht nicht geregelt ist, wird auf die einkommensteuerlichen Vorschriften zurückgegriffen. Demnach ist eine Berufsausbildung das Erlernen einer ersten oder weiteren Tätigkeit, wobei die Absicht der späteren Berufsausübung erkennbar sein muss. Die Regelung umfasst z. B. den Besuch von Schulen sowie Universitäten im In- und Ausland als Erst- und Zweitstudium sowie die Absolvierung von Praktika. Neben den Kosten für die Ausbildung sind ebenfalls die Lebenshaltungskosten des Bedachten zu berücksichtigen. Handelt es sich um Kosten, die dem Grundbedarf des Bedachten dienen, sind diese bereits als Unterhaltszahlungen steuerbefreit. Voraussetzung für die Steuerbefreiung ist auch hier, dass der Bedachte seine Ausbildung nicht aus eigenen Mitteln bestreiten kann. Bei Zuwendungen zum Zwecke der Ausbildung gibt es keine Angemessenheitsgrenze, lediglich der Anteil der Unterhaltszahlungen ist auf Angemessenheit zu überprüfen.

### Fazit

Gelegenheitsgeschenke sowie Zuwendungen zum Zwecke des Unterhalts und zur Ausbildung sind von der Schenkungsteuer befreit. Dies setzt allerdings voraus, dass die Zuwendungen entsprechend der Vermögensverhältnisse des Schenkers und des Bedachten angemessen sind. Da das Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz hierzu keine Grenzen nennt, ist im Einzelfall zu prüfen, ob dies der Fall ist.

Den Kontakt des Ansprechpartners finden Sie umseitig.

Kontakt für weitere Informationen:

Carola Seifried

Diplom-Volkswirtin

Steuerberaterin

Rödl & Partner Nürnberg

Tel.: +49 (9 11) 91 93 - 12 50

E-Mail: carola.seifried@roedl.de



## > Aufgabe der „finalen Betriebsaufgabe“ – Fortsetzung der Rechtsprechung

VON ANNA BERNHEIM UND SABRINA ESSER

Der Bundesfinanzhof (BFH) setzt seine Rechtsprechung zur Aufgabe der Endbesteuerung der stillen Reserven in Folge der „Überführung“ ins Ausland fort. Der BFH hatte zuletzt im Urteil vom 17. Juli 2008 (Az.: I R 77/06) zur Überführung von Wirtschaftsgütern ins Ausland Stellung genommen und in diesem Zusammenhang eine seit vielen Jahrzehnten geltende Rechtsprechung zur sogenannten finalen Entnahmetheorie aufgegeben (siehe Mandantenbrief Ausgabe September 2009). Demnach hat eine Versteuerung der stillen Reserven erst bei einer tatsächlichen Realisierung etwa durch Veräußerung und nicht schon bei Überführung ins Ausland zu erfolgen. Das Bundesministerium für Finanzen (BMF) hatte auf diese Aussage des Urteils am 20. Mai 2009 mit einem Nichtanwendungserlass reagiert. Nun hat der BFH sich in seinem Urteil vom 28. Oktober 2009 (Az.: I R 99/08) erneut gegen die Auffassung der Finanzverwaltung ausgesprochen und seine neue Rechtsprechung bestätigt.

Dem Urteil lag folgender Sachverhalt zugrunde: Der Kläger erzielte Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Erfinder. Im Jahr 1995 verlegte er seinen Wohnsitz nach Belgien, von wo aus er seiner Tätigkeit unverändert nachging. Das Finanzamt ermittelte daraufhin einen steuerpflichtigen Betriebsaufgabe- und Übergangsgewinn. Nach bisheriger Rechtsprechung galt ein Betrieb bei Verlegung ins Ausland als aufgegeben; sämtliche stille Reserven wurden besteuert.

Der BFH führt nun seine Rechtsauffassung von Juli 2008 auch für die Verlegung von Einzelunternehmen fort. Der erste Senat begründet dies damit, dass in erster Linie aufgrund der identischen Fortführung des Betriebes in Belgien keine Betriebsaufgabe vorliegt. An seiner früheren Rechtsprechung, dass die Verlegung des Betriebs ins Ausland einer Aufgabe gleichzustellen ist, will er explizit nicht mehr festhalten.

Die Begründung erfolgt in der gleichen Weise wie auch schon im Urteil zur finalen Entnahmetheorie. Eine Sofortversteuerung der stillen Reserven kommt deswegen nicht (mehr) in Betracht, weil bei einer späteren Realisierung eine Aufteilung des künftigen

Veräußerungsgewinns nach Verursachungsbeiträgen erfolgt und deshalb das Besteuerungsrecht für die im Inland entstandenen stillen Reserven nicht ausgeschlossen wird; dass zum Realisierungszeitpunkt in Deutschland keine Betriebsstätte bzw. feste Einrichtung mehr besteht, ist insoweit unerheblich, da es sich um nachträgliche Einkünfte handelt. Die Überführung des Betriebes ins Ausland ist demnach steuerneutral.

Der BFH hat zudem in seinem jetzigen Urteil die in der Literatur verbreitete Argumentation bezüglich der Schwierigkeiten der praktischen Umsetzung dieser Änderung der Rechtsprechung aufgegriffen. Der BFH gibt hier vor, dem Verlust von Besteuerungspotenzial beispielsweise durch eine Statuierung besonderer Mitwirkungspflichten entgegenzuwirken. In jedem Fall dürfen allein die faktischen Schwierigkeiten beim Vollzug des späteren Besteuerungszugriffs nicht zu einer Sofortversteuerung der stillen Reserven ohne Realisierungsvorgang führen. Eine Festlegung konkreter Maßstäbe für die Aufteilung des Veräußerungsgewinns oder für die Durchsetzung der Besteuerung hat der BFH allerdings nicht vorgenommen. Damit bleibt die praktische Umsetzung weiterhin fraglich; jedoch hat der BFH ein klares Zeichen gesetzt, dass eine Sofortbesteuerung nicht gerechtfertigt werden kann.

Die Entscheidung zur finalen Betriebsaufgabe ist allerdings, wie auch schon das Urteil zur finalen Entnahmetheorie, zu einem Streitjahr ergangen, in dem § 4 Abs. 1 Satz 3 Einkommensteuergesetz (EStG) respektive eine allgemeine Entstrickungsregel noch nicht gesetzlich verankert war. Auch in dem jetzt entschiedenen Fall hat der BFH zur Übertragbarkeit der vorstehenden Grundsätze auf die heutige Rechtslage keine Stellung bezogen. Deshalb bleibt zu vermuten, dass die Finanzverwaltung auch dieses Urteil aufgrund der weiterhin unklaren praktischen Umsetzung mit einem Nichtanwendungserlass belegen wird. Letztendlich wird die heutige Rechtslage erst dann gesichert sein, wenn eine europarechtliche Würdigung des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG erfolgt. In der Vorinstanz hat das Finanzgericht (FG) Köln allerdings schon eine mögliche Richtung vorgegeben, in dem es die alte Rechtsprechung des BFH und damit die Sofortbesteuerung eines Betriebsaufgabegewinns bei Wegzug des Steuerpflichtigen als Verstoß gegen die europäische Niederlassungsfreiheit gewertet hat.

Im Ergebnis kann festgehalten werden, dass der BFH durch sein jetziges Urteil seine Auffassung zur finalen Sofortbesteuerung der stillen Reserven ohne Realisierungsvorgang nochmals verdeutlicht hat. Allerdings wurde erneut weder zu einer Übertragung auf die heutige Rechtslage noch zur Umsetzung in der steuerlichen Praxis Stellung bezogen. Deshalb bleibt weiter die Reaktion der Finanzverwaltung und die zukünftige Beurteilung dieser Problematik vor allem in Bezug auf § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG durch den BFH abzuwarten.

Kontakt für weitere Informationen:  
Anna Bernheim  
Steuerberaterin  
Rödl & Partner Nürnberg  
Tel.: +49 (9 11) 91 93 - 10 42  
E-Mail: [anna.bernheim@roedl.de](mailto:anna.bernheim@roedl.de)



## > Praxis einer digitalen Lohnsteuer-Außenprüfung

VON SASKIA BONENBERGER UND CLAUDIA RÖTTER

Seit 1. Januar 2002 sind deutsche Unternehmen verpflichtet, dem Prüfer digitalen Zugriff auf die steuerlich relevanten Daten des Unternehmens zu gewähren. Während dies die allgemeine Betriebsprüfung in einzelnen Bundesländern nur langsam verändert, haben die Finanzbeamten für Lohnsteuer-Außenprüfungen früh erkannt, dass mit der Einführung einer digitalen Auswertung à la „GDPdU“ (Grundsätze der Durchführbarkeit und Prüfbarkeit digitaler Unterlagen) intensivere Prüfungen der Lohn- und Gehaltsdaten möglich sind. Ziele waren insbesondere höhere Ausbeuten an Mehrergebnissen, aber auch eine Effizienzsteigerung der Prüfungen durch weniger manuelle Belegprüfungen. Was bedeutet dies für das einzelne Unternehmen?

Die Durchsicht von digitalen Unterlagen, z. B. anhand einer Prüfsoftware wie „IDEA“, mag schneller und effizienter sein, stellt die auswertende Person jedoch vor mehrere Probleme. Die Unternehmen, welche geprüft werden, verwenden verschiedene Lohnbuchhaltungsprogramme. Beim Export der Daten auf einen Datenträger entstehen somit Dateien, welche unterschiedliche Datenstrukturen und -logiken aufweisen. Der Prüfer muss zunächst diese Struktur erkennen, um die benötigten Informationen für seine Auswertung nutzen zu können. Eine Aufbereitung der einzelnen Rohdateien für die eigentliche spätere Analyse kann somit aufwendig werden. Für das geprüfte Unternehmen bedeutet dies nicht nur etliche Rückfragen des Prüfers, sondern auch unter Umständen weitere Anfragen nach Daten, welche innerhalb angemessener Zeit dem Prüfer zur Verfügung gestellt werden müssen. Hierfür sollte grundsätzlich nicht nur ein interner Mitarbeiter der Lohn- und Gehaltsbuchhaltung zur Beantwortung von Fragen dem Prüfer zur Seite stehen, sondern auch eine IT-Fachkraft, welche in dem Thema „Digitale Betriebsprüfung“ geschult ist und die Daten sowie die Zugriffsrechte jederzeit bereitstellen kann.

Darüber hinaus muss der Prüfer für die Auswertung wissen, welche Daten bzw. Informationen benötigt werden sowie im Unternehmen EDV-technisch erfasst sind, um sein einzeln gestecktes

Prüfungsziel digital zu erreichen. Für die Auswertung der Überstunden- und Nachtzuschläge beispielsweise sind genaue Angaben über Arbeitszeiten unerlässlich. Diese sind digital in Zeiterfassungssystemen verfügbar, wenn solche im Unternehmen vorhanden sind. Im Rahmen einer Lohnsteuer-Außenprüfung sind einige Informationen auch in der Finanzbuchhaltung enthalten, z. B. in den Aufwendungen als geldwerter Vorteil, Dienstwagenfahrten und Geschenkwendungen. Nun stellt sich die Frage, inwieweit der Prüfer darauf zugreifen darf.

Ein Urteil des Finanzgerichts (FG)-Münster vom 16. Mai 2008 (Az.: 6K 879/07) stellt fest, dass der Arbeitgeber verpflichtet sei, im Rahmen der Lohnsteuer-Außenprüfung neben der Lohnbuchhaltung die gesamte Finanzbuchhaltung gemäß § 147 Abs. 6 Abgabenordnung (AO) zur Verfügung zu stellen. Das Finanzamt des Klägers hatte beabsichtigt, in der Finanzbuchhaltung gezielt Sachverhalte zu überprüfen, die in der Lohn- und Gehaltsabrechnung als geldwerte Vorteile zu berücksichtigen seien. Der Datenumfang einer solchen Anfrage kann in größeren Unternehmen zu Problemen führen. Außerdem stellt sich die Frage, ob sich in diesem Fall die Lohnsteuer-Außenprüfung noch von einer allgemeinen Betriebsprüfung unterscheidet. Trotz dieses rechtskräftigen Urteils des FG Münster ist dennoch zu empfehlen, sich mit dem Prüfer dahingehend zu einigen, diejenigen Konten und Dateien der Finanzbuchhaltung herauszugeben, welche tatsächlich lohnsteuerlichen Hintergrund haben. Dies wären z. B. die entsprechenden Aufwandskonten, die Kreditorenbelege und Stammdaten.

Eines ist mit Einführung der digitalen Lohnsteuer-Außenprüfung klar geworden: Keine andere Betriebsprüfungsart bietet so viele Auswertungsmöglichkeiten für die Prüfer; damit aber auch Risiken für die geprüften Unternehmen. Da sich die Lohnsteuerprüfer bereits sehr früh auf einzelne Lohnbuchhaltungsprogramme spezialisiert und sogar spezielle Aufbereitungstools erstellt haben, ist eine gute Vorbereitung zur Bereitstellung der Lohn-, aber auch der steuerlich relevanten Fibu-Daten essenziell. Dem Prüfer sind so wenige Daten wie möglich aus der Finanzbuchhaltung vorzubereiten. Einzelne Nachfragen des Prüfers nach zusätzlichen Daten aus der Fibu müssen jedoch schnell befriedigt werden können. Dieses ist ohne eine gründliche Vorbereitung nicht möglich, aber wichtig, um von Anfang an ein gutes Betriebsprüfungsklima mit dem Finanzbeamten zu pflegen.

Kontakt für weitere Informationen:  
Saskia Bonenberger  
Wirtschaftsprüferin, Steuerberaterin  
Rödl & Partner Nürnberg  
Tel.: +49 (9 11) 91 93 - 12 30  
E-Mail: [saskia.bonenberger@roedl.de](mailto:saskia.bonenberger@roedl.de)



## Recht aktuell

> Kurzmeldungen > Kurzmeldungen >

### Bundeskartellamt führt Durchsuchungen durch

Mit Pressemitteilung vom 14. Januar 2010 hat das Bundeskartellamt bestätigt, dass am gleichen Tag eine Durchsuchung von insgesamt 15 Unternehmen des Lebensmitteleinzelhandels, des Drogeriewarehandels und des Tierbedarfshandels sowie einiger Hersteller von Markenartikeln des Konsumgüterbereichs durchgeführt wurde. Hintergrund war der Verdacht, dass Markenartikelhersteller mit Einzelhandelsunternehmen die jeweiligen Preise für Endverbraucher abgestimmt haben. Betroffen seien die Produktbereiche Süßwaren, Kaffee und Tiernahrung. Basis einer solchen Untersuchung durch das Bundeskartellamt ist ein gerichtlicher Durchsuchungsbeschluss, der einen Anfangsverdacht für das Vorliegen eines Kartellverstoßes voraussetzt. Grundlage eines solchen Anfangsverdachts sind häufig Aussagen von an den Absprachen beteiligten Unternehmen, die in aller Regel im Rahmen der zu verhängenden Geldbußen – sofern sich der Anfangsverdacht als zutreffend erweist – privilegiert werden.

> Kurzmeldungen > Kurzmeldungen >

### > Urteil erschwert Mängelgewährleistungsansprüche von Unternehmenskäufern

#### VON HORST GRÄTZ

Unternehmenskaufverträge sind nicht selten sehr umfangreiche Vertragswerke, die eine Vielzahl von Punkten regeln. Den Schwerpunkt dieser Verträge bildet oft ein sehr detaillierter Garantienkatalog, der in der Regel durch eine ebenfalls sehr umfangreiche Regelung zur Rechtsfolge bei etwaigen Garantieverletzungen ergänzt wird. Hintergrund dieser ausführlichen Vertragsgestaltung ist, dass das Bürgerliche Gesetzbuch für derart komplexe Transaktionen keinen hinreichenden Regelungskatalog bietet. Folglich wurde in der juristischen Literatur sehr intensiv die Frage diskutiert, wie sich bei einem Unternehmenskauf im Wege eines Anteilskaufs die Fehlerhaftigkeit einzelner Wirtschaftsgüter im Hinblick auf etwaige Gewährleistungsrechte des Käufers auswirkt.

Das Oberlandesgericht Köln hat in einem Urteil (Az. 12 U 20/08) nunmehr solche Mängelgewährleistungsansprüche des Unternehmenskäufers ausdrücklich begrenzt.

In dem entschiedenen Fall erwarb der Käufer alle Geschäftsanteile an einer GmbH, welche unter anderem Eigentümer eines bebau-

ten Firmengrundstückes war. Die Parteien gingen bei den Verkaufsverhandlungen von einem „normalen Gesamtzustand“ des bebauten Grundstückes aus. Wie sich erst später herausstellte, war indes das Dach des Firmengebäudes mangelhaft. Die Reparaturkosten in Höhe von ca. 200.000 Euro (knapp 10 Prozent des ursprünglichen Unternehmenskaufpreises) machte der Käufer sodann als Schadensersatz vom Verkäufer klageweise geltend.

Das Gericht hatte dabei im Kern die Frage zu klären, ob die gesetzlich normierten Gewährleistungsansprüche der §§ 434 ff. BGB (also insbesondere Rücktritt und Schadensersatz) in diesem Falle Anwendung finden können. Die Richter entschieden letztlich, dass die gesetzliche Gewährleistungspflicht des Verkäufers nicht eingreift. Denn Gegenstand des Kaufvertrages war nicht eine einzelne Sache – also nicht das mangelhafte Grundstück – sondern vielmehr das Unternehmen als Ganzes, was rechtlich gesehen eine Rechts- und Sachgesamtheit darstellt. Ein Gewährleistungsanspruch könne, soweit nicht ausdrücklich vertraglich geregelt, in dieser Konstellation nur dann eingreifen, wenn der Mangel eines Einzelgegenstandes auf das Unternehmen „durchschlägt“ – dies ist nur dann der Fall, wenn „der Einzelmangel den normalen Betriebsablauf stört und die weitere Verfolgung der wirtschaftlichen Zielsetzung des Unternehmens beeinträchtigt wird“. Mit anderen Worten: Rücktritt und Schadensersatz kommen im Nachgang eines Unternehmenskaufes nur dann in Betracht, wenn ein Mangel des Unternehmens vorliegt, was bei einem Mangel eines zum Unternehmen gehörenden Gegenstandes nur ausnahmsweise der Fall ist.

Vor dem Hintergrund dieser, die gesetzlichen Rechte des Unternehmenskäufers erheblich beschneidenden Rechtsprechung, empfehlen wir Kaufinteressenten dringend, zunächst im Wege einer Due-diligence-Überprüfung zu klären, welche Vermögensgegenstände von besonderer Wichtigkeit für sie sind, um dann ihre Interessen im Rahmen der Vertragsgestaltung – z. B. über Verkäufergarantien – abzusichern. Aufgrund unserer jahrelangen Erfahrung in diesem Bereich und vor allem wegen unserer interdisziplinären Auswertung sind wir jederzeit in der Lage, Unternehmenskäufe zu begleiten, gleich ob Sie Käufer oder Verkäufer sind.

Kontakt für weitere Informationen:

Horst Grätz

Rechtsanwalt

Rödl & Partner Nürnberg

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

E-Mail: horst.graetz@roedl.de



## > Ehe mit oder ohne Vertrag?

VON BIRGIT JOSEPH

Das Bundesverfassungsgericht prägt mit seinen Entscheidungen in ganz erheblichem Maße das Recht von Ehe und Familie. Auch auf die Gestaltung von Eheverträgen hat das Bundesverfassungsgericht mit zwei Entscheidungen bereits aus dem Jahr 2001 entscheidenden Einfluss genommen und mit diesen Entscheidungen letztlich auf den Weg gebracht, dass Eheverträge – trotz bestehender Vertragsfreiheit – einer Inhaltskontrolle, also einer Wirksamkeitsprüfung, unterzogen werden können.

Die Quintessenz der Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts ist, dass sicherlich niemand seitens des Staates in seiner Entscheidung zu heiraten behindert oder unter Druck gesetzt werden darf. Wenn allerdings eine Ehe eingegangen wird, dann bringt dies für beide Parteien wechselseitige Rechte und Pflichten mit sich. Diese Rechte und Pflichten können durch Verträge nicht gänzlich abbedungen oder völlig einseitig geregelt werden. Eheverträge haben nach den genannten Entscheidungen dort ihre Grenzen, wo der Vertrag nicht Ausdruck und Ergebnis gleichberechtigter Lebenspartnerschaft ist, sondern eine auf ungleiche Verhandlungsposition basierende einseitige Dominanz eines Ehepartners widerspiegelt. Die Überprüfung von Eheverträgen hat demnach ein inhaltliches Element und eine subjektive Seite (erhebliche ungleiche Verhandlungsposition, sogenannte Disparität).

Basierend auf diesen Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts hat der Bundesgerichtshof seine vielfach zitierte Entscheidung vom 11. Februar 2003 verkündet und in dieser Entscheidung eine Art Kernbereichslehre des Scheidungsfolgenrechts entwickelt.

An erster Rangstelle steht der Unterhalt wegen Kindesbetreuung, an zweiter Rangstelle der Alters- und Krankheitsunterhalt, aber auch der Versorgungsausgleich, an dritter Stelle der Unterhalt wegen Erwerbslosigkeit. Es folgen Krankenvorsorge- und Altersvorsorgeunterhalt und dann sogenannte Aufstockungsunterhalt. Außerhalb des Kernbereichs findet sich der Zugewinnausgleich, der regelmäßig keinen Beschränkungen unterliegt.

Es stellt sich nach den Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts und des Bundesgerichtshofs die Frage, was geht noch, was ist für wen sinnvoll?

Eheverträge – also Vereinbarungen zwischen Ehegatten – können vor der Eheschließung, aber auch jederzeit während bestehender Ehe vor einem Notar geschlossen werden. Eheverträge sind in der Regel bei genauer Betrachtung überwiegend vorsorgliche Scheidungsvereinbarungen, deren wesentlicher Inhalt in den Regelungen für den Fall des Zerbrechens der Partnerschaft besteht. Zumeist werden Fragen zum Vermögenszuwachs während der Ehe (Zuge-

winnausgleich), zum nachehelichen Unterhalt und zum Versorgungsausgleich (Ausgleich der Renten) geregelt. Darüber hinaus enthalten viele Eheverträge auch erbrechtliche Regelungen.

Auch wenn der Gestaltungsspielraum hinsichtlich der Regelungsmöglichkeiten in Eheverträgen durch die Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts und nachfolgend des Bundesgerichtshofs nicht unerheblich eingeschränkt wurde, so sind Eheverträge in bestimmten Konstellationen nach wie vor unverzichtbar.

Dies gilt im besonderen Maße für die sogenannte Unternehmerehe, hier ist der Abschluss eines Ehevertrages zum Schutz des Unternehmens im Scheidungsfall unbedingt notwendig. Regelungen, die den Bestand des Unternehmens auch für den Scheidungsfall sichern, sind unerlässlich und werden von der Rechtsprechung auch akzeptiert. Wichtig ist hier, dass bei der Vertragsgestaltung sorgfältig darauf geachtet wird, dass die übrigen Regelungen in einem Ehevertrag einer Unternehmerehe, also Regelungen zum nachehelichen Unterhalt und Versorgungsausgleich, mit den vom Bundesgerichtshof in der vorzitierten Entscheidung aufgestellten Grundsätzen vereinbar sind. Wird dies nicht beachtet, besteht die Gefahr, dass das Vertragswerk einseitig nur die Interessen eines Ehepartners widerspiegelt und damit als insgesamt sittenwidrig beurteilt werden könnte. Damit würden auch die Regelungen zum Zugewinnausgleich, die den Bestand des Unternehmens sichern sollen, hinfällig werden.

Sinnvoll sind Eheverträge auch bei sehr unterschiedlichen Einkommens- und Vermögensverhältnissen, wenn eine der Parteien mit einer größeren Erbschaft rechnet, bei Ehen mit unterschiedlicher Staatsangehörigkeit oder bei großem Altersunterschied der Partner.

Zu denken ist im Zusammenhang mit den Verträgen aber nicht nur an Vereinbarungen, die gesetzliche Ansprüche einschränken – wie die meisten Eheverträge –, sondern auch an Vereinbarungen, die gesetzliche Ansprüche konkretisieren. Durch die Reform des Unterhaltsrechts zum 1. Januar 2008 wurde der nacheheliche Ehegattenunterhalt, auch der Unterhalt für die Betreuung gemeinsamer minderjähriger Kinder, gesetzlich nicht unerheblich eingeschränkt. Wesentlich ist, dass durch die Reform zum Unterhaltsrecht die Eigenverantwortung des Ehepartners nach rechtskräftiger Scheidung gestärkt werden sollte und lebenslange Unterhaltsansprüche vermieden werden sollten. Problematisch ist in diesem Zusammenhang, dass hinsichtlich der Frage, wer wie lange Unterhalt in welcher Höhe zu leisten hat, seit Inkrafttreten der Reform des Unterhaltsrechts eine große Unsicherheit besteht und sich auch aus der bisherigen Rechtsprechung keine eindeutige Linie abzeichnet. Nachdem seit der Reform des Unterhaltsrechts zum 1. Januar 2008 sämtliche nachehelichen Unterhaltsansprüche sowohl zeitlich als auch der Höhe nach begrenzt werden können, empfiehlt es sich in den Verträgen durch entsprechende Vereinbarung hinsichtlich der Dauer und der Höhe von Unterhaltsansprüchen Klarheit zu schaffen.

Angesichts der Entwicklung der Rechtsprechung zu den Verträgen sollten diese in jedem Fall sehr individuell zugeschnitten werden und auf einen Ausgleich der unterschiedlichen Interessen bedacht sein. Es ist nicht unbedingt sinnvoll, an die Grenze des rechtlich Zulässigen zu gehen. Wichtig ist auch, bestehende Verträge zu überprüfen und gegebenenfalls der aktuellen Situation interessengerecht anzupassen.

Kontakt für weitere Informationen:

Birgit Joseph

Rechtsanwältin

Fachanwältin für Familienrecht

Rödl & Partner Bayreuth

Tel.: +49 (9 21) 51 13 31

E-Mail: [birgit.joseph@roedl-bayreuth.de](mailto:birgit.joseph@roedl-bayreuth.de)



## Wirtschaft aktuell

> Kurzmeldungen > Kurzmeldungen >

### Prüfung der Vollständigkeitserklärung für Verkaufsverpackungen

Wer Verkaufsverpackungen in den Verkehr bringt, muss nach § 10 Abs. 1 Verpackungsverordnung unter bestimmten Voraussetzungen jährlich bis zum 1. Mai eine Vollständigkeitserklärung über sämtliche von ihm mit Ware befüllten Verkaufsverpackungen, die er im vorangegangenen Kalenderjahr erstmals in den Verkehr gebracht hat, abgeben und bei der zuständigen Industrie- und Handelskammer in elektronischer Form hinterlegen. Die Vollständigkeitserklärung ist von einem Wirtschaftsprüfer oder einem anderen unabhängigen Sachverständigen zu prüfen und ebenfalls bei der zuständigen Industrie- und Handelskammer in elektronischer Form zu hinterlegen. Nähere Informationen unter [www.dihk.de](http://www.dihk.de) unter der Rubrik Schwerpunkte: Verpackungsentorgung.

### IFRS for SMEs – Schulungsunterlagen

Der IASB entwickelt Schulungsunterlagen (training material) für den International Financial Reporting Standard für kleine und mittelgroße Unternehmen (IFRS for SMEs). Dieses Begleitmaterial ist für jeden der 35 Abschnitte des IFRS for SMEs geplant. Am 18. Januar 2010 wurde das Begleitmaterial für die ersten zwölf Abschnitte des IFRS for SMEs fertiggestellt. Es soll die Unternehmen und Prüfer bei der Anwendung des IFRS for SMEs unterstützen sowie beim Erlernen der Normen hilfreich sein. Das training material ist kostenfrei abrufbar unter <http://www.iasb.org/IFRS+for+SMEs/Training+modules.htm>.

> Kurzmeldungen > Kurzmeldungen >

## > Grundsätze für die Erstellung von Jahresabschlüssen durch Wirtschaftsprüfer und Steuerberater

VON GEORG BEYER

Viele Unternehmen lassen ihre Jahresabschlüsse von Wirtschaftsprüfern und Steuerberatern erstellen. Aufgrund eines eigenständig verfassten Berufsrechts und damit zusammenhängend teilweise unterschiedlicher Berufsauffassungen waren die Grundsätze für die Erstellung von Jahresabschlüssen bisher nicht einheitlich geregelt. Dieses Dilemma gehört nun durch die Vorlage des IDW (Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V., Düsseldorf) Standard 7: Grundsätze für die Erstellung von Jahresabschlüssen (IDW S 7), abgedruckt in den IDW Fachnachrichten 12/2009, Seite 623 bis 635, der Vergangenheit an; dieser neue Standard ersetzt die bisherige HFA (Hauptfachausschuss des IDW) Stellungnahme 4/1996: Grundsätze für die Erstellung von Jahresabschlüssen durch Wirtschaftsprüfer.

Auch die Bundessteuerberaterkammer hat ihre „Verlautbarung zu den Grundsätzen für die Erstellung von Jahresabschlüssen durch Steuerberater vom 22. und 23. Oktober 2001“ vollständig überarbeitet. Nach Aussage der Bundessteuerberaterkammer war dies insbesondere aufgrund der Entwicklung in der Rechnungslegung und der Anpassung an die heutigen Qualitätsanforderungen erforderlich. Weiterhin konnte eine weitgehende Übereinstimmung über die Grundsätze für die Erstellung von Jahresabschlüssen nach ausführlichen Diskussionen mit dem IDW erreicht werden.

Die endgültige Verabschiedung der Verlautbarung der Bundessteuerberaterkammer wird nach der Beschlussfassung auf der Bundeskammerversammlung am 12. und 13. April 2010 erfolgen. Bis dahin behält die bisherige Verlautbarung der Bundessteuerberaterkammer ihre Gültigkeit.

Die folgende Darstellung erläutert im Einzelnen die Grundsätze für die Erstellung von Jahresabschlüssen durch Wirtschaftsprüfer gemäß IDW S 7.

### Gemeinsamer Inhalt der Erstellungen von Jahresabschlüssen

Jeder Auftrag zur Erstellung des Jahresabschlusses umfasst die Entwicklung der Bilanz sowie der Gewinn- und Verlustrechnung aus der Buchführung sowie erforderlichenfalls die Anfertigung des zugehörigen Anhangs und weiterer Abschlussbestandteile (z. B. Kapitalflussrechnung, Eigenkapitalpiegel).

Zur Erstellung gehören ferner die erforderliche Dokumentation, eine Bescheinigung über die Erstellung und, in Abhängigkeit von den mit dem Auftraggeber getroffenen Vereinbarungen, ein Erstellungsbericht.

Der Wirtschaftsprüfer hat den Auftraggeber über solche Sachverhalte, die zu Wahlrechten führen, in Kenntnis zu setzen. Entscheidungsvorgaben zur Ausübung von Wahlrechten und bedeutsamen Ermessensspielräumen sind einzuholen. Eine darüber hinausgehende Beratung in bilanzpolitischen Fragen kann gesondert vereinbart werden.

Die Erstellung des Jahresabschlusses kann auch mit einer Beratung zur Abfassung des Lageberichtes verbunden sein, jedoch nicht mit dessen Erstellung (IDW S 7, Tz. 7 bis 10 mit geringfügigen Änderungen).

### Auftragsarten zur Erstellung eines Jahresabschlusses

Der Auftragsumfang zur Erstellung eines Jahresabschlusses ist nicht gesetzlich normiert und grundsätzlich zwischen Auftraggeber und Auftragnehmer frei vereinbar. Grundsätzlich lassen sich die folgenden drei Arten von Erstellungsaufträgen unterscheiden:

1. Erstellung ohne Beurteilungen (der Ordnungsmäßigkeit und Plausibilität des Jahresabschlusses sowie der vorgelegten Unterlagen, Belege, Bücher und Bestandsnachweise, ohne Beurteilungen der Angemessenheit und Funktionsfähigkeit interner Kontrollen, der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung, der vorgelegten Inventuren, der Periodenabgrenzung sowie ohne Beurteilungen des Bilanzansatzes und der Bewertung);
2. Erstellung mit Plausibilitätsbeurteilungen (durch Durchführung von Befragungen und analytischen Beurteilungen);
3. Erstellung mit umfassenden Beurteilungen (der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung und der Angemessenheit sowie der Wirksamkeit des rechnungslegungsbezogenen internen Kontrollsystems nach Art und Umfang wie bei einer gesetzlichen Abschlussprüfung).

### Mindestinhalte einer Bescheinigung über die Erstellung eines Jahresabschlusses

Der Wirtschaftsprüfer hat den von ihm erstellten Jahresabschluss mit einer Bescheinigung zu versehen, aus der sich Art und Umfang seiner Tätigkeit ergeben.

Die Bescheinigung ist als solche zu bezeichnen und enthält die folgenden Mindestinhalte:

- > Überschrift
- > Adressat
- > Art des Erstellungsauftrags und eventuelle Ergänzungen
- > Abschlussstichtag bzw. zugrunde liegendes Geschäftsjahr
- > Verantwortlichkeiten der gesetzlichen Vertreter und des Wirtschaftsprüfers
- > Maßgebende Rechtsvorschriften und vorgelegte Unterlagen
- > Hinweise auf die Einhaltung der Grundsätze des IDW S 7
- > Ergebnisse der Tätigkeit des Wirtschaftsprüfers
- > Datum, Ort und Unterschrift

Wird dem Jahresabschluss ein von den gesetzlichen Vertretern aufgestellter Lagebericht beigelegt, ist in der Bescheinigung darauf hinzuweisen, dass die Erstellung des Lageberichts und dessen Beurteilung nicht Gegenstand des Erstellungsauftrags des Wirtschaftsprüfers war (IDW S 7, Tz. 56 bis 59 teilweise).

### Bescheinigungen in Abhängigkeit von der Auftragsart

Hat der Wirtschaftsprüfer die Bücher geführt und bei der Anfertigung des nach § 240 HGB aufzustellenden Inventars mitgewirkt, ist in der Bescheinigung darauf hinzuweisen. Da im Rahmen der Führung der Bücher regelmäßig auch ein Teil des Inventars erstellt wird, kommt eine Beurteilung des gesamten Inventars auf dessen Plausibilität nicht in Betracht. Ein Hinweis auf Plausibilitätsbeurteilungen ist nur insoweit zulässig, als es sich um Sachverhalte handelt, bei deren Zustandekommen der Wirtschaftsprüfer nicht mitgewirkt hat. Es bestehen insofern keine Bedenken, wenn in der Bescheinigung hingewiesen wird auf Plausibilitätsbeurteilungen der dem Wirtschaftsprüfer vorgelegten Belege sowie der Ergebnisse der körperlichen Bestandsaufnahme. Ein Urteil in der Bescheinigung über die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung darf in diesem Fall nicht gegeben werden.

Die Formulierung der Bescheinigung richtet sich zudem danach, ob der Wirtschaftsprüfer auftragsgemäß nur an Teilen der Buchführung mitgewirkt hat oder die Bücher insgesamt geführt hat (IDW S 7, Tz. 63 und 64).

### Beispiel einer Bescheinigung des Wirtschaftsprüfers über die Erstellung eines Jahresabschlusses mit Plausibilitätsbeurteilungen bei Mitwirkung an der Buchführung:

*Bescheinigung des Wirtschaftsprüfers über die Erstellung des Jahresabschlusses mit Plausibilitätsbeurteilungen*

An die ... (Name der Gesellschaft)

Wir haben auftragsgemäß den vorstehenden/nachstehenden Jahresabschluss – bestehend aus Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung (sowie Anhang) – der ... (Name der Gesellschaft) für das Geschäftsjahr vom ... bis ... unter Beachtung der deutschen handelsrechtlichen Vorschriften (und der ergänzenden Bestimmungen des Gesellschaftsvertrags/der Satzung) erstellt. Grundlage für die Erstellung waren die von uns ... (Art der durchgeführten Tätigkeit(en), z. B. erstellte Lohn- und Gehaltsbuchführung, Anlagenverzeichnis) und die uns darüber hinaus vorgelegten Belege, Bücher und Bestandsnachweise, die wir auftragsgemäß nicht geprüft, wohl aber auf Plausibilität beurteilt haben, sowie die uns erteilten Auskünfte. Die Buchführung sowie die Aufstellung des Inventars und des Jahresabschlusses nach den deutschen handelsrechtlichen Vorschriften (und den ergänzenden Bestimmungen des Gesellschaftsvertrags/der Satzung) liegen in der Verantwortung der gesetzlichen Vertreter der Gesellschaft.

Wir haben unseren Auftrag unter Beachtung des IDW Standards 7: Grundsätze für die Erstellung von Jahresabschlüssen (IDW S 7) durchgeführt. Dieser umfasst die Entwicklung der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung (sowie des Anhangs) auf der Grundlage der Buchführung und des Inventars sowie der Vorgaben zu den anzuwendenden Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden. Zur Beurteilung der Plausibilität der uns vorgelegten Belege, Bücher und Bestandsnachweise, an deren Zustandekommen wir nicht mitgewirkt haben, haben wir Befragungen und analytische Beurteilungen vorgenommen, um mit einer gewissen Sicherheit auszuschließen, dass diese nicht ordnungsgemäß sind. Hierbei sind uns keine Umstände bekannt geworden, die gegen die Ordnungsmäßigkeit der uns vorgelegten Unterlagen und des auf dieser Grundlage von uns erstellten Jahresabschlusses sprechen.

Ort, Datum

Unterschrift(en) der/des Wirtschaftsprüfer/s

Der IDW Standard S 7 ist anzuwenden bei Erstellungen von Jahresabschlüssen für Berichtszeiträume, die nach dem 31. Dezember 2009 beginnen. Auf frühere Berichtszeiträume kann dieser IDW Standard S 7 angewandt werden.

Wenn die Bundessteuerberaterkammer am 12. und 13. April 2010 ihre gleichlautenden Grundsätze zur Erstellung von Jahresabschlüssen von Steuerberatern veröffentlicht haben wird, werden wir Sie entsprechend informieren.

Bei speziellen Fragen zu den einzelnen Erstellungsaufträgen bitten wir, auf den für Sie zuständigen Steuerberater und/oder Wirtschaftsprüfer zuzugehen. Er wird Sie ausführlich informieren und Ihnen gern weiterhelfen.

Kontakt für weitere Informationen:

Georg Beyer

Steuerberater

Rödl & Partner Nürnberg

Tel.: +49 (9 11) 5 98 14 - 2 31

E-Mail: [georg.beyer@roedl.de](mailto:georg.beyer@roedl.de)



Unsere **zahlreichen Seminare**, die wir in den nächsten Wochen veranstalten und bei welchen wir referieren, finden Sie direkt im Internet unter [www.roedl.de/seminare](http://www.roedl.de/seminare)

#### Impressum Mandantenbrief März 2010

Herausgeber: Rödl & Partner GbR

90491 Nürnberg · Äußere Sulzbacher Straße 100

Telefon: +49 (9 11) 91 93 - 0 · Fax +49 (9 11) 91 93 - 19 00

ISSN 1613 - 6802

Verantwortlich für den Inhalt: Jan Böttcher, Horst Grätz, Georg Beyer

Redaktion: Cecilia Hardenberg

Koordination: Emel Kabakci

Weitere Informationen erhalten Sie im Internet unter: [www.roedl.de](http://www.roedl.de)

## Rödl & Partner intern

### > Forum Going Global 2010

1. Juli 2010 – an diesem Tag wird die Welt wieder zu Gast in Nürnberg sein! Wir freuen uns darauf, Sie auch in diesem Jahr in unserem Stammhaus zum Forum Going Global zu begrüßen. Erstmals haben Sie heuer die Möglichkeit, uns im Vorfeld mitzuteilen, an welchen Themen rund um Ihr Auslandsengagement Sie besonders interessiert sind. Wir freuen uns über Ihre Rückmeldung zu unseren Vorschlägen und sind offen für Ihre Anregungen. Damit wir Ihren Tag bei uns noch mehr nach Ihren Vorstellungen gestalten können, ermuntern wir Sie, die Seite [www.forumgoing-global.de](http://www.forumgoing-global.de) zu besuchen oder uns den Faxbeileger dieses Auslandsbriefs ausgefüllt zukommen zu lassen. Dabei handelt es sich noch nicht um die Anmeldung zu unserer Veranstaltung, sondern vielmehr um die neu geschaffene Möglichkeit, uns Ihre Wünsche mitzuteilen. Wir sind gespannt auf Ihre Meinung!

Bei Rückfragen steht Ihnen Christian Held, [christian.held@roedl.de](mailto:christian.held@roedl.de) gerne zur Verfügung.

#### Rödl & Partner engagiert: Partner des 2. Bayreuther Ökonomiekongresses

Am 20 & 21. Mai 2010 findet an der Universität Bayreuth der 2. Bayreuther Ökonomie- & Alumnikongress statt. Der Kongress steht unter dem Leitgedanken "Managementmethoden der Zukunft - Lehren aus stürmischen Zeiten" und wendet sich an Unternehmen, öffentliche Institutionen sowie an Vertreter aus Politik, Wissenschaft und Medien. Wie bereits beim erfolgreichen Auftaktkongress im vergangenen Jahr ist Rödl & Partner als offizieller Partner in Bayreuth engagiert. Unter den über 30 sehr prominenten Referenten wird auch Dr. Christian Rödl sein, der in einer von Prof. Dr. Reinhard Meckl moderierten Gesprächsrunde mit dem Vorstandsvorsitzenden der Bionorica AG, Prof. Dr. Michael Popp, und dem Aufsichtsratsvorsitzenden der Voith AG, Dr. Michael Rogowski, über das Thema „Globalisierung – quo vadis?“ diskutieren wird. Alle Referenten und weitere Informationen zum Kongress finden Sie unter [www.oekonomiekongress.de](http://www.oekonomiekongress.de).

Aufgrund des Engagements von Rödl & Partner profitieren Mandanten von den exklusiven Vorzugskonditionen (50% Rabatt).

Bitte geben Sie bei der Anmeldung unter [www.oekonomiekongress.de](http://www.oekonomiekongress.de) den Gutscheincode RP202105 ein.

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

## Haftung

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

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

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

## Kontakt

### **buchholz-fachinformationsdienst gmbh**

Rodweg 1 · 66450 Bexbach

Telefon (0 68 26) 93 43-0

E-Mail: [info@bfd.de](mailto:info@bfd.de)

Internet: [www.bfd.de](http://www.bfd.de)