

# WIRTSCHAFT & STEUERN AKTUELL

Ausgabe Nr. 4 | August 2017

## INHALT

### Editorial

Was bringt das Betriebsrentenstärkungsgesetz? 1

### Schwerpunktthema

Die EU-Datenschutz-Grundverordnung und deren Umsetzung in nationales Recht 2

### Wirtschaft und Recht

Unternehmenssteuerung mit effizienter Budgetierung 3

Betriebskostenabrechnung einer Wohnungseigentümergeinschaft 3

Nichtfinanzielle Berichterstattung nach dem CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz 4

Grundsätze zur Durchführung von Unternehmensbewertungen nach dem AWH-Standard 5

Nachvertragliches Wettbewerbsverbot nur mit Entschädigung 6

Risiken einer Patronatserklärung 7

Aktivierung eigener Entwicklungskosten 7

Wettbewerbsverbot erfasst nicht Erwerb einer kapitalistischen Minderheitsbeteiligung 8

### Alle Steuerzahler

Abzugsverbot für pauschale Einkommensteuer auf Geschenke 3

Verjährung trotz Betriebsprüfung 4

Sonderausgabenabzugsverbot unionrechtswidrig 6

### Unternehmensbesteuerung

Lizenzen für Namensnutzung im Konzern? 4

Vorsicht bei Betriebsübertragung unter Nießbrauch 6

### Kommentar

Bundesfinanzhof macht sich weiterhin für steuerneutrale Umstrukturierungen bei Personengesellschaften stark 5

### Freiberufler

Erwerb einer Vertragsarztpraxis 7

## Editorial

# WAS BRINGT DAS BETRIEBSRENTENSTÄRKUNGSGESETZ?

Das Leistungsniveau der gesetzlichen Rentenversicherung sinkt, dennoch ist die Verbreitung der betrieblichen Altersversorgung unzureichend. Das ab dem 01.01.2018 in Kraft tretende Betriebsrentenstärkungsgesetz soll das ändern.



Gewerkschaften und Arbeitgeber können mittels Tarifvertrag Betriebsrenten über Pensionsfonds, Direktversicherungen oder Pensionskassen ohne Arbeitgeberhaftung vereinbaren. Der Arbeitgeber sichert die Beitragszahlungen an den Versorgungsträger, aber kein bestimmtes Leistungsniveau zu (reine Beitragszusage). Nicht tarifgebundene Arbeitgeber und Arbeitnehmer können vereinbaren, dass die einschlägigen Tarifverträge auch für sie gelten. Die Tarifvertragsparteien können rechtssichere Modelle der automatischen Entgeltumwandlung regeln; Arbeitnehmer können dieser Entgeltumwandlung widersprechen.

Arbeitgeber sind verpflichtet, im Fall einer ab dem 01.01.2019 neu vereinbarten Entgeltumwandlung die eingesparten Arbeit-

geberanteile zur Sozialversicherung zugunsten der betrieblichen Altersversorgung der Beschäftigten weiterzugeben. Für zu diesem Zeitpunkt bereits bestehende Entgeltumwandlungen muss der Arbeitgeberzuschuss erst ab 2022 geleistet werden. Diese Verpflichtung besteht nicht, wenn die Entgeltumwandlung im Rahmen von Direkt- und Unterstützungskassenzusagen erfolgt.

Arbeitgeber erhalten einen direkten Steuerzuschuss von 30 % der Beiträge, die sie an Pensionsfonds, Pensionskassen oder Direktversicherungen zugunsten von Arbeitnehmern mit weniger als 2.200 € monatlichem Bruttolohn leisten. Der Zuschuss wird auf 140 € p. a. begrenzt. Der Arbeitgeber muss zudem mindestens 240 € Beiträge p. a. leisten.

Zudem wird der steuerfreie Höchstbetrag für Arbeitgeberbeiträge an Pensionsfonds, Pensionskassen und Direktversicherungen von derzeit 4 % auf 8 % der Beitragsbemessungsgrenze der gesetzlichen Rentenversicherung angehoben. Schließlich wird die im Rahmen der Riester-Förderung gewährte Grundzulage von derzeit 154 € auf 175 € erhöht. Es bleibt abzuwarten, ob dieser komplexe Fördermix die erhoffte Wirkung zeigen wird.

*Sebastian Eder*

**Sebastian Eder**

Wirtschaftsprüfer, Steuerberater

# DIE EU-DATENSCHUTZ-GRUNDVERORDNUNG UND DEREN UMSETZUNG IN NATIONALES RECHT

## Hintergrund

Nach langem Verhandeln wurde die sogenannte Datenschutz-Grundverordnung (DS-GVO) durch das Europäische Parlament und den Rat der EU beschlossen. Mit Inkrafttreten am 25.05.2018 gilt die DS-GVO unmittelbar für alle Mitgliedsstaaten. Das Datenschutzrecht innerhalb Europas wird somit vereinheitlicht, datenschutzrechtliche Rückzugsräume sollen abgeschafft werden. Durch das am 27.04.2017 vom Bundestag verabschiedete Datenschutz-Anpassungs- und -Umsetzungsgesetz EU (DSAnpUG-EU) konkretisieren nationale Regelungen die Anforderungen der DS-GVO im ebenfalls am 25.05.2018 in Kraft tretenden neuen Bundesdatenschutzgesetz (BDSG neu).

Generell wird durch die neuen Regelungen eine Stärkung der Rechte der Betroffenen vorgenommen: Unternehmen werden in die Pflicht genommen, besser und umfangreicher zu dokumentieren und zu informieren. Der bis dato teilweise eher geringe Stellenwert des Datenschutzes wird durch die Hervorhebung der Tätigkeiten und der Informationspflichten gegenüber den Aufsichtsbehörden, beispielsweise bei Datenpannen, sowie insbesondere durch die signifikante Anhebung der Bußgelder bei Nichteinhaltung erhöht. Bußgelder von bis zu 10–20 Mio € oder 2–4 % des weltweiten (!) Umsatzes des vorangegangenen Jahres drohen – teilweise für jeden einzelnen Verstoß.

## Anwendungsbereich der DS-GVO

Die Datenschutzgrundverordnung gilt immer dann, wenn im Anwendungsbereich des Unionsrechts personenbezogene oder personenbeziehbare Daten (teil-)automatisiert (computergestützt) verarbeitet werden bzw. nichtautomatisiert, falls diese Daten in ein Dateisystem übertragen wurden oder übertragen werden sollen. Personenbeziehbare Daten sind alle Daten, anhand derer die Person identifiziert werden kann – somit beispielsweise auch eine IP-Adresse.

Beachtenswert ist die Änderung vom „Sitzlandprinzip“ zum „Markortprinzip“. Immer dann, wenn Dienstleistungen oder Waren im Unionsbereich angeboten werden, gilt die DS-GVO – unabhängig vom Standort des anbietenden Unternehmens. Die Daten jeder Person, die innerhalb des Geltungsbereichs erhoben, verarbeitet

oder gespeichert werden, sind durch die Regelungen geschützt – unabhängig vom aktuellen Wohnort und der Staatsangehörigkeit der Person selbst. Unternehmen, die in Europa Leistungen anbieten, jedoch keine Niederlassung in der EU haben, benötigen einen Vertreter in der EU.

Besondere Regelungen wurden für Konzerne mit Standorten in Europa und in sogenannten Drittländern geschaffen. Diese dürfen nun auch innerhalb des Konzerns Daten in Drittländer mit nicht angemessenem Schutzniveau übermitteln, wenn ausreichende Garantien sicherstellen, dass innerhalb des Konzerns auch dort die DS-GVO-Anforderungen erfüllt werden. Diese können durch sogenannte Corporate Binding Rules (verbindliche interne Datenschutzvorschriften), Verhaltensregelungen und Zertifizierungen gewährleistet werden, die von der Aufsichtsbehörde mindestens einmal genehmigt werden müssen.

## Grundsätzliche Anforderungen

Es gelten die neun Grundsätze des Datenschutzes:

1. Verbot mit Erlaubnisvorbehalt
2. Zweckbindung
3. Datenminimierung
4. Verhältnismäßigkeit
5. Transparenz
6. Richtigkeit
7. Speicherbegrenzung
8. IT-Sicherheit
9. Rechenschaftspflicht

Besondere Anforderungen an Unternehmen stellt das neu eingeführte Recht auf Vergessenwerden. Das heißt, dass Betroffene ihre Daten wieder komplett löschen lassen können. Ebenfalls neu ist, dass Daten einfacher von einem Dienstleister zum anderen übertragen werden können müssen (Portabilität).

Für Unternehmen mit mehr als 250 Mitarbeitern gilt, dass sie ein sogenanntes Verzeichnis von Verarbeitungstätigkeiten führen müssen. Darin werden die Ansprechpartner für den Datenschutz, die einzelnen Verarbeitungstätigkeiten personenbezogener Daten sowie die dafür implementierten technischen und organisatorischen Maßnahmen (TOMs) zur Sicherstellung der Vertraulichkeit, der Integrität und der Verfügbarkeit der Daten und somit die Maßnahmen zur Einhaltung

der Grundsätze beschrieben. Zu den TOMs gehört auch, dass Unternehmen die Risiken des Datenschutzes schon durch ihre generelle Technikgestaltung und durch datenschutzfreundliche Voreinstellungen minimieren müssen (Data protection by design; Data protection by default).

Unternehmen, die Daten besonderer Kategorie verarbeiten, durch die ein hohes Risiko für Recht und Freiheit eines Betroffenen besteht, müssen eine DS-Folgenabschätzung durchführen. An diese geknüpft sind gesonderte Informationspflichten gegenüber den Aufsichtsbehörden.

Für die Nachvollziehbarkeit und Wirksamkeit aller Maßnahmen – auch bei der sogenannten Auftragsverarbeitung – ist und bleibt der Auftraggeber vollständig verantwortlich. Somit ist bei Outsourcing bei der Auswahl des Dienstleisters mit besonderer Sorgfalt vorzugehen.

## Betrieblicher Datenschutzbeauftragter

Die Regelung, dass mit der DS-GVO ein Datenschutzbeauftragter (bDSB) nur noch bei personenüberwachenden Unternehmen, Auskunftsteilen und ähnlichen Unternehmen notwendig ist, wurde in Deutschland durch das DSAnpUG-EU so erweitert, dass ein bDSB bestellt sein muss, sobald mindestens zehn Personen im Unternehmen personenbezogene Daten ständig verarbeiten. In Unternehmen, die eine DS-Folgenabschätzung durchführen müssen, z.B. Markt- und Meinungsforschungsunternehmen, oder die Daten geschäftsmäßig zum Zweck der Übermittlung verarbeiten, muss ein bDSB unabhängig von der Anzahl verarbeitender Personen bestellt werden.

## Ein Wort zum Schluss

Ein Betriebsprüfer gilt als externer Dritter, weshalb bei einer Betriebsprüfung ein besonderes Augenmerk auf Zugriffsrechte, insbesondere bei E-Mail-Postfächern, zu legen ist.

Die neue DS-GVO wird gerade kleinere und mittelständische Unternehmen vor größere Herausforderungen stellen. Insbesondere die drastische Anhebung der Bußgelder erfordert die Einhaltung der gesetzlichen Regelungen. Viele Unternehmen werden sich mit dem Thema „Datenschutz-Compliance“ zukünftig vermehrt beschäftigen müssen.

## UNTERNEHMENSSTEUERUNG MIT EFFIZIENTER BUDGETIERUNG

Die Budgetierung ist – neben dem Berichtswesen und der Abweichungsanalyse – ein wesentlicher und etablierter Bestandteil der operativen Unternehmenssteuerung. Budgetierung bezeichnet den betriebswirtschaftlichen Planungsprozess mit dem Ziel, Budgets zu erstellen, die sich aus den Vorgaben der festgelegten Unternehmensziele ableiten. Bei vielen Unternehmen ist der Budgetierungsprozess mit unverhältnismäßig hohem Aufwand verbunden. Häufig bindet der Prozess zu viele personelle Ressourcen über einen zu langen Zeitraum. Nicht selten sind die Ergebnisse bei Fertigstellung bereits veraltet. Deshalb ist das Interesse bei Unternehmen sehr groß, die Budgetierung effizienter zu gestalten.

Budgets dienen aus finanzieller Sicht dazu, vorhandene Ressourcen optimal zur Erreichung von Unternehmenszielen wie Wirtschaftlichkeit, Rentabilität und Liquidität einzusetzen. Inhalt und Umfang der Budgetierung müssen sich am Wertbeitrag zur Erreichung der Unternehmensziele ausrichten. Dabei ist die Detailtiefe eine wesentliche Stellschraube für eine Effizienzsteigerung.

In vielen Unternehmen wird die Budgetierung in Excel umgesetzt. Es werden u. a. manuell Zahlen erfasst, kopiert, bearbeitet, mit Formeln versehen und in unterschiedlichen Dateiversionen gespeichert. Die Fehleranfälligkeit ist hoch; Prüf- und Abstimmungsarbeiten nehmen viel Zeit in

Anspruch. Der Einsatz von spezialisierten Planungssystemen unterstützt die effiziente Erstellung und Aktualisierung von Budgets. Mit einer Planungssoftware können Qualitäts- und Effizienzsteigerungen gegenüber Excel erzielt werden, indem wiederkehrende Arbeiten automatisiert werden, die Übersichtlichkeit und Transparenz verbessert wird und digitale Prüfmechanismen integriert werden.

Die Effizienz der Budgetierung kann durch Planungssoftware optimiert werden: Die Zahlen zur Vergangenheit werden bereits aufbereitet zur Verfügung gestellt, sodass die Ermittlung und Eingabe der Budgetwerte leichter fällt und schneller durchführbar ist. Darüber hinaus können Vorschlagswerte hinterlegt sein. Es wird ausschließlich das sogenannte Top-down-Verfahren als retrogrades Planverfahren angewendet. Die Zukunft werden automatisierte Verfahren mit Machine Learning, künstlicher Intelligenz und Real-time Planning bestimmen.

Die klassische starre Budgetierung wird zunehmend durch die Nutzung von Forecasting und rollierendem Forecast optimiert. Diese Verfahren werden monatlich, maximal quartalsweise, aktualisiert. Der Mittelstand braucht für den Erfolg in dynamischen Märkten eine schnelle und flexible Unternehmenssteuerung. Dafür muss die Effizienz auch in der Budgetierung ständig verbessert werden.

### Alle Steuerzahler

## ABZUGSVERBOT FÜR PAUSCHALE EINKOMMENSTEUER AUF GESCHENKE

Geschenke an Geschäftsfreunde können nur dann als Betriebsausgabe abgezogen werden, wenn die Aufwendungen pro Empfänger und Wirtschaftsjahr die Freigrenze von 35 € nicht übersteigen. Bereits die kleinste Überschreitung dieses Betrags führt zur Versagung des Betriebsausgabenabzugs. Damit soll vermieden werden, dass unangemessene Repräsen-

tationsaufwendungen des Steuerpflichtigen auf die Allgemeinheit abgewälzt werden. Beim Beschenkten können diese Geschenke zu einkommensteuerpflichtigen Einnahmen führen. Da dadurch der Zweck des Geschenks vereitelt werden würde, ist es dem Schenker gestattet, die auf das Geschenk entfallende Einkommensteuer des Beschenkten zu über-

## BETRIEBSKOSTEN-ABRECHNUNG EINER WOHNUNGSEIGENTÜMERMENGEMEINSCHAFT

Der Vermieter einer Eigentumswohnung kann eine Betriebskostenabrechnung gegenüber seinem Mieter auch dann wirksam erstellen, wenn die zugrunde liegende Jahresabrechnung noch nicht von der Wohnungseigentümergeinschaft genehmigt worden ist. Das hat der Bundesgerichtshof entschieden. Der Vermieter einer Eigentumswohnung verlangte vom Mieter eine Nachzahlung aus einer Betriebskostenabrechnung, obwohl eine Beschlussfassung der Wohnungseigentümergeinschaft über die Jahresabrechnung noch nicht vorlag. Der Mieter verweigerte die Nachzahlung – nach Ansicht des Gerichts zu Unrecht.

Ein Beschluss der Wohnungseigentümer über die Jahresabrechnung ist keine Voraussetzung für die wirksame Abrechnung der Betriebskosten des Vermieters. Vielmehr muss ein Vermieter einer Eigentumswohnung über die Betriebskostenvorauszahlungen des Mieters auch dann innerhalb der gesetzlichen Jahresfrist abrechnen, wenn die Beschlussfassung der Wohnungseigentümer über die Jahresabrechnung noch nicht vorliegt. Der Beschluss der Wohnungseigentümer entfaltet gegenüber Dritten (hier dem Mieter) keine Bindung.

# LIZENZEN FÜR NAMENSNUTZUNG IM KONZERN?

Die grenzüberschreitende Nutzung des Konzernnamens ist in der steuerrechtlichen Praxis streitanfällig. Den Rahmen steckte der Bundesfinanzhof (BFH) bereits in einem Grundsatzurteil aus dem Jahr 2000. Danach rechtfertigt die bloße Namensnutzung im Konzern kein Entgelt. Ist mit der Namensnutzung jedoch unmittelbar die Überlassung von Markenrechten verbunden, kann hierfür eine Lizenz vereinbart werden. Voraussetzung ist zunächst, dass ein Warenzeichen-Lizenzvertrag abgeschlossen wurde, der ein Recht zur Benutzung des Konzernnamens und des Firmenlogos als Warenzeichen für die im Gebiet verkauften oder zum Verkauf angebotenen Produkte einräumt. Durch einen solchen Vertrag wird nach Ansicht des BFH ein untrennbarer Zusammenhang zwischen Namensrecht und produktbezogenem Markenrecht hergestellt. Liegt

ein solcher schuldrechtlicher Vertrag nicht vor, kann möglicherweise von einer lediglich gesellschaftsvertraglichen Vereinbarung zur Nutzung des Konzernnamens ausgegangen werden, die kein steuerlich abzugsfähiges Entgelt gestattet.

Weiter kommt ein Entgelt für die Nutzung des Konzernnamens nur dann infrage, wenn der Konzerngesellschaft ein alleiniges Recht zur Namensführung zusteht und sie Dritte von der Nutzung des Namens ausschließen kann. In solchen Fällen besteht eine Vergütungspflicht für die Namensnutzung dem Grunde nach. Ob sich hieraus eine tatsächliche Vergütungspflicht ergibt, hängt davon ab, ob mit der Nutzung des Konzernnamens wirtschaftliche Vorteile verbunden sind, der Name somit einen Wert besitzt. Nur wenn dieser Wert des Namens über Marktpreise zu

realisieren wäre und von fremden Dritten untereinander vergütet worden wäre, kann eine angemessene Bezahlung verlangt werden.

Die Bewertung richtet sich hierbei nach dem voraussichtlich zu erwartenden Nutzen (Ex-ante-Betrachtung). Ob dieser tatsächlich eintritt, ist zunächst irrelevant. Wenn sich im Zeitablauf jedoch der erwartete Nutzen nicht einstellt, muss die Entgeltvereinbarung auf ihre Angemessenheit hin überprüft werden. Für die Bewertung ist nach einem aktuellen Schreiben des Bundesministeriums für Finanzen die sogenannte Lizenzanalogie anwendbar, die wiederum darauf rekurriert, welches Entgelt vernünftige fremde Dritte in Kenntnis der Sachlage für die Namensnutzung vereinbart hätten.

## Wirtschaft und Recht

# NICHTFINANZIELLE BERICHTERSTATTUNG NACH DEM CSR-RICHTLINIE-UMSETZUNGSGESETZ

CSR steht für Corporate Social Responsibility und meint die soziale, ökologische und gesellschaftliche Verantwortung der Unternehmen im Rahmen ihrer Entscheidungen und Aktivitäten im Hinblick auf die Gesellschaft und die Umwelt durch ein transparentes und ethisches Verhalten. Diese nichtfinanziellen Informationen wie Umwelt-, Arbeitnehmer- und Sozialbelange, Achtung der Menschenrechte sowie Bekämpfung von Korruption und Bestechung müssen gemäß der Richtlinie 2014/95/EU (CSR-Richtlinie) von bestimmten Unternehmen erstmalig für am oder nach dem 01.01.2017 beginnende Geschäftsjahre veröffentlicht werden.

Der deutsche Gesetzgeber hat das CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz (CSR-RUG) verabschiedet. Danach müssen große Kapitalgesellschaften im Sinne von § 267 Abs. 3 Satz 1 HGB, die kapitalmarktorientiert sind (§ 264d HGB) und im Jahresdurchschnitt mehr als 500 Mitarbeiter beschäftigen, eine nichtfinanzielle Erklärung publizieren (§ 289b HGB). Kapitalgesellschaften, die in den Konzernlagebericht eines Mutterunternehmens einbezogen werden, sind von der nichtfinanziellen Erklärung befreit, falls der Konzernlagebericht eine solche enthält.

Folgende Möglichkeiten für die nichtfinanziellen Angaben der Berichterstattung bestehen:

1. Integration der nichtfinanziellen Angaben an verschiedenen Stellen innerhalb des Lageberichts
2. Bündelung der nichtfinanziellen Angaben in einem separaten Abschnitt des Lageberichts
3. Erstellung eines gesonderten nichtfinanziellen Berichts

Der finanzielle Bericht hat befreiende Wirkung für die nichtfinanzielle Erklärung wenn er

- die Mindestanforderungen an den Inhalt einer nichtfinanziellen Erklärung erfüllt (§ 289c HGB) und
- entweder zusammen mit dem Lagebericht nach § 325 HGB im elektronischen Bundesanzeiger offengelegt oder, sofern der Lagebericht darauf Bezug nimmt, spätestens vier Monate nach dem Abschlussstichtag auf der Internetseite des Unternehmens veröffentlicht und für mindestens zehn Jahre zur Verfügung gestellt wird.

Da die Unternehmen nicht mehr nur nach ihren Finanzdaten bewertet werden, kann das CSR-RUG auch für den Mittelstand zunehmend an Bedeutung gewinnen.

## Alle Steuerzahler

# VERJÄHRUNG TROTZ BETRIEBSPRÜFUNG

Steuern (außer Verbrauchssteuern) können grundsätzlich vier Jahre lang festgesetzt werden. Die Frist beginnt mit Ablauf des Jahres, in dem die Steuererklärung eingereicht wurde. In der Praxis ist es oftmals so, dass das Finanzamt (FA) kurz vor Eintritt der Verjährung eine Prüfungsanordnung schickt, um den Fristablauf zu hemmen. Dafür muss aber auch vorher mit der Betriebsprüfung (BP) angefangen werden (bzw. diese auf Antrag des Steuerpflichtigen hinausgeschoben worden sein). Vorsicht ist daher geboten, wenn gegen Jahresende eine Betriebsprüfung angekündigt und dem Steuerpflichtigen „angeboten“ wird – auf dessen Wunsch – den Beginn ins neue Jahr zu schieben. Außerdem darf die BP nicht nach ihrem Beginn für die Dauer von mehr als sechs Monaten aus Gründen, die das FA zu vertreten hat, unterbrochen werden. Beginn in diesem Sinn ist die Vornahme konkreter dokumentierter Ermittlungshandlungen, etwa die Anforderung von Belegen. Beim Zweifel am tatsächlichen Beginn oder beim Verdacht einer solchen Unterbrechung sollte überprüft werden, ob nicht schon Festsetzungsverjährung eingetreten ist. Bei eingetretener Festsetzungsverjährung ist eine Änderung nur möglich, wenn im Rahmen der Betriebsprüfung sogenannte „neue Tatsachen“ auftauchen. Änderungsbescheide sollten in diesen Fällen dahingehend überprüft werden, ob diese überhaupt noch ergehen durften.

## BUNDESFINANZHOF MACHT SICH WEITERHIN FÜR STEUERNEUTRALE UMSTRUKTURIERUNGEN BEI PERSONENGESELLSCHAFTEN STARK

Wer ein Unternehmen betreibt, stößt früher oder später auf die Notwendigkeit von Umstrukturierungen. Sei es, weil die unternehmerischen Aktivitäten ausgeweitet werden, Umbrüche im Gesellschafterkreis anstehen oder Nachfolgelösungen gefunden werden müssen: Häufig passt die bestehende Struktur nicht zu den neuen Plänen. Ziel ist dabei regelmäßig, dass die Neustrukturierung steuerneutral erfolgen kann. Im Einkommensteuerrecht ist das aber längst nicht selbstverständlich. Zwar gibt es im Fall von Personengesellschaften verschiedenste Regelungen, die für unterschiedliche Konstellationen Lösungen bieten. Aber eben nicht für alle! Manchmal wollen Ausgangssituation und Zielstruktur einfach nicht zu den im Gesetz verankerten Regelungen passen. Ob ein Projekt umgesetzt werden kann oder nicht, hängt mehr oder weniger vom Zufall ab. Manchmal helfen Umweggestaltungen, die von den Finanzämtern aber kritisch beäugt werden – Gestaltungsmissbrauch lautet dann der Vorwurf.

Die Finanzverwaltung tut sich seit jeher schwer, kaum nachvollziehbare Ungleichbehandlungen durch Gesetzesauslegungen zu vermeiden. Vielmehr wird der Gesetz-

wortlaut genutzt, um doch die eine oder andere Umstrukturierung mit Steuerforderungen zu strafen. Anders der Bundesfinanzhof (BFH): Schon seit Längerem fallen regelmäßig Entscheidungen, die den Kreis steuerneutraler Umstrukturierungen bei Personengesellschaften stetig ausweiten.

So auch jüngst: Gegen die ausdrückliche Auffassung der Finanzverwaltung hat der BFH entschieden, dass eine Realteilung zu Buchwerten auch dann vorliegt, wenn ein Gesellschafter aus einer weiterbestehenden Personengesellschaft ausscheidet und als Abfindung Einzelwirtschaftsgüter erhält, die weiterhin betrieblich genutzt werden. Die sogenannte unechte Realteilung ist geboren – und mit ihr neue Gestaltungsmöglichkeiten. In einem weiteren Fall zur Realteilung hat der BFH außerdem ganz nebenbei dem Vorwurf des Gestaltungsmissbrauchs eine Absage erteilt. Dass die Zielstruktur in mehreren Schritten erreicht wurde, die jeder für sich genommen zu Buchwerten möglich war, sah der BFH nicht schon deshalb als schädlich an, weil der direkte Weg Steuern ausgelöst hätte. Eine Reaktion der Finanzverwaltung auf die Urteile steht noch aus.



**Dr. Siegfried Zitzelsberger**  
Wirtschaftsprüfer,  
Steuerberater

Die Entscheidungen des BFH fußen auf der Vorstellung, dass die verschiedenen gesetzlichen Normen die Umstrukturierung von Personengesellschaften erleichtern sollen, sofern unternehmerische Tätigkeiten fortgeführt werden und vorhandene stille Reserven weiterhin steuerverhaftet bleiben. Das führt zu nachvollziehbaren und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung dienenden Entscheidungen. Noch mehr zu begrüßen wäre es jedoch, wenn der Gesetzgeber systematisch durchdachte und umfassende Umstrukturierungsmöglichkeiten mit eindeutigem Gesetzeswortlaut schaffen würde.

### Wirtschaft und Recht

## GRUNDSÄTZE ZUR DURCHFÜHRUNG VON UNTERNEHMENSBEWERTUNGEN NACH DEM AWH-STANDARD

Standards zur Bewertung von Unternehmen (wie der IDW S1) lassen sich bei kleinen und mittleren Handwerksunternehmen nicht immer zielführend anwenden, denn häufig übernehmen die Gesellschafter selbst eine dominierende Rolle innerhalb des Unternehmens, die den Unternehmenswert maßgeblich prägt. Außerdem ist eine Orientierung am Risikoprofil börsennotierter Unternehmen bei der Bestimmung des Diskontierungsfaktors nicht immer sinnvoll. Insbesondere regionale Spezifika können einen maßgeblichen Einfluss besitzen.

Die in Rede stehenden Probleme treffen im besonderen Maß für Handwerksunternehmen zu, da diese häufig inhabergeführt und mit einem regionalen Wirkungskreis versehen sind. Deshalb wurde ein

eigenständiger Bewertungsmaßstab für Handwerksunternehmen entwickelt: der AWH-Standard.

Der AWH-Standard trägt den genannten Problemen Rechnung, indem einerseits die zukünftig erzielbaren Überschüsse nicht aus einer Planungsrechnung, sondern aus den handelsrechtlichen Vergangenheitswerten hergeleitet und um nicht nachhaltige Ergebnisbestandteile bereinigt werden. Andererseits berücksichtigt der Diskontierungszins neben dem Basiszinssatz eine Marktrisikoprämie, in die die Besonderheiten von Handwerksunternehmen Eingang finden. Schließlich findet im AWH-Standard über eine inhaberspezifische Risikoprämie auch eine Berücksichtigung qualitativer Faktoren des Inhabers statt, sodass z.B. Beziehungen zu Haupt-

kunden und -lieferanten sowie zur Hausbank, technisches und kaufmännisches Know-how, die produktive Beteiligung im Tagesgeschäft und die gesellschaftliche Stellung in der Region Berücksichtigung finden.

Dass das Bayerische Staatsministerium der Finanzen den AWH-Standard zur Wertermittlung für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer akzeptiert, unterstreicht dessen Relevanz. Wesentliche Komponenten des Kapitalisierungszinssatzes sind auf kleine und mittlere Handwerksunternehmen abgestimmte Risikozuschläge sowie die Abhängigkeit vom regelmäßig noch operativ tätigen Betriebsinhaber.

## NACHVERTRAGLICHES WETTBEWERBSVERBOT NUR MIT ENTSCHÄDIGUNG

Das Bundesarbeitsgericht (BAG) hat kürzlich entschieden, dass ein nachvertragliches Wettbewerbsverbot, das keine Karenzentschädigung für den Arbeitnehmer vorsieht, in jedem Fall unwirksam ist. In dem Anstellungsvertrag der Klägerin war geregelt, dass sie für die Dauer von zwei Jahren nach Beendigung ihres Arbeitsverhältnisses nicht in selbstständiger, unselbstständiger oder in sonstiger Weise für ein Unternehmen tätig sein durfte, das mit ihrem bisherigen Arbeitgeber in direktem oder indirektem Wettbewerb steht. Für den Fall der Zuwiderhandlung war eine Vertragsstrafe vorgesehen, eine Karenzentschädigung hingegen nicht. Der Arbeitsvertrag enthielt allerdings noch eine sogenannte salvatorische Klausel. Diese regelte im Wesentlichen, dass im Fall einer nichtigen oder unwirksamen Bestimmung der Vertrag hierdurch im Übrigen nicht

berührt werden, sondern eine angemessene Regelung gelten solle. Nachdem die Klägerin das Wettbewerbsverbot eingehalten hatte, klagte sie auf Zahlung einer Karenzentschädigung.

Das BAG wies die Klage ab und entschied, dass Wettbewerbsverbote, die keine Karenzentschädigung vorsehen, nichtig sind (Verstoß gegen § 110 GewO i. V. m. § 74 Abs. 2 HGB). Die gesetzlichen Regelungen zum Wettbewerbsverbot sollen den Arbeitnehmer vor Unklarheiten schützen. Eine Heilung durch die salvatorische Klausel war nicht möglich, da für den Arbeitnehmer ohne eine noch vorzunehmende wertende Entscheidung ersichtlich sein muss, ob Regelungen wirksam sind und welchen Inhalt diese haben.

### Unternehmensbesteuerung

## VORSICHT BEI BETRIEBSÜBERTRAGUNG UNTER NIEßBRAUCH

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat entschieden, dass ein Gewerbetreibender seinen Betrieb nicht steuerneutral nach § 6 Abs. 3 EStG unentgeltlich an seinen Nachfolger übergeben kann, wenn er sich den Nießbrauch vorbehält und seine bisherige gewerbliche Tätigkeit fortführt. Im Streitfall hatte die Klägerin das Grundstück, auf dem sich eine von ihr bereits verpachtete Gaststätte befand, auf ihren Sohn übertragen, sich aber gleichzeitig den Nießbrauch vorbehalten und in der Folgezeit die Gaststätte weiterverpachtet. Da die einzige wesentliche Betriebsgrundlage aufgrund des vorbehaltenen Nießbrauchs vom bisherigen Betriebsinhaber weiterhin gewerblich genutzt wurde, fehlte es somit an der Einstellung der gewerblichen Tätigkeit des Übertragenden. Es sei insoweit unerheblich, ob ein aktiv betriebener oder ein verpachteter Betrieb unter Vorbehalt des Nießbrauchs übertragen wird. Diese Voraussetzung ist bei vergleichbaren Fällen des Betriebsübergangs genau zu beachten, um eine Steuerbelastung ohne entsprechenden Liquiditätszufluss zu

vermeiden. Denn es müssen einerseits alle wesentlichen Betriebsgrundlagen übertragen werden, andererseits darf der Übertragende keine gewerbliche Tätigkeit mehr in dem übertragenen Betrieb ausüben.

Um bei der unentgeltlichen Übertragung eines Gewerbebetriebs die eigene Versorgung sicherzustellen, stehen dem Steuerpflichtigen hinreichend Ausweigungsgestaltungen zur Verfügung. So kann beispielsweise anstelle eines Nießbrauchs eine private Versorgungsrente (§ 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG) oder ein Entgelt vom Übernehmer bis zur Höhe des steuerlichen Kapitalkontos vereinbart werden. Sofern das Entgelt niedriger ist als die Buchwerte des Betriebsvermögens, handelt es sich nach ständiger Rechtsprechung des BFH insgesamt um einen unentgeltlichen und steuerneutralen Vorgang (sogenannte Einheitstheorie). Sollte der Übergeber dagegen eine Weiterbeschäftigung anstreben, kommt eine Tätigkeit gegen Vergütung in Betracht.

## SONDERAUSGABEN-ABZUGSVERBOT UNIONRECHTSWIDRIG

Sonderausgaben sind vom Grundsatz her private Ausgaben des Steuerpflichtigen. Das Gesetz lässt bestimmte Aufwendungen trotzdem in festgelegten Grenzen zum Abzug zu, um die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen für diese zwangsläufig entstandenen oder zumindest aus staatlicher Sicht vernünftigen Ausgaben wieder herzustellen. Voraussetzung für den Abzug ist jedoch, dass die Aufwendungen nicht mit steuerfreien Einkünften in Zusammenhang stehen dürfen. Diese Regelung beschäftigte den Europäischen Gerichtshof (EuGH). In dem Fall ging es um eine in Deutschland lebende und unbeschränkt steuerpflichtige Person, die in Frankreich Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit bezog. Aufgrund des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Deutschland und Frankreich unterlag der Lohn in Frankreich der Steuerpflicht und wurde in Deutschland steuerfrei gestellt, jedoch bei der Berechnung der Höhe des Steuersatzes berücksichtigt (Progressionsvorbehalt). Die in Frankreich vom Arbeitslohn einbehaltenen Vorsorgeleistungen wurden in Frankreich aufgrund der beschränkten Steuerpflicht nicht zum Abzug zugelassen. Deutschland verweigerte die Berücksichtigung ebenfalls, da die Aufwendungen mit in Deutschland steuerfreien Einkünften in Zusammenhang standen.

Der EuGH hat das Abzugsverbot in Deutschland als Wohnsitzstaat für unionsrechtswidrig erklärt, da es die Freizügigkeit der Arbeitnehmer behindert. Die in einem anderen Mitgliedsstaat vom Arbeitslohn einbehaltenen Altersvorsorge- und Krankenversicherungsbeiträge müssen somit im Wohnsitzstaat als Sonderausgaben steuerlich berücksichtigt werden. In entsprechenden Fällen sollte Einspruch eingelegt und die Umsetzung der Rechtsprechung im nationalen Steuerrecht abgewartet werden.

## RISIKEN EINER PATRONATSERKLÄRUNG

Der Bundesgerichtshof (BGH) entschied jüngst über einen Fall, in dem eine Muttergesellschaft gegenüber einem Gläubiger ihrer Tochtergesellschaft eine harte Patronatserklärung abgegeben hatte. Die Muttergesellschaft gab gegenüber dem Gläubiger ihrer Tochtergesellschaft eine Patronatserklärung mit folgendem Wortlaut ab: „Wir, die alleinige Gesellschafterin der ... GmbH, verpflichten uns hiermit, der ... GmbH die notwendigen finanziellen Mittel zur Verfügung zu stellen, dass sie ihrerseits den vertraglichen Verpflichtungen gemäß mit ihrem Haus vereinbarten Zahlungsplan einhalten kann...“

In der Folgezeit wurde über das Vermögen der Tochtergesellschaft ein Insolvenzverfahren eröffnet. Die von der Tochter an den Gläubiger erbrachten Zahlungen wurden vom Insolvenzverwalter angefochten und dem Verwalter vom Gläubiger erstattet. Der Gläubiger nahm daraufhin die Muttergesellschaft als Patron auf Schadensersatz in Anspruch. Der BGH gab dem

Gläubiger im Ergebnis Recht. Der Patron übernimmt durch eine harte, rechtsgeschäftliche Patronatserklärung entweder im Innenverhältnis zu seiner Tochtergesellschaft oder im Außenverhältnis zu deren Gläubigern die Verpflichtung, die Tochtergesellschaft in der Weise auszustatten, dass sie stets in der Lage ist, ihren finanziellen Verbindlichkeiten zu genügen. Im Fall einer Erklärung im Außenverhältnis haftet die Muttergesellschaft als Patron dem Gläubiger neben der Tochtergesellschaft für dieselbe Leistung vollumfänglich.

**Für die Praxis:** Leistungen einer Muttergesellschaft an ihre Tochtergesellschaft aufgrund einer im Außenverhältnis erklärten Patronatserklärung sind für den Patron nicht ohne Risiko, wenn die Tochtergesellschaft insolvent wird, und von dieser geleistete Zahlungen an den Empfänger der Patronatserklärung anfechtbar sind. Diesem Risiko kann der Patron durch eine Direktzahlung an den gesicherten Gläubiger begegnet werden.

## AKTIVIERUNG EIGENER ENTWICKLUNGSKOSTEN

Mit dem Inkrafttreten des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes im Jahr 2009 erhielten Unternehmen das Wahlrecht, unter bestimmten Voraussetzungen selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens (eigene Entwicklungskosten) in der Handelsbilanz zu aktivieren. Allerdings dürfen nur die auf die Entwicklungsphase entfallenden Herstellungskosten angesetzt werden. Die die Forschungsphase betreffenden Kosten bleiben weiterhin von der Aktivierung ausgeschlossen. Vor allem innovativen mittelständischen Unternehmen sollte damit die Möglichkeit zu einer Verbesserung der Außendarstellung gegeben werden. So könnte der Abschlussadressat mit der Aktivierung eigener Entwicklungskosten eine hohe Innovationskraft assoziieren, aus der sich zukünftig Erträge generieren lassen. Andererseits könnte eine Aktivierung aber auch darauf ausgerichtet sein, das Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage lediglich optisch zu verbessern.

Eine empirische Untersuchung von 370 HGB-Konzernabschlüssen zeigt nun, dass insbesondere junge Unternehmen das

Aktivierungswahlrecht in Anspruch nehmen. Die Ergebnisse machen deutlich, dass Unternehmen, die eigene Entwicklungskosten erstmalig aktivieren, eine deutlich geringere Eigenkapitalquote aufweisen als die Gruppe der Nichtaktivierer. Das gleiche Bild zeigt sich im Hinblick auf die Qualität der Ertragslage. Unternehmen mit schlechter Ertragslage neigen eher zur Aktivierung als Unternehmen mit guter Ertragslage.

Es ist davon auszugehen, dass zahlreiche Abschlussadressaten (z. B. Banken) aufgrund solcher Befunde zukünftig eine Bereinigung der Auswirkungen einer Aktivierung eigener Entwicklungskosten vornehmen werden, um die tatsächliche Vermögens-, Finanz- und Ertragslage zu beurteilen. Die erstmalige Aktivierung bliebe diesbezüglich in diesem Fall ohne positiven Effekt oder könnte sogar den Schluss nahelegen, dass die Unternehmenslage angespannt ist. Möglicherweise kann auf den in der Regel erheblichen Aufwand einer Aktivierung daher auch in angespannten Situationen verzichtet werden.

## ERWERB EINER VERTRAGSARZT-PRAXIS

Wird eine Vertragsarztpraxis samt der zugehörigen materiellen und immateriellen Wirtschaftsgüter, insbesondere des Praxiswerts, als Chancenpaket erworben, ist der Vorteil aus der Zulassung als Vertragsarzt untrennbar im Praxiswert als abschreibbares immaterielles Wirtschaftsgut enthalten. Auf dieser Grundlage besteht die Abschreibungsberechtigung auf den Praxiswert und die übrigen erworbenen Wirtschaftsgüter. Das gilt nach einer Entscheidung des Bundesfinanzhofs (BFH) auch dann, wenn eine Gemeinschaftspraxis eine Einzelpraxis unter der Bedingung erwirbt, die Vertragsarztzulassung des Einzelpraxisinhabers im Nachbesserungsverfahren einem Gesellschafter der Gemeinschaftspraxis zu erteilen. Maßgebliches Indiz für einen beabsichtigten Erwerb der Praxis als Chancenpaket ist, dass Veräußerer und Erwerber einen Kaufpreis in Höhe des Verkehrswerts der Praxis vereinbaren. Dabei spielt es keine Rolle, dass die Gemeinschaftspraxis nicht vorhat, die ärztliche Tätigkeit in den bisherigen Räumen des Einzelpraxisinhabers fortzusetzen.

Der Erwerber einer Vertragsarztpraxis ist jedoch nur dann zur Abschreibung (AfA) des Praxiswerts und des miterworbenen Inventars berechtigt, wenn Erwerbsgegenstand die gesamte Praxis und nicht nur eine Vertragsarztzulassung ist. Ist das nicht der Fall, verneint der BFH in einer weiteren Entscheidung die AfA-Berechtigung des Erwerbers in vollem Umfang. Das trifft insbesondere zu, wenn der Erwerber nur den wirtschaftlichen Vorteil aus der auf ihn überzuleitenden Vertragsarztzulassung gekauft hat und am Patientenstamm oder anderen wertbildenden Faktoren der früheren Einzelpraxis kein Interesse hat. Der wirtschaftliche Vorteil einer Vertragsarztzulassung ist nicht abschreibbar, weil der Inhaber einer zeitlich unbegrenzt erteilten Vertragsarztzulassung den damit einhergehenden wirtschaftlichen Nutzen gleichbleibend und ohne Werteverzehr in Anspruch nehmen kann.

## WETTBEWERBSVERBOT ERFASST NICHT ERWERB EINER KAPITALISTISCHEN MINDERHEITSBETEILIGUNG

Das Oberlandesgericht (OLG) Stuttgart hat entschieden, dass die sachliche Reichweite eines gesetzlichen und vertraglichen Wettbewerbsverbots für einen Gesellschafter-Geschäftsführer (Beklagter) einer GmbH (Klägerin) nicht den Erwerb einer Minderheitsbeteiligung von 12% am Aktienkapital eines Konkurrenzunternehmens erfasst. Der Beklagte erwarb bereits am 31.05.2006 über eine Treuhandkonstruktion die Minderheitsbeteiligung. Mit Schreiben vom 23.06.2006 kündigte er mit Wirkung zum 31.12.2006 sowohl seine Gesellschafterbeteiligung an der Klägerin als auch seinen Geschäftsführerstellungsvertrag.

Das OLG Stuttgart stellte fest, dass sowohl gesetzliche Wettbewerbsverbote als Geschäftsführer und als Gesellschafter als auch im Gesellschaftsvertrag und im Anstellungsvertrag geregelte Wettbewerbsverbote bestanden. Jedoch sei der Erwerb einer rein kapitalistischen Minderheitsbeteiligung an einer Konkurrenzgesellschaft ohne Einfluss auf die Geschäftsführung, ohne Tätigkeit im Unternehmen und ohne Möglichkeit, dieses zu beherrschen oder Einfluss auf unternehmerische Entscheidungen zu nehmen, im Regelfall unbedenklich und von der sachlichen Reichweite des gesetzlichen Wettbewerbsverbots des Gesellschafter-Geschäfts-

führers nicht umfasst. Das Gericht weist darauf hin, dass gesellschaftsvertragliche Wettbewerbsverbote nur in den vorgegebenen Grenzen des § 1 des Gesetzes gegen Wettbewerbsbeschränkungen zulässig sind. Sie dürfen nach Ort, Zeit und Gegenstand nicht über die schützenswerten Interessen des Begünstigten hinausgehen und den Verpflichteten nicht übermäßig beschränken.

Dr. Zitzelsberger GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft ist ein unabhängiges Mitglied des RSM Netzwerks, einem Zusammenschluss unabhängiger Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaften.

RSM International ist der Name eines Netzwerks unabhängiger Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaften, in dem jede einzelne Gesellschaft als eigenständige unternehmerische Einheit operiert.

RSM International Limited ist ein in England und Wales registriertes Unternehmen (Nr. 4040598) mit Sitz in 50 Cannon Street, London, EC4N 6JJ. Die Nutzung der Marke RSM sowie sonstige gewerbliche Schutz- und Urheberrechte gehören der RSM International Association, einer Gesellschaft des bürgerlichen Rechts nach Artikel 60 et seq der Schweiz mit Sitz in Zug.

© RSM International Association, 2017

### Impressum

#### Herausgeber

Dr. Zitzelsberger GmbH  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft  
Dr. Siegfried Zitzelsberger  
Maximiliansplatz 10, D-80333 München  
Telefon: +49 89 29064-0, info@rsm-zitzelsberger.de

#### V.i.S.d.P.

Patrick Zitzelsberger  
c/o Dr. Zitzelsberger GmbH  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft  
Maximiliansplatz 10, D-80333 München  
Telefon: +49 89 29064-0

#### Konzeption und Realisation

valido marketing services GmbH

Die oben stehenden Texte sind nach bestem Wissen und Kenntnisstand erstellt worden. Die Komplexität und der ständige Wechsel der Rechtsmaterie machen es jedoch notwendig, Haftung und Gewähr auszuschließen.

Die Mandantenzzeitung „Wirtschaft & Steuern aktuell“ finden Sie unter der Adresse [www.zitzelsberger-partner.de](http://www.zitzelsberger-partner.de) in der Rubrik Service/Aktuell Mandantenzzeitung