

Editorial

Ein Schaden von jährlich ca. 23 Milliarden € entsteht deutschen Unternehmen Schätzungen zufolge durch unredliche Mitarbeiter. Es ist also durchaus verständlich, wenn versucht wird, das Problem mit der Überwachung der Mitarbeiter einzudämmen. Hierbei sind den Unternehmen jedoch enge Grenzen gesetzt, die in jüngerer Vergangenheit von einigen wohl deutlich überschritten wurden, was einen entsprechenden Medienrummel verursacht hat. Maßgebend ist letztlich immer eine sachgerechte Abwägung zwischen den berechtigten Interessen der Arbeitnehmer und denen der Arbeitgeber. Im Brennpunkt dieser Ausgabe erfahren Sie mehr darüber, was erlaubt ist und was nicht.

Im Bereich der Bilanzierung ist die zutreffende Bildung von Rückstellungen eine Thematik, die im Nachhinein oft von der steuerlichen Außenprüfung aufgeworfen wird. Soweit es die Abbildung von öffentlich-rechtlichen Verpflichtungen betrifft, geht es regelmäßig darum, ab welchem Zeitpunkt eine Rückstellung zulässigerweise gebildet werden darf. Der BFH hat hierzu jetzt ein für die Steuerpflichtigen tendenziell positives Urteil gefällt – lesen Sie die Einzelheiten in der Rubrik „Rechnungslegung“.

Als betriebswirtschaftlichen Beitrag erläutern wir Ihnen zum Abschluss unserer kurzen Reihe über Due-Diligence-Prüfungen bei Unternehmensakquisitionen diesmal die Legal Due Diligence, also die Prüfung der rechtlichen Risiken beim Zielobjekt bzw. der Transaktion selbst.

Mit freundlichen Grüßen

Ihr PKF Team

Brennpunkt

- Überwachung von Mitarbeitern

Steuern

Steuern im Unternehmen

- Vergütungen einer Personengesellschaft an ausländische Gesellschafter
- Behandlung öffentlicher Investitionszuschüsse bei Einnahmen-Überschussrechnung
- Umsatzsteuerpflicht von ärztlichen Gutachten

Besteuerung der Privatpersonen

- Einkünfteerzielungsabsicht bei Verpachtung unbebauter Grundstücke?
- BFH bestätigt: Werbungskostenabzug auch bei Zahlungen durch Dritte möglich

Rechnungslegung

- Zeitpunkt der Rückstellungsbildung für öffentlich-rechtliche Verpflichtungen
- Teilwertabschreibungen auf defizitäre GmbH-Beteiligungen

Recht

- Zwischenzeugnis grundsätzlich bindend für Endzeugnis
- Schönheitsreparaturen: Fristenplan und Abgeltungsklauseln wirksam vereinbaren

Betriebswirtschaft

- Due Diligence (Teil 4): Rechtliche Risiken

Brennpunkt

■ Überwachung von Mitarbeitern

Ausgelöst durch den Fall des Lebensmitteldiscounters Lidl, der seine Mitarbeiter bis weit in die Privatsphäre hinein überwachte, ist eine öffentliche Diskussion darüber entstanden, in welcher Art und Weise die Überwachung von Mitarbeitern zulässig ist. Nachfolgend stellen wir Ihnen die diesbezüglichen rechtlichen Rahmenbedingungen dar und grenzen den zur Verfügung stehenden Handlungsspielraum ein.

1. Grundsätze

Grundsätzlich müssen bei jeglicher Art der Mitarbeiterüberwachung die arbeits- und persönlichkeitsrechtlichen Belange der Mitarbeiter gewahrt werden. Maßgebend sind hier insbesondere die verfassungsrechtlich geschützten Rechte am eigenen Bild und an der Vertraulichkeit des gesprochenen Worts als Bestandteile des allgemeinen Persönlichkeitsrechts. Neben den individuellen Rechten der Arbeitnehmer sind aber auch die Mitbestimmungsrechte des Betriebsrats sowie die allgemein geltenden Datenschutzgesetze zu beachten. Bei Überschreitung dieser Grenzen kann es nicht nur zu erheblichen finanziellen Schäden für den Arbeitgeber kommen (Schadensersatz- und Schmerzensgeldansprüche). Am Beispiel Lidl lässt sich erkennen, dass eine unzulässige Überwachung der Mitarbeiter auch zu einem gravierenden Imageschaden führen kann.

2. Zulässige und unzulässige Maßnahmen

Zunächst einmal hat der Arbeitgeber das Recht, die **Einhaltung der Arbeitszeit** zu kontrollieren, z.B. durch Zeiterfassungssysteme. Daneben sind aber auch offene und verdeckte Videoüberwachungen unter bestimmten Bedingungen möglich. Offene Überwachungen sind grundsätzlich unbedenklich und vielfach gerichtlich anerkannt. Allerdings müssen sie vorher grundsätzlich mit dem Betriebsrat abgestimmt werden. Außerdem dürfen bestimmte Räume wie

Toiletten, aber auch Flure und Pausenräume nicht ohne konkreten Verdacht überwacht werden. Handelt es sich um öffentliche Räume, muss ein sichtbarer Hinweis auf die Videoüberwachung erfolgen.

Verdeckte Ermittlungen per versteckt installierter Videokamera sind nur für den Fall gestattet, dass ein konkreter Verdacht gegen einen oder mehrere bestimmte Arbeitnehmer auf Straftaten (z.B. Diebstahl, Unterschlagung oder Körperverletzung im Betrieb) oder schwere Vertragsverletzungen besteht. Außerdem muss es die einzige Möglichkeit sein, die Interessen des Arbeitgebers zu wahren. Zur bloßen Kontrolle der Arbeitsleistung der Mitarbeiter oder zum rein vorsorglichen Schutz vor Diebstahl sind verdeckte Ermittlungen daher unzulässig, da diese Zwecke auch durch eine offene Überwachung erreicht werden könnten.

Bei **Einsatz eines Privatdetektivs** (z.B. zur Überprüfung, ob jemand „krankfeiert“ oder eine Konkurrenztaetigkeit ausübt) muss ebenfalls ein auf Tatsachen gestützter Verdacht vorliegen, da auch in diesem Fall ein schwerer Eingriff in das Persönlichkeitsrecht vorliegt. Sofern auf den Einsatz technischer Hilfsmittel verzichtet wird, besteht allerdings kein Mitbestimmungsrecht des Betriebsrats.

Taschenkontrollen und persönliche Durchsuchungen bedürfen

der Einwilligung des Mitarbeiters z.B. im Arbeitsvertrag oder einer Betriebsvereinbarung. Eine konkludente Einwilligung kann vorliegen, wenn dem Arbeitnehmer bei Abschluss des Arbeitsvertrags die betrieblichen Kontrollen bekannt sind. Wird die Durchsuchung verweigert, darf kein Zwang angewendet werden. Ggf. ist die Polizei hinzuziehen.

Telefonate und E-Mails der Mitarbeiter dürfen unter bestimmten Voraussetzungen kontrolliert werden. So ist es grundsätzlich zulässig, die äußeren Umstände des Kommunikationsvorgangs zu erfassen, z.B. gewählte Telefonnummern, Mailadressen, Uhrzeit und Gesprächsdauer. Eine inhaltliche Kontrolle ist dagegen problematisch. Das Abhören oder Aufzeichnen von Telefongesprächen ohne Einwilligung des Gesprächspartners ist sogar strafrechtlich verboten.



Geschäftliche E-Mails dürfen auf ihren Inhalt geprüft werden. Private E-Mails dagegen dürfen nur kontrolliert werden, wenn ein konkreter Verdacht auf eine Straftat besteht. Für den Fall, dass der Betrieb die private Nutzung von E-Mail und Internet grundsätzlich erlaubt, ist es nur sehr beschränkt möglich, den Inhalt zu kontrollieren, da grundsätzlich jede E-Mail privat sein könnte.

Empfehlung: Die Durchführung von Kontrollen sollte rechtlich abgesichert und wenn möglich durch Betriebsvereinbarung oder entsprechende Klauseln im Arbeitsvertrag festgeschrieben sein. Dabei sind immer auch der moralische Aspekt, das Betriebsklima und die Motivation der Mitarbeiter sowie die Gefahr eines möglichen Imageschadens zu berücksichtigen.

Mehr zum Thema: Die Einbeziehung des Betriebsrats ist in § 87 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 6 BetrVG geregelt. Die Video-Überwachung öffentlich zugänglicher Räume regelt § 6b Bundesdatenschutzgesetz.

Steuern

Steuern im Unternehmen

■ Vergütungen einer Personengesellschaft an ausländische Gesellschafter: Kein umfassendes Besteuerungsrecht

Für wen: Gewerbliche Personengesellschaften mit Gesellschaftern, die im Ausland ansässig sind.

Sachverhalt: Bei schuldrechtlichen Vergütungen (z.B. Zinsen oder Lizenzgebühren), die eine gewerbliche Personengesellschaft an im Ausland ansässige Gesellschafter zahlt, richtet sich das Besteuerungsrecht vorrangig nach den Regelungen eines bestehenden zwischenstaatlichen Doppelbesteuerungsabkommens (DBA). Diese Leitlinie hat der BFH in seinem Urteil vom 30.10.2007 beibehalten und damit erneut der Sichtweise der Finanzverwaltung widersprochen, die bisher von einem Vorrang der nationalen deutschen Steuerregeln ausging.

Im Urteilsfall hatte eine deutsche Personengesellschaft Zinsen an Gesellschafter gezahlt, die in den USA ansässig waren. Nach deutschem Steuerrecht gehörten die Zinsen zum steuerlichen Gewinn der Personengesellschaft. Im DBA mit den USA und in den meisten anderen deutschen Abkommen (Ausnahmen sind z.B. die DBA mit Österreich und der

Schweiz) wird das Besteuerungsrecht an Zinsen dagegen dem Ansässigkeitsstaat des jeweiligen ausländischen Gesellschafters zugewiesen. Gleiches gilt für Lizenzgebühren. Auswirkungen hieraus ergeben sich sowohl für die Besteuerung der ausländischen Gesellschafter als auch für die Gewerbesteuer der Personengesellschaft.

Die Finanzverwaltung war in dem Entwurf eines BMF-Schreibens zur Anwendung von DBA auf Personengesellschaften noch von einer vorrangigen Anwendung des deutschen Steuerrechts ausgegangen. Der Entwurf ist auf der Homepage des Bundesfinanzministeriums inzwischen nicht mehr verfügbar. Es bleibt daher abzuwarten, wie die Finanzverwaltung auf die BFH-Rechtsprechung reagiert.

Empfehlung: Bei vergleichbarem Sachverhalten ist anhand des jeweiligen DBA zu untersuchen, welchem Staat das Besteuerungsrecht an Zinsen und Lizenzgebühren zusteht und in welchem Staat ein „ausländischer“ Gesellschafter nach den DBA-Regeln als ansässig gilt.

Mehr zum Thema: Das BFH-Urteil vom 30.10.2007 (Az.: I R 5/06) finden Sie unter www.bundesfinanzhof.de. Den Entwurf des BMF-Schreibens zur Anwendung von DBA auf Personengesellschaften stellen wir Ihnen auf Wunsch gerne zur Verfügung.

■ Behandlung öffentlicher Investitionszuschüsse bei Einnahmen-Überschussrechnung

Für wen: Steuerpflichtige, die ihren Gewinn durch Einnahmen-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG ermitteln.

Sachverhalt: Für finanzielle Zuwendungen der öffentlichen Hand, die im Rahmen einer Investition (Anschaffung, Herstellung) gewährt werden, besteht das Wahlrecht, sie entweder von den Anschaffungskosten zu kürzen und damit die Bemessungsgrundlage für die weiteren Abschreibungen zu mindern oder sie sofort erfolgswirksam zu vereinnahmen.

Eine GbR, die öffentliche Zuschüsse für den Erwerb und Umbau einer alten Schule bekommen hatte, wählte die Kürzung der Bemessungsgrundlage, dies allerdings erst im Jahr der Zahlung des Zuschusses. Das Finanzamt wollte jedoch die Kürzung bereits im Vorjahr vornehmen, da dort die Zusage der Zuschüsse erfolgt war. Hintergrund war eine entsprechende Minderung der Bemessungsgrundlage für die Fördergebiets-AfA.

Mit Urteil vom 29.11.2007 gab der BFH dem Finanzamt nun Recht. Im Fall der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG ist die Minderung der Anschaffungs- und Herstellungskosten bereits im Jahr der Zusage des Zuschusses und nicht erst bei seiner Zahlung vorzunehmen. Diese Durchbrechung des Zu- und Abflussprinzips ist darin begründet, dass auch bei der Einnahmen-Überschussrechnung die Vorschriften über die AfA oder die Absetzungen für Substanzverringerung zu befolgen sind. Danach ist zur Bemessung der AfA vom Ansatz der Anschaffungs- und Herstellungskosten nach bilanzsteuerrechtlichen Grundsätzen auszugehen. Bei bilanzierenden Steuerpflichtigen führen öffentliche Zuschüsse grundsätzlich zu einer Minderung der Anschaffungs- und Herstellungskosten, die im Jahr der Zusage des Zuschusses und nicht erst bei seiner Zahlung vorzunehmen ist. Der Bilanzansatz eines Wirtschaftsguts ermittelt sich unabhängig davon, ob die Anschaffungskosten bezahlt sind. Somit kommt es für die Minderung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht darauf an, ob die betreffenden Zuschüsse bereits zugeflossen sind. Diese Behandlung der Zuschüsse gilt somit auch für Zuschüsse bei Einnahme-Überschussrechnungen.

Offen ließ das Gericht hingegen, ob auch bei Wahl der Sofortversteuerung der Zusagezeitpunkt maßgeblich ist.

Mehr zum Thema: Das BFH-Urteil vom 29.11.2007 (Az.: IV R 81/05) finden Sie unter www.bundesfinanzhof.de.

■ Umsatzsteuerpflicht von ärztlichen Gutachten

Für wen: Ärzte und arztähnliche Berufe.

Sachverhalt: Die Erstellung von ärztlichen Gutachten mit dem Ziel, eine Entscheidung über Rehabilitationsmaßnahmen aus Rentenleistungen (Rentengutachten) zu ermöglichen, ist laut BFH-Beschluss vom 31.7.2007 (Az.: V B 98/06) nicht nach § 4 Nr. 14 UStG umsatzsteuerfrei. Ausschlaggebend ist, ob die medizinische Betreuung Anlass für das ärztliche Tätigwerden ist. Steuerbefreit sind damit nur Tätigkeiten, die zum Zweck der Diagnose, der Behandlung und, soweit möglich, der Heilung von Krankheiten oder Gesundheitsstörungen bei Menschen vorgenommen werden. Ein Gutachten soll es einem Dritten ermöglichen, eine Entscheidung zu treffen, die gegenüber dem Betroffenen oder anderen Personen Rechtswirkungen erzeugt. Auch wenn durch die Erstellung des Gutachtens ein neues gesundheitliches Problem entdeckt oder eine

frühere Diagnose berichtigt wird, führt dies nicht zu einer Befreiung von der Umsatzsteuer, da der Hauptzweck der Leistung nicht berührt wird.

Entscheidend für die Umsatzsteuerbefreiung ist also, dass das Hauptziel der Tätigkeit der Schutz (einschließlich Aufrechterhaltung oder Wiederherstellung) der Gesundheit ist.

Mehr zum Thema: Die OFD Hannover hat am 27.2.2008 eine Liste mit Beispielen für umsatzsteuerpflichtige und umsatzsteuerfreie Gutachten veröffentlicht. Die Liste stellen wir Ihnen auf Wunsch gern zur Verfügung. Der BFH-Beschluss vom 31.7.2007 (Az.: V B 98/06) ist unter www.bundesfinanzhof.de einsehbar.

Besteuerung der Privatpersonen

■ Einkünfteerzielungsabsicht bei Verpachtung unbebauter Grundstücke?

Für wen: Steuerpflichtige, die unbebaute Grundstücke verpachten.

Sachverhalt: Wer dauerhaft ein bebautes Grundstück vermietet, erzielt Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Hierbei wird eine Einkünfteerzielungsabsicht typisierend unterstellt; eine sog. Liebhaberei, die die steuerliche Geltendmachung von Aufwendungen ausschließt, ist also grundsätzlich nicht anzunehmen.

Nach einem aktuellen Urteil des BFH gilt diese Typisierung allerdings nicht für die Verpachtung von unbebauten Grundstücken. Vielmehr ist hier eine individuelle Prognose anhand verschiedener vom BFH aufgestellter Grundsätze durchzuführen. Dabei ist ein Prognosezeitraum von 30 Jahren zugrunde zu legen.

Im Streitfall hatte eine Gemeinschaft Grundstücke an eine landwirtschaftliche Produktions-GmbH verpachtet. Daraus hätte sich bei einem Prognosezeitraum von 30 Jahren ein Werbungskostenüberschuss von insgesamt ca. 44.000 € ergeben. Diesem Ergebnis lag zugrunde, dass weder eine Erhöhung des Pachtzinses absehbar noch eine Bebauung geplant war, aufgrund derer das Grundstück rentierlich hätte genutzt werden können. Der BFH bestätigte die Ansicht der Finanzverwaltung und sah eine Einkünfteerzielungsabsicht in diesem Fall als nicht gegeben an. Die geltend gemachten Verluste waren folglich einkommensteuerlich unbeachtlich.

Empfehlung: Bei der Verpachtung unbebauter Grundstücke sollten Sie dem Finanzamt gegenüber unter Zugrundelegung plausibler Planzahlen nachweisen können, dass innerhalb einer Frist von 30 Jahren ein steuerlicher Totalüberschuss aus der Nutzungsüberlassung zu erwarten ist. Sofern dies unter den gegenwärtigen Bedingungen nicht möglich erscheint, sollten Sie ggf. eine Anpassung der Pachtzahlungen (z.B. durch Vereinbarung von Preissteigerungsklauseln) in Erwägung ziehen.

Mehr zum Thema: Das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 28.11.2007 (Az.: IX R 9/06) kann unter www.bundesfinanzhof.de nachgelesen werden.

■ **BFH bestätigt: Werbungskostenabzug auch bei Zahlungen durch Dritte möglich**

Für wen: Steuerpflichtige mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, deren Aufwendungen von einem Dritten getragen werden.

Sachverhalt: Nach einem jüngst ergangenen Urteil des BFH sind Erhaltungsaufwendungen auch dann bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung als Werbungskosten anzusetzen, wenn sie auf einem Werkvertrag beruhen, der von einem Dritten in dessen Namen abgeschlossen wurde. Voraussetzung ist dabei, dass der Dritte bei Vertragsabschluss die Interessen des Steuerpflichtigen vertritt und diesem den Betrag zuwendet.

Im zu entscheidenden Fall kümmerte sich die Mutter des Steuerpflichtigen um dessen vermietete Wohnung, beauftragte Handwerker und zahlte auch die an sie gerichteten Rechnungen. Nach Ansicht des BFH führt dieser sog. abgekürzte Vertragsweg nicht zu Drittaufwand, den der Steuerpflichtige nicht geltend machen könnte, sondern zu eigenem Aufwand des Steuerpflichtigen. Der Fall sei so zu betrachten, als hätte die Mutter dem Steuerpflichtigen das Geld für die Reparaturmaßnahmen im Rahmen einer Schenkung überlassen.

Empfehlung: Mit diesem Urteil vom 15.1.2008 schließt der BFH unmittelbar an eine Entscheidung aus dem Jahr 2005 an, auf die die Finanzverwaltung mit einem Nichtanwendungserlass reagiert hat. Soweit das Finanzamt derartige Aufwendungen nicht als Werbungskosten bei Ihren Einkünften aus Vermietung und Verpachtung anerkennt, sollten Sie – ggf. in Absprache mit unserem Hause – gegen den entsprechenden Bescheid unter Bezugnahme auf das neue BFH-Urteil Einspruch einlegen.

Mehr zum Thema: Die BFH-Urteile vom 15.1.2008 und vom 15.11.2005 (Az.: IX R 45/07 und IX R 25/03) finden Sie unter www.bundesfinanzhof.de. Der genannte Nichtanwendungserlass vom 9.8.2006 ist unter www.bundesfinanzministerium.de abrufbar.

Rechnungslegung

■ **Zeitpunkt der Rückstellungsbildung für öffentlich-rechtliche Verpflichtungen**

Für wen: Bilanzierende, die aufgrund öffentlichen Rechts zur Rekultivierung der Erdoberfläche, zur Verfüllung von Bohrungen o.Ä. verpflichtet sind.

Sachverhalt: Zur Rückstellungsbildung bei öffentlich-rechtlichen Verpflichtungen hat der BFH in aktueller Rechtsprechung zwei wichtige Aspekte verdeutlicht:

- Die inhaltliche Konkretisierung sowie die Ernstlichkeit der drohenden Inanspruchnahme können nur unter Berücksichtigung der individuellen Umstände beurteilt werden. Es reicht jedoch aus, wenn ein Gesetz, eine Satzung oder eine Rechtsverordnung abstrakt Maßnahmen zur Erreichung eines zwingenden Ziels festlegen.
- Weiter ist eine Rückstellungsbildung auch dann möglich, wenn die Erfüllung nicht in zeitlicher Nähe zum betreffenden Bilanzstichtag erfolgt. Allerdings muss der Verpflichtung in einem bestimmbareren Zeitraum nachzukommen sein.

In dem zugrunde liegenden Fall wollte ein Unternehmen für die ihm aufgrund einer landesrechtlichen Verordnung obliegende Rekultivierungsverpflichtung für unterirdische Erdgasspeicher bereits ab der Errichtung dieser Kavernen Rückstellungen bilden. Nach Auffassung des Gerichts war die sich aus der Verordnung ergebende Verpflichtung zur Verfüllung in der Weise, dass Oberflächeneinbrüche vermieden und spätere Nutzungen des Untergrunds nicht beeinträchtigt werden, ausreichend konkret. Auch dass die Verpflichtung erst bei Stilllegung der Anlage – d.h. wahrscheinlich erst nach Ablauf der geschätzten Lebensdauer von ca. 30 Jahren – zu erbringen war, hinderte die Anerkennung der Rückstellung nicht.

Empfehlung: Die vom BFH vorgetragene Interpretation grenzt sich zwar von älterer Rechtsprechung sowie der bisherigen Auffassung der Finanzverwaltung ab. Sie bildet jedoch die konsequente Fortführung verschiedener jüngerer Urteile und führt für den Bilanzierenden zu Vorteilen, da eine

steuerermindernde Rückstellungsbildung zu einem früheren Zeitpunkt ermöglicht wird. Dabei kommt es allerdings entscheidend auf die jeweiligen Umstände des Einzelfalls an, bei deren Prüfung wir Sie gerne unterstützen.

Mehr zum Thema: Im besprochenen Fall (Az.: I R 35/03) hat der BFH einen – verfahrensrechtlich allerdings als nicht ergangen geltenden – Gerichtsbescheid vom 15.12.2005 erlassen, der in DStR 2005, S. 1485 ff. abgedruckt ist. Weitere Hinweise enthält ein Aufsatz vom BFH-Richter Christiansen in DStR 2008, S. 735 ff.

■ Teilwertabschreibungen auf defizitäre GmbH-Beteiligungen

Für wen: Unternehmen, in deren Betriebsvermögen sich Beteiligungen an Kapitalgesellschaften befinden (insbes. Holdinggesellschaften).

Sachverhalt: Viele Unternehmen halten in ihrem Betriebsvermögen Beteiligungen an Kapitalgesellschaften. Erwirtschaftet die Kapitalgesellschaft Verluste, so stellt sich häufig die Frage, unter welchen Voraussetzungen eine Teilwertabschreibung auf die Beteiligung aus steuerlicher Sicht möglich ist.

Die Finanzverwaltung vertritt hierzu eine restriktive Auffassung, die jetzt vom Finanzgericht Saarland bestätigt wurde. Danach ist eine Teilwertabschreibung auf GmbH-Anteile sowie auf nachrangige Gesellschafterdarlehen nicht zulässig, wenn die Wertminderung bei Neugründungen auf Anlaufverlusten beruht. Maßgeblich für eine voraussichtlich dauerhafte Wertminderung ist grundsätzlich ein Prognosezeitraum von bis zu fünf Jahren.

Der Teilwert einer Beteiligung ist mangels vorliegender Marktpreise durch Schätzung zu ermitteln. Dabei ist zu berücksichtigen, ob unerwartete Wertminderungen eingetreten sind, die dazu führen, dass die ursprünglichen Erwartungen nicht erfüllt werden. Ein solcher Fall liegt z.B. vor, wenn es sich um Fehlinvestitionen handelt. Insbesondere dann, wenn die Beteiligung nach Erwerb weiter aufgestockt wird, eigenkapitalersetzende Darlehen gewährt oder Bürgschaften übernommen werden, kann davon ausgegangen werden, dass die Beteiligung nicht als Fehlinvestition, sondern aufgrund wohl erwogener kaufmännischer Überlegungen weiter als wirtschaftlich vertretbare Investition betrachtet wird. Eine Teilwertabschreibung ist in solchen Fällen somit nicht zulässig.

Empfehlung: Der Steuerpflichtige hat weiterhin eine Prognoseentscheidung zu treffen und zu beurteilen, ob sich der Wert der Beteiligung voraussichtlich wieder erholen wird. Stellt sich diese Einschätzung im Nachhinein als fehlerhaft dar, wird er mit der Finanzverwaltung über den Wertansatz der Beteiligung diskutieren müssen. Eine sorgfältige Dokumentation der Entscheidungsgrundlagen kann dabei diese Diskussion erleichtern.

Mehr zum Thema: Den Beschluss des Finanzgerichts des Saarlands vom 3.1.2008 (Az.: 1 V 1564/07) finden Sie unter <http://archiv.jura.uni-sb.de/entschdb/fgsaarland>.

Recht

■ Zwischenzeugnis grundsätzlich bindend für Endzeugnis

Für wen: Arbeitgeber und Arbeitnehmer im Falle eines Betriebsübergangs.

Sachverhalt: Ein Arbeitnehmer hatte sich wegen eines bevorstehenden Verkaufs des Unternehmens ein Zwischenzeugnis von seinem Arbeitgeber ausstellen lassen. Als er ein halbes Jahr nach dem Betriebsübergang aus dem Unternehmen ausschied, kam es zu einem Rechtsstreit über das vom neuen Arbeitgeber erteilte Endzeugnis, da dieses inhaltlich vom Zwischenzeugnis abwich.

Mit Urteil vom 16.10.2007 gab das BAG nun dem Arbeitnehmer Recht. Der neue Arbeitgeber sei in die Rechtsstellung des alten Arbeitgebers eingetreten und daher an den Inhalt des Zwischenzeugnisses gebunden, was die Tätigkeitsbeschreibung, die Leistungs- und die Verhaltensbeurteilung angehe. Er schulde ein Zeugnis über die Gesamtdauer und könne sich auch nicht auf mangelnde Kenntnis für den Vorerwerbzeitraum berufen. Insofern müsse er sich das erteilte Zwischenzeugnis zurechnen lassen. Ein Abrücken von dessen Inhalt komme nur in Betracht, wenn nachträglich Umstände für eine abweichende Beurteilung bekannt werden oder die späteren Leistungen oder das spätere Verhalten des Arbeitnehmers dies rechtfertigen.

Empfehlung: Im Zuge eines Unternehmensverkaufs neigen Veräußerer nicht selten dazu, ihren Mitarbeitern positive Zwischenzeugnisse auszustellen. Der Nachweis über den Wahrheitsgehalt eines solchen Zeugnisses ist schwer zu führen. Ein Erwerber sollte sich daher genau über erteilte

Zwischenzeugnisse informieren bzw. vertraglich sicherstellen, dass solche nicht noch bis zum Zeitpunkt des Übergangs ohne seine Mitwirkung erteilt werden.

Mehr zum Thema: Das BAG-Urteil (Az.: 9 AZR 248/07) finden Sie unter www.bundesarbeitsgericht.de.

■ Schönheitsreparaturen: Fristenplan und Abgeltungsklauseln wirksam vereinbaren

Für wen: Vermieter und Mieter von Wohnraum.

Sachverhalt: In Wohnraummietverträgen wird die Durchführung von Schönheitsreparaturen regelmäßig auf den Mieter abgewälzt, was grundsätzlich zulässig ist. Unwirksam ist allerdings ein starrer Fristenplan, der Renovierungen unabhängig von der tatsächlichen Abnutzung vorsieht. Das Hindernis hatte ein Vermieter umschifft, indem er formulierte, dass die Arbeiten „in der Regel“ spätestens innerhalb der festgelegten Fristen durchzuführen sind. Gegen diese Klausel hatte der BGH nichts einzuwenden, da sie keinen starren Fristenplan beinhaltet.

Mit einer anderen Formulierung hatte der Vermieter jedoch weniger Erfolg: So beabsichtigte er nach Ende des Mietverhältnisses eine zeitanteilige Kostenbeteiligung des Mieters für noch nicht fällige Schönheitsreparaturen. Laut Mietvertrag sollten nach Maßgabe des Fristenplans angelaufene Renovierungsintervalle vom Mieter zeitanteilig entschädigt werden (sog. Quotenabgeltungsklausel). Diese Klausel sah der BGH aber als nicht hinreichend klar und verständlich an, da nicht ersichtlich sei, was unter einem „angelaufenen Renovierungsintervall“ zu verstehen ist und wie das für die konkrete Berechnung maßgebliche Intervall ermittelt werden soll.

Das Gericht gewährte dem Vermieter auch keinen Vertrauensschutz, obwohl es vergleichbare Abgeltungsklauseln in früheren Entscheidungen als zulässig erachtet hatte.

Empfehlung: Bei der Verwendung von Abgeltungsklauseln ist besondere Sorgfalt geboten. Sie sollten so verständlich formuliert werden, dass ein sog. durchschnittlicher Mieter seine Pflichten ohne fremde Hilfe möglichst klar und einfach feststellen kann.

Mehr zum Thema: Das BGH-Urteil vom 5.3.2008 (Az.: VIII ZR 95/07) kann unter www.bundesgerichtshof.de abgerufen werden.

Betriebswirtschaft

■ Due Diligence (Teil 4): Rechtliche Risiken

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

Sachverhalt: Die Untersuchung der rechtlichen Risiken eines Unternehmens oder einer Unternehmenstransaktion bildet den Gegenstand der Legal Due Diligence. Zu diesem Zweck wird zunächst der gesellschaftsrechtliche Rahmen des zu übernehmenden Unternehmens überprüft: Gesellschaftsverträge, Anmeldungen zum Handelsregister, Beschlüsse von Gesellschafterversammlungen, die Vertretungs- und Geschäftsführungsregeln sind zu durchleuchten.

Ferner wird es in vielen Fällen bereits in einer frühen Phase der Akquisition erforderlich sein, einen auf Kartellrecht spezialisierten Rechtsanwalt die wettbewerbsrechtlichen Fragen der Übernahme klären zu lassen. Daneben werden immer die Grundlagen der unternehmerischen Tätigkeit überprüft: Mietverträge bei gemieteten Betriebsräumen, Grundbuchauszüge bei eigenen Immobilien, Leasingverträge für wichtige Maschinen sowie Lizenzrechte für notwendige gewerbliche Schutzrechte oder Patente sind Gegenstand der Analyse. Daneben können aber auch Fragen des individuellen und kollektiven Arbeitsrechts eine große Rolle spielen.

Darüber hinaus müssen die spezifischen, aus der Geschäftstätigkeit resultierenden Risiken des Unternehmens analysiert werden. Hier sind je nach Branche sehr unterschiedliche Gewichtungen vorzunehmen. In jedem Fall werden die Lieferanten- und die Vertriebsverträge rechtlich untersucht, Genehmigungen von Verwaltungsbehörden werden eingesehen. Selbstverständlich werden alle anhängigen Klagen und außergerichtlichen Streitigkeiten begutachtet.

Doch die Ergebnisse der Legal Due Diligence sind nicht nur für die Risikoeerkennung von zentraler Bedeutung. Sie stellen auch Handlungsgrundlage für die weiteren Phasen der Akquisition dar. Die rechtliche Struktur der Übernahme kann ohne die Erkenntnisse aus der Legal Due Diligence nicht erarbeitet werden. Für den Unternehmenskaufvertrag werden die im Rahmen der Due Diligence gewonnenen Erkenntnisse zu speziellen Haftungsübernahmen und Zusicherungen der Verkäufer führen. Und auch für die weitere Strukturierung des Unternehmens nach erfolgreicher

Übernahme sind die Erkenntnisse der Legal Due Diligence von zentraler Bedeutung.

Empfehlung: Die Ergebnisse der Legal Due Diligence sind für die Risikobeurteilung im Rahmen der Financial und der Tax Due Diligence regelmäßig von hoher Relevanz. Deshalb ist besonders auf die Abstimmung zwischen den Beratern, welche die einzelnen Due-Diligence-Prüfungen durchführen, zu achten. Nur wenn alle Teilaspekte der Prüfung untereinander kommuniziert werden, können sämtliche relevanten Risiken aufgedeckt und somit optimale Ergebnisse erzielt werden.

Kurz notiert

■ **Verfassungswidrigkeit des Sonderausgabenabzugs von Krankenversicherungsbeiträgen**

Die gegenwärtigen Regelungen zum Sonderausgabenabzug von Krankenversicherungsbeiträgen verstoßen nach einer Entscheidung des BVerfG vom 13.2.2008 gegen das Grundgesetz, soweit sie nicht den Abzug der Beiträge zu einer Krankheitskosten- und einer privaten Pflegeversicherung zulassen, welche dem Steuerpflichtigen und seinen Angehörigen eine sozialhilfegleiche Kranken- bzw. Pflegeversorgung sichern. Der Gesetzgeber muss daher diese vorläufig weiter geltenden Regeln spätestens zum 1.1.2010 entsprechend anpassen.

■ **Nachweisfrist (31.5.) nach Einbringungen**

Steuerpflichtige, die einen Betrieb, Teilbetrieb oder Anteil an einer Personengesellschaft nach dem 12.12.2006 in

eine Kapitalgesellschaft eingebracht haben, müssen sieben Jahre lang jährlich bis zum 31.5. dem Finanzamt gegenüber Nachweise erbringen, wem die als Gegenleistung für die Einbringung erhaltenen Anteile zuzurechnen sind. Gleiches gilt für eingebrachte Anteile an einer anderen Kapitalgesellschaft (zu Details siehe Ausgabe 10/07 S. 3).

■ **Gutglaubensschutz bei der Umsatzsteuer**

Mit Urteil vom 21.2.2008 hat der EuGH seine Rechtsprechung zum Gutglaubensschutz bei Exportnachweisen (siehe Ausgabe 11/07 S. 4) auch auf Ausfuhrlieferungen ausgedehnt.

■ **Ordnungsgeld wegen Nichtoffenlegung von Abschlüssen vor 2006**

Nach einem Beschluss des OLG München vom 18.2.2008 ist – entgegen der Auffassung der Landgerichte Saarbrücken und Bayreuth (siehe Ausgabe 12/07 S. 6 f.) – auch weiterhin die Festsetzung von Ordnungsgeldern möglich, wenn ein Unternehmen pflichtwidrig seine Abschlüsse bis 2005 nicht offen gelegt hat.

Bonmot zum Schluss

„90% der Deutschen zahlen brav ihre Steuern, die anderen 90% versuchen dies zu vermeiden.“

Dr. Peter Gillies (*1939), ehem. Chefredakteur
DIE WELT

Impressum

PKF Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

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

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

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

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