

## Wichtige Informationen für unsere Mandanten

## Aus dem Inhalt

## Unternehmen

Bundesministerium legt Referentenentwurf vor .....	1
Vermögensübergabe gegen wiederkehrende Leistungen .....	3
Umsatzsteuer für Geschäftsführung von Personengesellschaften ...	3
Änderungen im Arbeitsrecht.....	4
Verlustausgleichsbeschränkungen nach § 15 a EStG.....	5
Neues zur Sacheinlage bei der GmbH.....	8

## Steuern

Strafffreiheit bei Steuerhinterziehung.....	6
Richtlinie der EG für Zinsen und Lizenzen im Konzern.....	6
Betriebsausgabenabzugsverbot.....	6
Verrechnungspreise – Faktoren der Preisfindung bei Lieferungen.....	7
Verdeckte Gewinnausschüttungen.....	8

## Alle Steuerzahler

Erbschaft- und Schenkungsteuer.....	4
Haushaltscheckverfahren .....	4
Besteuerung der Alterseinkünfte.....	7

## Kommentar

BFH erleichtert Abzugsfähigkeit von Verlusten.....	5
--	---

## Fortentwicklung des Bilanzrechts

Bundesministerium legt  
Referentenentwurf vor

Im Sommer 2003 berichteten wir von der Absicht der Bundesregierung, im Rahmen eines „10-Punkte-Plans“ die internationale Rechnungslegung in Deutschland gesetzlich zu verankern. Mit dem Referentenentwurf für ein Bilanzrechtsreformgesetz (BilReG) zur Einführung internationaler Standards und zur Sicherung der Qualität der Abschlussprüfung hat das Bundesministerium der Justiz im Dezember 2003 diesen Schritt eingeleitet.

Übernahme internationaler  
Rechnungslegungsstandards

Die Mitgliedstaaten der EU stehen in der Pflicht, mehrere Richtlinien und Verordnungen der EU-Kommission in nationales Recht umzusetzen. Im Mittelpunkt steht die sog. IAS-Verordnung vom 19.7.2002. Danach sind kapitalmarkt-orientierte Unternehmen verpflichtet, ab 2005 ihre Konzernabschlüsse nach den internationalen IFRS (International Financial Reporting Standards) – vormals IAS (International Accounting Standards) – aufzustellen. Gleichzeitig wurde freigestellt, die Anforderungen der IAS-Verordnung auf Konzernabschlüsse nicht kapitalmarkt-orientierter Unternehmen und auch auf Einzelabschlüsse auszudehnen.

Der Entwurf des BilReG schlägt ein Wahlrecht für nicht kapitalmarkt-orientierte Unternehmen vor. Sie dürfen ab 2005 ihren Konzernabschluss nach dem Regelwerk der IFRS aufstellen und veröffentlichen. Machen sie davon Gebrauch, entfällt die Pflicht zur Aufstellung eines HGB-Konzernabschlusses. Der Lagebericht ist von der Befreiung nicht betroffen, so dass auch ein IFRS-Abschluss um einen Lagebericht zu ergänzen ist.

Der Gesetzentwurf enthält einen Vorschlag zur Regelung der Offenlegung von Einzelabschlüssen: Alle Unternehmen, die einen Konzernabschluss nach IFRS aufstellen, sollen künftig auch ihren

Einzelabschluss als IFRS-Abschluss offenlegen dürfen. Dadurch wird den nicht kapitalmarkt-orientierten Unternehmen die Möglichkeit gegeben, ihren Investoren, Banken und Geschäftspartnern einen auf Informationszwecke zugeschnittenen, international lesbaren Abschluss zu präsentieren.

Die Offenlegung eines nach internationalen Vorschriften aufgestellten Einzelabschlusses entbindet diese Unternehmen jedoch nicht von der Verpflichtung, parallel auch einen HGB-Einzelabschluss zu erstellen. Dieser bleibt auch in Zukunft prüfungspflichtig und ist beim Handelsregister zu hinterlegen, nur die Veröffentlichung im Bundesanzeiger würde entfallen.

Dieser unbefriedigende Dualismus wird damit begründet, dass die internationalen Standards für die Bemessung von Gewinnausschüttungen und für steuerliche Zwecke nicht geeignet seien. Solange unser Rechtssystem von der engen kapitalgesellschaftsrechtlichen und steuerlichen Verzahnung zur Handelsbilanz nicht abrückt, wird sich daran nichts ändern. Es ist damit zu rechnen, dass auf mittlere Sicht das Bilanzrecht in Deutschland zweigleisig bleiben wird. Trotzdem werden sich wegen Basel II die internationalen Rechnungslegungsvorschriften auch bei nicht kapitalmarkt-orientierten Unternehmen in den nächsten Jahren durchsetzen.

Fortsetzung Seite 2

treuhandpartner

Jäger · Finken · Welling · Janssen · Steinborn · GmbH  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft · Steuerberatungsgesellschaft

Eichendorffstraße 46 · D-47800 Krefeld

Telefon +49 (0) 21 51 / 5 09-0 · info@thp-online.de · www.thp-online.de

Mitglied in  
Moeres Rowland International,  
einem weltweiten Verbund rechtlich  
unabhängiger Wirtschaftsprüfungs-  
und Beratungsunternehmen



## Editorial

Liebe Leserinnen und Leser,

das Jahr 2003 ist – zumindest aus steuerlicher Sicht – turbulent zu Ende gegangen. Nachdem bereits frühzeitig Regierungsentwürfe für die verschiedenen Steuergesetze vorgelegt wurden, haben sich die Verhandlungen im Vermittlungsausschuss noch bis tief in den Dezember hingezogen. Die Steuergesetze mit weitreichenden Auswirkungen sind durch Bundestag und Bundesrat erst unmittelbar vor der Weihnachtspause verabschiedet worden. So entsteht der Eindruck, dass sich Politiker nur noch in Nachtsitzungen, unmittelbar vor dem endgültigen Abbruch der gemeinsamen Gespräche, über politische Sachfragen einigen können. So sieht auch die Qualität der Ergebnisse aus. Es ist bereits beklagt worden, dass Steueränderungen erst zum Jahreswechsel verabschiedet werden, ohne dass sich die Steuerpflichtigen vernünftig auf die neue Rechtslage einstellen können. Dies ist vermutlich eine Ursache für die wachsende Staatsverdrossenheit der Bürger.

Im Finale des Gesetzgebungsverfahrens sind durch den Vermittlungsausschuss zahlreiche belastende Regelungen neu in die Gesetzentwürfe aufgenommen worden. Die Liste reicht von der Einschränkung des halben Steuersatzes für Veräußerungsgewinne über die Kürzung der sog. Pendlerpauschale bis hin zu der Einschränkung von erbschaftsteuerlichen Vergünstigungen für den unentgeltlichen Übergang von sog. Produktiv-Vermögen. Diese Kürzungen entspringen jeweils der „Koch/Steinbrück-Liste“, die von beiden Ministerpräsidenten Mitte des Jahres 2003 als Diskussionspapier über mögliche Streichungen von steuerlichen Vergünstigungen vorgelegt wurde. Auf der Grundlage dieser Streichliste wurden pauschal 12% der aufgelisteten Vergünstigungen gekürzt.

Die im Vermittlungsausschuss ausgehandelten Vorschriften ändern die Rechtslage für die Bürger in wichtigen Bereichen. Der sog. Parlamentsvorbehalt in unserem Grundgesetz verlangt jedoch, dass Gesetzesinitiativen in einem vorgeschriebenen Verfahren den Bundestag durchlaufen und nicht lediglich eine Nacht lang den Vermittlungsausschuss. Es würde nicht verwundern, wenn das Bundesverfassungsgericht in einigen Jahren feststellt, dass die jetzt beschlossenen Gesetze verfassungswidrig zustande gekommen sind.

Peter Welling

## Fortsetzung von Seite 1

### Erhöhte Schwellenwerte für kleine und mittlere Unternehmen

Das BilReG wird die Schwellenwerte zur Abgrenzung zwischen kleinen, mittleren und großen Kapitalgesellschaften anheben:

#### Kleine Kapitalgesellschaften

	neu	bisher
Bilanzsumme	4,0 Mio. €	3,4 Mio. €
Umsatzerlöse	8,0 Mio. €	6,9 Mio. €
Arbeitnehmer	50	50

#### Mittelgroße Kapitalgesellschaften

	neu	bisher
Bilanzsumme	16,1 Mio. €	13,8 Mio. €
Umsatzerlöse	32,1 Mio. €	27,5 Mio. €
Arbeitnehmer	250	250

Ähnlich sollen auch die Schwellenwerte für die Befreiung von der Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses erhöht werden. Die neuen Schwellenwerte sollen erstmals für das bereits laufende Geschäftsjahr 2004 gelten. Die Rechtsfolgen treten aber erst ein, wenn die Schwellenwerte an zwei aufeinander folgenden Bilanzstichtagen über- oder unterschritten werden. Da die Anhebung der Schwellenwerte in relativ engen Grenzen erfolgt, wird die Bedeutung in der Praxis gering sein.

### Erhöhte Anforderungen an den Lagebericht

Neben der geplanten – und höchst umstrittenen – Angabe des Prüfungshonorars des Abschlussprüfers im Anhang, wird im Entwurf des Justizministeriums vorgeschlagen, die Anforderungen an den Lagebericht konkreter als bisher festzuschreiben. Der Lagebericht soll künftig die wesentlichen Ziele und Strategien beschreiben. Ausdrücklich sollen bedeutsame finanzielle Leistungsindikatoren der Geschäftstätigkeit analysiert werden. Große Kapitalgesellschaften müssen ökologische und soziale Indikatoren stärker als bisher in die Berichterstattung einfließen lassen. Auch die Anforderungen an den Risikobericht werden präzisiert. Explizit werden Risikomanagement, Preisänderungs-, Ausfall- und Liquiditätsrisiken sowie Risiken aus Zahlungstromschwankungen genannt.

### Sicherung der Qualität der Abschlussprüfung

Mit einer Reihe von Detailvorschriften will der Gesetzgeber die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers bei gesetzlichen Prüfungen stärken. Neben einer genaueren Beschreibung und Definition der bisher schon geltenden Unvereinbarkeitsregeln ist die Einführung eines neuen Paragraphen § 319 a HGB hervorzuheben, der sich speziell den erhöhten Anforderungen an den Nachweis der Unabhängigkeit für Abschlussprüfer kapitalmarktorientierter Unternehmen sowie Banken, Versicherungen und Pensionsfonds widmet. Für alle anderen Unternehmen wird sich nichts Wesentliches ändern. Die Vereinbarkeit von Prüfungstätigkeit und Steuerberatung bleibt bestehen. Bereits heute gilt das sog. Selbstprüfungsverbot, wonach Prüfungen von Maßnahmen, an deren Gestaltung der Abschlussprüfer mitgewirkt hat, unzulässig sind.

# Vermögensübergabe gegen wiederkehrende Leistungen

**D**er Große Senat des BFH hat mit zwei Beschlüssen vom 12.5.2003 erneut zu Fragen der steuerlichen Behandlung von Vermögensübergaben gegen wiederkehrende Leistungen (vorweggenommene Erbfolge) Stellung genommen. Seine Ausführungen stehen teilweise im Widerspruch zum „Rentenerlass“ der Finanzverwaltung vom 26.8.2002. Mit dem BMF-Schreiben vom 8.1.2004 (koordinierter Ländererlass) liegt nun eine Reaktion der Finanzverwaltung auf die neue Rechtsprechung vor. Inhaltlich handelt es sich um eine Übergangsregelung, die ein Wahlrecht einräumt.

Steuerpflichtige können in allen offenen Fällen wählen: zwischen der Anwendung der Rechtsgrundsätze des BFH vom 12.5.2003 und der Anwendung des Rentenerlasses vom 26.8.2002. Das Wahlrecht kann von Übernehmer und Übergeber nur übereinstimmend ausgeübt werden. Erforderlich ist ein Antrag an das zuständige Finanzamt. Wird er nicht gestellt, gilt die neue Rechtsprechung des BFH. Die Unterschiede der Rechtsprechung sind im Wesentlichen:

### ■ Fortfall des Typus 2

Nach Tz. 17 des Rentenerlasses kann Gegenstand einer steuerbegünstigten Vermögensübergabe auch eine existenzsichernde Wirtschaftseinheit sein, deren Nettoerträge nicht ausreichen, um die wiederkehrenden Leistungen zu erbringen (sog. Typus 2). Der BFH lehnt dies ab. Nach seiner Auffassung müssen die wiederkehrenden Leistungen aus den erzielbaren laufenden Nettoerträgen bestritten werden können (sog. Typus 1).

### ■ Besonderheiten bei der Übertragung von Unternehmen

Eine Einschränkung gilt nach Ansicht des BFH, wenn ein Unternehmen übertragen wird. In diesem Fall liegt eine steuerbegünstigte Vermögensübergabe auch dann nicht vor, wenn die erzielbaren laufenden Nettoerträge des übertragenen Unternehmens zwar ausreichen, um die wiederkehrenden Leistungen abzudecken, das Unternehmen jedoch weder über einen positiven Substanz- noch Ertragswert verfügt. Maßgebend ist, dass die der Wertermittlung zugrunde gelegten Gewinne um einen Unternehmerlohn zu kürzen sind.

### ■ Erweiterung des Begriffs des existenzsichernden Vermögens

Während nach Tz. 8 des Rentenerlasses nur Betriebe, Teilbetriebe, Mitunternehmeranteile, Kapitalgesellschaftsanteile, bebaute Grundstücke u.ä. als existenzsichernde Wirtschaftseinheiten anerkannt werden, dehnt der BFH diesen Begriff auf Geldvermögen, Wertpapiere und typisch stille Beteiligungen aus. „Ihrer Art nach ertraglose Wirtschaftsgüter“ wie Kunst- und Sammlerobjekte sind nicht einbezogen. Nach Ansicht des BFH kann der Übergeber sie allerdings veräußern und dadurch ertragbringendes Vermögen erwerben, das er dann dem Übernehmer unter Vorbehalt der Erträge überlässt.

Bis zur Veröffentlichung eines überarbeiteten Rentenerlasses ist abzuwägen, ob im Einzelfall die BFH-Grundsätze oder der Rentenerlass zu einem steuerlich günstigeren Ergebnis führen. Nach Veröffentlichung gelten nur noch die dort niedergelegten Grundsätze. Wer Vermögen, das heute noch zum Typus 2 gehört, übertragen möchte, sollte dies bald tun und sich fachkundigen Rat einholen.

# Umsatzsteuer für Geschäftsführung von Personengesellschaften

**D**as Entgelt, das die Komplementärin einer GmbH & Co. KG von der Kommanditgesellschaft für die Ausübung der Geschäftsführung erhält, ist als umsatzsteuerpflichtiger Leistungsaustausch zu werten (BFH-Urteil vom 6.6.2002).

Dies gilt unabhängig davon, ob für die Ausübung der Geschäftsführung ein gesondertes Entgelt vereinbart wurde oder ob die Komplementärin lediglich den Ersatz ihrer Aufwendungen, z.B. für das Gehalt des Fremdgeschäftsführers, erhält. Für die Umsatzsteuer kommt es nicht auf die Bezeichnung der Gegenleistung an. Anderes gilt, wenn im Rahmen der Ergebnisverwendung der Kommanditgesellschaft dem Geschäftsführer ein Gewinn vorab zugerechnet wird. Die KG hat ihrerseits die Möglichkeit des sog. Vorsteuerabzugs, wenn die Voraussetzungen hierfür vorliegen. Einschränkungen ergeben sich, wenn die KG selbst umsatzsteuerfreie Leistungen ausübt, wie z.B. Vermietung von Grundstücken zu Wohnzwecken.

Die Finanzverwaltung hat das BFH-Urteil aufgegriffen und am 23.11.2003 ein BMF-Schreiben zu dieser Problematik veröffentlicht. Das Schreiben behandelt die Geschäftsführungstätigkeit u.a. durch natürliche Personen und legt fest, dass das Besteuerungsmerkmal der Selbständigkeit für Zwecke der Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuer nach gleichen Grundsätzen zu beurteilen sei. Sofern die Vergütungen gem. § 15 EStG als Einkünfte aus Gewerbebetrieb gelten, soll auch umsatzsteuerlich die Unternehmereigenschaft vorliegen.

Daraus folgt, dass z. B. der Komplementär seiner KG bei dem Entgelt für die Geschäftsführung die Mehrwertsteuer berechnen muss. Nach § 15 EStG erzielt jedoch auch der angestellte Geschäftsführer einer Komplementär-GmbH gewerbliche Einkünfte, wenn er zugleich Gesellschafter der KG ist. Nach dem Verständnis der Finanzverwaltung bewirkt der Bezug auf § 15 EStG für umsatzsteuerliche Zwecke, dass dieser Geschäftsführer seinerseits das Gehalt gegenüber der Komplementärin

zzgl. Mehrwertsteuer abrechnen muss. Diese Rechtsauffassung ist mehr als überraschend und ist u.E. systematisch nur schwer vertretbar. § 15 EStG und § 1 UStG haben einen unterschiedlichen Regelungsgehalt. Meist ist ein Gewerbetreibender auch Unternehmer i.S.d. Umsatzsteuergesetzes. Ein Unternehmer ist jedoch nicht immer gleichzeitig auch einkommensteuerlich Gewerbetreibender. Weiter muss beachtet werden, dass es sich bei dem Geschäftsführergehalt noch immer um eine nichtselbständige Tätigkeit handelt. Durch § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG werden lediglich bestimmte Vergütungen, wie Geschäftsführergehalt, Miet- und Pachtzinsen usw. für ertragsteuerliche Zwecke umqualifiziert.

Die Finanzverwaltung hat in dem o.g. BMF-Schreiben eine erneute Übergangsfrist bis zum 31.3.2004 gewährt, ab der die neue Rechtslage zu beachten ist. Auf Antrag kann jedoch bereits zuvor von den neuen Grundsätzen ausgegangen werden. Dann soll kein Leistungsaustausch vorliegen.

## Alle Steuerzahler

### Erbschaft- und Schenkungsteuer

Der BFH hat in 2002 dem Bundesverfassungsgericht die Frage vorgelegt, ob Vergünstigungen, die bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer für Grundbesitz und Betriebsvermögen sowie für wesentliche Beteiligungen an Kapitalgesellschaften bestehen, mit der Verfassung vereinbar sind (Beschluss vom 22.5.2002, BStBl II 2002, 598 ff.).

Ohne die Entscheidung des BVerfG abzuwarten hat der Gesetzgeber – für viele überraschend – nun reagiert und folgende Neuregelungen für Betriebsvermögen eingeführt:

- Der Freibetrag für Betriebsvermögen und für Beteiligungen an Kapitalgesellschaften (mehr als 25%) wird von 256.000 € auf 225.000 € reduziert.
- Das nach Abzug des Freibetrags verbleibende Vermögen wird statt mit 60% jetzt mit 65% angesetzt.
- Die Tariffbegrenzung bei Erwerb von Betriebsvermögen und wesentlichen Beteiligungen an Kapitalgesellschaften durch Personen der Erbschaftsteuerklassen II und III (z.B. Eltern und Geschwister) wird auf 88% des Unterschiedsbetrags zwischen Erbschaftsteuerklasse I und Erbschaftsteuerklasse II bzw. III begrenzt.

Die Besteuerung des Erwerbs von Grundbesitz bleibt unverändert. Die Neuregelungen gelten für alle unentgeltlichen Zuwendungen, die nach dem 31.12.2003 erfolgen.

Abzuwarten bleibt, ob diese Änderungen Bestand haben werden. Bekanntlich sind die Neuregelungen erst im Vermittlungsausschuss zum Gegenstand des Gesetzgebungsvorhabens geworden. In einem ähnlichen Fall vertrat der BFH die Auffassung, dass eine Gesetzesänderung, die „spontan“ erst im Vermittlungsausschuss zum Gegenstand der Gesetzgebungsverfahren wurde, formell verfassungswidrig sei (vgl. Beschluss vom 18.7.2002, BStBl II 2002, 27 ff.). Die Entscheidung liegt nun beim BVerfG. Zu beachten ist, dass es aufgrund der ebenfalls noch ausstehenden Entscheidung des BVerfG zur Verfassungswidrigkeit der Begünstigung von Betriebsvermögen etc. bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer auch zu einer über die Gesetzesänderung hinausgehenden Verschlechterung kommen kann. Ein ggf. vorliegender Handlungsbedarf besteht also weiterhin.

## Alle Steuerzahler

### Haushaltsscheckverfahren

**B**eschäftigte in Privathaushalten stehen unter dem Schutz des Arbeitsrechts – wie andere Arbeitnehmer auch. Einige Vorschriften – z.B. das Kündigungsschutzgesetz – gelten nicht, weil der Privathaushalt kein Betrieb ist. Folgende Arbeitgeberpflichten müssen durch den Haushaltsvorstand unbedingt erfüllt werden:

- Bei unverschuldeter Arbeitsunfähigkeit wegen Krankheit wird bis zu sechs Wochen lang das Entgelt in Höhe des regelmäßigen Arbeitsentgelts weitergezahlt.
- Dem Arbeitnehmer muss bezahlter Erholungsurlaub für die Zeit des gesetzlichen Mindesturlaubs gewährt werden.
- Der Arbeitnehmer erhält Arbeitsentgelt für ausfallende Arbeitszeit an gesetzlichen Feiertagen.
- Dem Arbeitnehmer wird bei persönlicher Arbeitsverhinderung für eine verhältnismäßig nicht erhebliche Zeit das Arbeitsentgelt weitergezahlt (nicht verschiebbarer Arztbesuch, eigene Hochzeit, schwere Erkrankung eines nahen Angehörigen, Tod des Ehepartners, gerichtliche Termine).

Das Gesetz über den Nachweis der für ein Arbeitsverhältnis geltenden wesentlichen Bedingungen (NachwG) verpflichtet den Arbeitgeber, dem Arbeitnehmer spätestens einen Monat nach Beginn des Arbeitsverhältnisses eine Niederschrift über die wesentlichen Arbeitsbedingungen auszuhändigen. Für die Abwicklung des Arbeitsverhältnisses ist das

Haushaltsscheckverfahren zwingend notwendig. Die Bundesknappschaft übernimmt die sozialversicherungsrechtlichen Meldungen, berechnet die Beiträge, zieht sie ein und leitet sie an die zuständigen Stellen weiter:

- Gesetzliche Krankenversicherung: 5% pauschal (begründet keine Mitgliedschaft),
  - Rentenversicherung: 5% pauschal,
  - Umlagen nach dem Lohnfortzahlungsgesetz: derzeit 1,3%,
  - Pauschsteuer: 2% (Abwälzung auf Arbeitnehmer möglich);
- das sind zusammen 13,3%. Hinzu kommen Beiträge zum Gemeindeunfallverband von ca. 35 € jährlich.

Alle Ausgaben für den Mini-Job können bei der Steuererklärung geltend gemacht werden. Jährlich werden bis zu 510 €, höchstens 10% der Ausgaben, erstattet. Wer eine 400 €-Haushaltshilfe legal einstellt, muss p.a. nur 128,40 € mehr zahlen (ohne Unfallversicherung) als bei „schwarzer“ Beschäftigung, für die künftig mit mindestens 1.500 € Geldstrafe zu rechnen ist. Zahlt der Auftraggeber jedoch keine oder nur geringe Einkommensteuer, wirkt sich die Steuerermäßigung ganz oder teilweise nicht aus. Wird jedoch die Grenze von 400 € überschritten, z. B. bei mehreren Arbeitsverhältnissen, tritt Sozialversicherungs- und Steuerpflicht ein. Weitere Informationen und Formulare sind im Internet unter:

[www.haushaltsscheckverfahren.de](http://www.haushaltsscheckverfahren.de) und [www.minijob-zentrale.de](http://www.minijob-zentrale.de) verfügbar.

## Unternehmen

### Änderungen im Arbeitsrecht

Mit dem Gesetz über Reformen am Arbeitsmarkt sind neue Regelungen in Kraft getreten: Für Betriebe mit zehn oder weniger Arbeitnehmern gilt das Kündigungsschutzgesetz für neu eingestellte Arbeitnehmer nicht mehr. Beschäftigte, deren Arbeitsverhältnis vor dem 31.12.2003 in einem Betrieb mit über fünf Arbeitnehmern begonnen hat, haben weiterhin Kündigungsschutz.

Im Interesse größerer Rechtssicherheit wird bei betriebsbedingten Kündigungen die Sozialauswahl auf die Dauer der Betriebszugehörigkeit, das Lebensalter, die Unterhaltspflichten und die Schwerbehinderung des Arbeitnehmers beschränkt. Von der Sozialauswahl können jetzt Arbeitnehmer ausgenommen werden, deren Weiterbeschäftigung „insbesondere“ wegen ihrer Kenntnisse,

Fähigkeiten und Leistungen bei sog. „Leistungsträgern“ oder zur Sicherung einer ausgewogenen Personalstruktur im berechtigten betrieblichen Interesse liegt. Zur Entlastung der Arbeitsgerichte wird die Möglichkeit eröffnet, Arbeitsverhältnisse gegen eine Abfindung zu beenden. Der Arbeitgeber muss in dem Schreiben zur betriebsbedingten Kündigung darauf hinweisen, dass der Arbeitnehmer, wenn er keine Klage erhebt, eine Abfindung von einem halben Monatsverdienst für jedes Jahr der Betriebszugehörigkeit erhält.

Existenzgründer können Arbeitsverhältnisse in den ersten 4 Jahren nach Gründung des Unternehmens ohne Sachgrund bis zu 4 Jahren befristeten. Dies gilt allerdings nur für „echte“ Existenzgründer, also nicht für Neugründungen durch Umstrukturierungsmaßnahmen.

# Verlustausgleichsbeschränkungen nach § 15 a EStG

In der letzten Ausgabe hatten wir berichtet, welche Tücken die gesetzliche Regelung über den Verlustabzug bei beschränkt haftenden Gesellschaftern enthält. Nach der bislang von der Finanzverwaltung und einzelnen Finanzgerichten vertretenen Rechtsauffassung sollen Einlagen, die ein negatives Kapitalkonto vermindern oder ausgleichen, nur im Jahr der Einlage zum Verlustausgleich berechtigen. Verluste späterer Wirtschaftsjahre hingegen unterliegen der Ausgleichsbeschränkung des § 15 a EStG.

Um zu vermeiden, dass die durch Einlagen entstehende wirtschaftliche Belastung nicht mit den steuerlich ausgleichsfähigen Verlustanteilen korrespondiert, empfehlen wir, „vorgezogene Einlagen“ zu vermeiden und die Höhe auf den zu erwartenden Verlustanteil zu begrenzen.

Inzwischen hat sich der BFH mit der Problematik auseinandergesetzt (Urteil v. 14.10.2003, VIII R 81/02). Anders als Verwaltung und Finanzgerichte gelangte er zu dem Ergebnis, dass § 15 a EStG so auszulegen sei, dass der von uns dargestellte Negativeffekt durch die Bildung eines steuerlichen Korrekturpostens vermieden werden kann.

Das Finanzgericht Köln hatte einem Kommanditisten, der im mit Gewinn abgeschlossenen Vorjahr eine Bareinlage von 1.210.000 DM leistete, im Folgejahr lediglich ausgleichsfähige Verluste von 27.891 DM zugestanden, da im Jahr der Entstehung des Verlusts ein positives Kapitalkonto bestand.

Dieses Ergebnis widerspricht, nach Rechtsauffassung des BFH, dem Sinn und Zweck der gesetzlichen Regelung über die Verlust-

ausgleichsbeschränkung. Der BFH löst diesen Widerspruch durch die Bildung eines steuerlichen Korrekturpostens (Merkposten). In dessen Höhe können in den folgenden Wirtschaftsjahren ausgleichsfähige Verluste geltend gemacht werden.

Da sich der Gesetzgeber der Regelungslücke im § 15 a EStG nicht bewusst war, sind Ermittlung und Fortschreibung des Korrekturpostens nicht Gegenstand der gesonderten und einheitlichen Feststellung der Besteuerungsgrundlagen. Sind demnach in der Vergangenheit „vorgezogene Einlagen“ im Sinne dieser Rechtsprechung geleistet worden, berechtigen diese Einlagen ggf. noch jetzt bzw. für bereits abgelaufene Feststellungszeiträume zum Verlustausgleich. Vergleichbare Fälle sollten deshalb daraufhin geprüft werden, ob die neue Rechtsprechung anwendbar ist.

## BFH erleichtert Abzugsfähigkeit von Verlusten



Paul Berger  
Wirtschaftsprüfer, Steuerberater

Unter dem Stichwort Verlustausgleichsbeschränkung stellen wir oben auf dieser Seite ein Urteil des Bundesfinanzhofs zur Frage der steuerlichen Behandlung sog. „vorgezogener Einlagen“ vor. Zu Recht gelangte der BFH zu dem Ergebnis, dass auch in vorangegangenen Jahren geleistete Einlagen in späteren Jahren zum Verlustabzug berechtigen. Der § 15 a EStG ist jedoch nur eine von vielen Regelungen, die die Möglichkeiten zum Verlustabzug einschränken.

Im Brennpunkt des allgemeinen Interesses standen in den zurückliegenden Jahren die Versuche des Gesetzgebers, bestehende Möglichkeiten des Verlustausgleichs zwi-

schen den Einkunftsarten (vertikal) und zwischen den verschiedenen Veranlagungszeiträumen (horizontal) zu beschränken. Namentlich seien hier die so genannte Mindestbesteuerung nach § 2 Abs. 3 EStG und die Verlustausgleichsverbote nach § 2 b EStG für so genannte Verlustzuweisungsgesellschaften genannt.

An die Stelle der Mindestbesteuerung ist inzwischen eine ebenfalls hochumstrittene Neufassung des § 10 d EStG getreten, die bei Überschreiten der Grenzbeträge die Möglichkeit des horizontalen Verlustausgleichs auf 60 v.H. der positiven Einkünfte beschränkt. Die Bundesregierung rechnet aufgrund der Änderung des § 10 d EStG in den Jahren 2004 bis 2008 mit Steuermehreinnahmen von 2.960 Mio. €, denen Mindereinnahmen aus dem Wegfall des § 2 Abs. 3 EStG von 420 Mio. € gegenüberstehen.

Auch der § 15 a EStG wurde ursprünglich in das Gesetz eingefügt, um die Möglichkeiten zur steuerlichen Berücksichtigung von Verlusten aus so genannten Verlustzuweisungsgesellschaften einzuschränken. Betrachtet man die im Jahr 1980 gesetzlich verankerte Regelung des § 15 a EStG, stellt man überrascht fest, dass diese in den vergangenen zwei Jahrzehnten von den hektischen

Bemühungen im Gesetzgebungsverfahren praktisch verschont blieb.

Umso überraschender ist, dass sich der BFH erst jetzt mit der Behandlung „vorgezogener Einlagen“ zu befassen hatte. Im Urteilsfall hat der BFH im Widerspruch zum insoweit eindeutigen Gesetzeswortlaut die Regelung des § 15 a Abs. 1 EStG im Wege der Rechtsfortbildung zugunsten der Klägerin ausgelegt. Es handelt sich damit um einen richtigen Schritt – der Rückkehr zum Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit. Für die tägliche Praxis wirft die Ermittlung des vom BFH entwickelten Korrekturpostens jedoch auch eine Reihe von Problemen auf. So wird man künftig nicht umhinkommen, neben den Einkünften auch den Bestand des steuerlichen Kapitalkontos zum Gegenstand der Feststellungserklärung zu machen. Auch hier führt das Streben nach einer Einzelfallgerechtigkeit zu einer Komplizierung des Feststellungs- und Veranlagungsverfahrens, für die sich der BFH jedoch – zu Recht – nicht verantwortlich fühlt.

Es bleibt zu hoffen, dass der Gesetzgeber sich auf die Grundprinzipien der Besteuerung zurückbesinnt und neben dem derzeit geforderten vereinfachten auch zu einem konsequenten und durchdachten Steuerrecht zurückfindet.

# Straffreiheit bei Steuerhinterziehung

**B**ei Steuerhinterziehung drohen Geld- oder Freiheitsstrafe. Das neue Strafbefreiungserklärungsgesetz (StraBEG) vom 23.12.2003 eröffnet eine weitere Möglichkeit zur Straffreiheit im Falle von Steuerhinterziehung.

Die bisher schon bestehende Regelung, durch Selbstanzeige nach Abgabenordnung (AO) und fristgerechte Nachzahlung Straffreiheit zu erlangen, bleibt bestehen. Im Vergleich dazu bietet das StraBEG entscheidende Vorteile: eine meist deutlich geringere Steuerbelastung und den Wegfall der Zinspflicht (nach AO jährlich 6%) auf die Nachzahlung.

Die durch das StraBEG gewährte Steueramnestie bezieht sich auf hinterzogene Ertrag-, Umsatz-, Vermögen-, Erbschaft-, Schenkung- oder Abzugsteuern der Jahre 1993 bis 2002. Vorausgesetzt wird, dass die Tat vor dem 18.10.2003 begangen wurde, ihre Entdeckung noch nicht eingeleitet ist und sie vom Steuerpflichtigen nicht selbst offen gelegt wurde. Weiter muss eine strafbefreiende Erklärung nach amtlichem Vordruck vor dem

1.4.2005 abgegeben und die Steuer innerhalb von zehn Tagen nach Abgabe der Erklärung (spätestens 31.3.2005) entrichtet werden. Die Steuer ist – unter Anwendung eines einheitlichen Satzes von 25% auf die Einnahmen – selbst zu berechnen und nach Kalenderjahren sowie Lebenssachverhalten zu spezifizieren. Bei Erklärungsabgabe und Steuerzahlung nach dem 31.12.2004 erhöht sich der Steuersatz auf 35%.

Als Einnahme gelten nur bestimmte Prozentsätze der tatsächlichen Einnahmen/Entgelte (z.B. 60% bei Einkommen- und Körperschaftsteuer, 30% bei Umsatzsteuer, 20% bei Erbschaft-/Schenkungssteuer). Dafür können aber keine Werbungskosten oder Betriebsausgaben bzw. Vorsteuern abgezogen werden. Als Einnahme gelten ferner bei den Ertragsteuern 100% der unberechtigt angesetzten Ausgaben sowie bei der Umsatzsteuer 200% der zu Unrecht abgezogenen Vorsteuer.

Durch den niedrigen Steuersatz, den nur quotalen Ansatz der Einnahmen und die Zinsfreiheit ergeben sich gegenüber der

Selbstanzeige nach AO teils erhebliche Steuerersparnisse. So beträgt für eine Schenkung im Juni 1995 über 250.000 € die Nachzahlung nur 12.500 €. Bei einer Selbstanzeige würden ca. 41.500 € fällig.

Hinweise:

- Vor Abgabe der strafbefreienden Erklärung ist genau zu prüfen, ob die Voraussetzungen erfüllt werden. Die Umdeutung in eine Selbstanzeige gemäß AO ist schwierig.
- Ob eine strafbefreiende Erklärung oder eine Selbstanzeige günstiger ist, muss im Einzelfall geprüft werden. Regelmäßig wird die strafbefreiende Erklärung günstiger sein. Im Ausnahmefall (z.B. bei mit den Einnahmen zusammenhängenden hohen Aufwendungen bzw. Vorsteuern oder bei niedrigem Einkommensteuersatz) kann die Selbstanzeige vorteilhafter sein.
- Die einfache Gestaltung des im Internet verfügbaren Vordrucks zur strafbefreienden Erklärung sollte nicht zur vorschnellen Abgabe verleiten – sachverständiger Rat bleibt wichtig.

## Richtlinie der EG für Zinsen und Lizenzen im Konzern

Im Unterschied zur EG-Richtlinie über die Besteuerung privater Zinserträge fand die zeitgleich verabschiedete EG-Richtlinie über Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen (unverdienermaßen) wenig Beachtung. Es ist zu erwarten, dass diese Richtlinie jedenfalls indirekt zu Gunsten der grenzüberschreitend tätigen Unternehmen Einfluss auf das Steuerrecht der Mitgliedstaaten haben wird. Die Zins- und Lizenzrichtlinie musste bis 1.1.2004 in nationales Recht umgesetzt werden. Danach sind Zinsen und Lizenzgebühren nicht mehr im Quellenstaat, sondern nur noch im Staat des Empfängerunternehmers zu besteuern. Die Richtlinie beschränkt sich auf Zahlungen zwischen direkt miteinander verbundenen Unternehmen, bei denen das eine Unternehmen mit mindestens 25% am anderen Unternehmen beteiligt ist.

Die deutschen Doppelbesteuerungsabkommen und das nationale Steuerrecht sind auch für beschränkt Steuerpflichtige als grundsätzlich richtlinienkonform anzusehen. Allerdings könnte sich die neue Richtlinie an unerwarteter Stelle auf das deutsche Steuerrecht auswirken:

Die Formulierungen der EG-Richtlinie lassen nämlich hoffen, dass die gewerbsteuerliche Hinzurechnung von Zinsen einer Kapitalgesellschaft an ein verbundenes Unternehmen als nicht mit der Richtlinie vereinbar anzusehen ist. Ebenso bestehen beim Blick auf den Wortlaut der Richtlinie (schon wieder) Zweifel an der Europatauglichkeit des neuen § 8 a KStG. Die gerade erst vom Gesetzgeber reparierte Bestimmung über die Einschränkung bei der Gesellschafter-Fremdfinanzierung einer Kapitalgesellschaft hatte pikanterweise zuvor auch schon gegen Europarecht verstoßen.

## Betriebsausgabenabzugsverbot

Mit den Neuregelungen des § 8 b Abs. 3 und 5 KStG wird ab dem Veranlagungszeitraum 2004 der pauschale Betriebsausgabenabzug, der bislang ausschließlich für ausländische Dividenden galt, auch auf inländische Dividenden und Veräußerungsgewinne angewandt. Bisher waren Dividenden, die eine Kapitalgesellschaft von einer anderen inländischen Kapitalgesellschaft bezog, zu 100% körperschaftsteuerfrei. Die damit zusammenhängenden Betriebsausgaben unterlagen jedoch einem Abzugsverbot bis zur Höhe der Dividenden. Jetzt gilt ein pauschales Betriebsausgabenabzugsverbot. Damit sind künftig 5% der empfangenen Dividenden sowie 5% der realisierten Veräußerungsgewinne steuerpflichtig. Im Gegenzug sind sämtliche Betriebsausgaben in voller Höhe abzugsfähig. Abhängig von der Kostenstruktur kann sich die neue Regelung als nachteilig oder vorteilhaft erweisen. Fallen regelmäßig Betriebsausgaben in Höhe von mehr als 5% der Dividenden an, ist die Neuregelung vorteilhaft. Handlungsbedarf besteht für Unternehmensgruppen, in denen vielstufige Kapitalgesellschaftsketten vorhanden sind. Zukünftig werden bei jeder Ausschüttungsebene 5% der Gewinnausschüttung der Besteuerung unterliegen, was sich zu einer hohen Belastung kumulieren kann. Für diese Fälle ist es sinnvoll, die Beteiligungsketten durch Verschmelzung nachgelagerter Gesellschaften zu verkürzen. Eine weitere Möglichkeit bieten Organschaftsverhältnisse, deren Gewinnabführungen den Ausschüttungen nicht gleichzustellen sind. Teilwertabschreibungen auf Beteiligungen an Kapitalgesellschaften fallen weiterhin unter das Abzugsverbot gemäß § 8 b Abs. 3 KStG. Neu ist, dass durch die Zuschreibung 5% des entstehenden Gewinns steuerpflichtig sind.

# Besteuerung der Alterseinkünfte

Mit seinem Urteil vom 6.3.2002 (vgl. 2 BvL 17/99, BStBl II 2002, 618) hat das Bundesverfassungsgericht entschieden:

1. Die unterschiedliche Besteuerung der Beamtenpensionen nach § 19 EStG und der Renten aus der gesetzlichen Rentenversicherung nach § 22 EStG ist seit 1996 mit dem Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 des Grundgesetzes unvereinbar.
2. Der Gesetzgeber hat im Rahmen einer gebotenen Neuregelung die Besteuerung von Vorsorgeaufwendungen für die Alterssicherung und die Besteuerung von Bezügen aus dem Ergebnis der Vorsorgeaufwendungen so aufeinander abzustimmen, dass eine doppelte Besteuerung vermieden wird.

Aufgrund der haushaltswirtschaftlichen Bedeutung der steuerrechtlichen Normen ist aber der Gesetzgeber nicht verpflichtet worden, die neue Rechtslage rückwirkend ab dem Jahr 1996 zu bereinigen. Jetzt ist ein Gesetzentwurf bekannt geworden, der zu einer weiteren „Vereinfachung“ des Steuerrechts beitragen dürfte. Es werden 30 Vorschriften des Einkommensteuergesetzes und 5 Vorschriften anderer Gesetze zu ändern sein (Entwurf AltEinkG, DStR 51-52/2003, Seite VI).

Der Entwurf soll ab 2005 gelten und über einen Zeitraum von bis zu 35 Jahren

1. die einkommensteuerliche Behandlung der Altersvorsorgen auf einen vollständigen Abzug der Aufwendungen als Sonderausgaben umstellen;

2. die Alterseinkünfte im Rahmen einer nachgelagerten Besteuerung vollständig versteuern.

Die Arbeitgeberanteile zur gesetzlichen Rentenversicherung sollen weiterhin steuerfrei bleiben. Die Arbeitnehmeranteile, aber auch Beiträge zu berufsständischen Versorgungswerken und zu neuen privaten kapitalgedeckten Leibrentenversicherungen sollen ab 2005 stufenweise bis 2025 bis zu 100% als Sonderausgaben abzugsfähig werden. Beamten und anderen Arbeitnehmern wird dann bei gleich hohem Arbeitslohn ein gleich hoher Abzug für Aufwendungen zur Altersvorsorge eingeräumt. Gleichzeitig sollen die Sonderausgaben für andere Vorsorgeaufwendungen neu geregelt werden. Gefördert werden kapitalgedeckte Rentenversicherungen, wenn die monatliche Rente frühestens ab dem 60. Lebensjahr gewährt wird, der Anspruch weder vererblich, übertragbar, beleihbar, veräußerbar noch kapitalisierbar ist.

Beiträge zu Direktversicherungen für die betriebliche Altersversorgung sollen steuerfrei bleiben. Entsprechendes gilt für Beiträge an einen Pensionsfonds oder eine Pensionskasse. Es wird Änderungen bei der pauschalen Besteuerung nach § 40 b EStG geben.

Abfindungszahlungen und Wertguthaben aus Arbeitszeitkonten sollen (begrenzt) steuerfrei zur Nachholung einer Altersversorgung genutzt werden können. Bereits aufgebautes Betriebsrentenkapital soll bei Arbeitgeber-

wechsel steuerfrei mitgenommen werden können. Im Gegenzug zu diesen Besserstellungen in der Ansparzeit gibt es Mehrbelastungen beim Bezug der Alterseinkünfte. Es ist geplant, den Freibetrag von derzeit 40% der Versorgungsbezüge (max. 3.072 €) bis 2040 ganz abzuschmelzen.

Leibrenten aus gesetzlichen Rentenversicherungen, landwirtschaftlichen Alterskassen, aus berufsständischen Versorgungswerken und aus vergleichbaren privaten (nach 31.12.2004 abgeschlossenen) Rentenversicherungen sollen nicht mehr nach dem heutigen System versteuert werden. Sie werden stufenweise in eine nach dem Erwerbsleben beginnende volle Besteuerung überführt; das betrifft auch bereits bestehende Renten.

Ab 2005 sollen die Renten zunächst zu 50% der Besteuerung unterliegen. Dieser %-Satz steigt für die neu hinzukommenden Rentengenerationen (= Kohorten) 2006 – 2020 um jeweils 2% und die Rentengenerationen 2021 – 2040 um jeweils 1%. Der so ermittelte %-Satz wird dann für den gesamten Rentenbezug zu Grunde gelegt. Dies gilt umgekehrt auch für den steuerfreien Teil der Rente.

Nachgelagert zu besteuerten Renten einer im Ausland lebenden Person sollen künftig in die beschränkte Steuerpflicht einbezogen werden. Auch für die sog. Riester-Rente wird es Änderungen geben.

## Steuern

### Verrechnungspreise – Faktoren der Preisfindung bei Lieferung

**I**n das Steuervergünstigungsabbau-gesetz wurde die Verpflichtung des Steuerpflichtigen aufgenommen, die Ermittlung von Verrechnungspreisen bei grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen mit nahe stehenden Personen zu dokumentieren.

Mangels Definition kann der Steuerpflichtige selbst entscheiden, welche Kriterien für die zu erstellenden Aufzeichnungen geeignet sind. Sie müssen einem Dritten ermöglichen, innerhalb einer angemessenen Frist festzustellen, welche Sachverhalte im Zusammenhang mit den Geschäftsbeziehungen zu nahe stehenden Personen verwirklicht und wie weit dabei der Fremdvergleichsgrundsatz beachtet wurde. Der Drittvergleichspreis für Lieferung von Waren ist der Preis, den

Fremde für die Lieferung gleichartiger Güter oder Waren, in vergleichbaren Mengen, in den belieferten Absatzmarkt, auf vergleichbarer Handelsstufe, zu vergleichbaren Lieferungs- und Zahlungsbedingungen, zu einem vergleichbaren Zeitpunkt vereinbart haben oder vereinbart hätten. Entscheidend ist, wer welche Funktionen in einer Handels- oder Produktionskette erfüllt bzw. die damit verbundenen Risiken trägt. Da sich der zwischen unabhängigen Dritten vereinbarte Preis danach richten wird, welche unternehmerischen Funktionen der einzelne Partner des Geschäfts erfüllt, sind die Funktionen bzw. Risiken der verbundenen Unternehmen und der Parteien des Vergleichspreises zu analysieren. Unternehmerische Funktionen können sein: Materialbeschaffung, Lagerhaltung, Herstellung, Produktionsplanung, Verpackung,

Auszeichnung, Qualitätskontrolle, Forschung und Entwicklung. Zu den zu tragenden Risiken zählen: Marktrisiko, Vorratsrisiko, Gewährleistungsrisiko, Kreditrisiko, Wechselkursrisiko und Auslastungsrisiko.

Daneben sind die eingesetzten Mittel zu bewerten: Sachmittel, materielle Vermögenswerte, Finanzmittel und Humanvermögen. Auch zwischen den Vertriebswegen ist zu unterscheiden: Vertriebsbetriebsstätte, Eigenhändler, Kommissionär und Handelsvertreter. Besondere Regeln gelten für Kosten der Markterschließung, Werbung, Marktverteidigung und der Anlaufkosten. Diese Kosten können zu Lasten von Produktions- oder Vertriebsunternehmen gehen. Dies ist bei den Verrechnungspreisen zu berücksichtigen.

# Verdeckte Gewinnausschüttungen

**I**n der Vergangenheit hat sich der BFH wiederholt mit verdeckten Gewinnausschüttungen im Zusammenhang mit den Vergütungen des Gesellschafter-Geschäftsführers einer GmbH beschäftigt. In zwei aktuellen Urteilen hat er sich erneut mit dieser Problematik auseinandergesetzt.

Im ersten Fall ging es darum, dass der Anstellungsvertrag des beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers der GmbH eine Tantiemeregelung enthielt, wonach die Bemessungsgrundlage der Tantieme der „vorläufige Gewinn“ bzw. das „vorläufige Ergebnis“ war. Im Streitjahr hatte die GmbH eine Tantiemerrückstellung gebildet, obwohl unter Berücksichtigung der handelsrechtlichen Verlustvorträge die Bemessungsgrundlage für die Tantieme negativ gewesen wäre. Das Finanzamt sah darin eine verdeckte Gewinnausschüttung.

Der BFH gab dem Finanzamt Recht (BFH-Urteil vom 1.4.2003, GmbHR 2003, 1502 ff.). Er begründete seine Auffassung damit, dass aus den in der Tantiemevereinbarung ver-

wendeten Begriffen nicht eindeutig hervorgeht, ob die Bemessungsgrundlage durch einen handelsrechtlichen Verlustvortrag gemindert wird. Dies sah der BFH als Verstoß gegen das Klarheitsgebot an, wonach bei Leistungen an beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH in der Regel verdeckte Gewinnausschüttungen vorliegen, wenn entweder die Leistung nicht auf einer im Vorhinein getroffenen klaren und eindeutigen Vereinbarung beruht oder die maßgebliche Vereinbarung nicht abredegemäß durchgeführt worden ist.

Im zweiten Fall ging es um den Alleingesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH, der keinerlei Vergütung erhielt, jedoch auf Honorarbasis tätig war. Diesem Geschäftsführer waren zwei Aufträge angeboten worden, die anschließend die GmbH auf seine Veranlassung hin übernahm. Die GmbH wiederum beauftragte ihren Geschäftsführer mit der Auftragserledigung auf Honorarbasis. Entsprechend rechnete der Geschäftsführer gegenüber der GmbH in der Folgezeit ab, wobei sich aus den Rechnungen nicht ergab,

wie sich die jeweiligen Summen ermittelten. Das Finanzamt sah in den Zahlungen verdeckte Gewinnausschüttungen und begründete dies insbesondere mit dem Fehlen einer Rahmenvereinbarung. Entgegen der Auffassung des Finanzamts konnte der BFH darin keine verdeckte Gewinnausschüttung erkennen, da das Gewollte aufgrund anderweitiger Umstände hinreichend sicher erkennbar gewesen sei (vgl. BFH-Urteil vom 9.7.2003, GmbHR 2003, 1497 ff.)

Für den BFH war aber problematisch, dass der Geschäftsführer selbst zunächst die Aufträge als eigene übernommen hatte, diese dann auf die GmbH übertrug und sich selbst von der GmbH mit der Abwicklung beauftragte. Damit habe die GmbH einen Teil der Risiken übernommen und somit den Geschäftsführer entlastet. Für diese Entlastung hätte ein gewissenhafter Geschäftsführer einen Gewinnaufschlag verlangt. Mangels entsprechender Sachverhaltsfeststellungen hat der BFH den Fall an das Finanzgericht zurückverwiesen.

## Unternehmen

### Neues zur Sacheinlage bei der GmbH

Der Bundesgerichtshof hat mit einem Grundsatzurteil im Jahr 2003 entschieden, dass im Falle einer verdeckter Sachgründung bzw. Sacheinlageleistung die Übertragung des Gegenstandes der Sacheinlage von Anfang an unwirksam ist. Das Problem der verdeckten Sacheinlage erlangt regelmäßig im Insolvenzfall Bedeutung, wenn geprüft wird, ob alle Einlagen durch die Gesellschafter erbracht worden sind.

Bei einer verdeckten Sacheinlage hat der Gesellschafter seine Bareinlagepflicht noch nicht erfüllt. Die Einlageverbindlichkeit bleibt bestehen und ist von der Fälligkeit an zu verzinsen. Wurde z.B. ein Grundstück im Rahmen einer verdeckten Sacheinlage eingelegt und auf die GmbH übertragen, so hat die GmbH aufgrund des neuen Urteils kein Eigentum an dem Grundstück erlangt. Es konnte damit auch nicht in der Bilanz der GmbH aktiviert werden. Bei Vermögensgegenständen mit erheblichem Wert, was bei Grundstücken

in der Regel der Fall ist, kann dies zur Nichtigkeit des Jahresabschlusses führen.

Bei Insolvenz hat der einlegende Gesellschafter einen Aussonderungsanspruch. Dies kann für ihn von großer wirtschaftlicher Bedeutung sein, wenn der Wert der Sacheinlage höher ist als der Wert der noch zu erbringenden Bareinlage. Ist der eingebrachte Gegenstand aber bei der GmbH untergegangen, so hat er nur dann einen Schadensersatzanspruch, wenn die GmbH bösgläubig war.

Die verdeckte Sacheinlage kann durch eine Satzungsänderung, durch die die Bareinlage in eine Sacheinlage geändert wird, geheilt werden. Es besteht gegen die mitwirkenden Gesellschafter ein Anspruch auf Zustimmung zur Heilung, wenn sie sich über die (rechtlich missglückte) Einlage einig waren. Das Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung des Gegenstandes der Sacheinlage begründet, muss danach erneut vorgenommen werden.

## Impressum

Herausgeber:  
treuhandpartner  
Jäger · Finken · Welling · Janssen · Steinborn · GmbH  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Steuerberatungsgesellschaft  
Eichendorffstraße 46  
47800 Krefeld

V.i.S.d.P.:  
RA Markus Mehring  
treuhandpartner  
(Adresse wie oben)

Konzeption und Realisation:  
KAMPE-PR · Berlin

Ein Projekt von  
Moore's Rowland Deutschland

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