

## Aus dem Inhalt

### Unternehmen

Gibt es eine neue Verlustverrechnungsmöglichkeit in Europa?.....	3
GmbH light – Geplante Änderungen im GmbH-Recht.....	4
Die Besteuerung der Europa-AG.....	4
Grenzenlose Limited?.....	5
Bilanzielle Risiken bei Pensionszusagen.....	7
Die elektronische Akte hält Einzug bei Gericht.....	7
GbR: Vertretungsberechtigt auch ohne ausdrückliche Vollmacht.....	8

### Steuern


Gesetzesentwurf zur Neuregelung der Erbschaftsteuer.....	3
Nur noch anteilig absetzbar: Vermögensverwaltungsgebühren.....	6
Umsatzsteuer und GmbH-Geschäftsführer-Leistungen.....	6
Damnum nur noch bis zum Jahresende sofort abzugsfähig.....	6
Verfassungsrechtliche Bedenken zur Mindestbesteuerung.....	7
Anteilverkauf an Ehepartner bringt gleichfähige Verluste.....	8
Voller Vorsteuerabzug aus Bewirtungskosten.....	8

### Alle Steuerzahler


Berücksichtigung von Leerstandszeiten bei Ferienwohnungen.....	6
Besteuerung von privaten Spekulationsgeschäften verfassungswidrig?.....	8

### Kommentar

Steuergesetze mit Rückwirkung – eine verfassungsrechtlich bedenkliche Entwicklung.....	5
---	---

 ATG · Allgäuer Treuhand GmbH  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Bahnhofstraße 57  
87435 Kempten (Allgäu)

Tel.: 0831/25297-0, Fax: 0831/25297-77  
E-Mail: atg@atg.de, Internet: www.atg.de

 Mitglied in  
Moore's Rowland International,  
einem weltweiten Verbund rechtlich  
unabhängiger Wirtschaftsprüfungs-  
und Beratungsunternehmen

## Mezzanine-Finanzinstrumente: ein schillernder Begriff

In Zeiten knapper Kreditmittel denkt der Mittelstand immer öfter über alternative Finanzierungsquellen nach. In jüngerer Zeit werden dabei häufig Mezzanine Finanzierungen als mögliche Option ins Auge gefasst.

Der italienische Begriff „Mezzanine“ bezeichnet in der Architektur ein Zwischengeschoss zwischen zwei Stockwerken. Mezzanine Finanzierungen stellen dementsprechend eine „Zwischenposition“ zwischen Eigenkapital und Fremdkapital dar. Die Ausprägung von Eigen- oder Fremdkapitalelementen ist je nach Finanzierungsart unterschiedlich. Eine Auflistung der gebräuchlichsten Mezzanine-Finanzierungen zeigt, dass sich hinter diesem schillernden Begriff altbekannte Finanzierungsinstrumente verbergen.

Die gebräuchlichsten Instrumente für mittelständische Unternehmen sind:

- Typische stille Gesellschaft
- Partiarisches Darlehen
- Nachrangdarlehen
- Atypische stille Gesellschaft
- Genussrecht

Zwangsläufig drängt sich das bekannte Bild vom alten Wein in neuen Schläuchen auf.

### Eigenkapital oder Fremdkapital

Eigenkapital ist durch folgende Merkmale gekennzeichnet:

- Nachrangigkeit im Verhältnis zu allen Gläubigern der Gesellschaft
- Teilnahme am Verlust bis zur vollen Höhe
- Längerfristigkeit der Kapitalüberlassung

Die Höhe des Eigenkapitals und insbesondere das Verhältnis von Eigenkapital zu Fremdkapital sind von großer Bedeutung für die Beurteilung eines Unternehmens. Bilanzanalyse und Ratingverfahren knüpfen unmittelbar an entsprechende Kennzahlen an. Mezzanine Finanzierungen führen je nach Auswahl und Gestaltung zu einem Ausweis entweder als Eigenkapital oder als Fremdkapital mit entsprechenden Folgen für das Unternehmen.

### Charakteristika von Mezzaninen Finanzinstrumenten

Gemeinsames Merkmal der meisten Mezzanine-Instrumente sind der Zeithorizont und die Renditeerwartung. Im Regelfall handelt es sich um verzinsliche Kapitalüberlassungen auf Zeit mit einem Zeithorizont zwischen drei und 10 Jahren. Die Vergütung liegt entsprechend der Risikoposition zwischen der typischen Fremdkapitalverzinsung und der erwarteten Vergütung für Eigenkapital. Mezzanine-Kapital hat Vorrang gegenüber dem haftenden Eigenkapital und ist im Verhältnis zu den sonstigen Gläubigern i.d.R. nachrangig.

### Anwendungsbereiche

Mezzanine-Kapital wird oft bei der Finanzierung von Unternehmenstransaktionen eingesetzt, z.B. bei Übernahmen im Rahmen der Unternehmensnachfolge durch das Management. Daneben können Wachstumsfinanzierungen oder Restrukturierungen typische Anlässe sein. Mezzanine-Kapital soll dabei die Lücke zwischen verfügbarem Eigenkapital und den bestehenden Möglichkeiten für Fremdkapital schließen.

Mezzanine-Instrumente eignen sich jedoch auch zur kapital- und ergebnisorientierten Einbindung leitender Mitarbeiter. Der Vorteil gegenüber einer Beteiligung am Eigenkapital liegt insbesondere darin, dass keine oder nur abgestufte Mitwirkungs- und Informationsrechte geschaffen werden. Eine Verwässerung der Beteiligungs- und Führungsstruktur des Unternehmens wird so vermieden, denn der Mezzanine-Kapitalgeber kann nicht oder nur begrenzt in das Unternehmen „hineinregieren“.

Fortsetzung auf S. 2



## Editorial

Liebe Leserinnen und Leser,

*vor der Wahl in Nordrhein-Westfalen wurde uns wieder vor Augen geführt, wie Politiker für einen Wahlerfolg polarisieren.*

*Mit der Verunglimpfung eines ganzen Wirtschaftssektors schafft man aber keine Arbeitsplätze, man zerschlägt nur viel Porzellan, vor allem im Ausland. Man sollte sich daran erinnern, dass vor nicht allzu langer Zeit durch ein so genanntes Standortsicherungsgesetz Investoren aus dem In- und Ausland umworben wurden. Ausländische Investoren begannen gerade wieder, den Standort Deutschland positiv zu beurteilen. Jetzt werden sie als „Heuschrecken“ bezeichnet.*

*Man sollte auch umgekehrt im Lager der Regierungsparteien zur Kenntnis nehmen, dass Landesgrenzen nicht mehr dicht gemacht werden können und dass die immer neuen Drohungen und Einschränkungen, um deutsche Unternehmer von Investitionen im Ausland abzuhalten, innerhalb der EU keinen rechtlichen Bestand haben werden.*

*Besonders gerne in Wahlkampfzeiten erwecken Politiker den falschen Eindruck, die Produktionsverlagerung ins Ausland würde steuerlich gefördert. Mit welch scharfen Waffen sich mittlerweile die Finanzverwaltung gegen Gewinnverlagerungen ins Ausland wappnet, zeigen die neuen Pflichten für die Dokumentation von Verrechnungspreisen für grenzüberschreitende Transaktionen.*

*Auch die plötzliche Hektik in Sachen Gesetzentwurf zur Pflichtveröffentlichung von Vorstandsbezügen ist ganz offensichtlich Ausfluss von Wahltaktik. Unseres Erachtens haben die Eigentümer ein Recht zu erfahren, was ihren Managern bezahlt wird. Der Blick über die Grenzen zeigt, dass die Offenlegung in den USA seit 1934 gängige Praxis ist. In England wird sogar erläutert, auf welchen Überlegungen das Vergütungssystem basiert. Auch in Frankreich und in Skandinavien ist die Offenlegung üblich und selbst in der Schweiz werden seit dem vergangenen Jahr die Vergütungen der Spitzenmanager börsennotierter Unternehmen veröffentlicht. Aber es sollte den Anteilseignern überlassen werden, ob sie eine Offenlegung durchsetzen wollen, es braucht an dieser Stelle keine staatliche Gängelei und keine weitere Bürokratie.*

*Friedrich Klank*

Dr. Friedrich Klank  
Wirtschaftsprüfer, Steuerberater  
Partner und Geschäftsführer der ATG

## Fortsetzung von Seite 1

### Bilanzielle Wirkungen

Ein „Zwischengeschoß“ wie in der Architektur bietet die Bilanzierung nicht. Es muss stets eine Zuordnung zum Eigen- oder Fremdkapital vorgenommen werden. Maßgebend hierfür sind die genannten Eigenkapitalkriterien. Insbesondere die Frage ist entscheidend, ob die Kapitalbeträge zur Verlusttragung in voller Höhe verfügbar sind. Kurz gefasst lässt sich zu den oben genannten Instrumenten Folgendes sagen:

#### a) Typische stille Gesellschaft

Der typische stille Gesellschafter ist am Gewinn und am Verlust beteiligt. Die Verlustbeteiligung kann vertraglich ausgeschlossen werden. An Vermögensänderungen oder stillen Reserven nimmt er nicht teil. Es stehen ihm nur begrenzte Informations- und Kontrollrechte zu. Die Einlage stellt Fremdkapital dar.

#### b) Partiarisches Darlehen

Der Darlehensgeber erhält im Gegensatz zum „normalen“ Darlehen keine ausschließlich feste Verzinsung, sondern partizipiert am tatsächlichen Gewinn durch eine (zusätzliche) gewinnabhängige Vergütung. Eine Verlustbeteiligung ist ausgeschlossen. Das partiarische Darlehen ist Fremdkapital.

#### c) Nachrangdarlehen

Nachrangdarlehen sind vom Gesellschafter oder von Dritten gewährte Darlehen, die von vornherein einen Rangrücktritt enthalten. Dies bedeutet, dass die Rückzahlung im Fall der Überschuldung ausgeschlossen ist. Trotzdem ist die Darlehensverpflichtung in der Bilanz als Verbindlichkeit auszuweisen.

#### d) Atypische stille Gesellschaft

Dem atypisch stillen Gesellschafter steht bei Beendigung ein Auseinandersetzungsguthaben zu, das sich am tatsächlichen Wert des Unternehmens orientiert. Oft werden ihm umfassende Einflussmöglichkeiten eingeräumt. Werden die Kriterien der Nachrangigkeit und der vollen Verlustverrechenbarkeit erfüllt, kann ein Ausweis im Eigenkapital vorgenommen werden.

#### e) Genussrecht

Es besteht eine große Freiheit der Vertragsparteien. Genussrechte sind je nach Ausgestaltung als Eigen- oder als Fremdkapital auszuweisen. Sie stellen Ansprüche auf Teilnahme am Gewinn und/oder am Liquidationserlös dar. Darüber hinaus kann eine Verlustbeteiligung vereinbart werden. Der Inhaber hat meist geringen Einfluss auf Entscheidungen. Genussrechte können eine feste Laufzeit haben oder aber unbefristet, ggf. unkündbar, gestaltet werden. Die Vergütung orientiert sich an einem vertraglichen Maßstab (z.B. Unternehmensergebnis, Spartenergebnis, Umsatz o.ä.).

Die vorstehenden Ausführungen beziehen sich auf die Bilanzierung nach HGB. Es sei nur kurz darauf verwiesen, dass internationale Rechnungslegungsgrundsätze z.T. zu abweichenden Zuordnungen mit stärkerer Tendenz zum Fremdkapitalausweis führen.

Wir werden in späteren Ausgaben auf weitere alternative Finanzierungsinstrumente eingehen.

# Gesetzentwurf zur Neuregelung der Erbschaftsteuer

Das Bundeskabinett hat am 4.5.2005 einem Gesetzentwurf zur Sicherung der Unternehmensnachfolge zugestimmt, in dem erbschaft- und schenkungsteuerliche Entlastungen mittelständischer Familienunternehmen vorgesehen sind.

Danach wird die auf begünstigtes (Betriebs-) Vermögen entfallende Steuer über 10 Jahre zinslos gestundet und bei Betriebsfortführung in 10 gleichen Jahresraten abgeschmolzen. Dies gilt jedoch nur, wenn das übergebende Vermögen den Wert von 100 Mio. nicht übersteigt. Durch Eigenkapital finanziertes nicht produktives Vermögen soll künftig nicht mehr begünstigt sein. Dazu zählen z.B. Geld, Forderungen, Wertpapiere, Beteiligungen an Kapitalgesellschaften bis zu 25% und Dritten zur Nutzung überlassene Wirtschaftsgüter außerhalb von Betriebsaufspaltungen. Diese Einschränkung betrifft nicht nur vermögensverwaltende Gesellschaften, sondern auch operativ tätige Unternehmen. Allerdings kann sie bei der Bewertung des Betriebsvermögens ein Abzugsbetrag für künftige

Investitionen gebildet werden, der innerhalb von zwei Jahren für begünstigtes Vermögen zu verwenden ist.

Wird bei Anwendung der Stundungsregelung der übernommene Betrieb mindestens 10 Jahre lang fortgeführt, ist die Steuer nach Ablauf dieses Zeitraums vollständig erloschen. Umgekehrt endet die Stundung bei schädlicher Verwendung des begünstigten Vermögens (z.B. Veräußerung oder Aufgabe oder Umwandlung von begünstigtem in nicht begünstigtes Vermögen) innerhalb von 10 Jahren.

Übersteigt das auf den Nachfolger übergehende begünstigte Vermögen 100 Mio. €, sollen lediglich die bisher einschlägigen Entlastungen anwendbar sein: Freibetrag und Bewertungsabschlag nach § 13 a und Tarifbegrenzung nach § 19 a ErbStG. Auch in diesen Fällen gilt die neue Definition des begünstigten Vermögens, was gegenüber der bisherigen Rechtslage u.U. eine deutliche Verschlechterung bedeuten kann. Für begünstigte Vermögensübergänge im Über-

gangsbereich zwischen 100 Mio. € und 160 Mio. € wird die Erbschaftsteuer zur Vermeidung von Härten betragsmäßig begrenzt.

Von Bedeutung ist schließlich, dass bisher nach dem sog. Stuttgarter Verfahren zu bewertende nicht notierte Anteile an Kapitalgesellschaften (z.B. GmbH-Anteile) künftig mit dem Anteil am Steuerbilanzwert (bzw. Bedarfswert für Betriebsgrundstücke) der Gesellschaft anzusetzen sind, wenn der Erblasser/Schenker zu mehr als 25% unmittelbar an der Gesellschaft beteiligt war. Die übergehenden Anteile sind dann unter den gleichen Voraussetzungen wie Betriebsvermögen begünstigt. Insoweit bestehen keine Bewertungsunterschiede mehr zwischen Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften.

Die geplanten Neuregelungen sollen für Erwerbe nach dem 31.12.2005 gelten. Angesichts der derzeit bestehenden politischen Unsicherheiten bleibt abzuwarten, ob das Gesetzesvorhaben überhaupt umgesetzt werden wird.

## Unternehmen

# Gibt es eine neue Verlustverrechnungsmöglichkeit in Europa?

**S**elten hat ein einzelnes Unternehmen so vielen Finanzministern Sorge bereitet, wie das englische Einzelhandelsunternehmen Marks & Spencer plc. Nicht etwa, weil die Gesellschaft mit dem Argument, dass sonst Arbeitsplätze verloren gingen, Zuschüsse, Beihilfen oder zinsgünstige Darlehen gefordert hätte. Das Problem war, dass Marks & Spencer andere Unternehmen zur Nachahmung angeregt hätte, falls der Konzern in seinem Verfahren vor dem Europäischen Gerichtshof Recht bekommen würde.

Zum Hintergrund: Der britische Handelskonzern Marks & Spencer hatte seine Aktivitäten auf den Kontinent ausgedehnt und in Belgien, Frankreich und Deutschland Tochtergesellschaften gegründet. Deren Geschäfte liefen nicht gut, und in den Jahren 1998 bis 2001 entstanden Verluste von insgesamt 145 Mio. €. Diese konnten in den drei Ländern nicht steuerlich verrechnet werden, da dort keine Gewinne angefallen waren. Das Unternehmen beantragte daher in England einen Konzernabzug der Verluste.

Diese Verlustverrechnung ist in Großbritannien zwischen verschiedenen Gesellschaften eines Konzerns möglich. Anders als in Deutschland bedarf es dazu keiner Organschaft mit Ergeb-

nisabführungsvertrag. Der Inspector of Taxes lehnte jedoch den Antrag ab, da der Konzernabzug nicht für Tochtergesellschaften ohne Sitz oder wirtschaftliche Betätigung in Großbritannien gilt. Das von Marks & Spencer angerufene Gericht entschied nun nicht in der Sache, sondern richtete ein Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH mit der Frage, ob die bestehende Regelung denn überhaupt mit der Niederlassungsfreiheit der EG vereinbar sei.

Zu dieser Anfrage gab der Generalanwalt am 7.4.2005 seine Schlussanträge für das Gericht ab (Rs. C-446/03 - Marks & Spencer). Er wies darauf hin, dass es mit der Niederlassungsfreiheit nicht vereinbar sei, wenn eine Regelung einer Muttergesellschaft nicht erlaubt, die Verluste ihrer ausländischen Tochtergesellschaft abzuziehen. Dies bedeutet aber nicht, dass jetzt jeder Verlust auf Antrag von den positiven Einkünften der Muttergesellschaft abzuziehen ist. Zunächst ist zu prüfen, ob im Sitzland der Tochtergesellschaft eine Verlustverrechnung möglich ist. Falls dies zutrifft, besteht auch kein Anspruch auf Verlustabzug bei der Muttergesellschaft.

Bevor unter Berufung auf diesen Fall für vergleichbare Sachverhalte in Deutschland Verlustabzüge beantragt werden können, muss das Gericht selbst in dieser Sache entscheiden.

In der Regel folgt der EuGH den Anträgen des Generalanwalts, so dass mit einem entsprechenden Urteil gerechnet werden kann.

Ob danach der deutsche Fiskus sofort bereit ist, in gleich gelagerten Fällen eine Verlustrechnung zuzulassen, ist noch nicht sicher. Schließlich setzt die deutsche Regelung zur Verlustverrechnung zwischen verbundenen Gesellschaften einen Ergebnisabführungsvertrag voraus, wie es ihn zwischen einer deutschen Muttergesellschaft und ihren ausländischen Tochtergesellschaften nicht gibt.

Eine Verlustverrechnung ist auch eventuell dann nicht möglich, wenn in der Vergangenheit steuerlich wirksam Teilwertabschreibungen auf den Beteiligungswert der Tochtergesellschaft vorgenommen wurden. Denn nach Ansicht des Generalanwalts braucht der Staat der Muttergesellschaft keinen doppelten Verlustabzug hinzunehmen.

Die Auswirkungen auf den deutschen Haushalt sind angesichts der unterschiedlichen Steuersysteme ungewiss. Dabei ist bemerkenswert, dass nach einer Untersuchung der Universität Köln deutsche Unternehmen mit ihren ausländischen Tochtergesellschaften in der EU weit über 100 Mrd. € Verluste erwirtschaftet haben.

## Unternehmen

# Grenzenlose Limited?

**O**b Bäckermeister oder Anlagenbauer – immer mehr Deutsche gründen eine Limited (Ltd.) nach britischem Recht. Die Ltd. lockt Existenzgründer damit, dass praktisch kein Mindestkapital aufzubringen ist. Größere Unternehmen hoffen, durch die Limited die starren deutschen Regeln zur Unternehmensmitbestimmung aushebeln zu können, was allerdings rechtlich umstritten ist.

Die Nutzung der Ltd. auch in Deutschland wurde durch die Rechtsprechung des EuGH möglich. Demnach können Gesellschaften, die in einem Mitgliedstaat der EU gegründet wurden und ihren tatsächlichen Verwaltungssitz nach Deutschland verlegen, nach dem Recht ihres Gründungsstaats – Großbritannien – anerkannt werden.

Übersehen wird häufig der bürokratische Folgeaufwand: So sind neben den deutschen auch britische Jahresabschlüsse zu erstellen und die ausländische Gesellschaft ist sowohl in ein britisches als auch ein deutsches Handelsregister einzutragen.

In einem vom BGH mit Urteil vom 14.3.2005 entschiedenen Fall war die Eintragung einer Ltd. in das deutsche Handelsregister unterblieben. Der Geschäftsführer hatte Waren bestellt, die von der Ltd. nicht bezahlt wurden. Hätte es sich um den Geschäftsführer einer GmbH gehandelt, wäre er allein schon wegen der fehlenden Eintragung an Stelle der nicht entstandenen GmbH persönlich haftbar geworden. Die Vorinstanzen entschieden entsprechend, dass dies auch für den Geschäftsführer einer Limited gelte. Nach Auffassung des BGH ist dies jedoch ein Verstoß gegen die europarechtlich garantierte Niederlassungsfreiheit, weil die Ltd. nach britischem Recht wirksam gegründet worden ist. Die einzig zulässige Sanktion sei die Festsetzung von Zwangsgeld für die Nichterfüllung der Anmeldepflicht in Deutschland. Aus dem Schneider ist der Geschäftsführer damit jedoch noch nicht – der BGH hat den Fall an das Landgericht Hagen zurückverwiesen. Die Richter der Vorinstanz haben nun zu prüfen, ob er aus anderen Gründen als der fehlenden Anmeldung zum Handelsregister, wie z.B. Haftungstatbestände des materiellen englischen Rechts oder des deutschen zivilen Deliktrechts, in Anspruch genommen werden kann.

## Unternehmen

# Die Besteuerung der Europa-AG

**D**er deutsche Gesetzgeber hat die Europa-AG (Societas European – SE) durch das Gesetz zur Einführung der Europäischen Gesellschaft (SEEG) mit Wirkung vom 22.12.2004 eingeführt. Damit trug er den Vorgaben der europäischen Verordnung und Richtlinie zur SE Rechnung. Das Gesetz enthält sowohl gesellschaftsrechtliche Vorschriften als auch Mitbestimmungsregelungen. Einen Überblick über die Gründungsvoraussetzung und die Struktur der SE geben wir Ihnen bereits in unserer Ausgabe 3/2004 von Wirtschaft und Steuern aktuell.

Doch weder das SEEG noch die EU-Verordnung regeln die Besteuerung der SE. Bis heute ist nicht eindeutig geklärt, welche steuerlichen Grundsätze bei Gründung der SE gelten. Auch zur laufenden Besteuerung gibt es keine Aussagen.

Eine Europa-AG kann durch Verschmelzung, Formwechselnde Umwandlung, Gründung einer Holding-SE oder durch Gründung einer Tochter SE geschaffen werden, wenn die Gründungsgesellschaften ihren Sitz in verschiedenen EU-Mitgliedstaaten haben oder über eine Tochtergesellschaft bzw. Zweigniederlassung in einem anderen Mitgliedstaat verfügen. Weil sich für jede einzelne Gründungsart zahlreiche steuerliche Fragen ergeben,

gehen wir an dieser Stelle nur auf die Gründung durch Verschmelzung näher ein. Die Besteuerung der weiteren Gründungsarten thematisieren wir in den folgenden Ausgaben.

Bei der Gründung durch Verschmelzung entsteht die SE durch die grenzüberschreitende Verschmelzung von nationalen Aktiengesellschaften, die ihren Sitz und ihre Hauptverwaltung in der EU haben. Andere Kapitalgesellschaften sind nicht zugelassen. Die Verschmelzung kann entweder durch eine Herausverschmelzung erfolgen, d.h. die inländische Gesellschaft wird auf eine ausländische Gesellschaft verschmolzen, oder durch eine Hereinverschmelzung, die den umgekehrten Fall erfasst.

Auf die Herausverschmelzung kann das Umwandlungssteuergesetz nicht angewendet werden, weil dafür nach derzeitiger Rechtslage zwei Rechtsträger im Inland erforderlich sind. Auch das Körperschaftsteuerrecht greift nicht, weil weder eine Abwicklung noch eine Sitzverlegung des deutschen Unternehmens stattfindet. Diese Regelungslücken sollen durch eine entsprechende Anwendung des § 11 Umwandlungssteuergesetz geschlossen werden. Im Ergebnis droht jedoch eine Aufdeckung und Besteuerung der stillen Reserven.

Einer solchen Besteuerung steht die EU-Fusionsrichtlinie entgegen. Sie soll u.a. die Besteuerung stiller Reserven vermeiden, wenn eine deutsche Gesellschaft mit einer Gesellschaft eines anderen EU-Mitgliedstaates fusioniert.

Die Richtlinie ist ausdrücklich auch auf den Fall der Verschmelzung zweier Gesellschaften zu einer SE anwendbar. Gemäß Art. 4 Abs. 1 der Richtlinie scheidet die Besteuerung der stillen Reserven aus, soweit das Vermögen in einer Betriebsstätte im Mitgliedstaat der übertragenden Gesellschaft verhaftet bleibt und die Buchwerte und die bisher gebrauchten Abschreibungsmethoden fortgeführt werden. Deshalb führt eine Herausverschmelzung nicht zur Versteuerung der stillen Reserven.

Ebenfalls nicht in Betracht kommt eine Besteuerung auf der Ebene der Gesellschafter. Nach Art. 8 Abs. 1 der Fusionsrichtlinie ist eine Versteuerung der stillen Reserven ausgeschlossen, wenn die Gesellschafter die eingetauschten Anteile an der SE zum gleichen Wert ansetzen, den die Anteile der deutschen Gesellschaft vor der Verschmelzung innehatten. Gesellschafter einer deutschen AG können sich daher steuerfrei an der Gründung einer SE durch Herausverschmelzung beteiligen.

# GmbH light – Geplante Änderungen im GmbH-Recht

**D**ie Reform des GmbH-Rechts will die deutsche GmbH wieder wettbewerbsfähig machen, den Mittelstand fördern und Unternehmensgründungen erleichtern. Insbesondere im Dienstleistungsbereich soll es einfacher werden, unternehmerisch tätig zu sein. Durch die Neuregelung des Mindestkapitals soll zudem die Position der GmbH im Wettbewerb mit vergleichbaren Gesellschaftsformen anderer europäischer Staaten gestärkt werden.

Am 1.6.2005 hat das Bundeskabinett den Entwurf eines Gesetzes zur Neuerung des Mindestkapitals der GmbH (MindestKapG) beschlossen. Geplant ist, mit Wirkung zum 1.1.2006, das Mindestkapital einer GmbH von derzeit 25.000 € auf 10.000 € abzusenken. Dies geschieht nicht zuletzt vor dem Hintergrund der derzeit in Deutschland zu beobachtenden Gründungswelle britischer Limiteds. Das Konzept einer festen Mindestkapitalausstattung wird

jedoch beibehalten, um an dem bewährten Haftkapitalsystem der GmbH auch in Zukunft festhalten zu können.

In einem zweiten Schritt will die Bundesregierung gegen missbräuchliche Verwendung der GmbH in der Krise angehen. Dafür wird ein Gesetzesvorschlag vorbereitet, der die Möglichkeiten für Gesellschafter und Geschäftsführer einschränken soll, die GmbH einer ordentlichen Liquidation oder einer Insolvenz zu entziehen. Ebenso soll die Erreichbarkeit der Geschäftsführung, insbesondere falls diese im Ausland residiert, gewährleistet werden.

Ob diese Maßnahmen die Wettbewerbsfähigkeit der deutschen GmbH verbessern werden, bleibt abzuwarten. Vielfach wird bereits darauf hingewiesen, dass die Absenkung des Mindestkapitals zu einem sinkenden Vertrauen in die GmbH führen könnte.

## Steuergesetze mit Rückwirkung – eine verfassungsrechtlich bedenkliche Entwicklung

Kommentar



**Josef Lippert**  
vereidigter Buchprüfer, Steuerberater  
Partner der ATG

Gewinne aus privaten Veräußerungsgeschäften unterliegen bis auf wenige Einzelfälle nicht der Einkommensteuer. Eine der Ausnahmen regelt § 17 EStG. Danach ist die Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften steuerpflichtig, wenn der Steuerpflichtige innerhalb der letzten fünf Jahre an der Gesellschaft wesentlich beteiligt war. Die Regelung folgt der Vorstellung, dass das Halten und Veräußern einer wesentlichen Beteiligung wirtschaftlich mit dem Einzelunternehmen und der Beteiligung an einer OHG vergleichbar ist. Bis zum 31.12.1998 lag eine wesentliche Beteiligung vor, wenn der Veräußerer zu mehr als 25% am Gesellschaftskapital beteiligt war.

Per 1.1.1999 wurden die Beteiligungsgrenzen auf 10% und zum 1.1.2001 auf 1% abgesenkt, ohne Übergangsregelungen vorzusehen. Dadurch wurden Veräußerungsgewinne steuerpflichtig, die nach bis dato geltendem Recht steuerfrei geblieben wären. Konkret bedeutet dies, dass Personen, die vor dem 1.1.1999 mit weniger als 25% am Kapital einer Gesellschaft beteiligt waren, ihre Beteiligung bis zu diesem Zeitpunkt steuer-

frei verkaufen konnten. Nach der Senkung der Wesentlichkeitsgrenze unterlag die Veräußerung der Einkommensteuer – Sachverhalte der Vergangenheit wirkten plötzlich in die Gegenwart. Der BFH musste sich nunmehr in zwei Verfahren mit dieser verfassungsrechtlich problematischen Regelung auseinandersetzen.

**Der VIII. Senat des BFH äußerte keine Bedenken für die Rückwirkung der Vorschrift und begründete dies mit folgenden Überlegungen:**

- Die Absenkung der Beteiligungsgrenze sei unbedenklich. Der Gesetzgeber habe einen weit reichenden Gestaltungsspielraum und sei in der Erschließung von Steuerquellen weitgehend frei. 1999 habe es einen Paradigmenwechsel zur Verbreiterung der Besteuerungsgrundlage gegeben. Das zeige sich auch bei § 23 EStG, der nunmehr „private Veräußerungsgeschäfte“ erfasse, z.B. mit einer Verlängerung der Behaltensfrist bei Grundstücken von 2 auf nunmehr 10 Jahre.
- Ob von dem Veräußerungspreis die historischen Anschaffungskosten oder der gemeine Wert zu Beginn der Gesetzesänderung abgesetzt würden, könne zwar kontrovers diskutiert werden, der Senat habe sich aber für die historischen Anschaffungskosten entschieden.
- Wenn nun auch die Wertsteigerung vor Gesetzesänderung mit besteuert würde, dann müsse zwar das schutzwürdige Interesse des Betroffenen in den Fortbestand des Rechts gesehen werden, jedoch überwiege hier das Änderungsinteresse des Staates und das Wohl der Allgemeinheit. Insoweit läge nur eine „unechte“ Rückwirkung vor.
- Es berühre nicht die Entscheidung des VIII. Senats,

das der IX. Senat dem Bestandsinteresse des Steuerpflichtigen Vorrang eingeräumt habe, der ein Grundstück nach mehr als 2-jähriger Besitzzeit dann veräußerte, als die Gesetzesänderung nun eine Besitzzeit von mehr als 10 Jahren für die steuerfreie Veräußerung verlangte.

Das Gericht lässt in bedenklicher Weise Fragen des Vertrauensschutzes außer Betracht, dass das aus Art. 20 GG abgeleitete Rechtsstaatsprinzip ein Rückwirkungsverbot vorsieht. Eine nachträgliche Gesetzesänderung ist nur dann verfassungskonform, wenn sie auf gegenwärtige, noch nicht abgeschlossene Sachverhalte für die Zukunft einwirkt und bei einer Abwägung das Änderungsinteresse des Gesetzgebers das Vertrauensschutzinteresse der Steuerpflichtigen überwiegt. Das ist bei der Senkung der Wesentlichkeitsgrenze aber gerade nicht der Fall. Sie wirkt zwar für die Zukunft, knüpft aber an in der Vergangenheit geschaffene Tatsachen an. Der Steuerpflichtige kann nur ohnmächtig zusehen.

Dabei wäre so einfach Abhilfe zu schaffen: Vor mehr als 30 Jahren gab es eine ähnliche Gesetzesänderung, allerdings mit einer Übergangslösung: Bis 1970 ließ § 4 Abs. 1 Satz 5 EStG Veräußerungsgewinne von Grund und Boden steuerfrei, das galt mit Vorrang für Land- und Forstwirte. Die Gesetzesänderung sah vor, Wertzuwächse bis 1970 nicht zu besteuern. Für ein solches Vorgehen könnten Steuerpflichtige auch heute Verständnis aufbringen. Leider hat der Gesetzgeber diese Möglichkeit nicht genutzt. Den betroffenen Steuerpflichtigen bleibt nur die Beschwerde vor dem Bundesverfassungsgericht. Hoffentlich werden die Richter in Karlsruhe dem Gesetzgeber seinen Irrtum vor Augen führen.

## Steuern

### Nur noch anteilig absetzbar: Vermögensverwaltungsgebühren

Die Oberfinanzdirektion Düsseldorf fordert bei der Ermittlung der Einkünfte aus Kapitalvermögen eine Aufteilung pauschaler Vermögensverwaltungsgebühren. Dies ist mit einer erhöhten Nachweispflicht für die Steuerpflichtigen verbunden (Verfügung vom 28.10.2004).

Wer Kreditinstituten oder freien Verwaltern die Vermögensverwaltung überlässt, zahlt für diese Dienstleistung eine Vergütung sowie umsatz- bzw. stückabhängige Transaktionskosten (z.B. Provision und Maklercourtage). Diese Vermögensverwaltungsgebühren werden oft mit einem bestimmten Prozentsatz des Vermögenswertes angesetzt oder als Pauschalhonorar vereinbart. Sie können bei den Einkünften aus Kapitalvermögen und aus privaten Veräußerungsgeschäften grundsätzlich als Werbungskosten angesetzt werden. Im Einzelfall müssen die „pauschalen“ Gebühren aufgeteilt und zugeordnet werden.

Der Steuerpflichtige erziele u.a. auch steuerfreie Einkünfte, die nach dem Rechtsgedanken des § 3 c EStG nicht zum Abzug von Werbungskosten berechtigen, argumentiert die OFD Düsseldorf und weist die Finanzämter an, Unterlagen nachzufordern. Hierzu gehören insbesondere der Vermögensverwaltungsvertrag oder eine differenzierte Depotaufstellung. Wer seinen Mitwirkungspflichten nicht oder unzureichend nachkommt, kann seine Aufwendungen nur teilweise abziehen. Der abzugsfähige Anteil wird vom Finanzamt geschätzt.

## Steuern

### Umsatzsteuer und GmbH-Geschäftsführer-Leistungen

Bisher verneinte der BFH die Selbständigkeit der Tätigkeit des GmbH-Geschäftsführers und insofern auch seine Unternehmereigenschaft. Grund dafür war seine Organstellung und die dadurch gegebene Weisungsgebundenheit gegenüber der Gesellschafterversammlung. Leistungen des Geschäftsführers an die GmbH unterlagen deshalb nicht der Umsatzsteuer.

Mit seinem Urteil vom 10.3.2005 ist der BFH von seiner bisherigen Rechtsprechung zur umsatzsteuerlichen Beurteilung abgerückt: Leistungen des GmbH-Geschäftsführers

können als selbständig gelten. Maßgeblich ist das Gesamtbild der Verhältnisse. Für die Annahme einer selbständigen Tätigkeit spricht, wenn der Geschäftsführer arbeitsvertraglich nicht weisungsgebunden ist und Zeit, Umfang und Ort der Tätigkeit selbst bestimmen kann. Hinweise auf eine nicht selbständige Tätigkeit sind arbeitsvertraglich vereinbarte Ansprüche auf Urlaub, sonstige Sozialleistungen und Fortzahlung der Bezüge im Krankheitsfall. Damit können GmbH-Geschäftsführer-Leistungen umsatzsteuerpflichtig sein.

## Steuern

### Damnum nur noch bis zum Jahresende sofort abzugsfähig

Das BMF stellt im Schreiben vom 5.4.2005 klar, dass die Neuregelung des § 11 EStG nicht auf ein Damnum oder Disagio angewendet wird, das vor dem 1.1.2006 abgeflossen ist. Die sofortige Abziehbarkeit bleibt damit bis zum Jahresende erhalten.

Dabei muss es sich um ein marktübliches Damnum i.S.d. BMF-Schreibens vom 20.10.2003 (sog. 5. Bauherrenerlass) handeln. Danach ist von einer Marktüblichkeit des Damnums auszugehen, wenn für ein Darlehen mit einem Zinsfestschreibungszeitraum von mindestens fünf Jahren ein Damnum in Höhe von bis zu 5% vereinbart worden ist.

Das EU-Richtlinien-Umsetzungsgesetz führte zu einer Änderung des § 11 EStG: Geleistete Vorauszahlungen für eine Nutzungsüberlassung von mehr als fünf Jahren müssen nun insgesamt gleichmäßig auf den Zeitraum verteilt werden, für den sie geleistet werden. Die neue Regelung gilt für Erbbauzinsen und andere Entgelte für die Nutzung eines Grundstücks ab dem 1.1.2004 sowie für Vorauszahlungen ab dem 1.1.2005. Nach dem Gesetzeswortlaut war auch das Damnum betroffen. Dieses sollte jedoch nicht sofort erfasst werden. Die Übergangsregelung des BMF hat die zunächst bestehende erhebliche Rechtsunsicherheit beendet.

## Alle Steuerzahler

### Berücksichtigung von Leerstandszeiten bei Ferienwohnungen

Ferienwohnungen können nicht nur die Lebensqualität erhöhen, sondern auch die Steuerlast senken. Dabei steht die Finanzverwaltung Verlusten, die aus der Vermietung von Ferienwohnungen resultieren, sehr kritisch gegenüber. Sie qualifiziert derartige Verluste häufig als steuerlich unbeachtliche Liebhaberei. Maßgebliches Kriterium für die Annahme von Liebhaberei ist die Prüfung der Einkunftserzielungsabsicht. Diese wird bejaht, wenn bezogen auf eine Periode von 30 Jahren ein Totalgewinn erzielt werden kann.

Lediglich wenn eine Ferienwohnung ausschließlich an wechselnde Feriengäste vermietet wird, hat die Finanzverwaltung ohne weitere Prüfung von der Einkunftserzielungsabsicht auszugehen. Dann werden auch die in einzelnen Jahren entstehenden Verluste steuerlich anerkannt. Von dieser Regelung können jedoch nur sehr wenige Bürger profitieren. Wird – wie in den meisten Fällen – die Ferienwohnung sowohl fremdvermietet als auch selbst genutzt, gilt für die Totalgewinnprognose folgender Grundsatz: Es sind nur die Werbungskosten einzubeziehen, die ausschließlich oder anteilig auf Zeiträume entfallen, in denen die Ferienwohnung an Feriengäste

tatsächlich vermietet oder zur Vermietung angeboten und bereitgehalten wird. Aufwendungen in der Zeit einer steuerlich irrelevanten Selbstnutzung entfallen.

**Beispiel:** Ein Steuerpflichtiger vermietet seine Ferienwohnung voraussichtlich an 120 Tagen im Jahr und nutzt sie an 70 Tagen selbst. Die Wohnung wird somit an 190 Tagen genutzt. Bei 365 Tagen im Jahr ergibt sich eine Leerstandszeit von 175 Tagen. Von diesem Leerstand entfallen 110 Tage auf die Vermietungszeit (175x120:190). Insgesamt sind die Aufwendungen, die sowohl durch die Vermietung als auch durch die Selbstnutzung verursacht sind, im Verhältnis von 230 Vermietungstagen zu 135 Selbstnutzungstagen aufzuteilen. Nach diesem Schlüssel werden die mit der Ferienwohnung im Zusammenhang stehenden Kosten in der Prognoserechnung berücksichtigt. Ausschließlich auf die Vermietung entfallende Kosten z.B. Reinigungskosten, Kosten für die Aufnahme in das Gastgeberverzeichnis und Zeitungsanzeigen, sind in voller Höhe zu berücksichtigen.

## Unternehmen

# Bilanzielle Risiken bei Pensionszusagen

**N**euere Rahmenbedingungen türmen sich wie Gewitterwolken immer höher vor denjenigen Unternehmen auf, die Pensionsrückstellungen in ihren Bilanzen für Zusagen auf betriebliche Altersversorgung aufweisen.

Im Herbst 2004 wurden für das zweite Quartal 2005 neue Richttafeln angekündigt, in denen die erneut gestiegene Lebenserwartung berücksichtigt wird. Außerdem sollen sie erstmals geburtsjahrabhängig aufgebaut werden.

In Anmerkungen vom 3.5.2005 zum Entwurf des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes fordert der DSR eine gesetzliche Konkretisierung des Kalkulationszinsfußes für Pensionsrückstellungen, was einer Abkehr von dem unrealistisch hohen Kalkulationszinsfuß von 6% in den HGB-Bilanzen gleichkommt. Der DSR verlangt bei der Bewertung von Pensionsrückstellungen in den HGB-

Bilanzen auch die Berücksichtigung von dynamischen Aspekten aus gehaltsbezogenen Pensionszusagen und aus der gesetzlichen Anpassungspflicht von laufenden Pensionen an die Inflationsrate. Solche Gesichtspunkte werden bisher bei Pensionsrückstellungen meist nicht berücksichtigt – für steuerliche Zwecke dürfen sie auch nicht berücksichtigt werden.

Die zwangsläufige Annäherung von HGB-Bilanzen an internationale Normen (insbesondere IFRS) und die weitere Loslösung der Handelsbilanzen von den Steuerbilanzen wird die Forderungen des DSR wohl Wirklichkeit werden lassen. Die genannten Risiken werden über kurz oder lang zu höheren Pensionsrückstellungen führen. Es ist anzuraten, frühzeitig mit der Schließung der zu erwartenden bilanziellen Lücken zu beginnen, auch wenn sich hierdurch keine Steuern sparen lassen.

## Unternehmen

# Die elektronische Akte hält Einzug bei Gericht

**D**as Bundesjustizministerium (BMJ) hat einen Gesetzesentwurf über elektronische Handels- und Genossenschaftsregister sowie das Unternehmensregister (EHUG) erarbeitet und den Ländern und Verbänden zur Stellungnahme vorgelegt.

Der Entwurf sieht vor, dass sämtliche im Handelsregister geführten Daten eines Unternehmens ab dem 1.1.2007 zentral über das Internet abgerufen werden können. Mit einem einheitlichen Suchformular des gemeinsamen Länderportals könnten dann künftig die Daten sämtlicher deutscher Handelsregister kostenpflichtig eingesehen werden.

Daneben ist geplant, ein zentrales elektronisches Unternehmensregister zu schaffen, in dem die wichtigsten veröffentlichungspflichtigen Daten über ein Unternehmen gespeichert und ab dem 1.1.2007 ebenfalls kostenfrei über das Internet abgerufen werden können. Der Rechts- und Wirtschaftsverkehr müsste dann nicht mehr verschiedene Informationsquellen bemühen, um diese Daten zu erhalten. Geführt werden soll das Unternehmensregister vom BMJ, das aber auch berechtigt

ist, einen Dritten damit zu beauftragen. Der elektronische Bundesanzeiger soll künftig anstelle der örtlichen Amtsgerichte für die Speicherung und Veröffentlichung der Jahresabschlüsse der Unternehmen zuständig sein und zum Quellmedium für alle gesellschafts- und kapitalmarktrechtlichen Veröffentlichungen ausgebaut werden.

Vorgesehen ist weiterhin, die Einreichung von Unterlagen zum Handelsregister nur noch in elektronischer Form zu ermöglichen, um die Verwaltung der Register zu beschleunigen. Auch soll die handschriftliche Zeichnung von Unterschriften zur Aufbewahrung beim Handelsregister entfallen.

Das Bundesjustizministerium erwartet von diesen Maßnahmen einen geringeren staatlichen Verwaltungsaufwand. Für die Unternehmen soll es aufgrund der geringeren Entgelte für die elektronische Bekanntmachung der Handelsregistereintragungen zu einer spürbaren Kostenentlastung kommen. Und schließlich erhofft man sich eine Stärkung des Wirtschaftsstandortes Deutschland, da Investoren ihre Entscheidungen nun anhand leicht zugänglicher Informationen treffen könnten.

## Steuern

# Verfassungsrechtliche Bedenken zur Mindestbesteuerung

Von 1999 bis 2003 hatte der Gesetzgeber die Verlustverrechnung zwischen verschiedenen Einkunftsarten stark eingeschränkt. Überstiegen Verluste aus einer Einkunftsart bestimmte Grenzen, durften sie im Jahr ihres Entstehens nur teilweise mit positiven Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen, im Übrigen aber nur zurück- oder vorgetragen werden.

2001 hatte sich der BFH grundsätzlich zur Verfassungsmäßigkeit der Mindestbesteuerung geäußert. Das Gericht bestätigte, dass es verfassungskonform sei, wenn die Mindestbesteuerung bei Beziehern hoher Einkünfte eingreift, die gezielt so in Verlustzuweisungsmodelle investiert haben, dass sich dabei steuerliche Verluste ergaben. In zwei weiteren Beschlüssen im Jahr 2003 dagegen äußerte der BFH in Fällen „echter“ Verluste und existenzbedrohender Mindestbesteuerung verfassungsrechtliche Bedenken.

In einem weiteren Verfahren über die Aussetzung der Vollziehung hat der BFH nun die Verfassungsmäßigkeit der Mindestbesteuerung erneut in Zweifel gezogen. In dem zu Grunde liegenden Sachverhalt geht es ebenfalls um „echte“ Verluste. Bis zur Entscheidung in der mittlerweile anhängigen Hauptsache (XI R 26/04) sollten ähnliche Fälle aus den Jahren 1999 bis 2003 offen gehalten werden.

Der Gesetzgeber hat die Mindestbesteuerung ab 2004 mit verschiedenen Begründungen aufgegeben und durch eine eingeschränkte Nutzung von Verlustvorträgen ersetzt. Nach Meinung von Steuerrechtsexperten wird auch diese neue Begrenzung der Verlustvorträge in vielen Konstellationen als verfassungswidrig einzustufen sein – insbesondere dann, wenn sie existenzbedrohend wirkt.

## Unternehmen

# GbR: Vertretungsberechtigt auch ohne ausdrückliche Vollmacht

**E**in Gesellschafter ist kraft einer stillschweigend erteilten Vollmacht zur Vertretung einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) ermächtigt, wenn der andere Gesellschafter ihm gestattet, nahezu sämtliche Verträge (hier: 95%) allein namens der Gesellschaft abzuschließen.

Wenn ein Vertrag mit einer GbR geschlossen werden soll, stellt sich die Frage, wer die Gesellschaft wirksam vertreten kann. Enthält der Gesellschaftsvertrag keine ausdrücklichen Regelungen, so entspricht nach dem Gesetz der Umfang der Vertretungsvollmacht grundsätzlich der Reichweite der

Geschäftsführungsbefugnis. Im Fall der gemeinschaftlichen Geschäftsführungsbefugnis gilt damit der Grundsatz der Gesamtvertretung. Von diesem Grundsatz können die Gesellschafter jedoch ausdrücklich oder stillschweigend abweichen.

In dem vom BGH mit Urteil vom 14.2.2005 (AZ: II ZR 11/03) entschiedenen Fall enthielt der Gesellschaftsvertrag einer aus zwei Personen bestehenden Gesellschaft keine besonderen Regelungen zur Geschäftsführung. Aufgrund der internen Aufteilung der Tätigkeitsfelder hat ein Gesellschafter ohne die Gegenzeichnung seines Mitgesellschafters

nahezu sämtliche Verträge namens der GbR unterschrieben. Sein Mitgesellschafter hat dies gebilligt, obwohl er durch die Wahrnehmung der Büroverwaltung hierauf hätte Einfluss nehmen können. Damit hat er den anderen Gesellschafter stillschweigend bevollmächtigt, die Gesellschaft allein zu vertreten.

## Steuern

### Voller Vorsteuerabzug aus Bewirtungskosten

Entgegen den Bestimmungen des deutschen Umsatzsteuergesetzes sind die Vorsteuern aus Bewirtungskosten in voller Höhe abzugsfähig. Nach dem Urteil des BFH vom 10.2.2005 (AZ: V R 76/03) sind die Einschränkung des Rechts auf Vorsteuerabzug im deutschen Recht auf lediglich 80% bzw. 70% der Bewirtungskosten nicht mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar und finden deshalb keine Anwendung.

Betrieblich veranlasste Bewirtungskosten können nach dem Einkommensteuergesetz nur zu 70% (bis 31.12.2003: 80%) als Betriebsausgaben angesetzt werden. Analog dazu können auch nach dem Umsatzsteuergesetz derzeit nur 70% der Vorsteuerbeträge abgesetzt werden. Diese Einschränkung verstößt nach oben genanntem BFH-Urteil gegen vorrangiges Europäisches Gemeinschaftsrecht. Es sollte daher bei allen offenen Veranlagungen der volle Vorsteuerabzug beantragt werden.

## Alle Steuerzahler

### Besteuerung von privaten Spekulationsgeschäften verfassungswidrig?

**D**ie Besteuerung von Spekulationsgewinnen aus privaten Wertpapiergeschäften in den Veranlagungszeiträumen 1997 und 1998 verstößt gegen das Grundgesetz.

So hatte das Bundesverfassungsgericht im März 2004 entschieden. Begründet wurde dies damit, dass die Besteuerung in erster Linie von der Mitwirkungs- und Erklärungsbereitschaft des Steuerpflichtigen abhängt. Für die Finanzbehörden bestünden sowohl faktische als auch rechtliche Ermittlungshemmnisse, so dass eine gleichheitsgerechte Durchsetzung des Steueranspruchs nicht gewährleistet sei.

Für den Veranlagungszeitraum 1996 hat sich das FG Münster dieser Rechtsprechung angeschlossen und die Frage dem Bundesverfassungsgericht vorgelegt. Darüber hinaus hält das Finanzgericht auch die Besteuerung von bestimmten Optionsprämien, die dem Optionsverkäufer für sein „Stillhalten“ gezahlt werden, für verfassungswidrig, denn auch für diese Einkünfte liegt das Vollzugsdefizit vor.

Das FG Düsseldorf hat die Aussetzung der Vollziehung für das Jahr 1999 gewährt, weil auch hier Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit bestehen. Ebenso entschied das FG München für Veräußerungsgewinne in 2003.

## Steuern

### Anteilsverkauf an Ehepartner bringt ausgleichsfähige Verluste

Ein Verlust aus dem Verkauf von GmbH-Anteilen kann i.S.v. § 17 EStG mit anderen Einkünften verrechnet werden. Voraussetzung ist eine Beteiligung von mindestens 1% an der GmbH und ein Zeitraum von mehr als einem Jahr zwischen Anschaffung und Verkauf der Anteile. Um sich negative Einkünfte zu sichern, kann in Erwägung gezogen werden, die GmbH-Anteile an den Ehepartner zu verkaufen. Dies ist laut rechtskräftigem Urteil des FG Rheinland-Pfalz kein Gestaltungsmissbrauch.

Ist der Marktwert der Anteile negativ, weil etwa ein nicht durch Eigenkapital gedeckter

Fehlbetrag bei der GmbH vorliegt, ist der Verlust steuerlich auch dann anzuerkennen, wenn die Anteile ausschließlich dem Ehepartner zum Kauf angeboten werden. Aus dem gesamten Vorgang lässt sich keine Schenkung ableiten. GmbH-Gesellschafter können dieses Urteil für ihre persönliche Einkommensteuerminderung verwenden. Ein Verkauf ist in dem Jahr sinnvoll, in dem die Bilanzsituation eher schlecht und die sonstigen Einkommensverhältnisse eher gut sind. Die Verluste nach § 17 EStG wirken sich zur Hälfte progressionsmindernd auf die übrigen Einkünfte aus, ohne dass sich die Liquidität eines Ehepaars ändert.

## Impressum

Herausgeber:  
ATG · Allgäuer Treuhand GmbH  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Bahnhofstraße 7  
87435 Kempten (Allgäu)

V.i.S.d.P.:  
Dr. Peter Beck  
ATG

Bahnhofstraße 7  
87435 Kempten (Allgäu)

Konzeption und Realisation:  
KAMPE-PR · Berlin

Ein Projekt  
von Moores 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.