

---

## GmbH-Musterformulierungen

---

### ■ Der Dienstwagen des Geschäftsführers Musterklauseln für den Anstellungsvertrag

von Dr. Frank Dahlbender, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Arbeitsrecht\*

---

**Das „liebste Kind“** der Deutschen ist das Auto. In vielen Firmen gehört es heute zum Standard, Führungskräften sowie der Unternehmensleitung über die monetäre Vergütung hinaus einen Dienstwagen zur Verfügung zu stellen, regelmäßig auch zur privaten Nutzung. Die Überlassung des Dienstwagens stellt damit einen geldwerten Vorteil, einen Sachbezug, dar.

**Im Fall von Krankheit** oder sonstiger Dienstunfähigkeit ist ohne ausdrückliche Regelung davon auszugehen, dass

der Geschäftsführer jedenfalls für die Dauer der Fortzahlung seiner sonstigen Bezüge auch seinen Dienstwagen weiterhin privat nutzen kann. Haben die Parteien für den Fall einer lang andauernden Erkrankung kein weitergehendes Nutzungsrecht ausdrücklich vereinbart, endet dagegen nach Ablauf des „Entgeltfortzahlungszeitraums“ auch das Recht zur privaten Nutzung des Dienstwagens (vgl. LAG Köln v. 29.11.1995 – 2 Sa 843/95, NZA 1996, 986).

**Während seines Urlaubs** kann der Geschäftsführer den Dienstwagen auch privat nutzen, sofern die Privatnutzung überhaupt gestattet ist. Allerdings ist es den Ver-

---

\* Der Autor ist Partner in der Kanzlei Ulrich Weber & Partner GbR, Köln.

## GmbH-Musterformulierungen

tragsparteien im Hinblick auf die Nutzung des Pkws für Urlaubsfahrten selbstverständlich unbenommen, einschränkende Regelungen treffen, so etwa im Hinblick auf die Übernahme von Verbrauchskosten. Im Übrigen findet – mangels Arbeitnehmereigenschaft des Geschäftsführers – das Bundesurlaubsgesetz keine Anwendung. Teilweise wird jedoch in Geschäftsführer-Dienstverträgen auf das Bundesurlaubsgesetz zur Regelung von Urlaubsfragen Bezug genommen.

**Beraterhinweis:** Geschäftsführern ist in jedem Fall davon abzuraten, etwa im Rahmen der eigenen Spesenabrechnung über die reinen Verbrauchskosten hinaus auch weitere Kosten im Zusammenhang mit der Pkw-Nutzung abzurechnen, wie die Kosten für eine Fähre, eine Autobahnvignette oder dergleichen. Ohne besondere Absprache sind derartige Kosten nicht von der Überlassung des Pkws zur privaten Nutzung gedeckt. In der Krise wäre dies für die Gesellschaft eine „Steilvorlage“, um den Dienstvertrag fristlos zu kündigen (vgl. BGH v. 28.10.2002 – II ZR 353/00, NJW 2003, 431).

**Im Fall der Beschädigung des Fahrzeugs** durch den Geschäftsführer haftet dieser dem jeweiligen Eigentümer gegenüber auf Schadensersatz (§ 823 Abs. 1 BGB und/oder § 280 BGB). Fraglich ist, ob im Verhältnis zu seiner Gesellschaft auch für den angestellten Fremdgeschäftsführer das sog. „Arbeitnehmer-Haftungsprivileg“ zum Tragen kommt. Danach wäre die Haftung im Verhältnis zu der Gesellschaft regelmäßig allein auf Vorsatz oder grobe Fahrlässigkeit beschränkt. Im Hinblick auf Ansprüche einer Leasinggesellschaft stünde dem Geschäftsführer in diesem Fall überdies ein Freistellungsanspruch gegen seine Gesellschaft zu. Höchststrichterlich ist diese

Frage noch nicht geklärt. Ist jedoch das Fahrzeug – wie üblich – vollkaskoversichert, ist eine Inanspruchnahme des Geschäftsführers nur hinsichtlich des Schadens möglich, der durch die Versicherung nicht abgedeckt ist.

**Nach einer fristlosen Kündigung** des Geschäftsführers stellt sich in der Praxis häufig die Frage, ob der Geschäftsführer nunmehr verpflichtet ist, den Dienstwagen unverzüglich an die Gesellschaft herauszugeben. Diese Frage ist danach zu beantworten, ob die Kündigung i. S. v. § 626 BGB „aus wichtigem Grund“ und damit zu Recht erfolgt ist oder nicht. Ohne Bedeutung ist dagegen, ob sich der Geschäftsführer gegen die Kündigung mit einer entsprechenden Klage zur Wehr setzt. Ist die Kündigung rechtmäßig erfolgt, weigert sich der Geschäftsführer aber, den Wagen herauszugeben, steht der Gesellschaft ein Anspruch auf Schadensersatz zu, und zwar nach Maßgabe der 1%-Regelung der Lohnsteuerrichtlinien (vgl. BAG v. 27.5.1999 – 8 AZR 415/98, NJW 1999, 3507). Gleiches gilt im Übrigen zugunsten des Geschäftsführers, sollte die Kündigung zu Unrecht erfolgt sein, der Geschäftsführer jedoch dennoch den Wagen (unter Protest) herausgeben.

**Beraterhinweis:** Der Versuch, die Herausgabe des Pkws (oder nach einer Entziehung desselben die Wiedererlangung) durch den Erlass einer einstweiligen Verfügung zu erzwingen, scheidet in der Praxis regelmäßig an einem mangelnden Verfügungsgrund, also der Darlegung der besonderen Eilbedürftigkeit. Probater ist in dieser Lage für die Gesellschaft eher die Kündigung der Haftpflichtversicherung und die Abmeldung des Pkws beim Straßenverkehrsamt, worüber der Geschäftsführer vorab unterrichtet werden sollte.

**Muster**formulierung im Geschäftsführervertrag

## § x Dienstwagen

**Überlassung:** Die Klausel enthält eine Ersetzungsbefugnis für den Dienstwagen zugunsten der Gesellschaft. Überdies wird die Privatnutzung des Fahrzeugs gestattet, die ohne dahingehende ausdrückliche Regelung nicht zulässig wäre.

(1) Die Gesellschaft stellt Herrn/Frau [...] für die Dauer des Dienstverhältnisses einen Dienstwagen vom Typ [...] zur Verfügung. Die Gesellschaft behält sich vor, das Fahrzeug jederzeit durch einen anderen gleichwertigen Pkw zu ersetzen. Der Dienstwagen kann auch für Privatfahrten genutzt werden.

**Rückgabe:** Ohne besondere Regelung ist der Dienstwagen während der gesamten Dauer des Dienstverhältnisses zu überlassen. Insbesondere im Fall von GmbH-Geschäftsführern ist es dagegen ohne weiteres zulässig, generell oder für den Fall der Abberufung, Freistellung oder Kündigung ein Recht zum Widerruf der (Privat-)Nutzung zu vereinbaren. Gleiches gilt überdies für den Fall der Dienstunfähigkeit. Zulässig (aber absolut unüblich) wäre überdies die Regelung, bereits während des von den Parteien (frei) vereinbarten Entgeltfortzahlungszeitraums den Dienstwagen zurückgeben zu müssen.

(2) Insbesondere im Fall einer Abberufung, Freistellung oder Kündigung von Herrn/Frau [...] kann die Gesellschaft das Recht zur Nutzung des Pkws widerrufen und den Wagen herausverlangen.

Im Fall einer Dienstunfähigkeit von mehr als [...] Monaten ist die Gesellschaft ebenso berechtigt, den Dienstwagen zurück zu verlangen.

**Beschädigung:** Insbesondere im Fall von GmbH-Geschäftsführern oder sonstigen Organmitgliedern juristi-

(3) Die Gesellschaft wird den Wagen vollkaskoversichern. Im Schadensfall beschränkt sich die Haftung

## Literatur

scher Personen ist wegen der womöglich uneingeschränkten Haftung im Fall der Beschädigung des Pkws die Vereinbarung einer Vollkaskoversicherung ratsam. Die Gesellschaft müsste sich im Schadenfall ansonsten u. U. entgegen halten lassen, ihr Eigentum an dem Fahrzeug nicht durch den Abschluss einer Vollkaskoversicherung ausreichend geschützt zu haben.

**Kosten:** Mit der Überlassung des Pkws auch zur privaten Nutzung und der Übernahme sämtlicher in Zusammenhang mit dem Betrieb des Fahrzeugs stehender Kosten, wird dem Geschäftsführer ein *geldwerter Vorteil* in Form eines Sachbezugs zugewendet.

Im Hinblick auf eine u. U. erteilte Altersversorgungszusage sollte klar gestellt werden, ob der mit der Überlassung des Dienstfahrzeugs verbundene geldwerte Vorteil im Rahmen der Bemessung der Altersversorgung zu berücksichtigen ist oder nicht. Enthält der Dienstvertrag des Geschäftsführers zudem ein nachvertragliches Wettbewerbsverbot mit einer Verpflichtung der Gesellschaft zur Zahlung einer Karenzentschädigung, sind die Parteien des Dienstvertrags grundsätzlich frei darin, die Bemessung der Karenzentschädigung zu regeln. Ohne entsprechende Vereinbarung ist der Wert der Privatnutzung des Dienstwagens jedenfalls dann bei der Berechnung der Karenzentschädigung zu berücksichtigen, wenn die Parteien des Dienstvertrags schlicht auf die eigentlich für den GmbH-Geschäftsführer nicht einschlägigen gesetzlichen Regelungen zum nachvertraglichen Wettbewerbsverbot gemäß §§ 74 ff. HGB verweisen.

der Gesellschaft auf die Leistungen des Versicherers.

(4) Sämtliche im Zusammenhang mit dem Betrieb des Fahrzeugs stehenden Kosten werden von der Gesellschaft getragen. Die Versteuerung des geldwerten Vorteils geht zu Lasten von Herrn/Frau [...].

Der geldwerte Vorteil findet keine Berücksichtigung bei der Bemessung der ruhegeldfähigen Bezüge nach § y des Dienstvertrags sowie bei der Bemessung der Karenzentschädigung nach § z des Dienstvertrags.

## Beraterhinweise

kann, trotz fehlenden *safe haven* mit Gesellschafterdarlehen ausgestattet.

**Verlagerung von Einkunftsquellen:** Durch zinslose oder niedrig verzinsliche Darlehen wird ein Verlust von dem verlustträchtigen Darlehnsnehmer hin zum gewinnträchtigen Darlehnsgeber verlagert. Der BFH hat diese Gestaltung grundsätzlich anerkannt (vgl. BFH v. 17.10.2001 – I R 97/00, GmbHR 2002, 169 = GmbH-StB 2002, 31). Die Einzelheiten dieser komplexen Gestaltungsvariante sollten jedoch intensiv geprüft werden, denn auch hier lauern „Gestaltungsfallen“ im Detail.

**Vermeidung des § 8 Abs. 4 KStG:** Der Forderungsverzicht mit Besserungsschein ist oft ein geeignetes Mittel für einen Verlusttransfer. Das BMF hat jüngst zu den ertragsteuerlichen Folgen Stellung genommen (BMF v. 16.12.2003 – IV A 2 - S 2743 - 5/03, GmbHR 2004, 143 = GmbH-StB 2004, 43). Der Autor legt dar, dass die Sichtweise der Finanzverwaltung – insbesondere beim Besserungseintritt nach Gesellschafterwechsel – nicht

haltbar ist. Trotzdem ist wegen der Rechtsauffassung der Finanzverwaltung in Gestaltungsfällen erst einmal Vorsicht geboten.

**Bedeutung für die Praxis:** Eine optimale Verlustwertungsstrategie sollte folgende Punkte umfassen:

- Eine umfassende „Verlustinventur“ sollte zu Beginn der Überlegungen durchgeführt werden.
- Durch Entwicklung eines optimalen Verlustnutzungskonzepts sollten die Verluste mit positiven Einkünften ausgeglichen werden. Beachten Sie: An dieser Stelle sollte regelmäßig auch § 42 AO geprüft werden.
- Schließlich ist das „Timing der Verluststrategie“ zu beachten.

**Beraterhinweis:** Verlustsituationen können Steuerverfälschungen und Steuernachteile auslösen, die nur durch eine gezielte Verlustnutzung vermieden werden können. ◀

## Beraterhinweise für den GmbH-Unternehmer

von Dr. Wolf-Dieter Hoffmann, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer\*

### ■ Einmal mehr: Die vGA als Gestaltungsinstrument

Unbesehen wirkt der polarisierende Begriff „verdeckte Gewinnausschüttung“ (vGA) auf den Steuerpflichtigen und -berater wie ein rotes Tuch, auf den Steuererheber umgekehrt als Offenbarung. In nicht ganz seltenen Fällen kann die Blickrichtung der Beteiligten aber auch in umgekehrter Richtung verlaufen. Die vGA enthüllt sich dann geradezu aufregend als steueroptimierendes *Gestaltungsinstrument*. Solche Fälle sind in diesen Spalten schon mehrfach dargestellt worden (GmbH-StB 2002, 276; GmbH-StB 2001, 153). Den dortigen Beratungsempfehlungen schließen sich zwei weitere an.

**Beide Sachverhalte beziehen sich auf die in vielerlei Hinsicht unsägliche Missgeburt des § 8a KStG in der ab 2004 geltenden Fassung.** An dieser Stelle beschränken wir uns auf eine Darstellung der Grundfunktion des § 8a KStG: Eine Gesellschafterfremdfinanzierung wird – abgesehen von der Freigrenze für den Aufwand bei der Kapitalgesellschaft von 250 000 € – nur in eingeschränktem Umfang anerkannt. Der Zinsaufwand bleibt bis dahin Betriebsausgabe; werden indes bestimmte Grenzen der Gesellschafter-Fremdfinanzierung überschritten, gelten die Aufwendungen für Zinsen u.Ä. als verdeckte Gewinnausschüttung (nochmals: alles in vereinfachter Form).

#### Die Folge der (unterstellten) vGA sind:

- Bei der *Gesellschaft* Zurechnung der Zinsen zum Einkommen, also z. B. auch Minderung des dort entstehenden Verlustes.
- Beim (inländischen) *Gesellschafter* statt Zinsertrag Dividende.

**Nun soll annahmegemäß bei der darlehensfinanzierten Gesellschaft ein Verlustjahr ins Haus stehen.** Steuerplanerisch werden dann bestehende Bankverbindlichkeiten durch Gesellschafterdarlehen ersetzt; die Bankzinsen wären als Betriebsausgaben uneingeschränkt abzugsfähig, die Zinsen auf die Gesellschafterdarlehen werden dagegen als vGA umqualifiziert – ganz nach der Gesetzesintention. Der (unterstellt) aus dem operativen Bereich entstehende Verlust wird also m.a.W. durch die Zinsen auf die Gesellschafterdarlehen nicht verändert, aber: Beim zinsempfangenden Gesellschafter verwandeln sich die Zinserträge in vollem Umfang in Dividenden mit der Folge einer „nur“ 5%igen Körperschaft- und einer 50%igen Einkommensteuerbelastung

**Ein weitgehend identischer Belastungseffekt** ließe sich auch durch einen Zinsverzicht oder die Vereinbarung eines extrem niedrigen Zinssatzes erreichen (s. GmbH-StB 2002, 152: Besprechung von BFH v. 17.10.2001 – I R 97/00, GmbHR 2002, 169). Wohlgermerkt: Darlehensgeber ist beim vorstehenden Sachverhalt die Muttergesellschaft bzw. der Gesellschafter.

**Darlehen zwischen Schwestergesellschaften** lassen sich aber auch in das Gestaltungskorsett des § 8a KStG zwängen. Darlehensnehmerin soll wiederum eine ver-

\* Der Autor ist Partner der Sozietät Rüschi Hoffmann Sauter in Freiburg i. Br.

lustgeplagte GmbH sein, die von ihrer Schwester-GmbH ein „8a-trächtiges“ Darlehen erhält. Dazu ist die Verlust-GmbH organschaftlich mit der Holding-AG als Muttergesellschaft beider GmbHs verbunden (Dreiecksverhältnis). Die durch die Zinszahlung der Verlust-GmbH an ihre Schwester-GmbH generierte (annahmegemäße) verdeckte Gewinnausschüttung nach § 8a KStG ist innerhalb des Organschaftsverhältnisses als vorweggenommene Gewinnabführung zu werten. Das vermeidet die Zurechnung nach § 8b Abs. 5 KStG und den Liquiditätsnachteil des *Kapitalertragsteuereinbehaltes* (Letzterer in obigem Beispiel nicht dargestellt). Bei der darlehensgebenden Schwester-GmbH ist eine verdeckte Einlage durch die Holding-AG (gemeinsame Muttergesellschaft) anzunehmen, ein steuerpflichtiger Zinsertrag liegt also nicht vor (so Tz. 14 des BMF-Schreibens zu § 8a KStG: BMF v. 15.7.2004 – IV A 2 - S 2742a - 20/04, GmbHR 2004, 1106 = GmbH-StB 2004, 236).

**Erneutes Fazit:** Die vGA ist keineswegs immer aus Sicht der Steuergestaltungsberatung „des Teufels“. Und bei der Abwehrberatung sollte unbedingt vor Anzettelung eines nachhaltigen Streites mit dem Finanzamt der Belastungseffekt auf *beiden* Besteuerungsebenen (Gesellschaft und Gesellschafter) durch die unterstellte vGA untersucht werden.

**Schrifttumshinweis:** Die vorstehend dargestellten Gestaltungsmodelle sind entnommen dem Aufsatz meines verehrten Kollegen *Ulrich Prinz*, GmbHR 2004, 921; vgl. außerdem *Grotherr*, IWB 2004 Fach 3 Deutschland Gruppe 1, Seite 2043.

## ■ Gewinnrealisierung bei Liefergeschäften

**Die Rechtslage nach HGB/EStG scheint eindeutig und einfach definierbar:** Als Realisationszeitpunkt gilt die Erbringung der Lieferung des Wirtschaftsgutes durch den Veräußerer und die Abnahme durch den Erwerber. Der BFH spricht von der *wirtschaftlichen Erfüllung* des Lieferungsvertrages durch den Verpflichteten (z. B. BFH v. 27.2.1986 – IV R 52/83, BStBl. II 1986, 552). Das wiederum soll im Zeitpunkt der Übergabe, also des Übergangs von Besitz, Gefahr, Nutzen und Lasten des erworbenen Wirtschaftsgutes, der Fall sein (z. B. BFH v. 13.10.1972 – I R 213/69, BStBl. II 1973, 209). Von diesem Augenblick an beschränkt sich – dem BFH zufolge – das mit jedem Umsatzprozess verbundene Risiko des Veräußerers auf die vom Erwerber eventuell geltend gemachten Mängelansprüche oder den Forderungsausfall (vgl. z. B. BFH v. 14.12.1982 – VIII R 53/81, BStBl. II 1983, 303).

So weit, so gut; aber: Diese Betrachtungsweise beschränkt sich auf eine höchst traditionell ausgerichtete Abwicklung von Transaktionen, die häufig nicht mehr der *Wirtschaftswirklichkeit* entspricht. Zwänge des Marktes fördern Geschäftspraktiken, die nach dem vorstehenden Lösungsmuster nicht passend abgebildet werden können. Zur näheren Veranschaulichung können folgende typische Fälle dienen:

### 1. Fall: Grundstücksverkauf an geschlossenen Immobilienfonds

**Sachverhalt:** Der Bauunternehmer B verkauft an einen geschlossenen Immobilien-Fonds ein fertiges Grundstück mit Wohn- und Gewerberäumen. Nutzen, Lasten und Gefahr gehen vor dem Bilanzstichtag gemäß notariellem Kaufvertrag über. Die Eigentumsüberschreibung im Grundbuch erfolgt ebenfalls vor dem Bilanzstichtag. Allerdings: Der Kaufpreis ist dann und insoweit zur Zahlung fällig, als dem Fonds die nach einer bestimmten Formel definierte Vermietung oder eine Weiterveräußerung gelungen ist. Bis dahin ist der Kaufpreis unverzinslich. Nach Ablauf einer Frist, innerhalb derer dem Fonds eine Verwertung der Immobilie nicht möglich ist, kann dieser eine Rückabwicklung des Vertrages verlangen.

**Lösungshinweis:** Zu einem solchen – branchentypischen – Fall hat der BFH die Realisation am Vertragsabschlussdatum bejaht (BFH v. 25.1.1996 – IV R 114/94, BStBl. II 1997, 382). Der Sachverhalt zeigt aber die Unzulänglichkeit der herkömmlichen Realisationskriterien. Rechtlich liegt zwar ein Kaufvertrag verbunden mit einer Darlehensvereinbarung vor, dem wirtschaftlichen Gehalt nach entspricht der Vertrag indes einem auf einen bestimmten Zeitraum abgeschlossenen Alleinvertriebsrecht für den Fonds. Die Transaktionskosten hat der Bauunternehmer (indirekt) wegen bilanzpolitischer Notwendigkeit auf sich genommen (vgl. Anm., BB 1997, 1821).

### 2. Fall: Verkauf an geschlossenen Immobilienfonds

**Sachverhalt:** Der Bauträger H verkauft an einen offenen Immobilien-Fonds eine gewerblich zu nutzende Großimmobilie. Alle Rechtshandlungen zur Eigentumsübergabe werden vor dem Bilanzstichtag vorgenommen und vollzogen. Im Kaufvertrag *garantiert* H dem Fonds eine *Gesamtmiete* für das Objekt unter Berücksichtigung der Bewirtschaftungskosten, die mindestens die Finanzierungskosten des Fonds deckt. Diese Garantie wird durch Bankavale zugunsten des Fonds abgedeckt.

**Lösungshinweis:** Hinter dem Bauträger H verbirgt sich *Holzmann*. Tatsächlich beruhte dessen bilanzpolitisch motiviertes Geschäftsgebaren teilweise auf ähnlichen Realisationsvorgängen. Die an der BFH-Rechtsprechung ausgerichteten Bilanzierungsregeln standen der Umsatz- und Gewinnrealisierung nicht entgegen. Diese soll indes auf der Grundlage eines *Markttestes* erfolgen. Das Nachfragevolumen des Marktes und dessen Höhe hat aber gerade nicht zum Erwerb dieser Großimmobilie ausgereicht, die Nachfrage musste vielmehr erst noch durch die Mietgarantie stimuliert werden. Ohne diese Garantie wäre ein Verkauf nicht möglich gewesen. Eine Umsatzrealisation im wirtschaftlichen Sinne ist also durch den Verkauf nicht erfolgt. Diesem Lösungshinweis steht allerdings die BFH-Rechtsprechung im vorstehend zitierten Urteil entgegen (ebenso entgegen steht: BFH v. 28.3.2000 – VIII R 77/96, DB 2000, 1442). Ungewollt fördert also der BFH bilanzpolitische Gräueltaten à la Holzmann (vgl. die Anmerkungen, DB 2000, 1444).

### 3. Fall: Autovermieter kauft Pkw-Flotte mit festem Rücknahmepreis

**Sachverhalt:** Ein Autovermieter kauft eine Flotte von Pkws des Types X von einem Automobilhersteller zum Preis 100. Der Hersteller verpflichtet sich zur Rücknahme der Pkws zu 75. Mit einem Wiederverkäufer hat der Hersteller gleichzeitig zum Vertragsabschluss mit dem Autovermieter einen Verkaufspreis von 65 vereinbart.

**Lösungshinweis:** Die Erlösrealisation zu 65 erfolgt erst mit der Übergabe der Autos an den Wiederverkäufer. Dem Autovermieter gegenüber stellt sich die Leistung des Herstellers als Nutzungsüberlassung im Gegenwert von 25 dar. Der Gesamtumsatz des Herstellers beträgt also 90.

### 4. Fall: Autovermieter kauft Pkw-Flotte ohne festen Rücknahmepreis

**Sachverhalt** (FAZ v. 3.11.2003, S.16): Avis *kauft* im Rahmen eines riesigen Flottengeschäftes von General Motors (GM) 350 000 Autos in den kommenden fünf Jahren. GM nimmt im Durchschnitt nach sechs Monaten die „verkauften“ Autos zurück. Im Gegensatz zum vorstehenden Sachverhalt wird aber kein fester Rücknahmepreis zwischen Avis und GM vereinbart. Stattdessen verpflichten sich die Vertragspartner zu einem gemeinsamen Marketing des Wiederverkaufs.

**Lösungshinweis:** Die endgültige Realisation erfolgt erst durch den Wiederverkauf auf dem Sekundärmarkt. Bis dahin kann GM nur einen Teil des an Avis fakturierten Umsatzes als Erlös ausweisen.

### 5. Fall: Geräteverkauf ins Ausland (mit Transport und Montage)

**Sachverhalt:** Die X GmbH stellt Pressen mit sehr hohem Gewicht zur Produktion von Keramikfliesen für den chinesischen Markt her. Der Leistungsumfang umfasst nicht nur die Produktion im deutschen Werk, sondern auch den Transport und die Aufstellung mit Probelauf in China einschließlich der Einweisung des dortigen Personals in die Bedienung der Maschinen. Die eigentliche Herstellung im deutschen Werk bis zur Spediteurübergabe umfasst etwa 80 % des Leistungsumfanges gemessen am Umsatzerlös. Mit Erhalt der Spediteurübernahmebescheinigung fakturiert der deutsche Hersteller die genannten 80 % des gesamten Auftragswertes entsprechend der getroffenen Vereinbarung, die restlichen 20 % werden nach Genehmigung des Probelaufes durch chinesischen Fliesenproduzenten in Rechnung gestellt. Entsprechend der Fakturierung erfolgt die Umsatzrealisation beim deutschen Hersteller.

**Lösungshinweis:** Der Umsatz ist nach dem in Deutschland noch vorherrschenden und überwiegend als allein zulässigen Completed-Contract-Verfahren erst nach Abnahme der funktionierenden Presse in China realisiert. Die vom chinesischen Auftraggeber geleisteten Abschlagszahlungen nach Arbeitsfortschritt sind als erhaltene Anzahlungen zu passivieren.

**Die vorstehenden Fälle** ließen sich unschwer erweitern. Man denke nur an die *Mehrkomponentenverträge* im Rahmen der Groß-EDV-Lösungen oder der Mobilfunkbetreiber (subventioniertes Handy in Verbindung mit einem Zweijahresvertrag). Die kommentierende Literatur zum HGB und erst recht die BFH-Rechtsprechung wirken vor dem Hintergrund solcher „moderner“ Marktverhaltensweisen tatsächlich etwas antiquiert. Dem BFH ist dies allerdings nicht vorzuwerfen, da er nur ihm vorliegende Fälle entscheiden kann. In der Bilanzierungspraxis – auch nach HGB/ESTG – wird man sich in solchen Fällen notgedrungen an die Lösungsmuster der IAS/IFRS bzw. US-GAAP ausrichten müssen (vgl. hierzu *Lüdenbach* in *Lüdenbach/Hoffmann*, IAS/IFRS-Kommentar, 2. Aufl. 2004, § 25).

**Vorsorglich noch ein Hinweis zur Umsatzsteuer:** Die Ermittlung der Umsatzsteuerschuld knüpft technisch an den Umsatzerlösen gemäß FiBu an („Buchhaltungssteuer“). Die umsatzsteuerliche Beurteilung darf indes diejenige über die Erlösrealisierung nicht präjudizieren.