

Juli 2007



Die Türkei gehört derzeit zu den attraktivsten Wachstumsmärkten weltweit. Mit ehrgeizigen Wirtschaftsreformen schüttelte das Land innerhalb kurzer Zeit das alte Image vom kranken Mann am Bosphorus ab, das es während der Finanzkrise 2001 prägte. Inzwischen spricht das zweistellige Wachstum vieler Branchen eine neue Sprache: Ein Boom am Bosphorus ist zu spüren. Manche Medien sehen gar eine europäische Kopie des wirtschaftlichen Aufstiegs Chinas, wenn sie nach Ankara blicken.

Das seit fünf Jahren andauernde Wirtschaftswachstum hat die Türkei verwandelt. Mit großem Optimismus ergreifen die – im EU-Vergleich sehr jungen – Einwohner ihre Entwicklungschancen. In diesem Monat haben sie zudem die Gelegenheit, eine neue politische Führung in ihrem Land zu wählen. Gleichzeitig nutzen ausländische Unternehmen, insbesondere aus Deutschland, die Chance zum Einstieg oder zum Ausbau ihrer Geschäfte in der Türkei. Die Dynamik ist hoch: Der bilaterale Handel mit Deutschland erreichte 2006 mit 23,5 Milliarden Euro einen neuen Höchststand und soll sich in den nächsten fünf Jahren erneut mehr als

verdoppeln. Deutsche Unternehmen zählen zu den führenden Nationen bei ausländischen Direktinvestitionen im Land. Über 2.600 Firmen sind bereits vor Ort; allein 2006 ein Plus von 20 Prozent.

Die Beispiele zeigen die attraktiven Wachstumsperspektiven für die Türkei – ungeachtet der offenen Frage einer EU-Mitgliedschaft. Ein Grund für den Aufschwung liegt in einem der größten Absatzmärkte Europas, den die Türkei mit 73 Millionen Konsumenten bildet. Zusätzlich bietet das Land eine Brücke auf dem Weg in andere Märkte in Nah- und Mittelost sowie Zentralasien. Zudem wächst die Bedeutung der Türkei als geeigneter Fertigungs- und Produktionsstandort, insbesondere in der Automobil- und Maschinenbaubranche. Aktuell fließen ausländische Investitionen vor allem auch in die liberalisierte Energiebranche, den Einzelhandel sowie den Bankensektor.

Die türkischen Länderspezialisten der New and Emerging Markets Practice von KPMG unterstützen mit ihrer Expertise Unternehmen bei einem Auslandsengagement in der Türkei.

Andreas Glunz
Audit, Düsseldorf

Inhalt (Auszug)

Editorial

Steuerrecht

- 2 Einkünfte aus Kapitalvermögen – Abgrenzung von Substanz und Ertrag bei Kapitalanlageprodukten
- 5 Abziehbarkeit von Aufwendungen für Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte: BMF-Schreiben zur Verfassungsmäßigkeit der Neuregelung
- 5 Ablösung einer Pensionszusage als tarifbegünstigter Lohnzufluss
- 7 Erfolgsneutrale Auflösung des steuerlichen Ausgleichspostens bei Veräußerung der Organgesellschaft
- 7 Zuständigkeit für verbindliche Auskünfte nach § 89 Abs. 2 AO
- 8 Kurzfristige Ausübung freiberuflicher Tätigkeiten im DBA-Ausland
- 9 Steuerabzug bei beschränkt Steuerpflichtigen gemäß § 50a Abs. 4 EStG
- 10 Anwendung des § 1 Abs. 3 GrEStG (Anteilvereinigung) auf Organschaftsfälle
- 10 Anforderungen an den Belegnachweis bei innergemeinschaftlichen Lieferungen
- 11 Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15a Abs. 3 und Abs. 4 UStG

KPMG-Veranstaltungen

Literaturtipps

Impressum

Beilage in der Heftmitte:
US-GAAP-News

Bilanzsteuerrecht

Kiesvorkommen in einem Privatgrundstück entdeckt: keine Absetzung für Substanzverringerung

Im Schrifttum bestehen unterschiedliche Auffassungen darüber, ob ein Bodenschatz, der sich zu einem Wirtschaftsgut konkretisiert, als materielles oder immaterielles Wirtschaftsgut zu charakterisieren ist und ob Abschreibungen für Substanzverringerung (AfS) zulässig sind. Der Große Senat des BFH entschied durch Beschluss vom 4.12.2006 (DB 2007 S. 1113), dass das im eigenen Grund und Boden entdeckte und damit unentgeltlich und originär erworbene Kiesvorkommen ein materielles Wirtschaftsgut darstellt. Dieses ist bei Zuführung zu einem Betriebsvermögen mit dem Teilwert anzusetzen. Jedoch dürfen bei Abbau des Kiesvorkommens keine AfS vorgenommen werden.

Materielle Wirtschaftsgüter sind körperliche Gegenstände. Ohne Bedeutung ist, ob es sich um Sachen, Bestandteile von Sachen oder Zubehör im Sinne von § 97 BGB handelt. Demgemäß werden auch die sogenannten Finanzwerte als materielle Wirtschaftsgüter behandelt, weil sich ihr Gegenstand auf konkrete materielle Werte richtet. Bei der Einordnung von Bodenschätzen als materielle bzw. immaterielle Wirtschaftsgüter ist zwischen der Substanz als solcher (Bodenschatz) und den notwendigen Berechtigungen zu unterscheiden, den Bodenschatz zu gewinnen (Gewinnungsrecht). Im Hinblick auf die rechtlichen Regelungen durch das Bundesberggesetz (BBergG) und die landesrechtlichen Abgrabungsgenehmigungen ist insoweit zwischen den bergfreien und grundeigenen Bodenschätzen sowie den übrigen Bodenschätzen zu differenzieren. Bergfreie Bodenschätze im Sinne des BBergG sind zunächst herrenlos. Sie werden durch eine

sogenannte Gewinnungsberechtigung Eigentum des Berechtigten und damit materielles Wirtschaftsgut. Grundeigene Bodenschätze im Sinne des BBergG sind zunächst Teil des Grund und Bodens; sie stehen im Eigentum des Grundeigentümers. Die Gewinnungsberechtigung erstreckt sich daher nur auf die Berechtigung zum Abbau. Nicht dem BBergG unterliegende Bodenschätze (dazu gehören auch Kiesvorkommen) bedürfen lediglich einer öffentlich-rechtlichen Abgrabungsgenehmigung. Das Recht zur Nutzung ist unselbstständiger Teil des Eigentumsrechts. In allen Fällen ist zusätzlich der abgeleitete Erwerb der Abbauberechtigung möglich. Nach Maßgabe dieser Vorgaben ist das Kiesvorkommen ein materielles Wirtschaftsgut. Bei einem oberirdischen Kiesvorkommen steht die Substanz, nicht die Abbauberechtigung im Vordergrund. Der Grundstückseigentümer benötigt lediglich eine abgrabungsrechtliche Genehmigung. Eine bergrechtliche Berechtigung sowie ein Aneignungsrecht sind nicht erforderlich.

Das im eigenen Grund und Boden und damit unentgeltlich und originär erworbene Kiesvorkommen ist als materielles Wirtschaftsgut mit dem Teilwert in ein Betriebsvermögen einzulegen. Indes dürfen beim Abbau des Kiesvorkommens keine Absetzungen erfolgswirksam vorgenommen werden. Die Einlageregelung des § 4 Abs. 1 EStG bezweckt, dass vom Steuerpflichtigen steuerfrei gebildetes oder bei ihm bereits versteuertes Vermögen nach seiner Einbringung in den Betrieb nicht durch eine Erhöhung der Gewinneinkünfte der Besteuerung unterworfen wird. Entsprechend darf die Einlage von Nutzungen oder Nutzungsrechten nicht dazu führen, dass sonst steuerpflichtige Nutzungserträge durch den Ansatz des Teilwerts im Betriebsvermögen im Ergebnis der Besteuerung entzogen werden. Dies kann im Hinblick auf die für Einlagen geltenden Bewertungsvorschriften nur dadurch erreicht werden, dass keine AfS vorgenommen werden dürfen. Aus dem Verbot des § 11d Abs. 2 EStDV,

auf Bodenschätze im eigenen Grund und Boden AfS vorzunehmen, folgt, dass die Ausbeutung von Bodenschätzen voll der Besteuerung unterliegen soll. Insoweit ist die Einlage eines im Privatvermögen entdeckten Bodenschatzes der Nutzungsrechts- oder Nutzungseinlage vergleichbar. ■

Einkommensteuer

Einkünfte aus Kapitalvermögen – Abgrenzung von Substanz und Ertrag bei Kapitalanlageprodukten

Im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 EStG) werden bei Kapitalanlagen im Privatvermögen nur die Entgelte für die Überlassung von Kapital erfasst, nicht aber Wertveränderungen der Kapitalanlage selbst. Diese werden vorbehaltlich der §§ 17, 23 EStG nicht besteuert. Auch Vorteile, die bei wirtschaftlicher Betrachtung für die Überlassung von Kapitalvermögen zur Nutzung erzielt, aber als steuerfreier Wertzuwachs konstruiert werden, sollen erfasst werden. Daher erstreckt § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 Satz 2 EStG bei Wertpapieren und Kapitalforderungen, welche keine Emissionsrendite besitzen oder bei denen eine solche vom Steuerpflichtigen nicht nachgewiesen wird, die Steuerpflicht auf die sogenannte Marktrendite. Hierunter versteht man den Unterschiedsbetrag zwischen dem Entgelt für den Erwerb und den Einnahmen aus der Veräußerung, Abtretung oder Einlösung. Diese Regelung ist nach einem BFH-Urteil vom 13.12.2006 (DB 2007 S. 432) verfassungsgemäß.

In dem vom BFH ebenfalls am 13.12.2006 entschiedenen Fall (DB 2007 S. 1003) hatte der Steuerpflichtige in 2002 verzinsliche Schuldverschreibungen eines US-Unternehmens erworben. Diese wurden ursprünglich mit 6 Prozent verzinst.

Nach den Emissionsbedingungen erhöhte sich dieser Zins, wenn das Unternehmen von zwei Rating-Agenturen herabgestuft wurde. Der Steuerpflichtige veräußerte nach Ablauf der Spekulationsfrist des § 23 EStG die Papiere. Deren Verzinsung betrug zu diesem Zeitpunkt 6,75 Prozent. Streitig war, ob der Gewinn aus der Veräußerung als Markttrendite im Sinne des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 Satz 2 EStG den Kapitaleinkünften zuzurechnen war. Der BFH entschied, dass es sich um einen steuerfreien Veräußerungsgewinn handelte.

Die Schuldverschreibungen wiesen keine von vornherein endgültig bezifferbare Emissionsrendite auf. Emissionsrendite ist die vom Emittenten bei Begebung der Anlage – also von vornherein – zugesagte Rendite, welche bis zur Einlösung des Papiers bzw. dessen Endfälligkeit mit Sicherheit erzielt werden kann. Im Streitfall hing es von der zukünftigen Beurteilung des Emittenten durch die Rating-Agenturen – mithin von einem ungewissen Ereignis – ab, in welcher Höhe Kapitalerträge erzielt wurden. Es wäre daher nach dem Wortlaut des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 Satz 2 EStG die Markttrendite aus der Veräußerung der Papiere als Kapitalertrag zu erfassen gewesen. Der BFH bestätigte jedoch sein Urteil vom 20.11.2006 (DB 2007 S. 437 – vergleiche KPMG-Mitteilungen April 2007 S. 5), wonach die Markttrendite der Besteuerung nach dem Sinn und Zweck des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 EStG nicht zugrunde gelegt werden kann. Dies gilt, wenn – wie im Streitfall – das Entgelt für die Kapitalüberlassung sowie ein Vermögenszuwachs rechnerisch eindeutig abgrenzbar und bestimmbar sind. Auch muss der streitige Veräußerungserlös eindeutig der Vermögensebene angehören.

Die Ermittlung des Kapitalertrags nach der sogenannten Markttrendite (§ 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 Satz 2 EStG) durchbricht das System der Besteuerung der Einkünfte aus Kapitalvermögen. Dieses erfasst im Grundsatz lediglich den Ertrag aus der Nutzung des Kapitals, nicht aber

Wertänderungen der Kapitalanlage selbst. Die Notwendigkeit hierzu und zugleich die sachliche Rechtfertigung ergibt sich (nur) in den Fällen, in denen die Ausgestaltung der Kapitalanlage eine Abgrenzung zwischen Kapitalertrag und Wertänderung der Kapitalanlage nicht zulässt und daher an sich steuerpflichtige Erträge sonst nicht erfasst werden könnten. Bei den streitigen Schuldverschreibungen waren derartige Besonderheiten nicht gegeben, vielmehr konnten Ertrags- und Vermögensebene ohne jede Schwierigkeit voneinander abgegrenzt werden. Der Gesetzgeber hat bei den Einkünften aus Kapitalvermögen an dem Grundsatz der Trennung der Ertragsebene von der Vermögensebene festgehalten. Daher muss § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 Satz 2 EStG im Wege teleologischer Reduktion verfassungskonform tatbestandlich eingegrenzt werden: Die Regelung findet auf solche Wertpapiere keine Anwendung, bei denen eine Unterscheidung zwischen Nutzungsentgelt und Kursgewinn ohne weiteres möglich ist. ■

Verträge zwischen nahen Angehörigen; zivilrechtliche Unwirksamkeit als Indiz

Der BFH hat mit seinem Urteil vom 7.6.2006 (DB 2006 S. 2216 – vergleiche KPMG-Mitteilungen Dezember 2006 S. 3) entschieden, dass bei der steuerrechtlichen Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen der zivilrechtlichen Unwirksamkeit des Vertragsabschlusses nur indizielle Bedeutung beizumessen ist. Nach dem BMF-Schreiben vom 2.4.2007 (DStR 2007 S. 805) ist das Urteil über den entschiedenen Einzelfall hinaus nicht anzuwenden.

Voraussetzung für die Anerkennung von Verträgen zwischen Angehörigen ist, dass diese Verträge bürgerlich-rechtlich wirksam geschlossen und auch tatsächlich durchgeführt werden. Vertragsinhalt und Durchführung müssen dem zwischen

Fremden Üblichen entsprechen. Eine nachträglich herbeigeführte bürgerlich-rechtliche Wirksamkeit eines Rechtsgeschäfts entfaltet grundsätzlich keine Rückwirkung.

Ausnahmsweise sind tatsächlich durchgeführte Verträge zwischen nahen Angehörigen von Anfang an steuerlich zu berücksichtigen, wenn den Vertragspartnern die Nichtbeachtung der Formvorschriften nicht angelastet werden kann. Auch müssen sie zudem zeitnah nach dem Erkennen der Unwirksamkeit oder dem Auftauchen von Zweifeln die erforderlichen Maßnahmen eingeleitet haben, um die Wirksamkeit herbeizuführen oder klarzustellen. Die Nichtbeachtung der Formvorschriften ist den Vertragspartnern jedenfalls dann zuzurechnen, wenn sich deren Erfordernis unmittelbar aus dem Gesetz ergibt. ■

Einkommensteuerliche Behandlung der Geldleistungen für Kinder in Kindertages- oder Vollzeitpflege

Das BMF-Schreiben vom 13.4.2007 (DStR 2007 S. 993) nimmt zur einkommensteuerlichen Behandlung der vereinbarten Gelder für Kindertagespflege und Vollzeitpflege wie folgt Stellung.

Bei der Kindertagespflege nach § 22 SGB VIII soll eine Tagespflegeperson ein Angebot im familiären Rahmen bieten, das einer Kindertagesstätte vergleichbar ist. Die Kindespflege erfolgt im Haushalt der Kindespflegeperson oder der Personensorgeberechtigten des Kindes oder in anderen geeigneten Räumen. Betreut die Tagespflegeperson Kinder verschiedener Personensorgeberechtigter im eigenen Haushalt oder in anderen Räumen eigenverantwortlich, handelt es sich um eine selbstständige Tätigkeit. Wird jedoch ein Kind in der Familie nach den Weisungen

der Personensorgeberechtigten betreut, handelt es sich im Regelfall um ein Arbeitsverhältnis. Die aus der Pflege gemäß § 23 SGB VIII erzielten Geldeinnahmen sind steuerpflichtige Einnahmen. Die Befreiungen des § 3 Nr. 11 und 26 EStG sind nicht anwendbar. Zu den steuerpflichtigen Einnahmen gehören auch die Einnahmen aus ersetzten Aufwendungen für Beiträge zu einer Unfallversicherung sowie hälftig die nachgewiesenen Aufwendungen für eine angemessene Alterssicherung.

Bei der Ermittlung der Einkünfte aus selbstständiger Arbeit wird aus Vereinfachungsgründen zugelassen, dass anstelle der tatsächlichen Betriebsausgaben pauschal 300 Euro je Kind und Monat als Betriebsausgaben abgezogen werden. Diese Pauschale bezieht sich auf eine Betreuungszeit von mindestens 8 Stunden je Kind und Tag und ist bei geringerer Betreuungszeit anteilig zu kürzen. Die Pauschalierung ist nicht möglich, wenn die Betreuung im Haushalt der Personensorgeberechtigten oder in unentgeltlich zur Verfügung gestellten Räumen stattfindet. Statt der Pauschalierung können auch die tatsächlichen Aufwendungen nachgewiesen werden.

Die Vollzeitpflege gemäß § 33 SGB VIII dient dazu, einem Kind dauerhaft oder befristet im Haushalt der Pflegeeltern ein neues Zuhause zu bieten. Formen der Vollzeitpflege sind die Dauerpflege, die Kurzzeitpflege, die Bereitschaftspflege, die Wochenpflege und die Sonderpflege. Im Rahmen der Vollzeitpflege wird nach § 39 SGB VIII Pflegegeld ausgezahlt, das die materiellen Aufwendungen und die Kosten der Erziehung abdeckt. Zusätzlich werden anlassbezogene Zuschüsse und Beihilfen gezahlt. Sofern keine Erwerbstätigkeit vorliegt, sind das Pflegegeld sowie die Zuschüsse und Beihilfen aus öffentlichen Mitteln als Beihilfen im Sinne des § 3 Nr. 11 EStG anzusehen, welche die Erziehung unmittelbar fördern. Eine widerlegliche Vermutung für eine Erwerbstätigkeit ist dann gegeben,

wenn die Summe der Erziehungsbeiträge pro Pflegehaushalt 24.000 Euro im Jahr übersteigt. Für diese Vergleichsrechnung ist ausschließlich von dem Anteil des Pflegegeldes auszugehen, der für die Kosten der Erziehung geleistet wird. Ist eine Erwerbstätigkeit anzunehmen, unterliegen jedoch die gesamten Bezüge der Steuerpflicht nach § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Als Betriebsausgaben ist eine Pauschale in Höhe der im Pflegegeld enthaltenen Erstattung materieller Aufwendungen je Kind und Monat abzuziehen. Zusätzlich kann ein Betrag in Höhe der nach § 39 Abs. 3 SGB VIII gezahlten einmaligen Beihilfen und Zuschüsse abgezogen werden. Die Erstattungen zur Unfallversicherung und Altersvorsorge gehören gegebenenfalls mit zu den steuerpflichtigen Einnahmen.

Das Schreiben ersetzt ab dem Veranlagungszeitraum 2008 die BMF-Schreiben vom 20.1.1984, 1.8.1988 und 7.2.1990. ■

Einkommensteuer/Lohnsteuer

Doppelte Haushaltsführung bei nichtehelicher Lebensgemeinschaft

Die Mehraufwendungen doppelter Haushaltsführung können steuerlich geltend gemacht werden, wenn sie beruflich veranlasst sind (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG). Die gesetzliche Regelung geht dabei davon aus, dass grundsätzlich zunächst ein eigener (Haupt-)Hausstand des Steuerpflichtigen bestanden haben muss, bevor es zur Einrichtung einer Zweitwohnung am Beschäftigungsort gekommen ist. Eine berufliche Veranlassung hat die Rechtsprechung demgemäß verneint, wenn ein Arbeitnehmer heiratet und neben seiner fortbestehenden Wohnung am Beschäftigungsort mit seinem Ehegatten einen Hausstand an einem anderen Ort gründet. Im Hinblick auf den Schutz von Ehe und Familie (Art. 6 GG) wurde jedoch eine berufliche Veranlas-

sung angenommen, wenn beide Eheleute zum Zeitpunkt der Eheschließung an verschiedenen Orten beruflich tätig sind, jeweils dort wohnen und anlässlich ihrer Heirat eine der beiden Wohnungen oder eine neue Wohnung an einem dritten Ort zu ihrem Familienhaushalt machen. Maßgebend für diese Rechtsprechung ist, dass bei der Heirat zweier Berufstätiger diese sich nicht mit einem einzigen Wohnsitz am Ort der Berufsausübung eines von ihnen begnügen können, ohne die Berufstätigkeit des anderen zu beeinträchtigen.

Nach dem BFH-Urteil vom 15.3.2007 (DB 2007 S. 1058) sind diese Grundsätze zwar nicht in jedem Fall auf eine nichteheliche Lebensgemeinschaft übertragbar. Sie sind aber entsprechend anwendbar, wenn den Partnern einer nichtehelichen Lebensgemeinschaft, die beide berufstätig sind, ein Kind geboren wird, das in die Wohnung mit aufgenommen wird. Ein solches Verständnis ist im Hinblick auf Art. 6 GG geboten, da nicht nur die Ehe, sondern auch die Familie unter dem besonderen Schutz der staatlichen Ordnung steht. „Familie“ in diesem Sinn ist die Lebensgemeinschaft zwischen Eltern und Kindern. Bei Anwendung der vorgenannten Grundsätze wird dann die gewählte Wohnung nicht durch die Eheschließung zur Familienwohnung, sondern durch die Geburt und die Aufnahme des gemeinsamen Kindes in die gemeinsame Wohnung.

Im Streitfall hatten die Partner der nichtehelichen Lebensgemeinschaft erst zwei Jahre nach der Geburt des Kindes einen gemeinschaftlichen Familienhaushalt gegründet. Der BFH verneinte die berufliche Veranlassung. Die für die Begründung eines doppelten Haushalts in Zusammenhang mit der Eheschließung geltenden Grundsätze können auf diesen Fall nicht übertragen werden. Der Streitfall ist vielmehr mit der Gestaltung zu vergleichen, dass zwei Arbeitnehmer mit jeweils eigenem Hausstand heirateten, zunächst in ihren Wohnungen weiter-

leben und erst später eine der beiden Wohnungen zur Familienwohnung gemacht wird. Die damit einhergehende Gründung des zweiten Haushalts außerhalb des Beschäftigungsortes ist dann privat veranlasst. ■

Abziehbarkeit von Aufwendungen für Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte: BMF-Schreiben zur Verfassungsmäßigkeit der Neuregelung

Das Niedersächsische Finanzgericht hatte mit Vorlagebeschluss vom 27.2.2007 (DStR 2007 S. 481 – vergleiche KPMG-Mitteilungen Mai 2007 S. 5 und Juni 2007 S. 4) dem BVerfG die Frage vorgelegt, ob die ab 1.1.2007 geltende Regelung in § 9 Abs. 2 EStG, nach der Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nicht mehr als Werbungskosten qualifiziert werden, verfassungsgemäß ist. Zu der Frage, ob in den damit zusammenhängenden Verfahren Vollziehungsaussetzung gewährt werden kann, äußert sich das BMF-Schreiben vom 4.5.2007 (DB 2007 S. 1053) negativ. Nach Auffassung der Finanzverwaltung ist die Neuregelung nicht verfassungswidrig und verstößt weder gegen das Prinzip der Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit noch gegen das objektive bzw. subjektive Nettoprinzip.

Beim objektiven Nettoprinzip handelt es sich um eine durch den Gesetzgeber einfachgesetzlich konkretisierte Regelung der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit. Für diese hat das BVerfG bisher offengelassen, ob das Prinzip verfassungsrechtlich geboten ist. Die Neuregelung hat dieses Prinzip gesetzlich neu definiert. Die Zuordnung der Aufwendungen für Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu den privaten Aufwendun-

gen liegt in dem Gestaltungsfreiraum des Gesetzgebers, der einfachgesetzliche „Grundentscheidungen“ ändern darf. Das subjektive Nettoprinzip (verfassungsrechtlich gebotene Freistellung des Familienexistenzminimums) ist nicht beeinträchtigt, sondern durch das System von Grundfreibetrag und Familienleistungsausgleich sichergestellt. Darüber hinaus ist derzeit noch ungeklärt, ob die Aufwendungen für die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte auch im verfassungsrechtlichen Sinne pflichtbestimmt – also zwangsläufig und unvermeidbar – sind. Denn der Steuerpflichtige ist grundsätzlich in der Wahl seines Wohnsitzes frei. Weiterhin ist die gewährte Abzugsmöglichkeit der Aufwendungen ab dem 21. Entfernungskilometer eine Härterege- lung und damit keine Systemdurchbrechung. ■

Ablösung einer Pensionszusage als tarifbegünstigter Lohnzufluss

Die bloße Einräumung von Ansprüchen durch den Arbeitgeber an den Arbeitnehmer führt bei diesem regelmäßig noch nicht zum Zufluss von Einnahmen. Erst der Eintritt des Erfolgs durch die Erfüllung der Ansprüche bewirkt den Zufluss beim Arbeitnehmer. Nach dem BFH-Urteil vom 12.4.2007 (DStR 2007 S. 894) führt die Ablösung einer Pensionszusage zum Zufluss bei dem Arbeitnehmer. Dies gilt auch dann, wenn der Ablösungsbetrag auf Verlangen des Arbeitnehmers zur Übernahme der Pensionsverpflichtung an einen Dritten gezahlt wird. Der Arbeitgeber hat mit der Zahlung seine Pensionsverpflichtung wirtschaftlich (vorzeitig) erfüllt. Für den Zufluss ist unschädlich, dass aufgrund der Verwendungsabrede mit dem Arbeitnehmer die Zahlung an einen Dritten erfolgte.

Die Ablösung des Pensionsanspruchs stellt eine Vergütung für eine mehrjährige Tätigkeit dar, wenn die Pensionszusage

bereits mehrere Jahre erteilt war. Im Streitfall ließ der BFH dahinstehen, ob die Ablösesumme eine Entschädigung im Sinne des § 34 Abs. 2 Nr. 2 EStG darstellte. Denn nach der für das Streitjahr 1995 geltenden Fassung des § 34 EStG für die Steuervergünstigung nach § 34 Abs. 1 EStG galt ein Höchstbetrag von 30 Millionen DM und dieser Betrag war durch andere außerordentliche Einkünfte bereits ausgeschöpft. Demgemäß kam nur die Tarifvergünstigung des § 34 Abs. 3 EStG 1990 in Betracht. ■

Einkommensteuer/Abgabenordnung

Tarifbegünstigung bei Teilanteilsveräußerung ohne Übertragung anteiligen Sonderbetriebsvermögens

Nach § 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG gilt bei der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils die Tarifbegünstigung des § 34 EStG für Veräußerungsgewinne nur dann, wenn der gesamte Mitunternehmeranteil veräußert wird. Vor dieser durch das Gesetz zur Fortentwicklung des Unternehmersteuerrechts vom 20.12.2001 eingeführten Änderung war auch die Veräußerung von Anteilen an Mitunternehmeranteilen tarifbegünstigt. Allerdings war damals auch Voraussetzung, dass der Veräußerer ebenfalls anteilig die zu seinem Sonderbetriebsvermögen gehörenden wesentlichen Betriebsgrundlagen mitveräußerte. Diese Rechtsprechung bestätigt der BFH in seinem Urteil vom 14.2.2007 (DB 2007 S. 1166).

Im Streitfall betrieb der Steuerpflichtige zusammen mit zwei Kollegen eine Steuerberaterkanzlei in der Rechtsform einer GbR. Hierzu hatte die GbR ein Haus gemietet. Dieses stand zwar im Eigentum des Steuerpflichtigen, seine ehemalige Ehefrau und er besaßen jedoch jeweils Erbbaurechtsmieteigentumsanteile daran. Die Nutzung hatten beide in der Weise

aufgeteilt, dass der Steuerpflichtige das Dachgeschoss (mit vier Büroräumen) und die ehemalige Ehefrau den Rest des Gebäudes zur Verfügung hatte. Beide hatten die Räumlichkeiten an die GbR vermietet. In den Streitjahren 1994 und 1996 übertrug der Steuerpflichtige jeweils Teile seines GbR-Anteils auf seine Mitgesellschafter, jedoch ohne einen entsprechenden Anteil an seinem für das Dachgeschoss bestehenden Nutzungsrecht. Das Dachgeschoss beurteilte der BFH als wesentliche Betriebsgrundlage. Wesentliche Betriebsgrundlagen sind diejenigen Wirtschaftsgüter, welche nach der Art des Betriebes und ihrer Funktion im Betrieb für diesen wesentlich sind oder aber erhebliche stille Reserven enthalten. Die funktionale Wesentlichkeit ergibt sich daraus, dass das Gebäude einschließlich Dachgeschoss für die Zwecke der Steuerberater-sozietät genutzt wurde. Für deren Tätigkeit bildete es insgesamt die räumliche und funktionale Grundlage. Weiterhin befanden sich im Dachgeschoss rund 20 Prozent der gesamten von der Sozietät genutzten Büroflächen. Da somit die wesentlichen Betriebsgrundlagen nicht anteilig mit übertragen worden waren, griff die Tarifbegünstigung des Veräußerungsgewinns nicht ein.

Das Finanzamt hatte zunächst Feststellungsbescheide für die Streitjahre erlassen, in denen es tarifbegünstigte Veräußerungsgewinne feststellte. Im Anschluss an eine Außenprüfung stellte es die Veräußerungsgewinne als laufende Gewinne fest. Der BFH führte aus, dass der Steuerpflichtige keinen Vertrauensschutz nach § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO geltend machen kann. Nach dieser Vorschrift darf bei Aufhebung oder Änderung eines Steuerbescheides nicht zuungunsten des Steuerpflichtigen berücksichtigt werden, dass sich die Rechtsprechung eines obersten Gerichtshofes des Bundes geändert hat, welche bei der bisherigen Steuerfestsetzung von der Finanzbehörde angewandt worden ist. Das BFH-Urteil vom 12.4.2000 (BStBl II 2001 S. 26), in dem

die Mitübertragung der anteiligen wesentlichen Betriebsgrundlagen gefordert wurde, enthielt keine Rechtsprechungsänderung, sondern nahm erstmalig zu dieser Frage Stellung. Gegenteilige Auffassungen in der Rechtsprechung der Finanzgerichte bzw. in der Literatur sind für den Vertrauensschutz des § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO aber nicht beachtlich. ■

Körperschaftsteuer

Abzugsverbot nach § 4 Abs. 5 EStG; Verhältnis zu verdeckten Gewinnausschüttungen

Im Falle des BFH-Urteils vom 7.2.2007 (DB 2007 S. 1118) hatte eine GmbH von ihrer Alleingesellschafterin – einer KG – deren Unternehmen gepachtet. Zum verpachteten Gesamthandsvermögen der KG gehörten auch zwei Oldtimer-Flugzeuge (Doppeldecker) sowie eine Segeljacht. Die Flugzeuge, welche auf dem Rumpf einen Hinweis auf das Unternehmen trugen, wurden vereinzelt zu besonderen Anlässen (zum Beispiel Flugtagen) ausschließlich durch einen Piloten geflogen, der nicht zur Gesellschaftergruppe gehörte. Die im Mittelmeer stationierte Segeljacht wurde auch von Arbeitnehmern sowie Lehrlingen benutzt.

Der BFH beurteilte die Aufwendungen für die Segeljacht und die Oldtimer-Flugzeuge als nicht abziehbare Aufwendungen im Sinne von § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG. Er ließ dabei dahingestellt, ob und gegebenenfalls in welcher Höhe diese Aufwendungen zugleich verdeckte Gewinnausschüttungen darstellten. Zwischen § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG und § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG besteht kein Rangverhältnis. Vielmehr sind beide Vorschriften solange nebeneinander anwendbar, wie ihre Rechtsfolgen nicht voneinander abweichen.

Nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG dürfen Aufwendungen für Jagd und Fischerei, für Segel- und Motorjachten sowie für ähnliche Zwecke und für hiermit zusammenhängende Bewirtungen den Gewinn nicht mindern. Als ähnliche Zwecke sind auch Aufwendungen für Sportflugzeuge zu qualifizieren, da diese eine ähnliche Nähe zur privaten Lebensführung aufweisen wie die anderen Aufwendungen. Die Oldtimer-Flugzeuge, die bei Flugtagen und ähnlichen Veranstaltungen eingesetzt werden, dienen der Darstellung des Unternehmens in der Öffentlichkeit und damit Werbezwecken. Gleichwohl sind die Aufwendungen nicht abziehbar. Durch das Abzugsverbot wollte der Gesetzgeber die tatsächlichen Schwierigkeiten bei der Abgrenzung zwischen betrieblichem und privatem Bereich in pauschalierender Weise lösen und Missbräuchen vorbeugen. Die entsprechenden Aufwendungen sollen generell nicht abziehbar sein, da sie nach Auffassung des Gesetzgebers bereits ihrer Art nach als unangemessener Repräsentationsaufwand anzusehen sind. Das Abzugsverbot greift daher immer dann ein, wenn das Wirtschaftsgut in einer Weise eingesetzt wird, die bei typisierender Betrachtung dazu geeignet ist, Geschäftsfreunde zu unterhalten oder privaten Neigungen nachzugehen. Ob dies tatsächlich zutrifft, muss nicht geprüft werden. Dies gilt hinsichtlich der Segeljacht in gleicher Weise.

Eine Ausnahme hat die Rechtsprechung für Sozialeinrichtungen gemacht. Die Segeljacht kann allerdings nicht als Sozialeinrichtung betrachtet werden, obwohl sie zumindest zeitweise von Betriebsangehörigen sowie deren Familien und Freunden genutzt wird. Zum einen ist die ausschließliche Nutzung durch Betriebsangehörige nicht gegeben. Zum anderen ist der Liegeplatz der Jacht am Mittelmeer von den Geschäftsräumen des Unternehmens zu weit entfernt. ■

Erfolgsneutrale Auflösung des steuerlichen Ausgleichspostens bei Veräußerung der Organgesellschaft

Nach §§ 14, 17 KStG 1996 ist bei einer körperschaftsteuerlichen Organschaft das Einkommen der Organgesellschaft dem Organträger zuzurechnen und bei diesem zu versteuern. Die Organschaft setzt unter anderem voraus, dass die Organgesellschaft verpflichtet ist, ihren – handelsrechtlichen – Gewinn an den Organträger abzuführen. Dieser hat seinerseits den – handelsrechtlich – erlittenen Verlust der Organgesellschaft auszugleichen. Der handelsrechtliche Gewinn oder Verlust kann von dem steuerlichen Einkommen abweichen und wird dies zumeist auch tun. Die hieraus resultierenden steuerlichen sogenannten Mehr- oder Minderabführungen werden beim Organträger durch aktive oder passive Ausgleichsposten berücksichtigt. Zweck dieser Ausgleichsposten ist es, die zweifache Besteuerung bzw. Nichterfassung desselben wirtschaftlichen Gewinns bzw. die doppelte Berücksichtigung eines wirtschaftlichen Verlusts der Organgesellschaft innerhalb des Organkreises zu vermeiden.

Nach Abschnitt 59 Abs. 5 KStR 1995 sind die steuerlichen Ausgleichsposten bei Veräußerung der Beteiligung an der Organgesellschaft erfolgswirksam aufzulösen. Begründet wird dies damit, dass dem Ausgleichsposten der Charakter eines steuerbilanziellen Korrekturpostens zum Wert der Beteiligung zukommt. Diese Auffassung stützt sich vornehmlich auf § 37 Abs. 2 KStG 1996. Nach diesem waren Minderabführungen bei der Organgesellschaft dem EK 04 (Einlagen) zuzuordnen (ebenso § 27 Abs. 6 KStG 2002). Hieraus wird geschlossen, dass Minderabführungen als verdeckte Einlagen des Organträgers zu werten und folglich auch bilanzrechtlich als Einlage zu behandeln seien.

Dieser Auffassung widersprach der BFH im Urteil vom 7.2.2007 (DB 2007 S. 1119). Weder aus § 37 Abs. 2 KStG 1996 noch aus dem Zweck der Organschaft lässt sich dies ableiten. Mehr- oder Minderabführungen beruhen auf der Abführung des handelsrechtlichen Ergebnisses aufgrund des Ergebnisabführungsvertrags. Dieser hat zwar ebenfalls seine Ursache im Gesellschaftsverhältnis, geht aber den Einlagegrundsätzen vor. Die Mehrabführung ist handelsrechtlich Abführung des laufenden Jahresüberschusses und nicht Rückzahlung von Einlagen. Aus der Regelung des § 37 Abs. 2 KStG 1996, dass Mehr- oder Minderabführungen im EK 04 zu erfassen sind, folgt nichts anderes. Diese Regelung soll nach der Gesetzesbegründung lediglich verhindern, dass der Teil des Eigenkapitals, der durch Minderabführungen entstanden ist, bei einer späteren Abführung oder Ausschüttung bei den Anteilseignern zur Steuerpflicht oder zur Anrechnung von KSt führt. Daraus lässt sich aber nicht ableiten, dass Mehrabführungen – fiktiv – als Rückzahlung von Einlagen zu beurteilen sind und daher ein passiver Ausgleichsposten beim Organträger im Fall der Veräußerung der Organbeteiligung gewinnwirksam aufzulösen ist.

Die §§ 14 ff. KStG enthalten keine Regelungen zur Bildung oder Auflösung von aktiven oder passiven Ausgleichsposten. Diese Regelungen verschieben zwar die steuerliche Einkommenszurechnung und durchbrechen so das Prinzip der Rechtssubjektivität. Gleichwohl sind die Einkommen des Organs und des Organträgers getrennt zu ermitteln und als solche zu besteuern. Ein Veräußerungsgewinn aus der Beteiligung fällt daher stets als eigener Gewinn des Organträgers und nicht als (organschaftlich zugerechneter) Gewinn der Organgesellschaft an. Nur um die Neutralisierung des Gewinns der Organgesellschaft kann es aber bei der Bildung der steuerlichen Ausgleichsposten gehen. Die Ausgleichsposten sind daher bilanztechnische Erinnerungsposten, die aus organschaftlichen Besonder-

heiten resultieren. Sie sind außerhalb der Steuerbilanz des Organträgers festzuhalten, um eine spätere Doppel- oder Nichtbesteuerung des Einkommens des Organs zu verhindern. Für die Annahme eines erfolgswirksamen Vorgangs bei der Auflösung des „Erinnerungspostens“ besteht daher keine gesetzliche Grundlage oder eine aus dem Wesen der Organschaft eindeutig abzuleitende Pflicht. ■

Abgabenordnung

Zuständigkeit für verbindliche Auskünfte nach § 89 Abs. 2 AO

Zuständig für verbindliche Auskünfte des § 89 Abs. 2 AO ist grundsätzlich diejenige Finanzbehörde, die bei Verwirklichung des dem Auskunftersuchen zugrunde gelegten Sachverhalts örtlich zuständig sein würde. Abweichend hiervon ist das Bundeszentralamt für Steuern zuständig, wenn

- zum Zeitpunkt der Antragstellung nach §§ 18 bis 21 AO kein Finanzamt zuständig ist und
- die Anfrage Steuern betrifft, die von den Landesfinanzbehörden im Auftrag des Bundes verwaltet werden.

Die Auskunft des Bundeszentralamtes für Steuern bindet das Finanzamt, welches bei der Verwirklichung des Sachverhaltes zuständig ist, das der Auskunft zugrunde liegt. Das BMF-Schreiben vom 3.5.2007 (DB 2007 S. 1056) nimmt zu Einzelfragen bei der Zuständigkeit Stellung.

Die Regelung über die Zuständigkeit des Bundeszentralamtes für Steuern geht als Sonderregelung der allgemeinen Zuständigkeitsregelung vor. Hinsichtlich ihrer Anwendung stellt sie – im Gegensatz zur allgemeinen Regelung – auf die aktuellen Verhältnisse des Antragstellers zum Zeit-

punkt der Antragstellung ab. Sie gilt nur, soweit Steuern betroffen sind, welche von den Landesfinanzbehörden im Auftrag des Bundes verwaltet werden. Für andere Steuern sowie für die GewSt-Messbetragsfestsetzungen greift sie nicht ein, auch wenn nach §§ 18 bis 21 AO kein Finanzamt für die Besteuerung des Antragstellers zuständig ist. Die Sonderregelung ist für jede Steuerart gesondert anzuwenden, sodass gegebenenfalls für denselben Sachverhalt unterschiedliche Zuständigkeiten bestehen können. In diesen Fällen sollen sich die betreffenden Behörden aber untereinander abstimmen. Antragsteller und Steuerpflichtiger sind in der Regel identisch, wenn der Steuerpflichtige, dessen künftige Besteuerung Gegenstand der verbindlichen Auskunft sein soll, bei der Antragstellung bereits existiert. Trifft dies nicht zu – wie insbesondere bei der beabsichtigten Gründung einer Gesellschaft –, kann bei berechtigtem Interesse auch ein Dritter Antragsteller sein. Das Bundeszentralamt für Steuern kann eine verbindliche Auskunft auch dann erteilen, wenn der Ort, an dem der vorgetragene Sachverhalt im Inland verwirklicht werden soll, noch nicht feststeht.

Die allgemeine Zuständigkeitsregelung für Finanzämter knüpft an die künftigen steuerlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen bei Verwirklichung des Sachverhalts an. Das danach zuständige Finanzamt muss daher nicht mit dem Finanzamt identisch sein, welches gegenwärtig für die Besteuerung zuständig ist. Betrifft eine verbindliche Auskunft mehrere Steuerarten und sind hierfür jeweils unterschiedliche Finanzämter zuständig, soll eine Zuständigkeitsvereinbarung nach § 27 AO herbeigeführt werden. Dies gilt, wenn die unterschiedlichen Zuständigkeiten weder für den Steuerpflichtigen noch für die Finanzbehörden zweckmäßig sind.

Anmerkung der Redaktion: Hinsichtlich der Kosten für eine verbindliche Auskunft siehe KPMG-Mitteilungen Januar/Februar 2007 S. 11 sowie Mai 2007 S. 8. ■

Außensteuerrecht

Kurzfristige Ausübung freiberuflicher Tätigkeiten im DBA-Ausland

Vielfach weisen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) das Besteuerungsrecht für freiberufliche Einkünfte dem anderen Vertragsstaat zu, wenn sich der Steuerpflichtige mindestens 183 Tage in dem anderen Staat aufhält oder wenn dem Steuerpflichtigen in dem anderen Staat gewöhnlich eine feste Einrichtung für seine Tätigkeit zur Verfügung steht und seine Einkünfte dieser festen Einrichtung zugerechnet werden können. Zu den Voraussetzungen einer solchen festen Einrichtung hat der BFH in seinem Urteil vom 28.6.2006 (DB 2007 S. 1065), das die DBA Bulgarien, Kasachstan und Jugoslawien betraf, Stellung genommen. Im Streitfall hatte sich der in Deutschland ansässige Steuerpflichtige zu jeweils weniger als 183 Tage im Kalenderjahr zur Ausübung freiberuflicher Tätigkeiten in den anderen Ländern aufgehalten. Daher hing das Besteuerungsrecht dieser Staaten – und damit auch die DBA-Steuerbefreiung in Deutschland – davon ab, ob der Steuerpflichtige dort eine feste Einrichtung/Betriebsstätte für seine Tätigkeiten besaß.

Eine feste Einrichtung in diesem Sinne erfordert nicht nur eine Einrichtung, die Grundlage einer Unternehmertätigkeit sein kann. Die Geschäftseinrichtung oder Anlage muss vielmehr auch in zeitlicher Hinsicht von gewisser Dauer sein. Denn durch den Begriff der festen Einrichtung drückt sich – vergleichbar einer Betriebsstätte – eine besonders intensive Verwurzelung der selbstständigen Tätigkeit mit dem Ort ihrer Ausübung aus. Dies setzt eine gewisse zeitliche Dauer voraus. Eine Einrichtung, die dazu bestimmt ist, nur vorübergehend der selbstständigen Tätigkeit zu dienen, ist nicht „fest“. Nach der Rechtsprechung ist hierfür eine Zeit-

spanne von mindestens sechs Monaten anzusetzen.

Dem anderen Vertragsstaat steht das Besteuerungsrecht schon dann zu, wenn dem Steuerpflichtigen die feste Einrichtung „gewöhnlich“ zur Verfügung steht. Eine dauernde Nutzung ist damit nicht erforderlich. Es genügt, dass sie dem Unternehmer für seine Tätigkeit ständig zur Verfügung steht. Diese Voraussetzung ist jedoch nicht erfüllt, wenn während der Abwesenheit des Steuerpflichtigen die Geschäftseinrichtung den Tätigkeiten anderer Unternehmer zuzuordnen ist. Dies gilt auch dann, wenn die anderen Unternehmer für denselben Auftraggeber und dasselbe Projekt tätig sind, bei dem der Steuerpflichtige federführend tätig ist. Der Zurechnung an den Steuerpflichtigen steht allerdings nicht entgegen, dass seine Angestellten oder von ihm selbst beauftragte Subunternehmer die Geschäftseinrichtung nutzen.

Im Streitfall war das Finanzgericht davon ausgegangen, dass auch eine kürzere Dauer der festen Einrichtung als sechs Monate ausreichend sei und hatte dementsprechend keine weiteren Feststellungen getroffen. Der BFH verwies deshalb den Rechtsstreit zurück. ■

Inhalt

- 1 PCAOB AS 5 zur Prüfung des Internen Kontrollsystems über die Finanzberichterstattung
- 1 Aktuelle Herausforderungen an die Standardsetter
- 3 Definition des Begriffs „Settlement“ in FIN 48
- 3 SEC-Verlautbarungen zur Akzeptanz von IFRS-Abschlüssen
- 3 SEC Staff Guidance zu Assumed Perfect Effectiveness of Hedge Relationships
- 4 Bilanzielle Saldierung im Rahmen von Master Netting Arrangements

PCAOB AS 5 zur Prüfung des Internen Kontrollsystems über die Finanzberichterstattung

Das Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) hat im Mai 2007 den Auditing Standard No. 5, „*An Audit of Internal Control Over Financial Reporting That Is Integrated with An Audit of Financial Statements*“ (AS 5) veröffentlicht. Der neue Standard ersetzt, vorbehaltlich der Genehmigung durch die Securities and Exchange Commission (SEC), den bisherigen Auditing Standard zur Prüfung des Internen Kontrollsystems über die Finanzberichterstattung (AS 2).

Gemäß dem PCAOB ist der neue Standard prinzipienbasiert. Er ist insbesondere darauf ausgerichtet, die Wahrscheinlichkeit des Entdeckens von *material weaknesses* innerhalb des Internen Kontrollsystems über die Finanzberichterstattung zu erhöhen, bevor diese zu wesentlichen Fehlaussagen in den Abschlüssen der Unternehmen führen können. Mit AS 5 sollen im Wesentlichen die folgenden Ziele erreicht werden:

- Fokussierung der Prüfung des Internen Kontrollsystems über die Finanzberichterstattung auf die wichtigsten Sachverhalte;

- Vermeidung von Prüfungshandlungen, die zur Erreichung der gewünschten Ziele nicht notwendig erscheinen;
- Flexible Anpassung des Prüfungsumfanges an die Größe und Komplexität des jeweiligen Unternehmens;
- Verbesserte Lesbarkeit des Standards.

Das PCAOB hat den neuen Standard in enger Zusammenarbeit mit der SEC entwickelt und insoweit mit den Anforderungen der SEC an die Unternehmen bezüglich der *compliance* mit SOX 404 abgestimmt.

AS 5 kann von Abschlussprüfern im Anschluss an die Genehmigung durch die SEC angewendet werden. Verpflichtend anzuwenden ist der Standard für alle Prüfungen des Internen Kontrollsystems über die Finanzberichterstattung für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 15. November 2007 enden. Eine frühere Anwendung ist zulässig.

Aktuelle Herausforderungen an die Standardsetter

Das Financial Accounting Standards Board (FASB) als wesentlicher Standardsetter im Bereich der Bilanzierung nach US-GAAP verfolgt weiterhin die Reduzierung der Komplexität der Bilanzierungs-

vorschriften, die Konvergenz zwischen US-GAAP und IFRS sowie die Ausweitung der Anwendung des *fair value* als relevante Größe der Bewertung von Vermögenswerten und Schulden. Diese Themen stellen signifikante Herausforderungen sowohl an das FASB als auch an die betroffenen Unternehmen, Wirtschaftsprüfer und sonstige Interessengruppen.

Reduzierung der Komplexität der Bilanzierungsvorschriften

Im Hinblick auf das vom FASB ausgegebene Ziel der Reduzierung der Komplexität von Bilanzierungsvorschriften, die in den USA insbesondere auch durch das House of Representatives zunehmend gefordert wird, hat das FASB im vergangenen Jahr keine wesentlichen Fortschritte gemacht. Dies liegt insbesondere daran, dass eine Komplexitätsreduktion je nach Sichtweise des Betrachters unterschiedlich interpretiert werden kann. So ist es denkbar, dass Vorschriften, die für ein bestimmtes Unternehmen komplex erscheinen, für ein anderes Unternehmen die Klarstellung eines bestehenden Problems bedeuten. Der im Frühjahr veröffentlichte Standard SFAS 159 „*The Fair Value Option for Financial Assets and Financial Liabilities*“ könnte insoweit eine Komplexitätsreduktion darstellen, als es den Unternehmen dadurch unter anderem möglich wird, die umfangreichen Anforderungen an die Dokumentation von *hedging*-Beziehungen zu vermeiden.

Ein wichtiges Element in der Strategie des FASB zur Komplexitätsreduktion ist die Entwicklung von prinzipienbasierten Standards. Sie soll vor allem durch eine Überarbeitung des *conceptual framework* ermöglicht werden. Dieses Rahmenkonzept soll zukünftig auch einen *authoritative status* in der GAAP-Hierarchie erhalten. Demnach hätte zukünftig das *conceptual framework* einen Stellenwert, der demjenigen von FASB Statements entspricht. Die Entscheidungen des FASB im Hinblick auf das *conceptual framework* werden vermutlich auch die weiteren

Entwicklungen bei konkreten FASB-Projekten, wie zum Beispiel Leasing, Umsatzrealisierung oder Pensionsverpflichtungen, beeinflussen.

Konvergenz zwischen US-GAAP und IFRS

Die Bestrebungen im Hinblick auf eine Konvergenz der Rechnungslegungsvorschriften von US-GAAP und IFRS werden insbesondere auch vor dem Hintergrund einer zukünftigen Akzeptanz von IFRS-Abschlüssen ohne Überleitungsrechnung zu US-GAAP durch die SEC weiter intensiviert.

Zum jetzigen Zeitpunkt haben das IASB und das FASB bereits einige Unterschiede beseitigt. Jedoch handelte es sich hierbei hauptsächlich um kleinere Projekte, beispielsweise im Bereich der Behandlung von *accounting changes and errors* (SFAS 154) oder der Bilanzierung von *non-monetary exchanges* (SFAS 153). Insoweit sind im Hinblick auf große Projekte, wie beispielsweise die Bilanzierung von Unternehmenszusammenschlüssen oder die Überarbeitung der Regelungen zur Bilanzierung von Leasingverhältnissen noch umfangreiche Anstrengungen der Standardsetter notwendig, um im Ergebnis einheitliche Standards zu erlangen.

Ausweitung der Bewertung zum fair value

Nicht zuletzt durch die Veröffentlichung von SFAS 159 „*The Fair Value Option for Financial Assets and Financial Liabilities*“ hat das FASB seine grundsätzliche Auffassung deutlich gemacht, dass der *fair value* als Bewertungsattribut für Vermögenswerte und Schulden den Abschlussadressaten relevantere und verständlichere Informationen zur Verfügung stellt als Bewertungskonzepte, die auf historischen Kosten basieren.

In den vergangenen drei Jahren hat das FASB sechs Standards veröffentlicht, die die Verwendung des *fair value* als Bewertungsgröße ausgeweitet haben. Auch das laufende Projekt zur Neuregelung der

Bilanzierung von Unternehmenszusammenschlüssen basiert nach dem in 2006 veröffentlichten Entwurf auf der Bilanzierung erworbener Vermögenswerte und Schulden zum *fair value*, einschließlich eines vorhandenen *goodwill*, der auf die Minderheiten entfällt (sogenannte *full-goodwill method*).

Während die Anwendung des *fair value* als Bewertungsmaßstab durchaus zur Reduzierung der Komplexität der Bilanzierung beitragen kann (wie beispielsweise die durch SFAS 159 eingeführte *fair-value*-Option für bestimmte Vermögenswerte und Schulden), so entsteht jedoch häufig die Schwierigkeit, den *fair value* zu ermitteln. Dies gilt insbesondere dann, wenn keine Marktdaten für den relevanten Sachverhalt verfügbar sind. Dieser Problematik hat das FASB durch den Standard SFAS 157 „*Fair Value Measurements*“ Rechnung getragen, der ein Rahmenkonzept für die Ermittlung von *fair-value*-Informationen beinhaltet. Inwieweit die Regelungen von SFAS 157 zu einer Komplexitätsreduktion im Hinblick auf die Ermittlung der *fair values* beitragen können, wird sich in der Praxis zeigen. Das FASB hat jedoch bereits eine sogenannte *invitation to comment* initiiert. Aufgrund dieser Einladung kann die interessierte Öffentlichkeit Stellung zu der Frage nehmen, ob weitere Regelungen durch den Standardsetter im Hinblick auf die Bewertung zum *fair value* notwendig sind.

Ausblick

Zusammenfassend ist festzustellen, dass das FASB trotz einiger Fortschritte, insbesondere im Bereich der Bilanzierung zum *fair value*, noch vor signifikanten Herausforderungen steht. Diese betreffen jedoch in gleichem Maße auch die Unternehmen, deren Abschlussprüfer sowie sonstige Interessengruppen und Betroffene, die sich mit den ständigen Veränderungen der Rechnungslegungsvorschriften auseinandersetzen müssen.

Definition des Begriffs „Settlement“ in FIN 48

Das FASB hat im Mai 2007 die Staff Position FSP FIN 48-1 „*Definition of Settlement in FASB Interpretation No. 48*“ veröffentlicht. Die Verlautbarung enthält Regelungen zu den Voraussetzungen, unter denen ein zunächst nicht angesetzter Steuervorteil in einer Folgeperiode erstmals erfasst werden kann. In der Praxis bestanden diesbezüglich Unsicherheiten insbesondere nach dem Abschluss von Betriebsprüfungen.

Nach den Vorschriften der Staff Position ist ein unsicherer Steuervorteil anzusetzen, wenn dieser *effectively settled* ist. In diesem Zusammenhang muss die Gesellschaft prüfen, ob die folgenden Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind:

- Die Steuerbehörde hat die Prüfungshandlungen abgeschlossen, die sie zur Beurteilung des Sachverhalts durchführen muss, einschließlich aller Einsprüche und administrativen Handlungen;
- Die Gesellschaft beabsichtigt nicht, Berufung einzulegen oder Klage gegen die Beurteilung der Steuerposition seitens der Steuerbehörde zu erheben;
- Es ist unwahrscheinlich, dass die Steuerbehörde irgendeinen Aspekt der Steuerposition nochmals überprüfen wird. Bei dieser Beurteilung muss das Management die Grundsätze der Steuerbehörde in Bezug auf die erneute Überprüfung bereits abgeschlossener Sachverhalte sowie die besonderen Fakten und Umstände der Steuerposition berücksichtigen. Dabei muss das Management davon ausgehen, dass die Steuerbehörde bei der Entscheidung, ob eine bereits abgeschlossene Prüfung erneut durchgeführt werden soll, über vollständige Kenntnisse aller relevanten Informationen verfügt.

Die Regelungen der Staff Position sind bei der erstmaligen Anwendung von FIN 48 zu berücksichtigen. Sofern die Gesellschaft FIN 48 bereits anwendet und diese Bilanzierung nicht den Vorschriften der neuen Staff Position entspricht, muss die Gesellschaft die Staff Position rückwirkend auf den Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung von FIN 48 anwenden.

SEC-Verlautbarungen zur Akzeptanz von IFRS- Abschlüssen

Die SEC hat im April angekündigt, einen sogenannten *proposing release* zu veröffentlichen. Dieser soll *foreign private issuers* ein Wahlrecht einräumen, in ihren SEC-Filings Abschlüsse, die nach US-GAAP oder nach IFRS aufgestellt werden, einzureichen. Durch die genannten Änderungen würde – soweit sie umgesetzt werden – eine Überleitung von IFRS auf US-GAAP für *foreign private issuers* ab dem Jahr 2008 (falls das Geschäftsjahr dem Kalenderjahr entspricht) überflüssig werden. Es wird jedoch darauf hingewiesen, dass der Verzicht auf eine US-GAAP-Überleitung nur von Unternehmen in Anspruch genommen werden kann, die ihre Abschlüsse nach den IFRS erstellen, wie sie vom IASB veröffentlicht werden. Abschlüsse, die nach den von der EU teilweise mit Modifikationen bzw. mit erheblichem Zeitverzug übernommenen IFRS erstellt sind, würden insoweit für eine Vermeidung der Überleitung nicht ausreichen.

Die SEC bittet die Öffentlichkeit um Kommentare zu den geplanten Neuregelungen.

SEC Staff Guidance zu Assumed Perfect Effectiveness of Hedge Relationships

Nach der neuen SEC Staff Guidance zu dem Thema *assumed perfect effectiveness of hedge relationships* müssen Unternehmen, die bislang aufgetretene Ineffizienzen einer *hedging*-Beziehung aufgrund zeitlicher Unterschiede zwischen Grund- und Sicherungsgeschäft als unbeachtlich (*de minimus*) eingestuft haben, ihre diesbezügliche Bilanzierung nicht ändern. Dies gilt, sofern folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

- Das Unternehmen muss beurteilen, ob die ursprüngliche Einschätzung zutreffend war, dass die Bedingungen des Grund- und des Sicherungsgeschäfts das Kriterium *effectively match* erfüllen.
- Das Unternehmen muss eine quantitative Beurteilung vornehmen, um darlegen zu können, dass die *hedging*-Beziehung *highly effective* und eine eventuelle Ineffektivität *de minimus* war.

Der SEC Staff hat ferner bestätigt, dass ein Abweichen des *settlement date* von Grundgeschäft und Sicherungsgeschäft nicht zwingend dazu führt, dass diese *hedging*-Beziehung das *effectively match*-Kriterium nicht erfüllt. Dies gilt, solange die zeitliche Abweichung einen Monat nicht überschreitet. Eine quantitative Beurteilung der Effektivität ist jedoch zwingend vorzunehmen.



Bilanzielle Saldierung im Rahmen von Master Netting Arrangements

Die FASB Staff Position FSP FIN 39-1 „Amendment of FASB Interpretation No. 39“ ergänzt Absatz zehn der Interpretation FIN 39 „Offsetting of Amounts Related to Certain Contracts“.

FIN 39.10 erlaubt Unternehmen eine bilanzielle Saldierung von mehreren derivativen Finanzinstrumenten, die zum *fair value* bilanziert werden und die mit dem-

selben Vertragspartner im Rahmen eines *master netting arrangement* abgeschlossen wurden.

FSP FIN 39-1 erweitert die Möglichkeit der Saldierung. Demzufolge kann ein Unternehmen als Vertragspartner im Rahmen eines *master netting arrangement* auch eine bilanzielle Saldierung von zu bilanzierenden Ansprüchen auf Erstattung einer in *cash* gegebenen Sicherheitsleistung oder zu bilanzierenden Rückzahlungsverpflichtungen von als *cash* erhaltenen Sicherheitsleistungen

mit dem saldierten *fair value* der genannten derivativen Finanzinstrumente vornehmen. Es handelt sich insofern um eine *accounting policy decision* des Unternehmens, die einheitlich auszuüben ist.

Die Regelungen von FSP FIN 39-1 sind erstmals auf Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 15. November 2007 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Effekte aus der Erstanwendung der Regelungen sind als *change in accounting principle* durch retrospektive Anpassung der Vorjahre darzustellen.

Die US-GAAP-News sind eine Beilage der KPMG-Mitteilungen, die online unter der Adresse www.kpmg.de abrufbar sind.

Bei eventuellen Rückfragen zu den hier abgedruckten Artikeln wenden Sie sich bitte an die Sie betreuenden KPMG-Teams oder an Dr. Winfried Melcher, KPMG, DPP Audit, US-GAAP-Group, Klingelhöferstraße 18, 10785 Berlin, T +49 30 2068-4671.

Außensteuerrecht/Europarecht

Steuerabzug bei beschränkt Steuerpflichtigen gemäß § 50a Abs. 4 EStG

Der EuGH hatte mit Urteil vom 3.10.2006 (DB 2007 S. 1168, KPMG-Mitteilungen Januar/Februar 2007 S. 7) entschieden, dass das EU-Recht nationalen Vorschriften nicht entgegensteht, nach denen

- ein Steuerabzugsverfahren nur bei beschränkt Steuerpflichtigen Anwendung findet,
- der Vergütungsschuldner bei Unterlassen des Steuerabzugs haftet und
- eine DBA-Steuerbefreiung nur berücksichtigt wird, wenn von der zuständigen Behörde eine Freistellungsbescheinigung erteilt worden ist.

Allerdings entspricht es nicht EU-Recht, wenn der beschränkt Steuerpflichtige Betriebsausgaben in unmittelbarem Zusammenhang mit der inländischen Tätigkeit, die er dem Vergütungsschuldner mitgeteilt hat, nicht geltend machen kann. Nach dem BMF-Schreiben vom 5.4.2007 (DB 2007 S. 1164) ist das Urteil für den Steuerabzug gemäß § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 und 2 EStG bis zum Ergehen einer gesetzlichen Neuregelung in folgender Weise zu berücksichtigen.

Betriebsausgaben und Werbungskosten eines beschränkt Steuerpflichtigen, die in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit den inländischen Einnahmen stehen, können beim Steuerabzug berücksichtigt werden, wenn sie 50 Prozent der Einnahmen übersteigen. Nach der gesetzgeberischen Konzeption wurden bei diesen Einkünften nämlich Betriebsausgaben oder Werbungskosten bereits pauschal in dieser Höhe durch Bemessung des Steuersatzes mit 20 Prozent der Einnahmen berücksichtigt. Der Steuer-

abzug beträgt nunmehr 40 Prozent des (positiven) Unterschiedsbetrags zwischen den Einnahmen und den mit ihnen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben oder Werbungskosten.

Die Berücksichtigung der Betriebsausgaben oder Werbungskosten gilt nur für Staatsangehörige eines EU-Mitgliedsstaates oder EWR-Staates, die dort ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben. Entsprechende Nachweise hierüber sind den Steueranmeldungen beizufügen. Der Vergütungsschuldner darf den Steuerabzug nur mindern, wenn die Betriebsausgaben oder Werbungskosten in einer von der Finanzverwaltung nachprüfbarer Form (zum Beispiel Rechnungskopien) nachgewiesen sind. Das Erstattungsverfahren nach § 50 Abs. 5 EStG bleibt unberührt. Das BMF-Schreiben ist in allen noch offenen Fällen anzuwenden. ■

Besteuerung beschränkt steuerpflichtiger Künstler; Schlussurteil in Sachen „Gerritse“

Nach § 50a Abs. 4 EStG unterliegen die Einkünfte eines beschränkt Steuerpflichtigen aus der selbstständig im Inland ausgeübten Tätigkeit als Musiker dem Steuerabzug. Der Steuerabzug betrug nach der für das Streitjahr 1996 geltenden Fassung der Vorschrift 25 Prozent (zuzüglich SolZ) des vollen Betrages der Einnahmen. Betriebsausgaben oder Werbungskosten konnten nicht abgezogen werden. Unbeschränkt Steuerpflichtige unterliegen demgegenüber der Einkommensteuer unter Abzug der Ausgabenpositionen sowie der Berücksichtigung des progressiven Steuertarifs und damit auch des Grundfreibetrags. Die hieraus resultierende Ungleichbehandlung gegenüber unbeschränkt Steuerpflichtigen ist nach dem EuGH-Urteil vom 12.6.2003, BStBl II 2003 S. 859, Gerritse – vergleiche KPMG-

Mitteilungen Juli 2003 S. 8) teilweise mit der Dienstleistungsfreiheit (Art. 49 EG-Vertrag) nicht vereinbar. Der (feste) Steuersatz von 25 Prozent widerspricht den gemeinschaftsrechtlichen Anforderungen allerdings nicht, wenn er im Einzelfall nicht höher ist als der Steuersatz, der sich für den Betroffenen aus der Anwendung des progressiven Tarifs auf die um den Grundfreibetrag erhöhten Nettoeinkünfte ergeben würde.

Auf dieser Basis entschied der BFH in seinem die Streitsache Gerritse abschließenden Urteil vom 10.1.2007 (DStR 2007 S. 891), dass Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten, soweit sie unmittelbar mit der betreffenden wirtschaftlichen Tätigkeit zusammenhängen und dem Vergütungsschuldner mitgeteilt werden, regelmäßig bereits im Abzugsverfahren zu berücksichtigen sind. Soweit dies nicht geschehen ist oder soweit sich sonst eine Mindersteuer ergibt, kann dies jedoch in unmittelbarer bzw. analoger Anwendung des § 50 Abs. 5 Satz 4 Nr. 3 EStG 1990 im Wege eines Erstattungsverfahrens geltend gemacht werden.

Ein Veranlagungsverfahren – und damit auch die Anwendung des progressiven Steuersatzes einschließlich des Grundfreibetrags – kann der beschränkt Steuerpflichtige nicht beanspruchen, sofern nicht – anders als im Streitfall – die Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 EStG erfüllt sind. Das im Einkommensteuerrecht für beschränkt Steuerpflichtige mit Einkünften aus der Ausübung oder Verwertung einer Tätigkeit als Künstler vorgesehene Steuerabzugsverfahren steht nicht in grundsätzlichem Widerspruch zum EU-Recht. ■

Gründerwerbsteuer

Anwendung des § 1 Abs. 3 GrEStG (Anteilsvereinigung) auf Organschaftsfälle

In den gleichlautenden Erlassen der obersten Finanzbehörden der Länder vom 21.3.2007 (DStR 2007 S. 900) wird Stellung genommen zur Anteilsvereinigung im Sinne des § 1 Abs. 3 GrEStG in Fällen der Organschaft. Die Vereinigung von mindestens 95 Prozent der Anteile einer Gesellschaft mit inländischem Grundbesitz in der Hand von herrschenden und abhängigen Unternehmen oder nur abhängigen Unternehmen ist ein besonders geregelter Fall der mittelbaren Anteilsvereinigung. Das Abhängigkeitsverhältnis ersetzt dabei die sonst für die Anteilsvereinigung erforderliche direkte oder indirekte mindestens 95-prozentige Beteiligung des Erwerbers an zwischengeschalteten Gesellschaften. Es ist insoweit auch subsidiär anzuwenden. Dem Rechtsinstitut der Organschaft kommt im Gründerwerbsteuerrecht darüber hinaus keine besondere Bedeutung zu. Die Unternehmen im Organkreis bleiben selbstständige Rechtsträger. Die Voraussetzungen der Organschaft (finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung) sind entsprechend den Grundsätzen aus § 2 Abs. 2 UStG zu beurteilen. Herrschendes Unternehmen kann nur ein Unternehmer im umsatzsteuerlichen Sinne sein. Abhängiges Unternehmen kann auch eine Personengesellschaft sein.

Die bloße Begründung eines Organschaftsverhältnisses oder dessen Änderung, zum Beispiel eine Erweiterung des Organkreises löst keinen Rechtsträgerwechsel und damit keine Steuerpflicht gemäß § 1 Abs. 3 GrEStG aus, wenn nicht zugleich ein auf den Erwerb von Anteilen gerichtetes Rechtsgeschäft oder der Übergang von Anteilen damit verknüpft ist. Von einer solchen Verknüpfung ist auszugehen, wenn zwischen Anteils-

erwerb oder -übergang und der Begründung des Organschaftsverhältnisses ein enger zeitlicher Zusammenhang (nicht mehr als 15 Monate) und sachlicher Zusammenhang im Sinne eines vorgefassten Plans besteht. Dies erläutern die Erlasse näher anhand einer Reihe von Beispielen, die auf unterschiedliche Fallgestaltungen eingehen:

- Begründung einer Organschaft unter Beibehaltung oder Veränderung der Beteiligungsverhältnisse
- Veränderung der Anteilsverhältnisse bei bestehendem Organschaftsverhältnis
- Änderung der Anteilsverhältnisse mit nachfolgender Begründung des Organschaftsverhältnisses
- Erweiterung des Organkreises
- Verschmelzung des Organträgers auf eine Gesellschaft außerhalb des Organkreises unter Fortführung des Organschaftsverhältnisses
- Verschmelzung im Organkreis unter Fortführung des Organschaftsverhältnisses
- Organschaftsverhältnis innerhalb einer Beteiligungskette
- Anteilsvereinigung im Organkreis mit zwischengeschalteten Personengesellschaften.

Weiterhin gehen die Erlasse auf die Frage der Steuerschuldnerschaft bei Anteilsvereinigung in der Hand des Organkreises oder in der Hand eines Mitglieds des Organkreises ein sowie auf Fragen der örtlichen Zuständigkeit. Die Erlasse sind in allen noch offenen Fällen anzuwenden. ■

Umsatzsteuer

Anforderungen an den Belegnachweis bei innergemeinschaftlichen Lieferungen

Mit Urteil vom 1.2.2007 (DStR 2007 S. 754) hat der BFH zu den Anforderungen an den Belegnachweis gemäß § 17a UStDV Stellung genommen.

Eine – gemäß § 4 Nr. 1b UStG steuerfreie – innergemeinschaftliche Lieferung ist nach § 6a Abs. 1 S. 1 UStG unter anderem dann gegeben, wenn

- der Unternehmer oder sein Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet,
- der Abnehmer ein Unternehmer ist, der den Gegenstand der Lieferung für sein Unternehmen erworben hat,
- der Erwerb des Gegenstandes der Lieferung beim Abnehmer in einem anderen Mitgliedstaat den Vorschriften der Umsatzbesteuerung unterliegt.

Nach § 6a Abs. 3 S. 1 UStG müssen die Voraussetzungen des § 6a Abs. 1 UStG vom Unternehmer nachgewiesen werden. Das BMF kann mit Zustimmung des Bundesrats durch Rechtsverordnung bestimmen, wie der Unternehmer den Nachweis zu führen hat (§ 6a Abs. 3 S. 2 UStG). Dazu ist in § 17a Abs. 1 UStDV unter anderem geregelt, dass bei innergemeinschaftlichen Lieferungen der Unternehmer durch Belege nachweisen muss, dass er oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet hat. Dies muss sich aus den Belegen eindeutig und leicht nachprüfbar ergeben (sogenannter Belegnachweis). Nach § 17a Abs. 2 UStDV soll in den Fällen, in denen der Unternehmer oder

der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert, der Unternehmer den Nachweis hierüber wie folgt führen:

1. durch das Doppel der Rechnungen (§§ 14, 14a des Gesetzes),
2. durch einen handelsüblichen Beleg, aus dem sich der Bestimmungsort ergibt, insbesondere Lieferschein,
3. durch eine Empfangsbestätigung des Abnehmers oder seines Beauftragten,
4. in den Fällen der Beförderung des Gegenstandes durch den Abnehmer durch eine Versicherung des Abnehmers oder seines Beauftragten, den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet zu befördern.

Der BFH hat festgestellt, dass diese Nachweismöglichkeiten nicht den gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben widersprechen. Denn Art. 28c Teil A der RL 77/388 EWG stellt die Festlegung der Bedingungen zur Gewährung der Steuerbefreiung von innergemeinschaftlichen Lieferungen in die Kompetenz der Mitgliedstaaten.

Entgegen der Auffassung des Finanzgerichts Köln (Urteil vom 6.5.2004, DStRE 2005 S. 349) müssen für einen ordnungsgemäßen Belegnachweis die in § 17a Abs. 2 UStDV bezeichneten Nachweise kumulativ vorliegen. Zwar ist § 17a Abs. 2 UStDV eine Soll-Vorschrift; dies bedeutet jedoch nur, dass das Fehlen einer der in Abs. 2 aufgeführten Voraussetzungen nicht zwangsläufig zur Versagung der Umsatzsteuerbefreiung führt und der bezeichnete Nachweis auch durch andere Belege erbracht werden kann (Bestätigung des BFH-Urteils vom 7.12.2006, DStRE 2007 S. 485).

In dem vorliegenden Urteilsfall war unter anderem insbesondere die Angabe des Bestimmungsortes streitig. Der Abnehmer machte als Zwischenhändler ein berech-

tigtes wirtschaftliches Interesse geltend, den endgültigen Bestimmungsort nicht anzugeben (lediglich das Bestimmungsland wurde bestätigt), um den Endabnehmer nicht preisgeben zu müssen. Der BFH stellt fest, dass auch der Nachweis des Bestimmungsortes durch andere Belege erbracht werden kann. Im Urteil vom 7.12.2006 hat der BFH die Würdigung des Finanzgerichts, dass dieser Nachweis durch die auf den Rechnungen ausgewiesene zutreffende Anschrift des Leistungsempfängers erbracht sei, nicht beanstandet.

Des Weiteren hat der BFH in seinem Urteil klargestellt, dass der Hinweis auf die Steuerfreiheit der Lieferung nach § 6a UStG in der Rechnung nach dem Wortlaut des § 17a Abs. 2 UStDV („soll“) keine zwingende Voraussetzung für die Steuerfreiheit der Lieferung nach § 6a UStG ist. ■

Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15a Abs. 3 und Abs. 4 UStG

Mit Schreiben vom 12.4.2007 (DB 2007 S. 946) hat das Bundesministerium der Finanzen (BMF) zum Thema § 15a Abs. 3 und 4 UStG – Berichtigung des Vorsteuerabzuges für Gegenstände, die als Bestandteil in einen anderen Gegenstand eingegangen sind, und für sonstige Leistungen – Stellung genommen. § 15a Abs. 3 beziehungsweise Abs. 4 wurden durch Art. 8 Nr. 1 Buchst. a des Ersten Gesetzes zum Abbau bürokratischer Hemmnisse insbesondere in der mittelständischen Wirtschaft geändert. Die Änderungen sind zum 1.1.2007 in Kraft getreten.

Berichtigung nach § 15a Abs. 3 UStG

Nach § 15a Abs. 3 Satz 2 UStG sind mehrere Gegenstände, die im Rahmen einer Maßnahme in ein Wirtschaftsgut eingehen und/oder mehrere im Rahmen einer Maßnahme an einem Wirtschaftsgut

ausgeführte sonstige Leistungen zu einem Berichtigungsobjekt zusammenzufassen. Demnach sind alle in einem zeitlichen Zusammenhang und für ein Wirtschaftsgut bezogene Leistungen, die dem Erhalt oder der Verbesserung des Wirtschaftsguts dienen, zu einem Berichtigungsobjekt zusammenzufassen. Grundsätzlich wird ein solcher zeitlicher Zusammenhang unterstellt, sofern die verschiedenen Leistungen bei beweglichen Wirtschaftsgütern innerhalb eines Zeitraums von drei Monaten und bei unbeweglichen Wirtschaftsgütern innerhalb eines Zeitraums von sechs Monaten bezogen werden. Dies gilt unabhängig davon, ob die Leistungen von verschiedenen Unternehmen bezogen worden sind.

Werden die vorgenannten Leistungen für ein gemischt genutztes Gebäude bezogen und können diese einem Gebäudeteil, mit dem entweder ausschließlich vorsteuer-schädliche oder vorsteuerunschädliche Ausgangsumsätze erzielt werden, direkt zugerechnet werden, bilden sie ein Berichtigungsobjekt.

Von den sonstigen Leistungen, die an einem Gegenstand ausgeführt werden, können nur diejenigen Leistungen zu einem Berichtigungsobjekt zusammengefasst werden, denen eine eigene Werthaltigkeit über den Leistungsbezug hinaus innewohnt. Der jeweilige Berichtigungszeitraum beginnt, sobald das Wirtschaftsgut nach Durchführung der Leistung erstmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet wird.

Die Grenzen des § 44 UStDV sind auf das so ermittelte Berichtigungsobjekt und nicht auf die Einzelleistungen anzuwenden.

Berichtigung nach § 15a Abs. 4 UStG

Nach § 15a Abs. 4 Satz 2 UStG ist die Berichtigung des Vorsteuerabzuges bei sonstigen Leistungen, die nicht unter § 15a Abs. 3 UStG fallen, auf die Leistungen zu beschränken, für die in der Steuerbilanz ein Aktivierungsgebot bestünde. Dies gilt unabhängig davon, ob der Unter-

nehmer nach den §§ 140, 141 AO zur Buchführung verpflichtet ist oder freiwillig Bücher führt oder Einkünfte erzielt, die als Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten ermittelt werden.

Eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15a Abs. 4 Satz 3 UStG kommt jedoch stets in Betracht, wenn für einen Zeitraum vor Ausführung der Leistung ein Vorsteuerabzug (zum Beispiel aus An- oder Vorauszahlungen) vorgenommen werden konnte.

Anwendung

Diese Regelungen sind auf alle Leistungen, die nach dem 31.12.2006 bezogen wurden, anzuwenden. Ausführungen aus dem BMF-Schreiben vom 6.12.2005 (BStBl. I 2005 S. 1068), die diesem Schreiben entgegenstehen, sind insoweit nicht mehr anzuwenden. ■

Vorsteuerabzug bei gemischt genutzten Gebäuden

Mit Urteil vom 28.9.2006 (DStR 2006 S. 2173) hat der BFH entschieden, dass bei Erwerb und erheblichem Umbau eines gemischt genutzten Gebäudes für die Bestimmung des Anteils der abzugsfähigen Vorsteuern vorgreiflich zu entscheiden ist, ob es sich bei den Umbaumaßnahmen um Erhaltungsaufwand am Gebäude oder um anschaffungsnahen Aufwand zur Gebäudeanschaffung handelt oder ob insgesamt die Herstellung eines neuen Gebäudes anzunehmen ist. Vorsteuerbeträge, die den Gegenstand selbst oder die Erhaltung, Nutzung oder den Gebrauch des Gegenstands betreffen, sind gesondert zu beurteilen. Handelt es sich um Aufwendungen für den Gegenstand selbst, kommt nur eine Aufteilung der gesamten Vorsteuerbeträge nach einem sachgerechten Aufteilungsmaßstab (§ 15 Abs. 4 UStG) in Betracht. Der Umfang der abziehbaren Vorsteuerbeträge auf Erhaltungsaufwendungen kann sich hingegen danach richten, für welchen

Nutzungsbereich des gemischt genutzten Gegenstands die Aufwendungen vorgenommen werden.

Nach dem BMF-Schreiben vom 22.5.2007 (DStR 2007 S. 952) sind die Grundsätze dieses Urteils über den entschiedenen Einzelfall hinaus nicht anzuwenden. Soweit ein Unternehmer ein Gebäude anschafft oder herstellt, das sowohl zu vorsteuerunschädlichen als auch zu vorsteuerschädlichen Umsätzen verwendet werden soll, sind die abziehbaren Vorsteuerbeträge weiterhin in Anwendung der Grundsätze des BMF-Schreibens vom 24.11.2004 (BStBl. I 2004 S. 1125) zu ermitteln.

Danach ist ein gemischt genutztes Gebäude zunächst immer entsprechend seiner Verwendung in unterschiedliche Teile aufzuteilen. Aufwendungen sind unabhängig von ihrer Qualifizierung als Anschaffungs-/Herstellungskosten, anschaffungsnaher Aufwand oder Erhaltungsaufwand zunächst direkt den Räumlichkeiten des Gebäudes zuzuordnen, die ausschließlich für Umsätze verwendet werden, die entweder zum Vorsteuerabzug berechtigen oder den Vorsteuerabzug ausschließen. Die Aufteilung der Vorsteuerbeträge nach § 15 Abs. 4 UStG ist demnach auf solche Gebäudeteile zu beschränken, die tatsächlich gemischt genutzt werden (zum Beispiel Treppenhaus, Heizungskeller, Dach, Außenanlagen, Fernwärmeanschluss). Dagegen sind beispielsweise die Fenster sowie sämtliche Ausbaurkosten den betreffenden Räumlichkeiten direkt zuzuordnen. ■

KPMG-Veranstaltungen*

Risikomanagement im Spannungsfeld von Compliance-Anforderungen für Financial Services

9. Juli 2007 in München

Ihre Ansprechpartnerin:
Angela Heinrich
T +49 30 2068-1510
aheinrich@kpmg.com

Bayerisches Konzernsteuerforum 2007

11. Juli 2007 in Nürnberg
12. Juli 2007 in München

Ihre Ansprechpartnerin:
Stefanie Haelsig
T +49 89 9282-1154
shaelsig@kpmg.com

Korean Desk Seminar

für koreanische Unternehmen
in Deutschland
12. Juli 2007 in Frankfurt am Main

Ihre Ansprechpartnerin:
Claudia Frenzel
T +49 69 9587-2671
cfrenzel@kpmg.com

CFO Roundtable

**Sarbanes-Oxley-Act Section 404 –
Current Developments
CFO Agenda – Insights from Leading
Finance Functions**

16. Juli 2007 in Berlin

Ihre Ansprechpartnerin:
Silvia Ulitzsch
T +49 30 2068-1244
sulitzsch@kpmg.com

Steuerforum Osteuropa – Rechnungslegung, Steuern und strategische Aspekte bei Investitionen in Osteuropa

17. Juli 2007 in Regensburg

Ihre Ansprechpartnerin:
Stefanie Haelsig
T +49 89 9282-1154
shaelsig@kpmg.com

Unternehmenstransaktionen und Transaktionspreis – Fairness Opinions und gutachtliche Wertermittlungen aus Sicht von Vorständen und Anteilseignern

18. Juli 2007 in München
22. August 2007 in Düsseldorf

Ihre Ansprechpartnerin:
Angela Heinrich
T +49 30 2068-1510
aheinrich@kpmg.com

Management Ihrer Finanzrisiken im Licht des IFRS 7

19. Juli 2007 in Frankfurt am Main

Ihre Ansprechpartnerin:
Barbara Figgemeier
T +49 69 9587-3497
bfiggemeier@kpmg.com

Münchener Umsatzsteuerrunde Die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers – das Reverse-Charge-Verfahren in der EG

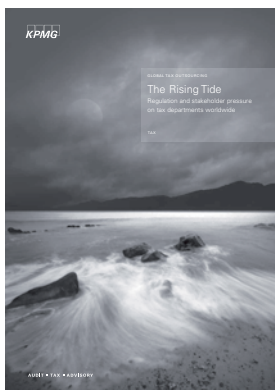
23. Juli 2007 in München

Ihre Ansprechpartnerin:
Stefanie Haelsig
T +49 89 9282-1154
shaelsig@kpmg.com

Weitere Seminare und Veranstaltungen finden Sie im Internet unter www.kpmg.de/seminare. Informieren Sie sich dort über laufend aktualisierte Termine, konkrete Veranstaltungsorte, Details zu Seminarinhalten, Referenten und zu vielem mehr. Anmeldungen sind hier auch online möglich – schnell und unkompliziert.

* Änderungen vorbehalten

Literaturtipps



The Rising Tide Regulation and stakeholder pressure on tax departments worldwide

Die Steuerabteilungen von Unternehmen sehen sich weltweit einem enormen Anstieg der Arbeitsbelastung gegenüber. Die Gründe dafür liegen vor allem in den erweiterten Dokumentationspflichten (76 Prozent), in einer größeren Arbeitsgenauigkeit (73 Prozent) sowie einem erhöhten Zeitdruck (61 Prozent). Das ist das Ergebnis einer englischsprachigen Studie von KPMG, die sich auf ausführliche Interviews mit Führungskräften der Steuerabteilungen multinationaler Konzerne stützt.

Auf die neuen Herausforderungen reagieren die befragten Unternehmen weltweit unterschiedlich. Vor allem in Asien erhöhen die Steuerabteilungen ihre Mitarbeiterzahl. In Nord- und Südamerika sowie in Europa hingegen setzt die Mehrheit der Unternehmen auf verbesserte IT-Technologien.

Das Thema Outsourcing gewinnt für insgesamt 68 Prozent der Befragten stark an Bedeutung. Mehr als die Hälfte geben an, dass sie zurzeit oder in naher Zukunft auf die Unterstützung einer der „Big Four“-Wirtschaftsprüfungsgesellschaften bauen.

Die PDF zur Studie können Sie kostenlos anfordern bei: de-tax@kpmg.com



Aktuelle Untersuchung von KPMG zum Thema Wirtschaftskriminalität: Profile of a Fraudster-Studie 2007

Bei jeder zweiten Wirtschaftsstraftat in Europa entstanden Schäden von mehr als einer Million Euro. In jedem zehnten Fall von insgesamt 360 untersuchten Fällen belief sich der Schaden auf über zehn Millionen Euro. Zu diesem Ergebnis kommt die „Profile of a Fraudster-Studie 2007“, die KPMG in der EMA-Region (Europa, Naher Osten, Indien und Afrika) durchgeführt hat.

Die Untersuchung zeigt, dass Wirtschaftskriminalität nicht nur ein Problem großer Unternehmen ist, sondern immer öfter auch in mittleren und kleinen Unternehmen vorkommt. Die häufigsten Delikte waren klassische Vermögensschäden, aber auch die Gewährung und Annahme von Vorteilen. Betroffen waren vorrangig geldnahe Bereiche wie Finanzen und Vertrieb. Vor allem Habgier und das Erkennen einer günstigen Gelegenheit waren in den untersuchten Fällen das Motiv. Bei fast der Hälfte der Fälle wurde die Tat zudem durch unzureichende interne Kontrollen erleichtert.

Lesen Sie mehr unter:
www.kpmg.de/library/pdf/070420_Profile_of_a_Fraudster.pdf



Türkei – boomendes Land am Bosphorus Sonderausgabe der New and Emerging Markets Practice von KPMG

Als Partnerland der Hannover Messe zog die Türkei in diesem Jahr bereits viel Aufmerksamkeit auf sich. Den wirtschaftlichen Boom am Bosphorus hat die New and Emerging Markets Practice von KPMG zum Anlass genommen, den Wachstumsmarkt ausführlich zu beleuchten. Eine Sonderausgabe des Themenmagazins „New and Emerging Markets“ informiert über die Entwicklung und Investitionschancen auf dem türkischen Energiemarkt sowie über die Ergebnisse der KPMG-Diskussionsveranstaltungen auf der Hannover Messe 2007.

Die Sonderausgabe „Türkei“ als kostenlosen Download finden Sie unter:
www.kpmg.de/library/pdf/NEM_Tuerkei_Special_online.pdf



Impressum

Herausgeber

KPMG Deutsche Treuhand-Gesellschaft
Aktiengesellschaft Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, National Office,
Klingelhöferstraße 18, 10785 Berlin

Editorial

Andreas Glunz
Am Bonnheshof 35
40474 Düsseldorf
T +49 211 475-7127

Redaktion

Dr. Hans-Jochen Gutike
Marie-Curie-Straße 30
60439 Frankfurt am Main
T +49 69 9587-2918

Druck

Druckerei und Verlag Otto Lembeck
Gärtnerweg 16
60322 Frankfurt am Main

Dr. Martin Lenz (V.i.S.d.P.)

Am Bonnheshof 35
40474 Düsseldorf
T +49 211 475-7385

Anschriftenänderungen bitte schriftlich an

Beate Wolter
National Office, Berlin
bwolter@kpmg.com oder
F +49 1802 11991-9322

Dr. Martin Ribbrock

Marie-Curie-Straße 30
60439 Frankfurt am Main
T +49 69 9587-2307

Im Internet finden Sie die
KPMG-Mitteilungen unter
www.kpmg.de/library

Die enthaltenen Informationen sind allgemeiner Natur und nicht auf die spezielle Situation einer Einzelperson oder einer juristischen Person ausgerichtet. Obwohl wir uns bemühen, zuverlässige und aktuelle Informationen zu liefern, können wir nicht garantieren, dass diese Informationen so zutreffend sind wie zum Zeitpunkt ihres Eingangs oder dass sie auch in Zukunft so zutreffend sein werden. Niemand sollte aufgrund dieser Informationen handeln ohne geeigneten fachlichen Rat und ohne gründliche Analyse der betreffenden Situation.

© 2007 KPMG Deutsche Treuhand-Gesellschaft Aktiengesellschaft Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International, einer Genossenschaft schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Printed in Germany. KPMG und das KPMG-Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.