

Januar/Februar 2008



Ungeachtet der massiven Senkung des Körperschaftsteuersatzes und der Steuermesszahl für Gewerbesteuerzwecke erwartet die Finanzverwaltung, dass sich die Regelungen der Unternehmensteuerreform aufgrund vieler steuerverschärfender Normen insgesamt aufkommensneutral auswirken werden. Unternehmen, die in globalen Netzwerken operieren, werden die weitreichenden Auswirkungen der Gesetzesänderungen im Bereich Verrechnungspreise empfindlich spüren. Betroffen ist insbesondere die steuerliche Behandlung von Verlagerungen betrieblicher Funktionen und Risiken auf ein verbundenes Unternehmen im Ausland. Knifflige Fragen sind zum Beispiel, ob eine Funktionsverlagerung vorliegt oder wie eine dem Fremdvergleich standhaltende Ausgleichszahlung ermittelt wird.

Mit der Einführung des Rechtsbegriffs „Transferpaket“ hat der Gesetzgeber eine strittige Frage geklärt: Künftig müssen auch bei Funktionsverlagerungen, die nicht die Übertragung selbstständig tätiger Betriebs- teile umfassen, bei der Bemessung des

fremdüblichen Entgelts zusätzlich geschäftswertbildende Faktoren angesichts einer Gesamtbewertung berücksichtigt werden. Im Rahmen der Kodifizierung des hypothetischen Fremdvergleichs hat der Gesetzgeber den Einigungspreis insbesondere in Fällen der Funktionsverlagerung gegenüber der bisherigen Praxis tendenziell nach oben verschoben. Die Beweislast für abweichende Preisvereinbarungen wird dem Steuerpflichtigen auferlegt.

Neuland betritt der Gesetzgeber mit der Einführung einer obligatorischen Anpassung des fremdüblich bestimmten Verrechnungspreises über einen Zehnjahreszeitraum. Allerdings haben die Unternehmen insofern einen erheblichen Gestaltungsspielraum, als sie mithilfe einer vertraglichen Klausel Bedingungen und Ausmaß der Preisanpassung selbst bestimmen können.

Die Spezialisten des Bereichs Global Transfer Pricing Services (GTPS) von KPMG haben auf Basis ihrer langjährigen Erfahrungen – beispielsweise zur Bewertung von Transferpaketen – Best Practice-Standards entwickelt, die Unternehmen dabei unterstützen, sich auf Herausforderungen seitens der Finanzverwaltung vorzubereiten.

Christian Looks

Tax, Leiter Global Transfer Pricing Services, Frankfurt am Main

[Inhalt \(Auszug\)](#)

[Editorial](#)

[Steuerrecht](#)

- [2](#) Jahressteuergesetz 2008 verkündet
- [4](#) Regierungsentwurf zum Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts
- [6](#) Verfassungsmäßigkeit der Besteuerung von Gewinnen aus privaten Wertpapiergeschäften in den Jahren 1999 und 2000 zweifelhaft
- [7](#) Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Verlustbeschränkung nach § 2b EStG
- [8](#) Tatsächliche Durchführung des Gewinnabführungsvertrags; Verzinsung des Anspruchs auf Verlustübernahme nach § 302 AktG
- [10](#) Mantelkauf; Verlust der wirtschaftlichen Identität
- [11](#) Zugriff des Finanzamtes auf datenverarbeitungsgestützte Buchführung
- [14](#) Rechtsfolgen bei Beendigung der Organschaft
- [15](#) Überzahlungen oder Doppelzahlungen eines Kunden als Entgelt

[KPMG-Veranstaltungen](#)

[Literaturtipps](#)

[Impressum](#)

[Beilage in der Heftmitte:](#)
[Accounting News](#)

Aktuelles

Jahressteuergesetz 2008 verkündet

Nach der Verabschiedung durch Bundestag und Bundesrat ist das Jahressteuergesetz (JStG 2008) am 28.12.2007 im Bundesgesetzblatt (I 2007 S. 3150) verkündet worden. Über den Referentenentwurf vom 14.6.2007 hatten wir Sie bereits informiert (siehe KPMG-Mitteilungen August/September 2007 S. 3). Im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens ergaben sich noch einige Änderungen. Nachfolgend werden die wesentliche Eckpunkte des JStG 2008 einschließlich der Änderungen und Ergänzungen im parlamentarischen Verfahren dargestellt:

Neuerungen im Körperschaftsteuergesetz

Anwendung von § 8b Abs. 3 KStG auf Gesellschafter-Darlehen

Gewinnminderungen, die in Zusammenhang mit Anteilen an Körperschaften entstehen, sind bei der Einkommensermittlung nicht zu berücksichtigen. Durch das JStG 2008 wird das Abzugsverbot auf Gesellschafter-Darlehen ausgeweitet und ist in folgenden Fällen grundsätzlich anwendbar:

- Gewinnminderungen in Zusammenhang mit einem Darlehen (beispielsweise Teilwertabschreibung, Verzicht auf eine nicht werthaltige Forderung),
- Gewinnminderungen infolge des Aufwandes aus der Inanspruchnahme von Sicherheiten für ein Darlehen,
- Gewinnminderungen aus Rechtshandlungen, die einer Darlehensgewährung wirtschaftlich entsprechen.

Erfasst werden Darlehen- und Sicherheitsgewährungen von wesentlich beteiligten Gesellschaftern (unmittelbare oder mittelbare Beteiligung von mehr als 25 Prozent am Grund- oder Stammkapi-

tal), diesen nahe stehenden Personen im Sinne des § 1 Abs. 2 AStG und Dritten, die auf eine der vorgenannten Personen Rückgriff nehmen können. Bereits ausreichend ist, dass der Gesellschafter in der Vergangenheit, das heißt vor der Gewinnminderung, wesentlich beteiligt war.

Organschaftliche Mehr- oder Minderabführungen

Der BFH hat mit Urteil vom 7.2.2007 (DB 2007 S. 1119; siehe KPMG-Mitteilungen Juli 2007 S. 7) abweichend von der Verwaltungsauffassung entschieden, dass ein beim Organträger bestehender passiver Ausgleichsposten im Fall der Veräußerung der Organbeteiligung aufgrund fehlender gesetzlicher Grundlage nicht erfolgserhöhend, sondern erfolgsneutral aufzulösen ist.

Als Reaktion auf dieses Urteil wird nunmehr in § 14 Abs. 4 KStG die bisherige Verwaltungsauffassung festgeschrieben. Danach ist für organschaftliche Minder- oder Mehrabführungen ein aktiver oder passiver Ausgleichsposten zu bilden. Organschaftliche Minder- oder Mehrabführungen liegen insbesondere vor, wenn die handelsrechtliche Gewinnabführung der Organgesellschaft vom Steuerbilanzgewinn abweicht und diese Abweichung ihre Ursache in organschaftlicher Zeit hat (§ 14 Abs. 4 Satz 6 KStG). Zum Zeitpunkt der Veräußerung der Organbeteiligung soll der Ausgleichsposten erfolgswirksam aufgelöst werden, wobei § 8b KStG bzw. § 3 Nr. 40 EStG in Verbindung mit § 3c Abs. 2 EStG anzuwenden ist.

Nachversteuerung des sogenannten Alt-EK 02

Kapitalgesellschaften können aus dem bis 2001 geltenden Körperschaftsteuersystem noch über unbelastetes EK 02 verfügen. Nach bisherigem Recht führt eine Verwendung des sogenannten Alt-EK 02 zu einer Nachversteuerung in Höhe von $\frac{3}{7}$ (= 42,86 Prozent) des als verwendet geltenden EK 02-Betrags.

Diese Nachversteuerungsregelung sollte bis zum Ende des Jahres 2019 gelten.

Die Neuregelung zur Nachversteuerung des Alt-EK 02 mittels pauschaler Abschlagzahlung ist im Vergleich zum Referentenentwurf im Grundsatz unverändert geblieben. Die Regelung sieht vor, dass das EK 02 letztmalig zum 31.12.2006 zu ermitteln und festzustellen ist. Unabhängig von einer tatsächlichen Verwendung soll das festgestellte EK 02 mit einem Steuersatz von 3 Prozent besteuert werden. Der verbleibende Restbestand an EK 02 entfällt und löst keine weitere Nachversteuerung aus. Die Steuerzahllast ist in zehn gleichen Jahresraten zu entrichten, beginnend im Jahr 2008. Auf Antrag kann auch ein Einmalbetrag gezahlt werden, wobei ein Abschlag mit einem Zinssatz von 5,5 Prozent gewährt wird.

Neuerungen im Einkommensteuergesetz

Änderungen bei der Abgeltungsteuer

Ab dem Veranlagungszeitraum 2009 unterliegen Kapitalerträge im Privatvermögen einem einheitlichen Steuersatz von 25 Prozent (Abgeltungsteuer). Von der Abgeltungsteuer bestehen in § 32d Abs. 2 EStG Ausnahmen, für die der progressive Einkommensteuertarif gilt. Betroffen sind unter anderem sogenannte Back-to-back-Finanzierungen – also Fälle, in denen zum Beispiel ein Gesellschafter bei einer Bank eine Einlage unterhält und die Bank in gleicher Höhe einen Kredit an die Gesellschaft vergibt. Durch die Ausnahme soll die Ausnutzung eines Steuersatzgefälles zwischen progressiv besteuerten gewerblichen Gewinnen und dem pauschalen Abgeltungssteuersatz verhindert werden. Die Ausnahmevorschrift in der ursprünglichen Fassung des UntStRefG erfasst lediglich den Fall, dass der Steuerpflichtige bei einem Kreditinstitut Einlagen unterhält und er oder das Unternehmen bei dem gleichen Kreditinstitut Kredit beansprucht (sogenannter Einbankenfall), nicht hingegen den Fall, dass der Kredit bei einer

anderen Bank in Anspruch genommen wird (sogenannter Doppelbankenfall). Der Gesetzesbeschluss sieht nunmehr eine Erweiterung der Ausnahme um diesen Doppelbankenfall vor. Andererseits soll ein geschäftsübliches Nebeneinander von Krediten und Guthaben die Anwendung der Abgeltungsteuer nicht ausschließen. Aus diesem Grund setzt die Vorschrift nunmehr voraus, dass die Kapitalanlage des Steuerpflichtigen und die Kapitalüberlassung an seinen Betrieb aufgrund eines einheitlichen Plans erfolgen. Von einem einheitlichen Plan ist auszugehen, wenn zwischen Kapitalanlage und Kapitalüberlassung ein enger zeitlicher Zusammenhang besteht oder die jeweiligen Zinsvereinbarungen miteinander verknüpft sind. Dagegen soll kein Zusammenhang gegeben sein, wenn die Zinsvereinbarungen marktüblich sind oder kein Belastungsvorteil entsteht.

Nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG wird dem Steuerpflichtigen bei typischerweise unternehmerischen Beteiligungen eine Option eingeräumt, Kapitalerträge aus Beteiligungen an Kapitalgesellschaften (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG) dem progressiven Einkommensteuertarif unter Anwendung des Teileinkünfteverfahrens zu unterwerfen (steuerfreier Anteil: 40 Prozent; Anteil der abzugsfähigen Betriebsausgaben: 60 Prozent). Voraussetzung für die Ausübung des Optionsrechts ist, dass der Steuerpflichtige

- zu mindestens 25 Prozent an der Kapitalgesellschaft beteiligt ist oder
- zu mindestens einem Prozent an der Kapitalgesellschaft beteiligt und beruflich für diese tätig ist.

Bei Erfüllung einer dieser Voraussetzungen geht der Gesetzgeber typischerweise von einer unternehmerischen Beteiligung aus.

Der Antrag auf Ausübung der Option kann für die jeweilige Beteiligung nur einheitlich gestellt werden. Er ist spätes-

tens zusammen mit der Einkommensteuererklärung für den jeweiligen Veranlagungszeitraum zu stellen und gilt als für fünf Veranlagungszeiträume gestellt, solange er nicht widerrufen wird. Nach einem Widerruf kann der Antragsteller nicht mehr zum progressiven Einkommensteuertarif seiner Dividendeneinkünfte zurückkehren.

Neuerungen im Gewerbesteuerrecht

Im Rahmen der Unternehmensteuerreform 2008 sind mit Wirkung zum Erhebungszeitraum 2008 die Tatbestände für die gewerbesteuerliche Hinzurechnung von Finanzierungsentgelten deutlich erweitert worden. Unter anderem werden 75 Prozent von Miet- und Pachtzinsen (einschließlich Leasingraten) für die Nutzung von unbeweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens als Finanzierungsanteil angenommen. Dieser pauschale Finanzierungsanteil wird nach dem Gesetzesbeschluss von 75 Prozent auf 65 Prozent gesenkt.

Neuerungen im Außensteuergesetz

Der Europäische Gerichtshof (EuGH) hatte in der Rechtssache C-196/04 (Cadbury-Schweppes; siehe KPMG-Mitteilungen 2006 S. 10) entschieden, dass die britischen Regelungen zur Hinzurechnungsbesteuerung gegen die Niederlassungsfreiheit verstoßen, sofern sie nicht gegen rein künstliche Gestaltungen gerichtet sind. Mit der Änderung des § 8 Abs. 2 AStG durch das JStG 2008 wird diese EuGH-Rechtsprechung in deutsches Recht umgesetzt.

Nach § 8 Abs. 2 AStG in der Fassung des JStG 2008 ist die Hinzurechnungsbesteuerung für Gesellschaften, die ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung in einem EU- oder EWR-Staat haben, nicht anwendbar, wenn der in Deutschland unbeschränkt Steuerpflichtige nachweisen kann, dass die ausländische Gesellschaft einer tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit in ihrem Ansässigkeitsstaat nachgeht. Dazu

soll die Gesellschaft auf Dauer über eine feste Geschäftseinrichtung verfügen und die Kernfunktion der Gesellschaft soll von ihr selbst ausgeübt werden.

Neuerungen in der Abgabenordnung

Die Neufassung des § 42 AO ist im Vergleich zum Referentenentwurf abgeschwächt und auf Anraten des Bundesrates präziser gefasst worden.

§ 42 AO in der Fassung des Referentenentwurfs sah vor, dass eine rechtliche Gestaltung, die zu einem Steuervorteil führt, nur dann anzuerkennen ist, wenn der Steuerpflichtige beachtliche außersteuerliche Gründe nachweisen kann. Ein beachtlicher außersteuerlicher Grund sollte vorliegen, wenn ein sachverständiger Dritter die Gestaltung in Anbetracht der wirtschaftlichen Gegebenheiten und Zielsetzung auch ohne den Steuervorteil gewählt hätte.

Die Neufassung des § 42 AO stellt nicht mehr auf beachtliche außersteuerliche Gründe der rechtlichen Gestaltung ab, sondern wie nach geltendem Recht auf die Unangemessenheit der rechtlichen Gestaltung. Zur Feststellung eines Missbrauchs ist zunächst zu prüfen, ob die gewählte rechtliche Gestaltung im Vergleich zu einer angemessenen rechtlichen Gestaltung beim Steuerpflichtigen oder einem Dritten zu einem Steuervorteil führt. Ist ein Vorteil gegeben, bleibt zu prüfen, ob die Vorteilmahme gesetzlich vorgesehen ist (zum Beispiel im Fall von gesetzlichen Wahlrechten bzw. Lenkungsnormen). Nur im Fall eines vom Gesetzgeber nicht gewollten Steuervorteils ist die Gestaltung auf ihre Unangemessenheit hin zu überprüfen. Selbst im Fall einer unangemessenen rechtlichen Gestaltung, liegt dann kein Missbrauch im Sinne des § 42 Abs. 2 AO vor, wenn der Steuerpflichtige für die von ihm gewählte Gestaltung außersteuerliche Gründe nachweist, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse beachtlich sind. Die Gründe müssen für die Gestaltung wesentlich

und nicht nur von untergeordneter Bedeutung sein.

Aus der Neufassung des § 42 Abs. 1 AO ergibt sich eine Klarstellung des Konkurrenzverhältnisses von § 42 AO zu spezialgesetzlichen Missbrauchsvorschriften. Zunächst ist zu prüfen, ob das im Einzelfall anzuwendende Einzelsteuergesetz eine Norm enthält, die der Verhinderung der Steuerumgehung dient (zum Beispiel § 50d Abs. 3 EStG). Wenn der Tatbestand einer solchen Norm nicht erfüllt ist, darf auf § 42 AO zurückgegriffen werden.

Zeitliche Anwendung der durch das JStG geänderten/neu eingefügten Regelungen

Grundsätzlich treten die Regelungen des JStG 2008 ab dem Veranlagungszeitraum 2008 in Kraft. Einige Regelungen sind jedoch bereits auf vor 2008 liegende Veranlagungszeiträume anzuwenden, sodass die zeitliche Anwendung jeweils im Einzelfall zu prüfen ist. ■

Regierungsentwurf zum Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts

Nach der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 7.11.2006 (siehe KPMG-Mitteilungen April 2007 S. 10) sind die derzeit geltenden Regelungen zur Bewertung des Vermögens im Erbschaftsteuerrecht nicht mit dem verfassungsrechtlichen Gleichheitssatz vereinbar. Der Gesetzgeber hat bis zum 31.12.2008 Zeit, durch gesetzliche Neuregelungen den verfassungswidrigen Zustand zu beseitigen. Nach längerer politischer Diskussion liegt nun seit dem 11.12.2007 ein vom Kabinett beschlossener Entwurf zum Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts vor.

Durch die geplante Reform wird die Grundstruktur des Erbschaftsteuer- und

Bewertungsrechts nicht geändert. Die Regelungen über die persönliche Steuerpflicht und die steuerpflichtigen Vorgänge (§§ 1–9 ErbStG) bleiben weitgehend unverändert erhalten. Auch die Abgrenzung der einzelnen Vermögensarten erfolgt nach den bisherigen Grundsätzen.

Die vorgesehenen Änderungen betreffen im Wesentlichen die Bewertung der Vermögensarten (§ 12 ErbStG-E in Verbindung mit BewG-E) und die steuerliche Verschonung von Betriebsvermögen, land- und forstwirtschaftlichen Betrieben und von Anteilen an Kapitalgesellschaften (§ 13a ErbStG-E) sowie von zu Wohnzwecken vermieteten Grundstücken (§ 13c ErbStG-E). Zusätzlich sollen der Tarif und die persönlichen Freibeträge geändert werden.

Das neue Recht tritt ab Verkündung in Kraft. Diese soll im Frühjahr 2008 erfolgen. Nach Artikel 3 des Entwurfs besteht für Erwerbe von Todes wegen in der Zeit vom 1. Januar 2007 bis zum Zeitpunkt des Inkrafttretens ein Wahlrecht zur Anwendung des neuen Rechts. Für Schenkungen, die bis zum Inkrafttreten des neuen Rechts erfolgen oder erfolgt sind, gilt ohne Wahlmöglichkeit das alte Recht. ■

Einkommensteuer

Arbeitgeberanteile zur Sozialversicherung als Teil der Dienstleistungsvergütung beim Mitunternehmer

Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören bei Mitunternehmensformen neben Gewinnanteilen auch die Vergütungen, die der Gesellschafter von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft bezogen hat (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG). In dem dem BFH-Urteil vom 30.8.2007 (DStR 2007

S. 1902) zugrunde liegenden Streitfall war eine Mitunternehmerin – sie war als atypisch stille Gesellschafterin an einer GmbH beteiligt – Arbeitnehmerin der GmbH. Streitig war, ob die Sozialversicherungsbeiträge, die der Arbeitgeber für sie zahlte, nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG bei der Einkünfteermittlung hinzuzurechnen waren. Der BFH bejahte dies.

Die Gesellschafterin war zwar aufgrund eines eigenständigen Dienstvertrags für die Gesellschaft tätig. Gleichwohl gelten nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG die dafür geleisteten Vergütungen als für die Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft bezogen und sind damit als gewerbliche Einnahmen zu behandeln. Diese Rechtsfolge gilt unabhängig von der Höhe der Beteiligung und unabhängig davon, ob die Mitunternehmerstellung oder die Stellung als Arbeitnehmer im Vordergrund steht. Die Arbeitgeberanteile zur Sozialversicherung stellen eine Vergütung für die Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft dar. Der Bezug einer Vergütung setzt nicht deren Zufluss beim Gesellschafter voraus. Es reicht vielmehr aus, dass die Zahlung im Interesse des Gesellschafters erfolgt und ihm – in Form des erhöhten Anspruchs gegen den Sozialversicherungsträger – einen geldwerten Vorteil verschafft. Arbeitnehmer- und Arbeitgeberanteil bilden zusammen die Kosten des Versicherungsschutzes – mit der Folge, dass beide Anteile entnommen werden und vom Gesellschafter im Rahmen des Sonderausgabenabzugs für Vorsorgeaufwendungen abgezogen werden können. Die Steuerbefreiung des § 3 Nr. 62 EStG kommt aufgrund der Umqualifizierung in gewerbliche Einkünfte nicht zum Tragen.

Der BFH hatte im Urteil vom 6.6.2002 (BStBl II 2003 S. 34) unter Bezugnahme auf die Entscheidung des Bundessozialgerichts vom 29.6.2000 (NJW 2001 S. 3575) entschieden, dass die gesetzlichen Arbeitgeberanteile zur Sozialversicherung im Rahmen des seit 1969 geltenden Umlageverfahrens (Generationenvertrag) ausschließlich zugunsten aktueller

Rentenbezieher wirkende, mithin fremdnützige Abgaben sind. Sie werden dem Arbeitgeber als öffentlich-rechtliche Verpflichtung aus sozialen Gründen auferlegt. Damit sind sie nicht als dem Arbeitnehmer gegenwärtig zufließender Arbeitslohn anzusehen. Diese lohnsteuerrechtliche Einschätzung führt aber zu keiner anderen Beurteilung. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG zielt zum einen darauf ab, den Gewinn des Mitunternehmers demjenigen des Einzelunternehmers anzugleichen, der mit sich selbst keine schuldrechtlichen Verpflichtungen eingehen und deshalb seinen Gewinn nicht um einen Unternehmerlohn mindern kann. Zum anderen bezweckt die Hinzurechnung von Tätigkeitsvergütungen eine Gleichstellung mit dem Sachverhalt, dass die Arbeitsleistung des Mitunternehmers nicht aufgrund eines Dienstvertrags, sondern durch den Anspruch auf einen erhöhten Anteil am Gesellschaftsgewinn (sogenannter Gewinnvorab) abgegolten wird. Entsprechend diesem Regelungsanliegen ist der Passivierungsaufwand der Gesellschaft durch einen gleich hohen Ansatz im Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters auszugleichen (Grundsatz der korrespondierenden Bilanzierung). Eine solche Handhabung entspricht auch derjenigen für Pensionszusagen einer Mitunternehmerschaft an einen Mitunternehmer. ■

Einnahmeverwendung begründet keinen Zusammenhang mit anderen Einkünften

In dem dem BFH-Urteil vom 18.9.2007 (DStR 2007 S. 2006) zugrunde liegenden Rechtsstreit hatte der Steuerpflichtige Einkünfte aus Vermietung zu Optionsgeschäften verwandt, die zu Verlusten führten. Er machte geltend, die Verluste seien bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu erfassen, da nur Einkünfte aus dieser Tätigkeit verwandt wurden

und die Optionsgeschäfte dazu dienen sollten, zusätzliche Mittel für die Anschaffung weiterer Vermietungsobjekte zu beschaffen. Der BFH lehnte die Verknüpfung der beiden Tätigkeiten zu einer einheitlichen Einkunft ab.

Die Tätigkeiten der Vermietung und des Abschlusses von Optionsgeschäften sind jeweils eigenständige Tätigkeiten. Es liegt weder eine zwangsweise Verwendung der Mieteinkünfte für die Optionsgeschäfte noch eine anderweitige Bestimmung hierfür vor. Vielmehr stand es im freien Entschluss des Steuerpflichtigen, ob und welche Beträge er für Optionsgeschäfte verwendete. Demgemäß bestand auch kein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den verschiedenen Einkünften.

Der Ausschluss der Verrechnung von negativen Einkünften aus Optionsgeschäften mit positiven anderen Einkünften (§ 23 EStG) unterliegt ebenfalls keinen verfassungsrechtlichen Bedenken. ■

Aufwendungen für Schadstoff-Gutachten als Werbungskosten bei Vermietungseinkünften

Werbungskosten sind gemäß § 9 Abs. 1 EStG Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Die Werbungskosten sind bestimmten Einkünften zuzurechnen, wenn sie durch diese veranlasst sind – also (objektiv) ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit der Tätigkeit besteht, welche der Erzielung der Einkünfte dient, und (subjektiv) die Aufwendungen zur Förderung der Einkunftserzielung gemacht werden. Eine mittelbare Veranlassung genügt.

Im Falle des BFH-Urteils vom 17.7.2007 (DStR 2007 S. 2007) war ein Grundstück ab 1969 an einen Kraftfahrzeug-Zubehörhandel nebst Werkstatt und einer Tank-

stelle vermietet worden. Anfang 1993 gab der Vermieter vorsorglich ein Schadstoff-Gutachten in Auftrag. Das Grundstück sollte auf eine mögliche Kontamination des Bodens und der Bausubstanz untersucht werden. Der letzte Mieter kündigte den Mietvertrag zu Ende Januar 1995. 1995 und 1996 wurde vergeblich versucht, das Grundstück nach durchzuführender Sanierung mit vollständiger Neubebauung zu vermieten. Es wurde schließlich 2000 veräußert.

Die Kosten des Gutachtens beurteilte der BFH als abziehbare Werbungskosten, da der erforderliche wirtschaftliche Zusammenhang mit den Vermietungseinkünften zu bejahen war. Entgegen der Ansicht der Vorinstanz setzt der wirtschaftliche Zusammenhang nicht voraus, dass das Gutachten vom Mieter durch die Androhung von Mietminderung, Kündigung oder eines Schadenersatzprozesses erzwungen wird. Vielmehr ist – als mittelbare Veranlassung – ausreichend, dass die nutzenden Mieter Untergrund- und Boden-Verunreinigung durch Kontamination verursacht haben. Die spätere Veräußerung des Grundstücks steht der Annahme des wirtschaftlichen Zusammenhangs nicht entgegen, da auch in den Folgejahren die Vermietung des Grundstücks ernsthaft angestrebt war. Der BFH wies ferner die Auffassung des Finanzgerichts zurück, dass Aufwendungen auf den Grund und Boden nicht als Werbungskosten abgezogen werden könnten. Bei der Vermietung von Gebäuden gehört die damit verbundene Nutzung des Grund und Bodens zum Einkünftetatbestand. Lediglich Aufwendungen, die als nachträgliche Anschaffungskosten auf den Grund und Boden anzusehen sind, können nicht sofort als Werbungskosten abgezogen werden. ■

Vereinbarkeit der Haftung des Vergütungsschuldners in Fällen des Steuerabzugs mit Gemeinschaftsrecht

Natürliche Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren ständigen Aufenthalt haben, sind nur mit ihren inländischen Einkünften im Sinne des § 49 EStG steuerpflichtig. Zur Sicherung des Steueraufkommens wird bei bestimmten Einkünften die Einkommensteuer im Wege des Steuerabzugs erhoben. Der inländische Vergütungsschuldner hat die Einkommensteuer unabhängig von etwaigen Steuerfreistellungen oder Steuermineralierungen aufgrund von DBA von der geschuldeten Vergütung einzubehalten und an das für ihn zuständige Finanzamt abzuführen. Er haftet insoweit für die einzubehaltende und abzuführende Einkommensteuer. Dies gilt nicht, soweit eine sogenannte Freistellungsbescheinigung des Bundesamts für Finanzen/BfF (ab 1.1.2006: Bundeszentralamt für Steuern/BZSt) vorliegt, nach der er den Steuerabzug unterlassen oder auf einen geringeren Betrag beschränken darf. Allerdings verliert der beschränkt Steuerpflichtige bei Einbehaltung der Steuer nicht sein Recht auf eine Freistellung oder Steuermineralierung nach dem DBA. Gemäß § 50d EStG kann er – in einem nachfolgenden Verfahren – die Erstattung der Steuer beantragen, die nach dem DBA nicht oder nicht in dieser Höhe erhoben werden darf.

Das Steuerabzugsverfahren ist demnach ein vorläufiges Steuererhebungsverfahren, dem gegebenenfalls ein endgültiges Steuerfestsetzungsverfahren folgt. Im Haftungsverfahren wegen Nicht- oder nicht vollständiger Einbehaltung der Steuer ist es dem Vergütungsschuldner verwehrt, die dem Vergütungsgläubiger zustehenden Rechte aus dem DBA geltend zu machen. Diese Rechte kann aufgrund der anderen Zielrichtung des Haftungsverfahrens nur der Vergütungsgläubiger im nachfolgenden Erstattungs-

verfahren geltend machen. Dementsprechend ist gemäß dem BFH-Urteil vom 24.7.2007 (DStR 2007 S. 1951) eine notwendige Beiladung des Vergütungsgläubigers nicht möglich.

Nach Ansicht des BFH widerspricht die Regelung des § 50a Abs. 4 EStG im zu entscheidenden Fall auch nicht dem Gemeinschaftsrecht. Zwar bedeutet das Abzugsverfahren eine Benachteiligung von beschränkt Steuerpflichtigen, da unbeschränkt Steuerpflichtige dem Abzugsverfahren nicht unterliegen und nicht gegebenenfalls zusätzlich ein Erstattungsverfahren durchführen müssen. Jedoch hat der EuGH in der „Scorpio“-Entscheidung vom 3.10.2006 (IStR 2006 S. 743; siehe KPMG-Mitteilungen Januar/Februar 2007 S. 7) das Steuerabzugsverfahren jedenfalls im Streitjahr 1993 als angemessene und daher gerechtfertigte Methode zur effizienten Steuererhebung beurteilt. Denn damals bestand noch keine gemeinschaftsrechtliche Grundlage für eine grenzüberschreitende Beitreibung.

Nicht mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar ist allerdings der Grundsatz des § 50a Abs. 4 EStG, wonach sich der Steuerabzug nach dem Bruttobetrag der Einnahmen bemisst. Nach der EuGH-Entscheidung sind Ausgaben, welche unmittelbar mit der wirtschaftlichen Tätigkeit zusammenhängen, aus der die zu versteuernden Einkünfte stammen, regelmäßig schon im Steuerabzugs- bzw. Haftungsverfahren zu berücksichtigen. Dies gilt, wenn sie dem Vergütungsschuldner mitgeteilt wurden und daher berücksichtigt werden konnten. Im Streitfall waren solche Erwerbsaufwendungen nicht geltend gemacht worden. Der BFH entschied deshalb, dass der – ungekürzte – Steuerabzug rechtmäßig war. ■

Verfassungsmäßigkeit der Besteuerung von Gewinnen aus privaten Wertpapiergeschäften in den Jahren 1999 und 2000 zweifelhaft

Das Bundesverfassungsgericht hatte mit Urteil vom 9.3.2004 (BStBl II 2005 S. 56; siehe KPMG-Mitteilungen April 2004 S. 2) die Besteuerung von Veräußerungsgeschäften mit Wertpapieren gemäß § 23 Abs. 1 EStG für die Jahre 1997 und 1998 wegen Verstoßes gegen den Gleichheitsgrundsatz für unzulässig erklärt. Es hatte darauf abgestellt, dass aufgrund von Normdefiziten und bestehender Rechtspraxis eine ausreichende Durchsetzung des Besteuerungsgebots nicht erreicht wurde. Der BFH hatte im Urteil vom 29.11.2005 (BStBl II 2006 S. 178; siehe KPMG-Mitteilungen März 2006 S. 4) die Besteuerung für die Folgejahre als verfassungsgemäß erachtet. Denn insbesondere das 2005 eingeführte Kontenabrufverfahren ließ die Abfrage steuerlich relevanter Daten auch für frühere Veranlagungszeiträume zu. Daher sei das normative gleichheitswidrige Erhebungsdefizit bereits für das Jahr 1999 beseitigt.

Das Finanzgericht München hält es in dem im vorläufigen Verfahren der Vollziehungsaussetzung ergangenen Beschluss vom 11.10.2007 (DStR 2007 S. 2056) für ernstlich zweifelhaft, ob die Besteuerung der Gewinne aus privaten Veräußerungsgeschäften (§ 23 Abs. 1 Nr. 2 EStG) für die Jahre 1999 und 2000 verfassungsmäßig ist. Der BFH hatte für die Verfassungsmäßigkeit ab 1999 als Hauptargument auf die Möglichkeit des Kontenabrufs abgestellt. Hiergegen waren verfassungsrechtliche Bedenken erhoben worden, die erst durch den Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 13.6.2007 (1 BvR 603/05 u. a., DStRE 2007 S. 1196) zu § 93 Abs. 7 AO in Verbindung mit § 93b AO ausgeräumt wurden. Der Kontenabruf stand der Finanzverwaltung zudem

erst ab 1.4.2005 – also Jahre später – zur Verfügung und unterlag ferner selbst bis zur Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts verfassungsrechtlichen Bedenken. Auch ist zu berücksichtigen, dass die große Masse der Besteuerungsfälle aufgrund der Finanzamtspraxis zum Veranlagungsschluss und der Personalknappheit unkontrolliert blieb. Das Finanzgericht sah daher ernstliche Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Besteuerung gegeben und gewährte demzufolge die Vollziehungsaussetzung. ■

Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Verlustbeschränkung nach § 2b EStG

§ 2b EStG soll im Hinblick auf Verlustzuweisungsgesellschaften zur Verminderung unerwünschter Steuersparmodelle beitragen. Nach dieser Vorschrift dürfen negative Einkünfte aufgrund von Beteiligungen an Gesellschaften oder Gemeinschaften oder ähnlichen Modellen nicht mit anderen Einkünften ausgeglichen werden, wenn bei dem Erwerb oder der Gründung der Einkunftsquelle die Erzielung eines steuerlichen Vorteils im Vordergrund steht.

Nach dem im vorläufigen Verfahren der Vollziehungsaussetzung ergangenen Beschluss des BFH vom 2.8.2007 (DStR 2007 S. 2150) bestehen ernstliche Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit dieser Vorschrift. Diese ergeben sich aus der fehlenden Folgerichtigkeit und der Unbestimmtheit ihrer Regelungsaussage. § 2b Satz 1 EStG stellt auf negative Einkünfte ab. Aus diesem Tatbestandsmerkmal ergibt sich, dass der Gesetzgeber für die von ihm definierten Verlustzuweisungsgesellschaften eine gegebene Einkünfteerzielungsabsicht (Streben nach einem Totalüberschuss) voraussetzt. Demgegenüber geht die ständige Rechtsprechung davon aus, dass bei Gesellschaften, welche interessierte Anleger mit dem Versprechen von Einkommensteuerminde-

rungen durch Verlustzuweisung werben, das Streben nach einem Totalüberschuss (Einkünfteerzielungsabsicht) von persönlichen Gründen – nämlich der Absicht der Erzielung von Einkommensteuersparnissen – verdrängt wird. Der Begriff der Verlustzuweisungsgesellschaft wird damit nicht einheitlich gehandhabt und es bleibt unklar, welche Merkmale eine Verlustzuweisungsgesellschaft sowie ein „ähnliches Modell“ im Sinne des § 2b EStG aufweisen müssen. Zudem ist der Begriff „steuerlicher Vorteil“ weder aus Satz 3 der Vorschrift noch aus dem systematischen Zusammenhang hinreichend eindeutig zu bestimmen. Die in § 2b Abs. 3 EStG enthaltene Beispielsdefinition ist zum einen nicht abschließend. Zum anderen enthält sie wiederum eine Ansammlung unbestimmter Rechtsbegriffe wie „Rendite vor und nach Steuern, überwiegendes Beruhen, Betriebsführung“, insbesondere aber das „in Aussicht stellen von Steuerminderungen durch Verlustzuweisungen“. Typischerweise führt aber jede Verlustzuweisung zur Verminderung der Steuerlast. Eine Abstimmung mit einer etwaigen zusätzlichen Prospekthaftung ist aus der gesetzlichen Regelung nicht ersichtlich. Diese normativen Ungewissheiten können nicht durch BMF-Schreiben über die Anwendung der Norm beseitigt werden. Hinzu kommt, dass Satz 4 der Vorschrift auf § 2 Abs. 3 EStG verweist, der seinerseits aufgrund verfassungsrechtlicher Unzulänglichkeiten zwischenzeitlich aufgehoben wurde.

Der BFH bejahte ein berechtigtes Interesse des Antragstellers an der Vollziehungsaussetzung. Überwiegende entgegenstehende öffentliche Belange sah er nicht gegeben und gewährte daher die Vollziehungsaussetzung.

Anmerkung der Redaktion: § 2b EStG ist durch das VerlustbeschrG vom 23.12.2005 (BGBl I S. 3683) rückwirkend zum 10.11.05 außer Kraft getreten. An seiner Stelle wurde § 15b EStG in das Gesetz eingefügt. ■

Einkommensteuer/Lohnsteuer

Steuerfreiheit von Zukunftssicherungsleistungen des Arbeitgebers aufgrund eines für allgemeinverbindlich erklärten Tarifvertrags

Aufwendungen des Arbeitgebers für die Zukunftssicherung des Arbeitnehmers, zu denen der Arbeitgeber aufgrund sozialversicherungsrechtlicher oder anderer gesetzlicher Vorschriften oder nach einer auf gesetzlicher Ermächtigung beruhenden Bestimmung verpflichtet ist, sind gemäß § 3 Nr. 62 EStG steuerfrei. Im Fall des BFH-Urteils vom 13.9.2007 (DStR 2007 S. 2008) ging es um die Frage, ob Zukunftssicherungsleistungen, welche aufgrund eines für allgemeinverbindlich erklärten Tarifvertrags geleistet werden, unter diese Befreiung fallen.

Leistungen aufgrund einer freiwillig begründeten Rechtspflicht fallen nicht unter die Steuerbefreiung, die eine auf gesetzlicher Grundlage beruhende Verpflichtung des Arbeitgebers voraussetzt. Der BFH ließ allerdings dahinstehen, ob Leistungen des Arbeitgebers, zu denen er tarifgebunden ist, in diesem Sinne freiwillig erbracht und deshalb nicht von der Steuerbefreiung erfasst werden. Soweit sich jedoch die Verpflichtung eines nicht tarifgebundenen Arbeitgebers daraus ergibt, dass ein Tarifvertrag gemäß § 5 TVG für allgemeinverbindlich erklärt worden ist, greift die Steuerbefreiung ein.

Art. 9 Abs. 3 GG gewährleistet eine Ordnung des Arbeits- und Wirtschaftslebens, bei der der Staat seine Zuständigkeit zur Rechtsetzung weitgehend zurückgenommen und die Regelung der Arbeitsverträge grundsätzlich den Tarifparteien überlassen hat. Zur Regelung haben die Parteien das Instrument des Tarifvertrages zur Verfügung. Bei der Normset-

zung durch die Tarifparteien handelt es sich um Gesetzgebung im materiellen Sinne, welche im rechtstechnischen Sinne Normen erzeugt. Diese gelten zunächst nur für die Tarifparteien. Ein Tarifvertrag kann aber nach § 5 TVG für allgemeinverbindlich erklärt werden, sofern ein öffentliches Interesse besteht. Dies bewirkt, dass der Tarifvertrag in seinem Geltungsbereich auch für Nichtverbandsmitglieder verbindlich wird. Dieser staatliche Hoheitsakt hat nicht nur die Bedeutung einer bloßen unselbstständigen Zustimmungserklärung zur autonomen Normsetzung der Tarifparteien. Vielmehr handelt es sich um einen dem Staat vorgehaltenen Geltungsbefehl, der die Außenseiter an die Tarifnorm bindet. Es handelt sich insoweit nicht um ein Gesetz im formellen Sinne, sondern um einen Rechtssetzungsakt eigener Art zwischen autonomer Regelung und staatlicher Rechtssetzung, der seine Rechtsgrundlage in Art. 9 Abs. 3 GG findet. Da sie auch den nicht tarifgebundenen Arbeitgeber materiell-gesetzlich bindet, ist es nicht gerechtfertigt, die insoweit gesetzlich auferlegten Zwangsbeiträge aus dem Anwendungsbereich der Befreiungsvorschrift auszuschließen. ■

Übernahme von Studiengebühren für den Besuch einer Berufsakademie

Nach einer Verfügung der Oberfinanzdirektion Karlsruhe vom 10.10.2007 (DStR 2007 S. 1961) ist – wenn der Arbeitgeber im Rahmen eines Ausbildungsverhältnisses die vom studierenden Arbeitnehmer geschuldeten Studiengebühren übernimmt – wegen des ganz überwiegenden betrieblichen Interesses des Arbeitgebers kein Vorteil mit Arbeitslohncharakter anzunehmen. Dies gilt, sofern sich der Arbeitgeber arbeitsvertraglich zur Übernahme der Studiengebühren verpflichtet hat. Voraussetzung ist, dass das ganz überwiegende betriebliche Interesse durch eine Rückzahlungs-

verpflichtung des Studierenden für den Fall dokumentiert ist, dass er das die Ausbildungskosten übernehmende Unternehmen auf eigenen Wunsch innerhalb von zwei Jahren nach Studienabschluss verlässt. ■

Körperschaftsteuer

Tatsächliche Durchführung des Gewinnabführungsvertrags; Verzinsung des Anspruchs auf Verlustübernahme nach § 302 AktG

Der Anspruch aus dem Gewinnabführungsvertrag auf Ausgleich eines Jahresfehlbetrags gemäß § 302 AktG entsteht am Bilanzstichtag der beherrschten Gesellschaft und ist ab diesem Zeitpunkt zu verzinsen. Nach dem BMF-Schreiben vom 15.10.2007 (DStR 2007 S. 1909) bewirkt ein Verstoß gegen die Verpflichtung zur Verzinsung nicht, dass der Gewinnabführungsvertrag und die steuerliche Organschaft nicht mehr anzuerkennen seien. Die unterlassene oder unzutreffende Verzinsung eines Verlustausgleichsanspruchs steht einer tatsächlichen Durchführung des Gewinnabführungsvertrags nicht entgegen. Die Beteiligten verletzen lediglich eine vertragliche Nebenpflicht. Das Unterlassen der (sachgerechten) Verzinsung führt aus steuerlicher Sicht allerdings zu einer verdeckten Gewinnausschüttung, weil der Gewinnabführungsvertrag nicht zu „fremdüblichen“ Bedingungen abgewickelt wird. Verdeckte Gewinnausschüttungen haben aber im Rahmen der Organschaft den Charakter vorweggenommener Gewinnabführungen, sodass sie als Vorleistungen auf den Anspruch aus dem Gewinnabführungsvertrag zu werten sind. Diese werden zur Vermeidung einer steuerlichen Doppelbelastung auf der Ebene des Organträgers entsprechend R 62 Abs. 2 KStR 2006 gekürzt. Durch eine verdeckte Gewinnabführung

wird die Durchführung des Gewinnabführungsvertrags mithin nicht in Frage gestellt. ■

VGA und Vorteilsausgleich bei dauerdefizitärem kommunalen Eigenbetrieb im Organkreis

Kommunen unterhalten vielfach Eigenbetriebe wie beispielsweise Bäderbetriebe, die dauerhaft defizitär sind. Deren Verluste sollen mit Gewinnen anderer Eigenbetriebe verrechnet werden. Im Falle des BFH-Urteils vom 22.8.2007 (DStR 2007 S. 1954) war hierzu die folgende Gestaltung gewählt worden. Die Gemeinde unterhielt einen dauerdefizitären Eigenbetrieb (Hallenbad) sowie einen gewinnbringenden Eigenbetrieb (Entwicklung und Vertrieb von Grundstücken) jeweils in der Form einer GmbH. Deren Anteile wurden von einer weiteren GmbH (Verwaltungs-GmbH) gehalten, deren sämtliche Anteile wiederum die Gemeinde besaß. Die Verwaltungs-GmbH fungierte als Organträgerin beider Tochtergesellschaften und hatte mit ihnen Gewinnabführungsverträge (einschließlich Verlustausgleichsverpflichtung) geschlossen. Streitig war, ob sich das Einkommen der Verwaltungs-GmbH um den von der einen Organtochter übernommenen Verlust verminderte. Der BFH verneinte dies im Ergebnis.

Die Begründung der Organschaftsverhältnisse zum Zweck der sogenannten kommunalen Querfinanzierung von Gewinn- und Verlustbetrieben ist als solche regelmäßig nicht als gestaltungsmissbräuchlich anzusehen. Die ständigen Verluste der einen Tochtergesellschaft waren auch nicht einer außerbetrieblichen Sphäre zuzurechnen, da Kapitalgesellschaften keine außerbetriebliche Sphäre haben. Der BFH hatte mit Urteil vom 4.12.1996 (DStR 1997 S. 492) die vorherige gegenteilige Rechtsprechung aufgegeben.

An dieser Einschätzung hält er auch im Rahmen des Halbeinkünfteverfahrens fest. Den Gründen gegen eine außerbetriebliche Sphäre – vor allem, dass nach § 8 Abs. 2 KStG alle Einkünfte gewerblich sind, das Fehlen einer außerbetrieblichen Sphäre in der Handels- und damit in der Steuerbilanz sowie das Fehlen einer § 12 Nr. 1 EStG entsprechenden Bestimmung im Körperschaftsteuerrecht – können zwar unschwer Gegenargumente entgegengestellt werden. Diese sind aber bereits bei der Rechtsprechungsänderung in 1996 berücksichtigt worden und stehen den genannten Gründen keinesfalls Übergewichtig gegenüber. Deshalb besteht keine Veranlassung, die ständige Spruchpraxis zugunsten eines anderen Rechtsverständnisses aufzugeben.

Scheidet somit bei einer – dauerdefizitären – Kapitalgesellschaft trotz fehlender Gewinnerzielungsabsicht ein sogenannter Liebhabereibetrieb aus, ist die bei gesellschaftlicher Veranlassung gebotene Einkommenskorrektur mittels der Grundsätze über die vGA vorzunehmen. Nach § 8 Abs. 3 KStG vermindern vGA das Einkommen nicht. Die strukturbedingten Dauerverluste würde ein gedachter ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer nicht hinnehmen. Er wäre nicht bereit, Leistungen zu erbringen, welche eigentlich dem mittelbaren Alleingesellschafter (Gemeinde) obliegen, und dafür auf die Dauer Verluste hinzunehmen. Der Gemeinde entsteht zugleich ein eigener, zurechenbarer Vorteil. Die Daseinsvorsorge durch den Bäderbetrieb zugunsten der Bürger ist eine eigene Aufgabe der Gemeinde. Diese hat sie der GmbH übertragen und sich dadurch von eigenen Aufwendungen entlastet. Die Voraussetzungen der vGA sind damit erfüllt. Eine andere Einschätzung ergibt sich nicht daraus, dass sich nach den landesgesetzlichen Regelungen die Gemeinden nur eingeschränkt an juristischen Personen des privaten Rechts beteiligen dürfen. Wenn eine Gemeinde eigene Aufgaben auf Eigenbetriebe in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft überträgt,

müssen sich diese Gesellschaften den allgemeinen – also auch den steuerlichen – Regelungen unterwerfen. Unbeachtlich ist in diesem Zusammenhang, dass der Obergesellschaft (Verwaltungs-GmbH) möglicherweise Vorteile aus der Gestaltung erwachsen. Auch diese Vorgänge sind gesellschaftsrechtlich (mit-)veranlasst. Daher ist der eine Vorgang als vGA und der andere Vorgang als verdeckte Einlage zu beurteilen.

Im Organkreis hat die vGA zunächst die Auswirkung, dass sich bei der „Bäder“-GmbH das Einkommen entsprechend erhöht (die Frage eines Gewinnaufschlags ließ der BFH im Hinblick auf das Verböserungsverbot unentschieden). Der Mehrbetrag gilt aufgrund des Gewinnabführungsvertrags als an den Organträger abgeführt und ist von diesem nach §§ 14 und 17 KStG zu versteuern. Er ist beim Organträger als vGA an die Gemeinde in ihrer Stellung als Obergesellschafterin zu werten.

Anmerkung der Redaktion: Zu dieser Entscheidung liegt inzwischen ein (Nicht-)Anwendungserlass des BMF vom 7.12.2007 (IV B 7 – S. 2760/07/0011) vor. ■

Ermittlung des Vollauschüttungssteuersatzes für Gewinne inländischer Niederlassungen EU/EWR-ausländischer Kapitalgesellschaften aufgrund der EuGH-Entscheidung „CLT-UFA“

Der BFH hatte mit Urteil vom 9.8.2006 (DStR 2006 S. 2129; siehe KPMG-Mitteilungen Januar/Februar 2007 S. 11) aufgrund der EuGH-Entscheidung vom 23.2.2006 („CLT-UFA“, DStR 2006 S. 418; siehe KPMG-Mitteilungen April

2006 S. 9) entschieden, dass der von einer EU-Kapitalgesellschaft durch eine Zweigniederlassung im Inland erzielte Gewinn mit dem Steuersatz zu besteuern ist, der unter vergleichbaren Umständen bei Gewinnen einer inländischen Tochtergesellschaft, die ihre Gewinne voll ausschüttet, anzuwenden wäre. Nach dem BMF-Schreiben vom 17.10.2007 (DStR 2007 S. 1961) sind die Grundsätze dieses BFH-Urteils mit folgender Maßgabe allgemein anzuwenden.

Die Grundsätze des Urteils sind in allen noch offenen Fällen von beschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften, deren Sitz oder Geschäftsleitung in einem EU/EWR-Mitgliedstaat liegt und Gewinne durch eine inländische Betriebsstätte bezieht, für diejenigen Veranlassungszeiträume anzuwenden, für die das Körperschaftsteuer-Anrechnungsverfahren gilt.

Die Steuerbelastung der inländischen Betriebsstätte ist so zu berechnen, als wäre sie eine inländische Tochtergesellschaft gewesen und hätte ihren Gewinn höchstmöglich ausgeschüttet. Danach berechnet sich die Steuerbelastung mit Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag (SolZ) wie folgt.

Das zu versteuernde Einkommen zuzüglich der darin nicht enthaltenen Betriebsvermögensänderungen im Sinne von § 30 Abs. 2 KStG a. F. für das laufende Wirtschaftsjahr (zum Beispiel Investitionszulagen) ist die Bemessungsgrundlage, auf welche der maßgebende Ausschüttungssteuersatz (zuzüglich SolZ) anzuwenden ist.

Die Steuerbelastung erhöht sich, wenn nicht abziehbare Aufwendungen im zu versteuernden Einkommen enthalten sind. Die nicht abziehbaren Aufwendungen stehen für eine Ausschüttung im Sinne der „Ausschüttungsfiktion“ des BFH-Urteils nicht zur Verfügung. Die Steuer erhöht sich dadurch entsprechend. Der Satz für diese Steuererhöhung ist der

entsprechenden Spalte der dem BMF-Schreiben beigegefügte Tabelle zu entnehmen. Auf die Ermittlung eines SolZ wird aus Vereinfachungsgründen verzichtet.

Nach Ansicht des BMF unterliegt der Ausschüttungsbetrag – vorbehaltlich der Mutter-Tochter-Richtlinie oder eines im Einzelfall anwendbaren DBA – der für den jeweiligen Veranlagungszeitraum maßgebenden Kapitalertragsteuer für Dividenden. Dabei gilt zum Ende eines Wirtschaftsjahres die handelsbilanzielle Betriebsvermögensmehrung gegenüber dem Ende des vorangegangenen Wirtschaftsjahres als ausgeschüttet. Im Veranlagungszeitraum 1996 gilt bei Anwendung des § 44d Abs. 1 EStG in der damals geltenden Fassung der Ausschüttungsbetrag als anteilig zugeflossen, sofern die beschränkte Steuerpflicht nicht erst im zweiten Halbjahr eintritt.

Die gesamte Steuerbelastung darf den Betrag nicht übersteigen, der sich unter Berücksichtigung des Betriebsstätten-Steuersatzes auf das zu versteuernde Einkommen oder für die Veranlagungszeiträume 1999 und 2000 unter Berücksichtigung des Steuersatzes nach § 23 Abs. 1 KStG auf das zu versteuernde Einkommen ergibt. ■

Mantelkauf; Verlust der wirtschaftlichen Identität

Gemäß § 8 Abs. 4 KStG in der für das Streitjahr 1996 geltenden Fassung setzt der Verlustabzug bei einer Körperschaft voraus, dass diese nicht nur rechtlich, sondern auch wirtschaftlich mit der Körperschaft identisch ist, die den Verlust erlitten hat. Die erforderliche wirtschaftliche Identität liegt nach Satz 2 der Bestimmung insbesondere dann nicht mehr vor, wenn mehr als drei Viertel der Anteile übertragen werden und die Gesellschaft danach ihren Geschäftsbetrieb mit überwiegend neuem Betriebsvermögen wieder aufnimmt.

In dem dem BFH-Urteil vom 5.6.2007 (DStR 2007 S. 2152) zugrunde liegenden Streitfall hatte eine GmbH ihren gesamten Betrieb (Fertigung von keramischen Belägen für Böden und von hinterlüfteten Fassaden) mit Ausnahme minderwertiger Waren und der Kundenforderungen mit Verträgen von 16. und 19.2.1996 veräußert. Mit der Erwerberin hatte sie vereinbart, den Vertrieb für hinterlüftete Fassaden auf Provisionsbasis weiterzuführen. Daneben übte sie noch Abwicklungstätigkeiten (Absatz des Restbestände, Einzug der Kundenforderungen) aus. Ihre Anteile wurden durch Vertrag vom 5.9.1996 an eine KG veräußert. Dies erfolgte auf der Basis eines Zwischenabschlusses zum 30.6.1996, welcher kein Anlagevermögen, jedoch Vorräte in Höhe von 110 TDM und Forderungen sowie sonstige Vermögensgegenstände im Betrag von 3.246 TDM auswies. Die KG verpachtete mit Vertrag vom 30.9.1996 ihren auf die Herstellung elastischer Garne gerichteten Betrieb an die GmbH und übereignete dieses Vorratsvermögen mit einem Buchwert von mind. 5,8 Mio. DM. Das Finanzamt ließ den zum 31.12.1995 festgestellten Verlustabzug von rund 28,9 Mio. DM wegen Verlust der wirtschaftlichen Identität (§ 8 Abs. 4 KStG) nur bis zur Höhe des bis zum 30.6.1996 erzielten Gewinns zu. Die dagegen erhobene Klage wies der BFH ab.

Allerdings ergibt sich der Verlust der wirtschaftlichen Identität nicht aus dem Regelbeispiel in § 8 Abs. 4 Satz 2 KStG a. F. Danach ist neben der Übertragung von mehr als drei Vierteln der Anteile erforderlich, dass die Gesellschaft ihren Geschäftsbetrieb nach Veräußerung der Anteile wieder aufnimmt. Die Wiederaufnahme setzt eine vorherige Einstellung voraus. Die bloße Fortführung des Geschäftsbetriebs ohne dessen Einstellung genügt – anders als nach der Neuregelung des § 8 Abs. 4 KStG 1996 n. F. – nicht. Die Einstellung erfordert, dass die Gesellschaft im wirtschaftlichen Ergebnis aufhört, werbend tätig zu sein. Dies ist nicht der Fall, wenn die Gesellschaft –

unabhängig von Art und Umfang ihrer bisherigen Tätigkeit – eine Tätigkeit ausübt, welche ins Gewicht fällt und das Unternehmen als wirtschaftlich aktiv erscheinen lässt. Die Gesellschaft hatte bereits 1996 vor Übertragung ihrer Anteile mit der Handelsvertreterstätigkeit begonnen. Nach den erzielten Provisionserlösen, die bis 1999 zwischen 73 TDM und 173 TDM betragen, handelte es sich um eine ins Gewicht fallende Betätigung, welche die Gesellschaft als wirtschaftlich aktiv erscheinen ließ. Der Geschäftsbetrieb war damit bereits vor Übertragung der Anteile aufgenommen worden und nicht – wie für § 8 Abs. 4 KStG a. F. erforderlich – danach.

Die Geltung der Generalklausel dieser Vorschrift ist aber nicht auf das Regelbeispiel beschränkt. Es gibt zwar mittelbar einen Maßstab für die unter die Generalklausel zu fassenden Sachverhalte. Diese müssen aber mit den Voraussetzungen des Regelbeispiels nur wirtschaftlich vergleichbar sein. Im Streitfall ist die Übertragung des alten Betriebs unter Übernahme der relativ geringfügigen Vertriebstätigkeit mit der Einstellung des Geschäftsbetriebs, die im Anschluss an die Anteilsübertragung erfolgte Übernahme der ertragreichen Garnproduktion mit einer Wiederaufnahme des Geschäftsbetriebs wirtschaftlich vergleichbar. Die an die Stelle der Wiederaufnahme tretende Ausweitung des Geschäftsbetriebs erfolgte auch mit überwiegend neuem Betriebsvermögen. Dieses hatte die Gesellschaft im Anschluss an die Übertragung sämtlicher Anteile und in sachlichem und zeitlichem Zusammenhang damit erworben. Unter Betriebsvermögen im Sinne des § 8 Abs. 4 KStG ist ausschließlich das Aktivvermögen zu verstehen. Umlaufvermögen ist zumindest dann einzubeziehen, wenn es zu einem Branchenwechsel gekommen ist und deshalb – wie im Streitfall – die Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens für das Unternehmen prägend sind. Überwiegend neues Betriebsvermögen liegt vor, wenn das zugewandene Aktivvermögen den

Accounting News

NEUIGKEITEN ZUR RECHNUNGSLEGUNG NACH IFRS UND HGB

Januar/Februar 2008

Inhalt

- A. IFRS: Aktuelle Entwicklungen
 - I. SEC stimmt Wegfall der IFRS-Überleitung für foreign private issuer zu
 - II. IDW veröffentlicht ERS HFA 24
- B. HGB: Aktuelle Entwicklungen
 - I. DSR legt DRS 15a vor
 - II. DSR gibt DRS 17 heraus
 - III. IDW veröffentlicht ERS HFA 22
- C. Weitere Themen
 - I. DPR gibt Prüfungsschwerpunkte bekannt
 - II. IDW und RIC veröffentlichen Positionspapiere zur Subprime-Krise

A. IFRS: Aktuelle Entwicklungen

I. SEC stimmt Wegfall der IFRS-Überleitung für foreign private issuer zu

Am 15. November 2007 hat die Securities and Exchange Commission (SEC) darüber informiert, dass sie sich dafür ausgesprochen hat, das Erfordernis einer Überleitungsrechnung von IFRS auf US-GAAP für gelistete ausländische Unternehmen („foreign private issuers“) in bestimmten Fällen abzuschaffen.

Eine diesbezügliche *final rule* lag zum Redaktionsschluss dieser Accounting News noch nicht vor. Voraussetzung für die Inanspruchnahme wird jedoch sein, dass der Abschluss des *foreign private issuers* eine Entsprechenserklärung mit den IFRS, wie sie vom International Accounting Standards Board (IASB) herausgegeben wurden, enthält.

Unternehmen, die ihren IFRS-Abschluss entsprechend den Regelungen der Europäischen Union (EU) aufstellen und demgemäß einige Regelungen zu *hedge-accounting* nach IAS 39 *Financial Instruments: Recognition and Measurement* nicht anwenden, haben zwei Jahre lang die Möglichkeit, eine Überleitung zu den IFRS, wie sie vom IASB verabschiedet wurden, vorzunehmen.

Die entsprechende Regelung tritt 60 Tage nach Veröffentlichung im *Federal Register* in Kraft und gilt für Geschäftsjahre, die nach dem 15. November 2007 enden.

Die Anwendung von IFRS für *foreign private issuers* ändert nicht die Notwendigkeit von anderen *filing requirements*. Die Prüfung beispielsweise ist nach wie vor im Einklang mit den PCAOB-Standards durchzuführen.

Die Entscheidung der SEC, IFRS-Abschlüsse für *foreign private issuers* ohne Überleitung zu akzeptieren, ist ein weiterer Schritt auf dem Weg zu einer Anerkennung von IFRS-Abschlüssen für *domestic issuer*.

II. IDW veröffentlicht ERS HFA 24

Das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) hat den Entwurf einer Stellungnahme zur Rechnungslegung: *Einzelfragen zu den Angabepflichten des IFRS 7 zu Finanzinstrumenten* (IDW ERS HFA 24) veröffentlicht.

Gegenstand des Entwurfs sind einzelne Angabepflichten des IFRS 7 *Financial Instruments: Disclosures* im Rahmen der Aufstellung von Abschlüssen deutscher Unternehmen nach IFRS. Die Stellung-

nahme folgt dem Aufbau von IFRS 7. In einigen Fällen, in denen der Wortlaut in IFRS 7 keine eindeutige Regelung zu den Angabepflichten enthält, werden Empfehlungen gegeben. Dabei handelt es sich im Wesentlichen um folgende Aspekte:

Anwendungsbereich und Bildung von Klassen von Finanzinstrumenten

IDW ERS HFA 24 erläutert, dass „Fertigungsaufträge mit aktivischem Saldo gegenüber Kunden“ im Sinne von IAS 11 aufgrund ihres Forderungscharakters zum Anwendungsbereich von IFRS 7 gehören und im Regelfall als eigene Klasse im Sinne von IFRS 7.6 zu behandeln sind. Entsprechendes gilt für Forderungen und Verbindlichkeiten aus Finanzierungs-Leasingverhältnissen.

Dagegen sind Verträge, die aufgrund der sogenannten *own use exemption* (IAS 39.6) als schwebende Geschäfte zu behandeln sind, nicht von IFRS 7 erfasst.

Bedeutung von Finanzinstrumenten für die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage

Im Zusammenhang mit der Angabe des maximalen Kreditausfallrisikos bei *loans and receivables* wird gemäß IFRS 7.9 die Angabe des Betrags gefordert, um den eingesetzte Kreditderivate oder ähnliche Instrumente das maximale Kreditausfallrisiko vermindern. „Ähnliche Instrumente“ sind gemäß dem Entwurf auch Finanzgarantien und Kreditversicherungen.

IFRS 7.16 fordert für jede Klasse von finanziellen Vermögenswerten eine Überleitungsrechnung mit allen Änderungen von Wertminderungen, die auf einem gesonderten Wertberichtigungskonto erfasst wurden. Nach Auffassung des IDW kann die sachgerechte Ausgestaltung dieser Überleitungsrechnung nur unternehmensspezifisch erfolgen. Allerdings sollten die Angaben getrennt für Einzelwertberichtigungen und Wertberichtigungen auf Portfoliobasis gemacht werden.

Nach IFRS 7.20(a) sind die Nettogewinne und -verluste für jede Kategorie gesondert auszuweisen. IDW ERS HFA 24 empfiehlt insoweit eine Bruttodarstellung der unsaldierten Aufwendungen und Erträge.

Der Betrag des Wertminderungsaufwands ist nach IFRS 7.20(e) für jede Klasse von finanziellen Vermögenswerten anzugeben. Das IDW vertritt die Auffassung, dass auch Aufwendungen aus der Inanspruchnahme von Finanzgarantien von der Angabepflicht erfasst werden, obwohl die Vorschrift nur „finanzielle Vermögenswerte“ nennt.

Im Rahmen der Erläuterung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden (IFRS 7.21) ist nach dem Entwurf eine reine Wiedergabe des Standardtextes oder ein bloßer Hinweis auf detaillierte Regelungen in internen Richtlinien zur Erfüllung der Angabepflichten nicht ausreichend. Andererseits ist bei der Angabe der Annahmen zur Bestimmung der beizulegenden Zeitwerte – sofern eine Bewertungsmethode angewendet wird – die explizite Nennung der verwendeten Zinssätze, Zinsstrukturkurven usw. nicht erforderlich (IFRS 7.27).

Hinsichtlich der erfolgswirksamen Verrechnung der Bewertungsdifferenzen bei Finanzinstrumenten, die nicht auf einem aktiven Markt gehandelt werden, empfiehlt IDW ERS HFA 24 folgende Differenzierung (IFRS 7.28):

- Bei zinstragenden Instrumenten: Verteilung der Differenz nach der Effektivzinsmethode;
- Bei Eigenkapitalinstrumenten: Erfassung der Differenz erst bei Abgang.

Art und Umfang der Risiken aus Finanzinstrumenten

IFRS 7.37(a) fordert für jede Klasse eine Aufgliederung der Altersstruktur von finanziellen Vermögenswerten, die über-

fällig, aber nicht wertgemindert sind. Gemäß IDW ERS HFA 24 handelt es sich bei den „Wertminderungen“ insoweit nur um Einzelwertberichtigungen. Hierzu rechnen auch solche Wertberichtigungen, die einzeln identifiziert wurden, für die jedoch aus Vereinfachungsgründen eine Bestimmung der Wertminderungshöhe auf Portfoliobasis erfolgt (pauschalierte Einzelwertberichtigung). Die Angabepflicht besteht für den Gesamtbetrag des betroffenen Geschäfts, auch wenn nur ein Teilbetrag am Abschlussstichtag überfällig ist.

War ein finanzieller Vermögenswert in der Vergangenheit einzeln wertgemindert und ist der Grund für die Wertminderung am Abschlussstichtag entfallen, sodass die Einzelwertberichtigung aufgelöst wurde, besteht keine Angabepflicht nach IFRS 7.37(b) mehr.

IFRS 7.37(c) verlangt eine Beschreibung der erhaltenen Sicherheiten. Da die Vorschrift nur von einer Schätzung des beizulegenden Zeitwerts der Sicherheiten spricht, dürfen nach IDW ERS HFA 24 keine zu hohen Anforderungen an die Genauigkeit der Zeitwertermittlung gestellt werden. Der Entwurf stellt jedoch klar, dass die Verwendung von Beileihungswerten aufgrund der Abschläge auf den Verkehrswert regelmäßig nicht sachgerecht ist.

Hinsichtlich des Liquiditätsrisikos regelt IFRS 7.39, dass eine Restlaufzeitengliederung auf Basis der erwarteten Fälligkeitstermine zusätzlich zu der Gliederung auf Basis der vertraglich vereinbarten Fälligkeitstermine dargestellt werden kann, falls das Liquiditätsrisiko nach erwarteten Fälligkeiten gesteuert wird. Die Stellungnahme des IDW regt generell eine solche ergänzende Restlaufzeitengliederung an. In diesem Zusammenhang wird auch empfohlen, ungewisse Zahlungen aus Finanzgarantien in die Restlaufzeitengliederung einzubeziehen.

Die Ausführungen in IDW ERS HFA 24 stehen unter dem Vorbehalt, dass durch das IASB und das IFRIC keine abweichende Auffassung geäußert wird.

Der Entwurf steht auf der Internetseite des IDW zum Download zur Verfügung.

B. HGB: Aktuelle Entwicklungen

I. DSR legt DRS 15a vor

Der Deutsche Standardisierungsrat (DSR) hat am 7. Dezember 2007 den Deutschen Rechnungslegungs Standard (DRS) 15a *Übernahmerechtliche Angaben und Erläuterungen im Konzernlagebericht* veröffentlicht. Der Standard soll eine einheitliche Anwendung des Gesetzes zur Umsetzung der EU-Richtlinie betreffend Übernahmeangebote gewährleisten, in dem unter anderem entsprechende Anforderungen an die Lageberichterstattung definiert werden.

Ziel der in DRS 15a konkretisierten Anforderungen des § 315 Abs. 4 HGB ist es, potenzielle Bieter in die Lage zu versetzen, sich vor Abgabe eines Übernahmeangebots ein umfassendes Bild über die mögliche Zielgesellschaft und ihre Struktur sowie etwaige Übernahmehindernisse zu verschaffen. Hierzu werden unter anderem folgende Angabepflichten eingehender geregelt:

- Sachverhalte, welche hinsichtlich der Zusammensetzung des gezeichneten Kapitals anzugeben sind;
- Regelungen zur Zurechnung von indirekten Beteiligungen am Kapital;
- Vereinbarungen des Mutterunternehmens, die unter der Bedingung eines Kontrollwechsels im Falle eines Übernahmeangebots stehen, wenn sie für die zukünftige Ertrags-, Finanz- und Vermögenslage des Konzerns relevant sind;

- Darstellung von Entschädigungsvereinbarungen des Mutterunternehmens mit Mitgliedern des Vorstands oder Arbeitnehmern;
- Mögliche Verweise zwischen beispielsweise Anhang und Lagebericht;
- Klarstellungen, ob qualitative oder quantitative Angaben erforderlich sind.

II. DSR gibt DRS 17 heraus

Der DSR hat am 7. Dezember 2007 DRS 17 *Berichterstattung über die Vergütung der Organmitglieder* veröffentlicht. Der Standard konkretisiert die Anforderungen an die Berichterstattung gemäß §§ 314 Abs. 1 Nr. 6, 315 Abs. 2 Nr. 4 HGB von Konzernen. Im Folgenden werden Eckpunkte des DRS 17 dargestellt:

Formelle Grundsätze zur Art der Darstellung und zu Vergleichsangaben über Vorjahre

DRS 17 empfiehlt, die Pflichtangaben zur Vergütung der Organmitglieder, die gemäß § 314 Abs. 1 Nr. 6a Satz 5 bis 9 HGB im Anhang und gemäß § 315 Abs. 2 Nr. 4 Satz 2 HGB im Lagebericht zu machen sind, in einem Vergütungsbericht als Teil des Konzernlageberichts darzustellen. Ein Verweis auf eine nicht zum Lagebericht gehörende Veröffentlichung unter Verzicht auf die gesonderte Darstellung im Lagebericht ist nach Ansicht des DSR nicht mit dem Gesetz zu vereinbaren. Die Pflichtangaben nach § 314 Abs. 1 Nr. 6a Satz 1 bis 4 HGB sind auf jeden Fall im Anhang zu machen. Ein bloßer Verweis auf den Lagebericht ist insoweit nach Ansicht des DSR unzulässig. Im Interesse der Vollständigkeit des Vergütungsberichts wird entweder eine doppelte Darstellung in Anhang und Vergütungsbericht oder ein Verweis im Vergütungsbericht auf die Angaben im Anhang empfohlen.

Über die Anforderungen des Gesetzes hinaus sieht DRS 17 die Angabe von Vorjahreszahlen zu quantitativen Angaben vor. Zu verbalen Angaben müssen Erläuterungen zum Vorjahr gemacht werden, sofern diese für das Verständnis der Angaben von Bedeutung sind.

Angaben zu Gesamtbezügen für tätige Organmitglieder

In die Angaben zu den Gesamtbezügen der Organmitglieder sind sowohl die vom Mutterunternehmen gewährten Bezüge als auch die von Tochterunternehmen gewährten Bezüge einzubeziehen. Dies gilt unabhängig davon, ob die Tochterunternehmen in den Konzernabschluss einbezogen werden oder nicht. Die Angabepflicht gilt für alle Personen, die während des Geschäftsjahres Organmitglied waren. Dabei ist es unerheblich, ob das Organmitglied seine Funktion zum Bilanzstichtag noch ausübt.

Nicht zu den Gesamtbezügen gehören Zuführungen zu Pensionsrückstellungen, Prämien für Rückdeckungsversicherungen zur Deckung von Pensionszusagen, Arbeitgeberanteile zur Sozialversicherung, Beiträge für eine D&O-Versicherung sowie erstattete Umsatzsteuer. DRS 17 stellt ferner klar, dass nur die Bezüge anzugeben sind, die das Organmitglied für die Wahrnehmung seiner Tätigkeit erhält. Damit sind Bezüge, die mit der Arbeit im entsprechenden Gremium nicht in Zusammenhang stehen (zum Beispiel für sonstige Beratungsleistungen), nicht anzugeben.

Die Bezüge sind in dem Geschäftsjahr anzugeben, in dem die entsprechenden Tätigkeiten erbracht werden. Allerdings ist auf die vollständige Erbringung der Tätigkeit abzustellen. Das heißt Bezüge für Tätigkeiten, die sich über mehrere Perioden erstrecken und mit der aufschiebenden Bedingung gewährt werden, dass die Tätigkeiten vollständig erbracht werden, sind erst anzugeben, wenn die Bedingung erfüllt ist.

Zu aktienbasierten Vergütungsformen stellt DRS 17 fest, dass diese mit dem beizulegenden Zeitwert zum Zeitpunkt ihrer Gewährung in die Gesamtbezüge einzubeziehen sind.

Zusatzangaben für börsennotierte Aktiengesellschaften einschließlich Angaben zu den Grundzügen des Vergütungssystems

DRS 17 erläutert, welche Vergütungsbestandteile bei den nach § 314 Abs. 1 Nr. 6a HGB für Vorstandsmitglieder individualisiert zu machenden Angaben in welche der Kategorien (erfolgsabhängige, erfolgsunabhängige Komponenten sowie Komponenten mit langfristiger Anreizwirkung) fallen.

Darüber hinaus werden die Bestandteile der Leistungen konkretisiert, die dem Vorstand für den Fall der Beendigung der Tätigkeit zugesagt werden und die gemäß § 314 Abs. 1 Nr. 6a Satz 6 HGB anzugeben sind. Insbesondere fallen hierunter Pensionszusagen, Versorgungsleistungen und Abfindungen. Diese sind ebenfalls individualisiert und in die oben genannten Kategorien aufgeteilt anzugeben.

Ferner wird dargestellt, welche Angaben zu Leistungen von Dritten zu machen sind, die dem Vorstand für seine Tätigkeit zugesagt oder gewährt werden. Diese sind ebenfalls individualisiert und in die oben genannten Kategorien aufgeteilt anzugeben.

Für IFRS-Abschlüsse stellt DRS 17 klar, welche weitergehenden, im Konzernabschluss enthaltenen Angaben zu bestimmten Bezügen nach § 314 Abs. 1 Nr. 6a Satz 9 HGB individualisiert erfolgen müssen. Hierunter fallen ausschließlich die Angaben zu aktienbasierten Vergütungsformen nach IFRS 2.44 und IFRS 2.51(a).

Zu den Grundzügen des Vergütungssystems wird erläutert, dass eine Berichtspflicht immer dann besteht, wenn die anzugebenden Sachverhalte nach vernünftiger kaufmännischer

Beurteilung wichtige Informationen für den Berichtsempfänger darstellen und der Gesellschaft durch die Angabe nicht erhebliche Nachteile entstehen.

Angaben für frühere Organmitglieder und ihre Hinterbliebenen

Bei den Angaben für frühere Organmitglieder und ihre Hinterbliebenen sind die Bezüge auf den Zeitpunkt der Beendigung der Organ Tätigkeit abzugrenzen.

DRS 17 ist erstmals für Geschäftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2007 beginnen, anzuwenden. Bei erstmaliger Darstellung kann auf die Vergleichsangaben verzichtet werden, soweit diese nicht von anderen Vorschriften gefordert sind.

III. IDW veröffentlicht ERS HFA 22

Das IDW hat den Entwurf einer Stellungnahme zur Rechnungslegung: *Zur einheitlichen oder getrennten handelsrechtlichen Bilanzierung strukturierter Finanzinstrumente* (IDW ERS HFA 22) veröffentlicht.

Ziel der Verlautbarung ist es, die Anforderungen an die handelsrechtliche Bilanzierung strukturierter Finanzinstrumente sowohl beim Erwerber bzw. Gläubiger als auch beim Emittenten bzw. Schuldner dieser Finanzinstrumente darzustellen. In der Stellungnahme werden Anforderungen formuliert, die unabhängig von der Rechtsform oder der Branchenzugehörigkeit grundsätzlich für alle Unternehmen gelten.

Definition

Strukturierte Finanzinstrumente im Sinne des Entwurfs sind Vermögensgegenstände mit Forderungscharakter (zum Beispiel Ansprüche aus Krediten, Schulscheindarlehen oder Anleihen) beziehungsweise entsprechende Verbindlichkeiten, die im Vergleich zu den nicht strukturierten Finanzinstrumenten hin-

sichtlich ihrer Verzinsung, ihrer Laufzeit und/oder ihrer Rückzahlung besondere Ausstattungsmerkmale aufweisen. Die Ausgestaltung strukturierter Finanzinstrumente besteht in der Regel darin, dass ein Basisinstrument mit einem oder mehreren Derivaten zu einer Einheit verbunden ist und die Bestandteile im Regelfall nicht einzeln erworben oder verkauft werden können.

Dokumentation

IDW ERS HFA 22 hält fest, dass die in strukturierte Finanzinstrumente eingebetteten Derivate unabhängig von ihrer bilanziellen Behandlung wie schwebende Geschäfte in der Buchführung gesondert zu dokumentieren sind.

Grundsätze für die einheitliche oder gesonderte Bilanzierung

Gemäß dem Entwurf sind strukturierte Finanzinstrumente wegen ihrer Verbindung zu einer Einheit grundsätzlich als einheitlicher Vermögensgegenstand bzw. einheitliche Verbindlichkeit zu bilanzieren.

Wenn das strukturierte Finanzinstrument jedoch durch das eingebettete Derivat im Vergleich zum Basisinstrument wesentlich erhöhte oder zusätzliche (andersartige) Risiken oder Chancen aufweist, handelt es sich nach der im Handelsrecht gebotenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise um zwei Instrumente. Diese sind grundsätzlich getrennt voneinander zu bilanzieren.

Getrennte Bilanzierung

Die Verlautbarung nennt beispielhaft folgende Fälle für Situationen, in denen das strukturierte Finanzinstrument aufgrund des eingebetteten Derivats im Vergleich zum Basisinstrument wesentlich erhöhte oder zusätzliche Risiken oder Chancen aufweist:

- Das Basisinstrument ist mit einem Derivat verbunden, das einem über das Zinsrisiko hinausgehenden Marktpreisrisiko unterliegt.

- Das Basisinstrument ist mit einem Derivat verbunden, das neben dem Bonitätsrisiko des Emittenten weiteren Risiken unterliegt.
- Aufgrund des eingebetteten Derivats besteht die Möglichkeit einer Negativverzinsung.
- Das eingebettete Derivat, bei dem die Basisvariable ein Zinssatz oder Zinsindex ist, kann die anfängliche Rendite des Basisinstruments des Erwerbers mindestens verdoppeln und zu einer Rendite führen, die mindestens doppelt so hoch ist wie die Markrendite für einen Vertrag mit den gleichen Bedingungen wie das Basisinstrument.
- Das eingebettete Derivat sieht bedingte oder unbedingte Abnahmeverpflichtungen für weitere Finanzinstrumente zu festgelegten Konditionen vor, sodass die Abnahme der weiteren Finanzinstrumente nicht zum künftigen beizulegenden Zeitwert erfolgt.
- Das eingebettete Derivat sieht Vereinbarungen zur Verlängerung der Laufzeit vor, ohne dass die Verzinsung an die aktuellen Marktkonditionen zum Zeitpunkt der Verlängerung angepasst wird.
- Das eingebettete Derivat betrifft Kauf-, Verkaufs-, Verzichts- oder Vorfälligkeitsoptionen, wobei der Ausübungspreis der Option am jeweiligen Ausübungstag nicht annähernd den fortgeführten Anschaffungskosten bzw. dem Buchwert des Basisinstruments entspricht.

Liegen die Voraussetzungen für eine getrennte Bilanzierung vor, sind die Bestandteile strukturierter Finanzinstrumente unter Beachtung der jeweils maßgeblichen handelsrechtlichen Grundsätze als einzelne Vermögensgegenstände und Verbindlichkeiten zu bilanzieren.

Beim erstmaligen Ansatz sind die Anschaffungskosten des strukturierten Finanzinstruments im Verhältnis der beizulegenden Zeitwerte der einzelnen Bestandteile zuzuordnen.

Einheitliche Bilanzierung

Auch wenn strukturierte Finanzinstrumente durch das eingebettete Derivat im Vergleich zum Basisinstrument wesentlich erhöhte oder zusätzliche (andersartige) Risiken oder Chancen aufweisen und daher nach den vorstehenden Ausführungen eine Trennung geboten wäre, bleibt es nach Auffassung des IDW bei einer einheitlichen Bilanzierung, wenn diese zu einer zutreffenden Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage führt. Dies ist nach IDW ERS HFA 22 in folgenden Fällen anzunehmen:

- Das strukturierte Finanzinstrument wird mit dem niedrigeren Wert aus beizulegendem Wert und fortgeführten Anschaffungskosten bewertet und die Bewertung basiert auf einer Notierung des strukturierten Finanzinstruments auf einem aktiven Markt.
- Das strukturierte Finanzinstrument wurde zu Handelszwecken erworben.
- Es besteht eine vertraglich vereinbarte unbedingte Kapitalgarantie, mit der das eingesetzte Kapital zum Fälligkeitszeitpunkt garantiert wird, und das strukturierte Finanzinstrument wird mit der Absicht, dieses bis zur Endfälligkeit zu halten, dem Anlagevermögen zugeordnet.

In diesen Fällen führt die einheitliche Bilanzierung nicht zu einer unzutreffenden Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage, weil die besonderen Risiken des strukturierten Finanzinstruments durch eine objektivierte Bewertung zutreffend dargestellt beziehungsweise durch die Kapitalgarantie auf das Bonitätsrisiko des Emittenten reduziert werden.

Der Entwurf steht auf der Internetseite des IDW zum Download zur Verfügung.

C. Weitere Themen

I. DPR gibt Prüfungsschwerpunkte bekannt

Die Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung (DPR) hat in einer Pressemitteilung folgende Schwerpunkte für die anstehende Prüfung der Jahresfinanzberichte 2007 und Halbjahresfinanzberichte 2008 bekannt gegeben:

- Bewertung von im Rahmen von Verbriefungstransaktionen emittierten Wertpapieren;
- Konsolidierungskreis, insbesondere von Zweckgesellschaften (IAS 27; SIC 12);
- Überprüfung der Werthaltigkeit von Vermögenswerten (IAS 36) einschließlich nachvollziehbarer Dokumentation, Anhangangaben;
- Lagebericht: Darstellung der Risikomanagementziele und -methoden sowie Darstellung der voraussichtlichen Entwicklung;
- Angaben über Beziehungen zu nahe stehenden Unternehmen und Personen (IAS 24);
- Unternehmenszusammenschlüsse (IFRS 3), insbesondere Kaufpreisallokation und Anhangangaben.

II. IDW und RIC veröffentlichen Positionspapiere zur Subprime-Krise

Das IDW und das Rechnungslegungs Interpretations Committee (RIC) des Deutschen Rechnungslegungs Standards

Committee (DRSC) haben am 10. Dezember 2007 ein Positionspapier bzw. *Questions and Answers* zu Bilanzierungs- und Bewertungsfragen im Zusammenhang mit der Subprime-Krise veröffentlicht.

Die Positionspapiere sind inhaltlich miteinander abgestimmt. Die Organisationen stimmen darin überein, dass beide Papiere in Grundsatzfragen der Bilanzierung nach IFRS inhaltlich in Einklang stehen. Dabei wurden entsprechende Diskussionen auf internationaler Ebene berücksichtigt. Im Folgenden werden die Kernaussagen zusammenfassend dargestellt:

Bilanzierung und Bewertung nach IFRS

Vorliegen eines aktiven Marktes

Bei Preisnotierungen auf organisierten Märkten ist grundsätzlich von einem aktiven Markt auszugehen. Ist das Handelsvolumen jedoch ausnahmsweise relativ niedrig, muss im Einzelfall geprüft werden, ob ein aktiver Markt im Sinne der IFRS vorliegt.

Der Handel bestimmter Finanzinstrumente erfolgt über *Market Maker*, die verbindliche An- und Verkaufspreise stellen. Derartige Preise sind zu unterscheiden von Abwehrpreisen, zu denen Transaktionen nicht ernsthaft beabsichtigt sind, und von sogenannten indikativen Kursen, die weder auf Markttransaktionen basieren noch den notwendigen Verbindlichkeitsgrad haben.

Ein aktiver Markt liegt nicht mehr vor, wenn aufgrund des vollständigen und längerfristigen Rückzugs von Käufern und/oder Verkäufern eine Marktliquidität nicht mehr festzustellen ist. Resultieren Transaktionen nachweislich aus erzwungenen Geschäften, zwangsweisen Liquidationen oder Notverkäufen, ist dies ein Indiz für einen nicht mehr aktiven Markt.

Kategorisierung der Verbriefungstitel

Der Investor muss im Zugangszeitpunkt entscheiden, welcher Kategorie von Finanzinstrumenten die Verbriefungstitel zuzuordnen sind. In der Regel ist aufgrund der festen Laufzeit sowie der bestimmten Vergütung eine Zuordnung zu *held-to-maturity investments* und *loans and receivables* zulässig. Im Falle der Zuordnung zu *loans and receivables* darf im Zugangszeitpunkt kein aktiver Markt vorliegen. Entstehung oder Wegfall eines aktiven Marktes führen nicht zu einer Umklassifizierung.

Abtrennung eingebetteter Derivate beim Investor

Bei der Frage der Abtrennung eingebetteter Derivate sind Cash-Strukturen und synthetische Strukturen zu unterscheiden, wobei Kombinationen aus beidem wie synthetische Strukturen zu behandeln sind.

Begibt eine Zweckgesellschaft Wertpapiere im Rahmen einer Cash-Struktur, ist sie rechtlicher und wirtschaftlicher Eigentümer des übernommenen Portfolios. Es sind regelmäßig die Definitionskriterien einer Finanzgarantie erfüllt, so dass keine eingebetteten Derivate vorliegen. Bei synthetischen Strukturen liegen jedoch eingebettete Derivate vor, die getrennt zu bilanzieren sind.

Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts

Die Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts von Finanzinstrumenten erfolgt nach der Hierarchie des IAS 39.48f:

Aktiver Markt

- Stufe 1: Preis am Abschlussstichtag;
- Stufe 2: Preis kurz vor dem Abschlussstichtag (anzupassen im Falle wesentlicher Veränderungen);

Kein aktiver Markt

- Stufe 3: Verwendung der jüngsten Geschäftsvorfälle für dasselbe Finanzinstrument;

- Stufe 4: Vergleich mit dem aktuellen Zeitwert eines im Wesentlichen identischen Finanzinstrumentes;
- Stufe 5: Anwendung von Bewertungsmodellen.

IDW und RIC weisen darauf hin, dass auch in der derzeitigen Marktsituation das Primat der Marktbewertung zu beachten ist. Bei den Verbriefungstiteln hat sich bisher noch kein allgemein akzeptiertes Bewertungsmodell durchgesetzt. IDW und RIC stellen jedoch klar, dass bei der Verwendung von Bewertungsmethoden auf marktnahe Inputfaktoren zurückzugreifen ist.

Wertminderung von Finanzinstrumenten nach IAS 39

Zu beachten ist, dass die Verminderung des beizulegenden Zeitwerts eines Finanzinstruments aufgrund gestiegener Zinssätze oder der Illiquidität des Marktes für sich genommen kein hinreichendes Indiz für einen objektiven Hinweis auf eine Wertminderung im Sinne des IAS 39 darstellt. Erst der wahrscheinliche (Teil-)Ausfall einer Tranche führt zu einer ergebniswirksam zu erfassenden Wertminderung.

Kreditzusagen (Liquiditätszusagen)

Die überwiegende Zahl der Kreditzusagen fällt nicht in den Anwendungsbereich von IAS 39, sondern ist nach IAS 37 zu beurteilen. Danach ist zu unterscheiden, ob es sich um einen belastenden Vertrag oder eine Eventualverbindlichkeit handelt. Bei Kreditzusagen liegt ein belastender Vertrag vor, wenn das der Kreditzusage zugrunde liegende Darlehen wertberichtigt werden müsste.

Konsolidierung von Zweckgesellschaften

Im Zusammenhang mit Verbriefungstransaktionen ist in der Regel auch die Frage der Konsolidierung von Zweckgesellschaften zu beurteilen. Zu jedem Bilanzstichtag muss geprüft werden, ob sich die Vertragsverhältnisse und damit die Risikostruktur zwischen den beteiligten Parteien verändert haben. In diesem

Sinne löst die Prolongation eine Neu-
beurteilung der Konsolidierungspflicht
auf Grundlage der aktuellen Einschät-
zung der Verteilung der Chancen und
Risiken aus.

Angaben im Anhang

Hierbei sind die Angaben nach IFRS 7,
insbesondere die Angaben zur Ermittlung
der beizulegenden Zeitwerte, zu beach-
ten. Darüber hinaus wirkt sich die aktu-
elle Marktlage auf die Angaben zur
Ermessensausübung (IAS 1.113) sowie
zu Schätzungen (IAS 1.116) aus.

Bilanzierung und Bewertung nach HGB

Zuordnung der Wertpapiere zum Anlage- oder Umlaufvermögen und Konsequenzen für die Bewertung

Die Zuordnung erworbener Vermögens-
gegenstände zum Anlage- oder Umlauf-
vermögen nimmt das Unternehmen
anhand der Zweckbestimmung bei Ver-
tragsabschluss vor. Eine Umwidmung
von Wertpapieren kann nur im Falle einer
Änderung der Zweckbestimmung auf-
grund neuer nachprüfbarer Tatsachen
vorgenommen werden.

Ermittlung des beizulegenden Werts

Der beizulegende Wert wird aus vorlie-
genden Börsen- oder Marktpreisen abge-
leitet. Ist dies nicht möglich, wird er
anhand von eigenen Bewertungsmodellen
des Inhabers oder indikativen Kursen
ermittelt. Dabei stellen Abwehrpreise
keine geeignete Bewertungsgrundlage
dar. Die geschätzten Werte sind zu
plausibilisieren. Grundsätzlich sind die
Bewertungsmethoden stetig anzuwenden.

Niederwerttest

Vermögensgegenstände des Umlauf-
vermögens sind nach dem strengen
Niederwertprinzip auf einen nied-
rigeren beizulegenden Wert abzuschrei-
ben. Vermögensgegenstände des Anlage-
vermögens unterliegen dem gemilderten
Niederwertprinzip. Eine Abschreibung
ist nur im Fall dauernder Wertminderung
vorzunehmen. Bei der Beurteilung, ob

eine dauernde Wertminderung vorliegt,
ist auf die der Verbriefung zugrunde
liegenden Tranchen abzustellen.

Abtrennung eingebetteter Derivate

Bei synthetischen Strukturen sind Basis-
vertrag und Derivat grundsätzlich
getrennt zu bilanzieren. Sind sie jedoch
dem Handelsbestand zugeordnet, ist eine
einheitliche Bilanzierung sachgerecht.

Kreditzusagen (Liquiditätszusagen)

Bei Kreditinstituten sind alle unwiderruf-
lichen Kreditzusagen unter der Bilanz
auszuweisen. Für akute Kreditrisiken
sind Rückstellungen zu bilden. Dies ist
stets der Fall, wenn für der Kreditzusage
zugrunde liegende Darlehen oder Wert-
papiere eine Wertberichtigung zu bilden
wäre.

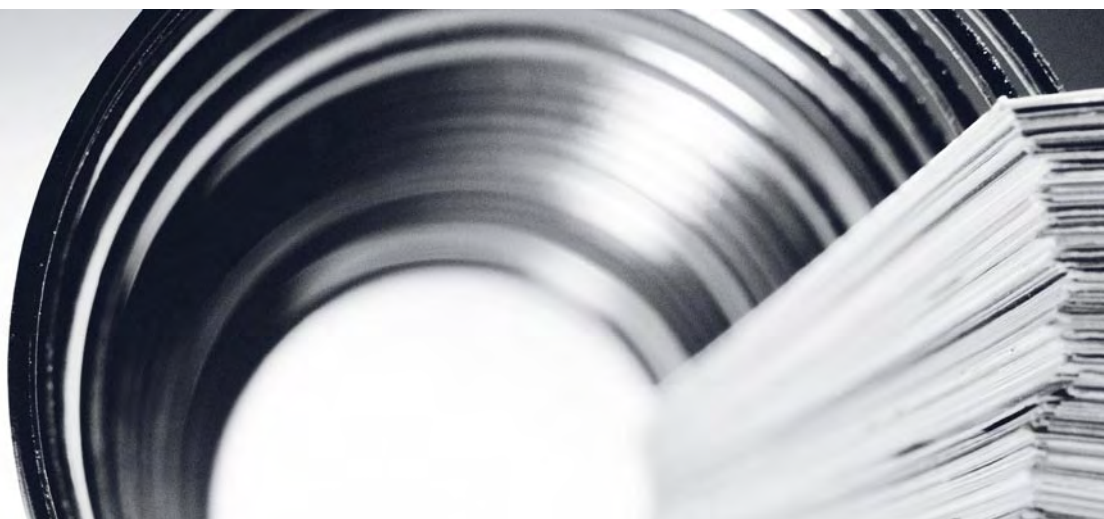
Konsolidierung von Zweckgesellschaften

Die gesellschaftsrechtliche Leitungs-
kompetenz liegt in der Regel nicht beim
Sponsor/Originator. Zur Verwirklichung
des Tatbestands der einheitlichen Leitung
durch den Originator/Sponsor wäre nach
derzeitiger Rechtslage eine Beteiligung
an der Zweckgesellschaft erforderlich.

Angaben im Anhang

Die Anhangangaben richten sich nach
den allgemeinen Bestimmungen der
§§ 284, 284, 313, 314 HGB.

Die Veröffentlichungen stehen auf den
Internetseiten des IDW beziehungsweise
des DRSC zur Verfügung.



Nutzen Sie unser kostenfreies Online-Trainingsprogramm für die internationale Rechnungslegung. Weitere Informationen zum **IFRS Trainer** unter www.kpmg.de/ifrstrainer

Beachten Sie auch die **Express Accounting News** von KPMG: Dieser elektronische Newsletter informiert Sie komprimiert und hochaktuell über maßgebliche neue Anforderungen an die Rechnungslegung deutscher Unternehmen nach HGB und IFRS. Bei Interesse an einem kostenfreien Bezug können Sie sich gerne unter <http://www.kpmg.de/newsletter> als Abonnent registrieren lassen.

Die Accounting 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 Gerold Keller, KPMG, Department of Professional Practice Audit & Accounting Germany, Klingelhöferstraße 18, 10785 Berlin, T +49 30 2068-4990.

- ▶ Bestand des vorher vorhandenen Restaktivvermögens übersteigt. Im Streitfall überstieg das zugeführte Vorratsvermögen das bei der Anteilsübertragung vorhandene Restvermögen bei weitem.

Als Rechtsfolge des § 8 Abs. 4 KStG war der zum 31.12.1995 festgestellte Verlust nur insoweit für den Verlustabzug im Streitjahr 1996 heranzuziehen, als dieser von dem anteiligen Gesamtbetrag der Einkünfte vorzunehmen war, der auf den Zeitraum bis zur Anteilsübertragung (5.9.1996) entfiel. Im Übrigen ist der Verlustabzug ausgeschlossen. Dies folgt aus § 8 Abs. 4 Satz 3 KStG, welcher für den Verlustabzug im laufenden Jahr auf den Zeitpunkt der Anteilsübertragung abstellt. ■

Grunderwerbsteuer

Steuerfreiheit bei schenkweiser Übertragung von Anteilen an einer grundbesitzenden Gesellschaft

Ändert sich bei einer grundbesitzenden Personengesellschaft der Gesellschafterbestand innerhalb von fünf Jahren derart, dass mindestens 95 Prozent der Anteile auf neue Gesellschafter übergehen, gilt dies nach § 1 Abs. 2a GrEStG als ein auf die Übertragung des Grundbesitzes auf eine neue Personengesellschaft gerichtetes Rechtsgeschäft. Nach dem BFH-Urteil vom 12.10.2006 (BStBl II 2007 S. 409) ist ein solcher Vorgang gleichwohl gemäß § 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG grunderwerbsteuerfrei, wenn die Gesellschaftsanteile schenkweise übertragen worden sind. Nach dem Zweck des § 3 Nr. 2 GrEStG soll die doppelte Belastung eines Lebensvorgangs mit Grunderwerbsteuer und Schenkungsteuer vermieden werden.

Nach den gleichlautenden Erlassen der Obersten Landesbehörden vom

11.10.2007 (DStR 2007 S. 1913) führt diese Rechtsprechung zu entsprechenden Ergänzungen bzw. zur Aufhebung entgegenstehender Erlasse – nämlich Aufhebung des Erlasses vom 28.4.2005 (3 – S. 4501/6; DStR 2005 S. 1012) und Änderung des Erlasses vom 28.4.2005 (3 – S. 4505/18; DStR 2005 S. 1012). ■

Abgabenordnung

Inhaltliche Anforderungen an einen Vorläufigkeitsvermerk

Eine Steuerfestsetzung kann nach § 165 AO vorläufig erfolgen, soweit ungewiss ist, ob die Voraussetzungen für ihre Entstehung eingetreten sind. Umfang und Grund der Vorläufigkeit sind im Steuerbescheid für den Steuerpflichtigen ausreichend erkennbar anzugeben (§ 165 Abs. 2 AO). Soweit die Finanzbehörde eine Steuer vorläufig festgesetzt hat, kann sie die Festsetzung aufheben oder ändern. Enthält ein Steuerbescheid zum Umfang der Vorläufigkeit keinerlei Angaben und ergibt sich dieser Umfang auch nicht aus anderen Umständen, so ist der Vermerk nicht hinreichend bestimmt. Er berechtigt dann nicht zur Aufhebung oder Änderung der Steuerfestsetzung.

Nach dem BFH-Urteil vom 12.7.2007 (DStR 2007 S. 2111) kann der Vorläufigkeitsvermerk auch dann wirksam sein, wenn Erläuterungen im Bescheid fehlen oder die Formulierung unklar ist – vorausgesetzt, der Umfang der Vorläufigkeit lässt sich im Wege der Auslegung aus der Sicht eines objektiven Empfängers feststellen. Maßgebend ist, ob für den Steuerpflichtigen aufgrund des gegebenen Sachverhalts der Umfang der Vorläufigkeit hinreichend erkennbar war – also ob sich der Umfang der Vorläufigkeit für ihn ohne weiteres erschließen musste. Von Bedeutung ist insoweit die Eindeutigkeit der Steuererklärung und des Inhalts des Steuerbescheids. Darüber hinaus kann

sich die Erkennbarkeit des Umfangs der Vorläufigkeit auch daraus ergeben, dass der Steuerpflichtige aufgrund seines eigenen, dem Erlass des Bescheids vorausgehenden Verhaltens Rückschlüsse auf den Umfang der Vorläufigkeit ziehen muss.

Im Streitfall waren die Vorläufigkeitsvermerke unwirksam, weil das Finanzamt Angaben unterlassen hatte, weshalb und in welchem Umfang die Feststellungen nur vorläufig getroffen wurden und weder die Feststellungsbescheide selbst noch das Verhalten des Steuerpflichtigen Anhaltspunkte für eine Auslegung boten. Die langjährigen Verluste einer Kunstgalerie waren jeweils festgestellt worden ohne nähere Bestimmung des Umfangs der Vorläufigkeit. Selbst wenn nur eine Einkunftsart Gegenstand des Feststellungsbescheids ist, kann aus dem Vorläufigkeitsvermerk nicht geschlossen werden, auf welches der drei Sachverhaltselemente der Gewinnermittlung (Betriebseinnahmen, Betriebsausgaben, Einkünfteerzielungsabsicht) sich die Vorläufigkeit bezieht. Die Feststellungserklärungen wiesen ferner keine vom Steuerpflichtigen zu vertretende Unklarheiten oder Lücken auf, aufgrund derer Rückschlüsse auf den Umfang bzw. Gegenstand der Vorläufigkeit möglich gewesen wären. Der BFH verneinte deshalb die Wirksamkeit der Vorläufigkeitsvermerke und verwehrte die nachträgliche Änderung der Feststellungsbescheide. ■

Zugriff des Finanzamtes auf datenverarbeitungs-gestützte Buchführung

Der BFH nahm im Verfahren der Vollziehungsaussetzung durch Beschluss vom 26.9.2007 (DStR 2007 S. 2156) zu Fragen der Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen bei Außenprüfungen Stellung. Die Steuerpflichtige, eine AG, die Organgesellschaft im Rahmen einer körperschaftsteuerlichen und gewerbsteuerlichen Organschaft mit ihrer Mutterge-

sellschaft war, wickelte ihre Finanzbuchhaltung über ein elektronisches Datenverarbeitungssystem ab. Sie hatte Eingangrechnungen zusammen mit anderen, steuerrechtlich nicht relevanten Unterlagen auf elektronische Datenträger gescannt, ohne dass das System nachträglich zwischen relevanten und nicht relevanten unterscheiden konnte. Die Originalrechnungen hatte sie anschließend vernichtet. Die Ausgangsrechnungen wurden in Form von pdf-Dateien elektronisch gespeichert. Die Steuerpflichtige verweigerte dem Finanzamt den unmittelbaren Zugriff auf die ohne Trennungsmöglichkeit gescannten und digital gespeicherten Belege und bot stattdessen an, die gewünschten Belege auszudrucken. Außerdem verweigerte sie den Zugriff auf die ihrer Auffassung nach steuerlich nicht relevanten Konten. Diese betrafen die Drohverlustrückstellungen aus schwebenden Geschäften, die nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben und die Aufwendungen für handelsrechtliche Steuerumlagen im Organkreis. Gegen die Aufforderung des Finanzamts unter Berufung auf das Einsichtsrecht gemäß § 147 Abs. 6 AO, den Zugriff auf die digitalisierten Belege sowie die genannten Konten zu gewähren, legte die Steuerpflichtige Rechtsmittel ein und beantragte zugleich Aussetzung der Vollziehung. Diese lehnte der BFH ab.

Die Aufbewahrung von Eingangs- und Ausgangsrechnungen in Form der Speicherung von Bilddateien (pdf- oder tif-Dateien) auf elektronischen Datenträgern ist – unter den im Streitfall erfüllten Voraussetzungen des § 147 Abs. 2 AO – eine zulässige Form der Aufbewahrung. Das Erfordernis der maschinellen Auswertbarkeit steht dem nicht entgegen. Zwar mögen derartige grafische Dateien zur Weiterverarbeitung in DV-gestützten Buchführungssystemen grundsätzlich nicht geeignet sein. Dies trifft jedoch auch für die in Papierform erstellten Originale der Rechnungen zu. § 147 Abs. 2 Nr. 2 AO verpflichtet den Steuerpflichtigen nicht, bei der Archivierung

auf Datenträger eine höhere Datenverarbeitungsfähigkeit herzustellen, als sie dem Original anhaftet.

Digitalisierte Dateien müssen am Bildschirm lesbar gemacht werden (§ 147 Abs. 5 AO). Demgegenüber genügt der Ausdruck der Belege nicht. Denn § 147 Abs. 5 AO begründet neben der Anforderung der Lesbarkeit (auf dem Bildschirm) die zusätzliche weitere Pflicht des Steuerpflichtigen, auf Wunsch des Finanzamts die Unterlagen auszudrucken. Der Ausdruck kann daher nicht an die Stelle der Verpflichtung zur Lesbarmachung treten, sondern gewährt dem Finanzamt nur ein zusätzliches Anforderungsrecht. Ein Verstoß gegen das Übermaßverbot liegt in der Anforderung der Lesbarmachung nicht, obwohl die Daten nicht durchgängig getrennt von steuerrechtlich nicht relevanten Daten gespeichert wurden. Dieser in den Verantwortungsbereich der Steuerpflichtigen fallende Umstand ist nicht geeignet, das zulässige Maß der Prüfungsintensität einzuschränken.

Das Einsichtsrecht des Finanzamts erstreckt sich auch auf die vorgenannten Konten. Die steuerrechtliche Aufbewahrungspflicht und das Einsichtsrecht erstrecken sich nach § 147 AO auf die gesamte handelsrechtliche Buchführung, zu welcher auch die genannten Konten gehören. Zudem fehlt es diesen Konten nicht an der steuerlichen Relevanz. Die auf den Konten erfassten Aufwendungen haben den nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung zu ermittelnden handelsrechtlichen Gewinn gemindert und sich deshalb auf den Unterschiedsbetrag, der gemäß § 4 Abs. 1 EStG Ausgangspunkt für die steuerliche Gewinnermittlung ist, ausgewirkt. Die nachfolgende Hinzurechnung außerhalb der Bilanz ist Teil der steuerlichen Gewinnermittlung und unterliegt damit der Prüfung durch das Finanzamt. Da auch innerhalb dieser Konten Fehler nicht ausgeschlossen werden können, gibt es keine Gründe für den Ausschluss des Prüfungsrechts des Finanzamts. ■

Zentrale Sammlung und Auswertung von Unterlagen über steuerliche Auslandsbeziehungen

Das BMF-Schreiben vom 7.9.2007 (DStR 2007 S. 2164) nimmt zu den Aufgaben der Informationszentrale für steuerliche Auslandsbeziehungen (IZA) als Arbeitsbereich des Bundeszentralamtes für Steuern (BZSt) wie folgt Stellung. In Anbetracht des Umfangs der Auslandsverflechtungen der Wirtschaft kommt der Ermittlung von Auslandsbeziehungen ständig wachsende Bedeutung zu. Die IZA sammelt Informationen über grenzüberschreitende Beziehungen von Unternehmen, ausländische Rechtssubjekte, Rechtsprechung und Kommentierung zur steuerlichen Beurteilung der Beziehungen zu ausländischen Basis- oder Briefkastenfirmen sowie zu Niedrigsteuergebieten. Sie sammelt und wertet Mitteilungen über ausländische Beteiligungen aus und entscheidet gegebenenfalls über die örtliche Zuständigkeit der Finanzbehörden.

Im Rahmen der Zusammenarbeit mit anderen Finanzbehörden sowie anderen Behörden und Gerichten gelten die allgemeinen Grundsätze über Amtshilfe. Das BMF-Schreiben fasst die für Anfragen erforderlichen Angaben zusammen und regelt den üblichen Inhalt von Auskünften. Kosten berechnet die IZA im Regelfall nicht. Besteht eine Kostentragungspflicht Dritter, wird die Höhe der Kosten mitgeteilt.

Weiterhin legt das BMF-Schreiben fest, welche Informationen die Finanzämter dem IZA laufend zu geben haben. ■

Umsatzsteuer

Umsatzsteuerliche Behandlung von Werbe- und Sachprämien

Die OFD Frankfurt nahm mit Verfügung vom 7.8.2007 (DStR 2007 S. 2113) zu der Frage Stellung, wie Werbe- und Sachprämien sogenannter „Leser werben Leser“-Aktionen im Zeitschriften- und Zeitungsbereich aus umsatzsteuerlicher Sicht zu behandeln sind. Für die umsatzsteuerliche Beurteilung dieser Prämien unterscheidet man drei Fallgruppen.

Wirbt ein Leser einen neuen Abonnenten und erhält hierfür von einem Zeitungs- oder Zeitschriftenverlag eine Werbeprämie („Leser werben Leser“-Werbeprämien an Laien oder Gelegenheitswerber), liegt aus umsatzsteuerlicher Sicht bei der Hingabe der Werbeprämie eine Lieferung in Form eines tauschähnlichen Umsatzes vor. Der Lieferung der Werbeprämie des Zeitungs- oder Zeitschriftenverlags steht dabei die Vermittlungsleistung des Lesers gegenüber. Entgelt für die Lieferung der Werbeprämie ist nach § 10 Abs. 2 Satz 2 UStG der Wert der Vermittlungsleistung des Lesers. Da der Wert der Vermittlungsleistung im Allgemeinen nicht objektiv bestimmbar ist, ist dieser nach § 162 AO zu schätzen. Aus Vereinfachungsgründen kann der Wert der Vermittlungsleistung mit dem Einkaufspreis zuzüglich der Versandkosten angesetzt werden. Wird die Werbung jedoch im wirtschaftlichen Interesse des Abonnenten betrieben (zum Beispiel Zeitschriftenhändler), ist die Prämie als Preisnachlass zu werten (vergleiche BFH, Urteil vom 7.3.1995, BStBl. II 1995 S. 518).

In den Fällen, in denen ein Altabonnent einen neuen Abonnenten wirbt und sich gleichzeitig verpflichtet, sein Abonnement beizubehalten bzw. zu verlängern und für die Neuwerbung und die Beibehaltung bzw. der Verlängerung eine

Prämie erhält („Leser werben Leser“-Werbeprämien an Altabonnenten mit eigener Weiterverpflichtung), so erfolgt die Lieferung der Prämie insoweit gegen Entgelt, als sie für die Vermittlung des neuen Abonnements gewährt wird. Dies allerdings auch nur dann, wenn der Preisnachlass dem Altabonnenten tatsächlich zugewendet wird (zum Beispiel durch Änderung der Rechnung). Der Sachwert der Prämie wird in diesen Fällen entsprechend der Mindestverpflichtungszeit des Abonnements aufgeteilt (Finanzgericht Köln, Urteil vom 27.11.1997, 4 K 3429/95). Wird der Preisnachlass nicht tatsächlich zugewendet, weil in den wenigsten Fällen die Rechnung korrigiert wird, stellt der nicht erfolgte Preisnachlass ebenfalls Entgelt für die Zuwendung der Werbeprämie dar. Auch der Teil, der für die Verlängerung des Abonnements gewährt wird, ist somit Entgelt für die Vermittlungsleistung.

Wird dem Neuabonnenten eine Sachprämie für den Neuabschluss oder dem Altabonnenten für die Verlängerung des bestehenden Abonnements gewährt (Sachprämie für Erstabschluss oder Verlängerung des bestehenden Abonnements), liegt aus umsatzsteuerlicher Sicht eine einheitliche entgeltliche Leistung vor. Die Sachprämie zählt als Zugabe (unselbstständige Nebenleistung), die nicht zu einer Minderung des Entgelts für die vereinbarte Lieferung führt. Entgelt ist damit der Preis, den der Leistungsempfänger für die Lieferung der Zeitung bzw. der Zeitschrift und der Sachprämie aufwendet, das heißt in der Regel der Preis für das Abonnement. Der ermäßigte Steuersatz kommt zur Anwendung. ■

Keine Unternehmereigen- schaft einer natürlichen Person, die zugleich alleiniger Geschäftsführer, Gesellschafter und Arbeit- nehmer einer GmbH ist

Mit Urteil vom 18.10.2007 (DStR 2007 S. 1958) hat der EuGH entschieden, dass eine natürliche Person, die aufgrund eines Arbeitsvertrages mit einer steuerpflichtigen Gesellschaft – deren einziger Gesellschafter, Geschäftsführer und Mitarbeiter sie ist – sämtliche im Geschäftsbereich dieser Gesellschaft anfallenden Arbeiten im Namen und auf Rechnung dieser Gesellschaft ausführt, für die Zwecke von Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie (jetzt Art. 11 MwStSystRL) nicht selbst als Steuerpflichtiger im Sinne von Art. 4 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie (jetzt Art. 9 MwStSystRL) gilt.

Dies folgt nach Auffassung des EuGH aus Art. 4 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie. Denn nach Art. 4 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie kann Steuerpflichtiger nur sein, wer eine der in Abs. 2 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten selbstständig ausübt. Personen, die durch einen Arbeitsvertrag an ihren Arbeitgeber gebunden sind und sich deshalb in einem Verhältnis der Unterordnung befinden, sind ausgeschlossen (vergleiche Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie). Dass die natürliche Person gleichzeitig der einzige Gesellschafter, Geschäftsführer und Mitarbeiter der GmbH und damit wirtschaftlich mit der GmbH identisch ist, ist nach Auffassung des EuGH im vorliegenden Fall unbeachtlich. Für das Bestehen eines Unterordnungsverhältnisses sprechen im vorliegenden Fall die konkrete Beziehungsgestaltung zwischen Gesellschaft und Kläger – wie die Arbeitsentgeltregelungen, das Handeln des Klägers auf Rechnung und Verantwortung der GmbH sowie das mangelnde wirtschaftliche Risiko gegenüber Dritten seitens des Klägers.

Dem stehen nach Auffassung des EuGH weder das Urteil in der Rechtssache Heerma (C-23/98, Slg. 2000, I-419) noch das Urteil in der Rechtssache Asscher (C-107/94, Slg. 1996, I-3089) entgegen.

Denn anders als in der Rechtssache Heerma, bei der es um eine selbstständige Vermietungstätigkeit eines Gesellschafters gegenüber der Gesellschaft geht, bestehe vorliegend ein durch den Arbeitsvertrag begründetes Verhältnis der Unterordnung zwischen Gesellschafter und Gesellschaft.

Die Entscheidung in der Rechtssache Asscher sei zur Arbeitnehmerfreizügigkeit und Niederlassungsfreiheit (Art. 48, 52 a.F. bzw. Art. 39, 43 n.F. EG-Vertrag) ergangen und daher nicht geeignet, die Mehrwertsteuerpflichtigkeit einer Tätigkeit zu bestimmen. ■

Rechtsfolgen bei Beendigung der Organshaft

Die OFD Hannover hat mit Verfügung vom 6.8.2007 (DStR 2007 S. 1962) zu den Rechtsfolgen bei Beendigung der umsatzsteuerlichen Organshaft Stellung genommen.

Eine umsatzsteuerliche Organshaft liegt vor, wenn eine juristische Person nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert ist. Sobald eine der oben genannten Tatbestandsvoraussetzungen nicht mehr erfüllt ist, endet die Organshaft.

Dies ist zum Beispiel der Fall, wenn der Betrieb des Organträgers oder der Organgesellschaft veräußert wird oder sich etwa die Stimmrechtsverhältnisse durch Aufnahme weiterer Gesellschafter in die Organgesellschaft entscheidend ändern. Daneben führt die OFD Hannover aus, dass die Liquidation oder auch die Ver-

mögenslosigkeit der Organgesellschaft nicht zwingend zu einer Beendigung der Organshaft führen muss. Die Organgesellschaft zählt solange zum Unternehmen, bis die Liquidation abgeschlossen und das vorhandene Gesellschaftsvermögen veräußert ist. Der bloße Liquidationsbeschluss führt somit nicht zur Beendigung der Organshaft. Bei Vermögenslosigkeit der Organgesellschaft dauert die Organshaft fort, bis alle Rechtsbeziehungen der Organgesellschaft abgewickelt sind. Anders verhält es sich bei der Liquidation des Organträgers. Diese führt regelmäßig zur Beendigung der Organshaft, da mit der Einstellung der aktiven Tätigkeit des Organträgers die wirtschaftliche Eingliederung der Organgesellschaft entfällt.

Im Falle der Insolvenz der Organgesellschaft endet die Organshaft regelmäßig mit Wirksamwerden der Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters, wenn der Organgesellschaft ein allgemeines Verfügungsverbot über deren Vermögen auferlegt wird. Somit ist es dem Organträger nicht mehr möglich, seinen Willen in der Organgesellschaft durchzusetzen. Die organisatorische Eingliederung ist nicht mehr gegeben. Wird dagegen kein Verfügungsverbot erteilt, besteht die Organshaft regelmäßig bis zur Eröffnung des Insolvenzverfahrens weiter. Die Organshaft kann aber auch über die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der Organgesellschaft fortbestehen, zum Beispiel wenn sowohl die Organgesellschaft als auch der Organträger in der Insolvenz sind und bei beiden Gesellschaften derselbe Insolvenzverwalter bestellt ist.

Bei Beantragung oder Eröffnung eines Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Organträgers wird zwar die persönliche Willensbildung beim Organträger beeinflusst; dies führt aber regelmäßig nicht zur Beendigung der Organshaft. Diese endet erst, wenn der Organträger seine aktive Tätigkeit einstellt und in die Liquidation eintritt.

Ab dem Zeitpunkt der Beendigung der Organshaft treten der Organträger und die Organgesellschaft als zwei selbstständige umsatzsteuerliche Rechtssubjekte auf. Diese können zueinander in Leistungsbeziehungen treten. Sofern Umsätze von der Organgesellschaft vor Beendigung der Organshaft ausgeführt wurden, sind diese weiterhin dem Organträger zuzurechnen. Eventuelle Berichtigungsansprüche gemäß § 17 UStG sind jedoch nur dann gegen den Organträger zu richten, wenn das die Umsatzsteuer auslösende Ereignis vor Beendigung der Organshaft ausgeführt wird. Gleiches gilt analog für Vorsteuerberichtigungsansprüche gemäß § 17 UStG.

Vorsteuern aus dem Leistungsbezug der Organgesellschaft zum Zeitpunkt des Bestehens der Organshaft sind dem Organträger zuzurechnen, auch wenn die entsprechende Rechnung der Organgesellschaft erst nach Beendigung des Organschaftsverhältnisses zugeht. Sofern An- oder Vorauszahlungen vor Beendigung der Organshaft durch den Organträger geleistet wurden und der Vorsteuerabzug daraus geltend gemacht wurde, steht der Organgesellschaft nach Beendigung der Organshaft lediglich der Vorsteuerabzug aus dem zum Zeitpunkt der Beendigung der Organshaft noch offenen Restpreis zu. Gleiches gilt analog für die Umsatzsteuerabführungsverpflichtung im Falle von Anzahlungen durch den Organträger und Leistungserbringung durch die Organgesellschaft nach Beendigung der Organshaft.

Die Beendigung der Organshaft beendet laufende Berichtigungszeiträume gemäß § 15a UStG nicht. Für von der Organgesellschaft vor der Beendigung der Organshaft angeschaffte oder hergestellte Wirtschaftsgüter richten sich die Vorsteuerberichtigungsansprüche nach Beendigung der Organshaft gegen die Organgesellschaft, auch wenn der ursprüngliche Vorsteuerabzug dem Organträger zugestanden hat.

Die Organgesellschaft haftet gemäß § 73 AO für vom Organträger geschuldete Umsatzsteuer- und Vorsteuerrückforderungsbeträge, soweit diese vor Beendigung der Organschaft entstanden sind. ■

Überzahlungen oder Doppelzahlungen eines Kunden als Entgelt

Dem Urteil des BFH vom 19.7.2007 (DB 2007 S. 2521) lag folgender Sachverhalt zugrunde:

Die Klägerin erhielt in den Jahren 1990 und 1991 im Rahmen der Veräußerung von Nahrungs- und Genussmitteln Über- und Doppelzahlungen von ihren Kunden. Einen Teil zahlte sie 1993 an diese zurück. Der verbleibende Betrag wurde 1994 erfolgswirksam ausgebucht, da die Klägerin nicht mehr mit entsprechenden Rückforderungsansprüchen rechnete.

Im Rahmen einer Betriebsprüfung sah das Finanzamt unter Berufung auf § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG 1993 in dem Wegfall der Rückforderungserwartung eine Erhöhung der Bemessungsgrundlage und erließ einen Änderungsbescheid 1994. In diesem wurden die verbliebenen Über- und Doppelzahlungen (netto) als Bemessungsgrundlage erfasst.

Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg. Auf die Revision der Klägerin wurde die Vorabentscheidung aufgehoben und der Klage aufgrund der folgenden Gründe stattgegeben:

- Gemäß § 17 Abs. 1 Nr. 1 UStG hat der Unternehmer den für seinen Umsatz geschuldeten Steuerbetrag zu berichtigen, wenn sich die Bemessungsgrundlage geändert hat. Bemessungsgrundlage ist das für eine Leistung erhaltene Entgelt. Entgelt ist alles, was der Leistungsempfänger aufwendet, um die Leistung zu erhal-

ten abzüglich der Umsatzsteuer (§ 10 Abs. 1 Satz 2 UStG).

Das Finanzamt hat somit im Streitjahr zu Unrecht die Voraussetzungen für eine Änderung der Bemessungsgrundlage angenommen. Denn die Summe der Empfängeraufwendungen (Bemessungsgrundlage) hat sich 1994 nicht mehr geändert.

- Entgelt ist der Gesamtbetrag der tatsächlich erhaltenen Zahlungen und schließt somit auch Über- und Doppelzahlungen ein, wenn sie aufgrund keines anderen Rechts- oder Anspruchsgrundes als dem der Leistung zugrunde liegenden erbracht wurden (vergleiche auch BFH vom 13.12.1995, DB 1996 S. 1019).

In den Jahren 1990 und 1991 waren somit ursprünglich die vereinbarten Entgelte einschließlich der Über- und Doppelzahlungen zu erfassen. Dies gilt auch, wenn diese auf einem Irrtum beruhen, da dieser Umstand nicht den Zahlungszweck, sondern nur das Zahlungsmotiv berührt.

- Die Rückzahlung von Über- und Doppelzahlungen führt zu einer Änderung der Bemessungsgrundlage nach § 17 Abs. 1 UStG.

Im Rahmen der im Jahre 1993 seitens der Klägerin vorgenommenen Rückzahlungen hat sich somit die Bemessungsgrundlage geändert. Für die verbleibenden Beträge liegt mangels weiterer Rückzahlungen im Jahre 1994 weder eine weitere Minderung der Bemessungsgrundlage vor noch ist im „Wegfall einer Verbindlichkeit“ eine nachträgliche Erhöhung der Bemessungsgrundlage zu sehen.

Der Senat hält in diesem Urteil an seiner bisherigen Rechtsprechung fest. Für die Anknüpfung des Entgelts an die tatsächlich erhaltene Gegenleistung spricht gemäß BFH bereits der Wortlaut des

Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 77/388/EWG. Dies entspräche auch dem Zweck des § 10 Abs. 1 Satz 2 UStG. Dem stehe auch nicht entgegen, dass bei einer Über- und Doppelzahlung ein Rückzahlungsanspruch des Zahlenden aus ungerechtfertigter Bereicherung besteht (vergleiche hierzu EuGH vom 29.5.2001, UR 2001 S. 349). ■

Umsatzsteuer bei Übertragung eines Miteigentumsanteils an einem vermieteten Grundstück

Mit Urteil vom 6.9.2007 (DStR 2007 S. 1906) hat der BFH zur Umsatzsteuer bei Übertragung eines Miteigentumsanteils an einem vermieteten Grundstück Stellung genommen. Streitig ist, ob die Übertragung des Miteigentumsanteils eine Vorsteuerkorrektur gemäß § 15a UStG auslöst.

Die Klägerin war Alleineigentümerin von zwei Gewerbegrundstücken, die seit 1986 umsatzsteuerpflichtig vermietet waren. Die Vorsteuerbeträge aus Herstellungskosten der Jahre 1989 bis 1996 machte die Klägerin entsprechend geltend. Zum 1.10.1998 übertrug sie das hälftige Eigentum unentgeltlich an ihren Ehemann. Die aus den beiden Ehegatten bestehende Bruchteilsgemeinschaft trat in die bestehenden Mietverträge ein. Im Anschluss an eine Umsatzsteuersonderprüfung vertrat das Finanzamt die Auffassung, die Klägerin habe mit der unentgeltlichen Übertragung der Miteigentumsanteile einen gemäß § 4 Nr. 9a UStG steuerfreien Eigenverbrauch verwirklicht. Die unentgeltliche Überlassung der ihr verbliebenen Miteigentumsanteile an die Bruchteilsgemeinschaft stelle des Weiteren einen gemäß § 4 Nr. 12a UStG steuerfreien Eigenverbrauch dar. Daher sei der Vorsteuerabzug aufgrund dieser steuerfreien Verwendung gemäß § 15a UStG zu berichtigen.

Nach erfolglosem Einspruchsverfahren gab das Finanzgericht der Klage statt. Der Berichtigungszeitraum (§ 15a Abs. 6a UStG a.F.) sei durch die Übertragung nicht unterbrochen, denn es habe insoweit eine Geschäftsveräußerung im Sinne von § 1 Abs. 1a UStG vorgelegen.

Begründung

Voraussetzung für eine Vorsteuerberichtigung gemäß § 15a UStG ist, dass sich die Verhältnisse der erstmaligen Verwendung für den Vorsteuerabzug bei Grundstücken innerhalb von zehn Jahren seit Beginn der Verwendung ändern. Gemäß § 15a Abs. 6a Satz 1 UStG a.F. wird bei einer Geschäftsveräußerung (§ 1 Abs. 1a UStG) der Berichtigungszeitraum nicht unterbrochen. In diesem Fall tritt der Erwerber gemäß § 1 Abs. 1a Satz 3 UStG als Rechtsnachfolger an die Stelle des Veräußerers.

Das Finanzgericht hat im Ergebnis zu Recht eine Geschäftsveräußerung im Sinne des § 1 Abs. 1a UStG angenommen. Nach ständiger Rechtsprechung ist die Übertragung verpachteter oder vermieteter Immobilien unter Fortführung des Pacht-/Mietvertrages durch den Erwerber eine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen, falls der Veräußerer ein Vermietungsunternehmen, das der Erwerber fortführen kann, betrieben hat.

Fraglich war insbesondere, ob eine Bruchteilsgemeinschaft als Unternehmer im Sinne des § 2 UStG in den bestehenden Mietvertrag eintreten kann. Nach der Rechtsprechung des Senats kann die Verwaltung von gemeinschaftlichem Eigentum als unternehmerische Tätigkeit ausgeführt werden. Der Bildung einer gesonderten GbR bedarf es dafür nicht. Somit war die Bruchteilsgemeinschaft (hier die Ehegattengemeinschaft) nunmehr allein (Vermietungs-)Unternehmer im Sinne des § 2 UStG. Der Einwand des Finanzamtes, dass zivilrechtlich ein Grundstücksteil nicht an eine Bruchteilsgemeinschaft übertragen werden kann, sei

zwar zutreffend. Gleichzeitig sei aber die Bruchteilsgemeinschaft mit ihrer Entstehung gemäß § 571 BGB a. F. in den über ein einheitliches Mietobjekt geschlossenen einheitlichen Mietvertrag eingetreten.

Nach der Rechtsprechung des BGH wird ein (einheitlicher) Mietvertrag durch die Veränderung der dinglichen Rechtslage (zum Beispiel die Teilung des Grundstücks und Veräußerung an verschiedene Erwerber) nicht in mehrere Mietverhältnisse aufgespalten. Vielmehr tritt die Bruchteilsgemeinschaft in den bestehenden (einheitlichen) Mietvertrag ein. Aufgrund dieses Eintritts kraft Gesetzes könne auch nicht eine vor Aufnahme der Vermietungstätigkeit der Grundstücksgemeinschaft notwendige Nutzungsüberlassung der der Klägerin verbliebenen Miteigentumsanteile an die Gemeinschaft vorausgesetzt werden, damit die Gemeinschaft eine Vermietungstätigkeit überhaupt ausführen könne. Sofern der XI. Senat des BFH in vergleichbaren Fällen eine – zusätzliche – unentgeltliche Nutzungsüberlassung des Eigentümers angenommen hat, folgt der erkennende Senat dem nicht (Änderung der Rechtsprechung). Einer Vorlage an den Großen Senat bedurfte es nicht, weil der erkennende Senat nunmehr allein zur Entscheidung der Streitfrage zuständig ist.

Das vorstehende Ergebnis wird durch den Sinn des § 15a UStG gestützt. Dieser bezweckt keine Vorsteuerkorrektur beim Veräußerer bei Fortsetzung der gleichen unternehmerischen Tätigkeit durch den Erwerber. Denn der Erwerber tritt auch hinsichtlich der Pflicht zur Berichtigung des Vorsteuerabzugs in die Rechtsposition des Veräußerers ein. ■

KPMG-Veranstaltungen*

Aktuelles zum Lohnsteuerrecht 2008

23. Januar 2008 in Nürnberg

Ihre Ansprechpartnerin:

Stefanie Haelsig

T +49 89 9282-1154

shaelsig@kpmg.com

Neue Anforderungen an das Interne Kontrollsystem und Risikomanagement von Versicherungsunternehmen

29. Januar 2008 in Hamburg

30. Januar 2008 in Hannover

Ihre Ansprechpartnerin:

Angela Heinrich

T +49 30 2068-1510

aheinrich@kpmg.com

Japan Desk Seminar

Für japanische Unternehmen in
Deutschland

7. Februar 2008 in Frankfurt am Main

Ihre Ansprechpartnerin:

Barbara Figgemeier

T +49 69 9587-3497

bfiggemeier@kpmg.com

Änderungen des Reisekostenrechts in 2008 sowie Aktuelles zur pauschalieren Besteuerung von Incentives

7. Februar 2008 in Hamburg

Ihre Ansprechpartnerin:

Janett Stroh

T +49 40 32015-5685

jstroh@kpmg.com

Aktuelle Entwicklungen in der Sozialversicherung bei Arbeitnehmerentsendungen

14. Februar 2008 in Düsseldorf⁽¹⁾

5. März 2008 in Hamburg⁽²⁾

Ihre Ansprechpartnerinnen:

⁽¹⁾ Gabriele Geerlings

T +49 211 475-7640

ggeerlings@kpmg.com

⁽²⁾ Stefanie Schneider

T +49 40 32015-5699

stefanieschneider@kpmg.com

Steuerforum Osteuropa

21. Februar 2008 in Regensburg

Ihre Ansprechpartnerin:

Nadine Czapka

T +49 941 58501-0

nczapka@kpmg.com

Internationalisierung der Rechnungs- legung in mittelständischen Unternehmen

27. Februar 2008 in Dresden

Ihre Ansprechpartnerin:

Birgit Müller

T +49 351 2068-4763

birgitmueller@kpmg.com

Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – BilMoG

Für Aufsichtsräte und Mitglieder der
Unternehmensleitung

7. März 2008 in Düsseldorf

Veranstalter:

KPMG's Audit Committee Institute

Ihre Ansprechpartnerin:

Barbara Figgemeier

T +49 69 9587-3497

bfiggemeier@kpmg.com

Weitere Seminare und Veranstaltungen

finden Sie im Internet unter

www.kpmg.de/seminare.

Informieren Sie sich dort über laufend
aktualisierte Termine, konkrete Veranstal-
tungsorte, Details zu Seminarinhalten,
Referenten und zu vielem mehr. Anmel-
dungen sind hier auch online möglich –
schnell und unkompliziert.

* Änderungen vorbehalten

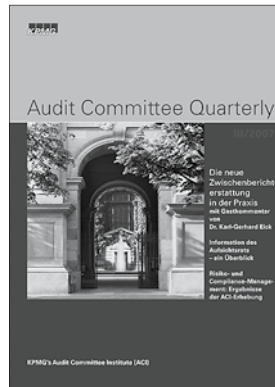
Literaturtipps



Hungry for more? Acquisition appetite and strategy in the global private banking and wealth management industry. Global Update 2007

Das Interesse der Privatbanken an der Übernahme eines Wettbewerbers wächst. Jede zweite Privatbank (48 Prozent) schaut sich derzeit aktiv nach einem geeigneten Übernahmeziel um – vor einem Jahr war es nur jede fünfte (18 Prozent). Hauptgründe sind eine Erhöhung des Marktanteils und die Hoffnung auf Erschließung neuer geografischer Märkte. Am häufigsten als Zielländer genannt werden dabei China und Russland, gefolgt von den USA und Großbritannien. Das ergab eine aktuelle Studie von KPMG International, für die 166 Privatbanken in aller Welt befragt wurden. Die Erhebung wurde zum vierten Mal durchgeführt.

Mehr unter www.kpmg.de/library/pdf/Global_Private_Banking.pdf



Neue Ausgabe: Audit Committee Quarterly III/2007

Die neue Zwischenberichterstattung in der Praxis – so lautet das aktuelle Schwerpunktthema der von KPMG's Audit Committee Institute vierteljährlich herausgegebenen Publikation. Im Blickpunkt steht die Bedeutung der Zwischenberichte für die Aufsichtsratsarbeit. Der Gastkommentar von Dr. Karl-Gerhard Eick – Stellvertretender Vorstandsvorsitzender und Vorstand Finanzen der Deutschen Telekom AG – verweist dabei auf die Auswirkungen der neuen Zwischenberichterstattung bei den DAX30-Konzernen. Im Fokus dieser Ausgabe stehen ein Überblick der Informationen an den Aufsichtsrat auf der Grundlage der Vorstandsberichterstattung einerseits sowie die Ergebnisse einer Erhebung des ACI zum Thema Risiko- und Compliance-Management andererseits.

Kostenloser Download unter www.auditcommittee-institute.de/pdf/acq_3_2007_web.pdf



Neues KPMG-Unternehmermagazin: Vorreiter

Wachstum und Internationalisierung im Mittelstand ist das Schwerpunktthema der ersten Ausgabe des neuen KPMG-Unternehmermagazins Vorreiter. Es greift aktuelle Themen – von Finanzierung über Restrukturierung bis zur Nachfolgeregelung – auf und bietet News und Beiträge von Fachleuten aus Wirtschaft, Wissenschaft und Politik sowie von KPMG-Spezialisten.

Neben dem Schwerpunktthema enthält das Magazin folgende Beiträge: „Mittelstand muss man leben“ – Warum Arndt G. Kirchhoff (BDI) an die Zukunft der Familienunternehmen glaubt; „Deutschlands Antwort auf IFRS“ – Wie die Bundesregierung das Bilanzrecht reformieren will; sowie „Was die Unternehmensteuerreform für den Mittelstand bedeutet“.

Bestellung des Magazins Vorreiter unter: mittelstand@kpmg.de



Neue KPMG-Studie: Wachstum und Internationalisierung mittelständischer Unternehmen. Deutschland im europäischen Vergleich

Mittelständische Unternehmer in Deutschland beurteilen ihre Wachstumsaussichten deutlich optimistischer als im europäischen Durchschnitt, so das Ergebnis der aktuellen Studie, die im Auftrag von KPMG von der GfK Marktforschung GmbH durchgeführt wurde.

Die Studie untersucht die Themen, die für ein gesundes und nachhaltiges Wachstum bei deutschen mittelständischen Unternehmen von entscheidender Bedeutung sind. Ziel ist, einen Überblick über die Wachstumsstrategien zu geben, zugleich aber auch die wichtigsten Wachstumshemmnisse zu benennen. Befragt wurden Geschäftsführer bzw. deren Vertreter von insgesamt 930 mittelständischen Industrieunternehmen in 14 EU-Staaten.

Kostenloser Download unter www.kpmg.de/library/pdf/Wachstum_Mittelstand.pdf



KPMG-Umfrage 2007: Mythos Filiale – was Bankkunden wirklich erwarten!

Banken müssen stärker auf die Qualitäts- und Servicewünsche unterschiedlichster Kundengruppen eingehen, wenn sich ihr teures Filialnetz dauerhaft rechnen soll. Denn die Bedürfnisse und Verhaltensmuster der Bankkunden haben sich in den letzten Jahren stark verändert. Dies ergab eine repräsentative Umfrage im Auftrag von KPMG unter mehr als 1.000 Bundesbürgern zur Zukunft des filialfokussierten Bankvertriebs.

So erklärt sich der verbreitete Wunsch nach einem „flächendeckenden“ Filialnetz damit, dass „die Bankfiliale“ für 87 Prozent in erster Linie der Geldautomatenstandort ist. Dagegen geben mittlerweile 44 Prozent der Bankkunden an, dass sie ihre Bank seltener als einmal pro Jahr für ein „richtiges“ Beratungsgespräch aufsuchen.

Kostenloser Download der Studie unter www.kpmg.de/library/brochures_surveys/Mythos_Filiale.htm



Impressum

Herausgeber

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

Editorial

Christian Looks

Marie-Curie-Straße 30
60439 Frankfurt am Main
T +49 69 9587-2259

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.)

Tersteegenstraße 19–31
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.

© 2008 KPMG Deutsche Treuhand-Gesellschaft
Aktiengesellschaft Wirtschaftsprüfungsgesellschaft,
Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger
Mitgliedsfirmen, die KPMG International, einer
Genossenschaft schweizerischen Rechts, ange-
schlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Printed in
Germany. KPMG und das KPMG-Logo sind einge-
tragene Markenzeichen von KPMG International.