

Dezember 2008



Das Gesetz zur Stabilisierung des durch die Finanzkrise in Schwierigkeiten geratenen Finanzmarkts (Finanzmarktstabilisierungsgesetz – FMStG) brachte eine allgemeine und gänzlich neue Regelung des insolvenzrechtlichen Überschuldungsbegriffs und damit der Insolvenzantragspflicht mit sich.* Gemäß der Neufassung liegt eine Überschuldung dann vor, wenn das Vermögen des Schuldners die bestehenden Verbindlichkeiten nicht mehr deckt – es sei denn, die Fortführung des Unternehmens ist nach den Umständen überwiegend wahrscheinlich. Nach der Gesetzesbegründung soll damit vermieden werden, dass ein Unternehmen zwingend ein Insolvenzverfahren durchlaufen muss, obwohl angenommen werden kann, dass es auch weiterhin erfolgreich am relevanten Markt operiert. Die Verantwortung für den Nachweis der Annahme der Unternehmensfortführung liegt bei den gesetzlichen Vertretern. Der Nachweis ist von zentraler Bedeutung für den Ausschluss bestandsgefährdender Tatsachen. Zweifel an dieser Fortführungsannahme können beispielsweise folgende Umstände begründen: die übermäßige kurzfristige

Finanzierung langfristiger Vermögenswerte; eine angespannte finanzielle Situation im Konzernverbund oder falls wesentliche Kredite vorliegen, die sich dem Fälligkeitsdatum nähern, und keine realistische Aussicht auf ihre Verlängerung oder Rückzahlung besteht. Vor allem bei starken unterjährigen Liquiditätsschwankungen ist eine ausreichende Versorgung mit Saisonlinien zwingend notwendig. Vor diesem Hintergrund ist der Nachweis, dass die Unternehmensfortführung für einen Zeitraum von mindestens zwölf Monaten angenommen werden kann, immer wichtiger – besonders in Anbetracht der gegenwärtigen Marktturbulenzen. Für Unternehmen mit längeren Produktionszyklen (Langfristfertigung) können längere Prognosezeiträume sachgerecht sein. Nachweise sind beispielsweise interne Planungsunterlagen (zum Beispiel ein Finanzplan für den Prognosezeitraum) oder qualifizierte externe Gutachten zu Sanierungskonzepten. Insbesondere ganzheitliche Sanierungskonzepte bereits bei ersten Krisenanzeichen gewinnen immer größere Bedeutung, um bestandsgefährdende Risiken zu vermeiden.

Der Geschäftsbereich Advisory von KPMG unterstützt Sie bei der nachhaltigen Bewältigung von Veränderungsprozessen in schwierigen Situationen.

Tammo Andersch
Advisory, Berlin

* Mehr zum Thema in den Accounting News, S. 6

Inhalt (Auszug)

Editorial

Steuerrecht

- 2 Bilanzänderung bei subjektiv richtiger Bilanzierung
- 2 Übergang des wirtschaftlichen Eigentums beim Aktienkauf
- 4 Veräußerungsverlust im Sinne von § 17 EStG durch Einziehung eines GmbH-Geschäftsanteils
- 5 Anteilserwerb bei Verschmelzung als Anschaffung im Sinne von § 23 EStG
- 7 Realisierung des Veräußerungsverlusts durch Darlehensausfall bereits im Zeitpunkt des Rangrücktritts
- 7 Einbringung eines Wirtschaftsguts als Sacheinlage in eine ausländische Personen-Tochtergesellschaft
- 9 Behandlung von Betriebsausgaben in Zusammenhang mit Auslandsdividenden in den Veranlagungszeiträumen 1993 bis 2003
- 10 Kein Verlust der wirtschaftlichen Identität bei Übergang zur Vermögensverwaltung ohne Zuführung neuen Betriebsvermögens
- 11 Kein Vortrag von Gewerbeerlusten, soweit sie auf einen veräußerten Teilbetrieb entfallen
- 11 Vorsteuerabzug und Besteuerung der nicht-unternehmerischen Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gebäudes
- 13 Vorübergehende Verwendung im Sinne des § 1a Abs. 2 UStG

Zoll- und Außenwirtschaftsrecht

- 15 ATLAS-Erweiterung: Internetausfuhranmeldung Plus (IAA Plus)

Literaturtipps

KPMG-Veranstaltungen

Impressum

Beilage in der Heftmitte:
Accounting News

Gewinnermittlung

Bilanzänderung bei subjektiv richtiger Bilanzierung

In dem dem BFH-Urteil vom 17.7.2008 (DStR 2008 S. 2007) zugrunde liegenden Streitfall war bei einer Genossenschaft im Rahmen einer Betriebsprüfung ein höherer als der ursprünglich in der Steuerbilanz 2000 erklärte Gewinn festgestellt worden. Der BFH hatte durch Urteil vom 19.8.2002 (BStBl II 2003 S. 131) – also zu einem Zeitpunkt nach Einreichung der Bilanz beim Finanzamt – entschieden, dass für die zukünftigen Kosten der Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen unter bestimmten weiteren Voraussetzungen Rückstellungen zu bilden waren. Nach diesem BFH-Urteil war die Genossenschaft für das Streitjahr zur Bildung einer solchen Rückstellung verpflichtet gewesen. Allerdings entsprach die eingereichte Steuerbilanz für das Streitjahr 2000 nicht dieser Vorgabe. Die Genossenschaft machte aber bereits während der Betriebsprüfung geltend, dass solche Rückstellungen, die nur einen Teil des Mehrgewinns in der Steuerbilanz betragen, in der Steuerbilanz 2000 zu berücksichtigen seien.

Zunächst stellt der BFH fest, dass eine Bilanzberichtigung gemäß § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG nicht in Betracht kommt. Für eine Bilanzberichtigung nach Maßgabe dieser Vorschrift ist kein Raum, wenn der Bilanzansatz zwar bei rückschauender Anwendung objektiv fehlerhaft ist, nach dem Maßstab des Erkenntnisstandes zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung aber den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprach. Im Streitfall bestand bei Aufstellung der Bilanz noch keine höchstrichterliche Entscheidung zur Rückstellungsbildung; die Finanzgerichte hatten bisher unterschiedlich geurteilt. Aufgrund der unklaren bilanzrechtlichen Situation war im Sinne der maßgebenden subjektiven Richtigkeit jede Bilanzierung als „richtig“ anzu-

sehen, die der kaufmännischen Sorgfalt entsprach. Die Unterlassung der Rückstellungsbildung war daher nicht „fehlerhaft“ im Sinne des § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG, wenn auch eine mit kaufmännischer Sorgfalt getroffene Entscheidung zugunsten der Rückstellungsbildung ebenfalls nicht als „fehlerhaft“ hätte beurteilt werden können. Die Voraussetzungen einer Bilanzberichtigung waren somit nicht gegeben.

Die Ersetzung einer subjektiv richtigen Bilanzierung durch eine andere, ebenfalls subjektiv „richtige“ Bilanzierung ist damit als Bilanzänderung im Sinne des § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG anzusehen. Sie ist nur zulässig, wenn sie in engem zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit einer Bilanzberichtigung steht. Diese Voraussetzung war im Streitfall erfüllt: Ein solcher Zusammenhang besteht, wenn sich die Änderung und die Berichtigung auf dieselbe Bilanz beziehen und die Änderung unverzüglich nach der Berichtigung begehrt wird. Die Genossenschaft hatte die Änderung bereits während der laufenden Betriebsprüfung beantragt.

Dem steht nicht entgegen, dass die Genossenschaft bisher nicht die entsprechend geänderte Handelsbilanz 2000 eingereicht hat. Besteht – wie im entschiedenen Fall – Streit über die Zulässigkeit der Bilanzänderung, so muss der Steuerpflichtige nicht schon mit dem Antrag auf Bilanzänderung eine berichtigte und geänderte Bilanz einreichen, wenn er den Streit gerichtlich klären lassen will. Er ist vielmehr berechtigt, zunächst diese Klärung zu betreiben und muss erst dann eine entsprechend geänderte Bilanz einreichen, wenn die Änderung rechtskräftig für zulässig erachtet wurde. Soweit die bisherige Rechtsprechung des BFH anders verstanden werden kann, hält der BFH daran nicht mehr fest. ■

Einkommensteuer

Übergang des wirtschaftlichen Eigentums beim Aktienkauf

Nach § 17 EStG gehört zu den gewerblichen Einkünften auch der Gewinn oder Verlust aus der Veräußerung einer wesentlichen Beteiligung. Das Tatbestandsmerkmal der Veräußerung verwirklicht sich in dem Zeitpunkt, in dem die Anteile nicht mehr dem Veräußerer, sondern nach § 39 AO dem Erwerber zuzurechnen sind.

Im Fall des BFH-Urteils vom 22.7.2008 (DStR 2008 S. 1921) verkaufte der Steuerpflichtige im Streitjahr 1994 seine Beteiligung an einer AG von über 50 % an eine GmbH, deren Gesellschafter und Geschäftsführer er war. Die Übertragung durch Abtretung des Herausgabeanspruchs gegen die depotführende Bank stand unter der aufschiebenden Bedingung der vollständigen Zahlung des Kaufpreises. Der vorläufige Kaufpreis von 2 Mio. DM sollte durch ein nachträgliches Bewertungsgutachten endgültig bestimmt werden. Über das Vermögen der AG wurde im April 1995 der Konkurs eröffnet. Der Wert der Beteiligung wurde mit 0 DM festgestellt. Der Steuerpflichtige machte bereits für 1994 den Verlust aus der Veräußerung geltend. Der BFH entschied, dass die Veräußerung in 1994 noch nicht vollzogen war.

Zivilrechtlich war die Übereignung aufgrund der aufschiebenden Bedingung der Zahlung des vollen Kaufpreises noch nicht erfolgt (§ 39 Abs. 1 AO). Auch das wirtschaftliche Eigentum an den Aktien (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 Sätze 1 oder 2 AO) war im Streitjahr 1994 noch nicht auf die Erwerberin übergegangen. Wirtschaftlich geht Eigentum auf einen anderen als den rechtlichen Eigentümer über, wenn der andere die tatsächliche Herrschaft über ein Wirtschaftsgut in der Weise ausübt, dass er den rechtlichen Eigentümer im

Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut ausschließen kann. Bei Anteilen an Kapitalgesellschaften ist demnach ein Übergang des wirtschaftlichen Eigentums nur dann anzunehmen, wenn aufgrund eines zivilrechtlichen Rechtsgeschäfts der Erwerber bereits eine rechtlich geschützte, auf den Erwerb des Eigentums gerichtete Position und die mit dem Anteil verbundenen wesentlichen Rechte erworben hat. Zudem muss das Risiko einer Wertsteigerung oder -minderung auf ihn übergegangen sein. Nach diesen Maßstäben hatte die GmbH im Streitjahr noch nicht das wirtschaftliche Eigentum erworben. Denn insbesondere war das Risiko einer Wertminderung bzw. die Chance einer Wertsteigerung noch nicht auf sie übergegangen. Ebenfalls war unter dem Aspekt des Eigenbesitzes (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2, 3. Alternative AO) kein wirtschaftliches Eigentum der GmbH anzunehmen gewesen, denn diese hatte keinen Eigenbesitz erlangt. Die Besitzübergabe sollte durch die Abtretung des Herausgabeanspruchs gegen die Depotbank geschehen (§ 870 BGB). Diese Abtretung war jedoch ebenfalls aufschiebend bedingt von der vollen Kaufpreiszahlung und somit im Streitjahr noch nicht erfolgt. ■

Kein allgemeiner Gleichbehandlungsanspruch auf steuerfreie Abgeordnetenpauschale

Im Fall des BFH-Urteils vom 11.9.2008 (DStR 2008 S. 2009) hatte der Steuerpflichtige – ein Richter am Finanzgericht – die Anerkennung von Berufsausgaben in Höhe von einem Drittel seiner Einnahmen begehrt. Er berief sich darauf, dass die Abgeordneten des Deutschen Bundestages eine steuerfreie Kostenpauschale in Höhe von rund einem Drittel ihrer Gesamtbezüge erhielten und ihm deshalb aus Gründen der Gleichbehandlung eine

entsprechende Steuerbefreiung zustehen müsse. Der BFH lehnte dies ab.

Nach § 3 Nr. 12 Satz 1 EStG sind die aus einer Bundeskasse gezahlten Bezüge, die in einem Bundesgesetz als Aufwandsentschädigung festgesetzt sind und als solche im Haushaltsplan ausgewiesen werden, steuerfrei. Abgeordnete des Deutschen Bundestages beziehen solche steuerfreien Bezüge. Zu diesen Aufwandsentschädigungen gehört auch eine monatliche Kostenpauschale (§ 12 Abs. 2 AbgG).

Der Kläger gehört nicht zu den nach dieser Vorschrift Begünstigten und kann sie daher nicht in Anspruch nehmen. Eine Vorlage an das Bundesverfassungsgericht nach Art. 100 Abs. 1 Satz 1 GG scheidet im Streitfall aus, weil es für dessen Beurteilung nicht darauf ankommt, ob die Abgeordneten in gleichheitswidriger Weise begünstigt sind oder nicht. Der Streitfall erfordert zu dieser Frage keine Entscheidung, sie muss daher offen bleiben.

An das Kriterium der Entscheidungserheblichkeit ist ein strenger Maßstab anzulegen. Es bedeutet den Unterschied zwischen einer konkreten Normenkontrolle nach Art. 100 Abs. 1 Satz 1 GG und der abstrakten Normenkontrolle nach Art. 93 Abs. 1 Nr. 2 GG, die nur bestimmte Verfassungsorgane beanspruchen können. Es muss also im konkreten Fall die Entscheidung über den Rechtsstreit von der Frage der Verfassungsmäßigkeit der Vorschrift abhängen. Wird eine anderen Personen gewährte Begünstigung vorenthalten, so ist für die Entscheidungserheblichkeit maßgebend, ob im Falle der Verfassungswidrigkeit der Norm der Steuerpflichtige die Chance auf eine für ihn günstigere Regelung durch den Gesetzgeber hat. Nur wenn dies schlechthin ausgeschlossen ist, weil der Gesetzgeber aus Rechtsgründen oder aus offenkundig tatsächlichen Gründen an einer den Kläger günstiger stellenden Regelung gehindert

ist, fehlt die Entscheidungserheblichkeit. Im Streitfall traf dies allerdings zu.

Mit der Kostenpauschale sollen die Aufwendungen abgegolten werden, die den Bundestagsabgeordneten aufgrund ihres Abgeordnetenstatus typischerweise entstehen (§ 12 Abs. 2 AbgG). Hierzu zählen zum Beispiel Bürokosten, Fahrtkosten, Aufwendungen für Repräsentation und Wahlkreisbetreuung. Die Pauschale ist damit realitätsgerecht ausgestaltet und dient nicht der Alimentation. Sie ist gemäß § 12 Abs. 1 AbgG Teil der Amtsausstattung und entfaltet eine Abgeltungswirkung. Die in der Kostenpauschale zusammengefassten Aufwendungen der Abgeordneten unterscheiden sich nach Art, Umfang und Struktur von den Aufwendungen anderer Berufsgruppen. Die Pauschale lässt sich daher nicht auf andere Berufe übertragen. Dem stünde auch entgegen, dass die übrigen Steuerpflichtigen betrieblich bzw. beruflich veranlasste Aufwendungen grundsätzlich in unbegrenzter Höhe abziehen können und dass ein Katalog typischer berufseigener Aufwendungen der einzelnen Berufsgruppen fehlt. Wenn man unterstellen würde, dass die Kostenpauschale die typischerweise anfallenden Kosten deutlich überstiege, würde sich auch dann keine Günstigerstellung für die anderen Steuerpflichtigen herleiten lassen. Denn nach dem Grundsatz der steuerlichen Lastengleichheit dürfen Aufwendungen grundsätzlich nur in tatsächlicher Höhe abgezogen werden. Für den Steuerpflichtigen bestand somit keine Chance auf eine Besserstellung durch den Gesetzgeber. ■

Aufwendungen für die Direktversicherung bei Ehegattenarbeitsverhältnissen

Aufwendungen für die Direktversicherung eines Arbeitgebers stellen Betriebsausgaben dar, wenn sie betrieblich veranlasst sind (§ 4 Abs. 4 EStG). Handelt es

sich bei dem Arbeitnehmer um den Ehegatten des Arbeitgebers, ist der Abzug nur möglich, wenn das Arbeitsverhältnis steuerlich anzuerkennen ist. Dies ist der Fall, wenn das Arbeitsverhältnis nach den Vereinbarungen und der Durchführung einem Drittvergleich entspricht. Mithin dürfen die Aufwendungen für die Alterssicherung nicht auf privaten Erwägungen beruhen, sondern sie würden auch einem familienfremden Arbeitnehmer in gleicher Art gewährt werden. Diese Grundsätze gelten auch bei Arbeitsverhältnissen zwischen einer Personengesellschaft und Gesellschafter-Ehegatten, wenn der/ die Gesellschafter die Gesellschaft beherrscht/beherrschen.

In dem dem BFH-Urteil vom 10.6.2008 (DStR 2008 S. 2054) zugrunde liegenden Streitfall beschäftigte eine GbR, an der die beiden Gesellschafter je hälftig beteiligt waren, auch die Ehefrauen der Gesellschafter. Die arbeitsvertraglichen Vereinbarungen und deren Durchführung entsprachen nach den Feststellungen des Finanzgerichts dem, was auch Fremde vereinbart hätten. Eine der Ehefrauen vereinbarte mit der GbR, einen Teil ihres Barlohns in einen Anspruch auf Versicherungsschutz umzuwandeln durch Leistung von Beiträgen zu einer Direktversicherung nach § 1 Abs. 2 Satz 1 des Gesetzes zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung, und diese Beiträge nach § 40b EStG in der für die Streitjahre geltenden Fassung pauschal lohnzuversteuern. Die Lohnsteuerausprüfung und ihr folgend das Finanzgericht gingen von einer Überversorgung aus, weil die Gesamtbeiträge zur Rentenversicherung und die Beiträge zur Direktversicherung 30 % des Bruttolohns überstiegen. Entsprechend kürzten sie den Betriebsausgabenabzug. Dem entgegen sprach der BFH der GbR den vollen Betriebsausgabenabzug zu.

Ist ein Ehegatten-Arbeitsverhältnis steuerlich anzuerkennen, entspricht es also den Grundsätzen des Drittvergleichs und damit der Angemessenheit, so ist eine

Umwandlung eines Teils des Lohnanspruchs in eine Direktversicherung betrieblich veranlasst. Dies folgt bereits aus dem Umstand, dass die Aufwendungen des Arbeitgebers für die seinem Betrieb dienende Arbeitsleistung im Ganzen unverändert bleiben. Machen Ehegatten im Rahmen eines steuerlich anzuerkennenden Arbeitsverhältnisses von den gesetzlichen Möglichkeiten einer teilweisen Umwandlung des steuerrechtlich angemessenen Arbeitslohns in Beiträge zu einer Direktversicherung Gebrauch („echte Umwandlung“), so kann darin keine ungewöhnliche oder unangemessene Umgestaltung des Arbeitsverhältnisses gesehen werden. Wirtschaftlich ist dieser Vorgang so zu beurteilen, als habe der Ehegatte selbst eine Versicherung abgeschlossen und verwende einen Teil seines Arbeitslohns für die Beiträge zu der Versicherung.

Insoweit unterscheidet sich der Streitfall auch von den bisher entschiedenen Fällen. Bei diesen handelte es sich nicht um eine „echte Umwandlung“ eines bereits bestehenden und steuerlich anerkannten Anspruchs, sondern um zusätzlich zum Arbeitslohn erbrachte Versicherungsleistungen bzw. um die Umwandlung einer anstehenden Gehaltserhöhung. ■

Veräußerungsverlust im Sinne von § 17 EStG durch Einziehung eines GmbH-Geschäftsanteils

Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören nach § 17 EStG auch der Gewinn bzw. Verlust aus der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft. Voraussetzung hierfür ist, dass der Veräußerer innerhalb der letzten fünf Jahre wesentlich (1998: zu mehr als einem Viertel) an der Gesellschaft beteiligt war und die Anteile in seinem Privatvermögen hielt. Gemäß § 17 Abs. 4 EStG steht

die Auflösung der Gesellschaft der Veräußerung gleich. Zu einem Verlust kann auch die Einziehung von Geschäftsanteilen führen.

Im Fall des BFH-Urteils vom 22.7.2008 (DStR 2008 S. 2058) ging es um die Frage, zu welchem Zeitpunkt ein Verlust im Sinne des § 17 EStG durch eine Einziehung eines Geschäftsanteils entstanden war. Im Streitfall sah der Gesellschaftsvertrag vor, dass bei Kündigung oder Austritt eines Gesellschafters dessen Geschäftsanteil zwangsweise eingezogen oder dessen Abtretung verlangt werden kann. Der Gesellschafter hatte seine Kündigung zum 31.12.1995 fristgerecht erklärt. Nach längeren Verhandlungen beschloss die Gesellschafterversammlung im September 1998 die Einziehung des Geschäftsanteils mit Wirkung zum 31.12.1995. Im Mai 2000 teilte die GmbH dies dem ausgeschiedenen Gesellschafter mit. Dieser machte den Verlust für 1998 (Streitjahr) geltend.

Die Mitgliedschaft in einer fortbestehenden GmbH endet für den kündigenden Gesellschafter, wenn sein Anteil gemäß § 34 GmbHG eingezogen wird. Die Einziehung wird aber erst mit Zugang der Einziehungserklärung wirksam. Erst dann wird der Geschäftsanteil vernichtet. Demnach war im Streitjahr der Verlust daraus noch nicht eingetreten. Der BFH ging damit davon aus, dass die Einziehung des GmbH-Anteils jedenfalls nicht vor Bekanntgabe des Einziehungsbeschlusses im Mai 2000 einen Verlust im Sinne des § 17 Abs. 2 EStG begründen konnte. Der BFH wies deshalb die Revision zurück. ■

Bewertung eines Geschäftsanteils zum Zeitpunkt seiner Einlage

In dem dem BFH-Urteil vom 5.6.2008 (DStR 2008 S. 2102) zugrunde liegenden Rechtsstreit bestand eine Betriebsauf-

spaltung. An der Besitzgesellschaft in der Rechtsform einer GbR waren der Erblasser und drei weitere Personen beteiligt. An der Betriebsgesellschaft – einer GmbH – waren nur der Erblasser zu 75 % und seine Ehefrau zu 25 % beteiligt. Der Erblasser verstarb in 1992. Seine Ehefrau war seine Erbin zu 50 %. Die Besitzgesellschaft sowie die Betriebs-GmbH wurden von den Erben fortgesetzt. In 1995 (Streitjahr) hatte die Ehefrau in ihrer Sonderbilanz auf den Geschäftsanteil an der Betriebsgesellschaft eine Teilwertabschreibung vorgenommen. Dabei war sie von einem Buchwert in Höhe des Teilwerts 1992 des Geschäftsanteils ausgegangen. Der Rechtsstreit ging um die Frage, mit welchem Wert der Geschäftsanteil zum Zeitpunkt seiner Einlage anzusetzen war und wie hoch folglich der Aufwand aus der Teilwertabschreibung war.

Die Zuordnung des bisher von der Ehefrau in ihrem Privatvermögen gehaltenen Geschäftsanteils zum notwendigen Sonderbetriebsvermögen II wurde dadurch bewirkt, dass sie einen Gesellschaftsanteil an der Besitzgesellschaft durch Erbfolge erwarb. Daher waren auch bei ihr die Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung erfüllt. Insoweit handelte es sich um eine Einlage. Ein tauschähnlicher – eine Einlage ausschließender – Vorgang lag nicht vor, da die Ehefrau den Geschäftsanteil nicht gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten einbrachte. Nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 1. Halbsatz EStG sind Einlagen im Grundsatz mit dem Teilwert zum Zeitpunkt der Einlage zu bewerten. Bei Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, die im Sinne des § 17 EStG eine wesentliche Beteiligung darstellen – für das Streitjahr 1995 war dafür eine über 25 % hinausgehende Beteiligung innerhalb der letzten fünf Jahre erforderlich – sind dagegen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten maßgebend (§ 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 2. Halbsatz Buchst. b EStG). Im Streitfall waren diese erheblich niedriger anzusetzen. Bis zum Erbfall war die Ehefrau nur mit

25 % – mithin nicht wesentlich – beteiligt gewesen. Mit dem Erbfall aber war ihr anteilig der gemeinsam mit den Miterben vom Erblasser erworbene Geschäftsanteil zuzurechnen. Sie war damit zum Zeitpunkt der Einlage insgesamt zu mehr als 25 % an der Betriebsgesellschaft beteiligt. Daher waren die Anschaffungskosten anzusetzen.

Auf die Dauer der Beteiligung kommt es nicht an. Vielmehr wäre es auch ausreichend gewesen, wenn innerhalb der letzten fünf Jahre vor der Einbringung zu einem beliebigen Zeitpunkt eine Beteiligung von (insgesamt) mehr als 25 % bestanden hätte. Ebenfalls unerheblich ist, ob die Wertänderungen der Beteiligung entstanden waren, als die Beteiligung noch nicht wesentlich war. Demgemäß war der Aufwand der Teilwertabschreibung auf der Basis der Anschaffungskosten zu ermitteln. ■

Anteils Erwerb bei Verschmelzung als Anschaffung im Sinne von § 23 EStG

Zu den privaten Veräußerungsgeschäften des § 23 Abs. 1 EStG gehören unter anderem auch Veräußerungsgeschäfte bei Anteilen an Kapitalgesellschaften, sofern der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als ein Jahr beträgt. Der BFH hatte sich im Urteil vom 19.8.2008 (DStR 2008 S. 2105) mit der Frage zu befassen, ob der Aktientausch im Rahmen der Verschmelzung zweier Aktiengesellschaften als Anschaffung im Sinne des § 23 EStG anzusehen war. Der BFH bejahte dies. Im Streitfall hatte der Steuerpflichtige am 22.3.1999 Anteile an einer GmbH erworben. Die GmbH erhöhte am 19.4.1999 ihr Kapital und wandelte sich in eine AG um. Am 14.12.1999 wurde die AG auf eine andere zuvor gegründete AG verschmolzen. Diese Verschmelzung wurde am

16.12.1999 in das Handelsregister eingetragen. Die im Zuge der Verschmelzung erhaltenen Aktien veräußerte der Steuerpflichtige am 27.6.2000.

Der BFH sah die Voraussetzungen des § 23 EStG erfüllt. Die Aktien (an der neuen AG) wurden am 27.6.2000 entgeltlich übertragen. Sie waren mit der Verschmelzung und nicht bereits mit Erwerb der Anteile an der GmbH angeschafft worden. Der BFH geht damit davon aus, dass mit dem Erwerb neuer Anteile im Zuge der Verschmelzung die nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG maßgebliche Veräußerungsfrist von einem Jahr für den Anteilseigner beginnt. Erhält ein Anteilseigner im Zuge der Verschmelzung der Gesellschaft auf eine andere Gesellschaft Anteile an dieser anderen Gesellschaft, so handelt es sich aus Sicht des Anteilseigners um einen Tausch der Anteile der übertragenden Gesellschaft gegen solche der übernehmenden Gesellschaft und somit um einen entgeltlichen Erwerb. Die Fiktion in § 13 UmwStG betrifft nicht den Veräußerungs- und Anschaffungsvorgang als solchen, der ja im Rahmen der Verschmelzung tatsächlich stattfindet. Fingiert werden allein die Kosten der Anschaffung, um die Steuerneutralität der Verschmelzung beim Anteilseigner überhaupt zu ermöglichen. Mit dem als Anschaffung zu qualifizierenden Anteilstausch im Zuge der Verschmelzung beginnt auch die maßgebliche Veräußerungsfrist von einem Jahr. Da die Veräußerung innerhalb dieser Frist erfolgte, war der Tatbestand des § 23 EStG verwirklicht.

Das Finanzamt hatte ursprünglich den Veräußerungsgewinn in DM statt in Euro festgestellt. Die Änderung im Einkommensteuerbescheid beurteilte der BFH als – zulässige – Berichtigung einer offensichtlichen Unrichtigkeit (§ 129 AO). Er verwies den Rechtsstreit jedoch zurück, weil das Finanzgericht die Anschaffungskosten im Hinblick auf die Gewinnminderung durch die Bemessung in DM

„kompensiert“ und deshalb keine Feststellungen dazu getroffen hatte. ■

Einkommensteuer/Lohnsteuer

Bewirtungsaufwendungen eines leitenden Arbeitnehmers für Arbeitskollegen und Mitarbeiter als Werbungskosten

Zu den Werbungskosten können gemäß § 9 Abs. 5 EStG in Verbindung mit § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG auch Bewirtungsaufwendungen eines Arbeitnehmers zählen. Voraussetzung ist, dass ein Veranlassungszusammenhang zwischen den Aufwendungen und den steuerpflichtigen Einnahmen besteht. Eine berufliche Veranlassung besteht dann, wenn die Aufwendungen objektiv mit dem Beruf zusammenhängen und subjektiv zu dessen Förderung erbracht werden. Dies muss anhand einer Würdigung aller Umstände des Einzelfalls beurteilt werden. Für die Beurteilung, ob Aufwendungen für eine Bewirtung (Feier) beruflich oder privat veranlasst sind, ist der Anlass der Bewirtung (Feier) ein erhebliches Indiz.

Nach dem BFH-Urteil vom 19.6.2008 (DStR 2008 S. 1959) kann für die Zuordnung zum Beruf von Aufwendungen zur Bewirtung von Mitarbeitern – insbesondere von unterstellten Mitarbeitern – auch der Umstand ein gewichtiges Indiz sein, dass der bewirtende Arbeitnehmer eine variable, vom Erfolg seiner Tätigkeit abhängige Entlohnung erhält. In einem solchen Fall hat es der Arbeitnehmer in größerem Umfang selbst in der Hand, die Höhe seiner Bezüge zu beeinflussen. Ob eine Bewirtung ausdrücklich als Belohnung für diejenigen Mitarbeiter in Aussicht gestellt wird, die sich nachweisbar durch besondere Leistungen ausgezeichnet haben, ist dabei nicht entscheidend.

Im Streitfall hatte das Finanzgericht im Wesentlichen nur darauf abgestellt, dass der Arbeitnehmer auch variable Vergütungen erhielt. Diese waren zu einem nicht unwesentlichen Teil von den Leistungen seiner Mitarbeiter abhängig. Zu den sonstigen Umständen der verschiedenen Bewirtungen – wie Anlass der Feier, Ort der Veranstaltung, Teilnehmer und sonstige Umstände – hatte das Finanzgericht keine hinreichenden Feststellungen getroffen. Der BFH verwies deshalb den Rechtsstreit mit folgenden Hinweisen zurück.

Nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG (in der für 2000 geltenden Fassung) dürfen Aufwendungen für die Bewirtung von Personen aus geschäftlichem Anlass den Gewinn nicht mindern, soweit sie 80 % der Aufwendungen übersteigen, die nach der allgemeinen Auffassung als angemessen anzusehen sind. „Geschäftlicher Anlass“ ist nicht gleichbedeutend mit „betrieblicher Veranlassung“, sondern ein spezifizierter Unterfall. Die rein betriebsinterne Arbeitnehmerbewirtung erfolgt nicht aus „geschäftlichem Anlass“ und unterliegt daher nicht der beschränkten Abzugsfähigkeit. Dies gilt insbesondere, wenn der Bewirtende selbst Arbeitnehmer ist und ihm unterstellte Arbeitnehmer bewirtet. Denn ein solcher Arbeitnehmer verhält sich wie ein bewirtender Arbeitgeber und will durch die Bewirtung die Arbeitnehmer zu nachhaltiger und engagierter Mitarbeit motivieren. Dies lässt sich allerdings nicht auf Arbeitnehmer eines anderen Arbeitgebers (zum Beispiel im Fall von Joint Ventures) anwenden. Die sinngemäße Anwendung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG erstreckt sich auch darauf, ob die erforderlichen Angaben über den Anlass der Bewirtung gemacht und die gesetzlichen Aufzeichnungspflichten erfüllt sind. ■

Einkommensteuer/Gemeinschaftsrecht

Abzug von Schulgeld für den Besuch eines englischen Internats

Gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG können 30 % des Entgelts, das der Steuerpflichtige für ein Kind, für das ihm der Kinderfreibetrag (§ 32 Abs. 6 EStG) bzw. Kindergeld zusteht, für den Besuch einer anerkannten Privatschule entrichtet, als Sonderausgaben abgezogen werden. Dies gilt nicht hinsichtlich des Teils des Entgelts, der für Beherbergung, Betreuung und Verpflegung entrichtet wird. Der Sonderausgabenabzug bezweckt die Förderung von Privatschulen, sofern sie in gewisser Weise in das öffentliche Schulsystem einbezogen sind und daher bestimmte staatliche Anforderungen erfüllen müssen. Typischerweise sind sie förderungsbedürftig, aber auch förderungswürdig.

Der EuGH hatte mit Urteil vom 11.9.2007 (DStR 2007 S. 1670; KPMG-Mitteilungen November 2007 S. 7) entschieden, dass es gegen Art. 18 EG verstößt, wenn Schulgeldzahlungen an bestimmte Schulen im Inland einkommensmindernd berücksichtigt werden können, aber Schulgeldzahlungen an Schulen in anderen Mitgliedsländern generell vom Abzug ausgeschlossen sind. Dasselbe gilt nach der Entscheidung für Privatschulen, da dann ein Verstoß gegen Art. 49 EG vorliegt.

Nach dem BFH-Urteil vom 17.7.2008 (DStR 2008 S. 2056) ist die Norm des § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG im Hinblick auf den Anwendungsvorrang des Gemeinschaftsrechts normerhaltend auszulegen. Dies führt dazu, dass das „europarechtswidrige Tatbestandsmerkmal“ – mithin die Belegenheit der Schule in einem anderen Mitgliedstaat – nicht zu beachten ist. Wenn also die Schule in dem anderen Mitgliedstaat zu einem im Inland ohne

Abstriche anerkannten Schulabschluss führt, ist der Abzug des für den Besuch dieser Schule gezahlten Entgelts dem Grunde nach in Betracht zu ziehen. Das europäische Gemeinschaftsrecht geht dem nationalen Recht vor. Der Vorrang bezieht sich dabei auf alle Rechtsquellen des Gemeinschaftsrechts. Er hat insbesondere zur Folge, dass gemeinschaftsrechtswidrige Vorschriften des nationalen Rechts nicht anzuwenden sind, wobei es keiner Vorlage an den EuGH oder das BVerfG bedarf (Anwendungsvorrang). Dies ist sowohl durch die Rechtsprechung des EuGH als auch durch die des BVerfG bestätigt.

Im Streitfall hatte das Finanzgericht keine Feststellungen zu der Frage getroffen, ob und in welchem Umfang in den geltend gemachten Aufwendungen Kosten für Verpflegung und Unterbringung enthalten waren. Der BFH verwies deshalb den Rechtsstreit zurück. ■

Einkommensteuer/Verfahren

Realisierung des Veräußerungsverlusts durch Darlehensausfall bereits im Zeitpunkt des Rangrücktritts

In dem dem BFH-Urteil vom 22.7.2008 (DStR 2008 S. 1925) zugrunde liegenden Streitfall hatte ein Gesellschafter einer 1993 gegründeten GmbH dieser 1995 ein Darlehen zum Ausgleich von Liquiditätsengpässen und zur Vermeidung einer eventuell auftretenden Überschuldung gewährt. Aufgrund der wirtschaftlichen Lage der Gesellschaft verzichtete er zunächst auf eine Verzinsung des Darlehens. Im Streitjahr 1996 veräußerte er seinen Geschäftsanteil für 1 DM an seinen Mitgesellschafter. 1999 erklärte er den Rangrücktritt für seine Darlehensforderung gegenüber allen gegenwärtigen und zukünftigen Forderungen anderer Gläubiger aus einer bankmäßigen

Geschäftsverbindung. Auch verpflichtete er sich diesen gegenüber, ohne deren Zustimmung in keiner Weise über die Darlehensforderung zu verfügen. Die Gesellschaft wurde durch Gesellschafterbeschluss vom Dezember 2001 aufgelöst und 2003 im Handelsregister gelöscht. Sie war während der gesamten Jahre überschuldet gewesen. Der Gesellschafter machte den Darlehensausfall als Verlust zunächst für das Jahr 2002 geltend, da er erst in diesem Jahr von der Auflösung der Gesellschaft erfuhr. Nach Ablehnung dieses Antrags begehrte er mit der Klage die Berücksichtigung des Verlusts gemäß § 175 AO als rückwirkendes Ereignis für das Streitjahr 1996. Der BFH entschied anders.

Zu den nachträglichen Anschaffungskosten einer Beteiligung gehören zwar auch Darlehen, wenn und soweit sie Eigenkapital ersetzen. Denn der Gesellschafter gewährt sie zu einem Zeitpunkt zu dem ein ordentlicher Kaufmann Eigenkapital zugeführt hätte. Der Ausfall eines solchen Darlehens stellt dem Grunde nach ein den Veräußerungsgewinn/-verlust rückwirkend beeinflussendes Ereignis im Sinne des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO dar. Diese Vorschrift greift aber nur ein, wenn das Ereignis nachträglich eingetreten ist. Denn nur in diesem Fall besteht die Notwendigkeit, die Bestandskraft der bisherigen Steuerfestsetzung zu durchbrechen. Konnte das Ereignis dagegen bereits bei Erlass des betreffenden Bescheids berücksichtigt werden, ist die Vorschrift nicht anwendbar. Im Streitfall wurde die Veranlagung 1996 erst Mitte 2001 durch die Entscheidung des Finanzgerichts bestandskräftig. Mithin kam es darauf an, ob der Ausfall des Darlehens erst mit Liquidation der Gesellschaft Ende 2001 oder schon vorher realisiert worden war.

Die Frage, ob und in welcher Höhe dem Steuerpflichtigen ein Verlust aus seiner Beteiligung entstanden ist, ist im Fall der Auflösung der Kapitalgesellschaft grundsätzlich erst zu dem Zeitpunkt zu beurtei-

len, zu dem die Liquidation abgeschlossen ist. Ausnahmsweise kann nach der Rechtsprechung der Zeitpunkt, zu dem der Verlust realisiert ist, schon vor dem Abschluss der Liquidation liegen. Voraussetzung hierfür ist, dass mit einer wesentlichen Änderung des bereits festgestellten Verlustes nicht mehr zu rechnen ist. Diese Grundsätze gelten auch für die Ermittlung des Veräußerungsgewinns nach § 17 EstG. Im Streitfall war die Gesellschaft zum Zeitpunkt der Bindungs- und Rangrücktrittserklärung 1999 vermögenslos und überschuldet. In Zusammenhang mit der Erklärung, die die Rückzahlungsforderungen aus dem Darlehen in das Belieben der Gläubiger stellte, konnte das Finanzgericht zu Recht folgern, dass eine Rückzahlung nicht mehr in Betracht kam. Es war daher bereits 1999, also vor Bestandskraft des Einkommensteuerbescheids davon auszugehen, dass die Darlehensforderung endgültig ausfiel. Somit war eine Änderung der Steuerfestsetzung 1996 nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO ausgeschlossen.

Schließlich kann der Kläger auch nicht beanspruchen, den Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr aufgrund von § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO zu ändern. Denn unbeschadet des Vorliegens der weiteren Voraussetzungen dieser Norm war bereits Festsetzungsverjährung eingetreten. ■

Einkommensteuer/ Doppelbesteuerungsabkommen

Einbringung eines Wirtschaftsguts als Sacheinlage in eine ausländische Personen-Tochtergesellschaft

Gegenstand des BFH-Urteils vom 17.7.2008 (DStR 2008 S. 2001) war die Frage, ob eine Personengesellschaft bei Einbringung aller Anteile an einer Kapitalgesellschaft als Sacheinlage in eine österreichische Tochter-Personen-

gesellschaft die stillen Reserven der Anteile sofort und in vollem Umfang versteuern muss. Eine inländische GmbH & Co. KG (KG) hatte 1995 alle Anteile an einer (ausländischen) Kapitalgesellschaft in ihre österreichische Tochter-Personengesellschaft als Sacheinlage zur Erhöhung des Kommanditkapitals eingebracht. Die Einbringung erfolgte zum Teilwert. Den Gewinn neutralisierte die KG durch einen passiven Ausgleichsposten mit der Begründung, der Entnahmegewinn sei erst mit seiner künftigen Realisierung zu versteuern. Das Finanzamt veranschlagte den Teilwert und damit den Gewinn aus der Einbringung erheblich höher und behandelte ihn als in dem Streitjahr 1995 realisiert.

Der BFH folgte der Auffassung des Finanzamts dahingehend, dass der Gewinn als Veräußerungsgewinn zu beurteilen und daher im Jahr der Veräußerung zu erfassen war. Die Überführung von Wirtschaftsgütern in das Betriebsvermögen einer Personengesellschaft gegen Gewährung von Gesellschafterrechten ist ertragsteuerlich ein tauschähnliches Geschäft und somit eine Veräußerung. Der Gesellschafter überträgt den Sachwert auf die Gesellschaft und erhält dafür den Gesellschaftsanteil. Die Übertragung des Sachwerts ist auch insofern eine Veräußerung – und keine verdeckte Einlage –, als ihr Einbringungswert nicht auf die Kommanditeinlage anzurechnen, sondern in eine Kapitalrücklage einzustellen ist. Denn auch insoweit erbringt der Gesellschafter die vereinbarte Gegenleistung für die Gewährung des Gesellschaftsanteils. Für den insgesamt entgeltlichen Charakter der Einbringung ist entgegen dem BMF-Schreiben vom 26.11.2004 (BStBl I 2004 S. 1190) nicht entscheidend, ob die Leistung des Gesellschafters auf seinem Kapitalkonto oder (teilweise) auf einem gesamthänderisch gebundenen Rücklagekonto verbucht wird. Insoweit unterscheidet sich das Aufgeld von einer freiwilligen Zuzahlung in das Eigenkapital. Diese

wird unentgeltlich geleistet und stellt mithin eine Einlage dar.

Der einheitlich entgeltliche Charakter des Einbringungsvorgangs besteht auch dann, wenn der tatsächliche Wert der Beteiligung – so das Vorbringen des Finanzamts – den in der Bilanz der österreichischen Tochtergesellschaft ausgewiesenen Wert übersteigen würde. Allerdings wird im Fall einer (bewussten) Unterbewertung in deren Höhe eine verdeckte Einlage angenommen. Im Streitfall war jedoch ein Einbringen abstrakt zum tatsächlichen Wert und nicht zu einem bestimmten, den Teilwert unterschreitenden Wert vereinbart worden.

§ 24 UmwStG 1995 war auf den Einbringungsvorgang nicht anwendbar. Die Alleinbeteiligung an einer Kapitalgesellschaft stellt keinen Teilbetrieb dar, weil es sich nicht um eine betriebliche Organisationseinheit handelt. Die Fiktion des § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 EStG ist entgegen der Finanzverwaltung und der Literatur im Rahmen des § 24 UmwStG 1995 nicht anwendbar. § 16 EStG bezweckt, die Gewinne aus der Veräußerung einer Alleinbeteiligung tariflich zu begünstigen. § 24 Abs. 1 UmwStG hingegen soll die steuerneutrale Ausgliederung selbstständiger Unternehmensbereiche ermöglichen. Somit ist Gegenstand der Einbringung kein Teilbetrieb, sondern ein einzelnes Wirtschaftsgut. Die steuerlichen Folgen der Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter von einem Betriebsvermögen auf ein anderes waren erst ab 1999 durch § 6 Abs. 5 EStG geregelt (StEntlG 1999/2000/2002). Jedoch hatte die Rechtsprechung für die vorhergehende Zeit bei Einbringung eines Wirtschaftsguts aus dem Betriebsvermögen des Gesellschafters in eine Personengesellschaft gegen Gewährung von Gesellschafterrechten den Beteiligten ein Wahlrecht eingeräumt: Sie konnten den Buchwert fortführen oder das Wirtschaftsgut bis zur Grenze des Teilwerts neu bewerten. Der Grund dafür ist, dass der Gesellschafter der Personengesell-

schaft nicht als ein Dritter gegenübersteht. Die Einbringung eines Wirtschaftsguts gegen Gewährung von Gesellschafterrechten stellt zwar eine Veräußerung dar. Bei dieser kann jedoch auf eine Gewinnverwirklichung verzichtet werden, sofern die künftige Erfassung der stillen Reserven sichergestellt ist. Ein sofort zu erfassender Veräußerungsgewinn hängt somit davon ab, ob und inwieweit der Ansatz des eingebrachten Wirtschaftsguts in der Bilanz der aufnehmenden Personengesellschaft den bisherigen Buchwert übersteigt. Diese Grundsätze gelten auch, wenn es sich bei der einbringenden Gesellschafterin um eine Mitunternehmerschaft handelt.

Der Anwendung dieser Grundsätze steht nicht entgegen, dass die Tochtergesellschaft, in die die Beteiligung eingebracht wurde, ihren Sitz in Österreich hat. In der früheren Rechtsprechung wurde die Überführung von Einzelwirtschaftsgütern aus einem inländischen Stammhaus in eine ausländische Betriebsstätte als gewinnrealisierende Entnahme angesehen, wenn die Betriebsstätte aufgrund eines DBA von der Besteuerung im Inland freigestellt war (sogenannte Theorie der finalen Entnahme). Hieran hält der BFH nicht mehr fest. Dies folgt einem geänderten DBA-Verständnis, wonach der Betriebsstätte nur die von ihr erwirtschafteten Gewinne zuzuordnen sind. Abkommensrechtlich wird dadurch eine Aufteilung des künftigen Veräußerungsgewinns nach Verursachungsbeiträgen ermöglicht. Das Besteuerungsrecht des Stammhausstaates auf die dem Stammhaus zuzurechnenden Gewinnanteile bleibt somit unberührt. Nach welcher Methode eine derartige Aufteilung vorzunehmen ist, ließ der BFH im Streitfall dahingestellt, da nur die Zulässigkeit der Sofortbesteuerung streitbefindlich war. ■

Accounting News

Dezember 2008

NEUIGKEITEN ZUR RECHNUNGSLEGUNG NACH IFRS UND HGB

Inhalt

- A. IFRS: Aktuelle Entwicklungen
- I. Diskussionspapier von IASB und FASB zur Verbesserung der Darstellung von Abschlüssen
- II. IASB veröffentlicht Änderungen zu IAS 39 und IFRS 7
- III. IASB veröffentlicht neuen Entwurf zu Änderungen von IFRS 7
- IV. In 2008 anzuwendende Standards und Status des EU-Endorsement-Verfahrens
- B. HGB: Aktuelle Entwicklungen
- I. Befristete Änderung des Überschuldungsbegriffs durch das FMStG
- II. RIC veröffentlicht Entwurf von E-RIC 4
- III. DPR veröffentlicht Prüfungsschwerpunkte 2009
- IV. Neueste Entwicklungen bezüglich des BilMoG-Gesetzgebungsverfahrens

A. IFRS: Aktuelle Entwicklungen

I. Diskussionspapier von IASB und FASB zur Verbesserung der Darstellung von Abschlüssen

Das International Accounting Standards Board (IASB) hat am 16.10.2008 im Rahmen des sogenannten *Joint Project* zusammen mit dem Financial Accounting Standards Board (FASB) ein gemeinsames Diskussionspapier zur Verbesserung der Darstellung von Abschlüssen veröffentlicht. Es trägt den Titel „*Preliminary Views on Financial Statement Presentation*“.

Ziel des gemeinsamen Projektes ist zum einen, bestehende Ausweisalgorithmen in den Abschlüssen zu reduzieren, um so eine verbesserte Vergleichbarkeit von Abschlüssen zu erreichen. Zum anderen sollen den Abschlussadressaten Informationen zur Verfügung gestellt werden, die Zusammenhänge zwischen den einzelnen Abschlussbestandteilen klarer vermitteln und ein integriertes Bild der finanziellen Lage des Unternehmens geben.

Im vorgelegten Diskussionspapier werden folgende Zielsetzungen für die künftige Darstellung des Abschlusses definiert:

- **Zusammenhängende Darstellung**
Die finanziellen Zusammenhänge zwischen den einzelnen Bestandteilen des Abschlusses sollen so dargestellt werden, dass sich die Abschlussbestandteile gegenseitig ergänzen und sie den Abschlussadressaten ein finanzielles Gesamtbild des Unternehmens vermitteln.
 - **Sinnvolle Aufgliederung**
Finanzinformationen sind derart aufzugliedern, dass sie zu wirtschaftlich sinnvollen Analysen verwendet werden können. Sie sollen den Abschlussadressaten die Möglichkeit geben, Zeitpunkt, Umfang und Unsicherheit künftiger Cashflows besser abzuschätzen.
 - **Informationen über Liquidität und finanzielle Flexibilität**
Der Abschluss soll die Fähigkeit des Unternehmens darstellen, künftige Verpflichtungen zu erfüllen und auf einen unvorhergesehenen Liquiditätsbedarf, etwa für eine Akquisition, zu reagieren.
- Zur Erreichung der Zielsetzung wurde ein einheitliches Format für die Gewinn- und Verlustrechnung, die Bilanz und die Kapitalflussrechnung entwickelt. Darin wird zwischen den Bereichen Geschäftstätigkeit, Finanzierung, Steuern, aufgegebene Geschäftsbereiche und Eigenkapital unterschieden.

Innerhalb des Bereichs Geschäftstätigkeit wird zusätzlich unterteilt in die Kategorien Operative Tätigkeit und Investitionstätigkeit. Der Bereich Finanzierung unterscheidet zwischen der Finanzierung aus Vermögenswerten und der aus Schulden. Das Diskussionspapier schlägt die in Abbildung 1 dargestellte Abschlussgliederung vor.

Die Abgrenzung der Bereiche und Kategorien soll – basierend auf der jeweiligen Verwendung der Vermögenswerte und Schulden – durch die Unternehmensleitung selbst vorgenommen werden können (*management approach*). Die Abgrenzungskriterien sind im Abschluss offenzulegen.

Das Wahlrecht zur Darstellung des *statement of comprehensive income* nach dem sogenannten *two statement approach* entfällt. Die erfolgswirksamen Ergebniskomponenten und die erfolgsneutral im Eigenkapital erfassten Ergebniskomponenten sind zusammengefasst in einem Abschlussbestandteil darzustellen.

Die Ermittlung der operativen Cashflows soll künftig nur noch unter Verwendung der direkten Methode erfolgen, um die Verknüpfung der Cashflows zu den operativen Vermögenswerten und Schulden für die Abschlussadressaten darzulegen. Dies bedeutet, dass wesentliche Zahlungsströme – zum Beispiel für den Erwerb von Vorräten – separat dargestellt werden.

Neben den bereits dargestellten Änderungen werden weitere kleinere Neuerungen durch das Diskussionspapier vorgeschlagen, die ebenfalls dazu beitragen sollen, eine klare Unterscheidung zwischen Geschäftstätigkeit und Finanzierung zu erzielen.

Stellungnahmen zum Diskussionspapier können bis zum 14. 4. 2009 beim IASB oder beim FASB eingereicht werden. Beide Standardsetter planen, auf Grundlage der nachfolgenden Diskussionen im Laufe des Jahres 2010 einen Standardentwurf herauszugeben. Da allerdings grundsätzliche Fragestellungen bereits

mit dem vorliegenden Papier adressiert werden, ist die derzeitige Diskussion von großer Bedeutung.

Das Diskussionspapier steht auf der Homepage des IASB (www.iasb.org) zum Download zur Verfügung. ■

II. IASB veröffentlicht Änderungen zu IAS 39 und IFRS 7

Das International Accounting Standards Board (IASB) hat am 13.10. 2008 Änderungen zu IAS 39 (Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung) und IFRS 7 (Finanzinstrumente: Angaben) *Umgliederung finanzieller Vermögenswerte* veröffentlicht.

Die Änderungen erweitern die bereits bestehenden Möglichkeiten einer Umwidmung von Finanzinstrumenten nach IAS 39.50–54. Dies wirkt sich insbesondere auf die Methode der Bewertung von Finanzinstrumenten sowie den Ausweis der Wertschwankungen in Gewinn- und Verlustrechnung beziehungsweise Eigenkapital aus.

Ausnahmen von der Umwidmung

Die Änderungen sehen nur unter bestimmten Voraussetzungen die Zuordnung eines finanziellen Vermögenswertes zu einer anderen Bewertungskategorie vor. Grundsätzlich von der Umwidmung ausgenommen sind derivative Finanzinstrumente sowie Finanzinstrumente, für die zum Zeitpunkt des erstmaligen Ansatzes die *fair-value*-Option gewählt wurde. Eine Umwidmung finanzieller Verbindlichkeiten ist ebenfalls ausgeschlossen.

Möglichkeiten der Umwidmung

Die Änderungen ermöglichen eine Umwidmung aus der Kategorie zum Handel gehaltener finanzieller Vermögenswerte (*financial assets held for trading*) in die Kategorien bis zur Endfälligkeit

Statement of financial position (Bilanz)	Statement of comprehensive income (Gesamtergebnisrechnung)	Statement of cash flows (Kapitalflussrechnung)
Business <ul style="list-style-type: none"> Operating assets and liabilities Investing assets and liabilities 	Business <ul style="list-style-type: none"> Operating income and expenses Investment income and expenses 	Business <ul style="list-style-type: none"> Operating cash flows Investing cash flows
Financing <ul style="list-style-type: none"> Financing assets Financing liabilities 	Financing <ul style="list-style-type: none"> Financing asset income Financing liability expenses 	Financing <ul style="list-style-type: none"> Financing asset cash flows Financing liability cash flows
Income Taxes	Income Taxes on continuing operations (business and financing)	Income Taxes
Discontinued operations	Discontinued operations, net of tax	Discontinued operations
	Other comprehensive income, net of tax	
Equity		Equity

Abb. 1: Vorgeschlagene Abschlussgliederung

keit gehaltene Finanzinvestitionen (*held to maturity investments*) oder in die Kategorie der zur Veräußerung verfügbaren finanziellen Vermögenswerte (*available for sale financial assets*), wenn zwei Voraussetzungen erfüllt sind. Zum einen darf keine kurzfristige Veräußerungs- bzw. keine Rückkaufabsicht mehr bestehen und zum anderen müssen gleichzeitig außergewöhnliche Umstände (*rare circumstances*) vorliegen.

Auch eine Umwidmung in die Kategorie der Kredite und Forderungen (*loans and receivables*) ist möglich, sofern die Kriterien für Kredite und Forderungen unmittelbar vor und bei Umwidmung erfüllt sind und das Unternehmen die Absicht und die Fähigkeit besitzt, das Finanzinstrument auf absehbare Zeit oder bis zur Endfälligkeit zu halten.

Zusätzlich wird die Möglichkeit geschaffen, Vermögenswerte aus der Kategorie der zur Veräußerung verfügbaren finanziellen Vermögenswerte (*available for sale financial assets*) in die Kategorie Kredite und Forderungen (*loans and receivables*) umzuwidmen. Auch hierfür gelten die Voraussetzungen, dass die Kriterien für Kredite und Forderungen erfüllt sind und das Unternehmen die Absicht und die Fähigkeit besitzt, das Finanzinstrument auf absehbare Zeit oder bis zur Endfälligkeit zu halten.

Vorgehensweise im Zeitpunkt der Umwidmung und Folgebewertung

Im Rahmen der Umwidmung eines Vermögenswertes bildet dessen beizulegender Zeitwert zum Zeitpunkt der Umwidmung die Anschaffungskosten für die weitere Bewertung. Es ist ferner ein neuer Effektivzins zu ermitteln, der im Rahmen der Folgebewertung zur Anwendung kommt.

Sofern es zu einer Erhöhung der Schätzungen künftiger Cashflows der umgewidmeten Finanzinstrumente kommt, ist eine Anpassung des Effektivzinses erforderlich. Der Buchwert wird hingegen

nicht angepasst, sodass keine ertragswirksame Buchung erfolgt. Verringerungen der künftigen Cashflows führen hingegen zu einer aufwandswirksamen Berücksichtigung der Barwertdifferenz.

Die Impairment-Regelungen in IAS 39 sind weiterhin gültig.

Erweiterung der Anhangangaben

Für die nun geänderten Umwidmungssachverhalte bestehen zusätzliche Angabepflichten nach IFRS 7.12A:

- Anzugeben ist der umgegliederte Betrag je Bewertungskategorie. Es ist sowohl der Zugangsbetrag der „aufnehmenden“ Kategorie als auch der Abgangsbetrag der „abgebenden“ Kategorie anzugeben.
- Ferner ist der Buchwert und der *fair value* aller während des Berichtszeitraums und in früheren Berichtszeiträumen umgewidmeten finanziellen Vermögenswerte bis zu deren Ausbuchung offenzulegen.
- Sofern ein finanzieller Vermögenswert von der Kategorie zum Handel gehalten (*held for trading*) in die Kategorien zur Veräußerung verfügbar (*available for sale*) oder bis zur Endfälligkeit gehalten (*held to maturity*) umgewidmet wurde, sind die außergewöhnlichen Umstände (*rare circumstances*) sowie die Gründe der Ungeöhnlichkeit darzustellen.
- Für den Berichtszeitraum der Umwidmung sowie den vorhergehenden Berichtszeitraum sind die erfolgswirksam in der Gewinn- und Verlustrechnung oder erfolgsneutral im Eigenkapital erfassten Gewinne oder Verluste aus dem finanziellen Vermögenswert anzugeben.
- Für den Berichtszeitraum der Umwidmung und für jeden Berichtszeitraum bis zur Ausbuchung des finanziellen Vermögenswerts sind die Gewinne

oder Verluste, welche ohne eine Umwidmung erfolgswirksam in der Gewinn- und Verlustrechnung oder erfolgsneutral im Eigenkapital zu erfassen gewesen wären sowie die tatsächlich erfolgswirksam in der Gewinn- und Verlustrechnung oder erfolgsneutral im Eigenkapital erfassten Gewinne oder Verluste offenzulegen.

- Darüber hinaus sind der Effektivzins und die erwarteten Cashflows für die finanziellen Vermögenswerte zum Zeitpunkt der Umwidmung im Anhang aufzuführen.

Anwendungszeitpunkt

Die Änderungen zu IAS 39 und IFRS 7 im Hinblick auf Umwidmungen finanzieller Vermögenswerte sind ab dem 1.7.2008 anzuwenden. Im Zeitraum 1.7.2008 bis 31.10.2008 ist eine rückwirkende Umwidmung entsprechend der Neuregelungen möglich. Ab dem 1.11.2008 sind die Regelungen nur noch prospektiv zulässig. ■

III. IASB veröffentlicht neuen Entwurf zu Änderungen von IFRS 7

Das International Accounting Standards Board (IASB) hat am 15.10.2008 einen Entwurf zur Änderung des Rechnungslegungsstandards IFRS 7 *Finanzinstrumente: Angaben* veröffentlicht.

Kern des Entwurfes ist eine Anpassung der bestehenden Regelungen im Bereich der Angaben zum beizulegenden Zeitwert und der Angaben zum Liquiditätsrisikos.

Veränderungen der Angaben zum beizulegenden Zeitwert

Die bisherigen Angaben zum beizulegenden Zeitwert sollen dahingehend überarbeitet und erweitert werden, dass sowohl die Eingabeparameter für angewandte Bewertungsmodelle als auch die

damit verbundenen Unsicherheiten offenlegt werden.

Es wird eine dreistufige *fair-value*-Hierarchie für Zwecke der Offenlegung zugrunde gelegt. Dabei ist eine Unterscheidung nach folgenden Stufen vorzunehmen:

- Level 1 – Bewertung anhand von Marktpreisen für das spezifische Finanzinstrument
- Level 2 – Bewertung anhand von Marktpreisen für ähnliche Instrumente oder anhand von Bewertungsmodellen, die auf am Markt beobachtbaren Input-Parametern basieren
- Level 3 – Bewertung anhand von Bewertungsmodellen mit signifikanten, nicht am Markt beobachtbaren Input-Parametern

Im Rahmen der quantitativen Angaben sieht der Entwurf umfangreiche Angaben für Finanzinstrumente vor, die in der Bilanz zum beizulegenden Zeitwert (*fair value*) bewertet werden. Es wird eine verpflichtende Anwendung von Tabellen zur Darstellung der Ermittlung vorgegeben, sofern ein anderes Format nicht als sinnvoller erachtet wird. Dabei sind die Angaben zum jeweiligen Level der *fair-value*-Ermittlung mit Bezug zu den Bilanzposten vorzunehmen. Zusätzlich sind Informationen zu Bewegungen zwischen den drei Leveln der *fair-value*-Hierarchie zwischen der Eröffnungsbilanz und der Schlussbilanz des Jahres darzustellen und qualitativ zu begründen.

Hinsichtlich des Level 3 der *fair-value*-Hierarchie sind Zusatzangaben je Klasse von Finanzinstrumenten notwendig. Unternehmen haben eine Überleitung von der Eröffnungsbilanz zur Schlussbilanz des Jahres je Klasse von Finanzinstrumenten aufzunehmen, die folgende separate Informationen zu enthalten haben:

- Summe der in der GuV erfassten realisierten und unrealisierten Gewinne und Verluste sowie Angaben, in welchem Posten der Ausweis erfolgt. Hierbei ist eine separate Darstellung für den Bestand am Ende der Periode und dessen Ausweis vorzunehmen.
- Summe der in der Neubewertungsrücklage erfassten Gewinne und Verluste
- Nettoausweis aller Käufe, Verkäufe, Emissionen und Erfüllungsgeschäfte
- Übergänge in und aus dem Level 3 der *fair-value*-Hierarchie
- Darstellung der Auswirkungen von Änderungen spezifischer Input-Parameter auf den beizulegenden Zeitwert je Klasse von Finanzinstrumenten.

Die Änderungen fordern weitere Angaben für Finanzinstrumente, die in der Bilanz nicht zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden. Hierbei sind Informationen zum Level der *fair-value*-Hierarchie je Klasse von Finanzinstrumenten offenzulegen.

Veränderungen der Angaben zum Liquiditätsrisiko

Die Angaben zum Liquiditätsrisiko werden durch den Entwurf ebenfalls geändert.

Zukünftig ist eine Fälligkeitsanalyse für derivative Finanzinstrumente aufzunehmen. Diese hat auf Basis der internen Steuerung von Liquiditätsrisiken für Derivate zu erfolgen und ist entsprechend in adäquaten Laufzeitbändern offenzulegen.

Bei nicht-derivativen Finanzinstrumenten erfolgt die Offenlegung weiterhin in Laufzeitbändern, die auf den vertraglichen, undiskontierten Cashflows basieren. Sofern das Liquiditätsrisikomanagement auf Basis von erwarteten Laufzeiten erfolgt, ist eine zusätzliche Offenlegung

nach erwarteten Laufzeiten notwendig. Für Zwecke der quantitativen Angaben ist bei hybriden Finanzinstrumenten die eingebettete derivative Komponente nicht zu trennen.

Hinsichtlich der qualitativen Angaben zum Management der Liquiditätsrisiken muss auf derivative und originäre Finanzinstrumente gesondert eingegangen werden. Dabei sind unter anderem die folgenden Informationen zur Verfügung zu stellen:

- Angaben zu Verfahren für die Schätzung von Laufzeiten
- Zusätzliche quantitative Angaben, sofern Cashflows früher oder zu einem anderen Zeitpunkt eintreten können
- Sofern zweckmäßig, sind Laufzeitbänder für finanzielle Vermögenswerte zum Management von Liquiditätsrisiken anzugeben

Anwendungszeitpunkt

Die geplanten Änderungen zu IFRS 7 „Verbesserung der Angaben zu Finanzinstrumenten“ sollen für Geschäftsjahre anzuwenden sein, die am oder nach dem 1.1.2009 beginnen. Eine vorzeitige Anwendung ist zulässig. ■

IV. In 2008 anzuwendende Standards und Status des EU-Endorsement-Verfahrens

Die folgende Übersicht zeigt alle Standards und Interpretationen, die in Geschäftsjahren, die ab dem 1.1.2008 beginnen, erstmalig verpflichtend anzuwenden sind. Darüber hinaus gibt sie einen Überblick über den Stand des

EU-Endorsement-Verfahrens. Standards und Interpretationen sind in einem IFRS-Abschluss nach § 315a HGB erst anzuwenden, wenn sie von der EU übernommen worden sind.

Standards und Interpretationen, die von der EU übernommen sind, und für Geschäftsjahre, die ab dem 1.1.2008 beginnen, verpflichtend anzuwenden sind.

Norm ¹	Bezeichnung	Verpflichtend ab ²	Status der EU-Übernahme ³
IFRIC 11	IFRS 2 – Group and Treasury Share Transactions	1.3.2007	übernommen am 1.6.2007
Änderungen an IAS 39 und IFRS 7	Umgliederung finanzieller Vermögenswerte	1.7.2008	übernommen am 15.10.2008

Standards und Interpretationen, die von der EU übernommen sind, und für Geschäftsjahre, die ab dem 1.1.2008 beginnen, freiwillig angewendet werden können.

Norm ¹	Bezeichnung	Verpflichtend ab ²	Status der EU-Übernahme ³
IFRS 8	Operating Segments	1.1.2009	übernommen am 21.11.2007

Standards und Interpretationen, die vom IASB beschlossen, aber noch nicht von der EU übernommen worden sind.

Norm ¹	Bezeichnung	Verpflichtend ab ²	Status der EU-Übernahme ³
Änderungen an IAS 23	Borrowing Costs	1.1.2009	erwartet noch in Q4/2008
IAS 1 Revised	Presentation of Financial Statements: A Revised Presentation	1.1.2009	erwartet noch in Q4/2008
Änderungen an IAS 27	Consolidated and Separate Financial Statements	1.7.2009	erwartet in Q1/2009
Änderungen an IAS 32 und IAS 1	Puttable Financial Instruments and Obligations Arising on Liquidation	1.1.2009	erwartet in Q1/2009
Änderungen an IFRS 1 und IAS 27	Cost of an Investment in a subsidiary, jointly-controlled entity or associate	1.1.2009	erwartet in Q1/2009
IAS 39	Financial Instruments: Recognition and Measurement: Eligible Hedged Items	1.7.2009	von EFRAG nicht entschieden
Änderungen an IFRS 2	Share-based Payments: Vesting Conditions and Cancellations	1.1.2009	erwartet noch in Q4/2008
IFRS 3 Revised	Business Combinations	1.7.2009	erwartet in Q1/2009
Diverse	Improvements to IFRSs 2008	1.1.2009	erwartet in Q1/2009
IFRIC 12	Service Concession Arrangements	1.1.2008	erwartet in Q1/2009
IFRIC 13	Customer Loyalty Programmes	1.7.2008	erwartet noch in Q4/2008
IFRIC 14	IAS 19 – The Limit on a Defined Benefit Asset, Minimum Funding Requirements and their Interaction	1.1.2008	erwartet noch in Q4/2008
IFRIC 15	Agreements for the Construction of Real Estate	1.1.2009	erwartet in Q1/2009
IFRIC 16	Hedges of a Net Investment in a Foreign Operation	1.10.2008	erwartet in Q1/2009

1 Quelle: EFRAG – The EU endorsement status report, Position as at 23 October 2008 von www.efrag.org.

2 Hier angegeben ist der Zeitpunkt des Inkrafttretens laut IASB. Wird eine Verlautbarung von der EU später übernommen, enthält die Verordnung zur Übernahme ggf. ein eigenes Datum zur verpflichtenden Anwendung.

3 Wir weisen darauf hin, dass mit der Verabschiedung eines Standards regelmäßig auch Folgeänderungen in anderen Standards verbunden sind.

B. HGB: Aktuelle Entwicklungen

I. Befristete Änderung des Überschuldungsbegriffs durch das FMStG

Am 17.10.2008 wurde das Finanzmarktstabilisierungsgesetz (FMStG) im Bundesgesetzblatt veröffentlicht. Neben der Errichtung des Finanzmarktstabilisierungsfonds und Regelungen zum Erwerb bestimmter Finanzinstrumente wurde durch das Gesetz auch der insolvenzrechtliche Überschuldungsbegriff geändert (siehe auch Editorial, S. 1).

Gemäß Artikel 5 FMStG wird § 19 Abs. 2 InsO dahingehend geändert, dass Überschuldung dann vorliegt, wenn das Vermögen des Schuldners die bestehenden Verbindlichkeiten nicht mehr deckt, es sei denn, die Fortführung des Unternehmens ist nach den Umständen überwiegend wahrscheinlich.

In der bisher gültigen Fassung lag der Überschuldungstatbestand auch vor, wenn eine Unternehmensfortführung wahrscheinlich war. Lediglich bei der Bewertung des Vermögens im Überschuldungsstatus waren in diesem Fall Fortführungswerte anzusetzen.

Nach der Gesetzesbegründung soll mit der Änderung vermieden werden, dass Unternehmen aufgrund von Wertverlusten von Aktien und Immobilien im Rahmen der aktuellen Finanzmarktkrise ein Insolvenzverfahren durchlaufen müssen, obwohl eine Unternehmensfortführung überwiegend wahrscheinlich ist.

Die Änderung ist mit Bekanntmachung in Kraft getreten, ist aber gemäß Artikel 6 FMStG befristet bis zum 1.1.2011. Zu diesem Zeitpunkt tritt der bisherige Wortlaut des § 19 Abs. 2 InsO wieder in Kraft, sodass sich ab diesem Zeitpunkt die Verpflichtung zum Antrag auf Eröffnung des

Insolvenzverfahrens wieder unabhängig von der Fortführungsprognose ergibt. ■

II. RIC veröffentlicht Entwurf von E-RIC 4

Das Rechnungslegungs Interpretations Committee (RIC) hat am 2.10.2008 den Entwurf der Rechnungslegungs Interpretation Nr. 4: „Auslegungsfragen zu den Amendments to IAS 32 Financial Instruments: Presentation and IAS 1 Presentation of Financial Statements: Puttable Financial Instruments and Obligations Arising on Liquidation“ (E-RIC 4) veröffentlicht.

Die Interpretation behandelt Fragestellungen zu den am 14. Februar 2008 vom IASB veröffentlichten neuen Regelungen des IAS 32.16A sowie den entsprechend geänderten Anhangangaben gemäß IAS 1.136A vor dem Hintergrund des deutschen Gesellschaftsrechts. Sie erörtert insbesondere die Voraussetzungen zur Klassifizierung von Gesellschafteranteilen deutscher Personengesellschaften als Eigenkapital.

Der Entwurf steht auf der Internetseite des DRSC zum Download zur Verfügung. Die Kommentierungsfrist endete am 17.11.2008. ■

III. DPR veröffentlicht Prüfungsschwerpunkte 2009

Die Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung (DPR) hat am 21.10.2008 in einer Pressemitteilung folgende Schwerpunkte für die in 2009 durchzuführenden Prüfungen durch die DPR bekannt gegeben:

- Überprüfung der Werthaltigkeit von Vermögenswerten (IAS 36) im Hinblick auf die verschlechterten Konjunkturaussichten (einschließlich nachvollziehbarer Dokumentation, Anhangangaben);
- Bewertung von Finanzinstrumenten (IAS 39), Darstellung der Bewertungsmethoden, Angaben über die Quellen von Schätzungsunsicherheiten (IAS 1) sowie Anhangangaben (IFRS 7);
- Unternehmenszusammenschlüsse (IFRS 3), insbesondere Kaufpreiallokation und Anhangangaben;
- Konsolidierung von Zweckgesellschaften (IAS 27; SIC 12);
- Restrukturierungsrückstellungen (IAS 19 und 37);
- Segmentberichterstattung gemäß IFRS 8 – sofern bereits angewendet – einschließlich Dokumentation der wesentlichen Bestimmungsfaktoren für die Segmente;
- Risikoberichterstattung im Lagebericht. ■

IV. Neueste Entwicklungen bezüglich des BilMoG- Gesetzgebungsverfahrens

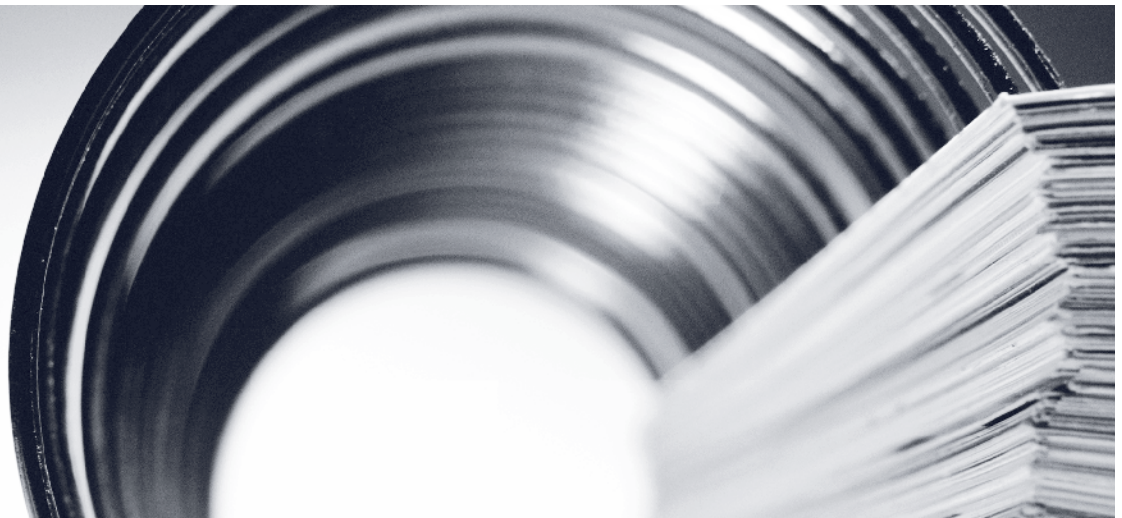
Die Anhörung der Experten zum BilMoG in den Ausschüssen des Bundestages ist auf den 17.12.2008 verschoben worden.

Es ist daher unwahrscheinlich, dass es zu einer planmäßigen Verabschiedung des gesamten Gesetzes in 2008 und somit zu einem Inkrafttreten sämtlicher Regelungen zum 1.1.2009 kommt. Möglich ist jedoch eine Verabschiedung in 2009 mit rückwirkender Anwendung der rechnungslegungsbezogenen Regelungen zum 1.1.2009.

Aufgrund der bestehenden Verpflichtungen zur Umsetzung der EU-Richtlinien ist jedoch damit zu rechnen, dass die Vorschriften, die die Corporate Governance betreffen, so verabschiedet werden, dass die Regelungen entsprechend der EU-Richtlinien in Kraft treten. Dies bedeutet, dass insbesondere die Regelungen zu Corporate Governance und zur Abschlussprüfung bereits für Geschäftsjahre zur Anwendung kommen, die nach dem 29.6.2008 bzw. nach dem 5.9.2008 begonnen haben.

Es ist weiterhin davon auszugehen, dass eine rückwirkende Einführung bestimmter Erleichterungen – wie zum Beispiel der Anpassung der Schwellenwerte nach §§ 267 und 293 HGB – für Geschäftsjahre erfolgen, die nach dem 31.12.2007 beginnen.

Inwieweit sich die Finanzmarktkrise auf die Zeitwertbewertung im BilMoG auswirken wird, ist zurzeit nicht absehbar. ■



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 Dr. Winfried Melcher, KPMG, Department of Professional Practice Audit & Accounting Germany, Klingelhöferstraße 18, 10785 Berlin, T +49 30 2068-4671.

Körperschaftsteuer

Eigenkapitalersatzrechtliche Erstattungsverpflichtung gegenüber Schwestergesellschaft als vGA

Gemäß § 32a GmbHG kann ein Gesellschafter, der der Gesellschaft zu einem Zeitpunkt, zu dem ihr die Gesellschafter als ordentliche Kaufleute Eigenkapital zugeführt hätten (Krise der Gesellschaft), ihr stattdessen ein Darlehen gewähren. In diesem Fall kann er den Anspruch auf Rückgewähr in dem Insolvenzverfahren über das Vermögen der Gesellschaft nur als nachrangiger Insolvenzgläubiger geltend machen. Nach Absatz 3 der Vorschrift gilt dies sinngemäß für andere Rechtshandlungen der Gesellschafter oder Dritter, die wirtschaftlich der Darlehensgewährung in der Krise entsprechen. Hierzu gehört auch die Nutzungsüberlassung von Anlagegütern durch den Gesellschafter oder einen ihm nahe stehenden Dritten in der Krise bzw. der Nichtabzug eines bereits vorher überlassenen Gegenstands. In diesem Fall ist die Rechtsfolge, dass das für die Nutzungsüberlassung vereinbarte Entgelt während der Dauer der Krise nicht zu zahlen ist, beziehungsweise gezahltes Entgelt zurückgefordert werden kann. Die Gebrauchsüberlassung wird in funktionales Eigenkapital umqualifiziert.

Nach dem BFH-Urteil vom 20.8.2008 (DStR 2008 S. 2058) ist ein sich daraus ergebender Erstattungsanspruch der notleidenden Gesellschaft gegen den Gesellschafter bzw. ihm nahe stehende Dritte durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst (§ 32b Satz 1 in Verbindung mit § 31 GmbHG). Es handelt sich um eine aus der gesellschaftsrechtlichen Finanzierungsverantwortung des Gesellschafters abzuleitende Verpflichtung ähnlich einer Einlageverpflichtung. Wird in einem Konzern ein Anlagegut nicht durch den Gesellschafter, sondern durch eine

Schwestergesellschaft überlassen, so richten sich die Rechtsfolgen des Eigenkapitalersatzes sowohl gegen die zwischengeschaltete Schwestergesellschaft als auch gegen den Gesellschafter (die Muttergesellschaft) selbst. Dieser wird bei einer Erstattung empfangener Mietzahlungen durch die zwischengeschaltete Schwestergesellschaft von einer eigenen Erstattungspflicht befreit, für die er primär selbst einzustehen hat. Leistet somit die Schwestergesellschaft auf einen solchen Erstattungsanspruch, liegt darin zugleich eine verdeckte Gewinnausschüttung an den Gesellschafter.

Im Streitfall ging der BFH nicht auf die Frage ein, ob die Schwestergesellschaft eine Rückstellung für die von ihr vorgebrachten Erstattungspflichten bilden durfte oder nicht. Eine solche Rückstellung würde wegen der Veranlassung aus dem Gesellschaftsverhältnis zu einer verdeckten Gewinnausschüttung führen. Diese würde im Rahmen der Einkommensermittlung durch die Hinzurechnung außerhalb der Bilanz einen etwaigen Rückstellungsaufwand kompensieren. Ob die Rückstellung aufzulösen war oder ob sie durch Hinzurechnung des Rückstellungsbetrags als verdeckte Gewinnausschüttung zu neutralisieren war, bedurfte im Streitfall keiner Entscheidung, da die Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer in beiden Fällen gleich ist.

Anmerkung der Redaktion: Das am 1. November 2008 in Kraft getretene Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen (MoMiG) sieht umfangreiche Neuregelungen im Bereich des Eigenkapitalersatzrechts vor. ■

Behandlung von Betriebsausgaben in Zusammenhang mit Auslandsdividenden in den Veranlagungszeiträumen 1993 bis 2003

Der EuGH hatte mit Urteil vom 23.2.2006 in der Rechtssache „Keller Holding“ (DStR 2006 S. 414; KPMG-Mitteilungen April 2006 S. 9) einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit festgestellt, wenn der Abzug von Finanzierungsaufwendungen für den Erwerb von Beteiligungen an einer Tochtergesellschaft nicht zugelassen wird. Dies gilt, soweit die Aufwendungen auf steuerfreie Dividenden von Einzelgesellschaften in anderen Mitgliedstaaten entfallen. Jedoch sind solche Aufwendungen dann abzugsfähig, wenn sie auf Dividenden von Einzelgesellschaften im gleichen Mitgliedstaat entfallen, die wegen Anrechnung der Körperschaftsteuer faktisch steuerfrei waren. Der BFH ist dieser Rechtsprechung gefolgt.

Auf dieser Basis nimmt das BMF-Schreiben vom 30.9.2008 (DStR 2008 S. 2065) zur steuerlichen Behandlung von Betriebsausgaben im Zusammenhang mit Dividenden von EU/EWR-Gesellschaften für den Veranlagungszeitraum 1993 bis 2003 Stellung.

Für den Zeitraum 1993 bis 1998 sind Betriebsausgaben in Zusammenhang mit inländischen Dividenden abziehbar. Nach § 8b Abs. 1 und Abs. 5 KStG 1993 werden Dividenden, für die die ausschüttende Gesellschaft EK 01 verwendet hat, sowie DBA-befreite Dividenden aus dem Ausland bei einer Beteiligung von mindestens 10 % bei der Ermittlung des Einkommens nicht berücksichtigt. Betriebsausgaben in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit den steuerfreien Dividenden unterliegen dem Abzugsverbot des § 3c EStG. Für alle noch offenen Fälle sind – abweichend von dieser Regelung – Betriebsausgaben,

die in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit steuerfreien Dividenden von EU/EWR-Gesellschaften stehen, in voller Höhe abzuziehen. § 3c EStG ist nicht anzuwenden.

Im Zeitraum 1999 bis 2000/2001 sind Betriebsausgaben in Zusammenhang mit inländischen Dividenden abziehbar. Als nicht abziehbare Betriebsausgaben, die in wirtschaftlichem Zusammenhang mit ausländischen, durch DBA steuerbefreiten Dividenden stehen, gelten gemäß § 8b Abs. 7 bzw. Abs. 5 KStG 1999 5 % der steuerfreien Dividenden. Abweichend hiervon sind in allen noch offenen Fällen Betriebsausgaben zu berücksichtigen, die mit steuerfreien ausländischen Dividenden von EU/EWR-Gesellschaften in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen. Die Betriebsausgaben sind vollständig abziehbar.

Im Zeitraum 2001/2002 bis 2003 bleiben sowohl inländische als auch ausländische Dividenden steuerlich außer Ansatz. Mit ihnen zusammenhängende Betriebsausgaben sind gemäß § 3c Abs. 1 EStG nicht abziehbar. Für ausländische Dividenden werden die danach nichtabziehbaren Betriebsausgaben pauschal mit 5 % der Dividenden angesetzt. In allen noch offenen Fällen ist abweichend von dieser Regelung auf Dividenden von einer EU/EWR-Gesellschaft die Pauschalierung nicht anzuwenden, wenn die tatsächlichen Betriebsausgaben niedriger sind. In diesen Fällen sind nur die tatsächlichen Betriebsausgaben nach § 3c EStG nicht abziehbar.

Ab 2004 gilt das pauschalierte Betriebsausgabenabzugsverbot auch für inländische Dividenden (§ 8 Abs. 5 KStG), sodass ausländische Dividenden nicht mehr ungünstiger behandelt werden.

Für die Zuordnung von Betriebsausgaben zu steuerfreien Dividenden gelten die Grundsätze des BMF-Schreibens vom 20.1.1997 (BStBl I 1997 S. 99), das wieder in Kraft gesetzt wird. Die Rege-

lungen dieses BMF-Schreibens gelten nur für Dividenden von EU/EWR-Gesellschaften, wenn mit dem betreffenden Staat eine Vereinbarung über die Erteilung der für die Besteuerung erforderlichen Auskünfte besteht. Zurzeit sind das die Mitgliedstaaten der EU sowie Island und Norwegen. ■

Kein Verlust der wirtschaftlichen Identität bei Übergang zur Vermögensverwaltung ohne Zuführung neuen Betriebsvermögens

Nach der 1998 geltenden Mantelkauf-Regelung war Voraussetzung für den Verlustabzug nach § 10d EStG bei einer Körperschaft, dass sie nicht nur rechtlich, sondern auch wirtschaftlich mit der Körperschaft identisch ist, die den Verlust erlitten hat (§ 8 Abs. 4 KStG). Die wirtschaftliche Identität wird im Gesetz nicht definiert. Jedoch setzt das Regelbeispiel in § 8 Abs. 4 Satz 2 KStG mittelbar einen Maßstab. Nach dem Regelbeispiel fehlt die wirtschaftliche Identität, wenn mehr als die Hälfte der Anteile an einer Kapitalgesellschaft übertragen werden, überwiegend neues Betriebsvermögen zugeführt wird und der Geschäftsbetrieb mit diesem neuen Betriebsvermögen fortgeführt oder wieder aufgenommen wird.

§ 8 Abs. 4 KStG bezweckt in erster Linie, missbräuchlichen Gestaltungen vorzubeugen und in diesem Zusammenhang vor allem den „Handel“ mit vortragsfähigen Verlusten zu unterbinden. Zu diesem Zweck verlangt das Gesetz die wirtschaftliche Identität als Voraussetzung für den Verlustabzug. Die wirtschaftliche Identität bestimmt sich durch den Unternehmensgegenstand und das verfügbare Betriebsvermögen.

Das Merkmal des „neuen Betriebsvermögens“ zielt nach dem BFH-Urteil vom 28.5.2008 (DStR 2008 S. 2107) nicht

darauf ab, einer Verlagerung zusätzlichen Ertragspotenzials und damit erhöhten Verlustverrechnungspotenzials in die Gesellschaft zu begegnen. Vielmehr sind jegliche Änderungen der Struktur, Zusammensetzung und wirtschaftlichen Bedeutung des Betriebsvermögens zu erfassen. Denn solche Änderungen lassen typischerweise darauf schließen, dass bei der Anteilsübertragung letztlich nicht der Geschäftsbetrieb in seiner bisherigen Form erworben werden sollte. Somit ist für die Frage, ob neues Betriebsvermögen zugeführt wurde, auf die Nämlichkeit des Betriebsvermögens abzustellen.

Im Streitfall hatte die GmbH ihr operatives Geschäft auf eine andere GmbH übertragen, hierbei jedoch das Industriegrundstück und weiteres unbewegliches Anlagevermögen zurückbehalten. Das Industriegrundstück verpachtete sie an die Erwerberin. Ihre weitere Tätigkeit beschränkte sich nunmehr auf die Vermögensverwaltung. Der BFH entschied, dass trotz des Wechsels des Unternehmensgegenstands unter Verminderung des verfügbaren Betriebsvermögens die wirtschaftliche Identität zu bejahen war. Das Merkmal des Verlusts der wirtschaftlichen Identität ist mit bestimmten tatbestandlichen Vorgaben verknüpft, die aus dem Regelbeispiel abgeleitet sind. Hierzu gehört, dass die Veränderung der wirtschaftlichen Identität als Folge der Nutzung von neuem Betriebsvermögen eintritt. Damit ist aber nicht vergleichbar, dass die Kapitalgesellschaft unter Veräußerung wesentlicher Bestandteile ihres Betriebsvermögens eine andersartige (hier: vermögensverwaltende) Tätigkeit mit dem Restbestand ihres Betriebsvermögens aufnimmt. ■

Gewerbesteuer

Kein Vortrag von Gewerbeverlusten, soweit sie auf einen veräußerten Teilbetrieb entfallen

Der maßgebende Gewerbeertrag wird gemäß § 10a GewStG um die Fehlbeträge gekürzt, die sich bei der Ermittlung des Gewerbeertrags für vorangegangene Erhebungszeiträume ergeben haben. Dies gilt, soweit die Fehlbeträge nicht bereits für vorangegangene Erhebungszeiträume berücksichtigt wurden. Voraussetzung für die Kürzung des Gewerbeertrags durch den vorgetragenen Gewerbeverlust sind Unternehmer- und Unternehmensidentität.

Im Fall des BFH-Urteils vom 7.8.2008 (DStR 2008 S. 2014) hatte eine Personengesellschaft (GmbH & Co. KG) einen Teilbetrieb veräußert, der in den vorausgegangenen Jahren erhebliche Gewerbeverluste erlitten hatte. Infrage stand, ob der Teil des vorgetragenen Gewerbeverlusts, der in diesem Teilbetrieb entstanden war, noch zur Kürzung verwendet werden durfte. Der BFH verneinte dies. Denn es lag zwar unbestritten die Unternehmeridentität vor, die Unternehmensidentität fehlte jedoch, soweit sie den veräußerten Teilbetrieb betraf.

Ein Teilbetrieb ist ein mit einer gewissen Selbstständigkeit ausgestatteter, organisch geschlossener Teil des Gesamtbetriebs, der für sich allein lebensfähig ist. Die weitgehende Verselbstständigung des Teilbetriebs im Rahmen des Gesamtbetriebs ist die maßgebliche Rechtfertigungsgrundlage dafür, Gewinne aus der Aufgabe oder Veräußerung eines Teilbetriebs nicht der Gewerbesteuer zu unterwerfen und so den Gewinnen aus der Aufgabe oder Veräußerung des Gesamtbetriebs gleichzustellen. Sie muss dann aber gleichermaßen für die Beurteilung der Unternehmensidentität im Sinne

des § 10a GewStG gelten. Dies führt im Ergebnis dazu, dass das Merkmal der Unternehmensidentität auch im Hinblick auf den jeweiligen Teilbetrieb zu prüfen ist. Mit der Aufgabe oder Veräußerung des Teilbetriebs verliert der ursprüngliche Betrieb daher seine (Teil-)Unternehmensidentität. Denn hierdurch wird der wirtschaftliche Zusammenhang der fortgeführten mit der bisherigen, umfassenden Tätigkeit teilweise aufgegeben. Die diesem Teilbetrieb zuzuordnenden Verluste stehen nicht für eine Kürzung der Gewerbeerträge in späteren Erhebungszeiträumen zur Verfügung.

Hieraus folgt nicht, dass ein Verlustausgleich zwischen Teilbetrieben eines Unternehmens nicht mehr durchzuführen ist. Der Verlustausgleich ist ungeachtet deren Verselbstständigung weiterhin uneingeschränkt möglich, soweit und solange sie demselben Unternehmer zuzurechnen sind. ■

Umsatzsteuer

Vorsteuerabzug und Besteuerung der nichtunternehmerischen Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gebäudes

Die Umsetzung der „Seeling“-Rechtsprechung des EuGH ist Gegenstand einer umfangreichen Rundverfügung der Oberfinanzdirektion Koblenz vom 14.7.2008 (DStR 2008 S. 1927). Einem Unternehmer, der ein gemischt genutztes Gebäude zu mindestens 10% (§ 15 Abs. 1 Satz 2 UStG) unternehmerisch nutzt, steht frei, das Gebäude insgesamt dem unternehmerischen, dem nichtunternehmerischen oder nur entsprechend der unternehmerischen Nutzung dem unternehmerischen Bereich zuzuordnen. Hiervon ausgehend widmet sich die Oberfinanzdirektion Koblenz insbesondere den Voraussetzungen der Zuordnung des Gebäudes zu einem der

vorgenannten Bereiche sowie der Besteuerung des nichtunternehmerisch genutzten Teils in derartigen Konstellationen.

Zuordnung des Gebäudes

Die Zuordnung zum Unternehmen erfordert eine durch Beweisanzeichen gestützte Zuordnungsentscheidung des Unternehmers. Diese ist bereits bei der Anschaffung oder Herstellung des Gebäudes zu treffen und kann später nicht rückwirkend, sondern nur über eine Entnahme oder Einlage korrigiert werden. Die Geltendmachung eines möglichen Vorsteuerabzugs ist regelmäßig ein gewichtiges Indiz für, die Unterlassung des möglichen Vorsteuerabzugs ein ebenso gewichtiges Indiz gegen die Zuordnung des Gegenstands zum Unternehmen. In Fällen, in denen ein Vorsteuerabzug bei Anschaffung oder Herstellung nicht möglich ist, kann eine Zuordnung gegenüber dem Finanzamt auch durch schriftliche Erklärung erfolgen, sofern dies spätestens bis zur Abgabe der Umsatzsteuererklärung für das Jahr erfolgt, in dem die jeweilige Leistung bezogen wurde. Die Zuordnungsvermutung in Abschnitt 192 Abs. 18 Nr. 2b Satz 2 UStR 2000 bleibt aus Vertrauensschutzgründen bei Grundstücken und Gebäuden, die vor dem 1.7.2004 hergestellt oder angeschafft wurden, weiterhin gültig.

Vorsteuerabzug für Privatwohnung

Hat der Unternehmer das gemischt genutzte Gebäude seinem Unternehmen zugeordnet, so stellt die private Mitbenutzung des Gebäudes nur dann eine steuerbare unentgeltliche Wertabgabe im Sinne des § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG dar, wenn der unternehmerisch genutzte Gebäudeteil zumindest teilweise zum Vorsteuerabzug berechtigt hat. Dies ist dann nicht der Fall, wenn der Unternehmer mit dem unternehmerisch genutzten Gebäudeteil ausschließlich steuerfreie Umsätze im Sinne des § 4 Nr. 8 ff. UStG erzielt – zum Beispiel aus der Tätigkeit als Arzt.

Verteilung auf zehnjährigen Berichtszeitraum

Stellt die private Mitbenutzung eines dem Unternehmen zugeordneten Gebäudes eine steuerpflichtige unentgeltliche Wertabgabe im Sinne von § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG dar, so bemisst sich die Umsatzsteuer hierfür nach den dabei entstandenen vorsteuerbelasteten Ausgaben (§ 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 UStG). Hierzu gehören auch die Anschaffungs- und Herstellungskosten des privat genutzten Gebäudeteils. Sie sind abweichend von den ertragssteuerlichen Grundsätzen gleichmäßig auf den zehnjährigen Berichtszeitraum des § 15a Abs. 1 UStG zu verteilen. Sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten nach Ablauf dieses Zeitraums vollständig in die Bemessungsgrundlage eingeflossen, bemisst sich die Umsatzsteuer für die unentgeltliche Wertabgabe nur noch nach den laufenden Kosten, soweit sie zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hätten.

Übergangsregelung

Die im vorherigen Abschnitt genannten Grundsätze sollen allgemein erst Anwendung finden auf Grundstücke und Gebäude, die nach dem 30.6.2004 angeschafft oder hergestellt wurden. In allen anderen Fällen ist weiterhin entsprechend Abschnitt 24c Abs. 7 und Abschnitt 71 Abs. 2 Nr. 2 UStR 2000 zu verfahren. Demnach ist die private Mitbenutzung eines unternehmerischen Grundstücks/ Gebäudes als eine steuerfreie, nicht vorsteuerabzugsberechtigte unentgeltliche Wertabgabe zu qualifizieren. Beruft sich ein Unternehmer für einen Zeitraum vor dem 1.7.2004 auf die „Seeling“-Rechtsprechung, so sind die zu Beginn dargestellten Grundsätze für alle Veranlagungszeiträume ab diesem Zeitraum anzuwenden. Dies gilt, soweit diese Veranlagungen der Abgabenordnung entsprechend noch änderbar sind. ■

Steuerbefreiung bei der Entnahme eines Grundstücks aus dem Unternehmen

Mit seinem Schreiben vom 22.9.2008 (DStR 2008 S. 1965) nimmt das BMF zu der Frage Stellung, wie die Entnahme eines Grundstücks aus dem Unternehmen zu behandeln. Es weicht hiermit von seiner im Schreiben vom 13.4.2004 (BStBl I 2004 S. 469) zwischenzeitlich vertretenen Auffassung ab.

Nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 und Satz 2 UStG ist die Entnahme eines Gegenstands aus dem Unternehmen steuerbar, wenn er oder seine Bestandteile zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben. Infolge der vormals mit dem BMF-Schreiben vom 13.4.2004 vertretenen Auffassung sollte die Entnahme eines Grundstücks grundsätzlich nicht mehr nach § 3 Abs. 1b in Verbindung mit § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG von der Umsatzsteuer befreit sein.

In allen offenen Fällen gilt nunmehr, dass die Entnahme – sofern sie entsprechend den Tatbestandsvoraussetzungen des § 3 Abs. 1b UStG einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt wird – als von der Umsatzsteuer befreit im Sinne des § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG anzusehen ist. Das BMF beruft sich in seinem Schreiben vom 22.9.2008 auf die Gleichstellungsfiktion des Art. 16 MwStSystRL. Für Entnahmen von Grundstücken aus dem Unternehmensvermögen, die vor dem 1.10.2008 bewirkt wurden, wird eine Behandlung des Vorgangs durch den Unternehmer als steuerpflichtig entsprechend den Grundsätzen des Schreibens vom 13.4.2004 nicht beanstandet. ■

Vorsteuerabzug bei Anschaffung oder Herstellung von Gebäuden, die sowohl zur Erzielung vorsteuerunschädlicher als auch vorsteuerschädlicher Umsätze verwendet werden

Mit seinem Schreiben vom 30.9.2008 (DStR 2008 S. 2018) nimmt das BMF Stellung zu der vom BFH mit Urteil vom 28.6.2006 (BStBl II 2007, S. 417) vertretenen und durch Urteil vom 22.11.2007 (DStR 2008 S. 350; KPMG-Mitteilungen April 2008 S. 12) bestätigten Auffassung zur Behandlung des Vorsteuerabzugs bei der Anschaffung oder Herstellung von Gebäuden, die sowohl zur Erzielung vorsteuerunschädlicher als auch vorsteuerschädlicher Umsätze verwendet werden. Nach dem BMF ist im Hinblick auf eine Vorsteueraufteilung nach § 15 Abs. 4 UStG zu unterscheiden, ob Anschaffungs- oder Herstellungskosten, nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder Erhaltungsaufwendungen betroffen sind. Diese Begriffe sind nach den für das Einkommenssteuerrecht geltenden Grundsätzen auszulegen. Dies gilt jedoch nicht, soweit § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG Erhaltungsaufwendungen zu Herstellungskosten umqualifiziert (anschaffungsnahe Herstellungskosten).

Handelt es sich nach der nunmehr auch von der Finanzverwaltung vertretenen Auffassung um Aufwendungen für den Gegenstand selbst (aus der Anschaffung oder Herstellung), kommt nur eine Aufteilung der gesamten auf den einheitlichen Gegenstand entfallenden Vorsteuerbeträge nach einem sachgerechten Aufteilungsmaßstab (§ 15 Abs. 4 UStG) in Betracht. Entsprechend ist bei nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu verfahren. Maßgeblich für die Vorsteueraufteilung ist in diesem Fall die beabsichtigte Verwendung des Gegen-

stands, der durch die nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten entstanden ist. Abgrenzbare Gebäudeteile sind dabei gesondert zu beurteilen.

Handelt es sich bei den bezogenen Leistungen um Aufwendungen, die ertragsteuerlich als Erhaltungsaufwand anzusehen sind, oder um solche, die mit dem Gebrauch oder der Nutzung des Gebäudes zusammenhängen, ist vorrangig zu prüfen, ob die bezogenen Leistungen vorsteuerunschädlich oder vorsteuer-schädlich verwendeten Gebäudeteilen zugeordnet werden können. Ist eine direkte Zurechnung nicht möglich, ist die Aufteilung der Vorsteuerbeträge nach § 15 Abs. 4 UStG vorzunehmen.

Hinsichtlich des Aufteilungsmaßstabes zur Schätzung/Ermittlung der nicht abziehbaren Vorsteuerbeträge nach § 15 Abs. 4 UStG trifft das BMF die Feststellung, dass bei Gebäuden regelmäßig die Aufteilung nach dem Verhältnis der Nutzflächen zu sachgerechten Lösungen führt. Die Ermittlung des nicht abziehbaren Teils der Vorsteuerbeträge nach dem Verhältnis der vorsteuer-schädlichen Umsätzen ist nach § 15 Abs. 4 S. 3 UStG nur zulässig, wenn keine andere wirtschaftliche Zurechnung möglich ist. Unzulässig ist eine Zurechnung der Aufwendungen zu bestimmten Gebäudeteilen nach einer räumlichen oder zeitlichen Anbindung oder nach einem Investitionsschlüssel.

Von der Finanzverwaltung wird in Abschnitt 208 Abs. 2 Sätze 12 bis 14 UStR die Auffassung vertreten, generell sei die Aufteilung der Vorsteuerbeträge nach § 15 Abs. 4 UStG auf solche Gebäudeteile zu beschränken, die tatsächlich gemischt genutzt würden. Dagegen seien die Fenster sowie sämtliche Ausbauskosten den betreffenden Räumlichkeiten direkt zuzuordnen. Diese Auffassung wird im Hinblick auf die Rechtsprechung des BFH nun aufgegeben. Soweit dem Schreiben vom 30.9.2008 die Regelungen der Rn. 7 und 8 des BMF-Schrei-

bens vom 24.11.2004 (BStBl I 2004 S. 1125) und des Abschnitts 208 Abs. 2 Sätze 12 bis 14 UStR entgegenstünden, sind diese nicht mehr anzuwenden. Das BMF-Schreiben vom 22.5.2007 (BStBl I 2007 S. 482; KPMG-Mitteilungen Juli 2007 S. 12) wird aufgehoben. Wenn Unternehmer noch bis zum 31.12.2008 nach den bisherigen Grundsätzen die abziehbare Vorsteuer ermitteln, wird dies vom BMF nicht beanstandet. Es wird jedoch auf eine mögliche Vorsteuerberichtigung gemäß § 15a UStG für einen späteren Besteuerungszeitraum hingewiesen. ■

Vorübergehende Verwendung im Sinne des § 1a Abs. 2 UStG

Nach dem Wortlaut der §§ 1a Abs. 2 und 3 Abs. 1a UStG ist das Verbringen zu einer nur vorübergehenden Verwendung von der innergemeinschaftlichen Lieferungs- und Erwerbsfiktion ausgenommen (Abschnitt 15b Abs. 9 UStR). In Abschnitt 15b Abs. 10 UStR zählt die Finanzverwaltung Fälle auf, in denen eine ihrer Art nach vorübergehende Verwendung im Sinne des § 1a Abs. 2 UStG vorliegt. Die dort dargestellten Fälle beruhen auf den europarechtlichen Vorgaben des Art. 17 Abs. 2 der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie (MwStSystRL) bzw. vormals Art. 28a Abs. 5 Buchstabe b der Richtlinie 77/388/EWG. Da die vom Unternehmer getätigte Materialbeistellung zu einer an ihn ausgeführten Werklieferung in Art. 17 Abs. 2 MwStSystRL keine Erwähnung findet, wurde Abschnitt 15b Abs. 10 UStR im Rahmen der Erarbeitung der Umsatzsteuer-Richtlinien 2008 angepasst und die dortige Nr. 3 ersatzlos gestrichen. In einem Schreiben der Bundessteuerberaterkammer an das Bundesministerium für Finanzen (BMF) vom 27.5.2008 wurde daraufhin um Stellungnahme zur umsatzsteuerlichen Behandlung zweier Beispielfälle gebeten.

In Beispiel 1 lässt eine Münchner Brauerei in Mailand ein „Münchner Brauhaus“ errichten. Um die Gaststätte möglichst authentisch zu gestalten, transportiert die Brauerei Holz nach Mailand, welches als Pfeiler, Balkon und Dach verbaut werden soll. Die anderen Materialien beschafft der italienische Bauunternehmer.

In Beispiel 2 schickt ein deutscher Automobilhändler wöchentlich einen aus Rahmen und Motor bestehenden Satz seiner Autos nach Modena, wo ein italienischer Karosseriebauer eine Karosserie fertigt und auf den Rahmen setzt. Die Fahrzeuge werden zur Hälfte von Modena aus zum deutschen Automobilhersteller transportiert. Die andere Hälfte wird von Modena aus an Kunden des Herstellers geliefert.

In beiden Fällen liegt nach Auffassung des BMF keine ihrer Art nach vorübergehende Verwendung vor (BMF-Schreiben vom 28.8.2008, DStR 2008 S. 1882). In Beispiel 2 verneint das BMF eine vorübergehende Verwendung im Sinne des § 1a Abs. 2 UStG auch bezüglich der Bausätze, die nach Deutschland zurückgelangen, da Rahmen und Motor in einen neuen Gegenstand eingegangen sind. Etwas anderes könne nur dann gelten, wenn an den in das übrige Gemeinschaftsgebiet verbrachten Gegenständen Arbeiten in Form von Dienstleistungen vorgenommen würden und die Gegenstände sodann ins Inland zurückgelangen (vergleiche Art. 17 Abs. 2 Buchstabe f MwStSystRL). Diese Voraussetzungen liegen jedoch bei Werklieferungen nicht vor. ■

Abgrenzung von Lieferungen und sonstigen Leistungen bei der Abgabe von Speisen und Getränken

Das BMF-Schreiben vom 16.10.2008 (DStR 2008 2011) nimmt zu der Frage Stellung, in welchen Fällen die Abgabe von verzehrfertig zubereiteten Speisen

als ermäßigt besteuerte Lieferung (7 %) oder als dem Regelsteuersatz unterliegende sonstige Leistung (19 %) zu qualifizieren ist. Nach der EuGH- und BFH-Rechtsprechung liegt eine sonstige Leistung vor, wenn aus der Sicht eines Durchschnittsverbrauchers das Dienstleistungselement der Speisenabgabe qualitativ überwiegt. In Bezug auf die Abgabe von fertig zubereiteten Speisen sind nur solche Dienstleistungen zu berücksichtigen, die sich von denen unterscheiden, die notwendig mit der Vermarktung der Speisen verbunden sind. Die Zubereitung der Speisen ist bei der erforderlichen Gesamtbetrachtung nicht zu berücksichtigen, weil sie die notwendige Vorstufe der Vermarktung zubereiteter Speisen darstellt. Ein für die Annahme einer Lieferung schädliches qualitatives Überwiegen der Dienstleistungselemente ist dagegen stets anzunehmen, wenn sich

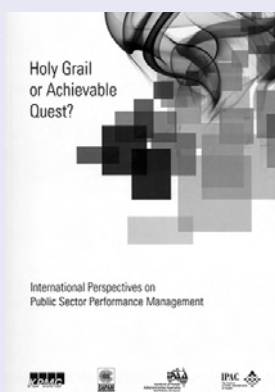
der leistende Unternehmer nicht auf die Ausübung der Handels- und Verteilungsfunktion des Lebensmittelhandels und -handwerks beschränkt. Jedes einzelne über die Vermarktung hinausgehende Leistungselement führt insgesamt zur Annahme einer Dienstleistung. Das BMF-Schreiben enthält durch Beispiele erläuterte Grundsätze zur Abgrenzung von Lieferung und sonstiger Leistung in der Praxis.

Diese Grundsätze gelten nach dem BMF gleichermaßen für Imbissstände wie für Verpflegungsleistungen in Schulen und Kantinen, Krankenhäusern oder ähnlichen Einrichtungen, bei Leistungen von Catering-Unternehmen (Partyservice) und Mahlzeitendiensten („Essen auf Rädern“). Zudem sind auch unentgeltliche Wertabgaben erfasst. Ist der Verzehr durch den Unternehmer selbst als sons-

tige Leistung anzusehen, liegt eine unentgeltliche Wertabgabe § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG vor, die dem allgemeinen Steuersatz unterliegt. Für unentgeltliche Wertabgaben nach § 3 Abs. 1b UStG – zum Beispiel Entnahme von Nahrungsmitteln durch einen Gastwirt zum Verzehr in einer von der Gaststätte getrennten Wohnung – kommt der ermäßigte Steuersatz in Betracht. Das BMF weist dazu auf die in der Richtsatzsammlung in der jeweils gültigen Fassung vorgesehenen Pauschbeträge für unentgeltliche Wertabgaben hin.

Die Regelungen des BMF-Schreibens sind auf alle offenen Fälle anzuwenden. Entgegenstehende Anweisungen sind nicht mehr anzuwenden. Berufet sich der Unternehmer für vor dem 1.1.2009 ausgeführte Umsätze auf eine danach für ihn günstigere Besteuerung, wird dies seitens des BMF nicht beanstandet. ■

Literaturtipps



Holy Grail or Achievable Quest?

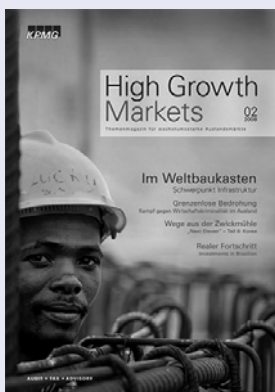
International Perspectives on Public Sector Performance Management 2008

Verfahren der Leistungsmessung und des Leistungsmanagements sind mittlerweile fester Bestandteil der Verwaltungspraxis von Gebietskörperschaften weltweit. Beide Themen beleuchtet das englischsprachige Fachbuch, das von KPMG's Global Public Sector Practice gemeinsam mit der Commonwealth Association for Public Administration (CAPAM), dem Institute of Public

Administration of Australia (IPAA) und dem Institute of Public Administration of Canada (IPAC) herausgegeben wird, aus unterschiedlichen Perspektiven.

Zwölf international anerkannte Wissenschaftler aus sechs Ländern diskutieren den Stand der Forschung und geben Empfehlungen zur Verbesserung des Leistungsmanagements im öffentlichen Sektor.

Das Fachbuch ist kostenfrei erhältlich bei asauberlich@kpmg.com



„High Growth Markets“ Magazin

Der Schwerpunkt der sechsten Ausgabe des KPMG-Magazins zu wichtigen Wachstumsmärkten liegt diesmal auf dem Thema Infrastruktur. Mehrere Berichte, Gastbeiträge und Interviews liefern Einblicke in die Herausforderungen und Chancen für den Infrastrukturbereich in High Growth Markets. Insbesondere beleuchtet das Magazin hierbei den indischen Markt sowie den

Wasserektor. Weitere Themen sind die Bekämpfung von Wirtschaftskriminalität im Ausland sowie die Investitionsbedingungen und Chancen in Korea und Brasilien.

Kostenfreier Download unter www.kpmg.de/highgrowthmarkets

Aktuelle Steuerinformationen im MP3-Format bietet der **Tax-Podcast** von KPMG unter www.kpmg.de/taxpodcast.

ATLAS-Erweiterung: Internetausfuhranmeldung Plus (IAA Plus)

Seit Anfang 2005 arbeitet die deutsche Zollverwaltung an der Umsetzung des zollrechtlichen Ausfuhr-Verfahrens im IT-Verfahren ATLAS (Automatisiertes Tarif- und Lokales Zoll-Abwicklungssystem). Dies geschieht unter der Leitung der Europäischen Kommission sowie der Mitwirkung der europäischen Mitgliedstaaten. Artikel 4a Abs. 1 Zollkodex-Durchführungsverordnung diente als Grundlage zur Entwicklung des IT-Verfahrens. ATLAS ist ein interaktives Verfahren der deutschen Zollverwaltung, bei dem schriftliche Zollanmeldungen und Verwaltungsakte der Teilnehmer (beispielsweise Einfuhrabgabenscheide) durch elektronische Nachrichten ersetzt werden. Die Zollabfertigung und Sachbearbeitung wurden so einfacher gestaltet, beschleunigt und gleichzeitig automatisiert. Zu den einzelnen Anwendungsbereichen in ATLAS gehören unter anderem Summarische Anmeldung, Zollanmeldung, Versand und Ausfuhrabfertigung.

Jeder ATLAS-Teilnehmer wird ab dem 1.4.2009 die Möglichkeit haben, seine Ausfuhranmeldungen online im Internet durchzuführen. Meldet der Teilnehmer seine Ausfuhrsendung bei einer der zahlreichen deutschen Ausfuhrzollstellen an, wird somit die Ausfuhranmeldung mit einem elektronischen Zertifikat versehen. Dieses dient den Zollstellen bei eingehenden Ausfuhranmeldungen als Mittel zur Identifizierung des ATLAS-Teilnehmers sowie zur gleichzeitigen Rückübermittlung aller zollrechtlichen Entscheidungen zur Überführung von Waren in das Ausfuhrverfahren an den Absender. Die wesentliche Vereinfachung besteht damit in der vollständig papierlosen Abwicklung über das Internet. Datensicherheit hat hier höchste Priorität. Technisch ist lediglich die Nutzung eines Internet-Browsers Voraussetzung, um

Zugang zum System zu erhalten. Neben der neuen Zusatzfunktion IAA Plus hat natürlich weiterhin die bisher bekannte IAA als Serviceleistung der Zollverwaltung Bestand.

Ausführer sind ab Juli 2009 verpflichtet, ihre Ausfuhranmeldungen auf dem elektronischen Wege abzugeben. Auch hier gilt der Grundsatz, dass lediglich von der Pflicht der elektronischen Anmeldung abgesehen wird, falls technische Systemfehler auftreten. Der Nutzer der IAA Plus muss in Besitz einer Zollnummer (erhältlich beim Informations- und Wissensmanagement Dresden) sowie eines gültigen Elster-Zertifikates sein. Die Stammdaten der Zollnummer müssen die historische Steuernummer des Elster-Zertifikates enthalten, wodurch der Nutzer der IAA Plus bzw. der Zertifikatinhaber eindeutig identifiziert werden kann.

Der Funktionsumfang von „ATLAS-Ausfuhr“ wird durch die Nutzung der IAA Plus nicht eingeschränkt, mit Ausnahme von „Vertrauenswürdigen Ausführern“ (§ 13 AWW). Dementsprechend kann der Teilnehmer seine Ausfuhranmeldungen im Normalverfahren und im vereinfachten Verfahren erstellen und diese anschließend online an die Zollverwaltung weiterleiten. Der Unterschied zur herkömmlichen IAA liegt bei der IAA Plus in zusätzlichen Komponenten: Es ist ein „Postfach“ vorhanden, in dem der Nutzer eingegangene Antwortnachrichten speichern kann. Weiterhin besteht die Möglichkeit, das Ausfuhrbegleitdokument zum Drucken zu downloaden. Zudem können alte Ausfuhrvorgänge gespeichert und eingesehen werden. Auch können Ausgangsvermerke zum Ausdrucken für Umsatzsteuerzwecke heruntergeladen werden.

IAA Plus bietet also im Wesentlichen folgende Vorteile: die kostenneutrale Anbindung an ATLAS (auch für kleine und mittelständische Unternehmen), die Sicherung der internationalen Wettbe-

werbsfähigkeit kleiner und mittelständischer Unternehmen sowie ein verbesserter System-Zugang für Bürger und Unternehmen. Dies bedeutet, dass somit eine körperliche Vorlage der Ausfuhranmeldung bei der Ausfuhrzollstelle nicht mehr notwendig ist. Auch kann die Bearbeitung der Ausfuhranmeldung im Verfahren „zugelassener Ausführer“ rund um die Uhr und an jedem Tag der Woche vorgenommen werden. ■

KPMG-Veranstaltungen*

Aktuelle steuerliche Entwicklungen zum Jahreswechsel 2008/2009

10. Dezember 2008 in Düsseldorf

Ihre Ansprechpartnerin:
Gabriele Geerlings
T +49 211 475-7640
ggeerlings@kpmg.com

Jahressteuergesetz 2009 – Änderung des Mehrwertsteuersystems bei Dienstleistungen und Vorsteuervergütung

10. Dezember 2008 in Stuttgart

11. Dezember 2008 in Hamburg

16. Dezember 2008 in Frankfurt am Main

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

Mitarbeiterentsendung nach China – Lösungsansätze zur Steueroptimierung

13. Januar 2008 in München

Ihre Ansprechpartnerin:
Vera Hetzel
T +49 89 9282-1159
vhetzelt@kpmg.com

Weitere Seminare und Aktuelles zu den
Veranstaltungen unter
www.kpmg.de/seminare.

Auch Anmeldungen sind dort online
möglich – schnell und unkompliziert.

* Änderungen vorbehalten



Impressum

Herausgeber

KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft,
National Office,
Klingelhöferstraße 18, 10785 Berlin

Redaktion

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

Tersteegenstraße 19–31
40474 Düsseldorf
T +49 211 475-7385

Dr. Martin Ribbrock

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

Editorial

Tammo Andersch

Klingelhöferstraße 18
10785 Berlin
T +49 30 2068-4390

Druck

Druckerei und Verlag Otto Lembeck

Gärtnerweg 16
60322 Frankfurt am Main

Anschriftenänderungen

bitte schriftlich an

Beate Wolter

National Office, Berlin
bwolter@kpmg.com oder
F +49 1802 11991-1902

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 AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Konzerngesellschaft der KPMG Europe LLP und Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International, einer Genossenschaft schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. KPMG und das KPMG-Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.