

Juni 2009



Die HGB-Modernisierung durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) wird Gesetz. Der ganz große Wurf ist es nicht geworden. Zu viele Kompromisse ist der Deutsche Bundestag doch noch eingegangen, bevor der Bundesrat zustimmen konnte und das Gesetz nunmehr nach Verkündung im Bundesgesetzblatt in Kraft tritt.

Trotzdem ist die HGB-Modernisierung ein großer Schritt in die richtige Richtung. Das seit Langem kritisierte umgekehrte Maßgeblichkeitsprinzip wird gestrichen, zahlreiche Wahlrechte werden in Gebote umgewandelt, die Ermittlung latenter Steuern erfolgt nach dem international üblichen Temporary-Konzept und eine Zweckgesellschaft muss von demjenigen Mutterunternehmen konsolidiert werden, das die Mehrheit der Risiken und Chancen aus der Zweckgesellschaft trägt.

Kompromisse wurden vor allem hinsichtlich der Aktivierung selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens eingegangen, bei denen in

Zukunft ein Wahlrecht zur Aktivierung besteht. Das Gleiche gilt für aktive latente Steuern, da hier ein Wahlrecht für den Ansatz eines eventuellen aktiven Überhangs über die passiven latenten Steuern vorgesehen ist.

Ein weiterer Aspekt der Öffnung des HGB in Richtung international üblicher Rechnungslegungsnormen ist das Gebot zur Verrechnung von sogenanntem Planvermögen mit den entsprechenden Altersversorgungsverpflichtungen oder ähnlichen langfristigen Verpflichtungen.

Im Detail sind jedoch noch viele Anwendungsfragen zu klären. Für die Umsetzung der HGB-Modernisierung bleibt nicht viel Zeit, da das neue HGB schon in Geschäftsjahren verpflichtend anzuwenden ist, die nach dem 31. Dezember 2009 beginnen.

Bei Fragestellungen zum BilMoG* bietet KPMG kompetente Unterstützung. Unter www.kpmg.de finden Sie Hinweise und Hilfestellungen zum Thema, wie zum Beispiel eine Synopse zu den geänderten HGB-Paragrafen. Des Weiteren werden kurzfristig umfassende Beiträge zahlreicher KPMG-Autoren zur „Umsetzung der HGB-Modernisierung“ in einer Beilage der Fachzeitschrift „Der Betrieb“ veröffentlicht. Selbstverständlich unterstützen Sie unsere erfahrenen Mitarbeiter von Audit, Tax und Advisory gerne auch bei der konkreten Umsetzung.

Prof. Dr. Winfried Melcher
Audit, Berlin

* Weitere Informationen zum Thema finden Sie in dieser und der nächsten Ausgabe der Accounting News (siehe Innenteil) sowie in der Rubrik KPMG-Veranstaltungen.

Inhalt (Auszug)

Editorial

Steuerrecht

- 2 Voraussetzungen für eine voraussichtlich dauernde Wertminderung bei börsennotierten Aktien im Anlagevermögen
- 4 Verfall eines Anrechnungsüberhangs nach § 35a EStG verfassungsgemäß
- 5 Anwendungs- und Zweifelsfragen zur Einführung einer Abgeltungsteuer zum 1.1.2009
- 7 Schachtelstrafe des § 8b Abs. 5 KStG 2002 auch bei Mehrheitsbeteiligungen in Drittstaaten gemeinschaftsrechtswidrig
- 8 Anwendbarkeit von § 8b Abs. 7 KStG 2002 auf Holding- und Beteiligungsunternehmen als Finanzunternehmen im Sinne des KWG
- 10 Hinreichende Veranlassung bei Kontrollmitteilungen aus Anlass von Bankprüfungen
- 12 Umsatzsteuer bei Hotelleistungen (Unterbringung und Verpflegung)
- 14 Geräteidentifikationsnummer als Bestandteil der handelsüblichen Bezeichnung des gelieferten Gegenstands

Zoll- und Außenwirtschaftsrecht

- 15 Einreihung von Multifunktionsgeräten im Rahmen der zollfreien Einfuhr von Datenverarbeitungsgeräten

KPMG-Veranstaltungen

Literaturtipps

Impressum

Beilage in der Heftmitte:
Accounting News

Gewinnermittlung

Einbuchung von Kreditverbindlichkeiten in eine Anfangsbilanz bei erstmaliger Bilanzaufstellung eines „nicht erkannten Gewerbebetriebs“

Im Falle des BFH-Urteils vom 26.11.2008 (DStR 2009 S. 678) hatte sich der Steuerpflichtige verschiedentlich an GbR beteiligt, die Grundstücke erworben, sie bebauten bzw. modernisierten und anschließend – unterteilt in Eigentumswohnungen – veräußerten. 1983/1984 erkannte der Steuerpflichtige, dass sich mehrere Objekte in einer wirtschaftlichen Schiefelage befanden. Er nahm einen persönlichen Bankkredit auf, der die Objekte A, B und C betraf. Nach Veräußerung des Objekts B in 1987 schloss der Steuerpflichtige mit der kreditgebenden Bank in 1989 einen Vergleich, wonach gegen Übertragung der Objekte A und C Restschulden in Höhe von ca. 5,5 Mio. DM verblieben. Im Streitjahr 1994 machte der Steuerpflichtige geltend, er habe einen gewerblichen Grundstückshandel ausgeübt. Er reichte für das Streitjahr 1994 eine Eröffnungsbilanz sowie eine Schlussbilanz ein, bei der er die Bankkredite gewinnmindernd als Verbindlichkeiten einbuchte. Das Finanzamt erkannte die Gewinnminderung von rund 5,5 Mio. DM nicht an, da diese Schulden bereits in der Eröffnungsbilanz (ohne Gewinnauswirkung) erfolgsneutral gegen eine Minderung des Kapitals hätten eingebucht werden müssen. Der BFH wies die Revision als unbegründet zurück.

Wenn gewerblicher Grundstückshandel bei den einzelnen GbR vorgelegen hätte, hätten die entsprechenden Verbindlichkeiten nur als passives Sonderbetriebsvermögen II dieser Gesellschaften behandelt werden können. Denn sie waren dadurch entstanden, dass mit diesen

Schulden Verbindlichkeiten der GbR abgelöst worden waren. Mögliche Gewinnauswirkungen hieraus wären in der Gewinnermittlung auf der Ebene der jeweiligen Personengesellschaft und in Feststellungsbescheiden gemäß § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a der Abgabenordnung zu erfassen. Eine Berücksichtigung im Rahmen eines eigenen Gewerbebetriebes, wie es der Steuerpflichtige begehrt, wäre in diesem Fall nicht möglich. Jedoch kommt ein gewerblicher Grundstückshandel des Steuerpflichtigen dann in Betracht, wenn es sich bei den GbR um vermögensverwaltende Grundstücksgesellschaften oder gewerblich geprägte Personengesellschaften handelte und der Steuerpflichtige innerhalb von fünf Jahren mehr als drei Anteile an solchen GbR veräußert hätte. Das Finanzgericht hatte dazu keine ausreichenden Feststellungen getroffen. Dies stand aber einer abschließenden Entscheidung nicht entgegen. Denn auch bei Annahme eines gewerblichen Grundstückshandels des Steuerpflichtigen hätten sich aus einer Bilanzberichtigung im Wege der Einbuchung der Verbindlichkeiten nicht die geltend gemachten negativen Einkünfte ergeben.

Wird im Fall des sogenannten nicht erkannten Gewerbebetriebs erst in einem späteren Wirtschaftsjahr mit der Bilanzierung begonnen, gelten die Grundsätze des formellen Bilanzzusammenhangs nicht, da keine vorhergehende Schlussbilanz besteht. Die Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens sind mit den Werten in der Anfangsbilanz anzusetzen, mit denen sie bei von Anfang an zutreffender Bilanzierung anzusetzen gewesen wären. Die nachträgliche Einbuchung in die Anfangsbilanz erfolgt gewinnneutral über das Kapitalkonto. Bei Annahme eines gewerblichen Grundstückshandels wären in der Anfangsbilanz des Streitjahres 1994 die Verbindlichkeiten gewinnneutral einzubuchen gewesen. Eine erfolgswirksame Bilanzberichtigung durch Einbuchung in der Schlussbilanz schied damit aus. ■

Voraussetzungen für eine voraussichtlich dauernde Wertminderung bei börsennotierten Aktien im Anlagevermögen

Nach den Grundsätzen des BFH-Urteils vom 26.9.2007 (DStR 2008 S. 187; KPMG-Mitteilungen April 2008 S. 2) ist bei börsennotierten Anteilen an Kapitalgesellschaften, die als Finanzanlagen gehalten werden, von einer voraussichtlich dauernden Wertminderung im Sinne des § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG auszugehen, wenn der Börsenwert zum Bilanzstichtag unter die Anschaffungskosten gesunken ist und zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung keine konkreten Anhaltspunkte für eine alsbaldige Wertaufholung vorliegen. Der BFH ließ allerdings offen, ob jedwedes Absinken des Kurswertes unter die Anschaffungskosten zu einer Teilwertabschreibung führt oder ob Wertveränderungen innerhalb einer gewissen „Bandbreite“ als nur vorübergehende Wertschwankungen zu beurteilen sind.

Nach dem BMF-Schreiben vom 26.3.2009 (DStR 2009 S. 693) sind die Grundsätze des BFH-Urteils prinzipiell anzuwenden. Die vom BFH offengelassene Frage der gewissen „Bandbreite“ ist jedoch auszufüllen. Von einer voraussichtlich dauernden Wertminderung ist nur dann auszugehen, wenn der Börsenkurs der Aktien zu dem jeweils aktuellen Bilanzstichtag um mehr als 40 % unter die Anschaffungskosten gesunken ist oder zum jeweils aktuellen und dem vorhergehenden Bilanzstichtag um mehr als 25 % unter die Anschaffungskosten gesunken ist. Erkenntnisse bis zum Zeitpunkt der Aufstellung der Handelsbilanz bzw. der Steuerbilanz sind auch weiterhin zu berücksichtigen.

Die Regelungen des BMF-Schreibens können frühestens in der ersten nach dem 26.9.2007 (Datum der BFH-Entscheidung) aufzustellenden Bilanz berücksich-

tigt werden. Sie sind spätestens in der ersten nach der amtlichen Veröffentlichung der BFH-Entscheidung aufzustellenden Bilanz anzuwenden. Die Tz. 11 Sätze 2 und 3 und die Tzn. 18 bis 22 des BMF-Schreibens vom 25.2.2000 sind insoweit überholt und ab der amtlichen Veröffentlichung der BFH-Entscheidung nicht weiter anzuwenden. Wurde die Bewertung börsennotierter Anteile, die im Anlagevermögen gehalten werden, bereits in einer vor dem 26.9.2007 aufgestellten Bilanz entsprechend den vorgenannten Grundsätzen vorgenommen, bleibt dieser Ansatz bestehen. Eine Änderung dieses Bilanzpostens für früher aufgestellte Bilanzen ist im Rahmen einer Bilanzberichtigung möglich. ■

„Nachholverbot“ für Pensionsrückstellung bei Berechnungsfehler

Das für Pensionsrückstellungen geltende sogenannte Nachholverbot des § 6a Abs. 4 Satz 1 EStG lässt eine Zuführung in einem Wirtschaftsjahr maximal in Höhe des Differenzbetrags zwischen dem Teilwert der Rückstellung am Bilanzstichtag und dem Teilwert am vorhergehenden Bilanzstichtag zu. Dadurch sollen willkürliche Gewinnverschiebungen zwischen zwei oder mehreren Wirtschaftsjahren verhindert werden.

Im Fall des BFH-Urteils vom 14.1.2009 (DStR 2009 S. 791) hatte eine GmbH einer Arbeitnehmerin eine Pensionszusage erteilt, die auch für den Fall der Berufsunfähigkeit galt. Der Sachverständige, der mit der Ermittlung des Teilwerts der Pensionsrückstellung beauftragt war, berücksichtigte in seiner Wertermittlung nicht, dass auch im Falle der Berufsunfähigkeit ab dem 65. Lebensjahr die – höhere – Altersrente anzusetzen war. Er ermittelte daher den Teilwert der Rückstellung erheblich niedriger. Die GmbH machte gegen die Minderung der steuerlichen Rückstellung geltend, sie habe

sich auf die Berechnung des Sachverständigen verlassen müssen. Deshalb sei eine entsprechende Korrektur der Bilanz und der Gewinnermittlung anzuerkennen. Der BFH folgte dem nicht.

Zwar ist davon auszugehen, dass – entsprechend den Vorjahren – die GmbH die Rückstellungen mit dem vollen Teilwert ansetzen wollte und dies nur aufgrund der fehlerhaften Berechnung des Sachverständigen nicht getan hat. Das Nachholverbot sieht jedoch für einen solchen Fall keine Ausnahme vor (§ 6a Abs. 4 Sätze 2 bis 5 EStG). Dieser Umstand hat umso mehr Gewicht, als die Vorschrift für verschiedene andere Fälle Ausnahmen vorsieht. Zwar hat die Rechtsprechung wiederholt Ausnahmen vom Nachholverbot zugelassen, die in § 6a EStG nicht benannt sind. Diese Ausnahmen betreffen aber Sachverhalte, in denen die Rechtsprechung später ihre Aussagen revidierte oder in denen die Finanzverwaltung einen bestimmten Bilanzansatz aufgedrängt hatte – also Fälle, in denen staatliche Stellen die Unterschreitung des Teilwerts veranlasst hatten. Dies trifft nicht zu, wenn der Steuerpflichtige durch einen von ihm beauftragten Sachverständigen eine unzutreffende Berechnung des Teilwerts erhält. In einem solchen Fall muss er sich den Fehler des von ihm Beauftragten zurechnen lassen, sodass das Nachholverbot eingreift. ■

Einkommensteuer

Grundstücksbezogene Prüfung der Einkünfte- erzielungsabsicht bei Ver- mietung und Verpachtung

Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung von Einnahmen können nur dann als Werbungskosten abgezogen werden, wenn sie im Rahmen einer Einkunftsart anfallen. Bei der Vermietung einer Immobilie müssen sie

daher der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung zuzuordnen sein. Im Fall des BFH-Urteils vom 26.11.2008 (DStR 2009 S. 572) war ein mit einem Einfamilienhaus bebautes Grundstück zusammen mit dem unbebauten benachbarten Grundstück zu einem einheitlichen Mietpreis vermietet worden. Die Vermietung des unbebauten Grundstücks sollte enden, wenn es bebaut würde. Der Streit ging um den Abzug der Finanzierungskosten für das unbebaute Grundstück. Der BFH versagte den Abzug.

Ob eine Vermietungstätigkeit mit Einkunftserzielungsabsicht betrieben wird, ist für jedes Grundstück getrennt zu beurteilen. Der gesetzliche Tatbestand erfordert neben einem Rechtsverhältnis (Mietvertrag) ein bestimmtes Objekt, auf das sich die Vermietungstätigkeit beziehen muss. Vermietet ein Steuerpflichtiger – wie im Streitfall – mehrere Objekte (Grundstücke), so ist jede Tätigkeit für sich zu beurteilen. Der objektive Tatbestand des § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG unterscheidet das Rechtsverhältnis (hier: Mietvertrag) vom Objektbezug (bestimmte Immobilie) und enthält damit zwei unterschiedliche Voraussetzungen mit der Folge, dass ein einheitliches Rechtsverhältnis grundsätzlich nicht mehrere Objekte zu einer einheitlichen steuerbaren Tätigkeit zusammenführen kann. Demgemäß ist auch die Einkunftserzielungsabsicht als subjektiver Tatbestand objektbezogen zu beurteilen.

Bei auf Dauer angelegter Vermietung einer Wohnung ist ohne weitere Prüfung von der Einkunftserzielungsabsicht auszugehen. In diesen Fällen wird die Einkunftserzielungsabsicht typisierend unterstellt. Diese Typisierung gilt aber nicht für ein unbebautes Grundstück. Im Streitfall war das Finanzgericht aufgrund einer Prognoserechnung über 30 Jahre zu dem Ergebnis gekommen, dass über den gesamten Prognosezeitraum insgesamt kein Einnahmenüberschuss zu erreichen sei und deshalb eine Einkunftserzielungsabsicht nicht festgestellt werden konnte.

Der BFH war an diese Feststellung gebunden. Die erst nach den Streitjahren in Gang gesetzte Bebauung des Grundstücks genügte im Streitfall angesichts der fehlenden Versorgungsanschlüsse des Grundstücks und des Vorbringens des Klägers im Einspruchsverfahren nicht zum Nachweis, dass er bereits in den Streitjahren zur Bebauung und dauerhaften Vermietung entschlossen gewesen war. ■

Verfall eines Anrechnungsüberhangs nach § 35a EStG verfassungsgemäß

§ 35a EStG gewährt bei Aufwendungen für haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse sowie haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen eine Steuerermäßigung in Form einer Mindereuerung der tariflichen Einkommensteuer. Die Ermäßigung betrug in 2006 für in Handwerkerleistungen enthaltene Arbeitskosten 20 %, höchstens 600 Euro. Fällt eine diesen Betrag unterschreitende oder gegebenenfalls keine Einkommensteuer an, so sieht die Vorschrift keine Leistung in Höhe der „verlorenen“ Steuerermäßigung vor. Nach dem BFH-Urteil vom 29.1.2009 (DStR 2009 S. 681) entspricht diese Regelung den Grundsätzen des Einkommensteuerrechts und unterliegt auch keinen verfassungsrechtlichen Bedenken.

Die Festsetzung einer negativen Einkommensteuer, die im Ergebnis die Gewährung von (Sozial-)Leistungen darstellt, als auch ein dem gleichstehender Anrechnungsvor- oder -rücktrag entsprechen nicht den gefestigten Grundsätzen des Einkommensteuerrechts. Auch die Kindergeldregelungen erfüllen in erster Linie eine steuerrechtliche Funktion als Bestandteil des steuerrechtlichen Familienlastenausgleichs. Nur soweit das Kindergeld zu der gebotenen steuerlichen Freistellung nicht erforderlich ist, dient es nach ausdrücklicher Bestimmung des

Gesetzes der Förderung der Familie (§ 31 Satz 2 EStG), erfüllt also eine von den verfassungsrechtlichen Anforderungen an die steuerrechtliche Belastung unabhängige sozialrechtliche Funktion. Ebenfalls verfolgt die Förderung der privaten Altersversorgung (§ 10a EStG) in erster Linie Lenkungszwecke, indem der Zulaubetrag unmittelbar in das geförderte Altersvorsorgevermögen fließt. Danach verfällt ein nicht ausnutzbarer oder nicht ausgenutzter Anrechnungsbetrag. Verfassungsrechtliche Bedenken stehen dem nicht entgegen.

Für das Einkommensteuerrecht gelten zwei eng miteinander verbundene Leitlinien. Zum einen muss bei gleicher Leistungsfähigkeit die Steuerbelastung gleich sein („horizontale“ Steuergerechtigkeit). Zum anderen muss die Besteuerung höherer Einkommen im Vergleich mit der Besteuerung niedrigerer Einkommen dem Gerechtigkeitsgebot genügen („vertikale Steuergerechtigkeit“). Nach diesen Maßstäben ist es verfassungsrechtlich nicht geboten, die geminderte Leistungsfähigkeit eines Steuerpflichtigen über Null hinaus durch Festsetzung einer „negativen Einkommensteuer“ zu berücksichtigen. Auch der Lenkungszweck des § 35a EStG, die Schwarzarbeit zu bekämpfen, erfordert nicht, dem durch Einkommensteuer unbelasteten Steuerpflichtigen Mittel zuzuwenden. Der Gesetzgeber ist grundsätzlich darin frei, auf welche Weise er eine steuerliche Förderung umsetzen will. Er kann Abzüge von der Steuerschuld zulassen und damit die Förderung maximal auf die Steuerschuld begrenzen.

Ist somit eine „negative Steuerfestsetzung“ verfassungsrechtlich nicht erforderlich, so ist ebenfalls ein Vor- oder Rücktrag des Steuerabzugs verfassungsrechtlich nicht geboten. ■

Zurechnung der Tätigkeit eines Generalunternehmers bei Prüfung der Nachhaltigkeit

Nach § 15 Abs. 2 EStG ist Gewerbebetrieb eine nachhaltige und selbstständige Betätigung, die mit Gewinnerzielungsabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt. Die Tätigkeit muss die Grenzen der privaten Vermögensverwaltung überschreiten.

In dem dem BFH-Urteil vom 19.2.2009 (DStR 2009 S. 737) zugrunde liegenden Streitfall hatte sich eine GbR gegenüber einer Fachhandelszentrum-GbR (FHZ) verpflichtet, auf deren Grundstück vier Ausstellungspavillons nebst Zwischenbauten, ein Ausstellungs- und Bürogebäude nebst Zwischenbauten, eine Lagerhalle nebst Büros und Sanitäreinrichtungen sowie Außenanlagen zu errichten und an das FHZ zu „veräußern“. Die GbR schloss mit einer weiteren GbR (L-GbR), welche von zwei ihrer Gesellschafter gebildet wurde, einen bis auf das Entgelt identischen Vertrag. Aufgrund dessen führte die L-GbR die vereinbarten Arbeiten durch. Die GbR stellte in diesem Zusammenhang keine Arbeitnehmer ein und erwarb auch keine Baumaterialien. Streitig war, ob die GbR gewerblich im Sinne des § 15 EStG tätig war und entsprechend nach Abschluss der Arbeiten einen Aufgabegewinn erzielte.

Der BFH bejahte die Gewerblichkeit. Die Tatbestandsmerkmale der Selbstständigkeit und der Gewinnerzielungsabsicht waren erfüllt. Die Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr ist auch dann gegeben, wenn Geschäftsbeziehungen nur zu einer Person bestehen. Maßgebend ist, ob die zu beurteilende Tätigkeit nach Art und Umfang dem Bild einer unternehmerischen Marktteilnahme entspricht. Der Vertrag mit der FHZ war nach seinem Inhalt ein Werkvertrag (Bauvertrag), für den die Vergabe- und

Vertragsordnung für Bauleistungen galt und Zahlung nach Baufortschritt vereinbart war. Der Vertrag entsprach damit Verträgen, wie sie von Bauunternehmern oder Generalübernehmern geschlossen werden. Die GbR trat daher wie ein Generalübernehmer auf, der seinerseits einen Unter-Generalübernehmer beauftragt. Die Tätigkeit war auch nicht geringfügig, da insgesamt sechs Bauten zu errichten waren.

Der BFH beurteilte die Tätigkeit ferner auch als nachhaltig. Die Nachhaltigkeit kann selbst dann bestehen, wenn nur ein einziges Geschäft oder nur ein einziger Vertrag geschlossen wird und sich insoweit keine Wiederholungsabsicht feststellen lässt. Erforderlich ist dann allerdings, dass die Erfüllung des einzelnen Geschäfts oder Vertrags eine Vielzahl von unterschiedlichen Einzeltätigkeiten umfasst. Bei Errichtung eines einzigen Gebäudes müssen jedoch die Einzeltätigkeiten über diejenigen hinausgehen, die beim Bau eines jeden Hauses erforderlich werden. Im Streitfall bestand die Besonderheit, dass die GbR selbst keine Tätigkeit ausübte. Jedoch sind, wie der BFH nunmehr entschieden hat, für die Beurteilung der Nachhaltigkeit die Tätigkeiten des Generalunternehmers dem Auftraggeber zuzurechnen, wenn die Tätigkeiten des Auftraggebers und des Generalunternehmers zusammen über das hinausgehen, was zum Bau eines jeden Hauses erforderlich ist. Für eine steuerliche Qualifizierung einer Tätigkeit kann es keinen Unterschied machen, ob der Steuerpflichtige die vereinbarte Leistung selbst erbringt oder durch einen Beauftragten erbringen lässt. Im Streitfall hatte die L-GbR nicht nur für die Errichtung der Gebäude und Außenanlagen zu sorgen, sondern auch die Unterlagen des Bauseuchers und andere Unterlagen zu erstellen, die für die Durchführung des Genehmigungsverfahrens notwendig waren. Die Tätigkeiten insgesamt gingen daher über die Aktivitäten hinaus, die beim Bau eines jedweden einzelnen Hauses erforderlich sind.

Zur Frage des Aufgabegewinns hatte das Finanzgericht keine ausreichenden Feststellungen getroffen. Der BFH verwies insoweit den Rechtsstreit zurück. ■

Abgrenzung vermögensverwaltender von gewerblicher Tätigkeit bei Einzel-Gesellschaften

Der BFH hatte mit Urteil vom 26.6.2007 (DStR 2007 S. 1574) entschieden, dass der Erwerb, die Vermietung und Veräußerung von in die Luftfahrzeugrolle eingetragenen Flugzeugen eine gewerbliche Tätigkeit darstellt, wenn die Vermietung mit dem An- und Verkauf aufgrund eines einheitlichen Geschäftskonzepts verklammert ist. Daher gehört die Veräußerung von Wirtschaftsgütern – die Bestandteil des einheitlichen Konzepts der gewerblichen Tätigkeit ist – zum laufenden Geschäftsbetrieb. Dies gilt auch, wenn die Veräußerung zeitlich mit der Betriebsveräußerung/-aufgabe zusammenhängt.

Für die Anwendung der Grundsätze des vorgenannten BFH-Urteils auf die Fälle, in denen das Geschäftskonzept eines Einzelunternehmens oder einer Personengesellschaft den Ankauf, die Vermietung und den Verkauf von nur einem Wirtschaftsgut beinhaltet, nimmt das BMF-Schreiben vom 1.4.2009 (DStR 2009 S. 748) Stellung.

Die Qualifizierung der Einkünfte als gewerblich setzt neben den Tatbestandsmerkmalen des § 15 Abs. 2 EStG als weiteres ungeschriebenes negatives Tatbestandsmerkmal voraus, dass die Tätigkeit den Rahmen einer privaten Vermögensverwaltung überschreitet. Die Vermietung einzelner beweglicher Wirtschaftsgüter bleibt in der Regel im Rahmen einer privaten Vermögensverwaltung. Gleichwohl sind die verschiedenen Tätigkeiten – Ankauf, Vermietung und Verkauf – als

objektiv nachhaltiges Verhalten zu beurteilen. Die Vermietungstätigkeit stellt dann nicht mehr die Nutzung von Vermögen im Sinne der Fruchtziehung aus zu erhaltenden Substanzwerten dar, wenn die Vermietungstätigkeit mit dem An- und Verkauf aufgrund eines einheitlichen Geschäftskonzepts verklammert ist. Eine solche Verklammerung besteht, wenn von vorneherein ein Verkauf des vermieteten Wirtschaftsguts vor Ablauf von dessen gewöhnlicher oder tatsächlicher Nutzungsdauer geplant ist und die Erzielung eines Totalgewinns diesen Verkauf notwendig macht. In diesem Fall bilden Ankauf, Vermietung und Verkauf eine einheitliche zusammengehörige Tätigkeit, durch die die Einkünfte erzielt werden.

Im Falle einer solchen einheitlichen Tätigkeit gehört die Veräußerung des vermieteten Wirtschaftsguts noch zum bisherigen objektiven Geschäftsfeld des Unternehmens und damit zum gewerbesteuerpflichtigen laufenden Geschäftsbetrieb. Auf den Gewinn aus der Veräußerung finden §§ 16, 34 Abs. 1 oder 3 EStG auch dann keine Anwendung, wenn das Wirtschaftsgut zum Anlagevermögen gehörte.

Das Schreiben ist in allen noch offenen Fällen anzuwenden. ■

Anwendungs- und Zweifelsfragen zur Einführung einer Abgeltungsteuer zum 1.1.2009

Das BMF-Schreiben vom 1.4.2009 (DStR 2009 S. 749) nimmt Stellung zu Fragen der Spitzenverbände der Kreditwirtschaft bezüglich der Einführung der Abgeltungsteuer.

In den amtlichen Mustern I und III der Steuerbescheinigungen ist die Angabe der Ersatzbemessungsgrundlage (Ersatz-BMG) gemäß § 43a Abs. 2 Sätze 7,10,13

und 14 EStG enthalten. Zur Frage, ob in der Veranlagung zur Einkommensteuer unterstellt werden darf, dass die in der Bescheinigung ausgewiesene Kapitalertragsteuer vorrangig auf die mit der Ersatz-BMG besteuerten Erträge entfällt, verweist das BMF-Schreiben darauf, dass beabsichtigt ist, Zweifelsfragen, die das Veranlagungsverfahren betreffen, in einem gesonderten Schreiben zu erörtern.

Beim Verkauf von Rentenpapieren gehören die Stückzinsen zu den Einnahmen aus der Veräußerung und sind damit dem Steuerabzug zu unterwerfen. Bei Rückgabe oder Veräußerung von Investmentanteilen ist der Zwischengewinn im Rücknahmepreis enthalten. Er unterliegt als laufender Ertrag dem Steuerabzug.

Bei einem ausländischen Thesaurierungsfonds ist Abgeltungsteuer zum einen auf die Ersatz-BMG (30 % des Veräußerungserlöses) anzuwenden. Ferner ist ein Steuerabzug aus den seit 1994 akkumulierten ausschüttungsgleichen Erträgen vorzunehmen. Ohne Anwendung der Ersatz-BMG wird die Doppelbesteuerung dadurch vermieden, dass der Veräußerungserlös um die während der Besitzzeit als zugeflossen geltenden ausschüttungsgleichen Erträge zu mindern ist. Auch bei Ansatz der Ersatz-BMG soll eine Doppelbesteuerung dadurch vermieden werden, dass es nicht beanstandet wird, wenn der Steuerabzug sowohl im Depotfall als auch beim Tafelgeschäft nur von dem jeweils höheren Betrag (Ersatz-BMG oder akkumulierter ausschüttungsgleicher Ertrag seit 1994) vorgenommen wird.

Bei Vermögensverwaltungsverträgen (das Kreditinstitut entscheidet über die vorzunehmenden Wertpapiertransaktionen) gelten 50 % der „all-in-fee“ als Obergrenze für den Ansatz des abzugsfähigen Transaktionskostenanteils. Diese Obergrenze soll auch für Beratungsverträge (der Kunde muss die Transaktion genehmigen) gelten.

Bei Eheleuten ist eine Erstattung bereits einbehaltener Kapitalertragsteuer im Jahr der Eheschließung aufgrund der Erteilung eines gemeinsamen Freistellungsauftrags möglich.

Zur Behandlung von Wertpapierleihe-, Wertpapierpensions- und Repogeschäften beim Steuerabzug ergeht eine besondere Stellungnahme.

Das sogenannte Interbankenprivileg des § 43 Abs. 2 Satz 2 EStG kann auch angewendet werden, wenn ein inländisches Kreditinstitut Anleger eines Spezialfonds ist. Das Absehen vom Steuerabzug erfolgt dabei aber nicht durch Freistellung, sondern im Wege der Erstattung analog § 7 Abs. 5 InvStG.

Bei Ausschüttungen kanadischer Income Trusts ist die Anrechnung der ausländischen Quellensteuer nicht möglich, da in den über den Trust erzielten Einkünften auch teilweise oder sogar ausschließlich Einkünfte enthalten sein können, bei denen keine Anrechnung erfolgen kann. Den Anlegern verbleibt die Möglichkeit, die Anrechnung im Rahmen einer Veranlagung zur Einkommensteuer geltend zu machen. ■

Einkommensteuer/Lohnsteuer

Führungskräften vorbehalten Abendveranstaltung keine Betriebsveranstaltung im Sinne des § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG

Nach § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG kann die Lohnsteuer zu einem Pauschalsteuersatz von 25 % erhoben werden, wenn Arbeitslohn aus Anlass von Betriebsveranstaltungen gezahlt wird. Betriebsveranstaltungen sind Veranstaltungen auf betrieblicher Ebene mit gesellschaftlichem Charakter. Sie zielen darauf ab, den Kontakt der Arbeitnehmer unterein-

ander und damit das Betriebsklima zu fördern. Sie liegen deshalb regelmäßig in ganz überwiegendem Interesse des Arbeitgebers und führen nicht zu Arbeitslohn, solange nicht den Arbeitnehmern geldwerte Vorteile von solchem Eigengewicht zugewandt werden, dass nicht mehr von einem Übergewicht des eigenbetrieblichen Interesses gesprochen werden kann.

Im Falle des BFH-Urteils vom 15.1.2009 (DStR 2009 S. 629) war die durch die Rechtsprechung typisierend festgelegte Freigrenze für die Streitjahre 1997 bis 2001 von 200 DM erheblich überschritten worden. Es lag somit Arbeitslohn vor. Eine Besteuerung zum Pauschalsteuersatz von 25 % kam aber nicht in Betracht, da an den Veranstaltungen nur der Vorstand und die Partner – also die Führungsebene – teilnehmen durften.

Betriebsveranstaltungen richten sich an die Belegschaft in ihrer Gesamtheit. Der Begriff der Betriebsveranstaltung im Sinne des § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG ist daher nur dann erfüllt, wenn die Teilnahme allen Betriebsangehörigen oder zumindest allen Angehörigen einer Organisationseinheit (Filiale, Zweigbetrieb, Abteilung) offensteht. Eine Begrenzung des Teilnehmerkreises darf sich nicht als die Bevorzugung bestimmter Arbeitnehmergruppen erweisen. Die Beschränkung auf die Fälle, in denen alle Betriebsangehörigen teilnahmeberechtigt sind, entspricht auch dem Zweck der Vorschrift. Diese bezweckt keine Steuervergünstigung, sondern soll der Vereinfachung des Lohnsteuerverfahrens dienen. Die Pauschalbesteuerung zu einem Durchschnittssteuersatz von 25 % ist strukturell darauf angelegt, eine einfache und auch sachgerechte Besteuerung der Vorteile für die Belegschaft zu ermöglichen. Der Durchschnittssteuersatz ist nur gerechtfertigt, wenn Arbeitnehmer aus allen Lohngruppen einbezogen sind. Im Streitfall war diese Voraussetzung nicht gegeben. Der BFH versagte deshalb die Pauschalbesteuerung zum Satz von 25 %. ■

Körperschaftsteuer

Teilwertabschreibung auf eigenkapitalersetzende Darlehen durch § 8b Abs. 3 KStG 2002 a.F. nicht ausge- schlossen

Im Falle des BFH-Urteils vom 14.1.2009 (DStR 2009 S. 631) hatte eine GmbH auf Darlehen, die sie ihrer in wirtschaftliche Schwierigkeiten geratenen Tochtergesellschaft gewährt hatte, im Streitjahr 2002 Teilwertabschreibungen in Höhe von 50 % vorgenommen. Streitig war, ob § 8b Abs. 3 KStG 2002 (in der Fassung bis zur Änderung durch das Jahressteuergesetz 2008 vom 20.12.2007) einer Gewinnauswirkung der Teilwertabschreibung entgegenstand. Der BFH verneinte dies.

Nach § 8b Abs. 3 KStG 2002 sind Gewinnminderungen, die im Zusammenhang mit einem Anteil im Sinne des Abs. 2 der Vorschrift stehen, bei der Gewinnermittlung nicht zu berücksichtigen. In § 8b Abs. 2 KStG 2002 ist unter anderem der Anteil an einer Körperschaft aufgeführt, deren Leistungen beim Empfänger zu Einnahmen aus Kapitalvermögen (§ 20 EStG) führen – also auch wie im Streitfall die Beteiligung an der Tochter-GmbH. Gewinne aus der Veräußerung eines solchen Anteils bleiben bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz. Korrespondierend werden nur Gewinnminderungen, die einen solchen Anteil selbst betreffen, von § 8b Abs. 3 KStG erfasst. Hingegen handelt es sich bei kapitalersetzenden Darlehen um eigenständige Schuldverhältnisse, welche von der Beteiligung als solche unbeschadet ihrer gesellschaftlichen Veranlassung zu unterscheiden sind. Die Regelung des § 8b Abs. 3 KStG 2002 a.F. betrifft folglich ausschließlich substanzbezogene Wertminderungen des Anteils, die sich aus dessen ertragsteuerlicher Behandlung ergeben, und nicht jegliche mit dem

Anteil wirtschaftlich zusammenhängende Aufwendungen. Anderenfalls müssten konsequenterweise auch Gesellschafterdarlehen nicht eigenkapitalersetzender Art dem Anwendungsbereich des § 8b Abs. 3 KStG a.F. unterfallen. Dies würde dem Gedanken des Gesetzes, Aufwendungen in Zusammenhang mit steuerfreien Erträgen nicht zum Abzug zuzulassen, nicht entsprechen.

Die Neufassung des § 8b Abs. 3 KStG durch das Jahressteuergesetz 2008 zog ausdrücklich Wertverluste von Gesellschafterdarlehen in den Ausschluss des Abzuges ein. Diese Änderung war jedoch nicht lediglich klarstellend, sondern rechtsbegründend. Sie sollte Gestaltungen ausschließen, bei denen versucht wird, durch die Hingabe von Gesellschafterdarlehen die Abzugsverbote des § 8b KStG zu umgehen. Diese Neuregelung war erst ab dem Veranlagungszeitraum 2008 anwendbar und kann daher nicht zurückbezogen werden. ■

Schachtelstrafe des § 8b Abs. 5 KStG 2002 auch bei Mehrheitsbeteiligungen in Drittstaaten gemeinschafts- rechtswidrig

Nach § 8b Abs. 1 KStG 2002 in der Fassung vor Änderung durch das Steuervergünstigungsabbaugesetz vom 22.12.2003 (KStG 2002) bleiben unter anderem Dividendenbezüge im Sinne des § 20 EStG außer Ansatz. Von diesen Bezügen gelten nach § 8b Abs. 5 KStG 2002 5 % als Ausgaben. Diese dürfen nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden, soweit sie aus Anteilen an einer ausländischen Gesellschaft resultieren (sogenannte Schachtelstrafe). Der BFH hatte in mehreren Urteilen im Anschluss an die einschlägigen Entscheidungen des EuGH entschieden, dass die Fiktion von Betriebsausgaben und deren Abzugsverbot gegen die Niederlassungsfreiheit

verstößt, weil sie nur ausländische Beteiligungen betrifft (zuletzt BFH vom 9.8.2006, DStR 2007 S. 154; KPMG-Mitteilungen März 2007 S. 10).

Der BFH hatte dann in einer weiteren Entscheidung vom 9.8.2006 (DB 2006 S. 2547; KPMG-Mitteilungen Januar/Februar 2007 S. 10) ausgeführt, dass § 8b Abs. 5 KStG 2002 auch gegen die Freiheit des Kapitalverkehrs verstößt und somit die Schachtelstrafe auch nicht gegenüber Drittstaatenbeteiligungen angewendet werden darf. Dieses Urteil wurde von der Finanzverwaltung mit einem Nichtanwendungserlass belegt (BMF vom 21.3.2007, BStBl I 2007 S. 302; KPMG-Mitteilungen Juni 2007 S. 8). Der BFH entschied nunmehr in seinem Urteil vom 26.11.2008 (DStR 2009 S. 632) wiederum (insofern in Abweichung vom BMF-Nichtanwendungserlass), dass § 8b Abs. KStG 2002 a.F. selbst in Fällen einer 100 %-Drittstaatenbeteiligung gegen die Kapitalverkehrsfreiheit verstößt und nicht von der ausschließlich im EU/EWR-Falle anwendbaren Niederlassungsfreiheit verdrängt wird.

Ob eine nationale Regelung unter die eine oder die andere Grundfreiheit fällt, ist aufgrund der Rechtsprechung des EuGH nach dem Gegenstand der nationalen Regelung zu entscheiden. Betreffen sie nur solche Beteiligungen, die einen sicheren Einfluss auf die Gesellschaft ermöglichen, fallen sie unter die Niederlassungsfreiheit. Insofern zielen nationale Vorschriften, die nur die Beziehungen innerhalb einer Unternehmensgruppe regeln, vorwiegend auf die Niederlassungsfreiheit ab. Wenn mit solchen Vorschriften gleichzeitig Auswirkungen auf die Kapitalverkehrsfreiheit verbunden sind, rechtfertigt dies keine eigenständige Prüfung nach Art. 56 EG. Denn diese Auswirkungen sind lediglich als zwangsläufige Folge einer eventuellen Beschränkung der Niederlassungsfreiheit anzusehen.

Unter den Gegebenheiten des Streitfalls wird jedoch auch der Schutzbereich der Kapitalverkehrsfreiheit eröffnet. Die Regelung des § 8b Abs. 5 KStG 2002 ist zwar eingebettet in Normen, welche die Beziehungen innerhalb einer Unternehmensgruppe regeln. Der Regelungsgehalt der Vorschrift beschränkt sich aber darauf, das allgemeine Abzugsverbot des § 3c EStG für Aufwendungen, die mit steuerbefreiten Einnahmen in Zusammenhang stehen, für Zwecke des § 8b Abs. 1 KStG 2002 zu pauschalieren und zu quantifizieren. § 8b Abs. 5 KStG 2002 erfordert keinen „sicheren Einfluss“ auf die Beteiligungsgesellschaft; er gilt auch für Streubesitz. Damit hindert der Umstand, dass im Streitfall die Beteiligungen an den Gesellschaften außerhalb der EG alle beziehungsweise nahezu alle Anteile umfassten, im Ergebnis nicht, dass der Sachverhalt sowohl in den Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit als auch den der Kapitalverkehrsfreiheit fällt. Infolge der Ungleichheit von inländischen und ausländischen Beteiligungen wird auch die Kapitalverkehrsfreiheit verletzt. Rechtfertigungsgründe für diese Verletzung bestanden nicht. Da die Schachtelstrafenregelung erst nach 1993 geschaffen wurde, ist die sogenannte Stillhalteklausele in Art. 57 EG nicht einschlägig, nach der am 31.12.1993 bereits bestehende Rechtsvorschriften fortgelten.

Der BFH versagte damit die Anwendung des § 8b Abs. 5 KStG 2002 wiederum auch hinsichtlich der Beteiligungen in Drittstaaten. Einer Vorlage an den EuGH bedurfte es nicht, da der BFH die aufgezeigte Gemeinschaftsrechtslage in Anbetracht des aktuellen Stands der EuGH-Rechtsprechung als eindeutig erachtet. ■

Anwendbarkeit von § 8b Abs. 7 KStG 2002 auf Holding- und Beteiligungsunternehmen als Finanzunternehmen im Sinne des KWG

Nach § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG 2002 bleiben bei der Ermittlung des Einkommens Gewinne aus der Veräußerung eines Anteils an einer Körperschaft, deren Leistungen bei dem Empfänger zu bestimmten Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 1 Nr. 1, 2, 9 und 10 Buchst. a EStG 2002) führen, außer Ansatz. § 8b Abs. 1 bis 6 KStG 2002 und damit auch dessen Abs. 2 Satz 1 sind jedoch gemäß § 8b Abs. 7 Satz 1 KStG 2002 nicht auf Anteile anzuwenden, die bei Kredit- und Finanzdienstleistungsinstituten nach § 1 Abs. 12 des Gesetzes über das Kreditwesen (KWG) in der Fassung bis zur Änderung durch das Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie 2002/87/EG vom 16.12.2002 dem Handelsbuch zuzurechnen sind. Gleiches gilt nach § 8b Abs. 7 Satz 2 KStG 2002 für Anteile, die von Finanzunternehmen im Sinne des KWG mit dem Ziel der kurzfristigen Erzielung eines Eigenhandelserfolgs erworben werden.

Im Falle des BFH-Urteils vom 14.1.2009 (DStR 2009 S. 635) hatte eine GmbH, die die Beteiligung an anderen Unternehmen sowie die Verwaltung eigenen Vermögens zum Gegenstand hatte, 2001 einen 4%igen Anteil an einer GmbH erworben. Diesen Anteil stockte sie 2002 auf 50% auf und veräußerte kurz darauf den gesamten Anteil. Das Finanzamt versagte gemäß § 8b Abs. 7 KStG die Steuerbefreiung des § 8b Abs. 2 KStG 2002, soweit der Veräußerungsgewinn nicht auf den 4%igen Anteil angefallen war. Der BFH folgte dem.

Die GmbH war ein Finanzunternehmen im Sinne von § 8b Abs. 7 Satz 2 KStG 2002 in Verbindung mit § 1 Abs. 3 Satz 1

Nr. 1 KWG a. F. Erfasst sind demnach solche Unternehmen, die weder Kreditinstitute noch Finanzdienstleistungsinstitute sind und deren Haupttätigkeit unter anderem darin besteht, Beteiligungen zu erwerben. Das trifft bei Holding- und Beteiligungsgesellschaften zu. § 1 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 KWG a. F. erfordert nicht, dass das Unternehmen seinen Beteiligungsbesitz fortwährend umschlägt oder dass es sich um „typischerweise“ handelbaren Aktienbesitz handelt. Die GmbH hatte nach den Feststellungen der Tatsacheninstanz mit dem in 2002 hinzu erworbenen Anteil die kurzfristige Erzielung eines Eigenhandelserfolgs bezweckt. Der Begriff des Eigenhandelserfolgs bestimmt sich nach eigenständigen körperschaftsteuerlichen Maßstäben. Er umfasst den Erfolg aus jedem „Umschlag“ von Anteilen im Sinne des § 8b Abs. 1 KStG auf eigene Rechnung. Das Vorliegen eines Eigenhandels als Finanzdienstleistung im Sinne von § 1 Abs. 1a Satz 1 Nr. 4 KWG ist nicht erforderlich. Dementsprechend war die Steuerfreiheit des Veräußerungsgewinns durch § 8b Abs. 7 KStG 2002 ausgeschlossen. ■

Körperschaftsteuer/Verfahren

Singemäße Anwendung von § 32a KStG im Insolvenzverfahren

Soweit gegenüber einer Körperschaft ein Steuerbescheid hinsichtlich der Berücksichtigung einer verdeckten Gewinnausschüttung erlassen, aufgehoben oder geändert wird, kann gemäß § 32a Abs. 1 KStG ein Steuerbescheid oder ein Feststellungsbescheid gegenüber dem Gesellschafter, dem die verdeckte Gewinnausschüttung zuzurechnen ist, erlassen, aufgehoben oder geändert werden. ►

Accounting News

NEUIGKEITEN ZUR RECHNUNGSLEGUNG NACH IFRS UND HGB

Juni 2009

Inhalt

- A. IFRS: Aktuelle Entwicklungen
 - I. Änderungen der Ausbuchungsregeln von Finanzinstrumenten
 - II. IASB will FASB-Regeln zur Wertpapierbewertung nicht übernehmen
 - III. Veröffentlichung der *Annual Improvements 2007–2009*
 - IV. IDW-Stellungnahme zur Bilanzierung von Verträgen über den Kauf oder Verkauf von nicht-finanziellen Posten nach IAS 39
 - V. Neuer Entwurf zu Ertragsteuern – ED/2009/2
- B. HGB: Aktuelle Entwicklungen
BilMoG von Bundestag und Bundesrat verabschiedet

A. IFRS: Aktuelle Entwicklungen

I. Änderungen der Ausbuchungsregeln von Finanzinstrumenten

Das International Accounting Standards Board (IASB) hat am 1. März 2009 den Standardentwurf des IAS 39 und IFRS 7 mit Änderungen hinsichtlich der Regeln für die Ausbuchung von Finanzinstrumenten (*Derecognition*) veröffentlicht.

Hintergrund

Die Änderungen zielen auf eine Vereinfachung und eine Vereinheitlichung mit den Anforderungen nach US-GAAP ab. Außerdem beinhalten sie die Reaktion des IASB auf die aktuelle Finanzmarktkrise sowie die Empfehlungen des Financial Stability Forums. In diesem Zusammenhang soll auch dem Bedarf nach mehr Transparenz vor allem in Bezug auf Verbriefungstransaktionen Rechnung getragen werden.

Ausbuchungsregeln im Einzelnen

Die wesentliche Änderung ist die Abschaffung der Kombination unterschiedlicher Ausbuchungskonzepte für finanzielle Vermögenswerte (*Component Approach, Risk and Rewards Approach, Control Approach und Continuing Involvement Approach*) im derzeit gültigen IAS 39 zugunsten eines einheitlichen *Control-Approach* (Übertragung der Ver-

fügungsmacht). Durch diese Änderung wird insbesondere der Test zur Beurteilung der Risiken und Chancen aufgehoben. Darüber hinaus werden spezifische Anforderungen an Vereinbarungen zur Weiterleitung der Zahlungsflüsse gestellt.

Das IASB geht davon aus, dass die Ergebnisse der neuen Ausbuchungsregeln in vielen Fällen ähnlich sein werden wie bei den bisherigen. Die wesentlichen Ausnahmen betreffen Übertragungen, zum Beispiel bei Rückkaufvereinbarungen, wie sie insbesondere bei Wertpapierpensionsgeschäften zu finden sind, wenn die zugrunde liegenden finanziellen Vermögenswerte jederzeit verfügbar sind.

Weiterhin modifizieren die vorgeschlagenen Änderungen den Ansatz zur Ausbuchung finanzieller Verbindlichkeiten mit dem Ziel, eine bessere Übereinstimmung mit dem IFRS-Rahmenkonzept zu erreichen.

Der Standardentwurf enthält weiterhin einen alternativen Ansatz, der von einer Minderheit im IASB vertreten wird. Dieser beurteilt Beherrschung unterschiedlich und definiert den zu übertragenen Vermögenswert in einer anderen Weise.

Anhangangaben

Die vorgeschlagenen Änderungen des IFRS 7 sollen die Anhangangaben dahingehend erweitern, dass die Möglichkeit

der Einschätzung der Risiken und der Ergebnisauswirkungen in Bezug auf die übertragenen finanziellen Vermögenswerte eines Unternehmens für den Abschlussadressaten verbessert werden.

Erstanwendungszeitpunkt

Der Standardentwurf sieht noch keinen definitiven Erstanwendungszeitpunkt vor.

Der Entwurf steht auf den Internetseiten des IASB zum Download zur Verfügung. Stellungnahmen zu den Änderungen sind beim IASB bis zum 31.7.2009 einzureichen. ■

II. IASB will FASB-Regeln zur Wertpapierbewertung nicht übernehmen

Das International Accounting Standards Board (IASB) hat in seiner Pressemitteilung vom 7.4.2009 mitgeteilt, dass keine Notwendigkeit gesehen wird, die FASB-Regeln zur Wertpapierbewertung zu übernehmen, da die Unterschiede zwischen IFRS und US-GAAP nicht gravierend sind. Auch nach IFRS besteht die Möglichkeit der Bewertung nach Modellen statt mit Preisen aus Notverkäufen. ■

III. Veröffentlichung der *Annual Improvements 2007–2009*

Das International Accounting Standards Board (IASB) hat am 16.4.2009 die *Annual Improvements 2007–2009* veröffentlicht. Hierdurch erfolgt die Änderung von zehn International Financial Reporting Standards (IFRS) und zwei Interpretationen des International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC).

Neben den im Exposure Draft „*Proposed Amendments to IFRS*“ vom August 2008 vorgeschlagenen Änderungen enthalten

die veröffentlichten *Annual Improvements* auch vorgeschlagene Änderungen, die bereits im Exposure Draft „*Proposed Amendments to IFRS*“ vom Oktober 2007 sowie teilweise im Exposure Draft „*ED/2009/01*“ vom Januar 2009 veröffentlicht worden sind. Durch die Zusammenfassung dieser Änderungen in einem Dokument soll der Anpassungsaufwand reduziert werden.

Die Überarbeitung zweier Sachverhalte zu IAS 39 *Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung*, die im Entwurf zu den Änderungen der IFRS vom August 2008 enthalten waren, wurde verschoben. Alle anderen Sachverhalte aus diesen drei Entwürfen sind mit den veröffentlichten Änderungen abgeschlossen oder wurden aus dem Arbeitsprogramm des IASB entfernt.

Die Änderungen betreffen im Einzelnen folgende Verlautbarungen:

- IFRS 2: Aktienbasierte Vergütung
- IFRS 5: Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte und aufgegebene Geschäftsbereiche
- IFRS 8: Geschäftssegmente
- IAS 1: Darstellung des Abschlusses
- IAS 7: Kapitalflussrechnungen
- IAS 17: Leasingverhältnisse
- IAS 18: Erträge
- IAS 36: Wertminderung von Vermögenswerten
- IAS 38: Immaterielle Vermögenswerte
- IAS 39: Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung
- IFRIC 9: Neubeurteilung eingebetteter Derivate
- IFRIC 16: Absicherungen einer Nettoinvestition in einen ausländischen Geschäftsbetrieb

Die überwiegende Anzahl der Änderungen tritt für Berichtsjahre in Kraft, die am oder nach dem 1.1.2010 beginnen. Eine vorzeitige Anwendung ist zulässig. ■

IV. IDW-Stellungnahme zur Bilanzierung von Verträgen über den Kauf oder Verkauf von nicht-finanziellen Posten nach IAS 39

Das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) hat die IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: *Einzelfragen zur Bilanzierung von Verträgen über den Kauf oder Verkauf von nicht-finanziellen Posten nach IAS 39 (IDW RS HFA 25)* zur Veröffentlichung freigegeben.

Gegenstand der Verlautbarung sind Einzelfragen zur Bilanzierung von Verträgen über den Kauf oder Verkauf von nicht-finanziellen Posten nach IAS 39 im Rahmen der Aufstellung von Abschlüssen deutscher Unternehmen nach IFRS.

Sofern Verträge über den Kauf oder Verkauf von nicht-finanziellen Posten einen Nettoausgleich zulassen und damit den Charakter eines derivativen Finanzinstruments aufweisen, fallen sie grundsätzlich in den Anwendungsbereich von IAS 39. Nachträglich ausgenommen von dieser Regelung werden lediglich bestimmte Verträge, die nachweislich für den eigenen Bedarf abgeschlossen wurden. Diese werden als schwebende Geschäfte im Sinne von IAS 37 behandelt.

Der IDW RS HFA 25 erläutert weiterhin die praktisch relevanten Abgrenzungs- und Auslegungsfragen, die bei der Würdigung dieser Verträge regelmäßig auftreten, und geht hierbei insbesondere auf die verschiedenen Arten des Nettoausgleichs ein. Darüber hinaus werden im Einzelfall relevante Fragen, wie die Besonderheiten der Energiewirtschaft und die Trennungspflicht eingebetteter Derivate, diskutiert.

Die Verlautbarung wurde vom Hauptfachausschuss des IDW in seiner 215. Sitzung am 5./6.3.2009 verabschie-

det und wird in Heft 5/2009 der IDW-Fachnachrichten veröffentlicht.

V. Neuer Entwurf zu Ertragsteuern – ED/2009/2

Das International Accounting Standards Board (IASB) hat am 31.3.2009 den Entwurf eines neuen Standards zur Bilanzierung von Ertragsteuern – ED/2009/2 *Income Tax* – veröffentlicht. Der vorgeschlagene Entwurf soll den bestehenden IAS 12 Ertragsteuern ersetzen. Zudem sollen die Interpretationen SIC-21 *Ertragsteuern – Realisierung von neubewerteten, nicht planmäßig abzuschreibenden Vermögenswerten* sowie SIC-25 *Ertragsteuern – Änderungen im Steuerstatus eines Unternehmens oder seiner Eigentümer* in den neuen Standard integriert werden.

Die vorgeschlagenen Änderungen des Standardentwurfs gegenüber dem bestehenden IAS 12 sollen zum einen bisher nicht geregelte Fragestellungen im Bereich der Ertragsteuern aufgreifen und bestehende Ausnahmetatbestände abschaffen sowie zum anderen Differenzen zu den Regelungen nach US-GAAP verringern.

Das grundlegende Konzept der Abgrenzung latenter Steuern – basierend auf dem bilanzorientierten Ansatz (*temporaray concept*) – wird beibehalten.

Die vorgeschlagenen Änderungen betreffen insbesondere die folgenden Bereiche:

- Die Definition des Steuerwertes (*tax basis*) sowie der temporären Differenzen wurden angepasst. Zudem wurden Definitionen für Steuergutschriften (*tax credit*) und Investitions-gutschriften (*investment tax credit*) eingefügt.
- Die Ausnahmeregelungen beim erstmaligen Ansatz (*initial recognition exception*) von Vermögenswerten und

Schulden wurden gestrichen. Latente Steuern auf temporäre Differenzen beim Erstansatz sind unabhängig davon anzusetzen, ob die Differenzen in Zusammenhang mit einem Unternehmenserwerb stehen oder aus einem anderen Grund resultieren. Latente Steuern aus der erstmaligen Erfassung eines Geschäfts- oder Firmenwertes werden weiterhin nicht erfasst.

- Die Regelungen zu latenten Steuern auf „*outside-basis-differences*“ wurden insbesondere dahingehend angepasst, dass für Tochtergesellschaften und Gemeinschaftsunternehmen grundsätzlich ein Ansatz zu erfolgen hat. Soweit es sich um ausländische Tochterunternehmen oder Gemeinschaftsunternehmen handelt, erfolgt jedoch keine Erfassung latenter Steuern, wenn voraussichtlich keine Umkehrung in absehbarer Zeit erwartet wird. Assoziierte Unternehmen fallen nicht mehr unter die Ausnahmeregelungen.
- Aktive latente Steuern sind nach dem Vorschlag des IASB nunmehr in einem ersten Schritt vollständig anzusetzen. Im zweiten Schritt sind anschließend Wertberichtigungen auf diese aktiven latenten Steuern vorzunehmen, sodass der Netto-Betrag dem höchsten Wert entspricht, dessen Nutzung als „*more likely than not*“ eingeschätzt wird.
- Die Regelungen zur Zuordnung von Veränderungen latenter Steuern zu den Komponenten der Erfolgsrechnung wurden geändert.
- Die Berücksichtigung von Steuer-risiken, die im bisherigen IAS 12 nicht geregelt ist, soll anhand des Erwartungswertes der laufenden Steuern erfolgen.
- Bei unterschiedlichen Steuersätzen für ausgeschüttete oder thesaurierte Gewinne soll die erwartete Dividen-

denausschüttung bei der Ermittlung des Steuersatzes berücksichtigt werden.

- Nach den vorgeschlagenen Änderungen soll die Klassifizierung der latenten Steuern in kurz- und langfristig grundsätzlich nach Fristigkeit der zugrunde liegenden Vermögenswerte und Schulden erfolgen.

Stellungnahmen zu dem Entwurf können bis zum 31.7.2009 abgegeben werden. Der Entwurf steht auf der Homepage des IASB (www.iasb.org) zum Download zur Verfügung. ■

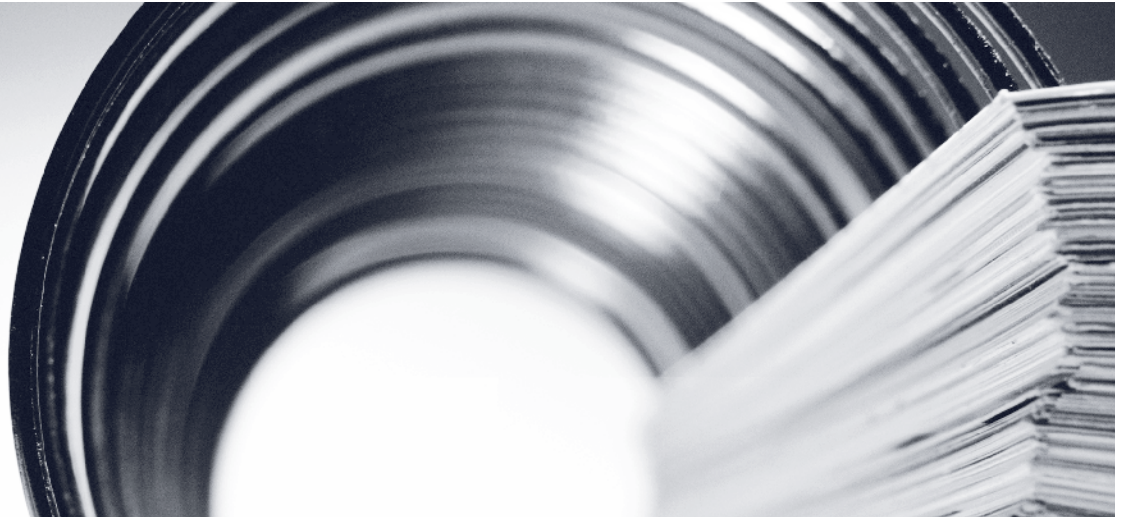
B. HGB: Aktuelle Entwicklungen

BilMoG von Bundestag und Bundesrat verabschiedet

Der Bundesrat hat in seiner Sitzung am 3.4.2009 dem Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – BilMoG) zugestimmt, nachdem der Deutsche Bundestag eine Woche zuvor den Gesetzentwurf nach 2. und 3. Lesung angenommen hatte.

Die wesentlichen inhaltlichen Änderungen gegenüber dem Regierungsentwurf umfassen:

- Die Streichung der Zeitwertbewertung der zu Handelszwecken erworbenen Finanzinstrumente für Nicht-Banken.
- Die Einführung eines Wahlrechts zur Aktivierung selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens anstelle einer Aktivierungspflicht.
- Die Einführung eines Wahlrechts zum Ansatz eines sich insgesamt ergebenden aktiven latenten Steuerüberhangs anstelle einer generellen Aktivierungspflicht aktiver latenter Steuern.
- Die Anpassung der handelsrechtlichen Vorschriften zur Konsolidierung von



Zweckgesellschaften an die internationalen Rechnungslegungsvorschriften.

- Die Ergänzung der Vorschriften zur Bewertung des Handelsbestands der Kreditinstitute zum beizulegenden Zeitwert insbesondere durch Ein-

fügung einer Verpflichtung zur Bildung eines antizyklisch wirkenden Sonderpostens als Puffer für die aus der Zeitwertbewertung des Handelsbestands resultierenden Wertänderungsrisiken.

Das Gesetz tritt am Tag nach seiner Verkündung im Bundesgesetzblatt in Kraft. Bei Redaktionsschluss wurde dies für Mitte Mai 2009 erwartet. ■

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

► Im Falle des vom BFH im vorläufigen Verfahren der Vollziehungsaussetzung gefassten Beschlusses vom 20.3.2009 (DStR 2999 S. 795) war streitig, ob und in welcher Höhe eine GmbH ihrem alleinigen Gesellschafter verdeckt Gewinne ausgeschüttet hatte. Das Klageverfahren der GmbH gegen die Körperschaftsteuerbescheide war zunächst nach § 240 ZPO unterbrochen worden. Das Finanzamt hatte aber den Rechtsstreit nach § 180 Abs. 2 InsO wieder aufgenommen und verständigte sich mit dem Insolvenzverwalter dahingehend, dass die verdeckten Gewinnausschüttungen nur noch mit einem Drittel des ursprünglich geschätzten Betrags anzusetzen waren. Das Finanzamt verminderte seine Anmeldungen hinsichtlich der Körperschaftsteuerforderungen entsprechend, woraufhin die Beteiligten den Rechtsstreit für erledigt erklärten. Der Alleingesellschafter hatte gegen die gegenüber seiner Person festgesetzten Einkommensteuerbescheide Einspruch eingelegt und Aussetzung der Vollziehung beantragt, soweit sie dem niedrigeren Ansatz der verdeckten Gewinnausschüttungen entsprach.

Die Vollziehung ist auszusetzen, wenn bei summarischer Prüfung ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Steuerbescheids bestehen. Zwar sind die gegenüber der GmbH erlassenen Körperschaftsteuerbescheide kein Grundlagenbescheid für den Einkommensteuerbescheid, der gegenüber dem Gesellschafter erlassen wird. Das gilt auch nach Einführung des Halbeinkünfteverfahrens und Schaffung des § 32a KStG durch das JStG 2007. Jedoch ist nicht zu verkennen, dass der Gesetzgeber mit der Vorschrift des § 32a KStG auf eine korrespondierende Besteuerung der verdeckten Gewinnausschüttungen hinwirken wollte.

Allerdings setzt § 32a KStG eine Änderung des die verdeckten Gewinnausschüttungen berücksichtigenden Körperschaftsteuerbescheids voraus. Im Streitfall hatte das Finanzamt jedoch die Körperschaftsteuerbescheide nicht geändert, sondern

nur seine im Prüfungstermin zur Insolvenztabelle angemeldeten Forderungen vermindert. Dies schließt aber die sinnvolle Anwendung des § 32a KStG nicht aus. Es ist zu berücksichtigen, dass sich das Anfechtungsverfahren wegen der Insolvenzeröffnung aufgrund der Wiederaufnahme in ein Insolvenzfeststellungsverfahren gewandelt hat. Dessen Gegenstand ist nicht die Rechtmäßigkeit der Bescheide, sondern die Beseitigung des Widerspruchs gegen die zur Insolvenztabelle angemeldeten Forderungen. Die Beseitigung des Widerspruchs durch Einigung mit dem Insolvenzverwalter kommt aber im Ergebnis einer Änderung der Körperschaftsteuerbescheide gleich. In einem solchen Fall reduziert sich das dem Finanzamt in § 32a KStG eingeräumte Ermessen auf eine entsprechend geänderte Steuerfestsetzung. Denn ohne Änderung wäre die Steuerfestsetzung für den Gesellschafter sachlich unrichtig. Demgemäß gewährte der BFH die Vollziehungsaussetzung. ■

Bewertung

Nachweis eines niedrigeren Grundstückswerts

Gemäß § 146 Abs. 7 BewG – in der für das Jahr 2003 geltenden Fassung – ist für bebaute Grundstücke ein niedrigerer Grundstückswert festzustellen, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass der gemeine Wert des Grundstücks niedriger ist als der nach § 146 Abs. 2 bis 6 BewG ermittelte Wert. Der Nachweis kann unter anderem auch durch Sachverständigen-gutachten erbracht werden. Einem solchen Gutachten ist in der Regel zu folgen, wenn es bei Fehlen bewertungsrechtlicher Sonderregelungen den Vorgaben der Wertermittlungsverordnung (WertV) entspricht und plausibel ist. Das BFH-Urteil vom 3.12.2008 (DStR 2009 S. 573) führt einige Anforderungen auf, die an ein solches Gutachten zu stellen sind.

Das Gutachten muss auf den zutreffenden Bewertungsstichtag abstellen. Dies ist in Erbschaftsfällen der Tag des Erbanfalls (§ 9 ErbStG). Maßgebend sind sowohl die tatsächlichen Verhältnisse zu diesem Stichtag als auch die Wertverhältnisse. Letzterem steht § 138 Abs. 1 Satz 2 BewG – wonach bezüglich der Wertverhältnisse auf den 1.1.1996 abzustellen ist, nicht entgegen. Denn dies ist in den nachfolgenden Vorschriften der §§ 140 ff. BewG ohnehin nur zum Teil umgesetzt worden. Insbesondere stellt der im Streitfall einschlägige § 146 BewG auf den Durchschnitt der in den letzten drei Jahren vor dem Besteuerungszeitpunkt erzielten Jahresmiete ab. Ist bereits der gemäß § 146 Abs. 2 BewG ermittelte Grundstückswert nicht an den Wertverhältnissen zum 1.1.1996 ausgerichtet, würde es den Wertvergleich verfälschen, dies im Rahmen des § 146 Abs. 7 BewG zu tun.

Das angewandte Wertermittlungsverfahren muss für das zu bewertende Grundstück geeignet sein. Nach § 7 Abs. 1 Satz 1 WertV kommen das Vergleichswertverfahren, das Ertragswertverfahren, das Sachwertverfahren oder mehrere dieser Verfahren in Betracht. Die Bewertungsverfahren sind gemäß § 7 Abs. 2 WertV nach Art des Gegenstandes unter Berücksichtigung der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr bestehenden Gepflogenheiten und der sonstigen Umstände im Einzelfall auszuwählen. Die Wahl ist zu begründen.

Das gewonnene Ergebnis ist unter Berücksichtigung der Lage auf dem Grundstücksmarkt zu überprüfen und gegebenenfalls an diese anzupassen. Hierunter ist gemäß § 3 Abs. 3 WertV die Gesamtheit der am Wertermittlungsstichtag für die Preisbildung im gewöhnlichen Geschäftsverkehr für Angebot und Nachfrage maßgebenden Umstände zu verstehen. So sind im Rahmen des Ertragswertverfahrens nicht allein die Renditerwartungen potenzieller Käufer ausschlaggebend. Vielmehr muss auch die

Bereitschaft der Grundstückseigentümer, zu einem solchen Preis zu verkaufen, hinzukommen.

Im Streitfall verwies der BFH den Rechtsstreit zurück, um den Klägern Gelegenheit zu geben, die Mängel des Gutachtens nachzubessern. ■

Verfahren

Hinreichende Veranlassung bei Kontrollmitteilungen aus Anlass von Bankenprüfungen

Nach § 194 Abs. 3 AO sind Kontrollmitteilungen grundsätzlich und damit auch aus Anlass von Bankenprüfungen zulässig. Eine generelle Auswertungsbeschränkung „im Bankenbereich“ besteht nicht. Jedoch haben die Finanzbehörden nach § 30a Abs. 1 AO auf das Vertrauensverhältnis zwischen den Kreditinstituten und deren Kunden besonders Rücksicht zu nehmen. Durch diese Norm wird der Ermessensspielraum der Finanzbehörden zwar nicht über die bei allen Ermittlungsmaßnahmen zu beachtenden Grundsätze der Verhältnismäßigkeit und der Zumutbarkeit hinaus beschränkt. Jedoch können sich aus § 30a Abs. 3 AO Einschränkungen ergeben. Danach dürfen Guthabenkonten und Depots, bei deren Einrichtung eine Legitimationsprüfung (§ 154 AO) durchgeführt worden ist, im Rahmen von Außenprüfungen bei einem Kreditinstitut nicht zwecks Nachprüfung der ordnungsgemäßen Besteuerung festgestellt oder abgeschrieben werden. Die Ausschreibung von Kontrollmitteilungen soll insoweit unterbleiben.

Im Fall des BFH-Urteils vom 9.12.2008 (DStR 2009 S. 581) ging es um die Zulässigkeit von Kontrollmitteilungen bezüglich eines Aufwandkontos „Wertpapier-Fehlgeschäfte“. Auf diesem waren Schadensersatzzahlungen an Kunden für

zum Beispiel fehlerhaft ausgeführte Wertpapieraufträge gebucht. Ein solches Konto ist kein legitimationsgeprüftes Konto. Zu berücksichtigen ist aber, dass die Belege entsprechend dem funktionalen Kontenbegriff zugleich zu einem – legitimationsgeprüften – Kundenkonto gehören können. In diesem Fall werden sie von dem Schutzzweck des § 30a Abs. 3 Satz 2 AO erfasst.

Diese Bestimmung verbietet aber nicht ausnahmslos und generell die Ausschreibung von Kontrollmitteilungen. So ist unstrittig, dass Zufallserkenntnisse dem zuständigen Finanzamt mitgeteilt werden dürfen. Aber auch für Erkenntnisse im Rahmen typischer steuerrechtlicher Ermittlungen zur Gewinnung von Prüfmateriale für die Veranlagung entfaltet § 30a Abs. 3 AO keine Sperrwirkung, wenn ein hinreichender Anlass für die Kontrollmitteilung besteht. Dies bedeutet, dass im konkreten Einzelfall die Abwägung der gesetzlichen Vorgabe, möglichst keine Kontrollmitteilungen zu schreiben, und der allfälligen Möglichkeit, unbekannte Steuerfälle zu entdecken, ein klares Übergewicht der fiskalischen Belange gegenüber dem vom Gesetz beabsichtigten Schutz des Bankkunden ergibt. Hinreichend veranlasst ist eine Kontrolle nur dann, wenn das zu prüfende Bankgeschäft Auffälligkeiten aufweist, die es aus dem Kreis der alltäglichen und banküblichen Geschäfte hervorheben oder eine für Steuerhinterziehung besonders anfällige Art der Geschäftsabwicklung erkennen lassen. Es muss also eine erhöhte Wahrscheinlichkeit der Entdeckung unbekannter Steuerfälle bestehen.

Im Streitfall war den Feststellungen des Finanzgerichts nicht zu entnehmen, welche Umstände den Prüfer veranlassten, die umstrittenen Kontrollmitteilungen zu fertigen. Die Höhe des im Einzelfall gezahlten Schadensersatzes allein ist dazu nicht ausreichend. Der BFH verwies deshalb den Rechtsstreit zurück. ■

Änderung von Einkommensteuerbescheiden aufgrund nachträglich bekannt gewordener steuerabzugspflichtiger Kapitalerträge

Das Bayerische Landesamt für Steuern hat in der Verfügung vom 2.12.2008 (DStR 2009 S. 803) zur Frage der Änderung von Einkommensteuerbescheiden Stellung genommen, wenn bisher nicht erklärte, dem Kapitalertragsteuerabzug unterworfenen Kapitalerträge bekannt werden. Die nachträglich bekannt gewordenen Kapitalerträge stellen neue Tatsachen im Sinne des § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO dar, die zur Änderung der Steuerfestsetzung führen, wenn sich eine höhere Einkommensteuer ergibt und noch keine Festsetzungsverjährung eingetreten ist. Die Änderung der Steuerfestsetzung ist auch vorzunehmen, wenn sich die Einkommensteuer durch die Anrechnung der Kapitalertragsteuer ermäßigt und sich damit eine Erstattung ergibt.

Die regelmäßig mit der Einkommensteuerfestsetzung verbundene Anrechnung der Steuerabzugsbeträge stellt einen selbstständigen Verwaltungsakt (Anrechnungsverfügung) dar, der im Fall der Rechtswidrigkeit unter den Voraussetzungen des § 130 AO korrigiert werden kann. Dies ist jedoch nur innerhalb der durch die ursprüngliche Anrechnungsverfügung in Lauf gebrachten Zahlungsverjährungsfrist möglich. Der Fristablauf ist gegebenenfalls bei nachträglich bekannt gewordenen Kapitalerträgen zu beachten. Zusätzlich ist zu berücksichtigen, dass eine Anrechnung die Einbeziehung der entsprechenden Kapitalerträge in das Einkommen voraussetzt (§ 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG).

Eine Änderung der Steuerfestsetzung aufgrund der nachträglich bekannt gewordenen Kapitalerträge ist nur innerhalb der regulären Festsetzungsfrist von vier Jahren (§ 169 Abs. 2 Nr. 2 AO)

zulässig. Eine Verlängerung der Festsetzungsfrist auf fünf bzw. zehn Jahre tritt nicht ein. Dies würde einen hinterzogenen Betrag voraussetzen. Daran fehlt es aber, wenn der Steuergläubiger die geschuldete Einkommensteuer durch Steuerabzug bereits erhoben hatte und objektiv nie ein Anspruch auf eine Abschlusszahlung zu seinen Gunsten bestand.

Der nachträglichen Berücksichtigung der Kapitalertragsteuer steht § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG nicht entgegen, wenn die Änderung der Einkommensteuerfestsetzung unterbleibt, weil sich auch unter Einbeziehung der Kapitalerträge keine höhere Einkommensteuer ergibt. ■

Gewerbsteuer

Anteiliger Wegfall des Verlustvortrags mit dem Ausscheiden des stillen Gesellschafters aus atypisch stiller Gesellschaft

Nach § 10a Satz 1 GewStG wird der Gewerbeertrag um den verbliebenen Gewerbeverlustvortrag gekürzt. Voraussetzung ist sowohl Unternehmens- als auch Unternehmeridentität. Dabei bedeutet Unternehmeridentität, dass der Steuerpflichtige, der den Verlustabzug in Anspruch nimmt, den Gewerbeverlust zuvor in eigener Person erlitten haben muss. Bei einer Personengesellschaft sind die Gesellschafter, soweit sie Mitunternehmerisiko tragen und Mitunternehmerinitiative ausüben, die (Mit-)Unternehmer des Betriebs. Dementsprechend geht bei Ausscheiden eines Mitunternehmers der auf ihn entfallende Verlustvortrag verloren. Dies gilt auch dann, wenn der aus einer KG ausscheidende Gesellschafter über eine andere KG (Obergesellschaft), auf die er seine Beteiligung übertragen hat, weiterhin mittelbar an der Untergesellschaft beteiligt bleibt. Im

Falle der doppelstöckigen Personengesellschaft ist Mitunternehmerin die Obergesellschaft. Deren Gesellschafter sind zwar gemäß § 15 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG Mitunternehmer. Jedoch gilt dies nur hinsichtlich der Tätigkeits- und Nutzungsvergütungen sowie des Sonderbetriebsvermögens. Denn bei anderem Verständnis der Vorschrift würde sich eine doppelte Einkünftezurechnung ergeben.

Diese Regelungen finden nach dem BFH-Urteil vom 22.1.2009 (DStR 2009 S. 683) gleichermaßen Anwendung beim Ausscheiden des stillen Gesellschafters aus einer atypisch stillen Gesellschaft, soweit der stille Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen ist. Der Umstand, dass die unternehmerische Tätigkeit des atypisch stillen Gesellschafters nicht nach außen dringt, ist für die Annahme der Mitunternehmerschaft irrelevant. Das Gleiche gilt auch für den Umstand, dass bei der stillen Gesellschaft allein der Inhaber des Handelsgeschäfts Schuldner der Gewerbebesteuer ist.

Scheidet der (stille) Gesellschafter während des Erhebungszeitraums aus der Gesellschaft aus, können die bis zu diesem Zeitpunkt angefallenen positiven Gewerbeerträge noch um Verluste früherer Jahre gekürzt werden. Da der Gewerbebetrieb bei einem partiellen Mitunternehmerwechsel jedoch nicht als eingestellt gilt und daher der Gewerbeertrag des gesamten Erhebungszeitraums zu ermitteln ist, sind solche positiven Gewerbeerträge zunächst mit etwaigen Verlusten, die im Erhebungszeitraum nach dem Ausscheiden entstanden sind, zu verrechnen, bevor der gewerbesteuerliche Verlustvortrag aus Vorjahren zur Verrechnung kommen kann.

Im Streitfall war die (atypisch) stille Gesellschafterin im laufenden Erhebungszeitraum aus der Gesellschaft ausgeschieden. Das Finanzgericht hatte – von einem anderen Rechtsstandpunkt ausgehend – keine Feststellungen dazu getroffen, ob und in welchem Umfang bis zum Aus-

scheiden und danach ein positiver Gewerbeertrag angefallen war. Der BFH verwies deshalb den Rechtsstreit zurück. ■

Grundsteuer

Voraussetzungen für einen teilweisen Erlass der Grundsteuer

Der Senator für Finanzen in Berlin nimmt im Runderlass vom 21.1.2009 (DStR 2009 S. 589) zu der Änderung des § 33 GrStG durch das JStG 2009 wie folgt Stellung.

In der bereits für 2008 geltenden Neuregelung in § 33 GrStG werden die Voraussetzungen für einen teilweisen Erlass der Grundsteuer dahingehend geändert, dass die Minderung des normalen Rohertrags nunmehr über 50 % (bisher 20 %) betragen muss. Die Höhe des Steuererlasses ist festgelegt auf 25 % bei einer Ertragsminderung von mehr als 50 % und auf 50 % bei einer Ertragsminderung von 100 %.

Für bebaute Grundstücke ist der normale Rohertrag die nach den Verhältnissen zu Beginn des Erlassjahrs geschätzte übliche Jahresrohmiete. Es kommt nicht mehr auf die tatsächlich zu Beginn des Erlasszeitraums erzielte Jahresrohmiete an. Der geschätzten üblichen Jahresrohmiete ist die im Erlasszeitraum tatsächlich erzielte Jahresrohmiete gegenüberzustellen. Für die Ermittlung der geschätzten üblichen Jahresrohmiete ist auf die Nutzbarkeit der Flächen nach Wohn- und/oder gewerblicher Nutzung abzustellen. Maßgebend ist die Bruttokaltmiete einschließlich der Umlagen und sonstigen Leistungen des Mieters. Der Mietspiegel kann zur Schätzung herangezogen werden. Anhand von Beispielen wird die Ermittlung der Rohertragsminderung erläutert.

Die Minderung des Rohertrags darf vom Grundstückseigentümer nicht zu

vertreten sein. Der Begriff des Vertretenmüssens ist weit auszulegen. Umstände, auf deren Eintritt oder Nichteintritt der Steuerpflichtige keinen Einfluss hat, sind ihm nicht zuzurechnen. Einen Wohnungsleerstand hat er nicht zu vertreten, wenn er sich nachhaltig um die Vermietung der Wohnung zu einem marktgerechten Preis bemüht hat. In der Rechtsprechung wird nur zum Teil die Auffassung vertreten, dass der Vermieter den Mietpreis nach dem untersten Rand der Mietpreisspanne bemessen haben muss.

Bei Betrieben der Land- und Forstwirtschaft ist als normaler Rohertrag der Rohertrag anzusehen, der aus dem Wirtschaftsteil nach den Verhältnissen zu Beginn des Erlasszeitraums bei ordnungsgemäßer Bewirtschaftung nachhaltig erzielbar wäre. ■

Umsatzsteuer

Fingierter innergemeinschaftlicher Kfz-Zwischenhandel zur Umsatzsteuerhinterziehung

Eine Lieferung von Gegenständen stellt keine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung im Sinne der §§ 4 Nr. 1 Buchst. b, 6a UStG dar, wenn der inländische Unternehmer in kollusivem Zusammenwirken mit dem Abnehmer die Lieferung an einen Zwischenhändler vortäuscht, um dem Abnehmer die Hinterziehung von Steuern zu ermöglichen. Erklärt der inländische Unternehmer eine solche Lieferung als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung, so macht er gegenüber den Finanzbehörden unrichtige Angaben im Sinne von § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO. Er verkürzt dadurch die auf die Umsätze nach §§ 1 Abs. 1 Nr. 1, 13 Abs. 1 Nr. 1, 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG anfallende und von ihm geschuldete Umsatzsteuer. Zu diesem Ergebnis kommt der BGH im Rahmen einer steu-

erstrafrechtlichen Revision durch Zurückweisungsbeschluss vom 20.11.2008 (DStR 2009 S. 577).

Die von der Vorinstanz zu Freiheitsstrafen verurteilten Revisionskläger (Kläger) hatten im Inland gegen Rechnung mit offen ausgewiesener Umsatzsteuer Kfz erworben, die sie sodann an ihre in Italien gewerblich tätigen Abnehmer verkauften. Ihre Ausgangsrechnungen stellten die Kläger in Absprache mit ihren Abnehmern auf italienische Scheinkäufer aus, die ihrerseits die Fahrzeuge zum Schein an Zwischenhändler veräußerten. In einem weiteren Scheingeschäft verkauften diese Zwischenhändler die Fahrzeuge an die Abnehmer der Kläger und wiesen in den diesbezüglichen Ausgangsrechnungen die italienische Umsatzsteuer offen aus. Wie den Klägern bewusst war, sollte den Abnehmern so der Vorsteuerabzug ermöglicht werden, während die Aussteller der Scheinrechnungen zu keinem Zeitpunkt italienische Umsatzsteuer abführten. Die Kläger hatten die Umsätze aus den Geschäften mit ihren italienischen Scheinkäufern in ihren Umsatzsteuervoranmeldungen und -erklärungen als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen aufgeführt.

Nach dem BGH haben die an die Scheinkäufer erklärten Lieferungen nicht stattgefunden. Die tatsächlich ausgeführten Lieferungen an die Abnehmer waren andererseits nicht von der deutschen Umsatzsteuer steuerbefreit. Um eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung annehmen zu können, ist nämlich unter anderem erforderlich, dass der Erwerb des Gegenstands der Lieferung beim Abnehmer im anderen Mitgliedstaat den Vorschriften der Umsatzbesteuerung unterliegt. Nach dem BGH ist zwar nicht Voraussetzung, dass der Gegenstand des Erwerbs tatsächlich besteuert wird. Die Grenze der Berufung auf diese europarechtskonform anzuwendende Steuerbefreiungsvorschrift ist jedoch erreicht, wo deren Vorteile im Rahmen einer rechtsmissbräuchlichen Praxis erstrebt werden.

Dies ist der Fall, wenn Umsätze trotz formaler Anwendung der Bedingungen der einschlägigen Bestimmungen der Sechsten Richtlinie und des zu ihrer Umsetzung erlassenen nationalen Rechts einen Steuervorteil zum Ergebnis haben, dessen Gewährung dem mit diesen Bestimmungen verfolgten Ziel zuwiderliefe und wenn anhand objektiver Kriterien ersichtlich ist, dass mit den fraglichen Umsätzen im Wesentlichen ein Steuervorteil bezweckt wird.

Demnach unterliegt der Erwerb des Gegenstands einer Lieferung dann nicht den Vorschriften der Umsatzbesteuerung in einem anderen Mitgliedstaat im Sinne der Vorschrift, wenn die im Bestimmungsland vorgesehene Erwerbsbesteuerung der konkreten Lieferung nach dem übereinstimmenden Willen von Unternehmer und Abnehmer durch Verschleierrungsmaßnahmen und falsche Angaben gezielt umgangen werden soll, um dem Unternehmer oder dem Abnehmer einen ungerechtfertigten Steuervorteil zu verschaffen. ■

Umsatzsteuer bei Hotelleistungen (Unterbringung und Verpflegung)

Das Urteil des BFH vom 15.1.2009 (DStR 2009 S. 743) behandelt die Frage, wie eine neben der Übernachtung vom Hotelier angebotene Verpflegung umsatzsteuerlich zu würdigen ist. Der BFH nimmt ebenfalls Stellung zu der Frage, ob die entsprechenden Grundsätze auch dann Anwendung finden, wenn es sich hierbei um Leistungen eines Reiseorganisations gegenüber einem anderen Unternehmer handelt.

Die Klägerin stellt Leistungspakete zusammen. Dabei handelt es sich um Übernachtungsleistungen mit Voll- oder Halbpension sowie weitere Leistungen, wie zum Beispiel Exkursionen. Diese verkauft sie an Busreiseunternehmen, die

ihrerseits Pauschalreisen anbieten. Die Klägerin behandelte im Streitjahr 1988 die Leistungen, die im Zusammenhang mit im Ausland befindlichen Hotels erfolgten, als im Inland nicht steuerbare Umsätze.

Das Finanzamt vertrat die Auffassung, dass sich der Leistungsort für die Verpflegungsleistungen bis zum 28.6.1998 nach § 3 Abs. 6 UStG richte. Zeitlich danach bestimme sich der Leistungsort jedoch nach der Neuregelung für die Abgabe von Speisen und Getränken (§ 3 Abs. 9 S. 4 und 5 UStG in der damaligen Fassung) nach § 3a Abs. 1 UStG. Deshalb seien ab diesem Zeitpunkt die Verpflegungsleistungen auch dann im Inland steuerbar, wenn das jeweilige Hotel im Ausland liege. Überdies handele es sich bei den an die Busunternehmen erbrachten Leistungen um sogenannte Kettengeschäfte (das heißt Reiseleistungen an andere Unternehmer). Bei Kettengeschäften sei die Margenbesteuerung nach § 25 UStG gemäß Abschn. 272 UStR nicht anwendbar.

Der BFH gab der Revision der Klägerin statt und hob die Entscheidung der Vorinstanz auf. Zur Begründung verwies der BFH auf die Entscheidung des EuGH vom 22.10.1998 (Rs. C-208/96 und C-94/97, DStRE 1998 S. 843). Das EuGH-Urteil betrifft ein pauschales Leistungspaket eines Hoteliers, bestehend aus einer Hotelunterbringung mit Halbpension und Busbeförderung. Nach dem EuGH sind gewöhnlich mit Reisen verbundene Dienstleistungen, auf die im Verhältnis zur Unterbringung nur ein geringer Teil des Pauschalbetrags entfällt und die zu den traditionellen Aufgaben eines Hotels gehören, als Nebenleistungen zu betrachten. Nach dem EuGH können somit selbst Leistungen, die ein Hotelier bei Dritten bezieht, Nebenleistungen zur Unterbringung im Hotel sein. Nach dem BFH muss dies unter denselben Voraussetzungen auch für Nebenleistungen – wie zum Beispiel Restaurant-

dienstleistungen – gelten, die der Hotelier selbst erbringt.

Der BFH stuft die Verpflegungsleistungen der Klägerin als Nebenleistungen zur Hotelunterbringung ein, zumal im direkten Vergleich der Verpflegungsanteil gering war (12,5 %). Die Leistungen unterliegen dort der Umsatzsteuer, wo sich das Hotel befindet (§ 3a Abs. 2 Nr. 1 UStG). Unerheblich ist, dass die Klägerin selbst kein Hotelier ist und die Leistungen nicht unmittelbar den Hotelgästen, sondern anderen Unternehmen erbracht hat.

Für Kettengeschäfte ist § 25 UStG nicht anwendbar. Ob demgegenüber Art. 26 der Richtlinie 77/388/EWG auch Reiseleistungen an andere Unternehmer umfasst, ist nach dem BFH aufgrund des eindeutigen Wortlauts von § 25 UStG nicht entscheidungserheblich. Eine unmittelbare Anwendung der Richtlinie zulasten der Klägerin kam nicht in Betracht. ■

Blockheizkraftwerk im Einfamilienhaus als unternehmerische Tätigkeit

Die Entscheidung des BFH vom 18.12.2008 (DStR 2009 S. 749) betrifft den Verkauf von selbst erzeugtem Strom mittels eines Blockheizkraftwerks an ein Stromerzeugungsunternehmen. Fraglich war, ob der Kläger – ein Lokführer – dadurch als Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuerrechts tätig geworden ist. Ferner war streitig, ob ihm der Vorsteuerabzug aus der Anschaffung des Blockheizkraftwerks zusteht.

Der BFH hat diese Fragen zugunsten des Klägers entschieden. Zugleich traf der BFH Feststellungen zu den wesentlichen Umständen, die die Unternehmereigen-

schaft in Fällen wie dem zugrunde liegenden begründen.

Der Kläger ließ im Streitjahr 2005 ein Blockheizkraftwerk in sein privat genutztes Einfamilienhaus einbauen. Mit einem Stromversorgungsunternehmen X schloss er einen unbefristeten „Strom-einspeisungsvertrag“. Danach lieferte er den über den Eigenbedarf hinaus produzierten Strom zu einem Festpreis in das Netz der X. Am 13.10.2005 meldete der Kläger dem Finanzamt die Aufnahme der gewerblichen Tätigkeit „Einspeisung vom Blockheizkraftwerk“ an. Er verzichtete auf die Kleinunternehmerregelung nach § 19 UStG. Außerdem beantragte er die Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten, die das Finanzamt am selben Tag gewährte. In seiner Umsatzsteuererklärung für das Streitjahr bezeichnete der Kläger die Art des Unternehmens als „gewerblichen Stromverkauf“. Von dem im Streitjahr produzierten Strom verbrauchte der Kläger für sich 20 % und speiste die restlichen 80 % in das Netz der X. Er erklärte im Streitjahr insbesondere Vorsteuerbeträge aus der Anschaffung und dem Betrieb des Blockheizkraftwerks in Höhe von 3.976,47 Euro.

Das Finanzamt versagte den Vorsteuerabzug aus der Anschaffung und dem Betrieb des Blockheizkraftwerks. Der Kläger sei kein Unternehmer, weil er mit der Anlage höchstens circa 1.800 Euro im Jahr an Einnahmen erzielen könne. Unterhalb einer Einnahmegrenze von 3.000 Euro könne aber nicht von einer unternehmerischen Tätigkeit ausgegangen werden. Das Finanzgericht entschied dagegen, dass der Kläger im Streitjahr als Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuerrechts tätig geworden ist. Der BFH bestätigte diese erstinstanzliche Entscheidung. Bei der erforderlichen Gesamtwürdigung anhand der konkreten Umstände ergab sich, dass das Blockheizkraftwerk der nachhaltigen Erzielung von Einnahmen diene. Hierfür sprachen der dauerhafte Einspeisevertrag, die Höhe der Einnahmen sowie die nicht nur gelegentliche

Stromlieferung. Die gebotene Gesamtwürdigung verbietet es nach dem BFH, einzelne Kriterien isoliert zu betrachten. Die Ablehnung des unternehmerischen Tätigwerdens allein wegen zu geringer Einnahmen durch das Finanzamt war demzufolge unzulässig. Die private Motivation für die Anschaffung der Anlage war für die Streitfrage gemäß Art. 4 Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG ebenfalls unerheblich.

Der BFH sieht seine Entscheidung auch im Einklang mit dem im Streitjahr geltenden Abschnitt 18 Abs. 4 Sätze 1 bis 3 UStR 2005. Zwar falle das Blockheizkraftwerk im Gegensatz zu einer Photovoltaikanlage nicht in den wörtlichen Anwendungsbereich der dort in Bezug genommenen §§ 3 bis 8 Erneuerbare-Energien-Gesetz (EEG). Der Neutralitätsgrundsatz gebiete es jedoch, dass gleiche Leistungen umsatzsteuerrechtlich gleich zu behandeln sind. Schließlich durfte der Kläger das Blockheizkraftwerk auch insgesamt seinem Unternehmen zuordnen, da er es zu mindestens 10 % für sein Unternehmen nutzte.

Der BFH sieht auch die übrigen Voraussetzungen des § 15 UStG vorliegend erfüllt. Insbesondere hat der Kläger das Blockheizkraftwerk seinem Unternehmen rechtzeitig zugeordnet. Dies sei durch Anzeige der Aufnahme der gewerblichen Tätigkeit im Herbst 2005 und durch die Abgabe der entsprechenden Umsatzsteuererklärung 2005 im Mai 2006 erfolgt. ■

Geräteidentifikationsnummer als Bestandteil der handelsüblichen Bezeichnung des gelieferten Gegenstands

Mit Urteil vom 19.4.2007 (DStR 2007 S. 1524) hat der BFH entschieden, dass der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG unter bestimmten

Voraussetzungen zu versagen ist, auch wenn die objektiven Voraussetzungen für eine Lieferung erfüllt sind. Dies ist dann der Fall, wenn objektive Umstände belegen, dass der Steuerpflichtige wusste oder wissen konnte oder hätte wissen müssen, dass er mit seinem Erwerb an einem Umsatz beteiligt war, der in einem Umsatzsteuerbetrug einbezogen war.

Dieses Urteil bot dem BMF Anlass zu seinem Schreiben vom 1.4.2009 (DStR 2009 S. 802). Darin nimmt die Finanzverwaltung zum einen Stellung zu der Frage, ob die Angabe einer Geräteidentifikationsnummer in der Rechnung erforderlich ist. Zum anderem geht das BMF auf die Konsequenzen ein, wenn eine Geräteidentifikationsnummer nicht aufgezeichnet wird.

Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ist unter anderem, dass der Unternehmer im Besitz einer nach § 14 UStG ausgestellten Rechnung ist. Aus der nach § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 5 UStG erforderlichen Angabe der handelsüblichen Bezeichnung der gelieferten Gegenstände lässt sich keine – auch nicht in Zusammenschau mit Abschnitt 185 Abs. 15 UStR – Verpflichtung zur Angabe einer Geräteidentifikationsnummer in der Rechnung herleiten. Etwas anderes ergibt sich auch dann nicht, wenn die Weiterleitung zwischen Geschäftspartnern im Handelsverkehr allgemein üblich ist.

Nach dem BMF darf nämlich nach gemeinschaftsrechtlichen Rechtsgrundsätzen der Umfang der in der Rechnung verlangten Pflichtangaben nach Artikel 226 Nr. 6 MwStSystRL den Vorsteuerabzug nicht praktisch unmöglich machen oder übermäßig erschweren. Die Versagung des Vorsteuerabzugs allein wegen des Fehlens der Geräteidentifikationsnummer ist deshalb nicht zulässig.

Allerdings setzt der Vorsteuerabzug eine tatsächlich durchgeführte Lieferung voraus. Die Nichtaufzeichnung einer üblicherweise in der Lieferkette weiter-

gegebenen Geräteidentifikationsnummer ist geeignet, Zweifel zu begründen, dass tatsächlich eine Lieferung im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG an den Rechnungsempfänger ausgeführt wurde. Sie kann diesbezüglich Indiz für eine nicht ausgeführte Lieferung sein. Sie kann weiter Indiz dafür sein, dass der Unternehmer wusste oder wissen konnte oder hätte wissen müssen, dass er mit seinem Erwerb an einem Umsatz beteiligt war, der in einen Umsatzsteuerbetrug einbezogen war. ■

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

Mit dem **Infodienst Steuern & Recht** von KPMG erhalten Sie unter www.kpmg.de/Themen/1809.htm eine tagesaktuelle Nachrichtenübersicht zu steuerlichen und rechtlichen Themen – für Ihren ganz persönlichen Wissensvorsprung.

Einreihung von Multifunktionsgeräten im Rahmen der zollfreien Einfuhr von Datenverarbeitungsgeräten

Der EuGH hat in seiner Entscheidung vom 11.12.2008 (Rs. C-362/07 und C-363/07) festgestellt, dass – entgegen der bisher restriktiven Einreihungspraxis der Zollbehörden – bestimmte Multifunktionsgeräte als Datenverarbeitungsmaschinen in die Position 8471 der Kombinierten Nomenklatur (KN) eingereiht und somit zollfrei eingeführt werden können.

Die Zollverwaltung reihte bislang Datenverarbeitungsgeräte schon dann nicht mehr in die Position 8471 KN ein, wenn eine nur untergeordnete zusätzliche Funktion neben der der Datenverarbeitung vorlag. Denn nach der Praxis der Zollverwaltung war für die Anwendung der Anmerkung 5 E zu Kapitel 84 der KN, wonach Maschinen mit eigener Funktion, die in Datenverarbeitungsgeräten eingebaut sind oder mit diesen zusammenarbeiten, nach dieser eigenen Funktion einzureihen sind, schon ausreichend, wenn das Gerät nur zusätzlich eine andere Funktion neben der Datenverarbeitung ausführte. Folge war, dass diese Geräte aus der Position 8471 KN herausfielen und dann etwa als Videogerät (Position 8521 KN), Monitor (Position 8528 KN) oder Kopierer (Position 8443 KN) mit einem Zollsatz von bis zu 14 % eingeführt werden mussten. Der BFH bestätigte diese Auffassung in seinen Beschlüssen vom 8.12.2006 (Az.: VII B 334/05) und vom 24.5.2007 (Az.: VII B 146/06).

Dieser Auffassung tritt der EuGH deutlich entgegen. Nach dem Urteil des EuGH trifft die Ausweisung durch Anmerkung 5 E zu Kapitel 84 KN nur Geräte, die ausschließlich eine andere Funktion als die der Datenverarbeitung ausführen. Denn nur diese weisen eine

eigene Funktion (andere als Datenverarbeitung) im Sinne der Anmerkung 5 E zu Kapitel 84 KN auf.

Verfügt ein Datenverarbeitungsgerät über mehrere Funktionen, so ist nach dem EuGH zu unterscheiden, ob die zusätzliche Funktion gegenüber der Funktion der Datenverarbeitung zweitrangig ist oder ihr gegenüber im Vordergrund steht. Ist die datenverarbeitungs Fremde Funktion zweitrangig, ist das Gerät beispielsweise als Einheit einer automatischen Datenverarbeitungsmaschine in die Position 8471 KN einzureihen. Steht die zusätzliche Funktion jedoch im Vordergrund, bestimmt sich die Einreihung nach dem Merkmal des Gerätes, welches dem Produkt den wesentlichen Charakter verleiht.

Es ist zu empfehlen, Datenverarbeitungsgeräte hinsichtlich der vom EuGH aufgestellten Kriterien auf ihre Zollfreiheit zu prüfen und die Anmeldepraxis hinsichtlich dieser Geräte gegebenenfalls zu ändern.

Bereits gezahlte Zollabgaben können unter Umständen erstattet werden. Die Erstattung von Einfuhrabgaben kann gemäß Art. 236 Zollkodex für einen Zeitraum von drei Jahren nach Einfuhr der Waren erfolgen. ■

KPMG-Veranstaltungen*

Das neue HGB steht. Sind Sie bereit? BilMoG: Nutzen Sie die Möglichkeiten!

10. Juni 2009 in Bremen
 16. Juni 2009 in Berlin
 16. Juni 2009 in Hamburg
 16. Juni 2009 in Köln
 17. Juni 2009 in Hannover
 18. Juni 2009 in Düsseldorf
 25. Juni 2009 in Bielefeld
 25. Juni 2009 in München
 30. Juni 2009 in Frankfurt am Main
 29. Juni 2009 in Ulm
 30. Juni 2009 in Stuttgart
 1. Juli 2009 in Freiburg
 8. Juli 2009 in Mannheim
 9. Juli 2009 in Heilbronn
 10. Juli 2009 in Karlsruhe

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

Ausländische Versicherungsbetriebsstätten – Gewinnermittlung im Kontext der OECD-Entwicklungen

7. Juli 2009 in München

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

Private Equity & Venture Capital Fund Compliance

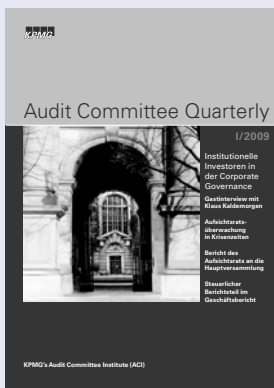
8. Juli 2009 in München

Ihre Ansprechpartnerin:
 Vera Hetzel
 T +49 89 9282-1159
 vhetzel@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

Literaturtipp



Neu: Audit Committee Quarterly I/2009

Der Schwerpunkt der aktuellen Ausgabe des Audit Committee Quarterly liegt auf der Rolle institutioneller Investoren und dem Umgang von Vorstand und Aufsichtsrat mit diesen aktiven Aktionären.

Weitere für den Aufsichtsrat derzeit relevante Themen sind die gestiegenen Überwachungsanforderungen in Krisenzeiten, der in diesem Jahr besonders

wichtige Bericht des Aufsichtsrats an die Hauptversammlung und der häufig unterschätzte steuerliche Berichtsteil des Geschäftsberichts. Aktuelle Meldungen zur Corporate Governance und zum Financial Reporting sowie Urteilsbesprechungen runden die Ausgabe ab.

Kostenfreier Download der Publikation unter www.audit-committee-institute.de

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

Prof. Dr. Winfried Melcher

Klingelhöferstraße 18
10785 Berlin
T +49 30 2068-4671

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.

© 2009 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.