

KPMG-Mitteilungen

August/September 2010

Editorial

Steuerrecht (Auszug)

- 3 Ernstliche Zweifel an Gewinnrealisierung bei Übertragung eines Wirtschaftsguts zwischen Schwesterpersonengesellschaften
- 3 Wertaufholungsgebot des § 6 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 EStG verfassungsgemäß
- 4 Werbungskosten bei Teilnahme an einer Auslandsgruppenreise
- 8 Haftungsbeschränkung des entstandenen Rechtsträgers bei rückwirkender formwechselnder Umwandlung
- 8 Fehlgeschlagene GmbH-Vorgesellschaft nicht körperschaftsteuerpflichtig
- 9 Nach deutschem Steuerrecht gewerblich geprägte US-Partnership erzielt abkommensrechtlich keine gewerblichen Gewinne
- 12 Gewerbesteuerbefreite GmbH als Organträgerin bei einer gewerbesteuerlichen Organschaft
- 13 Vorläufige Festsetzung der Grunderwerbsteuer im Hinblick auf nach § 138 BewG ermittelte Grundbesitzwerte
- 15 Verpflichtung zur Erteilung von Rechnungen mit Umsatzsteuerausweis bei Strohmanggeschäften
- 17 Finanzielle Eingliederung als Voraussetzung für eine umsatzsteuerliche Organschaft

Zoll- und Außenwirtschaftsrecht

- 20 Summarische Eingangsmeldungen ab 1.1.2011 verpflichtend

21 Accounting News

Literaturtipps

KPMG-Veranstaltungen

Impressum

Ausgabe

August/September 2010



Am 24. Juni 2010 hat das International Accounting Standards Board (IASB) gemeinsam mit dem US-amerikanischen Financial Accounting Standards Board (FASB) den Entwurf *Revenue from Contracts with Customers* veröffentlicht. Ziel ist es, die Regelungen zur Bilanzierung von Umsatzerlösen nach IFRS und US-GAAP zu verbessern, Inkonsistenzen zu beseitigen und die Regelungen zu harmonisieren. Hierzu sollen die bisherigen IFRS-Standards IAS 18 *Umsatzerlöse* und IAS 11 *Fertigungsaufträge* sowie einige diesbezügliche Interpretationen durch einen neuen Standard ersetzt werden. In den US-GAAP sollen eine Vielzahl von verstreuten Regelungen in mehreren Standards, SEC-Staff Accounting Bulletins, AICPA Statements of Position und Verlautbarungen der EITF (Emerging Issues Task Force) in einem Standard vereint werden.

Die neuen Regelungen weichen in vielen Details von den bisherigen Umsatzrealisierungsregeln ab. Der neue systematische Ansatz soll dazu führen, dass Umsatz immer dann erfasst werden kann, wenn der Kunde die Kontrolle über einen Vermögensgegenstand erlangt und eine korrespondierende Leistungsverpflichtung durch das Unternehmen erfüllt wurde. Auch schwierige Abgrenzungsfragen, zum Beispiel ob ein Vertrag mehrere Umsatzkomponenten aufweist, werden adressiert.

Zu den Änderungen im Detail gehört, dass die *percentage-of-completion method* völlig abgeschafft werden soll. Zwar lässt sich eine

Teilgewinnrealisierung auch nach der neu vorgeschlagenen *continuous-transfer-of-control method* erzielen; ob dies wirklich zu den gleichen Ergebnissen führen wird, ist im Detail zu prüfen. Sollten die Kriterien der neuen Methode nicht erfüllt sein, würde dies eine Verschiebung des Umsatzrealisierungszeitpunkts nach hinten bedeuten. Eine weitere wesentliche Änderung ist die Aufteilung des Gesamterlöses auf die einzelnen Umsatzkomponenten nach der relativen Einzel-Verkaufspreis-Methode (*relative stand-alone selling prices method*). Dadurch wird die bisher von vielen Unternehmen angewandte *residual method* praktisch eliminiert und so der Realisierungszeitpunkt vorgezogen.

Die vorliegenden KPMG-Mitteilungen enthalten eine Übersicht zu dem neuen Entwurf. Unsere erfahrenen Mitarbeiter unterstützen Sie gerne bei der vorausschauenden Analyse möglicher Auswirkungen für Ihr Unternehmen.

Prof. Dr. Winfried Melcher

Audit, Berlin

Einkommensteuer

Ernstliche Zweifel an Gewinnrealisierung bei Übertragung eines Wirtschaftsguts zwischen Schwesterpersonengesellschaften

Der I. Senat des BFH hatte mit Urteil vom 25.11.2009 (DStR 2010 S. 269; KPMG-Mitteilungen April 2010 S. 11) entschieden, dass die Übertragung eines Wirtschaftsguts zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften zum Buchwert nicht möglich ist. Er hatte darauf abgestellt, dass § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG in der Fassung des Gesetzes zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts eine Buchwertübertragung zwischen Schwes-tergesellschaften gegen Minderung und Gewährung von Gesellschaftsrechten nicht in die Aufzählung der steuerneutralen Übertragungen aufgenommen hat. Wie die Entstehungsgeschichte der Gesetzesregelung zeigt, hat der Gesetzgeber dies bewusst nicht getan; denn Vorschläge zur ausdrücklichen Aufnahme dieser Vorgänge in § 6 Abs. 5 EStG wurden nicht übernommen. Demgemäß fehlt es an einer planwidrigen Unvollständigkeit, welche eine analoge Anwendung der Vorschrift zulassen würde.

Der IV. Senat des BFH vertritt in seinem Beschluss vom 15.4.2010 (DStR 2010 S. 1070) die gegenteilige Auffassung. Allerdings ist der Beschluss im vorläufigen Verfahren der Vollziehungsaussetzung ergangen (§ 69 Abs. 3 Satz 1 in Verbindung mit Abs. 2 Satz 2 FGO), sodass eine Vorlage an den Großen Senat wegen divergierender Rechtsauffassungen nicht in Betracht kam. Der IV. Senat leitet seine Bedenken aus der nach seiner Ansicht bestehenden Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes, also aus der Verfassungswidrigkeit der Regelung her. Mit § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG hat sich

der Gesetzgeber für eine transparente Besteuerung der Personengesellschaften entschieden. Zwar ist die Personengesellschaft Steuerrechtssubjekt bei der Qualifikation und Ermittlung der Einkünfte, Subjekt der Einkünfteerzielung ist hingegen der Gesellschafter. Jeder Gesellschafter hat den auf ihn entfallenden Anteil an den erzielten Einkünften zu versteuern; ihm ist auch sein Anteil an den stillen Reserven der Wirtschaftsgüter des Gesamthandsvermögens zuzuordnen.

Eine Verschiebung der stillen Reserven zwischen den Gesellschaftern entspricht nicht dem Subjektsteuerprinzip. Gleichwohl lässt das Gesetz in verschiedenen Fällen stille Reserven auf andere Gesellschafter der Personengesellschaft übergehen. Dies gilt insbesondere bei Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern in den von § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG n. F. geregelten Fällen. Wenn der Gesetzgeber einen solchen systemwidrigen Transfer stiller Reserven zulässt, um Umstrukturierungen zu erleichtern, dann erfordert die Folgerichtigkeit im Sinne des Gleichheitsgrundsatzes insbesondere, dass Übertragungen steuerneutral bleiben, wenn die stillen Reserven trotz der Übertragung des Wirtschaftsguts unverändert bei dem betreffenden Gesellschafter verbleiben. Diesen Grundsatz regelt systemkonform § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG n. F., der den Ansatz des Buchwerts bei Überführung zwischen zwei Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen anordnet. Ebenfalls dem System entspricht, wenn § 6 Abs. 5 Satz 2 EStG n. F. die Beibehaltung des Buchwerts bei Überführung eines Wirtschaftsguts zwischen Einzel- und Sonderbetriebsvermögen bzw. zwischen zwei verschiedenen Sonderbetriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen verlangt. Angesichts dessen bedürfte es einer besonderen Rechtfertigung für die Aufdeckung der stillen Reserven von Wirtschaftsgütern, die auch bei Übertragung von dem Gesamthandsvermögen einer mitunternehmerischen Personengesellschaft unentgeltlich oder gegen Minderung und Gewährung von Gesellschafts-

rechten in das Gesamthandsvermögen einer beteiligungsidentischen anderen mitunternehmerischen Personengesellschaft übertragen werden. Eine solche Rechtfertigung ist aber nicht gegeben. Mithin ist auf diesen Vorgang § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG entsprechend anzuwenden. Im Streitfall gewährte der BFH daher die Vollziehungsaussetzung. ■

Wertaufholungsgebot des § 6 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 EStG verfassungsgemäß

Gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 EStG in der seit 1.1.1999 geltenden Fassung können Wirtschaftsgüter anstelle der Anschaffungs- oder Herstellungskosten mit dem niedrigeren Teilwert angesetzt werden, wenn die Wertminderung voraussichtlich dauerhaft ist. Wirtschaftsgüter, die bereits am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs zum Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen gehörten, sind mit den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten, ggf. abzüglich der AfA, anzusetzen, sofern nicht der Steuerpflichtige nachweist, dass ein niedrigerer Teilwert angesetzt werden kann. Das darin liegende Wertaufholungsgebot ist nach dem BFH-Urteil vom 25.2.2010 (DStR 2010 S. 1124) verfassungsgemäß, und zwar auch dann, soweit Teilwertabschreibungen mehr als zehn Jahre vor Inkrafttreten dieser neuen Regelung vorgenommen wurden.

Die Regelungen in § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 in Verbindung mit § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 und § 52 Abs. 16 Sätze 2 und 3 EStG n. F. verstoßen nicht gegen den Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG. Die steuerbilanzrechtliche Abweichung vom Imparitätsprinzip, welches nur den Zeitpunkt der Berücksichtigung von Aufwand und Ertrag und damit letztlich Zins- und Liquiditätsvorteile bzw. -nachteile betrifft, gehört nicht zu den zentralen Fragen gerechter Belastungsverteilung. Für die Verfassungsmäßigkeit ist daher aus-

reichend, dass für die Regelung sachliche Gründe bestehen, der getroffene Regelungsinhalt also nicht willkürlich erscheint. Die Einführung des Wertaufholungsgebots anstelle des bisherigen Bewertungswahlrechts war weder in sachlicher noch in zeitlicher Hinsicht willkürlich. Ziel der Gesetzesänderung war, die Möglichkeit bilanzierender Unternehmer zur Bildung bzw. Fortführung stiller Reserven einzuschränken, um eine stärkere Angleichung an die Maßstäbe für diejenigen Steuerpflichtigen zu erreichen, die nach den Grundsätzen für Zu- und Abfluss besteuert werden. Es sind keine Anhaltspunkte ersichtlich, dass der Gesetzgeber mit der strengen Gleichbehandlung aller Wertaufholungen im Zusammenhang mit früheren Teilwertabschreibungen – deren Belastungswirkung durch die Möglichkeit zur Bildung einer Rücklage nach § 52 Abs. 16 Satz 3 EStG n. F. auf fünf Jahre verteilt werden kann – seinen weiten Gestaltungsspielraum überschritten hätte.

Ein Verstoß gegen das Gebot des gleichheitskonformen Normenvollzugs liegt auch insoweit nicht vor, als davon auch Teilwertabschreibungen erfasst werden, die mehr als zehn Jahre zurückliegen. Insoweit handelt es sich um eine sogenannte unechte Rückwirkung; denn die Neuregelung betrifft nur die Besteuerung an Bilanzstichtagen, die nach dem Inkrafttreten der Gesetzesänderung liegen. Eine solche unechte Rückwirkung ist nur ausnahmsweise dann unzulässig, wenn im Einzelfall die Grundsätze der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes zu einer erhöhten Schutzwürdigkeit des Steuerpflichtigen führen. Ein allgemeiner Schutz vor Rechtsänderungen ergibt sich hieraus aber nicht. ■

Werbungskosten bei Teilnahme an einer Auslandsgruppenreise

Aufwendungen für eine der beruflichen Fortbildung dienende Reise waren nach der früheren Rechtsprechung nur dann als Betriebsausgaben/Werbungskosten abziehbar, wenn sie ausschließlich oder nahezu ausschließlich der beruflichen/betrieblichen Sphäre zuzuordnen war. Dieser Rechtsprechung lag die Auffassung zugrunde, dass § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG die Aufteilung und damit den Abzug von Aufwendungen verbietet, die sowohl der privaten Lebensführung dienen als auch den Beruf fördern. Der Große Senat des BFH gab jedoch durch Beschluss vom 21.9.2009 (DStR 2010 S. 101; KPMG-Mitteilungen März 2010 S. 4) diese Rechtsprechung auf. Nach seiner Auffassung normiert § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG kein allgemeines Aufteilungs- und Abzugsverbot. Die Aufteilung von gemischt veranlassten, aber anhand ihrer beruflichen und privaten Anteile trennbaren Reisekosten lässt einen Abzug der beruflich veranlassten Teile grundsätzlich zu. Sind die abgrenzbar beruflich veranlassten Teile nicht von völlig untergeordneter Bedeutung, sind sie somit abziehbar. Reisekosten, die sowohl den privaten als auch den beruflich/betrieblich veranlassten Teil der Reisekosten betreffen (wie zum Beispiel die Kosten der Hin- und Rückreise, der Hotelunterbringung und Verpflegung), sind ebenfalls aufzuteilen. Als sachgerechter Aufteilungsmaßstab kommt im Regelfall das Verhältnis der beruflichen und privaten Zeitanteile in Betracht. Im Einzelfall kann jedoch das unterschiedliche Gewicht der Veranlassungsbeiträge zu einer anderen Aufteilung führen.

Der BFH (VI. Senat) hat mit Urteil vom 21.4.2010 (DStR 2010 S. 1126) diese Grundsätze angewandt. Er verwies den Rechtsstreit zurück, da das Finanzgericht, dessen Urteil vor dem Beschluss des Großen Senats ergangen war, dessen

Grundsätze noch nicht befolgen konnte. Er gab dem Finanzgericht dabei folgende Erwägungen vor: Zunächst sind die Gründe festzustellen, aus denen die Reise unternommen wurde. Für eine Auslandsgruppenreise gelten die von der Rechtsprechung bisher entwickelten Abgrenzungsmerkmale (BFH-Beschluss vom 27.11.1978, BStBl II 1979, S. 213) grundsätzlich fort. Für die berufliche Veranlassung ist neben einer fachlichen Organisation vor allem maßgebend, dass das Programm auf die besonderen beruflichen Bedürfnisse der Teilnehmer zugeschnitten und der Teilnehmerkreis im Wesentlichen gleichartig (homogen) ist. Die berufliche Veranlassung ist nicht dadurch ausgeschlossen, dass die gewonnenen Erkenntnisse auch im privaten Bereich angewendet werden können. Sind für die Reise nicht nur berufliche, sondern auch private Gründe maßgeblich gewesen, ist die Abgrenzbarkeit anhand objektiver Kriterien nach Maßgabe der im BFH-Urteil vom 18.8.2005 (DStR 2005 S. 1810) aufgestellten Grundsätze zu prüfen. Bei der Bemessung der Zeitanteile sind der Anreise- und der Abreisetag nur zu berücksichtigen, wenn diese Tage zumindest teilweise für touristische bzw. berufliche Unternehmungen zur Verfügung standen; ansonsten sind diese Tage neutral zu behandeln. ■

Maßstäbe für die Zusammenballung von Einkünften nach § 34 EStG

Nach § 34 Abs. 1 EStG wird die auf die außerordentlichen Einkünfte entfallende Einkommensteuer unter bestimmten Voraussetzungen ermäßigt (sogenannte Fünftelregelung). Als außerordentliche Einkünfte kommen nur die in § 34 Abs. 2 EStG aufgeführten Einkünfte in Betracht. Zusätzlich ist für die Tarifermäßigung erforderlich, dass die Einkünfte zusammengeballt zufließen. Diese – ungeschriebene – Voraussetzung leitet die Rechtsprechung aus dem Normzweck der Vor-

schrift ab, die Auswirkungen des progressiven Tarifs auf zusammengeballte Einkünfte abzuschwächen. Von einer Zusammenballung ist auszugehen, wenn der Steuerpflichtige infolge der Beendigung seines Arbeitsverhältnisses in dem jeweiligen Veranlagungszeitraum einschließlich der Entschädigung insgesamt mehr erhält, als er bei ungestörter Fortsetzung des Arbeitsverhältnisses, also bei normalem Ablauf der Dinge erhalten hätte. Die dafür notwendige hypothetische und prognostische Betrachtung orientiert sich grundsätzlich an den Verhältnissen des Vorjahrs, da im Normalfall die Verhältnisse des Vorjahrs mit hoher Wahrscheinlichkeit auch die des Folgejahrs abbilden.

Nach dem BFH-Urteil vom 27.1.2010 (DStR 2010 S. 1128) gilt dies aber nicht zwingend. Ist die Einnahmesituation des Vorjahrs durch außergewöhnliche Ereignisse geprägt, so lassen sich daraus keine Vorhersagen für den normalen Verlauf bei Fortsetzung des Arbeitsverhältnisses ableiten. Es ist dann gegebenenfalls auch auf die Verhältnisse in früheren Jahren zurückzugreifen. Aus dem BMF-Schreiben vom 24.5.2004 (BStBl I 2004 S. 505) lässt sich nichts Gegenteiliges herleiten. Das Schreiben nimmt ausdrücklich auf das BFH-Urteil vom 4.3.1998 (DStR 1998 S. 929) Bezug, nach welchem grundsätzlich auch ein Rückgriff auf die Verhältnisse weiterer vorhergehender Jahre möglich ist. Im Übrigen behandelt das Schreiben nur „Normalfälle“. Eine Fokussierung ausschließlich auf das letzte vorhergehende Jahr als Vereinfachungsregelung kann dem BMF-Schreiben daher nicht entnommen werden.

Im Streitfall hatte der Steuerpflichtige geltend gemacht, im unmittelbar vorhergehenden Jahr ungewöhnlich hohe Provisionen erhalten zu haben. In den anderen Vorjahren habe sein Verdienst erheblich weniger betragen. Der BFH entschied daher, dass das Finanzgericht in zutreffender Weise auch die anderen Vorjahre in seine hypothetische und prognostische Beurteilung einbezogen hatte und dem-

entsprechend die Tarifvergünstigung zuerkannt hatte. ■

Berücksichtigung von Aufwendungen für den Unterhalt von Personen im Ausland als außergewöhnliche Belastung nach § 33a Abs. 1 EStG

Nach § 33a Abs. 1 EStG können Aufwendungen für den Unterhalt und eine Berufsausbildung einer dem Steuerpflichtigen oder seinem Ehegatten gegenüber unterhaltsberechtigten Person auf Antrag bis zu der jeweiligen Obergrenze abgezogen werden. Zur Anwendung dieser Vorschrift hinsichtlich der Unterhaltsaufwendungen für Personen im Ausland nimmt das BMF-Schreiben vom 7.6.2010 (DStR 2010 S. 1232) Stellung. Dieses Schreiben ersetzt das BMF-Schreiben vom 9.2.2006 (BStBl I 2006 S. 217) und ist auf alle offenen Fälle anzuwenden mit Ausnahme weniger Punkte, für die das neue Schreiben erst mit Wirkung ab dem Veranlagungszeitraum 2010 anzuwenden ist (Prüfung der Erwerbsobliegenheit, Aufteilung einheitlicher Unterhaltsleistungen auf mehrere Personen nur noch, soweit diese in einem Haushalt leben). Gegenüber dem BMF-Schreiben vom 9.2.2006 ergeben sich eine Reihe von Änderungen, die sich auf detaillierte Spezifizierungen der Voraussetzungen für den Abzug von Aufwendungen und auf die Berücksichtigung neuerer Rechtsprechung beziehen. So kann, wenn Personen unter 65 Jahren unterstützt werden, die bereits eine Rente beziehen, auf die Obliegenheit des Einsatzes der eigenen Arbeitskraft nur verzichtet werden, wenn die Rente aufgrund eines schlechten Gesundheitszustands oder einer Behinderung gezahlt wird. Das Schreiben wird im BStBl I veröffentlicht. ■

Gebühren im Zusammenhang mit der Verwaltung eines Investmentvermögens

Das BMF-Schreiben vom 8.6.2010 (DStR 2010 S. 1237) sowie das im Wesentlichen gleichlautende, etwas erweiterte BMF-Schreiben vom 1.7.2010 (DStR 2010 S. 1384) nehmen zu den Gebühren für Verwaltung eines Investmentvermögens wie folgt Stellung:

Gebühren, die im Zusammenhang mit der Verwaltung eines Investmentvermögens entstehen, werden auf der Ebene des Investmentvermögens nach Maßgabe des § 3 Abs. 3 Satz 2 InvStG als Werbungskosten berücksichtigt, auch wenn sie direkt gegenüber dem Anleger in Rechnung gestellt werden. Eine unmittelbare Berücksichtigung beim Anleger als Betriebsausgabe ist nicht zulässig. Denn das Investmentsteuergesetz geht von einer Ertragsermittlung auf der Ebene des Investmentvermögens aus. Auf der Ebene des Anlegers wird nur ein Nettoertrag zugerechnet, sodass eine unmittelbare Berücksichtigung von Einnahmen und Ausgaben beim Anleger ausscheidet. Durch einen geänderten Zahlungsweg lässt sich diese Grundentscheidung nicht umgehen. Dagegen sind Aufwendungen, die dem Anleger für die Verwaltung seiner Anteile an dem Investmentvermögen entstehen, bei dem Anleger selbst zu berücksichtigen.

Aus Billigkeitsgründen ist von einer Anwendung dieses Schreibens auf vor dessen Veröffentlichung abgeschlossene Fondsgeschäfte abzusehen. ■

Abgeltung einer Leasingsonderzahlung durch Entfernungspauschale

Im Fall des BFH-Urteils vom 15.4.2010 (DStR 2010 S. 1328) hatte ein Angestell-

ter, der im Außendienst als Systemberater tätig war, im November 2004 (Streitjahr) einen Leasingvertrag über einen PKW abgeschlossen, der für die Jahre 2005 bis 2007 gelten sollte. Neben den monatlichen Leasingraten von rund 100 Euro wurde eine Leasingsonderzahlung von 23.000 Euro vereinbart, welche am 27.12.2004 bezahlt wurde. Das Fahrzeug wurde am 2.1.2005 ausgeliefert. Der Angestellte beehrte in der Steuererklärung 2004 den Abzug der Leasingsonderzahlung anteilig nach Maßgabe des Anteils der beruflichen Nutzung, die er mit rund 80 % für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und mit rund 15 % für Auswärtstätigkeiten ermittelt hatte. Das Finanzamt erkannte lediglich den Anteil für Auswärtstätigkeiten von circa 15 % als Werbungskosten an.

Der BFH entschied, dass der auf Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte entfallende Teil der Leasingsonderzahlung nicht als Werbungskosten abgezogen werden konnte; im Übrigen verwies er den Rechtsstreit zwecks weiterer Sachverhaltsaufklärung zurück.

Durch die sogenannte Entfernungspauschale des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Sätze 1 und 2 EStG sind sämtliche Aufwendungen abgegolten, die durch die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte entstanden sind. Auch die anteilige Leasingsonderzahlung ist damit abgegolten.

In Bezug auf die Auswärtstätigkeiten ist zunächst zu klären, ob der Angestellte während der Laufzeit der Leasingverträge die Kraftfahrzeugkosten nach pauschalen Kilometersätzen geltend machen wollte – dies ist gegebenenfalls aus den Einkommensteuererklärungen des Angestellten zu entnehmen – oder ob er die tatsächlichen Kosten geltend machen wollte. Nur im letzteren Fall ist die Leasingsonderzahlung, zeitanteilig bezogen auf den Veranlagungszeitraum und den Umfang der Auswärtstätigkeit, als Werbungskosten abziehbar. Allerdings scheidet ein solcher Werbungskostenabzug aus, wenn

die Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 in Verbindung mit § 7 Abs. 1 EStG vorliegen. Das ist der Fall, wenn es sich bei der Leasingsonderzahlung um Anschaffungskosten für den Erwerb des (wirtschaftlichen) Eigentums an dem Fahrzeug oder eines Nutzungsrechts handeln sollte. In diesem Fall können nur die – anteiligen – AfA-Beträge in Abzug gebracht werden. Zur weiteren Sachverhaltsaufklärung verwies der BFH den Rechtsstreit zurück. ■

Teilabzugsverbot des § 3c Abs. 2 EStG – Aufhebung des Nichtanwendungs-erlasses des BMF

Der BFH hatte durch Urteil vom 25.6.2009 (DStR 2009 S. 1843; KPMG-Mitteilungen November 2009 S. 2) sowie durch Beschluss vom 18.3.2010 (DStR 2010 S. 639; KPMG-Mitteilungen Juni 2010 S. 3) entschieden, dass der Abzug von Erwerbsaufwand im Zusammenhang mit Einkünften aus § 17 Abs. 4 EStG nicht gemäß § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG begrenzt ist, wenn der Steuerpflichtige keinerlei durch seine Beteiligung vermittelte Einnahmen erzielt hat. In dem BMF-Schreiben vom 28.6.2010 (DStR 2010 S. 1337) wird nunmehr die Nichtanwendungsregelung im BMF-Schreiben vom 15.2.2010 (DStR 2010 S. 331; KPMG-Mitteilungen April 2010 S. 6) aufgehoben. Es ist beabsichtigt, die bisherige Verwaltungsauffassung im Rahmen einer Änderung des § 3c Abs. 2 EStG mit Wirkung ab 2011 niederzulegen. ■

Bloße Übertragung von KG-Anteilen anstelle von Mitunternehmeranteilen keine Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistung

Im Fall des BFH-Urteils vom 6.5.2010 (DStR 2010 S. 1374) hatte der Gesellschafter einer GmbH & Co. KG (X) im Streitjahr 1995 seinen Kommanditanteil sowie seine Geschäftsanteile an der als Komplementärin fungierenden GmbH mit Ausnahme eines Geschäftsanteils im Nennwert von 1.000 DM auf seine beiden Söhne zu gleichen Teilen schenkweise übertragen. Er behielt jedoch für sich und seine Ehefrau ein lebenslangliches Nießbrauchsrecht an dem auf die übertragenen Kommanditbeteiligungen entfallenden Gewinnanteil abzüglich der einkommensteuerlichen Belastung zum Spitzensteuersatz vor. Zum Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters gehörte neben der Beteiligung an der Komplementär-GmbH ein Grundstück, welches an die KG verpachtet war (Verwaltungsgrundstück). Dieses brachte er in eine weitere gewerblich geprägte GmbH & Co. KG, deren alleiniger Kommanditist er war, gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten ein. Allerdings sah der Gesellschaftsvertrag vor, dass die Einlage nur zu einem geringeren Teil dem Kapitalkonto, im Übrigen einem Darlehenskonto des Gesellschafters gutgeschrieben werden sollte. Das Finanzamt war der Auffassung, dass die Kommanditanteile nicht gemäß § 7 Abs. 1 EStDV a. F. zu Buchwerten übertragen werden konnten. Der BFH bestätigte dies.

§ 7 Abs. 1 EStDV in der für das Streitjahr 1995 geltenden Fassung (jetzt: § 6 Abs. 3 EStG) bestimmte, dass bei der unentgeltlichen Übertragung eines Betriebs, Teilbetriebs oder des Anteils eines Mitunternehmers die Buchwerte fortzuführen sind. Die Gewinnneutralität setzt jedoch voraus, dass alle wesentlichen Betriebsgrundlagen – bei Übertragung eines Mit-

unternehmeranteils anteilig – auf den (die) Erwerber übertragen werden. Dies gilt auch für die im Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers enthaltenen wesentlichen Betriebsgrundlagen. Werden solche Betriebsgrundlagen zurückbehalten, so schließt das die Fortführung der Buchwerte aus. Das Verwaltungsgrundstück stellte eine solche wesentliche Betriebsgrundlage dar. Somit konnten die Kommanditanteile nicht zu Buchwerten übertragen werden.

Die hiergegen vorgebrachten Einwände wies der BFH zurück. Der vorbehaltene Nießbrauch an den Gewinnanteilen bewirkte nicht, dass das wirtschaftliche Eigentum an den Anteilen am Betriebsvermögen der KG bei dem Gesellschafter verblieb. Diesem standen Verwaltungs- und Mitwirkungsrechte nicht mehr zu, auch partizipierte er nicht mehr an den stillen Reserven. Ferner war das Verwaltungsgrundstück nicht in die wirtschaftliche Verfügungsbefugnis der X gelangt. Zwar war eine Kündigung des Mietvertrags ausgeschlossen, solange das Grundstück an die X vermietet war. Jedoch war der Gesellschafter als alleiniger Kommanditist der grundstücksbesitzenden KG in seinen Verwaltungs- und Kontrollrechten nicht beschränkt und konnte nach dem Gesellschaftsvertrag nicht zu Buchwerten aus der Gesellschaft gedrängt werden.

Darüber hinaus betonte der BFH, dass § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG in den ab dem Veranlagungszeitraum 2001 geltenden Fassungen für den Streitfall nicht zu beachten war.

Die Nichtanwendbarkeit des § 7 Abs. 1 EStDV führt grundsätzlich zur Entnahmebesteuerung. Im Streitfall wird die Entnahmebesteuerung allerdings durch den vorrangigen Tatbestand der Veräußerung verdrängt. Veräußerungsentgelt ist nicht nur die (anteilige) Übernahme der betrieblichen Verbindlichkeiten, sondern auch die fortdauernde Gewinnbeteiligung. Soweit die Entgelte den Wert des übertragenen Vermögens unterschreiten, kommt

für den überschießenden Teil ein Entnahmegewinn in Betracht. Wird der Wert überschritten, handelt es sich insoweit um eine ertragsteuerlich irrelevante private Zuwendung.

Das lebenslängliche Nießbrauchsrecht unterfällt nicht dem Institut der Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen (§ 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG, § 22 Nr. 1 EStG 1995). Dieses wird durch das Verständnis geprägt, dass Vermögen unentgeltlich auf den Übernehmer übertragen wird und sich der Übertragende Erträge seines Vermögens in Gestalt der Versorgungsleistungen vorbehält, die allerdings nunmehr vom Vermögensübernehmer erwirtschaftet werden müssen. Zu beachten ist insoweit, dass über die Geltung dieser sondergesetzlichen Rechtsfolgen nicht nach Maßgabe abschließender und abstrakt umrissener Tatbestandsmerkmale, sondern nur aufgrund der wertenden Beurteilung der jeweiligen Vereinbarung entschieden werden kann. Sie gelten daher nicht, wenn sich die übertragende Person originäre Einkünfte zum Beispiel in Form eines Nießbrauchs vorbehält oder die Versorgungszusage im Rahmen eines als gleichwertig anzusehenden Austauschs von Leistung und Gegenleistung erteilt wird. Werden wie im Streitfall betriebliche Wirtschaftsgüter übertragen und können die Buchwerte nicht fortgeführt werden, so gilt das Gleiche. Neben der Erfassung eines Entnahme- bzw. Veräußerungsgewinns können die darin enthaltenen laufenden Zahlungen nicht ein zweites Mal und damit systemwidrig als wiederkehrende Bezüge (§ 22 Nr. 1 EStG 1995) besteuert werden. Im Streitfall sind daher die allgemeinen Grundsätze über die Behandlung voll- oder teilentgeltlicher Übertragungen eines Kommanditanteils anzuwenden.

Da die tatsächlichen Feststellungen der Vorinstanz im Streitfall keine Überprüfung der Gewinnermittlung ermöglichten, verwies der BFH den Rechtsstreit zurück. ■

Anwendung des § 50d Abs. 3 EStG in der Fassung des JStG 2007

§ 50d Abs. 3 EStG schränkt den Anspruch einer ausländischen Gesellschaft nach §§ 43b oder 50g EStG oder nach einem DBA auf Befreiung oder Ermäßigung von Kapitalertrag- oder Abzugssteuern nach § 50a EStG ein, wenn einer der in § 50d Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 bis 3 EStG genannten Tatbestände vorliegt. Das hierzu ergangene BMF-Schreiben vom 3.4.2007 (BStBl I 2007 S. 446) wird durch das BMF-Schreiben vom 21.6.2010 (DStR 2010 S. 1383) in den Textziffern 4 und 10 neu gefasst.

Zu Textziffer 4 gilt nunmehr das Folgende: Ist die nach einem DBA oder einer EU-Richtlinie persönlich entlastungsberechtigte Gesellschaft funktionsschwach im Sinne des § 50d Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 bis 3 EStG, ist darauf abzustellen, ob eine an ihr unmittelbar oder mittelbar beteiligte Gesellschaft, sofern diese persönlich entlastungsberechtigt ist, die Funktionsvoraussetzungen erfüllt. Im Hinblick auf Gesellschaften in einer Beteiligungskette muss stets für jede Gesellschaft in der Kette die persönliche Entlastungsberechtigung gegeben sein.

Demnach ist ein Gesellschafter nicht (mittelbar) entlastungsberechtigt, wenn er

- in einem Nicht-DBA-Land ansässig ist,
- als außerhalb der EU ansässige Person nicht die Voraussetzungen der einschlägigen Richtlinie erfüllt,
- die Rechtsform einer Gesellschaft hat, diese funktionsschwach im Sinne des § 50d Abs. 3 EStG ist und deren Gesellschafter ihrerseits in einem Nicht-DBA-Staat ansässig sind bzw. als außerhalb der EU ansässige Personen nicht die Voraussetzungen der einschlägigen Richtlinie erfüllen oder

– zwar in einem DBA-Staat und/oder innerhalb der EU ansässig ist, aber nicht die Vergünstigungen eines DBA bzw. der einschlägigen EU-Richtlinie geltend machen kann.

Textziffer 10 wird am Ende wie folgt ergänzt, wobei sich diese Ergänzung auf die gesamte Textziffer 10 bezieht: Erfüllt die nach einem DBA oder einer EU-Richtlinie entlastungsberechtigte Gesellschaft nicht einen der Tatbestände des § 50d Abs. 3 Satz 4 EStG, ist darauf abzustellen, ob eine an ihr unmittelbar oder mittelbar beteiligte Gesellschaft einen der Tatbestände erfüllt, sofern diese persönlich entlastungsberechtigt ist. Auch bei einer mittelbar beteiligten Gesellschaft muss die persönliche Entlastungsberechtigung gegeben sein. ■

Einkommensteuer/ Umwandlungssteuerrecht

Haftungsbeschränkung des entstandenen Rechts- trägers bei rückwirkender formwechselnder Umwandlung

Eine GmbH kann im Wege des Formwechsels (§§ 190 ff. UmwG) in eine KG umgewandelt werden. Zivilrechtlich besteht die Rechtsträgerin fort, eine Übertragung von Vermögen findet nicht statt. Steuerlich wird in einem solchen Fall wegen der unterschiedlichen Besteuerungssysteme für Kapital- und Personengesellschaften fingiert, dass das Betriebsvermögen der GmbH auf die KG übertragen wird (vgl. die Verweisung in § 1 Abs. 1 Nr. 2 UmwStG auf die für übertragende Umwandlungen geltenden Vorschriften; früher: § 2 in Verbindung mit § 14 UmwStG 1999). Entsprechend den für eine Verschmelzung geltenden Regelungen kann daher auch bei einem Formwechsel, der zivilrechtlich erst mit der Eintragung im Handelsregister wirksam

wird, der Formwechsel steuerlich auf einen Stichtag zurückbezogen werden, der höchstens acht Monate vor der Anmeldung des Formwechsels zur Eintragung liegen darf. Die „Übertragungsbilanz“ der GmbH bzw. die Eröffnungsbilanz der KG sind auf diesen Stichtag aufzustellen. Das Einkommen und Vermögen der GmbH sowie der Personengesellschaft und ihrer Gesellschafter sind so zu ermitteln, als ob der (fingierte) Vermögensübergang auf die Personengesellschaft bereits mit Ablauf des Stichtags der Übertragungsbilanz stattgefunden hätte.

In dem Rechtsstreit, der dem BFH-Urteil vom 3.2.2010 (DStR 2010 S. 1379) zugrunde lag, ging es um die Frage, ob die Rückbeziehung der formwechselnden Umwandlung sich auch insoweit auswirkt, dass für die Anwendung des § 15a EStG (Abgrenzung zwischen ausgleichsfähigen und nur verrechenbaren Verlusten) bereits ab dem (zurückbezogenen) Umwandlungsstichtag auf die Haftsumme der Kommanditisten (§ 171 HGB) abgestellt werden kann.

Der dem Kommanditisten zuzurechnende Verlustanteil kann nicht mit anderen Einkünften ausgeglichen, sondern nur mit künftigen Gewinnanteilen der Kommanditbeteiligung verrechnet werden, soweit ein negatives Kapitalkonto des Kommanditisten entsteht oder sich erhöht (§ 15a Abs. 1 Satz 1 EStG). Ist die im Handelsregister für den Kommanditisten eingetragene Haftsumme nicht durch tatsächlich erbrachte Einlagen ausgeglichen, haftet also insoweit der Kommanditist gegenüber den Gesellschaftsgläubigern (§ 171 HGB), so können bis zur Höhe dieses Differenzbetrags die Verluste auch ausgeglichen werden, soweit dadurch ein negatives Kapitalkonto entsteht oder sich erhöht (sogenannter erweiterter Verlustausgleich nach § 15a Abs. 1 Satz 2 EStG). Grundsätzlich ist nicht nur die Höhe des Kapitalkontos, sondern auch die maßgebliche Haftsumme nach den tatsächlichen und rechtlichen Verhältnissen am Bilanz-

stichtag zu bestimmen. Am Stichtag der (zurückbezogenen) Übertragungsbilanz sind die Haftsummen der Kommanditisten aber noch nicht im Handelsregister eingetragen. Nach Auffassung des BFH ist aber zu berücksichtigen, dass das Gesetz die Rückbeziehung der Umwandlung auf den Übertragungsstichtag fingiert. Diese Fiktion muss sich auch auf die Tatbestandsvoraussetzungen des § 15a EStG erstrecken. Denn aufgrund der Rückbeziehung der Umwandlung auf den Stichtag der Übertragungsbilanz muss zugleich die Entstehung der KG einschließlich der Festsetzung der Haftsummen für die Kommanditisten im Gesellschaftsvertrag als fiktiv bewirkt angesehen werden. Folglich sind die im Rückwirkungszeitraum angefallenen Verlustanteile der Kommanditisten unter Berücksichtigung der – ebenfalls zurückbezogenen – Haftungsverfassung der KG zu beurteilen.

Der BFH traf allerdings in dem Urteil keine Sachentscheidung, sondern verwies den Rechtsstreit zur Nachholung erforderlicher Beiladungen zurück, wobei er seine Rechtsauffassung dem Finanzgericht vorgab. ■

Körperschaftsteuer

Fehlgeschlagene GmbH- Vorgesellschaft nicht körperschaftsteuerpflichtig

In dem dem BFH-Urteil vom 18.3.2010 (DStR 2010 S. 1072) zugrunde liegenden Streitfall hatte eine GmbH zusammen mit anderen Personen im September 1991 den notariellen Gesellschaftsvertrag zur Gründung einer neuen GmbH (Neu-GmbH) geschlossen und der dadurch entstandenen Vorgesellschaft ihren Speditions- und Fuhrbetrieb übertragen. Die Neu-GmbH wurde zur Eintragung in das Handelsregister angemeldet. Im Dezember 1992 schloss die GmbH mit der Neu-GmbH einen Ergebnisabführungsvertrag

mit Wirkung ab 1.1.1992. Im Januar 1993 übertrugen die Mitgründer ihre Anteile auf die GmbH. Die Neu-GmbH (in Gründung) übertrug kurz darauf ihren gesamten Geschäftsbetrieb auf eine weitere GmbH, welche auch die Mitarbeiter übernahm. Die Neu-GmbH (in Gründung) stellte anschließend ihren operativen Geschäftsbetrieb ein. Nachdem das Registergericht mehrfach die Zurückweisung des Eintragungsantrags wegen fehlender Erlaubnis und Genehmigung nach dem Güterkraftverkehrsgesetz angeordnet hatte, wurde der Eintragungsantrag im November 1995 zurückgenommen. Das Finanzamt stufte die Neu-GmbH (in Gründung) als Personengesellschaft und daher nicht körperschaftsteuerpflichtig ein und verweigerte somit die Anerkennung der Organschaft. Daraufhin wurde das Eintragsverfahren wieder aufgenommen, wobei der Gegenstand der Gesellschaft in „gewerbmäßige Übernahme von Güterversendungen durch Frachtführer“ und die Firma entsprechend der Vorgabe der IHK geändert wurden. Die Eintragung in das Handelsregister erfolgte im August 1998. Das Finanzamt erfasste die Vorgesellschaft im Feststellungsbescheid 1993 als Personengesellschaft lediglich bis zum Ausscheiden der Mitgesellschafter im Januar 1993 und sah im Übrigen die eingetragene GmbH als nicht identisch mit der Vorgesellschaft an.

Der BFH bestätigte die Rechtsauffassung des Finanzamts. Bei Gründung einer GmbH entsteht mit Abschluss des Gesellschaftsvertrags zunächst eine sogenannte Vorgesellschaft; die eigentliche Kapitalgesellschaft (GmbH) entsteht erst mit ihrer Eintragung im Handelsregister. Wird die GmbH nachfolgend in das Handelsregister eingetragen, so werden die Vorgesellschaft und die GmbH zivilrechtlich und steuerrechtlich als identisch angesehen, mithin wird auch die GmbH-Vorgesellschaft als Kapitalgesellschaft behandelt. Wird die Eintragungsabsicht aufgegeben, so findet das Recht der Vorgesellschaft keine Anwendung (soge-

nannte fehlgeschlagene Vorgesellschaft). Denn die Vorgesellschaft ist ein notwendiges Durchgangsstadium bei Entstehung einer GmbH und daher auf diese ausgerichtet. Besteht, wie im Streitfall ab Januar 1993, nur eine Einmann-Vorgesellschaft, so erlischt diese mit endgültiger Aufgabe der Eintragungsabsicht. Nach den Feststellungen des Finanzgerichts war die Eintragungsabsicht mit Übertragung des gesamten Geschäftsbetriebs im Januar 1993 aufgegeben worden. Die Vorgesellschaft war zu diesem Zeitpunkt eine Einmann-Vorgesellschaft und erlosch folglich mit Aufgabe der Eintragungsabsicht. Sie konnte daher mit der später in das Handelsregister eingetragenen GmbH nicht identisch sein.

Eine Vorgesellschaft, die später nicht als GmbH im Handelsregister eingetragen wird, ist als solche nicht körperschaftsteuerpflichtig. Eine Körperschaftsteuerpflicht lässt sich auch nicht aus § 1 Abs. 1 Nr. 5 in Verbindung mit § 3 KStG herleiten. Nach dieser Vorschrift sind unter anderem nicht rechtsfähige Vereine und Zweckvermögen des privaten Rechts körperschaftsteuerpflichtig, wenn ihr Einkommen sonst weder bei ihnen noch unmittelbar bei anderen Steuerpflichtigen zu versteuern ist. Die Gründer einer Vorgesellschaft, deren Eintragung im Handelsregister nicht erfolgt, sind jedoch regelmäßig Mitunternehmer im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG; das Einkommen der Vorgesellschaft wird unmittelbar bei ihnen versteuert. Der BFH wies deshalb die Revision zurück. ■

Doppelbesteuerungsabkommen/ Einkommensteuer

Nach deutschem Steuerrecht gewerblich geprägte US-Partnership erzielt abkommensrechtlich keine gewerblichen Gewinne

In dem dem BFH-Urteil vom 28.4.2010 (DStR 2010 S. 1220) zugrunde liegenden Streitfall waren in Deutschland ansässige Gesellschafter an einer US-amerikanischen Personengesellschaft beteiligt, deren alleinige unbeschränkt haftende Gesellschafterin (General Partner) die S-Inc., eine Kapitalgesellschaft, war. Die Personengesellschaft erzielte im Streitjahr 1995 Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von in den USA belegenen gewerblich genutzten Immobilien. Außerdem erzielte sie Zinseinkünfte aus der Anlage der Einnahmeüberschüsse aus der Vermietung. Der Rechtsstreit betraf die Frage, ob die Zinseinkünfte nach dem DBA-USA in Deutschland besteuert werden konnten. Der BFH bejahte diese Frage und verneinte zugleich, dass eine in den USA erhobene Steuer auf die deutsche Steuer nach § 34c EStG 1990 anzurechnen sei.

Nach Art. 11 Abs. 1 DBA-USA 1989 a.F. (DBA) können Zinsen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person als Nutzungsberechtigter bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden. Diese Vorschrift greift im Streitfall ein. Die Personengesellschaft zählt nicht zu den „Personen“ im Sinne des DBA, für die Anwendung des Abkommens ist vielmehr auf die – in Deutschland ansässigen – Gesellschafter abzustellen. Demgemäß wurden die Zinsen von US-Kreditinstituten an in Deutschland ansässige Personen gezahlt.

Die Freistellung der Zinsen durch Art. 11 Abs. 1 DBA in den USA greift allerdings dann nicht ein, wenn der in einem Ver-

tragsstaat ansässige Nutzungsberechtigte im anderen Staat eine gewerbliche Tätigkeit durch eine dort gelegene Betriebsstätte ausübt, für die die Zinsen gezahlt werden; die Zinsen sind dann den gewerblichen Gewinnen der Betriebsstätte zuzurechnen (Art. 11 Abs. 3 DBA). Im Streitfall war die Personengesellschaft eine gewerblich geprägte Gesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 3 Nr. 2 Satz 1 EStG 1990. Aus der Sicht des inländischen Steuerrechts ist ihre Tätigkeit unabhängig von deren Art stets als gewerblich zu beurteilen, als (fiktiver) Gewerbebetrieb vermittelt sie ihren Gesellschaftern eine Betriebsstätte in den USA.

Abkommensrechtlich waren die Zinsen gleichwohl nicht im Rahmen einer gewerblichen Tätigkeit erzielt worden. Der Begriff „gewerbliche Einkünfte“ ist im DBA nicht näher definiert und daher nach Maßgabe des deutschen Steuerrechts auszulegen, soweit nicht der Abkommenszusammenhang eine andere Deutung fordert oder sich die zuständigen Behörden auf eine bestimmte Auslegung geeinigt haben. Wenn ein Abkommen von gewerblichen Gewinnen spricht, meint es erkennbar Einkünfte aus einer ihrer Art nach unternehmerischen Tätigkeit. Der abkommensrechtliche Begriff „gewerbliche Gewinne eines Unternehmens“ umfasst die eigentliche gewerbliche Tätigkeit, nicht dagegen Einkünfte aus einer Tätigkeit, die inhaltlich zum Bereich der Vermögensverwaltung gehört und nur durch Fiktion des innerstaatlichen Rechts dem Bereich der Gewerblichkeit zugewiesen wird. Für ein solches Verständnis spricht nicht nur, dass sich die abkommensrechtliche Aufteilung der Besteuerungshoheit in erster Linie an der Art der Einkünfterzielung ausrichtet und der systematischen Einordnung der Einkünfte im nationalen Recht insoweit nur eine Hilfsfunktion zuweist. Dafür spricht auch die grundsätzliche Subsidiarität des Art. 7 DBA (gewerbliche Einkünfte) gegenüber den spezielleren Art. 10, 11 und 12 DBA (betreffend Dividenden, Zinsen, Lizenzgebühren) und schließlich auch, dass eine

möglichst einheitliche Anwendung des DBA angestrebt wird.

Die sich hiernach ergebende Anwendbarkeit des Art. 11 Abs. 1 DBA und das daraus folgende ausschließliche Besteuerungsrecht Deutschlands werden auch nicht durch Art. 6 DBA behindert. Denn nach dieser Vorschrift können zwar Einkünfte, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus im anderen Vertragsstaat belegenem unbeweglichen Vermögen bezieht, in jenem anderen Vertragsstaat besteuert werden (Art. 6 Abs. 1 DBA). Doch gilt dies nur für Einkünfte aus der unmittelbaren Nutzung, der Vermietung oder Verpachtung oder jeder anderen Art der Nutzung des unbeweglichen Vermögens (Art. 6 Abs. 3 DBA).

Greift somit der Betriebsstättenvorbehalt des Art. 11 Abs. 3 DBA nicht ein, ist die Besteuerung der Zinserträge gemäß Art. 11 Abs. 1 DBA ausschließlich Deutschland zugewiesen. Nach § 34c Abs. 6 Satz 1 EStG 1990 entfällt die Anrechnung ausländischer Steuern nach § 34c Abs. 1 oder Abs. 3 EStG 1990, wenn ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung besteht. Hiervon besteht eine Ausnahme nach § 34c Abs. 6 Satz 3 EStG 1990; danach sind zwar § 34c Abs. 1 und 2 EStG 1990 entsprechend anzuwenden, wenn ein bestehendes Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung die Doppelbesteuerung nicht beseitigt oder sich nicht auf eine Steuer vom Einkommen des jeweils anderen Vertragsstaats bezieht. Eine Anrechnung ist für den Streitfall nach den Regelungen des DBA nicht vorgesehen. Ob das DBA eine Doppelbesteuerung ausschließt, ist jedoch allein nach inländischem Recht zu beurteilen. Da das DBA die Besteuerung der Zinsen im Streitfall ausschließlich Deutschland zuweist, ist eine Anrechnung der in den USA gezahlten Steuern nicht zulässig. Eine Anrechnung der US-Steuern kann auch nicht aus Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. aa des Protokolls zum DBA-USA 1989 vom 29.8.1989 hergeleitet werden. Danach ist eine

Anrechnung vorgesehen, wenn Einkünfte verschiedenen Abkommensbestimmungen zugeordnet und dadurch doppelt besteuert werden und dieser Konflikt sich nicht durch ein Verständigungsverfahren nach Art. 25 DBA lösen lässt. Für die Annahme, dass ein Verständigungsverfahren erfolglos sein würde, fehlt es jedoch an einer hinreichend gesicherten Basis. ■

Lösung negativer DBA-Qualifikationskonflikte und Versagung der Freistellung nach § 50d Abs. 9 Nr. 1 EStG

Dem BFH-Beschluss vom 19.5.2010 (DStR 2010 S. 1223), der im vorläufigen Verfahren der Vollziehungsaussetzung ergangen ist, liegt der folgende Sachverhalt zugrunde: Die in Deutschland ansässigen Eheleute waren als Kommanditisten an einer spanischen Personengesellschaft X sowie an der als deren Komplementärin fungierenden Y-SA (Aktiengesellschaft) beteiligt. Die Eheleute hielten ihre Beteiligungen jeweils im Sonderbetriebsvermögen der X. Das Gesellschaftsvermögen der X bestand im Wesentlichen aus einem Hotelbetrieb in Spanien, der aufgrund eines von der Y eingeräumten Erbbaurechts errichtet worden und ganz überwiegend an Dritte verpachtet war. X selbst betrieb in der Hotelanlage eine Boutique. Außerdem überwachte sie die mit der Bewirtschaftung, Unterhaltung und Instandsetzung des Hotelgebäudes beschäftigten Personen. Nicht geklärt ist, ob die Geschäftsleitung der Gesellschaften in der spanischen Hotelanlage oder in Deutschland ausgeübt wurde. Im Streitjahr 2003 veräußerten die Eheleute ihre Anteile an den beiden Gesellschaften. Streitig ist, ob die Veräußerungsgewinne nach dem DBA Spanien (DBA) in Deutschland besteuert werden können. Die Eheleute haben Aussetzung der Vollziehung der Steuerbescheide beantragt.

Der BFH verwies die Beschwerdesache an das Finanzgericht zwecks weiterer Sachaufklärung zurück. Dabei ging es insbesondere um die Beantwortung der Frage, ob die Anteile an der X sowie an der Y tatsächlich Betriebsvermögen darstellten oder ob die X lediglich einer vermögensverwaltenden Tätigkeit nachging, bei der mangels unternehmerischer Tätigkeit im Sinne des DBA auch keine DBA-Betriebsstätte bestand. Der BFH gab die folgenden rechtlichen Erwägungen vor.

Aus der Sicht des inländischen Steuerrechts war die X eine gewerblich geprägte Gesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG 2002. Dem steht nicht entgegen, dass die Komplementärin eine ausländische Kapitalgesellschaft war, da auch diese die Prägung vermitteln können. Nach inländischem Steuerrecht erzielten die Eheleute durch die Veräußerung gewerbliche Gewinne. Die gewerbliche Prägung schlägt jedoch auf die Abkommensrechtslage nicht durch (BFH vom 28.4.2010, DStR 2010 S. 1220 – siehe vorhergehender Beitrag). Folglich ist die Besteuerung der Veräußerungsgewinne Spanien gemäß Art. 13 Abs. 2 DBA als Gewinn aus der Veräußerung von Betriebsvermögen einer Betriebsstätte nur dann vorbehalten, wenn X eine originär gewerbliche Tätigkeit im Sinne des DBA ausübte. Weiterhin besteht das Besteuerungsrecht Spaniens auch insoweit, als unbewegliches, in Spanien belegenes Vermögen veräußert wurde (Art. 13 Abs. 1 DBA).

X wurde entsprechend spanischem Steuerrecht wie eine Körperschaft besteuert, also als „intransparente“ Personengesellschaft behandelt. Das Finanzgericht hatte daraus abgeleitet, dass X selbst „Person“ im Sinne des DBA sei, deren Anteile folglich als Privatvermögen zu beurteilen sei. Demgemäß sei entsprechend Art. 13 Abs. 3 DBA der Veräußerungsgewinn in Deutschland zu besteuern. Diese Beurteilung ist nicht zweifelsfrei. Nach Art. 3 Abs. 1 Buchst. e und f DBA umfasst der Begriff „Person“ natürliche Personen und

Gesellschaften; Gesellschaften sind juristische Personen oder Rechtsträger, die für Zwecke der Besteuerung wie eine juristische Person behandelt werden. Bestritten ist, ob für die Frage nach dem Vorliegen einer juristischen Person auf das inländische Recht oder auf das Recht des anderen Vertragsstaats abzustellen ist (vgl. BFH BStBl II 2009 S. 263 einerseits und OECD-Musterkommentar Nr. 3 zu Art. 3 andererseits). Richtet sich die abkommensrechtliche Behandlung nach den Maßstäben des deutschen Steuerrechts, so sind wegen der „Transparenz“ die von X erzielten Einkünfte unmittelbar den Gesellschaftern zuzurechnen; abkommensrechtlich sind dann sowohl ein von der Gesellschaft betriebenes Unternehmen als auch dessen Betriebsstätten unmittelbar den Gesellschaftern zuzuordnen. Das Besteuerungsrecht Spaniens hinge bei diesem Verständnis davon ab, ob und inwieweit die veräußerten Anteile an der X in Spanien belegenes unbewegliches Vermögen oder Vermögen einer in Spanien belegenen Betriebsstätte verkörperten (vgl. Art. 13 Abs. 1 und 2 DBA). In diesem Zusammenhang ist aufklärungsbedürftig, ob das 1988 für 15 Jahre bestellte Erbbaurecht noch bestand und welcher Wert ihm angesichts der zeitlichen Begrenzung noch zuzuordnen war. Der Betriebsstättenbegriff des DBA umfasst unter anderem auch einen Ort der Leitung. Das Finanzgericht war davon ausgegangen, dass sich der Ort der Leitung in dem Büro in der Hotelanlage befand. Unter der Voraussetzung, dass die X eigengewerblich und nicht lediglich vermögensverwaltend tätig war, hätte dann Spanien das Besteuerungsrecht für Veräußerungsgewinne. Die Aussetzung der Vollziehung wäre in diesem Fall gerechtfertigt.

§ 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG 2002 n.F. steht dem nach summarischer Prüfung des BFH im Ergebnis nicht zweifelsfrei entgegen. Im Fall eines sogenannten negativen Qualifikationskonflikts – beide Vertragsstaaten wenden die Bestimmungen des DBA jeweils so an, dass die

betreffenden Einkünfte bei ihnen nicht oder nur ermäßigt besteuert, also Steuerbefreiungen doppelt gewährt werden – ist nach dieser Vorschrift die im DBA vorgesehene Steuerfreiheit nicht zu gewähren. Eine solche Situation liegt im Streitfall vor, da das spanische Steuerrecht Personengesellschaften wie Kapitalgesellschaften behandelt und deshalb Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an einer solchen Gesellschaft der Regelung des Art. 13 Abs. 3 DBA (Besteuerung im Ansässigkeitsstaat des Veräußerers) unterwirft.

Seine Anwendung auf Vorgänge in bereits abgeschlossenen Veranlagungszeiträumen scheint jedoch verfassungsrechtlich zweifelhaft. § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG 2002 n.F. ist erst durch das JStG 2007 geschaffen worden und am 14.12.2006 in Kraft getreten. Zwar ging der Gesetzgeber davon aus, dass die Vorschrift nur verdeutliche, was ohnehin aus den einzelnen Abkommen abzuleiten sei, und damit nur klarstellenden Charakter habe. Diese Sichtweise entspricht dem Verständnis des OECD-Musterkommentars (Nr. 32.6. zu Art. 23 MA), nach dem ein negativer Qualifikationskonflikt dazu führt, dass der betreffende Vorgang „nicht nach dem Abkommen besteuert werden kann“ und mithin eine daran anknüpfende Steuerbefreiung ausscheidet. In der Zeit vor der Geltung des § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG 2002 n.F. war in Rechtsprechung und Literatur stets vom „Verbot der virtuellen Doppelbesteuerung“ ausgegangen worden, wonach eine abkommensrechtliche Steuerfreistellung regelmäßig auch dann eingreift, wenn die in Deutschland freigestellten Einkünfte im anderen Vertragsstaat nicht besteuert werden. Bei summarischer Prüfung ist ernstlich zweifelhaft, inwieweit der OECD-Ansatz zur Lösung negativer Qualifikationskonflikte im vorliegenden Fall tatsächlich maßgeblich ist und ob die rückbeziehende Anwendung des § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG 2002 n.F. eine verfassungsrechtlich regelmäßig unzulässige echte Rückwirkung darstellt. ■

Erbschaftsteuer

Anwendbarkeit des § 13a Abs. 5 Nr. 1 ErbStG a. F. bei zwangsweiser Veräußerung einer Freiberuflerpraxis

Der Freibetrag des § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 ErbStG a. F. und der verminderte Wertansatz nach § 13a Abs. 2 ErbStG a. F. werden unter anderem gewährt, wenn inländisches Betriebsvermögen im Sinne des § 13a Abs. 4 a. F. beim Erwerb von Todes wegen auf den Erwerber übergeht. Zum inländischen Betriebsvermögen in diesem Sinne gehört auch das einem freien Beruf dienende Betriebsvermögen. Das freiberufliche genutzte Vermögen verliert diese Eigenschaft nicht durch den Tod des Freiberuflers, denn ertragsteuerlich wird der Betrieb trotz der höchstpersönlichen Natur der Tätigkeit nicht aufgegeben, sondern geht auf den oder die Erben über. Das Betriebsvermögen wird also nicht zwangsläufig notwendiges Privatvermögen, da die mit dem Tod des Freiberuflers verbundene Betriebseinstellung noch keine Betriebsaufgabe darstellt.

Nach § 13a Abs. 5 Nr. 1 Satz 1 ErbStG a. F. entfallen die Vergünstigungen rückwirkend, soweit der Erwerber innerhalb von fünf Jahren nach dem Erwerb den erworbenen Betrieb veräußert oder aufgibt. Der Wortlaut dieser Vorschrift umfasst zwar eine einzelberufliche Praxis nicht. Da diese Vorschrift aber erkennbar an § 13a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG anknüpft, ist von einem offensichtlichen Redaktionsversehen des Gesetzgebers auszugehen. Das Gesetz kann schon aus systematischen Gründen nicht in dem Sinne verstanden werden, dass die Veräußerung einer freiberuflichen Praxis vom Anwendungsbereich des § 13a Abs. 5 ErbStG ausgeschlossen wäre. Vielmehr ergibt sich aus der in § 12 Abs. 5 ErbStG in Verbindung mit § 96 BewG angeordneten Gleichbehandlung des freiberuflichen

und gewerblichen Betriebsvermögens, dass auch freiberufliche Einzelpraxen von § 13a Abs. 5 Nr. 1 ErbStG erfasst werden.

Im Fall des BFH-Urteils vom 17.3.2010 (DStR 2010 S. 1276) – eine in 2006 geerbte Arztpraxis musste mangels der erforderlichen Berufsqualifikation des Erben veräußert werden – war zu entscheiden, ob der rückwirkende Wegfall der Vergünstigungen auch dann eingreift, wenn die Veräußerung zwangsläufig oder sogar kraft gesetzlicher Anordnung erfolgt. Der BFH bejahte dies. Nach der Vorgabe des BVerfG hatte der Gesetzgeber bei der Erbschaftsteuer für Betriebsvermögen die durch Gemeinwohlbindungen und -verpflichtungen verminderte finanzielle Leistungsfähigkeit der Betriebe zu berücksichtigen. Der Gesetzgeber hat sich entschieden, die Vergünstigungen bei der Erbschaftsteuer nur dann zu gewähren, wenn und soweit der Betrieb in seinem Bestand fortgeführt wird. Hiermit ist nicht vereinbar, auf die Motive der Veräußerung abzustellen. In der nicht auf die Gründe für die Betriebsveräußerung abstellenden Ausgestaltung des § 13a Abs. 5 ErbStG liegt auch keine verfassungsrechtlich unzulässige Typisierung, die zu einer einengenden verfassungskonformen Auslegung Anlass geben könnte. Die Vergünstigungen waren daher rückwirkend zu versagen. ■

Gewerbsteuer

Gewerbsteuerbefreite GmbH als Organträgerin bei einer gewerbsteuerlichen Organschaft

Im Fall des BFH-Beschlusses vom 10.3.2010 (DStR 2010 S. 1178) war eine GmbH, die im Streitjahr 2005 ein Senioren- und Pflegeheim betrieb, gemäß § 3 Nr. 20 Buchst. c GewStG 2002 von der Gewerbesteuer befreit. Sie war alleinige

Gesellschafterin der C-GmbH, welche die Speisen und Getränke für die Bewohner des von der GmbH betriebenen Heims zubereitete und die Reinigungsarbeiten des Heimgebäudes durchführte. Im Dezember 2003 hatten die beiden Gesellschaften einen Beherrschungs- und Ergebnisabführungsvertrag geschlossen. Das Finanzamt erkannte die (gewerbsteuerliche) Organschaft nicht an. Der BFH entschied durch Beschluss gemäß § 126a FGO, dass die gewerbsteuerliche Organschaft wirksam war.

Die Voraussetzungen einer körperschaftsteuerlichen Organschaft gemäß § 14 in Verbindung mit § 17 KStG 2002 lagen im Streitfall nach den Feststellungen des Finanzgerichts vor. Zwar setzen diese Vorschriften voraus, dass es sich bei dem Organträger um eine nicht steuerbefreite Gesellschaft handelt. Jedoch ist darunter nur eine persönliche Steuerbefreiung wie beispielsweise in § 5 Abs. 1 Nr. 1 und 2 KStG 2002 zu verstehen, die den Rechtsträger als solchen insgesamt von der Steuerpflicht ausschließt. Körperschaften, die nur im Hinblick auf einen bestimmten Teil ihrer Tätigkeit oder ihres Ertrags von der Steuerpflicht ausgenommen sind (beschränkte persönliche oder sachliche Steuerbefreiungen), kommen demgegenüber grundsätzlich als Organträger in Betracht, soweit nicht die Beteiligung an der Organgesellschaft den steuerbefreiten Aktivitäten zuzuordnen ist. Denn der Zweck des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 KStG 2002 will nur verhindern, dass Einkommen, welches auf der Ebene der Organgesellschaft steuerpflichtig ist, auf der Ebene des Organträgers der Besteuerung entgeht. Im Streitfall handelte es sich um eine sachliche, nicht um eine unbeschränkte persönliche Befreiung, die nur die aus dem Betrieb der benannten Einrichtung fließenden Erträge betraf, nicht aber andere Erträge.

Die Befreiung des von der GmbH betriebenen Alten- und Pflegeheims erstreckt sich nicht auf die Beteiligung an der C-GmbH. § 3 Nr. 20 Buchst. c GewStG

gilt ebenfalls nicht für die von der C-GmbH ausgeübten Tätigkeit. Die der GmbH als Organträgerin zuzurechnenden Erträge der C-GmbH unterliegen daher bei ihr der Gewerbesteuer. ■

Grunderwerbsteuer/Verfahren

Vorläufige Festsetzung der Grunderwerbsteuer im Hinblick auf nach § 138 BewG ermittelte Grundbesitzwerte

Die Grunderwerbsteuer ist gemäß § 8 Abs. 2 GrEStG auf der Basis der Grundbesitzwerte gemäß § 138 BewG zu bemessen, wenn eine Gegenleistung nicht besteht oder nicht ermittelt werden kann. Gleiches gilt bei Umwandlungen aufgrund eines Bundes- oder Landesgesetzes, bei Einbringungen oder anderen Erwerbsvorgängen auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage, bei Veränderungen im Gesellschafterbestand einer Personengesellschaft innerhalb der Fünfjahresfrist (§ 1 Abs. 2a GrEStG) sowie bei Rechtsgeschäften über Anteile an Gesellschaften nach Maßgabe des § 1 Abs. 3 GrEStG.

Nach dem Erlass des Finanzministeriums Baden-Württemberg vom 1.4.2010 (DStR 2010 S. 1239) sind im Hinblick auf die Frage, ob die Heranziehung der Grundbesitzwerte gemäß § 138 BewG verfassungsgemäß ist, die Festsetzung der Grunderwerbsteuer, die Feststellungen der Grundbesitzwerte und die Feststellung der Besteuerungsgrundlagen nach § 17 Abs. 2 und 3 GrEStG vorläufig gemäß § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 und 4 AO durchzuführen. Die Texte, die entsprechend in die Bescheide aufzunehmen sind, sind in dem Erlass vorgegeben. Sie weisen auf die Vorläufigkeit der Festsetzungen hin sowie darauf, dass ggf. Aufhebungen bzw. Änderungen der Bescheide von Amts wegen vorgenommen werden und daher ein Rechtsmittel nicht eingelegt zu werden braucht.

Im Übrigen gelten die im BMF-Schreiben vom 1.4.2009 (DStR 2009 S. 694) getroffenen Regelungen entsprechend. ■

Verfahren

Keine Änderung nach § 173 AO, wenn das Finanzamt bei ursprünglicher Kenntnis nicht anders entschieden hätte

Nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO sind Steuerbescheide aufzuheben oder zu ändern, soweit Tatsachen oder Beweismittel nachträglich bekannt werden, die zu einer niedrigeren Steuer führen. In dem dem BFH-Urteil vom 22.4.2010 (DStR 2010 S. 1335) zugrunde liegenden Streitfall hatte der Steuerpflichtige aufgrund seiner Anstellung bei einer Stadtparkasse auch Ansprüche auf eine Altersversorgung erworben. Bedingt durch die Auflösung der Zusatzversorgungskasse der Stadt wechselte die Stadtparkasse zur Durchführung ihrer betrieblichen Altersversorgung zu einer anderen Zusatzversorgungskasse. Zum Ausgleich hierfür zahlte sie an die übernehmende Versorgungskasse neben einer allgemeinen Umlage einen jährlichen Nachteilsausgleich. Diese Zahlungen unterwarf sie als Arbeitslohn des Angestellten der Lohnsteuer und bezog sie in den Lohnsteuerbescheinigungen für die Streitjahre 2001 bis 2003 in die Bruttoarbeitslöhne ein. Der Angestellte erfuhr davon erstmals in 2006 aufgrund einer „Allgemeinen Information“ der Stadtparkasse. Zugleich wurde ihm mitgeteilt, dass die Versteuerung fehlerhaft war, wie sich aus dem zwischenzeitlich ergangenen BFH-Urteil vom 14.9.2005 (BStBl II 2006 S. 532) ergeben habe. Der Angestellte beantragte daraufhin, die inzwischen bestandskräftigen Steuerfestsetzungen für die Streitjahre entsprechend gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO zu ändern.

Der BFH lehnte die begehrte Änderung ab, da das Finanzamt auch bei Kenntnis des Sachverhalts nicht zu einer niedrigeren Besteuerung gelangt wäre. Rechtfertigender Grund für die Durchbrechung der Bestandskraft ist nicht die Unrichtigkeit der Steuerfestsetzung, sondern der Umstand, dass das Finanzamt bei seiner Entscheidung von einem unvollständigen Sachverhalt ausgegangen war. Demnach ist die nachträgliche Berücksichtigung neuer Tatsachen und Beweismittel strikt gegen die Korrektur von Rechtsfehlern abzugrenzen. Über den Umweg des § 173 Abs. 1 AO dürfen Rechtsfehler des Finanzamts weder zugunsten noch zulasten des Steuerpflichtigen berichtigt werden. Das hieraus folgende Kriterium der Rechts-erheblichkeit der neuen Tatsache bei der ursprünglichen Veranlagung schließt demnach aus, nachträglich eine andere Rechtsansicht durchzusetzen, wenn das Finanzamt bei ursprünglicher Kenntnis nicht anders entschieden hätte. Maßgebend für die Frage der Rechtserheblichkeit der neuen Tatsache oder des neuen Beweismittels ist daher grundsätzlich der Zeitpunkt, in dem die Willensbildung des Finanzamts über die Steuerfestsetzung abgeschlossen wird.

Wie das Finanzamt die nachträglich bekannt gewordenen Tatsachen bzw. Beweismittel in seinem ursprünglichen Bescheid gewürdigt hätte, ist nach der damaligen Rechtsprechung des BFH und den die Finanzämter bindenden Verwaltungsanweisungen, sonst nach der Verwaltungspraxis zu beurteilen. Hierbei ist nicht auf das mutmaßliche Verhalten des einzelnen Sachbearbeiters und seiner Rechtskenntnisse, sondern auf die allgemeine Verwaltungsauffassung bzw. Verwaltungspraxis abzustellen. Bei rechtzeitiger Kenntnis von der im Bruttolohn enthaltenen Sondereinlage hätte das Finanzamt entsprechend der damaligen Verwaltungsauffassung diese Zahlungen als Arbeitslohn erfasst. Diese Verwaltungsauffassung ergibt sich unter anderem aus der Mitteilung an den Lohnsteueraußen-dienst vom 5.12.2001; auch wurde diese

Auffassung in zwei Revisionsverfahren durch die Finanzverwaltung des Landes Nordrhein-Westfalen vertreten. Unerheblich ist, ob der zuständige Veranlagungssachbearbeiter diese Mitteilungen kannte, da auf die allgemeine Verwaltungspraxis und Verwaltungsauffassung abzustellen ist. ■

Umsatzsteuer

Steuerbefreiung für die Verwaltung von Investmentvermögen

Mit Schreiben vom 6.5.2010 (DStR 2010 S. 1078) nimmt das BMF ausführlich Stellung zur Steuerbefreiung gemäß § 4 Nr. 8 Buchst. h UStG für die Verwaltung von Investmentvermögen nach dem Investmentgesetz (InvG). Die Steuerbefreiung beruht auf Art. 135 Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 2006/112/EG. Danach befreien die Mitgliedstaaten „die Verwaltung von durch die Mitgliedstaaten als solche definierten Sondervermögen“. Das BMF berücksichtigt deshalb in seinem Schreiben die hierzu ergangene Rechtsprechung des EuGH.

Laut BMF sind andere Tätigkeiten nach dem InvG als die Verwaltung, insbesondere Tätigkeiten der Verwahrung von Investmentvermögen sowie sonstige Aufgaben nach Maßgabe der §§ 24 bis 29 InvG, nicht steuerbegünstigt. Unter die Steuerbefreiung fällt die Verwaltung inländischer Investmentvermögen nach dem InvG sowie die Verwaltung ausländischer Investmentvermögen im Sinne des § 2 Abs. 8 InvG, für die Investmentanteile ausgegeben werden, die die Bedingungen von § 2 Abs. 9 oder 10 InvG erfüllen, und die Verwaltung von Spezial-Sondervermögen nach § 91 InvG. Nicht begünstigt ist aus Sicht des BMF die Verwaltung von geschlossenen Fonds, weil diese Fonds nicht unter das InvG fallen.

Die Anwendung der Steuerbefreiung setzt das Vorliegen eines steuerbaren Leistungsaustauschs voraus. Hat das Investmentvermögen die Organisationsform einer Investmentaktiengesellschaft, ist der Anleger Aktionär. Soweit keine separate schuldrechtliche Vereinbarung über die Erbringung einer besonderen Verwaltungsleistung besteht, ist insofern kein Leistungsaustausch zwischen der Investmentaktiengesellschaft und ihren Aktionären anzunehmen. Der Anspruch auf die Verwaltungsleistung ergibt sich aus der Gesellschafterstellung. Die Verwaltung des Investmentvermögens durch die Investmentaktiengesellschaft ist insofern ein nicht steuerbarer Vorgang. Für Tätigkeiten im Rahmen der Verwaltung von Investmentvermögen, die nach § 16 Abs. 1 InvG auf ein anderes Unternehmen ausgelagert worden sind, kann ebenfalls die Steuerbefreiung in Betracht kommen. Zur steuerfreien Verwaltung gehören auch Dienstleistungen der administrativen und buchhalterischen Verwaltung eines Investmentvermögens durch einen außen stehenden Verwalter, wenn sie ein im Großen und Ganzen eigenständiges Ganzes bilden und für die Verwaltung dieser Sondervermögen spezifisch und wesentlich sind, wozu das BMF nähere Ausführungen macht.

Steuerfrei sind insbesondere die Portfolioverwaltung, die Ausübung des Sicherheitsmanagements und bestimmte administrative Leistungen, soweit sie nicht dem Anteilsvertrieb dienen. Steuerpflichtig sind dagegen insbesondere die Erstellung von Steuererklärungen, Tätigkeiten im Zusammenhang mit der Portfolioverwaltung wie allgemeine Rechercheleistungen, Beratungsleistungen mit oder ohne konkrete Kauf- oder Verkaufsempfehlungen, Tätigkeiten im Zusammenhang mit dem Anteilsvertrieb, wie zum Beispiel die Erstellung von Werbematerialien, es sei denn, diese sind als Nebenleistungen zur steuerfreien Tätigkeit einzustufen. Nicht nach § 4 Nr. 8 Buchst. h UStG steuerfrei sind insbesondere alle Leistungen der Depotbank als Verwahr- oder

Kontrollstelle gegenüber der Kapitalanlagegesellschaft.

Das BMF nimmt neben vielen Beispielfällen insbesondere zum gemeinschaftsrechtlichen Hintergrund der Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 8 Buchst. h UStG Stellung. Ebenso geht es auf die einzelnen Begrifflichkeiten des InvG näher ein. Das Schreiben ist in allen offenen Steuerfällen anzuwenden. Abschnitt 69 Abs. 1 UStR ist, soweit er zu diesem Schreiben im Widerspruch steht, laut BMF nicht mehr anzuwenden. ■

Veräußerung von Gegenständen des Unternehmensvermögens durch den Gesamtrechtsnachfolger

Der BFH kommt in seinem Urteil vom 13.1.2010 (DStR 2010 S. 1180) zum Ergebnis, dass die Veräußerung eines zum Unternehmensvermögen des Erblassers gehörenden Gegenstands durch den Gesamtrechtsnachfolger eine steuerbare und steuerpflichtige Lieferung ist.

Das Urteil betrifft einen Erblasser, der Gesellschafter einer Rechtsanwaltssozietät (vorliegend eine GbR) war. Im Sonderbetriebsvermögen des Erblassers befand sich ein Pkw. Diesen Pkw hatte der Erblasser seinem Unternehmensvermögen zugeordnet, an die GbR vermietet sowie anschließend selbst für berufliche und private Zwecke genutzt. Der Erblasser hatte den Vorsteuerabzug aus den Anschaffungskosten des Pkw sowie den laufenden Betriebskosten des Pkw geltend gemacht. Drei Wochen nach seinem Tod verkauften die Erben den Pkw an einen Dritten ohne Ausweis von Umsatzsteuer. Die Erbengemeinschaft bestand aus der Ehefrau des Erblassers und den drei Kindern. Das Finanzamt änderte die Umsatzsteuerfestsetzung für das Streitjahr 1998, die bisher nur die vom Erblasser bis zu seinem Tode ausgeführten Umsätze

erfasste, und setzte die Umsatzsteuer höher fest, weil es für den Verkauf des Pkw den Eigenverbrauchstatbestand verwirklicht sah. Einspruch, Klage und Revision hatten keinen Erfolg.

Laut BFH war der Umsatzsteuerbescheid 1998 der Erbengemeinschaft wirksam bekanntgegeben worden. Gemäß § 122 AO in Verbindung mit § 34 Abs. 2 AO reichte es zur wirksamen Bekanntgabe aus, dass der Umsatzsteuerbescheid gegenüber der Ehefrau des Erblassers in ihrer Eigenschaft als Miterbin bekanntgegeben wurde. Die Erbengemeinschaft hat zwar entgegen dem Finanzgericht durch die Veräußerung des Pkw nicht den Eigenverbrauchstatbestand des § 1 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a UStG 1993 verwirklicht. Sie hat aber als Gesamtrechtsnachfolgerin mit der Veräußerung des zum Unternehmensvermögen des Erblassers gehörenden Pkw eine steuerbare und steuerpflichtige Lieferung erbracht (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG in Verbindung mit § 45 AO, § 1922 Abs. 1 BGB).

Der BFH verweist auf seine Rechtsprechung, wonach der Erbe als Gesamtrechtsnachfolger in einem umfassenden Sinne sowohl in materieller als auch in verfahrensrechtlicher Hinsicht in die abgabenrechtliche Stellung des Erblassers eintritt. Ausgenommen davon sind lediglich höchstpersönliche Verhältnisse und unlösbar mit der Person des Rechtsvorgängers verknüpfte Umstände nach Maßgabe des jeweiligen Einzelsteuergesetzes. Mit dem Tod des Unternehmers endet dessen Unternehmereigenschaft. Der Erbe kann nur durch eigene Tätigkeit selbst Unternehmer werden.

Davon zu unterscheiden ist jedoch die Frage, ob und welche umsatzsteuerrechtlichen Rechtspositionen aus der unternehmerischen Tätigkeit des Erblassers, insbesondere auch dessen Zuordnung von Gegenständen (Wirtschaftsgütern) zum Unternehmensvermögen beim Erben als Gesamtrechtsnachfolger nachwirken und bei diesem zu berücksichtigen sind.

Unternehmen und Unternehmereigenschaft erlöschen erst, wenn der Unternehmer alle Rechtsbeziehungen abgewickelt hat, die mit dem aufgegebenen Betrieb zusammenhängen. Als Gesamtrechtsnachfolger hat der Erbe deshalb für die Abwicklung aller umsatzsteuerrechtlich relevanten Vorgänge zu sorgen.

Der BFH verweist auch auf die Rechtsprechung des EuGH zu Artikel 4 Abs. 1 bis 3 der Richtlinie 77/388/EWG, wonach die Unternehmereigenschaft auch nach Aufgabe der wirtschaftlichen Tätigkeit fortwirkt. Der Erbe muss und darf sich hinsichtlich der noch nicht abgewickelten umsatzsteuerrechtlichen Rechtspositionen als Unternehmer behandeln lassen. Wäre eine Lieferung durch den Erblasser steuerbar, gilt das auch für eine Lieferung durch den Erben. Aus der in Deutschland nicht umgesetzten Ermächtigungsnorm des Art. 5 Abs. 7 Buchst. c der Richtlinie 77/388/EWG ergibt sich nichts anderes. ■

Verpflichtung zur Erteilung von Rechnungen mit Umsatzsteuerausweis bei Strohmanngeschäften

In dem vom BGH mit Urteil vom 10.3.2010 (DStR 2010 S. 1183) entschiedenen Fall erwarb ein Fahrzeughändler von drei Firmen in den Jahren 2000 und 2001 mehrere gebrauchte Kraftfahrzeuge. Bei den Verkaufsgesprächen traten Personen im Namen der drei Verkäufer auf. Die Verkäufer stellten dem Fahrzeughändler für die einzelnen Verkäufe Rechnungen aus, führten jedoch die dort ausgewiesene Umsatzsteuer nicht an das für sie zuständige Finanzamt ab. Das für den Fahrzeughändler zuständige Finanzamt versagte den Vorsteuerabzug, da es sich bei den Verkäufern um „Scheinfirmen“ gehandelt habe, die von den bei den Verkaufsgesprächen aufgetretenen Personen für ein Umsatzsteuerkarussell eingesetzt

worden seien. Der Fahrzeughändler nahm deshalb die ihm gegenüber aufgetretenen Personen auf Erteilung von Rechnungen unter Ausweis der Umsatzsteuer in Anspruch.

Nach Stattgabe der Klage des Fahrzeughändlers hatte die Berufung einer der gegenüber ihm aufgetretenen Personen Erfolg. Im Revisionsverfahren war zu klären, ob die Berufung zulässig war, das heißt die Beschwer mehr als 600 Euro betrug, und das Berufungsgericht zu Recht einen Anspruch auf Erteilung von Rechnungen unter Ausweis von Umsatzsteuer verneint hat.

Die Revision hatte keinen Erfolg. Der BGH führte zunächst aus, dass die Berufung zulässig war, die Beschwer im Streitfall 600 Euro überstieg. Die Beschwer des Beklagten erschöpft sich vorliegend nicht in dem Aufwand an Zeit und Kosten, der ihm durch die bloße Erstellung der Rechnungen entsteht. Vielmehr schuldet der Beklagte laut BGH durch die Ausstellung der Rechnungen mit ausgewiesener Umsatzsteuer nach § 14 Abs. 3 UStG 1999 den ausgewiesenen Steuerbetrag gegenüber den Finanzbehörden. Die Verurteilung zur Rechnungserteilung hat somit eine unmittelbare vermögensrechtliche Auswirkung. Der Beklagte ist daher in Höhe der auszuweisenden Umsatzsteuer beschwert, unabhängig davon, ob er die Steuer noch aus einem anderen Rechtsgrund schuldet.

Ein vertraglicher Anspruch auf Rechnungserteilung aus den Strohmanngeschäften bestand gegen den „Hintermann“ nicht, denn grundsätzlich sind auch bei einem Strohmanngeschäft zivilrechtlich nur die Vertragspartner einander verpflichtet. Ein Anspruch aus § 179 Abs. 1 BGB war zu verneinen, da der Beklagte mit Vertretungsmacht für die Verkäufer auftrat. Ein Anspruch ergab sich auch nicht aus § 14 Abs. 1 UStG 1999. Dieser richtet sich grundsätzlich gegen den Unternehmer, der zivilrechtlich als Vertragspartner des Steuerpflich-

tigen anzusehen ist. Dies sind im Streitfall die als „Scheinfirmer“ bezeichneten Verkäufer, bei denen es sich um real existierende Unternehmen handelte, die Träger von Rechten und Pflichten sein können. Mit diesem missverständlichen Begriff wollte das Berufungsgericht zum Ausdruck bringen, dass hinter den Verkäufern die bei den Verkaufsgesprächen auftretenden Personen standen.

Es lag auch kein Scheingeschäft (§ 116 BGB) vor, da der Fahrzeughändler von wirksamen Rechtsgeschäften ausging. Daraus folgt nach der Rechtsprechung des BFH, dass er unter den Voraussetzungen des § 15 UStG einen Vorsteuerabzug geltend machen kann. Und zwar gilt dies auch dann, wenn in der Kette von Lieferungen, die der ihm erbrachten Lieferung vorausgegangen oder nachgefolgt sind, ein Umsatz enthalten ist, der in einen vom Verkäufer begangenen Betrug einbezogen war, und der Steuerpflichtige dies weder wusste noch wissen musste. Allein die Tatsache, dass die Finanzbehörden dem Fahrzeughändler den Vorsteuerabzug (dennoch) verweigerten, begründet keine Pflicht des Beklagten zur Rechnungserteilung. Auch aus anderen rechtlichen Gesichtspunkten ergab sich vorliegend kein Anspruch auf Rechnungserteilung. ■

Keine Steuerberechnung nach vereinnahmten Entgelten aufgrund fehlender Buchführungspflicht

Das Urteil des BFH vom 11.2.2010 (DStR 2010 S. 1229) betrifft die Umsatzsteuerberechnung einer vermögensverwaltenden Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR). Die GbR vermietete und verpachtete – teilweise umsatzsteuerpflichtig – ein Gebäude mit mehreren Wohnungen, Büro- und Gewerbeeinheiten, einem Hotel und einem Restaurant. Für die Streitjahre 1999 bis 2001 berechnete das Finanzamt die Umsatzsteuer

nach vereinbarten Entgelten. Dagegen begehrte das Unternehmen erfolglos die Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten gemäß § 20 UStG. Ein darüber hinaus gestellter Antrag auf Bewilligung einer Erleichterung nach § 148 AO wurde als unbegründet zurückgewiesen. Die Einsprüche hatten keinen Erfolg. Das Finanzgericht hob die Umsatzsteuerbescheide für die Streitjahre 1999 bis 2001 auf und verpflichtete das Finanzamt, die Möglichkeit einer Gestattung zur Steuerberechnung nach vereinnahmten Entgelten nach pflichtgemäßem Ermessen erneut zu prüfen. Der BFH hielt die Revision des Finanzamts für begründet, hob das Urteil des Finanzgerichts auf und wies die Klage der GbR ab.

Laut BFH erfüllte die GbR nicht die Voraussetzungen des § 20 Abs. 1 Satz 1 UStG. Nach § 20 Abs. 1 Satz 1 UStG in der in den Streitjahren geltenden Fassung konnte das Finanzamt auf Antrag gestatten, dass ein Unternehmer,

1. dessen Gesamtumsatz (§ 19 Abs. 3 UStG) im vorangegangenen Kalenderjahr nicht mehr als 250.000 DM betragen hat, oder
2. der von der Verpflichtung, Bücher zu führen und aufgrund jährlicher Bestandsaufnahmen regelmäßig Abschlüsse zu machen, nach § 148 AO befreit ist, oder
3. soweit er Umsätze aus einer Tätigkeit als Angehöriger eines freien Berufs im Sinne des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG ausführt,

die Steuer nicht nach den vereinbarten Entgelten (§ 16 Abs. 1 Satz 1 UStG), sondern nach den vereinnahmten Entgelten berechnet.

Die GbR überschritt nach den Feststellungen des Finanzgerichts die Umsatzgrenze des § 20 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG sowohl 1998 als auch in den Streitjahren und führte zudem keine Umsätze als

Angehöriger eines freien Berufs im Sinne von § 20 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG aus. Eine Steuerberechnung nach vereinnahmten Entgelten war daher nach diesen Vorschriften nicht möglich. Nach § 148 Satz 1 AO können die Finanzbehörden für einzelne Fälle oder bestimmte Gruppen von Fällen Erleichterungen bewilligen, wenn die Einhaltung der durch die Steuergesetze begründeten Buchführungs-, Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichtigen Härten mit sich bringt und die Besteuerung durch die Erleichterung nicht beeinträchtigt wird. Derartige Erleichterungen können gewerblichen Unternehmern sowie Land- und Forstwirten bewilligt werden, die nach § 141 Abs. 1 Satz 1 AO verpflichtet sind, Bücher zu führen und aufgrund jährlicher Bestandsaufnahmen Abschlüsse zu machen. Da die GbR Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG erzielte, unterlag sie nicht der Buchführungspflicht und konnte daher auch nicht von dieser gemäß § 148 AO befreit werden, sodass die Voraussetzungen für eine Steuerberechnung nach vereinnahmten Entgelten gemäß § 20 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG nicht vorliegen. Die Steuerberechnung nach vereinnahmten Entgelten gemäß § 20 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG kommt laut BFH nur bei besonderen Härten wie zum Beispiel dem Überschreiten der nach § 20 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG bestehenden Umsatzgrenze aufgrund außergewöhnlicher und einmaliger Geschäftsvorfälle, nicht aber allgemein aufgrund einer fehlenden Buchführungspflicht in Betracht. Im vorliegenden Fall bestehe keine Regelungslücke, die eine Steuerberechnung nach vereinnahmten Entgelten aufgrund einer teleologischen Extension oder Analogie ermöglichen würde. ■

Umsatzbesteuerung von Restaurationsleistungen im Schienenbahnverkehr sowie an Bord von Schiffen oder Flugzeugen

Wird an Bord eines Schiffs, in einem Luftfahrzeug oder in einer Eisenbahn während einer Beförderung innerhalb des Gemeinschaftsgebiets eine Restaurationsleistung erbracht, gilt seit dem 1.1.2010 als Ort dieser Dienstleistung der Abgangsort des jeweiligen Beförderungsmittels im Gemeinschaftsgebiet (§ 3e Abs. 1 UStG). § 3e Abs. 2 UStG beschreibt den Anwendungsbereich näher. Insbesondere ist der Abgangsort der erste Ort innerhalb des Gemeinschaftsgebiets, an dem Reisende in das Beförderungsmittel einsteigen können. Ist dies Deutschland, verlagert sich die Steuerschuldnerschaft nach § 13b UStG auf den Leistungsempfänger, wenn dieser Unternehmer ist und die Restaurationsleistungen von einem im Ausland ansässigen Unternehmer erbracht werden. Folglich müsste jeder einzelne reisende Unternehmer, der Restaurationsleistungen bezieht, diese bei dem für ihn zuständigen Finanzamt erklären, und zwar unabhängig davon, ob er die Leistungen für sein Unternehmen oder für private Zwecke bezogen hat.

Die OFD Frankfurt am Main nimmt in ihrer Rundverfügung vom 7.5.2010 (DStR 2010 S. 1239) Stellung zu den praktischen Konsequenzen der Neuregelung. Fährt zum Beispiel der Zug eines schweizerischen Unternehmers von Zürich (Schweiz) über München nach Verdun (Frankreich) und werden auf der gesamten Wegstrecke Restaurationsleistungen erbracht, unterliegen die auf der Wegstrecke ab München erbrachten Restaurationsleistungen in Deutschland der Umsatzsteuer. Werden die Restaurationsleistungen an einen Nichtunternehmer (Privatperson) erbracht, schuldet der schweizerische Unternehmer die Umsatzsteuer in Deutschland. Handelt es sich

bei dem Leistungsempfänger hingegen um einen Unternehmer, verlagert sich die Steuerschuldnerschaft nach § 13b UStG mangels einer inländischen Betriebsstätte des schweizerischen Unternehmers auf den Leistungsempfänger. Handelt es sich bei dem Steuerschuldner um einen in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Unternehmer, müsste dieser sich gegebenenfalls in Deutschland für diese Zwecke umsatzsteuerlich registrieren lassen und die deutsche Umsatzsteuer abführen.

Da diese Ergebnisse aus der Neuregelung des § 3e UStG in der Praxis regelmäßig nicht handhabbar sind, weist die OFD darauf hin, dass im geplanten JStG 2010 diese Leistungen aus dem Anwendungsbereich des § 13b UStG herausgenommen werden sollen. Nach Abstimmung auf Bund-Länder-Ebene ist es bis zum Inkrafttreten der gesetzlichen Neuregelung nicht zu beanstanden, wenn die leistenden, nicht im Inland ansässigen Unternehmer derartige Leistungen bereits in 2010 der Umsatzbesteuerung unterwerfen. Weist der leistende Unternehmer in derartigen Fällen Umsatzsteuer in einer Rechnung aus, wird es ebenfalls nicht beanstandet, wenn der Leistungsempfänger unter den Voraussetzungen des § 15 UStG insoweit einen Vorsteuerabzug in Anspruch nimmt. Von einer Anwendung des § 13b UStG kann insoweit wegen sachlicher Unbilligkeit abgesehen werden. Die Nichtbeanstandungsregelung gilt laut OFD für sämtliche im Inland steuerpflichtigen Restaurationsleistungen im Schienenbahnverkehr sowie an Bord von Schiffen oder Flugzeugen, wenn die Leistungen von einem nicht im Inland ansässigen Unternehmer an andere Unternehmer oder juristische Personen erbracht werden. ■

Finanzielle Eingliederung als Voraussetzung für eine umsatzsteuerliche Organschaft

Der BFH kommt in seinem Urteil vom 22.4.2010 (DStR 2010 S. 1277) zum Ergebnis, dass wenn mehrere Gesellschafter nur gemeinsam über die Anteilsmehrheit an einer GmbH und einer Personengesellschaft verfügen, die GmbH nicht finanziell in die Personengesellschaft eingegliedert ist (Änderung der Rechtsprechung) und somit eine umsatzsteuerliche Organschaft ausscheidet.

Im Streitfall vermietete eine KG ein Grundstück an ihre Komplementär-GmbH und stellte dieser entgeltlich Personal und Inventar für die von der GmbH betriebenen Alten- und Pflegeheime zur Verfügung. Die KG erledigte darüber hinaus Verwaltungsaufgaben und erbrachte Hausmeisterserviceleistungen für die GmbH. Gesellschafter der KG und der GmbH waren A, B und C zu jeweils einem Drittel. Die GmbH war an der KG nicht kapitalmäßig beteiligt. Geschäftsführer der GmbH war A. Die KG ging davon aus, dass zwischen ihr und der GmbH eine umsatzsteuerliche Organschaft bestehe und zwischen ihnen lediglich nicht steuerbare Innenleistungen erbracht würden.

Der BFH folgte dem nicht. Nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG wird die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit nicht selbstständig ausgeübt, wenn eine juristische Person nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen eines anderen Unternehmers eingegliedert ist (Organschaft). Laut BFH bestand keine finanzielle Eingliederung. Diese setzt voraus, dass der Organträger in der Weise an der Organgesellschaft beteiligt ist, dass er seinen Willen durch Mehrheitsbeschlüsse durchsetzen kann. Eine unmittelbare finanzielle Eingliederung der GmbH in die KG lag nicht vor, da die KG nicht Gesellschafterin der GmbH war. Die KG

war auch nicht über eigene Tochtergesellschaften mittelbar an der GmbH beteiligt.

Eine finanzielle Eingliederung ergibt sich auch nicht daraus, dass die drei Gesellschafter der KG über die Anteilsmehrheit in der GmbH verfügten. Für den Fall, dass nur mehreren Gesellschaftern gemeinsam eine Mehrheitsbeteiligung an GmbH und Personengesellschaft zusteht, hält der Senat an seiner bisherigen Rechtsprechung nicht fest. Die erforderliche Eingliederung in ein anderes Unternehmen setzt nämlich ein zwischen Schwestergesellschaften nicht gegebenes Verhältnis der Über- und Unterordnung voraus. Auch der Grundsatz der Rechtssicherheit spricht dagegen, in diesem Fall von einer finanziellen Eingliederung auszugehen. Nach den Verhältnissen des Streitfalls habe der Senat nicht zu entscheiden, ob an der bisherigen Rechtsprechung festzuhalten ist, wenn zwischen zwei Schwestergesellschaften zum Beispiel ein Beherrschungsvertrag besteht oder zugunsten einer Schwestergesellschaft Stimmbindungsverträge vorliegen.

Offenbleiben könne auch, ob eine Organshaft vorliegt, wenn nur ein Gesellschafter über eine Anteilsmehrheit an GmbH und Personengesellschaft verfügt und zugleich als Gesellschafter für die Personengesellschaft und als Geschäftsführer der GmbH für beide Gesellschaften geschäftsführungsbefugt ist. Im Hinblick auf die geänderte Rechtsprechung sei schließlich nicht mehr zu entscheiden, ob die bisherige Annahme einer finanziellen Eingliederung durch mehrere gemeinsame Gesellschafter von GmbH und Personengesellschaft – anders als bei mehreren gemeinsamen Gesellschaftern verschiedener GmbHs – zu einer gemeinschaftsrechtlich unzulässigen Differenzierung nach der Rechtsform des Organträgers führe. ■

Zusammenfassende Meldung nach § 18a UStG

Die Vorschriften zur Zusammenfassenden Meldung (ZM) wurden durch das Jahressteuergesetz 2009 und durch das Gesetz zur Umsetzung steuerlicher EU-Vorgaben sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften geändert. Das diesbezügliche ausführliche BMF-Schreiben vom 15.6.2010 (DStR 2010 S. 1289) ist anzuwenden für meldepflichtige Leistungen, die nach dem 30.6.2010 ausgeführt werden. Das BMF nimmt dabei insbesondere zu folgenden Änderungen Stellung:

Für die Meldung von grenzüberschreitenden Lieferungen in der EU gilt, dass die ZM bis zum 25. Tag nach Ablauf jedes Kalendermonats an das Bundeszentralamt für Steuern zu übermitteln ist. Dies setzt voraus, dass die Summe der Bemessungsgrundlagen für innergemeinschaftliche Warenlieferungen und Lieferungen im Sinne des § 25b Abs. 2 UStG für das laufende Kalendervierteljahr oder für eines der vier vorangegangenen Kalendervierteljahre jeweils mehr als 100.000 Euro beträgt. Ansonsten gilt grundsätzlich ein vierteljährlicher Meldezeitraum. Die Regelungen über die Dauerfristverlängerung gelten nicht für die ZM. Besonderheiten sind zu beachten, wenn im Laufe eines Kalendervierteljahrs die Betragsgrenze von 100.000 Euro überschritten wird. Wird dagegen die Betragsgrenze von 100.000 Euro für die maßgeblichen Zeiträume nicht überschritten, können Unternehmer die ZM freiwillig monatlich übermitteln, was einer Anzeige bei der Meldung bedarf und sie regelmäßig für mindestens ein Jahr bindet.

Für die Meldung von grenzüberschreitenden Dienstleistungen in der EU gilt, dass die ZM bis zum 25. Tag nach Ablauf jedes Kalendervierteljahrs zu übermitteln ist, wenn steuerpflichtige Dienstleistungen im Sinne von § 3a Abs. 2 UStG im übrigen Gemeinschaftsgebiet ausgeführt wurden, für die der in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Leistungsemp-

fänger die Steuer dort schuldet. Unternehmer, die hinsichtlich der Ausführung ihrer Lieferungen zur monatlichen Übermittlung einer ZM verpflichtet sind, melden die Dienstleistungen in der ZM für den letzten Monat des Kalendervierteljahrs. Alternativ dazu können für jeden Monat die Dienstleistungen neben den Lieferungen in einer ZM erklärt werden.

Wie bisher ist eine ZM grundsätzlich nicht erforderlich, wenn im Meldezeitraum keine Leistungen ausgeführt wurden. Bei Lieferungen im Sinne des § 25b UStG und bei Dienstleistungen ist der Zeitpunkt der Leistungsausführung maßgeblich. Dagegen ist bei innergemeinschaftlichen Warenlieferungen vorrangig auf die Ausstellung der Rechnung abzustellen. Das gilt jedoch nicht, wenn die Lieferung bereits ausgeführt wurde und auch im folgenden Kalendermonat noch keine Rechnung erstellt ist. Wird eine Dienstleistung dauerhaft über einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erbracht, gilt § 13b Abs. 3 UStG entsprechend. Dies bedeutet, dass spätestens für das Ende eines jeden Kalenderjahrs eine Meldung zu erfolgen hat. Hat sich die umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage für die zu meldenden Umsätze nachträglich geändert, sind diese Änderungen in dem Meldezeitraum zu berücksichtigen, in dem sie eingetreten sind. Dies gilt entsprechend in den Fällen des § 17 Abs. 2 UStG (zum Beispiel Uneinbringlichkeit der Forderung). Laut BMF ist bei meldepflichtigen Dienstleistungen eine ZM zu berechnen, soweit der Leistungsempfänger seine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer dem leistenden Unternehmer erst nach dem Bezug der Dienstleistung mitgeteilt hat, und daher deren Angabe in der Zusammenfassenden Meldung für den Meldezeitraum zunächst unterblieben ist. ■

Personalgestellung durch Gesellschafter als steuerbarer Leistungsaustausch

Das Urteil des BFH vom 15.4.2010 (DStR 2010 S. 1331) beschäftigt sich mit Fragen des Leistungsaustauschs zwischen einer Gesellschaft und ihren Gesellschaftern. Laut BFH setzt § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG für den Leistungsaustausch einen unmittelbaren, nicht aber einen inneren (synallagmatischen) Zusammenhang zwischen Leistung und Entgelt voraus. Dies gilt auch für Tausch und tauschähnliche Umsätze (§ 3 Abs. 12 UStG). Ein tauschähnlicher Umsatz mit Baraufgabe liegt auch dann vor, wenn eine Gesellschaft auf schuldrechtlicher Grundlage an ihre beiden Gesellschafter Leistungen gegen Entgelt erbringt und ihr die beiden Gesellschafter in unmittelbarem Zusammenhang hiermit auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage Personal zur Verfügung stellen. Um eine nicht steuerbare Beistellung anstelle eines tauschähnlichen Umsatzes handelt es sich nur, wenn das vom Gesellschafter überlassene Personal ausschließlich für Zwecke der Leistungserbringung an diesen Gesellschafter verwendet wird.

Im Streitfall erbrachte eine Gesellschaft auf der Grundlage von Dienstleistungsrahmenverträgen Leistungen an ihre beiden Kommanditisten gegen Kostenübernahme und damit gegen Entgelt. Dies erfolgte vor dem im Handelsregister mit Rückwirkung eingetragenen Formwechsel auf eine GmbH & Co. KG nach §§ 190 ff. UmwG. Laut BFH gehörten im Rahmen eines tauschähnlichen Umsatzes nicht nur die durch die Kommanditisten erbrachten Zahlungen, sondern auch die Gestellung von Personal zum Entgelt für die Leistungen der Gesellschaft. Der für die Einbeziehung der Personalgestellung in den Leistungsaustausch erforderliche unmittelbare Zusammenhang ergab sich im Streitfall daraus, dass der Unternehmensgegenstand der Gesellschaft darin bestand, Dienstleistungen an die Kom-

manditisten zu erbringen. Die Gesellschaft war dabei nach den mit den Kommanditisten abgeschlossenen Rahmenverträgen gegen Kostenerstattung tätig und hatte nach den Rahmenverträgen geeignetes Personal einzusetzen. Die Kommanditisten hatten sich gesellschaftsvertraglich verpflichtet, der Klägerin dieses Personal zu überlassen.

Dies genügt dem BFH, um den erforderlichen unmittelbaren Zusammenhang zu begründen. Selbst ohne die gesellschaftsvertragliche Verpflichtung würde es sich bei der Personalgestellung nur um eine besondere Modalität der von den Kommanditisten geschuldeten Kostentragung handeln. Die Beurteilung als nicht steuerbare Beistellung scheiterte im Streitfall daran, dass die Gesellschaft über das ihr von den beiden Kommanditisten gestellte Personal frei verfügen konnte und insbesondere keine Verpflichtung bestand, das vom jeweiligen Kommanditisten überlassene Personal nur für Leistungen an diesen Kommanditisten einzusetzen.

Ohne Erfolg berief sich die Gesellschaft insbesondere auf das EuGH-Urteil vom 27.4.1999 in der Rs. „Kuwait Petroleum“. Dort verneinte der EuGH bei einer im Anschluss an Kraftstofflieferungen erfolgenden Gewährung von Geschenken im Rahmen eines Bonussystems den unmittelbaren Zusammenhang zwischen dem „Geschenk“ und den Zahlungen für den Kraftstoff, da die Abnehmer für den Kraftstoff einen feststehenden Preis zu entrichten hatten, der unabhängig von der Inanspruchnahme des Geschenks war. Demgegenüber stellte sich für den BFH die Personalgestellung im Streitfall als Modifikation der von den Kommanditisten übernommenen Kostentragungspflicht dar. Denn ohne die Personalgestellung wäre bei der Gesellschaft ein entsprechend höherer Aufwand für Personal entstanden, den die Kommanditisten dann im Rahmen ihrer allgemeinen Kostenübernahme durch Geldzahlung hätten tragen müssen. Der BFH entschied im Hinblick auf die Bindung an die Klageanträge

nicht, ob die Leistungen der Gesellschaft im Bereich der Kreditbearbeitung steuerfrei sein könnten. ■

Summarische Eingangsanmeldungen ab 1.1.2011 verpflichtend

Ab 1.1.2011 hat der Beförderer von Waren vor deren Verbringung in das Zollgebiet der Europäischen Gemeinschaft innerhalb bestimmter Fristen eine summarische Eingangsanmeldung gemäß Art. 36a Abs. 3 Zollkodex bei den hierfür zuständigen „ersten“ Eingangszollstellen in der Gemeinschaft abzugeben. Als Beförderer gilt im Regelfall die Reederei, Spedition, Flug- oder Eisenbahngesellschaft, die die Beförderung der Waren in das Zollgebiet der Gemeinschaft übernimmt.

Die summarische Eingangsanmeldung enthält die Angaben nach Anhang 30A der Zollkodex-Durchführungsverordnung also insbesondere Details zur Fracht und der beförderten Ware und hat bei Containerfracht aus Übersee spätestens 24 Stunden vor dem Verladen im Abgangshafen und im Kurzstreckenflugverkehr (weniger als vier Stunden Flugdauer) spätestens bei Abheben des Flugzeugs zu erfolgen. Für den sonstigen Seeverkehr als auch dem Luft-, Straßen-, Eisenbahn- und Binnenschiffsverkehr gelten Abgabefristen von ein bis vier Stunden vor Ankunft bei der Eingangszollstelle beziehungsweise dem ersten Hafen oder Flughafen in der Gemeinschaft.

Ursprünglich sollte die Verpflichtung zur Abgabe der summarischen Eingangsanmeldung bereits ab 1.7.2009 gelten, wurde aber durch die Europäische Kommission vorübergehend für den Zeitraum 1.7.2009 bis 31.12.2010 ausgesetzt. Nach Ablauf dieses Übergangszeitraums wird die summarische Eingangsanmeldung ab 1.1.2011 Pflicht.

Summarische Eingangsanmeldungen verfolgen das Ziel der Verbesserung der Risikoanalyse für Waren, die die Grenzen der Europäischen Union überqueren. Mit ihnen wird neben einem umfassenden Risikomanagementsystem der Zollver-

waltungen und dem Institut des Zugelassenen Wirtschaftsbeteiligten (Authorized Economic Operator; AEO) ein elektronisches System zum Austausch von Vorabinformationen zwischen Wirtschaftsbeteiligten und Zollbehörden für alle Waren eingeführt, die in das Zollgebiet der Gemeinschaft verbracht werden.

Fehler bei den summarischen Eingangsanmeldungen können zu einer Verlagerung der zollschuldrechtlichen Verantwortlichkeit bei der Einfuhr führen, die gegebenenfalls auch zu Regresspflichten gegenüber den Beförderern führen.

In jedem Fall sollten Unternehmen schon jetzt die rechtzeitige Abgabe summarischer Eingangsanmeldungen mit den zutreffenden Daten spätestens ab dem 1.1.2011 sicherstellen und eine Überprüfung der bisherigen internen Prozesse im Vorfeld von Importen durchführen. ■

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.

Accounting News

NEUIGKEITEN ZUR RECHNUNGSLEGUNG NACH IFRS UND HGB

August/September 2010

Inhalt

A. IFRS: Aktuelle Entwicklungen

- I. RIC veröffentlicht Fortsetzung zu IFRS-Bilanzierungsfragen im Kontext der Wirtschaftskrise
- II. Gemeinsamer Entwurf von IASB und FASB zur Umsatzrealisierung
- III. Entwurf zur Angabe einer Bewertungsunsicherheitsanalyse für Bewertungen zum beizulegenden Zeitwert veröffentlicht
- IV. Entwurf zu Einzelfragen zur Darstellung von Finanzinstrumenten nach IAS 32 veröffentlicht
- V. Aktualisierter Stand der EU-Endorsements

B. HGB: Aktuelle Entwicklungen

- I. Rechnungslegungsstandard zu Ansatz- und Bewertungstätigkeit überarbeitet
- II. Anpassung der IDW RS HFA 4 und IDW RS HFA 11 an das BilMoG
- III. Veröffentlichung des DRS 18 (near final draft) zu latente Steuern
- IV. IDW RS HFA 31 zur Aktivierung von Herstellungskosten verabschiedet
- V. IDW RS HFA 36 zu Abschlussprüferhonoraren im Anhang verabschiedet

C. Weitere Themen

Neue Fassung des Deutschen Corporate Governance-Kodex bekanntgemacht

A. IFRS: Aktuelle Entwicklungen

I. RIC veröffentlicht Fortsetzung zu IFRS-Bilanzierungsfragen im Kontext der Wirtschaftskrise

Das Rechnungslegungs Interpretations Committee (RIC) hat am 29.6.2010 den Entwurf einer zweiten Fortsetzung des RIC Anwendungshinweises IFRS (2009/02) *Ausgewählte IFRS-Bilanzierungsfragen in Zusammenhang mit der Finanz- und Wirtschaftskrise* veröffentlicht. Der Anwendungshinweis enthält Klarstellungen zur Bilanzierung von Eintrittsprämien für neu in ein Unternehmen eintretende Arbeitnehmer mit der Bedingung einer Mindestverbleibensdauer nach IAS 19. Des Weiteren beschäftigt sich der Entwurf mit Bilanzierungsfragen, die sich aus Auftragsverschiebungen, -sistierungen und -kündigungen bei Fertigungsaufträgen im Sinne des IAS 11 ergeben können.

Bilanzierung von Eintrittsprämien

Der Entwurf stellt klar, dass die Eintrittsprämien den kurzfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer zuzuordnen sind.

Aus der Sicht des bilanzierenden Unternehmens ist bei Auszahlung der Eintrittsprämie nach IAS 19.10(a) ein Vermögenswert anzusetzen, wenn ein eventueller

Anspruch auf Rückerstattung der Eintrittsprämie arbeitsrechtlich durchsetzbar ist. Der Aufwand ist dann linear über den Zeitraum der vereinbarten Mindestverbleibensdauer des Arbeitnehmers zu erfassen.

Kommt es zu einer Rückerstattung, weil der Arbeitnehmer das Unternehmen vor dem Erreichen der Mindestverbleibensdauer wieder verlässt, ist die vorausbezahlte Prämie in eine Forderung gegenüber dem Arbeitnehmer umzuklassifizieren. Bei einer vollständigen Rückerstattung ist der bereits als Aufwand erfasste Teil der Prämie erfolgswirksam als Forderung gegenüber dem Arbeitnehmer zu erfassen.

Fertigungsaufträge nach IAS 11

Als Reaktion auf die derzeitige Wirtschaftskrise werden kundenspezifische Fertigungsaufträge unter Umständen auf unbestimmte Zeit in die Zukunft verschoben. IAS 11 gibt für Auftragsverschiebungen, -sistierungen und -kündigungen keine ausdrücklichen Regeln vor.

Bei einer Verschiebung der Erteilung des Fertigungsauftrags sind die für die Erlangung des Auftrags aktivierten Kosten aufwandswirksam zu erfassen, wenn der Auftragnehmer die Auftragserteilung für nicht mehr wahrscheinlich hält.

Der Entwurf weist darauf hin, dass Vermögenswerte (zum Beispiel Vorräte oder

maschinelle Anlagen), die bereits vor Erlangung des Fertigungsauftrags angeschafft wurden, keine Auftragskosten nach IAS 11 darstellen, sondern nach den allgemeinen Vorschriften für Vorräte und Sachanlagen zu behandeln sind.

In dem Entwurf wird klargestellt, dass bei einer Sistierung des Fertigungsauftrags (vom Auftraggeber formell geforderter Stillstand in der Auftragsdurchführung, bei der offen ist, ob das Projekt weitergeführt wird) weiterhin nach IAS 11 zu bilanzieren ist. Im Zeitpunkt der Sistierung ist zu entscheiden, ob das Ergebnis des Fertigungsauftrags noch verlässlich schätzbar ist oder ob aus dem Fertigungsauftrag ein Verlust erwartet wird. Diese Sachverhalte sind dann entsprechend den Regelungen des IAS 11 abzubilden. Weiterhin sollte eine Sistierung eine Bonitätsprüfung des Auftraggebers zur Folge haben um die Werthaltigkeit und Einbringlichkeit evtl. Forderungen zu überprüfen. Darüber hinaus kann es im Falle einer Sistierung zur Anwendung von im Vertrag enthaltenen Konventionalstrafen kommen. Diese stellen Auftragserlöse dar und sind entweder als Abweichungen oder als Ansprüche gemäß IAS 11 zu behandeln.

Bei Kündigung des Fertigungsauftrags durch den Auftraggeber weist der Entwurf darauf hin, dass weiterhin nach IAS 11 zu bilanzieren ist, da es sich im Regelfall um Kürzungen gegenüber dem vertraglich vereinbarten Leistungsvolumen handelt.

Fortgang des Verfahrens

Die Fortsetzung des RIC Anwendungshinweises steht auf der Internetseite des DRSC zum Download zur Verfügung. Stellungnahmen konnten bis zum 28.7.2010 beim RIC eingereicht werden. ■

II. Gemeinsamer Entwurf von IASB und FASB zur Umsatzrealisierung

Das International Accounting Standards Board (IASB) hat am 24.6.2010 gemeinsam mit dem US-amerikanischen Financial Accounting Standards Board (FASB) den Entwurf „*Revenue from Contracts with Customers (ED/2010/06)*“ veröffentlicht. Mit dem Entwurf wird eine einheitliche Bilanzierung von Umsatzerlösen aus Verträgen mit Kunden nach IFRS und US-GAAP vorgeschlagen.

Hintergrund

Für IFRS-Zwecke soll der neue Standard die bisherigen IAS 11 und IAS 18 sowie vier hiermit zusammenhängende Interpretationen ersetzen und somit ein einziges umfassendes Konzept zur Umsatzrealisierung einführen.

Regelungsbereiche

Kernprinzip des neuen Konzepts ist die Umsatzrealisierung durch Unternehmen im Zeitpunkt der Übertragung von Gütern oder der Erbringung von Dienstleistungen an Kunden.

In einem ersten Schritt ist der für die Umsatzrealisierung maßgebliche Vertrag zu identifizieren. Mehrere Verträge werden hierbei zusammengefasst, sofern sie preislich voneinander abhängig sind. Ebenso werden Einzelverträge über mehrere Güter bzw. Dienstleistungen aufgespalten, sofern den Leistungsbestandteilen voneinander unabhängige Preise zugrunde liegen.

Im nächsten Schritt werden die identifizierten Verträge in separate Leistungsverpflichtungen aufgespalten, sofern diese abgrenzbar sind und zu unterschiedlichen Zeitpunkten erfüllt werden. Eine Leistungsverpflichtung ist dann abgrenzbar, wenn sie getrennt veräußerbar ist.

Die Gegenleistung des Kunden (zum Beispiel der Transaktionspreis) ist dann auf

die separaten Leistungsverpflichtungen im Verhältnis ihrer relativen Einzelveräußerungspreise aufzuteilen. Variable Preisbestandteile sowie das Kreditrisiko sind im Rahmen des Ansatzes eines Erwartungswerts zu berücksichtigen.

Die den separaten Leistungsverpflichtungen zugeordneten Umsatzerlöse werden jeweils zu dem Zeitpunkt realisiert, an dem der Kunde Kontrolle über die Güter bzw. Dienstleistungen erhält. Dies ist der Zeitpunkt, an dem der Kunde die Möglichkeit hat, über deren Nutzung zu verfügen sowie die wirtschaftlichen Vorteile aus den Gütern und Dienstleistungen zu ziehen. Die Kontrolle kann entweder zu einem bestimmten Zeitpunkt oder kontinuierlich übergehen.

Jede Leistungsverpflichtung ist separat auf drohende Verluste zu überprüfen. Sofern der einer separaten Leistungsverpflichtung zugeordnete Transaktionspreis die zu ihrer Erfüllung notwendigen direkten Kosten unterschreitet, ist für diese Leistungsverpflichtung eine Verbindlichkeit zu erfassen.

Darüber hinaus sieht der Entwurf spezifische Regelungen zur Berücksichtigung von Garantieverpflichtungen und Rückgaberechten, zu Umsatzerlösen aus der Vergabe von Lizenzen an geistigem Eigentum sowie zu den Bestandteilen der Auftragskosten vor. Die Angabepflichten zu den Regelungsbereichen werden ausgeweitet.

Ausblick

Der Entwurf steht auf den Internetseiten des IASB (www.iasb.org) zum Download zur Verfügung. Stellungnahmen können beim IASB sowie beim FASB bis zum 22.10.2010 eingereicht werden. ■

III. Entwurf zur Angabe einer Bewertungsunsicherheitsanalyse für Bewertungen zum beizulegenden Zeitwert veröffentlicht

Im Mai 2009 hatte das International Accounting Standards Board (IASB) den Standardentwurf zur Bewertung zum beizulegenden Zeitwert (ED/2009/5 *Fair Value Measurement*) vorgelegt. Am 29.6.2010 hat das Board nunmehr den Entwurf einer Überarbeitung zum Abschnitt *Measurement Uncertainty Analysis Disclosure for Fair Value Measurements* (ED/2010/7) veröffentlicht.

In dem bisherigen Entwurf schlägt das IASB eine dreistufige Zeitwerthierarchie vor, die mit jeder Stufe („Level“) einen höheren Grad an Subjektivität/Ermessensspielraum beinhaltet. In die Zeitwertermittlung eingehende Bewertungsparameter, die nicht auf beobachtbaren Marktdaten basieren, werden als Level 3 Inputs bezeichnet.

Aufgrund der erhaltenen Kommentierungen zum ursprünglichen Exposure Draft schlägt das IASB im Zusammenhang mit den Level 3 Inputs nunmehr vor, die Wechselwirkungen verschiedener Level 3 Inputs zueinander (sogenannte Korrelationen) zu analysieren und hinsichtlich deren Auswirkungen auf die Zeitwertermittlung offenzulegen. Damit soll die Bedeutung der Level 3 Inputs hinsichtlich der Zeitwertermittlung deutlicher vermittelt werden.

Der Entwurf steht auf den Internetseiten des IASB (www.iasb.org) zum Download zur Verfügung. Kommentierungen zu dem Entwurf sind beim IASB bis zum 7.9.2010 einzureichen. ■

IV. Entwurf zu Einzelfragen zur Darstellung von Finanzinstrumenten nach IAS 32 veröffentlicht

Am 29.6.2010 verabschiedete der Hauptfachausschuss (HFA) des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) den Entwurf einer IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: *Einzelfragen zur Darstellung von Finanzinstrumenten nach IAS 32* (IDW ERS HFA 45). Mit der IDW Stellungnahme wurden die bisher in IDW RS HFA 9 enthaltenen Ausführungen zur Abgrenzung von Eigenkapital und Fremdkapital nach IAS 32 aktualisiert, überarbeitet, ergänzt und in den IDW ERS HFA 45 übernommen. Dieser Entwurf beschränkt sich dabei auf Themen, die nicht bereits in der Rechnungslegungs Interpretation Nr. 3 (RIC 3) *Auslegungsfragen zu den Amendments to IAS 32 Financial Instruments: Presentation and IAS 1 Presentation of Financial Instruments – Puttable Financial Instruments and Obligations Arising on Liquidation*“ geregelt sind. Umfang und Inhalt der wesentlichen Änderungen durch den ERS HFA 45 gegenüber den entsprechenden Passagen im ehemaligen IDW RS HFA 9 werden im Folgenden beschrieben:

Überarbeitungen bzw. Aktualisierungen bestehender Regelungen

In IDW ERS HFA 45 wurden die folgenden Aktualisierungen bzw. Ergänzungen zu Regelungen von bereits in IDW RS HFA 9 angesprochener Sachverhalte vorgenommen:

- Redaktionelle Änderungen infolge der Ergänzung des IAS 32 zu kündbaren Instrumenten und bei Liquidation entstehenden Verpflichtungen, die sich auf Definitionsfragen beziehen.
- Eine faktische Rückzahlungsverpflichtung i. S. v. IAS 32.20 liegt nur dann vor, wenn sich die Verpflichtung aus den Vertragsbedingungen ableiten

lässt und nicht aus einer rein wirtschaftlichen Zwangslage resultiert.

- Es wird klargestellt, dass eine Klassifizierung als finanzielle Verbindlichkeit eine Zahlungsverpflichtung aus vertraglichen Bestimmungen voraussetzt. Zahlungsverpflichtungen aus hoheitlichen Regelungen wie zum Beispiel Steuerschulden oder Sozialversicherungsabgaben stellen keine vertraglichen Zahlungsverpflichtungen dar. Weiterhin erfolgte eine Überarbeitung der Abgrenzung zwischen vertraglicher und hoheitlicher Verpflichtung. Als ein wichtiges Beispiel für eine gesetzliche Regelung, die als Bestandteil der Vertragsbedingungen eines Finanzinstruments anzusehen ist, wird das gesetzliche Kündigungsrecht für Gesellschafter einer Personengesellschaft gemäß §§ 131 f. HGB i. V. m. § 723 HGB angeführt.
- In Bezug auf zusammengesetzte Finanzinstrumente (Hybridkapital) wurde klargestellt, dass die im Ermessen des Emittenten stehende Dividendenzahlung nur dann hinsichtlich der laufenden Vergütung als Eigenkapitalkomponente auszuweisen ist, solange deren Nichtzahlung den Rückzahlungsbetrag nicht verändert. Zudem ist zur Bewertung der Fremdkapitalkomponente der Barwert auf Basis marktgerechter Konditionen zu ermitteln.
- Die IFRIC-Entscheidung bezüglich Transaktionskosten bei Eigenkapitaltransaktionen (zum Beispiel Emissionskosten) wurde berücksichtigt. Hiernach sind ausschließlich die durch die Eigenkapitaltransaktion zusätzlich angefallenen und direkt zurechenbaren Kosten als Transaktionskosten anzusehen. Zusätzlich wird darauf hingewiesen, dass Transaktionskosten, die sich auf mehrere Transaktionen beziehen, anhand eines sinnvollen und bei ähnlichen Transaktionen verwendeten Schlüssels auf

die einzelnen Transaktionen zu verteilen sind.

- Einlagen in deutsche Personenhandels-gesellschaften werden im Einzelabschluss als Eigenkapital klassifiziert, sofern die zusätzlichen Anforderungen an kündbare Instrumente aus der Ergänzung des IAS 32.16A und B oder IAS 32.16C und D erfüllt sind.
- Veränderungen in der Höhe der bilanziellen Abfindungsverpflichtung gegenüber einem Gesellschafter sind verpflichtend im Jahresergebnis auszuweisen, unabhängig davon, ob die korrespondierenden Erträge und Aufwendungen ebenfalls im Jahresergebnis enthalten sind.

Regelungen zu neu behandelten Sachverhalten

- Es wird auf die Änderung von IAS 32 zur Einstufung von Bezugsrechten von Oktober 2009 hingewiesen, wonach die Klassifizierung von Bezugsrechten, Optionen oder Optionsscheinen, die zum Erwerb einer festen Anzahl von eigenen Eigenkapitalinstrumenten zu einem festen Betrag – in beliebiger Währung – berechtigen, geregelt wird. Voraussetzung zur Eigenkapitalklassifizierung ist, dass die Instrumente proportional allen gegenwärtigen Eigentümern angeboten werden.
- Nicht beherrschende Anteile (*non-controlling interest*) in Personenhandels-gesellschaften sind im Konzernabschluss immer als Fremdkapital auszuweisen, auch wenn sie im Einzelabschluss infolge der Ausnahmeregelungen infolge der Ergänzung des IAS 32.16A und B oder IAS 32.16C und D als Eigenkapital zu zeigen sind.
- Die „antizipative Erwerbsmethode“ wird als eine mögliche Methode zur Erfassung der Abfindungsverbindlichkeit für Tochterunternehmen in der Rechtsform einer Personenhandels-

gesellschaft im Konzernabschluss angesehen.

- Garantiedividenden ausländischer Aktiengesellschaften können laut deren Satzung ausschließlich an das Entstehen eines Bilanzgewinns geknüpft sein. Dies führt zur Behandlung als zusammengesetztes Finanzinstrument und der Klassifizierung des Barwerts der erwarteten Garantiedividende als Fremdkapital. Stimmrechtslose Vorzugsaktien i. S. v. § 139 AktG gewähren dagegen kein Recht auf eine Garantiedividende, die ausschließlich an das Entstehen eines Bilanzgewinns anknüpft und von einem Gewinnverwendungsbeschluss der Hauptversammlung unabhängig ist und insofern Eigenkapital darstellt.
- Deutsche Immobilien-Aktiengesellschaften mit börsennotierten Anteilen (REIT AG) klassifizieren ihr gesellschaftsrechtliches Kapital trotz möglicher Entschädigungszahlungen bei Beendigung der rechtsformspezifischen Steuerbefreiung und der Verpflichtung zu einer Mindestausschüttung als Bedingung zum Erhalt der rechtsformspezifischen Steuerfreiheit als Eigenkapital.
- Der Sonderposten „Fonds für allgemeine Bankrisiken“ gemäß § 340g HGB wird unter Bezugnahme auf Tz. 66 des IFRS-Rahmenkonzepts als Eigenkapital klassifiziert.

Ausblick

Der Entwurf steht auf den Internetseiten des IDW zum Download zur Verfügung. Stellungnahmen können bis zum 30.11.2010 eingereicht werden. ■

V. Aktualisierter Stand der EU-Endorsements

Die EU hat im Juni und Juli 2010 folgende Standards des IASB im Rahmen

des EU-Endorsement-Verfahrens übernommen:

- Änderungen an IFRS 1 *Erstmalige Anwendung der International Financial Reporting Standards* (Verordnung (EG) Nr. 550/2010; verpflichtend anzuwenden für Perioden, die nach dem 31.12.2009 beginnen);
- Änderungen an IFRS 1 *Begrenzte Befreiung erstmaliger Anwender von Vergleichsangaben nach IFRS 7* und Änderungen an IFRS 7 *Finanzinstrumente: Angaben* (Verordnung (EG) Nr. 574/2010; verpflichtend anzuwenden für Perioden, die nach dem 30.6.2010 beginnen);

Darüber hinaus hat die European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) am 1.7.2010 einen aktualisierten Überblick über den Stand des EU-Endorsement-Verfahrens auf ihrer Website (www.efrag.org) veröffentlicht. ■

B. HGB: Aktuelle Entwicklungen

I. Rechnungslegungsstandard zu Ansatz- und Bewertungsstetigkeit überarbeitet

Der Hauptfachausschuss (HFA) des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) hat am 23.6.2010 den Entwurf einer IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: *Ansatz- und Bewertungsstetigkeit im handelsrechtlichen Jahresabschluss* (IDW ERS HFA 38) verabschiedet.

Der Entwurf ersetzt die IDW Stellungnahme des Hauptfachausschusses 3/1997: *Zum Grundsatz der Bewertungsstetigkeit*, erweitert um die durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) gemäß § 246 Abs. 3 HGB gesetzlich geregelte Ansatzstetigkeit. Zudem wurden Regelungen

gen zur Stetigkeit von Altzusagen und mittelbaren Altersversorgungsverpflichtungen aufgenommen. Es ist vorgesehen, diesen Abschnitt nach endgültiger Verabschiedung in den IDW RS HFA 30: *Handelsrechtliche Bilanzierung von Altersversorgungsverpflichtungen* umzugliedern.

Der Begriff der Ansatzstetigkeit umfasst dabei die Ausübung von Ansatzwahlrechten und das Bestehen von Ermessensspielräumen im Rahmen von Entscheidungen zum Ansatz von Vermögensgegenständen, Schulden, Rechnungsabgrenzungs- oder Sonderposten. Explizite Ansatzwahlrechte bestehen zum Beispiel für ein Disagio (§ 250 Abs. 3 HGB), selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens (§ 248 Abs. 2 S. 1 HGB) oder dem Überhang aktiver latenter Steuern (§ 274 Abs. 1 S. 2 HGB). Ermessensspielräume finden sich zum Beispiel bei der Abgrenzung von Forschungs- und Entwicklungskosten oder bei der Schätzung der Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme aus bestehenden Verpflichtungen.

Das Ansatzwahlrecht zur Bilanzierung von Verpflichtungen aus Altzusagen und mittelbaren Altersversorgungsverpflichtungen (Artikel 28 Abs. 1 EGHGB) ist ebenfalls stetig auszuüben. Sofern das Passierungswahlrecht in Vorjahren ausgeübt wurde, darf eine Auflösung nur gemäß § 249 Abs. 2 S. 2 HGB erfolgen, d. h. der Grund für die Bilanzierung muss entfallen sein. Eine Nachholung bzw. eine Entscheidung für die Bilanzierung ist zulässig, führt aber zu einer Bindung für gleichartige Verpflichtungen für die Zukunft. Das Passivierungswahlrecht darf auf verschiedene Arten von Altzusagen und mittelbaren Altersversorgungsverpflichtungen unterschiedlich ausgeübt werden. Insofern ist zum Beispiel eine Differenzierung hinsichtlich des Status der Versorgungsberechtigung oder der Finanzierung der Zusagen möglich.

Die Erfassung der Effekte aus der Änderung von Ansatz- und Bewertungsmethoden hat erfolgswirksam zu erfolgen. ■

II. Anpassung der IDW RS HFA 4 und IDW RS HFA 11 an das BilMoG

Der Hauptfachausschuss (HFA) des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) hat am 23.6.2010 die überarbeiteten Fassungen der IDW Stellungnahmen zur Rechnungslegung: *Zweifelsfragen zum Ansatz und zur Bewertung von Drohverlustrückstellungen* (IDW RS HFA 4) sowie *Bilanzierung entgeltlich erworbener Software beim Anwender* (IDW RS HFA 11) verabschiedet. Die Anpassung war aufgrund der Änderungen des Handelsgesetzbuches durch das BilMoG notwendig geworden. Wesentliche inhaltliche Änderungen haben sich nicht ergeben.

Anpassungen im IDW RS HFA 4 sind im Wesentlichen aufgrund des gemäß § 253 Abs. 1 S. 2 HGB vorgeschriebenen Ansatzes der Rückstellung zum Erfüllungsbetrag sowie der gemäß § 253 Abs. 2 S. 1 HGB verpflichtend vorgeschriebenen Diskontierung von Rückstellungen erfolgt. Da bereits bisher die Berücksichtigung künftiger Preis- und Kostenverhältnisse sowie eine Abzinsung bei der Bewertung von Drohverlustrückstellungen vorgesehen war, haben sich keine materiellen Änderungen ergeben. Für Drohverlustrückstellungen wird eine Abzinsung auch für Rückstellungen mit Restlaufzeiten von einem Jahr oder weniger zugelassen. Bei drohenden Verlusten aus schwebenden börsennotierten Derivaten unterbleibt eine Abzinsung.

Der Anwendungsbereich des IDW RS HFA 11 wurde dahingehend eingeschränkt, dass seine Regelungen lediglich dann anzuwenden sind, wenn der Softwareanwender das Aktivierungswahlrecht für selbst geschaffene immaterielle Ver-

mögensgegenstände des Anlagevermögens (§ 248 Abs. 2 S. 1 HGB) nicht in Anspruch nimmt. Zudem wird im Rahmen von Maßnahmen zur Erweiterung oder Verbesserung von Software darauf hingewiesen, dass das Unternehmen bei Inanspruchnahme des Aktivierungswahlrechts auch bei späteren Erweiterungen oder Verbesserungen derselben Software an diese Entscheidung aufgrund der Ansatzstetigkeit gemäß § 246 Abs. 3 HGB gebunden ist. ■

III. Veröffentlichung des DRS 18 (near final draft) zu Latente Steuern

Der Deutsche Standardisierungsrat (DSR) hat in seiner öffentlichen Sitzung am 8.6.2010 den DRS 18 (near final draft) *Latente Steuern* verabschiedet. Der Standard konkretisiert die gesetzlichen Rahmenbedingungen für die Bilanzierung latenter Steuern und die dazugehörigen Anhangangaben gemäß § 306 i.V.m. § 274 HGB in der Fassung des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG).

Regelungsumfang

Die Grundkonzeption der latenten Steuerabgrenzung folgt nunmehr dem international gebräuchlichen bilanzorientierten Konzept. Demnach werden latente Steuern auf temporäre Differenzen abgegrenzt. Diese Differenzen werden aus dem Vergleich der Buchwerte der einzelnen Vermögensgegenstände, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten mit ihren steuerlichen Wertansätzen ermittelt. Bei der Ermittlung der temporären Differenzen sind sämtliche Steuervorschriften zu analysieren.

Erstmalige Anwendung

Der Standard ist erstmals auf Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 31.12.2010 beginnen. Da gemäß Art. 66 EGHGB die neuen Vorschriften des BilMoG erstmals auf Jahres- und Konzernabschlüsse für die nach dem

31.12.2009 beginnende Geschäftsjahre anzuwenden sind, wird eine frühere Anwendung des Standards empfohlen. Die GoB Vermutung nach § 342 Abs. 2 HGB für diesen Standard gilt erst mit der Veröffentlichung durch das Bundesministerium. ■

IV. IDW RS HFA 31 zur Aktivierung von Herstellungskosten verabschiedet

Das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) hat am 23.6.2010 die IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: *Aktivierung von Herstellungskosten* (IDW RS HFA 31) verabschiedet.

Regelungsumfang

Der Standard wurde an die geänderte Rechtslage aufgrund des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) angepasst. Er behandelt die Aktivierung von Herstellungskosten nach § 255 Abs. 2 und 3 HGB n.F. und geht auf den Zeitraum der Herstellung, die Abgrenzung von Pflicht- und Wahlrechtsbestandteilen, die Eliminierung von Leerkosten, den Umfang einzurechnender Abschreibungen, die Einbeziehung von Fremdkapitalzinsen und die Behandlung von Zöllen und Verbrauchssteuern ein. ■

V. IDW RS HFA 36 zu Abschlussprüferhonoraren im Anhang verabschiedet

Das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) hat am 2.6.2010 die IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: *Anhangangaben nach §§ 285 Nr. 17, 314 Abs. 1 Nr. 9 HGB über das Abschlussprüferhonorar* (IDW RS HFA 36) verabschiedet. Gegenüber dem Entwurf (siehe Accounting News November 2009) wurden noch einige, zumeist klarstellende bzw. konkretisierende Änderungen vorgenommen. IDW RS HFA 36 ersetzt den IDW Rechnungshinweis IDW RH HFA 1.006. ■

C. Weitere Themen

Neue Fassung des Deutschen Corporate Governance-Kodex bekanntgemacht

Das Bundesministerium der Justiz hat mit Datum vom 2.7.2010 die Bekanntmachung des Deutschen Corporate Governance-Kodex in der Fassung vom 26.5.2010 im elektronischen Bundesanzeiger veröffentlicht.

Der Kodex enthält neue Empfehlungen, durch die insbesondere der Anteil von Frauen und internationalen Vertretern in deutschen Aufsichtsräten erhöht werden soll. Daneben soll auch der Vorstand auf Vielfalt achten und bei der Besetzung von Führungsfunktionen im Unternehmen eine stärkere Berücksichtigung von Frauen anstreben.

In Bezug auf die Professionalisierung von Aufsichtsräten ist bei der Zusammensetzung darauf zu achten, dass seine Mitglieder über die zur ordnungsgemäßen Wahrnehmung der Aufgaben erforderlichen Kenntnisse, Fähigkeiten und fachlichen Erfahrungen verfügen. Bei der eigenverantwortlichen Wahrnehmung von Aus- und Fortbildungsmaßnahmen sollen die Mitglieder des Aufsichtsrats von der Gesellschaft angemessen unterstützt werden.

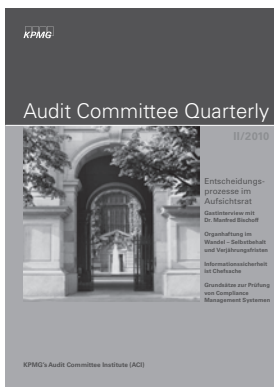
Mit Veröffentlichung im Bundesanzeiger unterliegen die Kodex-Änderungen, soweit es sich um „Sollbestimmungen“ handelt, der Erklärspflicht des § 161 AktG. ■

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 online unter der Adresse www.kpmg.de abrufbar. Bei eventuellen Rückfragen zu den Artikeln wenden Sie sich bitte an die Sie betreuenden KPMG-Teams oder an Prof. Dr. Winfried Melcher, KPMG, Department of Professional Practice Audit & Accounting Germany, Klingelhöferstraße 18, 10785 Berlin, T +49 30 2068-4671.

Literaturtipps



Audit Committee Quarterly II/2010

Zahlreiche Mechanismen und Faktoren beeinflussen die Entscheidungsprozesse in Aufsichtsgremien und damit auch die Qualität ihrer Arbeit. Vor diesem Hintergrund untersucht das Forschungsprojekt „High Performance Boards“ der Universität Witten/Herdecke die Zusammenarbeit in deutschen Aufsichtsgremien. Der Schwerpunkt des aktuellen Quarterly stellt das Forschungsprojekt und erste Erkenntnisse hieraus vor.

Als weitere Bausteine der „High Performance“ im Aufsichtsrat stehen der sachgerechte Umgang mit Informations- und Datenrisiken im Unternehmen, die Absicherung der Vorstandshaftung durch angemessene Selbstbehaltsregelungen und die Prüfung von Compliance Management Systemen im Fokus dieses Quarterly.

In der neuen Rubrik „Erfahrungen aus der Praxis“ berichtet Peter Wakkie, u.a. Mitglied des Aufsichtsrats von ABN AMRO, über Erfolgsfaktoren und Nutzen von Compliance Management Systemen.

Aktuelle Fälle der Rechtsprechung sowie Neuigkeiten aus den Bereichen Corporate Governance und Financial Reporting runden die Ausgabe ab.

Die Publikation steht unter www.audit-committee-institute.de zum Download bereit.



KPMG-Studie:

City typology as the basis for policy

Mit ihrem hohen Energieverbrauch und CO₂-Ausstoß spielen Städte eine entscheidende Rolle im Hinblick auf den Klimaschutz. Um Fortschritte in diesem Bereich zu messen, Benchmarking zu ermöglichen und Informationsaustausch zu fördern, wurden die unterschiedlichsten Initiativen und Tools ins Leben gerufen. Die aktuelle Studie von KPMG in den Niederlanden analysiert etwa 60 verschiedene Initiativen und Tools mehrheitlich mit europäischem Fokus und kommt zu dem Ergebnis, dass bei einer unüberschaubaren Bandbreite an Definitionen, Benchmarks, Indikatoren und Methoden die spezifischen Erfordernisse von Städten in den meisten Initiativen nicht ausreichend berücksichtigt werden. Dies führt zu einer geringen Effektivität der Energie- und Klimapolitik und hohen administrativen Kosten. Die Studie kann als erster Schritt hin zu einer europaweiten Vereinheitlichung von Konzepten und Bewertungen bei gleichzeitiger Berücksichtigung individueller städtischer Besonderheiten angesehen werden.

Die englischsprachige Studie ist kostenfrei erhältlich bei Alexandra Säuberlich, asaesueberlich@kpmg.com.



Entschlossen handeln:

Gut aufgestellt in die Zukunft

Die deutsche Wirtschaft hat in der Rezession besonders gelitten, nun profitiert sie stark von der globalen Erholung. Angesichts steigender Exporte gibt sich die krisengebeutelte Industrie wieder optimistisch. Der Aufschwung jedenfalls ist deutlich spürbar. Ist die Wirtschaftskrise damit überstanden und stehen wir vor einer neuen Wachstumsphase? Die nächsten Monate werden es angesichts der Sorge vor einer möglichen Inflation und der schwelenden Staatsschuldenkrise zeigen. Der Konjunkturreinbruch hat viele Unternehmen gezwungen, bewährte Konzepte und Strategien zu überdenken. Die Krise hat bestehende Entwicklungen in den Branchen beschleunigt – teilweise bis zur Veränderung ganzer Geschäftsmodelle. Für die deutsche Wirtschaft geht es jetzt darum, sich so stark wie möglich aufzustellen. Wie Unternehmen diese Herausforderung meistern, welche Trends die Branchen beschäftigen und welche Themen die Zukunft bestimmen, lesen Sie in der dritten Ausgabe von „Entschlossen handeln: Gut aufgestellt in die Zukunft“.

Benötigen Sie ein Printexemplar von „Entschlossen handeln: Gut aufgestellt in die Zukunft“ oder haben Sie weitere Fragen zu der Publikationsreihe? Bitte schreiben Sie uns: entschlossenhandeln@kpmg.de

KPMG-Veranstaltungen*

Die Sozialversicherung von ausländischen Arbeitnehmern im Inland

31. August 2010 in Köln
 8. September 2010 in Berlin
 15. September 2010 in München
 17. September 2010 in Frankfurt am Main
 23. September 2010 in Hamburg

Ihre Ansprechpartnerin:

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

Aktuelle Entwicklungen der Rechnungslegung nach IFRS

7. September 2010 in Düsseldorf
 9. September 2010 in Köln

Ihre Ansprechpartnerin:

Julia Voswinkel
 T +49 211 475-8005
 jvoswinkel@kpmg.com

4. Bayerisches Forum für Immobilien und Steuern

9. September 2010 in München

Ihr Ansprechpartner:

Alexander Koloska
 T +49 89 9282-1544
 akoloska@kpmg.com

Unternehmensstiftungen

8. September 2010 in Essen
 9. September 2010 in Hamburg
 29. September 2010 in München
 30. September 2010 in Stuttgart
 6. Oktober 2010 in Jena
 7. Oktober in Frankfurt am Main

Ihre Ansprechpartnerin:

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

Erfahrungsbericht zur Umsetzung des Mehrwertsteuerpakets 2010

20. September 2010 in Osnabrück

Ihre Ansprechpartnerin:

Julia Voswinkel
 T +49 211 475-8005
 jvoswinkel@kpmg.com

BiMoG-Workshop

22. September 2010 in Köln

Ihre Ansprechpartnerin:

Sabine Dickopp
 T +49 221 2073-1156
 sdickopp@kpmg.com

Latente Steuern nach IAS 12 für Fortgeschrittene

23. September 2010 in Stuttgart

Ihre Ansprechpartnerin:

Linda Owoo
 T +49 711 9060-41105
 lowoo@kpmg.com

Bayerisches Konzernsteuerforum 2010

6. Oktober 2010 in Nürnberg
 7. Oktober 2010 in München

Ihre Ansprechpartnerin:

Lilia Baron
 T +49 89 9282-1024
 lbaron@kpmg.com

Effiziente Umsetzung und Überwachung wachsender Compliance Anforderungen

21. Oktober 2010 in Frankfurt am Main

Ihre Ansprechpartnerin:

Eva Maria Best
 T +49 69 9587-2671
 evamariabest@kpmg.com

Steuerbegünstigte Körperschaften in der Verantwortung

28. Oktober 2010 in Köln/Düsseldorf
 4. November 2010 in Frankfurt am Main
 11. November 2010 in Hamburg
 18. November 2010 in München
 24. November 2010 in Berlin
 30. November 2010 in Stuttgart

Ihre Ansprechpartnerin:

Angela Heinrich
 T +49 30 2068-1510
 aheinrich@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
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

Anschriftenänderungen

bitte schriftlich an

de-kpmg-mitteilungen@kpmg.com oder
F +49 1802 11991-9931

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. Unsere Leistungen erbringen wir vorbehaltlich der berufsrechtlichen Prüfung der Zulässigkeit in jedem Einzelfall.

© 2010 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Konzerngesellschaft der KPMG Europe LLP und Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International“), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. KPMG und das KPMG-Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.