

März 2009



Die Bedeutung zeitnaher, kosteneffizienter und qualitativ hochwertiger Abschlüsse nimmt in der derzeitigen kritischen Wirtschaftssituation weiter zu. So gab in aktuellen Studien etwa die Hälfte der befragten Unternehmen an, ihre Abschlussprozesse nochmals beschleunigen und die Qualität der Ergebnisse weiter verbessern zu wollen.

Entscheidend hierfür ist ein konzernweites Management des gesamten Abschlussprozesses mit dem Ziel, die Kosten der Abschlusserstellung und des Reportings zu minimieren. Wesentliche Erfolgsfaktoren dabei sind ein detaillierter Abschlussterminplan sowie die Integration der Terminpläne der Einzelgesellschaften in den Terminplan des Konzerns. Hierzu sollten Ecktermine von Hierarchieebene zu Hierarchieebene den untergeordneten Gesellschaften automatisch vorgegeben werden. Darüber hinaus sollten die einmal erstellten Terminpläne auf jede weitere Abschlussperiode dynamisch und automatisiert fortzuschreiben sein. Ebenfalls entscheidend ist ein durch Workflows unterstütztes Monitoring des gesamten Abschlussprozesses auf allen Konzern-

ebenen. Auf diese Weise können frühzeitig Verzögerungen konzernweit transparent gemacht und zeitnah Gegenmaßnahmen eingeleitet werden. Durch ein abschließendes Scoring lassen sich zudem Termintreue und Qualität der Arbeitsergebnisse detailliert analysieren und für zukünftige Abschlüsse weiter optimieren.

Die in der Praxis für diese Aufgabenstellungen verwendeten, weit verbreiteten Terminpläne auf Excel-Basis stoßen jedoch in Anbetracht der zunehmenden Komplexität und der voranschreitenden Globalisierung an ihre Grenzen. Zudem fehlt es in vielen Gesellschaften an einem eindeutigen „Process Owner“, der für den gesamten Konzernabschlussprozess verantwortlich ist und insofern disziplinieren könnte. Um diese organisatorische Lücke zu schließen und die genannten Anforderungen an ein Abschlussmanagement zu erfüllen, hat der Geschäftsbereich Advisory von KPMG ein webbasiertes Tool zum effizienten Abschlussmanagement, den Closing Pilot®, entwickelt.

Die Implementierung des Closing Pilot® kann dabei im Rahmen eines Quality Close-Projektes oder als reine Implementierung eines Abschlussmanagements erfolgen. Unsere hierauf spezialisierten Fachleute unterstützen Sie gerne bei Fragen zum (toolbasierten) Abschlussmanagement sowie bei der Identifizierung von Optimierungspotenzialen und deren anschließender Umsetzung.

Hanno Neuhaus
Advisory, Düsseldorf

Inhalt (Auszug)

Editorial

Steuerrecht

- 3 Anteilstausch im Rahmen der Einkünfte aus § 17 EStG
- 3 Neuregelung der „Pendlerpauschale“ verfassungswidrig
- 4 Umstellung der Besteuerung der Alterseinkünfte verfassungsgemäß
- 6 Formerfordernisse bei Änderung von Beherrschungs- und Ergebnisabführungsverträgen
- 8 Wiedereinsetzung in die Einspruchsfrist bei Zustellung des Steuerbescheids vor Bescheiddatum
- 9 Körperschaftsteuerlicher Verlustabzug nach § 8 Abs. 4 KStG
- 9 Vorlage an das BVerfG – Verstoß gegen Parlamentsvorbehalt durch Einführung von § 23 Abs. 2 Satz 5 KStG 1999
- 10 Kein gemeinschaftsrechtlicher Anspruch auf identitätswahrenden Wegzug einer Personengesellschaft
- 12 Nachweiserfordernisse für Ausfuhrlieferungen
- 16 Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen

Zoll- und Außenwirtschaftsrecht

- 17 Ausfuhrrechtliche Vorgaben für den Warenversand in Drittländer

KPMG-Veranstaltungen

Literaturtipps

Impressum

Beilage in der Heftmitte:
Accounting News

Einkommensteuer

Erstmalige gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags trotz bestandskräftiger Einkommensteuerveranlagung

Nach § 10d Abs. 4 Satz 1 EStG ist der am Schluss eines Veranlagungszeitraums verbleibende Verlustvortrag gesondert festzustellen. Verbleibender Verlustvortrag sind die bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nicht ausgeglichenen negativen Einkünfte, vermindert um die nach § 10d Abs. 1 und 2 EStG abziehbaren Beträge und vermehrt um den auf den Schluss des vorangegangenen Veranlagungszeitraums festgestellten verbleibenden Verlustvortrag. Gemäß § 10d Abs. 4 Satz 4 EStG sind Feststellungsbescheide zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern, soweit sich die nach Satz 2 für den verbleibenden Verlustvortrag zu berücksichtigenden Beträge ändern und deshalb der entsprechende Einkommensteuerbescheid zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern ist. Satz 4 ist entsprechend anzuwenden, wenn der Erlass, die Aufhebung oder Änderung des Steuerbescheids mangels steuerlicher Auswirkung unterbleibt (Satz 5).

Diese Regelung bedeutet nach der Rechtsprechung des BFH, dass ein Feststellungsbescheid nur dann erlassen, aufgehoben oder geändert werden kann, wenn der entsprechende Einkommensteuerbescheid noch geändert werden kann. Denn nur so wird die Bestandskraft des zugrunde liegenden Einkommensteuerbescheids gesichert. Anderenfalls könnten durch eine Änderung des Feststellungsbescheids sodann in einem bestandskräftigen Einkommensteuerbescheid enthaltene Fehler in einem späteren Veranlagungszeitraum korrigiert werden. Dies gilt auch, wenn im Einzelfall nach Satz 5 der Vorschrift eine Änderung des Ein-

kommensteuerbescheids mangels steuerlicher Auswirkung nicht erfolgt, weil Satz 5 auf Satz 4 verweist, der die verfahrensmäßige Möglichkeit der Änderung voraussetzt.

Der BFH (DStR 1999 S. 666 sowie DStR 2001 S. 1932) hat diese Grundsätze auch dann angewandt, wenn es sich um den erstmaligen Erlass eines Feststellungsbescheids handelte. In seinem jüngsten Urteil vom 17.9.2008 (DStR 2008 S. 2410) hält der BFH an dieser Rechtsprechung nicht mehr fest. In den Fällen, in denen sich die nach Satz 2 des § 10d Abs. 4 EStG zu berücksichtigenden Beträge nicht ändern, ist § 10d Abs. 4 Satz 4 EStG nicht anwendbar. Eine Änderung ist aber ausgeschlossen, wenn bisher keine derartigen Beträge berücksichtigt wurden. Demgemäß entfällt für den Feststellungsbescheid auch die Voraussetzung einer Änderbarkeit des Einkommensteuerbescheids. Im Streitfall hatte der Steuerpflichtige nachträglich Ausbildungskosten zum Pilot als vorweggenommene Werbungskosten geltend gemacht. Zu diesem Zeitpunkt war eine Anfechtung des Einkommensteuerbescheids wegen Zeitablaufs nicht mehr möglich. Der BFH entschied, dass der entsprechende Verlustvortrag trotzdem – erstmalig – festzustellen war. Im Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr war nur ein Gesamtbetrag der Einkünfte von Null berücksichtigt worden, jedoch keine nicht ausgeglichenen negativen Einkünfte. Der BFH begründet seine jüngste Entscheidung damit, dass nach dem Wortlaut des § 10d Abs. 4 Satz 2 EStG zu den „nach Satz 2 zu berücksichtigenden Beträgen“ im Sinne des § 10d Abs. 4 Satz 4 EStG die bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nicht ausgeglichenen negativen Einkünfte gehören. ■

Feststellungsfrist für einen Verlustfeststellungsbescheid nach § 10d EStG

Gemäß § 181 Abs. 1 Satz 1 AO gelten für gesonderte Feststellungen (auch die des Verlustvortrags gemäß § 10d EStG) die Vorschriften über die Durchführung der Besteuerung sinngemäß. Die gesonderte Feststellung ist nach §§ 169 Abs. 1, 181 Abs. 1 AO nicht mehr zulässig, wenn die Feststellungsfrist abgelaufen ist. Diese beträgt für die Feststellung des Verlustvortrags gemäß § 10d EStG vier Jahre (§§ 169 Abs. 2 Nr. 2, 181 Abs. 1 Satz 1 AO). Sie beginnt nach § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO mit Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die Steuererklärung eingereicht worden ist, spätestens jedoch mit Ablauf des dritten Kalenderjahrs nach dem Kalenderjahr, in dem die Steuer entstanden ist. Steuererklärung ist auch die Erklärung zur gesonderten Feststellung des Verlustvortrags des § 10d EStG.

Im Fall des BFH-Urteils vom 10.7.2008 (DStR 2008 S. 2411) hatte der Steuerpflichtige seine Einkommensteuererklärung sowie die Erklärung zur Feststellung des Verlustvortrags für die Jahre 1996 und 1997 im November 2003 eingereicht. Er machte darin vorgezogene Werbungskosten für seine Pilotenausbildung geltend. Das Finanzamt lehnte die Bearbeitung der Erklärungen ab, da die Antragsfrist des § 46 Abs. 2 Nr. 8 Satz 2 EStG abgelaufen war. Der BFH entschied dagegen, dass die Festsetzungsfrist für den Verlustvortrag im November 2003 noch nicht abgelaufen und daher die Feststellung des Verlustvortrags vorzunehmen war.

Die Frist für die Feststellung des zum 31.12.1996 bestehenden Verlustvortrags endete zwar mit Ablauf des Jahres 2003. Der Antrag auf Feststellung des Verlustvortrags bewirkte auch keine Ablaufhemmung gemäß § 171 Abs. 3 AO. Jedoch war die Feststellung des Verlustvortrags gemäß § 181 Abs. 5 Satz 1 AO vorzunehmen. Nach dieser Vorschrift kann eine gesonderte Feststellung auch nach Ablauf

der für sie geltenden Feststellungsfrist insoweit erfolgen, als die gesonderte Feststellung für eine Steuerfestsetzung von Bedeutung ist, für die die Festsetzungsfrist im Zeitpunkt der gesonderten Feststellung noch nicht geendet hat. Das gilt auch, wenn die gesonderte Feststellung Grundlagenbescheid für einen weiteren Feststellungsbescheid ist, wie sich aus § 181 Abs. 1 Satz 1 AO ergibt. Im Streitfall war die Feststellung zum 31.12.1996 Grundlagenbescheid für die Feststellung zum 31.12.1997, für die die Feststellungsfrist noch nicht abgelaufen war.

Allerdings ist § 181 Abs. 5 AO nach § 10d Abs. 4 Satz 6 EStG nur anzuwenden, wenn die zuständige Finanzbehörde die Feststellung des Verlustvortrags pflichtwidrig unterlassen hat. Im Streitfall kam diese Regelung aber nicht zum Zuge. Hinsichtlich der Feststellung zum 31.12.1997 war § 181 Abs. 5 AO nicht anwendbar, da die Feststellungsfrist noch nicht abgelaufen war. Bezüglich der Feststellung zum 31.12.1996 griff § 10d Abs. 4 Satz 6 EStG in der Fassung des JStG 2007 nicht ein, weil die Feststellungsfrist bereits vor Inkrafttreten des JStG 2007, durch das der Satz 6 in § 10d Abs. 4 EStG eingefügt wurde, abgelaufen war. Daher war die neue Regelung nicht anwendbar (§ 52 Abs. 25 Satz 5 EStG in der Fassung des JStG 2007).

Der BFH hob daher die Entscheidung des Finanzgerichts auf und verwies den Streit zur Nachholung weiterhin erforderlicher Tatsachenfeststellungen zurück. ■

Anteilstausch im Rahmen der Einkünfte aus § 17 EStG

Eine Anteilsveräußerung im Sinne des § 17 EStG liegt auch vor, wenn die Gegenleistung ebenfalls in Anteilen an einer Kapitalgesellschaft besteht. Bei einem solchen Anteilstausch realisiert sich der Veräußerungsgewinn in dem

Zeitpunkt, in dem die Anteile nicht mehr dem Veräußerer, sondern nach § 39 AO dem Erwerber zuzurechnen sind. Veräußerungspreis ist die Gegenleistung des Erwerbers, bei einem Anteilstausch also der Wert der Anteile, die der Tauschpartner im Gegenzug hingibt.

Für die Bewertung der Anteile ist nach dem BFH-Urteil vom 28.10.2008 (DStR 2008 S. 2413) § 8 Abs. 2 EStG nicht anwendbar. Grund hierfür ist, dass nicht ein Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu ermitteln ist, sondern ein Gewinn als Differenz von Veräußerungspreis, Veräußerungskosten und Anschaffungskosten bestimmt werden muss. Enthält somit das EStG keine eigenen Vorschriften für die Bewertung, gelten die allgemeinen Vorschriften des Bewertungsgesetzes (§§ 9 ff. BewG).

Im Streitfall waren Gegenleistung für die Anteilsübertragung Stammaktien der US-Muttergesellschaft des Tauschpartners gewesen, die nicht registriert und deshalb nicht an der Börse notiert waren. Im Übrigen waren aber die Aktien der US-Muttergesellschaft an der US-Börse NASDAQ gelistet. Nach US-Recht (Rule 144 des Securities Act 1933) unterlagen die übertragenen (nicht notierten) Anteile einer einjährigen Veräußerungssperre. Die Vorinstanz leitete den Wert der als Gegenleistung übertragenen Aktien aus den Börsenkursen ab und ließ einen Wertabschlag aufgrund der einjährigen Veräußerungssperre nicht zu. Der BFH entschied anders.

Anteile an Kapitalgesellschaften, die nicht an der Börse notiert sind, müssen gemäß § 11 Abs. 2 BewG mit dem gemeinen Wert angesetzt werden. Dieser ist – wenn Aktien desselben Unternehmens börsenfähig sind – grundsätzlich von deren Börsenkurs abzuleiten. Jedoch ist auch der Umstand zu berücksichtigen, dass die übertragenen Anteile nicht an der Börse registriert waren und deshalb einem einjährigen Veräußerungsverbot unterlagen. Eine Verfügungsbeschrän-

kung darf nach § 9 Abs. 2 Satz 3 in Verbindung mit Abs. 3 Satz 1 BewG nur dann unberücksichtigt bleiben, wenn sie in der Person des Steuerpflichtigen bzw. seines Rechtsvorgängers begründet ist. Im Streitfall betraf aber die Verfügungsbeschränkung die Anteile selbst mit der Folge, dass § 9 Abs. 3 Satz 1 BewG nicht anwendbar ist.

Der BFH verwies daher den Rechtsstreit zurück, da das Finanzgericht eine Wertminderung durch die Verfügungsbeschränkung nicht berücksichtigt und folglich auch keine Feststellungen dazu getroffen hatte. ■

Neuregelung der „Pendlerpauschale“ verfassungswidrig

Das Bundesverfassungsgesetz (Urteil vom 9.12.2008, DStR 2008 S. 2460) hat die Neuregelung der sogenannten Pendlerpauschale in der Fassung des Steueränderungsgesetzes 2007 für verfassungswidrig erklärt; § 9 Abs. 2 Satz 1 und 2 EStG n.F. ist mit dem Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG nicht vereinbar.

Aus dem Gleichheitsgrundsatz ergeben sich für das Steuerrecht zwei eng miteinander verbundene Leitlinien. Die Steuerlast ist am Prinzip der Leistungsfähigkeit auszurichten und die Belastungsentscheidung muss folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umgesetzt werden. Ausnahmen bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes. Als solche Gründe sind außerfiskalische Förderungs- und Lenkungsziele sowie Typisierungs- und Vereinfachungsziele anerkannt worden, nicht jedoch rein fiskalische Zwecke wie die Erhöhung der Steuereinnahmen.

Die Neuregelung des § 9 Abs. 2 Satz 1 und 2 EStG entspricht nicht den Anforderungen an eine folgerichtige Umsetzung einkommensteuerlicher Belastungsentscheidungen. Entscheidendes Kennzei-

chen der Neuregelung ist die Abkehr vom Veranlassungsprinzip, das für die Zuordnung von Aufwendungen zur beruflichen und privaten Sphäre maßgebend ist. Nicht die nach dem Nettoprinzip maßgebende Veranlassung durch berufliche oder private Gründe ist entscheidend für den Abzug, sondern die räumliche Entfernung der Wohnung von der Arbeitsstätte. Das sogenannte Werkstorprinzip wird außerhalb der Wegekosten nicht angewandt, sondern bildet im Einkommensteuerrecht, welches sonst auf die berufliche Veranlassung des Aufwands abstellt, einen Fremdkörper. Die Erhöhung staatlicher Einnahmen allein, die im Gesetzgebungsverfahren als wesentlicher Grund für die Neuregelung genannt worden war, reicht als sachlicher Rechtfertigungsgrund für die Abzugsbeschränkung nicht aus. Förderungs- und Lenkungsziele sowie Typisierungsbestrebungen kommen im Streitfall als Grundlage sachlicher Rechtfertigung nicht in Betracht. Sie lassen sich weder dem Gesetzestext noch den Gesetzesmaterialien entnehmen. Sie lassen sich auch nicht aus einer Betrachtung der Wegekosten als „gemischt“ veranlasste Kosten herleiten. Die Neuregelung enthält weder eine typisierte Abgrenzung der privaten Veranlassung noch einen Lenkungsziel, der gerade zu einer Bevorzugung der größeren Entfernung zum Arbeitsplatz führen würde.

Die Neuregelung weist auch nicht jenes Mindestmaß an konzeptioneller Neuorientierung auf, das für einen Systemwechsel oder für eine grundlegend neue Zuordnungsentscheidung erforderlich ist. Dass die Wegekosten „wie Werbungskosten“ behandelt werden, ändert nichts an der materiellen Belastungsentscheidung, nach der Wegekosten ab einer Entfernung von 21 Kilometer so wie nach der bisherigen Rechtslage abziehbar sind.

Bei der Neuregelung handelt es sich um eine verfassungsrechtlich nicht hinreichend sachlich begründete, allein fiskalisch gestaltete, quantitativ abgegrenzte Herausnahme nur eines Teils einer

bestimmten Aufwendungsart aus dem System differenzierender einkommensteuerlicher Belastung des Einkommens nach Grundregeln des objektiven und subjektiven Nettoprinzips.

Nach der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts ist der verfassungswidrige Zustand rückwirkend zum 1.1.2007 zu beseitigen. Bis zu einer endgültigen – rückwirkenden – gesetzlichen Neuregelung ist § 9 Abs. 2 Satz 2 EStG im Wege vorläufiger Steuerfestsetzung ohne die Einschränkung „ab dem 21. Entfernungskilometer“ anzuwenden.

Anmerkung der Redaktion: Zu der verfahrenstechnischen Umsetzung der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts siehe auch die Beiträge auf S. 6 und 7. ■

Anscheinsbeweis für die Nutzung des Dienstwagens

Der BFH hatte mit Urteil vom 4.4.2008 (DB 2008 S. 1356; KPMG-Mitteilungen August/September 2008 S. 6) entschieden, dass der Zuschlag gemäß § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG für die Nutzung des Dienstwagens zu Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nach der tatsächlichen Inanspruchnahme des Dienstwagens und nicht stets nach der Gesamterfahrung zu bemessen ist. Der Zuschlag ist ein Korrekturposten für den pauschalen Werbungskostenabzug nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG a. F. Dieser steht dem Arbeitnehmer auch im Falle der unentgeltlichen Nutzung eines Dienstwagens zu. Für die Ermittlung des Zuschlags ist daher in gleicher Weise wie für den pauschalen Werbungskostenabzug auf die tatsächliche Nutzung des Dienstwagens für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abzustellen. Dieses Urteil war nach dem BMF-Schreiben vom 23.10.2008, DStR 2008 S. 2166 – vergleiche KPMG-Mitteilungen Januar/Februar 2009 S. 2) über den entschiedenen Fall hinaus nicht

anzuwenden (vorbehaltlich einer Billigkeitsmaßnahme).

Der BFH hat im Urteil vom 28.8.2008 (DStR 2008 S. 2469) seine vorhergehende Entscheidung auch dahingehend bestätigt, dass zunächst ein Anscheinsbeweis für die Nutzung des Dienstwagens für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte besteht, wenn der Wagen für solche Fahrten genutzt werden kann. Allerdings kann ein solcher Anscheinsbeweis zum Beispiel durch den Nachweis entkräftet werden, dass der Arbeitnehmer eine auf ihn ausgestellte Jahres-Bahnfahrkarte besitzt. Auf ein von dem Arbeitgeber ausgesprochenes Nutzungsverbot für solche Fahrten kommt es nicht an. Ist der Anscheinsbeweis entkräftet, muss der Sachverhalt vom Finanzgericht zur Ermittlung des Zuschlags im Hinblick auf Art und Umfang der Nutzung des Dienstwagens umfassend aufgeklärt werden. Zu diesem Zweck verwies der BFH den Rechtsstreit zurück. ■

Umstellung der Besteuerung der Alterseinkünfte verfassungsgemäß

Nach dem Urteil des BFH vom 26.11.2008 (DStR 2009 S. 33) ist die durch das Alterseinkünftegesetz vorgenommene Umstellung der Besteuerung der Alterseinkünfte von der vorgelagerten auf die nachgelagerte Besteuerung mit Wirkung ab 2005 verfassungsgemäß.

Im Streitfall hatte ein freiberuflich tätiger Rechtsanwalt in den Jahren 2001 bis 2006 auch Renteneinkünfte bezogen. Er machte geltend, dass die Rentenbesteuerung der vormals selbstständig Tätigen gegen den Gleichheitsgrundsatz verstoße, da die Gleichstellung mit Arbeitnehmern durch die Regelungen zum Vorwegabzug nicht hergestellt worden sei. Im Fall des ab 2005 zugrunde gelegten Besteuerungsanteils der Altersrente in Höhe von mindestens 50 % sei nicht ausreichend

berücksichtigt worden, dass der selbstständig Tätige seine Vorsorgeaufwendungen weit überwiegend aus versteuertem Einkommen geleistet hat.

Der BFH führte zunächst aus, dass verfassungsrechtliche Einwände für die Jahre 2004 und früher nicht zulässig sind. Das Bundesverfassungsgericht hatte in seinem Urteil vom 6.3.2002 (DStR 2002 S. 443) ausgesprochen, dass die gleichheitswidrige Besteuerung der Altersbezüge für eine Übergangszeit bis zum 31.12.2004 hinzunehmen sei, der Gesetzgeber jedoch eine Neuregelung mit Wirkung zum 1.1.2005 zu schaffen habe.

Die Neuregelung ab 2005 wurde durch das Alterseinkünftegesetz geschaffen, das die nachgelagerte Besteuerung vorsieht. Sie verstößt nach dem BFH-Urteil nicht gegen verfassungsrechtliche Grundsätze. Die Regelung der nachgelagerten Besteuerung verletzt weder das Gebot der Folgerichtigkeit noch führt sie zu einer gleichheitswidrigen Besteuerung. Auch für eine Doppelbesteuerung bestand im Streitfall kein Anhaltspunkt. Ziel der neuen „nachgelagerten Besteuerung“ ist die volle Besteuerung der (später vereinnahmten) Renteneinnahmen, verbunden mit dem steuerlichen Abzug der (vorher geleisteten) Altersvorsorgebeiträge. Der steuerliche Abzug wird jedoch auch nach neuem Recht nur begrenzt gewährt. Im Streitfall war allerdings die Begrenzung auf einen Höchstbeitrag nicht entscheidungserheblich, da die Aufwendungen den Höchstbeitrag nicht erreicht hatten. Durch die „intertemporale Korrespondenz“ der abziehbaren Vorsorgeaufwendungen und der Vollversteuerung der nachträglichen Erträge sowohl für unselbstständig Tätige als auch Beamte und selbstständig Tätige ist nicht nur die Folgerichtigkeit, sondern auch Gleichartigkeit der Steuerbelastung gewahrt. Der BFH ließ im Streitfall aber offen, ob der Höchstbetrag für den Abzug der Vorsorgeaufwendungen verfassungsrechtlich ausreichend ist.

Die Übergangsregelung betrifft den schrittweisen Übergang von der vorgelagerten zur nachgelagerten Besteuerung. Hierbei wird für jeden Rentnerjahrgang der steuerpflichtige Anteil der Rentenzahlungen auf Dauer festgeschrieben. Die Steuerbelastung der Alterseinkünfte ist damit für die genannten drei Gruppen der Bezieher von Alterseinkünften gleich. Dass hinsichtlich des Abzugs der (früheren) Vorsorgeaufwendungen Unterschiede zwischen den Gruppen bestanden – erhöhter Sonderausgabenabzug für selbstständig Tätige, Steuerfreiheit der vom Arbeitgeber getragenen Sozialversicherungsabgaben für unselbstständig Tätige – ist nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts verfassungsrechtlich hinzunehmen. Dies folgt zum einen aus den unterschiedlichen Grundstrukturen der gesetzlichen Rentenversicherungssysteme, welche durch das Solidarprinzip geprägt sind. Zum anderen resultiert es aus den Systemen der berufsständischen Versorgungswerke, die ihre Leistungen im Verfahren der Anwartschaftsdeckung bzw. des offenen Deckungsplanverfahrens finanzieren, jedoch keine staatlichen Zuschüsse erhalten.

Die vom Bundesverfassungsgericht geforderte Vermeidung einer Doppelbesteuerung beruht auf der Überlegung, dass Einnahmen nur dann steuerlich erfasst werden dürfen, wenn die entsprechenden Aufwendungen zu deren Erzielung zuvor abgezogen werden konnten („objektives Nettoprinzip“). Der BFH ließ im Streitfall unentschieden, unter welchen Voraussetzungen eine Doppelbesteuerung vermieden wird, da nach den Feststellungen des Finanzgerichts die steuerfreien Teile der Rentenzahlungen die zuvor aus versteuertem Einkommen gezahlten Rentenbeiträge überstiegen hatten. ■

Einkommensteuer/Körperschaftsteuer

Erdiendauer bei nachträglicher Erhöhung einer Pensionszusage zugunsten des beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers

Die einem Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH erteilte Pensionszusage kann ganz oder teilweise eine verdeckte Gewinnausschüttung darstellen, wenn und soweit sie nicht durch das Dienstverhältnis, sondern (auch) durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist. Insoweit sind die durch die Zusage entstandenen Aufwendungen dem Gewinn der GmbH außerhalb der Bilanz wieder hinzuzurechnen. Maßstab ist, ob die Gesellschaft auch einem gesellschaftsfremden Geschäftsführer unter ansonsten vergleichbaren Umständen eine entsprechende Zusage erteilt hätte.

Ob eine Pensionszusage durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst oder mitveranlasst ist, ist anhand aller Umstände des Einzelfalls zu beurteilen. Die Rechtsprechung hat hierzu eine Reihe von Merkmalen entwickelt, insbesondere im Hinblick auf beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer. Danach ist auch zu prüfen, ob die begünstigte Person in der vorgesehenen verbleibenden Dienstzeit den Versorgungsanspruch noch erdienen kann. Bei einem Gesellschafter-Geschäftsführer, der das 60. Lebensjahr bereits vollendet hat oder für den nur noch eine kurze Zeitspanne bis zum Eintritt in den Ruhestand besteht, ist diese Voraussetzung nicht erfüllt. Bei einem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer ist grundsätzlich davon auszugehen, dass er die Pension nur erdienen kann, wenn zwischen der Erteilung der Pensionszusage und dem vorgesehenen Eintritt in den Ruhestand ein Zeitraum von mindestens zehn Jahren liegt oder aufgrund der Gegebenheiten

des Einzelfalls sichergestellt ist, dass mit der Zusage die künftige Arbeitsleistung des Geschäftsführers abgegolten sein soll.

Im Fall des BFH-Urteils vom 23.9.2008 (DStR 2009 S. 43) war einem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer eine Pensionszusage mehr als 20 Jahre vor dem vorgesehenen Eintritt in den Ruhestand erteilt worden. Streitig war, ob hinsichtlich einer Erhöhung der Pensionszusage, die knapp neun Jahre vor dem vorgesehenen Eintritt in den Ruhestand erfolgte, die Zeitspanne zum Erdienen genügte. Der BFH führte aus, dass die Mindestzeit von zehn Jahren als Voraussetzung der Erdienbarkeit eigenständig auch für nachträgliche Erhöhungszusagen gilt. Ausnahmen hiervon bedürfen ebenso wie im Fall einer Erhöhung der besonderen Begründung, etwa wenn dem Gesellschafter-Geschäftsführer ein Festbetrag als Pension zugesagt wurde, der sich wegen erheblicher Steigerung der Lebenshaltungskosten nunmehr zur Alterssicherung als unzureichend erweist. Das Finanzgericht war von anderen Grundsätzen ausgegangen. Der BFH verwies deshalb den Rechtsstreit zurück. ■

Formerfordernisse bei Änderung von Beherrschungs- und Ergebnisabführungsverträgen

Verpflichtet sich eine GmbH zur Gewinnabführung, so verlangten §§ 17 Satz 1, 14 Nr. 3 Satz 1 KStG 1999 in der für das Streitjahr 2001 geltenden Fassung für die steuerliche Anerkennung der Organschaft insbesondere, dass der Gewinnabführungsvertrag bis zum Ende des Wirtschaftsjahrs, in dem die Einkommenszurechnung erstmals erfolgen soll, auf mindestens fünf Jahre geschlossen und bis zum Ende des folgenden Wirtschaftsjahrs auch zivilrechtlich wirksam

wird. Der Gewinnabführungsvertrag muss während seiner gesamten Geltungsdauer durchgeführt werden (§ 14 Nr. 3 Satz 2 KStG 1999).

In dem dem BFH-Beschluss vom 22.10.2008 (DStR 2009 S. 100) zugrunde liegenden Streitfall hatte eine als Holding fungierende GmbH mit ihren zwei Tochtergesellschaften – ebenfalls in der Rechtsform der GmbH – im Dezember 1997 Beherrschungs- und Ergebnisabführungsverträge geschlossen, die rückwirkend ab dem 1.1.1997 gelten sollten. Die Verträge waren mit sechs Monaten Frist erstmals zum 31.12.2001 kündbar. Nach Zustimmung der Gesellschafterversammlungen wurden die Verträge im Frühjahr 1999 in das Handelsregister eingetragen. Im Oktober 1999 schlossen die Tochtergesellschaften mit der Muttergesellschaft (Holding) jeweils eine Ergänzungsvereinbarung, nach der eine Kündigung nur noch frühestens zum 31.12.2003 möglich war. Eine Zustimmung der Gesellschafterversammlungen wurde nicht eingeholt, und es erfolgte keine Eintragung im Handelsregister. Die Ergebnisabführungsverträge wurden erstmals in 1999 umgesetzt. Der BFH entschied durch Beschluss gemäß § 126a FGO, dass im Streitjahr keine körperschaftsteuerlichen Organschaften zwischen den maßgeblichen Kapitalgesellschaften bestanden haben. Somit hat die Übernahme der Verluste dieser Gesellschaften das von der Klägerin zu versteuernde Einkommen nicht gemindert.

Der Abschluss eines Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrags ist nach §§ 293 ff. AktG zivilrechtlich nur wirksam, wenn die Hauptversammlungen der herrschenden und der beherrschten Aktiengesellschaften zustimmen und der Unternehmensvertrag in das Handelsregister eingetragen wird. Diese Bestimmungen gelten entsprechend für Gesellschaften mit beschränkter Haftung. Unterschiedliche Auffassungen bestehen insoweit lediglich im Hinblick darauf, ob für die Zustimmungsbeschlüsse eine qualifizierte Mehrheit ausreicht oder Ein-

stimmigkeit erforderlich ist. Für eine Änderung der Verträge gelten diese Regeln in gleicher Weise (§ 295 AktG). Nach diesen Grundsätzen war die Ergänzungsvereinbarung zivilrechtlich nicht wirksam geworden und der zuvor geschlossene Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrag war der steuerlichen Beurteilung zugrunde zu legen. Dieser wurde erst 1999 mit der Eintragung im Handelsregister wirksam. Aufgrund der Kündigungsmöglichkeit zum 31.12.2001 wies er keine 5-jährige Mindestdauer auf. Zudem war der Vertrag entgegen seinem Wortlaut in den Jahren 1997 und 1998 nicht durchgeführt worden. Steuerlich war er daher insgesamt nicht anzuerkennen.

Aufgrund der hiermit verbundenen „verunglückten Organschaft“ sind die im Streitjahr vollzogenen Verlustübernahmen bei der Klägerin erfolgsneutral als nachträgliche Anschaffungskosten auf die Beteiligungen an den Tochtergesellschaften zu erfassen. ■

Einkommensteuer/Verfahren

Verfahrensrechtliche Folgerungen aus dem BVerfG-Urteil vom 9.12.2008 zur „Pendlerpauschale“

Nach dem BMF-Schreiben vom 15.12.2008 (DStR 2009 S. 46) sind sämtliche Festsetzungen der Einkommensteuer und sämtliche Bescheide über die gesonderte Feststellung von Einkünften für Veranlagungs- und Feststellungszeiträume ab 2007 nach § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 AO vorläufig durchzuführen unter Hinweis auf die durch das Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 9.12.2008 angeordnete Verpflichtung zur Neuregelung der Pendlerpauschale.

Das BMF-Schreiben vom 4.10.2007 zur Aussetzung der Vollziehung in Rechtsbe-

helfssachen wird mit sofortiger Wirkung aufgehoben. ■

Lohnsteuer

Pauschalbesteuerung von Fahrtkostenzuschüssen (§ 40 Abs. 2 Satz 2 EStG) ab 2007 nach dem BVerfG-Urteil zur „Pendlerpauschale“

Das BMF-Schreiben vom 30.12.2008 (DStR 2009 S. 46) nimmt zur Rechtslage nach dem Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 9.12.2008 (Pendlerpauschale) im Hinblick auf die Pauschalbesteuerung von Fahrtkostenzuschüssen gemäß § 40 Abs. 2 Satz 2 EStG Stellung. Für alle nach dem 31.12.2006 beginnenden Lohnzahlungszeiträume kann der Arbeitgeber grundsätzlich eine Pauschalierung bereits ab dem ersten Entfernungskilometer vornehmen. Dies gilt auch, wenn die Lohnsteuerbescheinigung (§ 41b EStG) für 2007 bzw. 2008 bereits erteilt oder übermittelt wurde. Macht der Arbeitgeber von der Pauschalierung Gebrauch, so ist die bereits erteilte oder übermittelte Lohnbescheinigung nicht zu ändern.

Zum Zweck einer möglichen Änderung der Einkommensteuerveranlagung des Arbeitnehmers hat der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer nach durchgeführter Pauschalierung zu bescheinigen, dass er einen im Kalenderjahr 2007 bzw. 2008 individuell besteuerten und bescheinigten Arbeitslohn in der genannten Höhe nach § 40 Abs. 2 Satz 2 EStG pauschal besteuert hat. Dieser Nachweis kann auch in anderer Weise sichergestellt werden.

Die Festsetzung der pauschalen Steuer ist verfahrensrechtlich eine eigenständige Festsetzung. Sie wird nicht dadurch gehindert, dass der individuelle Lohnsteuerabzug wegen der Erteilung oder

Übermittlung der Lohnsteuerbescheinigung nicht mehr geändert werden darf. § 41c Abs. 3 Satz 1 EStG hindert die (rückwirkende) Pauschalierung nicht, da sie erst durch die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts möglich wurde. Die Arbeitgeberbescheinigung über die Pauschalversteuerung ist kein Grundlagenbescheid für die Einkommensteuer des Arbeitnehmers, sondern nur ein Beweismittel für die Korrektur des Arbeitslohns gemäß § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO. Die pauschal versteuerten Fahrtkostenzuschüsse bleiben bei der Veranlagung zur Einkommensteuer außer Ansatz; sie mindern jedoch die Entfernungspauschale.

Die infolge der rückwirkenden Pauschalierung erstatteten Sozialbeiträge sind grundsätzlich in der Lohnbescheinigung des Jahres der Erstattung zu berücksichtigen. Erfolgt keine rückwirkende Pauschalierung, steht dem Arbeitnehmer die ungekürzte Entfernungspauschale zu. ■

Übermittlung der Lohnsteuerbescheinigungen 2009

Nach § 41b Abs. 2 Satz 3 und 4 EStG hat der Arbeitgeber nach Vergabe der Identifikationsnummer diese anstelle des lohnsteuerlichen Ordnungsmerkmals (eTIN) zu verwenden. Der Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung ist durch ein im Bundessteuerblatt zu veröffentlichendes BMF-Schreiben mitzuteilen. Da nicht alle Lohnsteuerkarten 2009 die Identifikationsnummer enthalten, ist nach dem BMF-Schreiben vom 28.11.2008 (DStR 2009 S. 47) für die Datenübermittlung der Lohnsteuerbescheinigungen 2009 das lohnsteuerliche Ordnungsmerkmal (eTIN) zu verwenden. ■

Verfahren

Bindungswirkung einer in Erwartung steuerlicher Neutralität vorgenommenen tatsächlichen Verständigung

Sogenannte tatsächliche Verständigungen sind nach der Rechtsprechung zulässig. Zweck der tatsächlichen Verständigung ist es, zu jedem Zeitpunkt des Besteuerungsverfahrens hinsichtlich bestimmter Sachverhalte, deren Klärung schwierig, aber für die Steuerfestsetzung erforderlich ist, den möglichst zutreffenden Besteuerungssachverhalt einvernehmlich festzulegen. Die Bindungswirkung einer derartigen Vereinbarung setzt voraus, dass sie sich ausschließlich auf Sachverhaltsfragen bezieht, dass der Sachverhalt die Vergangenheit betrifft und seine Ermittlung erschwert ist, sowie dass aufseiten der Finanzbehörde ein für die Entscheidung über die Steuerfestsetzung zuständiger Amtsträger mitwirkt. Die tatsächliche Verständigung darf nicht zu einem offensichtlich unzutreffenden Ergebnis führen.

Im Fall des BFH-Urteils vom 8.10.2008 (DStR 2008 S. 2477) war die Bindungswirkung einer solchen tatsächlichen Verständigung streitig. Das Finanzgericht hatte eine Bindungswirkung verneint, weil die Klägerin die tatsächliche Verständigung unter dem Vorbehalt geschlossen habe, dass sie selbst und ihr Alleingesellschafter in einer gesamtwirtschaftlichen Betrachtungsweise keiner steuerlichen Mehrbelastung ausgesetzt seien. Der BFH folgte dieser Auffassung nicht. Das Finanzgericht hatte sich für seine Auffassung auf das BFH-Urteil vom 31.7.1996 (BStBl II 1996 S. 625) gestützt. Dort war aber eine Situation angesprochen, in der einer der Beteiligten im Rahmen der Verständigung eindeutig zum Ausdruck brachte, dass er die getrof-

fene Vereinbarung als noch nicht verbindlich ansehe. Im Streitfall bestand aber kein solcher Vorbehalt in Form einer aufschiebenden Bedingung. Vielmehr sollte die Vereinbarung nach ihrem Inhalt unmittelbar bindend werden. Demnach war der Umstand, dass die Klägerin Steuerneutralität erreichen wollte und gegebenenfalls eine tatsächliche Verständigung nicht eingegangen wäre, keine rechtserhebliche Geschäftsgrundlage im Sinne des § 313 BGB n. F. geworden. Die Motivationslage der Klägerin – keine steuerliche Mehrbelastung in der Gesamtbetrachtung – vor dem Abschluss der tatsächlichen Verständigung wurde nicht schon deshalb eine von beiden Parteien getragene und damit gemeinschaftliche Grundlage der Vereinbarung, weil sie dem Finanzamt gegenüber offengelegt worden war. Hierzu hätte es eines ausdrücklichen Vorbehalts bedurft.

Der BFH sah auch den Einwand nicht als durchgreifend an, dass wegen der Verwendung eines Rechtsbegriffs („verdeckte Gewinnausschüttung“) eine (unzulässige) Vereinbarung über eine Rechtsfrage getroffen worden sei. Der Inhalt der Vereinbarung war ausdrücklich auf den Sachverhalt der „Wertermittlung“ und der „Feststellung des Zeitpunkts des wirtschaftlichen Übergangs“ eingegrenzt worden. Dass die Vereinbarung mittelbar auch den Tatbestandsbereich einer Rechtsnorm erfasst, führt nicht zu ihrer Unzulässigkeit. ■

Wiedereinsetzung in die Einspruchsfrist bei Zustellung des Steuerbescheids vor Bescheiddatum

Wird ein Steuerbescheid vor dem Datum des Bescheids zugestellt, so ist nach dem BFH-Urteil vom 20.11.2008 (DStR 2009 S. 103) der Bescheid bereits mit dem tatsächlichen Zugang bekannt gegeben und die Rechtsmittelfrist beginnt ab diesem

Zeitpunkt zu laufen. Zum Inhalt des Steuerbescheids gehört neben der Angabe des Adressaten der Verfügungs- oder Entscheidungssatz, also die Festsetzung des Steuerbetrags bzw. Steuermessbetrags. Das Datum dagegen zählt nicht zum Inhalt des Bescheids. Es hat die Funktion, die Steuerfestsetzung zeitlich zu fixieren und in diesem Sinne den Bescheid zu kennzeichnen. Im Streitfall waren die im Rechenzentrum maschinell erstellten Bescheide vordatiert worden, um dem Finanzamt ausreichend Zeit zur Prüfung und Versendung einzuräumen. Die Bescheide wurden jedoch – offenbar aufgrund eines Versehens – nicht erst am aufgedruckten Datum, sondern früher zugestellt.

Der steuerliche Berater des Steuerpflichtigen hatte für die Rechtsmittelfrist das Bescheiddatum zugrunde gelegt und demzufolge den Einspruch erst nach Ablauf der Rechtsmittelfrist erhoben. Der BFH entschied, dass Wiedereinsetzung in den vorigen Stand (§ 110 AO) zu gewähren war. Der BFH ließ dahingestellt, ob der Antrag auf Wiedereinsetzung fristgerecht gestellt war. Nach § 110 Abs. 2 Satz 4 AO kann Wiedereinsetzung auch ohne Antrag gewährt werden, wenn die versäumte Handlung (hier: Einspruchseinlegung) innerhalb der Antragsfrist nachgeholt wurde und die Tatsachen, aus denen sich das fehlende Verschulden ergibt, offenkundig oder der Behörde bekannt sind. Nach der Verwaltungspraxis werden Steuerbescheide grundsätzlich nicht vor dem Bescheiddatum zur Post gegeben. Erscheint eine frühere Bekanntgabe erforderlich, wird üblicherweise das Bescheiddatum handschriftlich abgeändert. Aufgrund dieser Handhabung ist weder dem steuerlichen Berater noch dem Steuerpflichtigen ein Verschuldensvorwurf daraus zu machen, dass sie auf das Bescheiddatum vertrauten. Der BFH gab daher der Wiedereinsetzung statt. ■

Körperschaftsteuer

Anträge auf Auszahlung des Solidaritätszuschlags bei ratierlicher Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens gemäß § 37 Abs. 5 KStG

Im Zuge der Umstellung des Körperschaftsteuersystems vom Anrechnungssystem auf das Halbeinkünfteverfahren sollte das zum Schluss des Anrechnungssystems bestehende Anrechnungsguthaben im Grundsatz erhalten bleiben und genutzt werden können. § 37 KStG sah zunächst die Auszahlung bzw. Verrechnung des Anrechnungsguthabens in Höhe von 1/6 der Gewinnausschüttungen vor. In gleicher Höhe minderte sich die Körperschaftsteuer und entsprechend auch der Solidaritätszuschlag. Diese Regelung wurde durch das Gesetz vom 7.12.2006 (SEStEG) geändert. Hiernach wird das Körperschaftsteuerguthaben letztmalig auf den 31.12.2006 festgestellt und ist in den Jahren 2008 bis 2017 in zehn gleichen Jahresraten auszuzahlen. Da eine Verrechnung mit der laufenden Körperschaftsteuer nicht mehr erfolgt, ergibt sich keine Minderung des Solidaritätszuschlags mehr.

Nach der Kurzinformation der Oberfinanzdirektion Münster vom 26.10.2008 (Nr. 008/2008 – DStR 2008 S. 2369) sind Einsprüche gegen die Festsetzung des Anspruchs auf Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens gemäß § 37 Abs. 5 KStG verbunden mit einem Antrag auf gesonderte Festsetzung eines Auszahlungsanspruchs für den auf das Körperschaftsteuerguthaben entfallenden Solidaritätszuschlag insoweit als unzulässig zu verwerfen. Die Festsetzung eines SolZ-Erstattungsanspruchs gehört nicht zum Regelungsinhalt des angefochtenen Bescheids, sodass auch keine Beschwerde im Sinne des § 350 AO vorliegt.

Anträge auf gesonderte Festsetzung des Auszahlungsanspruchs für den Solidaritätszuschlag sind mit Rechtsbehelfsbelehrung abzulehnen. Der Kurzinformation ist eine ausführliche Begründungshilfe beigelegt, die unter anderem auch auf verfassungsrechtliche Fragen eingeht.

Ein Einspruch ist ebenfalls als unzulässig zu verwerfen, wenn er sich zwar nicht gegen die Festsetzung des Anspruchs auf Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens gemäß § 37 Abs. 5 KStG richtet, sondern gegen den Bescheid zum 31.12.2006 über die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen gemäß § 27 Abs. 2, § 28 Abs. 1 und § 38 Abs. 1 KStG – verbunden mit dem Antrag auf gesonderte Feststellung des Solidaritätszuschlagsguthabens. ■

Körperschaftsteuerlicher Verlustabzug nach § 8 Abs. 4 KStG

Der BFH hat mit zwei Urteilen vom 5.6.2007 (DStR 2007 S. 1765; KPMG-Mitteilungen Dezember 2007 S. 8 und DStR 2007 S. 2152; KPMG-Mitteilungen Januar/Februar 2008 S. 10) grundsätzlich zu Fragen der Zuführung neuen Betriebsvermögens im Sinne des § 8 Abs. 4 Satz 2 KStG in Fällen des Branchenwechsels oder vergleichbarer Sachverhalte Stellung genommen. Nach dem BMF-Schreiben vom 4.12.2008 (DStR 2009 S. 47) sind die Grundsätze der BFH-Urteile uneingeschränkt anzuwenden. Soweit der Tz. 9 des BMF-Schreibens vom 16.4.1999 (BStBl I 1999 S. 455) eine andere Auslegung zu entnehmen ist, wird daran nicht mehr festgehalten. Das BMF-Schreiben vom 17.6.2002 (BStBl I 2002 S. 629) wird aufgehoben.

Entsprechend der Auffassung des BFH unterliegen die bis zum Zeitpunkt der schädlichen Anteilsübertragung im Sinne des § 8 Abs. 4 KStG entstandenen Verluste dem Abzugsverbot. Danach entstan-

dene Verluste bleiben ausgleichs- und abzugsfähig. Die abweichende Tz. 33 des BMF-Schreibens vom 16.4.1999 (aaO) wird aufgehoben.

Die Grundsätze der BFH-Urteile sind in allen noch offenen Fällen anzuwenden; der Vertrauensschutz gemäß § 176 AO ist zu beachten. Hat die Übertragung von mehr als 50 % aller Anteile vor der amtlichen Veröffentlichung der oben genannten BFH-Urteile im BStBl II (BStBl II 2008 S. 986 und S. 988) stattgefunden, können die Tz. 9 und 33 des BMF-Schreibens vom 16.4.1999 aus Gründen des Vertrauensschutzes in ihrer bisherigen Fassung zugunsten des Steuerpflichtigen angewendet werden. Damit kann in diesen Fällen die Prüfung der Betriebsvermögenszuführung nach saldenmäßiger statt nach gegenständlicher Betrachtungsweise erfolgen. Für den Verlustuntergang kann auf den Zeitpunkt des Verlusts der wirtschaftlichen Identität abgestellt werden. ■

Körperschaftsteuer/ Umwandlungssteuergesetz

Vorlage an das BVerfG – Verstoß gegen Parlaments- vorbehalt durch Einführung von § 23 Abs. 2 Satz 5 KStG 1999

In dem dem BFH-Beschluss vom 27.8.2008 (DStR 2008 S. 2415) zugrunde liegenden Rechtsstreit waren die fünf Tochter-GmbHs einer Holding-GmbH 1999 durch formwechselnde Umwandlung (§§ 190 ff. UmwG) in Kommanditgesellschaften umgewandelt worden. Der Übernahmegewinn wurde nach Maßgabe des § 14 Satz 1 in Verbindung mit § 4 Abs. 4 und 5 UmwStG 1995 auf der Ebene der Gesellschafter (Holding-GmbH) erfasst und der Körperschaftsteuer gemäß § 23 Abs. 2 Satz 5 KStG 1999 unterworfen. Der reguläre Steuer-

satz war durch das StEntlG 1999/2000/2002 vom 24.3.1999 mit erstmaliger Wirkung ab 1999 von 45 % auf 40 % herabgesetzt worden. In den in § 23 Abs. 2 Satz 1 KStG 1999 genannten Fällen (Dividenden, verdeckte Gewinnausschüttungen und andere), zu denen jedoch die Übernahmegewinne nicht gehörten, verblieb es bei dem bisherigen Steuersatz von 45 %. Durch das StBereinG vom 22.12.1999 wurde in § 23 Abs. 2 KStG der Satz 5 eingefügt, nach dem der Steuersatz von 45 % nunmehr ebenfalls für Übernahmegewinne galt und seine Geltung bereits für 1999 in § 54 Abs. 9 KStG 1999 angeordnet wurde.

Dieses Gesetz ist nach Auffassung des BFH im Hinblick auf § 54 Abs. 9 KStG 1999 (Anwendung des § 23 Abs. 2 Satz 5 KStG bereits in 1999) unter Verstoß gegen den Parlamentsvorbehalt (Art. 20 Abs. 3, Art. 76 Abs. 1 GG) zustande gekommen. Diese Bestimmung war durch den vom Bundesrat angerufenen Vermittlungsausschuss vorgeschlagen worden. Das Anrufungsbegehren betraf ausdrücklich nur die Änderungen des EStG zur Besteuerung von Erträgen aus Kapitallebensversicherungen. Der Vermittlungsausschuss hatte mit seinem Vorschlag daher die Grenzen des Anrufungsbegehrens und somit auch seiner Befugnisse überschritten. Der BFH hält es im Gegensatz zum Finanzgericht nicht für zulässig, dass der Vermittlungsausschuss Ergänzungen und Modifikationen bereits beschlossener gesetzlicher Regelungen außerhalb des Anrufungsbegehrens vorschlagen bzw. als eine – im Grundgesetz nicht vorgesehene – legislative Qualitätskontrolle tätig werden darf. Im Gegensatz zu der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 15.1.2008 (DStR 2008 S. 556; KPMG-Mitteilungen Mai 2008 S. 9) ist der Verfassungsverstoß auch evident, da zum Zeitpunkt des Gesetzgebungsverfahrens belastbare verfassungsrechtliche Maßstäbe für die Kompetenzen des Vermittlungsausschusses bestanden. Dementsprechend legte der BFH dem Bundesverfassungs-

gericht die Frage vor, ob § 54 Abs. 9 Satz 1 KStG 1999 nichtig ist. ■

Umwandlungssteuergesetz/ Gemeinschaftsrecht

Gemeinschaftsrechtswidrigkeit des Erfordernisses der doppelten Buchwertverknüpfung beim grenzüberschreitenden Anteilstausch

§ 23 UmwStG in der für das Streitjahr 2000 geltenden Fassung regelt die Einbringung von Anteilen an einer unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtigen Kapitalgesellschaft in eine EU-Gesellschaft. Werden Anteile an einer solchen Kapitalgesellschaft in eine andere EU-Kapitalgesellschaft eingebracht, so gelten nach § 23 Abs. 4 UmwStG für die Bewertung der Anteile, die die übernehmende Kapitalgesellschaft erhält, § 20 Abs. 2 UmwStG und für die Bewertung der neuen Anteile, welche die einbringende Kapitalgesellschaft von der übernehmenden Kapitalgesellschaft erhält, § 20 Abs. 4 UmwStG. Die übernehmende Kapitalgesellschaft kann die eingebrachten Anteile mit dem Buchwert oder einem höheren Wert, jedoch höchstens mit dem Teilwert ansetzen. Dieser Wert gilt für die einbringende Kapitalgesellschaft als Veräußerungspreis für die eingebrachten Anteile und als Anschaffungskosten der neuen Anteile (sogenannte doppelte Buchwertverknüpfung).

Der EuGH entschied aufgrund des Vorabentscheidungsersuchens des BFH vom 7.3.2007 in seinem Urteil vom 11.12.2008 (A.T./Finanzamt Stuttgart-Körperschaften – DStR 2009 S. 101), dass diese Regelung mit Art. 8 Abs. 1 und 2 der Richtlinie 90/434/EWG des Rates vom 23.7.1990 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spal-

tungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen (FusionsRL) nicht vereinbar ist.

Nach Art. 8 Abs. 1 FusionsRL darf die Gewährung neuer Anteile der erwerbenden Gesellschaft für die Einbringung von Anteilen an einer dritten Gesellschaft keine Besteuerung des Veräußerungsgewinns auslösen. Durch dieses Gebot steuerlicher Neutralität soll gewährleistet werden, dass ein Austausch von Anteilen, der Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betrifft, nicht durch besondere Beschränkungen oder Benachteiligungen aufgrund steuerlicher Vorschriften behindert wird. Voraussetzung ist allerdings, dass der Gesellschafter den erworbenen Anteilen keinen höheren steuerlichen Wert beimisst, als den Anteilen an der erworbenen Gesellschaft unmittelbar vor dem Austausch von Anteilen beigemessen war. Nach der deutschen Regelung wird dem Gesellschafter der erworbenen Gesellschaft aber nur dann die Fortführung des Buchwerts der eingebrachten Anteile bei den erworbenen Anteile gestattet, wenn auch die erwerbende Gesellschaft den historischen Buchwert der eingebrachten Anteile ansetzt. Dies ist mit der FusionsRL nicht vereinbar.

Die FusionsRL lässt bei der Umsetzung in nationales Recht keinen Spielraum für zusätzliche Voraussetzungen der Steuerneutralität. Dies folgt auch aus dem Zweck der FusionsRL, ein gemeinsames Steuersystem einzuführen. Zusätzliche Erfordernisse widersprechen ferner dem Ziel der FusionsRL, steuerliche Hindernisse für grenzüberschreitende Unternehmensumstrukturierungen zu beseitigen, indem sichergestellt wird, dass etwaige Wertzuwächse von Anteilen nicht vor ihrer tatsächlichen Realisierung besteuert werden.

Das Argument, die doppelte Buchwertverknüpfung diene der Verhinderung von Steuerumgehungen, ist mit Art. 11 FusionsRL nicht vereinbar, da dies durch Prü-

fung im Einzelfall festzustellen ist, nicht aber nach allgemeinen Kriterien unterstellt werden darf.

Im Übrigen weist der EuGH darauf hin, dass Art. 8 FusionsRL die Besteuerung des Gewinns aus der späteren Veräußerung der erworbenen Anteile in gleicher Weise zulässt wie die Besteuerung des Gewinns aus einer Veräußerung der vor dem Erwerb vorhandenen Anteile. Zudem würde die Fortführung der historischen Buchwerte bei der übernehmenden Gesellschaft nur dem betreffenden ausländischen Fiskus zugute kommen. ■

Gemeinschaftsrecht

Kein gemeinschaftsrechtlicher Anspruch auf identitätswahrenden Wegzug einer Personengesellschaft

In dem dem EuGH-Urteil vom 16.12.2008 (Rechtssache „Cartesio“; DStR 2009 S. 121) zugrunde liegenden Fall hatte eine ungarische KG, deren beide Gesellschafter in Ungarn ansässig waren, einen Antrag auf Eintragung der Verlegung ihres Sitzes nach Italien im Handelsregister gestellt. Das Registergericht hatte den Antrag abgelehnt, da eine in Ungarn gegründete Gesellschaft nach ungarischem Recht ihren Sitz nicht unter Beibehaltung des ungarischen Personalstatuts ins Ausland verlegen kann. Die KG legte hiergegen Berufung beim Regionalgericht ein. Dieses legte dem EuGH die Frage vor, ob die genannte Regelung des ungarischen Rechts mit der Niederlassungsfreiheit (Art. 43 und 48 EG) vereinbar ist.

Nach ungarischem Recht kann eine in Ungarn gegründete Gesellschaft nicht ihren Sitz ins Ausland unter Beibehaltung des ungarischen Personalstatuts verlegen. ►

Accounting News

NEUIGKEITEN ZUR RECHNUNGSLEGUNG NACH IFRS UND HGB

März 2009

Inhalt

- A. IFRS: Aktuelle Entwicklungen
 - I. Neuer Standardentwurf zu *Consolidated Financial Statements* (ED 10)
 - II. Regeln zu „nahe stehenden Personen“ sollen geändert werden
 - III. IASB will Regelungslücken in IFRIC 9 und IAS 39 schließen
 - IV. IASB veröffentlicht Vorschriften zu Übertragungen von Vermögenswerten durch Kunden
 - V. IASB nimmt Abstand von erweiterten Anhangangaben nach IFRS 7
 - VI. Entwurf des RIC zur Abgrenzung von Eigen- und Fremdkapital bei Personengesellschaften
 - VII. IDW-Entwurf zur Umkategorisierung finanzieller Vermögenswerte
 - VIII. Aktualisierter Stand der EU-Endorsements
- B. HGB: Aktuelle Entwicklungen
 - IDW RH zur Umwidmung und Bewertung von Forderungen und Wertpapieren

A. IFRS: Aktuelle Entwicklungen

I. Neuer Standardentwurf zu *Consolidated Financial Statements* (ED 10)

Das International Accounting Standards Board (IASB) hat am 18. Dezember 2008 den Standardentwurf ED 10 *Consolidated Financial Statements* veröffentlicht.

Als Reaktion auf die anhaltende Kreditkrise und die Empfehlungen des Financial Stability Forums hat das IASB das Projekt *Consolidation* beschleunigt und unmittelbar diesen Standardentwurf veröffentlicht.

Im Rahmen dessen schlägt das IASB ein einheitliches Control-Konzept für alle Unternehmen inklusive Zweckgesellschaften vor, die in ED 10 als strukturierte Unternehmen (*structured entities*) bezeichnet werden. Dieses Control-Konzept soll die Vorschriften in IAS 27 *Consolidated and Separate Financial Statements* und SIC 12 *Consolidation – Special Purpose Entities* ersetzen. Das IASB erwartet, dass ein einheitliches Control-Konzept zu einer konsistenten Abgrenzung von zu konsolidierenden Einheiten führen wird.

Der Standardentwurf führt zunächst nicht zu einer Konvergenz mit den US-GAAP.

Das IASB und das Financial Standards Accounting Board (FASB) planen jedoch, die Konvergenz ihrer entsprechenden Projekte zu einem späteren Zeitpunkt herzustellen.

Neben den Vorschriften, die die Konsolidierung von Unternehmen behandeln, schlägt der Standardentwurf umfangreiche neue Anhangangaben in Bezug auf Beziehungen (*involvement*) des berichtenden Unternehmens zu nicht konsolidierten strukturierten Unternehmen vor.

ED 10 sieht keine Änderung der Bilanzierungsvorschriften und Angabepflichten für Einzelabschlüsse vor. Aus diesem Grund soll IAS 27 angepasst und in *Separate Financial Statements* umbenannt werden.

Control-Konzept

Neue Definition der Beherrschung

Obwohl SIC 12 *Consolidation – Special Purpose Entities* lediglich eine Interpretation von IAS 27 *Consolidated and Separate Financial Statements* darstellt, und daher formal bereits gegenwärtig ein einheitliches Control-Konzept besteht, ist das IASB der Auffassung, dass viele Anwender in den beiden Vorschriften zwei unterschiedliche Control-Konzepte sehen. Daher schlägt es ein einheitliches Control-Konzept vor, das die Vorschriften zur Konsolidierung von IAS 27 und SIC 12 ersetzen soll.

Nach ED 10 liegt Beherrschung immer dann vor, wenn das berichtende Unternehmen die Aktivitäten eines anderen Unternehmens bestimmen kann (*power to direct the activities*), um hieraus Rückflüsse (*returns*) für das berichtende Unternehmen zu erzielen.

Dabei muss stets ein Zusammenhang zwischen der Ausübung der Beherrschung und dem Erzielen von Rückflüssen vorliegen.

Power

Nach dem Standardentwurf übt ein berichtendes Unternehmen Beherrschung zunächst dann aus, wenn es die strategische Geschäfts- und Finanzpolitik des anderen Unternehmens bestimmen kann, wobei die Beherrschung aber auch auf anderen Faktoren beruhen kann. Das Beherrschungskonzept in ED 10 ist daher möglicherweise weiter gefasst als im gegenwärtigen Standard IAS 27.

Bei der Bestimmung der Beherrschung im gegenwärtig geltenden IAS 27 sind potenzielle Stimmrechte in dem Maße, in dem sie gegenwärtig ausübbar sind, zwingend zu berücksichtigen. Dagegen könnte nach ED 10 ein Inhaber von potenziellen Stimmrechten in der Lage sein, die strategische Geschäfts- und Finanzpolitik des anderen Unternehmens zu bestimmen – auch wenn diese gegenwärtig noch nicht ausübbar sind. Umgekehrt führt das Halten von gegenwärtig ausübbar potentiellen Stimmrechten nicht notwendigerweise zu einer Beherrschung. Vielmehr sind bei der Ermittlung, ob das berichtende Unternehmen die Aktivitäten eines anderen Unternehmens bestimmen kann, um hieraus Rückflüsse für das berichtende Unternehmen zu erzielen, alle Umstände des Einzelfalls zu berücksichtigen.

Nach ED 10 kann ein berichtendes Unternehmen die Beherrschung über ein anderes Unternehmen dadurch erlangen, dass es dominierender Anteilseigner wird, während die übrigen Stimmrechts-

anteile weit gestreut und nicht hinsichtlich einer einheitlichen Ausübung organisiert sind. Ein solches *de facto*-Beherrschungsmodell ist im derzeitigen IAS 27 nicht implementiert und ergibt sich in der Bilanzierungspraxis allenfalls aus der vorherrschenden Auffassung als gesondertes Modell.

Rückflüsse (*returns*)

Der Begriff „Rückflüsse“ wird in ED 10 sehr weit gefasst und es wird ausdrücklich darauf hingewiesen, dass diese sowohl positiv als auch negativ sein können. Rückflüsse umfassen nicht nur wie bisher Eigentümergehälter wie Dividenden, sondern auch Rückflüsse wie Honorare, Steuervorteile, Rückgriff auf Liquidität und das Erzielen von Größenregressionseffekten.

Agent

Der Standardentwurf enthält – im Gegensatz zu IAS 27 und SIC 12 – Anwendungsvorschriften hinsichtlich der Ausübung von Einflussmöglichkeiten durch „Agenten“ und die Behandlung der Doppelrolle von berichtenden Unternehmen als Prinzipal und als Agent. Anwendungsbereich dieser Vorschriften ist unter anderem die Beurteilung, ob ein Fondsmanager die Fonds, die er verwaltet, konsolidieren muss oder nicht.

Strukturierte Unternehmen (*structured entities*)

Der Standardentwurf führt den Begriff „strukturierte Unternehmen“ ein. Dabei handelt es sich um Unternehmen, deren Aktivitäten in dem Maße eingeschränkt sind, dass die Aktivitäten nicht wie zuvor beschrieben (zum Beispiel aufgrund von Stimmrechten) bestimmt werden können. Das IASB ist der Auffassung, dass sich ein strukturiertes Unternehmen in der Regel nicht von einer Zweckgesellschaft (*special purpose entity*) nach SIC 12 unterscheidet.

Während ED 10 für „nicht-strukturierte Unternehmen“ Beherrschung vermutet, wenn ein berichtendes Unternehmen über

mehr als die Hälfte der Stimmrechte an einem Unternehmen verfügt, soweit keine Umstände dagegensprechen, beinhaltet ED 10 spezifische Indikatoren zur Bestimmung der Beherrschung für strukturierte Unternehmen. Diese Indikatoren beinhalten unter anderem Zweck und Ausgestaltung des strukturierten Unternehmens sowie die Rückflüsse an das berichtende Unternehmen durch die Beziehung zu dem strukturierten Unternehmen. Des Weiteren sind die Aktivitäten des strukturierten Unternehmens zu beachten. Auch das Ausmaß, in dem dessen Politik vorbestimmt ist sowie die Möglichkeit des berichtenden Unternehmens, die Einschränkungen oder die vorbestimmte strategische Geschäfts- und Finanzpolitik zu ändern, sind zu berücksichtigen.

Unveränderte Bilanzierungsvorschriften

Das Konsolidierungsverfahren soll im Vergleich zum gegenwärtigen IAS 27 ebenso unverändert bleiben wie die Darstellung von Minderheitsanteilen und Bilanzierungsvorschriften für Transaktionen, in denen ein Unternehmen seine Anteile an einem anderen Unternehmen erhöht oder vermindert. Auch Transaktionen, bei denen ein Unternehmen die Beherrschung an einem anderen Unternehmen verliert, werden weiterhin so bilanziert, wie im derzeitigen IAS 27 vorgesehen.

Erweiterte Anhangangaben

Der Standardentwurf schlägt insbesondere folgende zusätzlichen Angabepflichten vor:

- die Grundlage für die Beherrschung und daran anknüpfende Konsequenzen für die Bilanzierung,
- den Einfluss nicht beherrschender Gesellschafter,

- Verfügungsbeschränkungen/Restriktionen bezüglich konsolidierter Vermögenswerte und Schulden,
- die Art und das Ausmaß der Verbindungen zu nicht konsolidierten strukturierten Unternehmen und die Art, das Ausmaß und die Änderungen der damit verbundenen Risiken (zum Beispiel Markt-, Kredit- und Liquiditätsrisiko),
- die bilanziellen Konsequenzen aus einer Veränderung der Beteiligungsquote an einem Tochterunternehmen.

Erstanwendungszeitpunkt

Der Standardentwurf sieht noch keinen definitiven Erstanwendungszeitpunkt vor.

Der Entwurf steht auf den Internetseiten des IASB zum Download zur Verfügung. Kommentierungen zum Standardentwurf sind beim IASB bis zum 20. März 2009 einzureichen. ■

II. Regeln zu „nahe stehenden Personen“ sollen geändert werden

Das IASB hat am 11. Dezember 2008 einen überarbeiteten Entwurf mit dem Titel *Relationships with the State – Proposed amendments to IAS 24* zur Änderung von *IAS 24 Related Party Disclosures* veröffentlicht.

Im nun vorliegenden Entwurf hat das IASB die bereits in der Fassung vom Februar 2007 vorgesehenen Erleichterungen zu den notwendigen Anhangangaben nach IAS 24 für Unternehmen, die staatlich kontrolliert sind oder bei denen die öffentliche Hand einen maßgeblichen Einfluss ausübt, ausgeweitet.

Der überarbeitete Entwurf sieht vor, dass bei Geschäften zwischen Unternehmen, die staatlich beherrscht werden oder bei

denen die öffentliche Hand einen maßgeblichen Einfluss ausübt, grundsätzlich nicht die detaillierten Anhangangaben nach IAS 24.17 für Geschäfte zwischen nahe stehenden Unternehmen und Personen zu machen sind – unabhängig davon, ob der Einfluss tatsächlich ausgeübt wird. Stattdessen sind bei Transaktionen zwischen solchen Unternehmen folgende Angaben zu machen:

- den Namen des Staats sowie die Art und Weise seiner Einflussmöglichkeit (Beherrschung, gemeinschaftliche Führung oder maßgeblicher Einfluss),
- die Art der wesentlichen Transaktionen zwischen den Parteien sowie quantitative Angaben, die eine Abschätzung des Umfangs der Transaktionen ermöglichen.

Neben den Änderungen zu den Anhangspflichten hat das IASB die Definition der *related party* überarbeitet und erweitert.

Der Entwurf steht auf den Internetseiten des IASB zum Download zur Verfügung. Kommentierungen zu den Änderungsvorschlägen sind beim IASB bis zum 13. März 2009 einzureichen. ■

III. IASB will Regelungslücken in IFRIC 9 und IAS 39 schließen

Das IASB hat am 22. Dezember 2008 einen Entwurf zu Änderungen an *IFRIC 9 Neubeurteilung eingebetteter Derivate* und *IAS 39 Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung* in Bezug auf die Behandlung eingebetteter Derivate veröffentlicht.

Das IASB hatte IAS 39 bereits im Oktober 2008 aufgrund der aktuellen Finanzmarktkrise kurzfristig geändert. Durch die damalige Standardänderung sind Reklassifizierungen finanzieller Vermögenswerte aus den Bewertungskategorien

„zur Veräußerung verfügbar“ (*available for sale*) und „zu Handelszwecken gehalten“ (*held for trading*) nunmehr unter bestimmten Umständen zulässig.

Der Entwurf vom Dezember 2008 sieht vor, eine bestehende Regelungslücke zu schließen, die durch die neuen Reklassifizierungsvorschriften ausgelöst wurde. Zu klären ist, ob ein Unternehmen, das ein strukturiertes Produkt zum Zeitpunkt seines Zugangs als zu Handelszwecken gehalten (*held for trading*) klassifiziert hat und eine Reklassifizierung vornehmen möchte, das Produkt nunmehr auf das Vorliegen trennungspflichtiger Derivate zu prüfen hat.

Durch den Änderungsentwurf wird eine Anpassung der Regelungen in IFRIC 9 dahingehend vorgenommen, dass IFRIC 9 in den Fällen der Reklassifizierungen nicht zur Anwendung kommt. Da das strukturierte Produkt infolge der erfolgswirksamen Bewertung zum beizulegenden Zeitwert bislang nie auf das Vorliegen eingebetteter Derivate zu untersuchen war, hat eine Prüfung erstmalig zu dem Zeitpunkt zu erfolgen, zu dem ein Unternehmen mit der Umklassifizierung einen anderen Bewertungsmaßstab für den Basisvertrag verwendet. Dies bedeutet:

- Eine Neubeurteilung von eingebetteten Derivaten ist zwingend erforderlich, wenn eine Reklassifizierung aus der Kategorie zu Handelszwecken gehalten (*held for trading*) stattfindet.
- Eine Neubeurteilung hat auf der Informationsbasis zu erfolgen, die zu dem Zeitpunkt vorlag, an dem das Unternehmen erstmalig Vertragspartei des strukturierten Finanzinstruments wurde. Gemäß den Regelungen des IFRIC 9 sind Neubeurteilungen immer dann vorzunehmen, wenn sich die Vertragsbedingungen wesentlich geändert haben und es zu signifikanten Auswirkungen auf die Zahlungsströme kommt. Daher wurde in den vorliegenden Stellungnahmen um

Klarstellung gebeten, ob bei der Neu-
beurteilung reklassifizierter finanziel-
ler Vermögenswerte ebenfalls auf die
letzte Vertragsänderung vor Reklassi-
fizierung abzustellen sei.

- Die Reklassifizierung ist untersagt,
wenn eine separate Fair Value-Bewer-
tung des trennungspflichtigen einge-
betteten Derivats nicht möglich ist.

Die Anwendung des Änderungsentwurfs
ist für Geschäftsjahre geplant, die am oder
nach dem 15. Dezember 2008 enden. ■

IV. IASB veröffentlicht Vor- schriften zu Übertragungen von Vermögenswerten durch Kunden

Das IASB hat am 29. Januar 2009 IFRIC
18 *Transfers of Assets from Customers*
bekannt gegeben.

Die Interpretation regelt die Bilanzierung
der Übertragung von Sachanlagen durch
einen Kunden beim Empfänger der Über-
tragung. Dieser setzt die Sachanlagen
anschließend ein, um den Kunden mit
Waren und/oder Dienstleistungen zu
versorgen. Das IFRIC nennt in diesem
Zusammenhang beispielsweise den Ener-
giesektor, in dem der empfangene Ver-
mögenswert dazu verwendet wird, den
Kunden mit dem Leitungsnetz zu verbind-
en und eine fortwährende Versorgung
mit Strom oder Gas zu gewährleisten.
Ebenfalls denkbar sind Outsourcing-
Vereinbarungen im IT-Bereich, bei denen
die vorhandene IT-Infrastruktur auf den
Service-Provider übertragen wird. Der
Regelungsbereich des IFRIC 18 umfasst
auch die Übertragung von Zahlungsmit-
teln mit der Auflage, die zur Lieferung
bzw. Leistung benötigten Vermögens-
werte anzuschaffen oder herzustellen.

IFRIC 18 regelt folgende Fragen:

- *Unter welchen Voraussetzungen
erfüllt der übertragene Gegenstand
die Definition eines Vermögenswerts
als Ansatzvoraussetzung beim Emp-
fänger?*
Die Einstufung als Vermögenswert im
Sinne der IFRS ist zwingende Ansatz-
voraussetzung beim Empfänger des
übertragenen Gegenstands. IFRIC 18
stellt klar, dass fehlendes rechtliches
Eigentum am übertragenen Gegen-
stand nicht notwendigerweise zur
Ablehnung der Vermögenswert-
Eigenschaft führt. Vielmehr sind
sämtliche Umstände der Übertragung
in Betracht zu ziehen. Hat der Emp-
fänger beispielsweise die Möglich-
keit, über die Art und Weise des Ein-
satzes des Vermögenswerts, dessen
Wartung und gegebenenfalls den
Ersatz durch einen anderen Gegen-
stand zu entscheiden, so sprechen
diese Anzeichen für eine Kontrolle
des Vermögenswerts durch den Emp-
fänger und somit für eine Ansatz-
fähigkeit.
- *Wie ist das übertragene Sachanlage-
vermögen beim erstmaligen Ansatz zu
bewerten?*
Die Bewertung des Vermögenswerts
hat beim erstmaligen Ansatz nach den
Vorschriften des IAS 16 für Sachan-
lagen zu erfolgen und entspricht dem
beizulegenden Zeitwert gemäß IAS
16.24.
- *Welche Gegenbuchung ist beim Ansatz
des übertragenen Sachanlagevermö-
gens vorzunehmen?*
Übertragungen nach IFRIC 18 sind
als Austausch von art- oder wertmäßig
unterschiedlichen Gütern und Dienst-
leistungen im Sinne von IAS 18.12 zu
behandeln. Die ertragswirksame
Erfassung der Übertragungen richtet
sich folglich nach den Regelungen
des IAS 18. Diese wird in den beiden
folgenden Absätzen konkretisiert.
- *Kriterien zur Identifikation und
Abgrenzung von Einzelbestandteilen*

der Liefer- und Leistungsverpflich- tung

Die Gegenleistungsverpflichtung des
Übertragungsempfängers ist daraufhin
zu untersuchen, ob sie lediglich eine
einzelne oder mehrere, voneinander
abgrenzbare Leistungspflichten
enthält. Beispielsweise könnte eine
Abgrenzung darin bestehen, dass
neben der Schaffung einer Zugangs-
möglichkeit zu einem Netzwerk auch
die laufende Belieferungsverpflich-
tung als eigenständige Leistungspflicht
anzusetzen ist. Die Abgrenzung hat
grundsätzlich nach den Vorschriften
des IAS 18.13 zu erfolgen. In IFRIC
18.15–17 werden Anhaltspunkte auf-
gelistet, die bei der Abgrenzung Hin-
weise auf eine eigenständige Leistungs-
pflicht geben können. Für das oben
genannte Beispiel müsste die Zugangs-
möglichkeit einen eigenständigen
Nutzen für den Kunden darstellen,
dessen beizulegender Wert verlässlich
messbar ist. Für laufende Lieferver-
pflichtungen stellen Lieferpreise, die
unter den üblichen Marktpreisen lie-
gen, einen Indikator für eine eigen-
ständige Leistungspflicht dar.

- *Abgrenzung der Ertragserfassung*
Wird lediglich eine Leistungspflicht
identifiziert, richtet sich die Ertragser-
fassung nach der Erfüllung der Lei-
stungspflicht im Sinne des IAS 18.20.
Werden mehrere eigenständige Lei-
stungspflichten identifiziert, ist der
beizulegende Zeitwert der erhaltenen
Übertragung nach IAS 18.13 auf die
einzelnen Leistungspflichten aufzutei-
len und die Ertragserfassung einzeln
für jede Leistungspflicht nach den
Vorschriften des IAS 18 zu beurteilen.
Stellt also die zuvor im Beispiel ange-
führte Zugangsmöglichkeit die ein-
zige Leistungspflicht dar, ist der Ertrag
im Zeitpunkt der Zugangsmöglichkeit
zu realisieren. Hat die Zugangsmög-
lichkeit keinen eigenständigen Wert,
erfolgt die spätere Leistungserbrin-
gung (zum Beispiel Stromlieferung)
jedoch unter Marktpreisen bzw. zu

Preisen, die ohne Vermögenswert-Übertragung höher wären, ist der Ertrag aus der Übertragung über die Laufzeit des Liefervertrags zu verteilen.

- *Behandlung bei der Übertragung von Zahlungsmitteln*

Erhält das Unternehmen Zahlungsmittel, ist zu untersuchen, ob die zu erwerbenden/herzustellenden Gegenstände in den Anwendungsbereich von IFRIC 18 fallen. Wird dies bejaht, erfolgt der Ansatz des Vermögenswerts zu seinen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten. Die Ertragsrealisierung erfolgt entsprechend den Vorschriften für die Übertragung von Vermögenswerten.

IFRIC 18 ist erstmalig prospektiv anzuwenden auf Vermögensübertragungen, die am oder nach dem 1. Juli 2009 erfolgen. Eine frühzeitige Anwendung ist unter der Voraussetzung erlaubt, dass alle erforderlichen Informationen zur Anwendung des IFRIC 18 (vor allem zur Bewertung) zur Verfügung stehen. Die Übernahme der Interpretation in europäisches Recht steht noch aus. ■

V. IASB nimmt Abstand von erweiterten Anhangangaben nach IFRS 7

Das IASB hat am 23. Dezember 2008 einen Entwurf zu Änderungen an IFRS 7 *Finanzinstrumente: Angaben – Investments in Debt Instruments* veröffentlicht. Darin war die Einführung weiterer Angabepflichten für Anlagen in schuldrechtlichen Finanzinstrumenten vorgesehen.

Das IASB hat auf seiner Sitzung am 22. Januar 2009 nach einer Analyse der eingegangenen Stellungnahmen entschieden, die Vorschläge zu zusätzlichen Angabepflichten hinsichtlich der Anlage in Schuldinstrumenten nicht weiter zu

verfolgen. Eine Überarbeitung der Angabepflichten im Rahmen des Langfristprojekts soll erneut erwogen werden. ■

VI. Entwurf des RIC zur Abgrenzung von Eigen- und Fremdkapital bei Personengesellschaften

Das Rechnungslegungs Interpretations Committee (RIC) hat am 30. Dezember 2008 die nahezu endgültige Fassung (*near final draft*) von RIC 3 Auslegungsfragen zu den *Amendments to IAS 32 Financial Instruments: Presentation and IAS 1 Presentation of Financial Statements Puttable Financial Instruments and Obligations Arising on Liquidation* veröffentlicht.

IAS 32.16A–16D beinhaltet spezifische Ausnahmeregelungen zur Abgrenzung emittierter Finanzinstrumente in Eigen- und Fremdkapital. Die Interpretation des E-RIC 3 beschäftigt sich mit Fragen des deutschen Gesellschaftsrechts im Zusammenhang mit den neuen Regelungen des IAS 32.16A sowie den entsprechenden Anhangangaben nach IAS 1.136A.

E-RIC 3 geht im Wesentlichen auf die folgenden Sonderfragen zu Gesellschafteranteilen an deutschen Personengesellschaften und deren Auswirkungen auf die Klassifizierung als Eigen- oder Fremdkapital ein:

- Auswirkungen einer unbeschränkten Haftung im Außenverhältnis sowie einer ergebnisabhängigen Vergütung des Komplementärs,
- Unterschiedliche Stimmrechte der Gesellschafter,
- Einfluss der gleichzeitigen Klassifizierung von unbefristet laufenden Instrumenten auf die Beurteilung

kündbarer Instrumente als Eigenkapital,

- Entnahmerecht der Gesellschafter nach § 122 HGB,
- Vorzugsrechte eines Gesellschafters im Falle einer Liquidation,
- Zulässigkeit unterschiedlicher Arten von gesellschaftsrechtlichen Abfindungsklauseln,
- Darlehensgewährung durch die Gesellschafter,
- Konkretisierung der Anhangangaben.

Die endgültige Fassung von RIC 3 soll nach erfolgter Übernahme des IASB-Standards *Amendments to IAS 32 Financial Instruments: Presentation and IAS 1 Presentation of Financial Statements – Puttable Financial Instruments and Obligations Arising on Liquidation* durch die EU im Rahmen des EU-Endorsement-Verfahrens veröffentlicht werden. Die Übernahme der Änderung zu IAS 32 in europäisches Recht erfolgte am 21. Januar 2009 durch die EU-Verordnung (EG) Nr. 53/2009.

Der Entwurf steht auf den Internetseiten des DRSC zum Download zur Verfügung. ■

VII. IDW-Entwurf zur Umkategorisierung finanzieller Vermögenswerte

Das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) hat am 5. Dezember 2008 den Entwurf der Stellungnahme zur Rechnungslegung *Einzelfragen zur Umkategorisierung finanzieller Vermögenswerte gemäß der Änderungen von IAS 39 und IFRS 7 – Amendments von Oktober/ November 2008 – (IDW ERS HFA 26)* veröffentlicht.

Gegenstand der Stellungnahme ist eine Zusammenfassung der Änderungen im IAS 39 zu den Möglichkeiten einer Umwidmung von Finanzinstrumenten sowie den dazugehörigen Anhangangaben in IFRS 7.

Die Details zu den Änderungen haben wir bereits in den Ausgaben der Accounting News vom Dezember 2008 und Januar/Februar 2009 dargestellt.

Die Stellungnahme wird Anfang 2009 in den IDW-Fachnachrichten und im Supplement der Zeitschrift „Die Wirtschaftsprüfung“ veröffentlicht. Weiterhin steht der Entwurf auf den Internetseiten des IDW zum Download zur Verfügung. Stellungnahmen zu dem Entwurf sind beim IDW bis zum 31. Mai 2009 einzureichen. ■

VIII. Aktualisierter Stand der EU-Endorsements

Die EU hat im Dezember 2008 und im Januar 2009 folgende Standards und Interpretationen des IASB im Rahmen des EU-Endorsement-Verfahrens übernommen:

- Änderungen an IAS 32 *Finanzinstrumente: Darstellung und Änderungen an IAS 1 Darstellung des Abschlusses – Kündbare Finanzinstrumente und bei Liquidation entstehende Verpflichtungen* (Verordnung (EG) Nr. 53/2009; verpflichtend anzuwenden für Perioden, die nach dem 31. Dezember 2008 beginnen)
- Änderungen an IFRS 1 *Erstmalige Anwendung der IFRS und IAS 27 Konzern- und Einzelabschlüsse – Anschaffungskosten von Anteilen an Tochterunternehmen, gemeinschaftlich geführten Unternehmen oder assoziierten Unternehmen* (Verordnung (EG) Nr. 69/2009; verpflichtend

anzuwenden für Perioden, die nach dem 31. Dezember 2008 beginnen)

- Verbesserungen der International Financial Reporting Standards (Verordnung (EG) Nr. 70/2009; verpflichtend anzuwenden für Perioden, die nach dem 31. Dezember 2008 beginnen bzw. hinsichtlich der enthaltenen Änderungen an IFRS 5 für Perioden, die nach dem 30. Juni 2009 beginnen)
- Überarbeitete Fassung des IAS 1 *Darstellung des Abschlusses* (Verordnung (EG) Nr. 1274/2008; verpflichtend anzuwenden für Perioden, die nach dem 31. Dezember 2008 beginnen)
- Überarbeitete Fassung des IAS 23 *Fremdkapitalkosten* (Verordnung (EG) Nr. 1260/2008; verpflichtend anzuwenden für Perioden, die nach dem 31. Dezember 2008 beginnen)
- Änderung des IFRS 2 *Anteilsbasierte Vergütung* (Verordnung (EG) Nr. 1261/2008; verpflichtend anzuwenden für Perioden, die nach dem 31. Dezember 2008 beginnen)
- IFRIC 13 *Kundenbindungsprogramme* (Verordnung (EG) Nr. 1262/2008; verpflichtend anzuwenden für Perioden, die nach dem 31. Dezember 2008 beginnen)
- IFRIC 14 IAS 19 – *Die Begrenzung eines leistungsorientierten Vermögenswertes, Mindestdotierungsverpflichtungen und ihre Wechselwirkung* (Verordnung (EG) Nr. 1263/2008; verpflichtend anzuwenden für Perioden, die nach dem 31. Dezember 2008 beginnen).

Darüber hinaus hat die European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) am 27. Januar 2008 einen aktualisierten Überblick über den Stand des EU-Endorsement-Verfahrens veröffentlicht. ■

B. HGB: Aktuelle Entwicklungen

IDW RH zur Umwidmung und Bewertung von Forderungen und Wertpapieren

Am 9. Januar 2009 hat der Hauptfachausschuss des IDW den IDW-Rechnungslegungshinweis: *Umwidmung und Bewertung von Forderungen und Wertpapieren nach HGB* (IDW RH HFA 1.014) verabschiedet.

Der Rechnungslegungshinweis befasst sich mit der Zuordnung erworbener Finanzinstrumente zum Umlauf- oder Anlagevermögen sowie den Voraussetzungen und Konsequenzen ihrer späteren Umwidmung. Darüber hinaus wird auf die Bestimmung des beizulegenden Werts erworbener Finanzinstrumente bei Vorliegen illiquider Märkte eingegangen.

Zuordnung der Finanzinstrumente bei Zugang

Hinsichtlich der Zuordnung der Finanzinstrumente stellt der HFA klar, dass zunächst die Zweckbestimmung eines Wertpapiers im Erwerbszeitpunkt maßgeblich ist für seine Zuordnung zum Umlauf- oder Anlagevermögen (§ 247 Abs. 2 HGB).

Auch bei Kredit- und Finanzdienstleistungsinstituten ist es nicht ausgeschlossen, Wertpapiere (und in Ausnahmefällen auch Forderungen) als längerfristige Vermögensanlage zu betrachten und wie Anlagevermögen zu bewerten, sofern sie dazu bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen (§ 340e Abs. 1 S. 2 HGB).

Eine vergleichbare Regelung für Versicherungsunternehmen und Pensionsfonds enthält § 341b Abs. 2 S. 1 HGB. Nach dieser Regelung sind bestimmte Finanzinstrumente (unter anderem Namensschuldverschreibungen und Hypothekendarlehen) in der Regel nach den für das

Anlagevermögen geltenden Vorschriften zu bewerten.

Die Zweckbestimmung eines Finanzinstruments zum Erwerbszeitpunkt muss für jeden Vermögensgegenstand individuell nach subjektiven Kriterien erfolgen. Eine Pflicht zur einheitlichen Ausübung bei gleichartigen Finanzinstrumenten besteht nicht. Die Aufteilung der Wertpapiere in Umlauf- und Anlagevermögen muss indessen buchhalterisch belegt sein. Anhaltspunkte für die Bestimmung von Wertpapieren, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen, können der IDW-Stellungnahme zur Rechnungslegung: *Auslegung des § 341b HGB (neu)* (IDW RS VFA 2) entnommen werden.

Voraussetzung und Wirkungen einer Umwidmung

Eine Änderung des mit dem Finanzinstrument verfolgten Zwecks erfordert stets dessen Umwidmung.

Hierbei ist zu berücksichtigen, dass eine Umwidmung in das Anlagevermögen nur dann erfolgen kann, wenn das Unternehmen aufgrund seiner aktuellen Liquiditätssituation in der Lage ist, die Bestände während der beabsichtigten Haltedauer tatsächlich zu halten.

Notwendig für eine Umwidmung sind sowohl ein schriftlich dokumentierter Beschluss der Geschäftsleitung oder der zuständigen Gremien und Organe der Gesellschaft sowie die buchhalterische Umsetzung der Umgliederung. Die Umwidmungen sind im Anlagespiegel (§ 268 Abs. 2 HGB) darzustellen. Ferner sind Angaben nach § 285 S. 1 Nr. 19 HGB sowie gegebenenfalls nach § 35 Abs. 1 Nr. 2 RechKredV zu machen.

Die Umwidmung erfolgt zum Buchwert des letzten Jahresabschlusses oder des letzten veröffentlichten Zwischenabschlusses. Die Umwidmung vom Umlauf- in das Anlagevermögen führt nicht zu einer Wertaufholung aufgrund einer voraussichtlich nicht dauerhaften

Wertminderung. Eine Wertaufholung ist nur zulässig, soweit der ursprüngliche Abschreibungsgrund weggefallen ist.

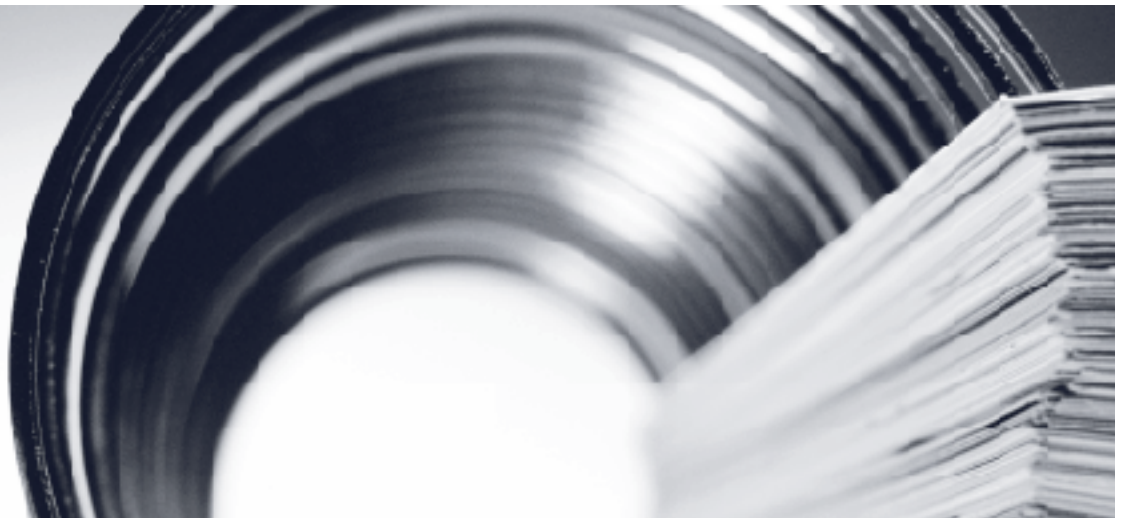
Zu beachten ist, dass eine Umkategorisierung aus der Kategorie *held-for-trading* in die Kategorie *held-to-maturity* in einem IFRS-Abschluss zwingend eine Umwidmung im korrespondierenden HGB-Abschluss erfordert, da handelsrechtlich kein Wahlrecht zur Umwidmung besteht. Nach IFRS besteht hingegen mit der Regelung des IAS 39.50(c) ein Wahlrecht.

Bewertung in illiquiden Märkten

Für Finanzinstrumente des Anlagevermögens ergibt sich aufgrund des gemilderten Niederstwertprinzips des § 253 Abs. 2 S. 3 HGB ein Abschreibungsbedarf nur bei voraussichtlich dauernder Wertminderung. Der HFA stellt klar, dass bei erheblichen finanziellen Schwierigkeiten der Schuldner von (verbrieften) Forderungen, bei hoher Insolvenzwahrscheinlichkeit oder bei sonstigem Sanierungsbedarf von Schuldnern regelmäßig von einer voraussichtlich dauernden Wertminderung auszugehen ist. Temporäre Wertminderungen aufgrund einer verschlechterten Marktliquidität sowie aufgrund gestiegener Marktzinsen sind hingegen in der Regel nicht bewertungsrelevant.

Bei Finanzinstrumenten des Umlaufvermögens gilt hingegen das strenge Niederstwertprinzip des § 253 Abs. 3 HGB. Hierbei kommen zur Ermittlung des beizulegenden Werts, sofern weder ein aktiver Markt noch Transaktionen aus jüngerer Vergangenheit verfügbar sind, Barwertverfahren in Betracht. Bei diesen werden die prognostizierten zukünftigen Cashflows aus den Finanzinstrumenten mit laufzeit- und risikoadäquaten Zinssätzen, die im Wesentlichen aus einem risikofreien Basiszinssatz sowie dem Zuschlag für das Kreditrisiko (*credit spread*) und dem Zuschlag für das Liquiditätsrisiko bestehen (*liquidity spread*) abgezinst.

Ist der Handel für das zu bewertende Finanzinstrument zum Erliegen gekommen, kann hierbei der Aufschlag auf den Basiszins gegebenenfalls nicht oder nur teilweise unter Rückgriff auf Marktdaten, denen tatsächliche Transaktionen zugrunde liegen, ermittelt werden. Dennoch müssen Änderungen des Marktumfelds seit dem letzten Stichtag bei der Bewertung berücksichtigt werden. Insbesondere hinsichtlich des *liquidity spread* kann der letztmalig aus einem aktiven Markt abgeleitete Wert lediglich den Ausgangspunkt für die aktuelle Bemessung bilden, der an die relevanten Marktbedingungen anzupassen ist. ■



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

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

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

► In den Mitgliedstaaten bestehen erhebliche Unterschiede hinsichtlich dessen, was für die Gründung einer Gesellschaft an Verknüpfung mit dem nationalen Gebiet erforderlich ist (zum Beispiel satzungsmäßiger Sitz oder Ort der geschäftlichen Oberleitung) und welche Möglichkeiten zur nachträglichen Änderung dieser Verknüpfungen gewährt werden (zum Beispiel Verlegung der Geschäftsleitung in einen anderen Staat). Dies gilt auch für die rechtlichen Folgen einer Verlegung. Der EG-Vertrag trägt diesen Unterschieden der nationalen Regelungen Rechnung. In Art. 48 EG werden der satzungsmäßige Sitz, die Hauptverwaltung und die Hauptniederlassung als Anknüpfung gleich geachtet. In Ermangelung einer einheitlichen gemeinschaftsrechtlichen Definition kann ein Mitgliedstaat Art und Weise der für die Gründung einer Gesellschaft sowie die für den Erhalt dieser Eigenschaft erforderlichen Anknüpfung eigenständig bestimmen. Im Ergebnis sind die Art. 43 EG und 48 EG beim gegenwärtigen Stand des Gemeinschaftsrechts dahin auszulegen, dass sie Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats nicht entgegenstehen, die es einer nach dem nationalen Recht dieses Mitgliedstaats gegründeten Gesellschaft verwehren, ihren Sitz in einen anderen Mitgliedstaat zu verlegen und dabei ihre Eigenschaft als Gesellschaft des nationalen Rechts des Mitgliedstaats, nach dessen Recht sie begründet wurde, zu behalten. Im Streitfall bedeutet daher der Ausschluss der Verlegung des Sitzes der KG nach Italien keinen Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht. Allerdings bleibt der KG nach Gemeinschaftsrecht in jedem Fall der Weg offen, sich aufzulösen und in Italien nach dortigem Recht neu zu gründen. ■

Gewerbesteuer

Keine Kürzung des Gewerbeertrags nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG bei Verpachtung von Grundbesitz an gewerblich tätigen Komplementär

Bei der Ermittlung des Gewerbeertrags ist die Summe von Gewinn und Hinzu-rechnungen unter anderem um 1,2 % des Einheitswerts des zum Betriebsvermögen des Unternehmens gehörenden Grundbesitzes zu kürzen (§ 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG). Anstelle dieser Kürzung tritt nach Satz 2 und 3 der Vorschrift eine Kürzung des auf die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes entfallenden Teils des Gewerbeertrags. Voraussetzung hierfür ist, dass es sich um Unternehmen handelt, die ausschließlich eigenen Grundbesitz oder daneben eigenes Kapitalvermögen verwalten oder daneben Wohnungsbauten betreuen oder Einfamilienhäuser, Zweifamilienhäuser oder Eigentumswohnungen errichten und veräußern. Diese erweiterte Kürzung greift nicht ein, wenn der Grundbesitz ganz oder zum Teil dem Gewerbebetrieb eines Gesellschafters oder Genossen dient (Satz 5 der Vorschrift).

Im Fall des BFH-Urteils vom 7.8.2008 (DStR 2008 S. 2361) hatte eine grundstücksverwaltende KG ihr Grundstück an die Komplementär-GmbH zur Entnahme von Ton sowie Rückverfüllung verpachtet. Die GmbH war am Vermögen der KG nicht beteiligt. Für die Übernahme der persönlichen Haftung und der Geschäftsführung erhielt sie eine Vorabvergütung und Aufwendungsersatz. Darüber hinaus war sie am Gewinn nicht beteiligt. Streitig war, ob der KG in den Jahren 1999 und 2000 die erweiterte Kürzung gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 und 3 GewStG zustand. Der BFH entschied, dass die KG die erweiterte Kürzung nicht in Anspruch

nehmen konnte, da das Grundstück an die Komplementär-GmbH verpachtet war und deren Gewerbebetrieb diente.

Die KG war eine grundstücksverwaltende Gesellschaft im Sinne des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG. Die erweiterte Kürzung soll vermögensverwaltende Grundstücksunternehmen, die nur aufgrund ihrer Rechtsform der Gewerbesteuer unterliegen, den vermögensverwaltenden Einzelpersonen und Personengesellschaften gleichstellen. Für eine solche Gleichstellung besteht aber kein Bedürfnis, wenn und soweit das Grundstück von einem Gesellschafter der Personengesellschaft in seinem Gewerbebetrieb genutzt wird. Denn würde er das Grundstück als unmittelbarer Eigentümer in seinem Gewerbebetrieb nutzen, unterlägen die daraus resultierenden Erträge der Gewerbesteuer. Eine Bevorzugung, die durch Zwischenschaltung einer Personengesellschaft erreicht werden könnte, soll durch die Regelung in Satz 5 des § 9 Nr. 1 GewStG verhindert werden. Dient der Grundbesitz dem Gewerbebetrieb des Gesellschafters, entspricht die Versagung der erweiterten Kürzung nicht nur dem Wortlaut, sondern auch dem Gesetzeszweck der Vorschrift.

Der BFH wies auch die weiteren Einwendungen zurück. Der Umstand, dass die Komplementär-GmbH am Gewinn und Vermögen der KG nicht beteiligt war, schloss ihre Stellung als Gesellschafterin der KG nicht aus. Da sie einen Gewerbebetrieb führte, kam auch nicht die Ausnahmeregelung in Betracht, die für einen gewerbesteuerbefreiten Gesellschafter gilt (vergleiche BFH BStBl II 2007 S. 893). ■

Trotz vorangegangener Hinzurechnung ausschüt- tungsbedingter Teilwert- abschreibungen keine Kürzung um spätere Teilwertaufholungen

Im Fall des BFH-Urteils vom 23.9.2008 (DStR 2009 S. 44) hatte die Klägerin, eine GmbH, 1998 die Anteile an der S-GmbH erworben, welche ihre Gewinne zu einem erheblichen Teil thesauriert hatte. Die Klägerin ließ sich diese Gewinne ausschütten und nahm eine entsprechende Teilwertabschreibung vor, die sie gemäß § 8 Nr. 10a GewStG 1991/1999 durch Hinzurechnung wieder ausglich. In den Folgejahren nahm die Klägerin auf die Beteiligung an der S-GmbH Wertaufholungen vor. Ihren Antrag auf „Verrechnung“ mit der Hinzurechnung für die Teilwertabschreibung lehnte das Finanzamt ab. Auch der BFH entsprach diesem Begehren nicht.

Der BFH entschied, dass die Kürzung um die Ausschüttungen und die Hinzurechnung gemäß § 8 Nr. 10a GewStG 1991 zu Recht erfolgte. Die nachfolgenden Teilwertaufholungen seien keine Erträge im Sinne des § 9 Nr. 2a GewStG 1991/1999 und könnten daher nicht abgezogen werden. Das Gesetz sei insoweit nicht lückenhaft. Zwar liege im Streitfall eine Doppelbelastung vor, jedoch bestehe im Gewerbesteuerrecht kein allgemeiner Grundsatz, dass bei der Ermittlung des Gewerbeertrags eine Kürzung durchzuführen sei, wenn es sonst zu einer Doppelerfassung komme. Ebenso wenig müsse umgekehrt eine Kürzung unterbleiben, wenn dies zu einer doppelten Entlastung führe. ■

Umsatzsteuer

Nachweiserfordernisse für Ausfuhrlieferungen

In seinem Urteil vom 31.7.2008 (DStR 2008 S. 2418) hatte sich der BFH mit den erforderlichen Nachweisen für Ausfuhrlieferungen im Zusammenhang mit Kraftfahrzeugen zu befassen.

Die Revision wurde eingelegt von dem im Ausgangsverfahren beklagten Finanzamt. Dieses hatte dem Kläger, der einen Handel mit gebrauchten Kfz betreibt, die Anerkennung steuerfreier Ausfuhrlieferungen versagt, weil weder ein internationaler Zulassungsschein ausgestellt worden war noch Ausfuhrkennzeichen ausgegeben worden seien bzw. nicht vorgelegt werden konnten. Dies wäre aber nach Ansicht des Finanzamts gemäß Abschnitt 135 Abs. 9 Nr. 1 Satz 1 UStR erforderlich gewesen. Die gegen diese Versagung der Steuerbefreiung gerichtete Klage vor dem Finanzgericht hatte bereits im Wesentlichen Erfolg.

Entgegen der Ansicht des Finanzamts sei mit Ausnahme von zwei Fällen der erforderliche Buch- und Belegnachweis erbracht worden. Die Kfz seien jeweils mit eigener Antriebskraft bzw. auf eigener Achse befördert worden. Der Belegnachweis richte sich daher nach § 9 UStDV. Die danach vorgesehenen Nachweise habe der Kläger erbracht: Die auf der Rückseite bzw. der Vorderseite der Exemplare Nummer drei des Einheitspapiers angebrachten Dienststempelabdrucke stellten Ausfuhrbestätigungen einer Grenzzollstelle eines Mitgliedstaates im Sinne von § 9 Abs. 1 Nr. 4 UStDV in Verbindung mit Art. 793 Abs. 3 Unterabsatz 1 Zollkodex-Durchführungsverordnung dar. Mit ihnen werde jeweils die Ausfuhr der streitigen Kfz aus dem Gemeinschaftsgebiet bestätigt. Soweit der Stempel auf der Vorderseite von der Abgangsstelle in einem Versandverfahren angebracht worden sei, gelte er als Aus-

fuhrbestätigung einer Grenzzollstelle, weil das Versandverfahren dort begonnen habe. Das Finanzamt habe den Ausfuhrnachweis nicht allein wegen der fehlenden internationalen Zulassungsscheine und Ausfuhrkennzeichen als nicht erbracht ansehen dürfen. Diese in Abschn. 135 Abs. 9 Nr. 1 Satz 1 UStR zusätzlich geforderten Voraussetzungen für die Steuerfreiheit von Ausfuhrlieferungen seien nicht von § 6 Abs. 4 UStG in Verbindung mit §§ 8 und 9 UStDV gedeckt. Den Finanzbehörden sei bei der Beurteilung, ob der Ausfuhrnachweis geführt worden sei, zwar grundsätzlich ein Entscheidungsspielraum eingeräumt. Verbindliche Vorgaben durch Verwaltungsrichtlinien zusätzlich zu den gesetzlich geregelten seien aufgrund des Vorbehalts des Gesetzes hingegen nicht möglich. Über die in § 9 UStDV geforderten Angaben und Belege hinaus könnten die Finanzbehörden keine zusätzlichen Belege verlangen, wenn sich die tatsächliche Ausfuhr aus den vorgelegten Belegen eindeutig und leicht nachprüfbar ergebe.

Mit der gegen diese Entscheidung eingelegten Revision macht das Finanzamt geltend, eine endgültige Verwendung im Außengebiet und damit eine Ausfuhr im Sinne des § 6 Abs. 1 UStG sei allein mit den Ausfuhranmeldungen nicht nachgewiesen. Gerade bei Kfz mit eigenem Antrieb sei sonst ein Missbrauch durch eine umgehende Rückkehr möglich.

Dieser Ansicht schloss sich der BFH nicht an und wies die Revision des Finanzamts als unbegründet zurück. Das Finanzgericht habe zu Recht entschieden, dass es sich bei den streitigen Lieferungen um gemäß § 4 Nr. 1 Buchst. a, § 6 Abs. 1 UStG steuerfreie Ausfuhrlieferungen handelte. Nach den Feststellungen des Finanzgerichts habe der Kläger Nachweise über die Ausfuhr erbracht, die den Anforderungen gemäß § 6 Abs. 4 UStG in Verbindung mit §§ 8 und 9 UStDV entsprechen. Gemäß dem BFH genügt dies jedenfalls dann, wenn keine

konkreten Anhaltspunkte für die Unrichtigkeit der vorgelegten Nachweise bestehen.

Bei der Regelung in Abschnitt 135 Abs. 9 UStR handelt es sich nach dem BFH lediglich um eine norminterpretierende Verwaltungsvorschrift, die der gleichmäßigen Auslegung und Anwendung des Gesetzes diene. Ob die an einer Verwaltungsvorschrift ausgerichtete Auslegung oder Anwendung des Gesetzes richtig ist, unterliege in vollem Umfang der Nachprüfung der Gerichte. Diese seien nicht an derartige Verwaltungsvorschriften gebunden.

§ 6 Abs. 1 UStG könne nicht dahingehend ausgelegt werden, dass grundsätzlich über die in § 9 UStDV vorgesehenen Anforderungen hinaus auch die in Abschn. 135 Abs. 9 Nr. 1 UStR genannten Nachweise zu erbringen seien. Sofern konkrete Anhaltspunkte für die Unrichtigkeit der Ausfuhrbelege vorlägen, müsse der Ausfuhrnachweis gegebenenfalls durch weitere Belege, wie zum Beispiel die in Abschnitt 135 Abs. 9 Nr. 1 UStR genannten Nachweise, erbracht werden. Zur Ermittlung und zum Nachweis der entsprechenden Anhaltspunkte für eine Unrichtigkeit stünden den Finanzbehörden alle dafür geeigneten Beweismittel zur Verfügung. Die vom Finanzamt angeführte abstrakte allgemeine Missbrauchsmöglichkeit rechtfertige aber allein noch keine Zweifel an der Ausfuhr im konkreten Einzelfall. ■

Keine Umsatzsteuerfreiheit für Betreuung, Schulung und Überwachung von Vertretern

In seinem Urteil vom 30.10.2008 (DStR 2008, S. 2474) befasst sich der BFH mit den Umsatzsteuerbefreiungen beim Vertrieb von Finanzdienstleistungen und von Versicherungen.

Nach dem BFH ist eine Auslegung von § 4 Nr. 8 Buchst. f UStG dahingehend, dass diese eine allgemeine Steuerbefreiung für Leistungen beim Vertrieb von Anteilen an Gesellschaften und anderen Vereinigungen vorsehe, auch im Lichte der europarechtlichen Vorgabe des Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 5 der Richtlinie 77/388/EWG (Sechste MwSt-RL) nicht zulässig. Die Steuerbefreiung umfasse vielmehr ausschließlich die Vermittlung von Umsätzen mit derartigen Anteilen. Dabei müsse sich die steuerfreie Vermittlung auf einzelne Geschäftsabschlüsse beziehen.

Die Steuerfreiheit der Betreuung, Schulung und Überwachung von Versicherungsvertretern nach § 4 Nr. 11 UStG setzt nach Ansicht des BFH voraus, dass der Unternehmer, der diese Leistungen erbringt, durch Prüfung eines jeden Vertragsangebots zumindest mittelbar auf eine der Vertragsparteien einwirken kann. Hierbei ist auf die Möglichkeit, eine solche Prüfung im Einzelfall durchzuführen, abzustellen.

Das zugrunde liegende Revisionsverfahren betrifft einen Kläger, der im Jahr 2004 für die T-AG als Handelsvertreter tätig war. Nach dem Handelsvertretervertrag übertrug die T-AG dem Kläger die Vermittlung von Fonds der R-GmbH. Der Kläger hatte sich um die Vermittlung von Geschäften zu bemühen und war verpflichtet, das Interesse der T-AG mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns zu wahren. Er sollte der T-AG nach besten Kräften alle für die Förderung des Geschäfts erforderlichen Nachrichten geben, namentlich ihr von jedem Auftrag unverzüglich Meldung machen. Der Kläger hatte die ihm zugeordneten Vertriebspartner regelmäßig zu besuchen und auf der Grundlage der Produktinformationen der Firma fortlaufend über die Entwicklung der Fondsprodukte zu unterrichten. Die Provision des Klägers für die durch seine Vermittlung rechtsverbindlich zustande gekommenen Beteiligungen bestimmte sich nach der Höhe der vom

jeweiligen Anleger gezeichneten Fondsbeteiligung. Die Provisionsbedingungen ergaben sich aus den dem Vertrag als Anlage beigefügten Provisionsbedingungen der R-GmbH.

Während der Kläger seine Leistungen als steuerfrei nach § 4 Nr. 8 Buchst. f UStG erachtete, ging das Finanzamt davon aus, dass der Kläger steuerpflichtige Leistungen erbracht habe. Einspruch und Klage waren insoweit erfolglos. Nach dem Finanzgericht lag keine steuerfreie Vermittlung nach § 4 Nr. 8 Buchst. f UStG vor, da der Kläger mit dem eigentlichen Vermittlungsgeschäft nichts zu tun gehabt habe. Vielmehr habe er im Wesentlichen seinem Auftraggeber Abschlussvermittler zugeführt, diese geschult und im Rahmen ihrer Tätigkeit für den Auftraggeber betreut und unterstützt.

Dagegen machte der Kläger mit seiner Revision unter anderem geltend, er habe aufgrund des mit der T-AG abgeschlossenen Handelsvertretervertrags die Vermittlung von Fonds der R-GmbH als sogenannter Overhead-Handelsvertreter übernommen. Für die durch seine Tätigkeit vermittelten Beteiligungen habe er erfolgsabhängige Provisionen erhalten, deren Höhe sich nach der vom Anleger übernommenen Kapitalbeteiligung richtete. Es sei ihm überlassen gewesen, wie er die Vermittlung durchführt. Für die Vermittlung der Anteile habe der Kläger Regionaldirektoren eingeschaltet. Diese habe er ausgesucht, auf ihre Aufgabe vorbereitet und bei der Vermittlung laufend unterstützt. Insoweit habe er keine Vergütung erhalten. Provisionen habe er nur erhalten, wenn die R-GmbH vom Letztvermittler an sie weitergeleitete Abschlüsse annahm. Der Kläger vertrat die Ansicht, er sei durch berufstypische Begleittätigkeiten für den Abschluss von Anteilsübertragungen zwischen der R-GmbH und dem Endkunden innerhalb einer arbeitsteilig organisierten Vertriebskette unmittelbar oder durch Einschaltung von Regionaldirektoren oder

Maklern ursächlich für den Erwerb von Beteiligungen durch die Endkunden für die R-GmbH tätig geworden. Dies gelte sowohl für das Anwerben, Schulen, Überwachen und die Betreuung von Mitarbeitern als auch für die Unterstützung des Letztvermittlers bei Endkunden und für die Durchführung von Endkundenveranstaltungen. Innerhalb dieser Vertriebskette habe jeder einzelne Beitrag die spezifischen und wesentlichen Funktionen einer Vermittlung erfüllt. Sein Anspruch habe sich unmittelbar gegen die R-GmbH und nicht etwa gegen die T-AG gerichtet. Zumindest aufgrund eines Vertrags zugunsten Dritter habe auch eine unmittelbare Beziehung zur R-GmbH bestanden.

Der BFH wies die Revision als unbegründet zurück. Es sei nicht zu beanstanden, dass das Finanzgericht die Leistungen des Klägers nicht als steuerbefreit gemäß § 4 Nr. 8 Buchst. f UStG gewürdigt habe.

§ 4 Nr. 8 Buchst. f UStG, wonach unter anderem die Vermittlung von Anteilen an Gesellschaften befreit wird, diene der Umsetzung von Art. 13 Teil B Buchst. d. Nr. 5 Sechste MwSt-RL und sei entsprechend richtlinienkonform auszulegen.

Nach der EuGH-Rechtsprechung handele es sich bei der Vermittlung um die Tätigkeit einer Mittelsperson, die nicht den Platz einer der Parteien des zu vermittelnden Vertrags über ein Finanzprodukt einnehme und deren Tätigkeit sich von den vertraglichen Leistungen, die von den Parteien dieses Vertrags erbracht werden, unterscheide. Zweck der Vermittlungstätigkeit sei, das Erforderliche zu tun, damit zwei Parteien einen Vertrag schließen, an dessen Inhalt der Vermittler kein Eigeninteresse habe. Die Mittlertätigkeit könne darin bestehen, einer Vertragspartei Gelegenheiten zum Abschluss eines Vertrags nachzuweisen, mit der anderen Partei Kontakt aufzunehmen oder über Einzelheiten der gegenseitigen Leistungen zu verhandeln. Dabei setze die steuerfreie Vermittlung nach dem

EuGH-Urteil vom 21.6.2007 („Ludwig“, DSStR 2007 S. 1160; KPMG-Mitteilungen August/September 2007 S. 17) nicht voraus, dass zwischen dem Vermittler und einer der Parteien des zu vermittelnden Vertrags ein Vertragsverhältnis bestehe. Somit seien die Vorschriften über steuerbefreite Vermittlungsleistungen auch auf den Untervermittler grundsätzlich anzuwenden. Insofern verweist der Senat auf sein Urteil vom 20.12.2007 (DSStR 2008, S. 403; KPMG-Mitteilungen März 2008 S. 14), in dem er sich von seiner früheren Rechtsprechung distanziert habe, wonach Leistungen eines Untervermittlers stets als steuerpflichtig zu behandeln seien.

Wesensmäßiges Merkmal des „Vermittlungsbegriffs“ sei jedoch nach der EuGH-Rechtsprechung der Bezug der Vermittlungstätigkeit zu den einzelnen Wertpapier- oder Anteilsumsätzen. Sowohl der Nachweis von Gelegenheiten zum Abschluss eines Vertrags als auch die Kontaktaufnahme mit der anderen Partei oder das Verhandeln über die gegenseitigen Leistungen setzten voraus, dass sich die Mittlertätigkeit auf ein einzelnes Geschäft, das vermittelt werden soll, bezögen.

Auch aus der Freiheit des Organisationsmodells ergebe sich vorliegend nichts anderes. Zwar könne nach dem EuGH die Vermittlung in verschiedene einzelne Dienstleistungen zerfallen, die dann ihrerseits als Vermittlung steuerfrei seien. Dies gelte jedoch nur, wenn es sich bei der einzelnen Leistung um ein im Großen und Ganzen eigenständiges Ganzes handele, das die spezifischen und wesentlichen Funktionen der Vermittlung erfülle. Zur Erlangung der Steuerfreiheit sei mithin erforderlich, dass der jeweilige Vermittler eine Mittlertätigkeit ausübe, die sich auf einzelne Wertpapier- oder Anteilsumsätze bezieht.

Es bestehe keine über den Vermittlungsbegriff der Sechsten MwSt-RL hinausgehende Steuerbefreiung für allgemeine Vertriebstätigkeiten. Eine Steuerfreiheit

für „vertriebsunterstützende Aufgaben“ wie zum Beispiel die „Administration einer Vertriebsorganisation“ ohne „Beteiligung an der konkreten einzelfallbezogenen Maklertätigkeit der angeschlossenen Vermittler“ komme somit nach der Sechsten MwSt-RL nicht in Betracht. Dies gilt selbst dann, wenn diese unerlässlich für den Eintritt des Vermittlungserfolgs sein sollten.

Da nach den Feststellungen der Vorinstanz das wesentliche und prägende Element der vom Kläger für die T-AG übernommenen Tätigkeit in der Anwerbung, Schulung und Fortbildung sowie der Betreuung, Unterstützung, Überwachung, Koordination und Organisation der Regionaldirektoren und Abschlussvertreter gelegen habe, liege mithin eine „Vermittlungsleistung“ im Sinne des § 4 Nr. 8 Buchst. f UStG nicht vor.

An dieser Einschätzung ändere sich schließlich auch nichts, wenn – wie vom Kläger vorgetragen – die von ihm erbrachten Leistungen nach dem BMF-Schreiben vom 9.10.2008 (DSStR 2008 S. 2067) steuerfrei wären und wenn er nicht Fondsanteile, sondern Versicherungen vermittelt hätte. Es liege nach wie vor keine Vermittlungsleistung vor, woran eine von Vermittlungserfolgen abhängige Vergütungsregelung nichts ändern könne. ■

Umsatzsteuerliche Behandlung von sale-and- lease-back-Geschäften

Eine Lieferung im Sinne des § 3 Abs. 1 UStG ist nicht zwangsläufig mit einer zivilrechtlichen Eigentumsübertragung verbunden, wie auch umgekehrt ein solcher Eigentumsübergang nicht immer zu einer Lieferung (Verschaffung der Verfügungsmacht) führt. Dies ist der Ausgangspunkt des BMF-Schreibens vom 4.12.2008 (DSStR 2009 S. 48) zur

umsatzsteuerlichen Behandlung von sale-and-lease-back-Geschäften.

Gemäß BMF kann bei der Überlassung von Gegenständen im Leasing-Verfahren in der Regel von einer Lieferung an den Leasing-Nehmer ausgegangen werden, wenn der Leasing-Gegenstand einkommensteuerrechtlich dem Leasing-Nehmer zuzurechnen ist (vergleiche Abschnitt 25 Abs. 4 Satz 2 UStR) und die Verfügungsmacht zunächst beim Leasing-Geber lag.

Insbesondere wenn der Überlassung des Leasing-Gegenstands eine Eigentumsübertragung vom späteren Leasing-Nehmer auf den Leasing-Geber vorausgeht, ist stets für den konkreten Einzelfall zu prüfen, ob die Verfügungsmacht jeweils tatsächlich übertragen wurde. Diese Prüfung hat sich nach den konkreten vertraglichen Vereinbarungen zu richten sowie deren jeweiliger tatsächlicher Durchführung unter Berücksichtigung der Interessenlage der Beteiligten. Dies kann dazu führen, dass bei wertender Betrachtung einer vorausgehenden Eigentumsübertragung durch den Leasing-Nehmer ausnahmsweise nur eine Sicherungs- und Finanzierungsfunktion zukommt und sie daher nicht zu einer Lieferung im Sinne des § 3 Abs. 1 UStG führt. In diesen Fällen ist insgesamt von einer Kreditgewährung des Leasing-Gebers an den Leasing-Nehmer auszugehen.

Das BMF verdeutlicht dies anhand eines Beispielfalls mit zwei Abwandlungen:

Im Ausgangsfall schließen ein Gerätehersteller H und eine Vermietungsgesellschaft V einen Kaufvertrag über die Lieferung von Geräten, wobei das zivilrechtliche Eigentum auf die Vermietungsgesellschaft übergeht. Zugleich verpflichtet sich V, dem Hersteller H die Geräte nach Ablauf von zwölf Monaten anzudienen, H macht regelmäßig von seinem Rücknahmerecht Gebrauch. In den zwölf Monaten vermietet V die Geräte bestimmungsgemäß an ihre Kunden. Die Rück-

kaufkonditionen werden am Ende der zwölf Monate ausgehandelt. Nach dem BMF liegen hier zwei voneinander getrennt zu beurteilende Lieferungen im Sinne des § 3 Abs. 1 UStG vor. Die Verfügungsmacht geht zunächst von H auf V über und fällt nach Ablauf von zwölf Monaten bei regelmäßigem Ablauf durch einen neuen Vertragsschluss an H zurück.

In Abwandlung 1 zum Ausgangsfall schließt V einen weiteren Vertrag mit der Leasing-Gesellschaft L zur Finanzierung des Geschäfts mit H. V verkauft die Geräte unmittelbar an L weiter und least sie gleichzeitig von L zurück, die sich ihrerseits unwiderruflich zur Rückübertragung des Eigentums nach Ablauf des Leasingzeitraums verpflichtet. V überträgt das zivilrechtliche Eigentum an L und wird ihrerseits von L ermächtigt, die Geräte im Rahmen ihres Vermietungsgeschäfts zu nutzen. Die für die spätere Bestimmung des Rückkaufpreises maßgeblichen Konditionen werden in dem auf zwölf Monate beschränkten Vertrag bereits jetzt vereinbart. Nach dem BMF beurteilen sich die Leistungsbeziehungen zwischen H und V wie im Ausgangsfall. Dagegen dient die Übertragung des zivilrechtlichen Eigentums von V an L lediglich der Besicherung der Refinanzierung des V bei L. Es findet keine Übertragung von Substanz, Wert und Ertrag der Geräte statt. Bei wertender Gesamtbetrachtung liegt insgesamt nur eine Kreditgewährung L an V vor. Soweit V und L gleichwohl untereinander mit gesondertem Steuerausweis über eine vermeintliche Lieferung oder Vermietungsleistung abgerechnet haben, schulden sie die ausgewiesene Steuer nach § 14c Abs. 2 UStG, ohne dass der Abrechnungsempfänger zum Vorsteuerabzug berechtigt ist.

In Abwandlung 2 zum Ausgangsfall tritt L den zuvor zwischen H und V ausgehandelten Gerätekaufverträgen mit Rückandienungsverpflichtung in Form von Nachtragsvereinbarungen bei, bevor die Geräte von H an V ausgeliefert werden. Infolge des Vertragsbeitritts wird L

schuldrechtlich neben V jeweilig Vertragspartnerin von H. Über die Auslieferung der Geräte rechnet H mit L ab, welche anschließend mit V einen Leasingvertrag bis zum Rückkauf-Termin abschließt. Zwölf Monate nutzt V die Geräte für ihr Vermietungsgeschäft und gibt anschließend zum Rückkauf-Termin die Geräte gemäß den vereinbarten Konditionen an H zurück. Nach BMF ist hier der Wille von H, V und L bei der gebotenen Gesamtbetrachtung dahingehend zu verstehen, V unmittelbar die Verfügungsmacht an den Geräten zu verschaffen, während L lediglich die Finanzierung des Geschäfts übernehmen soll. Mit Übergabe der Geräte werden diese daher von H an V geliefert und später von V an H zurückgeliefert. L erbringt eine sonstige Leistung in Form der Kreditgewährung an V. Soweit H, V und L mit gesondertem Steuerausweis über andere Leistungen abgerechnet haben, schulden sie die ausgewiesene Steuer nach § 14c Abs. 2 UStG, ohne dass der Abrechnungsempfänger zum Vorsteuerabzug berechtigt ist.

Die Grundsätze des Schreibens sind in allen offenen Fällen anzuwenden. Das BMF beanstandet es jedoch nicht, wenn die Vertragsparteien bei vergleichbaren Gestaltungen entgegen den vorgenannten Grundsätzen über eine vermeintliche Lieferung bzw. eine vermeintliche Vermietungsleistung abgerechnet haben, wenn sämtliche für die Gesamtbetrachtung maßgeblichen Verträge vor dem 1.7.2009 abgeschlossen wurden. Dies gilt nicht in den in Abschnitt 25 Abs. 6 Satz 2 UStR bezeichneten Fällen, das heißt wenn über die Rückvermietung des Leasing-Gebers eine Ratenkauf- oder Mietkaufvereinbarung geschlossen wird, aufgrund derer das zivilrechtliche Eigentum mit Ablauf der Vertragslaufzeit wieder auf den Leasing-Nehmer zurückfällt. ■

Vermögensverwaltung (Portfolioverwaltung) als einheitliche Leistung im Sinne der Umsatzsteuer

Das BMF-Schreiben vom 9.12.2008 (DStR 2009 S. 50) befasst sich mit den für die umsatzsteuerliche Behandlung einer Vermögensverwaltung maßgeblichen Grundsätzen. Soweit den dort aufgestellten Grundsätzen das BFH-Urteil vom 11.10.2007 (DStR 2008, S. 250; KPMG-Mitteilungen April 2008 S. 11/12) entgegensteht, ist das Urteil von der Finanzverwaltung über den entschiedenen Einzelfall hinaus nicht anzuwenden.

Bei der Vermögensverwaltung (Portfolioverwaltung) nimmt eine Bank einerseits die Vermögensverwaltung und andererseits Transaktionen vor. Nach maßgeblicher Sichtweise eines Durchschnittsverbrauchers als Leistungsempfänger erbringt die das Portfolio verwaltende Bank eine einheitliche, auf Renditeerzielung ausgelegte Tätigkeit. Diese ist von ihr nach eigenem Ermessen entsprechend der zuvor getroffenen Anlagerichtlinien oder -strategien durchzuführen.

Für den durchschnittlichen Empfänger einer Portfolioleistung kommt es maßgeblich auf das von der Bank erzielte Ergebnis der Verwaltungstätigkeit an, nämlich die eingetretene Vermögensmehrung. Für ihn ist es von Bedeutung, von der Leistungserbringerin nicht in jede einzelne Verwaltungsleistung involviert zu sein und nicht vor jeder einzelnen Transaktion nach seinem Einverständnis mit der getroffenen Anlageentscheidung befragt zu werden. Die Transaktion wird nur als Mittel zum Zweck der Vermögensverwaltung durchgeführt. Hierfür spricht auch, dass sich die Management-Gebühren zumeist nach der Höhe der verwalteten Vermögenswerte bestimmen und nicht nach Anzahl oder Volumen der einzelnen Transaktionen.

Nach dem BMF handelt es sich bei der Portfolioverwaltung somit um eine einheitliche Leistung, die nicht in mehrere getrennt zu beurteilende selbstständige Einzelleistungen aufgespalten werden könne und deren Leistungsort sich nach § 3a Abs. 1 UStG richte.

Gemäß dem BMF sind § 3a Abs. 3 und 4 Nr. 6 Buchst. a UStG für die Ortsbestimmung nicht anwendbar. Auch eine unmittelbare Berufung auf Gemeinschaftsrecht scheidet aus, da die Vermögensverwaltung nicht in den Vorschriften zu den „Bank-, Finanz- und Versicherungsumsätzen“ aufgeführt sei und es sich aus den gemeinschaftsrechtlichen Regelungen zur Ortsbestimmung nicht ergebe, dass darüber hinaus weitere Bank-, Finanz- und Versicherungsumsätze umfasst sein sollen.

Die einheitliche Leistung „Vermögensverwaltung“ ist steuerpflichtig. Eine Steuerbefreiung des § 4 Nr. 8 Buchst. e UStG ist nicht möglich. Die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 8 Buchst. h UStG kommt nur in Betracht, wenn tatsächlich Investmentvermögen nach dem Investmentgesetz verwaltet wird. Zur Abgrenzung ist Abschnitt 69 Abs. 1 UStR unverändert anzuwenden. ■

Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen

Mit Schreiben vom 6.1.2009 (DStR 2009 S. 106) hat das BMF zur Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen Stellung genommen. Die Finanzverwaltung interpretiert die Vorgaben des EuGH und des BFH in Bezug auf die Nachweispflichten einer innergemeinschaftlichen Lieferung und definiert den Anwendungsbereich des Gutgläubenschutzes im Umsatzsteuerrecht. Nachfolgend werden einige zentrale Punkte des Schreibens erläutert.

Unternehmereigenschaft des Abnehmers

Die Unternehmereigenschaft des Abnehmers ist eine der zwingenden Voraussetzungen einer steuerbefreiten innergemeinschaftlichen Lieferung (§ 6a Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a UStG). Als Nachweis wird eine im Zeitpunkt der Lieferung gültige Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (USt-IdNr.) anerkannt. Hingegen reicht es nach der Auffassung der Finanzverwaltung nicht aus, dass der Abnehmer die USt-IdNr. nur beantragt hat.

Bearbeitung und Verarbeitung

Der Gegenstand der Lieferung kann durch Beauftragte vor der Beförderung oder Versendung in das EU-Ausland bearbeitet oder verarbeitet worden sein (§ 6a Abs. 1 S. 2 UStG). Voraussetzung ist aber stets die Beauftragung durch den Abnehmer. Sonst findet die Steuerbefreiung keine Anwendung.

Beweislast des Nachweises der Steuerbefreiung

Allein der Unternehmer trägt die Feststellungslast für das Vorliegen der Voraussetzungen der Steuerbefreiung. Die Finanzverwaltung ist nicht verpflichtet, zum Beispiel durch Auskunftersuchen an die zuständige Finanzverwaltung des Abnehmers, zur Beweisführung beizutragen. Sind dem deutschen Finanzamt Mängel im Buch- und/oder Belegnachweis bekannt geworden, zum Beispiel durch Kontrollmitteilungen aus dem europäischen Ausland, ist diese Information in die objektive Beweislage einzubeziehen.

Buch- und Belegnachweis

Die Regelungen zum Buch- und Belegnachweis nach §§ 17a bis 17c UStDV hinsichtlich Form, Inhalt und Umfang sind Sollvorschriften. Werden sie erfüllt, ist der Nachweis insgesamt als erbracht anzusehen. Weicht der Unternehmer ab, muss sich der Nachweis eindeutig und leicht nachprüfbar aus der Gesamtheit der Belege und der Buchführung ergeben. Dann wird die Steuerfreiheit nach pflichtgemäßem Ermessen gewährt.

Die Einzelheiten sind in den Tz. 25ff. des BMF-Schreibens geregelt.

Vertrauensschutz

Wenn die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung auf unrichtigen Angaben des Abnehmers beruhte und der Unternehmer die Unrichtigkeit dieser Angaben auch bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht erkennen konnte, wird die Lieferung aus Gründen des Vertrauensschutzes steuerfrei belassen. Voraussetzung ist aber in jedem Fall, dass der Unternehmer seinen Nachweispflichten, das heißt dem Buch- und Belegnachweis, vollständig nachgekommen ist. Besonders beim Barkauf sind an die Nachweispflichten hohe Anforderungen zu stellen. Der Unternehmer muss sich über Namen und Anschrift des Abnehmers und ggf. seines Vertreters vergewissern. In Abhofällen reicht die alleinige Durchführung einer qualifizierten Abfrage der USt-IdNr. nicht aus, um den Sorgfaltspflichten eines ordentlichen Kaufmanns zu genügen.

Kein Vertrauensschutz besteht zum Beispiel dann, wenn die Unrichtigkeit der USt-IdNr. erkennbar war, der Unternehmer dies aber nicht erkannt hat, weil das Bestätigungsverfahren nicht oder erst nach dem Zeitpunkt des Umsatzes durchgeführt wurde. ■

Ausfuhrrechtliche Vorgaben für den Warenversand in Drittländer

Grundsätzlich sind alle Gemeinschaftswaren, sofern sie aus dem Zollgebiet der Gemeinschaft in ein Drittland verbracht werden sollen, in ein Ausfuhrverfahren zu überführen. Die Ausfuhranmeldung hat dabei bei der zuständigen Ausfuhrzollstelle zu erfolgen. Dies ist die Zollstelle, die für den Ort zuständig ist, an dem der Ausführer ansässig ist oder die Waren zur Ausfuhr verpackt und verladen werden.

Diese Zollabfertigung am Binnenzollamt ist Voraussetzung für die Versendung der Waren in ein Drittland und besteht ebenfalls bei Nutzung von Verfahrenserleichterungen wie dem „Zugelassenen Ausführer“ oder/und der elektronischen Anmeldung im IT-Verfahren ATLAS. Nur ausnahmsweise kann die Abfertigung zum Ausfuhrverfahren erst bei der Grenzzollstelle erfolgen, so bei Warenwerten unter 3.000 Euro.

In Fällen der „Wiederausfuhr“ von Nichtgemeinschaftswaren, die sich in einem Zollverfahren mit wirtschaftlicher Bedeutung befunden haben, ist gemäß Art. 182 Abs. 3 und 4 Zollkodex entsprechend zu verfahren. Nur wenn Nichtgemeinschaftswaren zuvor nicht Gegenstand eines Zollverfahrens mit wirtschaftlicher Bedeutung (und hierzu zählt auch ein vorangegangenes Versandverfahren) waren, gilt die gesetzliche Vorgabe der Anmeldung bei der zuständigen Ausfuhrzollstelle nach Art. 161 Abs. 5 Zollkodex nicht.

Zur Sicherstellung der Ausfuhrabfertigung durch die zuständige Ausfuhrzollstelle hat das Bundesfinanzministerium kürzlich alle Abgangszollstellen angewiesen, die Überführung von Waren in ein Versandverfahren mit endgültigem Bestimmungsort außerhalb des Zollgebiets der Gemeinschaft zwingend abzulehnen, wenn es offensichtlich an einer

vorgeschriebenen ausfuhrrechtlichen Abfertigung bei der zuständigen Ausfuhrzollstelle fehlt (E-VSF-Nachrichten N 59 2008 Nr. 291).

Versandverfahren können im Gegensatz zu Ausfuhrverfahren bei jeder Binnenzollstelle als Abgangszollstelle eröffnet werden. Ausfuhrverfahren können hingegen grundsätzlich nur, wie erwähnt, bei der zuständigen Ausfuhrzollstelle angemeldet werden.

Sollen Versandverfahren in Drittländer erfolgen, wie zum Beispiel mit Carnet TIR nach Russland oder in die Ukraine, so reicht hierfür bei Nichtgemeinschaftswaren und Gemeinschaftswaren die Überführung in das Versandverfahren mit Carnet TIR bei der Abgangszollstelle alleine nicht aus. Es muss zusätzlich eine Abfertigung durch die Ausfuhrzollstelle erfolgen. Handelt es sich bei Abgangszollstelle und Ausfuhrzollstelle um das gleiche Zollamt, so muss ebenso entsprechend der Vorgaben des notwendigen Ausfuhrverfahrens gehandelt und abgefertigt werden.

Unternehmen sollten darauf achten, dass in jedem Fall die Vorgaben des Ausfuhrverfahrens eingehalten werden. Ansonsten droht die Zurückweisung der Waren entweder bei der Abgangsstelle oder bei der Grenzzollstelle an der Drittlandsgrenze (Ausgangszollstelle). In beiden Fällen ist die Ausfuhrabfertigung bei der für den Ausführer zuständigen Ausfuhrzollstelle kostenaufwändig nachzuholen.

Etwas anderes gilt nur bei der „reinen Wiederausfuhr“ von Nichtgemeinschaftswaren ohne vorangegangenes Zollverfahren mit wirtschaftlicher Bedeutung. Dann bedarf es ausnahmsweise keiner Abfertigung zur Überführung dieser Nichtgemeinschaftswaren in ein Versandverfahren durch die Ausfuhrzollstelle. Als Beispiel sei die unmittelbare Durchfuhr von Nichtgemeinschaftswaren durch das Zollgebiet der Gemeinschaft in einem externen Versandverfahren genannt, etwa wenn

Nichtgemeinschaftswaren unmittelbar nach der Einfuhr in ein Versandverfahren in ein Drittland überführt werden, beispielsweise von Bremerhaven in die Schweiz im gemeinsamen Versandverfahren. ■

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

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

KPMG-Veranstaltungen*

Konjunkturpaket II – Chancen für Kommunen und Länder optimal nutzen

17. März 2009 in Frankfurt am Main
18. März 2009 in München
24. März 2009 in Hannover

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

Steuererstattung für steuerbefreite Versorgungseinrichtungen

17. März 2009 in Köln
19. März 2009 in Frankfurt am Main
20. März 2009 in München
3. April 2009 in Hamburg

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

Neuerungen zur Umsatzsteuer 2009

23. März 2009 in Köln

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

„Latente Steuern“ – Steuerliche Berichterstattung nach IFRS und BilMoG

24. März 2009 in Frankfurt am Main

Ihre Ansprechpartnerin:
Lea Keim
T +49 69 9587-2671
lkeim@kpmg.com

Verlustnutzungsstrategien in Krisenzeiten

24. März 2009 in Köln

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

Steuern, Recht und Bilanzen – Aktuelle Themen und Gestaltungshinweise 2009

24. März 2009 in Rostock
31. März 2009 in Kiel

Ihre Ansprechpartnerin:
Janett Stroh
T +49 40 32105-5685
jstroh@kpmg.com

Private Equity & Venture Capital Fund Compliance

Breakfast Meeting
25. März 2009 in Hamburg

Ihre Ansprechpartnerin:
Stefanie Schneider
T +49 40 32105-5699
stefanieschneider@kpmg.com

Versicherungen – Umsetzung der MaRisk in der Praxis

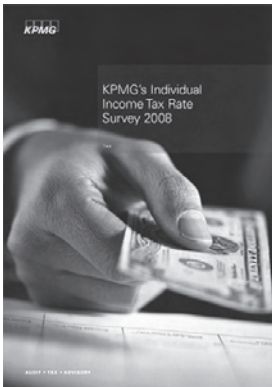
31. März 2009 in München
1. April 2009 in Köln
3. April 2009 in Frankfurt am Main
7. April 2009 in Stuttgart
9. April 2009 in Hamburg
13. Mai 2009 in Hannover

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

Literaturtipps



Individual Tax Rate Survey 2008

Weltweit sind die Spitzensteuersätze innerhalb der vergangenen sechs Jahre um durchschnittlich 2,5 Prozent gefallen. Dabei streben die Regierungen der untersuchten Staaten eine Balance an zwischen benötigten Einnahmen und den Auswirkungen erhöhter Arbeitskräftemobilität – so das Ergebnis der aktuellen Studie „Individual Tax Rate Survey 2008“. KPMG International hat damit zum ersten Mal eine grenzüberschreitende Untersuchung von Einkommensteuersätzen mit historischen Daten aus den Jahren 2003 bis 2008 vorgelegt.

Der Bericht berücksichtigt 87 Staaten und untersucht insbesondere die höchsten Einkommensteuersätze, die an die jeweiligen Staatskassen zu entrichten sind. Er weist Land für Land Vergleiche von Veränderungen der Einkommensteuersätze aus und zeigt auch die Auswirkungen von Sozialversicherungsbeiträgen auf das Einkommen auf.

Kostenloser Download der englischsprachigen Studie unter www.kpmg.de/WasWirTun/1605.htm



KPMG-Studie zu Konfliktkosten

Konflikte im Unternehmen kosten nicht nur Nerven, sondern auch Arbeitszeit und Geld. Wie hoch diese Reibungsverluste sind, lässt sich oft nur schwer beziffern. Großes Unwissen herrscht etwa bei den Kosten durch kontraproduktives oder betriebsschädigendes Verhalten von Mitarbeitern. Hier kennt nur die Hälfte der Unternehmen die Verluste. Eine Ausnahme bilden Personalwechsel, deren hohe Kosten 93 Prozent der Betriebe bekannt sind. Zu diesen Ergebnissen kommt die neue KPMG-Konfliktkostenstudie in Zusammenarbeit mit der Hochschule Regensburg und der Berner Fachhochschule. Sie basiert auf einer Umfrage unter Industrieunternehmen verschiedener Größe. Ergänzend wurden Interviews mit Vorständen, Geschäftsführern und Bereichsleitern für Finanzen, Controlling sowie Personal geführt. Gescheiterte und verschleppte Projekte verursachen demnach, soweit bereits bezifferbar, die höchsten Konfliktkosten: Jedes zweite Unternehmen gibt dafür pro Jahr ungeplant mindestens 50.000 Euro aus, jedes zehnte sogar über 500.000 Euro. Die Studie zeigt eine Methodik für die zukünftig bessere Messung der Konfliktkosten in Unternehmen auf.

Weitere Informationen unter www.kpmg.de/konfliktkostenstudie



Sichere Geschäfte?

Wirtschaftskriminalität – Risiken für mittelständische Unternehmen

Wirtschaftskriminalität wird im Allgemeinen nur mit Großunternehmen in Verbindung gebracht. Doch kleine und mittlere Unternehmen sind häufig ebenso davon betroffen. Daher sollten die Vermittlung eines fairen Geschäftsverhältnisses sowie die Gestaltung überschaubarer Abläufe mit verbindlichen Bedingungen und sinnvollen Kontrollen auch in mittelständischen Unternehmen zur Abwehr von Schäden etabliert sein. Hierzu möchte diese gemeinsame Publikation von KPMG und dem Bundesverband der Deutschen Industrie e.V. (BDI) aufrufen und gleichzeitig Anregungen zur Anwendung von Grundsätzen geben, die das Erkennen und Beseitigen von Vermögensmanipulationen erleichtern. Die Vorschläge sollen dazu beitragen, die vielen mittelständischen Unternehmen gegen unerwünschte Angreifer zu stärken, damit sie im fairen Wettbewerb ihre Ertragskraft erhalten.

Die Broschüre ist kostenfrei erhältlich unter de-forensic@kpmg.com



Impressum

Herausgeber

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

Redaktion

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

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

Dr. Martin Ribbrock

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

Editorial

Hanno Neuhaus

Tersteegenstraße 19–31
40474 Düsseldorf
T +49 211 475-6362

Druck

Druckerei und Verlag Otto Lembeck

Gärtnerweg 16
60322 Frankfurt am Main

Anschriftenänderungen

bitte schriftlich an

Beate Wolter

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

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

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

© 2009 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Konzerngesellschaft der KPMG Europe LLP und Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International, einer Genossenschaft schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. KPMG und das KPMG-Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.