



Zum 1.1.2009 ist das Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts in Kraft getreten. Damit geht ein langer und mühsamer politischer Entscheidungsfindungsprozess zu Ende. Die vom Bundesverfassungsgericht gesetzte Frist wurde auf den Tag genau eingehalten. Ob das neue Recht den Anforderungen an eine verfassungskonforme Besteuerung von Erbschaften und Schenkungen genügt, darf mit einiger Berechtigung bezweifelt werden. Gleichwohl wird man sich in den nächsten Jahren mit der Neuregelung auseinanderzusetzen haben.

Unternehmensvermögen wird künftig ungeachtet der Rechtsform mit dem gemeinen Wert bewertet. Da das dafür optional angebotene vereinfachte Ertragswertverfahren in vielen Fällen zu überhöhten Werten führt, wird oft eine vollständige Unternehmensbewertung anzuraten sein. Die höhere Bewertung geht einher mit einem Wertabschlag für Betriebsvermögen von wahlweise 85 % oder 100 %. Die beiden Verschonungsmodelle sind jeweils an bestimmte Bedingungen

geknüpft. Zum einen darf der Anteil des sogenannten Verwaltungsvermögens die Grenze von 50 % bzw. 10 % (für die vollständige Steuerbefreiung) nicht überschreiten. Nach der Übertragung muss das Unternehmen über eine Frist von sieben bzw. zehn Jahren (für die vollständige Befreiung) weitergeführt werden. Gleichzeitig müssen bestimmte Lohnsummenwerte eingehalten werden.

Anteile an Kapitalgesellschaften im Privatvermögen sind nur begünstigungsfähig, wenn sie mehr als 25 % betragen. Kleinere Anteile können durch sogenannte Poolverträge zusammengeschlossen werden, die eine einheitliche Stimmabgabe und bestimmte Verfügungsbeschränkungen vorsehen. Dies ist auch für Anteile im Betriebsvermögen möglich, die dann nicht mehr zum schädlichen Verwaltungsvermögen gehören. Gerade bei solchen Kapitalgesellschaftsanteilen besteht Handlungsbedarf. Zudem gilt es, sich für den unvorhersehbaren Todesfall abzusichern. Dies betrifft auch die Feststellung der Verwaltungsvermögensquote, die mit erheblichen Schwierigkeiten verbunden ist.

Bei diesen und weiteren Fragestellungen im Zusammenhang mit dem neuen Recht bieten unsere Spezialisten des Bereichs Unternehmensnachfolge kompetente und zuverlässige Unterstützung.

Prof. Dr. Wilfried Schulte
Tax, Essen

Inhalt (Auszug)

Editorial

Steuerrecht

- 3 Ausübung des Wahlrechts hinsichtlich des Verlustrücktrags nur bis zum Eintritt der Bestandskraft des maßgeblichen Verlustfeststellungsbescheids
- 3 Einlage einer wertgeminderten Beteiligung im Sinne des § 17 EStG
- 4 Nachträgliche Anschaffungskosten eines Sanierungsgesellschafters auf eine wesentliche Beteiligung
- 5 Gesellschafterbezogene Ermittlung der Überentnahmen im Rahmen des betrieblichen Schuldzinsenabzugs
- 6 Verdeckte Gewinnausschüttungen gemäß § 8a KStG a.F. als kapitalertragsteuerepflichtige Beteiligungserträge
- 8 Besteuerungsrecht Deutschlands an Einkünften aus Beteiligung an einer US-amerikanischen (Florida-)LLC
- 9 Rücknahme der Vorlagen an das Bundesverfassungsgericht zur Rückwirkung der Änderung des § 10a GewStG
- 9 Verzinsung des Vorsteuervergütungsanspruchs eines im Ausland ansässigen Unternehmers
- 10 Bestimmung des Lieferorts bei einer Versendung

Zoll- und Außenwirtschaftsrecht

- 12 Neufassung der Dienstvorschrift bei der Einfuhrumsatzsteuer

KPMG-Veranstaltungen

Literaturtipps

Impressum

Beilage in der Heftmitte:
Accounting News

Einkommensteuer

Zur Abziehbarkeit der Aufwendungen von Führungskräften für Seminare zur Persönlichkeitsentfaltung

Werbungskosten sind Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen (§ 9 Abs. 1 Satz 1 EStG). Zu den Werbungskosten gehören nach ständiger Rechtsprechung des BFH unter anderem auch Bildungsaufwendungen, wenn sie beruflich veranlasst sind, also objektiv mit dem Beruf zusammenhängen und subjektiv zu dessen Förderung erbracht werden. Ob diese Voraussetzungen vorliegen, ist anhand einer Gesamtwürdigung aller Umstände des Einzelfalls zu entscheiden.

In dem dem BFH-Urteil vom 28.8.2008 (DStR 2008 S. 2157) zugrunde liegenden Fall hatte ein Ehepaar die Aufwendungen für den Besuch von Seminaren zur Persönlichkeitsentfaltung geltend gemacht. Der Ehemann hatte „Blockseminare Supervision“ mit jeweils drei bis vier Teilnehmern besucht, die die Führungstätigkeit am Arbeitsplatz einschließlich einer dortigen Überprüfung betrafen. Die Ehefrau hatte mit einem dreijährigen Seminar „berufsbegleitende Gruppe“ begonnen, bei dem im Streitjahr im Wesentlichen nur Grundlagenwissen vermittelt wurde. Das Finanzgericht hatte die Aufwendungen nicht anerkannt. Zum einen sei in erheblichem Umfang Allgemeinwissen vermittelt worden, sodass private Gesichtspunkte eine nicht ganz untergeordnete Rolle gespielt hätten. Zum anderen sei auch der Teilnehmerkreis nicht homogen gewesen. Der BFH gab jedoch der Revision statt.

Aufwendungen für einen Lehrgang, der – wie im Streitfall – die Persönlichkeitsentfaltung zum Gegenstand hat, sind beruflich veranlasst, wenn der Lehrgang primär auf die spezifischen Bedürfnisse

des vom Steuerpflichtigen ausgeübten Berufs ausgerichtet ist. Für die Beurteilung der beruflichen Veranlassung des Lehrgangs ist der gesamte Lehrinhalt einzubeziehen. Dies gilt auch dann, wenn sich die Lehrveranstaltungen über mehr als einen Veranlagungszeitraum hinziehen. Werden in dem Lehrgang sowohl Grundlagenwissen als auch berufsbezogenes Spezialwissen vermittelt und stellt der Erwerb des Grundwissens die Vorstufe zum Erwerb des beruflichen Spezialwissens dar, können die Aufwendungen in vollem Umfang als Werbungskosten anerkannt werden. Im Fall der Ehefrau hatte das Finanzgericht nur den Lehrinhalt des betreffenden Veranlagungszeitraums berücksichtigt und keine Feststellungen dazu getroffen, ob die Vermittlung des Grundwissens Vorstufe für die spätere Durchführung der Supervisionen war. Insoweit verwies der BFH den Rechtsstreit zurück.

Bezüglich des Ehemanns gab der BFH der Klage statt. Neben dem berufsbezogenen Inhalt der „Blockseminare“ stellt deren homogener Teilnehmerkreis ein weiteres gewichtiges Indiz für die berufliche Veranlassung dar. Im Streitfall betrafen die Seminare die Wahrnehmung von Führungsaufgaben, die auch bei verschiedenen Berufsgruppen in vergleichbarer Weise bestehen. Insoweit ergaben sich im Streitfall trotz der verschiedenen Berufszugehörigkeiten der Teilnehmer gleichgerichtete fachliche Interessen. Der Teilnehmerkreis war damit als homogen anzusehen und folglich die berufliche Veranlassung zu bejahen. ■

Überlassung von Dienstfahrzeugen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte

Darf der Arbeitnehmer ein ihm überlassenes Dienstfahrzeug auch für private Zwecke nutzen, so liegt darin ein lohn-

steuerpflichtiger Nutzungsvorteil. Dieser ist gemäß § 8 Abs. 2 Satz 2 ff. in Verbindung mit § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG entweder mit dem auf der Basis eines ordnungsmäßigen Fahrtenbuchs ermittelten Werts oder pauschal mit 1% des Listenpreises (sogenannte 1%-Regelung) zu bemessen. Kann bei unselbstständig Tätigen das Dienstfahrzeug auch für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte genutzt werden, so erhöht sich der Wert um 0,03 % des Listenpreises monatlich für jeden Entfernungskilometer zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (§ 8 Abs. 2 Satz 3 EStG).

Der BFH hat in zwei Urteilen (vom 4.4.2008, DStR 2008 S. 1182 bzw. S. 1185; KPMG-Mitteilungen August/September 2008 S. 6) – entgegen der Auffassung der Finanzgerichte und der Finanzverwaltung entschieden, dass die (pauschale) Bemessung des Vorteils für Fahrten zwischen Wohnung und (regelmäßiger) Arbeitsstätte nur nach der tatsächlichen Inanspruchnahme des Fahrzeugs zu erfolgen hat. Denn § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG soll keine weitere private Nutzung erfassen, weil der Gesamtvorteil aus privater Nutzung bereits mit der 1%-Regelung erfasst wird.

Er soll dagegen nur den pauschalen Werbungskostenabzug gemäß § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte kompensieren. Dieser Werbungskostenabzug steht dem Arbeitnehmer auch dann zu, wenn er hierfür einen Dienstwagen nutzen kann. Der Anscheinsbeweis, dass der Arbeitnehmer das Fahrzeug für die gesamte Strecke nutzt, ist entkräftet, wenn für eine Teilstrecke eine auf den Arbeitnehmer ausgestellte Jahres-Bahnfahrkarte vorgelegt wird.

Nach dem BMF-Schreiben vom 23.10.2008 (DStR 2008 S. 2166) sind die Urteile über den entschiedenen Fall hinaus nicht anzuwenden. Nach dem Gesetzeswortlaut („kann ... genutzt werden“) kommt es nur auf die objektive

Möglichkeit an, das Dienstfahrzeug auch für Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb nutzen zu können. Es entspricht nicht dem gesetzgeberischen Willen, entgegen dem Wortlaut des § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG eine Einzelbewertung der Fahrten entsprechend § 8 Abs. 2 Satz 5 EStG vorzunehmen. Der Nutzungsvorteil ist nach Ansicht des BMF auch dann nach der Gesamtstrecke zu bemessen, wenn der Arbeitnehmer regelmäßig eine Teilstrecke mit öffentlichen Verkehrsmitteln zurücklegt. Etwas anderes gilt nur dann, wenn der Arbeitgeber das Fahrzeug lediglich für die restliche Strecke zur Verfügung stellt und die Einhaltung seines Verbots überwacht. Aus Billigkeitsgründen kann der pauschale Nutzungswert nach der tatsächlich gefahrenen Strecke bemessen werden, wenn für die restliche Teilstrecke zum Beispiel eine auf den Arbeitnehmer ausgestellte Jahres-Bahnfahrkarte vorgelegt wird. ■

Ausübung des Wahlrechts hinsichtlich des Verlustrücktrags nur bis zum Eintritt der Bestandskraft des maßgeblichen Verlustfeststellungsbescheids

Verluste sind nach näherer Maßgabe des § 10d EStG im unmittelbar vorangegangenen Veranlagungszeitraum abzuziehen und im Übrigen auf die folgenden Veranlagungszeiträume vorzutragen. Der Steuerpflichtige kann jedoch beantragen, dass der Abzug im unmittelbar vorangegangenen Veranlagungszeitraum ganz oder teilweise unterbleibt und insoweit erst in den folgenden Veranlagungszeiträumen berücksichtigt wird. Der Antrag bewirkt zwar nach dem BFH-Urteil vom 17.9.2008 (DStR 2008 S. 2209), dass in dem beantragten Umfang vom Verlustrücktrag abzusehen ist. Er ist aber nur das rechtstechnische Mittel zur Wahlausübung. Der Verlustvortrag nach § 10d

Abs. 2 EStG, der sich entsprechend der Wahlausübung erhöht, setzt jedoch die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags (§ 10d Abs. 4 EStG) voraus. Der Verlustfeststellungsbescheid ist Grundlagenbescheid für den Einkommensteuer- und den Verlustfeststellungsbescheid des folgenden Veranlagungszeitraums. Die mit dem Antrag erstrebte Rechtsfolge tritt also erst mit der gesonderten Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags ein.

Im Streitfall hatte der Steuerpflichtige sein Wahlrecht in dem Sinne ausgeübt, dass der gesamte Verlust vorzutragen war. Entsprechend wurde die gesonderte Feststellung des Verlustvortrags vorgenommen. Nach Eintritt der Unanfechtbarkeit der Feststellung begehrte er, einen Teil des Verlusts auf das Vorjahr zurückzutragen. Der BFH lehnte dies ab. Unbefristete Wahlrechte wie das des § 10d Abs. 1 EStG können nur bis zum Eintritt der Bestandskraft derjenigen Steuerfestsetzung ausgeübt werden, auf die sie sich auswirken sollen. Andererseits sind sie erst mit Eintritt der Unanfechtbarkeit des entsprechenden Bescheids verbraucht. Da sich der Antrag nach § 10d Abs. 1 Satz 7 EStG auf den Feststellungsbescheid nach § 10d Abs. 4 EStG auswirken soll, kann er auch nur bis zum Eintritt der Bestandskraft dieses Bescheids widerrufen oder geändert werden. Im Streitfall war die gesonderte Feststellung des Verlustvortrags jedoch bereits unanfechtbar geworden, sodass das Wahlrecht zum Zeitpunkt des Änderungsbegehrens nicht mehr bestand.

Aus § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO lässt sich nichts anderes herleiten. Ob ein Ereignis (hier der Antrag) ausnahmsweise steuerlich in die Vergangenheit zurückwirkt, richtet sich nach den Normen des jeweils einschlägigen materiellen Steuerrechts. Es muss ein Bedürfnis bestehen, eine schon bestandskräftig getroffene Regelung an die nachträgliche Sachverhaltsänderung anzupassen. Dies ist aber für den Antrag nach § 10d Abs. 1

Satz 7 EStG zu verneinen. Denn dem Steuerpflichtigen sind zum Zeitpunkt der gesonderten Verlustfeststellung sowohl seine nicht ausgeglichenen negativen Einkünfte als auch seine gesamten Einkünfte im Rücktragsjahr bekannt. Eine Steueroptimierung unter Einbeziehung des Folgejahrs ist mit der gesetzlichen Regelung nicht bezweckt. ■

Einlage einer wertgeminderten Beteiligung im Sinne des § 17 EStG

Im Fall des BFH-Urteils vom 2.9.2008 (DStR 2008 S. 2211) hatte der Kläger im Streitjahr 1994 von der GmbH, an der er zu 75 % beteiligt war, deren Betriebsgrundstück erworben und es an die GmbH zurückverpachtet. Hierdurch hatte er eine Betriebsaufspaltung begründet. Seine bisher im Privatvermögen gehaltene Beteiligung an der GmbH war Betriebsvermögen des Besitzunternehmens geworden. Der Teilwert der Beteiligung lag bei der Einbringung erheblich unter den ursprünglichen Anschaffungskosten. Der Kläger hatte die Beteiligung mit den ursprünglichen Anschaffungskosten angesetzt und darauf eine Teilwertabschreibung vorgenommen. Der BFH bestätigte, dass die Beteiligung mit den ursprünglichen Anschaffungskosten anzusetzen war, versagte aber die Teilwertabschreibung.

Im Streitfall war eine gemäß § 17 Abs. 1 EStG steuerverstrickte Beteiligung vom Kläger in sein Betriebsvermögen eingelegt worden. § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. b EStG besagt, dass Einlagen mit dem Teilwert anzusetzen sind, jedoch höchstens mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, wenn das eingelegte Wirtschaftsgut eine Beteiligung im Sinne des § 17 EStG ist. Der BFH hatte allerdings bereits im Urteil vom 25.7.1995 (BStBl II 1996 S. 684) darauf hingewiesen, dass die Regelung eine planwidrige Gesetzeslücke enthält, wenn der Teilwert

der eingelegten Beteiligung unter den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten liegt. Die Gesetzeslücke sei in der Weise zu schließen, dass die Einlage nicht mit dem Teilwert, sondern mit den ursprünglichen Anschaffungskosten zu bewerten sei. Der BFH bestätigte die frühere Entscheidung. Nach Abschaffung des Abzugsverbots für Verluste aus Beteiligungsveräußerungen im Privatvermögen hat § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. b EStG nicht mehr den Zweck, Umgehungen des Abzugsverbots zu verhindern. Der Vorschrift kommt seitdem eine andere Bedeutung zu. Ordnet das Gesetz an, dass höchstens die Anschaffungskosten anzusetzen sind, zielt es darauf ab, die steuerliche Verstrickung von Wertsteigerungen gemäß § 17 EStG zu erhalten. Denn aufgrund der Einlage der Beteiligung in das Betriebsvermögen kann der Tatbestand des § 17 EStG nicht mehr verwirklicht werden. Vor diesem Hintergrund ist es folgerichtig, auch im Fall der Einlage einer wertgeminderten Beteiligung diese mit den Anschaffungskosten zu bewerten. So werden die im steuerverstrickten Privatvermögen entstandenen Wertminderungen bei einer betrieblichen Veräußerung berücksichtigt.

Der Ansatz mit den ursprünglichen Anschaffungskosten führt im Streitfall allerdings nicht dazu, dass eine Teilwertabschreibung nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG vorgenommen werden kann. Denn diese hätte nur die im Privatvermögen eingetretene Wertminderung betroffen. Eine bereits im Privatvermögen eingetretene Wertminderung, die wegen der Überführung der Beteiligung in das Betriebsvermögen zu ursprünglichen Anschaffungskosten nicht realisiert wird, ist nicht betrieblich veranlasst und führt folglich nicht zu betrieblichem Aufwand. Die steuerliche Berücksichtigung einer derartigen Wertminderung ergibt sich lediglich unter dem Gesichtspunkt, dass diese Wertminderung einkunftsartenübergreifend erhalten werden soll, wenn und soweit sie gemäß § 17 EStG im Fall der Veräußerung oder eines gleichgestellten

Vorgangs zu berücksichtigen gewesen wäre. Dies schließt für derartige Wertminderungen eine Teilwertabschreibung aus, die regelmäßig zu einer gegenüber § 17 EStG vorzeitigen Berücksichtigung der Wertminderung führen würde. Erst wenn die Beteiligung im Rahmen des Betriebsvermögens veräußert wird oder ein nach § 17 EStG der Veräußerung gleichgestellter Vorgang vorliegt, ist die vor der Einlage eingetretene Wertminderung zu berücksichtigen. Etwas anderes gilt für Wertminderungen, die erst nach Einlage der Beteiligung in das Betriebsvermögen eintreten. Insoweit ist eine Teilwertabschreibung zulässig. ■

Nachträgliche Anschaffungskosten eines Sanierungsgesellschafters auf eine wesentliche Beteiligung

Zu den nachträglichen Anschaffungskosten einer wesentlichen Beteiligung des § 17 EStG gehören neben (verdeckten) Einlagen auch Gesellschafterdarlehen, wenn und soweit diese Eigenkapital ersetzen (§ 32a Abs. 1 GmbHG). Dies betrifft Darlehen, die die Gesellschafter zu einem Zeitpunkt gewähren, in dem ein ordentlicher Kaufmann als Gesellschafter Eigenkapital zugeführt hätte. Finanzierungsmaßnahmen führen mithin zu nachträglichen Anschaffungskosten, wenn sie in der Krise der Gesellschaft (§ 32a Abs. 1 GmbHG) gewährt werden und deshalb als Eigenkapitalersatz zu betrachten und wie dieses gebunden sind (funktionales Eigenkapital).

Im Fall des BFH-Urteils vom 19.8.2008 (DStR 2008 S. 2215) hatte der Gesellschafter erst in der Krise der Gesellschaft eine Beteiligung an ihr erworben und ihr Darlehen gewährt. Anschließend hatte er wie die anderen Gesellschafter auf die Darlehensforderungen ersatzlos verzichtet und seine Beteiligung für 1 DM an

den neu eintretenden Gesellschafter veräußert. Gemäß § 32a Abs. 3 Satz 3 GmbHG waren daher für seine Darlehensforderungen die Regeln über den Eigenkapitalersatz – keine Auszahlungssperre und keine Nachrangigkeit der Forderungen – nicht anzuwenden. Der BFH entschied, dass die Freistellung solcher Darlehen eines Sanierungsgesellschafters von den Beschränkungen des § 32a GmbHG im Zusammenhang mit § 17 Abs. 2 EStG nicht die Funktion der Darlehen als Eigenkapital ausschließen. Denn Zweck des Sanierungsprivilegs als Sonderregelung ist es, Anreize zu bieten, GmbHs Risikokapital zur Verfügung zu stellen und sich an Sanierungen zu beteiligen. Dieser Zweck würde unterlaufen, wenn der das Sanierungskapital gebende Gesellschafter gegenüber anderen Gesellschaftern steuerrechtlich benachteiligt würde.

Im Streitfall waren die Darlehen von dem Sanierungsgesellschafter in der Krise gewährt worden. Der BFH bemäß daher den Verlust aus der Veräußerung der Beteiligung unter Einbeziehung der Darlehen als nachträgliche Anschaffungskosten. Als unerheblich sah er an, dass die Darlehen im späteren Verzichtszeitpunkt nicht mehr werthaltig waren. Denn die Höhe der Anschaffungskosten bestimmt sich nach dem Zeitpunkt der Darlehensgewährung in der Krise der GmbH. ■

Steuerbegünstigte Betriebsveräußerung auch bei späterer Tätigkeit des Veräußerers als Berater des Erwerbers

Der Gewinn aus der Veräußerung eines Betriebs oder Teilbetriebs wird zur Besteuerung nur herangezogen, wenn er den Freibetrag des § 16 Abs. 4 EStG überschreitet. Im Übrigen ist er gemäß § 34 Abs. 1 und 2 EStG tariflich begünstigt. Die Veräußerung eines Gewerbe-

betriebs liegt nur vor, wenn das wirtschaftliche Eigentum an allen wesentlichen Betriebsgrundlagen in einem einheitlichen Vorgang auf den Erwerber übertragen wird. Ferner muss gleichzeitig die in diesem Betrieb entfaltete gewerbliche Tätigkeit enden. Das ist ein selbstständiges Tatbestandsmerkmal der Betriebsveräußerung. Es folgt daraus, dass der Begriff des Gewerbebetriebs eine tätigkeitsbezogene Komponente aufweist, die mit der Veräußerung der Betriebsmittel ebenfalls beendet werden muss.

Für den Fall der Veräußerung einer Arztpraxis hat die Rechtsprechung bisher eine Veräußerung im Sinne der §§ 16, 18 EStG auch dann angenommen, wenn der Veräußerer danach im Anstellungsverhältnis oder freiberuflich für den Erwerber tätig wird. In diesen Fällen verfügt allein der Erwerber zivilrechtlich und wirtschaftlich über die Vorteile aus dem Patientenstamm. Anders würde es sich verhalten, wenn der Übertragende weiterhin in seinem örtlichen Wirkungskreis für eigene Rechnung tätig wäre. Es läge dann nahe anzunehmen, dass er die persönlichen Beziehungen zu den bisherigen Patienten für seine eigenen Zwecke nutzen würde.

Nach dem BFH-Urteil vom 17.7.2008 (DStR 2008 S. 2254) gelten die vor genannten Grundsätze auch bei der Übertragung eines Gewerbebetriebs. Bei Beschäftigung des Übertragenden als Angestellten erbringt dieser seine Arbeitsleistung an den Erwerber. Wird der Übertragende als selbstständiger Unternehmer ausschließlich für den Erwerber tätig, verwertet er seine unternehmerischen Leistungen nur gegenüber dem Erwerber. Nur dieser geht rechtliche Beziehungen zu den bisherigen Kunden des Übertragenden ein und ist auf dem bisherigen Markt des Übertragenden tätig. Der Übertragende dagegen hat seine auf das übertragene Betriebsvermögen bezogene unternehmerische Tätigkeit eingestellt. Er verwertet nur seine Arbeitskraft ohne Kapitaleinsatz. Dies ist

mit der früheren unternehmerischen Tätigkeit nicht identisch.

Im Streitfall hatte der Übertragende sämtliche wesentlichen Betriebsgrundlagen übertragen und seine unternehmerische Tätigkeit – bezogen auf das veräußerte Betriebsvermögen – eingestellt. Er übte nur noch eine Beratungstätigkeit für den Erwerber aus. Demgemäß beurteilte der BFH die Übertragung des Betriebs als Veräußerung des § 16 EStG. ■

Gesellschafterbezogene Ermittlung der Überentnahmen im Rahmen des betrieblichen Schuldzinsabzugs

Nach dem BFH-Urteil vom 29.3.2007 (BStBl II 2008 S. 420; KPMG-Mitteilungen November 2007 S. 3) sind die Überentnahmen im Sinne des § 4 Abs. 4a EStG bei Mitunternehmensformen bezogen auf den einzelnen Mitunternehmer zu ermitteln. Die entsprechende Gewinnhinzurechnung muss deshalb auf der Grundlage des Anteils des einzelnen Mitunternehmers am Gesamtgewinn der Mitunternehmensform (Anteil am Gewinn der Gesellschaft einschließlich Ergänzungsbilanzen zuzüglich/abzüglich seines im Sonderbetriebsvermögen erzielten Ergebnisses) sowie dem Saldo seiner Entnahmen und Einlagen erfolgen. Die Finanzverwaltung hatte sich dieser Auffassung mit BMF-Schreiben vom 7.5.2008 (BStBl I 2008 S. 588; KPMG-Mitteilungen August/September 2008 S. 2) angeschlossen.

Nach dem BMF-Schreiben vom 4.11.2008 (DStR 2008 S. 2265) ist es nicht zu beanstanden, wenn der Saldo an Über- oder Unterentnahmen des Wirtschaftsjahres, für das letztmalig die gesellschaftsbezogene Ermittlung nach der bisherigen Verwaltungsauffassung erfolgte, nach dem Gewinnverteilungs-

schlüssel der Mitunternehmerschaft den einzelnen Mitunternehmern zugerechnet wird. Auf eine Rückrechnung nach der gesellschafterbezogenen Ermittlungsmethode bis zur Gründung der Mitunternehmerschaft/Einführung der Vorschrift wird aus Vereinfachungsgründen verzichtet. Voraussetzung ist ein übereinstimmender Antrag der Mitunternehmer. ■

Übernahme von Geldbußen und -auflagen als Arbeitslohn

In dem dem BFH-Urteil vom 22.7.2008 (DStR 2008 S. 2310) zugrunde liegenden Streitfall war dem Geschäftsführer einer GmbH, der an dieser zu 20 % beteiligt war, 1997 in Zusammenhang mit seiner Tätigkeit für die GmbH eine Geldbuße gemäß § 17 OWiG einschließlich der Verfahrenskosten auferlegt worden. Im Zuge eines weiteren Vorgangs, ebenfalls 1997, hatte das Amtsgericht ein Strafverfahren gegen ihn gemäß § 153a Abs. 2 StPO eingestellt mit der Auflage einer Geldzahlung an die Staatskasse. Geldbuße und -auflage wurden im Streitjahr 1997 von der GmbH gezahlt, ohne die Zahlungen als steuerpflichtigen Arbeitslohn zu behandeln. Der BFH entschied, dass die Zahlungen steuerpflichtiger Arbeitslohn waren.

Zum Arbeitslohn gehören alle Bezüge und Vorteile, die Entlohnungscharakter für das Zurverfügungstellen der Arbeitskraft haben. Dagegen sind solche Vorteile kein Arbeitslohn, die sich bei objektiver Würdigung aller Umstände nicht als Entlohnung, sondern lediglich als notwendige Begleiterscheinung betriebsfunktionaler Zielsetzung erweisen. Ein Vorteil wird dann aus ganz überwiegend eigenbetrieblichem Interesse gewährt, wenn im Rahmen einer Gesamtwürdigung aus den Begleitumständen zu schließen ist, dass der jeweils verfolgte betriebliche Zweck im Vordergrund steht. In diesem Fall des „ganz überwiegend“ eigenbetrieblichen

Interesses kann ein damit einhergehendes eigenes Interesse des Arbeitnehmers, den Vorteil zu erlangen, vernachlässigt werden. Im Rahmen der erforderlichen Gesamtwürdigung sind insbesondere Anlass, Art und Höhe des Vorteils, Auswahl des Begünstigten, Verfügbarkeit, Freiwilligkeit beziehungsweise Zwang zur Annahme des Vorteils sowie dessen besondere Geeignetheit für den jeweils verfolgten betrieblichen Zweck zu berücksichtigen. Besteht danach ein nicht unerhebliches eigenes Interesse des Arbeitnehmers an dem Vorteil, so liegt die Vorteilsgewährung nicht mehr im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers und führt zur Lohnzuwendung.

Im Streitfall hatte der Arbeitnehmer seine ihm zur Last gelegten Taten in Ausübung seiner Geschäftsführungstätigkeit für den Arbeitgeber begangen. Dies ist grundsätzlich geeignet, auch ein überwiegend eigenbetriebliches Interesse des Arbeitgebers zu begründen. Allerdings besteht ebenfalls eine Wechselwirkung zwischen der Intensität des eigenbetrieblichen Interesses des Arbeitgebers und dem Ausmaß der Bereicherung bzw. der Entlastung des Arbeitnehmers. Je höher aus Sicht des Arbeitnehmers die Bereicherung anzusetzen ist, desto geringer zählt das aus Sicht des Arbeitgebers vorhandene eigenbetriebliche Interesse. Im Streitfall hatte deshalb das Finanzgericht ein erhebliches wirtschaftliches Interesse des Arbeitnehmers an der Übernahme der Geldzahlungen angenommen. Der BFH sah diese Beurteilung revisionsrechtlich als zutreffend an.

Der BFH wies ferner darauf hin, dass der Zurechnung der Einkünfte aus der Übernahme der Geldbußen bzw. -zahlungen kein Werbungskostenabzug gegenüberstand. Die Geldbußen waren gemäß § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 Satz 1 EStG in Verbindung mit § 9 Abs. 5 EStG nicht abziehbar; die Geldzahlungen aufgrund des § 153a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 StPO gemäß § 12 Nr. 4 EStG ebenfalls nicht. ■

Einkommensteuer/Körperschaftsteuer

Verdeckte Gewinnausschüttungen gemäß § 8a KStG a.F. als kapitalertragsteuerpflichtige Beteiligungserträge

Vergütungen für Fremdkapital, das eine Kapitalgesellschaft von einem Gesellschafter oder einer diesem nahe stehenden Person erhalten hat, galten unter den Voraussetzungen des § 8a KStG 2002 (a.F.) als verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA). In dem dem BFH-Urteil vom 20.8.2008 (DStR 2008 S. 2259) zugrunde liegenden Streitfall ging es um die Frage, ob vGA im Sinne des § 8a KStG a.F. kapitalertragsteuerpflichtig sind. Der BFH bejahte dies.

Im Schrifttum wird verschiedentlich die Auffassung vertreten, § 8a KStG a.F. sei eine Gewinnermittlungsvorschrift, die ausschließlich Kapitalgesellschaften betreffe. Daher könne sie nur die Umqualifizierung der Vergütung bei der Kapitalgesellschaft selbst zum Gegenstand haben. Weder aus dem Wortlaut noch aus der Gesetzesbegründung ergebe sich ein Hinweis darauf, dass sich die Rechtsfolge der Vorschrift auch auf § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG 2002 (a.F.) erstrecke. Dies wäre aber erforderlich gewesen, wenn man letztere Bestimmung aus der Sicht des § 8 EStG (Einnahmen) auslege und als Tatbestandsvoraussetzung einen zuzurechnenden Vermögensvorteil verlange. Der Gesetzgeber habe nicht zwischen einer vGA des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG 2002 (a.F.) und einer solchen des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG a.F. unterschieden. Da es sich aber nach Aufgabe der sogenannten Einheitstheorie anerkanntermaßen um verschiedene Sachverhalte handele – vGA auf der Ebene der Gesellschaft einerseits und auf der Ebene des Gesellschafters andererseits –, hätte der Gesetzgeber den Tatbestand des § 20

Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG a.F. im Wege der Fiktion erweitern müssen, um das Übergreifen der Rechtsfolge auf § 8a KStG a.F. zu erreichen. Im Ergebnis werde daher nur die Nichtabziehbarkeit bewirkt.

Der BFH folgte dieser Auffassung nicht. Zwar ist es richtig, dass sich aus § 8a KStG a.F. unmittelbar Konsequenzen nur für die Kapitalgesellschaft ergeben, nicht jedoch „automatisch“ für den Anteilseigner. Die Umqualifizierungsfolgen des § 8a KStG a.F. sind aber in ihren systematischen Gesamtzusammenhängen zu sehen. Aus den Gesetzesmotiven ergibt sich, dass die Fremdkapitalvergütungen den gleichen steuerlichen Belastungen ausgesetzt sein sollten wie verdeckte Gewinnausschüttungen. Dies lässt sich nur erreichen, wenn auch auf Anteilseignerebene die entsprechenden Konsequenzen gezogen werden. Wenn in § 8a KStG a.F. die Fremdkapitalvergütungen als vGA qualifiziert werden, unterstellt das Gesetz pauschal und typisierend die ansonsten explizit zu prüfende Voraussetzung der gesellschaftlichen Veranlassung. Bei diesem Verständnis schlägt die Tatbestandlichkeit des § 8a KStG a.F. auf § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG a.F. durch, auch wenn zwischen den Normen keine zwingende materielle Korrespondenz besteht. Beide Normenkomplexe knüpfen jedoch an dieselben Erfordernisse an: Die Vorteilszuwendung muss zumindest die objektive Eignung haben, beim empfangenden Anteilseigner Kapitaleinkünfte auszulösen, und sie muss durch das Gesellschaftsverhältnis ausgelöst sein. Im Einklang damit erfordert § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG a.F. weder einen eigenständigen noch einen auf gesetzliche Vorgaben von § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG a.F. beschränkten Begriff der verdeckten Gewinnausschüttung. Er ist insoweit „offen“, dass er auch die gesetzlich als gesellschaftlich veranlasste typisierte verdeckte Gewinnausschüttung im Sinne von § 8a KStG a.F. auf die Gesellschafterebene durchschlagen lassen kann. Dadurch vermag er dem Grundsatz der Einheit-

lichkeit der Rechtsordnung zu entsprechen. Das ist regelungstechnisch in vielleicht nicht ganz zweifelsfreier, im Ergebnis aber hinlänglicher Weise umgesetzt worden.

Damit sind dem Anteilseigner Beteiligungserträge zuzurechnen, die zugleich dem Kapitalertragsteuerabzug unterliegen. Dem Abzug der Kapitalertragsteuer stand nicht entgegen, dass die Zahlung im Streitfall an eine dem Anteilseigner nahe stehende Person erfolgte. Zudem durfte das Finanzamt im Streitfall die Klägerin im Wege der Haftung nach § 44 Abs. 5 EStG 2002 oder im Wege der Steuernachforderung gemäß § 167 Abs. 1 Satz 1 AO in Verbindung mit § 44 Abs. 5 Satz 3 EStG 2002 in Anspruch nehmen. ■

Außensteuergesetz

Rückwirkende Anwendung des § 6 AStG n.F. verstößt weder gegen Gemeinschafts- noch gegen Verfassungsrecht

In § 6 AStG wird die sogenannte Wegzugsbesteuerung geregelt. Besitzt eine natürliche Person, die insgesamt mindestens zehn Jahre unbeschränkt steuerpflichtig war, Anteile im Sinne des § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG und endet deren unbeschränkte Steuerpflicht durch Aufgabe des Wohnsitzes oder des gewöhnlichen Aufenthalts (sowie in weiteren dem Wegzug gleichgestellten Fällen), sind die stillen Reserven dieser Anteile auch ohne Veräußerung zu versteuern, wenn die Voraussetzungen des § 17 EStG im Übrigen erfüllt sind. Statt eines Veräußerungsentgelts ist der gemeine Wert der Anteile anzusetzen. § 6 AStG wurde durch das SEStEG vom 7.12.2006 (BGBl I 2006 S. 2782, berichtigt BGBl I 2007 S. 68) wie folgt geändert: Die geschuldete Steuer wird zinslos und ohne Sicherheitsleistung gestundet, wenn der Steuer-

pflichtige Staatsangehöriger eines Mitgliedstaats der EU oder eines EWR-Vertragsstaats ist und nach seinem Wegzug in einem dieser Staaten einer unbeschränkten Steuerpflicht unterliegt. Diese Regelung ist auf alle noch nicht bestandskräftigen Veranlagungen anzuwenden (§ 21 Abs. 13 Satz 2 AStG n.F.).

Aufgrund der Neuregelung bestehen nach dem im vorläufigen Verfahren der Vollziehungsaussetzung ergangenen Beschluss des BFH vom 23.9.2008 (DStR 2008 S. 2154) weder ernsthafte gemeinschaftsrechtliche noch verfassungsrechtliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit der Wegzugsbesteuerung, auch wenn im Streitfall die Steuerfestsetzung vor der Neuregelung getroffen worden war. Im Streitfall war der Wegzug (nach Portugal) 2004 erfolgt und die Voraussetzungen des § 17 EStG waren bis auf die Veräußerung erfüllt. Die Veräußerung der Anteile geschah 2005. Im Rechtsstreit über die Besteuerung nach § 6 AStG a.F. in Verbindung mit § 6 AStG n.F. hatte der Kläger Vollziehungsaussetzung beantragt, die der BFH ablehnte.

Gemeinschaftsrechtlich wird allerdings geltend gemacht, § 6 AStG a.F. verstoße gegen die Niederlassungsfreiheit. Der Gesetzgeber ist dem durch die Änderung des § 6 AStG im Rahmen des SEStEG entgegengetreten. Für Angehörige von Mitgliedstaaten bzw. EWR-Vertragsstaaten wird die „Wegzugssteuer“ zinslos und ohne Sicherheitsleistung – im Grundsatz zeitlich unbegrenzt – gestundet. Dies gilt auch für Wegzugstatbestände, die vor der Gesetzesänderung verwirklicht wurden und – wie im Streitfall – noch nicht bestandskräftig sind. Die Stundung bewirkt, dass die zusätzliche Steuer zwar festgesetzt wird, aber eine tatsächliche Belastung zunächst nicht entsteht. Insofern besteht Übereinstimmung mit den einschlägigen EuGH-Entscheidungen, sodass von einer gemeinschaftsrechtskonformen Regelung auszugehen ist.

Der BFH sieht auch in der Möglichkeit einer doppelten Besteuerung des Veräußerungsgewinns sowohl durch den Wegzug- als auch durch den Zuzugstaat keinen Ansatz für eine Gemeinschaftsrechtswidrigkeit. Zwar weise im Streitfall das Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) Portugal das Besteuerungsrecht für die Veräußerungsgewinne von Beteiligungen dem Wohnsitzstaat (Portugal) zu. Der BFH erachtete dieses Argument jedoch nicht als durchgreifend. Eine solche Mehrfachbesteuerung sei aber Folge der fehlenden Harmonisierung im Bereich der direkten Steuern, was gemeinschaftsrechtlich nicht zu beanstanden sei. Den Mitgliedstaaten stehe es insoweit frei, die Kriterien für die Aufteilung der Steuerhoheit vertraglich oder einseitig festzulegen. Es entspreche dem allgemeinen Abkommensverständnis, nach dem gemäß Art. 13 Abs. 5 OECD-Musterabkommen ein unilateraler Zugriff des Wegzugstaates auf Wertzuwächse, die bis zum Wegzug entstanden sind, zulässig ist. Entsteht dadurch eine Doppelbesteuerung, ist es nach diesem Verständnis Angelegenheit des Zuzugstaates, die Doppelbesteuerung zu vermeiden.

Schließlich enthalte die Neuregelung des § 6 AStG (§ 6 Abs. 1 AStG a.F. in Verbindung mit § 6 Abs. 5, § 21 Abs. 13 Satz 2 AStG n.F.) auch keine verfassungsrechtlich unzulässige echte Rückwirkung. Das Rückwirkungsverbot gelte nur für belastende Gesetze. Dem Steuerpflichtigen werde aber rückwirkend eine mildere und gemeinschaftsrechtskonforme Belastung auferlegt. Er konnte nicht darauf vertrauen, dass eine gemeinschaftswidrige und deshalb nicht anwendbare Regelung aufrechterhalten bleibt. Dem Gesetzgeber muss es möglich sein, rückwirkend einen gemeinschaftsrechtskonformen Rechtszustand herzustellen. Ein entgegengesetztes Vertrauen des Steuerpflichtigen wäre nicht schützenswert. ■

Doppelbesteuerungsabkommen

Besteuerungsrecht Deutschlands an Einkünften aus Beteiligung an einer US-amerikanischen (Florida-)LLC

In dem dem BFH-Urteil vom 20.8.2008 (DStR 2008 S. 2151) zugrunde liegenden Streitfall war der in Deutschland ansässige Kläger an einer im Staat Florida (USA) 1997 errichteten und dort ansässigen Limited Liability Company (LLC) zu 40% beteiligt. In dem „Operating Agreement“ der LLC war bestimmt, dass die durch die Vereinbarungen gebildete juristische Person für Steuerzwecke als Personengesellschaft behandelt werden sollte. Das US-Steuerrecht folgte dieser Qualifizierung, sodass in den Streitjahren die Gewinne der LLC steuerlich unmittelbar bei den Gesellschaftern erfasst wurden. In den Streitjahren 1997 bis 1999 erhielt der Kläger von der Gesellschaft Gewinngutschriften sowie als „commissions“ bezeichnete Vorabzahlungen zugewiesen, die er in den USA als Einkünfte versteuerte. Der Rechtsstreit ging um die Frage, ob diese Einkünfte nach dem Doppelbesteuerungsabkommen mit den USA (DBA-USA) in der für die Streitjahre geltenden Fassung in Deutschland besteuert werden können.

Grundsätzlich gilt nach Art. 23 Abs. 2 Buchst. a Satz 1 DBA-USA 1989 a.F., dass diejenigen Einkünfte von der Besteuerung in Deutschland ausgenommen sind, die nach dem DBA in den USA besteuert werden können. Hierzu gehören gewerbliche Gewinne aus einer in den USA belegenen Betriebsstätte. Nicht dazu gehören Dividendenzahlungen von in den USA ansässigen Kapitalgesellschaften (Art 23 Abs. 2 Buchst. a Satz 3, Art 10 Abs. 1 DBA-USA 1989 a.F.). Zu berücksichtigen ist allerdings, dass das DBA-USA nur für (natürliche

oder juristische) Personen anwendbar ist, die in einem der beiden Vertragsstaaten oder in beiden ansässig sind (Art. 1 DBA-USA 1989 a.F.). Als ansässig gilt eine Person, wenn sie nach dem Recht des betreffenden Staates dort aufgrund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Orts ihrer Geschäftsleitung, des Orts ihrer Gründung oder eines ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist (Art. 4 DBA-USA 1989 a.F.). Für den in Deutschland wohnhaften Kläger als Gesellschafter der LLC trifft dies zu.

Die LLC ist zwar eine juristische Person. Sie kann jedoch in den USA steuerlich als Partnership – also als Personengesellschaft – behandelt werden und ist aufgrund ihrer Option steuerlich auch so eingestuft worden. Demgemäß wurde nicht die LLC selbst in den USA der Einkommensteuer unterworfen, sondern nur ihre Gesellschafter. Die Voraussetzungen der Ansässigkeit nach Art. 4 Abs. 1, erster Halbsatz DBA-USA 1989 a.F. lagen demnach bei ihr im Grundsatz nicht vor. Allerdings geht das DBA darüber hinaus auch von einer Ansässigkeit der Gesellschaft in den USA aus, soweit die Einkünfte bei ihren Gesellschaftern wie Einkünfte eines Ansässigen besteuert werden (Art. 4 Abs. 1, zweiter Halbsatz Buchst. b DBA-USA 1989 a.F.). Jedoch war diese Voraussetzung nur hinsichtlich des in den USA ansässigen Mitgesellschafters erfüllt, nicht aber in Bezug auf den in Deutschland ansässigen Kläger. Denn dessen Einkünfte wurden in den USA nicht „wie Einkünfte dort Ansässiger“ versteuert.

Demgemäß begründet nur die Ansässigkeit des Klägers die Anwendung des DBA-USA 1989 a.F. Hieraus kann aber entgegen der Vorinstanz nicht geschlossen werden, dass es sich bei den Einkünften des Klägers um solche aus einer in den USA belegenen Betriebsstätte handele. Diese waren nach Art. 7 DBA-USA 1989 a.F. von der Besteuerung in Deutschland – unter Progressionsvorbehalt – auszunehmen. Dies trifft nur dann zu, wenn die

LLC aus Sicht des deutschen Steuerrechts als Personengesellschaft anzusehen war; der deutsche Gesellschafter also mithin eine Betriebsstätte in den USA besaß. Anderenfalls, wenn die LLC aus Sicht des deutschen Steuerrechts als Kapitalgesellschaft anzusehen war, sind in Deutschland nur die Gewinnausschüttungen als Einkünfte aus Kapitalvermögen steuerlich zu erfassen. Soweit aus dem BFH-Urteil vom 18.4.1966, welches das DBA Griechenland betraf, etwas anderes entnommen werden könnte, hält der BFH daran nicht fest.

Die Abgrenzung, ob die LLC als Personengesellschaft oder als Kapitalgesellschaft einzuordnen ist, ist nach einem Typenvergleich mit einer deutschen Kapitalgesellschaft zu treffen. Hierzu hat die Rechtsprechung eine Reihe von Beurteilungsmerkmalen entwickelt, die in dem BMF-Schreiben vom 19.3.2004 (BStBl I 2004 S. 411) zusammengestellt sind. Das Finanzgericht hatte zu dieser Frage keine Feststellungen getroffen. Deshalb verwies der BFH den Rechtsstreit zurück. ■

Anwendung von § 50d Abs. 9 EStG im internationalen Luftverkehr

§ 50d Abs. 9 EStG soll eine Doppelfreistellung von Einkünften eines unbeschränkt Steuerpflichtigen in beiden Vertragsstaaten eines Doppelbesteuerungsabkommens (DBA) verhindern. Danach wird die DBA-Freistellung in Deutschland nicht gewährt, wenn der andere Staat die Bestimmungen des DBA so anwendet, dass die Einkünfte in diesem Staat von der Besteuerung auszunehmen sind oder nur zu einem durch das DBA begrenzten Steuersatz besteuert werden können. Ebenfalls keine DBA-Freistellung erfolgt, wenn die Einkünfte im anderen Staat nicht besteuert werden, weil sie von einer Person bezogen werden, die in diesem Staat nicht aufgrund

Inhalt

IFRS: Aktuelle Entwicklungen

- I. IFRIC veröffentlicht Interpretationshilfe zur Gewährung von Sachdividenden
- II. Keine wesentlichen Änderungen bei den Regeln zur erstmaligen Anwendung der IFRS durch neu strukturierten IFRS 1
- III. IASB veröffentlicht Klarstellung zur Umwidmung von Finanzinstrumenten nach IAS 39
- IV. IDW veröffentlicht Fortsetzung von IDW RS HFA 2
- V. Aktualisierter Stand der EU-Endorsements

IFRS: Aktuelle Entwicklungen

I. IFRIC veröffentlicht Interpretationshilfe zur Gewährung von Sachdividenden

Das International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) hat am 27. November 2008 den IFRIC 17 *Distribution of Non-cash Assets to Owners* veröffentlicht.

Er beschäftigt sich mit dem bisher unregelmäßigten Umstand, wie ein Unternehmen andere Vermögenswerte als Zahlungsmittel (*non-cash assets*) zu bewerten hat, die es als gleichberechtigte Gewinnausschüttung über alle Klassen von Anteilen an die Anteilseigner überträgt. IFRIC 17 erfasst hierbei auch Übertragungen, bei denen die Anteilseigner ein Wahlrecht zwischen dem Erhalt von anderen Vermögenswerten (*non-cash assets*) oder Zahlungsmitteln haben. Unter den Begriff *non-cash assets* fallen unter anderem auch ganze Geschäftsbetriebe im Sinne von IFRS 3 sowie Anteile an Unternehmen oder Veräußerungsgruppen im Sinne von IFRS 5.

Ausgenommen von der Anwendung des IFRIC 17 sind Übertragungen, bei denen die *non-cash assets* vor und nach der Übertragung von der gleichen Partei beherrscht werden.

IFRIC 17 sowie die in diesem Zusammenhang vorgenommenen Änderungen von IFRS 5 behandeln insbesondere folgende Themen:

- **Ansatzzeitpunkt der Dividendenverpflichtung?**

Maßgeblicher Zeitpunkt der Passivierung einer Dividendenverpflichtung ist das Datum, an dem der Dividendenbeschluss durch das zuständige Gremium (abhängig von den rechtlichen Gegebenheiten des jeweiligen Landes) genehmigt wurde.

- **Bewertung der Verpflichtung zur Ausschüttung von *non-cash assets*?**

Die Verpflichtung zur Ausschüttung von *non-cash assets* ist zum beizulegenden Zeitwert des zu übertragenden Vermögenswertes zu bewerten. Die Bewertung ist zum Periodenende bzw. im Ausschüttungszeitpunkt an den aktuellen beizulegenden Zeitwert anzupassen. Die Gegenbuchung des Anpassungsbetrages findet im Eigenkapital statt.

Im Falle eines Wahlrechtes zwischen dem Erhalt von *non-cash assets* oder Zahlungsmitteln ist die Dividendenverpflichtung und Anwendung von Ausübungswahrscheinlichkeiten für die beiden Alternativen zu schätzen.

- **Bilanzielle Behandlung der Differenz zwischen dem Buchwert des zu übertragenden Vermögenswertes und dem Buchwert der Dividendenverpflichtung im Übertragungszeitpunkt?**

Die Differenz zwischen der erfassten Dividendenverpflichtung und dem Buchwert des zu übertragenden Vermögenswertes ist im Zeitpunkt der Übertragung des Vermögenswertes ergebniswirksam zu erfassen.

- **Anwendungspflicht von IFRS 5 im Zusammenhang mit *non-current assets held for distribution to owners*?**

IFRS 5 „Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte und aufgegebene Geschäftsbereiche“ ist entsprechend auf *non-current assets held for distribution to owners* anzuwenden.

IFRIC 17 ist erstmals verpflichtend für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Juli 2009 beginnen, prospektiv anzuwenden. Eine frühere Anwendung ist zulässig. ■

II. Keine wesentlichen Änderungen bei den Regeln zur erstmaligen Anwendung der IFRS durch neu strukturierten IFRS 1

Das International Accounting Standards Board (IASB) hat am 27. November 2008 die überarbeitete Version des IFRS 1 „Erstmalige Anwendung der International Financial Reporting Standards“ veröffentlicht.

Die Änderungen betreffen ausschließlich den formalen Aufbau des IFRS 1, während dessen Inhalt unverändert bleibt. Durch die neue Struktur soll die Klarheit und Anwendbarkeit des Standards verbessert werden. ■

Der überarbeitete IFRS 1 ist für Unternehmen, die erstmalig einen IFRS-Abschluss

erstellen, ab dem 1. Januar 2009 anwendbar. Eine frühere Anwendung ist zulässig. ■

III. IASB veröffentlicht Klarstellung zur Umwidmung von Finanzinstrumenten nach IAS 39

Das International Accounting Standards Board (IASB) hat am 27. November 2008 eine überarbeitete Fassung der am 13. Oktober 2008 veröffentlichten Änderungen zu IAS 39 *Financial Instruments: Recognition and Measurement* sowie IFRS 7 *Financial Instruments: Disclosures* veröffentlicht.

Die Details zu den Änderungen vom 13. Oktober haben wir in der Ausgabe der Accounting News vom Dezember 2008 dargestellt.

Die jetzt vorliegende Klarstellung betrifft die Anwendungszeitpunkte der Änderungen vom 13. Oktober 2008:

- Von der Möglichkeit der Umwidmung kann erstmals zum oder nach dem 1. Juli 2008 Gebrauch gemacht werden. Eine retrospektive Anwendung der Umwidmungsregelung vor dem 1. Juli 2008 ist ausgeschlossen.
- Wird eine Umwidmung am oder nach dem 1. November 2008 vorgenommen, dann wird sie mit diesem Datum wirksam. Die Möglichkeit, die Umwidmung auf ein früheres Datum zurückzubeziehen, besteht nicht.

Für die Anwendbarkeit dieser Änderungen durch Unternehmen mit Sitz in der EU steht die Übernahme der Interpretation durch das EU-Endorsement-Verfahren noch aus. ■

IV. IDW veröffentlicht Fortsetzung von IDW RS HFA 2

Das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) hat die Fortsetzung der IDW-Stellungnahme zur Rechnungslegung: „Einzelfragen zur Anwendung von IFRS (IDW RS HFA 2): Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte und aufgegebene Geschäftsbereiche nach IFRS 5“ veröffentlicht.

Gegenstand der Stellungnahme sind Einzelfragen zur Abgrenzung von zur Veräußerung gehaltenen langfristigen Vermögenswerten/Abgangsgruppen und aufgegebenen Geschäftsbereichen nach IFRS 5. Außerdem werden Anwendungsfragen zum Ausweis und zur Bewertung der betroffenen langfristigen Vermögenswerte bzw. zur Darstellung aufgebener Geschäftsbereiche geregelt.

Im Folgenden stellen wir die wesentlichen Aussagen der IDW-Stellungnahme bzw. den Regelungsinhalt des IFRS 5 dar und folgen hierbei der Struktur des IDW RS HFA 2:

1. Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte und Abgangsgruppen

Abgrenzung

Ein langfristiger Vermögenswert oder eine Abgangsgruppe ist als „zur Veräußerung gehalten“ zu klassifizieren, wenn der zugehörige Buchwert überwiegend bzw. hauptsächlich durch ein Veräußerungsgeschäft und nicht durch die fortgesetzte Nutzung realisiert wird. Maßgeblich ist, dass eine Veräußerung im weiteren Sinne angestrebt wird. Darunter können unter Umständen auch Tauschvorgänge von langfristigen Vermögenswerten oder die Verwässerung der Beteiligungsquote an Unternehmen durch Verzicht auf die Teilnahme an einer Kapitalerhöhung fallen. Außerhalb des Anwendungsbereichs von IFRS 5 sind hingegen *sale-and-finance-lease-back*-Transaktionen (mangels wirtschaftlichem Verkauf) oder zum Beispiel der routinemäßige Verkauf

von langfristigen Vermögenswerten, die zuvor an Dritte vermietet oder verpachtet wurden (da Umgliederung in das kurzfristige Vorratsvermögen vor dem Verkauf, IAS 16.68A).

Die Definition der Abgangsgruppe in IFRS 5 basiert darauf, dass Vermögenswerte und Schulden in einer einzigen Transaktion aus dem Unternehmen bzw. Konzern abgehen. Nur direkt dieser Transaktion zurechenbare Vermögenswerte und Schulden sind in die Abgangsgruppe einzubeziehen. Werden beispielsweise Schulden des Veräußerers aus dem Verkaufserlös für die Abgangsgruppe getilgt, sind die Schulden selbst nicht der Abgangsgruppe zuzuordnen.

Eine der Bedingungen für die Klassifizierung als „zur Veräußerung gehalten“ ist, dass eine Erfassung als abgeschlossener Verkauf innerhalb eines Jahres ab dem Zeitpunkt der Klassifizierung erwartet wird. Der Rechnungslegungsstandard stellt klar, dass der Ein-Jahres-Zeitraum mit der Erfüllung der Kriterien für eine derartige Klassifizierung beginnt (also nicht erst am Geschäftsjahresende). Der Beginn des Zeitraums ist auch für die erstmalige Bewertung der zur Veräußerung gehaltenen Vermögenswerte maßgeblich.

Bewertung

Unmittelbar vor der Umklassifizierung in „zur Veräußerung gehalten“ sind entsprechend IFRS 5.18 die betroffenen langfristigen Vermögenswerte und Abgangsgruppen unter anderem einem Wertminderungstest nach IAS 36 zu unterziehen. Bei der Ermittlung des Nutzungswertes nach IAS 36.30 ist dabei die bestehende Veräußerungsabsicht zu berücksichtigen. Daher entspricht der Nutzungswert gemäß IAS 36 unmittelbar vor der erstmaligen Klassifizierung nach IFRS 5 weitgehend dem beizulegenden Zeitwert abzüglich Veräußerungskosten.

Das Bewertungskonzept des IFRS 5 sieht vor, die zur Veräußerung gehaltenen lang-

fristigen Vermögenswerte und Abgangsgruppen mit dem niedrigeren Wert aus (neu ermitteltem) Buchwert und beizulegendem Wert abzüglich Veräußerungskosten anzusetzen. Ein resultierender Abwertungsbedarf reduziert den Buchwert der einzelnen langfristigen Vermögenswerte, auch wenn diese in einer Abgangsgruppe enthalten sind und die Abgangsgruppe insgesamt zum beizulegenden Zeitwert abzüglich Veräußerungskosten bewertet wird. Enthält eine Abgangsgruppe einen Geschäfts- oder Firmenwert, ist dieser vor den enthaltenen langfristigen Vermögenswerten abzuschreiben. Der Rechnungslegungsstandard stellt klar, dass nach IFRS 5 im Gegensatz zu IAS 36 keine individuelle Untergrenze für die Allokation von Wertminderungen auf einzelne Vermögenswerte innerhalb einer Abgangsgruppe besteht.

Bei einem späteren Anstieg des beizulegenden Zeitwerts abzüglich Veräußerungskosten ist dieser erfolgswirksam zu erfassen. Für einzelne langfristige Vermögenswerte ist die Obergrenze der Wertaufholung der Betrag der früheren Wertminderung. Dagegen ist bei Abgangsgruppen die Zuschreibung des Geschäfts- oder Firmenwertes nicht zulässig. Daher wird die Wertaufholung voll auf die in der Abgangsgruppe enthaltenen langfristigen Vermögenswerte allokiert. Dies kann dazu führen, dass deren Werte diejenigen Buchwerte übersteigen, die sich ohne Klassifizierung als „zur Veräußerung gehalten“ ergeben hätten.

Werden die Kriterien zur Klassifizierung als „zur Veräußerung gehalten“ nicht mehr erfüllt, sind die betroffenen Vermögenswerte mit dem niedrigeren der beiden folgenden Werte anzusetzen:

- Buchwert vor Umklassifizierung unter Berücksichtigung planmäßiger Abschreibungen/Neubewertungen
- Erzielbarer Betrag zum Zeitpunkt der Aufgabe der Veräußerungsabsicht.

Aus der Reklassifizierung resultierende Wertanpassungen sind ergebniswirksam zu berücksichtigen. Bei zuvor wertberichteten Geschäfts- oder Firmenwerten als Teil von Abgangsgruppen kann es in diesem Ausnahmefall zu Wertaufholungen – maximal bis zur Höhe der durch IFRS 5 verursachten Abschreibungen – kommen.

2. Aufgegebene Geschäftsbereiche

Abgrenzung

Die Klassifizierung als „aufgegebener Geschäftsbereich“ erfolgt unter anderem, wenn der betroffene Unternehmensbestandteil bereits abgegangen ist oder „als zur Veräußerung gehalten“ klassifiziert wird, und es sich um einen gesonderten wesentlichen Geschäftszweig oder um einen geografischen Geschäftsbereich handelt.

Nach Auffassung des IDW stellen berichtspflichtige Segmente nach IAS 14 und IFRS 8 in der Regel „gesonderte wesentliche Geschäftszweige oder geografische Geschäftsbereiche“ dar. Ebenfalls in Betracht kommen unter Umständen Teile von Segmenten, wohingegen normalerweise die Einstellung einzelner Produkte bzw. Produktlinien oder die Stilllegung einer Produktionsstätte nicht in diese Kategorie fallen.

Ermittlung auszuweisender Beträge

Das Ergebnis nach Steuern aus aufgegebenen Geschäftsbereichen ist in der Gewinn- und Verlustrechnung gesondert auszuweisen und im Anhang zu erläutern. Zur Ermittlung der auszuweisenden Beträge gibt die Fortsetzung des IDW RS HFA 2 folgende klarstellende Hinweise:

- Grundsätzlich sind nur solche Aufwendungen und Erträge dem aufgegebenen Geschäftsbereich zuzuordnen, die nach endgültigem Abgang dieses Geschäftsbereichs nicht mehr weiter im Konzern anfallen.

- Zur Ermittlung des Ergebnisses für den aufgegebenen Geschäftsbereich sind Lieferungen an diesen bzw. von diesem nur dann einer Aufwands- und Ertragskonsolidierung zu unterziehen, wenn die entsprechenden Liefer- und Leistungsbeziehungen auch nach dem Abgang des aufgegebenen Geschäftsbereichs weiterhin konzernintern auftreten werden. Ansonsten erfolgt in der Regel eine unkonsolidierte Darstellung.
- Eine gegebenenfalls erforderliche unkonsolidierte Darstellung von (bislang) konzerninternen Aufwendungen und Erträgen darf gleichwohl nicht das Konzernergebnis insgesamt verändern.
- Ertragsteuereffekte sind entsprechend ihrer Verursachung im Ergebnis aus fortgeführten oder aufgegebenen Geschäftsbereichen zu zeigen.
- Die Klassifizierung als aufgebener Geschäftsbereich kann den Erstansatz latenter Steuern auslösen, wenn sich durch den Verkauf von Geschäftsbereichen temporäre „Outside-Basis“-Differenzen in absehbarer Zeit voraussichtlich umkehren.

Ausweis in der Kapitalflussrechnung

Die Nettozahlungsströme aus aufgegebenen Geschäftsbereichen sind differen-

ziert nach laufender Geschäftstätigkeit sowie Investitions- und Finanzierungstätigkeit in der Kapitalflussrechnung oder im Anhang anzugeben. Gegebenenfalls ist eine Überleitung der Zahlungsmittel und -äquivalente auf den entsprechenden Betrag in der Bilanz erforderlich. ■

V. Aktualisierter Stand der EU-Endorsements

Die European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) hat am 28. November 2008 einen aktualisierten Überblick über den Stand des EU-Endorsement-Verfahrens veröffentlicht. Gegenüber dem letzten veröffentlichten Stand vom 23. Oktober 2008 (vergleiche Accounting News Dezember 2008) ergaben sich bezüglich des erwarteten Zeitpunkts der EU-Übernahme folgende Änderungen:

Bereits in Q4/2008 statt in Q1/2009:

- *Amendments to IAS 32 and IAS 1 Puttable Financial Instruments and Obligations Arising on Liquidation* (vom 14. Februar 2008)
- *Amendments to IFRS 1 and IAS 27 Cost of an Investment in a subsidiary, jointly controlled entity or associate* (vom 22. Mai 2008)
- *Improvements to IFRSs* (vom 22. Mai 2008)

Erst in Q2/2009 statt in Q1/2009:

- *Amendments to IAS 27 Consolidated and Separate Financial Statements* (vom 10. Januar 2008)
- *Revised IFRS 3 Business Combinations* (vom 10. Januar 2008)
- *IFRIC 15 Agreements for the Construction of Real Estate* (vom 3. Juli 2008)
- *IFRIC 16 Hedges of a Net Investment in a Foreign Operation* (vom 3. Juli 2008)

Neu im Endorsement-Prozess enthalten sind folgende Standards und Interpretationen, mit denen sich die EFRAG noch nicht befasst hat (Stand 28. November 2008):

- *Revised IFRS 1 First Time Adoption of IFRS* (vom 27. November 2008)
- *IFRIC 17 Distributions of Non-cash Assets to Owners* (vom 27. November 2008)
- *Amendment to IAS 39 Reclassification of Financial Assets: Effective Date and Transition* (vom 27. November 2008) ■

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, Klingelhofstraße 18, 10785 Berlin, T +49 30 2068-4671.

- ▶ ihres Wohnsitzes, ständigen Aufenthalts, des Orts ihrer Geschäftsleitung, des Sitzes oder eines ähnlichen Merkmals unbeschränkt steuerpflichtig ist.

Nach dem BMF-Schreiben vom 12.11.2008 (DStR 2008 S. 2316) gilt für die Anwendung des § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG auf die Bezüge der im Inland unbeschränkt steuerpflichtigen Piloten und Flugbegleiter britischer und irischer Fluggesellschaften Folgendes: Nach Art. XI Abs. 5 des deutsch-britischen DBA sowie nach Art. XII Abs. 3 des deutsch-irischen DBA können Vergütungen für Dienstleistungen, die an Bord eines Luftfahrzeugs im internationalen Verkehr erbracht werden, von Großbritannien bzw. Irland besteuert werden, wenn sich der tatsächliche Ort der Geschäftsleitung des Unternehmens in Großbritannien bzw. Irland befindet. Tatsächlich unterliegen in beiden Staaten die Vergütungen des dort nicht unbeschränkt steuerpflichtigen Flugpersonals nur insoweit einer Besteuerung, als die Vergütungen auf die in Großbritannien bzw. Irland ausgeübte Tätigkeit entfallen, das heißt soweit dortige Flughäfen angefliegen werden. Ist Deutschland Ansässigkeitsstaat dieser Personen, sind – unabhängig vom Ort der Tätigkeit – die Vergütungen von der Besteuerung in Deutschland auszunehmen (Art. XVIII Abs. 2 und 3 DBA Großbritannien bzw. Art. XXII Abs. 2 und 3 DBA Irland). Das führt dazu, dass die Vergütungen aufgrund DBA überhaupt keiner Besteuerung unterliegen würden. Da sie aber im Fall der unbeschränkten Steuerpflicht dort der Besteuerung unterliegen würden, sind die Voraussetzungen des § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG erfüllt. Die Bezüge sind insoweit nicht von der deutschen Steuer auszunehmen.

Diese Rechtsfolge gilt auch, wenn die Bezüge in Großbritannien bzw. Irland zunächst dem Lohnsteuerabzug unterliegen, später jedoch eine Steuerermäßigung entsprechend der nicht in Großbritannien bzw. Irland ausgeübten Tätigkeit

erfolgt. Dagegen ist § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG nicht anwendbar, soweit Vergütungsteile wie zum Beispiel Zulagen auch bei in Großbritannien bzw. Irland unbeschränkt steuerpflichtigen Personen nicht besteuert werden.

Über die Besteuerung in Deutschland ist grundsätzlich im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung zu entscheiden. Sie kann aber, soweit in Großbritannien bzw. Irland kein Lohnsteuerabzug erfolgt, bereits im Lohnsteuerabzugsverfahren in Betracht kommen. Für die Sachverhaltsaufklärung gelten die erweiterten Mitwirkungspflichten nach § 90 Abs. 2 AO.

Die vorstehenden Regelungen gelten für unbeschränkt steuerpflichtiges Flugpersonal anderer ausländischer Fluggesellschaften bei vergleichbaren DBA-Regelungen entsprechend. ■

Gewerbesteuer

Rücknahme der Vorlagen an das Bundesverfassungsgericht zur Rückwirkung der Änderung des § 10a GewStG

Der BFH hat den an das Bundesverfassungsgericht gerichteten Vorlagebeschluss vom 19.4.2007 (BStBl II 2008 S. 140) durch Beschluss vom 30.10.2008 (DStR 2008 S. 2316) wieder aufgehoben, nachdem der Beklagte seine Revision mit Zustimmung der Klägerin zurückgenommen hatte. Der Streitfall betraf die Kürzung des gewerbesteuerlichen Verlustabzugs bei Mitunternehmensformen aufgrund des Ausscheidens eines Gesellschafters im Erhebungszeitraum 2000.

Scheidet ein Mitunternehmer aus, so ist der für den letzten Stichtag vor dem Ausscheiden festgestellte vortragsfähige Gewerbeverlust der Mitunternehmer-

schaft um den anteilig auf ihn entfallenden Verlustanteil zu kürzen. Dieser Anteil ist für Erhebungszeiträume vor 2007 nicht nur anhand des Gewinnverteilungsschlüssels, sondern unter Einbeziehung der in den Jahren des Bestehens der Mitunternehmensform angefallenen Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben zu berechnen (BFH vom 17.1.2006, BFHE 213 S. 12, entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung). Durch das JStG 2007 wurde § 10a GewStG in der Weise geändert, dass die Ergebnisse aus sogenannten Sonder- und Ergänzungsbilanzen nicht mehr zu berücksichtigen sind (§ 10a Satz 4 GewStG). Diese Regelung ist nach § 36 Abs. 9 GewStG auch für Erhebungszeiträume vor 2007 anzuwenden. Im Streitfall war der betreffende Gesellschafter bereits im Jahr 2000 ausgeschieden. Nach der früheren Regelung war der Gewerbeverlust um einen erheblich niedrigeren Betrag zu kürzen als nach der neuen Regelung. Der BFH sah darin eine unzulässige Rückwirkung und rief deshalb das Bundesverfassungsgericht an.

Die Finanzverwaltung stellte die Kläger klaglos. Die dem Bundesverfassungsgericht vorgelegte Frage war damit nicht mehr entscheidungserheblich. Infolgedessen musste der BFH seinen Vorlagebeschluss aufheben. ■

Umsatzsteuer

Verzinsung des Vorsteuervergütungsanspruchs eines im Ausland ansässigen Unternehmers

Die Entscheidung des BFH vom 17.04.2008 (DStR 2008 S. 2162) betrifft den Vorsteuervergütungsanspruch von einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Unternehmer nach § 18 Abs. 9 UStG in Verbindung mit §§ 59 ff. UStDV in Deutschland. Gemäß dem BFH beruht der Vergütungsanspruch auf einer „Fest-

setzung der Umsatzsteuer“ im Sinne des § 233a Abs. 1 Satz 1 AO und ist daher nach näherer Maßgabe des § 233a AO zu verzinsen.

Die Klägerin, ein in Österreich ansässiges Unternehmen, hatte 1999 beim Bundesamt für Finanzen erfolglos die Vergütung von Vorsteuerbeträgen beantragt. Der gegen den Ablehnungsbescheid eingelegte Einspruch hatte Erfolg und mit Änderungsbescheid vom 24.09.2003 wurde die Vergütung der Vorsteuerbeträge antragsgemäß festgesetzt. Hiergegen legte die Klägerin erfolglos Einspruch ein mit der Begründung, eine Festsetzung von Erstattungszinsen sei unterblieben. Der hilfsweise beantragte Erlass eines Zinsbescheids war ebenfalls erfolglos.

Die Entscheidung des BFH revidiert das vorinstanzliche Urteil des Finanzgerichts Köln. Dieses führte in seinem Urteil im Wesentlichen aus, eine Festsetzung von Umsatzsteuer liege in den entsprechenden Fällen nicht vor. Auch einer Verzinsungsregelung bedürfe es angesichts von Sinn und Zweck des Vorsteuervergütungsverfahrens nicht, da dieses Verfahren gerade der zügigen Abwicklung der Vorsteuervergütung zu dienen bestimmt sei. Hiergegen stellt sich der BFH ausdrücklich, da der Vergütungsantrag eine Steueranmeldung im Sinne des § 150 Abs. 1 Satz 2 AO sei. Diese stehe nach Zustimmung durch die Finanzbehörde (§ 168 Sätze 1 und 2 AO) einer Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gleich. Unbeachtlich sei, dass der Unternehmer zur Abgabe des Antrags in dem zur Vereinfachung geregelten Besteuerungsverfahren nach § 18 Abs. 9 UStG – der nur zu einer Erstattung zu dessen Gunsten führen kann – nicht verpflichtet ist.

Die Möglichkeit, eine Steuererstattung („negative Umsatzsteuer“) festzusetzen, sei eine Besonderheit des Umsatzsteuerrechts. Diese ändere jedoch an dem steuerrechtlichen Charakter dieser Fest-

setzung nichts. Die entsprechenden Grundsätze müssten auch auf das Vorsteuervergütungsverfahren Anwendung finden, da es sich insofern um gleich gelagerte Fälle handele, die lediglich in einem vereinfachten Besteuerungsverfahren nach § 18 Abs. 9 UStG in Verbindung mit §§ 59 ff. UStDV erfasst würden. Ein anderes Ergebnis sei – im Hinblick auf Vergütungsanträge aus anderen Mitgliedstaaten – auch mit Gemeinschaftsrecht, insbesondere den Art. 43, Art. 48 und Art. 49 des EG-Vertrags, nicht zu vereinbaren. ■

Bestimmung des Lieferorts bei einer Versendung

In seinem Urteil vom 30.7.2008 (DStR 2008 S. 2160) setzt sich der BFH mit der Frage auseinander, ob bei Versendung von einem anderen Mitgliedstaat nach Deutschland eine Lieferung auch dann im Sinne des § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG als in dem anderen Mitgliedstaat ausgeführt gilt, wenn die Person des inländischen Abnehmers dem mit der Versendung Beauftragten im Zeitpunkt der Übergabe der Ware nicht bekannt ist, aber mit hinreichender Sicherheit leicht und einwandfrei aus den unstreitigen Umständen – insbesondere aus Unterlagen – abgeleitet werden kann. Der BFH bejaht dies unter Änderung der bisherigen – auf § 5 der früheren Durchführungsbestimmungen zum Umsatzsteuergesetz (UStDB, BGBl I 1951 S. 796) basierenden – Rechtsprechung.

Geklagt hatte ein in Großbritannien ansässiges Unternehmen, das Waren an den in Deutschland ansässigen Abnehmer HS lieferte, indem es diese aus Großbritannien durch Einschaltung eines Speditors in das Inland transportierte. Die Ware wurde dabei zunächst unter der Referenz „Ship to hold Our Ref 980422 HS“ in das Lager der D-GmbH gebracht. Diese wurde angewiesen, die Ware erst nach einer gesondert zu erteilenden Frei-

gabe an HS zu übergeben. Nach Bezahlung der Ware durch HS erteilte die Klägerin die Freigabe gegenüber der D-GmbH, die die Ware im Anschluss hieran an HS übergab. Während die Klägerin davon ausging, es handele sich um innergemeinschaftliche Lieferungen aus Großbritannien, lag nach Auffassung des beklagten Finanzamts eine steuerpflichtige Inlandslieferung der Klägerin vor. Da die Aushändigung der Ware im Anschluss an den Transport in das Inland von einer durch die Klägerin zu erteilenden Freigabe abhängig gewesen sei, habe die Klägerin auch nach Beginn der Versendung den Zugriff auf die Ware behalten.

Dieser Argumentation des Finanzamts und der Vorinstanz schloss sich der BFH nicht an. Aus dem Wortlaut des § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG folge, dass der Abnehmer bei Beginn der Versendung oder Beförderung feststehen müsse. Maßgeblicher Zeitpunkt sei gemäß § 3 Abs. 6 Satz 4 UStG die Übergabe des Gegenstands an den Beauftragten als Versendungsbeginn. Zur Rechtslage nach § 5 UStDB habe der BFH (Urteil vom 10.11.1966, BStBl III 1967 S. 101) entschieden, dass eine Versendung an den Abnehmer nur vorliege, wenn der Frachtführer verpflichtet sei, den Gegenstand der Lieferung an den Abnehmer auszuhandigen und dieser dem Beförderungsunternehmer gegenüber berechtigt sei, den Gegenstand der Lieferung in Empfang zu nehmen. Für diese Verpflichtung und Berechtigung komme es auf die anlässlich der Beförderung ausgestellten Papiere und Urkunden an. Diese Rechtslage habe jedoch unter der Prämisse gestanden, dass eine Versendung nur durch einen Frachtführer, wie zum Beispiel die Eisenbahn oder die Post, oder einen Verfrachter, wie zum Beispiel einen Reeder, erfolgen konnte. Gleichgestellt sei das Besorgen einer derartigen Beförderung durch einen Spediteur gewesen.

Demgegenüber könne die Versendung nach aktueller Rechtslage gemäß § 3 Abs. 6 Satz 3 UStG mit beliebigen

Beauftragten und nicht nur mit Spediteuren, Frachtführern und Verfrachtern durchgeführt werden. Somit könne aber auch nicht mehr zwingend auf den Inhalt von bestimmten Frachtdokumenten etc. abgestellt werden. Wenn an der Rechtsprechung nicht mehr festzuhalten sei, dass sich die Person des Abnehmers aus den Frachtdokumenten ergeben müsse, dann müsse nach Sicht des BFH auch die Rechtsauffassung infrage gestellt werden, ob bei einer Versendung dem Beauftragten zum Zeitpunkt der Übergabe des Gegenstands der Name des Abnehmers bekannt sein müsse. Hinreichend sei vielmehr, wenn sich aus den unstreitigen Umständen – insbesondere aus Unterlagen – mit hinreichender Sicherheit leicht und einwandfrei ableiten lasse, dass der Abnehmer zum maßgeblichen Zeitpunkt feststand.

Dem stehe auch eine „shipment on hold“-Klausel zur Sicherung des Kaufpreises nicht entgegen. Insofern verweist der BFH darauf, dass nach § 3 Abs. 6 UStG Beförderung und Versendung für Zwecke der Lieferortbestimmung gleichgestellt seien. Im Fall der Beförderung sei es dem Lieferer jedoch auch nach deren Beginn möglich, über den Gegenstand der Lieferung neu zu disponieren und diesen wie im Fall einer sogenannten Umkartierung an einen anderen Abnehmer zu liefern. Diese bloße Möglichkeit stehe aber dem Vorliegen einer Beförderungslieferung, deren Ort sich am Beginn der Beförderung befindet, nicht entgegen. Bei entsprechender Anwendung komme es für das Vorliegen einer Versendung nach § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG nicht darauf an, ob der Beauftragte verpflichtet ist, den Gegenstand der Lieferung an den Abnehmer auszuhändigen. Im Übrigen verweist der BFH darauf, dass diese Vorgehensweise einer Versendungslieferung per Nachnahme entspricht. In diesen Fällen gelte die Lieferung ebenfalls an dem Ort als ausgeführt, an dem die Ware an den Beauftragten übergeben wird, ohne dass der Vorbehalt der Kaufpreiszahlung dem entgegenstehe.

Bei Anwendung dieser Grundsätze auf den vorliegenden Sachverhalt sah der BFH mithin die Voraussetzungen einer im Inland nicht steuerbaren Lieferung nach § 3 Abs. 6 UStG als erfüllt an. ■

Vorsteuerabzug bei gemischter Verwendung eines Gebäudes

Verwendet ein Steuerpflichtiger ein Gebäude teilweise zu steuerpflichtigen Umsätzen und teilweise zu steuerfreien, den Vorsteuerabzug ausschließenden Umsätzen, kann er die Umsatzsteuer, die ihm anlässlich der Herstellung oder Anschaffung des Gebäudes in Rechnung gestellt wurde, als Vorsteuer abziehen. Dies gilt insoweit, als sie prozentual auf den Anteil der steuerpflichtigen Umsätze an den gesamten Umsätzen entfällt. Diesen Grundsatz zur Aufteilung der Vorsteuer nach dem sogenannten Umsatzschlüssel bestätigt der BFH mit Urteil vom 13.8.2008 (DStR 2008 S. 2262).

Der Kläger hatte ein gemischt genutztes Gebäude errichten lassen, in dessen Erdgeschoss sich zwei Ladenlokale befanden, die umsatzsteuerpflichtig vermietet wurden. Im Ober- und Dachgeschoss befanden sich steuerfrei vermietete Privatwohnungen. Die Mieter konnten ihre Wohnungen über ein Treppenhaus und einen sich dort befindenden Fahrstuhl erreichen. Das Treppenhaus hatte eine eigene Eingangstür; von den beiden Ladenlokalen im Erdgeschoss bestand kein eigener Zugang zum Treppenhaus. Das beklagte Finanzamt vertrat im Rahmen einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung die Auffassung, die Vorsteuern auf das Objekt seien nur insoweit abzugsfähig, als diese mit der steuerpflichtigen Vermietung in Zusammenhang stünden. Soweit eine direkte Zuordnung der Vorsteuern zu den einzelnen Gebäudeteilen möglich sei, müsse diese vorab vorgenommen werden. Daher sei der Anwendungsbereich des § 15 Abs. 4 UStG nicht

eröffnet. Konkret rechnete die Beklagte die Errichtungskosten für Treppenhaus und Fahrstuhl ausschließlich den umsatzsteuerfrei vermieteten Privatwohnungen zu und versagte insoweit den Vorsteuerabzug.

Diese Ansicht der Finanzverwaltung verwarf der BFH mit seiner Entscheidung und gab der Klage vollumfänglich statt. Nach Auffassung des BFH ist zwischen Aufwendungen für die Anschaffung oder Herstellung des Gebäudes einerseits und Aufwendungen für die Erhaltung oder den Gebrauch andererseits zu unterscheiden.

Im Rahmen der Anschaffung oder Herstellung eines Gebäudes, das gemischt für steuerfreie und steuerpflichtige Umsätze verwendet werden soll, könne nicht darauf abgestellt werden, welche Aufwendungen in bestimmte Teile des Gebäudes eingehen. Für die Zurechnung der Vorsteuerbeträge sei die „prozentuale“ Verwendung des gesamten Gebäudes zu steuerfreien und steuerpflichtigen Umsätzen maßgeblich (zum Beispiel nach dem sogenannten Umsatzschlüssel). Nach Auffassung des XI. Senats des BFH ist unbeachtlich, ob zuvor eine unmittelbare und wirtschaftliche Zuordnung der einzelnen Eingangsumsätze zu den zum Vorsteuerabzug berechtigenden Umsätzen möglich ist. Zur Begründung im Einzelnen wird auf das Urteil des V. Senats des BFH vom 22.11.2007 (DStR 2008 S. 350; KPMG-Mitteilungen April 2008 S. 12) verwiesen. Eine darüber hinausgehende Differenzierung, ob mit der Errichtung ein Generalunternehmer oder mehrere Einzelunternehmer beauftragt würden, verbiete sich aufgrund des gemeinschaftsrechtlichen Grundsatzes der steuerlichen Neutralität: Wirtschaftsteilnehmer, die gleichartige Umsätze bewirkten, seien demnach auch bei der Mehrwertsteuererhebung gleichartig zu behandeln. Dieser Grundsatz gestatte – unter Hinweis auf das EuGH-Urteil „Securita“ (DStR 2008 S. 615; KPMG-Mitteilungen Juni 2008 S. 11) – auch keine unterschiedliche Behandlung bei

der Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugsrechts. Dies gilt je nachdem, ob der Steuerpflichtige einen Generalunternehmer oder mehrere Handwerker mit der Herstellung eines Gebäudes beauftragt.

Anmerkung der Redaktion: Zu dieser Thematik siehe auch das BMF-Schreiben vom 30.9.2008 (DStR 2008 S. 2018; KPMG-Mitteilungen Dezember 2008 S. 12). ■

Neufassung der Dienstvorschrift bei der Einfuhrumsatzsteuer

Mit VSF-Nachricht 57 2008 Nr. 283 vom 2.10.2008 (Vorschriftensammlung der Bundesfinanzverwaltungen) hat das BMF die bislang bestehenden verschiedenen Dienstvorschriften im Bereich der Einfuhrumsatzsteuer zusammengefasst und an die geltende Rechtslage angepasst. Im Wesentlichen wurden nun der veränderte Einfuhrbegriff in die Dienstvorschrift aufgenommen, Regelungen über den Vorsteuerabzug zusammengefasst und vereinfachte Grundsätze für die Ausstellung von Ersatzbelegen als Nachweise für den Abzug der Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer normiert. Auch die Regelungen zur Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer bei sich unmittelbar an die Einfuhr anschließenden steuerbefreiten innergemeinschaftlichen Lieferungen wurden neu gestaltet. Außerdem wurde die Dienstvorschrift um Regelungen zur umsatzsteuerlichen Fiskalvertretung erweitert.

Hinsichtlich der Ausstellung von Ersatzbelegen ist darauf hinzuweisen, dass bei Nutzung des ATLAS-Verfahrens generell keine Ersatzbelege durch die Zollbehörden ausgestellt werden. Ist es dem einführenden Unternehmer jedoch nicht möglich, eine Ausfertigung eines Einfuhrabgabenbescheids anders zu erhalten, kann ihm die Zollbehörde einen weiteren Ausdruck des Einfuhrabgabenbescheids aushändigen. In anderen Fällen bleibt es bei der Ausstellung von Ersatzbelegen nach Vordruck 0484 bzw. zollamtlich bestätigten anderen Papieren bei entsprechenden Inhalten.

Hinsichtlich der Einfuhrumsatzsteuerbefreiung bei sich unmittelbar an die Einfuhr anschließender steuerbefreiter innergemeinschaftlicher Lieferung (Verfahren 42 bei Einfuhr und 63 bei Wiedereinfuhr) wurden Beispielfälle zu Reihengeschäften in die Dienstvorschrift aufgenommen. Sie erläutern die Voraussetzungen zur Gewährung der Einfuhrumsatzsteuerbefreiung.

Die neu gefasste Dienstvorschrift stellt zusammen mit der aktualisierten Dienstvorschrift bezüglich der Ausfuhrnachweise für Umsatzsteuerzwecke (VSF N 32 200 Nr. 161) eine aktuelle Grundlage der Mitwirkung bzw. Auffassung der Zollverwaltung zu der Schnittstelle Zoll – Umsatzsteuer dar. ■

Wertgrenze für einfuhrabgabenfreie Reisemitbringsel ab Dezember 2008 erhöht

Die zoll- und einfuhrumsatzsteuerrechtlichen Freigrenzen für aus Drittländern mitgebrachten Waren im persönlichen Gepäck von Reisenden (Reisemitbringsel) haben sich erhöht. Seit dem 1.12.2008 dürfen per Flugzeug oder Seeschiff einreisende Personen Waren aus Nicht-EU-Staaten und Gebieten, die als solche behandelt werden (z.B. Kanarische Inseln), bis zu 430 Euro abgabenfrei für ihren persönlichen Gebrauch, für ihre Familienangehörigen oder als Geschenk in ihrem persönlichen Gepäck einführen. Bei Einreise auf anderen Verkehrswegen, wie Bahn oder Pkw, gilt eine Wertgrenze von 300 Euro. Bislang galt eine einheitliche Wertgrenze von 175 Euro, die jetzt nur noch für Reisende unter 15 Jahren gilt. Die Wertgrenze betrifft eingeführte Waren außer Tabakwaren, alkoholischen Erzeugnissen, Arzneimitteln und Kraftstoffen, für die spezielle Mengengrenzen gelten. Für Parfums und Kaffee bestehen nach der Neuregelung keine speziellen Mengengrenzen mehr; sie unterliegen den für sonstige Waren.

Anmerkung der Redaktion: Zu den ab dem 1.12.2008 von 22 Euro auf 150 Euro je Sendung erhöhten Grenzen für zollfreie Einfuhren von Sendungen mit geringem Wert, die unmittelbar aus einem Drittland an einen Empfänger in der Gemeinschaft versandt werden, siehe KPMG-Mitteilungen Oktober 2008 S. 17. ■

KPMG-Veranstaltungen*

Vom EU-Monti-Paket bis zum ClinicPilot von KPMG – Beihilfenrechtskonforme Finanzierung und effiziente Steuerung von Krankenhäusern

28. Januar 2009 in Berlin
29. Januar 2009 in Frankfurt am Main
12. Februar 2009 in München

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

Steuerliche Überlegungen für Kapitalanlagegesellschaften und Investmentfonds

29. Januar 2009 in München

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

Die Entsenderichtlinie – Benchmark-Informationen, Review von Entsenderichtlinien, Möglichkeiten der Kostenreduzierung

30. Januar 2009 in Hamburg

Ihre Ansprechpartnerin:
Stefanie Schneider
T +49 40 32015-5699
stefanieschneider@kpmg.com

Umsatzsteuer 2009

4. Februar 2009 in München
5. Februar 2009 in Düsseldorf
11. Februar 2009 in Stuttgart
12. Februar 2009 in Hamburg
17. Februar 2009 in Nürnberg
18. Februar 2009 in Frankfurt am Main
18. Februar 2009 in Berlin

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

Private Equity & Venture Capital Fund Compliance

5. Februar 2009 in Hamburg

Ihre Ansprechpartnerin:
Stefanie Schneider
T +49 40 32015-5699
stefanieschneider@kpmg.com

Umsatzsteuer 2009 – Workshop

19. Februar 2009 in Mannheim

Ihr Ansprechpartner:
David-Sebastian Hamm
T +49 711 9060-41464
dhamm@kpmg.com

Mitarbeiterentsendung nach China: Lösungsansätze zur Steueroptimierung

19. Februar 2009 in Berlin
25. Februar 2009 in Köln

Ihre Ansprechpartnerinnen:
Für Berlin: Birgit Müller
T +49 30 2068-4763
birgitmueller@kpmg.com

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

Was ist eine Nettolohnzusage? Welche Vorteile bietet eine Tax Equalization?

Breakfast Meeting
31. März 2009 in München

Ihre Ansprechpartnerin:
Stefanie Haelsig
T +49 89 9282-1154
shaelsig@kpmg.com

Weitere Seminare und Veranstaltungen finden Sie im Internet unter www.kpmg.de/seminare. Auch Anmeldungen sind dort online möglich – schnell und unkompliziert.

* Änderungen vorbehalten

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.

Literaturtipps



Neue KPMG-Studie: Liberalisierung des Apothekenmarktes – was sind die Folgen?

Der Europäische Gerichtshof entscheidet voraussichtlich im Frühjahr 2009, ob das Fremd- und Mehrbesitzverbot für deutsche Apotheken in Zukunft fallen soll. Im europäischen Ausland sind einzelne Märkte bereits liberalisiert, die Hinweise geben können, wie sich der deutsche Markt entwickeln könnte, falls die deutsche Rechtslage geändert werden muss. Ebenso gibt es große branchenübergreifende Trends im gesamten Einzelhandel, die sich in der einen oder anderen Form dann sicher auch im Apothekenmarkt wiederfinden werden. Die aktuelle Studie von KPMG untersucht beides – die Entwicklung in ausgewählten Ländern sowie die Themen des Einzelhandels, um daraus eine Beschreibung der möglichen Marktbeschaffenheit herzuleiten.

Die Studie ist kostenlos erhältlich bei tkreimer@kpmg.com



KPMG-Magazin „Automotive Now“

Über aktuelle Themen und Trends in der Automobilbranche informiert das neue Magazin von KPMG Europe LLP. Es verbindet das Fachwissen von KPMG mit Diskussionsbeiträgen und Meinungen führender Spezialisten aus der Industrie.

Ziel ist der Blick über den Tellerrand hinaus. So kommen zu dem Schwerpunktthema „Kreativpool Natur – Bionik im Automobilbau“ Vordenker zu Wort, die sich bereits mit der Zukunft des Automobils und der individuellen Mobilität beschäftigen. Darüber hinaus informiert das Magazin über aktuelle Lösungsansätze für eine nachhaltige Energieversorgung und zeigt auch deren Grenzen auf. Ein weiterer Schwerpunkt liegt auf den Auswirkungen des demografischen Wandels auf die Automobilindustrie. Ein Gespräch zwischen Spezialisten gibt hier überraschende Einsichten in die Wünsche und das Kaufverhalten von Senioren. Darüber hinaus steht der steigende Bedarf an Ersatzteilen in der Türkei im Fokus des Magazins.

Kostenloser Download unter www.kpmg.de/WasWirTun/9958.asp



Vorreiter – Magazin für Unternehmer (Winter 2008/2009)

Die gegenwärtige Krise schüttelt nicht nur die Finanzwelt durch. Immer kräftiger rüttelt sie auch an den Festsitzen der deutschen Realwirtschaft. Der nun einsetzende Abschwung verstärkt sich dadurch noch. Das KPMG-Magazin Vorreiter, das sich speziell an mittelständische Unternehmen richtet, zeichnet diese einschneidende Entwicklung nach und zeigt auf, welche Branchen und Unternehmen besonders betroffen sind. Als eine unternehmerische Strategie, um der Krise zu begegnen, wird das Liquiditätsmanagement vorgestellt.

Neben den Folgen der Finanzkrise thematisiert das Magazin den Kompromiss zur Neuregelung der Erbschaftsteuer, die Pläne zur Schaffung einer Europäischen Privatgesellschaft und die Debatte um Fair Value im BilMoG. Um die ehrgeizigen Umwelt- und Klimaschutzziele des Solarzellenherstellers Q-Cells geht es in der Vorreiter-Unternehmensreportage.

Vorreiter ist kostenfrei erhältlich unter mittelstand@kpmg.de



Impressum

Herausgeber

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

Redaktion

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

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

Dr. Martin Ribbrock

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

Editorial

Prof. Dr. Wilfried Schulte

Alfredstraße 277
45133 Essen
T +49 201 455-6900

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.