

Juni 2008



Bei Unternehmenstransaktionen entstehen typischerweise hohe Investitionsaufwendungen. Die darauf entfallende Umsatzsteuer erachten die beteiligten Parteien meist als durchlaufenden Posten. Zudem steht das Thema Umsatzsteuer häufig erst am Ende einer Transaktion auf der Agenda. Dabei kann jedoch deren Vernachlässigung zu hohen Kostenbelastungen führen. Dies gilt spätestens seit dem Schreiben des Bundesministeriums für Finanzen (BMF) vom 26. Januar 2007. Darin werden eigene Terminologien hinsichtlich der Begriffe Unternehmen beziehungsweise wirtschaftlicher Tätigkeit für Umsatzsteuerzwecke aufgestellt. Die Finanzverwaltung hat sich hierbei insbesondere zum Umfang des Unternehmens geäußert und die sogenannte Sphärentheorie (die Abgrenzung zwischen nichtunternehmerischer und unternehmerischer Sphäre eines Unternehmens) wiederbelebt. In der Folge können sich hieraus erhebliche Auswirkungen auf die generelle Abzugsfähigkeit der Vorsteuern sowie deren Höhe ergeben.

Erfahrungsgemäß dient bei Betriebsprüfungen dieses Schreiben häufig als Leitfaden

für Prüfungshandlungen. Auch wenn in der Praxis ausreichend Spielraum für Interpretationen besteht, kann die Umsatzsteuer in Betriebsprüfungen leicht zum unerwünschten Kostenfaktor werden, wenn die festgelegten Voraussetzungen nicht erfüllt sind. Im März 2008 hat sich nun auch der Europäische Gerichtshof – die höchste Instanz für umsatzsteuerliche Streitfragen – mit der Frage auseinandergesetzt, ob eine Gesellschaft auch eine nichtunternehmerische Sphäre haben kann. Er bestätigte insoweit, der Vorlagefrage entsprechend, die genannten Grundsätze der Finanzverwaltung. Auch demnach hat zunächst eine Zuordnung der Aufwendungen zur wirtschaftlichen (unternehmerischen) Tätigkeit zu erfolgen, das heißt, es muss ein kausaler Zusammenhang zu steuerbaren Umsätzen der Gesellschaft bestehen. Erst dann kommt der klassische Aufteilungsschlüssel von steuerfreien zu steuerpflichtigen Umsätzen zur Anwendung – und damit die Festlegung der Höhe der abzugsfähigen Vorsteuern.

Der Umfang des Vorsteuerabzugs auf Investitionskosten, denen zunächst kein bestimmter Ausgangsumsatz zugeordnet werden kann, ist eine kritische Größe. Die Spezialisten des Bereichs Indirect Tax Services von KPMG unterstützen Sie anhand umfassender Erfahrungen dabei, dass die Umsatzsteuer innerhalb von Transaktionen nicht zum Kostenfaktor wird.

**Stephanie Alzuhn**  
Tax, Frankfurt am Main

## Inhalt (Auszug)

### Editorial

### Steuerrecht

- 3 Schuldrechtliche Erwerbsanwartschaften als Veräußerungsobjekte im Sinne des § 17 EStG
- 4 AfA-Bemessungsgrundlage bei Einbringung von Wirtschaftsgütern gegen Gewährung von Mitunternehmeranteilen
- 6 Keine AfA bei vollständiger Aufhebung des Kaufvertrags
- 6 Erstmalige Realisierung von Körperschaftsteuerguthaben gemäß § 37 Abs. 2 KStG 1999 n.F.
- 8 Abkommensrechtliche Behandlung von Sondervergütungen
- 8 Keine Gemeinschaftswidrigkeit des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG
- 9 Wertansatz bei Einbringung von Gesellschaftsanteilen in eine Kapitalgesellschaft
- 10 Schenkungsvollzug bei Einräumung einer Unterbeteiligung
- 11 Vorsteuerabzug beim Halten von Beteiligungen
- 13 Gutglaubenschutz bei Nachweis innergemeinschaftlicher Lieferung

### KPMG-Veranstaltungen

### Literaturtipps

### Impressum

Beilage in der Heftmitte:  
Accounting News

## Gewinnermittlung

## Bilanzsteuerliche Berücksichtigung von Altersteilzeitvereinbarungen nach dem Altersteilzeitgesetz

Der BFH hatte im Urteil vom 30.11.2005 (BStBl II 2007 S. 1) entschieden, dass für Verpflichtungen im Rahmen des sogenannten Blockmodells nach dem Altersteilzeitgesetz Rückstellungen zu bilden sind. Zur Bemessung der Rückstellungen wurde in dem BMF-Schreiben vom 28.3.2007 (DB 2007 S. 769; KPMG-Mitteilungen Juni 2007 S. 2) Stellung genommen. Zur zeitlichen Anwendung des Schreibens (Tz. 18) bestimmt das BMF-Schreiben vom 11.3.2008 (DStR 2008 S. 617) nunmehr Folgendes.

Die Regelungen des Schreibens vom 28.3.2007 können – wie bisher – erstmals in nach dem 30.11.2005 aufgestellten Bilanzen berücksichtigt werden. Sie sind spätestens für Bilanzen maßgebend, die nach dem 23.4.2007 (Datum der Veröffentlichung des BFH-Urteils im BStBl) aufgestellt werden. Wurde jedoch die Rückstellung für Altersteilzeitverpflichtungen bereits in einer vor dem 30.11.2005 aufgestellten Bilanz entsprechend diesem Schreiben (28.3.2007) gebildet, so bleibt der Ansatz bestehen.

Eine Änderung des Bilanzpostens für vor diesem Zeitpunkt aufgestellte Bilanzen ist nur im Rahmen einer Bilanzberichtigung möglich. Diese ist zulässig, wenn der Steuerpflichtige zwar die Rückstellung entsprechend dem BMF-Schreiben vom 11.11.1999 (BStBl I 1999 S. 959) gebildet, durch Zusätze oder Vermerke bei der Aufstellung der Bilanz aber dokumentiert hat, dass er einen entgegenstehenden Ansatz begehrt. Hat der Steuerpflichtige fristgerecht durch Einspruch die Berücksichtigung des Bilanzansatzes

mit einem dem BMF-Schreiben vom 11.11.1999 entgegenstehenden Wert begehrt, kann dies als Indiz für einen bereits zum Zeitpunkt der Aufstellung der Bilanz gewollten abweichenden Wert angesehen werden. In diesen Fällen kann der Bilanzansatz berichtigt werden. ■

## Einkommensteuer

## Beschränkter Sonderausgabenabzug privater Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträge ab 1997 verfassungswidrig

Der BFH hatte mit Beschluss vom 14.12.2005 (BStBl II 2006 S. 312) dem BVerfG die Frage vorgelegt, ob die Regelung des beschränkten Sonderausgabenabzugs für Beiträge zu Kranken- und Pflegeversicherungen verfassungsrechtlichen Grundsätzen entspreche. Der BFH hielt die Vereinbarkeit der Abzugsbegrenzung mit Art. 3 und 6 GG für nicht gegeben, soweit dadurch auch Beiträge nicht abziehbar gestellt wurden, die für einen Krankenversicherungsschutz in dem von den gesetzlichen Krankenkassen gewährten Umfang erforderlich waren. Im Streitfall ging es um den Sonderausgabenabzug für Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträge eines selbstständig Tätigen für sich, seine Ehefrau und seine sechs Kinder, die nach den Höchstbeträgen des § 10 Abs. 3 EStG zu weniger als der Hälfte in Abzug gebracht werden konnten. Das BVerfG folgte im Beschluss vom 13.2.2008 (DStR 2008 S. 604) im Wesentlichen der Auffassung des BFH.

Ein Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz (Art. 3 GG) folgt allerdings nicht bereits daraus, dass der Vorwegabzug für Selbstständige (§ 10 Abs. 3 Nr. 2 EStG) hinter den entsprechenden Beträgen der steuerbefreiten Zukunftssicherungsleistungen des Arbeitgebers für Arbeitnehmer nach § 3 Nr. 62 EStG zurückbleibt.

Insoweit bestehen unterschiedliche Systemzusammenhänge. Die Freistellung der Arbeitgeberleistungen bezieht sich auf die gesetzliche Krankenversicherung der Arbeitnehmer. Bei dieser hängen die Beiträge von der Höhe des Verdienstes, nicht aber von dem Umfang des gewährten Versicherungsschutzes bzw. der Anzahl der unterhaltsberechtigten Kinder ab. Diese Beiträge enthalten zugleich einen Solidarbeitrag. Hingegen werden in der privaten Krankenversicherung die Beiträge nach dem Äquivalenzprinzip, also nach dem versicherten Risiko bemessen. Eine Familienversicherung besteht nicht, sodass für Kinder zusätzliche Beiträge zu entrichten sind. Angesichts dieser Systemunterschiede ist ein Vergleich auf der Basis der nominellen Entlastungsbeträge nicht möglich. Der Gesetzgeber kann daher unterschiedliche (angemessene) Regelungen treffen.

Aufwendungen für eine private Krankenversicherung (Vollversicherung) und eine private Pflegeversicherung, die im Umfang dem sozialhilferechtlich gewährleisteten Leistungsniveau entsprechen, gehören zum Existenzminimum, das einkommensteuerrechtlich zu verschonen ist. Beiträge der Steuerpflichtigen für die Kranken- und Pflegeversicherung ihrer unterhaltsberechtigten Kinder sind daher einzubeziehen. Sie werden nämlich weder in § 10 EStG noch sonst im Einkommensteuerrecht berücksichtigt. Insbesondere die Kinderfreibeträge bzw. das Kindergeld sind als allgemeine, zweckungebundene Förderung der Familie konzipiert (vergleiche § 31 EStG) und stehen nicht in Korrelation zu den Beiträgen zur Kranken- und Pflegeversicherung der Kinder. Für die Quantifizierung des sozialhilfegleichen Versorgungsniveaus im Bereich Krankheit und Pflege kann nicht einfach auf Durchschnittswerte zurückgegriffen werden. Die steuerrechtliche Berücksichtigung des Existenzminimums muss vielmehr auf der Beitragsseite ansetzen. Es ist Aufgabe des Gesetzgebers, bei den als erforderlich anzusehenden Versicherungen eine sach-

gerechte Typisierung hinsichtlich des Umfangs der abzugsfähigen Beiträge vorzunehmen. Diesen Grundsätzen genügt die Regelung des § 10 EStG in der für das Streitjahr 1997 geltenden Fassung nicht. Dies gilt auch für alle folgenden Gesetzesfassungen.

Der Verstoß gegen Art. 3 und 6 GG führt im vorliegenden Fall nicht zur Nichtig-erklärung, sondern nur zur Unvereinbar-keitserklärung. Der Gesetzgeber hat verschiedene Möglichkeiten zur Beseitigung des Verfassungsverstoßes. Insbesondere bestehen Typisierungsspielräume bei der Bestimmung der genauen Höhe der abzugsfähigen Kranken- und Pflegever-sicherungsbeiträge. Das BVerfG hat dem Gesetzgeber eine Frist bis Ende 2009 eingeräumt, bis zu deren Ablauf § 10 Abs. 3 EStG weiter anzuwenden ist. Danach wären (in Ermangelung einer Neuregelung) Beiträge zu einer privaten Krankenversicherung und zu einer priva-ten Pflegeversicherung in vollem Umfang als Sonderausgaben abzugsfähig. Eine befristete Fortgeltungsregelung ist unter dem Gesichtspunkt einer geordneten Finanz- und Haushaltsplanung geboten. Dies gilt jedenfalls dann, wenn – wie im Streitfall – die Verfassungslage bisher nicht hinreichend geklärt war und dem Gesetzgeber aus diesem Grund eine angemessene Frist zur Schaffung einer Neuregelung zu gewähren ist. ■

## Sonderausgabenabzug auch für Schulgeldzahlungen an Schulen im EU-Ausland

Nach § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG können 30 % der an inländische Schulen gezahl-ten Schulgelder für Kinder, für die der Kinderfreibetrag bzw. Kindergeld gewährt wird, als Sonderausgaben abge-zogen werden, soweit es sich nicht um Entgelte für Beherbergung, Betreuung und Verpflegung handelt. Für Schulgeld-

zahlungen an Schulen in anderen EU-Mitgliedstaaten wird der Abzug nicht gewährt. Nach der vom Finanzgericht Köln eingeholten Vorabentscheidung des EuGH (Urteil vom 11.9.2007, DStR 2007 S. 1670; KPMG-Mitteilungen November 2007 S. 7) ist diese Differenzierung mit dem Gemeinschaftsrecht (Art. 49 bzw. 18 EG) nicht vereinbar.

Das Finanzgericht Köln entschied im Urteil vom 14.2.2008 (DStR 2008 S. 663; Revision zugelassen), dass der Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht nicht zur Unwirksamkeit des § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG in dem Sinne führt, dass der Sonderausgabenabzug nunmehr auch für Schul-geldzahlungen an inländische Schulen ent-fällt. Der Vorrang des Gemeinschafts-rechts verlangt allerdings grundsätzlich, dass jede nationale Vorschrift unangewen-det bleibt, die einer Gemeinschaftsvor-schrift entgegensteht. Danach wäre § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG nicht anwendbar. Der nationale Gesetzgeber kann aber den Verstoß gegen den Grundsatz der Gleich-behandlung nicht nur dadurch beseitigen, dass er die Belastung (kein Sonderausga-benabzug) auf die Mitglieder der begünstig-ten Gruppe ausdehnt. Ebenfalls möglich ist es, die entsprechende Begünstigung auch auf die Mitglieder der benachteilig-ten Gruppe anzuwenden. Für die Vergan-genheit dürfte die Ausdehnung der Belas-tung in aller Regel dem Grundsatz des Vertrauensschutzes zuwiderlaufen. In sol-chen Fällen kann die Diskriminierung nur dadurch beseitigt werden, dass die begünstigende Regelung auch auf die Mitglieder der benachteiligten Gruppe ausgedehnt wird. Nur eine solche Handhabung dient dem Grundsatz effektiver Rechtsgewäh-rung. Sie entspricht auch der Rechtspre-chung des EuGH in Diskriminierungsfäl-len. Mit dieser Handhabung wird schließ-lich auch keine „Gleichheit im Unrecht“ verwirklicht, da der Sonderausgabenabzug keinen rechtswidrigen Vorteil darstellt.

Anmerkung der Redaktion: Der Referen-tenentwurf des Jahressteuergesetzes 2009 sieht eine Ausdehnung des § 10 Abs. 1

Nr. 9 EStG auf EU/EWR-Schulen, zugleich aber eine betragsmäßige Begrenzung des Abzugsbetrags (2008: 3.000 Euro; 2009: 2.000 Euro, 2010: 1.000 Euro) vor. Ab 2011 soll die Rege-lung generell entfallen. ■

## Schuldrechtliche Erwerbs-anwartschaften als Veräuße-rungsobjekte im Sinne des § 17 EStG

Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören nach näherer Maßgabe des § 17 EStG auch Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, wenn der Veräußerer innerhalb der letz-ten fünf Jahre am Kapital der Gesell-schaft zu mindestens 1 % beteiligt war (bis 31.12.1998: zu mehr als 25 %; bis 31.12.2001: mehr als 10 %). Als Anteile an einer Kapitalgesellschaft gelten auch Anwartschaften auf solche Anteile (§ 17 Abs. 1 Satz 3 EStG).

In dem dem BFH-Urteil vom 19.12.2007 (DStR 2008 S. 668) zugrunde liegenden Streitfall hatte der Mehrheitsgesellschaf-ter einer GmbH, der die Anteile in seinem Privatvermögen hielt, mit dem Mitgesell-schafter 1993 einen Optionsvertrag abge-schlossen. Nach diesem Vertrag konnte der Mitgesellschafter seinen Geschäfts-anteil dem Mehrheitsgesellschafter bis 2000 anbieten (Put-Option). Der Kauf-preis sollte sich in Abhängigkeit vom Geschäftsergebnis der GmbH bemessen. Der Optionsvertrag wurde 1995 in der Weise verändert, dass dem Mehrheits-gesellschafter auch seinerseits ein Kauf-recht eingeräumt wurde. Dieses Kauf-recht (Call-Option) veräußerte er im Streitjahr 1998 an eine AG. Streitig war, ob die Option eine Anwartschaft im Sinne des § 17 EStG darstellte und damit der Besteuerung unterlag. Der BFH bejahte dies.

Der BFH verneinte zunächst, dass der Mehrheitsgesellschafter wirtschaftliches Eigentum an dem der Doppel-Option unterliegenden Geschäftsanteil erworben hatte. Vor Ausübung der Option standen ihm weder Stimmrecht noch Gewinnbezugsrecht zu. Auch war der Kaufpreis nicht fest bestimmt und somit das Risiko der Wertveränderung noch nicht auf ihn übergegangen. Ebenfalls verneinte der BFH den Erwerb eines (dinglichen) Anwartschaftsrechts aufgrund des Optionsvertrags. Zivilrechtlich wird unter einer Anwartschaft eine rechtlich mehr oder weniger gesicherte Aussicht auf den Anfall eines subjektiven Rechts verstanden. Diese beruht darauf, dass der normale Erwerbstatbestand eines solchen Rechts schon teilweise verwirklicht ist und seine Vollendung mit einiger Wahrscheinlichkeit erwartet werden kann. Zum Anwartschaftsrecht verdichtet sich die Anwartschaft aber erst, wenn eine weitgehend gesicherte Rechtsposition des Erwerbers vorliegt, die der andere Erwerbsteilnehmer nicht mehr einseitig beseitigen kann. Das Vollrecht entsteht bei Eintritt bestimmter Voraussetzungen ipso jure, wie beispielsweise beim Ratenkauf unter Eigentumsvorbehalt. Bei einem Optionsrecht, das aber nur auf den Abschluss eines weiteren Vertrags gerichtet ist, entsteht noch kein Anwartschaftsrecht.

Für § 17 EStG ist vom zivilrechtlichen Begriff der Anwartschaft auszugehen. Ein dingliches Anwartschaftsrecht ist nicht zwingend Voraussetzung. Demgemäß genügt die Stellung als Optionsberechtigter zur Ausfüllung des Tatbestandsmerkmals „Anwartschaft“. Der Übergang des Geschäftsanteils auf den Optionsberechtigten bzw. auf einen von ihm benannten Dritten war im Streitfall durch das mit dem Optionsrecht verbundene, unwiderrufliche dingliche Übertragungsangebot weitgehend gesichert.

Eine Anwartschaft im Sinne des § 17 EStG war auch nicht deshalb ausgeschlossen, weil das Optionsrecht nicht

gegenüber der Gesellschaft, sondern einem Mitgesellschafter bestand. Allerdings ist die herrschende Meinung im Schrifttum, dass schuldrechtliche Rechtspositionen (Ansprüche), die sich nicht gegen die Gesellschaft selbst, sondern gegen ihre Gesellschafter richten, nicht zu den Anwartschaften des § 17 EStG gehören. § 17 EStG führe neben den Anwartschaften nur Rechte gegen die Gesellschaft selbst auf. Dies gelte auch für das unter Anwartschaften zu subsumierende Bezugsrecht auf neue Anteile. In diese Systematik seien die Anwartschaften einzubeziehen, zumal „horizontale“ Rechte gegen die Mitgesellschafter keine kapitalbezogenen („vertikalen“) Rechte gegenüber der Gesellschaft vermittelten. Der BFH schloss sich dieser Auffassung für den Fall des Kauf-Optionsrechts nicht an. § 17 EStG bezweckt die Erfassung der von der Gesellschaft erwirtschafteten Vermögenszuwächse, welche dem Gesellschafter nicht durch Gewinnausschüttungen, sondern durch Veräußerung des Anteils oder vergleichbare Vorgänge zufließen. Auch mit der entgeltlichen Übertragung der Anwartschaft (Optionsrecht) nimmt der Gesellschafter an den Vermögenszuwächsen der Gesellschaft teil. Würde die Option steuerfrei belassen, ermögliche dies die Steuerentstrickung des bei der Gesellschaft entstandenen Substanzzuwachses. ■

## AfA-Bemessungsgrundlage bei Einbringung von Wirtschaftsgütern gegen Gewährung von Mitunternehmeranteilen

Bemessungsgrundlage der AfA sind grundsätzlich die Herstellungs- bzw. Anschaffungskosten des Wirtschaftsguts. Wird jedoch ein Wirtschaftsgut, das zuvor zur Erzielung von Überschüsseinkünften verwendet worden war, in ein Betriebsvermögen eingelegt, so gilt

Folgendes: Nach § 7 Abs. 1 Satz 4 EStG 2000 (jetzt: Satz 5) mindert sich die Bemessungsgrundlage der AfA um die Absetzungen für Abnutzung oder Substanzverringerung, Sonderabschreibungen und erhöhte Absetzungen, die bis zum Zeitpunkt der Einlage vorgenommen worden sind. Dies gilt gemäß § 7 Abs. 4 Satz 1 Halbsatz 2 EStG 2000 auch für lineare Gebäudeabschreibungen. Zweck der Regelung ist die Vermeidung einer – sachlich nicht begründeten – doppelten Abschreibung. Sie lässt die Bewertung der Einlage gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG unberührt, deren Ansatz damit zum Teilwert vorzunehmen ist. Lediglich die Bemessungsgrundlage für die AfA wird vermindert.

Im Fall des BFH-Urteils vom 24.1.2008 (DStR 2008 S. 761) hatten zwei Kommanditisten gemäß dem Gesellschaftsvertrag Grundstücke in eine KG eingebracht, für die auf den Kapitalkonten I bzw. II Gutschriften erfolgten. Der Rechtsstreit betraf die Frage, ob die Bemessungsgrundlage für die Abschreibungen gemäß § 7 Abs. 1 Satz 4, Abs. 4 Satz 1 EStG 2000 in Höhe früherer Abschreibungen zu mindern war. Der BFH verneinte dies.

Maßgebend für die Minderung der Bemessungsgrundlage ist, dass die abzuschreibenden Wirtschaftsgüter im Wege der Einlage in das Betriebsvermögen übertragen wurden. Dies trifft bei der Einbringung gegen Gewährung bzw. Erweiterung von Mitunternehmerrechten nicht zu, da insoweit ein tauschähnlicher Vorgang gegeben ist. Nach Abkehr von der sogenannten Bilanzbündeltheorie liegt eine Veräußerung nicht nur dann vor, wenn ein Wirtschaftsgut vom Gesellschafter gegen Barentgelt oder Übernahme von Verbindlichkeiten bzw. Einräumung von Gesellschafterdarlehen in das Gesamthandsvermögen einer gewerblichen Personengesellschaft überführt wird. Gleiches gilt auch, wenn ein Einzelwirtschaftsgut gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in eine gewerbliche

Personengesellschaft eingebracht wird. In diesem Fall ist von einem tauschähnlichen Rechtsgeschäft auch dann auszugehen, wenn der Wert des übertragenen Einzelwirtschaftsguts nicht nur dem Kapitalkonto I, sondern zugleich auch anderen (variablen) Kapitalunterkonten gutgebracht wird. Hierfür spricht die Parallelwertung zur Regelung des § 24 UmwStG. Dem hierin angesprochenen Sachverhalt (Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen gegen Erlangung einer Mitunternehmerstellung) liegt nach ständiger Rechtsprechung ein tauschähnliches Rechtsgeschäft zugrunde. Hierbei ist von einer Gegenleistung auch insoweit auszugehen, als das eingebrachte Betriebsvermögen neben dem Festkapitalkonto auch variablen Unterkonten oder einer gesamthänderisch gebundenen Rücklage gutgeschrieben wird. Angesichts der strukturellen Gleichheit ist auch bei der Einbringung von Einzelwirtschaftsgütern von einer einheitlichen Beurteilung des Einbringungsvorgangs auszugehen. Im Streitfall ließ der BFH es deshalb dahingestellt, ob für die eingebrachten Grundstücke Gutschriften auch auf dem Kapitalkonto II erfolgten und dort Eigenkapital oder Verbindlichkeiten darstellten. Stellten sie Gesellschafterdarlehen dar, kam eine Abzinsung nicht in Betracht, da sie sich in der Gesamtbilanz mit den Forderungen in den Gesellschafter-Sonderbilanzen ausglich. ■

## Barausgleich des Stillhalters einer Kaufoption nicht als Werbungskosten abziehbar

Bei Optionsgeschäften erlangt der Erwerber der Option das Recht, vom Stillhalter jederzeit während der Laufzeit der Option (amerikanische Variante) oder zu einem bestimmten Zeitpunkt (europäische Variante) die den Gegenstand des Optionsgeschäfts bildenden Basiswerte (Wertpapiere) zum vereinbarten Preis zu kaufen oder an ihn zu verkaufen. Der

Optionsverkäufer (Stillhalter) hat während der Dauer des Optionsrechts abzuwarten („stillzuhalten“) und muss bei Ausübung der Option die Basiswerte zum vereinbarten Preis liefern bzw. abnehmen. Dafür erhält er die Optionsprämie. In der Praxis werden Wertpapier-Optionen häufig in der Form abgeschlossen, dass statt Lieferung bzw. Abnahme der Wertpapiere nur die Differenz zwischen aktuellem Kurs und dem im Optionsgeschäft vereinbarten Kurs zu zahlen ist (Barausgleich).

Die Optionsprämien führen zu Einkünften im Sinne des § 22 Nr. 3 EStG. Nach dem BFH-Urteil vom 13.2.2008 (DStR 2008 S. 765) stellt ein Barausgleich, der vom Stillhalter zu zahlen ist, keine Werbungskosten bei seinen Einkünften gemäß § 22 Nr. 3 EStG dar. Bei Optionsgeschäften trennt der BFH zwischen Eröffnungs-, Basis- und gegebenenfalls Gegengeschäft. Deshalb bilden das die Prämien auslösende Stillhaltergeschäft und das Basisgeschäft kein einheitliches Termingeschäft. Der Optionsgeber erhält die Prämie als Gegenleistung für eine wirtschaftlich und rechtlich selbstständige Leistung, nämlich für seine vertraglich eingegangene Bindung und das damit verbundene Risiko, in Anspruch genommen zu werden. Er behält die Prämie unabhängig davon, ob er aus der Option in Anspruch genommen wird und ein Basisgeschäft bzw. einen Barausgleich durchführen muss. Folge der Trennung der verschiedenen Bereiche ist, dass Verluste aus dem Basis- (Wertpapier-)geschäft sich nicht im Stillhaltergeschäft auswirken können. Die Aufwendungen aus dem Barausgleich können somit nicht als Werbungskosten bei den Einkünften gemäß § 22 Nr. 3 EStG (Optionsprämien) in Abzug gebracht werden. Im Streitfall war das Basisgeschäft 1994 durchgeführt worden, also bevor Differenzgeschäfte durch das StEntlG 1999/2000/2002 in den Einkünftebereich einbezogen wurden. Die Aufwendungen aus dem Barausgleich vollzogen sich daher auf der steuerneutralen Vermögensebene.

Dem widerspricht die Beurteilung bei Glattstellungsgeschäften nicht. Zwar ist auch das Glattstellungsgeschäft (Gegengeschäft zur Kompensation der Risiken aus dem Eröffnungsgeschäft) vom Eröffnungsgeschäft zu trennen. Jedoch ist das auslösende Moment für die Ausgaben dem steuerbaren Bereich zuzuordnen, weil der Steuerpflichtige die Risiken aus dem Eröffnungsgeschäft durch das Glattstellungsgeschäft vermindern will. ■

## Voraussetzungen für den Werbungskostenabzug bei wirtschaftlichem Verlust einer Darlehensforderung des Arbeitnehmers

Für die Annahme von Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Tätigkeit ist es ausreichend, wenn die Ausgaben den Beruf des Arbeitnehmers im weitesten Sinne fördern. Aufwendungen im Sinne des § 9 Abs. 1 EStG können auch Substanzverluste sein, die den Arbeitnehmer unfreiwillig treffen. Sind die Aufwendungen durch den wirtschaftlichen Verlust einer Darlehensforderung entstanden, besteht keine ausdrückliche Regelung im EStG, welchen Einkünften diese Aufwendungen zuzuordnen sind. Insofern ist für die Zuordnung die Einkunftsart maßgebend, die im Vordergrund steht und die Beziehungen zu den anderen Einkünften verdrängt. Kommt es dem Arbeitnehmer bei der Darlehensvergabe vornehmlich auf die Zinserträge an, stehen die Einkünfte aus Kapitalvermögen im Vordergrund. Der wirtschaftliche Verlust der Darlehensforderung wäre dann nicht berücksichtigungsfähig. Als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Tätigkeit ist jedoch der Verlust einer Darlehensforderung zu berücksichtigen, wenn der Arbeitnehmer das Risiko des Darlehensverlustes aus beruflichen Gründen bewusst auf sich genommen hat. Die Feststellungslast trägt der Arbeitnehmer.

Nach dem BFH-Urteil vom 7.2.2008 (DB 2008 S. 734) ist in solchen Fällen unter Abwägung aller Umstände zu beurteilen, ob im konkreten Einzelfall berufliche Gründe vorliegen. Dies trifft zu, wenn der Arbeitnehmer nahezu ausschließlich die Sicherung seines bestehenden oder die Erlangung eines höherwertigen Arbeitsplatzes erstrebt. Ein Indiz kann sein, dass ein Dritter das Darlehen wegen des Ausfallrisikos nicht gewährt hätte. Der beruflichen Veranlassung steht weder die Vereinbarung einer üblichen Verzinsung entgegen noch der Umstand, dass – so im Streitfall – das Darlehen nicht der GmbH als Arbeitgeberin unmittelbar gegeben wurde, sondern dem alleinigen Gesellschafter und Geschäftsführer. Auch ist maßgebend, ob die bezweckte Förderung des Berufs tatsächlich erreicht wird. Das Finanzgericht hatte die nach diesen Grundsätzen erforderlichen Feststellungen zur beruflichen Veranlassung der Darlehensgewährung nicht getroffen. Der BFH verwies deshalb den Rechtsstreit zurück. Dabei wies er darauf hin, dass der Werbungskostenabzug nur in dem Jahr möglich ist, in dem für den Arbeitnehmer die Wertlosigkeit der Darlehensforderung erkennbar war. ■

## Keine AfA bei vollständiger Aufhebung eines Kaufvertrags

Die Abschreibungen gemäß § 7 EStG dienen nicht dem Ausgleich eines eingetretenen Wertverzehr ohne Aufwand, sondern der typisierend periodengerechten Verteilung der Aufwendungen in Gestalt von Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Die Inanspruchnahme von AfA setzt demnach voraus, dass der Steuerpflichtige Anschaffungs- oder Herstellungskosten für ein Wirtschaftsgut selbst aufgewendet hat.

Nach dem BFH-Urteil vom 19.12.2007 (DB 2008 S. 795) ist diese Voraussetzung nicht (mehr) erfüllt, wenn ein Kaufver-

trag über ein Wirtschaftsgut in vollem Umfang aufgehoben wird. Es kommt dabei nicht darauf an, ob der Kaufpreis bereits entrichtet wurde und ob gegebenenfalls die Rückzahlung des Kaufpreises noch erfolgen muss. Im Streitfall war Ende 1996 ein Kaufvertrag über eine Gewerbeinheit eines Gebäudes geschlossen worden. Da die Genehmigung für eine gewerbliche Nutzung nicht erreicht wurde, hoben die Parteien den Kaufvertrag durch notarielle Einigung vom 19.12.1997 seinem gesamten Inhalt nach auf. Die von der Käuferin geltend gemachte Abschreibung für elf Monate gewährte der BFH nicht. ■

### Körperschaftsteuer

## Veräußerungsgewinnbefreiung nach § 8b KStG; Behandlung von im Voraus oder nachträglich entstandenen Veräußerungskosten

Das BMF-Schreiben vom 13.3.2008 (DStR 2008 S. 618) nimmt zu der Frage Stellung, wie im Voraus bzw. nachträglich entstandene Veräußerungskosten bei Anwendung des § 8b KStG zu behandeln sind. Sie sind im Wirtschaftsjahr der (steuerfreien) Veräußerung bei der Ermittlung des Veräußerungsergebnisses zu berücksichtigen. Dies gilt unabhängig davon, ob bei ihrer Entstehung das Halbeinkünfteverfahren bereits gegolten hat oder nicht.

Bei der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung für Personengesellschaften müssen die Veräußerungskosten in dem Jahr, in dem sie entstanden sind, gesondert ausgewiesen werden. Im Fall nachträglicher Kaufpreisminderungen oder -erhöhungen ist die Veranlagung des Wirtschaftsjahrs zu ändern, in dem die Veräußerung erfolgte. Dabei ist davon auszugehen, dass die Kaufpreisänderung im Wirtschaftsjahr der Veräußerung ein-

trat. Aufwand oder Ertrag aus einer Auf- oder Abzinsung der Kaufpreisforderung unterliegen nicht der Anwendung des § 8b KStG. In einem Beispiel werden die Auswirkungen dargelegt. ■

## Erstmalige Realisierung von Körperschaftsteuerguthaben gemäß § 37 Abs. 2 KStG 1999 n. F.

Bei der Umstellung des Körperschaftsteuersystems vom Anrechnungs- auf das sogenannte Halbeinkünfteverfahren sollte das zum Schluss des Anrechnungssystems bestehende Anrechnungsguthaben im Grundsatz erhalten bleiben und genutzt werden können. § 37 KStG 1999 n. F. sah deshalb die Feststellung des Körperschaftsteuerguthabens und dessen Nutzung durch Gewinnausschüttungen vor. Im Fall des BFH-Urteils vom 19.12.2007 (DStR 2008 S. 711) betraf der Rechtsstreit die Frage, ob eine GmbH mit abweichendem Wirtschaftsjahr (vom 1.4. bis 31.12. des Folgejahrs) bereits aufgrund einer am 31.3.2001 beschlossenen und am 15.5.2001 vorgenommenen Vorabgewinnausschüttung das Guthaben nutzen konnte.

Nach § 37 Abs. 2 KStG 1999 n. F. kann es zu einer Minderung der Körperschaftsteuer nur durch Gewinnausschüttungen kommen, die nach dem Stichtag für die erstmalige Ermittlung des Körperschaftsteuerguthabens gemäß § 37 Abs. 1 KStG 1999 n. F. vorgenommen werden. Dies folgt daraus, dass die Vorschrift auf Gewinnausschüttungen abstellt, die „in den folgenden Wirtschaftsjahren“ erfolgen. Bei Kapitalgesellschaften mit abweichendem Wirtschaftsjahr ist Stichtag der Schluss des in 2002 endenden Wirtschaftsjahrs, mithin im Streitfall der 31.3.2002. Zwar ist eine Gewinnausschüttung zu dem Zeitpunkt „erfolgt“, in dem sie abgeflossen ist. Jedoch war die Ausschüttung bereits am 15.5.2001

abgefließen, also vor dem Stichtag. Demgemäß konnte sie nicht zu einer Körperschaftsteuermindering nach § 37 Abs. 2 KStG 1999 n. F. führen.

Die Regelung des § 37 Abs. 2 KStG 1999 n. F. hat zur Folge, dass sich eine einjährige „Minderungspause“ für Vorabauschüttungen ergibt, die in dem dem Stichtag unmittelbar vorausgehenden Wirtschaftsjahr 2001 bzw. 2001/02 abgefließen sind. Für diese ist weder nach altem noch nach neuem Recht eine Minderung möglich. Das gilt in gleicher Weise für Vorabgewinnausschüttungen, die wie im Streitfall zwar in einem vorangegangenen Wirtschaftsjahr beschlossen wurden, aber erst im Wirtschaftsjahr 2001 bzw. 2001/02 abgefließen sind (sogenannte verspätet abgefllossene Vorabauschüttungen). Diese Folge ist als bewusste Entscheidung des Gesetzgebers hinzunehmen. Es besteht keine planwidrige Regelungslücke, die durch entsprechende Auslegung der Vorschrift geschlossen werden könnte. Der Gesetzgeber hat sich dafür entschieden, in dem nachlaufenden Übergangsjahr noch das Anrechnungssystem für Gewinnausschüttungen für ein abgelaufenes Wirtschaftsjahr anzuwenden, um mit diesem Übergangsjahr das Anrechnungssystem vollständig auslaufen zu lassen. Diese Regelung beruhte auf einem Vorschlag des Vermittlungsausschusses. Es kann nicht angenommen werden, dass der Gesetzgeber die Auswirkungen dieser Regelung nicht bedacht hat. Da für die Zeitversetzung um ein Jahr hinreichende sachliche Gründe bestanden, hielt der BFH verfassungsrechtliche Bedenken nicht für gegeben.

Anmerkung der Redaktion: Zur Realisierung von Körperschaftsteuerguthaben siehe auch BFH vom 28.11.2007 (DStR 2008 S. 445; KPMG-Mitteilungen Mai 2008 S. 4). ■

### Körperschaftsteuer/Betriebe gewerblicher Art

## Entgelte eines Betriebes gewerblicher Art für die Überlassung von Hoheitsvermögen

In dem dem BFH-Beschluss vom 6.11.2007 (DStR 2008 S. 714) zugrunde liegenden Rechtsstreit hatte sich eine Stadt gegenüber einer von mehreren Entsorgungsunternehmen gegründeten Arbeitsgemeinschaft vertraglich zum Einsammeln von Altglas, Papier und Leichtverpackungen verpflichtet. Zu diesem Zweck wurden Depotcontainer an verschiedenen Standorten im Stadtgebiet aufgestellt sowie Papiertonnen und Kunststoffsäcke zur Verfügung gestellt. (Tätigkeit im Rahmen des § 6 der Verpackungsordnung – sogenanntes Duales System). Für die Nutzung der öffentlichen Straßen und Plätze erteilte die Stadt dem Betrieb gewerblicher Art eine Sondernutzungserlaubnis und erhob zugleich Sondernutzungsgebühren. Das Finanzamt vertrat die Auffassung, die Sondernutzungsgebühren seien wie verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA) zu behandeln. Der BFH entschied, dass diese Gebühren den Gewinn des Betriebes gewerblicher Art minderten (Änderung der Rechtsprechung).

Die Tätigkeit der Stadt für die Arbeitsgemeinschaft war als Betrieb gewerblicher Art zu beurteilen. Zwar sind die Gebietskörperschaften gesetzlich verpflichtet, in ihrem Gebiet die Abfälle privater Haushalte zu beseitigen, sodass diese Tätigkeit hoheitlicher Natur ist. Durch die Verpackungsverordnung vom 21.8.1998 ist diese Pflicht jedoch zum Teil auf die private Wirtschaft übergegangen. Dies betrifft den Bereich des Dualen Systems. Erbringen juristische Personen des öffentlichen Rechts Leistungen im Bereich des Dualen Systems, begründen

sie deshalb einen Betrieb gewerblicher Art und keinen Hoheitsbetrieb.

Nach ständiger Rechtsprechung sind Vermögensminderungen der Betriebe gewerblicher Art zugunsten der Trägerkörperschaft bei der Gewinnermittlung nach den Grundsätzen zu beurteilen, die für Vereinbarungen zwischen Kapitalgesellschaften und ihrem beherrschenden Gesellschafter gelten. Hiervon besteht jedoch eine Ausnahme. Soweit die Trägerkörperschaft den Betrieb gewerblicher Art mit Miet- oder Pachtzinsen belastet für Wirtschaftsgüter, die wesentliche Betriebsgrundlagen des Betriebes gewerblicher Art bilden, sind diese nicht abziehbar. Dem in § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG verifizierten Verbot der steuerlichen Begünstigung der gewerblichen Betriebe der öffentlichen Hand (Neutralitätsgebot) würde nicht entsprochen, wenn die Miet- und Pachtzinsen den Gewinn des Betriebes gewerblicher Art minderten, die Zinsen jedoch in der Regel nicht zu versteuern sind, während der Alleingesellschafter einer Kapitalgesellschaft, der dieser wesentliche Betriebsgrundlagen verpachtet hat, nach den Grundsätzen der Betriebsaufspaltung die Verpachtungseinnahmen als gewerbliche Einkünfte versteuern muss.

Im Streitfall bildeten die zur Sondernutzung überlassenen Standflächen für Container eine wesentliche Betriebsgrundlage. Gleichwohl waren die hierfür festgesetzten Entgelte nicht wie vGA zu behandeln. Die Erlaubnis zur Nutzung der Standflächen für Glascontainer und die Belastung mit dem Sondernutzungsentgelt nach der einschlägigen Gebührensatzung sind dem hoheitlichen Bereich zuzuordnen. Die Einnahmen fallen in einem Hoheitsbetrieb an und nicht in einem Betrieb gewerblicher Art. Dem steht nicht entgegen, dass die Körperschaft die Sondernutzung für sich selbst beansprucht. Denn hierdurch wird die hoheitliche Tätigkeit nicht in eine erwerbswirtschaftliche Tätigkeit umgewandelt. Nur dann aber käme eine Hin-

zurechnung nach den Grundsätzen der vGA in Betracht.

Eine Hinzurechnung der Sondernutzungsgebühren ist auch nicht aus Wettbewerbsgründen geboten. An der früheren gegenteiligen Meinung hält der Senat nicht mehr fest. Den Unternehmen der Privatwirtschaft können von ihren Gesellschaftern keine Sondernutzungsrechte an öffentlichen Straßen eingeräumt werden. Hierzu bedarf es stets einer straßenbehördlichen Erlaubnis, die nach einheitlichen Maßstäben zu erteilen ist. Eine Verzerrung des Wettbewerbs ist somit nicht erkennbar. ■

#### Doppelbesteuerungsabkommen

### Abkommensrechtliche Behandlung von Sondervergütungen

Der BFH hat sich in seinem Urteil vom 17.10.2007 (DStR 2008 S. 659) mit der Frage befasst, ob die Zinseinkünfte, die ein in den USA ansässiger Gesellschafter einer deutschen Mitunternehmerschaft (im Streitfall: GmbH & Co. KG) aus einem der Gesellschaft gewährten Darlehen bezieht, in Deutschland besteuert werden können. Der BFH verneinte dies auf der Basis des für das Streitjahr 1991 geltenden Doppelbesteuerungsabkommens USA vom 29.8.1989 (DBA USA 1989).

Nach Art. 11 Abs. 1 DBA USA 1989 können Zinsen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden. Zinsen sind die Einkünfte aus Forderungen jeder Art. Der Begriff der Forderungen ist im Abkommen nicht ausdrücklich geregelt und bestimmt sich daher nach deutschem Recht (Art. 3 Abs. 2 DBA USA 1989). Dieses erkennt, obwohl es Personengesellschaften nicht als Subjekte des Einkommensteuerrechts begreift, Verträge – und damit auch Forderungen –

zwischen ihnen und ihren Gesellschaftern an. Aus der Sicht des deutschen Steuerrechts entsteht bei einem verzinslichen Gesellschafterdarlehen für den Gesellschafter eine Zinsforderung und für die Gesellschaft eine Zinsverbindlichkeit. Beide Positionen zählen zwar zu den Einkünften des Gesellschafters aus Gewerbebetrieb, weshalb sie sich bei der Ermittlung seiner Einkünfte letztlich ausgleichen. Dennoch beruht diese Konzeption darauf, dass eine Forderung zwischen Gesellschafter und Gesellschaft besteht. Dieselbe Vorstellung liegt dem deutschen Zivilrecht wie auch dem US-amerikanischen Recht zugrunde. Demgemäß handelte es sich im Streitfall um Zinsen gemäß der Definition in Art. 11 Abs. 2 DBA USA 1989.

Art. 11 Abs. 1 DBA USA 1989 ist nach Abs. 3 dieser Vorschrift nicht anzuwenden, wenn der Nutzungsberechtigte im anderen Vertragsstaat eine gewerbliche Tätigkeit durch eine dort belegene Betriebsstätte ausübt und die Forderung, für die die Zinsen gezahlt werden, Betriebsvermögen dieser Betriebsstätte ist. Das Besteuerungsrecht steht dann dem anderen Staat zu. Die Betriebsstätten von Personengesellschaften sind abkommensrechtlich den Gesellschaftern als eigene Betriebsstätten (anteilig) zuzurechnen. Somit übte der US-Gesellschafter über die KG eine gewerbliche Tätigkeit in Deutschland durch eine dort belegene Betriebsstätte aus. Jedoch waren die Darlehensforderungen des US-Gesellschafters nicht Betriebsvermögen der deutschen Betriebsstätte. Dies würde voraussetzen, dass die Forderungen aus Sicht der Betriebsstätte einen Aktivposten bilden. Denn der Betriebsstätte sind nach Art. 7 Abs. 2 DBA USA 1989 die Gewinne zuzurechnen, die sie hätte erzielen können, wenn sie eine gleiche oder ähnliche Tätigkeit unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen als selbstständiges und unabhängiges Unternehmen ausgeübt hätte. Bei einem vergleichbaren selbstständigen Unternehmen wären aber für die Zinszahlungen an einen Gesell-

schafter Passivposten und keine Aktivposten auszuweisen gewesen.

Ein deutsches Besteuerungsrecht lässt sich auch nicht aus dem Protokoll zum DBA USA 1989 herleiten. Die dort enthaltenen Regelungen erfassen den der Entscheidung zugrunde liegenden Sachverhalt nicht, und es liegt auch keine abweichende tatsächliche Handhabung des Abkommens nach allgemeinen Grundsätzen vor. ■

#### Grunderwerbsteuer/Gemeinschaftsrecht

### Keine Gemeinschaftswidrigkeit des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG

Der Grunderwerbsteuer unterliegt nicht nur der entgeltliche Erwerb von Grundstücken unmittelbar, sondern auch andere Tatbestände, in denen wirtschaftlich ein vergleichbarer Effekt erreicht wird. So wird der Grunderwerbsteuer nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG auch ein Rechtsgeschäft unterworfen, das den Anspruch auf Übertragung von Anteilen an einer grundbesitzenden Kapitalgesellschaft begründet, wenn durch die Übertragung mittelbar oder unmittelbar alle Anteile (ab 1.1.2000: 95 % der Anteile) sich in der Hand des Erwerbers vereinigen. Die Grunderwerbsteuer bemisst sich in diesen Fällen nach dem Wert der inländischen Grundstücke im Eigentum der Gesellschaft. Gleiches gilt, wenn im Rahmen einer Kapitalerhöhung Anteile einer grundbesitzenden Kapitalgesellschaft in eine andere Kapitalgesellschaft eingebracht werden, die dadurch zu insgesamt 100 % bzw. 95 % an der grundbesitzenden Kapitalgesellschaft beteiligt ist.

In dem dem BFH-Urteil vom 19.12.2007 (DB 2008 S. 617) zugrunde liegenden Streitfall hatte eine Kapitalgesellschaft 1999 im Wege der Sachkapitalerhöhung weitere Anteile an einer grundbesitzenden ►

# Accounting News

NEUIGKEITEN ZUR RECHNUNGSLEGUNG NACH IFRS UND HGB

Juni 2008

## Inhalt

### A. Aktuelle Entwicklungen

Veröffentlichte Diskussionspapiere des IASB, FASB und PAAinE zur Abgrenzung von Eigen- und Fremdkapital

### B. Weitere Themen

CESR veröffentlicht zweite Sammlung von Auszügen aus der Datenbank zu Enforcement-Entscheidungen

## A. Aktuelle Entwicklungen

### Veröffentlichte Diskussionspapiere des IASB, FASB und PAAinE zur Abgrenzung von Eigen- und Fremdkapital

Auch nach der Veröffentlichung der Änderung des IAS 32 *Puttable Financial Instruments and Obligations Arising on Liquidation* am 14. Februar 2008 ist die Frage nach der „richtigen“ Abgrenzung zwischen Eigen- und Fremdkapital noch nicht dauerhaft geklärt. Derzeit befinden sich zur langfristigen Lösung dieser Problemstellung drei Papiere mit insgesamt fünf Ansätzen in der Diskussion: Der bestehende IAS 32 (rev. 2008), drei Ansätze des US-amerikanischen Standardsetters – des Financial Accounting Standards Board (FASB) – und der eines Diskussionspapiers der Pro-Active Accounting Activities in Europe (PAAinE).

Die wesentlichste methodische Änderung gegenüber dem bestehenden IAS 32 besteht bei den neu vorgestellten Ansätzen darin, dass eine „Definitionsumkehr“ stattfindet. Während bisher finanzielle Verbindlichkeiten definiert wurden und das Eigenkapital als Residualgröße aus finanziellen Vermögenswerten und finanziellen Schulden galt, verfolgen die neu vorge-

stellten Ansätze nun das Ziel, ein eigenständiges Definitionskriterium für eine Eigenkapitalabgrenzung vorzugeben.

Das Diskussionspapier des International Accounting Standards Board (IASB), der Ansatz des FASB und der des PAAinE-Diskussionspapiers werden nachfolgend in einem Überblick dargestellt.

#### IASB-Diskussionspapier

Zur generellen Lösung der Abgrenzungproblematik verfolgt das IASB derzeit ein Gemeinschaftsprojekt mit dem FASB. Es hat eine grundlegende Überarbeitung des Prinzips zur Abgrenzung zwischen Eigen- und Fremdkapital in den IFRS zum Gegenstand.

Das IASB hat am 28. Februar 2008 das aus dieser Zusammenarbeit entstandene Diskussionspapier *Financial Instruments with Characteristics of Equity* veröffentlicht. Stellungnahmen hierzu können bis zum 5. September 2008 eingereicht werden.

Das Diskussionspapier hat drei wesentliche Schwerpunkte:

- Zum einen analysiert das IASB die derzeitige Abgrenzung nach IAS 32 und fasst die daraus in der Vergangenheit kontrovers diskutierten Kritikpunkte des bestehenden Standards zusammen.
- Zum anderen stellt das IASB drei alternative Ansätze zur Abgrenzung

zwischen Eigen- und Fremdkapital zur Diskussion. Diese drei Ansätze sind vom FASB ohne Mitwirkung des IASB entwickelt worden. Für das Gemeinschaftsprojekt wurde ein sogenannter *modified joint approach* gewählt, bei dem das FASB das erste Diskussionspapier allein erarbeitet und das IASB erst mit dessen Veröffentlichung aktiv wird.

- Darüber hinaus verweist das IASB auf den Ansatz und das Diskussionspapier der PAAinE. Dieses entstand unter dem Dach der European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) und unter der Projektleitung des Deutschen Rechnungslegungs Standards Committee (DRSC).

#### Ansätze des FASB

Die vom FASB im Diskussionspapier *Financial Instruments with Characteristics of Equity* erarbeiteten drei Ansätze wurden bereits am 30. November 2007 zur öffentlichen Stellungnahme herausgegeben.

Die Unterscheidung zwischen Eigenkapital- und Nichteigenkapitalinstrumenten erfolgt nach den Ansätzen:

- *Basic ownership* (wesentliche Eigentümerschaft);
- *Ownership-settlement* (Beendigung der Eigentümerschaft);
- *Reassessed expected outcomes* (wahrscheinlichkeitsbasierte Klassifizierung anhand aktueller ökonomischer Bedingungen).

Alle drei Ansätze basieren auf der Grunddefinition eines *basic ownership*-Instruments. Dabei handelt es sich um die nachrangigste Klasse von Ansprüchen, deren Anspruchsrecht auf einen Anteil der Vermögenswerte erst dann besteht, wenn alle anderen Ansprüche erfüllt worden sind.

Nach dem *basic ownership*-Ansatz würden ausschließlich Instrumente, die die Definition des *basic ownership*-Instruments erfüllen, zu einer Eigenkapitalklassifikation führen. Alle anderen Finanzinstrumente wären Verbindlichkeiten. Die bisher zulässige Einordnung von Derivaten als sogenannte Eigenkapital-Derivate, die beim erstmaligen Ansatz erfolgsneutral mit dem Eigenkapital des Unternehmens verrechnet werden und für die keine Folgebewertung stattfindet, wäre nicht mehr zulässig. Dies bedeutet insgesamt, dass nach diesem Ansatz zukünftig erheblich weniger Instrumente als Eigenkapital eingeordnet werden, als dies nach dem bestehenden IAS 32 der Fall ist.

Bei dem *ownership settlement*-Ansatz würden zusätzlich kündbare *basic ownership*-Instrumente und ausgewählte Derivate als Eigenkapital klassifiziert werden. Diese Vorgehensweise würde dazu führen, dass mehr Finanzinstrumente in Eigen- und Fremdkapitalkomponenten zerlegt und weniger Derivate berücksichtigt würden. Im Ergebnis ist dieser Ansatz jedoch am ehesten mit den bestehenden Regelungen vergleichbar.

Der *reassessed expected outcomes*-Ansatz würde aus heutiger Sicht erheblich mehr Finanzinstrumente oder Komponenten von Finanzinstrumenten als Eigenkapital klassifizieren als bisher. Er ist am wenigsten mit dem bestehenden Ansatz vergleichbar.

Das FASB favorisiert den *basic ownership*-Ansatz. Das IASB hat sich bisher weder für einen der drei FASB-Ansätze noch für einen anderen Ansatz zur Unterscheidung zwischen Eigenkapital- und Nicht-Eigenkapitalinstrumenten entschieden und ist auch noch zu keiner vorläufigen Ansicht gekommen.

#### Ansatz des PAAinE-Diskussionspapiers

Die Veröffentlichung des PAAinE-Diskussionspapiers *Distinguishing between Liabilities and Equity* am 28. Januar 2008 erfolgte mit der Zielset-

zung, das langfristige Gemeinschaftsprojekt des IASB und des FASB konstruktiv zu begleiten und insbesondere die deutschen Interessen bei der Fragestellung der Eigenkapitalabgrenzung stärker zu vertreten. Dieses europäische Diskussionspapier stellt einen Alternativvorschlag zu den vom FASB vorgestellten Ansätzen dar und kann bis zum 28. Juli 2008 kommentiert werden.

Der vorgestellte Weg basiert auf einem sogenannten *loss absorption*-Ansatz, das heißt der Fähigkeit des Kapitals, Verluste zu tragen. Eigenkapital wird in diesem Sinne als Risikokapital verstanden. Jene Kapitalbestandteile, die die Fähigkeit besitzen, Verluste zu absorbieren, wären als Eigenkapital auszuweisen. Gewinnrücklagen und Bewertungsreserven wie etwa Neubewertungsrücklagen und *cash flow hedging*-Reserven werden ebenfalls als Verluste absorbierendes Kapital angesehen. Derivate stellen demgegenüber nach dem *loss absorption*-Ansatz kein Eigenkapital dar.

#### B. Weitere Themen

### CESR veröffentlicht zweite Sammlung von Auszügen aus der Datenbank zu Enforcement-Entscheidungen

Der Ausschuss der europäischen Wertpapieraufsichtsbehörden (*Committee of European Securities Regulators* – CESR) hat eine zweite Sammlung von *enforcement*-Entscheidungen veröffentlicht, die von nationalen *enforcement*-Gremien verabschiedet wurden. Durch regelmäßige Veröffentlichung von Auszügen aus seiner Datenbank will CESR einen Beitrag dazu leisten, dass eine konsistente und angemessene Anwendung der IFRS innerhalb der EU gewährleistet ist (siehe auch IFRS-News, Juni 2007). CESR weist darauf hin, dass die Entschei-

dungen keine allgemein verbindliche Interpretation der IFRS darstellen.

Im Folgenden werden die Leitgedanken der Entscheidungen zu ausgewählten Einzelfällen unter Verkürzung des Sachverhalts aufgeführt.

#### **Bilanzierung von aktiven latenten Steuern auf Verlustvorträge**

Ein Unternehmen hatte einen hohen steuerlichen Verlustvortrag angesammelt. Seit 2000 wurde lediglich in den Jahren 2003 und 2004 jeweils ein (geringes) positives Vorsteuerergebnis erwirtschaftet. Das Unternehmen gab außerdem bekannt, dass – entgegen seiner Erstprognose für das Jahr 2005, die ein starkes Wachstum und positives Jahresergebnis vorsah – wieder ein signifikanter Verlust erwartet wurde.

Zum 30. Juni 2005 erstellte das Unternehmen erstmalig einen konsolidierten Quartalsabschluss nach IFRS. Die zu diesem Zeitpunkt in der Bilanz ausgewiesenen aktiven latenten Steuern auf Verlustvorträge betragen circa 34 % des Eigenkapitals.

Das nationale *enforcement*-Gremium entschied, dass der Ansatz von aktiven latenten Steuern auf Verlustvorträge in diesem Fall nicht im Einklang mit IAS 12.34 stand. Die Entscheidung wurde wie folgt begründet: Es lagen keine überzeugenden substantziellen Hinweise dafür vor, dass dem Unternehmen ein ausreichendes zu versteuerndes Ergebnis zur Verfügung stehen wird, gegen das die ungenutzten steuerlichen Verluste vom Unternehmen verrechnet werden können. Dabei wurden insbesondere die folgenden Faktoren in Betracht gezogen:

- Fehlende Historie von (hohen) positiven Vorsteuerergebnissen des Unternehmens;
- Wesentliche Abweichungen der Budgetzahlen von den realisierten Ergebnissen;

- Kurz- bzw. mittelfristige Erwartungen des Unternehmens;
- Entwicklung des Auftragsbestands des Unternehmens.

#### **Abschreibung von immateriellen Vermögenswerten**

Ein Telekommunikationsunternehmen erwarb eine öffentlich ausgeschriebene Lizenz für die Erbringung von Telefondiensten in einer bestimmten Region für einen bestimmten Zeitraum. Für die Folgebewertung des immateriellen Vermögenswerts vertrat das Unternehmen folgende Auffassung: Der dem Vermögenswert anhaftende wirtschaftliche Nutzen sei darin zu sehen, dass das Unternehmen durch den Erwerb der Lizenz die Erlaubnis bekommt, in dieser Region Umsätze zu generieren. Da der Kaufpreis hauptsächlich für die Gewährung dieser Erlaubnis bezahlt wurde, müsse die Abschreibung der Lizenz nach dem Grad der Leistungserbringung bestimmt werden, die anhand von generierten Umsätzen bzw. der Nachfrage in der Region zu messen ist. Demnach wurde die Lizenz umsatzproportional über ihre Laufzeit abgeschrieben.

Das nationale *enforcement*-Gremium sah darin einen Verstoß gegen IAS 38.97 ff. Diese Regelungen sehen vor, dass die Abschreibungsmethode den erwarteten Verbrauch des zukünftigen wirtschaftlichen Nutzens des Vermögenswerts durch das Unternehmen widerspiegelt. Falls dieser Verbrauch nicht verlässlich bestimmt werden kann, ist die lineare Abschreibungsmethode anzuwenden. Eine Abschreibungsmethode, die zu einem niedrigeren kumulierten Abschreibungsbetrag führt als die lineare Methode, findet nur in sehr seltenen Fällen Anwendung. Aufgrund der Tatsache, dass das Unternehmen in dieser Region früher nicht tätig war, fehlt es an der Verlässlichkeit der Einschätzung, dass die Nachfrage bzw. der Umsatz der beste Indikator für den Nutzungsverlauf sei.

#### **Änderung der Bilanzierungsmethode für Leistungen an Arbeitnehmer**

Das Unternehmen hatte bis 2006 seinen Pensionsplan als leistungsorientiert eingestuft und entsprechend nach IAS 19 bilanziert. Als Folge einer im Jahre 2006 durchgeführten Analyse der dem Pensionsplan zugrunde liegenden Vereinbarungen kam das Unternehmen zu dem Ergebnis, dass der Pensionsplan sich vielmehr als ein leistungsorientierter Plan qualifiziert. Dies führte dazu, dass die Bilanzierungsmethode für Pensionspläne retrospektiv geändert wurde. Der zu buchende Anpassungsbetrag war nicht immateriell. Zur Begründung für diese Änderung führte das Unternehmen aus, dass die auf durchschnittlichen Zahlungen basierenden Pensionszusagen in voller Höhe versichert waren und die Indexierung zukünftiger Verpflichtungen auf den beim Treuhänder hinterlegten Fonds beschränkt war.

In seiner Entscheidung wies das nationale *enforcement*-Gremium diese Argumentation zurück und stellte fest, dass die Risiken, obwohl sie möglicherweise begrenzt waren, weiterhin bei dem Unternehmen lagen. Das Gremium stellte dabei insbesondere auf die folgenden Faktoren ab:

- Parteien des Versicherungsvertrags;
- Festlegung der Versicherungsprämie und die damit zusammenhängenden Risiken;
- Bestimmungen zu den Transfers von Arbeitnehmern in einen anderen Plan;
- Verantwortlichkeit für die Residualrisiken.

#### **Identifizierung des Erwerbers bei einem Unternehmenszusammenschluss**

Die Aktionäre des börsennotierten Unternehmens A beschlossen im Rahmen der Reorganisation der Gesellschafterstruktur, einen wesentlichen Geschäftsbereich an die ausscheidenden Gesellschafter zu veräußern. Zur Durchführung der Transaktion wurde Unternehmen B gegründet. Aufgrund von mehreren Tausch- und Ver-

kaufsvorgängen erlangte Unternehmen B 53 % der Anteile an dem Unternehmen A.

In der an das nationale *enforcement*-Gremium gerichteten Anfrage ging es um die Identifizierung des Erwerbers nach IFRS 3. Das Gremium entschied, dass das Unternehmen A Erwerber im Sinne von IFRS 3 war. Dieser Entscheidung lagen folgende Argumente zugrunde:

- Nach IFRS 3.21 ist bei einem Unternehmenszusammenschluss, der durch einen Tausch von Eigenkapitalanteilen zustande kommt, in der Regel das Unternehmen der Erwerber, das Eigenkapitalanteile emittiert. Im vorliegenden Sachverhalt wäre dies das Unternehmen B. Darüber hinaus sind in die Beurteilung alle relevanten Tatsachen und Umstände einzubeziehen, durch die der potenzielle Erwerber die Möglichkeit der Bestimmung der Finanz- und Geschäftspolitik des anderen Unternehmens erlangt. Bei einigen Unternehmenszusammenschlüssen, die allgemein als umgekehrter Unternehmenserwerb bezeichnet werden, ist der Erwerber das Unternehmen, dessen Eigenkapitalanteile erworben wurden, und das emittierende Unternehmen ist das erworbene Unternehmen. Aufgrund der Tatsache, dass der Vorstand des Unternehmens A das Management der fusionierten Gesellschaft übernahm, war die *enforcement*-Stelle der Meinung, dass das Unternehmen A die Kontrolle erworben hat.

- Außerdem betrachtete das Gremium Unternehmen B lediglich als ein Mittel zur Umsetzung des eigentlichen Zwecks, die Gesellschafterstruktur des Unternehmens A zu ändern. Unternehmen B wurde erst nach der Festlegung des Restrukturierungsplans ins Leben gerufen und hatte keine operativen Tätigkeiten. Die von ihm im Zuge der Fusion erworbene Kontrolle war temporärer Natur.
- Schließlich wies das Gremium darauf hin, dass der beizulegende Zeitwert des Unternehmens A deutlich über dem des Unternehmens B lag, was ein weiterer Indikator für die Identifizierung des Unternehmens A als Erwerber war.

#### Immobilienprojekte

Ein Bauunternehmen schloss mit seinen Kunden unterschiedliche Arten von Verträgen für den Bau und Verkauf von Immobilien. Das Unternehmen behandelte alle Vertragstypen als Fertigungsaufträge im Sinne von IAS 11 und erfasste Umsatzerlöse nach Maßgabe des Leistungsfortschritts am jeweiligen Abschlussstichtag.

Die für das *enforcement* zuständige Aufsichtsbehörde vertrat hingegen die Auffassung, dass die Umsatzrealisierung nach dem Fertigstellungsgrad nach IAS 11 auf keinen der von dem Unternehmen geschlossenen Vertragstypen anwendbar war. Bei dieser Einschätzung spielt das in

IAS 11.3 erwähnte Definitionsmerkmal des Fertigungsauftrags, wonach es sich um eine spezifisch mit dem Auftraggeber getroffene Vereinbarung handeln muss, eine entscheidende Rolle. Dies wird von dem *enforcement*-Gremium wie folgt konkretisiert: Es ist nicht hinreichend, dass das Unternehmen mit dem Kunden einen Vertrag abschließt. Vielmehr kommt es darauf an, ob die einzelnen Vertragsbestimmungen im Detail festgelegt wurden und dadurch dem Auftraggeber bestimmte Rechte eingeräumt wurden. Bei einem in diesem Sinne vereinbarten Vertrag hat der Auftraggeber etwa das Recht, den Originalbauplan zu ändern, das Bauprojekt einzustellen oder einen anderen Auftragnehmer zu engagieren. Das *enforcement*-Gremium kam zu dem Schluss, dass solche Rechte für die Kunden des Unternehmens bei keinem der Vertragstypen vorgesehen waren. Die Substanz der meisten Verträge zeichnete sich eher dadurch aus, dass es sich dabei um den Verkauf von fertiggestellten Immobilien handelte, und die Kunden einen nur beschränkten Einfluss auf das Design, die Durchführung von Bauarbeiten und den Verlauf des betreffenden Bauprojektes hatten. Hieraus folgt, dass sich die Umsatzrealisation nach den Bestimmungen des IAS 18 für den Verkauf von Gütern richtet.

Die veröffentlichten Auszüge aus den *enforcement*-Entscheidungen stehen als Pressemitteilung im *Media-Centre* des CESR unter [www.cesr.eu](http://www.cesr.eu) zur Verfügung.

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

- ▶ Kapitalgesellschaft erhalten und dadurch ihre Beteiligung auf 100 % aufgestockt. Gegen die Festsetzung der Grunderwerbsteuer wandte sie ein, nach der Richtlinie betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital (69/335/EWG vom 17.7.1969 in der im Streitjahr 1999 geltenden Fassung) dürfe auf eine Kapitalerhöhung nur Gesellschaftsteuer erhoben werden. Die Erhebung anderer Steuern sei unzulässig. Der BFH sah dagegen keinen Verstoß gegen die Richtlinie gegeben.

Nach Art. 10 und 11 der Richtlinie dürfen andere Steuern, die ungeachtet ihrer Form die gleichen Merkmale aufweisen wie die Gesellschaftsteuer, auf die in Art. 4 näher bezeichneten Vorgänge – zu denen auch die Kapitalerhöhung durch Einlagen jeder Art gehört – nicht erhoben werden. Die Grunderwerbsteuer, die bei der Vereinigung aller (bzw. 95 % der) Anteile an einer grundbesitzenden Kapitalgesellschaft anfällt, stellt aber keine – verdeckte – Gesellschaftsteuer dar. Ihre Bemessung hängt nicht von dem Wert der Einlage ab, sondern von dem des Grundstücks. Hat die Gesellschaft, deren Anteile im Rahmen einer Kapitalerhöhung eingebracht werden, keinen Grundbesitz, entsteht keine Grunderwerbsteuer. Entstehungstatbestand ist mithin nicht der gesellschaftsrechtliche Vorgang der Einlage, sondern die Veränderung der Eigentumszuordnung von Grundstücken im Gesellschaftsvermögen. Zudem ist zu berücksichtigen, dass nach § 12 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie Besitzwechselsteuern auf die Einbringung von Liegenschaften in eine Kapitalgesellschaft zulässig ist. Selbst wenn man den fiktiven Besitzwechsel am Grundstück als Einbringung im Sinne der Richtlinie qualifizieren wollte – weil durch die Einbringung der Anteile an der grundbesitzenden Gesellschaft verursacht bzw. veranlasst –, wäre danach die Erhebung der Grunderwerbsteuer durch die Richtlinie gleichwohl nicht untersagt. ■

## Umwandlungssteuerrecht

### Wertansatz bei Einbringung von Gesellschaftsanteilen in eine Kapitalgesellschaft

Im Fall des BFH-Beschlusses vom 19.12.2007 waren Eheleute je zur Hälfte Miteigentümer eines mit einem Bürogebäude bebauten Grundstücks. Das Grundstück hatten sie an eine GmbH vermietet, an der sie je zur Hälfte beteiligt waren. Die Anteile brachten sie zum 30.6.1999 in eine AG gegen Gewährung neuer Anteile ein. Die AG setzte die eingebrachten Anteile in ihrer Bilanz mit dem Teilwert von rund 35 Mio. DM an. Die Eheleute wandten sich gegen die Beurteilung des Vorgangs als Beendigung einer Betriebsaufspaltung, und machten hilfsweise geltend, für die Anteile könne nur ein Veräußerungspreis von rund 6 Mio. DM angesetzt werden.

Der BFH wies die Revision als unbegründet zurück. Im Streitfall hatte eine Betriebsaufspaltung bestanden. Neben der unstreitigen personellen Verflechtung war auch eine sachliche Verflechtung gegeben, da das Grundstück für die GmbH eine wesentliche Betriebsgrundlage darstellte. Es war für die GmbH wirtschaftlich von nicht nur geringer Bedeutung, weil es die räumliche und funktionale Grundlage für den Geschäftsbetrieb der GmbH bildete und ihr ermöglichte, ihren Geschäftsbetrieb aufzunehmen und auszuüben. Durch die Einbringung der Geschäftsanteile an der GmbH in die AG wurde die personelle Verflechtung aufgehoben, weil die Eheleute nicht in der Lage waren, in der AG ihren geschäftlichen Willen durchzusetzen. Die dadurch bewirkte Beendigung der Betriebsaufspaltung führte zur Betriebsaufgabe. Einer ausdrücklichen Aufgabenerklärung bedurfte es hierzu nicht, denn mit der Einbringung der Geschäftsanteile wurde eine Fortführung oder spätere Wiederaufnahme des Betriebes unmög-

lich. Eine bloße Betriebsunterbrechung kam somit nicht in Betracht.

Bei der Ermittlung des Aufgabegewinns war als Veräußerungspreis der Betrag anzusetzen, mit dem die AG die eingebrachten Anteile in ihrer Bilanz erfasste. Werden Anteile an einer Kapitalgesellschaft in eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft eingebracht und erlangt dadurch die übernehmende Gesellschaft – wie im Streitfall – die Stimmenmehrheit an der Gesellschaft, darf die übernehmende Gesellschaft die Anteile mit dem Buchwert, dem Teilwert oder einem Zwischenwert festsetzen (§ 20 Abs. 2 UmwStG 1995). Dieser Wert gilt für den Einbringenden als Veräußerungspreis und als Anschaffungskosten der neuen Anteile (§ 20 Abs. 4 UmwStG 1995). Dem Einbringenden steht kein Wahlrecht zu. Der Wertansatz bei der übernehmenden Gesellschaft ist wegen dieser Bindung im Besteuerungsverfahren des Einbringenden zu übernehmen und kann allenfalls in Fällen offenkundiger bzw. missbräuchlicher Überschreitung der Teilwerte überprüft werden. Dies stimmt auch mit dem Zweck des § 20 UmwStG überein. Hiernach soll mit der Einräumung des Wahlrechts für das übernehmende Unternehmen die Möglichkeit einer steuerneutralen Einbringung eröffnet, aber gleichzeitig durch die Verknüpfung der Wertansätze auch einer Steuerumgehung entgegengetreten werden. Im Streitfall sprachen Bewertungsgutachten gegen eine Überschreitung des Teilwerts. Ein Wertverfall der neuen Anteile nach der Einbringung begründet keine Niedrigbemessung des Teilwerts im Zeitpunkt der Einbringung. Der BFH wies daher die Revision zurück. ■

## Neubemessung der AfA bei Wertaufstockung von Wirtschaftsgütern aufgrund eines Übernahmeverlusts

Wird eine Kapitalgesellschaft im Wege des Formwechsels (§§ 226 ff. UmwG) in eine Kommanditgesellschaft umgewandelt, so sind gemäß § 14 UmwStG 1995 die §§ 3 bis 8 und 10 UmwStG 1995 entsprechend anzuwenden. Steuerlich wird in einem solchen Fall – abweichend von der zivilrechtlichen Regelung – fiktiv ein Übertragungsvorgang zugrunde gelegt. In der steuerlichen Übertragungsbilanz der Kapitalgesellschaft können die Wirtschaftsgüter mit dem Buchwert, dem Teilwert oder einem Zwischenwert angesetzt werden. Die Personengesellschaft hat diese Werte zu übernehmen und tritt auch hinsichtlich der AfA in die steuerliche Rechtsstellung der übertragenden Kapitalgesellschaft ein (§ 4 Abs. 1 und 2 UmwStG 1995). Bezüglich der AfA bestimmt § 4 Abs. 3 UmwStG 1995, dass bei den typisierten Gebäudeabschreibungen nach § 7 Abs. 4 Satz 1 und § 7 Abs. 5 EStG die bisherige Bemessungsgrundlage weiter anzuwenden ist, sich die Dauer der Abschreibungszeit also erhöht. Hinsichtlich der übrigen abnutzbaren Wirtschaftsgüter wird lediglich bestimmt, dass die AfA nach den aufgestockten Buchwerten zu bemessen ist. Bei den Wirtschaftsgütern kann sich, wenn der Wertansatz in der Übertragungsbilanz den Teilwert nicht erreicht, eine weitere Wertaufstockung (bis zum Teilwert) gemäß § 4 Abs. 6 UmwStG 1995 zum Ausgleich eines berücksichtigungsfähigen Übernahmeverlusts ergeben. In Bezug auf diese weiteren Wertaufstockungen ist nach § 4 Abs. 6 Satz 3 UmwStG 1995 Abs. 3 dieser Vorschrift entsprechend anzuwenden.

Im Fall des BFH-Urteils vom 29.11.2007 (DStR 2008 S. 611) war eine Wertaufstockung nur nach § 4 Abs. 6 UmwStG 1995 zum Ausgleich eines Übernahmeverlustes erfolgt. Es handelte sich hierbei um Schiffe und Container, also um andere Wirtschaftsgüter im Sinne des § 4 Abs. 3

UmwStG 1995. Der Rechtsstreit betraf die Frage, nach welchen Rechtsregeln die AfA zu bemessen war. In der Literatur werden hierzu im Wesentlichen drei Auffassungen vertreten. Nach der ersten Auffassung ist die bisherige Nutzungsdauer weiter maßgebend. Der aufgestockte Buchwert ist über die verbleibende Nutzungsdauer gleichmäßig abzuschreiben. Sollte die ursprünglich zugrunde gelegte Nutzungsdauer bereits abgelaufen sein, ist der Aufstockungsbetrag sofort voll abzuschreiben. Die zweite Meinung geht davon aus, dass der bisherige AfA-Satz fortzuführen ist. Dadurch verlängert sich der Abschreibungszeitraum gegebenenfalls erheblich. Die dritte Ansicht – zugleich die der Finanzverwaltung – legt zugrunde, dass die Restnutzungsdauer neu zu bestimmen und das aufgestockte restliche Abschreibungsvolumen in diesem Zeitraum abzuschreiben ist. Der BFH entschied, dass im Streitfall dieser dritten Auffassung zu folgen war.

Die beiden ersten Meinungen basieren auf dem Grundsatz der Gesamtrechtsnachfolge, wonach für die aufgestockten Werte entweder der AfA-Satz oder der Abschreibungszeitraum fortgeführt wird. Bei der Aktivierung der Übernahmeverluste (§ 4 Abs. 6 UmwStG 1995) – wie im Streitfall – kann jedoch der Gedanke der Gesamtrechtsnachfolge nicht greifen. Soweit der Übernahmeverlust zu berücksichtigen ist und dem Teilwert der Wirtschaftsgüter entspricht, bildet er die im Buchwert der Anteile enthaltenen stillen Reserven ab. Sein Ansatz lässt die Übernahmebilanz unberührt. In systematischer Hinsicht steht er außerhalb des Prinzips der Gesamtrechtsnachfolge. Erst auf der Stufe der Personengesellschaft erfolgt eine Aufstockung der übernommenen Schlussbilanzwerte nach Maßgabe der individuellen Anschaffungskosten der Anteilsrechte bzw. deren Buchwert. Der Aufwand aus dem Untergang der Kapitalgesellschaftsanteile ist daher „gleich“ nachträglichen Anschaffungskosten zu aktivieren. Die dafür geltenden Abschreibungsregeln entsprechen der dritten Auf-

fassung, nach der der restliche Nutzungszeitraum neu zu schätzen und der AfA-Satz entsprechend festzulegen ist. ■

### Erbschaftsteuer/Schenkungsteuer

## Schenkungs vollzug bei Einräumung einer Unterbeteiligung

Freigebigte Zuwendungen unter Lebenden unterliegen der Schenkungsteuer, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird. Die Zuwendung erfordert, dass der Empfänger über das Zugewendete im Verhältnis zum Leistenden frei verfügen kann. Maßgebend dafür ist die zivilrechtliche Lage.

Im Fall des BFH-Urteils vom 16.1.2008 (DStR 2008 S. 768) hatte der Vater seinem Sohn in zwei notariellen Verträgen 1990 und 1998 Unterbeteiligungen an seinen Kommanditbeteiligungen sowie an einem GmbH-Geschäftsanteil eingeräumt. Nach den Schenkungsverträgen konnte der Vater die Gesellschafterrechte bei den Gesellschaften nach eigenem Ermessen ausüben. Er war befugt, bei Änderungen der Gesellschaftsverträge auch mit Wirkung für den Unterbeteiligten mitzuwirken oder aus den Gesellschaften auszuscheiden. Er sollte bei seinen Entscheidungen jedoch die Interessen des Unterbeteiligten wahren. Hinsichtlich der mit dem 1998 geschlossenen Vertrag eingeräumten Unterbeteiligungen hatte sich der Vater ein lebenslanges Nießbrauchsrecht vorbehalten. Zudem stand ihm ein befristetes freies sowie ein andauerndes Widerrufsrecht unter bestimmten Voraussetzungen zu.

Der BFH entschied, dass im Streitfall keine Vermögensgegenstände zugewandt worden waren. Die Schenkungen wurden mithin steuerlich nicht vollzogen. Wird schenkweise eine Unterbeteiligung an einem Geschäftsanteil eingeräumt, die nicht alle Voraussetzungen einer atypischen

Unterbeteiligung erfüllt, erfolgt keine Zuwendung eines Vermögensgegenstands, über den der Empfänger bereits jetzt tatsächlich und rechtlich verfügen kann. Vielmehr werden nur Rechtsansprüche eingeräumt. Bereichert ist der Zuwendungsempfänger erst, wenn ihm aus der Unterbeteiligung tatsächlich Gewinnausschüttungen und Liquidationserlöse zufließen. Anders verhält es sich bei einer atypischen Unterbeteiligung. Denn der Unterbeteiligte ist vermögensrechtlich am Anteil des Hauptbeteiligten beteiligt und wirkt an der Geschäftsführung der Innengesellschaft mit. Die Verknüpfung mitgliedschaftlicher Rechte wie Stimm-, Verwaltungs- und Kontrollrechte mit den vermögensrechtlichen Ansprüchen auf Teilhabe am Gewinn und Liquidations- oder Abfindungserlös begründet eine verfügbare Rechtsposition vergleichbar einem Stammrecht. Im Streitfall war keine atypische (mitunternehmerische) Unterbeteiligung begründet worden. Der Unterbeteiligte konnte an der Ausübung der Gesellschafterrechte auch nicht indirekt über die Innengesellschaft mitwirken. Ihm fehlte jede Mitunternehmerinitiative. Die Innengesellschaft verfügte auch über kein Vermögen, das gesamthänderisch hätte zugeordnet werden können.

Im Streitfall konnte der BFH wegen Bindung an die Klageanträge den Schenkungsteuerbescheid nicht in vollem Umfang aufheben. Zur Vermeidung einer doppelten Besteuerung war jedoch die vom Kläger bereits entrichtete Schenkungsteuer anzurechnen, soweit das Finanzamt noch Schenkungsteuer wegen der bezogenen Gewinnausschüttungen festsetzen konnte. ■

## Abgabenordnung/Verfahren

### Beschränkung der Vollstreckung nach § 278 Abs. 2 AO bei unentgeltlicher Grundstückszuwendung

Sind Personen Gesamtschuldner, weil sie zusammen zur Einkommensteuer veranlagt wurden, so kann jeder von ihnen beantragen, dass die Vollstreckung wegen dieser Steuer auf den Betrag beschränkt wird, der sich bei einer Aufteilung der Steuern für ihn ergibt. Werden einem Steuerschuldner von einer mit ihm veranlagten Person in oder nach dem Veranlagungszeitraum, für den noch Steuerrückstände bestehen, unentgeltlich Vermögensgegenstände zugewendet, so kann der Empfänger über den sich durch die Aufteilung ergebenden Betrag hinaus bis zur Höhe des gemeinen Werts der Zuwendung in Anspruch genommen werden (§ 278 Abs. 2 AO).

Im Fall des BFH-Urteils vom 11.12.2007 (DStR 2008 S. 772) hatte der Steuerschuldner seiner mit ihm zusammen veranlagten Ehefrau zwei Grundstücke übertragen, die mit Grundschulden belastet waren. Gleichzeitig trat er ihr die Rückgewähransprüche gegen die Gläubiger ab. Die Ehefrau übernahm im Wege der Schuldübernahme die Darlehensverbindlichkeiten, für die die Grundschulden als Sicherheit dienten.

Wird ein Grundstück zugewendet, ist regelmäßig der Verkehrswert maßgebend. Ist das Grundstück mit einem Grundpfandrecht belastet, mindert sich dieser Wert um die dingliche Belastung. Überträgt jedoch der Zuwendende zugleich mit dem Grundstück auch den ihm gegen die Gläubigerbank zustehenden Rückgewähranspruch, so erhält der Empfänger einen zusätzlichen Vermögenswert. Der Rückgewähranspruch hat seinen Rechtsgrund in dem Sicherungsvertrag und ist nach wahlweiser Bestimmung durch den

Schuldner auf Rückübertragung oder Aufhebung der Grundschuld oder auf Verzicht gerichtet. Er geht bei Übertragung des Grundstücks nicht automatisch auf den Erwerber über. Vielmehr bedarf es einer gesonderten Mitübertragung. Die Mitübertragung ist formfrei; sie kann im Sicherungsvertrag ausgeschlossen werden. Die Rechtsstellung, die der Zuwendungsempfänger zum Zeitpunkt der Abtretung erlangt, stellt bereits zu diesem Zeitpunkt einen Vermögenswert dar und nicht erst mit Fälligkeit bei vollständiger Erfüllung des Sicherungszwecks. Dabei bemisst sich der Wert des Rückgewähranspruchs nach den vom Zuwendenden bereits geleisteten Tilgungsbeiträgen. Denn dem neuen Eigentümer des Grundstücks steht insoweit die Einrede des Rückgewähranspruchs zu. Im Streitfall entschied der BFH, dass der mitübertragene Rückgewähranspruch in Höhe der bereits erbrachten Tilgungen werterhöhend zu berücksichtigen war. Er wies im Übrigen darauf hin, dass nach seinem früheren Urteil vom 9.5.2006 die Möglichkeit der Inanspruchnahme analog § 3 Abs. 1 AnfG auf zehn Jahre beschränkt ist.

## Umsatzsteuer

### Vorsteuerabzug beim Halten von Beteiligungen

In seinem Urteil „Securenta“ vom 13.3.2008 (DStR 2008 S. 615) hat der EuGH eine Entscheidung zum Vorsteuerabzug von Holdinggesellschaften getroffen. Der EuGH geht dabei von dem durch die Vorlageinstanz (Finanzgericht Niedersachsen, Beschluss vom 5.10.2006, EFG 2006 S. 1946) festgestellten Sachverhalt aus, dass das Unternehmen Securenta sowohl einen unternehmerischen und einen nicht-unternehmerischen Bereich hat.

Der EuGH entschied, dass Vorsteuern aus Leistungsbezügen eines Steuerpflichtigen – der zugleich wirtschaftlichen und nicht-

wirtschaftlichen Tätigkeiten nachgeht – im Zusammenhang mit der Ausgabe neuer Anteile und von atypisch stillen Beteiligungen nur insoweit abziehbar sind, als diese Leistungsbezüge der unternehmerischen Tätigkeit zuzurechnen sind.

In einem ersten Schritt sind die Aufwendungen für Eingangsleistungen – soweit es möglich ist – dem wirtschaftlichen und damit dem zum Vorsteuerabzug berechtigenden Bereich, beziehungsweise dem nicht-wirtschaftlichen Bereich direkt zuzuordnen. Wenn Eingangsleistungen sowohl für wirtschaftliche (unternehmerische) Zwecke als auch für nicht-wirtschaftliche (nicht-unternehmerische) Zwecke verwendet werden, ist der Vorsteuerabzug anteilig zu kürzen.

Die Frage nach der anzuwendenden Aufteilungsmethodik (Vorsteuerschlüssel) wurde vom EuGH nicht abschließend beantwortet. Der EuGH hat dazu festgestellt, dass die 6. EG-Richtlinie (Richtlinie 77/388/EWG, jetzt Mehrwertsteuersystemrichtlinie 112/2006/EWG) nicht regelt, welche Methoden oder Kriterien die Mitgliedstaaten für eine Aufteilung anwenden müssen. Es stehe im Ermessen der Mitgliedstaaten, geeignete Methoden und Kriterien festzulegen. Dabei haben sie den Grundsatz der steuerlichen Neutralität zu beachten und ihr Ermessen so auszuüben, dass der endgültige Vorsteueraufteilungsschlüssel objektiv widerspiegelt, welcher Teil der Eingangsaufwendungen jeder der beiden Tätigkeiten tatsächlich zuzurechnen ist. Den Mitgliedstaaten stehe es frei, einen Investitionsschlüssel, einen Umsatzschlüssel oder jeden anderen geeigneten Schlüssel zu verwenden. Sie seien darüber hinaus nicht verpflichtet, sich auf eine einzige dieser Methoden zu beschränken. ■

## Gemeinschaftsrechtliche Zweifel bei Vermietungsumsätzen von Einrichtungen des öffentlichen Rechts

Mit Beschluss vom 20.12.2007 (DStR 2008 S.672) hat der BFH dem EuGH die beiden folgenden Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Erstens: Können die Mitgliedstaaten Tätigkeiten von Staaten, Ländern, Gemeinden oder sonstigen Einrichtungen des öffentlichen Rechts – die nach Art. 13 der Richtlinie 77/388/EWG von der Steuer befreit sind – nur dadurch gemäß Art. 4 Abs. 5 Unterabs. 4 der Richtlinie 77/388/EWG als Tätigkeiten „behandeln“, die diesen Einrichtungen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, dass die Mitgliedstaaten eine dahingehende ausdrückliche gesetzliche Regelung treffen?

Zweitens: Können „größere Wettbewerbsverzerrungen“ im Sinne von Art. 4 Abs. 5 Unterabs. 4 in Verbindung mit Unterabs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG nur dann vorliegen, wenn die Behandlung einer Einrichtung des öffentlichen Rechts als Nicht-Steuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen zulasten konkurrierender privater Steuerpflichtiger führen würde? Oder wären diese auch dann gegeben, wenn die Behandlung einer Einrichtung des öffentlichen Rechts als Nicht-Steuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen zu ihren Lasten führen würde?

Dem beim BFH anhängigen Verfahren liegt die Klage einer Grundstücks-Vermietungsgesellschaft zugrunde, die an eine Industrie- und Handelskammer (IHK) ein zuvor errichtetes Gebäude vermietet. Die IHK nutzt einen Teil des Gebäudes für eigene Zwecke und vermietet den Rest an umsatzsteuerpflichtige Dritte. Im Rahmen ihrer erzielten Vermietungsumsätze verzichtete sie auf die Umsatzsteuerbefreiung gemäß

§ 9 UStG 1993. Auch die Klägerin verzichtete auf die Umsatzsteuerbefreiung ihrer Vermietungsumsätze an die IHK und machte den Vorsteuerabzug aus der Errichtung des Gebäudes geltend. Dieser wurde jedoch vom Finanzamt mit der Begründung versagt, dass eine Option zur Steuerpflicht der zugehörigen Vermietungsumsätze mangels Unternehmereigenschaft der IHK – als Einrichtung des öffentlichen Rechts – nicht möglich sei. Die IHK sei nicht gemäß § 2 Abs. 3 S. 2 UStG im Rahmen eines Betriebes gewerblicher Art aufgetreten.

Das Finanzgericht entschied, dass sowohl die Klägerin als auch die IHK wirksam auf die Umsatzsteuerbefreiung verzichten konnten. Darüber hinaus erklärte es, dass die IHK zwar nicht nach dem deutschen Umsatzsteuerrecht, aber nach Art. 4 Abs. 5 Unterabs. 2 der 6. EG Richtlinie 77/388/EWG richtlinienkonform als Steuerpflichtiger und damit als Unternehmer zu behandeln ist. Andernfalls würden erhebliche Wettbewerbsverzerrungen zulasten der IHK vorliegen und diese wäre nicht konkurrenzfähig gegenüber ihren privaten Mitbewerbern in diesem Marktsegment. Das Revisionsverfahren befasst sich mit der Frage, ob die Klägerin den Vorsteuerabzug aus der Errichtung des Gebäudes wirksam beanspruchen kann. Dazu ist die Frage zu klären, ob die IHK mit der Vermietung an umsatzsteuerpflichtige Dritte unternehmerisch tätig wurde.

Nach der Rechtsprechung des BFH ist eine juristische Person des öffentlichen Rechts unternehmerisch tätig, wenn sie auf privatrechtlicher Grundlage und nicht im Rahmen der eigens für sie geltenden öffentlich-rechtlichen Regelung handelt. Danach war die IHK im Streitfall unternehmerisch tätig, weil sie die Büroräume und die Stellplätze auf privatrechtlicher Grundlage Dritten überlassen hat. Es ist fraglich, ob diesem Ergebnis eine mit Art. 4 Abs. 5 Unterabs. 4 der Richtlinie 77/388/EWG vereinbare Ausnahmeregelung entgegensteht. Nach dieser Vorschrift ist es den Mitgliedstaaten erlaubt,

bestimmte Tätigkeiten von Einrichtungen des öffentlichen Rechts als Tätigkeit zu behandeln, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt (nicht unternehmerisch) obliegen. Fraglich ist, ob für diese „Behandlung“ zwingend eine nationale gesetzliche Regelung erforderlich ist.

Darüber hinaus enthält Art. 4 Abs. 5 Unterabs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG – als Ausnahme von der Behandlung der Einrichtung des öffentlichen Rechts als Nicht-Steuerpflichtige – für diejenigen Tätigkeiten, die diese im Rahmen der öffentlichen Gewalt ausübt, einen Wettbewerbsvorbehalt. Fraglich ist, ob dieser Wettbewerbsvorbehalt nur dann gegeben ist, wenn der Wettbewerb zulasten konkurrierender privater Unternehmen gestört ist. Nach Auffassung des vorliegenden BFH kann eine Wettbewerbsstörung jedoch auch dann eintreten, wenn der Einrichtung des öffentlichen Rechts selbst im Wettbewerb mit privaten Unternehmen durch die Behandlung als Nicht-Steuerpflichtige Nachteile entstehen.

## Nachweis innergemeinschaftlicher Lieferungen

Mit Urteil vom 8.11.2007 (DStR 2008 S. 716) hat der BFH entschieden, dass die durch § 6a Abs. 3 UStG aufgestellte Verpflichtung des Unternehmers, die Voraussetzungen einer innergemeinschaftlichen Lieferung nach Maßgabe der §§ 17a, 17c UStDV nachzuweisen, mit dem europäischen Gemeinschaftsrecht vereinbar ist. Nach Art. 22 Abs. 8 der 6. EG-Richtlinie sei es den Mitgliedstaaten nämlich grundsätzlich freigestellt, zusätzliche Pflichten vorzusehen, die sie als erforderlich erachten, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und Steuerhinterziehung zu verhindern.

Gleichzeitig gab der BFH aber seine bisherige Rechtsprechung auf, wonach die oben genannten Nachweispflichten als

materielle Tatbestandsvoraussetzungen anzusehen waren.

Grundlage dafür waren die Entscheidungen des EuGH in den Rechtssachen „Collée“ (DStR 2007 S. 1811; KPMG-Mitteilungen März 2008 S. 13) und „Twohl“ (C-184/05 DB 2008 S. 163; KPMG-Mitteilungen April 2008 S. 10). Darin hatte der EuGH ausdrücklich klargestellt, dass es aufgrund der Neutralität der Mehrwertsteuer geboten sei, Mehrwertsteuerbefreiungen allein vom Vorliegen der materiellen Voraussetzungen abhängig zu machen, selbst wenn die formalen Anforderungen an den Nachweis nicht eingehalten wurden.

Im Anschluss daran geht nunmehr auch der BFH davon aus, dass die Regelungen in §§ 6a Abs. 3 UStG, 17a und 17c UStDV lediglich die Art und Weise der Nachweisführung regeln und mithin rein formeller Natur sind.

Als Folge der neueren Rechtsprechung besteht zwar immer noch eine grundsätzliche Vermutung, dass die Voraussetzungen einer innergemeinschaftlichen Lieferung nicht vorliegen, wenn die Nachweisvoraussetzungen der §§ 6a Abs. 3 UStG, 17a, 17c UStDV nicht erfüllt sind. Kann der Steuerpflichtige den Nachweis aber auf anderem Wege führen, ist die Steuerbefreiung trotzdem zu gewähren.

Jenseits dieser allgemeinen Grundsätze betont der BFH hinsichtlich der konkret streitigen Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen, dass diese nur eine tatsächliche Verbringung des Liefergegenstands in einen anderen Mitgliedstaat, nicht aber die dortige tatsächliche Erwerbsbesteuerung voraussetzt. Und schließlich, dass entgegen der Ansicht des Finanzamts auch derjenige Unternehmer und damit Empfänger einer steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung sein kann, der seinen steuerlichen Erklärungsspflichten nicht nachkommt. ■

## Gutgläubensschutz bei Nachweis innergemeinschaftlicher Lieferung

Mit Urteil vom 8.11.2007 (DStR 2008, S. 718) hat der BFH zu den Voraussetzungen des Gutgläubensschutzes, gemäß § 6a Abs. 4 UStG im Zusammenhang mit innergemeinschaftlichen Lieferungen Stellung genommen.

Nach der neueren Rechtsprechung des EuGH in den Rechtssachen „Collée“ (DStR 2007 S. 1811; KPMG-Mitteilungen März 2008 S. 13) und „Twohl“ (C-184/05 DB 2008 S. 163; KPMG-Mitteilungen April 2008 S. 10) erfordert es der Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer, eine Steuerbefreiung bei unstrittigem Vorliegen der materiellen Voraussetzungen auch dann zu gewähren, wenn die formalen Nachweisanforderungen nicht eingehalten wurden.

Diesem Grundsatz wird im deutschen Umsatzsteuerrecht durch § 6a Abs. 4 UStG Rechnung getragen. Danach kann auch eine Lieferung, die der Unternehmer als eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung behandelt hat, obwohl die Voraussetzungen nach § 6a Abs. 1 UStG nicht vorliegen, gleichwohl als steuerfrei anzusehen sein. Voraussetzung hierfür ist, dass die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung auf unrichtigen Angaben des Abnehmers beruht und der Unternehmer die Unrichtigkeit dieser Angaben auch bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht erkennen konnte.

Da es nach § 6a Abs. 4 UStG darauf ankommt, dass die Unrichtigkeit der Angaben auch bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht erkennbar war, stellt sich die Frage des Gutgläubensschutzes jedoch erst dann, wenn der Unternehmer seinen Nachweispflichten nachgekommen ist.

Dementsprechend hat der BFH im entschiedenen Fall den Gutgläubensschutz versagt, weil der Kläger keine Empfangsbestätigung bzw. keine Versicherung des Abnehmers vorlegen konnte, den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet zu befördern (vergleiche §§ 17a Abs 2 Nr. 3 und Nr. 4 UStDV 1999).

Die durch den Kläger vorgelegte Vollmacht des Abholers stellte aus Sicht des BFH keinen geeigneten Nachweis dar. Denn sie wies keinen Bezug zur streitigen Lieferung auf und der Nachweis muss der innergemeinschaftlichen Lieferung für jeden einzelnen Umsatz erbracht werden.

Gleiches galt nach Auffassung des BFH auch für eine vom Kläger vorgelegte Bescheinigung des Kraftfahrtbundesamtes. Denn diese bescheinigte lediglich, dass das Fahrzeug zum Zeitpunkt des Auskunftsersuchens nicht im Bundesgebiet angemeldet war – nicht aber, dass es tatsächlich über die Grenze gebracht worden war. ■

## KPMG-Veranstaltungen\*

### **Lohnsteuer bei Auslandssachverhalten**

16. Juni 2008 in München  
26. Juni 2008 in Berlin

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

### **Investment Update – aktuelles Invest- mentrecht für die Praxis**

16. Juni 2008 in Frankfurt am Main

Ihre Ansprechpartnerin:  
Barbara Figgemeier  
T +49 69 9587-3497  
bfiggemeier@kpmg.com

### **Mitarbeiterentsendung nach China**

Lösungsansätze zur Steueroptimierung  
17. Juni 2008 in Hamburg

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

### **VVG-Reform: Details und Auswirkungen auf Versicherungsunternehmen**

18. Juni 2008 in Köln  
26. Juni 2008 in München

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

### **Mergers & Acquisitions für den Mittelstand**

18. Juni 2008 in Düsseldorf  
24. Juni 2008 in Mannheim  
25. Juni 2008 in Stuttgart  
8. Juli 2008 in Nürnberg  
15. Juli 2008 in München  
9. September 2008 in Frankfurt am Main  
11. September 2008 in Hamburg  
23. September 2008 in Berlin

Ihre Ansprechpartnerin:  
Barbara Figgemeier  
T +49 69 9587-3497  
bfiggemeier@kpmg.com

### **Investitionsalternativen Infrastruktur**

19. Juni 2008 in Frankfurt am Main

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

### **Umsatzsteuer/Zölle in der Automobil- industrie. Chancen und Risiken**

23. Juni 2008 in München  
24. Juni 2008 in Köln

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

### **Der Beitrag der Verwaltung zur Kosteneffizienz**

8. Juli 2008 in Hamburg

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

Weitere Seminare und Veranstaltungen finden Sie im Internet unter **[www.kpmg.de/seminare](http://www.kpmg.de/seminare)**. Informieren Sie sich dort über laufend aktualisierte Termine, konkrete Veranstaltungsorte, Details zu Seminarinhalten, Referenten und zu vielem mehr. Anmeldungen sind hier auch online möglich – schnell und unkompliziert.

\* Änderungen vorbehalten

## Literaturtipps

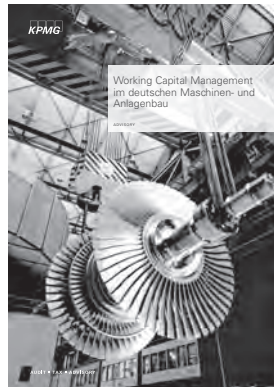


### Neue Ausgabe: Themenmagazin New and Emerging Markets 01/2008

Die Entwicklung der Automobilindustrie in den Emerging Markets bietet den etablierten Herstellern und Zulieferern große Wachstumsmöglichkeiten. Gleichzeitig zwingen die neuen Märkte aber zu noch stärkeren Anstrengungen bei Innovation und Produktivität. Die aktuelle Ausgabe des KPMG-Magazins wirft einen Blick hinter die Kulissen der Märkte in Indien, China und Russland und beleuchtet die Konsequenzen für die Automobilindustrie in Europa.

Neben weiteren Berichten zu Qualitätsmanagement und Tourismus thematisiert das Magazin mit Islamic Banking erstmals die Region der Golfstaaten als Wachstumsmarkt. Zu den steigenden Investitionen aus den Emerging Markets in Europa lesen Sie Interviews und Gastbeiträge externer Spezialisten und Unternehmensvertreter, unter anderem von N. Chandrasekaran, COO von Tata Consultancy Services.

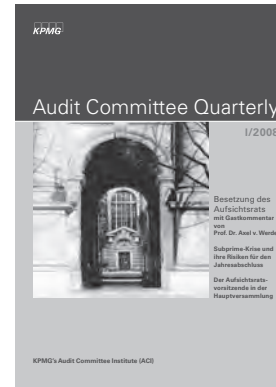
Die Publikation ist erhältlich unter [auslandsmaerkte@kpmg.de](mailto:auslandsmaerkte@kpmg.de)



### Neue Studie: Working Capital Management im deutschen Maschinen- und Anlagenbau

Durch ein professionelleres Management ihres Netto-Umlaufvermögens (Working Capital Management) könnten Unternehmen des Maschinen- und Anlagenbaus in Deutschland viel Geld sparen. Das legen die Ergebnisse der aktuellen KPMG-Studie nahe, die auf einer Umfrage unter 128 deutschen Unternehmen der Branche mit einem Umsatz von mehr als 100 Millionen Euro basiert. Obwohl fast alle Befragten der Verwendung jenes Umlaufvermögens hohe Bedeutung beimessen, das nicht zur Abdeckung der kurzfristigen Verbindlichkeiten gebunden ist, steuern 70 Prozent diesen Teil nicht konsequent. Statt durch professionelles Working Capital Management im eigenen Unternehmen potenzielle Liquidität freizusetzen, werden oftmals Kredite aufgenommen, die den Jahresüberschuss belasten. Mehr als die Hälfte der Unternehmen sieht dies selbstkritisch und macht hier großes Verbesserungspotenzial aus.

Die Studie ist kostenlos erhältlich unter [alexandrapott@kpmg.com](mailto:alexandrapott@kpmg.com)



### Neue Ausgabe: Audit Committee Quarterly 1/2008

Im Fokus der von KPMG's Audit Committee Institute herausgegebenen Publikation stehen diesmal die in vielen Hauptversammlungen anstehenden Wahlen zur (Neu-)Besetzung des Aufsichtsrats. Da die personelle Zusammensetzung entscheidend für die Qualität der Überwachungsarbeit ist, muss der Aufsichtsrat bereits bei der Vorbereitung der Wahlvorschläge eine sorgfältige Kandidatenauswahl treffen. Die Bedeutung dieser Thematik spiegelt auch die in den *Deutschen Corporate Governance Kodex* im Jahr 2007 neu aufgenommene Empfehlung wider, hierfür einen Nominierungsausschuss einzurichten. Bei der Umsetzung in der Praxis gibt es nach dem jüngst veröffentlichten *Kodex-Report 2008* derzeit noch Nachholbedarf.

Im Gastkommentar von Prof. Dr. Axel v. Werder – Leiter des *Berlin Center of Corporate Governance (BCCG)* und Mitglied der Regierungskommission Deutscher Corporate Governance Kodex – wird die Bedeutung der Qualifikation und Unabhängigkeit der Aufsichtsratsmitglieder sowie die Rolle des Nominierungsausschusses im Auswahlprozess hervorgehoben.

Die Publikation ist kostenfrei erhältlich unter [de-aci@kpmg.com](mailto:de-aci@kpmg.com)



## Impressum

### Herausgeber

KPMG Deutsche Treuhand-Gesellschaft  
Aktiengesellschaft Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, National Office,  
Klingelhöferstraße 18, 10785 Berlin

### Editorial

**Stephanie Alzuhn**  
Marie-Curie-Straße 30  
60439 Frankfurt am Main  
T +49 69 9587-4909

### Redaktion

**Dr. Hans-Jochen Gutike**  
Marie-Curie-Straße 30  
60439 Frankfurt am Main  
T +49 69 9587-2918

### Druck

**Druckerei und Verlag Otto Lembeck**  
Gärtnerweg 16  
60322 Frankfurt am Main

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

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

### Anschriftenänderungen bitte schriftlich an

**Beate Wolter**  
National Office, Berlin  
bwolter@kpmg.com oder  
F +49 1802 11991-9322

### Dr. Martin Ribbrock

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

Im Internet finden Sie die  
KPMG-Mitteilungen unter  
[www.kpmg.de/library](http://www.kpmg.de/library)

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

© 2008 KPMG Deutsche Treuhand-Gesellschaft Aktiengesellschaft 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. Printed in Germany. KPMG und das KPMG-Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.