

März 2008



Wirtschaftskriminalität gedeiht in der Regel im Verborgenen. Die Täter agieren systematisch selten alleine; meist arbeiten dabei kriminelle Mitarbeiter mit externen Tätern zusammen.

Geheimhaltung und Konspiration sind also die Schlüssel zum kriminellen Erfolg. Hier gilt es anzusetzen: Die Informationen zur Aufdeckung von Wirtschaftskriminalität im Unternehmen liegen verschiedenen Mitarbeitern vor – zumindest in Bruchstücken. Durch die richtige Kombination solcher Einzelinformationen lassen sich viele Taten aufdecken. Durch ein „Hinweisgebersystem“, oder neudeutsch „Whistleblowing“, können diese Quellen zielgerichtet zum Wohle des Unternehmens und der Allgemeinheit genutzt werden.

Das Erfolgsrezept eines Hinweisgebersystems ist einfach. Ehrliche Mitarbeiter müssen ermutigt werden, verdächtige Tatsachen den für die Aufklärung Zuständigen innerhalb oder außerhalb des Unternehmens mitzuteilen. Dies wird ein Mitarbeiter aber nur dann tun, wenn er sich vor Sanktionen

geschützt sieht. Zudem muss ihm vermittelt werden, dass er etwas Positives für das Unternehmen und seine redlichen Kollegen tut; niemand möchte als unerwünschter Denunziant gelten.

Die USA, durch die Bestimmungen der Sect. 301 des Sarbanes Oxley Act (SOX) im Grunde die Wiege des Whistleblowing, verfügen hierzu über eindeutige Vorschriften. SOX-Sect. 806 beispielsweise verpflichtet zum Schutz der Hinweisgeber. Whistleblower werden zwar auch in den USA nicht heroisiert, zumindest aber akzeptiert. Diese Kultur eines „ethischen Dissidententums“ gibt es in Deutschland (noch) ebenso wenig wie einen schützenden rechtlichen Rahmen. Entsprechend sorgfältig gilt es das Hinweisgebersystem zu gestalten.

Für deutsche Unternehmen, voran die kapitalmarktorientierten, wird – eher früher, als später – kein Weg an der Einführung eines Hinweisgebersystems als Schlüsselbaustein einer wirkungsvollen Fraud-Prävention vorbeiführen. Der Bereich Forensic von KPMG hat sich auf die Prävention und das Verfolgen von Wirtschaftskriminalität spezialisiert. Er verfügt über umfangreiche Erfahrungen, Hinweisgebersysteme optimal auf den individuellen Mandantenbedarf auszurichten und einzuführen.

Dr. Frank Weller
Advisory, München

Inhalt (Auszug)

Editorial

Steuerrecht

- 4 Steuerbegünstigte Zwecke (§ 10b EStG) – Neue Muster für Zuwendungsbestätigungen
- 6 Herstellungsaufwand bei Baumaßnahmen an einem Gebäude
- 6 Besteuerung von Wertpapiergewinnen 1999 und 2000 verfassungsgemäß
- 7 Gemeinschaftsrecht erfordert keine Berücksichtigung von Verlusten aus Drittstaaten-Betriebsstätten
- 8 Steuerfestsetzung bei Liquidation einer Kapitalgesellschaft
- 10 Grundsteuererlass bei strukturell bedingter Ertragsminderung
- 11 Erteilung verbindlicher Auskünfte
- 13 Belegnachweis bei innergemeinschaftlichen Lieferungen – Gutgläubensschutz
- 14 Untervermittlungsleistungen bei Kreditvermittlungen

Zoll- und Außenwirtschaftsrecht

- 16 Zollwertminderungen bei Garantieleistungen

KPMG-Veranstaltungen

Literaturtipps

Impressum

Beilage in der Heftmitte:
Accounting News

Gewinnermittlung

Abgrenzung des Eigenkapitalkontos von einem Darlehenskonto des Gesellschafters

In dem dem BFH-Urteil vom 26.6.2007 (DB 2008 S. 27) zugrunde liegenden Streitfall ging es um die Frage, ob die von einer GmbH & Co. KG gezahlten Diskontzinsen einer betrieblich verursachten Wechselverbindlichkeit zuzuordnen und somit abziehbar waren. Die alleinige Kommanditistin der KG benötigte Finanzmittel für den Erwerb einer anderen Beteiligung. Die KG beschaffte diese Mittel, indem sie einen Solawechsel von einer Bank durch Auszahlung an die Kommanditistin diskontieren ließ. Die Wechselverbindlichkeit wurde bilanziert und das sogenannte Kapitalkonto III der Kommanditistin entsprechend vermindert. Im Folgejahr beglich die Kommanditistin die Wechselverbindlichkeit durch Zahlung an die Bank. Die KG buchte entsprechend die Wechselverbindlichkeit aus und erhöhte das Kapitalkonto der Kommanditistin.

Entstehen einer Personengesellschaft Finanzierungskosten im Zusammenhang mit einer Zahlung an den Gesellschafter, so sind diese betrieblich veranlasst, wenn auf eine Forderung des Gesellschafters gezahlt wird. Anders würde es sich verhalten, wenn eine Entnahme des Gesellschafters finanziert würde. Im Streitfall war daher maßgebend, ob das sogenannte Kapitalkonto III, auf welchem die Zahlung sowie die spätere Rückzahlung erfasst wurde, Eigenkapital oder schuldrechtliche Forderungen der Kommanditistin enthielt. Um eine schuldrechtliche Forderung des Gesellschafters handelt es sich bei einem aktivischen Gesellschafterkonto dann, wenn dem Gesellschafter insoweit ein unentziehbarer, nur nach §§ 362 bis 397 BGB erlöschender Anspruch gegen die Gesellschaft zustehen

soll, der auch in der Insolvenz wie die Forderung eines Dritten geltend gemacht werden kann und noch vor der eigentlichen Auseinandersetzung über das Gesellschaftsvermögen zu erfüllen ist. Ein Eigenkapitalcharakter des Kontos ist jedoch dann anzunehmen, wenn nach gesellschaftsvertraglicher Regelung auch Verlustanteile auf dem Gesellschafterkonto zu erfassen sind. Derartiges Risikokapital ist als Einlage, nicht als Darlehensforderung zu qualifizieren. Dementsprechend ist auch dann von einem Kapitalkonto auszugehen, wenn das Konto bei Ausscheiden des Gesellschafters oder Liquidation der Gesellschaft in die Ermittlung des Abfindungsguthabens des Gesellschafters eingeht.

Im Streitfall bestimmte der Gesellschaftsvertrag, dass die Kapitalkonten III im Verhältnis der Gesellschafter zur Gesellschaft ausschließlich den Charakter von fälligen Forderungen hatten und keinen Negativsaldo ausweisen durften. Der Gesellschaftsvertrag enthielt im Übrigen keinen Hinweis darauf, dass den Gesellschaftern im Falle des Ausscheidens oder der Liquidation die auf den Kapitalkonten III ausgewiesenen Forderungen nicht zustehen sollten. Die Konten waren hier nach als Darlehenskonten ausgestaltet. Die Eingehung der Wechselverbindlichkeit geschah folglich zur Tilgung der Forderung der Kommanditistin. Sie war somit betrieblich veranlasst. ■

Einkommensteuer

Grundbesitz als Sonderbetriebsvermögen nach Beendigung der mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung

In dem dem BFH-Urteil vom 30.8.2007 (DStR 2007 S. 2201) zugrunde liegenden Streitfall hatte eine GmbH & Co. KG (KG), die ein Maschinenbauunternehmen

betrieb, das Betriebsgebäude nebst zugehörigem Grund und Boden von einer Grundstücksverwaltungs-GbR (GbR) gepachtet. Die Kommanditisten der KG waren zugleich die Gesellschafter der GbR. 1992 wurde das Konkursverfahren über das Vermögen der KG eröffnet. Noch im selben Jahr wurde das Vermögen durch Versteigerung verwertet. Streitig war, ob der Grundbesitz zum Sonderbetriebsvermögen der KG gehörte und dessen stille Reserven als Entnahme- oder Betriebsaufgabegewinn in 1992 zu erfassen waren.

Der Grundbesitz war 1992 zunächst nicht als Sonderbetriebsvermögen der KG zu erfassen. Aufgrund der personellen und sachlichen Verflechtung bestand zwischen der KG und der GbR eine Betriebsaufspaltung. Nach der neueren Rechtsprechung (vergleiche BFH vom 23.4.1996, DStR 1996 S. 1421) ist im Falle der mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung die Frage der Bilanzierungskonkurrenz in dem Sinne zu beantworten, dass das Vermögen der Besitzgesellschaft bilanziell bei dieser zu erfassen ist. Mit Eröffnung des Konkursverfahrens endete die personelle Verflechtung und damit die Betriebsaufspaltung, weil der Konkursverwalter die alleinige Verwaltungs- und Verfügungsgewalt über das Vermögen der KG erlangte.

Das Ende der Betriebsaufspaltung hat zwar für die Besitzgesellschaft eine Betriebsaufgabe zur Folge, wenn – wie im Streitfall – die Voraussetzungen einer Betriebsverpachtung nicht vorliegen. Hieraus folgt aber nicht notwendig, dass die stillen Reserven des Grundbesitzes aufzudecken waren. Der Übergang der Wirtschaftsgüter in das Privatvermögen aufgrund der Betriebsaufgabe betrifft nicht diejenigen Wirtschaftsgüter, welche in einem anderen Zusammenhang weiterhin Betriebsvermögen sind. Der Grundbesitz stand im Eigentum der Gesellschafter der KG und war dazu bestimmt und geeignet, der Gesellschaft zu dienen. Die Voraussetzungen des Sonderbetriebsver-

mögens waren damit erfüllt. Solange die mitunternehmerische Betriebsaufspaltung bestand, konnte sich dies wegen der Bilanzierungskonkurrenz nicht auswirken. Mit Beendigung der Betriebsaufspaltung trat die Eigenschaft als Sonderbetriebsvermögen aber wieder in Kraft, sofern die Betriebsgesellschaft in diesem Zeitpunkt noch einen Betrieb unterhielt. Hierzu bzw. zu einer späteren Betriebsbeendigung der KG hatte das Finanzgericht jedoch keine Feststellungen getroffen. Der BFH verwies deshalb den Rechtsstreit zurück. ■

Passivierungsaufschub bei bedingt rückzahlbaren Krediten, die der Finanzierung des Erwerbs eines Mitunternehmeranteils dienen

Gemäß § 5 Abs. 2a EStG dürfen in der Steuerbilanz Verpflichtungen, welche aus künftigen Einnahmen oder Gewinnen zu erfüllen sind, erst dann passiviert werden, wenn die Einnahmen oder Gewinne angefallen sind. Werden solche nur bedingt rückzahlbaren Kredite aufgenommen, um eine Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft zu erwerben, so ist nach dem BFH-Urteil vom 20.9.2007 (DStR 2007 S. 2252) die Frage, ob der Passivierungsaufschub eingreift, im Rahmen der Gewinnfeststellung der Untergesellschaft zu entscheiden. Dies gilt auch dann, wenn die Obergesellschaft selbst eine Mitunternehmerschaft ist.

Dienen aufgenommene Kredite dazu, den Erwerb einer Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft (Untergesellschaft) zu finanzieren, so stellen sie negatives Sonderbetriebsvermögen II bei der Untergesellschaft dar. Denn in Fällen der Bilanzierungskonkurrenz genießt die Zuordnung zum Sonderbetriebsvermögen bei der Untergesellschaft Vorrang (sofern

keine Betriebsaufspaltung besteht). Dem steht nicht entgegen, dass die Verbindlichkeit möglicherweise gemäß § 5 Abs. 2a EStG nicht zu passivieren ist. Diese Frage ist erst im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Feststellung des Gewinns der Untergesellschaft zu entscheiden. Die Frage nach dem zutreffenden Verfahren ist somit logisch vorrangig. Unterfällt eine Verpflichtung der Bestimmung des § 5 Abs. 2a EStG und ist auch nicht die Rechtsprechung anzuwenden, der zufolge beim Erwerb von Einzelwirtschaftsgütern oder Betrieben gegen umsatz- und gewinnabhängige Verpflichtungen ein Passivposten zu bilden ist, so ist im Bereich des Sonderbetriebsvermögens II der Obergesellschaft bei der Untergesellschaft anstelle einer Verbindlichkeit ein Ertrag auszuweisen. Das gilt auch, wenn der Obergesellschaft das – nur bedingt rückzahlbare – Darlehen gewährt wurde, bevor sie die Beteiligung an der Untergesellschaft erwarb. Mit Übergang der Darlehensvaluta in das Vermögen der Untergesellschaft ist die Ertragsauswirkung bei der Obergesellschaft rückgängig zu machen und im Sonderbetriebsvermögen bei der Untergesellschaft zu erfassen.

Im zu entscheidenden Fall war die Gewinnfeststellung bei der Obergesellschaft streitbezogen. Deshalb verwies der BFH den Rechtsstreit zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurück. ■

Ansparrücklage; erhöhte Anforderungen bei der erneuten Rücklage für dieselben Wirtschaftsgüter

Bilanzierende Steuerpflichtige konnten gemäß § 7g Abs. 3 bis 5 EStG a.F. für die künftige Anschaffung oder Herstellung eines neuen beweglichen Wirtschaftsguts des Anlagevermögens eine den Gewinn mindernde Rücklage in Höhe von bis zu 40 % (vor 2001: 50 %) der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungs-

kosten bilden. Die Rücklage ist spätestens bis zum Ende des zweiten auf ihre Bildung folgenden Wirtschaftsjahrs gewinnerhöhend aufzulösen. Unterbleibt die begünstigte Investition, erhöht sich der Gewinn zusätzlich um 6 % des Rücklagebetrags für jedes volle Wirtschaftsjahr, in dem die Rücklage bestand.

Die geplante Investition muss bei Bildung der Rücklage so genau bezeichnet sein, dass im Investitionsjahr ermittelt werden kann, ob die tatsächlich vorgenommene Investition der geplanten entspricht. Grundsätzlich sind daher Sammelbuchungen für mehrere Wirtschaftsgüter nicht ausreichend. Ausnahmsweise gilt dies nicht, wenn mehrere vollkommen gleichartige Wirtschaftsgüter angeschafft werden sollen und zusammen mit dem Jahresabschluss zugleich ein Eigenbeleg gefertigt wird, welcher eine exakte Zuordnung der Rücklage zu den einzelnen Wirtschaftsgütern ermöglicht. Die Individualisierung der geplanten Investition ist ausreichend, wenn sie mit Blick auf die Art des Unternehmens hinreichend bestimmbar ist. Eine präzise Angabe des Investitionszeitpunkts oder -zeitraums ist – abweichend von der Auffassung der Finanzverwaltung – im Hinblick auf den nur zweijährigen Zeitraum entbehrlich und dem Gesetz auch nicht zu entnehmen.

Im Fall des BFH-Urteils vom 11.10.2007 (DStR 2007 S. 2313) hatte der Steuerpflichtige eine Ansparrücklage für fünf Fahrzeuge gebildet. Eine zwei Jahre vorher gebildete Rücklage für die Anschaffung von zwei gleichartigen Fahrzeugen war mangels Durchführung der Investition aufgelöst worden. Zwar kann die Rücklage im Grundsatz ohne besonderen Nachweis der Investitionsabsicht gebildet werden. Jedoch muss die Absicht der „voraussichtlichen“ Investition bestehen und diese muss auch möglich sein. Wird eine Rücklage für die gleichen Wirtschaftsgüter erneut gebildet, hat der Steuerpflichtige plausible Gründe dafür anzuführen, warum die Investitionen trotz gegenteiliger Bekundung seiner Investitions-

absicht bislang nicht durchgeführt wurden, aber gleichwohl weiterhin geplant sind. Dies gilt auch dann, wenn bei der wiederholten Bildung der Rücklagen die Anzahl der Wirtschaftsgüter erhöht wird, für die schon bisher Rücklagen in Anspruch genommen worden waren.

Anmerkung der Redaktion: Durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 werden die Möglichkeiten zur Bildung einer Ansparrücklage reformiert (vergleiche hierzu auch KPMG-Mitteilungen August/September 2007 S. 3). ■

Abzug von Rentenzahlungen als dauernde Last trotz weiterer letztwilliger Vermögenszuwendungen an den Versorgungsempfänger

Werden wiederkehrende Leistungen in sachlichem Zusammenhang mit der Übertragung von Vermögen im Wege der vorweggenommenen Erbfolge zugesagt (private Versorgungsrenten), stellen die wiederkehrenden Leistungen keine Gegenleistung dar. Sie sind stattdessen aufgrund besonderer gesetzlicher Regelung beim Leistenden den Sonderausgaben (§ 10 Abs. 1a EStG), beim Empfänger den sonstigen Bezügen (§ 22 Nr. 1 EStG) zuzuordnen. Dieser Beurteilung liegt die normleitende Vorstellung zugrunde, dass sich der Übergeber des Vermögens keine Gegenleistung geben lässt, sondern sich vielmehr Erträge des Vermögens in Form der Versorgungsleistungen vorbehält, ähnlich wie im Fall des Vorbehaltsnießbrauchs. Nach dem BFH-Urteil vom 11.10.2007 (DStR 2007 S. 2316) ist folglich Erfordernis für die private Versorgungsrente, dass das übertragene Vermögen ausreichende Erträge für die vom Vermögensübernehmer zu zahlenden Versorgungsleistungen abwirft, die Leistungen ihren Rechtsgrund in einer

vorweggenommenen Erbfolge oder einer letztwilligen Verfügung haben und der Empfänger der Versorgungsleistungen zum Generationsnachfolge-Verbund gehört.

Der Begriff „Versorgungsleistungen“ umfasst grundsätzlich solche Zuwendungen zur Existenzsicherung, durch welche die Grundbedürfnisse des Bezugsberechtigten wie Wohnen und Ernährung lebenslanglich abgedeckt werden. Leistungen, mit denen andere Zwecke wie beispielsweise die erbrechtliche Gleichstellung durch Renten an Geschwister verfolgt werden, entsprechen dem nicht. Aus der Charakterisierung der Versorgungsleistungen als „zurückbehaltene“ Erträge folgt aber andererseits, dass es auf eine Versorgungsbedürftigkeit nicht ankommt. Versorgungsleistungen sind also auch dann anzunehmen, wenn dem Empfänger zusätzlich anderes existenzsicherndes Vermögen zugewandt wird. An seiner früheren gegenteiligen Auffassung hält der BFH nicht mehr fest.

Im Streitfall hatte der Erblasser durch Erbvertrag seiner damaligen Verlobten und späteren Ehefrau Rentenzahlungen zu Lasten des Nachlasses sowie Grundstücke und sonstiges Vermögen als Vermächtnis zugewandt. Es war daher davon auszugehen, dass der Erblasser beabsichtigte, seine spätere Ehefrau zu versorgen. Der Versorgungscharakter war somit gewahrt. Der BFH bejahte auch, dass die Begünstigte zum Generationsnachfolge-Verbund gehörte. Hierzu gehören solche Personen, die gegenüber dem Erben bzw. den sonst letztwillig bedachten Vermögensübernehmern Pflichtteils- oder ähnliche Ansprüche (Zugewinnausgleich) hätten geltend machen können und sich stattdessen mit den ihnen ausgesetzten Versorgungsansprüchen bescheiden. Hinsichtlich dieser Voraussetzung ist in erster Linie auf den Zeitpunkt der Vermögensübergabe bzw. des Erbfalls abzustellen. Denn dieser Zeitpunkt ist auch für die Pflichtteilsrechte maßgebend und damit

für die Zugehörigkeit zum Generationsnachfolge-Verbund.

Im Streitfall fehlten Feststellungen der Vorinstanz zu der Frage, ob die Versorgungsleistungen aus den Erträgen des übergebenen Vermögens erbracht werden konnten. Der BFH verwies deshalb den Rechtsstreit zurück. ■

Steuerbegünstigte Zwecke (§ 10b EStG) – Neue Muster für Zuwendungsbestätigungen

Durch das Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements vom 10.10.2007 haben sich Änderungen im Spendenrecht ergeben, die rückwirkend ab 1.1.2007 gelten. Sie erfordern eine Anpassung der Zuwendungsbestätigungen. Die entsprechend geänderten Muster der Zuwendungsbestätigungen sind dem BMF-Schreiben vom 13.12.2007 (DB 2008 S. 24) als Anlage beigelegt. Im Hinblick auf die rückwirkende Änderung des Spendenrechts ist es nach dem BMF-Schreiben nicht zu beanstanden, wenn bis zum 30.6.2008 die bisherigen Muster für Zuwendungsbestätigungen verwendet werden. ■

Begrenzung des Verlustausgleichs eines typisch still beteiligten Gesellschafters auf tatsächlich geleistete Einlage

Einnahmen aus einer sogenannten typisch stillen Beteiligung an einem Handelsgewerbe gehören gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG zu den Einkünften aus Kapitalvermögen. Auf die Anteile des stillen Gesellschafters an einem Verlust des Betriebes ist § 15a EStG sinngemäß anzuwenden. Sinngemäß deshalb, weil mangels einer

Steuerbilanz und eines danach auszuweisenden Kapitalkontos des stillen Gesellschafters keine unmittelbare Anwendung in Betracht kommt. Nach dem BFH-Urteil vom 16.10.2007 (DStR 2008 S. 35) ist die Abgrenzung zwischen ausgleichsfähigen und nur verrechenbaren Verlusten (§ 15a EStG) aufgrund eines fiktiven Kapitalkontos durchzuführen, welches nach den für das Kapitalkonto eines Kommanditisten geltenden Regeln zu ermitteln ist. Maßgeblich sind daher die zu dem entsprechenden Bilanzstichtag tatsächlich geleisteten Einlagen.

Ausstehende Einlagen reichen hierzu nicht aus. Dies gilt auch dann, wenn der Gesellschaft eine rechtsgültige Einlageforderung zusteht und diese möglicherweise gemäß dem erst nach 1999 in Kraft getretenen § 264c HGB als Forderung in der Bilanz auszuweisen ist. Denn die sinngemäße Anwendung des § 15a EStG müßte auch in diesem Fall berücksichtigen, dass für die Überschussrechnung das Abflussprinzip des § 11 EStG gilt. Demgemäß kann der dem stillen Gesellschafter über den Betrag seiner tatsächlich geleisteten Einlage hinaus zugewiesene Verlustanteil gleichwohl nicht zu einem Abfluss (Werbungskosten) führen.

Im Streitfall hatte der stille Gesellschafter nur zu einem kleinen Teil seine Einlage in bar geleistet, im Übrigen war eine befreiende Schuldübernahme für Darlehensverbindlichkeiten des Unternehmens (GmbH) vereinbart worden. Die hierfür erforderliche Genehmigung hatten die Gläubiger aber bis Ende der Streitjahre (1966 bis 1998) noch nicht erteilt. Zu den maßgebenden Bilanzstichtagen war die GmbH folglich von den Darlehensverbindlichkeiten noch nicht entlastet. Die später erteilten Genehmigungen wirkten zwar zivilrechtlich zurück (§ 184 BGB), jedoch entfalteten sie steuerlich erst ab ihrer Erteilung Wirkung. Da § 15a EStG an den bilanzrechtlichen Vermögensvergleich anknüpft, kommt es auf die tatsächlichen Verhältnisse am jeweiligen Bilanzstichtag an. Zu den maßgeblichen

Bilanzstichtagen der Streitjahre hatte die GmbH jedoch noch ihre Darlehensverbindlichkeiten zu passivieren. Eine Vermögensmehrung durch Einlage war somit nicht erfolgt.

Im Streitfall waren ausgleichsfähige Verluste demzufolge nur in Höhe der geleisteten Bareinlage anzunehmen. Der BFH wies darauf hin, dass Verluste von dem typischen stillen Gesellschafter als Werbungskosten erst abgezogen werden können, wenn der Geschäftsinhaber (GmbH) den Jahresabschluss festgestellt hat und der Verlustanteil des stillen Gesellschafters berechnet worden ist. Im Regelfall muss der Verlust auch von der Einlage des stillen Gesellschafters abgebucht sein. Die entsprechenden Verlustanteile kann der stille Gesellschafter daher erst im Folgejahr als Werbungskosten geltend machen. ■

Zuordnung der Steuerberatungskosten zu den Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Kosten der Lebensführung

Durch das Gesetz zum Einstieg in ein steuerliches Sofortprogramm vom 25.12.2005 wurde durch eine Änderung in § 12 EStG der Abzug von Steuerberatungskosten als Sonderausgaben ausgeschlossen. Sie sind nur noch abzugsfähig, wenn sie Betriebsausgaben oder Werbungskosten darstellen. Hierzu nimmt das BMF-Schreiben vom 21.12.2007 (DStR 2008 S. 50) Stellung.

Zu den Steuerberatungskosten gehören alle Aufwendungen, die in sachlichem Zusammenhang mit dem Besteuerungsverfahren stehen. Auch die Nebenkosten wie Fahrtkosten zum Steuerberater gehören dazu. Nicht dazu zählen jedoch die Rechtsanwaltskosten, um die Zustimmung des geschiedenen Ehegatten zum begrenzten Realsplitting zu erhalten, oder

Verteidigungskosten in einem Strafverfahren.

Steuerberatungskosten sind Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten, wenn und soweit sie bei der Ermittlung der Einkünfte anfallen. Dies umfasst auch die Kosten der Buchhaltung, die Aufstellung von Bilanzen oder das Ausfüllen des Vorzugs Einnahmenüberschussrechnung. Die Übertragung der Ergebnisse in die entsprechenden Anlagen der Einkommensteuererklärung und das übrige Ausfüllen der Steuererklärung gehören nicht zur Einkünftermittlung. Sie sind den Kosten der privaten Lebensführung zuzurechnen, ebenso wie Steuerberatungskosten, welche durch haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse entstehen oder welche die Inanspruchnahme haushaltsnaher Dienstleistungen, Kindergeld und Kinderbetreuungskosten oder Erbschaft- und Schenkungsteuer betreffen. Soweit sie Steuern betreffen, welche sowohl betrieblich/beruflich als auch privat veranlasst sein können (zum Beispiel Grundsteuer, Kfz-Steuer, Gebühren für verbindliche Auskünfte), sind sie entsprechend ihrer Veranlassung zuzuordnen. Als Aufteilungsmaßstab ist dafür grundsätzlich die Gebührenrechnung des Steuerberaters heranzuziehen, gegebenenfalls sind sie im Rahmen sachgerechter Schätzung zuzuordnen. Bei Beiträgen an Lohnsteuervereine, Aufwendungen für steuerliche Fachliteratur und Software wird es nicht beanstandet, wenn sie zu 50% den Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten zugeordnet werden. Aus Vereinfachungsgründen kann der Aufteilung durch den Steuerpflichtigen für gemischte Aufwendungen bis zu einem Betrag von 100 Euro gefolgt werden.

Auf Körperschaften findet § 12 EStG keine Anwendung. Für Körperschaften, die auch andere als gewerbliche Einkünfte erzielen, ist zwischen einkunftsbezogenen und nicht einkunftsbezogenen Aufwendungen zu unterscheiden. Nur die ersteren sind abziehbar.

Der Abzug als Sonderausgaben entfiel mit Wirkung ab dem 1.1.2006. Wurden in 2005 Vorschüsse gezahlt, die in 2006 und später teilweise als überhöht zurückgezahlt werden, ist die Veranlagung 2005, gegebenenfalls gemäß § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO, zu ändern. ■

Herstellungsaufwand bei Baumaßnahmen an einem Gebäude

Im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sind Aufwendungen dann nicht als sofort abziehbare Werbungskosten zu behandeln, wenn es sich um Herstellungskosten handelt. Welche Aufwendungen zu den Herstellungskosten zählen, bestimmt sich auch für die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach § 255 Abs. 2 HGB. Herstellungskosten sind danach Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Wirtschaftsguts, dessen Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen.

Nach dem BFH-Urteil vom 25.9.2007 (DStR 2008 S. 90) ist bei der Prüfung, ob eine Baumaßnahme an einem Gebäude zu Herstellungsaufwand führt, nicht auf das gesamte Gebäude abzustellen, sondern nur auf den entsprechenden Gebäudeteil, wenn das Gebäude in unterschiedlicher Weise genutzt wird und deshalb mehrere Wirtschaftsgüter umfasst. Wird das Gebäude wie im Streitfall teils fremdbetrieblich, teils durch Vermietung zu Wohnzwecken genutzt, sind die Gebäudeteile als gesonderte Wirtschaftsgüter zu behandeln, da sie in verschiedenen Nutzungs- und Funktionszusammenhängen stehen.

Im Streitfall waren in dem Untergeschoss eines Zweifamilienhauses, das zum Betrieb einer psychotherapeutischen Praxis vermietet war, anlässlich eines Wasserschadens Baumaßnahmen durchgeführt wor-

den. Eine kleine Zwischenwand wurde entfernt, Türen wurden versetzt und eine Tür wurde durch eine Fensteranlage ersetzt. Ferner wurde für die Praxis eine Heizungsanlage eingebaut. In den anderen, zu Wohnzwecken vermieteten Etagen wurden keine Baumaßnahmen durchgeführt. Die Vorinstanz sah in den Maßnahmen keine wesentliche Verbesserung oder Erweiterung des Gesamtgebäudes. Dem widersprach der BFH, da es nur auf die Frage einer wesentlichen Verbesserung des Gebäudeteils Untergeschoss ankam. Der BFH verwies den Rechtsstreit zurück zur Überprüfung, ob durch die Baumaßnahmen eine Erweiterung des Gebäudeteils bzw. eine wesentliche Verbesserung durch Verbesserung der Nutzbarkeit bewirkt worden und demgemäß von Herstellungsaufwand auszugehen war. ■

Bilanzänderung durch anderweitige Verteilung von Sonderabschreibungen

Nach § 4 FördergebietsG können Steuerpflichtige für begünstigte Investitionen im Jahr des Investitionsabschlusses und in den folgenden vier Jahren Sonderabschreibungen bis zu 50 % bzw. 40 % der Bemessungsgrundlage in Anspruch nehmen. Die insgesamt zulässigen Sonderabschreibungen kann der Steuerpflichtige beliebig auf die Jahre des Begünstigungszeitraums verteilen und beispielsweise bereits im Erstjahr voll in Anspruch nehmen.

Im Falle des BFH-Urteils vom 25.10.2007 (DStR 2008 S. 92) ging es um die Frage, ob diese Sonderabschreibungen nachträglich im Wege der Bilanzänderung auf frühere Jahre vorverlegt werden können. Der BFH bejahte dies. Bilanzänderungen sind gemäß § 4 Abs. 2 EStG nur dann und nur insoweit zulässig, als sie in engem zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit einer Bilanzberichtigung stehen. Im Streitfall hatten sich Bilanzbe-

richtigungen aufgrund einer Betriebsprüfung ergeben, sodass eine Bilanzänderung möglich war. In diesem Rahmen durfte der Steuerpflichtige die Sonderabschreibungen vorverlagern. Dem steht nicht entgegen, dass die Sonderabschreibungen bereits in den nachfolgenden Jahren angesetzt waren. Denn der Umfang des Abschreibungsvolumens ist aus der Sicht des jeweiligen Bilanzstichtags zu bestimmen. Werden die Sonderabschreibungen im Rahmen einer Bilanzänderung anderweitig verteilt, werden die bisherigen Bilanzansätze rückwirkend geändert. Die geänderte Schlussbilanz ist der Gewinnermittlung und Veranlagung zugrunde zu legen. Nach den Grundsätzen des Bilanzzusammenhangs sind die nunmehr fehlerhaften Ansätze in den Bilanzen der Folgejahre zu berichtigen. Die Korrektur der Schlussbilanz ist ein im Sinne des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO rückwirkendes Ereignis, sodass auch bestandskräftige Veranlagungen geändert werden können. Der BFH verwies den Rechtsstreit zurück, damit das Finanzgericht Feststellungen zum Umfang der möglichen Sonderabschreibungen nachholen konnte. ■

Besteuerung von Wertpapiergewinnen 1999 und 2000 verfassungsgemäß

Nach dem im vorläufigen Verfahren der Vollziehungsaussetzung ergangenen Beschluss des BFH vom 19.12.2007 (DStR 2008 S. 142) ist die Verfassungsmäßigkeit der Besteuerung von Gewinnen aus privaten Wertpapiergeschäften in 1999 und 2000 nicht ernstlich zweifelhaft. Der BFH hatte bereits mit Urteil vom 29.11.2005 (BStBl II 2006 S. 178; KPMG-Mitteilungen März 2006 S. 4) entschieden, dass die Besteuerung 1999 nicht wegen struktureller Erhebungsdefizite verfassungswidrig war. Hieran hält er fest. Maßgebend ist für den BFH, dass zwischenzeitlich das Kontenabrufverfahren eingeführt wurde, welches Verifikationsmöglichkeiten auch für zurücklie-

gende Zeiträume ermöglicht. Für diesen Zeitraum ist nicht auf die vierjährige Festsetzungsfrist, sondern auf die Festsetzungsfrist des § 169 Abs. 2 Satz 2 AO von zehn (bei leichtfertiger Steuerverkürzung: fünf) Jahren abzustellen, wenn die Steuerpflichtigen ihre Einkünfte nicht erklärt und damit den Tatbestand der Steuerhinterziehung erfüllt haben.

Nicht maßgeblich ist nach Auffassung des BFH, in welchem Umfang vom Kontenabruf Gebrauch gemacht wird. Denn zur Gleichheitswidrigkeit führt nicht ohne weiteres die empirische Ineffizienz, sondern das normative Defizit des widersprüchlich auf Ineffektivität angelegten Rechts. Außerhalb dessen könnte ein strukturelles Vollzugsdefizit verfassungsrechtlich nur bedeutsam werden, wenn das Kontenabrufverfahren aus politischen Gründen nicht vollzogen würde oder in der Anlaufphase erkennbare Umsetzungsprobleme nicht gelöst würden. Für beides bestehen aber keine Anhaltspunkte. Der BFH lehnte demgemäß den Antrag auf Aussetzung der Vollziehung ab. ■

Einkommensteuer/Lohnsteuer

Vom Arbeitnehmer übernommene Einzelkosten eines Dienstwagens beim Einzelnachweis zu berücksichtigen

Überlässt der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer ein Kfz auch zur privaten Nutzung, ist dies als Sachlohn steuerlich zu erfassen. Der Vorteil ist entweder pauschal nach der sogenannten 1%-Methode oder individuell nach der sogenannten Fahrtenbuchmethode zu bemessen. Eine individuelle Bemessung kommt nur in Betracht, wenn die durch das Kfz insgesamt entstehenden Aufwendungen durch Belege und das Verhältnis der privaten Fahrten und der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu den übrigen

Fahrten durch ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch nachgewiesen werden.

Wird die Fahrtenbuchmethode angewandt, so sind nach dem BFH-Urteil vom 18.10.2007 (DStR 2007 S. 2318) auch die vom Arbeitnehmer getragenen Aufwendungen einzubeziehen (im Streitfall: Benzinkosten). Dies ergibt sich aus dem Gesetzeswortlaut in § 8 Abs. 2 Satz 4 EStG, nach dem die „durch das Kfz insgesamt entstehenden Aufwendungen“ in die Vorteilermittlung eingehen. Andererseits kann der Arbeitnehmer die von ihm selbst getragenen Kraftfahrzeugkosten als Werbungskosten abziehen.

Im Rahmen der 1%-Regelung sind wegen der pauschalen Bewertung die individuellen Kosten nicht zu berücksichtigen. Dies würde dem Zweck der Pauschalierung zuwiderlaufen. Im Streitfall hatte das Finanzgericht keine Feststellungen zur Anwendbarkeit der Fahrtenbuchmethode getroffen. Der BFH verwies deshalb den Rechtsstreit zurück. ■

Einkommensteuer/Gemeinschaftsrecht

Gemeinschaftsrechtmäßigkeit des Steuerabzugs nach § 50a Abs. 4 EStG 2002 nicht ernstlich zweifelhaft

Gemäß § 50a Abs. 4 EStG 2002 werden unter anderem die Einkünfte beschränkt Steuerpflichtiger aus im Inland ausgeübter oder verwerteter künstlerischer Tätigkeit der Einkommensteuer durch Steuerabzug zu einem pauschalen Satz unterworfen. Der Vergütungsschuldner haftet für den Steuerabzug. Nach dem in dem vorläufigen Verfahren der Vollziehungsaussetzung ergangenen Beschluss des BFH vom 29.11.2007 (DStR 2008 S. 41) ist nicht ernstlich zweifelhaft, dass diese Regelung im Einklang mit dem Gemeinschaftsrecht steht. Allerdings bedeutet das Abzugsverfahren eine

Benachteiligung von beschränkt Steuerpflichtigen, da unbeschränkt Steuerpflichtige dem Abzugsverfahren nicht unterliegen und nicht ggf. zusätzlich ein Erstattungsverfahren durchführen müssen. Jedoch hat der EuGH in der „Scorpio“-Entscheidung vom 3.10.2006 (IStR 2006 S. 743; KPMG-Mitteilungen Januar/Februar 2007 S. 7) das Steuerabzugsverfahren als angemessene und daher gerechtfertigte Methode zur effizienten Steuererhebung beurteilt.

Diese Aussage hatte der EuGH allerdings unter einer einschränkenden Bedingung gemacht. Er hatte darauf hingewiesen, dass in dem von ihm beurteilten Fall noch keine Gemeinschaftsrichtlinie und kein Abkommen zwischen den beteiligten Staaten über die gegenseitige Amtshilfe bei der Beitreibung von Steuern bestand. Zwischenzeitlich ist aber die EG-Beitreibungsrichtlinie 2001/44/EG in Kraft getreten. Hierdurch ist zweifelhaft, ob der Grund der effizienten Steuererhebung noch als Rechtfertigungsgrund für den Steuerabzug bei nicht ansässigen Dienstleistern gelten kann. Diese Zweifel sind nach Ansicht des BFH aber keine ernstlichen, welche eine Vollziehungsaussetzung erfordern würden. Nach Auffassung des EuGH erscheint es keineswegs sicher, dass das zwischenstaatliche Amtshilfungsverfahren angesichts heterogener Verwaltungsabläufe, sprachlicher Schwierigkeiten und anderer Unabgestimmtheiten geeignet ist, die vom EuGH ausdrücklich bestätigte Effizienz des Abzugssystems zu ersetzen. Demgemäß gab der BFH dem Antrag auf vorläufige Vollziehungsaussetzung nicht statt. ■

Gemeinschaftsrecht erfordert keine Berücksichtigung von Verlusten aus Drittstaaten-Betriebsstätten

Der BFH hatte dem EuGH die Rechtsfrage zur Vorabentscheidung vorgelegt,

ob es mit Art. 56 bis 58 EG vereinbar ist, dass ein deutsches Unternehmen Verluste aus einer Betriebsstätte in einem Drittstaat nicht abziehen kann, weil nach dem maßgebenden DBA entsprechende Betriebsstätteneinkünfte nicht der deutschen Besteuerung unterliegen. Im Streitfall hielt eine deutsche Gesellschaft jeweils 100 % der Anteile an zwei US-amerikanischen Personengesellschaften, die im Streitjahr 1999 Verluste erlitten hatten.

Nach dem Beschluss des EuGH vom 6.11.2007 (DB 2007 S. 2747) betrifft diese Frage den sachlichen Anwendungsbereich der Vorschriften des EG-Vertrags über die Niederlassungsfreiheit. Die wirtschaftliche Betätigung in Form von Auslandsbetriebsstätten sei ausschließlich als Ausübung des gemeinschaftsrechtlichen geschützten Anspruchs auf freie Niederlassung geschützt. Der räumliche Schutzbereich der Niederlassungsfreiheit erstreckte sich aber gerade nicht auf Drittstaaten. ■

Körperschaftsteuer

Folgerungen aus dem BFH-Urteil vom 22.8.2007 für die Besteuerung der wirtschaftlichen Tätigkeit der öffentlichen Hand

Der BFH hatte mit Urteil vom 22.8.2007 (DStR 2007 S. 1954; KPMG-Mitteilungen Januar/Februar 2008 S. 8) unter anderem entschieden, dass die Übernahme einer dauerdefizitären Tätigkeit durch eine Eigengesellschaft einer juristischen Person öffentlichen Rechts ohne schuldrechtlichen Ausgleich zumindest in Höhe der laufenden Betriebsverluste zu einer verdeckten Gewinnausschüttung führt. Nach dem BMF-Schreiben vom 7.12.2007 (DStR 2007 S. 2326) gilt über den entschiedenen Fall hinaus im Hinblick auf eine künftige gesetzliche Regelung Folgendes.

Bis zum Veranlagungszeitraum 2003 war nach Abschnitt 11a KStR die Zusammenfassung von Gewinn- und Verlusttätigkeiten in Eigengesellschaften unter dem Gesichtspunkt des § 42 AO zu beurteilen. Ab dem Veranlagungszeitraum 2004 ist bei der Einkommensermittlung der Eigengesellschaften das Vorliegen verdeckter Gewinnausschüttungen nach den Umständen des Einzelfalles zu beurteilen, wenn Tätigkeiten zusammengefasst werden, die in einem Betrieb gewerblicher Art nicht hätten zusammengefasst werden können. Diese Grundsätze gelten entsprechend bei anderen Formen der Zusammenfassung, zum Beispiel in Form von Organschaften.

Die Grundsätze des vorgenannten BFH-Urteils sind für die Beurteilung der Zusammenfassung von Tätigkeiten in einer Eigengesellschaft oder in vergleichbaren Gestaltungen, welche in einem Betrieb gewerblicher Art hätten zusammengefasst werden können, nicht allgemein anzuwenden. Das gilt insbesondere auch in Fällen, in denen eine Eigengesellschaft eine Verlusttätigkeit der Trägerkörperschaft übernimmt, ohne sonst eine weitere Tätigkeit zu übernehmen, und bei der Besteuerung von Betrieben gewerblicher Art. ■

Steuerfestsetzung bei Liquidation einer Kapitalgesellschaft

Zieht sich die Liquidation einer Kapitalgesellschaft über mehr als drei Jahre hin, darf das Finanzamt nach dem BFH-Urteil vom 18.9.2007 (DB 2008 S. 35) nach Ablauf dieses Zeitraums regelmäßig auch dann einen KSt-Bescheid erlassen, wenn für eine Steuerfestsetzung vor Abschluss der Liquidation kein besonderer Anlass besteht. Ein solches Vorgehen muss nur dann begründet werden, wenn ein rechtliches Interesse der Kapitalgesellschaft an der Verlängerung des Besteuerungszeitraums über drei Jahre hinaus erkenn-

bar ist. Hat das Finanzamt gegenüber einer in Liquidation befindlichen Kapitalgesellschaft einen KSt-Bescheid für einen im Jahr 1997 endenden Besteuerungszeitraum erlassen und dabei den in 1997 geltenden Steuersatz angesetzt, so ist dieser Bescheid nicht allein deshalb rechtswidrig, weil die Liquidation über den 31.12.2000 hinaus andauert und seit-her der tarifliche KSt-Satz nur noch 25 % beträgt. ■

Erstmalige Feststellung des Einlagekontos bei Betrieben gewerblicher Art

Im Körperschaftsteuerrecht führt die Rückgewähr von nicht in das Nennkapital geleisteten Einlagen grundsätzlich nicht zu steuerpflichtigen Beteiligungserträgen der Anteilseigner. Um dies zu gewährleisten, bestimmt § 27 KStG, dass diese Einlagen außerhalb der Steuerbilanz auf einem besonderen Konto (steuerliches Einlagekonto) erfasst werden. Dies gilt sinngemäß auch für Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, obwohl bei ihnen eine Ausschüttung ausgeschlossen ist (§ 27 Abs. 7 KStG). Das Einlagekonto war ab dem Systemwechsel vom Anrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren zu führen. Entsprechend das Wirtschaftsjahr dem Kalenderjahr, war das Konto erstmalig in 2001 zu führen und sein Bestand zum 31.12.2001 festzustellen. Bei Kapitalgesellschaften war der Bestand des EK 04 zum Ende des letzten Wirtschaftsjahres, welches noch unter das Anrechnungsverfahren fiel, festzustellen und als Anfangsbestand in das Einlagekonto zu übernehmen (§ 39 Abs. 1 KStG).

In dem dem BFH-Urteil vom 21.8.2007 (DStR 2008 S. 144) zugrunde liegenden Streitfall ging es um die Frage, ob bei einem Betrieb gewerblicher Art einer Stadt (Bäderbetrieb) in den Anfangsbestand des Einlagekontos auch die Einla-

gen aus Vorjahren (1990 bis 2000) einbezogen werden konnten, die zum Ausgleich von laufenden Verlusten geleistet worden waren. Der BFH verneinte dies. Kapitalgesellschaften hatten unter der Geltung des Anrechnungssystems ihr Eigenkapital zu gliedern. Betriebe gewerblicher Art verfügten nicht über ein gegliedertes Eigenkapital; die Regelung für Kapitalgesellschaften ist insoweit nicht anwendbar.

Wie der Anfangsbestand des Einlagekontos bei Körperschaften, die unter der Geltung des Anrechnungsverfahrens nicht zur Gliederung des Eigenkapitals verpflichtet waren, erstmals zu ermitteln ist, ist gesetzlich nicht geregelt. Insbesondere erfordert § 27 KStG nach seinem Wortlaut nicht, die Einlagen aus früheren Wirtschaftsjahren bei dem Anfangsbestand zu berücksichtigen. Somit ist grundsätzlich von einem Anfangsbestand von Null auszugehen. Die Auffassung, dass der erstmalige Bestand des Einlagekontos so zu ermitteln sei, dass es alle nachweisbaren Einlagen aus der Zeit vor dem Systemwechsel enthalte, selbst wenn diese durch Verluste verbraucht wurden und damit nicht mehr im Eigenkapital vorhanden sind, findet im Gesetzeswortlaut keine Stütze. In der Folge könnte auch die Kapitalertragsteuerbelastung für Gewinne unter dem Halbeinkünfte-System umgangen werden. ■

Gewerbsteuer

Atypisch stille Gesellschaft, an der nur Kapitalgesellschaften beteiligt sind, kann Freibetrag für Personengesellschaften beanspruchen

Nach § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG ist der Gewerbeertrag bei Personengesellschaften und bei natürlichen Personen um einen Freibetrag (24.500 Euro, früher: 48.000 DM) zu kürzen. Hierdurch

soll in pauschaler Weise eine Ungleichheit gegenüber den Kapitalgesellschaften ausgeglichen werden, bei denen Vorstandsbezüge bzw. Geschäftsführergehälter den Gewerbeertrag auch dann mindern, wenn die betreffenden Personen Gesellschafter sind. Im Falle des BFH-Urteils vom 30.8.2007 (DStR 2008 S. 94) stand zur Entscheidung, ob der Freibetrag auch einer Personengesellschaft zusteht, an der nur Kapitalgesellschaften beteiligt sind. Im Streitfall hatte sich eine GmbH als atypisch stille Gesellschafterin an dem Unternehmen einer anderen GmbH beteiligt. Das Finanzamt machte geltend, der Grund für den Freibetrag entfalle, wenn nur Kapitalgesellschaften an der Personengesellschaft beteiligt seien.

Der BFH folgte diesem Argument nicht. Zu einer über den Gesetzeszweck hinausgehenden Begünstigung kommt es auch dann, wenn nur der Unternehmensinhaber – nicht aber der atypisch still Beteiligte – eine Kapitalgesellschaft ist. In einer solchen Konstellation wird der Freibetrag nach ständiger Rechtsprechung sowie nach Auffassung der Finanzverwaltung gewährt, obwohl die Kapitalgesellschaft Geschäftsführergehälter abziehen kann. Das Gleiche trifft für eine Personengesellschaft zu, an der nur Kapitalgesellschaften beteiligt sind. Hieraus folgt, dass der genannte Gesetzeszweck im Rahmen einer verfassungsrechtlich noch zulässigen Typisierung nur den Regelfall trifft. In davon abweichenden Sachverhaltsgestaltungen hat es der Gesetzgeber demgegenüber bewusst in Kauf genommen, dass die durch die Gewährung des Freibetrags gewährte Begünstigung auch in den Fällen eintritt, in denen sie nicht unbedingt geboten erscheint. Bestätigt wird diese Auslegung durch den Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens zum StEntG 1999/2000/2002. Hier sah eine frühe Entwurfsfassung eine entsprechende Einschränkung der Freibetragsregelung vor. Das Änderungsvorhaben wurde aber nach gegenteiliger Empfehlung durch den Finanzausschuss wieder aufgegeben.

Der BFH entschied demnach, dass der Freibetrag zu gewähren war. ■

Außensteuergesetz/Gemeinschaftsrecht

Vereinbarkeit von § 20 Abs. 2 und 3 AStG mit Gemeinschaftsrecht

Fallen Einkünfte mit Kapitalanlagecharakter im Sinne des § 10 Abs. 6 AStG in einer ausländischen Betriebsstätte an und wären sie als Zwischeneinkünfte (§§ 7 ff. AStG) steuerpflichtig, falls diese Betriebsstätte eine ausländische Gesellschaft wäre, so ist nach § 20 Abs. 2 AStG insoweit die Doppelbesteuerung nicht durch Freistellung, sondern durch Anrechnung der auf diese Einkünfte erhobenen ausländischen Steuern zu vermeiden. Gleiches galt nach dem früheren § 20 Abs. 3 AStG für die Vermögensteuer. Entsprechend dem Grundsatz der steuerlichen Transparenz der Personengesellschaften sind diese Regelungen auch anzuwenden, wenn unbeschränkt Steuerpflichtige an einer ausländischen Personengesellschaft beteiligt sind.

Nach dem Urteil des EuGH vom 6.12.2007 (DStR 2007 S. 2308) bedeutet diese Regelung keine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit (Art. 43 EG) oder der Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 56 EG). Die Niederlassungsfreiheit untersagt jede Diskriminierung aufgrund des Ortes des Sitzes einer Gesellschaft. Die deutsche Steuerregelung unterscheidet jedoch nicht zwischen der Besteuerung der Einkünfte aus Gewinnen von in Deutschland ansässigen Personengesellschaften und derjenigen aus Gewinnen von Personengesellschaften, die in einem anderen Mitgliedstaat ansässig sind und dort mit weniger als 30 % besteuert werden. Durch die Anwendung der Anrechnungsmethode werden die Gewinne solcher Gesellschaften in Deutschland lediglich demselben Steuersatz unterworfen wie die Gewinne von in Deutschland ansässigen Gesell-

schaften. Eine steuerliche Benachteiligung besteht daher nicht.

Eine Diskriminierung kann sich auch dadurch ergeben, dass dieselbe Vorschrift auf unterschiedliche Situationen angewandt wird. Hinsichtlich des Steuerrechts des Wohnsitzstaates wird die Stellung eines Gesellschafters nicht allein dadurch eine unterschiedliche, dass er Gewinne von einer in einem anderen Staat ansässigen Gesellschaft bezieht, die dort nur einer Besteuerung von unter 30 % unterliegt. Die steuerlichen Unterschiede beruhen darauf, dass die Mitgliedstaaten im Bereich der nicht harmonisierten direkten Steuern über eine gewisse Autonomie verfügen. Soweit die Staaten Doppelbesteuerungsabkommen geschlossen haben, sind sie demnach auch frei, sich für die Anrechnungs- oder die Freistellungsmethode zu entscheiden. ■

Grundsteuer

Grundsteuererlass bei strukturell bedingter Ertragsminderung

Ist bei bebauten Grundstücken der normale Rohertrag um mehr als 20 % gemindert und hat der Steuerschuldner die Minderung des Rohertrages nicht zu vertreten, so wird nach § 33 Abs. 1 GrStG die Grundsteuer in Höhe des Prozentsatzes erlassen, der vier Fünfteln des Prozentsatzes der Minderung entspricht. Der BFH (Urteil vom 24.10.2007; DStR 2007 S. 2323) geht für die Anwendung des § 33 GrStG von folgenden Grundsätzen aus.

Das BVerwG hat seine frühere Rechtsprechung, wonach in Fällen strukturell bedingter Ertragsminderungen von gewisser Dauer ein Grundsteuererlass nicht in Betracht kam, durch Beschluss vom 24.4.2007 aufgegeben und sich der abweichenden Meinung des BFH angeschlossen. Damit sind alle Differenzierungen nach typischen oder atypischen,

nach strukturell bedingten oder nicht strukturell bedingten, nach vorübergehenden oder nicht vorübergehenden Ertragsminderungen und nach den verschiedenen Möglichkeiten, diese Merkmale zu kombinieren, hinfällig.

Unter dem normalen Rohertrag eines bebauten Grundstücks, dessen Wert nach dem Bewertungsgesetz im Ertragswertverfahren zu ermitteln ist, ist die Jahresrohmiete zu verstehen, die bei einer Hauptfeststellung auf den Beginn des Erlasszeitraums maßgebend wäre. Jahresrohmiete ist gemäß § 79 Abs. 1 BewG das Gesamtentgelt, das der Mieter aufgrund vertraglicher Vereinbarung nach dem Stand zum Feststellungszeitpunkt für ein Jahr zu entrichten hat. Ist das Grundstück oder sind Teile davon eigen genutzt, ungenutzt (das heißt auch leerstehend), nur vorübergehend oder unentgeltlich oder zu einer um mehr als 20 % von der üblichen Miete abweichenden Miete überlassen, gilt insoweit als Jahresrohmiete die übliche Miete. Diese unterschiedlich definierten Jahresrohmiets für vermietete Räume einerseits und leerstehende Räume andererseits führen zu unterschiedlichen Bezugsgrößen für die Berechnung des Ausmaßes einer Ertragsminderung. Hat der Grundstückseigentümer zu Beginn des Erlasszeitraums einer schwachen Mieternachfrage bereits durch eine verminderte Mietforderung Rechnung getragen, ohne mehr als 20 % von der üblichen Miete abgewichen zu sein, bildet die tatsächlich vereinbarte Miete für diese Räume die Bezugsgröße. Ständen die Räume bereits zu Beginn des Erlasszeitraumes leer, ist die übliche Miete die Bezugsgröße. Diesen Bezugsgrößen ist der tatsächlich erzielte Rohertrag gegenüberzustellen.

Der Steuerpflichtige hat die Ertragsminderung – soweit sie durch Leerstand verursacht ist – nicht zu vertreten, wenn er sich nachhaltig um eine Vermietung zu einem marktgerechten Preis bemüht hat. Hierbei braucht er nicht an den unteren Rand der Mietpreisspanne zu gehen.

Nach § 33 Abs. 5 GrStG ist eine Ertragsminderung kein Erlassgrund, wenn sie für den Erlasszeitraum durch Fortschreibung des Einheitswerts berücksichtigt werden kann. Wegen der Maßgeblichkeit der Wertverhältnisse zum Hauptfeststellungszeitpunkt 1.1.1964 setzt eine Fortschreibung aber eine Änderung der tatsächlichen Verhältnisse voraus. Die Marktlage betrifft dagegen die Wertverhältnisse.

Im Streitfall waren diese Grundsätze nicht eingehalten worden. Der BFH verwies deshalb den Rechtsstreit zurück. ■

Verfahren

Festsetzungsfrist bei Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags nach § 10d Abs. 4 EStG in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2007

Nach den BFH-Urteilen vom 1.3.2006 (BStBl II 2006 S. 919; KPMG-Mitteilungen Juni 2006 S. 7) und vom 2.8.2006 (BStBl II 2006 S. 921) steht der Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags nicht entgegen, dass kein ESt-Bescheid ergangen war und auch nicht mehr ergehen kann. Nach den Urteilen können Verluste aufgrund des § 181 Abs. 5 AO noch gesondert festgestellt werden, soweit die Feststellung für eine Steuerfestsetzung von Bedeutung ist, für die die Festsetzungsfrist zum Zeitpunkt der gesonderten Feststellung noch nicht abgelaufen ist. Dies ist wegen der Auswirkungen auf künftige Einkommensteuerfestsetzungen regelmäßig der Fall. Durch das Jahressteuergesetz 2007 (JStG 2007) ist die Feststellungsfrist für § 10d Abs. 4 EStG neu geordnet worden. Die Verlustfeststellungsfrist endet nicht vor der Festsetzungsfrist für den Veranlagungszeitraum der Verlustentstehung.

Accounting News

NEUIGKEITEN ZUR RECHNUNGSLEGUNG NACH IFRS UND HGB

März 2008

Inhalt

- A. IFRS: Aktuelle Entwicklungen
 - I. IASB veröffentlicht Änderungen von IFRS 2
 - II. IASB gibt überarbeitete Fassungen des IFRS 3 und IAS 27 heraus
 - III. IASB legt Änderung des IAS 32 vor
 - IV. IASB gibt überarbeiteten Entwurf zu IFRS 1 und IAS 27 bekannt
 - V. IFRIC veröffentlicht D23
 - VI. IFRIC gibt D24 bekannt
 - VII. RIC legt Positionspapier zur Definition eines Eigenkapitalinstrumentes gemäß IAS 39 vor
 - VIII. RIC gibt Positionspapier zur bilanziellen Behandlung der Nachversteuerung von EK02 nach dem Jahressteuergesetz 2008 bekannt
 - IX. RIC veröffentlicht Positionspapier zu IAS 19
 - X. EU-Kommission übernimmt „Gleichwertigkeitsmechanismus“ in Bezug auf Drittland-GAAP
- B. HGB: Aktuelle Entwicklungen
 - IDW gibt IDW ERS HFA 23 heraus
- C. Weitere Themen
 - Neue Broschürenreihe: Branchentypische Bilanzierungsfragen nach IFRS

A. IFRS: Aktuelle Entwicklungen

I. IASB veröffentlicht Änderungen von IFRS 2

Das International Accounting Standards Board (IASB) hat am 17. Januar 2008 Änderungen von IFRS 2 – *Share-based Payment* veröffentlicht. Die Änderungen betreffen im Wesentlichen die Definition von Ausübungsbedingungen (*vesting conditions*) und die Regelungen zur Annullierung (*cancellation*) eines Planes durch eine andere Partei als das Unternehmen.

Anteilsbasierte Vergütungen können in Eigenkapitalinstrumenten oder durch Barausgleich beglichen werden. Der damit verbundene Anspruch ist jedoch oftmals an Bedingungen (*vesting conditions*) geknüpft, die erst erfüllt werden müssen. Dabei umfassen die Ausübungsbedingungen wie bisher Leistungsbedingungen (*service conditions*) und Zielerreichungsbedingungen (*performance conditions*). Durch die Änderungen wurde nun klargestellt, dass sich Zielerreichungsbedingungen aus Leistungsbedingungen und Erfolgszielen zusammensetzen. Die Zielerreichungsbedingungen können auch Marktbedingungen enthalten. Alle anderen Bedingungen sind Nicht-Ausübungsbedingungen (*non-vesting conditions*).

Durch die Änderungen von IFRS 2 wird nun festgelegt, welche Bedingungen bei der Berechnung des beizulegenden Zeitwerts (*fair value*) im Gewährungszeitpunkt (*grant date*) zu berücksichtigen sind. Danach sind Zielerreichungsbedingungen – sofern es sich um Marktbedingungen handelt – und Nicht-Ausübungsbedingungen in die Bewertung des beizulegenden Zeitwerts einzubeziehen. Alle anderen Ausübungsbedingungen, das heißt Leistungsbedingungen und Zielerreichungsbedingungen ohne Marktbedingungen, sind während des Erdienungszeitraums (*vesting period*) zu berücksichtigen.

Die Annullierung eines Planes durch das Unternehmen führt dazu, dass der noch anfallende Aufwand aus dem Plan sofort in voller Höhe zu erfassen ist. Mit der Änderung wird nun geregelt, wie zu verfahren ist, wenn nicht das Unternehmen ein Annullierungsrecht hat, sondern eine andere Partei. Besteht danach für die andere Vertragspartei ein Wahlrecht, ob eine Nicht-Ausübungsbedingung erfüllt wird, so ist zukünftig die Nichterfüllung als Annullierung zu behandeln.

Darüber hinaus wird die *Implementation Guidance* um Entscheidungshilfen zur Bestimmung der Art der Ausübungsbedingung und der bilanziellen Konsequenzen ergänzt.

Die Änderungen sind rückwirkend auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2009 beginnen. Eine frühere Anwendung ist erlaubt. Sofern die Änderungen bereits vor dem 1. Januar 2009 angewendet werden sollen, ist dies im Anhang anzugeben. Das Endorsement der neuen Regelungen durch die EU steht noch aus.

II. IASB gibt überarbeitete Fassungen des IFRS 3 und IAS 27 heraus

Das IASB hat am 10. Januar 2008 die überarbeiteten Fassungen des IFRS 3 *Unternehmenszusammenschlüsse* und IAS 27 *Konzern- und separate Einzelabschlüsse* nach IFRS herausgegeben.

Die wesentlichen Änderungen gegenüber der bisherigen Fassung dieser Standards lassen sich wie folgt zusammenfassen:

- Für die bilanzielle Behandlung von Minderheitenanteilen sieht die neue Fassung des IFRS 3 ein Wahlrecht zur Bewertung zum beizulegenden Zeitwert der Minderheitenanteile selbst oder mit dem proportionalen Anteil am identifizierbaren Nettovermögen vor. Hier stoßen die Konvergenzbemühungen von IASB und FASB an Grenzen, da SFAS 141 verpflichtend eine Bewertung zum beizulegenden Zeitwert der Minderheitenanteile vorsieht.
- Für sukzessive Unternehmenserwerbe erfolgt im Zeitpunkt der Erlangung der Kontrolle eine erfolgswirksame Neubewertung bereits bestehender Anteile an dem erworbenen Unternehmen. Der Geschäfts- oder Firmenwert ermittelt sich im Anschluss als Differenz zwischen dem neubewerteten Beteiligungsbuchwert zuzüglich Kaufpreiszahlungen für den Erwerb der neuen Anteile zuzüglich Minderheitsanteile abzüglich dem erworbenen Nettovermögen.
- Änderungen in der Beteiligungsquote ohne Verlust der Beherrschung sind ausschließlich als Eigenkapitaltransaktion zu erfassen.
- Bei Verlust der Beherrschung eines Tochterunternehmens sind die konsolidierten Vermögenswerte und Schulden auszubuchen. Neu geregelt ist, dass ein verbleibendes Investment an dem vormaligen Tochterunternehmen (zum Beispiel ein nach der Equity-Methode bilanziertes Investment) beim erstmaligen Ansatz zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten ist und dass sich hierbei ergebende Differenzen ergebniswirksam zu erfassen sind.
- Anschaffungsnebenkosten sind künftig als Aufwand zu erfassen.
- Für mögliche Anpassungen der Anschaffungskosten in Abhängigkeit von künftigen Ereignissen (*contingent consideration*), die im Erwerbszeitpunkt als Verbindlichkeiten zu erfassen sind, ist in der Folgebewertung keine Anpassung des Geschäfts- oder Firmenwerts mehr möglich.
- Übersteigen die auf Minderheitsanteile entfallenden Verluste den Anteil der Minderheiten am Eigenkapital des Tochterunternehmens, sind diese trotz entstehenden Negativsaldos den Minderheitenanteilen zuzurechnen.
- Effekte aus der Abwicklung (*effective settlement*) von Geschäftsbeziehungen, die bereits vor dem Unternehmenszusammenschluss bestanden (*pre-existing relationships*), sind nach der neuen Fassung des IFRS 3 nicht in die Ermittlung der Gegenleistung für den Zusammenschluss einzubeziehen.
- Im Gegensatz zu der bisherigen Fassung regelt IFRS 3 in der überarbeiteten Fassung den Ansatz und die

Bewertung von Rechten, die vor dem Unternehmenszusammenschluss einem anderen Unternehmen gewährt wurden und nun im Rahmen des Zusammenschlusses wirtschaftlich zurückerlangt werden (zurückerworbenes Recht). Liegt ein zurückerworbenes Recht im Sinne des IFRS 3 vor, erfolgt der Ansatz als immaterieller Vermögenswert.

- Unternehmenszusammenschlüsse von Unternehmen oder Geschäftsbetrieben unter gemeinsamer Beherrschung (*common control*) sind weiterhin in IFRS 3 nicht geregelt.

Die neue Fassung des IFRS 3 ist prospektiv auf Unternehmenszusammenschlüsse anzuwenden, deren Erwerbszeitpunkt in Berichtsperioden fällt, die am oder nach dem 1. Juli 2009 beginnen. Eine frühere Anwendung ist erlaubt, jedoch begrenzt auf Berichtsperioden, die am oder nach dem 30. Juni 2007 beginnen. Die Änderungen des IAS 27 sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Juli 2009 beginnen. Eine frühere Anwendung ist erlaubt. Eine frühere Anwendung eines der beiden Standards setzt jedoch die gleichzeitige frühere Anwendung des jeweils anderen Standards voraus.

Das Endorsement der neuen Fassungen durch die EU steht noch aus.

III. IASB legt Änderung des IAS 32 vor

Einleitung

Das IASB hat am 14. Februar 2008 Änderungen einzelner Standards unter dem Titel *Puttable Financial Instruments and Obligations Arising on Liquidation* verabschiedet.

Die Änderungen betreffen insbesondere IAS 32 *Finanzinstrumente: Darstellung* und IAS 1 *Darstellung des Abschlusses*.

Ferner ergeben sich Änderungen von IFRS 7 *Finanzinstrumente: Angaben*, IAS 39 *Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung* sowie IFRIC 2 *Geschäftsanteile an Genossenschaften und ähnliche Instrumente*.

Mit dieser Änderung soll unter anderem der Kritik an den Auswirkungen einer Anwendung der geltenden IAS 32 und IAS 39 auf Finanzinstrumente mit Inhaberkündigungsrechten Rechnung getragen werden. Viele deutsche Personenhandels-gesellschaften und Genossenschaften haben bislang ihr gesellschaftsrechtliches Eigenkapital in einer IFRS-Bilanz als Fremdkapital auszuweisen und zu bewerten, da es sich um sogenannte kündbare Finanzinstrumente handelt.

Regelungen

Die geänderte Fassung des IAS 32 sieht eine Erweiterung der Eigenkapitalklassifikation für bestimmte kündbare Finanzinstrumente und Finanzinstrumente mit Anspruch auf das anteilige Nettovermögen im Liquidationsfall vor. Die in diesen Finanzinstrumenten zu erfüllenden Verträge wie Derivate auf diese Finanzinstrumente sind allerdings nicht als Eigenkapital zu klassifizieren.

Ein kündbares Finanzinstrument, das zur Eigenkapitalklassifikation qualifiziert, hat die folgenden Kriterien kumulativ zu erfüllen:

- Der Inhaber erhält im Liquidationsfall den anteiligen Wert an dem Nettovermögen des Unternehmens nach Bedienung aller anderen Ansprüche an dem Nettovermögen (Residualanspruch).
- Das Instrument gehört der nachrangigsten Klasse von Instrumenten an. Dies bedeutet auch, dass im Liquidationsfall keine Vorzugsrechte, wie das Recht auf eine feste Dividende, bestehen dürfen, wenn nicht alle anderen Instrumente der nachrangigsten

Klasse auch über dieses Recht verfügen.

- Sämtliche Instrumente der nachrangigsten Klasse weisen identische Merkmale auf. Daher hat sich etwa das Kündigungsrecht auf alle Instrumente zu beziehen und die Ermittlung des Rückzahlungs- bzw. Rücknahmepreises ist für alle Instrumente identisch vorzunehmen (gleiche Abfindungsformel).
- Das Instrument enthält keinerlei weitere vertragliche Zahlungsverpflichtungen.
- Die gesamten Zahlungen aus dem Instrument (laufende Zahlung und Rückzahlung) basieren im Wesentlichen auf den Ergebnissen (*profit or loss*), den erfassten Nettovermögensänderungen oder den Änderungen des *fair value* des erfassten und nicht erfassten Nettovermögens des Unternehmens. Die Ergebnisse sowie die erfassten Nettovermögensänderungen sind im Einklang mit den IFRS zu ermitteln.
- Es dürfen keine anderen Finanzinstrumente bestehen, deren Zahlungen im Wesentlichen auf den Ergebnissen, den erfassten Nettovermögensänderungen oder den Änderungen des *fair value* des erfassten und nicht erfassten Nettovermögens des Unternehmens basieren, und die den Residualerlös (*residual return*) der kündbaren Instrumente im Wesentlichen fixieren oder garantieren. Als Instrumente, die eine Eigenkapitalklassifikation üblicherweise nicht verhindern, werden beispielsweise Instrumente genannt, deren gesamte Zahlungen auf bestimmten Vermögenswerten oder auf einem Prozentsatz des Umsatzes basieren.

Auf Finanzinstrumente mit Anspruch auf das anteilige Nettovermögen im Liquidationsfall sind – mit Ausnahme des vierten

und fünften Kriteriums der vorgenannten Aufzählung – dieselben Kriterien für eine Eigenkapitalklassifikation anzuwenden wie auf kündbare Instrumente. Hierunter fallen Anteile an Unternehmen, die für eine bestimmte Zeit eingegangen wurden oder deren Inhaber die Auflösung des Unternehmens beschließen können. Abweichend von den Kriterien für kündbare Instrumente ist es für die Eigenkapitalklassifikation dieser Instrumente unerheblich, ob während ihrer Laufzeit weitere vertragliche Zahlungsverpflichtungen bestehen. Bei diesen Instrumenten kommt es nur auf die Verpflichtungen zum Liquidationszeitpunkt an, sodass auch die Nachrangigkeit gegenüber allen anderen Instrumenten nur zu diesem Zeitpunkt vorzuliegen hat. Sämtliche Verpflichtungen während des Bestehens des Unternehmens sind daher irrelevant. Allerdings können bestehende Verpflichtungen zum Vorliegen eines zusammengesetzten Finanzinstruments (*compound instrument*) im Sinne von IAS 32.28 führen.

Ferner sind Umklassifizierungen als Eigenkapital oder Fremdkapital während der Laufzeit von Finanzinstrumenten erforderlich, wenn das Instrument die neuen Kriterien für die Eigenkapitalklassifikation erstmals erfüllt oder nicht mehr erfüllt.

Bei einer Umklassifizierung von Eigenkapital in Fremdkapital ist das Fremdkapitalinstrument mit seinem *fair value* zu bilanzieren, wobei Differenzen vom *fair value* zu dem vorher bilanzierten Buchwert im Eigenkapital zu erfassen sind.

Sind Finanzinstrumente hingegen vom Fremdkapital in das Eigenkapital umzuklassifizieren, ist das Eigenkapitalinstrument mit dem Buchwert des vorherigen Fremdkapitalinstruments zu bilanzieren. Diese Vorgehensweise stimmt mit der Bilanzierung synthetischer Verbindlichkeiten überein.

Bei Instrumenten, die die Kriterien für eine Eigenkapitalklassifikation nach gegenwärtigen IAS 32 erfüllen, erfolgt die Klassifizierung beim erstmaligen Ansatz. Umklassifizierungen sind nicht vorzunehmen.

Abweichend zu ED IAS 32 ist nicht mehr der *fair value*, sondern der erwartete Rückzahlungspreis der kündbaren Instrumente anzugeben. Die Instrumente sind darüber hinaus von dem Anwendungsbereich des IAS 39 ausgeschlossen, wodurch die Abfindungshöhe einer möglicherweise zum *fair value* vereinbarten Abfindung nicht mehr im Einklang mit IAS 39 zu ermitteln ist.

Minderheitenanteile im Konzernabschluss sind jedoch auch durch die Änderung des IAS 32 nicht von der erweiterten Eigenkapitalklassifikation erfasst.

Insgesamt wird ausdrücklich betont, dass es sich bei den Änderungen des IAS 32 um eine eingeschränkte Ausnahme von den Klassifikationsprinzipien von Eigen- und Fremdkapital handelt. Die künftig als Eigenkapital zu klassifizierenden Instrumente dürfen zwar als Eigenkapital ausgewiesen werden, gleichwohl fallen sie weiterhin unter die Definition finanzieller Verbindlichkeiten.

Anwendungszeitpunkt

Eine Anwendung der geänderten Regelungen ist für Geschäftsjahre vorgesehen, die am oder nach dem 1. Januar 2009 beginnen. Eine vorzeitige Anwendung ist möglich. Die Übernahme der Änderungen in EU-Recht bleibt jedoch abzuwarten.

Weitere Entwicklungen

Zur generellen Lösung der Abgrenzungsproblematik arbeitet das IASB an einem Langzeitprojekt zusammen mit dem US-amerikanischen Financial Accounting Standards Board (FASB).

Um die deutschen Interessen bei der Fragestellung der Eigenkapitalabgrenzung stärker zu vertreten, ist am 28. Januar

2008 durch das Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee (DRSC) das Diskussionspapier *Distinguishing between Liabilities and Equity* veröffentlicht worden – mit der Zielsetzung, das langfristige Gemeinschaftsprojekt des IASB und des FASB konstruktiv zu begleiten. Das Papier ist das Ergebnis eines Gemeinschaftsprojekts verschiedener europäischer Standardsetter unter der Leitung des DRSC und stellt einen Alternativvorschlag zur Abgrenzung zwischen Eigen- und Fremdkapital dar.

Der im Diskussionspapier vorgestellte Ansatz basiert auf einem sogenannten *Loss Absorption Approach*, 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 dann als Eigenkapital auszuweisen

IV. IASB gibt überarbeiteten Entwurf zu IFRS 1 und IAS 27 bekannt

Das IASB hat am 13. Dezember 2007 einen überarbeiteten Entwurf zur Änderung von IFRS 1 *First-time Adoption of International Financial Reporting Standards* und IAS 27 *Consolidated and Separate Financial Statements* bekannt gegeben.

Der überarbeitete Entwurf ist eine Reaktion auf die Stellungnahmen zu einem im Januar 2007 veröffentlichten Entwurf. Die neuen Vorschläge greifen die geäußerten Bedenken auf, dass die rückwirkende Bestimmung der Anschaffungskosten nach IAS 27 bei einer erstmaligen Anwendung von IFRS in einigen Fällen nur mit unverhältnismäßig hohen Kosten oder Anstrengungen erreicht werden kann.

Nach den derzeitigen Regelungen sind Anteile an Tochterunternehmen in dem erstmals nach IFRS aufgestellten Einzel-

abschluss des Mutterunternehmens entweder zu Anschaffungskosten oder zum beizulegenden Zeitwert zu bilanzieren. In bestimmten Fällen kann es jedoch schwierig sein, die Anschaffungskosten zu ermitteln, sodass der beizulegende Zeitwert zu bestimmen ist. Dieser muss dann zu jedem Abschlussstichtag neu berechnet werden.

Nach dem überarbeiteten Vorschlag ist es Unternehmen möglich, in ihren IFRS-Einzelabschlüssen die Anschaffungskosten einer Beteiligung entweder in Höhe des beizulegenden Zeitwerts oder des Buchwerts nach den zuvor angewendeten nationalen Rechnungslegungsvorschriften zum Umstellungszeitpunkt zu bestimmen. Diese Regelung gilt für gemeinschaftlich geführte Unternehmen, assoziierte Unternehmen sowie für Tochterunternehmen.

V. IFRIC veröffentlicht D23

Das International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) hat am 17. Januar 2008 den Entwurf einer Interpretation IFRIC D23 *Distribution of Non-cash Assets to Owners* veröffentlicht.

Der Entwurf beschäftigt sich mit dem bisher unregelmäßigten Umstand, wie ein Unternehmen andere Vermögenswerte als Zahlungsmittel (*non-cash assets*) zu bewerten hat, die es als Gewinnausschüttung an die Anteilseigner überträgt.

Der Entwurf dieser Interpretation behandelt insbesondere folgende Fragen:

- Wie soll ein Unternehmen die Verpflichtung zur Ausschüttung von *non-cash assets* an ihre Eigentümer bewerten (Dividendenverpflichtung)?
- Wie soll im Zeitpunkt der Übertragung der Vermögenswerte die Differenz zwischen dem Buchwert des zu übertragenden Vermögenswerts und dem

Buchwert der Dividendenverpflichtung bilanziell behandelt werden?

- Hat ein Unternehmen IFRS 5 im Zusammenhang mit *non-current assets held for distribution to owners* anzuwenden?

Die Regelungen in IFRIC D23 sehen vor, dass alle Arten von Übertragungen von *non-cash assets* zum Zeitpunkt der Übertragung zum Zeitwert des übertragenen Vermögenswerts zu bewerten und erfolgswirksam auszubuchen sind. Die neue Regelung soll auf zukünftige Ausschüttungen anzuwenden sein, wobei Ausschüttungen innerhalb eines Konzerns nicht in den Anwendungsbereich des Entwurfs fallen.

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

Die Kommentierungsfrist endet am 25. April 2008.

VI. IFRIC gibt D24 bekannt

Das IFRIC hat am 17. Januar 2008 den Entwurf einer Interpretation IFRIC D24 *Customer Contributions* bekannt gegeben.

In einigen Industriezweigen ist es erforderlich, dass Kunden den Anbietern von Waren und Dienstleistungen (*access provider*) einzelne Sachanlagen (*customer contribution*) oder Zahlungsmittel (*cash contribution*) zur Anschaffung bzw. Herstellung von einzelnen Sachanlagen zur Verfügung stellen müssen, um wiederum bestimmte Waren und Dienstleistungen des Anbieters in Anspruch nehmen zu können. Dabei kann es vorkommen, dass derjenige, der die Sachanlage zur Verfügung stellt, von demjenigen, der anschließend die Waren und Dienstleistungen erhält, abweicht.

In der Regel muss der Kunde neben der Übertragung der Sachanlage auch für die Waren und Dienstleistungen bezahlen. Das folgende Beispiel soll den Sachverhalt verdeutlichen:

Ein Hersteller von Waren errichtet in unmittelbarer Nähe eines Stromkraftwerks (*access provider*) eine Fabrik. Um Zugang zu dessen Stromnetz zu bekommen, hat der Hersteller zwei Wahlmöglichkeiten. Zum einen kann er die Infrastruktur bis zum Stromnetz des Stromanbieters selbst herstellen und diese dann dem Stromanbieter übertragen. Zum anderen hat er die Möglichkeit, den Stromanbieter die Infrastruktur herstellen zu lassen und ihn dafür entsprechend zu vergüten. Der Hersteller wird anschließend für jede abgenommene Kilowattstunde bezahlen.

In der Praxis wurde die Übertragung von Sachanlagen beim *access provider* bisher entweder zum Zeitwert oder zu Anschaffungskosten von Null bewertet. Der Entwurf verfolgt das Ziel, hier eine einheitliche Bilanzierung zu erreichen, indem er folgende Sachverhalte bzw. Fragen aufgreift:

- Führen *customer contributions* zum Ansatz eines Vermögenswerts beim *access provider*?
- Wenn ja, zu welchem Betrag ist der Vermögenswert anzusetzen?
- Falls der Vermögenswert zum Zeitwert angesetzt wird, wie lautet die Gegenbuchung?
- Wie werden *cash contributions* bilanziert?

Das IFRIC schlägt vor, dass eine Sachanlage (*customer contribution*), die zu einem Zugangsangebot von Waren und Dienstleistungen beim abgebenden oder einem anderen Unternehmen führt, beim empfangenden Unternehmen anzusetzen ist, wenn die erhaltene Sachanlage die

Definition eines Vermögenswerts erfüllt. Der Empfänger hat den Vermögenswert mit dem *fair value* entsprechend IAS 16.24 zu bewerten. Die Gegenbuchung zum Vermögenswert stellt eine Verpflichtung des *access provider* in gleicher Höhe dar, dem Kunden oder einem Dritten Zugang zu Waren oder Dienstleistungen zu ermöglichen.

Die Verbindlichkeit wird entweder über den Zeitraum der Zugangsverpflichtung oder den der wirtschaftlichen Nutzungsdauer des Vermögenswerts aufgelöst. Maßgeblich ist der kürzere der beiden Zeiträume.

Im Rahmen der Bilanzierung hat das empfangende Unternehmen (*access provider*) zu prüfen, ob es sich bei dem Kundenauftrag um ein Leasingverhältnis im Sinne von IAS 17 *Leasingverhältnisse* und IFRIC 4 *Feststellung, ob eine Vereinbarung ein Leasingverhältnis enthält* handelt. Liegt ein Finanzierungsleasing vor, darf das empfangende Unternehmen keinen Vermögenswert aktivieren.

Stellt der Kunden keine Sachanlage, sondern Zahlungsmittel zur Verfügung, hängt die Bilanzierung davon ab, ob der zu erstellende Gegenstand die Ansatzkriterien eines Vermögenswerts erfüllt. Werden die Ansatzkriterien erfüllt, liegt ein Vermögenswert entsprechend IAS 16 *Sachanlagen* vor. Liegen die Ansatzkriterien nicht vor, ist die Zahlung nach IAS 11 *Fertigungsaufträge* wie eine erhaltene Anzahlung oder nach IAS 18 *Erträge* als Erlös zu bilanzieren.

VII. RIC legt Positionspapier zur Definition eines Eigenkapitalinstruments gemäß IAS 39 vor

Am 9. Januar 2008 hat das Rechnungslegungs Interpretations Committee (RIC) des Deutschen Rechnungslegungs Stan-

dards Committee (DRSC) ein Positionspapier zur Definition eines Eigenkapitalinstruments gemäß IAS 39 vorgelegt. Gegenstand des Positionspapiers ist die Frage, ob die Klassifizierung eines Finanzinstruments beim Emittenten gemäß IAS 32 ausstrahlt auf die Bilanzierung des Instruments beim Halter gemäß IAS 39 *Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung*.

Die Klassifizierung eines Finanzinstruments beim Halter hängt in bestimmten Fällen davon ab, ob es sich um ein Eigenkapital- oder um ein Schuldinstrument handelt. Diese Frage hat insbesondere in Deutschland eine besondere Bedeutung, weil bei bestimmten Rechtsformen die Anteile bzw. Einlagen der Gesellschafter aufgrund gesetzlicher oder vertraglicher Kündigungsrechte finanzielle Schulden im Sinne des IAS 32 darstellen.

Grundsätzlich sind zwei Sichtweisen vorstellbar. Zum einen ist denkbar, dass durch das IASB eine Symmetrie intendiert wurde, weil IAS 39 bei der Definition einer finanziellen Schuld und eines Eigenkapitalinstruments auf IAS 32.11 verweist. Die andere Sichtweise stellt die Symmetrie in Frage, weil IAS 32.16 explizit auf die Bilanzierung beim Emittenten abstellt und es fraglich ist, ob IAS 32.16 einschlägig für die Bilanzierung des Instruments beim Halter ist.

Das RIC vertritt übereinstimmend mit den Ausführungen des IFRIC im IFRIC Update Januar 2007 die zweite Sichtweise. Demnach ist die Klassifizierung beim Emittenten gemäß IAS 32 vorzunehmen. Der Inhaber hat dagegen eine eigenständige Beurteilung durchzuführen und dabei ausschließlich IAS 39 zugrunde zu legen. Das Positionspapier steht auf der Internetseite des DRSC zum Download zur Verfügung.

VIII. RIC gibt Positionspapier zur bilanziellen Behandlung der Nachversteuerung von EK02 nach dem Jahressteuergesetz 2008 bekannt

Am 4. Februar 2008 hat das RIC ein Positionspapier zur bilanziellen Behandlung der Nachversteuerung von EK02 im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2008 bekannt gegeben.

Nach dem Jahressteuergesetz 2008 wird der bislang steuerfreie sogenannte EK02-Bestand letztmalig zum 31. Dezember 2006 ermittelt und festgestellt. Die darauf zu entrichtende Körperschaftsteuer beträgt $\frac{3}{100}$ des festgestellten Endbetrages und ist innerhalb eines Zeitraums von 2008 bis 2017 in zehn gleichen Jahresbeträgen zu entrichten. Die Verpflichtung dazu entsteht am 1. Januar 2007. Die Verpflichtung ist unverzinslich. Auf Antrag kann der Körperschaftsteuererhöhungsbetrag in einer Summe entrichtet werden. Der Antrag kann letztmals bis zum 30. September 2015 gestellt werden. Anstelle des jeweiligen Jahresbetrags ist in diesen Fällen zu dem Zahlungstermin, der auf den Zeitpunkt der Antragstellung folgt, der zu diesem Termin fällige Jahresbetrag zuzüglich der noch nicht fälligen und mit einem Zinssatz von 5,5 Prozent abgezinsten Jahresbeträge zu entrichten. Zur Bilanzierung nach IFRS nimmt das RIC wie folgt Stellung:

Bei dem Körperschaftsteuererhöhungsbetrag gemäß § 38 Abs. 5 KStG handelt es sich um tatsächliche Ertragsteuern gemäß IAS 12.5, die in dem Umfang, in dem sie noch nicht bezahlt sind, als Schuld anzusetzen sind.

In Ermangelung einer eindeutigen Regelung zur Berücksichtigung der Bewertung der tatsächlichen Steuerschuld in IAS 12 vertritt das RIC die Ansicht, dass unter Verweis auf IAS 8 zur Auswahl und Anwendung der Bilanzierungs- und

Bewertungsmethoden in solchen Fällen die Vorschriften des IAS 37 zu berücksichtigen sind. Der Erhöhungsbetrag ist demnach mit dem Barwert anzusetzen, solange ein Antrag auf Entrichtung der Schuld in einer Summe bis zum Abschlussstichtag noch nicht gestellt wurde und der Abzinsungseffekt wesentlich ist. Hinsichtlich des anzuwendenden Zinssatzes enthält das RIC-Papier gesonderte Regelungen.

Wurde ein Antrag auf Entrichtung des Körperschaftsteuererhöhungsbetrags in einer Summe bereits gestellt, so ist ebenfalls der gesetzlich geregelte Ablösungsbetrag (Verwendung eines Zinssatzes von 5,5 Prozent) für die zu bilanzierende tatsächliche Steuerschuld maßgeblich.

Die Verbindlichkeit ist innerhalb der Position „Tatsächliche Steuerschulden – kurzfristig“ in der Bilanz auszuweisen. Der Betrag aus der jährlich vorzunehmenden Aufzinsung des auf die Folgejahre entfallenden Barwerts ist erfolgswirksam zu erfassen.

Für bestimmte Unternehmen sieht das Jahressteuergesetz 2008 Sonderregelungen vor, die zu einer abweichenden Bilanzierung führen. Weitere Einzelheiten hierzu und zu deren Bilanzierung enthält das auf der Internetseite des DRSC verfügbare RIC-Positionspapier.

IX. RIC veröffentlicht Positionspapier zu IAS 19

Am 8. Februar 2008 hat sich das RIC in einem Positionspapier zu der Bilanzierung der Änderungen im Verpflichtungsbarwert aufgrund der Anhebung der Regelaltersgrenze in der gesetzlichen Rentenversicherung von 65 auf 67 Jahre geäußert. Danach ist bei betrieblichen Versorgungsplänen, die eine sogenannte dynamische Verweisung enthalten, grundsätzlich zwischen der damit verbundenen unmittelbaren Planänderung (Anhebung des frühest-

möglichen Renteneintrittsalters) und den damit mittelbar zusammenhängenden Veränderungen der Schätzung, zum Beispiel des Frühverrentungsverhaltens, zu trennen. Während die Effekte, die unmittelbar eintreten, als nachzuverrechnender Dienstzeitaufwand zu bilanzieren sind, handelt es sich bei Auswirkungen aus den mittelbaren Effekten um versicherungsmathematische Gewinne bzw. Verluste.

Das Positionspapier steht auf der Internetseite des DRSC zum Download zur Verfügung.

X. EU-Kommission übernimmt „Gleichwertigkeitsmechanismus“ in Bezug auf Drittland-GAAP

Das Europäische Parlament hat am 8. Januar 2008 der Verordnung (EG) Nr. 1569/2007 der Kommission vom 21. Dezember 2007 über die Einrichtung eines Mechanismus zur Festlegung der Gleichwertigkeit der von Drittstaaten emittierten angewandten Rechnungslegungsgrundsätze gemäß den Richtlinien 2003/71/EG und 2004/109/EG des Europäischen Parlaments und des Rates zugestimmt.

Die Verordnung ermöglicht es der Kommission, ab dem nächsten Jahr konkrete Vorschläge vorzulegen, welche Rechnungslegungsgrundsätze aus Drittstaaten ab 2009 als den von der EU übernommenen IFRS gleichwertig akzeptiert werden sollen. Die Kommission kann dann auch Emittenten aus Drittstaaten gestatten, übergangsweise ihre bisherigen Rechnungslegungsgrundsätze in der EU zu verwenden, sofern der jeweilige Drittstaat auf die IFRS hinarbeitet bzw. die Übernahme der IFRS beabsichtigt.

Die Verordnung ist am 22. Dezember 2007 im EU-Amtsblatt veröffentlicht worden und drei Tage später in Kraft

getreten und damit unmittelbar in jedem EU-Mitgliedstaat gültig. Die Verordnung kann von der Internetseite der EU unter <http://eur-lex.europa.eu> heruntergeladen werden.

B. HGB: Aktuelle Entwicklungen

I. IDW gibt IDW ERS HFA 23 heraus

Das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) hat den Entwurf einer Stellungnahme zur Rechnungslegung: *Bilanzierung von Pensionsverpflichtungen gegenüber Beamten und deren Hinterbliebenen* (IDW ERS HFA 23) herausgegeben.

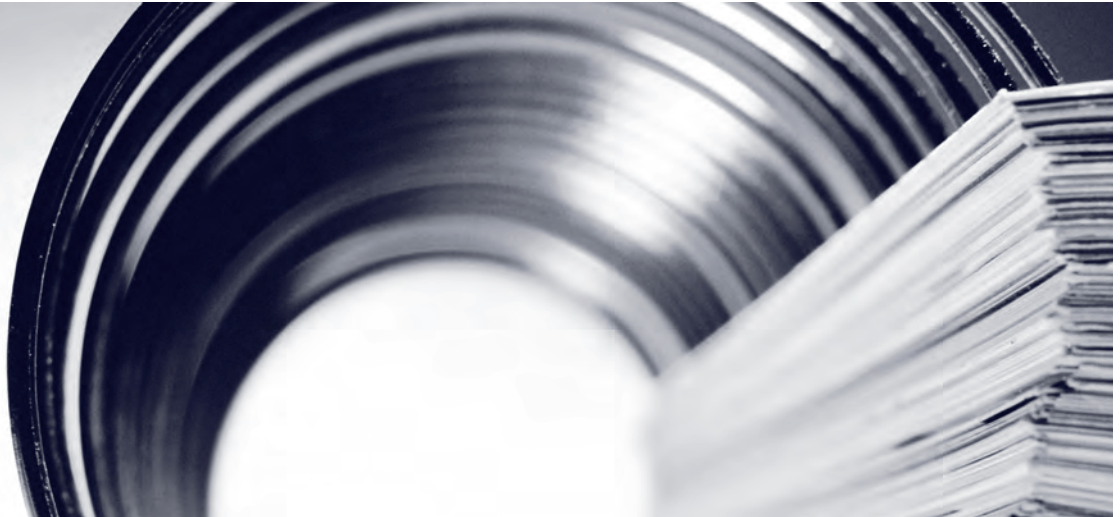
Diese Stellungnahme ersetzt die IDW Stellungnahme HFA 1/1997: *Bilanzierung und Bewertung von Pensionsverpflichtungen gegenüber Beamten und deren Hinterbliebenen*. Inhaltlich werden die bislang vertretenen Grundsätze in weiten Teilen beibehalten. Neuerungen ergeben sich insbesondere in den folgenden Punkten:

Ausführlicher dargestellt wird insbesondere die handelsrechtliche Bilanzierung von Pensionsverpflichtungen von juristischen Personen des öffentlichen Rechts bei der Einschaltung einer rein umlagefinanzierten Versorgungskasse. Es wird klargestellt, dass eine juristische Person des öffentlichen Rechts in diesem Fall nicht von der Pflicht befreit wird, Pensionsrückstellungen für ihre Beamten und deren Hinterbliebene zu bilden. Denn die primäre Verpflichtung der bilanzierenden Einheit zur Versorgungsleistung bleibt von der Einschaltung einer umlagefinanzierten Versorgungskasse unberührt. Demnach ist in der Anwartschaftsphase die nach versicherungsmathematischen Regeln ermittelte Dotierung der Pensionsrückstellung aufwandswirksam zu erfassen. Zudem sind die an die Stelle der Pensionszahlungen tretenden Umlage-

zahlungen im Jahresabschluss der bilanzierenden Einheit in dem Jahr als Aufwand zu erfassen, in dem sie geleistet wurden. Gegenläufig wirken Zahlungen der Versorgungskasse an die Pensionsberechtigten. Wegen ihrer Erfüllungswirkung mindern diese Zahlungen die Pensionsrückstellungen der bilanzierenden Einheit.

Ferner wird in IDW ERS HFA 23 erstmals die Bilanzierung in den Fällen dargestellt, in denen die Versorgungskassen nicht ausschließlich durch Umlage finanziert werden, sondern planmäßig ein Kassenvermögen für die Kapitaldeckung künftiger Leistungen ansammeln. In diesen Fällen gelten die Grundsätze bei reiner Umlagefinanzierung grundsätzlich ebenso. Wenn jedoch ein solcher Kapitalstock eindeutig – gegebenenfalls anteilig – einer juristischen Person zugeordnet werden kann und diese einen Anspruch auf entsprechende Verwendung gegenüber der Versorgungskasse hat, so ist dieser Anspruch bei der Bemessung der Pensionsrückstellung mindernd zu berücksichtigen.

Ebenfalls erstmals ausdrücklich erläutert werden in IDW ERS HFA 23 Fälle, in denen Beamte für rechtlich selbstständige Sondervermögen der juristischen Person des öffentlichen Rechts tätig werden und zwischen dem Sondervermögen und der juristischen Person des öffentlichen Rechts eine Freistellungsvereinbarung geschlossen ist. Diese Vereinbarungen haben zum Gegenstand, dass die juristische Person das Sondervermögen gegen laufende Zahlungen von sogenannten Versorgungszuschlägen verbindlich von jeglichen künftigen Versorgungsverpflichtungen freistellt. Grundsätzlich sind nach IDW ERS HFA 23 die Pensionsverpflichtungen dem Sondervermögen zuzurechnen, weshalb dieses auch originäre Pensionsrückstellungen anzusetzen hat. Die geschilderten Freistellungsvereinbarungen sind bei der Bewertung der Rückstellung allerdings mindernd zu berücksichtigen, sofern die juristische Person des



öffentlichen Rechts über ausreichende Mittel zur Erfüllung der Freistellungszusage verfügt. Bei der juristischen Person des öffentlichen Rechts sind nach IDW ERS HFA 23 ebenfalls Pensionsverpflichtungen zu passivieren.

Der Entwurf steht auf der Internetseite des IDW zum Download zur Verfügung. Änderungs- oder Ergänzungsvorschläge können bis zum 30. Juni 2008 beim IDW eingereicht werden.

C. Weitere Themen

Neue Broschürenreihe: Branchentypische Bilanzierungsfragen nach IFRS

Branchenbezogene Informationen zur Bilanzierung nach den International Financial Reporting Standards (IFRS) stehen im Fokus der KPMG-Broschürenreihe „IFRS in der Praxis“. Aktuell

erschienen sind Veröffentlichungen zu den Branchen Media & Publishing, Automotive sowie Consumer Goods & Retail. Die Broschüren sind keine um Vollständigkeit bemühte Darstellung im Sinne eines Bilanzierungskommentars, sondern stellen vielmehr praxisbezogene Lösungsansätze für branchentypische Bilanzierungs- und Bewertungsfragen vor. Weitere Informationen sowie Bestellmöglichkeiten finden Sie in der Rubrik „Literaturettips“.

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 Gerold Keller, KPMG, Department of Professional Practice Audit & Accounting Germany, Klingelhöferstraße 18, 10785 Berlin, T +49 30 2068-4990.

- ▶ § 181 Abs. 5 AO ist auf die Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags nicht anwendbar – es sei denn, die zuständige Finanzbehörde hat die Feststellung pflichtwidrig unterlassen.

Für die Anwendung des § 10d Abs. 4 EStG n. F. gilt nach dem BMF-Schreiben vom 30.11.2007 (DStR 2008 S. 149) Folgendes.

Der verbleibende Verlustvortrag ist von Amts wegen auch dann festzustellen, wenn eine Verpflichtung zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung nicht besteht und kein Antrag auf Veranlagung gestellt wird. Eine Erklärung zur Verlustfeststellung ist in diesen Fällen nach § 181 Abs. 1 AO gleichwohl abzugeben. Hierfür ist das amtliche Formular für die ESt-Erklärung zu verwenden. Für die Erklärung gelten die Regeln über die Festsetzungs-/Feststellungsfrist sinngemäß. Jedoch endet die Verlustfeststellungsfrist nicht früher als die Festsetzungsfrist für den betreffenden Veranlagungszeitraum. Die Anlaufhemmung des § 170 Abs. 2 Nr. 1 AO ist zu beachten.

Nach § 52 Abs. 25 Satz 5 EStG ist § 10d Abs. 4 Satz 6 EStG auf alle bei Inkrafttreten des JStG 2007 noch nicht abgelaufenen Feststellungsfristen anzuwenden. Soweit die Frist allein wegen des § 181 Abs. 5 AO nicht abgelaufen war, endet sie mit Inkrafttreten des JStG 2007 kraft Gesetzes – es sei denn, die Festsetzung war pflichtwidrig unterblieben.

Beginn der Klagefrist nur bei vollständiger Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung

Die Monatsfrist für die Erhebung der Anfechtungsklage beginnt mit der Bekanntgabe der Entscheidung über den außergerichtlichen Rechtsbehelf (§§ 47, 54 FGO). Im Falle des BFH-Urteils vom

25.7.2007 (DB 2007 S. 2693) war die Einspruchsentscheidung vom 17.5.2004 dem ehemaligen Prozessbevollmächtigten bekannt gegeben worden. Dieser bestätigte den Empfang mit Fax vom 3.6.2004 und teilte mit, in seinem Exemplar fehle die Seite 3, deren Nachsendung er erbitte. Die fehlende Seite wurde ihm mit Schreiben vom 7.6.2004 zugesandt. Die Klage wurde am 28.6.2004 erhoben. Der BFH entschied, dass die Klage rechtzeitig innerhalb der Klagefrist eingereicht worden war.

Die Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung muss die gesamte Entscheidung betreffen. Schon der Wortlaut des § 47 FGO deutet nicht darauf hin, dass bereits die Bekanntgabe von Teilen der Einspruchsentscheidung die Klagefrist beginnen lässt. Die Auslegung, dass die Klagefrist erst mit Bekanntgabe der vollständigen Einspruchsentscheidung beginnt, ist vor allem aus Gründen der Rechtssicherheit geboten. Gesetzlich bestimmte Fristen dienen dem Rechtsfrieden und der Rechtssicherheit. Beginn und Ende der jeweiligen Frist müssen daher eindeutig und klar aus dem Gesetzestext erkennbar sein. Dies verbietet es, bei unvollständiger Bekanntgabe den Beginn der Klagefrist davon abhängig zu machen, ob die erste, die letzte oder eine mittlere Seite fehlt, ob es sich bei den fehlenden Seiten um einen inhaltlich wesentlichen oder weniger wichtigen Teil handelt oder ob – gemessen am gesamten Umfang – ein größerer oder kleinerer Teil der Entscheidung übermittelt wurde.

Im Streitfall ließ der BFH offen, welche Anforderungen an den Nachweis der Unvollständigkeit zu stellen sind und ob die Unvollständigkeit innerhalb der Klagefrist zu rügen ist, da der Streitfall hierzu keinen Anhalt bot. ■

Erteilung verbindlicher Auskünfte

Mit BMF-Schreiben vom 11.12.2007 (DStR 2008 S. 99) wird der Anwendungserlass zur AO unter anderem in Bezug auf die Erteilung verbindlicher Auskünfte (§ 89 AO) geändert. Das umfangreiche BMF-Schreiben betrifft die folgenden Themen:

- Beratung des Steuerpflichtigen
- Auskünfte gemäß § 89 Abs.1 Satz 2
- Verbindliche Auskünfte gemäß § 89 Abs. 2
- Antragsteller
- Zuständigkeit für die Erteilung verbindlicher Auskünfte
- Form, Inhalt und Voraussetzungen des Antrags auf Erteilung verbindlicher Auskünfte
- Bindungswirkung einer verbindlichen Auskunft
- Rechtsbehelfsmöglichkeiten
- Gebühren
- Anwendung der Steuerauskunftsverordnung

Nach dem weiteren BMF-Schreiben vom 18.12.2007 (DStR 2008 S. 103) werden die bisherigen BMF-Schreiben zu § 89 AO vom 29.12.2003, vom 12.3.2007 und vom 3.5.2007 mit sofortiger Wirkung aufgehoben. Die Regelungen in Nr. 4 und 5 des BFM-Schreibens vom 29.12.2003 sind für Auskünfte mit Bindungswirkung, welche bis zum 11.9.2006 erteilt worden sind, weiterhin anzuwenden. ■

Umwandlungssteuerrecht

Einbringungsfälle nach § 24 UmwStG; Fehlerquellen und Checklisten

Die Oberfinanzdirektion Karlsruhe gibt in ihrer Verfügung vom 8.10.2007 (DStR 2007 S. 2326) Hinweise auf Fehlerquellen bei Einbringungsfällen verbunden mit zwei Checklisten. § 24 UmwStG begünstigt die Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen in eine Personengesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten. Der Wertansatz bei der übernehmenden Gesellschaft gilt als Veräußerungspreis für den Einbringenden. Das übergehende Vermögen kann mit dem Buchwert, dem gemeinen Wert oder einen Zwischenwert angesetzt werden.

Nach einem Prüfungsbericht des Bundesrechnungshofes zur Einbringung freiberuflicher Praxen sowie aus Praxisfällen ergeben sich folgende Fehlerquellen:

- § 24 UmwStG begünstigt nur die Einbringung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten. Die Gewährung sonstiger Entgelte ist steuerschädlich, zwingt also insoweit zur Aufdeckung stiller Reserven.
- Erhält der Einbringende neben dem Mitunternehmeranteil eine Zuzahlung, die nicht Betriebsvermögen der übernehmenden Personengesellschaft wird, sind die anteiligen stillen Reserven ebenfalls aufzudecken.
- Nach § 24 Abs. 4 UmwStG kann die Einbringung in eine Personengesellschaft mit Rückwirkung von acht Monaten erfolgen. Dies gilt jedoch nur für Fälle der Gesamtrechtsnachfolge (also Umwandlung nach dem UmwG), nicht aber bei Einzelrechtsnachfolge. In diesen Fällen kann allenfalls eine sogenannte technische Rück-

wirkung von sechs bis acht Wochen anerkannt werden.

- Zur Prüfung, ob ein Fall des § 24 UmwStG vorliegt, müssen zwingend die Einbringungs- und Gesellschaftsverträge in der jüngsten Fassung vorliegen. Das gilt gleichermaßen für die Einbringungsbilanz des Einbringenden und die Eröffnungsbilanz der übernehmenden Personengesellschaft.
- Wenn für den eingebrachten Betrieb der Gewinn bisher nach § 4 Abs. 3 EStG (Überschussrechnung) ermittelt wurde, ist nach Auffassung der Finanzverwaltung der Übergang zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG (Bilanzierung) erforderlich. Der insoweit abweichenden Auffassung des BFH im Urteil vom 13.9.2001 (BStBl II 2002 S. 287) ist nicht zu folgen. Der Übergangsgewinn aufgrund der Umstellung auf Bilanzierung (zum Beispiel durch zu aktivierende Honorarforderungen) ist noch dem Einbringenden zuzurechnen.
- Unmittelbar nach Einbringung kann wieder auf die Überschussrechnung übergegangen werden. Ein dadurch entstehender Übernahmeverlust ist grundsätzlich allen Gesellschaftern nach dem Gewinnverteilungsschlüssel zuzurechnen. Dies gilt allerdings dann nicht, wenn sich der Einbringende die bestehenden Honorarforderungen zurückbehält. Diese stellen bis zu ihrer Begleichung notwendiges Sonderbetriebsvermögen des Einbringenden bei der Personengesellschaft dar.

Zur Erleichterung der Handhabung sind der Verfügung jeweils eine Checkliste für den Einbringenden und die übernehmende Personengesellschaft als Anlage beigefügt. Diese umfassen ein Schema der Tatbestandsvoraussetzungen, eine Zusammenstellung der benötigten Unterlagen, Hinweise zum Übertragungstichtag und zur Durchführung der Einbrin-

gung sowie schließlich Hinweise zur Grunderwerbsteuer. ■

Grunderwerbsteuer

Unentgeltliche Übertragung eines Gesellschaftergrundstücks auf Kapitalgesellschaft nicht Grunderwerbsteuerfrei

Von der Grunderwerbsteuer sind nach § 3 Nr. 2 GrEStG Grundstücksübertragungen ausgenommen, die durch Schenkung im Sinne des ErbStG vorgenommen werden. Nach dem BFH-Urteil vom 17.10.2007 (DStR 2008 S. 146) liegt eine solche Schenkung nicht vor, wenn ein Gesellschafter aufgrund des Gesellschaftsverhältnisses ein Grundstück ohne Gegenleistung auf eine Kapitalgesellschaft überträgt, sodass die Übertragung der Grunderwerbsteuer unterliegt. Eine Zuwendung, die in rechtlichem Zusammenhang mit einem Gemeinschaftszweck steht, ist nicht unentgeltlich. Als Gemeinschaftszweck ist insbesondere auch der gesellschaftsvertraglich bestimmte Zweck einer Kapitalgesellschaft zu verstehen, zu dessen Erreichung sich die Gesellschafter zusammengeschlossen haben.

Übertragen Gesellschafter im Rahmen des Gesellschaftsverhältnisses Vermögen auf die Kapitalgesellschaft, dient dies dem Gesellschaftszweck. Eine solche Vermögensübertragung ist daher als gesellschaftsrechtlicher Vorgang und nicht als Schenkung oder freigebige Zuwendung an die Gesellschaft zu beurteilen. Dabei ist nicht maßgebend, ob der Gesellschaftszweck auf Gewinnerzielung gerichtet ist oder ob die Gesellschaft gemeinnützige Zwecke verfolgt. Ebenfalls kommt es nicht darauf an, ob die Vermögenserhöhung bei der Gesellschaft zu einer entsprechenden Wertsteigerung des Gesellschaftsanteils des übertragenden Gesellschafters führt. Diese Grundsätze gelten

auch, wenn die Gesellschaft nur einen Gesellschafter hat, also keine „Gemeinschaft“ vorliegt. Denn auch bei der Übertragung von Vermögen durch den alleinigen Gesellschafter handelt es sich um einen gesellschaftsrechtlichen Vorgang. ■

Umsatzsteuer

Belegnachweis bei innergemeinschaftlichen Lieferungen – Gutgläubensschutz

Der EuGH hat in drei Entscheidungen vom 27.9.2007 (Albert Collée, C-146/05; Twoh International B.V., C-184/05; Teleos plc, C-409/04) zu den Voraussetzungen für die Steuerfreiheit innergemeinschaftlicher Lieferungen Stellung genommen. Im Zentrum der Rechtssache Teleos (DB 2007 S. 2687) stand insbesondere die Frage, ob eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung zwingend eine Warenbewegung über die Grenze verlangt und ob des Weiteren ein gutgläubiger Steuerpflichtiger, der nicht erkennen konnte, dass er Teil einer Betrugs-kette war, nachträglich zur Umsatzsteuer herangezogen werden kann.

In dem der Entscheidung zugrunde liegenden Sachverhalt verkaufte Teleos Mobiltelefone an die spanische Gesellschaft TT. Bestimmungsort der Waren war entweder Frankreich oder Spanien. Nach dem Kaufvertrag war Teleos verpflichtet, die Mobiltelefone der TT lediglich in einem Lager im Vereinigten Königreich zur Verfügung zu stellen (Lieferklausel EXW). TT war für den Weitertransport in die vereinbarten Mitgliedstaaten selbst verantwortlich. Teleos erhielt als Nachweis, dass die Mobiltelefone ihren Bestimmungsort erreicht hatten, von TT gestempelte und unterschriebene CMR-Frachtbriefe. In diesen waren neben einer Beschreibung der gelieferten Gegenstände auch die Lieferadresse sowie der Name des Fahrers und das Kennzeichen des Fahrzeugs angegeben. Nachdem die

Finanzverwaltung diese Dokumente zunächst als Beweis für den Grenzübertritt der Gegenstände akzeptiert hatte, stellten die Finanzbehörden später fest, dass die Mobiltelefone das Vereinigte Königreich nie verlassen hatten und setzen daher für die Lieferungen im Nachhinein Mehrwertsteuer fest. Das vorliegende Gericht stellte des Weiteren fest, dass Teleos keinen Anlass hatte, an den Angaben in den CMR-Frachtbriefen oder an der Echtheit dieser Frachtbriefe zu zweifeln, dass sie an keinem Betrug beteiligt war und dass sie nicht wusste, dass die Mobiltelefone das Vereinigte Königreich nicht verlassen hatten. Überdies hatte Teleos ernsthafte und gründliche Untersuchungen in Bezug auf TT und den beauftragten Spediteur betrieben. Zudem wäre angesichts der Art des fraglichen Geschäfts die Beschaffung zusätzlicher Beweise neben den CMR-Frachtbriefen nicht zumutbar gewesen.

Der EuGH führt zunächst aus, dass eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung zwingend eine Warenbewegung über die Grenze verlangt und dass dies auch für Abholfälle gilt. Der Liefergegenstand muss demzufolge grundsätzlich den Liefermitgliedstaat tatsächlich physisch verlassen haben. Da die 6. EG-Richtlinie (ab 1.1.2007 Mehrwertsteuersystemrichtlinie) jedoch keine Vorschrift enthält, die die konkreten Nachweise regelt, sei es den Mitgliedstaaten freigestellt, die Bedingungen für die Befreiung der innergemeinschaftlichen Lieferungen selbst festzulegen. Bei der Ausübung ihrer Befugnisse müssen die Mitgliedstaaten jedoch die allgemeinen Rechtsgrundsätze beachten, die Teil der Gemeinschaftsrechtsordnung sind und zu denen unter anderem die Grundsätze der Rechtssicherheit und der Verhältnismäßigkeit gehören. Ferner dürfen die Maßnahmen, die die Mitgliedstaaten erlassen können, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und Steuerhinterziehungen zu verhindern, nicht so eingesetzt werden, dass sie die Neutralität der Mehrwertsteuer in Frage stellen.

Es verstößt somit gegen den Grundsatz der Rechtssicherheit, wenn ein Mitgliedstaat die für die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung erforderlichen Nachweise definiert, zunächst auch die ihm vorgelegten Unterlagen akzeptiert, später jedoch die Befreiung wieder rückwirkend versagt. Dies gilt zumindest für den Fall, dass die betreffenden Gegenstände wegen eines vom Erwerber begangenen Betrugs – von dem der Lieferant weder Kenntnis hatte noch haben konnte – den Liefermitgliedstaat in Wirklichkeit nicht verlassen haben. Eine korrekte und einfache Anwendung der Befreiungsvorschriften sei nicht mehr gewährleistet, wenn man von dem Steuerpflichtigen fordert, dass er einen schlüssigen Nachweis dafür erbringt, dass die Gegenstände den Liefermitgliedstaat physisch verlassen haben. Insbesondere im Abholfall könne der Lieferant niemals Gewissheit darüber erlangen, ob die Befreiung auf seine innergemeinschaftliche Lieferung anwendbar ist. Zwar rechtfertige das Ziel, der Steuerhinterziehung vorzubeugen, mitunter hohe Anforderungen an die Verpflichtungen der Lieferanten. Die Aufteilung des Risikos zwischen dem Lieferanten und der Finanzverwaltung aufgrund eines von einem Dritten begangenen Betrugs muss jedoch mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit vereinbar sein. Statt der Steuerhinterziehung vorzubeugen, schützt überdies eine Regelung, die dem Lieferanten unabhängig davon, ob er an dem Betrug beteiligt war, die gesamte Verantwortung für die Zahlung der Mehrwertsteuer auferlegt, das gemeinsame Mehrwertsteuersystem nicht unbedingt vor Betrug und Missbrauch durch den Erwerber.

Darüber hinaus müssen die von den Mitgliedstaaten festgelegten Voraussetzungen für den Nachweis die Grundfreiheiten des EG-Vertrags, wie etwa den freien Warenverkehr, beachten. Dies gilt auch dann, wenn das System des innergemeinschaftlichen Handels anfälliger für Betrug geworden ist. Es verstößt nicht gegen das Gemeinschaftsrecht, wenn vom Lieferanten nur gefordert würde,

dass er alle Maßnahmen ergreift, die vernünftigerweise von ihm verlangt werden können, um sicherzustellen, dass der von ihm getätigte Umsatz nicht zu seiner Beteiligung an einer Steuerhinterziehung führt.

Die Gutgläubigkeit des Lieferanten sowie das Ergreifen aller ihm zur Verfügung stehenden, zumutbaren Maßnahmen zur Vermeidung eines Betrugs sind wichtige Kriterien im Rahmen der Feststellung, ob er nachträglich zur Mehrwertsteuer herangezogen werden kann.

Nicht der Lieferant, sondern der Erwerber müsste im Liefermitgliedstaat zur Mehrwertsteuer herangezogen werden, wenn der Lieferant seinen Verpflichtungen in Bezug auf den Nachweis nachgekommen ist. Dagegen hat der Erwerber seine vertragliche Verpflichtung, die Gegenstände an Orte außerhalb des Liefermitgliedstaats zu versenden oder zu befördern, nicht erfüllt. ■

Untervermittlungsleistungen bei Kreditvermittlungen

Der EuGH hat mit Urteil vom 21.6.2007 (Volker Ludwig, DStR 2007 S. 1160; KPMG-Mitteilungen August/September 2007 S. 17) entschieden, dass ein Steuerpflichtiger, der zum Kreditvertragsabschluss beigetragen hat, steuerbefreite Leistungen der Vermittlung von Krediten im Sinne des Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 1 der Sechsten Richtlinie 77/388 (entspricht Art. 135 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL) erbringen kann. Dies gilt auch dann, wenn er zu keiner Partei eines Kreditvertrags in einem Vertragsverhältnis oder im unmittelbaren Kontakt steht.

Gemäß BMF-Schreiben vom 29.11.2007 (DStR 2007 S. 2263) können in allen noch nicht bestandskräftigen Fällen – abweichend von Abschnitt 57 Abs. 8 UStR – die oben genannten Urteilsgrundsätze angewandt werden. Damit können auch

Untervermittlungsleistungen bei Kreditvermittlungen steuerfrei sein. Ein Kontakt des Erbringers der Vermittlungsleistung zu beiden Vertragspartnern muss nicht bestehen. An der insoweit abweichenden Rechtsauffassung (zuletzt zum Beispiel BFH vom 3.11.2005, DStR 2006 S. 87) wird nicht mehr festgehalten).

Das BMF präzisiert die Kreditvermittlungsleistung allerdings wie folgt: Eine steuerfreie Kreditvermittlung im Sinne des § 4 Nr.8 Buchst. a UStG wird von einer Mittelsperson ausgeführt, wenn diese einer Vertragspartei die Gelegenheit zum Abschluss nachweist oder sonst das Erforderliche tut, damit zwei Parteien einen Kreditvertrag schließen. Wer lediglich einen Teil der mit einem Kreditvertrag verbundenen Sacharbeit übernimmt oder lediglich einem anderen Unternehmer Vermittler zuführt und diese betreut, erbringt insoweit keine steuerfreie Vermittlungsleistung. Der Kreditvertragsabschluss ist nicht Voraussetzung für eine steuerbefreite Kreditvermittlungsleistung. Eine bloße Beratungsleistung reicht nicht aus, um den Begriff der Vermittlung zu erfüllen.

Für vor dem 1.1.2008 ausgeführte Umsätze wird es nicht beanstandet, wenn sich ein Unternehmer auf die bisherige, abweichende Rechtsauffassung beruft. ■

Umsatzsteuerbefreiung für „back-office“-Tätigkeiten von „Werbeagenten“

Der BFH hat mit Urteil vom 6.9.2007 (DStR 2007 S. 2322) erstmals unter Anwendung der Grundsätze des EuGH-Urteils vom 21.6.2007 (Volker Ludwig, DStR 2007 S. 1160; KPMG-Mitteilungen August/September 2007 S. 17) zu den Voraussetzungen einer Versicherungsvermittlungstätigkeit Stellung genommen. Zu den Merkmalen einer Tätigkeit als Versicherungsvertreter und Versicherungsmakler im Sinne von § 4 Nr.11 UStG

gehört danach insbesondere die Suche nach Kunden und die Zusammenführung dieser mit dem Versicherer. Die Begriffe des Versicherungsververtreters und eines Versicherungsmaklers im Sinne des § 4 Nr.11 UStG sind richtlinienkonform nach Art.13 Teil B Buchst. a der Richtlinie 77/388/EWG (jetzt Art. 135 Abs. 1 Buchst. a MwStSystRL) und nicht handelsrechtlich nach den Begriffen des Versicherungsververtreters und Handelsmaklers im Sinne von §§ 92, 93 HGB auszulegen (Änderung der Rechtsprechung).

Im zugrunde liegenden Sachverhalt führte ein selbstständig tätiger Werbeagent (W) für einen Versicherungsvermittler (KG) Erstgespräche mit angehenden Kunden, um ihre Daten zu erfassen. Die Gesprächstermine wurden von der KG vereinbart. W erhob die im Rahmen einer „versicherungstechnischen Inventur“ notwendigen Daten, äußerte sich dabei aber nicht zu den zu vermittelnden Versicherungen. Mithilfe dieser Daten konnte die KG ein Versicherungskonzept erstellen und einen Hauptvertreter mit dem Abschluss der Versicherungsverträge beauftragen. Für seine Datenerfassungstätigkeit erhielt der Werbeagent von dem Unternehmen Provisionen, die er als steuerfreie Versicherungsvermittlungsleistungen behandelte.

Finanzamt und Finanzgericht versagten die Steuerfreiheit der Provisionen mit der Begründung, dass § 4 Nr.11 UStG nur berufstypische Umsätze erfasse. Maßgebend seien die handelsrechtlichen Begriffsbestimmungen nach § 92 und § 93 HGB. Danach hat W durch seine Tätigkeit weder die Merkmale eines Handelsmaklers noch die eines Versicherungsververtreters erfüllt. W hat mit der Begründung Revision eingereicht, dass das Finanzgericht den Begriff des Handelsvertreters nach § 84 HGB verkannt habe.

§ 4 Nr.11 UStG befreit Umsätze aus der Tätigkeit des Bausparkassenvertreter, Versicherungsvertreter und Versicherungsmakler. Sie dient der Umsetzung von Art. 13 Teil B Buchst. a der Richt-

linie 77/388/EWG. Danach befreien die Mitgliedstaaten Versicherungs- und Rückversicherungsumsätze einschließlich der dazugehörigen Dienstleistungen, die von Versicherungsmaklern und -vertretern erbracht werden. Um eine unterschiedliche Anwendung des Mehrwertsteuersystems in den Mitgliedstaaten zu verhindern, sind die von Art. 13 der Richtlinie 77/388/EWG verwendeten Begriffe autonom gemeinschaftsrechtlich auszulegen (EuGH vom 3.3.2005, DStR 2005 S.467). Danach gehören zu den wesentlichen Merkmalen einer steuerfreien Versicherungsvermittlungstätigkeit die Kundensuche und die Zusammenführung der Kunden mit dem Versicherer. Nicht steuerfrei sind reine Unterstützungsleistungen (zum Beispiel die Festsetzung und Auszahlung von Provisionen an die Versicherungsvertreter sowie die Weitergabe von Informationen an diese) für die Ausübung der dem Versicherer selbst obliegenden Aufgaben. Insofern bestehen zwischen den Steuerbefreiungen für den Versicherungsbereich und für den Bank- und Finanzbereich keine Unterschiede (EuGH vom 3.3.2005, a.a.O.).

Im Hinblick auf die danach gebotene richtlinienkonforme Auslegung des § 4 Nr.11 UStG hält der BFH an seiner bisherigen Rechtsprechung, dass es zur Definition der befreiten Tätigkeit auf die handelsrechtlichen Begriffe des Versicherungsvertreters und Versicherungsmaklers nach §§ 92f. HGB ankommt, nicht mehr fest. Das Finanzgericht hat zwar bei seinem Urteil die Vorgaben des Gemeinschaftsrechts nicht berücksichtigt und ging daher von den bisherigen Grundsätzen der BFH-Rechtsprechung aus. Dennoch erweist sich das Urteil als im Ergebnis richtig. Die Umsätze des W sind nicht steuerfrei, da er an der Suche nach potenziellen Interessenten nicht beteiligt ist und diese auch nicht mit den Versicherern zusammenführt. Daher wies der BFH die Revision insgesamt als unbegründet zurück.

Nicht abschließend zu klären brauchte der Senat demnach, ob die Versicherungsvermittlungstätigkeit eines Versicherungsmaklers oder -vertreters, die zugleich zum Versicherer und zum Versicherungsnehmer in Beziehung stehen müssen (EuGH vom 3.3.2005, a.a.O.), in verschiedene einzelne Dienstleistungen zerfällt, die dann ihrerseits als Vermittlung steuerfrei sind. Zwar sind die im Rahmen einer (Kredit-)Vermittlung Handelnden berechtigt, ein ihnen zusagendes Organisationsmodell zu wählen, ohne dass dies zur Steuerpflicht der Leistung führt (EuGH-Urteil vom 21.6.2007, a.a.O.). Dies gilt aber nur, wenn die einzelne Leistung ein im Großen und Ganzen eigenständiges Ganzes darstellt, das die spezifischen und wesentlichen Funktionen einer Vermittlung erfüllt. Das bloße Einholen von Kundendaten erfüllt diese Anforderung nicht. ■

Pauschbeträge für unentgeltliche Wertabgaben 2008

Mit BMF-Schreiben vom 28.12.2007 (DStR 2008 S. 98) werden für das Jahr 2008 die Pauschbeträge für unentgeltliche Wertabgaben (Sachentnahmen) bekannt gegeben. Alle Pauschbeträge sind unterteilt in Jahreswerte mit ermäßigtem und vollem Steuersatz. Im Vergleich zum Jahr 2007 erhöhen sich die Pauschbeträge für das Jahr 2008 im Durchschnitt um weniger als zwei Prozent ($\approx 1,8\%$).

Die Beträge für unentgeltliche Wertabgaben bieten dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit, die Warentnahmen monatlich pauschal zu verbuchen. Dadurch entfällt die Aufzeichnung von Einzelentnahmen. Eine Änderung der Pauschbeträge aufgrund individueller Ess- oder Trinkgewohnheiten, Krankheit oder Urlaub ist nicht möglich. Bei den Beträgen handelt es sich um Jahreswerte für eine Person. Für Kinder bis zum vollendeten 2. Lebensjahr entfällt der Ansatz eines Pauschbe-

trags. Bis zum vollendeten 12. Lebensjahr ist die Hälfte des jeweiligen Werts anzusetzen. Tabakwaren sind in den Beträgen nicht enthalten. Soweit diese entnommen werden, sind die Pauschbeträge entsprechend zu erhöhen (Schätzung).

Die pauschalen Werte berücksichtigen das allgemein übliche Warensortiment des jeweiligen Gewerbezweigs. Bei gemischten Betrieben – wie zum Beispiel einer Metzgerei, einer Bäckerei mit Lebensmittelangebot oder einer Gastwirtschaft – wird der jeweils höhere Pauschalbetrag der entsprechenden Gewerbeklasse ange-
setzt. ■

Umsatzsteuerliche Behandlung medizinischer Laboruntersuchungen

Mit Urteil vom 15.3.2007 (DStR 2007 S. 946; KPMG-Mitteilungen August/September 2007 S. 16) hat der BFH entschieden, dass Umsätze eines Arztes für Laboratoriumsmedizin aus medizinischen Analysen und Laboruntersuchungen im Auftrag der behandelnden Ärzte oder deren Laboren/Laborgemeinschaften auch dann nach § 4 Nr. 14 steuerfrei sind, wenn er sie in der Rechtsform einer GmbH erbringt und der alleinige Gesellschafter der GmbH ist. Der BFH hat zur Begründung seiner Entscheidung hilfsweise den § 4 Nr. 16 Buchst. c UStG herangezogen. In diesem Zusammenhang hat er rechtliche Bedenken an dieser Vorschrift geäußert.

Das Bundesministerium der Finanzen nimmt mit seinem Schreiben vom 17.12.2007 (DStR 2008 S. 98) zu diesem BFH-Urteil Stellung. Es vertritt die Ansicht, dass die Grundsätze dieses Urteils insofern nicht über den entschiedenen Einzelfall hinaus anzuwenden sind, als der BFH zu § 4 Nr. 16 UStG Stellung nimmt. ■

Zollwertminderungen bei Garantieleistungen

In der Vergangenheit konnten sich Unternehmen in Deutschland den anteiligen Zoll für Garantieraufwendungen für Importwaren erstatten lassen. Seit der Änderung der Zollkodex-Durchführungsverordnung (ZK-DVO) durch die Verordnung (EG) Nr. 444/2002 vom 11.3.2002 (ABl. EG Nr. L 68 S. 11) hat sich die Praxis in Deutschland im Bereich der Zollwertminderung aufgrund der Schadhaftheit von Importwaren grundlegend verändert. Insbesondere unklar sind Fragen bezüglich der anzuwendenden Fristen. Hierzu sind derzeit bei verschiedenen Hauptzollämtern und Finanzgerichtlichen Verfahren anhängig. Das Finanzgericht Düsseldorf hat sich entschlossen, die Fristproblematik – neben anderen Fragen – dem EuGH zur Vorabentscheidung vorzulegen (Beschluss des Finanzgerichts Düsseldorf vom 16.5.2007, Az.: 4 K 1546/05 Z, Zeitschrift für Zölle (ZfZ) 2007 S. 276).

Im Vorlagefall führte die Klägerin seit Jahren von ihr gekaufte Kraftfahrzeuge der Marke X ein, für die der japanische Hersteller und Verkäufer beschränkt auf eine bestimmte Höchstlaufleistung eine dreijährige Garantie bei Auftreten technischer oder sonstiger Mängel gewährte. Im Rahmen dieser Garantie erstattete der Hersteller der Klägerin die Kosten, die ihr im Rahmen der Garantiemaßnahmen insbesondere durch Übernahme von Kosten der Händler entstanden waren. Einige der Kraftfahrzeuge waren bereits zum Zeitpunkt der Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr schadhaft, jedoch traten die Mängel erst nach der Überführung zu Tage. Am 13.6.2003 beantragte die Klägerin die Erstattung des Zolls für diejenigen Garantieleistungen, die für Fahrzeuge angefallen waren, die sie im Juli 2000 in den zollrechtlich freien Verkehr überführt hatte.

In den Mitgliedstaaten der EG war die nachträgliche Berichtigung des Zollwerts in solchen Fällen uneinheitlich. In Deutschland wurde in der Regel Erstattungsanträgen wegen zu hoch festgesetzter Zollwerte aufgrund von Garantieleistungen stattgegeben. Die deutsche Zollverwaltung gab Erstattungsanträgen regelmäßig statt, wenn die erforderlichen Angaben gemacht, die Nachweise, aus denen sich die Höhe und der Zeitpunkt der erbrachten Garantieleistungen ergaben, vorgelegt wurden und der Antrag innerhalb von drei Jahren nach Mitteilung der betreffenden Abgaben abgegeben wurde.

Diese Praxis hat sich mit der Änderung des Artikels 145 ZK-DVO durch die VO Nr. 444/2002 grundlegend geändert. Aufgrund der Änderung ist die zollwertmindernde Berücksichtigung von Kaufpreisanpassungen nur möglich, sofern die Anpassung innerhalb von zwölf Monaten nach Annahme der Anmeldung der Waren zur Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr erfolgt. Diese kurze Frist ist nach Ansicht des Finanzgerichts Düsseldorf weder an den Bedürfnissen der Praxis ausgerichtet noch steht sie im Einklang mit dem Gemeinschaftsrecht. ■

KPMG-Veranstaltungen*

Chancen und Risiken durch den Einsatz neuer Technologien im Krankenhaus

6. März 2008 in Dortmund

Ihre Ansprechpartnerin:
Gabriele Geerlings
T +49 211 475-7640
ggeerlings@kpmg.com

Arbeitsrechtliche Aspekte bei internationalen Mitarbeiterentsendungen

11. März 2008 in Köln

Ihre Ansprechpartnerin:
Petra Lewe
T +49 221 2073-1550
plewe@kpmg.com

Unternehmenstransaktionen im Mittelstand

3. April 2008 in Köln

Ihre Ansprechpartnerin:
Petra Lewe
T +49 221 2073-1550
plewe@kpmg.com

Der Beitrag zur Verwaltung der Kosteneffizienz

8. April 2008 in Berlin
17. April 2008 in München

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

Besteuerung inländischer Betriebsstätten ausländischer Versicherungsunternehmen – Taxation of German Branches of foreign insurers

16. April 2008 in Köln
23. April 2008 in Hannover
29. April 2008 in München

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.

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



IFRS in der Praxis – Bilanzierungs- und Bewertungsfragen für die Medien- und Verlagsbranche

Die internationalen Rechnungslegungsstandards IFRS stehen seit einiger Zeit verstärkt im Fokus der bilanzierenden Unternehmen. Diese Entwicklung macht auch vor der Medien- und Verlagsbranche nicht halt. Dabei spielt die Auslegung der IFRS beispielsweise für Programmvermögen, Abonnentenstämme sowie Verlags-, Titel- und Belieferungsrechte eine zentrale Rolle, denn vielfach sind hierzu keine konkreten Bilanzierungsvorschriften für die Unternehmen zu finden. Diese Thematik behandelt die aktuell erschienene Broschüre „IFRS in der Praxis – Bilanzierungs- und Bewertungsfragen für die Medien- und Verlagsbranche“. Weitere Schwerpunkte der 68-seitigen Publikation sind Medien- und Publizitätsrecht, Auftragsprozesse sowie Umsatzrealisierung.

Die Publikationen der KPMG-Broschürenreihe „IFRS in der Praxis“ sind jeweils kostenlos erhältlich bei Alexandra Pott, alexandrapott@kpmg.com



IFRS und HGB in der Praxis – Bilanzierungs- und Bewertungsfragen für die Automobilbranche

Neben den zur Bilanzierung nach IFRS verpflichteten kapitalmarktorientierten Unternehmen mit Sitz in der EU verwenden auch zahlreiche Unternehmen die IFRS freiwillig, um die Transparenz und Vergleichbarkeit ihrer Abschlüsse zu erhöhen. Da in der deutschen Automobilbranche auch das HGB von Bedeutung ist, behandelt die KPMG-Broschüre neben den IFRS auch die Unterschiede der Bilanzierung zu HGB. Insbesondere werden Bereiche analysiert, in denen es erfahrungsgemäß zu Auslegungs- und Interpretationsfragen in der praktischen Anwendung der IFRS beziehungsweise des HGB kommen kann. Der Fokus der Ausführungen liegt dabei auf Themen, die Hersteller (OEMs) und Zulieferer (Supplier) gleichermaßen beschäftigen. Themenschwerpunkte der 132-seitigen Publikation sind beispielsweise die Bilanzierung von Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen oder von Werkzeugen.



IFRS in der Praxis – 40 Bilanzierungs- und Bewertungsfragen für den Handel

Ziel der KPMG-Broschüre ist es, Handelsunternehmen bei branchenspezifischen IFRS-Fragestellungen zu unterstützen. So spielt die Auslegung der IFRS für bestimmte Sachverhalte speziell von Handelsunternehmen – beispielsweise bei der Vorratsbewertung, Industrievergütungen oder Mietverhältnissen – eine zentrale Rolle. Durch die Darstellung der branchenspezifischen Bilanzierungsprobleme leistet die 90-seitige Publikation zudem einen Beitrag zur Vereinheitlichung der Bilanzierungspraxis innerhalb der Handelsbranche, um die Vergleichbarkeit, Zweckmäßigkeit und Akzeptanz der jeweiligen Abschlüsse zu erhöhen. Schwerpunktt Themen der Broschüre sind Handelswaren, Umsatzrealisierung, Industrievergütungen, Werbung und Kundenbindungsprogramme, Wertminderungsprüfungen, Finanzinstrumente, Leasing/Miete, Verluststandorte, Immobilien, Rückstellungen und Verbindlichkeiten, Expansionen sowie Standortschließungen/Filialnetzüberarbeitung.



**Momentum. KPMG's 2008
Global Auto Executive Survey**
(englischsprachige Studie von
KPMG International)

Anlässlich der Detroit Motor Show befragte KPMG über 100 Top-Manager zu Trends der Branche. Dabei zeigte sich, dass die Automobilindustrie für 2008 eine starke Nachfrage nach Hybrid-Fahrzeugen erwartet.

Nach Ansicht der meisten Branchenexperten wird neben den Hybridsystemen (79 Prozent) die Brennstoffzellen-Technologie (78 Prozent) wichtigste Innovation der kommenden fünf Jahre sein. Das steigende Umweltbewusstsein der Kunden drückt sich auch in den wichtigsten Kaufkriterien aus: Ein niedriger Benzinverbrauch ist Autokäufern nach Überzeugung der Fachleute heute ebenso wichtig wie die Qualität eines Fahrzeugs.

Fast alle der Befragten (92 Prozent) gehen davon aus, dass in den kommenden fünf Jahren in Asien die meisten neuen Produktionskapazitäten geschaffen werden. An der Spitze sehen die Fachleute hierbei – wie im Vorjahr – chinesische und koreanische Hersteller.

Kostenlose Bestellung der Broschüre
bei Alexandra Pott,
alexandrapott@kpmg.com



Patente, Marken, Verträge, Kundenbeziehungen – Werttreiber des 21. Jahrhunderts

Unternehmen der Konsumgüter- und Handelsbranche messen Patenten, Marken und Lizenzen große Bedeutung bei. Dennoch können sie meist nur einen geringen Teil ihrer immateriellen Vermögenswerte bilanzieren. So schätzen zwei von drei dieser Unternehmen den Anteil der nicht bilanzierten immateriellen Vermögenswerte auf bis zu 20 Prozent an ihrem Gesamtvermögen. Jedes vierte Unternehmen beziffert ihn sogar auf mindestens 40 Prozent. Über die Hälfte geht von einer starken Ausweitung der Märkte für immaterielle Vermögenswerte bis 2015 aus. Dies ergab eine Umfrage von KPMG unter 100 deutschen Unternehmen aus der Konsumgüter- und Handelsbranche.

Kostenloser Download der Studie unter
www.kpmg.de/library/pdf/StudiePatente_211207.pdf



Impressum

Herausgeber

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

Editorial

Dr. Frank Weller
Ganghoferstraße 29
80339 München
T +49 89 9282-1050

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

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, 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.