



## Ihre Mandanteninformationen des Monats April 2010

Sehr geehrte Damen und Herren,

der Ihnen nun vorliegende Brief möchte Sie über wesentliche, vollzogene oder geplante Änderungen im Steuer- und Wirtschaftsrecht der letzten Monate informieren und Ihnen Anlass bieten, auch bestehende Sachverhalte zu überprüfen.

### Allgemeine Steuerzahlungstermine im Mai 2010

Fälligkeit		Ende der Zahlungs-Schonfrist
Mo. 10.05.	Getränkesteuer	14.05.
Mo. 17.05.	Gewerbesteuer	20.05.
	Grundsteuer	
Mo. 17.05.	- vierteljährliche Fälligkeit - Fristablauf für Erlassanträge 2009	20.05.
Mo. 10.05.	Lohn- und Kirchenlohnsteuer, Solidaritätszuschlag	14.05.
Mo. 31.05.	Steuererklärungen 2009: Ende der generellen Abgabefrist	
Mo. 31.05.	Stromsteuer - jährliche Anmeldung - jährliche Fälligkeit	
	Umsatzsteuer	
Mo. 10.05.	- Vorauszahlung - Zusammenfassende Meldung (ZM)	14.05.
Mo. 10.05.	Vergnügungsteuer	14.05.

Die 3-tägige Schonfrist gilt nur bei Überweisungen; maßgebend ist die Gutschrift auf dem Konto der Finanzbehörde. Dagegen muss bei Scheckzahlung der Scheck spätestens 3 Tage vor dem Fälligkeitstermin eingereicht werden.

Bitte lesen Sie im Einzelnen:

#### Inhalt

##### Privatbereich

S. 3

1. ErbSt: Steuerberechnung bei Auflösung einer Familienstiftung
2. Unvollständige Selbstanzeigen schützen vor Strafe nicht

##### Unternehmer und Freiberufler

S. 5

1. Hotelübernachtungen ab 2010: Neues vom BMF
2. Besitzunternehmen als Organträgerin
3. Grunderwerbsteuer trotz Rückgängigmachung des Kaufs
4. Durchschnittsatzbesteuerung auch nach Betriebsverpachtung



**GmbH-Gesellschafter/-Geschäftsführer**

**S. 8**

1. Erfolgsneutrale Einbringung von GmbH-Anteilen
2. Anspruch aus Rückdeckungsversicherung ist einheitlich zu bewerten
3. Kundenstamm und Know-how als Geschäftswert?
4. Abzug von Verlusten ausl. Tochterges. bei dt. Muttergesellschaft
5. Grunderwerbsteuer ist bei Verschmelzungen zu aktivieren
6. Gekaufte Drohverlustrückstellungen sind zu passivieren
7. Keine Änderung von Gewinnabführungsverträgen wegen BilMoG
8. Keine Vergünstigung für Betriebsvermögen nach § 13b ErbStG
9. Umsatzsteuerpflicht aus Scheinrechnungen?



## Privatbereich

### 1. ErbSt: Steuerberechnung bei Auflösung einer Familienstiftung

#### Sachverhalt

Die Eheleute D und B errichteten 1973 die B-Stiftung; das der B-Stiftung bei ihrer Errichtung übertragene Vermögen stammte zu 69,1 % von D und zu 30,9 % von B. Der Vorstand der B-Stiftung beschloss 1995 deren Auflösung. Erwerber des Stiftungsvermögens waren (als Töchter und Enkelkinder der Stifter) die Kläger. Dem Begehren der Kläger, das aus der Aufhebung der B-Stiftung erworbene Vermögen für jeden von ihnen jeweils getrennt i. H. v. 69,1 % als von D und i. H. v. 30,9 % als von B stammenden Erwerb zu behandeln und entsprechend der Anzahl der Stifter für jeden Erwerb jeweils 2 persönliche Freibeträge anzusetzen, folgten Finanzamt und Finanzgericht nicht. Daraufhin beantragten die Kläger, die Steuer unter Berücksichtigung von 2 Erwerben und 2 Freibeträgen herabzusetzen.

#### Entscheidung

Der BFH folgte dem Antrag der Kläger nicht. Gemäß Erbschaftsteuergesetz gilt als Schenkung unter Lebenden, was bei der Aufhebung einer Stiftung erworben wird. Zuwendender ist die Stiftung, weil das an die Anfallberechtigten fallende Vermögen zivilrechtlich das Vermögen der Stiftung ist und nicht das des Stifters. Bei der Berechnung der Schenkungsteuer ist im vorliegenden Fall für die Bestimmung der Steuerklasse auf das jeweilige Verhältnis des Anfallberechtigten zu den Stiftern abzustellen (§ 15 Abs. 2 S. 2 ErbStG). Dabei können bei mehreren Stiftern entsprechend den persönlichen Verhältnissen der Anfallberechtigten auch unterschiedliche Steuerklassen anzuwenden sein. Ist für das Verhältnis der Anfallberechtigten zu den Stiftern jeweils dieselbe Steuerklasse anzuwenden, sind im Rahmen der Steuerberechnung weder der Erwerb noch der persönliche Freibetrag aufzuteilen. Der Freibetrag wird jeweils für den Erwerb gewährt. Da im vorliegenden Fall nur ein einheitlicher Erwerb des Anfallberechtigten von der Stiftung vorliegt, fehlt es an einer Rechtsgrundlage für den mehrfachen Ansatz des persönlichen Freibetrags. Daher konnte dem Begehren, bei der Besteuerung des Erwerbs 2 Freibeträge anzusetzen, nicht gefolgt werden.

### 2. Unvollständige Selbstanzeigen schützen vor Strafe nicht

#### Einführung

Aufgrund der Nachrichten über den Ankauf von Bankdaten über Kapitalanlagen in der Schweiz ist es zu einem deutlichen Anstieg von Selbstanzeigen gekommen. Aus fiskalischen Gesichtspunkten wird dem "reueigen" Steuersünder Straffreiheit gewährt. Die Selbstanzeige bedarf zwar keiner bestimmten Form. Hier genügt ein einfacher Brief oder eine persönliche Vorsprache beim Finanzamt. Jedoch müssen inhaltliche Vorgaben eingehalten werden, um Straffreiheit zu erlangen.

#### Kriterien

Damit eine Selbstanzeige tatsächlich strafbefreiend wirkt, müssen grundsätzlich folgende Kriterien erfüllt sein: 1. Alle Angaben zur betroffenen Person müssen korrekt sein. 2. Die bisher nicht versteuerten Einnahmen müssen vollständig erklärt werden. 3. Die Art der Einnahmen (hier: "ausländische Kapitaleinkünfte") muss angegeben werden. 4. Aus der Selbstanzeige muss sich ergeben, wann (nach Jahren gegliedert) die Einkünfte erzielt wurden.

#### Schätzung

Wenn wegen des Entdeckungsrisikos die Zeit eilt, die entsprechenden Bankunterlagen aber noch nicht vollständig vorliegen, genügt es, wenn die Steuerhinterziehung dem Finanzamt zunächst angezeigt und um eine angemessene Frist zur Nachholung der genauen Angaben gebeten wird. Diese bloße Ankündigung einer Selbstanzeige entfaltet jedoch noch keine strafbefreiende Wirkung. Hierzu ist es unbedingt erforderlich, dass der Betroffene die bislang nicht versteuerten Zinsen schätzt und diese Zahlen dem Finanzamt bereits im ersten Schreiben übermittelt. Diese sollten eher zu hoch angesetzt werden, da bei zu niedriger Schätzung der darüber hinausgehende Betrag nicht von der strafbefreienden Wirkung der Selbstanzeige umfasst wird. Reicht der Betroffene später die Belege und die genaue Berechnung nach, wird die Steuer nach den tatsächlich erzielten Einkünften festgesetzt. Ist das im



Ausland angelegte Kapital aus Schwarzeinnahmen finanziert, muss die Selbstanzeige zusätzlich alle Angaben zu den bisher nicht versteuerten Einkünften aus der Tätigkeit enthalten, der diese Schwarzeinnahmen zugrunde liegen. Auch hier besteht die Möglichkeit der Angabe von geschätzten Beträgen, wenn die in der Vergangenheit nicht versteuerten Einkünfte zunächst nicht exakt beziffert werden können.

**Straffreiheit**

Die Straffreiheit tritt erst bei vollständiger Zahlung der hinterzogenen Steuern ein. Hierzu legt das Finanzamt eine Frist fest.

**Konsequenz**

Um "verunglückte" Selbstanzeigen zu vermeiden, sollten die Nacherklärungen nur mit (steuer-)rechtlicher Beratung abgegeben werden.



## Unternehmer und Freiberufler

### 1. Hotelübernachtungen ab 2010: Neues vom BMF

#### **Einführung**

Gegen alle Widerstände und trotz eines Rekorddefizits wurde mit Wirkung zum 1.1.2010 der Steuersatz für Übernachtungen auf 7 % herabgesetzt. War die Freude bei den Verbandsfunktionären auch groß über diese Neuregelung, so ergeben sich in der praktischen Umsetzung erhebliche Probleme und ungeklärte Fragen. Diese betreffen nicht nur das Beherbergungsgewerbe an sich, sondern insbesondere die Frage, wie das nun separat auszuweisende Frühstück bei Dienstreisenden lohnsteuerlich zu erfassen ist.

#### **Neues aus der Finanzverwaltung**

Das BMF hat nun endlich Stellung zur Neuregelung bezogen, sowohl aus umsatz- als auch aus lohnsteuerlicher Sicht. Im Wesentlichen beschäftigt sich das Schreiben mit folgenden Themen: - Abgrenzung von Beherbergungsleistungen von übrigen Dienstleistungen, - Auflistung der nicht unmittelbar der Vermietung dienenden und daher nicht begünstigten Leistungen, - Rechnungsstellung, - Lohnsteuerliche Erfassung (insbesondere des Frühstücks).

#### **Konsequenz**

Das Schreiben des BMF sollte sowohl von denjenigen die Beherbergungsleistungen anbieten, als auch von Dienstreisenden aufmerksam gelesen werden. Von besonderer Bedeutung sind dabei die Ausführungen des BMF zur Rechnungsstellung. Hier ergeben sich folgende Alternativen hinsichtlich der Aufteilung der Leistungen in solche, die dem ermäßigten Steuersatz, und solche, die dem Regelsteuersatz unterliegen. Wird ein separates Entgelt für die jeweiligen Leistungen vereinbart, ist dieses anzusetzen. Fehlt es hieran, so kann der Anteil der nicht begünstigten Leistungen geschätzt werden. Bestimmte, in einem Pauschalangebot enthaltene nicht begünstigte Leistungen (u. a. Frühstück), können in der Rechnung in einem Sammelposten ausgewiesen werden, ohne dass hierdurch der Vorsteuerabzug gefährdet wird. Das Entgelt für diese Leistungen kann mit 20 % des Pauschalpreises angesetzt werden. Sofern ein Sammelposten ausgewiesen wird, kann unterstellt werden, dass ein Betrag von derzeit 4,80 EUR auf das Frühstück entfällt. Damit ist die Bildung eines Sammelpostens lohnsteuerlich von Vorteil, wenn der Wert des Frühstücks auf Basis einer Schätzung höher ausfallen würde. Unabhängig vom Ausweis in der Rechnung, kann das Frühstück auch mit dem Sachbezugswert (1,57 EUR) angesetzt werden, sofern es durch den Arbeitgeber veranlasst ist. Das BMF lässt den Arbeitgebern bis zum 5.6.2010 Zeit, um die lohnsteuerlichen Vorgaben des Schreibens umzusetzen. Dieser Zeitraum sollte genutzt werden.

### 2. Besitzunternehmen als Organträgerin

#### **Kernproblem**

Die ertragsteuerliche Organschaft wird gerne genutzt, um in Konzernen oder Unternehmensgruppen eine Verlustverrechnung mit steuerlicher Wirkung zu ermöglichen, gewerbesteuerliche Hinzurechnungen zu vermeiden oder vGA-Risiken zu begrenzen. Allerdings ist eine Organschaft nur unter bestimmten Voraussetzungen möglich, u. a. muss der Organträger ein inländisches gewerbliches Unternehmen sein.

#### **Sachverhalt**

Eine Stadt unterhielt ihren Betrieb "Stadtwerke" zunächst als Betrieb gewerblicher Art (BgA). 1997 wurde der Eigenbetrieb auf eine neu gegründete Stadtwerke-GmbH ausgegliedert. Das bereits fertig gestellte Anlagevermögen wurde ebenfalls auf die GmbH übertragen, während die noch im Bau befindlichen Anlagen bei der Stadt verblieben und nach Fertigstellung an die GmbH verpachtet wurden. Somit bestand zwischen dem Verpachtungs-BgA der Stadt und der Stadtwerke-GmbH eine Betriebsaufspaltung. Einige Jahre später (2002) sollte eine körperschaftsteuerliche und gewerbesteuerliche Organschaft zwischen dem BgA und der GmbH begründet werden. Nachdem das Finanzamt die Organschaft zunächst im Rahmen einer verbindlichen Auskunft bestätigt hatte, widerrief es diese Auskunft später und erkannte die Organschaft nicht an. Zur Begründung führte das Finanzamt



aus, dass der BgA dauerhaft defizitär sei und daher die für die Eigenschaft als Organträger notwendige Voraussetzung, ein "gewerbliches Unternehmen" zu betreiben, nicht erfülle.

#### **Entscheidung**

Das FG und der BFH beurteilten den Fall anders. Die Gewinnerzielungsabsicht und damit die Gewerblichkeit des Besitzunternehmens müsse sich nicht allein aus der originären Tätigkeit (Verpachtung) ergeben, sondern könne auch in dem Bestreben liegen, Beteiligungserträge aus der Stadtwerke-GmbH zu erzielen. Somit sei die Gewinnerzielungsabsicht erst dann zu verneinen, wenn der BgA mit den vereinbarten Entgelten und den tatsächlichen und möglichen Ausschüttungen auf Dauer keine Kostendeckung erwarten könne. Dabei seien auch die Ausschüttungen der zukünftigen Organgesellschaft zu berücksichtigen, die nach Abschluss des Gewinnabführungsvertrags in Form von Gewinnabführungen anfallen.

#### **Konsequenz**

Das Urteil erleichtert die Begründung von Organschaften im Rahmen von Betriebsaufspaltungen und ist insoweit keineswegs auf Unternehmen der öffentlichen Hand beschränkt. Mit einer solchen Organschaft kann insbesondere die gewerbesteuerliche Hinzurechnung von Miet- und Pachtzinsen verhindert werden. Eine Besonderheit gilt jedoch, wenn der geplante Organträger eine Personengesellschaft ist: Diese muss eine originäre gewerbliche Tätigkeit ausüben; eine gewerbliche Prägung oder die Erzielung von Beteiligungserträgen reicht hierfür nicht aus.

### **3. Grunderwerbsteuer trotz Rückgängigmachung des Kaufs**

#### **Kernproblem**

Ein beim BFH entschiedener Fall hat verdeutlicht, dass Grunderwerbsteuer entstehen und die Festsetzung auch nicht rückgängig gemacht werden kann, obwohl der Kaufvertrag tatsächlich nicht vollzogen wurde.

#### **Sachverhalt**

Eine Wohnungsbaugesellschaft hatte im September 1999 einen Vertrag über den Kauf eines Grundstücks geschlossen. Ihr wurde ein Rücktrittsrecht bis Februar 2000 eingeräumt, falls das Erschließungsverfahren des noch unerschlossenen Grundstücks scheitern sollte. Das Rücktrittsrecht wurde später mehrfach, zuletzt bis September 2003, verlängert. Als die Verlängerungen notariell beurkundet wurden, war die Verkäuferin jeweils vollmachtlos vertreten. Wenngleich die Beurkundungen immer rechtzeitig vor Ablauf des vorher eingeräumten Rücktrittsrechts erfolgten, war mindestens bei einer zum Ende des Jahres 2000 auslaufenden Frist die erforderliche Genehmigung der Verkäuferin erst später, nämlich im Januar 2001, erteilt worden. Zivilrechtlich war das unbeachtlich, weil die Genehmigung auf den Zeitpunkt der Beurkundung zurückwirkte. Nachdem die Erschließung endgültig gescheitert und der Rücktritt erklärt war, verweigerte das Finanzamt den im Januar 2004 gestellten Antrag auf Erstattung der im Januar 2000 festgesetzten Grunderwerbsteuer.

#### **Entscheidung**

Die Richter schlossen die Anwendbarkeit der beiden durch das Gesetz eingeräumten Änderungsmöglichkeiten (§ 16 Abs. 1 GrEStG) aus. Nach der 1. Alternative war eine Aufhebung nur innerhalb von 2 Jahren seit Entstehung der Steuer möglich. Die 2. Alternative kommt bei nachträglich eingetretenen Umständen, insbesondere bei Wegfall der Geschäftsgrundlage, in Betracht. Sie gilt auch, wenn ein Rücktrittsrecht vertraglich ausbedungen ist. Ist ein solches Rücktrittsrecht befristet vereinbart, bleibt es trotz ggf. mehrfach noch innerhalb der laufenden Frist erfolgter Verlängerung bestehen. Ist die vereinbarte Frist für die Ausübung eines derartigen Rücktrittsrechts jedoch erst einmal verstrichen, stellt eine dennoch vereinbarte Fristverlängerung die Begründung eines neuen Rücktrittsrechts dar. Ihm kommt nur Bedeutung zu, wenn sowohl die Neubegründung als auch die Ausübung dieses Rechts noch innerhalb der 2-Jahresfrist der 1. Alternative erfolgt.

#### **Konsequenz**

Im Streitfall lag keine lückenlose Kette rechtzeitig vorgenommener Fristverlängerungen vor. Eine zu spät erteilte Genehmigung wirkte zwar zivilrechtlich auf den Zeitpunkt der Beurkundung zurück, konnte aber grunderwerbsteuerrechtlich nicht nachvollzogen werden, da sich der steuerrechtlich maßgebliche Sachverhalt nicht rückwirkend gestalten lässt.



#### 4. Durchschnittsatzbesteuerung auch nach Betriebsverpachtung

##### **Sachverhalt**

Der Kläger bewirtschaftete bis zum 1.10. einen landwirtschaftlichen Betrieb, den er in der weiteren Folge verpachtete. Im Zeitraum vom 1.10. bis 31.12., also während der Verpachtung, lieferte der Kläger Zuckerrüben an eine Zuckerfabrik. Die hieraus erzielten Einnahmen wurden weiterhin der Durchschnittsatzbesteuerung unterworfen; eine Umsatzsteuererklärung wurde nicht abgegeben. Das Finanzamt teilte diese Auffassung nicht und würdigte die Umsätze als umsatzsteuerpflichtige Tatbestände mit der Folge, dass der Kläger die offen ausgewiesene (Pauschal-)Umsatzsteuer nachentrichten sollte. Der Bundesfinanzhof (BFH) hatte abschließend hierüber zu entscheiden.

##### **Entscheidung**

Grundsätzlich darf ein Landwirt eine Rechnung mit Ausweis des Umsatzsteuerdurchschnittssatzes ausstellen. Die darüber hinaus anwendbare Vorschrift, dass Vorsteuerbeträge dem Durchschnittssatz entsprechen, hat zur Konsequenz, dass sich Steuer und Vorsteuer ausgleichen. Klärungsbedürftig war überdies, ob der Kläger noch im Rahmen seines landwirtschaftlichen Unternehmens geliefert hat. Dies liegt dann vor, wenn die Lieferung im engen sachlichen Zusammenhang zur aktiven Bewirtschaftung erfolgt. Ferner ist maßgeblich, dass durch Bodennutzung eigene Erzeugnisse gewonnen werden, die Gegenstand der Lieferung sind. Diese Kriterien wurden vom Kläger unzweifelhaft erfüllt, so dass die Lieferung noch im Rahmen der Durchschnittsatzbesteuerung erfolgte.

##### **Fazit**

Lieferungen der "letzten Ernte" erfolgen nach Auffassung des BFH im Rahmen der Durchschnittsatzbesteuerung. Die Entscheidung steht im Übrigen im Einklang zu den Richtlinien der europäischen Mitgliedstaaten.



## GmbH-Gesellschafter/-Geschäftsführer

### 1. Erfolgsneutrale Einbringung von GmbH-Anteilen

#### **Kernproblem**

Bei Unternehmensumstrukturierungen ist die Steuerneutralität (Vermeidung der Aufdeckung von stillen Reserven) häufig das oberste Gebot. Eine solche steuerneutrale Umwandlung lässt der Gesetzgeber jedoch nur in bestimmten Fallkonstellationen zu. Problematisch sind insbesondere die Fälle, bei denen Personengesellschaften beteiligt sind, weil auch evtl. Sonderbetriebsvermögen, sofern es funktional wesentlich ist, mit übertragen bzw. eingebracht werden muss.

#### **Sachverhalt**

An einer GmbH & Co. KG waren 2 Kommanditisten zu jeweils 50 % und darüber hinaus eine Komplementär-GmbH ohne Kapitalanteil beteiligt. Am 30.6.2001 wurde das gesamte Grundvermögen der KG auf eine GbR übertragen, an der ausschließlich die beiden Kommanditisten der KG beteiligt waren. Am 15.8.2001 brachten die beiden Kommanditisten ihre KG-Anteile in eine neu gegründete Kommanditisten-GmbH ein. Das Finanzamt versagte die steuerneutrale Einbringung der KG-Anteile in die GmbH, weil die im Sonderbetriebsvermögen gehaltenen Anteile an der Komplementär-GmbH nicht mit eingebracht, sondern von den Gesellschaftern zurückbehalten wurden.

#### **Entscheidung**

Der BFH sah den Fall deutlich differenzierter: Nach seiner Auffassung müssen Anteile an einer Komplementär-GmbH nur dann zwingend mit eingebracht werden, wenn es sich bei funktionaler Betrachtung um eine wesentliche Betriebsgrundlage handelt. Die Zugehörigkeit zum (notwendigen) Sonderbetriebsvermögen macht die Anteile noch nicht zu wesentlichen Betriebsgrundlagen. Im Streitfall waren die Anteile keine wesentlichen Betriebsgrundlagen, weil die GmbH am Vermögen der KG nicht beteiligt war und jeder Gesellschafter mit einem Anteil von 50 % nicht die notwendigen Stimmrechte hatte, um alleine Gesellschafterbeschlüsse fassen zu können. Allerdings störte sich der BFH an der vorausgegangen Grundstücksübertragung und verwies den Fall daher zurück an das FG: Eine steuerneutrale Übertragung von einzelnen Wirtschaftsgütern zwischen 2 Schwester-Personengesellschaften soll nach Ansicht des BFH zu Buchwerten nicht möglich sein.

#### **Konsequenz**

Das Urteil ist für die Besteuerung von Personengesellschaften von großer Bedeutung, weil es zu gleich 3 zentralen Fragen Stellung bezieht. Neben der Qualifikation von Anteilen an einer Komplementär-GmbH als funktional wesentliche Betriebsgrundlagen wurde auch die - in der Literatur heftig umstrittene - Frage der Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter zwischen Schwester-Personengesellschaften geklärt. Schließlich hat der BFH auch seine eigene Rechtsprechung zum sog. "Gesamtplan" relativiert: So soll eine Auslagerung einer wesentlichen Betriebsgrundlage (hier: Grundstück) steuerlich anzuerkennen sein, wenn sie auf Dauer erfolgt und damit die wirtschaftliche Struktur eines Unternehmens verändert. Diese Klarstellung ist uneingeschränkt zu begrüßen.

### 2. Anspruch aus Rückdeckungsversicherung ist einheitlich zu bewerten

#### **Kernproblem**

Pensionszusagen eines Arbeitgebers an seine Arbeitnehmer werden häufig mit dem Abschluss sog. Rückdeckungsversicherungen kombiniert. Hierbei handelt es sich um Kapital-Lebensversicherungen, bei denen der Arbeitgeber Versicherungsnehmer und Bezugsberechtigter, der Arbeitnehmer hingegen die versicherte Person ist. Hierdurch sollen die Risiken aus den Pensionszusagen (Invalidität, Langlebigkeit) begrenzt oder gar vollständig ausgelagert werden. Dennoch sind beide Vorgänge rechtlich getrennt voneinander zu beurteilen. Dies führt bei der Bilanzierung nicht selten zu unangenehmen Überraschungen.

#### **Sachverhalt**

Eine GmbH schloss zur Rückdeckung ihrer Pensionszusage an ihren Geschäftsführer eine Kapitallebensversicherung in Kombination mit einer Berufsunfähigkeits-Zusatzversicherung (BUZ) ab. Noch vor Erreichen des Rentenalters wurde der Geschäftsführer berufsunfähig. Dies führte zu einer



Aufstockung der gebildeten Rückstellung, aber auch des aktivierten Anspruchs aus der Rückdeckungsversicherung. Dieser wurde durch die Versicherung ermittelt, die für die "Hauptversicherung" einen Rechnungszins von 3 %, für die BUZ hingegen einen Zinssatz von 6 % zugrunde legte.

#### **Entscheidung**

Der BFH machte eine andere Rechnung auf: Nach seiner Auffassung bilden die Kapitallebensversicherung und die BUZ – auch nach dem Eintritt des Versorgungsfalls – ein einheitliches Wirtschaftsgut, das nach einheitlichen Maßstäben zu bewerten ist. Maßgeblich soll der Rechnungszinssatz sein, den der Versicherer für die Berechnung der Deckungsrückstellung für die Lebensversicherung verwendet hat. Im Streitfall musste der Anspruch also auf Basis eines Zinssatzes von 3 % berechnet werden, während die Rückstellung nach § 6a EStG weiterhin mit 6 % zu bewerten war. So kam es zu einem Aktivüberhang, obwohl der Vorgang wirtschaftlich für die GmbH lediglich ein durchlaufender Posten war.

#### **Konsequenz**

Das Urteil bildet ein weiteres Glied in der schier endlosen Kette der kaum kalkulierbaren steuerlichen Risiken in Pensionszusagen. Diese Risiken sind in vielen Fällen deutlich größer als die mit derartigen Zusagen verbundenen Liquiditätsvorteile durch die steuerwirksame Bildung der Rückstellungen. Aus steuerlicher Sicht kann es daher angezeigt sein, die Altersversorgung der Mitarbeiter nicht über Direktzusagen, sondern durch Einschaltung externer Versorgungsträger zu organisieren. Auch eine Übertragung bestehender Zusagen auf externe Träger kann eine Überlegung wert sein.

### **3. Kundenstamm und Know-how als Geschäftswert?**

#### **Kernproblem**

Wenn ein Betrieb auf ein anderes Unternehmen übergehen soll, droht die Aufdeckung und Versteuerung sämtlicher stiller Reserven. Anstelle einer Veräußerung oder Aufgabe wird dann häufig die Verpachtung des Betriebs oder einzelner Wirtschaftsgüter gewählt. Problematisch sind in diesem Zusammenhang insbesondere immaterielle Wirtschaftsgüter.

#### **Sachverhalt**

Ein Unternehmer betrieb einen Großhandel mit Landprodukten zunächst in Form eines Einzelunternehmens. Im Jahr 1997 veräußerte er das gesamte Sachanlagevermögen und die Warenbestände – im Wesentlichen zu Buchwerten – an eine von ihm gegründete GmbH, die die Geschäfte des Einzelunternehmens fortführte. Außerdem wurde zwischen dem Einzelunternehmen und der GmbH ein Nutzungsüberlassungsvertrag abgeschlossen, der die "Nutzung des Kundenstamms und das Know-How im Hinblick auf die Lieferanten" zum Gegenstand hatte. Der Vertrag hatte eine feste Laufzeit von 15 Jahren mit Verlängerungsoption. Die GmbH hatte den "Vertragsgegenstand" nach Vertragsablauf zurückzugeben. Eine weitere Nutzung war ihr untersagt. Das Finanzamt sah in dem Fall eine Aufgabe des Einzelunternehmens. Den Nutzungsüberlassungsvertrag erkannte das Finanzamt nicht an, sondern ging davon aus, dass der Geschäftswert des Einzelunternehmens verdeckt in die GmbH eingelegt worden sei.

#### **Entscheidung**

Der BFH nutzte den Fall, um sich ausführlich mit der Abgrenzung des Geschäftswertes von anderen immateriellen Wirtschaftsgütern auseinander zu setzen. Der Geschäftswert soll dabei Ausdruck der Gewinnchancen eines Unternehmens sein, soweit diese nicht auf einzelnen Wirtschaftsgütern oder der Person des Unternehmers beruhen, sondern auf dem Betrieb des lebenden Unternehmens und z. B. auf dessen Ruf, Kundenkreis oder Organisation gründen. Ein solcher Geschäftswert kann nicht einzeln Gegenstand eines Übertragungsgeschäfts sein und dementsprechend auch nicht zur Nutzung überlassen werden. In diesem Fall liegt eine verdeckte Einlage in die GmbH vor. Möglich ist aber auch, dass es sich bei dem Kundenstamm und dem Know-How um einzelne, vom Geschäftswert separierbare immaterielle Wirtschaftsgüter handelt, die an die GmbH verpachtet werden können. Schließlich hält es der BFH auch für denkbar, dass es sich um persönliche Eigenschaften des Unternehmers handelt. Dies könne auch bei Handelsunternehmen in Betracht kommen, wenn ausschließlich der Unternehmer nach außen in Erscheinung tritt und den Mitarbeitern, der Lage und der Betriebsorganisation keine



wesentliche Bedeutung für den betrieblichen Erfolg zukomme. Da das FG für diese Abgrenzung notwendige Feststellungen nicht getroffen hatte, wurde der Fall an die Vorinstanz zurück verwiesen.

#### **Konsequenz**

Die ausführliche Auseinandersetzung des BFH mit den unterschiedlichen immateriellen Wirtschaftsgütern ist zu begrüßen. Für Gestaltungen interessant ist insbesondere der im Urteil stark betonte Aspekt der "persönlichen Eigenschaften des Unternehmers". Bilden diese den wesentlichen Werttreiber eines Unternehmens, so dürfte es sich hierbei regelmäßig nicht um Wirtschaftsgüter des Unternehmens handeln. Als Konsequenz käme es auch nicht zu einer Besteuerung etwaiger stiller Reserven, wenn der Betrieb aufgegeben oder veräußert wird.

#### **4. Abzug von Verlusten ausl. Tochterges. bei dt. Muttergesellschaft**

##### **Kernaussage**

Verluste ausländischer Tochtergesellschaften können grundsätzlich bei der deutschen Muttergesellschaft abgezogen werden.

##### **Sachverhalt**

die Klägerin, eine deutsche Holdinggesellschaft, war an 2 Tochtergesellschaften in Italien zu 100 % beteiligt. Die Töchter erwirtschafteten Verluste, die von der Holding auf freiwilliger Basis zunächst durch Gesellschafterdarlehen und später durch Eigenkapitalzuführungen ausgeglichen wurden. Die Zahlungen wurden zunächst als Aufstockung der Beteiligungsansätze qualifiziert. In 2007 beantragte die Klägerin eine vollständige ergebniswirksame Berücksichtigung der Verlustausgleichszahlungen unter sinngemäßer Anwendung von § 14 KStG zur steuerlichen Organschaft. Das Finanzamt lehnte den Antrag ab. Einspruch und Klage dagegen blieben erfolglos.

##### **Entscheidung**

Nach Ansicht des Finanzgerichts sind die Regelungen zur steuerlichen Organschaft im deutschen KStG wie die in der Marks & Spencer-Entscheidung des EuGH betrachteten britischen Regelungen zum group relief, als steuerliche Begünstigungsregelungen zu behandeln. Werden Beziehungen zum EU-Ausland von solchen Regelungen anders behandelt als Beziehungen zum Inland, kann es grundsätzlich zu einer Diskriminierung nach Art. 43 und 48 EG-Vertrag kommen. Allerdings müssen die Verhältnisse auch vergleichbar sein. In Bezug auf die steuerliche Organschaft sieht das deutsche KStG als Voraussetzung für die Anerkennung einer Saldierung der Einkünfte den Abschluss eines Gewinnabführungsvertrages vor, der auch eine Verpflichtung zur Verlustübernahme enthält. Der Vertrag muss für mindestens 5 Jahre abgeschlossen werden. Ein solcher Vertrag sei im ausländischen Gesellschaftsrecht in der Regel zwar nicht vorgesehen. Gleichwohl sei es erforderlich und möglich, eine vertragliche Verpflichtung zum Ausgleich von Verlusten zu begründen. Da die Klägerin gegenüber ihren Töchtern keine vertragliche Verpflichtung zum Ausgleich von Verlusten gehabt habe, entfalle eine Berücksichtigung in sinngemäßer Anwendung von § 14 KStG. Das FG hat die Revision zum BFH zugelassen. Hier soll nun geklärt werden, unter welchen Voraussetzungen die Berücksichtigung von Verlusten ausländischer Tochtergesellschaften möglich ist.

#### **5. Grunderwerbsteuer ist bei Verschmelzungen zu aktivieren**

##### **Kernproblem**

Beim Kauf eines Grundstücks fällt regelmäßig Grunderwerbsteuer i. H. v. 3,5 % des Kaufpreises an. Die Grunderwerbsteuer zählt in diesem Fall zu den Anschaffungsnebenkosten des Grundstücks (bzw. Gebäudes). Sie kann nur in Form von Abschreibungen (Gebäude) bzw. erst im Zeitpunkt der Weiterveräußerung (Grund und Boden) als Betriebsausgabe abgezogen werden. Nicht so eindeutig ist die bilanzielle Behandlung dagegen in den Fällen, in denen Grundstücke nicht einzeln, sondern im Rahmen eines Umwandlungsvorgangs übertragen werden. Auch in diesen Konstellationen fällt Grunderwerbsteuer an, wenn das Grundstück nach der Umwandlung einem anderen Rechtsträger zuzuordnen ist.

##### **Auffassung der Finanzverwaltung**

Die Finanzverwaltung vertritt hierzu neuerdings die Auffassung, dass - insbesondere im Fall der



Verschmelzung 2er Gesellschaften, von denen die übertragende Gesellschaft über Grundbesitz verfügt – die Grunderwerbsteuer als Nebenkosten der Anschaffung aktivierungspflichtig ist. Dies soll unabhängig davon gelten, welche Partei im Innenverhältnis die Grunderwerbsteuer (ggf. anteilig) trägt. So dürfe die übertragende Gesellschaft in ihrer Übertragungsbilanz für die Grunderwerbsteuer auch dann keine Rückstellung bilden, wenn sie vertragsgemäß die hälftige Grunderwerbsteuer zu übernehmen habe. Nach Auffassung des BMF entsteht die Grunderwerbsteuer erst durch die Eintragung der Verschmelzung in das Handelsregister und damit bei der übernehmenden Gesellschaft.

#### **Konsequenz**

Das BMF ändert mit dem Schreiben seine bisherige Verwaltungsauffassung. Aus Gründen des Vertrauensschutzes darf allerdings in noch nicht bestandskräftigen sog. Altfällen (Verschmelzungen bis zum 12.12.2006) die Grunderwerbsteuer weiterhin sofort als Betriebsausgabe abgezogen werden. Eine gewisse Entschärfung der Problematik ergibt sich ab dem Jahr 2010, da bei bestimmten Umstrukturierungen im Konzern keine Grunderwerbsteuer mehr anfällt (§ 6a GrEStG).

### 6. **Gekaufte Drohverlustrückstellungen sind zu passivieren**

#### **Kernproblem**

Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften, für die in der Handelsbilanz eine Passivierungspflicht besteht, dürfen in der Steuerbilanz nicht gebildet werden (§ 5 Abs. 4a EStG). Damit wollte der Steuergesetzgeber verhindern, dass derartige Verluste u. U. (insbesondere bei Dauerschuldverhältnissen) viele Jahre vor ihrem tatsächlichen Eintritt steuermindernd antizipiert werden. Unklar war jedoch bislang, ob dieses Passivierungsverbot auch dann gilt, wenn die Drohverlustrückstellung nicht aufwandswirksam eingebucht, sondern im Rahmen eines Anschaffungsvorgangs "erworben" wurde.

#### **Sachverhalt**

Im Rahmen eines Asset Deals wurden auch Mietverträge von der Käuferin übernommen, die noch eine längere Restlaufzeit, aber keinen wirtschaftlichen Wert mehr aufwiesen. Die Verkäuferin hatte hierfür in ihrer Handelsbilanz zum Verkaufszeitpunkt eine Drohverlustrückstellung gebildet. Der Käufer buchte diese Rückstellungen im Rahmen des Erwerbsvorgangs ebenfalls ein, so dass sich im Ergebnis seine Anschaffungskosten für die erworbenen Wirtschaftsgüter erhöhten.

#### **Entscheidung**

Nach dem Urteil des BFH hat der Erwerber die Rückstellung trotz des Passivierungsverbots in § 5 Abs. 4a EStG im Zeitpunkt des Erwerbs und auch zu den folgenden Bilanzstichtagen zu passivieren, solange der Schwebезustand für die entsprechenden Geschäfte anhält. Die BFH-Richter begründen dieses Ergebnis mit der Steuerneutralität von Anschaffungsvorgängen: Auch die Übernahme von steuerrechtlich zu Recht nicht bilanzierten Verbindlichkeiten sei Teil des vom Erwerber zu entrichtenden Entgelts und erhöhe damit die Anschaffungskosten der erworbenen Vermögensgegenstände.

#### **Konsequenz**

Das Urteil ist im Ergebnis zweifellos zu begrüßen, lässt aber einige Fragen offen. Im Streitfall kamen die Richter zu dem Ergebnis, dass eine Freistellungsverpflichtung des Erwerbers gegenüber dem Veräußerer und damit – aus Erwerbersicht – kein schwebendes Geschäft mehr vorlag, weil der Mietvertrag objektiv wertlos war. Ob dagegen bei einem Eintritt des Erwerbers in den mit dem Verkäufer geschlossenen Vertrag dasselbe gilt, ließ der BFH ausdrücklich offen. Unklar ist auch, ob die Urteilsgrundsätze auf Fälle übertragbar sind, in denen das Steuerrecht kein Ansatzverbot, sondern eine abweichende Bewertung bestimmter Bilanzposten vorsieht. Nach der hier vertretenen Auffassung kann nichts anderes gelten, wenn beispielsweise bei einem Asset Deal Pensionsverpflichtungen übernommen werden, deren wirtschaftliche Belastung deutlich höher liegt als der Rückstellungsbetrag nach § 6a EStG. Auch in diesen Fällen muss der Erwerber die höheren Rückstellungswerte steuerlich fortführen dürfen.



## 7. Keine Änderung von Gewinnabführungsverträgen wegen BilMoG

### Kernproblem

Das Instrument der ertragsteuerlichen Organschaft wird in Konzernen und mittelständischen Unternehmensgruppen genutzt, um einen steuerlichen Verlustausgleich zwischen einzelnen rechtlich selbstständigen Gesellschaften zu erreichen. Voraussetzung für die Anerkennung einer Organschaft ist u. a. ein Ergebnisabführungsvertrag zwischen Organträger und Organgesellschaft. An den Vertrag werden strenge formale Anforderungen gestellt.

### Änderungen durch BilMoG

Durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) wird ab dem Jahr 2010 u. a. das Wahlrecht eröffnet, selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens in der Handelsbilanz zu aktivieren. Wird dieses Wahlrecht ausgeübt, unterliegen die aktivierten Beträge einer Ausschüttungssperre. Gleiches gilt für aktive latente Steuern, soweit diese die passiven latenten Steuern übersteigen, sowie für bestimmtes, zum Zeitwert bewertetes Planvermögen für Altersversorgungsverpflichtungen. Bei Aktiengesellschaften, die einen Gewinnabführungsvertrag abgeschlossen haben, dürfen diese Beträge auch nicht Gegenstand der Gewinnabführung sein (§ 301 AktG). Daneben erlauben die Übergangsregelungen zum BilMoG in einigen Fällen (z. B. Auflösung von Aufwandsrückstellungen, Zuschreibungen) eine unmittelbare Umbuchung in Gewinnrücklagen ohne Berührung der Gewinn- und Verlustrechnung.

### Regelung im BMF-Schreiben

Für die Wirksamkeit einer steuerlichen Organschaft müssen die Höchstbeträge der Gewinnabführung gem. § 301 AktG zwingend beachtet werden. Eine Anpassung bestehender Verträge ist jedoch nicht erforderlich. Die im Rahmen des Übergangs auf die BilMoG-Vorschriften möglichen Umbuchungen zugunsten der Gewinnrücklagen sind keine unzulässige Rücklagenbildung und daher nicht schädlich für die Organschaft.

### Konsequenz

Die Regelungen im BMF-Schreiben bedeuten zunächst Entwarnung für die Steuerpflichtigen, da bestehende Verträge nicht angepasst werden müssen. Festzuhalten ist allerdings, dass durch das BilMoG und die damit verbundene Aufgabe der formellen Maßgeblichkeit, die richtige Handhabung eines Ergebnisabführungsvertrages noch einmal deutlich komplexer geworden ist.

## 8. Keine Vergünstigung für Betriebsvermögen nach § 13b ErbStG

### Rechtslage

Die Betriebsvermögensprivilegien der Erbschaftsteuer (Freibetrag und verminderter Wertansatz) fallen unter anderem rückwirkend weg, wenn der Erwerber innerhalb von 5 Jahren nach dem Erwerb als Gesellschafter bis zum Ende des letzten in die 5-Jahresfrist fallenden Wirtschaftsjahres Entnahmen tätigt, die die Summe seiner Einlagen und der ihm zuzurechnenden Gewinne oder Gewinnanteile seit dem Erwerb um mehr als 100.000 DM übersteigen (sog. Überentnahmen). Die Regelung ist nicht auf sogenannte Missbrauchsfälle beschränkt. Vielmehr soll jede Entnahme befreiungsschädlich sein. Der Bundesfinanzhof hatte nunmehr darüber zu entscheiden, ob diese Regelung auch gilt, wenn mit den Entnahmen die Erbschaftsteuer beglichen wird.

### Entscheidung

Im Jahr 2000 erwarb die Klägerin einen Kommanditanteil. Unter Berücksichtigung von Vorschenkungen setzte das Finanzamt Schenkungsteuer mit rund 2,2 Mio. DM fest. Dabei gewährte es die Steuervergünstigungen des alten Erbschaftsteuerrechts von rund 7,8 Mio. DM. Die Schenkungsteuer wurde unmittelbar vom Geschäftskonto der Gesellschaft gezahlt. Dies führte zu Überentnahmen i. S. d. Erbschaftsteuergesetzes, so dass das Finanzamt rückwirkend die gewährten Steuervergünstigungen versagte. Die Klägerin war der Auffassung, Überentnahmen zur Tilgung der Schenkungsteuer seien unschädlich. Die Regelung des Erbschaftsteuergesetzes sei dahingehend auszulegen, dass die zur Zahlung der Steuer verwandten Entnahmen keine Nachversteuerung auslösen dürften. Die Klägerin unterlag zuletzt vor dem Bundesfinanzhof. Die Regelung, nach der Überentnahmen innerhalb der Behaltensfrist rückwirkend zur Versagung der Steuerprivilegien führten, diene zwar dazu, sicherzustellen, dass der Betrieb in seinem Bestand fortgeführt werde. Dieser Zweck hindere den



Gesetzgeber aber nicht, die das begünstigte Betriebsvermögen schmälern den Entnahmen generell als begünstigungsschädlich zu begreifen. Verfassungsrechtliche Bedenken bestünden nicht. Die unmittelbar vom Geschäftskonto der Gesellschaft erfolgte Zahlung der Schenkungsteuer stelle eine vorweggenommene Entnahme dar.

#### **Konsequenz**

Jede Art der Überentnahme, gleich aus welchem Grund sie vorgenommen wird, ist schädlich für in Anspruch genommene Betriebsvermögensprivilegierungen. Ein Missbrauchsfall muss nicht vorliegen. Da Überentnahmen auch nach neuem Erbschaftsteuerrecht privilegierungsschädlich sind, ist die Entscheidung auch für das neue Recht maßgeblich.

### 9. **Umsatzsteuerpflicht aus Scheinrechnungen?**

#### **Einführung**

Wer Umsatzsteuer in Rechnung stellt ohne hierzu berechtigt zu sein, schuldet diese nach § 14c UStG, ohne dass dem Empfänger der Rechnung hieraus ein Vorsteuerabzug zusteht. Umstritten ist bisher, welche Rechtsfolge eintritt, wenn ein Unternehmer zwar unberechtigt Umsatzsteuer ausweist, die Rechnung aber aufgrund von formellen Mängeln per se nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt.

#### **Fall**

Die spätere Klägerin betrieb ein Unternehmen in der Rechtsform einer GmbH. Dieser GmbH stellte sie Scheinrechnungen und wies in diesen ca. 74.000 EUR Umsatzsteuer aus. Die GmbH nutzte diese Rechnungen, um den Vorsteuerabzug geltend zu machen. Nachdem der Sachverhalt dem Finanzamt aufgefallen war, forderte es von der Klägerin die ausgewiesene Umsatzsteuer nach § 14c UStG. Diese wehrte sich mit dem Argument, dass die von ihr erstellten Rechnungen nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten, da sie weder eine fortlaufende Nummer noch eine Angabe des Lieferdatums enthielten. Die Rechnungen wären daher keine Rechnungen i. S. d. § 14c UStG und seien daher nicht geeignet, eine Umsatzsteuerschuld auszulösen.

#### **Neues Urteil**

Das Thüringer FG gibt der Klägerin recht. Es verweist zur Begründung auf die bisherige Rechtsprechung des BFH zur Vorgängervorschrift des § 14 Abs. 3 UStG. Daneben vertritt es die Auffassung, dass der Rechnungsbegriff im UStG einheitlich zu verwenden sei. Hätte der Gesetzgeber dies anders gewollt, so hätte er eine entsprechend anders lautende Definition in § 14c UStG aufnehmen können.

#### **Konsequenz**

Das Urteil hat schon das gewisse Etwas. Legen Betriebsprüfer regelmäßig sehr viel Wert auf ordnungsgemäße Rechnungen, so wird es ihnen in diesem Fall zum Verhängnis. Die Argumente des FG sind schlüssig. Allerdings ermöglicht das Urteil Betrügern, den Rechtsfolgen des § 14c UStG zu entgehen. Dies dürfte nicht i. S. d. Gesetzes und auch nicht gutgläubiger Empfänger der Rechnungen sein. Es darf daher gespannt verfolgt werden, ob der BFH in der anhängigen Revision dem FG folgt. Wer vom Finanzamt nach § 14c UStG zur Kasse gebeten wird, kann unter Berufung auf das Urteil gegen die Forderung des Finanzamtes vorgehen, sofern seine Rechnungen formelle Mängel aufweisen. Hierbei ist allerdings zu berücksichtigen, dass u. U. der Schuss nach hinten los gehen kann. Steuerstrafrechtlich dürfte es nicht besonders vorteilhaft sein, zu argumentieren, dass die eigenen Rechnungen nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten, wenn dieser vom eigenen Unternehmen trotzdem in Anspruch genommen wurde.