

**Lesen Sie in unserer April 2010 – Ausgabe über folgende Themen:**

1. Unvollständige Selbstanzeigen schützen vor Strafe nicht
2. Hotelübernachtungen ab 2010: Neues vom BMF
3. Grunderwerbsteuer trotz Rückgängigmachung des Kaufs
4. BFH erweitert Kreis der Freiberufler im Bereich der elektronischen DV
5. Erfolgsneutrale Einbringung von GmbH-Anteilen
6. Kundenstamm und Know-how als Geschäftswert?
7. Keine Änderung von Gewinnabführungsverträgen wegen BilMoG

## **1. 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.

## **2. 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.

## **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. BFH erweitert Kreis der Freiberufler im Bereich der elektronischen DV**

### **Kernproblem**

In der bisherigen Rechtsprechung des BFH war geklärt, dass die Entwicklung von anspruchsvoller Software durch Diplom-Informatiker oder vergleichbar qualifizierte Autodidakten eine ingenieurähnliche und damit freie Berufstätigkeit darstellt. Für den technischen Bereich der elektronischen Datenverarbeitung hat der BFH nunmehr den Kreis der ingenieurähnlichen Tätigkeiten anhand von 3 Entscheidungen entgegen der Auffassung der Finanzgerichte erweitert. Bei 2 Entscheidungen ging es um Autodidakten ohne Ingenieur-Studium. Zum einen war ein staatlich geprüfter Wirtschaftsassistent der Datenverarbeitung als IT-Projektleiter tätig, zum anderen ein Betriebswirt EDV als Einrichter und Betreuer von Betriebs- und Datenübertragungssystemen (EDV-Consulting/ Software Engineering). Der dritte Fall betraf einen Diplom-Ingenieur, der als Systemadministrator eine selbstständige Tätigkeit ausübte.

### **Bisherige Rechtsprechung**

Nach der Rechtsprechung des BFH gehört zu den Aufgaben eines Ingenieurs, auf der Grundlage naturwissenschaftlicher und technischer Erkenntnisse und unter Berücksichtigung wirtschaftlicher Belange technische Werke zu planen, zu konstruieren und ihre Fertigung zu überwachen. Kernbereiche des Ingenieurberufs sind danach Forschung und Lehre, Entwicklung, Konstruktion, Planung, Fertigung, Montage, Inbetriebnahme und Instandhaltung, Vertrieb, Beratung, Versuchs- und Prüfungswesen, technische Verwaltung und Betriebsführung, Produktions- und Prozesssteuerung, Sicherheit, Patent- und Normenwesen. /..

### **Entscheidung des BFH**

In allen 3 Entscheidungen hat der BFH die Freiberuflichkeit damit begründet, dass auf dem Gebiet der EDV und der Informationstechnik zu den Tätigkeiten von Ingenieuren nicht nur die Entwicklung und Konstruktion von Hard- und Software gehöre. Sie umfasse auch die Entwicklung von Betriebssystemen und ihre Anpassung an die Bedürfnisse des Kunden, die rechnergestützte Steuerung, Überwachung und Optimierung industrieller Abläufe, den Aufbau, die Betreuung und Verwaltung von Firmennetzwerken und -servern, die Anpassung vorhandener Systeme an spezielle Produktionsbedingungen und Organisationsstrukturen sowie die Bereitstellung qualifizierter Dienstleistungen, wie etwa Benutzerservice und Schulung. So arbeiten Informatik-Ingenieure u. a. auch in der Netz- und Systemadministration, sie beurteilen die Leistungsfähigkeit von Rechnernetzen oder bewerten die Energieeffizienz bestehender Systeme.

### **Konsequenz**

Der Nachweis der umfassenden Kenntnisse des Autodidakten führt in der Praxis häufig zum schwer überwindbaren Hindernis für die Anerkennung der Freiberuflichkeit.

## **5. 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 vorausgegangenen 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.

## **6. 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.

## **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.

*Wir bemühen uns immer aktuell und fachlich umfassend zu sein.*

*Jedoch ersetzt dies die nicht Einzelberatung.*

*Die Angaben erfolgen ohne Gewähr.*