



JONES DAY  
**COMMENTARY**

## NEUIGKEITEN IM JAHR 2010 KÖRPERSCHAFTSTEUER – SANIERUNGSKLAUSEL IST NICHT MEHR ANZUWENDEN

Aufgrund des durch die Europäische Kommission eingeleiteten förmlichen Prüfverfahrens ist eine wesentliche Erleichterung im deutschen Steuerrecht für notleidende Unternehmen bis zu einem endgültigen Beschluss der Kommission nicht mehr anwendbar.

Die so genannte Sanierungsklausel betraf ausschließlich notleidende, aber sanierungsfähige Unternehmen. Die Klausel erlaubte es Investoren bei der Übernahme eines angeschlagenen Unternehmens den bestehenden steuerlichen Verlustvortrag zu nutzen. Dies machte Investments in so genannte „start-ups“ wirtschaftlich interessanter. Mit der Sanierungsklausel konnte das steuerpflichtige Einkommen künftiger Steuerjahre durch die Anrechnung von Verlusten früherer Jahre gemindert werden. Nach den allgemeinen Vorschriften geht ein solcher Verlustvortrag quotal oder ganz unter, wenn innerhalb von fünf Jahren mehr als 25 % der Anteile an einem Erwerber übertragen werden. Die Europäische Kommission hegt Zweifel an der Vereinbarkeit

der Sanierungsklausel mit dem Gemeinsamen Markt und stuft die Regelung vorläufig als unzulässige Beihilfe ein.

Notleidende Unternehmen können sich somit nicht mehr auf die Sanierungsklausel berufen. Dies soll auch in Fällen gelten, in denen bereits eine verbindliche Auskunft erteilt worden ist. Bereits durchgeführte Veranlagungen mit den entsprechenden Verlustfeststellungen bleiben zunächst erhalten. Allerdings müssen im Falle einer Negativentscheidung der Kommission alle rechtswidrigen Beihilfen von den Empfängern zurückgefordert werden.

Nach dem Wegfall der Ausnahmenvorschrift für Sanierungsfälle bleiben die vorgetragenen Verluste somit nur noch bei bestimmten konzerninternen Umstrukturierungen sowie in Höhe der in den übertragenen Anteilen enthaltenen stillen Reserven erhalten.

## **GRUNDERWERBSTEUER – KONZERNINTERNE UMSTRUKTURIERUNGEN STEUERBEFREIT**

Grundstücksübertragungen aufgrund von Umwandlungen nach dem Umwandlungsgesetz unterlagen nach bisherigem Recht mit wenigen Ausnahmen auch dann der Grunderwerbsteuer, wenn die Umwandlung nur konzernintern erfolgte. Dabei musste das Grundstück nicht direkt übertragen werden, eine Übertragung von Beteiligungen an einer grundbesitzenden Gesellschaft löste ebenfalls Grunderwerbsteuer aus. Die Grunderwerbsteuer, mit einem Steuersatz von 3,5 % (bzw. 4,5 % in Hamburg und Berlin) stellt bei steuerlich hohem Wert der übertragenen Grundstücke eine nicht zu unterschätzende Steuerbelastung für das Unternehmen dar und wirkte daher in einer Vielzahl von Umstrukturierungen als „Bremse“.

Mit dem Gesetz zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums ist eine neue Befreiungsvorschrift in das Grunderwerbsteuergesetz integriert worden, mit der den seit vielen Jahren immer wieder geäußerten Forderungen nach Einführung einer grunderwerbsteuerlichen Konzernklausel im Zusammenhang mit Umstrukturierungsvorgängen innerhalb eines Unternehmensverbands ab 01.01.2010 entsprochen werden sollte.

Die Regelung sieht vor, dass bestimmte durch eine Umwandlung veranlasste Rechtsvorgänge innerhalb eines Unternehmensverbands unbesteuert bleiben sollen. Allerdings sind nur solche Umwandlungsvorgänge begünstigt, an denen ausschließlich ein herrschendes und/oder abhängiges Unternehmen oder mehrere von einem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften beteiligt sind, wobei die Abhängigkeit der Gesellschaft ausschließlich daran geknüpft wird, dass das herrschende Unternehmen innerhalb von fünf Jahren vor und nach dem Rechtsvorgang zu mindestens 95 % unmittelbar oder mittelbar am Kapital der betreffenden Gesellschaft beteiligt ist.

Die Regelung wird die Änderung von Konzernstrukturen steuergünstig ermöglichen. Allerdings wirft die Regelung durch Widersprüche im Tatbestand und der Beschränkung auf ganz bestimmte Umwandlungsformen eine ganze Reihe von Zweifelsfragen auf. Ein allgemeines Konzernprivileg hat der Gesetzgeber leider nicht umgesetzt.

## **GEWERBLICHER GRUNDSTÜCKSHANDEL**

Die Abgrenzung der gewerblichen (steuerbaren) von der privaten (nicht steuerbaren) Grundstücksveräußerung beschäftigt die Rechtsprechung seit vielen Jahren. Die steuerlichen Folgen einer Grundstücksveräußerung können dabei sehr schwerwiegend sein.

Ein gewerblicher Grundstückshandel liegt immer dann vor, wenn mindestens vier Objekte innerhalb eines engen zeitlichen Zusammenhangs - in der Regel fünf Jahre ab Anschaffung bzw. Errichtung - veräußert werden. In einem kürzlich veröffentlichten Urteil des Bundesfinanzhofs vom 17.03.2010 (IV R 25/08) beschäftigten die Richter sich nunmehr mit der Frage, ob die Zwischenschaltung einer GmbH die Begründung eines gewerblichen Grundstückshandels auf Ebene der Gesellschafter verhindert.

Im entschiedenen Fall erwarb eine GbR im Jahr 1992 Grundbesitz und veräußerte diesen zwei Jahre später an eine von den Gesellschaftern der GbR gegründete GmbH. Diese erbaute insgesamt 45 Eigentumswohnungen und veräußerte diese von Juni bis Dezember 1996. Das Finanzamt sah in der Tätigkeit der GbR den Betrieb eines gewerblichen Grundstückshandels und erfasste den Veräußerungsertrag als gewerbliche Einkünfte.

Nach Auffassung des Bundesfinanzhofs hat die GbR den Bereich der privaten Vermögensverwaltung allerdings nicht verlassen. Die Tätigkeit der zwischengeschalteten GmbH kann der GbR als Gesellschafterin nur zugerechnet werden, wenn die Zwischenschaltung als rechtsmissbräuchlich angesehen wird. Rechtsmissbrauch ist dann anzunehmen, wenn die GmbH zum Zwecke des Kaufs und Weiterverkaufs gegründet wurde oder sie funktionslos wäre. Dies war allerdings im entschiedenen Sachverhalt nicht der Fall, da die GmbH die Bebauung des Grundstücks und damit eine wesentliche - wertschöpfende - eigene Tätigkeit entfaltet hatte.

## **STEUERHINTERZIEHUNG – SELBSTANZEIGE NICHT IMMER STRAFBEFREIEND**

Der Bundesgerichtshof hat in seinem Beschluss vom 20.05.2010 (I StR 577/09) die Anforderungen an strafbefreiende Selbstanzeigen im Falle von Steuerhinterziehungen verschärft.

Danach kann Straffreiheit nicht im Falle einer Teilselbstanzeige, also bei der Offenbarung nur ausgewählter Hinterziehungssachverhalte erlangt werden. Vielmehr muss der Steuerhinterzieher zur vollständigen Steuerehrlichkeit zurückkehren und hinsichtlich aller (nicht verjährten) Sachverhalte „aufräumen“. Die Verwaltungspraxis ließ die Teilselbstanzeige bislang zu.

Weiterhin stellte der Bundesgerichtshof fest, dass die Steuerhinterziehungstat bereits dann entdeckt ist, wenn konkrete Anhaltspunkte für die Tat bekannt sind.

In dem entschiedenen Fall wurde im Rahmen eines Ermittlungsverfahrens wegen hinterzogener Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag für die Veranlagungszeiträume 2001 und 2002 die Wohnung des Beschuldigten durchsucht. Dabei ergaben sich Anhaltspunkte für weitere Steuerhinterziehungssachverhalte in den Jahren 1999 und 2000.

Inhaltliche Ausprägung und Zweck der Selbstanzeige sind seit Jahren umstritten. Zum einen sollen verborgene Steuerquellen erschlossen werden; zum anderen soll dem Steuerhinterzieher ein Anreiz gegeben werden, zur Steuerehrlichkeit zurückzukehren. Die Straffreiheit tritt allerdings nicht ein, wenn vor der Anzeige ein Amtsträger vom Sachverhalt Kenntnis erlangt hat, zur Ermittlung einer Steuerstraftat bzw. -ordnungswidrigkeit erschienen ist oder dem Täter oder seinem Vertreter die Einleitung des Straf- bzw. Bußgeldverfahrens wegen der Tat bekannt gegeben worden ist und der Täter dies wusste oder bei verständiger Würdigung der Sachlage damit rechnen musste.

Ausreichend zur Erlangung der Straffreiheit ist es nicht, dem Finanzamt einfach nur die Belege und Ordner zur Auswertung zur Verfügung zu stellen. Vielmehr müssen die Unterlagen so aufbereitet sein, dass dem Finanzamt ohne größere eigene Ermittlungen die Veranlagung möglich ist. Bei einer beabsichtigten Selbstanzeige müssen daher sehr sorgfältig der Sachverhalt ermittelt und den Finanzbehörden alle Unterlagen vollständig überlassen werden. Jeder in diesem Stadium begangene Fehler kann dazu führen, dass die Selbstanzeige völlig umsonst ohne den Eintritt der Strafbefreiung abgegeben wurde.

## **WERBUNGSKOSTEN BEI AUSLANDSDIENSTREISEN**

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 21.04.2010 (VI R 5/07) entschieden, dass Reisekosten anlässlich einer Auslandsdienstreise nur dann in Werbungskosten und Aufwendungen für die private Lebensführung aufzuteilen sind, wenn die beruflichen und privaten Veranlassungsbeiträge objektiv voneinander abgegrenzt werden können. Als sachgerechter Aufteilungsmaßstab kommt dafür vor allem das Verhältnis der beruflich und privat veranlassten Zeitanteile in Betracht.

Hintergrund: Reisekosten sind nur dann steuerlich abziehbar, wenn sie beruflich veranlasst sind. Bei sowohl beruflich als auch privat veranlassten Aufwendungen, müssten die beruflich veranlassten Aufwendungen festgestellt werden und dürfen nicht nur von untergeordneter Bedeutung sein.

Mit der Entscheidung gibt der Bundesfinanzhof dem Rechtsanwender nunmehr einen ersten praktikablen Aufteilungsmaßstab an die Hand, um beruflich und privat veranlasste Reiseabschnitte trennen zu können. Erst mit Beschluss vom 21.09.2009 hatte der Große Senat des Bundesfinanzhofs das gemäß § 12 Nr. 1 Satz 2 Einkommensteuergesetz und jahrzehntelang geltende Aufteilungs- und Abzugsverbot bei gemischt veranlassten Aufwendungen gekippt.

## **LOHNSTEUER – BESTEUERUNG VON GRATISAKTIEN**

Neben der Gewährung von Gratifikationen, kostenlosen Mahlzeiten oder Dienstwagen kommt es immer häufiger vor, dass den Arbeitnehmern im Rahmen von Mitarbeiterbeteiligungsprogrammen unentgeltlich Aktien am Unternehmen eingeräumt werden.

Grundsätzlich sind die Sachzuwendungen als geldwerter Vorteil anzusehen, der bei den Mitarbeitern in Höhe des Aktienwertes zu steuerpflichtigem Arbeitslohn führt. Dies hat erst kürzlich das Finanzgericht Düsseldorf (3 K 4569/07 L) bestätigt. Denn in erster Linie geht es dabei um eine zusätzliche Entlohnung für erbrachte Arbeitsleistung.

Die Gratisaktien sind allerdings dann nicht als Arbeitslohn zu versteuern, wenn der Vorteil ganz überwiegend im eigenbetrieblichen Interesse gewährt wird. Ebenso scheidet eine Besteuerung aus, wenn der Wert der dem Mitarbeiter überlassenen Aktien die Freigrenze von 44 € monatlich nicht überschreitet.

Unternehmen können daher auch im Rahmen der 44 €-Grenze Freiaktien gewähren und sind nicht auf die geringen Befreiungen des § 19a Einkommensteuergesetz angewiesen.

## **IHRE KONTAKTE FÜR WEITERE INFORMATIONEN:**

### **Andreas Köster-Böckenförde**

Frankfurt

+49 69 9726 3939

[akboeckenfoerde@jonesday.com](mailto:akboeckenfoerde@jonesday.com)

### **Dr. Christian Funke**

Frankfurt

+49 69 9726 3939

[cfunke@jonesday.com](mailto:cfunke@jonesday.com)

### **Christian Möser**

Frankfurt

+49 69 9726 3939

[cmoeser@jonesday.com](mailto:cmoeser@jonesday.com)

Veröffentlichungen von Jones Day sind nicht als Rechtsberatung bezüglich bestimmter Tatbestände oder Sachverhalte zu verstehen. Die Inhalte dienen nur der allgemeinen Information. Eine Wiedergabe dieser Inhalte oder eine Bezugnahme darauf in einer anderen Veröffentlichung bedarf der vorherigen schriftlichen Zustimmung der Kanzlei, die nach eigenem Ermessen gewährt oder verweigert werden kann. Um die Genehmigung für eine Wiedergabe unserer Veröffentlichungen zu erhalten, benutzen Sie bitte unser „Kontakt“-Formular, das Sie auf unserer Website [www.jonesday.com](http://www.jonesday.com) finden. Der Versand sowie der Empfang dieser Veröffentlichung zielen nicht darauf ab, eine Geschäftsbeziehung zwischen Anwalt und Mandant herbeizuführen und begründen auch keine solche. Die Meinung, die in den Veröffentlichungen zum Ausdruck kommt, stellt die persönliche Meinung der Autorin/des Autors dar und spiegelt nicht unbedingt die der Kanzlei wider.