

Jahressteuergesetz 2010 – Praxisrelevante Änderungen

I. Einführung

Mit Beschluss vom 28. Oktober 2010 hat der Bundestag das Jahressteuergesetz 2010 verabschiedet. Durch das JStG werden rund 180 steuerrechtliche Vorschriften geändert. Für Unternehmer sind insbesondere die Neuerungen im Einkommensteuer- bzw. Körperschaftsteuergesetz sowie die Modifikationen des Umsatzsteuergesetzes von praktischer Bedeutung. Der Bundesrat hat der Gesetzesänderung am 26. November 2010 zugestimmt. Anders als zwischenzeitliche Meldungen vermuten ließen, kam es nicht zur Anrufung des Vermittlungsausschusses. Demzufolge ist mit dem Inkrafttreten des Gesetzes zum 01. Januar 2011 zu rechnen. Von der Unsitte, einzelne Gesetzesänderungen teilweise mit rückwirkender Geltung anzuordnen, konnte sich der Steuergesetzgeber jedoch leider auch diesmal nicht gänzlich lösen.

II. Wesentliche Neuregelungen im Überblick

Einen Großteil der Änderungen bilden gesetzliche Klarstellungen und Folgeänderungen zu vergangenen Steuerreformen sowie Reaktionen auf (teils fiskalisch unerwünschte) höchstrichterliche Entscheidungen insbesondere des Bundesfinanzhofs und des Europäischen Gerichtshofs. Das Jahressteuergesetz führt v.a. in folgenden Punkten zu Neuerungen:

1. Einkommensteuer:

- Neue Steuerbefreiung für Aufwandsentschädigungen bis zu 2.100 Euro pro Jahr für ehrenamtlich tätige Vormünder, rechtliche Betreuer und Pfleger (§ 3 Nr. 26a und Nr. 26b EStG-neu).
- Verschärfung des Teilabzugsverbots bei Liquidationsverlusten (§ 3c Abs. 2 S. 2 EStG-neu).
- Ergänzung der Steuerentstrickungsregelungen (Entnahmefiktion) durch Einführung eines Regelbeispiels zur steuerlichen Zuordnung eines Wirtschaftsguts zu einer ausländischen Betriebsstätte nach Überführung (§ 4 Abs. 1 S. 4, § 6 Abs. 5 S. 1 und § 16 Abs. 3 S. 2 EStG-neu).
- Partielle Wiedereinführung des Betriebsausgaben-/Werbungskostenabzugs für ein häusliches Arbeitszimmer bis zur Höhe von 1.250 Euro (§ 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6b S. 2 EStG-neu).
- Modifikation der Afa-Bemessungsgrundlage bei der Einlage von im Privatvermögen steuerlich vorgenuzten Wirtschaftsgütern in ein Betriebsvermögen (§ 7 Abs. 1 S. 5 EStG-neu).
- Streichung des Sonderausgabenabzugs für die als Zuschlag zur Abgeltungsteuer erhobene Kirchensteuer (§ 10 Abs. 1 Nr. 4 EStG-neu).
- Ausschluss der Einbeziehung von nachträglich erklärten Verlusten in einen Verlustfeststellungsbescheid (§ 10d Abs. 4 S. 4 und 5 EStG-neu); parallele Ausschlussregelung für nachträglich erklärte, gewerbsteuerliche Verluste (§ 35b Abs. 2 GewStG-neu).
- Gesetzliche Verankerung der Steuerentstrickung im Fall einer finalen Betriebsaufgabe durch Verlagerung ins Ausland (§ 16 Abs. 3a EStG-neu), Abmilderung durch eine 5-jährige Ratenzahlungsoption (§ 36 Abs. 5 EStG-neu).
- Festschreibung der Steuerpflichtigkeit von Zinsen auf Einkommensteuererstattungen (§ 20 Abs. 1 Nr. 7 S. 3 EStG-neu).
- Ausweitung der Besteuerung von ausschüttungsähnlichen Nutzungserträgen sonstiger Körperschaften auf entsprechende Leistungen von vergleichbaren ausländischen Körperschaften (§ 20 Abs. 1 Nr. 9 S. 2 EStG-neu).
- Klarstellungen zur Nichtsteuerbarkeit von Gewinnen aus privaten Veräußerungsgeschäften bei Gegenständen des täglichen Gebrauchs (§ 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG-neu) und zur Nicht-

verrechenbarkeit von Verlusten, die ab dem 1.1.2009 aus privaten Veräußerungsgeschäften entstanden sind (§ 23 Abs. 3 S. 9 EStG-neu).

- Ausschluss der Abgeltungsbesteuerung bei bestimmten verdeckten Gewinnausschüttungen (§ 32d Abs. 2 Nr. 4 EStG-neu).
- Mindestbegrenzung des ermäßigten Steuersatzes auf außerordentliche Einkünfte (v.a. begünstigte Gewinne aus Betriebsveräußerungen) in Höhe des Eingangsteuersatzes von 14% (§ 34 Abs. 3 S. 2 EStG-neu).
- Vermeidung von Doppelförderungen durch Ausschluss von bestimmten öffentlich geförderten Maßnahmen aus der Steuerermäßigung für haushaltsnahen Dienstleistungen (§ 35a Abs. 3 EStG-neu).
- Korrekturen beim Kapitalertragsteuerabzug und im Bereich des Lohnsteuerabzugsverfahrens (elektronische Lohnsteuerabzugsmerkmale).

2. Körperschaftsteuer:

- Ergänzungen zum Verlustabzug bei Körperschaften (v.a. Kapitalgesellschaften) hinsichtlich der Escape-Klausel zu stillen Reserven (§ 8c Abs. 1 S. 8 KStG-neu).

3. Umsatzsteuer:

- Möglichkeit des Verzichts auf die Anwendung der Erwerbsschwelle beim innergemeinschaftlicher Erwerb durch Verwendung der USt-Identifikationsnummer gegenüber dem Lieferanten (§ 1a Abs. 4 S. 2 UStG-neu).
- Ergänzungen zur Leistungsortregelung bei bestimmten sonstigen Leistungen wie z.B. bei kulturellen, künstlerischen, wissenschaftlichen, unterrichtenden, sportlichen, unterhaltenden oder ähnlichen Leistungen sowie Güterbeförderungsleistungen (§ 3a UStG-neu).
- Zeitliche Begrenzung rückwirkender Steuerbefreiungen bei Ausstellung der erforderlichen Bescheinigung an private Kulturunternehmer durch Einführung einer Verjährungsregelung (§ 4 Nr. 20 a) S. 2 UStG-neu).
- Erweiterung der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers auf die Bereiche der Lieferung von Industrieschrott, Altmetallen und sonstigen Abfallstoffen, der Reinigung von Gebäuden und Gebäudeteilen und auf bestimmte Leistungen bei Anlagegold (§ 13b Abs. 2 Nr. 7, Nr. 8 und Nr. 9 UStG-neu).
- Streichung bestimmter Restaurationsleistungen an Bord von Schiffen, in Luftfahrzeugen oder in einer Eisenbahn aus der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers (§ 13b Abs. 6 Nr. 6 UStG-neu).
- Anpassung des Umsatzsteuergesetzes an EU-Recht durch Abschaffung des sog. „Seeling-Modells“ bei gemischt genutzten Immobilien (§ 15 Abs. 1b, Abs. 4 S. 4, § 15a Abs. 6a, Abs. 8 und § 3 Abs. 9a S. 2 UStG-neu).
- Pflicht zur Übermittlung der Umsatzsteuer-Jahreserklärung ab 2011 in elektronischer Form (§ 18 Abs. 3 UStG-neu).

4. Außensteuergesetz:

- Lückenschließung bei der Hinzurechnungsbesteuerung durch Abschaffung des sog. „Malta-Modells“ (§ 8 Abs. 3 S. 2 AStG-neu).
- Ausschluss der Umschaltklausel bei Dienstleistungsbetriebsstätten (§ 20 Abs. 2 S. 2 AStG-neu).

5. Abgabenordnung:

- Ausweitung der Möglichkeiten zur Verlagerung einer elektronischen Buchführung ins Ausland (§ 146 Abs. 2a AO-neu).

III. Erläuterungen zu praxisrelevanten Änderungen im Einzelnen

Die unseres Erachtens für Unternehmer besonders relevanten Änderungen aus vorstehendem Katalog sollen im Folgenden kurz erläutert werden.

1. Änderungen bei der Einkommensteuer:

a) Teilabzugsverbot bei Liquidationsverlusten

(§ 3c Abs. 2 S. 2 EStG-neu):

Durch das Jahressteuergesetz wird das in § 3c Abs. 2 EStG verankerte sog. Teilabzugsverbot, welches namentlich in Liquidationsfällen Bedeutung erlangt, durch Einfügung eines neuen Satz 2 verschärft:

„Für die Anwendung des Satzes 1 ist die Absicht zur Erzielung von Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen im Sinne des § 3 Nummer 40 oder von Vergütungen im Sinne des § 3 Nummer 40a ausreichend.“

Bei dieser als „Klarstellung“ deklarierten Gesetzesänderung handelt es sich bei Licht besehen um ein Nichtanwendungsgesetz, das aus fiskalischen Gründen aufgenommen wurde und sich gegen zwei jüngere Entscheidungen des Bundesfinanzhofs wendet. Im Grundsatz dürfen Betriebsvermögensminderungen oder Betriebsausgaben nur zu 60% abgezogen werden, wenn sie mit nur zu 60% steuerpflichtigen Teileinkünften im Sinne des § 3 Nr. 40 EStG (z.B. Dividenden) in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. Nach überzeugender Ansicht des Bundesfinanzhofs könne dieses Teilabzugsverbot bei ertraglosen Kapitalgesellschaftsbeteiligungen, aus der der Steuerpflichtige keinerlei Einnahmen erzielt hat, keine Anwendung finden. In diesen Fällen fehle es gerade am schädlichen wirtschaftlichen Zusammenhang zu nur teilweise steuerpflichtigen Einnahmen. Nach dem Gesetzeszweck seien insbesondere Liquidationsverluste in solchen Fällen vollumfänglich abziehbar (BFH, Urteil vom 25.6.2009 – IX R 42/08, DStR 2009, 1843). Unter ausdrücklicher Ablehnung der Auffassung der Finanzverwaltung bekräftigte der BFH diese für die Steuerpflichtigen günstige Rechtsprechung erneut mit Beschluss vom 18.3.2010 (IX B 227/09, DStR 2010, 639). Der Steuergesetzgeber durchbricht diese Rechtsprechung im Wege des neuen § 3c Abs. 2 S. 2 EStG.

Die Änderung ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2011 anwendbar (§ 52 Abs. 8a S. 3 EStG-neu).

b) Steuerentstrickungsregelungen bei finaler Entnahme und finaler Betriebsaufgabe

(§ 4 Abs. 1 S. 4, § 6 Abs. 5 S. 1, § 16 Abs. 3 S. 2, Abs. 3a und § 36 Abs. 5 EStG-neu):

Unter Aufgabe seiner bisherigen ständigen Rechtsprechung hatte der Bundesfinanzhof im Jahr 2008 entschieden, dass die Überführung eines Einzelwirtschaftsguts aus einem inländischen Stammhaus in eine ausländische Betriebsstätte (in sog. Altfällen) auch dann nicht zur sofortigen Gewinnrealisation führte, wenn die ausländischen Betriebsstättengewinne aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens von der Besteuerung im Inland freigestellt waren (Aufgabe der sog. Theorie der finalen Entnahme, BFH, Urteil vom 17.7.2008 – I R 77/06, DStR 2008, 2001). Der Bundesfinanzhof legte dar, dass für eine Versteuerung stiller Reserven in diesen Fällen zum einen keine Rechtsgrundlage bestehe. Zum anderen gebe es auch kein Bedürfnis für eine solche fiktive Gewinnrealisierung, da die stillen Reserven erst aufgedeckt würden, wenn das Wirtschaftsgut aus der Betriebsstätte heraus veräußert würde und Deutschland in diesem Fall weiterhin die bis zum Überführungszeitpunkt gebildeten stillen Reserven besteuern könne. Aus denselben Gründen stellte auch die Verlegung eines ganzen Betriebes ins Ausland keinen Realisationstatbestand dar (Aufgabe der Theorie der finalen Betriebsaufgabe, BFH, Urteil vom 28.10.2009 – I R 99/08, DStR 2010, 40).

Diese in der Sache überzeugende Rechtsprechungsumkehr versuchte der Gesetzgeber durch Verankerung von fiktiven Entnahme- bzw. Betriebsaufgabetatbeständen auszuhebeln, um im Ergebnis die alte Rechtslage wiederherzustellen. Die in der Fachliteratur anhaltende Diskussion, ob dieses Ziel durch die teilweise unklaren Neuregelungen überhaupt erreicht wird, dürfte auch durch die nunmehr im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2010 vorgesehenen Ergänzungen dieser fiktiven Entnahme- bzw. Betriebsaufgabetatbestände nicht abreißen. § 4 Abs. 1 S. 4 EStG-neu soll klarstellend den Hauptanwendungsfall der Entnahmefiktion erläutern:

„Ein Ausschluss oder eine Beschränkung des Besteuerungsrechts hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines Wirtschaftsguts liegt insbesondere vor, wenn ein bisher einer inländischen Betriebsstätte des Steuerpflichtigen zuzuordnendes Wirtschaftsgut einer ausländischen Betriebsstätte zuzuordnen ist.“

Durch einen Verweis in § 16 Abs. 3a EStG-neu soll dies entsprechend bei einem Ausschluss oder einer Beschränkung des Besteuerungsrechts hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung sämtlicher Wirtschaftsgüter eines Betriebs oder Teilbetriebs (Betriebsaufgabe) gelten. § 36 Abs. 5 EStG-neu eröffnet in diesen Fällen zumindest ein Wahlrecht, die auf den fiktiven Aufgabegewinn entfallende Steuer in fünf gleichen Jahresraten zu entrichten.

c) Afa-Bemessungsgrundlage bei Einlage vorge nutzter Wirtschaftsgüter ins Betriebsvermögen (§ 7 Abs. 1 S. 5 EStG-neu):

Im Anschluss an eine jüngere Entscheidung des Bundesfinanzhofs (Urteil vom 18.8.2009 – X R 40/06, DStR 2009, 2655) und einen in diesem Zusammenhang ergangenen Verwaltungserlass (BMF-Schreiben vom 27.10.2010, DStR 2010, 2304) wird die gesetzliche Regelung zur besonderen Afa-Bemessungsgrundlage bei Einlage von im Privatvermögen steuerlich vorge nutzten Wirtschaftsgütern in ein Betriebsvermögen modifiziert (§ 7 Abs. 1 S. 5 EStG-neu):

„Bei Wirtschaftsgütern, die nach einer Verwendung zur Erzielung von Einkünften im Sinne des § 2 Absatz 1 Satz 1 Nummer 4 bis 7 in ein Betriebsvermögen eingelegt worden sind, mindert sich der Einlagewert um die Absetzungen für Abnutzung oder Substanzverringerung, Sonderabschreibungen oder erhöhte Absetzungen, die bis zum Zeitpunkt der Einlage vorgenommen worden sind, höchstens jedoch bis zu den fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten; ist der Einlagewert niedriger als dieser Wert, bemisst sich die weitere Absetzung für Abnutzung vom Einlagewert.“

In der Praxis ist diese Bestimmung namentlich in den Fällen zu beachten, in denen ein zunächst privat vermietetes und abgeschriebenes Gebäude in ein Betriebsvermögen überführt wird. Zwar erfolgt der Zugang im Betriebsvermögen grundsätzlich mit dem Teilwert. Für die Folgebewertung richten sich die steuerlich zulässigen Abschreibungen jedoch nach einer von diesem Einlagewert ggf. abweichenden Afa-Bemessungsgrundlage. Damit sollen die Hebung stiller Reserven und eine damit verbundene Doppelabschreibung des Wirtschaftsguts verhindert werden. Die neue Bemessungsgrundlage ist erstmals auf Einlagen anzuwenden, die in 2011 vorgenommen werden (§ 52 Abs. 21 S. 4 EStG-neu).

Weiterhin zulässig ist jedoch eine in der Rechtsprechung anerkannte steuerliche Optimierungsgestaltung: Anstelle der verdeckten Einlage in ein Betriebsvermögen kann es im Einzelfall vorzuziehen sein, das Wirtschaftsgut „offen“, also gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten, in eine gewerbliche Personengesellschaft einzubringen. Da mit dieser Gestaltung jedoch auch Nachteile (z.B. steuerpflichtige Veräußerungstatbestände im Privatvermögen) verbunden sein können, bedarf dies einer genauen Prüfung im Einzelfall.

d) Steuerpflichtigkeit von Zinsen auf Einkommensteuererstattungen (§ 20 Abs. 1 Nr. 7 S. 3 EStG-neu):

Infolge einer für die Steuerpflichtigen günstigen Rechtsprechungsänderung unterliegen Steuererstattungszinsen, die das Finanzamt auf Einkommensteuererstattungen auszahlen muss, nicht mehr der Einkommensteuer (Bundesfinanzhof, Urteil vom 15.06.2010 – VIII R 33/07, DStR 2010, 1829).

Während Erstattungszinsen nach bislang geltender Rechtslage zu versteuern waren, konnten Nachzahlungszinsen nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden. Diesen Widerspruch löste der Bundesfinanzhof durch zutreffenden Hinweis auf die gesetzliche Wertung auf: Wenn Nachzahlungszinsen auf die Einkommensteuer gemäß § 12 Nr. 3 EStG vom Abzug ausgeschlossen und damit dem nichtsteuerbaren Bereich zugewiesen sind, können Zinsen auf Steuererstattungen beim Steuerpflichtigen nicht zu steuerpflichtigen Einnahmen führen (Ausstrahlungswirkung). Von diesem sachlich gebotenen Gleichlauf unbeeindruckt, weist der Verfasser des JStG Steuererstattungszinsen nunmehr ausdrücklich den steuerpflichtigen Kapitaleinkünften zu – und dies mit Wirkung für alle noch offene Fälle (vgl. § 52 Abs. 8 S. 2 EStG-neu):

„Erstattungszinsen im Sinne des § 233a der Abgabenordnung sind Erträge im Sinne des Satzes 1“
(§ 20 Abs. 1 Nr. 7 S. 3 EStG-neu).

e) Ausweitung der Besteuerung von ausschüttungsähnlichen Nutzungserträgen **(§ 20 Abs. 1 Nr. 9 S. 2 EStG-neu):**

§ 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG regelt die Steuerpflichtigkeit von Leistungen sonstiger Körperschaften, die mit Gewinnausschüttungen von Kapitalgesellschaften wirtschaftlich vergleichbar sind. Betroffen hiervon sind beispielsweise Anteilseigner von nichtrechtsfähigen Vereinen, Anstalten, Stiftungen und Zweckvermögen privaten Rechts. So werden etwa bei Stiftungen alle wiederkehrenden oder einmaligen Leistungen erfasst, die an den Stifter, seine Angehörigen oder deren Abkömmlinge ausgekehrt werden. Die bislang nur auf Leistungen inländischer Körperschaften anwendbare Regelung wird durch § 20 Abs. 1 Nr. 9 S. 2 EStG-neu auf vergleichbare ausländische Körperschaften erstreckt:

„Satz 1 ist auf Leistungen von vergleichbaren Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen, die weder Sitz noch Geschäftsleitung im Inland haben, entsprechend anzuwenden.“

Die Neuregelung ist erstmals für Leistungen zu berücksichtigen, die im Veranlagungszeitraum 2011 anfallen. Soweit in den Leistungen wiederkehrende Bezüge enthalten sind, die von ausländischen Körperschaften stammen und die bisher zu den sonstigen Einkünften nach § 22 Nr. 1 S. 2 lit. a) und b) EStG zählen, erfolgt bereits ab dem Veranlagungszeitraum 2009 eine Umqualifikation zu Kapitaleinkünften.

f) Private Veräußerungsgeschäfte **(§ 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 2, Abs. 3 S. 9 EStG-neu):**

Hinsichtlich der Steuerbarkeit von privaten Veräußerungsgeschäften bringt das Jahressteuergesetz in zwei Punkten Änderungen mit sich:

Zunächst wird durch § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 2 EStG-neu präzisiert, dass private Veräußerungsgeschäfte bei Gegenständen des täglichen Gebrauchs auch dann nicht steuerpflichtig sind, wenn Anschaffung und Veräußerung innerhalb der ansonsten geltenden Haltefrist von einem Jahr liegen. Die auf den ersten Blick als vorteilhaft anmutende Regelung erweist sich bei genauer Betrachtung als nachteilige Durchbrechung des BFH-Urteils vom 22.04.2008 (IX R 29/06, DStR 2008, 1191). Bei der Veräußerung von Gegenständen des täglichen Gebrauchs (z.B. Gebrauchtfahrzeuge) werden auf Grund des Wertverlustes häufig Verluste erzielt. Entgegen der langjährigen Auffassung der Finanzverwaltung hatte der Bundesfinanzhof entschieden, dass solche Verluste im Rahmen des § 23 EStG steuerlich genutzt werden können. Dies sieht der Steuergesetzgeber erwartungsgemäß anders: Es sei nicht sachgerecht, derartige typische – nicht mit Einkünfterzielungsabsicht getätigte – Verlustgeschäfte steuerrechtlich wirksam werden zu lassen. Die vorrangig zur Nutzung angeschafften

Gebrauchsgegenstände würden in der Regel veräußert, um die Kosten der eigenen Nutzung zu minimieren, indem ein Teil der Anschaffungskosten durch eine Weiterveräußerung aufgefangen werde. Der Veräußerer habe nicht die Erwartung, einen höheren Preis zu erzielen, als er selbst aufwenden musste. Dies dürfte nur in Ausnahmefällen die Erwartung sein, z.B. bei der Veräußerung von Antiquitäten, Kunstgegenständen und Oldtimern. Die Neuregelung soll erstmals für Veräußerungsgeschäfte gelten, bei denen die Gebrauchsgegenstände auf Grund eines nach dem Tag der Verkündung des Jahressteuergesetzes 2010 rechtskräftig abgeschlossenen Vertrags angeschafft wurden.

Darüber hinaus wird durch § 23 Abs. 3 S. 9 EStG-neu klargestellt, dass die Verluste aus steuerpflichtigen privaten Grundstücksverkäufen und Veräußerungen von anderen Wirtschaftsgütern (ausgenommen Wertpapiere), die ab dem 1. Januar 2009 entstanden sind, keine sog. Altverluste darstellen und demzufolge nicht mit Einkünften aus Kapitalvermögen gemäß § 20 Abs. 2 EStG verrechnet werden können. Die Änderung findet in allen offenen Veranlagungsfällen Anwendung.

2. Änderungen bei der Körperschaftsteuer:

Ergänzungen zum Verlustabzug bei Körperschaften (v.a. Kapitalgesellschaften) hinsichtlich der Escape-Klausel zu stillen Reserven (§ 8c Abs. 1 S. 8 KStG-neu):

Wenn innerhalb von fünf Jahren mittelbar oder unmittelbar mehr als 25% (bzw. 50%) des gezeichneten Kapitals der Mitgliedschaftsrechte, Beteiligungsrechte oder der Stimmrechte an einer Körperschaft (v.a. Kapitalgesellschaft) an einen Erwerber oder diesem nahe stehende Personen übertragen werden (sog. schädlicher Beteiligungserwerb), sind die bis zu diesem Zeitpunkt nicht genutzten Verluste quotial (bzw. insgesamt) nicht mehr abziehbar. Durch diese Regelung in § 8c KStG sollen der Handel mit verlustbetroffenen Gesellschaften und damit die freie Nutzung von Verlustvorträgen eingedämmt werden.

Im Zuge des Wachstumsbeschleunigungsgesetzes wurde erst zu Beginn des Jahres 2010 eine Escape-Klausel zur Verlustverrechenbarkeit in Höhe der stillen Reserven eingeführt. Danach bleiben noch nicht genutzte Verluste ausnahmsweise erhalten, soweit der Verlust bei einem Beteiligungserwerb die anteiligen (bei einem Anteilseignerwechsel von 25-50 %) bzw. gesamten (bei einem Anteilseignerwechsel von über 50 %) stillen Reserven des inländischen Betriebsvermögens der Körperschaft nicht übersteigen.

Diese Escape-Klausel zu stillen Reserven wird nun durch das Jahressteuergesetz 2010 ergänzt. Nach der Begründung des Finanzausschusses könnten sich in untypischen Fällen rein rechnerisch auch „stille Reserven“ ergeben, wenn eine Körperschaft betriebswirtschaftlich tatsächlich nicht über solche stillen Reserven in ihren Wirtschaftsgütern verfüge. Dies liege insbesondere in den Fällen nahe, in denen die Körperschaft über negatives Eigenkapital verfüge und der gemeine Wert der Anteile darüber liege. Rechtstechnisch wird dem nun dadurch begegnet, dass § 8c Abs. 1 S. 8 KStG-neu für diese Fälle vorsieht, dass die Ermittlung der maßgeblichen stillen Reserven durch Gegenüberstellung des Eigenkapitals der Körperschaft und des gemeinen Werts der Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens (an Stelle des gemeinen Werts der Anteile) vorzunehmen ist.

Die Vorschrift ist anwendbar ab Veranlagungszeitraum 2010 (§ 34 Abs. 1 KStG-neu).

3. Änderungen bei der Umsatzsteuer:

a) Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers (§ 13b UStG-neu):

Zur Verhinderung von Steuerausfällen wird im Rahmen des sog. „Reverse-Charge-Verfahrens“ die Umsatzsteuer nicht vom leistenden Unternehmer, sondern vom Leistungsempfänger geschuldet. Der leistende Unternehmer darf insoweit in der Rechnung keine Umsatzsteuer ausweisen. Vielmehr muss

der Leistungsempfänger die Umsatzsteuer beim Finanzamt anmelden und kann sie bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen in gleicher Höhe als Vorsteuer geltend machen.

Durch das Jahressteuergesetz 2010 werden diese Fälle der Umkehr der Steuerschuld einerseits auf gesetzlich näher umschriebene Bereiche der Lieferung von Industrieschrott, Altmetallen und sonstigen Abfallstoffen, auf bestimmte Gebäudereinigungsleistungen und auf Leistungen bei Anlagegold erweitert (§ 13b Abs. 2 Nr. 7, Nr. 8 und Nr. 9 UStG-neu). Andererseits unterfällt künftig die Abgabe von Speisen und Getränken zum Verzehr an Ort und Stelle (Restaurationsleistung) nicht mehr der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers, wenn diese Abgabe an Bord eines Schiffs, in einem Luftfahrzeug oder in einer Eisenbahn erfolgt (§ 13b Abs. 6 Nr. 6 UStG-neu).

b) Vorsteuerabzug bei gemischt genutzten Gebäuden (Abschaffung des „Seeling-Modells“)
(§ 15 Abs. 1b, Abs. 4 S. 4, § 15a Abs. 6a, Abs. 8 und § 3 Abs. 9a S. 2 UStG-neu):

Das „Seeling“-Urteil des Europäischen Gerichtshofs aus dem Jahr 2003 eröffnete Unternehmern die Möglichkeit, durch volle Zuordnung eines gemischt (unternehmerisch und privat) genutzten Grundstücks zum Unternehmen die Voraussetzungen für einen 100%-igen Vorsteuerabzug auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten für das Grundstück bzw. das darauf belegene Gebäude zu erreichen. In den Folgejahren musste der Unternehmer zwar die nichtunternehmerische Nutzung ggf. als unentgeltliche Wertabgabe versteuern und dadurch die übermäßig gezogene Vorsteuer im Ergebnis wieder zurückführen. Interessant war diese Gestaltung dennoch aufgrund des Zins- und Liquiditätsvorteils, der dem Unternehmer dadurch zugute kam.

Dieses sog. „Seeling-Modell“ wird durch das Jahressteuergesetz 2010, das insoweit europäische Vorgaben aus der Mehrwertsteuersystemrichtlinie umsetzt, gestoppt. Das Zuordnungswahlrecht des Unternehmers, gemischt genutzte Grundstücke in vollem Umfang seinem Unternehmen zuzuordnen, bleibt zwar erhalten. Mit § 15 Abs. 1b UStG-neu wird aber ein neuer Vorsteuerausschlussbestand begründet:

„Verwendet der Unternehmer ein Grundstück sowohl für Zwecke seines Unternehmens als auch für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen, oder für den privaten Bedarf seines Personals, ist die Steuer für die Lieferungen, die Einfuhr und den innergemeinschaftlichen Erwerb sowie für die sonstigen Leistungen im Zusammenhang mit diesem Grundstück vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen, soweit sie nicht auf die Verwendung des Grundstücks für Zwecke des Unternehmens entfällt.“

Dem Vorsteuerausschluss unterliegen auch wesentliche Bestandteile des Grundstücks, also v.a. Gebäude. Nicht betroffen sind Gegenstände, die umsatzsteuerlich keine Bestandteile des Grundstücks oder Gebäudes darstellen (z.B. bestimmte Photovoltaikanlagen). Die Grundsätze zum Vorsteuerausschluss gelten auch für Berechtigungen, für die die Vorschriften des bürgerlichen Gesetzbuches über Grundstücke entsprechend gelten (z.B. Eigentumswohnungen) und für Gebäude auf fremdem Grund und Boden.

Flankiert wird dieser Vorsteuerausschluss durch ergänzende Bestimmungen zur Vorsteueraufteilung bzw. Vorsteuerberichtigung und zur unentgeltlichen Wertabgabe (§ 15 Abs. 4 S. 4, § 15a Abs. 6a, Abs. 8 und § 3 Abs. 9a S. 2 UStG-neu). Die Neuregelungen sind nicht anzuwenden auf Wirtschaftsgüter, die auf Grund eines vor dem 1. Januar 2011 rechtswirksam abgeschlossenen Vertrages angeschafft worden sind oder mit deren Herstellung vor dem 1. Januar 2011 begonnen worden ist.

c) Elektronische Übermittlung der Umsatzsteuer-Jahreserklärung
(§ 18 Abs. 3 UStG-neu):

Für die monatliche oder vierteljährliche Umsatzsteuer-Voranmeldung besteht bekanntermaßen bereits nach geltendem Recht die Pflicht zur elektronischen Übermittlung. Auf Vorschlag des Finanzausschusses hin wird mittels § 18 Abs. 3 UStG-neu grundsätzlich auch die elektronische Übermittlung der

Umsatzsteuer-Jahreserklärung ab dem Besteuerungszeitraum 2011 verpflichtend eingeführt. Demzufolge haben Unternehmer ihre Steuerklärungen für alle Unternehmenssteuern ab dem Besteuerungszeitraum 2011 grundsätzlich einheitlich auf elektronischem Wege abzugeben.

3. Änderungen im Außensteuergesetz:

a) Lückenschließung bei der Hinzurechnungsbesteuerung (Abschaffung des „Malta-Modells“) (§ 8 Abs. 3 S. 2 AStG-neu):

Auf Basis der Regelungen in den §§ 8 ff. des Außensteuergesetzes werden Beteiligungen von im Inland steuerpflichtigen Personen an ausländischen Kapitalgesellschaften in Niedrigsteuerländern dann nicht anerkannt, wenn diese Gesellschaften selbst tatsächlich keine wirtschaftliche Tätigkeit ausüben und letztlich nur zwischengeschaltet werden, um von einer günstigeren ausländischen Besteuerung zu profitieren. Eine in diesem Sinne schädliche „niedrige Besteuerung“ ist nach der gesetzlichen Definition gegeben, wenn die Einkünfte der ausländischen Gesellschaft einer Belastung durch Ertragsteuern von weniger als 25% unterliegen. Die auf eine derartige Zwischengesellschaft entfallenden Einkünfte werden im Ergebnis den im Inland steuerpflichtigen Einkünften hinzugerechnet und damit der deutschen Besteuerung unterworfen.

In der internationalen Steuerplanung wurden Modelle zur Umgehung dieser Hinzurechnungsbesteuerung entwickelt, die sich eine vordergründige Normalbesteuerung ausländischer Gesellschaften zunutze machten. Nach Äußerungen in der Fachpresse erstatte etwa Malta, dessen Körperschaftsteuersatz nominal bei 35% liege, ausländischen Gesellschaftern 6/7 bzw. 5/7 der Körperschaftsteuer, was die effektive Belastung unter die formale Niedrigsteuergrenze von 25% sinken lasse (sog. „Malta-Modell“). Durch eine Ergänzung in § 8 Abs. 3 S. 2 AStG-neu sollen nunmehr in die Berechnung, ob eine „niedrige Besteuerung“ vorliegt, auch solche Ansprüche der Gesellschafter auf Erstattung oder Anrechnung der von der ausschüttenden ausländischen Gesellschaft gezahlten Ertragsteuern einbezogen werden. Für Zwecke der Hinzurechnungsbesteuerung wird damit künftig eine konsolidierte Betrachtung der Ertragsteuerbelastung angelegt.

Die Neuregelung soll erstmals für das Wirtschaftsjahr der ausländischen Gesellschaft gelten, das nach dem 31.12.2010 beginnt.

b) Ausschluss der Umschaltklausel bei Dienstleistungsbetriebsstätten (§ 20 Abs. 2 S. 2 AStG-neu):

Die im Außensteuergesetz vorgesehene Hinzurechnungsbesteuerung bei substanzlosen ausländischen Kapitalgesellschaften soll nicht dadurch umgangen werden können, dass der Steuerpflichtige anstelle einer Tochtergesellschaft eine bloße Betriebsstätte (z.B. Geschäftsstelle, Zweigniederlassung) im niedrig besteuerten Ausland einrichtet. Wenn eine Betriebsstätte in vergleichbarer Weise zwischengeschaltet wird, um das ggf. höhere deutsche Besteuerungsniveau zu vermeiden, werden Einkünfte der Betriebsstätte, die eigentlich nach den Doppelbesteuerungsabkommen im Regelfall von der deutschen Besteuerung freigestellt sind, der deutschen Ertragsbesteuerung unterworfen. Gemäß einer gesetzlichen Umschaltklausel findet in solchen Fällen anstelle der Freistellungsmethode die Anrechnungsmethode Anwendung. Dies hat zur Folge, dass nur die bereits im Betriebsstättenstaat gezahlte (ggf. niedrigere) Steuer auf die im Inland auf die Betriebsstätteinkünfte entfallende (ggf. höhere) Steuer angerechnet wird.

Aus dieser „switch-over“-Regelung sollen künftig sog. Dienstleistungsbetriebsstätten ausgenommen sein (§ 20 Abs. 2 S. 2 AStG-neu). Soweit sich eine Betriebsstätte für eine selbständige, freiberufliche oder gewerbliche Tätigkeit (Dienstleistung) eines Inlandsbeteiligten bedient oder einer diesem nahe stehenden Person, die mit ihren Einkünften im Inland steuerpflichtig ist, soll es bei der Freistellung der Einkünfte aus der Dienstleistungsbetriebsstätte verbleiben.

Nach der Begründung des Gesetzesentwurfs zeige sich in der historischen Entwicklung der Vorschriften, dass bei im Inland unbeschränkt Steuerpflichtigen, die eine Dienstleistungstätigkeit durch eine ausländische Betriebsstätte ausübten, ein Übergang von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode nicht beabsichtigt worden sei. Durch die nun durch das Jahressteuergesetz herbeigeführte Einschränkung des Anwendungsbereichs der Umschaltklausel will der Gesetzgeber demnach wieder die ursprüngliche Ausnahme für bestimmte Dienstleistungen (auch in allen noch offenen Fällen) gewähren.

4. Änderungen der Abgabenordnung:

Verlagerung einer elektronischen Buchführung ins Ausland (§ 146 Abs. 2a AO-neu):

Eine Ausweitung der Möglichkeiten zur Verlagerung einer elektronischen Buchführung ins Ausland bewirkt die Neufassung des § 146 Abs. 2a AO-neu ab 2011. Praktische Bedeutung kann dies etwa in Betriebsstättenfällen erlangen.

Zum einen führt die Reduzierung der formalen Anforderungen zu einer gewissen Vereinfachung, elektronische Bücher und sonstige elektronische Aufzeichnungen oder Teile davon im Ausland zu führen und aufzubewahren. Zum anderen ist die elektronische Auslandsbuchführung infolge der Gesetzesänderung nicht mehr nur auf die Staaten der EU und des Europäischen Wirtschaftsraums beschränkt, sondern kann auch für andere Staaten erlaubt werden.

Werden der Finanzbehörde jedoch Umstände bekannt, die zu einer Beeinträchtigung der Besteuerung führen, kann sie die Bewilligung der Auslandsbuchführung widerrufen und die Rückverlagerung der elektronischen Bücher und sonstigen elektronischen Aufzeichnungen ins Inland verlangen.

IV. Nicht umgesetzte / aufgeschobene Änderungen

Einige Änderungsvorschläge in den ersten Entwürfen des Jahressteuergesetzes wurden zwischenzeitlich wieder herausgenommen bzw. auf künftige Reformgesetze verlagert.

So wurden ursprünglich angedachte Korrekturen der erbschaftsteuerlichen Begünstigung von Betriebsvermögen hinsichtlich der Durchführung des sog. Verwaltungsvermögenstests (Stichwort: Beseitigung des sog. Kaskaden-Effekts) im Finanzausschuss wieder fallen gelassen. Nicht aufgegriffen wurden auch die vom Bundesrat angeregten Modifikationen des Einkommensteuergesetzes in Bezug auf die Besteuerung von Dienst- und Firmenwagen sowie hinsichtlich der Übertragung stiller Reserven nach § 6b EStG. Verfahrensrechtliche Verschärfungen der strafbefreienden Selbstanzeige wurden ebenfalls nicht Gegenstand des Jahressteuergesetzes 2010.

Für weitere Auskünfte stehen wir Ihnen jederzeit gerne zur Verfügung!