



AXER PARTNERSCHAFT

Rechtsanwälte Wirtschaftsprüfer Steuerberater

Köln • Berlin • Düsseldorf

Dürener Straße 295
50935 **Köln**

Fon 0221/47 43 440
Fax 0221/47 43 499
koeln@axis.de

Schlüterstraße 41
10707 **Berlin**

Fon 030/40 50 29 50
Fax 030/40 50 29 599
berlin@axis.de

Heinrichstraße 155
40239 **Düsseldorf**

Fon 0211 / 43 83 56 0
Fax 0211 / 43 83 56 11
duesseldorf@axis.de

Eine Einheit der axis-Beratungsgruppe

Jahressteuergesetz 2010: Änderungen außerhalb des EStG

Stand: 14.06.2010

Inhaltsverzeichnis

1. Einführung	3
2. Änderungen im KStG	4
Schadensrückstellung	4
Rückstellung für Beitragsrückerstattung	4
3. Änderungen im GewStG	5
4. Änderungen im UStG	5
Umkehr der Steuerschuldnerschaft.....	5
Abgabe von Speisen	6
Bescheinigung der Künstlereigenschaft.....	6
Warenbewegungen innerhalb der EU	7
Güterbeförderungen	8
Vorsteuerauschluss bei gemischt genutzten Grundstücken	8
Leistungsort bei kulturellen Veranstaltungen	9
Lieferung von Gas	9
Güterbeförderungsleistungen	9
5. AStG	10
Niedrige Besteuerung.....	10
Freistellung.....	10



Anwendung	10
6. Änderungen in der AO	11
Konsultationsvereinbarungen	11
Geldwäsche.....	11
Verlagerung der Buchführung.....	11
Energiesteuer	11
Umsatzsteuerbetrug	12
7. ErbStG.....	12
Betriebsvermögen	12
Lebenspartnerschaften.....	13
8. Sparförderung.....	13
Vermögensbildungsgesetz	13
Wohnungsbauprämie	14
9. Änderungen im InvStG.....	15
Bildung und Auflösung von Ausgleichsposten	15
Progressionsvorbehalt.....	16
Ermäßigung bei Dividenden	16
Ausweis der Ausschüttung	17
Verhinderung von Steuergestaltungen.....	17
Zwischengewinn.....	18
Verzicht auf den Steuereinbehalt.....	18
Erstattung des Steuerabzugs	18
Übertrag von Sondervermögen.....	19
Sonstige Regeln	19
10. Grunderwerbsteuergesetz	19
11. Kontrolle beim Kindergeld.....	20



Jahressteuergesetz 2010: Änderungen im EStG

1. Einführung

Der Entwurf zum Jahressteuergesetz 2010 der Bundesregierung vom 19.5.2010 bringt insbesondere Anpassungen an die EU-Mehrwertsteuer-Richtlinie, BFH-Rechtsprechung, die Abgeltungsteuer sowie weitere Kontrollen insbesondere bei der Geldanlage. Hinzu kommen die schon üblichen Reparaturmaßnahmen an fehlerhaften Verweisen und unklaren Vorschriften.

Nach dem bisherigen Zeitplan ist davon auszugehen, dass das Gesetzgebungsverfahren erst im November oder Dezember 2010 abgeschlossen sein wird.

Im Einzelnen:

- Nichtsteuerbarkeit von Veräußerungsgeschäften bei Gegenständen des täglichen Gebrauchs, § 23 EStG.
- Konkretisierung im Bereich der haushaltsnahen Dienstleistungen: Ausschluss von bestimmten öffentlich geförderten Maßnahmen aus der Steuerermäßigung (Vermeidung von Doppelförderung), § 35a EStG.
- Vereinfachungen und Korrekturen beim Kapitalertragsteuerabzug.
- Steuerneutrale Behandlung auch bei inländischen Kapitalmaßnahmen.
- Steuerbarkeit von Transferentschädigungen für den Wechsel eines Sportlers von einem nicht im Inland zu einem im Inland ansässigen Verein, §§ 49, 50a, 52 EStG.
- Anpassungen des Altersvorsorgeverträge-Zertifizierungsgesetzes sowie im Bereich der Riester-Rente.
- Aktualisierungen und Anpassungen im Bereich der Elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale.
- Anpassung der Regelungen zu Übertragungen nach dem Versorgungsausgleichsgesetz, zur Besteuerung von Versorgungsleistungen, zum Abzug und zur Besteuerung von Ausgleichszahlungen im Rahmen des Versorgungsausgleichs.
- Steuerliche Anerkennung der Schadensrückstellungen für inländische Niederlassungen von Versicherungsunternehmen mit Sitz in einem ausländischen EU- oder EWR-Mitgliedstaat, § 20 KStG.
- Änderungen bei der steuerlichen Behandlung von Rückstellungen für Beitragsrückerstattungen von Versicherungsunternehmen nach § 21 Abs. 2 KStG.
- Diverse Änderungen der AO (u. a. zur Verlagerung der elektronischen Buchführung, Verbesserung der grenzüberschreitenden Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung).
- Anpassungen des Umsatzsteuergesetzes an EU-Recht und aktuelle Entwicklungen (z. B. Bekämpfung des Umsatzsteuerbetrugs bei der Einfuhr, durch Erweiterung der Verschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei der Umsatzsteuer auf Lieferungen von Industrieschrott, Altmetallen und sonstigen Abfallstoffen sowie Leistungen von Gebäudereinigern, § 13b UStG).
- Gleichstellung von eingetragenen Lebenspartnern mit Ehegatten im Erbschaft-, Schenkung- sowie im Grunderwerbsteuerrecht.



- Monatliche Auszahlung des vom Bundeszentralamt für Steuern vereinnahmten Aufkommens der Feuerschutzsteuer an die Länder.
- Änderungen im Steuerstatistikgesetz zur Vereinfachung der Datenübermittlung zwischen dem Statistischen Bundesamt und den von den obersten Finanzbehörden von Bund und Ländern beauftragten Forschungseinrichtungen.
- Verbesserungen bei der Kindergeldstatistik und Sicherstellung der Durchführbarkeit der Steuerstatistiken durch Aufnahme der Identifikationsmerkmale als Hilfsmerkmale im Steuerstatistikgesetz.
- Der Wortlaut der Verordnungsermächtigungen des Versicherungsaufsichtsgesetzes (VAG) wird systematisch vereinheitlicht.
- Die Pflicht der Versicherer, Mittel aus ihrer Rückstellung für Beitragsrückerstattung auszuschütten, wird befristet zeitlich gestreckt.

2. Änderungen im KStG

Schadensrückstellung

Für die steuerliche Anerkennung der Schadensrückstellung sieht § 20 Abs. 2 KStG vor, dass bei deren Bewertung die Erfahrungen der Vergangenheit getrennt für bestimmte Versicherungszweige zu berücksichtigen sind. Abzustellen ist auf Versicherungszweige, für die nach aufsichtsrechtlichen Vorschriften eine gesonderte Gewinn- und Verlust-Rechnung aufzustellen ist. Diese aufsichtsrechtlichen Vorgaben finden sich in der auf § 55a VAG beruhenden Verordnung über die Berichterstattung von Versicherungsunternehmen gegenüber der Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin). Diese Verordnung gilt für inländische Niederlassungen von Versicherungsunternehmen mit Sitz in einem ausländischen EU- oder EWR-Mitgliedstaat nicht. Um Zweifel zu vermeiden, ob diese Niederlassungen für die steuerliche Anerkennung ihrer Schadensrückstellungen diese aufsichtsrechtlichen Regelungen entsprechend anwenden müssen, stellt die Änderung in § 20 Abs. 2 Satz 3 KStG dies klar.

Rückstellung für Beitragsrückerstattung

Die ungebundene Rückstellung für Beitragsrückerstattung (RfB) ist eines der wichtigsten Solvabilitätsmittel der Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen, mit deren Hilfe Ertragsschwankungen ausgeglichen und die Eigenkapitalanforderungen gedeckt werden. Die geltende Regelung in § 21 Abs. 2 KStG kann dazu führen, dass die Unternehmen ausgerechnet in Zeiten niedriger Erträge und hoher Unsicherheiten ihre als Sicherheitspuffer dienende ungebundene RfB abbauen müssen. Eine befristete Änderung des § 21 KStG mit dem Ziel, dass die Unternehmen nicht aus steuerlichen Gründen veranlasst werden, die derzeit in der RfB eingestellten Mittel abzubauen, ist daher aus aufsichtsrechtlichen Gründen angezeigt.



Durch die befristete Gesetzesänderung in § 34 Abs. 10b Satz 3 KStG wird der steuerliche Höchstbetrag für die sog. freie RfB angehoben. Statt bisher auf die Zuführungen innerhalb des am Bilanzstichtag endenden Wirtschaftsjahres und der zwei vorangegangenen Wirtschaftsjahre abzustellen, sollen die Zuführungen des laufenden und der vier vorangegangenen Wirtschaftsjahre maßgebend sein. Insgesamt wird damit die Grenze auf die Zuführungen der letzten fünf Wirtschaftsjahre angehoben. Die Regelung ist für die Veranlagungszeiträume 2010 bis 2013 befristet. Die Rückstellung darf hierdurch aber den Betrag nicht überschreiten, der zulässigerweise am Schluss des im Veranlagungszeitraum 2009 endenden Wirtschaftsjahrs in der Steuerbilanz ausgewiesen war.

3. Änderungen im GewStG

- Die Änderung in § 11 Abs. 3 Satz 1 GewStG ist einerseits eine redaktionelle Anpassung. Zum anderen wurde die Absenkung des Messzahlabschlags für Hausgewerbetreibende von 50 auf 44 Prozent durch das Haushaltsbegleitgesetz 2004 vorgenommen. Um den Grundsätzen des die Verfassungsmäßigkeit dieses Gesetz betreffenden Beschlusses des BVerfG (8.12.2009, 2 BvL 758/07) zu entsprechen, wird die Regelung gleichzeitig im Wege des verfassungsgemäßen parlamentarischen Verfahrens auch inhaltlich nochmals durch den Gesetzgeber bestätigt.
- Die Definition des Reisegewerbebetriebs knüpft an die Regelungen der Gewerbeordnung (GewO) an und sah bisher eine Sonderregelung für Fälle vor, in denen der Gewerbetreibende einen Blinden-Vertriebsausweis unter Bezugnahme auf die GewO besaß. Diese Regelung in der GewO ist zwischenzeitlich entfallen. Die Änderung in § 35a Abs. 2 Satz 1 GewStG passt die Regelung des GewStG an die der GewO an.
- Die Änderungen in § 10d Abs. 4 EStG, mit denen klargestellt wird, dass erstmalige oder korrigierte Verlustfeststellungen nach Bestandskraft des Steuerbescheides für nachträglich erklärte Verluste nur möglich sind, wenn der Steuerbescheid geändert werden könnte, werden mit den Änderungen des § 35b Abs. 2 Satz 2 und 3 GewStG für Zwecke der Gewerbesteuer inhaltsgleich übernommen.

4. Änderungen im UStG

Umkehr der Steuerschuldnerschaft

Die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers gem. § 13b Abs. 2 UStG wird erweitert auf

- Lieferungen von Industrieschrott, Altmetallen und sonstigen Abfallstoffen (Nr. 7).
- die Reinigung durch Subunternehmer. Hierunter fällt insbesondere die Reinigung von Gebäuden einschließlich Hausfassadenreinigung, von Räumen und von Inventar, einschließlich Fensterreinigung (Nr. 8). Voraussetzung ist, dass die Leistung an einen Unternehmer erbracht wird, der selbst entsprechende Dienste erbringt, also nur im Verhältnis zwischen Gebäudereinigern.



- Kälte- und Wärmelieferung eines im Ausland ansässigen Unternehmers - analog zur bereits geltenden Regelung für die Lieferung von Gas und Elektrizität wird ausgedehnt (Nr. 5).

Darüber hinaus entsteht - wie bei allen in § 13b Abs. 2 UStG genannten Umsätzen - die Umsatzsteuer bei diesen Lieferungen im Zeitpunkt der Ausstellung der Rechnung, spätestens jedoch mit Ablauf des der Ausführung der Lieferung folgenden Kalendermonats. Die Umkehr der Steuerschuldnerschaft dient dem Ziel, Umsatzsteuerausfälle zu verhindern.

Anwendung: Umsätze ab dem 1.1.2011.

Hinweis: Die Bundesregierung beabsichtigt, die Erweiterung des Anwendungsbereichs der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers für Umsätze mit Mobilfunkgeräten und integrierten Schaltkreisen einzuführen. Hierzu wurde ein Antrag auf Ermächtigung gemäß Art. 395 MwStSystRL für die Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens gestellt. Sobald die unionsrechtliche Ermächtigung vorliegt, soll das Vorhaben umgesetzt werden (BT-Drucks. 17/1252 vom 26.3.2010).

Abgabe von Speisen

Seit 2010 befindet sich der Leistungsort bei der Abgabe von Speisen und Getränken an Bord eines Schiffs, in einem Luftfahrzeug oder in einer Eisenbahn nach § 3a Abs. 3 Nr. 3b UStG am Ort der tatsächlichen Leistungserbringung. Ist der leistende Unternehmer im Ausland ansässig und erfolgt die Leistung an einen Unternehmer oder an eine juristische Person, sind diese als Leistungsempfänger Steuerschuldner.

Dieses Ergebnis ist nicht handhabbar. Deshalb werden diese Leistungen aus dem Anwendungsbereich der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers herausgenommen. Steuerschuldner wird der leistende Unternehmer bei Restaurationsumsätzen durch ausländische Unternehmen, wenn diese Abgaben an Bord eines Schiffes, in einem Flugzeug oder im Bordrestaurant eines Zuges erfolgen. Diese Umsätze werden aus dem Ausnahmekatalog des § 13b Abs. 6 UStG herausgenommen.

Bescheinigung der Künstlereigenschaft

Nach geltendem § 4 Nr. 20a UStG sind Umsätze anderer Unternehmer befreit, wenn die zuständige Landesbehörde bescheinigt, dass sie die gleichen kulturellen Aufgaben erfüllen. Das gilt für bestimmte kulturelle Dienstleistungen und eng damit verbundene Lieferungen von Gegenständen. Veranstaltung von Theatervorführungen und Konzerten durch andere Unternehmer sind gem. § 4 Nr. 20b UStG zu befreien wenn die Darbietung von unter Buchstabe a bezeichneten Theatern, Orchestern, Kammermusikensembles und Chören erbracht werden.

Nach geltendem Recht wirkt die Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde häufig auch auf vergangene Zeiträume zurück, teilweise sogar bis zum Beginn der Aufnahme der Tätigkeit des Unternehmers. Die Finanzbehörde muss in solchen Fällen bei den privaten Unternehmern, die zunächst - unzutreffender Weise - von der Umsatzsteuerpflicht ihrer Leistungen ausgegangen sind und keine Bescheinigung bei der zuständigen Kultusbehörde beantragt haben, denen auf Antrag der Finanzbehörde aber nachträglich eine Bescheinigung ausgestellt wurde, häufig -



rückwirkend - auch über die reguläre Festsetzungsfrist (§ 169 AO) hinaus die Leistung als umsatzsteuerfrei beurteilen und gegebenenfalls gezogene Vorsteuerbeträge in oft nicht unerheblicher Höhe zurückfordern. Dies bedeutet nicht nur eine erhebliche Unsicherheit auf Seiten der Unternehmer. Für den Kultursektor, insbesondere die Veranstaltungsbranche, ergeben sich darüber hinaus erhebliche finanzielle Belastungen. Theoretisch ist derzeit eine steuerliche Neubewertung bis zum Zeitpunkt der Aufnahme der Tätigkeit möglich. Es besteht die Gefahr, dass etwaige Mehrkosten der Unternehmer im Kultursektor durch Anhebung des Preisniveaus auf die Konsumenten abgewälzt werden und so gerade im Segment der Geringverdiener die Teilhabe am kulturellen Leben erschwert wird. Umgekehrt können aber auch Fälle auftreten, in denen die Finanzämter bisher geleistete Umsatzsteuerzahlungen für einen sehr langen Zeitraum zurückzahlen müssen.

Mit der entsprechenden Anwendung des § 181 Abs. 1 und 5 AO, der auf die Regelungen über die Festsetzungsverjährung verweist (§§ 169 bis 171 AO), wird diese Rechtsunsicherheit beseitigt. Es gibt keinen Grund, die als Grundlagenbescheide wirkenden und allein steuerlichen Zwecken dienenden Bescheinigungen verfahrensrechtlich anders zu behandeln als Feststellungsbescheide der Finanzbehörden. Die Frist für die Erteilung, Änderung oder Aufhebung von Bescheinigungen durch die zuständigen Landesbehörden beträgt grundsätzlich nur noch vier Jahre. Darüber hinaus kann eine Bescheinigung aber noch bis zum Eintritt der Festsetzungsverjährung der Umsatzsteuer (§ 181 Abs. 5 AO) ausgestellt oder geändert werden. Damit sind Rückabwicklungen von Vorsteuerbeträgen künftig nur noch einen zeitlich begrenzten Zeitraum möglich und Rechtssicherheit für die betroffenen Unternehmer hergestellt.

Warenbewegungen innerhalb der EU

Zwischenunternehmerische Warenbewegungen innerhalb der EU sind im Abgangsstaat grundsätzlich umsatzsteuerfrei und unterliegen im Bestimmungsmitgliedstaat der Umsatzbesteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs. Für Unternehmer, die nur steuerfreie Umsätze ausführen, die zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führen, Kleinunternehmer, Land- und Forstwirte mit Durchschnittssatzbesteuerung nach § 24 UStG und juristische Personen, die nicht Unternehmer sind oder die einen Gegenstand nicht für ihr Unternehmen erwerben, gilt dies gemäß § 1a Abs. 3 UStG nur, wenn der Gesamtbetrag der Entgelte für solche Erwerbe den Betrag von 12.500 Euro im vorangegangenen Kalenderjahr nicht überstiegen hat und diesen Betrag im laufenden Kalenderjahr voraussichtlich nicht übersteigen wird (Erwerbsschwelle).

Die genannten Unternehmer können jedoch auf die Anwendung der Erwerbsschwelle verzichten. Der Verzicht ist nach geltender Rechtslage gegenüber dem Finanzamt zu erklären. Verwendet der Erwerber gegenüber dem Lieferanten eine ihm erteilte Umsatzsteueridentifikationsnummer, kann der Lieferant den Umsatz bei Vorliegen weiterer Voraussetzungen als umsatzsteuerfrei behandeln. Gibt der Erwerber keine Verzichtserklärung gegenüber seinem Finanzamt ab, bleibt der Vorgang letztendlich unversteuert.

Die Änderung durch Einfügen eines neuen Satzes 2 in § 1a Abs. 4 UStG schließt diese Besteuerungslücke. Zukünftig gilt die Verwendung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer gegenüber dem Lieferanten als Verzichtserklärung. Der Erwerber muss den Vorgang der Umsatzsteuer unterwerfen. Der Verzicht bindet den Erwerber mindestens für zwei Kalenderjahre.



Güterbeförderungen

Im Zusammenhang mit der Güterbeförderung stehende Leistungen (z.B. Beladen, Entladen oder Umschlagen), Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen und Reiseleistungen im Drittlandsgebiet müssen vom leistungsempfangenden Unternehmer gemäß § 3a Abs. 8 UStG nicht mehr angemeldet werden. Der leistende Unternehmer muss diesen Umsatz als nicht steuerbaren Umsatz erklären und nicht mehr in der zusammenfassenden Meldung anmelden bzw. hat keine Umsatzsteuer in der Rechnung auszuweisen.

Vorsteuerauschluss bei gemischt genutzten Grundstücken

Die Neufassung des § 15 Abs. 1b UStG basiert auf Artikel 168a Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie, der durch die Richtlinie 2009/162/EU des Rates zur Änderung verschiedener Bestimmungen der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie vom 22. Dezember 2009 (ABl. EU 2010 Nr. L 10 S. 1) eingefügt worden und zum 1. Januar 2011 umzusetzen ist.

Mit § 15 Abs. 1b UStG wird der Vorsteuerabzug für gemischt genutzte Grundstücke neu geregelt, ein neuer Vorsteuerauschlussbestand geschaffen und damit die Seeling-Rechtsprechung ausgehebelt. Der Vorsteuerabzug für die Lieferungen, die Einfuhr und den innergemeinschaftlichen Erwerb sowie für die sonstigen Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück ist ab dem 1.1.2011 ausgeschlossen, soweit sie nicht auf die Verwendung des Grundstücks für Zwecke des Unternehmens entfällt. Hiervon unberührt bleiben Gegenstände, die umsatzsteuerlich keine Bestandteile des Grundstücks oder Gebäudes sind (z. B. Photovoltaikanlagen).

Da die Steuer im Zusammenhang mit einem Grundstück bereits vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist, soweit sie nicht auf die Verwendung des Grundstücks für Zwecke des Unternehmens entfällt, unterliegt die Verwendung dieses Grundstücks für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen, oder für den privaten Bedarf des Personals, nicht der unentgeltlichen Wertabgabenbesteuerung nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG. Dies stellt Satz 2 klar. Ändert sich die Verwendung, liegt eine Änderung der Verhältnisse im Sinne des § 15a UStG vor. Sofern sich die außerunternehmerische bzw. private Verwendung erhöht und eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a Abs. 6a UStG durchzuführen ist, erfolgt keine Wertabgabenversteuerung.

Durch § 15a Abs. 6a UStG erfolgt im Fall der späteren Änderung der Verwendung (Verhältnis der unternehmerischen und außerunternehmerischen bzw. privaten Verwendung) eine Vorsteuerberichtigung.

Bei der Veräußerung oder Entnahme kann ein Wirtschaftsgut, für das der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1b teilweise ausgeschlossen war, bei wirksamem Verzicht auf die Steuerbefreiung (§ 9 UStG) mit der vollen Umsatzsteuer belastet sein. Aus diesem Grund ist eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a Abs. 8 UStG auch bei diesen Wirtschaftsgütern durchzuführen.

Anwendung: Die bisherige Regelung bleibt für Grundstücke, die auf Grund eines vor 2011 abgeschlossenen Vertrags angeschafft worden sind oder mit deren Herstellung vor 2011 begonnen worden ist. Als Beginn der Herstellung der Zeitpunkt der Bauantragstellung und bei genehmigungsfreien Gebäuden wird auf den Zeitpunkt abgestellt, in dem die Bauunterlagen eingereicht werden. Die Verwendung dieser Wirtschaftsgüter unterliegt in den Fällen der Übergangs-



regelung nach § 27 Abs. 16 UStG weiterhin der Wertabgabenbesteuerung nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG.

Leistungsort bei kulturellen Veranstaltungen

Bislang regelt sich der Leistungsort bei kulturellen, künstlerischen, wissenschaftlichen, unterrichtenden, sportlichen, unterhaltenden oder ähnlichen Leistungen grundsätzlich nach dem Ort, an dem der leistende Unternehmer die Leistung tatsächlich erbringt. Ab 2011 richtet sich der Ort nach der tatsächlichen Leistungserbringung nur noch, wenn der Leistungsempfänger ein Nichtunternehmer ist. Bei Leistungen an Unternehmer, richtet sich der Leistungsort entsprechend § 3a Abs. 2 UStG nach dem Sitz oder der Betriebsstätte des Leistungsempfängers.

Nach dem neuen § 3a Abs. 3 Nr. 5 UStG werden Eintrittskarten zu kulturellen, künstlerischen, wissenschaftlichen, unterrichtenden, sportlichen, unterhaltenden oder ähnlichen Veranstaltungen, wenn diese an einen Unternehmer erteilt worden ist, an dem Ort besteuert, an dem die Veranstaltung stattfindet.

Lieferung von Gas

Der Anwendungsbereich der Ortsregelung für die Lieferung von Gas über Erdgasnetze oder von Elektrizität nach § 3g UStG wird auf die Lieferung von Wärme oder Kälte über Wärme- oder Kältenetze ausgedehnt.

Aus Gründen der Neutralität ist die geltende Steuerbefreiung für die Einfuhr von Erdgas über das Erdgasnetz auch auf Einfuhren von Erdgas durch Schiffe anzuwenden, sofern dieses Erdgas in das Erdgasnetz oder ein dem Erdgasnetz vorgelagertes Gasleitungsnetz eingespeist wird (§ 5 Abs. 1 Nr. 6 UStG).

Güterbeförderungsleistungen

Seit 1. Januar 2010 befindet sich der Leistungsort auch bei Güterbeförderungsleistungen, im Zusammenhang mit einer Güterbeförderung stehenden Leistungen wie Beladen, Entladen, Umschlagen im Sinne des § 3b Abs. 2 UStG, Arbeiten an und Begutachtungen von beweglichen körperlichen Gegenständen oder Reisevorleistungen im Sinne des § 25 Abs. 1 Satz 5 UStG an einen Unternehmer oder eine nichtunternehmerisch tätige juristische Person, der eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer erteilt worden ist, nach § 3a Abs. 2 UStG an dem Ort, an dem der Leistungsempfänger seinen Sitz oder eine Betriebsstätte hat. Dies gilt auch, wenn die Leistungen tatsächlich im Drittland ausgeführt werden. Ist der Leistungsempfänger in Deutschland ansässig, sind die Umsätze hier zu besteuern. Dadurch entsteht die Gefahr von Doppelbesteuerungen, wenn der Drittstaat eine der deutschen Umsatzsteuer entsprechende Steuer anwendet und sich nach dem Recht dieses Staates der Leistungsort dort befindet. Durch die Regelung in § 3a Abs. 8 UStG wird diese Gefahr von Doppelbesteuerungen generell vermieden.



5. ASTG

Niedrige Besteuerung

Nach § 8 Abs. 1 AStG ist eine ausländische Gesellschaft Zwischengesellschaft für Einkünfte, die einer niedrigen Besteuerung unterliegen und nicht aus den in der Vorschrift aufgeführten Tätigkeiten oder Gegenständen stammen. § 8 Abs. 3 AStG definiert den Ausdruck „niedrige Besteuerung“. Sie ist gegeben, wenn die Einkünfte der ausländischen Gesellschaft einer Belastung durch Ertragsteuern von weniger als 25 Prozent unterliegen.

In der Praxis haben sich Modelle zur Umgehung der Hinzurechnungsbesteuerung durch Nutzung von Gesellschaften ohne echte wirtschaftliche Tätigkeit entwickelt, die sich die formale „Normalbesteuerung“ ausländischer Gesellschaften zunutze machen. Da jedoch den Gesellschaftern gleichzeitig weitgehende Ansprüche auf Entlastung eingeräumt werden, liegt wirtschaftlich betrachtet eine niedrige Besteuerung vor. So ist in der Fachpresse berichtet worden, dass Malta, dessen Körperschaftsteuersatz formal bei 35 Prozent liegt, über den niedrigsten Ertragsteuersatz für Kapitalgesellschaften in der EU verfüge. Das liegt daran, dass ausländischen Gesellschaftern maltesischer Gesellschaften 6/7 bzw. 5/7 (bestimmte Zinsen und Lizenzgebühren) der Körperschaftsteuer erstattet wird.

Durch Änderung der Vorschrift in § 8 Abs. 3 Satz 2 AStG werden auch die Erstattungs- oder Anrechnungsansprüche der Gesellschafter in die Berechnung der „niedrigen Besteuerung“ einbezogen und so die steuerplanerische Umgehung der Vorschriften über die Hinzurechnungsbesteuerung verhindert, wenn bei konsolidierter Betrachtung die Ertragsteuerbelastung weniger als 25 Prozent beträgt.

Freistellung

Der bisherige § 20 Abs. 2 AStG schließt für Betriebsstätteneinkünfte die sich aus einem DBA ergebende Freistellung aus, soweit die Betriebsstätte Einkünfte mit Kapitalanlagecharakter erzielt, die der Hinzurechnungsbesteuerung unterliegen würden, wäre die Betriebsstätte eine Gesellschaft. Die uneingeschränkte Anknüpfung des § 20 Abs. 2 AStG an die Vorschriften über die Hinzurechnungsbesteuerung führt dazu, dass die Rechtsfolgen auch bei Betriebsstätten selbständig freiberuflich oder gewerblich tätiger Personen eintreten. Denn wäre die Betriebsstätte eine Gesellschaft, käme es zur Hinzurechnungsbesteuerung aufgrund des sog. Mitwirkungsstatbestands des § 8 Abs. 1 Nummer 5 AStG. Nach § 20 Abs. 2 Satz 2 AStG treten die Rechtsfolgen des Satzes 1 nicht ein, soweit diese Einkünfte, wäre die Betriebsstätte eine Gesellschaft, wegen § 8 Abs. 1 Nr. 5a AStG beim inländischen Gesellschafter der Hinzurechnungsbesteuerung unterliegen würden.

Anwendung

§ 21 Abs. 19 AStG enthält die Regelungen zur zeitlichen Anwendung der Änderungen. Sie gelten in Bezug auf § 8 Abs. 3 AStG erstmals für hinzurechnungspflichtige Einkünfte, die in einem Wirtschaftsjahr der ausländischen Gesellschaft (Zwischengesellschaft) oder Betriebsstätte entstanden sind, das nach dem 31. Dezember 2010 beginnt. Die Änderung des § 20 Absatz 2 AStG



gilt für alle offenen Fälle. Dies wirkt zugunsten der betroffenen Steuerpflichtigen, denn für sie entfällt der Ausschluss der im jeweiligen DBA vereinbarten Freistellungsmethode.

6. Änderungen in der AO

Konsultationsvereinbarungen

Es ist umstritten, ob Konsultationsvereinbarungen i. S. des Artikel 25 Abs. 3 des OECD- Musterabkommens für DBA, die mit der zuständigen Behörde des anderen Vertragsstaates zur Beilegung von Schwierigkeiten oder Zweifeln bei der Auslegung oder Anwendung des DBA für die deutsche Verwaltung verbindlich völkerrechtlich vereinbart wurden, innerstaatlich eine Bindungswirkung im Sinne des Artikel 20 Absatz 3 GG auch für die Gerichte entfalten.

Im Interesse der Rechtssicherheit, der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und zur Vermeidung von doppelter Besteuerung bzw. Nichtbesteuerung soll künftig eine umfassende Bindungswirkung von Konsultationsvereinbarungen über § 2 Abs. 2 AO ermöglicht werden. Die Transformation einer Konsultationsvereinbarung in das nationale Recht soll dabei künftig im Wege einer Rechtsverordnung des Bundesministeriums der Finanzen erfolgen. Hierdurch soll die innerstaatliche Wirksamkeit einer solchen Vereinbarung nach Maßgabe der verfassungsrechtlichen Vorgaben gewährleistet werden.

Geldwäsche

Nach der derzeitigen Rechtslage besteht für die Finanzbehörden keine Befugnis, Tatsachen, die auf eine Ordnungswidrigkeit im Sinne des § 17 Geldwäschegesetz schließen lassen, den zuständigen Verwaltungsbehörden mitzuteilen. Durch die Änderung des § 31 b AO werden die für die Ahndung von Ordnungswidrigkeiten im Sinne des § 17 Geldwäschegesetz zuständigen Verwaltungsbehörden in die Lage versetzt, ihrem gesetzlichen Auftrag effektiver nachzukommen.

Verlagerung der Buchführung

Durch die Neufassung des § 146 Abs. 2a AO werden die Voraussetzungen, elektronische Bücher und sonstige erforderliche elektronische Aufzeichnungen oder Teile davon im Ausland zu führen und aufzubewahren, erheblich vereinfacht. Die Möglichkeit der Verlagerung wird nicht mehr nur auf die Staaten der EU und des Europäischen Wirtschaftsraums beschränkt, sondern ist auch in andere Staaten möglich. Klarstellend wurde eingefügt, dass auch nur ein oder mehrere Teile der elektronischen Buchführung oder der elektronischen Aufzeichnungen verlagert werden können.

Außerdem wird auf die bisher unter Abs. 2a Satz 3 Nr. 1 geforderte Zustimmung des ausländischen Staates zur Durchführung des Datenzugriffs verzichtet.

Energiesteuer

Mit dem Inkrafttreten des Energiesteuergesetzes zum 1. August 2006 wurde das Verfahren der Besteuerung von Erdgas an die Vorgaben der Energiesteuerrichtlinie 2003/96/EG angepasst. Nach § 39 Absatz 2 Satz 1 Energiesteuergesetz kann der Steuerschuldner die Steuer für Erdgas nunmehr auch jährlich bis zum 31. Mai des folgenden Kalenderjahres abzugeben (§ 39 Absatz 3 EnergieStG). Durch die Änderung in § 170 Abs. 2 Satz 2 AO sind die Fristen für die Abgabe der



Steueranmeldung bei Erdgas und Strom bei jährlicher Anmeldung inhaltsgleich, sodass auch der Beginn der Festsetzungsfrist bei Erdgas entsprechend den Bestimmungen für die Stromsteuer angepasst wird. Dadurch soll den Finanzbehörden auch bei der Besteuerung von Erdgas hinreichend Zeit für die Überprüfung der Anmeldung und der Steuerfestsetzung gewährt werden.

Umsatzsteuerbetrug

Unternehmen, die sich über Umsatzsteuerbetrug finanzielle Vorteile erwirtschaften, können ihre Produkte am Markt wesentlich günstiger anbieten als steuerehrliche Unternehmer. Das führt zu Wettbewerbsverzerrungen insbesondere im mittelständischen Unternehmenssektor. Bisher wurde der die nationalen Grenzen überschreitende, die öffentlichen Haushalte anderer Mitgliedstaaten belastende Umsatzsteuerbetrug nur dann verfolgt, wenn die Gegenseitigkeit der Strafverfolgung zur Zeit der Tat verbürgt und dies in einer Rechtsverordnung festgestellt ist. Diese mit dem Umsatzsteuer-Binnenmarktgesetz mit Wirkung zum 1. Januar 1993 eingeführten Sätze 3 und 4 des § 370 Absatz 6 AO wirkten für die an der Straftat Beteiligten wie ein persönliches Strafverfolgungshindernis. Bisher ist die in Satz 3 geforderte Gegenseitigkeit in keinem Fall festgestellt worden; eine Rechtsverordnung existiert nicht. Der an sich strafbare Umsatzsteuerbetrug zu Lasten der Haushalte anderer EU-Mitgliedstaaten wird demnach in Deutschland faktisch nicht geahndet. Mit der Streichung des Gegenseitigkeitserfordernisses schließt die Bundesregierung eine Strafbarkeitslücke und schützt damit im Ergebnis die steuerehrlichen Unternehmer, indem ein Auslöser für Wettbewerbsverzerrungen beseitigt wird.

7. ErbStG

Betriebsvermögen

§ 13a Abs. 8 Nr. 3 ErbStG beseitigt eines Redaktionsversehen. Im Fall der Optionsverschonung darf sich zum Zeitpunkt des Betriebsübergangs nicht mehr als 10 Prozent Verwaltungsvermögen im Betriebsvermögen befinden (§ 13a Abs. 8 Nr. 3 ErbStG). Die Zehnprozentgrenze muss auch bei Beteiligungen an Personengesellschaften und Anteilen an Kapitalgesellschaften und deren Verwaltungsvermögen gelten. Denn je nach Verschonungsgrad müssen die Differenzierungsmerkmale dem Verhältnismäßigkeitserfordernis entsprechen. Nach der Rechtsprechung des BVerfG (6.3.2002, 2 BvL 17/99, BStBl 2002 II S. 618 und 4.12.2002, 2 BvR 400/98 BStBl 2003 II S. 534) ist die Steuerlast an den Prinzipien der finanziellen Leistungsfähigkeit und der Folgerichtigkeit auszurichten. Ausnahmen von der einmal getroffenen Belastungsentscheidung und der damit verbundenen Belastungsgleichheit im Sinne einer folgerichtigen Umsetzung bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes. Nur bei Vorliegen ausreichender Gemeinwohlgründe kann es im Ausnahmefall in verfassungsrechtlich zulässiger Weise zu einer vollständigen Ausnahme von der Besteuerung führen. Deshalb ist ein Mindestmaß an zweckgerichteter Ausgestaltung des Vergünstigungstatbestands erforderlich. Eine höhere Grenze für das Verwaltungsvermögen im Betriebsvermögen von Beteiligungen/Tochtergesellschaften gegenüber dem Verwaltungsvermögen im diese haltenden Betriebsvermögen ist nicht zu rechtfertigen und führt zu nicht gewollten steuermindernden Gestaltungen.



Hintergrund: Im Fall der Optionsverschönerung gilt die 10%-Grenze für Verwaltungsvermögen auch bei Beteiligungen an Personen- und Kapitalgesellschaften, wodurch ein Redaktionsversehen beseitigt wird. Nach den derzeitigen Regelungen gilt die 10%-Grenze nicht bei Verwaltungsvermögen von Beteiligungsgesellschaften (§ 13a Abs. 8 ErbStG). Damit kann die Verteilung von Verwaltungsvermögen auf die unteren Ebenen bei der Muttergesellschaft die Steuerfreiheit von 100 % retten. Dies betrifft mehrstöckige Gesellschaften und Unternehmensbeteiligungen, die von dem zu übergebenden Betrieb gehalten werden. Über die Gründung von Untergesellschaften und Übertragung von Verwaltungsvermögen auf diese bis zu 50 % lässt sich in der Obergesellschaft einen Verwaltungsvermögensanteil von maximal 10 Prozent und damit die Steuerfreiheit zu erreichen. Damit kann das gesamte Unternehmen einschließlich der Untergesellschaften steuerfrei übergehen.

Wegen des bestehenden Sachzusammenhangs zur Abgrenzung des Verwaltungsvermögens wird der bisherige § 13b Abs. 3 Satz 2 ErbStG in den Absatz 2 aufgenommen. Dabei wird zugleich eine unzutreffende Verweisung berichtigt.

Anwendung: Die Neuregelung findet auf Erwerbe Anwendung, für die die Steuer nach dem Tag der Verkündung des JStG 2010 entsteht (§ 37 Abs. 4 ErbStG). Diesen sogenannten Kaskadeneffekt können Unternehmer also nicht mehr lange nutzen, um möglichst viel Verwaltungsvermögen steuerschonend zu übertragen.

Lebenspartnerschaften

Lebenspartner werden nunmehr - wie Ehegatten - in § 15 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG der Steuerklasse I zugeordnet. Wurde die Lebenspartnerschaft aufgehoben, soll für den ehemaligen Lebenspartner - wie für den geschiedenen Ehegatten - die Steuerklasse II gelten (§ 15 Abs. 1 Nr. 7 ErbStG).

Anwendung: Dies ist auf Erwerbe anzuwenden, für die die Steuer nach dem Tag der Verkündung des JStG 2010 entsteht (§ 37 Abs. 4 ErbStG).

8. Sparförderung

Vermögensbildungsgesetz

Die Einkommensgrenzen für den Anspruch auf eine Arbeitnehmer-Sparzulage bestimmen sich nach dem zu versteuernden Einkommen. Bis 2008 umfasste das z.v.E. auch die Einkünfte aus Kapitalvermögen. Mit Einführung der Abgeltungsteuer sind diese ab 2009 grundsätzlich nicht mehr Bestandteil des zu versteuernden Einkommens. Einkünfte aus Kapitalvermögen werden im Rahmen der Einkommensermittlung grundsätzlich nicht mehr erfasst und brauchen infolgedessen in der Einkommensteuererklärung - von wenigen Ausnahmen abgesehen - nicht mehr angegeben werden.

Im Hinblick darauf und damit das Festsetzungs- und Auszahlungsverfahren in der bewährten Weise abgewickelt werden kann, wird das zu versteuernde Einkommen als Einkommensgrenze zu Grunde gelegt, das sich aus dem Einkommensteuerbescheid ergibt bzw. ergeben würde, wenn eine Veranlagung zur Einkommensteuer durchgeführt werden würde. Das führt dazu, dass Einkünfte aus Kapitalvermögen bei den maßgebenden Einkommensgrenzen (20.000/40.000



Euro bzw. 17.900/35.800 Euro für Alleinstehende/Ehegatten) grundsätzlich außer Betracht bleiben. Diese Folge erscheint vertretbar, da die Mehrzahl der Arbeitnehmer, die die geltenden Einkommensgrenzen einhalten, nicht über nennenswerte Einkünfte aus Kapitalvermögen verfügen dürfte. Arbeitnehmer mit hohen Einkünften aus Kapitalvermögen und geringen anderen Einkünften (insbesondere Lohnneinkünften) werden nun innerhalb der geltenden Einkommensgrenzen zulageberechtigt. Die möglichen Fallzahlen dürften jedoch - auch wegen des Abzugs des Sparer-Pauschbetrags sehr gering sein.

In Fällen, in denen Arbeitnehmer die Besteuerung ihrer Einkünfte aus Kapitalvermögen mit dem - günstigeren - individuellen Steuersatz beantragen, fließen diese Einkünfte in das zu versteuernde Einkommen ein. Dies ist jedoch für die Arbeitnehmer-Sparzulage im Ergebnis regelmäßig ohne Bedeutung, da bei Steuerpflichtigen, deren individueller Steuersatz günstiger ist als der Steuersatz der Abgeltungssteuer, durch die Einbeziehung der Einkünfte aus Kapitalvermögen in das zu versteuernde Einkommen die für die Arbeitnehmer-Sparzulage maßgebenden Einkommensgrenzen nicht überschritten werden.

Anwendung: Nach § 17 Abs. 11 VermBG ist die geänderte Bestimmung des maßgebenden zu versteuernden Einkommens in § 13 Abs. 1 Satz 2 VermBG zeitgleich mit Einführung der abgeltenden Kapitalertragsteuer für Einkünfte aus Kapitalvermögen ab dem Sparjahr 2009 anzuwenden.

Wohnungsbauprämie

Bei der Festsetzung der Wohnungsbauprämie für Beiträge an Bausparkassen zur Erlangung von Baudarlehen ist die Finanzverwaltung nur noch in einem automatisierten Datenabgleich in die Prüfung des Prämienanspruchs eingebunden, bei dem geprüft wird, ob die Wohnungsbauprämie mehrfach beansprucht wurde und insbesondere ob die Voraussetzungen bezüglich der für die Wohnungsbauprämie maßgebenden Einkommensgrenzen erfüllt sind. Die Einkommensgrenze bestimmt sich nach dem zu versteuernden Einkommen. Bis 2008 umfasste das zu versteuernde Einkommen immer auch die Einkünfte aus Kapitalvermögen. Mit Einführung der Abgeltungsteuer sind diese ab 2009 grundsätzlich nicht mehr Bestandteil des zu versteuernden Einkommens.

Daraus ergibt sich, dass für den automatisierten Datenabgleich bei der Wohnungsbauprämie zur Überprüfung der Einkommensgrenzen in der weit überwiegenden Zahl der Fälle Angaben zu den Einkünften aus Kapitalvermögen nicht mehr zur Verfügung stehen. Eine mögliche Regelung, nach der im Antrag auf Wohnungsbauprämie Kapitalerträge detailliert abgefragt werden, begegnet datenschutzrechtlichen Bedenken, da die Anträge bei den jeweiligen Bausparkassen, Genossenschaften etc. einzureichen sind. Im Hinblick darauf und damit das Prämienverfahren bei der Festsetzung der Wohnungsbauprämie für Beiträge an Bausparkassen in der bewährten Form wie bisher weiterhin maschinell abgewickelt werden kann, wird künftig das zu versteuernde Einkommen als Einkommensgrenze zu Grunde gelegt, das sich aus dem Einkommensteuerbescheid ergibt bzw. ergeben würde, wenn eine Veranlagung zur Einkommensteuer durchgeführt würde. Das führt dazu, dass Einkünfte aus Kapitalvermögen bei der maßgebenden Einkommensgrenze grundsätzlich außer Betracht bleiben. Diese Folge erscheint jedoch vertretbar, da die Mehrzahl der Prämienberechtigten, die die geltenden Einkommensgrenzen



(25.600/51.200 Euro für Alleinstehende/Ehegatten) einhalten, nicht über nennenswerte Einkünfte aus Kapitalvermögen verfügen dürften.

Vor dem Hintergrund, dass die Bausparbeiträge seit der Neuregelung im Rahmen des Eigenheimrentengesetzes grundsätzlich nur noch bei wohnungswirtschaftlicher Verwendung der Bausparsumme prämiengünstig sind (Ausnahme: bei unter 25-Jährigen Prämienbegünstigung einmalig bei Einhaltung der Bindungsfrist von sieben Jahren auch ohne wohnungswirtschaftliche Verwendung), ist die Attraktivität der ohnehin vergleichsweise geringen Wohnungsbauprämie zusätzlich eingeschränkt. Die möglicherweise wenigen Einzelfälle, in denen Personen eine Wohnungsprämie erhalten, die bei Einbeziehung der Einkünfte aus Kapitalvermögen in die maßgebende Einkommensgrenze nicht prämiengünstig wären, rechtfertigen es nicht, bei allen Prämienberechtigten die Einkünfte aus Kapitalvermögen in der Einkommensteuererklärung oder im Antrag auf Wohnungsbauprämie abzufragen.

In Fällen, in denen Steuerpflichtige die Besteuerung ihrer Einkünfte aus Kapitalvermögen mit dem - günstigeren - individuellen Steuersatz beantragen, fließen diese Einkünfte in das zu versteuernde Einkommen ein. Dies ist jedoch für die Wohnungsbauprämie im Ergebnis regelmäßig ohne Bedeutung, da bei Steuerpflichtigen, deren individueller Steuersatz günstiger ist als der Steuersatz der Abgeltungssteuer, auch durch die Einbeziehung der Einkünfte aus Kapitalvermögen in das zu versteuernde Einkommen die für die Wohnungsbauprämie maßgebenden Einkommensgrenzen meist nicht überschritten werden.

Anwendung: Nach § 2a Satz 2 WoPG ist die geänderte Bestimmung des maßgebenden zu versteuernden Einkommens zeitgleich mit Einführung der abgeltenden Kapitalertragsteuer für Einkünfte aus Kapitalvermögen ab dem Sparjahr 2009 anzuwenden.

9. Änderungen im InvStG

Bildung und Auflösung von Ausgleichsposten

Nach dem InvStG werden ausschüttungsgleiche Erträge besteuert, die mangels Ausschüttung noch nicht den Wert des Investmentanteils gemindert haben. Andererseits wirkt sich die Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung nur rein steuerlich als Werbungskosten ertragsmindernd aus, zivilrechtlich wird der Ertrag nicht gemindert und kann auch ausgeschüttet werden, soweit nicht zum Ausgleich von Wertminderungen und für künftige Instandsetzungen Beträge einzubehalten sind. Wenn diese Umstände nicht bei der Ermittlung des Gewinns aus der Rückgabe, Veräußerung oder Entnahme des Investmentanteils berücksichtigt werden, kommt es zu Verzerrungen und der Gewinn ist entweder zu hoch oder zu niedrig.

In der Praxis wird diesem Problem mit der Bildung und Fortschreibung aktiver und passiver Ausgleichsposten Rechnung getragen. Diese Praxis wird gesetzlich in § 2 Abs. 5 InvStG festgeschrieben. Es wird festgelegt, dass ein betrieblicher Anleger in der der Besteuerung zugrunde zu legenden Bilanz (gesonderte Steuerbilanz oder steuerliche Korrekturposten zur Handelsbilanz) unter bestimmten Umständen aktive und passive Ausgleichsposten zu bilden hat. Ein entsprechender Betrag ist aus Gründen der besseren Nachverfolgbarkeit in einen passiven Ausgleichsposten einzustellen und nur bis zu einer etwaigen Ausschüttung durch eine gleich hohe Zuführung zum aktiven Ausgleichsposten zu neutralisieren.



Progressionsvorbehalt

Aus dem Ausland stammende Immobilieneinkünfte eines Investmentvermögens werden beim Anleger nicht als steuerpflichtiger Ertrag erfasst, soweit es aufgrund eines DBA zur Freistellungsmethode kommt. Diese ausländischen Einkünfte werden jedoch zum Teil für Zwecke des Progressionsvorbehalts herangezogen. Für direkte Investitionen gilt dies aufgrund der Änderung des § 32b Absatz 1 EStG im JStG 2009 nur noch für Einkünfte aus Drittstaaten. Diese aus europarechtlicher Sicht gebotene Einschränkung des Progressionsvorbehalts ist auch für aus Investmentvermögen stammende Immobilienerträge gemäß § 4 Abs. 1 Satz 2 InvStG vorzunehmen.

Bedeutung hat diese Anpassung für natürliche Personen als betriebliche Anleger, da nur insoweit der Progressionsvorbehalt Anwendung findet. Für Privatanleger im Rahmen der Abgeltungsteuer und für Körperschaften bleiben diese Einkünfte wie bisher steuerfrei.

Ermäßigung bei Dividenden

Bei einer Investition in deutsche Aktien über ein deutsches Investmentvermögen wird das Investmentvermögen auf seiner Eingangsseite von der deutschen Kapitalertragsteuer, die auf Dividendenausschüttungen aus diesen Aktien erhoben wird, nach § 11 Abs. 2 InvStG entlastet. Auf der Ausgangsseite wird von den ausgeschütteten oder ausschüttungsgleichen Erträgen, die auf diese Dividenden entfallen, nach § 7 Abs. 3 InvStG Kapitalertragsteuer auf Rechnung Anleger erhoben. Diese Kapitalertragsteuer kann nach den DBA oder nach nationalem Recht in Einzelfällen noch zu ermäßigen sein. Ein solches Verfahren ist bei ausländischen Investmentvermögen nicht möglich. Das deutsche Steuerrecht sieht daher von einer generellen Entlastung ausländischer Investmentvermögen auf der Eingangsseite von deutscher Kapitalertragsteuer ab, gewährt aber die teilweise Entlastung nach den Bestimmungen der einzelnen DBA für Dividenden. Bei der Weiterleitung des auf diese deutschen Dividenden entfallenden Teils der Investmenterträge an den unbeschränkt steuerpflichtigen Anleger kann im Sitzstaat des ausländischen Investmentvermögens eine Kapitalertragsteuer anfallen. Diese kann nach dem DBA zwischen dem Sitzstaat des Investmentvermögens und Deutschland zu ermäßigen sein. Im Einzelfall kann für diese Erträge aber auch die Anrechnung einer fiktiven Quellensteuer vereinbart sein.

Nach geltendem Recht kann die Kraft der Fiktion in § 4 Absatz 2 Satz 7 InvStG als ausländische Steuer zu behandelnde ursprünglich deutsche Steuer auf aus Deutschland stammende Einkünfte die auf den entsprechenden Teil der Erträge aus dem ausländischen Investmentanteil entfallende deutsche Steuer beim Anleger vermindern. Bestenfalls führt dies aber zu einer Steuer von Null Euro, nicht aber zu einer Erstattung dieser Steuer beim Anleger. Dagegen kann z. B. die Anwendung des Teileinkünfteverfahrens, soweit die ausgeschütteten oder ausschüttungsgleichen Erträge des Investmentvermögens Dividenden enthalten, beim Anleger eines inländischen Investmentvermögens zu einer weitergehenden Anrechnung oder Erstattung der Kapitalertragsteuer führen.

Es wird über § 4 Abs. 2 bis 5 InvStG sichergestellt, dass die Anrechnung deutscher Steuern bei dem Anleger erfolgt, in dessen Besitzzeit die steuerliche Belastung des ausländischen Investmentvermögens fällt.



Ausweis der Ausschüttung

Nach geltendem Recht sind die kapitalertragsteuerpflichtigen Teile der Ausschüttung im Sinne von § 7 Abs. 1 bis 3 InvStG in einem Betrag auszuweisen. Im Rahmen der Abgeltungsteuer besteht das Bedürfnis nach einem getrennten Ausweis von inländischen Dividenden und übrigen Erträgen, da die Erhebung der Kapitalertragsteuer für inländische Dividenden auf Ebene des Investmentvermögens erfolgt, für die übrigen Erträge jedoch auf Ebene der depotführenden Stelle des Anlegers. Investmentgesellschaften und Datendienstleister verfahren bereits nach diesem Schema. Die Gesetzeslage wird in § 5 Abs. 1 Nr. 1d InvStG der bereits bestehenden Praxis angeglichen.

Die Praxis der Abgeltungsteuer hat gezeigt, dass es vorzugswürdig ist, die auf Dividenden entfallende ausländische Quellensteuer gesondert (Brutto) auszuweisen und eine Kürzung erst auf Anlegerebene vorzunehmen. So sind auch die Programmierung bei den depotführenden Stellen und die Feldbeschreibung bei Datendienstleistern auf einen Bruttoausweis ausgerichtet. Durch diese Streichung des Hinweises auf § 4 Abs. 3 InvStG in § 5 Abs. 1 Nr. 1f InvStG wird sichergestellt, dass in- und ausländische Investmentvermögen, Datendienstleister und Kreditinstitute die Besteuerungsgrundlagen nach dem gleichen Schema veröffentlichen und verarbeiten.

Verhinderung von Steuergestaltungen

Durch die Neufassung des § 5 Abs. 2 Satz 4 InvStG wird die Gewährung der Steuerfreistellung für Dividenden erträge eines Anlegers nach §§ 2 Abs. 2 InvStG, 8b Abs. 1 KStG, § 3 Nr. 40 EStG verknüpft mit der bewertungstäglichen Ermittlung und Veröffentlichung des Aktiengewinns durch die Investmentgesellschaft.

Derzeit enthält das Investmentsteuergesetz keine ausdrückliche Korrespondenz zwischen der Steuerfreistellung für aus einem Investmentanteil stammende Dividenden erträge eines Anlegers und der Steuerfreistellung des Erlöses bzw. der Steuerunwirksamkeit des Verlustes aus der Teilwertabschreibung bzw. Veräußerung oder Rückgabe eines Investmentanteils. Bei entsprechender Gestaltung ist es dem Anleger möglich, aus dem Investmentanteil eine steuerfreie Ausschüttung zu erhalten und anschließend eine ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung bzw. bei einer anschließenden Veräußerung bzw. Rückgabe des Investmentanteils einen ausschüttungsbedingten Veräußerungsverlust steuerwirksam geltend zu machen.

Dieses ungewollte Ergebnis tritt bei Publikumsinvestmentvermögen ein, wenn die Investmentgesellschaft den Aktiengewinn nicht bewertungstäglich ermittelt und veröffentlicht und somit keine Steuerunwirksamkeit des Verlustes aus der Teilwertabschreibung bzw. der Veräußerung oder Rückgabe eines Investmentanteils erfolgt.

Das den Investmentgesellschaften bei Publikumsinvestmentvermögen eingeräumte Wahlrecht zur Ermittlung und Veröffentlichung des Aktiengewinns bleibt bestehen. Sichergestellt wird durch die Neufassung in § 5 Abs. 2 Satz 4 InvStG, dass durch ein Investmentvermögen vermittelte laufende Bezüge und Veräußerungsgewinne aus Anteilen an Körperschaften beim Anleger korrespondierend entweder in voller Höhe steuerbefreit oder aber in voller Höhe steuerpflichtig sind.



Von dieser Regelung unberührt bleibt die Möglichkeit, dass diese Gestaltungen ggf. der Verlustbegrenzung bei Steuerstundungsmodellen (§ 15b EStG) unterliegen oder als Missbrauch steuerlicher Gestaltungsmöglichkeiten (§ 42 AO) anzusehen sind.

Zwischengewinn

Nach § 5 Abs. 3 InvStG hat die Investmentgesellschaft bewertungstäglich den Zwischengewinn zu ermitteln und zu veröffentlichen. Mit dem Zwischengewinn werden die Zinserträge und Zinsurrogate, die während des Geschäftsjahres des Investmentvermögens erzielt werden, im Falle von unterjähriger Rückgabe oder Veräußerung des Investmentanteils durch den Anleger bei diesem der Besteuerung unterworfen.

Beim Erwerb eines Investmentanteils gezahlter Zwischengewinn ist grundsätzlich als negative Einnahme zu berücksichtigen. Voraussetzung für die Erfassung des Zwischengewinns als negative Einnahme beim Erwerber eines Anteils ist das Vorliegen eines zumindest für steuerliche Zwecke durchgeführten Ertragsausgleichs. Aus Gründen der Nachvollziehbarkeit und Rechtssicherheit ist daher nach der gesetzlichen Änderung bei der Veröffentlichung des Zwischengewinns anzugeben, ob ein Ertragsausgleich durchgeführt wird.

Verzicht auf den Steuereinbehalt

Beim Direktanleger wird nach § 43 Abs. 2 Satz 3 bis 8 EStG bei bestimmten Kapitalerträgen kein Steuerabzug vorgenommen, wenn der Gläubiger der Kapitalerträge z. B. eine unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft ist oder eine natürliche Person, bei der die Erträge Betriebseinnahmen sind. Dies betrifft namentlich Optionsprämien, Bezüge von ausländischen Kapitalgesellschaften und Genossenschaften sowie Gewinne aus Termin- und Veräußerungsgeschäften. Diese Regelung wird aus Gründen der Gleichbehandlung auf Investmentvermögen über § 7 Abs. 1 Satz 4 InvStG ausgeweitet.

Die Besteuerung dieser Kapitalerträge beim betrieblichen Anleger soll wie bisher durch Einbeziehung in dessen Vorauszahlungen und Steuerfestsetzung im Rahmen der Veranlagung erfolgen, nicht aber durch einen Quellensteuerabzug ohne Abgeltungswirkung. Als Konsequenz wird auch die Bekanntmachungspflicht nach § 5 Abs. 1 Nr. 1d Doppelbuchstabe cc InvStG ausgeweitet.

Erstattung des Steuerabzugs

Von ausschüttungsgleichen Erträgen eines inländischen Investmentvermögens hat die inländische Investmentgesellschaft den Steuerabzug vorzunehmen. Die verschiedenen Regelungen bei Direktanlegern zur Abstandnahme vom Steuerabzug nach § 44a EStG sind bereits bisher bei einem thesaurierenden Publikums-Investmentvermögen ausdrücklich ausgeschlossen, da deren inländische Investmentgesellschaft im Regelfall nicht über die steuerlichen Verhältnisse der Anleger und deren Umfang der Beteiligung unterrichtet ist. Daher wird die Abstandnahme vom Steuerabzug durch die gesetzliche Änderung auch für die Fälle des § 43 Abs. 2 Satz 2 bis 8 EStG ausdrücklich ausgeschlossen.

Stattdessen erfolgt in diesen Fällen nach § 7 Abs. 5 InvStG eine nachträgliche Entlastung des Anlegers durch Erstattung des Steuerabzugs durch das die Investmentanteile verwahrende inländische Kredit- oder Finanzdienstleistungsinstitut. Bei diesem hat der Anleger die Vorausset-



zungen für seinen Entlastungsanspruch nachzuweisen. Bei Spezial-Investmentvermögen ist dagegen die Investmentgesellschaft über die Anleger hinreichend unterrichtet, um vom Steuerabzug abzusehen oder Abstand zu nehmen. § 15 Abs. 1 Satz 1 InvStG sieht deshalb eine Ausnahme vom § 7 Abs. 4 Satz 2 InvStG vor.

Übertrag von Sondervermögen

- Bei der Übertragung aller Vermögensgegenstände eines auf ein anderes Sondervermögen gelten die Erträge des letzten Geschäftsjahres des übertragenden Sondervermögens den Anlegern dieses Sondervermögens mit Ablauf des Übertragungstichtags als zugeflossen. § 14 Abs. 5 Satz 1 InvStG fingiert insoweit ausschüttungsgleiche Erträge. Deren Umfang bestimmt sich nach § 1 Abs. 3 Satz 3 InvStG. Nach § 14 Abs. 5 Satz 3 InvStG gilt die Zuflussfiktion darüber hinaus auch für die übrigen im übertragenden Sondervermögen angewachsenen laufenden Erträge, die nicht bereits zu den ausschüttungsgleichen Erträgen im Sinne des § 1 Abs. 3 Satz 1 InvStG gehören. Durch die Neufassung des § 14 Abs. 5 Satz 3 InvStG werden auch diese durch Satz 3 erfassten Erträge eindeutig als ausschüttungsgleiche Erträge eingestuft. Hierdurch wird klargestellt, dass auch insoweit ein Kapitalertragsteuerabzug nach § 7 Abs. 4 InvStG zu erfolgen hat.
- Die gleichzeitige Übertragung aller Vermögensgegenstände mehrerer Sondervermögen, Teilgesellschaftsvermögen oder Investmentaktiengesellschaften auf dasselbe Sondervermögen oder Teilgesellschaftsvermögen oder dieselbe Investmentaktiengesellschaft ist zulässig. Durch die unveränderte Übernahme des bisherigen § 14 Abs. 7 Satz 2 InvStG in den neuen Absatz 8 wird klargestellt, dass das nicht nur in den Fällen des § 14 Abs. 7 Satz 1 InvStG (Sacheinlage) gilt, sondern auch in den Fällen des § 14 Abs. 1 InvStG (Übertragungen im Sinne des § 40 InvG).

Sonstige Regeln

- In den neuen Sätzen 4 und 5 des § 16 InvStG wird der Wegfall des Verlustvortrags nach § 15 Abs. 1 Satz 5 InvStG auf ausländische Investmentvermögen ausgeweitet.
- In den neuen Sätzen 6 und 7 des § 16 InvStG wird die steuerliche Erfassung von ausländischen Spezial-Investmentvermögen durch das BZSt verbessert. Die ausländische Investmentgesellschaft eines ausländischen Spezial-Investmentvermögens mit mindestens einem inländischen Anleger hat dem BZSt eine Berufsträgerbescheinigung einzureichen, dass die Angaben nach den Regeln des deutschen Steuerrechts ermittelt wurden.

10. Grunderwerbsteuergesetz

Eigetragene Lebenspartner werden den Ehegatten gleichgestellt:

- § 3 Nr. 3 Satz 2 und 3 GrEStG: Die Befreiung des Erwerbes eines Grundstücks aus dem Nachlass durch den überlebenden Ehegatten wird auf die vergleichbaren Sachverhalte beim überlebenden Lebenspartner erstreckt.
- § 3 Nr. 4 3 GrEStG: Grundstückserwerbe unter Lebenspartnern werden Grundstückserwerbe zwischen Ehegatten gleichgestellt.



- § 3 Nr. 5a GrEStG: Wie bei der Scheidung von Ehegatten kann eine eingetragene Lebenspartnerschaft durch gerichtliches Urteil aufgehoben werden. Um einen Gleichklang herzustellen, werden Grundstückserwerbe durch den früheren Lebenspartner des Veräußerers im Rahmen der Vermögensauseinandersetzung nach Aufhebung der Lebenspartnerschaft ebenfalls grunderwerbsteuerrechtlich begünstigt.
- § 3 Nr. 7 Satz 2 GrEStG: Lebenspartner werden den Ehegatten der begünstigten Teilnehmer an einer fortgesetzten Gütergemeinschaft gleichgestellt.
- § 3 Nr. 6 Satz 3 GrEStG: Nach der Änderung des Adoptionsrechts erlischt bei Annahme eines Minderjährigen als Kind das Verwandtschaftsverhältnis des Kindes und seiner Abkömmlinge zu den bisherigen Verwandten (§ 1755 BGB). Deshalb ist die grunderwerbsteuerrechtliche Begünstigung auch dann zu gewähren, wenn das Verwandtschaftsverhältnis erloschen ist (§ 3 Nr. 6 Satz 1 GrEStG). Die Änderung des Satzes 3 dient der Klarstellung, dass die Lebenspartner dem begünstigten Personenkreis gleich gestellt werden.

Anwendung: Die geänderten Vorschriften des GrEStG sind erstmals auf Rechtsvorgänge anzuwenden, die ab dem Tag des Inkrafttretens dieses Gesetzes verwirklicht werden (§ 23 Abs. 9 GrEStG).

11. Kontrolle beim Kindergeld

Nach den Kassenzahlen des BMF wird für erheblich mehr Kinder Kindergeld ausgezahlt als in der Kindergeldstatistik des BZSt nachgewiesen werden. Es handelt sich dabei um eine schwankende Größenordnung von 0,5 bis 1,3 Millionen für den Kindergeldanspruch zu berücksichtigenden Kindern. Nach § 4 des Gesetzes über Steuerstatistiken (StStatG) sind bestimmte Angaben zu diesen Kindern von den Familienkassen an das BZSt zu melden. Diese statistische Meldepflicht betrifft zum einen die Familienkassen der Bundesagentur für Arbeit (BA) und zum anderen die Familienkassen des öffentlichen Dienstes. Es gibt Hinweise auf erhebliche Erfassungslücken für den Bereich der Familienkassen des öffentlichen Dienstes. Durch die Anfügung des § 4 Absatz 5 StStatG soll eine vollständige Erfassung der Familienkassen des öffentlichen Dienstes gewährleistet und so die statistische Lücke in der Kindergeldkinderstatistik des BZSt geschlossen werden.



Ihre Ansprechpartner bei der Axer Partnerschaft:

**Rechtsanwalt,
Fachanwalt für Steuerrecht,
Rolfjosef Hamacher**

**Fon 0221/47 43 0
Fax 0221/47 43 499
hamacher@axis.de**

**Rechtsanwalt,
Wirtschaftsprüfer, Steuerberater,
Dipl.-Betriebswirt Bernhard Fuchs**

**Fon 0211/43 83 560
Fax 0211/43 83 5611
fuchs@axis.de**

**Rechtsanwalt,
Steuerberater,
Dipl.-Finanzwirt Heinrich Bürmann**

**Fon 030/40502950
Fax 030/405029599
buermann@axis.de**

Die Ausführungen in dieser Publikation sollen einer allgemeinen Information dienen. Ein Anspruch auf Vollständigkeit kann aufgrund der Komplexität der behandelten Themen nicht erhoben werden; ebenso wird eine einzelfallbezogene Beratung hierdurch nicht ersetzt. Die Axer Partnerschaft übernimmt keine Haftung für die Folgen einer Verwendung dieser in der Publikation dargelegten Informationen.