

# Jahressteuergesetz 2010

Stand: 1. April 2010

## Inhaltsverzeichnis

1.	Einleitung .....	1
2.	Einkünfte aus Kapitalvermögen.....	2
2.1.	Ausweitung der Besteuerung von Leistungen sonstiger Körperschaften .....	2
2.2.	Steuerneutralität bei Anteilstausch - Ausweitung auf Inlandsbeteiligungen .....	2
2.3.	Ausweitung der Steuerneutralität von Aktienübertragungen .....	2
3.	Abgeltungsteuer und Kapitalertragsteuer .....	3
3.1.	Neue Korrekturregelung im Rahmen der Abgeltungsteuer .....	3
3.2.	Korrespondierende Besteuerung bei verdeckter Gewinnausschüttung .....	3
3.3.	Kapitalertragsteuereinbehalt auf Stillhalterprämien.....	4
3.4.	Erfordernis der Identifikationsnummer beim Freistellungsauftrag.....	4
3.5.	Ausweitung der Erstattung von Kapitalertragsteuer.....	4
4.	Umsatzsteuer.....	4
4.1.	Änderungen der Regelung zum Leistungsempfänger als Schuldner der Umsatzsteuer (§ 13b UStG-E) .....	4
4.2.	Änderung des Vorsteuerabzugs bei gemischt genutzten Gebäuden; sog. Seeling-Rechtsprechung (§ 15 Abs. 1b UStG-E) .....	5
4.3.	Weitere Änderungen des UStG.....	6
5.	Investmentsteuergesetz .....	6
6.	Änderungen im AStG .....	6
6.1.	Modifizierung der Hinzurechnungsbesteuerung zur Abschaffung des sog. Malta-Modells, § 8 Abs. 3 Satz 2 AStG-E .....	6
6.2.	Einschränkende Anwendung der Umschaltklausel, § 20 Abs. 2 Satz 2 AStG-E .....	7
7.	Verlagerung der Buchführung (§ 146 AO) .....	8
7.1.	Bisherige Regelung.....	8
7.2.	Geplante Neufassung des § 146 Abs. 2a AO.....	8
8.	Änderungen im Erbschaftsteuergesetz .....	9

## 1. Einleitung

Die Bundesregierung hat einen Referentenentwurf für ein Jahressteuergesetz 2010 (JStG 2010) vorgelegt. Die enthaltenen Einzelmaßnahmen sind thematisch nicht oder nur partiell miteinander verbunden und haben überwiegend technischen Charakter.

Der vorliegende Referentenentwurf zum JStG 2010 bildet ein sehr frühes Stadium ab. Im Gesetzgebungsverfahren ergeben sich typischerweise noch diverse Änderungen. Die Stellungnahmefrist für Verbände und Wirtschaft zum vorliegenden Referentenentwurf läuft bis zum 26.04.2010. Die Befassung von Bundestag und Bundesrat mit dem JStG 2010 ist für

Mai 2010 vorgesehen. Mit dem Abschluss des Gesetzgebungsverfahrens ist erst Ende 2010 zu rechnen, so dass das JStG zum 01.01.2011 in Kraft treten könnte.

## **2. Einkünfte aus Kapitalvermögen**

### **2.1. Ausweitung der Besteuerung von Leistungen sonstiger Körperschaften**

Nach der geltenden Fassung des § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG gehören Leistungen sonstiger Körperschaften, die mit Dividendenzahlungen von Kapitalgesellschaften vergleichbar sind, zu den Kapitaleinkünften. Während die bisherige Regelung nur inländische sonstige Körperschaften wie z. B. Stiftungen erfasst, sieht die Neuregelung die Einbeziehung entsprechender Leistungen von vergleichbaren ausländischen Körperschaften vor.

Die Neuregelung soll erstmals für Leistungen anwendbar sein, die im Veranlagungszeitraum 2011 anfallen. Abweichend davon soll die Änderung bereits ab dem Veranlagungszeitraum 2009 anzuwenden sein, soweit in den Leistungen wiederkehrende Bezüge enthalten sind, die von den ausländischen sonstigen Körperschaften stammen. Diese wiederkehrenden Leistungen unterliegen bisher den sonstigen Einkünften nach § 22 Nr. 1 EStG und werden nun durch die geplanten Änderungen in Kapitaleinkünfte umqualifiziert.

### **2.2. Steuerneutralität bei Anteilstausch - Ausweitung auf Inlandsbeteiligungen**

Ein Anteilstausch zwischen ausländischen Körperschaften, Vermögensmassen oder Personenvereinigungen bleibt aus Sicht des inländischen Privatanlegers steuerneutral (§ 20 Abs. 4a S. 1 EStG). Voraussetzung ist, dass der Tausch auf Grund gesellschaftsrechtlicher Maßnahmen vollzogen wird, die von den beteiligten Unternehmen ausgehen, und das Besteuerungsrecht Deutschlands am (späteren) Veräußerungsgewinn nicht ausgeschlossen oder beschränkt wird. Die neuen Anteile treten dabei an die Stelle der alten Anteile, so dass die stillen Reserven bis zum Zeitpunkt der Veräußerung gegen Geld steuerlich verstrickt bleiben.

Die mit dem Jahressteuergesetz 2010 geplante Neuregelung sieht vor, die bisher für Auslandsbeteiligungen anzuwendende Steuerneutralität auch auf Inlandsbeteiligungen auszuweiten. Die bisherige Sonderregelung beim Kapitalertragsteuerabzug in bestimmten Inlandsfällen wird damit obsolet und aufgehoben. Im Ergebnis sollen Kapitalmaßnahmen grundsätzlich steuerneutral durchgeführt werden können.

Die Neuregelung soll am Tag nach Verkündung des Gesetzes in Kraft treten.

### **2.3. Ausweitung der Steuerneutralität von Aktienübertragungen**

Im Falle von Andienungsrechten (z. B. Umtausch- oder Aktienanleihen), bei denen statt Rückgabe des Nominalbetrags Aktien oder andere Wertpapiere an den Inhaber der Anleihe geleistet werden, erfolgt die Übertragung der Aktien steuerneutral (§ 20 Abs. 4a S. 3 EStG). Erst die spätere Veräußerung der Aktie wirkt sich steuerlich aus.

Diese durch das Jahressteuergesetz 2009 eingeführte Regelung soll in ihrem Anwendungsbereich erweitert werden. Insbesondere erfasst die beabsichtigte Gesetzesänderung nun auch Vollrisikozertifikate mit Andienungsrecht, die unter die Abgeltungsteuer fallen. Vollrisikozertifikate sind Schuldverschreibungen, deren Wertentwicklung von einem Basiswert (z. B. Aktienkorb) abhängt und bei denen weder die Erträge noch die Rückzahlung des Kapitals sicher sind. Der Abgeltungsteuer unterliegen nicht Vollrisikozertifikate, wenn sie vor dem 15.03.2007 angeschafft wurden oder wenn sie vor dem 01.01.2009 angeschafft wurden und die Einlösung vor dem 01.07.2009 erfolgte.

Die Neuregelung normiert die veröffentlichte Verwaltungsauffassung (BMF-Schreiben vom 22.12.2009, BStBl. 2010 I, S. 94, Rz. 104f.) und soll erstmals für nach dem 31.12.2009 gelieferte Wertpapiere gelten.

### **3. Abgeltungsteuer und Kapitalertragsteuer**

#### **3.1. Neue Korrekturregelung im Rahmen der Abgeltungsteuer**

Ein wesentliches Ziel der Einführung der Abgeltungsteuer war, durch den Kapitalertragsteuerabzug beim privaten Kapitalanleger eine Veranlagung von Kapitaleinkünften weitestgehend entbehrlich zu machen. Dieses Ziel ist in der Praxis nicht umsetzbar, wenn Fehler bei der Ermittlung der einzubehaltenden und abzuführenden Kapitalertragsteuer durch die auszahlende Stelle (i. d. R. Depotbank) gemacht wurden, die erst in einem späteren Jahr entdeckt werden. Derartige Fehler würden grundsätzlich zu einer rückwirkenden Korrektur der Kapitaleinkünfte des Privatanlegers im Rahmen der Veranlagung führen.

Das Jahressteuergesetz 2010 sieht daher die Schaffung einer gesetzlichen Grundlage der bereits von der Finanzverwaltung veröffentlichten Auffassung einer vereinfachenden Korrekturregelung vor (BMF-Schreiben vom 22.12.2009, BStBl. 2010 I, S. 94, Rz. 251). Danach soll die auszahlende Stelle Änderungen in der zu erhebenden Kapitalertragsteuer nicht rückwirkend, sondern erst im Zeitpunkt der Kenntnisnahme des Fehlers vornehmen (neuer Satz 8 in § 43a Abs. 3 EStG). Die Korrektur beim Privatanleger soll sich ebenfalls erst in dem Kalenderjahr materiell-rechtlich auswirken, in dem die Korrektur durch die auszahlende Stelle vorgenommen wird (§ 20 Abs. 3a EStG-E).

Grundsätzlich kann der Steuerpflichtige die Korrektur auf Antrag auch rückwirkend im Fehlerjahr im Rahmen der Veranlagung durchführen (§ 32d Abs. 4 EStG). Zur Vermeidung einer doppelten Berücksichtigung - zum einen auf Ebene der auszahlenden Stelle und zum anderen über die Veranlagung beim Steuerpflichtigen - soll die Korrektur im Veranlagungsverfahren nur dann möglich sein, wenn der Steuerpflichtige eine entsprechende Bescheinigung seines Kreditinstituts einreicht. Mit der geforderten Bescheinigung bestätigt das Kreditinstitut, dass es die Korrektur im Rahmen des Kapitalertragsteuerverfahrens nicht vorgenommen hat und auch nicht vornehmen wird. Diese Regelung normiert die veröffentlichte Verwaltungsauffassung (BMF-Schreiben vom 22.12.2009, BStBl. 2010 I, S. 94, Rz. 251).

Die Neuregelung soll erstmals für den Veranlagungszeitraum 2009 anzuwenden sein.

#### **3.2. Korrespondierende Besteuerung bei verdeckter Gewinnausschüttung**

Im Falle einer verdeckten Gewinnausschüttung darf einerseits das Einkommen der Körperschaft nicht gemindert werden. Beim Empfänger führt die verdeckte Gewinnausschüttung andererseits zu Einkünften aus Kapitalvermögen, die ab 2009 dem Teileinkünfteverfahren bzw. der Abgeltungsteuer zu unterwerfen sind. Teileinkünfteverfahren bzw. Abgeltungsteuer dürfen nur gewährt werden, soweit die verdeckte Gewinnausschüttung auf Ebene der leistenden Körperschaft tatsächlich mit Körperschaftsteuer belastet wird (korrespondierende Besteuerung).

Im Rahmen der Abgeltungsteuer fehlt bisher eine solche korrespondierende Besteuerungsvoraussetzung. Diese soll durch eine Neuregelung (§ 32d Absatz 2 Nummer 4 EStG-E) geschaffen werden und ab dem Veranlagungszeitraum 2011 gelten.

### **3.3. Kapitalertragsteuereinbehalt auf Stillhalterprämien**

Bei Stillhalterprämien soll der Kapitalertragsteuerabzug auf Kreditinstitute erweitert werden. Dies betrifft Termingeschäfte, die ein Steuerpflichtiger außerhalb der Börse mit dem Kreditinstitut als Vertragspartner abschließt und für die er eine Stillhalterprämie erhält.

Die Änderung entspricht der bereits veröffentlichten Verwaltungsauffassung (vgl. BMF-Schreiben vom 22.12.2009, BStBl. 2010 I, S. 94, Rz. 247) und soll ab dem Veranlagungszeitraum 2009 anzuwenden sein.

### **3.4. Erfordernis der Identifikationsnummer beim Freistellungsauftrag**

Künftig muss der Steuerpflichtige in Freistellungsaufträgen seine Steuer-Identifikationsnummer angeben. Bei gemeinsamen Freistellungsaufträgen von Ehepaaren sind die Identifikationsnummern beider Eheleute anzugeben.

Bestehende Freistellungsaufträge bleiben zunächst gültig und werden erst ab dem 01.01.2015 unwirksam, sofern der entsprechenden Meldestelle (z. B. Bank) bis dahin keine Identifikationsnummer vorliegt.

### **3.5. Ausweitung der Erstattung von Kapitalertragsteuer**

Mit dem Unternehmensteuerreformgesetz 2008 wurde eine nachträgliche 40 %ige Erstattung der Kapitalertragsteuer für ausländische Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen eingeführt, so dass im Ergebnis eine Belastung mit Kapitalertragsteuer in Höhe des seither geltenden 15 %igen Körperschaftsteuersatzes erreicht wird.

Bisher ist die Entlastung auf einen Teil der Kapitalerträge, die dem Steuerabzug unterliegen, beschränkt. Mit der geplanten Neuregelung sollen nun alle Kapitalerträge entlastet werden, die bei ausländischen Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen dem Steuerabzug unterliegen können. Betroffen sind z. B. Zinsen aus einer grundpfandrechtlich abgesicherten sonstigen Kapitalforderung gegen ein deutsches Kredit- oder Finanzdienstleistungsinstitut oder Erträge aus der Beteiligung an einem wirtschaftlichen Verein.

Die Neuregelung soll erstmals auf Erträge anzuwenden sein, die nach dem 31.12.2010 zufließen.

## **4. Umsatzsteuer**

### **4.1. Änderungen der Regelung zum Leistungsempfänger als Schuldner der Umsatzsteuer (§ 13b UStG-E)**

Die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers soll sowohl auf steuerpflichtige Lieferungen von Industrieschrott, Altmetallen und sonstigen Abfallstoffen als auch auf die Reinigung von Gebäuden und Gebäudeteilen erweitert werden. Unter die zuletzt genannten Umsätze fällt insbesondere die Reinigung von Gebäuden einschließlich Hausfassadenreinigung, von Räumen und von Inventar, einschließlich Fensterreinigung.

Bei diesen Leistungen an einen Unternehmer schuldet nicht (mehr) der leistende Unternehmer, sondern der Leistungsempfänger die Steuer. Steuerschuld und Vorsteuerabzug fallen somit beim Leistungsempfänger zusammen.

Bei dem Reinigen von Gebäuden und Gebäudeteilen ist weitere Voraussetzung, dass der Unternehmer, an den die Leistung erbracht wird, selbst derartige Leistungen erbringt, damit es zu einer Umkehr der Steuerschuldnerschaft kommt.

Die Umsatzsteuer entsteht bei diesen Lieferungen und sonstigen Leistungen im Zeitpunkt der Ausstellung der Rechnung, spätestens jedoch mit Ablauf des der Ausführung der Leistung folgenden Kalendermonats.

Diese Änderungen sollen am Tag nach der Verkündung des Gesetzes in Kraft treten.

#### **4.2. Änderung des Vorsteuerabzugs bei gemischt genutzten Gebäuden; sog. Seeling-Rechtsprechung (§ 15 Abs. 1b UStG-E)**

Ein Gebäude, das sowohl für unternehmerische Zwecke als auch für nicht unternehmerische Zwecke genutzt wird, kann entweder insgesamt dem Unternehmen, insgesamt dem Privatbereich oder - als 3. Alternative - in dem Umfang der tatsächlichen unternehmerischen Nutzung dem Unternehmen zugeordnet werden. Als Folge des Seeling-Urteils des EuGH hat die vollständige Zuordnung zum Unternehmensbereich regelmäßig den vollständigen Vorsteuerabzug der auf die Anschaffung oder Herstellung des Gebäudes entfallenden Vorsteuern zur Folge. Zwar hat der Unternehmer auf die nichtunternehmerische Nutzung eine unentgeltliche Wertabgabe gemäß § 3 Abs. 9a UStG zu versteuern, so dass die auf den nichtunternehmerischen Bereich entfallende Vorsteuer im Ergebnis wieder ausgeglichen wird. Allein der sich aus dem zunächst vollständigen Abzug der Vorsteuer für den Steuerpflichtigen ergebende Zins- und Liquiditätsvorteil war der Finanzverwaltung jedoch ein Dorn im Auge.

Durch das Jahressteuergesetz 2010 soll das Seeling-Modell zum 01.01.2011 abgeschafft werden.

Das Zuordnungswahlrecht des Unternehmers, gemischt genutzte Grundstücke im vollen Umfang seinem Unternehmen zuzuordnen, bleibt weiterhin bestehen. In § 15 Abs. 1b UStG-E wird aber ein neuer Vorsteuerauschlussbestand eingefügt.

Demnach ist der Vorsteuerabzug für die Lieferungen, die Einfuhr und den innergemeinschaftlichen Erwerb sowie für die sonstigen Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen, soweit sie nicht auf die Verwendung des Grundstücks für Zwecke des Unternehmers entfällt. Dem Vorsteuerauschluss unterliegen auch die wesentlichen Bestandteile des Grundstücks wie z. B. das Gebäude. Damit würde dem Seeling-Modell der bisher noch bestehende Liquiditäts- und Zinsvorteil genommen werden. Unberührt von dieser Regelung bleiben Gegenstände, die umsatzsteuerlich keine Bestandteile des Grundstücks oder Gebäudes sind (z. B. Fotovoltaikanlagen).

##### **Beispiel (Seeling-Modell)**

Unternehmer U erwirbt zum 01.01.2008 ein Einfamilienhaus samt Grund und Boden zu einem Kaufpreis von 1 Mio. Euro zzgl. 190.000 Euro Umsatzsteuer.

U nutzt das Gebäude zu 40 % für unternehmerische Zwecke und zu 60 % für private Zwecke. Unter Berufung auf die Seeling-Rechtsprechung des EuGH hat U den vollen Vorsteuerabzug in Höhe von 190.000 Euro gegenüber dem Finanzamt geltend gemacht.

Als Bemessungsgrundlage für die unentgeltliche Wertabgabe dient 1/10 der Anschaffungskosten bezogen auf den Privatanteil. Demnach hat U in den folgenden 10 Jahren jährlich 11.400 Euro Umsatzsteuer (1 Mio. Euro x 60 % Privatanteil x 1/10 x 19% UStG) als Folge der unentgeltlichen Wertabgabe an das Finanzamt zu entrichten.

##### **Beispiel (Jahressteuergesetz 2010)**

Unternehmer U erwirbt zum 01.01.2011 ein Einfamilienhaus samt Grund und Boden zu einem Kaufpreis von 1 Mio. Euro zzgl. 190.000 Euro Umsatzsteuer.

U nutzt das Gebäude zu 40 % für unternehmerische Zwecke und zu 60 % für private Zwecke. U kann nur einen Vorsteuerabzug in Höhe von 76.000 Euro (190.000 Euro Vorsteuer x 40 % unternehmerische Nutzung) geltend machen. Die Versteuerung der Privatnutzung als unentgeltliche Wertabgabe entfällt.

Die Änderung ist nicht anzuwenden auf Gebäude oder andere Wirtschaftsgüter, die vor dem 01.01.2011 angeschafft oder fertiggestellt werden.

#### **4.3. Weitere Änderungen des UStG**

Weitere Änderungen betreffen unter anderem die Einschränkung der umgekehrten Steuerschuldnerschaft des § 13b UStG-E im Rahmen der Abgabe von Speisen und Getränken an Bord eines Luftfahrzeugs, eines Schiffes oder einer Eisenbahn an Unternehmer. Steuerpflichtiger bleibt der Leistende.

Weiterhin wird auch die Regelung des Ortes der Leistung gemäß § 3g UStG-E für die Lieferung von Gas oder Elektrizität auf Kälte- und Wärmelieferungen erweitert.

### **5. Investmentsteuergesetz**

Nach dem Investmentsteuergesetz werden bestimmte thesaurierte Gewinne von Investmentfonds als ausschüttungsgleiche Erträge im Jahr der Vereinnahmung durch den Investmentfonds auf Ebene des Anlegers der Besteuerung unterworfen. Daneben werden insbesondere durch Immobilienfonds auch Verluste (negative Erträge) zugewiesen, wenn z. B. auf Investmentfondsebene auf Grund von Leerstand die Abschreibungen die erzielten Mieteinnahmen überwiegen.

Zur Vermeidung von Verzerrungen bei der Gewinnermittlung von betrieblichen Anlegern im Rahmen der Rückgabe, Veräußerung oder Entnahme des Investmentfondsanteils hat sich in der Praxis die Bildung eines sogenannten Ausgleichspostens entwickelt. Die in der Praxis bereits etablierte Handhabung soll künftig gesetzlich festgeschrieben werden.

### **6. Änderungen im AStG**

#### **6.1. Modifizierung der Hinzurechnungsbesteuerung zur Abschaffung des sog. Malta-Modells, § 8 Abs. 3 Satz 2 AStG-E**

Sind in Deutschland unbeschränkt Steuerpflichtige relevant an einer ausländischen Gesellschaft beteiligt, die sog. niedrig besteuerte passive Einkünfte erzielt, so sind ihnen solche Einkünfte u. U. hinzuzurechnen und im Inland zu versteuern. Eine niedrige Besteuerung liegt vor, wenn die Einkünfte der ausländischen Gesellschaft einer Ertragsteuerbelastung von weniger als 25 % unterliegen.

In der Praxis haben sich Modelle zur Umgehung der Niedrigbesteuerung i. S. d. Hinzurechnungsbesteuerung insbesondere durch Nutzung maltesischer Gesellschaften etabliert, die sich die formale Hochbesteuerung der maltesischen Gesellschaften zunutze machten. Im Rahmen dieser Modelle betrug die Ertragsteuerbelastung der ausländischen Gesellschaft zwar mindestens 25 %, jedoch wurde durch einen Steuererstattungsanspruch für die Gesellschafter wirtschaftlich eine geringere Steuerbelastung erzielt. So unterliegen konkret Gewinne einer Kapitalgesellschaft in Malta einem Steuersatz von 35 %. Allerdings sieht das maltesische Steuerrecht unter bestimmten Voraussetzungen einen Erstattungsanspruch für deren Gesellschafter in Höhe von 6/7 oder 5/7 der von der Gesellschaft gezahlten Körperschaftsteuer für bestimmte Zinsen und Lizenzgebühren vor. Um derartige Modelle zu unterbinden, sollen bei der Prüfung einer niedrigen Besteuerung künftig Erstattungs- oder

Anrechnungsansprüche der Gesellschafter berücksichtigt werden. Dadurch würden Malta-Gestaltungen in Zukunft wohl als niedrig besteuert gelten. Ob dies eine Hinzurechnungsbesteuerung auslöst, hängt allerdings weiterhin vor allem davon ab, ob die maltesische Gesellschaft den Nachweis einer tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit führen kann (§ 8 Abs. 2 AStG).

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

## **6.2. Einschränkende Anwendung der Umschaltklausel, § 20 Abs. 2 Satz 2 AStG-E**

Sieht das anzuwendende Doppelbesteuerungsabkommen für ausländische Betriebsstätte-einkünfte die Anwendung der Freistellungsmethode vor, ist gemäß der sog. Umschaltklausel stattdessen die Anrechnungsmethode zumindest dann anzuwenden, wenn die von der Betriebsstätte erzielten Einkünfte der Hinzurechnungsbesteuerung unterlägen, wäre die Betriebsstätte eine ausländische Gesellschaft.

Der Referentenentwurf sieht vor, dass die Umschaltklausel im Falle von Dienstleistungen, soweit die Betriebsstätte sich für die Dienstleistung eines Inlandsbeteiligten bedient oder einer diesem nahestehenden Person, die mit ihren Einkünften aus der von ihr beigetragenen Leistung im Inland steuerpflichtig ist, in allen noch offenen Fällen nicht mehr zur Anwendung kommt.

Hintergrund dieser Einschränkung des Anwendungsbereichs der Umschaltklausel ist - so die Begründung -, dass der Gesetzgeber im Jahre 1992 mit der Einführung der Umschaltklausel verhindern wollte, dass die Hinzurechnungsbesteuerung im Falle von Einkünften mit Kapitalanlagecharakter dadurch umgangen werden kann, dass an Stelle von Gesellschaften Betriebsstätten eingesetzt werden. Bis 2000 galt jedoch im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung sowie der an diese uneingeschränkt tatbestandlich anknüpfende Umschaltklausel im Zusammenhang mit Kapitalanlageeinkünften eine Ausnahme für den angemessenen Teil der Einkünfte, der auf von der ausländischen Betriebsstätte erbrachte Dienstleistungen entfällt. Indem mit der seit 2003 geltenden Verschärfung des AStG der Anwendungsbereich der Umschaltklausel auf sämtliche fiktiven Zwischeneinkünfte einer Betriebsstätte ausgeweitet wurde, entfiel auch eine Dienstleistungsausnahme.

Laut der Begründung verfolgte der Gesetzgeber ausweislich dieser gescheshistorischen Entwicklung aber nicht das Ziel, bei unbeschränkt Steuerpflichtigen, die ihre selbständige oder gewerbliche Tätigkeit (Dienstleistungen) durch eine ausländische Betriebsstätte ausüben, einen Übergang von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode herbeizuführen. Mit der beabsichtigten Einschränkung des Anwendungsbereichs der Umschaltklausel will der Gesetzgeber demnach insoweit wieder die ursprüngliche Ausnahme für bestimmte Dienstleistungen im Rahmen der Umschaltklausel gewähren.

Ob die Begründung konsistent ist, erscheint nicht ganz klar, denn die Dienstleistungsausnahme bei Einführung der Umschaltklausel im Jahre 1992 bestand nur im Zusammenhang mit den seinerzeit allein durch die Umschaltklausel erfassten Kapitalanlageeinkünften. Durch die Verschärfung des AStG im Jahre 2003 wurden hingegen sämtliche Einkünfte der Umschaltklausel unterworfen, also auch alle passiven Dienstleistungen. Dass nunmehr nur Dienstleistungen aus dem Anwendungsbereich der Umschaltklausel ausgenommen werden sollen, lässt sich steuersystematisch, insbesondere vor dem Hintergrund der 2003 erfolgten Ausweitung der Umschaltklausel über Kapitalanlageeinkünfte hinaus auf sämtliche Einkünfte (also auch alle passiven Dienstleistungen), nicht erklären und stellt daher u. U. eine steuerpolitisch motivierte Bereichsausnahme dar.

Beachtlich bleibt: Erbringt eine ausländische Betriebsstätte Dienstleistungen, so wird von dieser regelmäßig eine tatsächliche wirtschaftliche Tätigkeit ausgeübt. Demnach könnte in diesem Falle auch bereits nach derzeit geltender Rechtslage ein Übergang von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode nach der Umschaltklausel dann nicht erfolgen, wenn der Nachweis einer tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit zulässig ist und gelingt. Ob eine solche Entlastungsbeweiismöglichkeit nach dem Schlussurteil „Columbus Container Service“ des BFH vom 21.10.2009, I R 114/08, de lege lata zumindest bezüglich EU/EWR-Betriebsstätten besteht, erscheint derzeit als offen bzw. fraglich.

## **7. Verlagerung der Buchführung (§ 146 AO)**

### **7.1. Bisherige Regelung**

Mit dem Jahressteuergesetz 2009 (BGBl. 2008 I, S. 2794) wurde durch die neue Vorschrift des § 146 Abs. 2a AO mit Wirkung vom 25.12.2008 die Möglichkeit der Verlagerung der elektronischen Buchführung in das Ausland eingeführt.

Die Verlagerung der elektronischen Buchführung in einen Mitgliedstaat der EU oder einen Staat des EWR ist möglich, wenn die zuständige Stelle des Staates, in den die elektronische Buchführung verlagert werden soll, dem Zugriff auf die Daten aus Deutschland heraus zustimmt. Diese Zustimmung ist dem deutschen Fiskus vorzulegen.

Der zuständigen Finanzbehörde ist der Standort des Datenverarbeitungssystems und bei Beauftragung eines Dritten dessen Namen und Anschrift mitzuteilen.

Liegt eine der genannten Voraussetzungen nicht vor, kommt eine Verlagerung der elektronischen Buchführung nur über die Öffnungsklausel des § 146 Abs. 2a Satz 5 AO in Betracht. Dies gilt insbesondere für die Verlagerung in ein Drittland.

### **7.2. Geplante Neufassung des § 146 Abs. 2a AO**

Durch die geplante Neufassung des § 146 Abs. 2a AO soll die Verlagerung der elektronischen Buchführung ins Ausland vereinfacht werden. Unter den folgenden (kumulativen) Voraussetzungen soll einem Antrag des Steuerpflichtigen auf Verlagerung künftig stattgegeben werden:

- ▶ Der zuständigen Finanzbehörde ist der Standort des Datenverarbeitungssystems und bei Beauftragung eines Dritten dessen Namen und Anschrift mitzuteilen
- ▶ Der Steuerpflichtige ist in der Vergangenheit seinen steuerlichen Mitwirkungspflichten (§§ 90, 93, 97, 140 bis 147 und 200 Abs. 1 u. 2 AO) ordnungsgemäß nachgekommen
- ▶ Der Datenzugriff nach § 147 Abs. 6 AO ist in vollem Umfang möglich
- ▶ Die Besteuerung wird nicht beeinträchtigt

Die Möglichkeit der Verlagerung wird nicht mehr nur auf die Staaten der EU und des EWR beschränkt, sondern ist auch in andere Staaten möglich. Außerdem wird auf die bisher geforderte Zustimmung des ausländischen Staates zur Durchführung des Datenzugriffs verzichtet. Eine Öffnungsklausel für den Fall, dass eine der Voraussetzungen nicht erfüllt ist, gibt es in der Neufassung nicht mehr.

Mit der Neufassung wird klargestellt, dass auch nur ein oder mehrere Teile der elektronischen Buchführung oder der elektronischen Aufzeichnungen verlagert werden können.

Liegen der Finanzbehörde Umstände vor, die zu einer Beeinträchtigung der Besteuerung führen, ist die Bewilligung zu widerrufen und der Steuerpflichtige muss seine zuvor verlagerten elektronischen Bücher und sonstigen Aufzeichnungen wieder im Inland führen und



aufbewahren. Die geforderte Nichtbeeinträchtigung der Besteuerung umfasst die Erfüllung sämtlicher steuerlicher Pflichten und geht damit über die Erfüllung der Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten hinaus.

Die Gesetzesbegründung weist ausdrücklich darauf hin, dass die jeweilige Finanzbehörde nur für ihren örtlichen und sachlichen Zuständigkeitsbereich eine Bewilligung erteilen kann. Von der Steuerverwaltung erteilte Bewilligungen gelten daher nicht für die Zollverwaltung und umgekehrt.


Die Neuregelung soll einen Tag nach der Verkündung des Gesetzes in Kraft treten.

## 8. Änderungen im Erbschaftsteuergesetz

Im Erbschaftsteuergesetz werden die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der sog. Verschonungsoption, d. h. des 100 %igen Verschonungsabschlags, verschärft. Bisher konnte die Optionsverschonung angewendet werden, wenn das Verwaltungsvermögen auf Ebene der Gesellschaft, deren Anteile übertragen werden, maximal 10 % beträgt, während bei den nachgeordneten Gesellschaften für die jeweilige Muttergesellschaft insoweit kein Verwaltungsvermögen vorliegt, wenn die jeweils nachgeordnete Gesellschaft höchstens 50 % Verwaltungsvermögen hatte. Künftig ist für die Inanspruchnahme der Optionsverschonung auch bei den nachgeordneten Gesellschaften die 10 %ige Verwaltungsvermögengrenze zu erfüllen. Damit werden in Zukunft weniger Unternehmen in den Genuss der Optionsverschonung kommen.

Erstmals soll diese Regelung für Erwerbe gelten, die nach der Verkündung im Bundesgesetzblatt stattfinden. Somit bleibt bis zu diesem Zeitpunkt die derzeitige Rechtslage erhalten.

Im Bewertungsgesetz wird entsprechend des koordinierten Ländererlasses (BStBl. 2009 I, S. 698) klargestellt, dass die Vorschriften für die Bewertung nicht notierter Anteile an Kapitalgesellschaften und des Betriebsvermögens im vereinfachten Ertragswertverfahren (§§ 199 - 203 BewG) nur bei der Wertermittlung für Zwecke der Erbschaft und Schenkungsteuer zu berücksichtigen sind.

 <p><b>ERNST &amp; YOUNG</b> Quality In Everything We Do</p> <p>Ernst &amp; Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Mittlerer Pfad 15 70499 Stuttgart Telefon: (0711) 9881 - 0</p> <p>Internet: <a href="http://www.de.ey.com">http://www.de.ey.com</a></p>	<p>Verfasser:</p> <p><b>National Office Tax</b></p> <p>Copyright: Ernst &amp; Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft. Alle Rechte vorbehalten. Die Wiedergabe, Vervielfältigung, Verbreitung und/oder Bearbeitung sämtlicher Inhalte und Darstellungen des Beitrages sowie jegliche sonstige Nutzung ist nur mit vorheriger schriftlicher Zustimmung der Ernst &amp; Young GmbH gestattet. Es wird - auch seitens der jeweiligen Autoren - keine Gewähr und somit auch keine Haftung für die Richtigkeit, Aktualität und Vollständigkeit der Inhalte und Darstellungen übernommen. Diese Publikation ersetzt keine Steuerberatung.</p>
---	--