



Jahressteuergesetz 2010 – Referentenentwurf der Bundesregierung

[20.04.2010]

Von: **Christian Palm und Heiko Wunderlich**

Am 29.03.2010 wurde der Entwurf der Bundesregierung für ein Jahressteuergesetz 2010 vorgelegt. Der Entwurf des Jahressteuergesetzes 2010 enthält vielfach einfache, redaktionelle Anpassungen, Klarstellungen und technische Änderungen für die Gesetzesreformen der letzten Jahre, insbesondere für das System der Abgeltungsteuer. Eine grundsätzliche Änderung oder gar Reform einzelner Steuerarten und –gesetze ist im Referentenentwurf der Bundesregierung zum Jahressteuergesetz 2010 nicht vorgesehen.

Beschränkung der Änderungsmöglichkeit für Verlustvorträge nach § 10d Abs. 4 EStG

Oftmals stellt der Steuerpflichtige erst Jahre später fest, dass er Ausgaben als Werbungskosten in einem früheren Veranlagungszeitraum zum Abzug hätte bringen können und diese Ausgaben dann als Verlustvortrag mit später erzielten positiven Einkünften hätten verrechnet werden können. Nach BFH vom 17.09.2008 kann ein verbleibender Verlustvortrag gemäß § 10d Abs. 4 S. 1 auch dann gesondert festgestellt werden, wenn der Einkommensteuerbescheid für das Verlustentstehungsjahr bereits bestandskräftig geworden ist. Die neue Rechtsprechung ermöglichte es, für Veranlagungszeiträume, in denen keine positiven Einkünfte erzielt worden waren, aber negative Einkünfte wie etwa vorweggenommene Werbungskosten angefallen waren, diese negativen Einkünfte als verbleibenden Verlustvortrag erst erhebliche Zeit später nachträglich feststellen zu lassen. Der neue § 10d Abs. 4 S. 4 u. S. 5 EStG konterkariert die für Steuerpflichtige vorteilhafte Rechtsprechung des BFH und macht die Feststellung eines verbleibenden Verlustvortrages davon abhängig, dass der Einkommensteuerbescheid des Verlustentstehungsjahres noch nicht bestandskräftig geworden ist bzw. geändert werden kann.

Steuerbarkeit von durch Finanzinstitute gewährte Stillhalterprämien

Die Besteuerung von Stillhalterprämien umfasst jetzt auch die von Kreditinstituten im Rahmen von Optionsgeschäften gezahlten Stillhalterprämien.



Steuerbarkeit der durch ausländische Körperschaften (Stiftungen) gewährten Bezüge

Leistungen sonstiger Körperschaften wie etwa durch Stiftungen gewährte Bezüge werden gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG besteuert. Die bisherige Regelung ergreift nur inländische Körperschaften. Durch die Neuregelung im Jahressteuergesetz sollen auch Leistungen von vergleichbaren ausländischen Körperschaften besteuert werden.

Steuerbefreiung auch von inländischen Kapitalmaßnahmen und der Andienung von Wertpapieren im Rahmen von Vollrisikozertifikaten

Der Tausch von Gesellschaftsanteilen im Rahmen von Kapitalmaßnahmen erfolgt unter den Voraussetzungen von § 20 Abs. 4a EStG steuerfrei. Bisher galt die Befreiung allerdings nur für Anteilstausche ausländischer Gesellschaften. Durch das Jahressteuergesetz 2010 soll der Anwendungsbereich nun auch auf Kapitalmaßnahmen inländischer Gesellschaften ausgedehnt werden.

Aktien-, Umtausch- und Wandelanleihen sehen statt der Rückzahlung eines Geldbetrages die Andienung von Aktien oder ähnlichen Wertpapieren vor. Nach § 20 Abs. 4a EStG bleibt die Andienung von Aktien zur Erfüllung von Aktien- und Umtauschanleihen ohne steuerliche Auswirkungen – erst die Veräußerung der Aktien kann eine Besteuerung auslösen. Durch die Ausdehnung des Anwendungsbereichs der Vorschrift sollen nun auch sogenannte Vollrisikozertifikate mit Andienungsrecht erfasst werden.

Anwendung des Abgeltungsteuersatzes auf verdeckte Gewinnausschüttungen nur bei Nachweis der Versteuerung auf Ebene der Körperschaft

Bei verdeckten Gewinnausschüttungen führen die Einnahmen beim Empfänger zu Kapitaleinkünften, die grundsätzlich der Abgeltungsteuer- oder dem Teileinkünfteverfahren unterliegen. Steuersystematisch ist die Anwendung des privilegierenden Abgeltungsteuer- bzw. Teileinkünfteverfahrens nur gerechtfertigt, wenn die verdeckten Ausschüttungen auf Ebene der leistenden Körperschaft bereits der Körperschaftsteuer unterlagen. § 32d Abs. 2 Nr. 4 EStG n. F. nimmt verdeckte Gewinnausschüttungen vom System der Abgeltungsteuer bzw. des Teileinkünfteverfahrens aus und unterwirft diese damit dem persönlichen Steuersatz, wenn die verdeckten Gewinnausschüttungen das Einkommen der Körperschaft gemindert haben und damit nicht der Körperschaftsteuer unterlagen.



Möglichkeit der nachträglichen Änderung der Abgeltungsteuer durch die auszahlenden Stellen

Der neu eingefügte § 43a Abs. 3 S. 8 EStG soll es der auszahlenden Stelle im Rahmen ihres Kapitalertragsteuerabzuges ermöglichen, nachträglich bekannt gewordene Veränderungen der Bemessungsgrundlage für den Steuerabzug, etwa auch durch falsche Einschätzungen der Bank, in späteren Veranlagungszeiträumen durch Stornosteuerabzüge zu korrigieren. Die Korrektur soll sich beim Privatanleger steuerlich gleichfalls erst in dem Veranlagungszeitraum auswirken, in dem die Korrektur durch die auszahlende Stelle vorgenommen wird (§ 20 Abs. 3a EStG n. F.). Der Steuerpflichtige kann jedoch eine Korrektur des Steuerabzuges schon mit Wirkung für den Steuerentstehungszeitpunkt gemäß § 32d Abs. 4 geltend machen. Dazu muss er durch eine Bescheinigung der auszahlenden Stelle nachweisen, dass nicht eine doppelte Korrektur gleichzeitig durch die auszahlende Stelle nach § 43a Abs. 3 S. 8 EStG vorgenommen wird.

Befreiung der Veranlagungspflicht nur, soweit zutreffende Kapitalertragsteuer abgeführt wurde

Die redaktionelle Änderung des § 43 Abs. 5 EStG stellt nochmals klar, dass eine Befreiung von der Veranlagungspflicht entfällt, soweit die zutreffende Kapitalertragsteuer abgeführt wurde.

Ausdehnung der nachträglichen Teilentlastung von Kapitalertragsteuer für ausländische Rechtsträger auf alle Kapitaleinkunftsformen

Für ausländische Körperschaften, Personenvereinigung und Vermögensmassen gewährt § 44a Abs. 9 EStG eine nachträgliche Teilentlastung von einbehaltener Kapitalertragsteuer auf letztendlich 15 %. Damit soll eine Gleichstellung zum inländischen Körperschaftsteuersatz erreicht werden. Nunmehr wird klarstellend die Reduktion von einheitlich 15 % auf alle Kapitalerträge ausgedehnt. Damit fallen nunmehr etwa auch Zinsen unter die Entlastungsmöglichkeit, welche im Inland grundpfandrechtlich gesichert sind.

Aufgabe des strengen Korrespondenzprinzips in der Besteuerung von Versorgungsleistungen

Im Bereich der Einkünfte aus Versorgungsleistungen wird in § 22 Nr. 1b und 22 Nr. 1c EStG klargestellt, dass Einkünfte aus Versorgungsleistungen unabhängig davon steuer-



liche Einkünfte darstellen, ob sich der Abzug dieser Leistungen als Sonderausgaben beim Zahlungsverpflichteten steuerlich ausgewirkt hat. In finanzgerichtlichen Verfahren war zuvor geltend gemacht worden, entsprechend dem Korrespondenzprinzip müsste der Abzug der Leistungen als Sonderausgaben beim Zahlungsverpflichteten tatsächlich zur Minderung des Einkommens und damit zu einer Verringerung der Steuerbelastung geführt haben, um eine Besteuerung beim Versorgungsberechtigten auslösen zu können.

Ausschluss der Verlustbildung durch Veräußerung von Gegenständen des täglichen Gebrauchs

Durch Einfügung von § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 2 EStG n. F. soll ausgeschlossen werden, dass private Veräußerungsgeschäfte mit Gegenständen des täglichen Gebrauchs innerhalb der Haltefrist von einem Jahr steuerbar sind. Die Regelung zielt jedoch in erster Linie auf die Verhinderung von Steuerspar- und Verlustverrechnungsmöglichkeiten der Steuerpflichtigen. Nach der jüngsten Finanzrechtsprechung war es möglich, aus der Veräußerung von Kfz im Privatvermögen in einer Haltefrist von weniger als einem Jahr erlittene Verluste steuerlich geltend zu machen. Der Gesetzesbegründung nach soll die Berücksichtigung solcher Verluste mit der Neuregelung nun ausgeschlossen werden.

In § 23 Abs. 3 S. 9 EStG wird klargestellt, dass Verluste aus Grundstücksverkäufen und aus Verkäufen anderer Wirtschaftsgüter, die keine Wertpapiere sind, keine Altverluste vor Einführung der Abgeltungsteuer darstellen und nicht mit Gewinnen des § 20 Abs. 2 EStG verrechnet werden können.

§ 34 Abs. 3 S. 2 EStG stellt sicher, dass ermäßigt zu besteuernde Einkünfte mindestens mit dem Eingangssteuersatz von 14 % besteuert werden.

Ausschluss der Doppelförderung von Handwerkerleistungen

§ 35a Abs. 3 EStG statuiert für die Abzugsmöglichkeit von Handwerkerleistungen die Einschränkung, dass ein Abzug nur soweit gewährt wird, als nicht bereits andere Förderungen etwa durch öffentliche, verbilligte Darlehen oder steuerfreie Zuschüsse in Anspruch genommen wurden. Damit soll die doppelte Inanspruchnahme von Förderung einerseits durch das Einkommensteuergesetz und andererseits durch öffentliche Förderprogramme etwa der KfW-Bank oder von Programmen der Bundesländer ausgeschlossen werden.



Transferentschädigungen für den Wechsel von Sportlern aus dem Ausland künftig beschränkt steuerpflichtig

Transferentschädigungen für den Wechsel eines Sportlers sind nach einer Entscheidung des BFH aus 2009 bisher nicht steuerbar, da mit dem Transfer nicht notwendigerweise eine Rechtsübertragung i. S. v. § 21 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG erfolge. Deswegen wird nun durch § 49 Abs. 1 Nr. 2g EStG eine Steuerbarkeit von Transferentschädigungen im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht angeordnet. Ausgenommen bleiben lediglich Transferentschädigungen bis zur Bagatellgrenze von EUR 10.000, um Transfers im Amateursport nicht zu belasten.

Ausdehnung der Rückstellungen für Beitragsrückerstattungen zur Förderung der Solvabilität in der Versicherungswirtschaft

Im KStG ergibt sich eine bis 2013 gewährte, wesentliche Änderung für die Versicherungswirtschaft. § 34 Abs. 10b S. 3 i. V. m. § 21 Abs. 2 Nr. 2 EStG n. F. erlaubt, Rückstellungen für Beitragsrückerstattungen in höherem Umfang steuerlich geltend zu machen. Dadurch soll vermieden werden, dass Versicherungsunternehmen aus steuerrechtlichen Vorschriften gezwungen sind, ihre Beitragsrückstellungen aufzulösen und ihnen damit eine geringere Eigenmittelquote (Solvabilitätsspanne) zur Verfügung steht. Hintergrund ist die Annahme des Gesetzgebers, dass die Versicherungswirtschaft an den Finanzmärkten nur noch eine geringere Verzinsung erwirtschaften kann, sie damit nach dem KStG in zukünftig geringerem Umfang die Rückstellungen für Beitragsrückerstattungen beibehalten können und die Eigenmittelbildung mittelfristig weiter sinkt.

Abschaffung des Seeling-Modells im Umsatzsteuerrecht

Im Umsatzsteuerrecht sieht das Jahressteuergesetz 2010 hauptsächlich europarechtlich bedingte Änderungen vor. Die EG-Mehrwertsteuersystemrichtlinie bewirkt die Abschaffung des vom EuGH gewährten Seeling-Modells. Nach dem Seeling-Modell durfte ein Unternehmer ein Gebäude, das teilweise privat und teilweise betrieblich genutzt wurde, insgesamt dem Betriebsvermögen zuordnen und als Folge daraus unter hohem Liquiditätsvorteil zunächst die gesamte Vorsteuer für die Herstellung des Gebäudes in Anspruch nehmen. Zwar bleibt das Zuordnungswahlrecht des Unternehmers, gemischt genutzte Gebäude auch in vollem Umfang dem Unternehmen zuzuordnen, erhalten. In § 15 Abs. 1b UStG wird jedoch ein neuer Vorsteuerausschlusstatbestand eingefügt. Verwendet ein Unternehmer ein Grundstück sowohl für das Unternehmen als auch privat, ist der Vorsteuerabzug ausgeschlossen, soweit er nicht auf die Verwendung des Grundstückes für Zwecke des Unternehmens entfällt.



Die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers (Reverse Charge-Verfahren) soll auf steuerpflichtige Leistungen von Industrieschrott, Altmetallen und sonstigen Abfallstoffen und auch auf die Reinigung von Gebäuden erweitert werden.

Gewährung von Ausgleichsposten für betriebliche Anleger im InvStG

Im Investmentsteuergesetz wird für betriebliche Anleger eine regelmäßig ausgeübte Bilanzierungspraxis nunmehr gesetzlich festgeschrieben. Um Verzerrungen bei der Veräußerungsgewinnermittlung von Fondsanteilen zu vermeiden, wurden schon bisher Ausgleichsposten für zu versteuernde ausschüttungsgleiche Erträge und für zugewiesene Verluste aus der Anlage in Immobilienfonds gewährt, was nun gesetzlich vorgeschrieben werden soll.

Abschaffung der Malta-Modelle im AStG

Durch eine Neufassung des § 8 Abs. 3 AStG soll der Umgehung der Hinzurechnungsbesteuerung durch sogenannte Malta-Modelle entgegengewirkt werden. Die Hinzurechnungsbesteuerung zur Bekämpfung der Steuerflucht in Niedrigsteuerländer kommt bisher nur zur Anwendung, wenn Einkünfte durch Zwischengesellschaften in Ländern erzielt wurden, welche einen niedrigeren Steuersatz als 25 % aufweisen. Dieses Anwendungserfordernis schließen einige Niedrigsteuerländer aus, indem sie formal bei ihnen ansässige Zwischengesellschaften einem höheren Steuersatz unterwerfen, dann aber effektiv die Steuerlast durch fast immer zu gewährende Erstattungsansprüche auf unter 25 % reduzieren. Bei der Prüfung des Steuersatzes sollen zukünftig Erstattungs- und Anrechnungsansprüche eingerechnet werden.

Doppelbesteuerungsabkommen gewähren für die Einkünfte einer ausländischen Betriebsstätte in der Regel die Anwendung der Freistellungsmethode, d. h. die Einkünfte unterliegen allein der Besteuerungshoheit des Betriebsstättenstaates. Allerdings erfolgt gemäß der Umschaltmethode des § 20 Abs. 2 AStG (switch-over-clause) eine Anwendung der weniger günstigen Anrechnungsmethode, wenn die Einkünfte der Betriebsstätte einer Hinzurechnungsbesteuerung unterlägen, wäre die ausländische Betriebsstätte eine Zwischengesellschaft. Die Regelung des § 20 Abs. 2 AStG war in das Gesetz aufgenommen worden, um zu verhindern, dass eine Verlagerung von Steuersubstrat in Niedrigsteuerländer nicht durch die Gründung von Zwischengesellschaften, sondern lediglich durch Errichtung von Betriebsstätten erfolgt. § 20 Abs. 2 S. 2 AStG n. F. schließt nunmehr die Anwendung der Umschaltklausel aus, wenn die ausländische Betriebsstätte zur Erledigung von Dienstleistungen sich eines inländischen Steuerpflichtigen bedient, der die von ihm beigetragene Leistung im Inland versteuert. Nach



der Gesetzesbegründung soll in diesem Fall die Anwendung der Freistellungsmethode nicht versagt werden.

Ausdehnung des zehnprozentigen Verwaltungsvermögenstests im Optionsmodell des ErbStG

Übt ein Erbe von Betriebsvermögen im Rahmen der Begünstigungsregeln die Option zur vollen Steuerbefreiung aus, galt der zehnprozentige Verwaltungsvermögenstest bisher nur auf der Ebene von Obergesellschaften. Tochterunternehmen konnten hingegen eine Verwaltungsvermögensquote von bis zu 50 % aufweisen, ohne dass die Optionsverschonung entfiel. Künftig dürfen auch nachgeordnete Gesellschaften über einen Verwaltungsvermögensanteil von höchstens 10 % verfügen, um die Option zur vollen Verschonung in Anspruch nehmen zu können.

Umfassender Einsatz der Steuer-Identifikationsnummer

Die Identifikationsnummer ist nun durch die Meldebehörden für lohnsteuerliche Zwecke und durch die auszahlende Stelle bei Schenkungen von Wertpapieren für schenkungsteuerliche Zwecke mitzuteilen. Der Steuerpflichtige muss sie auch bei Stellung eines Freistellungsauftrages angeben.

Erleichterung der Verlagerung der elektronischen Buchführung ins Ausland

In der Abgabenordnung ist nun mit § 146 Abs. 2a AO n. F. eine Erleichterung der Verlagerung einer elektrischen Buchführung vorgesehen. Bisher konnte eine Verlagerung der elektrischen Buchführung in einen EU/EWR-Staat erfolgen, wenn die zuständigen Behörden des Auslandsstaates dem Datenzugriff durch die deutsche Finanzverwaltung in einer besonderen Mitteilung zugestimmt hatten. Durch die Neufassung soll die Verlagerung der Buchführung ermöglicht werden, wenn der Datenzugriff der Finanzverwaltung in vollem Umfang möglich ist und die deutsche Besteuerung nicht beeinträchtigt wird. Die Verlagerung braucht nicht mehr in EU/EWR-Staaten zu erfolgen, sondern kann in alle Staaten stattfinden, welche den Zugriff und das Besteuerungsrecht der deutschen Finanzverwaltung nicht beeinträchtigen.



Umsetzung von Konsultationsvereinbarungen per Rechtsverordnung

Nach § 2 Abs. 2 AO n. F. sollen völkerrechtliche Konsultationsvereinbarungen über die Beilegung von Schwierigkeiten oder Zweifeln in der Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen per Rechtsverordnung des Bundesministeriums der Finanzen in bindendes materielles Recht transformiert werden. Damit soll Bedenken der Rechtsprechung begegnet werden, welche eine Gesetzeswirkung für die Anwendung der völkerrechtlichen Vereinbarungen gefordert hatte.

Fazit

Bei den vorstehenden Vorschlägen des Referentenentwurfs der Bundesregierung für ein Jahressteuergesetz 2010 darf nicht außer Acht gelassen werden, dass es sich um ein sehr frühes Stadium des Gesetzgebungsprozesses handelt. Durch die Diskussion in der Regierungskoalition, durch Einwendungen der Bundesländer oder durch Engagement der Verbände und der Wirtschaft können sich in den weiteren Gesetzgebungsschritten noch gewichtige Änderungen ergeben. Wir werden Sie darüber zeitnah auf dem Laufenden halten.