



## AXER PARTNERSCHAFT

Rechtsanwälte Wirtschaftsprüfer Steuerberater

Köln • Düsseldorf

Dürener Straße 295  
50935 Köln

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

Grüner Str. 33  
40239 Düsseldorf

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

Eine Einheit der axis-Beratungsgruppe

## Die Änderungen 2007 im EStG

Stand: 04.01.2007

### Inhaltsverzeichnis

1. Einführung .....	3
2. Die Änderungen bei der Einkommensteuer .....	4
Arbeitszimmer .....	4
Kürzung der Entfernungspauschale .....	5
Abzug „wie“ Werbungskosten ab 2007 für Fernpendler .....	6
Unterschiede bei der Entfernungspauschale 2006/2007 .....	7
Auswirkung bei öffentlichen Verkehrsmitteln .....	7
Unfallkosten .....	8
Weitere Hinweise .....	9
Familienheimfahrten bei doppelter Haushaltsführung .....	9
Pauschalierung des Arbeitgebers .....	10
Auswirkung auf den Firmenwagen .....	12
Auswirkungen auf den Betriebsausgabenabzug .....	12
Anmerkung zur gesetzlichen Änderung .....	13
Berücksichtigung von Kindern .....	14
Die neue Reichensteuer .....	16
Aufhebung der Steuerfreiheit für Abfindungen aus Rentenansprüchen .....	17



Realteilung .....	18
Umlagenfinanzierte Pensionskassen .....	18
Neue Pauschalierungsmöglichkeit bei Sachzuwendungen .....	19
Fehlerberichtigung bei der Entfernungspauschale .....	20
Abfindungen .....	20
Kaufleute .....	20
Möglichkeit der Bilanzänderung .....	20
Progressionsvorbehalt und die neue Reichensteuer .....	21
Änderung bei der Antragsveranlagung .....	21
Altersvorsorge als steuerpflichtiger Lohn .....	22
Gewerbliche Abfärberegeln .....	22
Anzeigepflicht von Notaren .....	23
Beihilfen aus öffentlichen Mitteln .....	23
Steuerfreiheit von Stipendien .....	23
Kein Betriebsausgabenabzug bei Schätzungszuschlägen .....	23
Lohnsteueranmeldung .....	23
Nachweis Altersversorgungsaufwendungen .....	24
Riester-Rente .....	24
Rentenbezugsmeldung .....	24
Haushaltsnahe Dienstleistungen .....	24
Beschränkte Steuerpflicht .....	24
Beschränkt Steuerpflichtig und Rechteveräußerung .....	24
Steuerpflicht für Bodenpersonal von Luftfahrtgesellschaften .....	25
Steuerabzug bei beschränkt Steuerpflichtigen nach § 50a EStG .....	25
Zinsen und Lizenzen im Verhältnis zur Schweiz .....	25



## Die Änderungen 2007 im EStG

### 1. Einführung

Selten gab es zu einem Jahreswechsel so viele Steueränderungen wie dieses Mal. Es soll sich insgesamt um über 300 verschiedene Neuerungen drehen, die 21 Gesetze betreffen. Dabei geht es nicht nur um die gekürzte Entfernungspauschale und den verminderten Sparerfreibetrag aus dem Steueränderungsgesetz 2007 oder die erhöhte Umsatz- und Versicherungsteuer aus dem Haushaltsbegleitgesetz 2006.

Besonders das Omnibuspaket Jahressteuergesetz sowie das SEStEG bringen eine Fülle von kleinen und großen Änderungen, die zum Teil sogar bereits rückwirkend ab 2006 oder in allen offenen Fällen gelten.

Die nachfolgenden Erläuterungen sollen einen Überblick zu den wichtigsten Änderungen geben.

Wegen der Fülle an Neuerungen, Anpassungen, gesetzlichen Klarstellungen und Reaktionen auf die Finanzrechtsprechung wird dieser Beitrag fachlich in drei Teile gesplittet:

1. Umgestaltungen, die vorrangig Kapitalanleger betreffen
2. Sonstige Änderungen im Bereich des EStG
3. Neuerungen in anderen Gesetzen

Die Beiträge beinhalten folgende Gesetzespakete:

Die einzelnen Gesetze im Überblick
Haushaltsbegleitgesetz 2006, 29.6.2006, BGBl I 2006, S. 1402
Steueränderungsgesetz 2007, 19.7. 2006, BGBl I 2006, S. 1652
Investitionszulagengesetz 2007, 15.7. 2006, BGBl I 06, S. 1614 sowie Gesetz zur Änderung des Investitionszulagengesetzes 2007, 29.11.2006, BT Drs. 16/3651
Jahressteuergesetz 2007, BT Drs. 16/3325, 16/2712, 16/3036
Energiesteuergesetz, 15.7.06, BGBl I 2006, S. 1534
Erstes Gesetz zum Abbau bürokratischer Hemmnisse insbesondere in der mittelständischen Wirtschaft, 22.8.06, BGBl I 2006, S. 1970
Föderalismusreform-Begleitgesetz, 5.9. 2006, BGBl I 06, S. 2098
Gesetz zur Änderung des Grundgesetzes, 28.8. 2006, BGBl. I 2006, S.2034
Gesetz über elektronische Handelsregister und Genossenschaftsregister sowie das Unternehmensregister (EHUG), 10.11. 2006, BGBl I 2006, 2553
Übernahmerichtlinie, 14.7. 2006, BGBl I 2006, S. 1426



Gesetz zur Einführung der Europäischen Genossenschaft; 17.8. 2006, BGBl I 2006, S. 1911
Gesetz zur Einführung des Elterngeldes, 5.12.2006, BGBl I 2006, S. 2748
Alterseinkünftegesetz, 5.7.2004, BGBl I 2004, 1427
Zweites Gesetz zur Änderung des Umwandlungsgesetzes, BR Drs. 548/06, 11.8. 2006, BT Drs. 16/2919, 12.10.2006
Gesetz zur Schaffung deutscher Immobilien-Aktiengesellschaften mit börsennotierten Anteilen, BR Drs. 779/06, 3.11.2006
Gesetz zur Erleichterung der Unternehmensnachfolge, BR Drs. 778/06, 3.11.2006
Sozialversicherungsentgeltverordnung, 8.11.2006, BT Drs. 16/3325
Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG), 7.12.2006, BGBl 2006 I S. 2782
Gesetz zur Änderung des Gesetzes über das Branntweinmonopol und von Verbrauchsteuergesetzen, 15.7.2006, BGBl 2006 I S. 1594
Drittes Gesetz zur Änderung des Kraftfahrzeugsteuergesetzes, 8.11.2006, BT Drs. 16/3314
Drittes Gesetz zur Änderung von Verbrauchsteuergesetzen, 16.10.2006, BT Drs. 16/2951
Gesetz über die Festsetzung der Beitragssätze in der gesetzlichen Rentenversicherung und der Beiträge und Beitragszuschüsse in der Alterssicherung der Landwirte für das Jahr 2007, 2.11.2006, BT Drs. 16/3268
Gesetz zur Änderung des Betriebsrentengesetzes und anderer Gesetze, (Sozialversicherungs-Rechengrößengesetz 2007) 26.10.2006, BR Drs. 741/06
Verordnung zur Einführung dauerhafter Identifikationsnummern in Besteuerungsverfahren und zur Änderung der Zweiten Bundesmeldedatenübermittlungsverordnung, 28.11.2006, BGBl I 2006, S. 2726

## **2. Die Änderungen bei der Einkommensteuer**

### **Arbeitszimmer**

Der Betrag von 1.250 Euro bei Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer nach § 4 Abs. 5 Nr. 6b EStG wird gestrichen. Hiernach können Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer bis zu 1.250 Euro als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden, wenn die betriebliche oder berufliche Nutzung mehr als 50 Prozent der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit beträgt oder für die Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht.

Ab dem VZ 2007 werden die Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer nur noch dann steuermindernd als Betriebsausgaben oder Werbungskosten berücksichtigt, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit bildet (BMF 7.1.2004, IV A 6 - S 2145 - 71/03, BStBl 2004 I S. 143; 14.9.2004, IV B 2 - S 2145 - 7/04, BStBl



2004 I S. 861; 21.6.2005, IV B 2 - S 2145 - 16/05). Diese Einschränkung gilt sowohl bei den Überschuss- als auch den Gewinneinkünften. Das soll bis zu 300 Millionen Euro pro Jahr mehr Steuereinnahmen bringen.

Nach der Rechtsprechung des BFH gilt hierbei ein qualitativer Mittelpunktsgriff; dies bedeutet, dass es darauf ankommt, ob im häuslichen Arbeitszimmer die für die Tätigkeit prägenden Arbeiten verrichtet werden (Urteile vom 13.11.2002, BStBl II 2004, 59, 62 und 65).

Als Begründung des Wegfalls führt der Gesetzgeber an, dass der Bundesrechnungshof im Jahr 2003 festgestellt habe, dass die Regelung zum Arbeitszimmer nicht wie eigentlich beabsichtigt zur Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens geführt hat. Die Abgrenzung zur privaten Lebenssphäre sei mit hohem Verwaltungsaufwand verbunden und sehr streitanfällig. Im Interesse einer Verwaltungsvereinfachung und Gleichmäßigkeit der Besteuerung sollte daher der Betriebsausgaben-/Werbungskostenabzug nur noch zugelassen werden, wenn das häusliche Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bilde. Im Übrigen habe das Bundesverfassungsgericht die Möglichkeit einer Einschränkung der Abzugsfähigkeit der Aufwendungen ausdrücklich für sachlich gerechtfertigt gehalten (BVerfGE 101, 297 [311]).

Durch die Einschränkung kommt ab 2007 der Frage eine noch größere Bedeutung zu, ob es sich um ein außerhäusliches Arbeitszimmer ohne Abzugsbeschränkung handelt. Dieses Büro kann sich sogar im gleichen Mehrfamilienhaus befinden, in dem auch die eigene Wohnung liegt. Auch bei Vermietung eines Büroraums vom Arbeitnehmer an den Arbeitgeber kann der Kostenabzug verbleiben (BMF 13.12.2005, IV C 3 - S 2253 - 112/05, BStBl 2006 I S. 4).

**Hinweis:** Vom Abzugsverbot nicht betroffen sind Aufwendungen für Arbeitsmittel wie z.B. Schreibtisch, Bücherregal und PC. Denn hierbei handelt es sich um nicht zur Ausstattung des Arbeitszimmers gehörende Arbeitsmittel (BMF 7.1.2004, IV A 6 - S 2145 - 71/03, BStBl I S.143, Rz. 20). Diese Aufwendungen sind weiterhin bei betrieblicher/beruflicher Veranlassung als Betriebsausgaben oder Werbungskosten zu berücksichtigen.

### Kürzung der Entfernungspauschale

Bis Ende 2006 erhalten Arbeitnehmer und Selbständige wegen der Aufwendungen für die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte/Betriebsstätte eine verkehrsmittelunabhängige Entfernungspauschale von 30 Cent für jeden vollen Entfernungskilometer. Bei der Ermittlung der Einkünfte werden diese Aufwendungen als Erwerbsaufwendungen (Betriebsausgaben/Werbungskosten) abgezogen.

Wegen der Verbindung auch zur Wohnung handelt es sich bei den Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte/Betriebsstätte nach der Gesetzesbegründung um gemischte Aufwendungen, die auch die Lebensführung betreffen. Hier sei es dem Gesetzgeber möglich, über den Umfang der Abziehbarkeit und Nichtabziehbarkeit zu entscheiden. Bereits nach bisheriger Rechtslage seien deshalb die Aufwendungen für die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nur begrenzt abziehbar. Es sei dem Gesetzgeber darüber hinaus aber auch möglich, die Aufwendungen grundsätzlich als nicht abzugsfähige Ausgaben zu qualifizieren. Die notwendige Haushaltskonsolidierung erfordere eine derartige Einordnung.



Auf Grund des Vorliegens von gemischten Aufwendungen ordnet der Gesetzgeber die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte/Betriebsstätte ab 2007 der Privatsphäre zu. Er geht davon aus, dass die Berufssphäre erst am „Werkstor“ beginnt. Zur Absicherung wird in der Gesetzesbegründung die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts aus dem Jahre 2002 zur doppelten Haushaltsführung zitiert (BVerfG v. 4.12.2002, BVerfGE 107, 27, 50), wonach es eine Grundentscheidung des deutschen Einkommensteuerrechts sei, die steuerrechtlich erhebliche Berufssphäre nicht erst am Werkstor beginnen zu lassen.

Der Gesetzgeber habe bei der Schaffung einfachgesetzlichen Rechts einen weiten Einschätzungs- und Gestaltungsspielraum, der grundsätzlich auch die Entscheidung mit einschließt, einfachgesetzliche Grundentscheidungen zu ändern. Eine solche Änderung hat der Gesetzgeber nunmehr hinsichtlich der steuerrechtlichen Qualifikation von Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte/Betriebsstätte mit Wirkung ab 2007 vorgenommen. Die erhoffte Mehreinnahmen sollen bis zu 2,5 Milliarden Euro jährlich betragen.

### **Abzug „wie“ Werbungskosten ab 2007 für Fernpendler**

Ab 2007 sind Aufwendungen für die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bzw. /Betriebsstätte generell nicht mehr als Werbungskosten/Betriebsausgaben (Erwerbsaufwendungen) abziehbar. Alle Fahrten zur Arbeit, Betrieb oder Praxis gelten als privat veranlasst. Die bisherige Regelung in § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 EStG wurde daher gestrichen und eine neue Regelung in § 9 Abs. 2 EStG eingeführt.

Hiernach sind die Aufwendungen des Arbeitnehmers für die Wege zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte und für Familienheimfahrten keine Werbungskosten. Zur Abgeltung erhöhter Aufwendungen für die Wege ist ab dem 21. Entfernungskilometer eine Entfernungspauschale von 0,30 Euro wie Werbungskosten anzusetzen. Aus dem Wort „wie“ wird ersichtlich, dass es sich bei der Entfernungspauschale nicht mehr um Werbungskosten handelt, sie aber technisch als solche zu behandeln sind. Dies hat z.B. zur Folge, dass der Arbeitnehmer-Pauschbetrag von 920 Euro und das Verfahren bei der Eintragung eines Freibetrags auf der Lohnsteuerkarte auf sie in gleicher Weise wie bei „echten“ Werbungskosten anzuwenden ist.

**Hinweis:** Die Finanzverwaltung hat ein Einführungsschreiben zu den Entfernungspauschalen ab 2007 veröffentlicht (BMF 1.12.2006, IV C 5 - S 2351 - 60/06). Dies ersetzt die bisherige Verfügung zu den Entfernungspauschalen aus dem Jahr 2001.

Die Entfernungspauschale gilt nicht für Flugstrecken und Strecken mit steuerfreier Sammelbeförderung nach § 3 Nr. 32 EStG. Aufwendungen für die Wege vom Beschäftigungsort zum Ort des eigenen Hausstands und zurück (Familienheimfahrten) können jeweils nur für eine Familienheimfahrt wöchentlich wie Werbungskosten abgezogen werden. Zur Abgeltung der Aufwendungen für eine Familienheimfahrt ist eine Entfernungspauschale von 0,30 Euro für jeden Kilometer anzusetzen. Aufwendungen für Familienheimfahrten mit einem überlassenen Kraftfahrzeug werden nicht berücksichtigt.

Hat der Arbeitnehmer keine sonstigen Werbungskosten, dann wirkt sich die Entfernungspauschale – bei Zugrundelegung von 220 Arbeitstagen jährlich – steuerlich nur noch aus, wenn die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mindestens 34 km beträgt. Arbeitnehmer, die weit entfernt von ihrem Wohnort arbeiten, sind am stärksten von der Kürzung betroffen. So hat ein lediger Arbeitnehmer mit 48.000 Euro Bruttoeinkommen, der mehr als 20 Kilometer



Wegstrecke täglich zurücklegt, pro Jahr zukünftig 528 Euro weniger. Das sind 44 Euro pro Monat.

### Unterschiede bei der Entfernungspauschale 2006/2007

Entfernung in Km	Pauschale 2006	Pauschale 2007
20	1.320	0
30	1.980	660
40	2.640	1.320
50	3.300	1.980

Durch die Entfernungspauschalen sind sämtliche Aufwendungen abgegolten, die durch die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und durch die Familienheimfahrten bei einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung veranlasst sind. Behinderte Menschen, deren Grad der Behinderung

- mindestens 70 beträgt,
- weniger als 70, aber mindestens 50 beträgt und die in ihrer Bewegungsfähigkeit im Straßenverkehr erheblich beeinträchtigt sind,

können an Stelle der Entfernungspauschalen die tatsächlichen Aufwendungen für die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und für die Familienheimfahrten ansetzen; dies gilt auch für etwaige Aufwendungen für öffentliche Verkehrsmittel. Bei diesem Personenkreis werden die tatsächlichen Aufwendungen auch für die ersten 20 km berücksichtigt.

Absetzbar sind über die Entfernungspauschale höchstens 4.500 Euro im Kalenderjahr. Ein höherer Betrag ist anzusetzen, soweit der Arbeitnehmer einen eigenen oder ihm zur Nutzung überlassen Kraftwagen benutzt.

### Auswirkung bei öffentlichen Verkehrsmitteln

Für Bus- und Bahnfahrer sind somit maximal 4.500 Euro über die Pauschale absetzbar, höhere Aufwendungen können auch nicht über die Vorlage von Fahrkarten geltend gemacht werden.

Nach der Statistik für das Jahr 2004 ergeben sich folgende Anteile für die Wege zur Betriebs- oder Arbeitsstätte:

	PKW	Öffentliche V.	Sonstige	insgesamt
unter 10 km	53%	11%	36%	52%
10 – 25 km	82%	16%	2%	31%
26 – 50 km	86%	13%	1%	12%
über 50 km	82%	16%	2%	5%



**Beispiel:** Ein Arbeitnehmer fährt an 220 Arbeitstagen mit der Bahn zur Arbeit. Die kürzeste Straßenverbindung beträgt 100 km.

Entfernungspauschale 2006:	
220 Arbeitstage × 100 km × 0,30 €	6.600
Höchstbetrag (WK)	4.500
Entfernungspauschale 2007:	
220 Tage × 80 km (100 – 20 km) × 0,30 €	5.280
Höchstbetrag (wie WK)	4.500

Aufwendungen für die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel können bisher zusätzlich berücksichtigt werden, soweit sie die Entfernungspauschale übersteigen (§ 9 Abs. 2 Satz 2 EStG). Diese Sonderregelung entfällt ab 2007. Dies soll der Vereinfachung dienen, weil damit die Vergleichsrechnung entfällt, die nach der BFH-Rechtsprechung sogar tageweise vorzunehmen ist.

Die Neuregelungen zur Entfernungspauschale enthalten somit keine Sonderregelung mehr für die Aufwendungen für öffentliche Verkehrsmittel. Folgeauswirkungen ergeben sich für die Pauschalierung von Fahrtkostenzuschüssen des Arbeitgebers sowie beim Jobticket.

Beispiel: Der Arbeitnehmer nutzt für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Entfernung 6 km an 220 Arbeitstagen) öffentliche Verkehrsmittel. Das Ticket kostet monatlich 50 Euro.

2006	
Entfernungspauschale (220 Arbeitstage × 6 km × 0,30 €)	396
Tatsächliche Aufwendungen für öffentliche Verkehrsmittel	600
Als Werbungskosten zu berücksichtigen	600
2006	
Wie Werbungskosten zu berücksichtigen	0

### Unfallkosten

Bisher konnten neben der Entfernungspauschale zusätzlich Unfallkosten auf dem Weg zur Arbeit als außergewöhnliche Kosten steuermindernd als Werbungskosten berücksichtigt werden. Diese Beurteilung ergab sich zwar nicht aus der bisherigen gesetzlichen Regelung, wonach der mit der Entfernungspauschale sämtliche Aufwendungen für das Zurücklegen der Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und für Familienheimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung abgegolten sind, sondern lediglich aus der Gesetzesbegründung zum Gesetz zur Einführung einer Entfernungspauschale (BT-Drucksache 14/4631).

An dieser Ausnahmeregelung hält der Gesetzgeber nicht mehr fest. Daher fallen ab 2007 auch die Unfallkosten generell unter die Abgeltungswirkung der beschränkten Entfernungspauscha-



len. Insoweit wird die Ausnahmeregelung nach Tz. 3 des BMF-Schreibens vom 11.12.2001 (BStBl 2001 I S. 994) aufgehoben.

Das Abzugsverbot für Unfallkosten gilt unabhängig davon, ob die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mehr als 20 km beträgt oder nicht. Es kommt auch nicht darauf an, ob sich der Unfall innerhalb oder außerhalb der 20 km-Zone zur Arbeitsstätte ereignet. Auch im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung sind die Unfallkosten nicht mehr separat absetzbar.

### Weitere Hinweise

Zur Ermittlung der beschränkten Entfernungspauschale wird auch 2007 wie bisher die kürzeste Straßenverbindung zu Grunde gelegt. Eine andere als die kürzeste Straßenverbindung kann zugrunde gelegt werden, wenn diese offensichtlich verkehrsgünstiger ist und vom Arbeitnehmer regelmäßig für die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte benutzt wird.

- Hat ein Arbeitnehmer mehrere Wohnungen, so sind die Wege von einer Wohnung, die nicht der Arbeitsstätte am nächsten liegt, nur zu berücksichtigen, wenn sie den Mittelpunkt der Lebensinteressen des Arbeitnehmers bildet und nicht nur gelegentlich aufgesucht wird.
- Bei Fahrgemeinschaften ist unverändert jedem Teilnehmer der Fahrgemeinschaft die Entfernungspauschale zu gewähren.
- Die Entfernungspauschale gilt nicht für Flugstrecken und Strecken mit steuerfreier Sammelbeförderung durch den Arbeitgeber (§ 3 Nr. 32 EStG).
- Auf Grund des Rabatt-Freibetrags (§ 8 Abs. 3 EStG) steuerfreie Sachbezüge für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mindern den abziehbaren Betrag. Ist der Arbeitgeber dabei selbst der Verkehrsträger, ist der Preis anzusetzen, den ein dritter Arbeitgeber an den Verkehrsträger zu entrichten hat.

### Familienheimfahrten bei doppelter Haushaltsführung

Als weitere Härtefallregelung wird ab 2007 die bisherige Rechtslage zu den Familienheimfahrten bei beruflich begründeter doppelter Haushaltsführung inhaltlich unverändert übernommen. Aufwendungen für die Wege vom Beschäftigungsort zum Ort des eigenen Hausstands und zurück (Familienheimfahrten) können jeweils nur für eine Familienheimfahrt wöchentlich wie Werbungskosten abgezogen werden. Zur Abgeltung der Aufwendungen für eine Familienheimfahrt ist eine Entfernungspauschale von 30 Cent pro Kilometer zwischen dem Ort des eigenen Hausstands und dem Beschäftigungsort anzusetzen. Die Entfernung zwischen Beschäftigungsort und Wohnort ist also nicht um zwanzig Kilometer zu kürzen.

**Hinweis:** In den Fällen der Firmenwagengestellung ist für eine Familienheimfahrt auch weiterhin kein geldwerter Vorteil anzusetzen (§ 8 Abs. 2 S. 5 EStG). Allerdings scheidet dadurch wie schon bisher ein Werbungskostenabzug aus.

Unfallkosten auf einer Familienheimfahrt sind allerdings ab 2007 nicht mehr zusätzlich zur Entfernungspauschale abziehbar, sondern mit dem Ansatz der Entfernungspauschale abgegolten.



## Pauschalierung des Arbeitgebers

Der Arbeitgeber kann die Lohnsteuer pauschal mit 15 Prozent erheben für

- Sachbezüge in Form der unentgeltlichen oder verbilligten Beförderung eines Arbeitnehmers zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Firmenwagen, Jobticket)
- zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn geleistete Zuschüsse zu den Aufwendungen des Arbeitnehmers für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte.

Eine Pauschalversteuerung ist aber nur bis zu dem Betrag zulässig, den der Arbeitnehmer wie Werbungskosten geltend machen könnte, wenn die Bezüge nicht pauschal besteuert würden (§ 40 Abs. 2 S. 2 EStG). Die Pauschalversteuerung führt auch zur Sozialversicherungsfreiheit. Die Begrenzung der Entfernungspauschale hat auch Auswirkung auf die Höhe des Pauschalierungsvolumens.

**Beispiel:** Dem Arbeitnehmer steht für die Pendelfahrten zur Arbeit (Entfernung 18 km) ein Firmenwagen mit einem Bruttolistenpreis von 25.000 Euro zur Verfügung.

2006	
0,03 % von 25.000 € × 18 km × 12 Monate	1.620
Pauschalversteuerung 15 %, maximal Entfernungspauschale	
220 Arbeitstagen × 18 km × 0,30 €	1.188
Zu versteuern über Lohnsteuerkarte, Sozialversicherungspflicht	
1.620 – 1.188	432
2007	
Geldwerter Vorteil für die Fahrten Wohnung-Arbeit	
0,03 % von 25.000 € × 18 km × 12 Monate	1.620
Pauschalversteuerung 15 %, maximal Entfernungspauschale	
Entfernung unter 20 km	0
Zu versteuern über Lohnsteuerkarte, Sozialversicherungspflicht	1.620

**Beispiel:** Der Arbeitnehmer erhält für die 30 Entfernungskilometer zur Arbeit einen Fahrtkostenzuschuss in Höhe der Entfernungspauschale, der pauschal versteuert werden soll.

2006	
Zuschuss, der mit 15 % pauschal versteuert werden kann	
220 Arbeitstage × 30 km × 0,30 €	1.980
2007	
	1.188



Zuschuss, der mit 15 % pauschal versteuert werden kann	
220 Tage × 10 km (30 – 20 km) × 0,30 €	660

Zahlt der Arbeitgeber den Zuschuss 2006 in Höhe von 1.980 Euro auch ab 2007 weiter, muss ein Betrag von 1.320 (1.980 – 660) Euro über Lohnsteuerkarte mit Sozialversicherungspflicht versteuert werden.

### Beispiel zum Job-Ticket

Entfernung zur Arbeit	25 km
Geldwerter Vorteil im Jahr 12 x 50	600
Rechnung bis Ende 2006:	
220 Tage x 25 km x 0,30 €	1.650
Pauschalierungsfähig	600
Rechnung ab 2007:	
220 Tage x 5 km x 0,30 €	330
Pauschalierungsfähig	330
Erfassung über die Lohnsteuerkarte	270

**Hinweis:** Würde der Arbeitnehmer der Firma für die Gestellung des Job-Tickets monatlich mindestens sechs Euro erstatten, müsste der gesamte Vorgang nicht versteuert werden, da er unter der Freigrenze von 44 Euro bleibt.

**Beispiel:** Der Arbeitgeber überlässt dem Arbeitnehmer monatlich ein Job-Ticket für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte.

Vom Arbeitgeber bezahlter Preis	50
davon 96 % (R 31 Abs. 2 Satz 9 LStR)	48
Zuzahlung des Arbeitnehmers	4
Vorteil des Arbeitnehmers	44
Zuschuss, der mit 15 % pauschal versteuert werden kann	
220 Tage × 10 km (30 – 20 km) × 0,30 €	660

Sofern der Arbeitnehmer keine weiteren Sachbezüge erhält, die nach § 8 Abs. 2 EStG zu bewerten sind, bleibt der Vorteil wegen der monatlich zu beachtenden 44-Euro-Freigrenze für Sachbezüge außer Ansatz.



### Auswirkung auf den Firmenwagen

Durch die Beschränkung der Entfernungspauschale ab 2007 ergeben sich keine Folgeauswirkungen auf die Höhe des geldwerten Vorteils, wenn der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer einen Firmenwagen zur privaten Nutzung und für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zur Verfügung stellt:

- Bei Anwendung der Bruttolistenpreisregelung ist der geldwerte Vorteil für die Privatnutzung mit monatlich 1 Prozent des Bruttolistenpreises anzusetzen.
- Kann das Fahrzeug auch für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte genutzt werden, erhöht sich der Wert pro Monat um 0,03 Prozent für jeden Entfernungskilometer und somit auch unter 20 Entfernungskilometer für die Pendelfahrten zur Arbeit.
- Bei der Fahrtenbuchmethode sind wie bisher die anteiligen Aufwendungen als geldwerter Vorteil anzusetzen, die auf die Privatfahrten und die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte entfallen (§ 8 Abs. 2 S. 4 EStG).

### Auswirkungen auf den Betriebsausgabenabzug

Entsprechend der Neuregelung zur Beschränkung der Entfernungspauschale bei Arbeitnehmern sind auch die Aufwendungen für die Wege zwischen Wohnung und Betriebsstätte nicht mehr als Betriebsausgaben abziehbar (§ 4 Abs. 5a EStG). Auch die vorgenannten Regelungen für Fernpendler über 20 Kilometer, Behinderte und Familienheimfahrten sind auf Selbständige übertragen worden.

- Bei betrieblicher Nutzung eines Kfz von mehr als 50 Prozent sind die nicht als Betriebsausgaben abziehbaren Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte mit 0,03 Prozent des Bruttolistenpreises je Kalendermonat für jeden Entfernungskilometer sowie für Familienheimfahrten mit 0,002 Prozent zu ermitteln.
- Bei Anwendung der Fahrtenbuchmethode oder einer betrieblichen Nutzung des Kfz von nicht mehr als 50 Prozent sind die auf diese Fahrten entfallenden tatsächlichen Aufwendungen maßgebend.

Im Gegenzug sind Aufwendungen für die Pendelfahrten ab dem 21. Entfernungskilometer mit 30 Cent jeden Entfernungskilometer ebenfalls nur noch „wie“ Betriebsausgaben abziehbar. Zur Abgeltung der Aufwendungen für eine Familienheimfahrt bei einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung ist eine Entfernungspauschale für jeden Kilometer zwischen eigenem Hausstand und dem Beschäftigungsort anzusetzen.

Beispiel: Ein Unternehmer hat ein Kfz mit einem Bruttolistenpreis in Höhe von 30.000 Euro, Kfz-Kosten einschließlich AfA in Höhe von 10.000 Euro. Der Pkw stellt notwendiges Betriebsvermögen dar. Dabei ergibt sich folgende Nutzung:

Gesamtfahrleistung	25.000 km
Fahrten Wohnung-Betrieb	10.000 km (200 Tage x 50 gefahrene km)
Weitere betriebliche Fahrten	5.000 km



Bisherige Rechtslage (bis einschließlich 2006):

Private Pkw-Nutzung (1 %-Regelung):		
12 Monate × 1 % × 30.000 €		3.600
Wohnung-Betrieb: 12 Monate × 0,03 % × 30.000 × 25 km	2.700	
– Entfernungspauschale (200 Tage × 25 km × 0,30)	1.500	
Nicht abziehbare Betriebsausgabe	1.200	1.200
Pkw-Nutzung erhöht den Gewinn im Ergebnis um		4.800

Neue Rechtslage (ab 2007):

Private Pkw-Nutzung (1 %-Regelung):		
12 Monate × 1 % × 30.000 €		3.600
Wohnung-Betrieb: 12 Monate × 0,03 % × 30.000 × 25 km	2.700	
– Entfernungspauschale (200 Tage × 5 km × 0,30)	300	
Nicht abziehbare Betriebsausgabe	2.400	2.400
Pkw-Nutzung erhöht den Gewinn im Ergebnis um		6.000
Nicht abziehbare Betriebsausgabe		1.200

Unfallkosten auf einer Fahrt zwischen Wohnung und Betriebsstätte und bei Familienheimfahrten bei einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung sind nicht mehr als Betriebsausgaben abziehbar, sondern mit dem Ansatz der begrenzten Entfernungspauschale abgegolten.

**Hinweis:** Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb sind dem Grunde nach betrieblich veranlasste Fahrten. Für die Frage des Umfangs der betrieblichen Nutzung des Kfz gelten auch in Zukunft die Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb bzw. die Familienheimfahrten als betriebliche Nutzung (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 S. EStG). Mithin wirkt sich die Beschränkung der Entfernungspauschale nicht nachteilig auf die Bewertungsmethode für die private Nutzung betrieblicher Kfz aus.

#### Anmerkung zur gesetzlichen Änderung

Es bestehen verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Kappung der ersten 20 Kilometer. Um dies zu umgehen, soll die Pendlerpauschale künftig nicht mehr als Werbungskosten, sondern als eine Art außergewöhnliche Aufwendung definiert sein. Im Steueränderungsgesetz 2007 ist daher sinngemäß eingefügt, dass die Arbeit am Werkstor beginne. Damit zählt der Weg von der Wohnung zur Arbeit nach dem neuen Werkstorprinzip zum privaten Bereich und ist damit steuerlich unbeachtlich. Dieser Ansatz setzt steuersystematisch darauf, dass Wohnen von der Erwerbstätigkeit zu trennen und nur die in der Erwerbssphäre direkt anfallenden Aufwendungen als Einkünfte bezogene Werbungskosten zu berücksichtigen sind.



Fernpendler, die einen Arbeitsweg über 20 km zurücklegen, erhalten eine Härtefallregelung, wonach die Fahrtkosten ab dem 21. Kilometer „wie Werbungskosten“ abgezogen werden können. Bei den Gewinneinkünften werden die Fahrtkosten zur Betriebsstätte entsprechend „wie Betriebsausgaben“ abgezogen.

Nach dem im Steuerrecht geltenden Nettoprinzip müssen Erwerbsaufwendungen abzugsfähig sein; der Fiskus darf daher nur den Anteil des Einkommens besteuern, der netto nach Abzug zwangsläufiger Aufwendungen übrig bleibt. Dies hatte das BVerfG bei der beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung beanstandet, die damals nur zwei Jahre lang steuerlich geltend gemacht werden konnte (BVerfG 4.12.2002, 2 BvR 400/98, 2 BvR 1735/00, BStBl 2003 II S. 534). Ähnliche Argumente könnten auch für die Pendlerpauschale ab dem ersten Kilometer gelten, da Angestellte oder Selbstständige ihre Wohnung nicht ohne weiteres an den Arbeitsort verlegen könnten.

Das gilt beispielsweise bei Ehepaaren, die an verschiedenen Orten arbeiten. Hier hilft der Umzug in jedem Fall nicht, um Fahrten zu vermeiden. Zudem ist die Einstufung als außergewöhnlicher Aufwand problematisch. Denn solche Kosten werden bislang im Rahmen des § 33 EStG anerkannt, wenn sie zwangsläufig nur wenigen Personen entstehen. Bei den Pendelfahrten zur Arbeit handelt es sich hingegen um Sachverhalte, die bei einem großen Bevölkerungsanteil anfallen.

- Die Lohnsteuerhilfe Bayern hat bereits beim niedersächsischen Finanzgericht Klage gegen die Kürzung der Entfernungspauschale eingereicht, insbesondere, weil es durch die Kürzung der Entfernungspauschale zu einer Besteuerung des Existenzminimums kommen kann. Bei vielen Familien hätte das zu versteuernde Einkommen durch die Berücksichtigung der Pendlerpauschale das steuerliche Existenzminimum - Grundfreibetrag von 7.664 bzw. 15.324 Euro - nicht überschritten. Durch die Rechtsänderung in 2007 werden sie aber über diesem Grenzwert liegen. Somit müssten Bürger Steuern zahlen, ohne dass sich ihr Einkommen auch nur um einen Cent erhöht hat.
- Auch der Bund der Steuerzahler hat einen Musterprozess gegen die mit dem Steueränderungsgesetz 2007 beschlossenen Beschränkungen bei der Entfernungspauschale eingeleitet. Das Verfahren betrifft einen Steuerzahler, der täglich 75 Kilometer zur Arbeit zurücklegen muss. Die vor dem FG Mecklenburg-Vorpommern erhobene Klage richtet sich gegen die im Rahmen eines Lohnsteuerermäßigungsverfahrens erfolgte Reduzierung des Steuerfreibetrages aufgrund dieser Werbungskosten. Die Streichung des Fahrtkostenabzugs für beruflich bedingte Wegstrecken bis zu 20 Kilometer verstößt nach Ansicht des Bundes der Steuerzahler gegen das in der Verfassung verankerte Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Die Durchbrechung dieses Prinzips kann auch nicht mit der notwendigen Haushaltskonsolidierung gerechtfertigt werden.

### **Berücksichtigung von Kindern**

Die Altersgrenze für die Gewährung von Kindergeld sowie kindbedingten Freibeträgen sinkt für den Nachwuchs auf die Vollendung des 25. Lebensjahres. Dies soll langfristig jedes Jahr 534 Millionen Euro bringen.



Nach der Gesetzesbegründung soll diese Maßnahme einen Anreiz für eine schnellere Aufnahme der Berufstätigkeit des Kindes geben. Zudem entspreche sie der Reform der schulischen Ausbildung, durch die Kinder wegen des vorgezogenen Schuleintrittsalters, wegen sog. Schnellläuferklassen und des nach 12 statt nach 13 Schuljahren vorgesehenen Abiturs, früher als bisher eine Berufs- oder Hochschulausbildung beginnen und somit auch in jüngeren Jahren abschließen könnten.

**Hinweis:** Anstelle der nicht mehr zustehenden Anspruchs auf Kindergeld kommen Unterhaltsleistungen als außergewöhnliche Belastungen nach § 33a Abs. 1 EStG in Betracht, wenn das Kind sich noch in Ausbildung befindet. Hiernach können die Aufwendungen für den Unterhalt und eine etwaige Berufsausbildung bis zu jährlich 7.680 Euro vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden. Diese Abzugsmöglichkeit nach § 33a EStG kann ab einem bestimmten Grenzsteuersatz zu einem günstigeren Ergebnis führen als das Kindergeld.

Die Herabsetzung der Altersgrenze führt an verschiedenen Stellen des EStG, in denen das Alter des volljährigen Kindes Tatbestandsvoraussetzung ist, zu Folgeänderungen:

- Berücksichtigung von Kinderbetreuungskosten wie Betriebsausgaben in § 4f EStG oder als Sonderausgaben in § 10 Abs. 1 Nr. 8 EStG)
- Entlastungsbetrag für Alleinerziehende (ab 2004)
- Ausbildungsfreibetrag
- Höhe der zumutbaren Eigenbelastung
- Übertrag des Behinderten-Pauschbetrags
- Schulgeld als Sonderausgabe
- Eigenheimzulage
- Riester-Zulage

Übergangsregeln:

- Kinder, die im VZ 2006 das 24. Lebensjahr vollenden (Geburtsjahr 1982), werden bis zur Vollendung des 26. Lebensjahres steuerlich berücksichtigt.
- Kinder, die im VZ 2006 das 25. oder das 26. Lebensjahr vollenden (Geburtsjahrgänge 1980 und 1981), werden bis zur Vollendung des 27. Lebensjahres steuerlich berücksichtigt.

Bei behinderten Kindern wirkt sich die Absenkung der Altersgrenze für den Anspruch auf Kindergeld/kindbedingte Freibeträge erstmals bei solchen Kindern aus, die im VZ 2007 außerstande sind, sich selbst finanziell zu unterhalten, wenn dies auf eine körperliche, geistige oder seelische Behinderung zurückzuführen ist, die vor Vollendung des 25. Lebensjahres eingetreten ist. Weder die Behinderung selbst noch die Vollendung des 25. Lebensjahres müssen zeitlich in den VZ 2007 fallen.

Kinder, die vor 2007 in der Zeit ab ihrem 25. Geburtstag und vor ihrem 27. Geburtstag eine Behinderung erlitten haben, deretwegen sie außerstande sind, sich selbst finanziell zu unterhalten, werden auch im VZ 2007 und darüber hinaus berücksichtigt.



## Die neue Reichensteuer

Für besonders hohe Einkommen wird der Steuersatz ab 2007 von einem zu versteuernden Einkommen von 250.001 Euro (Ledige) / 500.002 Euro (zusammenveranlagte Ehegatten) an um 3 auf 45 Prozent angehoben (§ 32a Abs. 1 Nr. 5 EStG). Durch den Zuschlag sollen die finanziell leistungsstärksten Bevölkerungsschichten entsprechend stärker als bisher zur Finanzierung öffentlicher Leistungen und zur Konsolidierung der öffentlichen Haushalte herangezogen werden. Das entspricht auch dem verfassungsrechtlich verankerten Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit – so die Gesetzesbegründung. Der neue Höchststeuersatz von 45 Prozent wird auch im Lohnsteuer-Abzugsverfahren berücksichtigt (§ 39b Abs. 2 EStG).

Bis zum Inkrafttreten der Unternehmenssteuerreform zum 1.1.2008 soll dieser Zuschlag nur die Überschusseinkünfte betreffen. Daher werden sämtliche Gewinneinkünfte (Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb oder selbständiger Arbeit §§ 13, 14, 15, 16, 17, 18 EStG) vom Steuerzuschlag verschont. Das betrifft dann neben Gewerbetreibenden auch Freiberufler. Die Mehreinnahmen sollen sich 2007 auf rund 127 Millionen Euro belaufen. Würden nur die gewerblichen Einkünfte verschont, wären es 350 und bei Einbezug aller Einkünfte 650 Millionen Euro.

Im Einzelnen:

- Ab 2007 wird über den neuen § 32c EStG von der tariflichen Einkommensteuer nach § 32a EStG ein **Entlastungsbetrag** für den Anteil der Gewinneinkünfte am zu versteuernden Einkommen abgezogen. Dieser Anteil bemisst sich nach dem Verhältnis der Gewinneinkünfte zur Summe der Einkünfte.
- Bei **zusammenveranlagten Ehegatten** beträgt der Entlastungsbetrag das Zweifache des Entlastungsbetrags, der sich für die Hälfte ihres gemeinsam zu versteuernden Einkommens ergibt.
- Der Anteil der Gewinneinkünfte am zu versteuernden Einkommen wird durch eine Verhältnisrechnung (**Verhältnis** der Gewinneinkünfte zur Summe der Einkünfte) ermittelt. Liegen negative Überschusseinkünfte vor, kann die Summe der Gewinneinkünfte höher als die Summe der Einkünfte sein. Um einen Anteilssatz oberhalb von 100 Prozent zu vermeiden, wird der Anteil der Gewinneinkünfte an der Summe der Einkünfte auf höchstens 100 Prozent begrenzt.
- **Außerordentliche Einkünfte** gemäß §§ 34, 34b EStG werden bei der Ermittlung des Entlastungsbetrags nicht berücksichtigt. Das gilt beispielsweise für Gewinne aus einer Betriebsaufgabe oder Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten. Hier findet bereits eine Tarifmilderung statt, sodass es bei Einbeziehung dieser Einkünfte in den Entlastungsbetrag zu einer überproportionalen Mehrfachentlastung käme. Sie werden daher ausschließlich nach den für sie geltenden ermäßigten Tarifen besteuert.



Der Entlastungsbetrag soll wie folgt ermittelt werden (Beispiel anhand der Grundtabelle):

Anteil der Gewinneinkünfte an der Summe der Einkünfte	50 %	
Zu versteuerndes Einkommen	450.000	
Teil des zu versteuernden Einkommens oberhalb 250.000 €:	450.000 – 250.000	200.000
Bemessungsgrundlage für den Entlastungsbetrag:	50 % von 200.000	100.000
Entlastungsbetrag:	3 % von 100.000	3.000

Erst wenn zum 1.1.2008 die Unternehmensteuerreform umgesetzt wird, sollen alle Spitzenverdiener zahlen. Bis dahin gilt der Entlastungsbetrag für Gewinneinkünfte. Sollte die Unternehmenssteuerreform nicht wie vorgesehen im Januar 2008 in Kraft treten, wird durch ein geeignetes Gesetzgebungsverfahren die Verlängerung der Tarifbegrenzung bei Gewinneinkünften sichergestellt. Durch die geplante Unternehmenssteuerreform erfolgt eine Entlastung in anderer geeigneter Weise.

Mit der Unternehmensteuerreform soll künftig bei Mittelständlern zwischen einbehaltenen und ausgeschütteten Gewinnen unterschieden werden. Sie müssten dann auf ihre privaten Einkünfte die Zusatzsteuer zahlen. Im Falle eines Scheiterns der Unternehmensteuerreform wird es jedoch keine Reichensteuer auf Gewinneinkünfte geben, da die Ausnahmen laut Formulierung erst mit Inkrafttreten der Unternehmensteuerreform enden.

**Hinweis:** Es gab verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Privilegierung von bestimmten Einkunftsarten im Zusammenhang mit dem im Jahr 2000 abgeschafften § 32c EStG a.F., der für gewerbliche Einkünfte ebenfalls einen geringeren Tarif vorsah. Diese Vorschrift verstößt aber nicht gegen das Gleichheitsgebot und dem Grundsatz der Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit (BVerfG 21.6.2006, 2 BvL 2/99). Mit diesem Beschluss ist auch der Weg frei, § 32c EStG ab dem Jahr 2007 wieder einzuführen.

### **Aufhebung der Steuerfreiheit für Abfindungen aus Rentenansprüchen**

Eine Änderung der Regelung in § 3 Nr. 3 EStG sieht für Kapitalabfindungen auf Grund der gesetzlichen Rentenversicherung und auf Grund der Beamten-(Pensions-)Gesetze eine Steuerbefreiung vor. Diese Befreiung wird aufgehoben, da es durch das Alterseinkünftegesetz generell zu einer Umstellung bei der Rentenbesteuerung gekommen ist.

Seit 2005 gilt die nachgelagerte Besteuerung, wonach es in der Ansparphase zu einem verbesserten Sonderausgabenabzug bei der Basisversorgung gekommen ist. Im Gegenzug unterliegen die Rentenzahlungen bei Auszahlung der vollen Steuerpflicht. Beides erfolgt bekanntlich mit jährlichen Anpassungen. Nach Ansicht des Gesetzgebers ist daher eine umfassende Steuerfreiheit im Fall der Kapitalabfindung nicht mehr systemgerecht. Denn wie die Rentenleistungen aus den gesetzlichen Alterssicherungssystemen beruhen auch diese typischerweise auf steuerlich entlasteten Beiträgen. Eine Besteuerung der Kapitalabfindungen wäre daher folgerichtig. Zu



beachten ist allerdings, dass eine sofortige Besteuerung aus Beiträgen rekrutiert, die lediglich nach dem ehemals begrenzten Sonderausgabenabzug berücksichtigt worden sind.

Nach § 3 Nr. 3 EStG bleiben weiterhin steuerfrei:

- Rentenabfindungen nach § 107 des Sechsten Buches Sozialgesetzbuch, nach § 21 des Beamtenversorgungsgesetzes oder entsprechendem Landesrecht und nach § 43 des Soldatenversorgungsgesetzes in Verbindung mit § 21 des Beamtenversorgungsgesetzes,
- Beiträgerstattungen an den Versicherten nach den §§ 210 und 286d des Sechsten Buches Sozialgesetzbuch sowie nach den §§ 204, 205 und 207 des Sechsten Buches Sozialgesetzbuch, Beiträgerstattungen nach den §§ 75 und 117 des Gesetzes über die Alterssicherung der Landwirte und nach § 26 des Vierten Buches Sozialgesetzbuch,
- Leistungen aus berufsständischen Versorgungseinrichtungen, die den Leistungen nach den Buchstaben a und b entsprechen,
- Kapitalabfindungen und Ausgleichszahlungen nach § 48 des Beamtenversorgungsgesetzes oder entsprechendem Landesrecht und nach den §§ 28 bis 35 und 38 des Soldatenversorgungsgesetzes.

### Realteilung

In § 16 Abs. 5 EStG wurde neu geregelt, dass rückwirkend auf den Zeitpunkt der Realteilung der gemeine Wert anzusetzen ist, wenn

- im Zuge einer Realteilung Anteile an einer Körperschaft unmittelbar oder mittelbar von einem nicht nach § 8b Abs. 2 KStG begünstigten Steuerpflichtigen auf eine Kapitalgesellschaft übertragen werden und
- diese Kapitalgesellschaft als übernehmender Mitunternehmer die Anteile innerhalb eines Zeitraums von sieben Jahren nach der Realteilung unmittelbar oder mittelbar veräußert.

### Umlagenfinanzierte Pensionskassen

Gemäß § 3 Nr. 56 EStG wird die Möglichkeit eingeführt, umlagefinanzierte Pensionskassen aus dem ersten Dienstverhältnis steuerfrei zu dotieren. Das gilt für Zuwendungen des Arbeitgebers an eine Pensionskasse zum Aufbau einer nicht kapitalgedeckten betrieblichen Altersversorgung, bei der eine Auszahlung der zugesagten Alters-, Invaliditäts- oder Hinterbliebenenversorgung in Form einer Rente oder eines Auszahlungsplans (§ 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 des Altersvorsorgeverträge-Zertifizierungsgesetzes) vorgesehen ist.

Bis zum Jahr 2013 können demnach Ausgaben bis zu 1 Prozent der Beitragsbemessungsgrenze steuerfrei zugewendet werden. Der Betrag soll danach in Stufen auf bis zu 4 Prozent der Beitragsbemessungsgrenze ab dem Jahr 2025 angehoben werden. Der Höchstbetrag erhöht sich ab 2014 auf 2, 2020 auf 3 und ab 2025 auf 4 Prozent der Beitragsbemessungsgrenze in der allgemeinen Rentenversicherung.

Sofern gleichzeitig steuerfreie Beiträge im Sinne von § 3 Nr. 63 EStG geleistet werden, sind diese in Abzug zu bringen. Diese Neuregelung soll erstmals für Umlagezahlungen nach dem 31.12.2007 gelten und den Wegfall der Steuerfreiheit der Sanierungsgelder sowie der Sonder-



und Gegenwertzahlungen kompensieren. Die Möglichkeit der Lohnsteuerpauschalierung nach § 40b EStG bleibt bestehen.

### Neue Pauschalierungsmöglichkeit bei Sachzuwendungen

Bei Sachzuwendungen wird für

- betrieblich veranlassten Zuwendungen an Personen, zu denen kein Dienstverhältnis besteht (z. B. Kunden, Geschäftspartner und deren Arbeitnehmer), die zusätzlich zur ohnehin vereinbarten Leistung oder Gegenleistung erbracht werden, und
- Geschenke im Sinne des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1,
- betrieblich veranlasste Zuwendungen an Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen, soweit sie zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht werden

den Zuwendenden eine Pauschalierungsmöglichkeit nach § 37b EStG eingeführt, welche die steuerliche Erfassung des geldwerten Vorteils beim Zuwendungsempfänger abdeckt. Der Zuwendende übernimmt die Steuer und unterrichtet den Empfänger darüber. Die neue Regelung betrifft nur Sach- und keine Barzuwendungen.

Die Pauschalierungsmöglichkeit kann unabhängig von der Rechtsform von allen Steuerpflichtigen (natürliche Personen, Personen- und Kapitalgesellschaften) angewendet werden. Als Sachzuwendungen kommen auch die gewährten Vorteile anlässlich des Besuchs von sportlichen, kulturellen oder musikalischen Veranstaltungen in Betracht. § 37b EStG ist auch dann anwendbar, wenn die Aufwendungen beim Zuwendenden ganz oder teilweise unter das Abzugsverbot des § 160 AO fallen.

Das Wahlrecht zur Pauschalierung muss pro Jahr für alle Zuwendungen einheitlich ausgeübt werden. Bemessungsgrundlage sind analog zur BFH-Rechtsprechung (18.8.2005, VI R 32/03, BStBl 2006 II S. 30) die tatsächlichen Kosten des Zuwendenden einschließlich Umsatzsteuer; bei Zuwendungen an Arbeitnehmer verbundener Unternehmen mindestens der sich nach § 8 Abs. 3 S. 1 EStG ergebende Wert. Der Steuersatz beträgt 30 Prozent (plus Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer). Die Pauschalierung ist ausgeschlossen,

- soweit die Aufwendungen je Empfänger und Wirtschaftsjahr oder
- wenn die Aufwendungen für die einzelne Zuwendung

den Betrag von 10.000 Euro übersteigen.

Die pauschal besteuerten Sachzuwendungen bleiben bei der Ermittlung der Einkünfte des Empfängers außer Ansatz. Die Übernahme der Pauschalsteuer ist aus Sicht des Zuwendenden ein Geschenk im Sinne des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 EStG; die Pauschalsteuer ist daher nur dann als Betriebsausgabe abziehbar, wenn der Empfänger der Zuwendung Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen ist.

Die pauschale Einkommensteuer gilt als Lohnsteuer und ist von dem die Sachzuwendung gewährenden Steuerpflichtigen in der Lohnsteuer-Anmeldung der Betriebsstätte anzumelden und spätestens am zehnten Tag nach Ablauf des maßgebenden Lohnsteuer-Anmeldungszeitraums abzuführen.



## Fehlerberichtigung bei der Entfernungspauschale

Durch das Steueränderungsgesetz 2007 ist die Entfernungspauschale ab 2007 erst ab dem 21. Kilometer wie Werbungskosten absetzbar. Über den hierdurch geänderten § 9 Abs. 2 Satz 2 kommt es zu dem Schluss, dass Flugstrecken und die steuerfreie Sammelbeförderung für Wege zur Arbeitsstätte bzw. Familienheimfahrten nicht steuermindernd berücksichtigt werden können. Dieses offensichtliche redaktionelle Versehen des Gesetzgebers wird durch eine Ergänzung des § 9 Abs. 2 Satz 3 EStG korrigiert.

Für Strecken mit steuerfreier Sammelbeförderung und für Flugstrecken durfte die Entfernungspauschale bereits ab 2004 nicht mehr angesetzt werden. Zuzahlungen des Arbeitnehmers bei steuerfreier Sammelbeförderung sowie Aufwendungen für Flüge von und zur Arbeitsstätte wurden jedoch nach bisherigem Recht als allgemeine Werbungskosten gem. § 9 Abs. 1 S. 1 EStG zum Abzug zugelassen. Nunmehr gilt der Abzug in beiden Fällen unter Berücksichtigung der ab 2007 neu eingeführten 20 km-Grenze unverändert fort.

**Hinweis:** Zur gekürzten Entfernungspauschale gibt es ausführliche Erläuterungen im separaten Beitrag „Die Inhalte des Steueränderungsgesetzes 2007“.

## Abfindungen

Die Fünftel-Regelung für Abfindungen greift ab 2007 nur bei vorheriger Tätigkeitsdauer von mindestens einem Jahr. Dies ist derzeit auf Grund der BFH-Rechtsprechung auch bei kürzeren Zeiträumen möglich, wenn ein Jahreswechsel dazwischen liegt.

## Kaufleute

In der Überschrift zu § 5 EStG wird das Wort „Vollkaufleuten“ durch das Wort „Kaufleuten“ ersetzt. Damit unterliegen Kleingewerbetreibende nicht den Vorschriften des Handelsrechts und auch nicht den steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften.

## Möglichkeit der Bilanzänderung

Nach § 4 Abs. 2 S. 1 EStG darf ein Steuerpflichtiger die Vermögensübersicht (Bilanz) auch nach ihrer Einreichung beim Finanzamt ändern, soweit sie den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung unter Befolgung der Vorschriften des EStG nicht entspricht. Diese Änderung ist allerdings nicht mehr zulässig, wenn die Bilanz einer Steuerfestsetzung zu Grunde liegt, die nicht mehr aufgehoben oder geändert werden kann (so auch R 4.4 Abs. 1 S. 3 EStR, H 4.4 EStH).

- Bei Land- und Forstwirten mit abweichendem Wirtschaftsjahr wird der Gewinn zeitanteilig aufgeteilt (§ 4a Abs. 2 Nr. 1 EStG). Eine Bilanzberichtigung beeinflusst daher zwei Steuerbescheide. Entgegen der BFH-Auffassung ist nicht nur eine auf der Bilanz beruhende Steuerfestsetzung änderbar, daher geht die Gewinnauswirkung der Bilanzberichtigung in einem Jahr nicht verloren.
- Für Gewerbetreibende mit abweichendem Wirtschaftsjahr ist die Zulässigkeit einer Bilanzberichtigung davon abhängig, ob die Steuerfestsetzung noch änderbar ist, in der sich die Gewinnänderung nach § 4a Abs. 2 Nr. 2 EStG auswirkt.



## Progressionsvorbehalt und die neue Reichensteuer

Durch das Steueränderungsgesetzes 2007 wird für Spitzenverdiener mit einem zu versteuern Einkommen von mehr als 250.000 Euro der Steuersatz um 3 Prozentpunkte angehoben. Gewinneinkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb und aus selbstständiger Tätigkeit werden durch den Entlastungsbetrag gemäß § 32c EStG von der Erhöhung ausgenommen.

Diese Neuregelung führt zu unsystematischen Ergebnissen, wenn der Progressionsvorbehalt des § 32b EStG anzuwenden ist. So werden in entsprechenden Fällen Gewinneinkünfte lediglich auf Grund hoher steuerfreier Einkünfte dem Spitzensteuersatz unterworfen, ohne dass der Entlastungsbetrag nach § 32c EStG Anwendung findet, weil das zu versteuernde Einkommen den Betrag von 250.000 Euro nicht überschreitet.

Um zu gewährleisten, dass auch derartige Gewinneinkünfte von der Erhöhung des Steuersatzes um 3 Prozentpunkte ausgenommen werden, regelt § 32b Absatz 2 Sätze 2 und 3, dass der besondere Steuersatz für den Anteil des versteuernden Einkommens, der auf die Gewinneinkünfte entfällt, nicht nach dem Höchststeuersatz gemäß § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 5 EStG, sondern lediglich nach dem bisherigen Höchststeuersatz gemäß § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 EStG berechnet wird.

Ebenso treten in den Fällen des Progressionsvorbehalts Verwerfungen auf, wenn auf hohe Gewinneinkünfte wegen Verlusten aus Staaten, mit denen ein DBA abgeschlossen ist, das für Einkünfte aus diesen Staaten Steuerfreiheit mit Progressionsvorbehalt vorsieht, ein Steuersatz unterhalb des Spitzensteuersatzes, gleichfalls aber auch der Entlastungsbetrag nach § 32c EStG Anwendung findet. Diese Wirkung tritt ein, weil § 32c hinsichtlich der Gewährung des Entlastungsbetrages lediglich darauf abstellt, ob das zu versteuernde Einkommen den Betrag von 250.000 Euro übersteigt, den tatsächlich anzuwendenden Steuersatz jedoch außer Acht lässt.

§ 32c Abs. 4 EStG soll dieses Ergebnis nunmehr dadurch vermeiden, dass der Entlastungsbetrag immer dann ausgeschlossen wird, wenn der Steuersatz in den Fällen des Progressionsvorbehalts nach § 32b ermittelt wird. Damit wird eine vom Entlastungsbetrag nicht bezweckte Günstigerstellung von Gewinneinkünften im Jahr 2007 vermieden.

## Änderung bei der Antragsveranlagung

Der geänderte § 46 Abs. 2 Nr. 1 EStG bestimmt auch für VZ vor 2006, dass eine Pflichtveranlagung bei Arbeitnehmern nur erfolgen soll, wenn die positive Summe der sonstigen Einkünfte mehr als 410 Euro beträgt. Dies ist die Reaktion auf zwei BFH-Urteile, wonach das Finanzamt auch bei negativen Einkünften aus anderen Einkunftsarten von über 410 Euro eine Veranlagung von Amts wegen durchzuführen hat (BFH 21.9.2006, VI R 47/05 und VI R 52/04). Denn der Begriff Einkünfte des § 2 Abs. 2 EStG umfasst nicht nur die positiven, sondern auch die negativen Einkünfte. Damit sind Verluste und Werbungskostenüberschüsse auch ohne die zeitliche Beschränkung der Ausschlussfrist zu berücksichtigen.

Der Gesetzgeber begründet diese Entschränkung damit, dass betroffene Arbeitnehmer ansonsten bis zum 31. Mai des Folgejahres eine Einkommensteuererklärung abgeben müssten, was zu erheblichem Verwaltungsaufwand führt und gegen den Bürokratieabbau spricht.



Zwar sind Steuerpflichtige mit negativen Nebeneinkünften an einem schnellen Anspruch auf Erstattung von Lohnsteuern interessiert. Doch den Verlustansatz mit Verwaltungsaufwand zu begründen, ist hier wohl fehl am Platz.

**Hinweis:** Unberührt bleibt die Frage, ob die Zwei-Jahres-Frist für eine Antragsveranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 Satz 2 EStG überhaupt mit dem GG vereinbar ist. Insoweit bleibt die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts über die Vorlagebeschlüsse des BFH (22.5.2006, VI R 49/04 und VI R 46/05) abzuwarten.

### **Altersvorsorge als steuerpflichtiger Lohn**

Beiträge und Zuwendungen, aber auch Sonder- und Gegenwertzahlungen für eine nicht kapitalgedeckte Altersversorgung werden über § 19 Abs. 1 Nr. 3 EStG erfasst. Hintergrund der Einführung sind BFH-Entscheidungen (14.9.2005, VI R 32/04, BStBl 2006 II S. 500; 14.9.2005, VI R 148/98, BStBl 2006 II S. 532; 15.2.2006, VI R 92/04, BStBl 2006 II S. 528), wonach bei Sonderzahlungen des Arbeitgebers an ein betriebliches Versorgungssystem den Arbeitnehmern nicht zwingend Arbeitslohn zufließt. Das gilt zum Beispiel dann, wenn eine Sonderzahlung zur Umstellung von einem umlagefinanzierten auf eine kapitalgedeckte Beitragsfinanzierung geleistet wird. Hintergrund für das Urteil ist die Überlegung, dass ein Arbeitnehmer durch die Zahlung seines Arbeitgebers an die Versorgungseinrichtung keinen geldwerten Vorteil erlangt und die Sonderzahlung insofern keinen Entlohnungscharakter hat. Sie erfolgt vielmehr ausschließlich im betrieblichen Interesse des Arbeitgebers an der Sicherstellung seiner gegenüber den Arbeitnehmern erklärten Versorgungszusage.

Die Finanzverwaltung hat diese Urteile angewendet (BMF 30.5.2006, IV C 5 - S 2333 - 53/06 I, BStBl 2006 I S. 415). Nunmehr kommt es über § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG dazu, dass sämtliche Beiträge des Arbeitgebers an einen Pensionsfonds, eine Pensionskasse beziehungsweise eine Direktversicherung beim Arbeitnehmer als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu besteuern sind. Das gilt auch für Sonderzahlungen des Arbeitgebers an Versorgungseinrichtungen und damit beispielsweise auch zur Umstellung auf eine kapitalgedeckte Finanzierung oder zum Ausgleich von Fehlbeträgen in Pensionsfonds. Die Sonderzahlungen lösen allerdings keine Lohnsteuerbelastung beim Arbeitnehmer aus, weil der Arbeitgeber die anfallende Lohnsteuer mit einem Pauschalsteuersatz von 15 Prozent zu tragen hat (§ 40 b Abs. 4 EStG). Laut Gesetzesbegründung dient diese Pflicht zur Pauschalbesteuerung mit Abgeltungscharakter dazu, die Durchführung wesentlich zu vereinfachen und der Tatsache Rechnung getragen, dass allein der Arbeitgeber die Ursache für die Sonderzahlung setzt.

### **Gewerbliche Abfärberegeln**

Über § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG wird die Abfärbe-/Infektionstheorie gesetzlich normiert, die sich bislang aus dem Nichtanwendungserlass vom 18.5.2005 (IV B 2 - S 2241 - 34/05, BStBl 2005 I S. 698) ergab. Dies erfolgte als Reaktion auf das BFH-Urteil vom 6.10.2004 (IX R 53/01, IX R 53/01, BStBl 2005 II S. 383). Hierin hatte der BFH entschieden, dass es nicht zu einer Abfärbung kommt, wenn sich eine vermögensverwaltende Personen-Obergesellschaft mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung an einer gewerblich tätigen anderen Personen- Untergesellschaft) beteiligt.



Somit führt die Beteiligung an einer gewerblich tätigen Untergesellschaft auf Ebene der beteiligten land- und forstwirtschaftlich, freiberuflich oder vermögensverwaltend tätigen Obergesellschaft in vollem Umfang zur Gewerblichkeit (R 15.8 Abs. 5 EStR). Die Änderung ist auch schon für VZ vor 2006 anzuwenden (§ 52 Abs. 32a EStG).

### **Anzeigepflicht von Notaren**

Die Anzeigepflicht der Notare wird über § 54 Abs. 4 EStDV dahingehend erweitert, dass im Fall der nach dem 31.12.2006 (§ 84 Abs. 3b EStDV) beurkundeten Verfügung über Anteile an einer Kapitalgesellschaft durch einen beschränkt steuerpflichtigen Anteilseigner dem Finanzamt Anzeige zu erstatten ist, das bei Beendigung einer zuvor bestehenden unbeschränkten Steuerpflicht des Anteilseigners für die Besteuerung zuständig war.

### **Beihilfen aus öffentlichen Mitteln**

Nach § 3 Nr. 11 S. 3 EStG ist Voraussetzung der Steuerfreiheit, dass der hilfsbedürftige Empfänger nicht zu einer bestimmten wissenschaftlichen oder künstlerischen Gegenleistung oder zu einer Arbeitnehmertätigkeit verpflichtet wird. Dabei ist eine allgemeine Verpflichtung zur Aufnahme einer Arbeitnehmertätigkeit für die Steuerfreiheit unschädlich. Der Wortlaut wird dahingehend geändert, dass der Empfänger nicht zu einer bestimmten Arbeitnehmertätigkeit verpflichtet wird. Dies gilt erstmals für den Veranlagungszeitraum 2007.

### **Steuerfreiheit von Stipendien**

Die einkommensteuerrechtliche Behandlung der Berufsausbildungskosten würde durch Änderungen von § 12 Nr. 5 EStG und § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG neu geregelt. Als Folgeentwicklung wird an der Befristung des § 3 Nr. 44 Satz 3 Buchstabe c EStG nicht mehr festgehalten. Damit ist es für die Steuerfreiheit von Stipendien nicht mehr von Bedeutung, wenn der Abschluss der Berufsausbildung des Empfängers der Stipendien länger als zehn Jahre zurückliegt. Die Änderung ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2007 anzuwenden.

### **Kein Betriebsausgabenabzug bei Schätzungszuschlägen**

Nach § 4 Abs. 5 Nr. 12 EStG dürfen Zuschläge nach § 162 Abs. 4 AO bei Schätzungen den steuerpflichtigen Gewinn ab 2007 nicht mehr mindern. Sie werden in den Katalog der nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben und auch Werbungskosten (§ 9 Abs. 5 S. 1 EStG) aufgenommen.

### **Lohnsteueranmeldung**

Derzeit ist die Lohnsteuer in einer Summe anzumelden. Dabei sind die einbehaltene Lohnsteuer, die nach § 41b Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 EStG zu bescheinigen ist, und die pauschale Lohnsteuer zusammenzurechnen, die der Arbeitgeber zu übernehmen hat und nicht bescheinigen darf (§ 40 Abs. 3 EStG). Für den amtlichen Vordruck der Lohnsteuer-Anmeldung ab 2007 ist dafür jeweils eine gesonderte Zeile vorgesehen (siehe BMF-Schreiben vom 24.8.2006, IV C 5 - S 2533 - 45/06, BStBl 2006 I S. 498).

Diese Maßnahme eröffnet der Finanzverwaltung die Möglichkeit, die vom Arbeitgeber insgesamt bescheinigte Lohnsteuer, die in der Veranlagung auf die Einkommensteuer angerechnet wird, mit der von ihm angemeldeten Lohnsteuer abzugleichen. Damit können mögliche Betrugsfälle



aufgedeckt und bekämpft werden. Die Änderung ist erstmals für das Kalenderjahr 2007 anzuwenden.

### **Nachweis Altersversorgungsaufwendungen**

Für nach dem 31.12.2006 gezahlte betriebliche Altersversorgungsaufwendungen werden die Aufzeichnungs-, Mitteilungs- und Aufbewahrungspflichten in § 5 LStDV ausgeweitet bis zum Versorgungsfall, mindestens für sechs Jahre.

### **Riester-Rente**

Bei der Riester-Rente gehören Steuerpflichtige, bei denen Kindererziehungszeiten versorgungsrechtlich zu berücksichtigen und die beurlaubt sind, unabhängig vom formalen Grund der Beurlaubung ab 2006 zum Kreis der nach § 10a Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 EStG begünstigten Personengruppen.

Sind beide Ehegatten unmittelbar zulagenberechtigt, sind die beiden Partnern zustehenden Ansprüche auf die Zulage bei der Günstigerprüfung zu berücksichtigen.

### **Rentenbezugsmeldung**

Der Termin vor die Datenübermittlung nach § 22a EStG wird von Ende Mai auf den 1. März eines Jahres vorverlegt.

### **Haushaltsnahe Dienstleistungen**

Maßnahmen, die nach dem CO2Gebäudesanierungsprogramm der KfW-Förderbank gefördert werden, sind von der steuerlichen Förderung des § 35a EStG im Bereich der haushaltsnahen Dienstleistungen ab dem Veranlagungszeitraum 2006 ausgeschlossen. Der Ausschluss der steuerlichen Förderung gilt sowohl bei Inanspruchnahme eines zinsverbilligten Darlehens als auch bei Erhalt eines Zuschusses.

### **Beschränkte Steuerpflicht**

Im Bereich der beschränkten Steuerpflicht nach § 49 EStG gibt es einige Anpassungen, die nach der allgemeinen Anwendungsregelung in § 52 Abs. 1 EStG erstmals für den VZ 2007 anzuwenden sind.

### **Beschränkt Steuerpflichtig und Rechteveräußerung**

Beschränkt Steuerpflichtige erzielen gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG durch die zeitlich befristete Überlassung von Rechten im Sinne des § 21 Abs. 1 Nr. 3 EStG inländische Einkünfte. Die gewerbliche Veräußerung von Rechten, die keiner inländischen Betriebsstätte des beschränkt Steuerpflichtigen zugeordnet werden kann, führt bisher nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe f EStG nur dann zu inländischen Einkünften, wenn es sich um Rechte im Sinne der Nummer 6 handelt. Um sicherzustellen, dass § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe f EStG auch die verbrauchende Überlassung von Rechten umfasst, wird der Bezug auf die Rechte im Sinne der Nummer 6 durch eine eigenständige Regelung der Rechte ersetzt.



## Steuerpflicht für Bodenpersonal von Luftfahrtgesellschaften

Für Einkünfte des in Deutschland nicht ansässigen Bordpersonals von Luftfahrzeugen, die von Unternehmen mit Geschäftsleitung im Inland betrieben werden, wird ein neuer Besteuerungstatbestand geschaffen. Nach geltendem Einkommensteuerrecht können im Rahmen der beschränkten Einkommensteuerpflicht anteilig nur die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit des Bordpersonals besteuert werden, die auf einer Ausübung der Tätigkeit im Inland beruhen.

Flugzeuge, die sich nicht im deutschen Luftraum bzw. auf deutschen Flughäfen befinden, gehören jedoch nicht zum Inland, so dass insoweit das Bordpersonal bisher keine inländischen beschränkt steuerpflichtigen Einkünfte erzielt. Nach Artikel 15 Abs. 3 des OECD-Musterabkommens und der entsprechenden Regelung in den DBA hat Deutschland aber bei dem Bordpersonal von Luftfahrtunternehmen, deren Geschäftsleitung sich im Inland befindet, das Besteuerungsrecht, auch soweit die Tätigkeit nicht im Inland ausgeübt wird. Der ausländische Ansässigkeitsstaat stellt die Einkünfte nach dem DBA von seiner Besteuerung frei, wenn er die Doppelbesteuerung durch die Freistellungsmethode vermeidet. Ohne die vorgesehene Änderung des § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG bleiben die Einkünfte in diesen Fällen völlig steuerfrei. Eine Aufteilung der Einkünfte in einen steuerpflichtigen und einen steuerfreien Teil ist künftig entbehrlich. Diese Änderung gilt ab 2007.

## Steuerabzug bei beschränkt Steuerpflichtigen nach § 50a EStG

Bei beschränkt Steuerpflichtigen, die Einkünfte aus Vergütungen für die Nutzung beweglicher Sachen oder für die Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von Rechten erzielen, wird die Einkommensteuer im Wege des Steuerabzugs erhoben. Nach bisheriger Verwaltungsauffassung unterlagen dem Steuerabzug auch Vergütungen aus der Veräußerung von Rechten, soweit diese inländische Einkünfte im Sinne des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe f EStG darstellten (R 227a Abs. 2 EStR 2001). Dem hat der BFH mit Urteil vom 16. Mai 2001 (BStBl 2003 II S. 641) widersprochen. Danach unterliegen nach dem Wortlaut des Gesetzes dem Steuerabzug nur Vergütungen für die Überlassung von Rechten, nicht aber solche für die Veräußerung von Rechten. Um die Besteuerung von Veräußerungen veranstaltungsbezogener Rechte (verbrauchende Rechteüberlassung) sicherzustellen, wird die Abzugsverpflichtung nach § 50a Abs. 4 EStG auf solche Veräußerungsvorgänge ausgedehnt.

Durch das Steueränderungsgesetz 2001 ist der Steuersatz für Einkünfte, die dem Steuerabzug nach § 50a Abs. 4 EStG unterliegen, zum 1.1.2003 von 25 auf 20 Prozent gesenkt worden. Dies wurde in § 52 Abs. 58a Satz 2 EStG geregelt. § 50a Abs. 4 EStG, der einen Steuersatz von 25% vorsieht, blieb hingegen unverändert. Durch die Änderung von § 50a Abs. 4 EStG wird die Regelung des gegenwärtig geltenden Steuersatzes der Übersichtlichkeit halber wieder in die materielle Steuernorm überführt. Die Änderungen des § 50a EStG sind nach der allgemeinen Anwendungsregelung in § 52 Abs. 1 EStG in der Fassung des vorliegenden Änderungsgesetzes erstmals für den VZ 2007 anzuwenden.

## Zinsen und Lizenzen im Verhältnis zur Schweiz

Durch die Einfügung von § 50g Abs. 6 EStG kommt es zu einer Gleichstellung der Schweiz mit den Mitgliedstaaten der Europäischen Union. Damit wird die seit Juli 2005 geltende EU-Zinsrichtlinie in innerstaatliches Recht umgesetzt. Dies betrifft Ausnahmefälle, in denen die Re-



gelung des Artikels 15 Abs. 2 des Zinsabkommens bei Lizenzgebühren günstiger sein kann als die des DBA-Schweiz:

- Ein Unternehmen eines EU-Staats, mit dem Deutschland ein DBA abgeschlossen hat, das eine Quellenbesteuerung auf Lizenzgebühren zulässt, unterhält eine Betriebsstätte in der Schweiz und diese ist Gläubigerin der Zahlung von Lizenzgebühren durch ein verbundenes Unternehmen in Deutschland.
- Ein schweizerisches Unternehmen hat eine Tochtergesellschaft in einem EU-Staat, mit dem Deutschland ein DBA abgeschlossen hat, das für Zahlungen von Lizenzgebühren durch eine Schwestergesellschaft in Deutschland eine Quellenbesteuerung vorsieht.

Damit gelten auch im Verhältnis zur Schweiz die gleichen Regelungen wie zwischen den Mitgliedstaaten der EU.

Zudem wurde § 50h EStG gestrafft und gleichzeitig zur Umsetzung des EU-Zinsabkommens geändert. Hierdurch wird der Anwendungsbereich auf die Fälle erweitert, in denen ein Schweizer Unternehmen beteiligt ist oder eine Betriebsstätte eines Unternehmens eines EU-Staates oder eines Schweizer Unternehmens in Deutschland gelegen ist.

Die Änderungen der §§ 50g und 50h EStG sind auf Zahlungen anzuwenden sind, die nach dem 30. Juni 2005 erfolgen bzw. erfolgt sind. Im Vorgriff auf die mit diesem Gesetz erfolgende Gesetzesänderung ist mit BMF-Schreiben vom 28.6.2005 (IV B 1 – S 1316 - 42/05, BStBl I S. 858) die termingerechte Anwendung der §§ 50g und 50h EStG in Schweiz-Fällen sichergestellt worden.

Ihre Ansprechpartner bei der Axer Partnerschaft zu Fragen der Vermögensanlage:

**Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht**

**Rolfjosef Hamacher**  
Fon 0221/47 43 440  
Fax 0221/47 43 499  
hamacher@axis.de

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

**Bernhard Fuchs**  
Grunerstraße 33 – 40239 Düsseldorf  
Fon: 0211/43 83 560  
Fax: 0211/43 83 5611  
bernhard.fuchs@rafuchs.de  
fuchs@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.

