



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

Steueränderungen 2008 im Überblick

2: Neuerungen in UStG, KStG und AO

Stand: 01.01.2008

Inhaltsverzeichnis

1. Einführung	3
Gesetzliche Maßnahmen im Überblick	3
2. Umsatzsteuergesetz	5
Verzehr an Ort und Stelle	5
Steuerbefreiung der Jugendhilfe	5
Weitere Änderungen	6
3. Änderungen im KStG	7
Neuer Tarif	7
Gesellschafterdarlehen	8
Ausschüttung von EK 02	9
Funktionsverlagerung	9
Neuregelung des Mantelkaufs § 8 Abs. 4 KStG	11
Die neue Zinsschranke	12
Wertpapierleihe	13
Die Ausgangslage	13
Betriebsausgabenabzugsverbot	14
Körperschaftsteuerguthaben	14



Mehr- und Minderabführungen	14
Wagniskapitalgesetz.....	14
Sonstige Änderungen im KStG in Kurzform	15
4. Abgabenordnung	16
Neudefinition von Gestaltungsmissbrauch.....	16
Die Begründung im Gesetzentwurf	16
Die praktischen Auswirkungen.....	17
Aufzeichnungen über außergewöhnliche Geschäftsvorfälle.....	18
Mitteilungspflicht laut ZIV.....	19
Verbindliche Auskunft.....	19
Örtliche Zuständigkeit bei Insolvenz	19
Meldung von Strafverfahren	20
Anpassung bei der Steuer-Identifikationsnummer.....	20
Strafrechtliche Ermittlungen.....	21
Schwere Steuerhinterziehung.....	21



Steueränderungen 2008 im Überblick

1. Einführung

Bereits Ende 2007 lautete die Botschaft: 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. Schon alleine durch das Jahressteuergesetz 2007 werden in 19 verschiedenen Gesetzen 231 Vorschriften geändert. Hinzu kommen die gekürzte Entfernungspauschale und der verminderte Sparerfreibetrag aus dem Steueränderungsgesetz 2007 sowie die erhöhte Umsatz- und Versicherungsteuer aus dem Haushaltsbegleitgesetz 2006. Hinzu kommen die vielen Neuregelungen des Gesetzes über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG) sowie das Gesetz über elektronische Handelsregister und Genossenschaftsregister sowie das Unternehmensregister (EHUG).

Und 2008? Nicht so viele Gesetzespakete, aber kaum weniger Änderungen. Das liegt vor allem am Unternehmensteuerreform- sowie dem Jahressteuergesetz 2008, die eine Fülle von kleinen und großen Änderungen bringen.

- Das Jahressteuergesetz 2008 bringt insbesondere Anpassungen bei der dauernden Last, Gesellschafterfinanzierung, beim Gestaltungsmissbrauch nach § 42 AO sowie ersten Korrekturen zur Abgeltungsteuer. Verbesserungen ergeben sich insbesondere bei haushaltsnahen Dienstleistungen sowie dem Wegfall der Zwei-Jahres-Frist für die Antragsveranlagung.
- Das Unternehmensteuerreformgesetz bringt neue Tarife im Bereich des EStG und KStG, neue Regeln zur Gewinnermittlung und bei der GewSt.

Zu beachten sind auch die neuen Verwaltungsanweisungen der Lohn- und Umsatzsteuerrichtlinien 2008, die insbesondere die aktuelle Rechtsprechung erfassen. Die LStR beinhalten eine neue Nummerierung, angepasst an die Paragrafenreihenfolge des EStG.

Gesetzliche Maßnahmen im Überblick

Unternehmensteuerreformgesetz, 14.8.2007, BGBl I S. 1912
Jahressteuergesetz 2008
Alterseinkünftegesetz, 5.7.2004, BGBl I 2004, 1427
Gesetz zur Schaffung deutscher Immobilien-Aktiengesellschaften mit börsennotierten Anteilen, 28.5.2007, BGBl I S. 914
Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements 10.10.2007, BGBl I 2007, 2332
Zweites Gesetz zum Abbau bürokratischer Hemmnisse insbesondere in der mittelständischen



Wirtschaft 7.9.2007, BGBl I 2007, 2246
Verordnung zur Einführung dauerhafter Identifikationsnummern in Besteuerungsverfahren und zur Änderung der Zweiten Bundesmeldedatenübermittlungsverordnung, 28.11.2006, BGBl I 2006, S. 2726
LStR 2008
Gesetz zur Modernisierung der Rahmenbedingungen für Kapitalbeteiligungen (MoRaKG)
Gesetz zur Neuregelung der Telekommunikationsüberwachung und anderer verdeckter Ermittlungsmaßnahmen
DBA Österreich (Erbchaftsteuer), Außerkrafttreten 8.10.2007, BGBl II 2007, 1684
DBA Frankreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung der Nachlässe, Erbschaften und Schenkungen, 18.9.2007, BGBl II 2007, 1402
Künstlersozialabgabe-Verordnung 2008 7.9.2007, BGBl II 2007, 2287
Verlängerung des DBA mit den Vereinigten Arabischen Emiraten auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und zur Belebung der wirtschaftlichen Beziehungen 29.8.2007, BGBl II 2007, 1467
Zweite Verordnung zur Änderung der Zinsinformationsverordnung 5.11.2007, BGBl I 2007, 2562
Gesetz zur Förderung der zusätzlichen Altersvorsorge und zur Änderung des Dritten Buches Sozialgesetzbuch 10.12.2007, BGBl I 2007, 2838
Gesetz zur Änderung des Vierten Buches Sozialgesetzbuch und anderer Gesetze (Sozialversicherungsänderungsgesetz)
Gesetz zur Änderung kraftfahrzeugsteuerlicher und autobahnmautrechtlicher Vorschriften 17.8.2007, BGBl I 2007, 1958
Verordnung zur Durchführung von § 89 Abs. 2 der Abgabenordnung (Steuer-Auskunftsverordnung – StAusKV), 30.11.2007, BGBl I 2007, 2783
Verordnung über maßgebende Rechengrößen der Sozialversicherung für 2008 (Sozialversicherungs-Rechengrößenverordnung 2008), 5.12.2007, BGBl I 2007, 2797
UStR 2008
Gesetz zur Stärkung des Wettbewerbs in der gesetzlichen Krankenversicherung (GKV-Wettbewerbsstärkungsgesetz) 26.3.2007, BGBl I 2007, 378
Drittes Gesetz zur Änderung des Künstlersozialversicherungsgesetzes und anderer Gesetze 12.6.2007, BGBl I 2007, 1034
Verordnung über Anforderungen an eine nachhaltige Erzeugung von Biomasse zur Verwendung als Biokraftstoff (Biomasse-Nachhaltigkeitsverordnung - BioNachV)
8. Gesetz zur Änderung des Steuerberatungsgesetzes
Gesetz über die Aufhebung des Freihafens Bremen 6.12.2007, BGBl I 2007, 2806



6. Gesetz zur Änderung des SGB III

Zweites Gesetz zur Änderung des Finanzverwaltungsgesetzes und anderer Gesetze
13.12.2007, BGBl I 2007, 2897

Jahressteuergesetz 2007, 13.12.2006, BGBl I 2006, S. 2878

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. Änderungen im Bereich des EStG
2. Neuerungen in UStG, KStG und AO
3. Änderungen 2008 in anderen Gesetzen

2. Umsatzsteuergesetz

Verzehr an Ort und Stelle

Nach § 3 Abs. 9 S. 4 UStG liegt eine sonstige Leistung vor, wenn Speisen und Getränke zum Verzehr an Ort und Stelle abgegeben werden. Satz 5 regelt typisierend, dass dies der Fall ist, wenn sie nach den Umständen der Abgabe dazu bestimmt sind, an einem Ort verzehrt zu werden, der mit dem Abgabeort in einem räumlichen Zusammenhang steht, und besondere Vorrichtungen für den Verzehr an Ort und Stelle bereitgehalten werden. Hierzu hatte der BFH entschieden (10.8.2006, V R 55/04 und 26.10.2006, V R 58, 59/04), dass der Wortlaut des § 3 Abs. 9 S. 4 UStG nicht in vollem Umfang gemeinschaftsrechtskonform ist, weil danach unter Umständen zu Unrecht Lieferungen in sonstige Leistungen umqualifiziert würden. Vor dem Hintergrund der EuGH-Urteile (2.5.1996, Rs. C-231/94 und 10.3.2005, Rs. C-491/03) müsse für jeden einzelnen Umsatz entschieden werden, ob das Lieferelement oder das Element der sonstigen Leistung überwiegt. § 3 Abs. 9 Satz 4 und 5 UStG sind somit aufzuheben.

Auch im Bereich der Restaurationsumsätze richtet sich entsprechend der Rechtsprechung des BFH die Abgrenzung zwischen Lieferungen und sonstigen Leistungen künftig nach den für alle einheitlichen Leistungen geltenden allgemeinen umsatzsteuerrechtlichen Grundsätzen: Überwiegen die Lieferelemente qualitativ, handelt es sich insgesamt um eine Lieferung. Bei einem qualitativen Überwiegen der Elemente einer sonstigen Leistung ist hingegen insgesamt eine sonstige Leistung anzunehmen. Der wirtschaftliche Gehalt der Leistung ist dabei im Rahmen einer Gesamtbetrachtung zu ermitteln. Da die Finanzverwaltung § 3 Abs. 9 Sätze 4 und 5 UStG bereits im Sinne der BFH-Rechtsprechung gemeinschaftsrechtskonform ausgelegt und angewendet hat, dient die Rechtsänderung der Klarstellung.

Steuerbefreiung der Jugendhilfe

§ 4 Nr. 23 UStG befreit unter bestimmten Voraussetzungen u. a. Unterkunfts- und Verpflegungsleistungen an Kinder- und Jugendliche bis zum 27. Lebensjahr. Der neue Satz 4 in § 4



Nr. 23 UStG regelt, dass diese Steuerbefreiung nicht gilt, soweit eine Leistung der Jugendhilfe des SGB VIII erbracht wird. Die Leistungen nach § 2 Abs. 2 SGB VIII und die Inobhutnahme nach § 42 SGB VIII sind unter den Voraussetzungen des § 4 Nr. 25 UStG steuerfrei.

Nach den Änderung des § 4 Nr. 25 UStG sollen die Leistungen nach § 2 Abs. 2 SGB VIII steuerfrei gestellt werden, somit also

- Angebote der Jugendarbeit, der Jugendsozialarbeit und des erzieherischen Kinder- und Jugendschutzes (§§ 11 bis 14),
- Angebote zur Förderung der Erziehung in der Familie (§§ 16 bis 21),
- Angebote zur Förderung von Kindern in Tageseinrichtungen und -pflege (§§ 22 bis 25),
- Hilfe zur Erziehung und ergänzende Leistungen (§§ 27 bis 35, 36, 37, 39, 40),
- Hilfe für seelisch behinderte Kinder und Jugendliche und ergänzende Leistungen (§§ 35a bis 37, 39, 40),
- Hilfe für junge Volljährige und Nachbetreuung (§ 41)
- Inobhutnahme nach § 42 SGB VIII als andere Aufgabe der Jugendhilfe nach § 2 Abs. 3 Nr. 1 SGB VIII.

Die vorgenannten Leistungen sind steuerfrei, wenn sie durch Träger der öffentlichen Jugendhilfe (§ 69 SGB VIII) oder andere Einrichtungen mit sozialem Charakter erbracht werden.

Weitere Änderungen

- Die **UStR 2008** ersetzen die Richtlinien aus 2005. Die einzelnen Abschnitte werden nicht an die Paragrafenreihenfolge des UStG angepasst. Viele Vorschriften berücksichtigen die aktuelle BFH- und EuGH-Rechtsprechung. Aufgenommen wurden insbesondere die Verwaltungsanweisungen zur Ausgabe von gesellschaftsrechtlichen Anteilen sowie deren Übertragung.
- Die Umsatzgrenze für die Vorsteuerpauschalierung nach § 23 a UStG für nicht buchführungspflichtige **gemeinnützige Körperschaften** steigt von netto 30.678 auf 35.000 Euro.
- Im Rahmen des **Investmentänderungsgesetzes** ist entsprechend Art. 13 ff. der OGAW-Richtlinie vorgesehen, dass eine Investmentaktiengesellschaft eine Kapitalanlagegesellschaft als Verwaltungsgesellschaft benennen kann (§ 96 Abs. 4 InvG). Durch die Anpassung des § 4 Nr. 8h UStG wird das Wort Sondervermögen durch Investmentvermögen ersetzt, sodass auch in diesen Fällen die Verwaltung umsatzsteuerfrei ist.
- § 13d UStG begründet seit 2004 eine **Haftung des leistenden Unternehmers**, wenn beim Leistungsempfänger der Vorsteuerabzug nach § 17 UStG berichtigt und die hierauf festgesetzte Steuer bei Fälligkeit nicht oder nicht vollständig entrichtet worden ist. Die Vorschrift ist ausweislich der bisherigen Evaluierung auf wenige Einzelfälle mit insgesamt kaum wahrnehmbaren finanziellen Auswirkungen beschränkt. Die Vorschrift hat ihre Wirkung nicht in dem erwarteten Umfang entfaltet und wird daher ab 2008 aufgehoben.



- Die in § 22 Abs. 4e UStG enthaltene Regelung zu den **Aufzeichnungspflichten** in den Fällen von Zahlungen nach § 13d UStG ist nach dessen Aufhebung entbehrlich und wird ebenfalls aufgehoben.
- Nach § 28 Abs. 4 UStG unterliegt die **Beförderung** von Personen mit **Schiffen** für die Zeit bis Ende 2007 dem ermäßigten Steuersatz. Diese Regelung wird bis Ende 2011 verlängert.
- Der ermäßigte Umsatzsteuersatz gilt auch für die Beförderung mit **Bergbahnen**.

3. Änderungen im KStG

Neuer Tarif

Der Tarif bei der Körperschaftsteuer sinkt von 25 auf 15 Prozent. Hinzu kommt wie bisher der Solidaritätszuschlag von 5,5 Prozent, ab 2008 dann auf eine um 10 Prozent verminderte Bemessungsgrundlage.

Rechnung 2007:

Gewinn vor Steuern	100
Gewerbsteuer: $100 * 5 \% * 400 \% = 20$ Auswirkung des Abzugs als Betriebsausgabe: $20 : 1,2$	16,67
Gewinn nach Gewerbesteuer	83,33
Körperschaftsteuer $83,33 * 25 \%$	20,83
Solidaritätszuschlag $20,83 * 5,5 \%$	1,15
Gewerbsteuer, Körperschaftsteuer, Solidaritätszuschlag insgesamt	38,65
Steuerliche Gesamtbelastung in Prozent des Gewinns vor Steuern	38,65 %

Belastung ab 2008

Gewinn vor Steuern	100
Gewerbsteuer $100 * 3,5 \% * 400 \% = 14$	14
Körperschaftsteuer $100 * 15 \% = 15$	15
Solidaritätszuschlag $15 * 5,5 \% = 0,83$	0,83
Gewerbsteuer, Körperschaftsteuer, Solidaritätszuschlag insgesamt	29,83
Steuerliche Gesamtbelastung in Prozent des Gewinns vor Steuern	29,83 %

Durch die Senkung des Körperschaftsteuersatzes von 25 auf 15 Prozent, die Reduzierung der Gewerbesteuermesszahl von 5 auf 3,5 Prozent und die Nichtabsetzbarkeit der Gewerbesteuer als Betriebsausgabe ergibt sich künftig eine steuerliche Gesamtbelastung für Kapitalgesellschaften in Höhe von 29,83 Prozent.



Diese Tarifabsenkung hat auch Auswirkungen auf die anschließenden Ausschüttungen der geringer besteuerten Gewinne:

- √ Das Halbeinkünfteverfahren entfällt für ausgeschütteten Gewinne ab 2009, die im privaten Bereich zugleich der neuen **Abgeltungsteuer** von 25 Prozent plus Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer unterliegen. Die mit der Beteiligung im Zusammenhang stehenden Aufwendungen sind nicht mehr als Werbungskosten absetzbar.
- √ Im betrieblichen Bereich eines Personenunternehmens wird aus dem Halb- ab dem VZ 2009 ein **Teileinkünfteverfahren** mit 40prozentiger Steuerfreiheit und 60prozentigem Ansatz der entsprechenden Aufwendungen. Das gilt für Ausschüttungen von Kapitalgesellschaften und auch Veräußerungserträge, sofern der entsprechende Erwerb nach 2008 erfolgt ist.
- √ Sofern der Empfänger eine **Kapitalgesellschaft** ist, ändert sich fast nichts. Ausschüttungen und Veräußerungsgewinne bleiben zu 95 Prozent steuerfrei. Die mit der Beteiligung im Zusammenhang stehenden Aufwendungen sind weiterhin voll als Betriebsausgaben absetzbar. Die Dividenden werden dem gewerbsteuerlichen Gewinn bei einem Streubesitz von bis zu 15 (bisher 10) Prozent hinzugerechnet.
- √ Bei **ausländischen Anteilseignern** wirkt sich nur die Tarifentlastung positiv aus, da die Steuerregeln jenseits der Grenze unverändert bleiben.

Bei der Festsetzung der Vorauszahlungen für 2008 werden die Tarifsenkungen bei der Körperschaft- und Gewerbesteuer nur dann berücksichtigt, wenn der Steuerpflichtige auch Sachverhalte erklärt, die die Finanzierung betreffen (§ 31 Abs. 1 S. 2 KStG). Hierzu gibt es ein amtlich vorgeschriebenes Formular.

Gesellschafterdarlehen

Nach § 8b Abs. 3 S. 3 KStG sind Gewinnminderungen, die im Zusammenhang mit einem Anteil i.S.d. § 8b Abs. 2 KStG stehen, bei der Ermittlung des Einkommens nicht zu berücksichtigen. Durch die Hingabe von Gesellschafterdarlehen wird versucht, die Abzugsverbote des § 8b KStG zu umgehen. Ab dem VZ 2008 wird daher bei Darlehen, die der zu mehr als 25 Prozent beteiligte Gesellschafter, eine nahe stehende Person oder ein rückgriffberechtigter Dritter an die Gesellschaft gibt, grundsätzlich von einer gesellschaftsrechtlichen Veranlassung ausgegangen. Alle mit dem Darlehen in Zusammenhang stehenden Gewinnminderungen unterliegen somit dem Abzugsverbot des § 8b Abs. 3 KStG. Darunter fallen insbesondere

- Gewinnminderungen aus der Teilwertabschreibung auf Gesellschafterdarlehen,
- der Ausfall eines Gesellschafterdarlehens
- der Verzicht auf Forderungen aus einem Gesellschafterdarlehen
- Aufwendungen des Gesellschafters aus der Inanspruchnahme aus Sicherheiten oder Bürgschaften

Der Darlehensgeber hat die Möglichkeit nachzuweisen, dass unter den gleichen Umständen und zu den gleichen Konditionen auch ein fremder Dritter das Darlehen ausgereicht oder im Krisenfall stehen gelassen hätte. In den nachgewiesenen Fällen kommt das Abzugsverbot nicht zur Anwendung.



Eine Darlehensüberlassung ist insbesondere in den folgenden Fällen nicht als fremdüblich anzusehen:

- Das Darlehen ist nicht verzinslich.
- Das Darlehen ist verzinslich, aber es wurden keine Sicherheiten vereinbart.
- Das Darlehen ist verzinslich und es wurden Sicherheiten vereinbart, aber das Darlehen wird bei Eintritt der Krise der Gesellschaft nicht zurückgefordert.

Aus Billigkeitsgründen bleiben mit den nach § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG hinzugerechneten Gewinnminderungen korrespondierende Gewinnerhöhungen aus späteren Wertaufholungen nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG in voller Höhe steuerfrei.

Ausschüttung von EK 02

Die Ausschüttung unbelasteter Einkommensteile (EK 02) löste im System des Anrechnungsverfahrens eine Körperschaftsteuererhöhung zur Herstellung der Ausschüttungsbelastung in Höhe von 30 Prozent des verwendeten Einkommens aus. Auch das Halbeinkünfteverfahren sah bisher für eine Übergangszeit (bis 2019) eine Nachbelastung bei Verwendung dieser Einkommensteile für Leistungen an den Gesellschafter vor. Nicht zuletzt durch die Anpassung an grenzüberschreitende Sachverhalte durch das SEStEG ist das bisherige ausschüttungsabhängige System sehr aufwändig. In Fällen mit hohen EK 02-Beständen wird die Regelung zudem als Ausschüttungssperre empfunden.

Das System der Körperschaftsteuererhöhung wird über § 38 Abs. 4 bis 9 KStG daher durch eine pauschale Abschlagzahlung ersetzt. Von dem am 31.12.2006 vorhandenen Bestand des EK 02 wird ein Anteil von 10 Prozent (1/10 des EK 02-Bestandes mit 30 Prozent verwendungsunabhängig besteuert. Der verbleibende Bestand entfällt und löst keine weitere KSt-Erhöhung aus. Durch die allgemeine Ablösung der EK-02-Bestände können die bisherigen Regelungen des § 40 KStG entfallen. Die Neuregelung führt zu einer Vereinfachung des Verfahrens. Das Unternehmen muss 3 Prozent bei einer Verteilung auf zehn Jahre nachversteuern.

Die Anwendungsregelung sieht eine Ausnahme von der verpflichtenden und abgeltenden Nachbelastung des EK 02 vor. Bei Wohnungsunternehmen von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, bei steuerbefreiten Körperschaften und Wohnungsgenossenschaften im Sinne des § 5 Abs. 1 Nr. 10 KStG kann auf Antrag weiterhin die bisherige Regelung angewendet werden, wonach im Falle der Ausschüttung nachbelastet wird. Auch mittelbar von einer juristischen Person des öffentlichen Rechts gehaltene Wohnungsunternehmen (z. B. über zwischengeschaltete Holdinggesellschaft) werden von der Regelung erfasst. Bei Verlust der Steuerfreiheit, Eigenschaft als Wohnungsunternehmen oder Veräußerung an eine nicht juristische Person des öffentlichen Rechts kommt die verpflichtende Nachbelastung zur Anwendung.

Die pauschale Besteuerung soll unterbleiben, soweit eine Gesellschaft nicht über positives Eigenkapital verfügt. Die Höhe der Abschlagzahlung ist daher auf den Betrag begrenzt, der sich bei Anwendung der bisherigen Regelung ergeben würde, wenn das zum maßgeblichen Stichtag vorhandene Eigenkapital ausgeschüttet würde. Aus Vereinfachungsgründen wird dabei auf das Steuerbilanzkapital abgestellt.

Funktionsverlagerung



Internationale Konzerne verlagern betriebliche Funktionen wie etwa Produktion, Dienstleistung, Forschung und Entwicklung auf verbundene Unternehmen oder Betriebsstätten im Ausland aus, auch um ihre inländische Steuerlast zu minimieren. Bekannt sind beispielsweise Modelle, bei denen alle Ertrag versprechenden Tätigkeiten auf ein Unternehmen im niedrig besteuerten Ausland übertragen werden, während die übrigen Konzernunternehmen anders als bisher nur noch Routinefunktionen mit niedrigen Gewinnchancen ausüben. Dies führt in Deutschland sowohl zum Verlust von Besteuerungssubstrat als auch von zum Teil hoch qualifizierten Arbeitsplätzen.

Eine große Rolle spielen (selbst geschaffene) immaterielle Wirtschaftsgüter, die häufig einen außergewöhnlich hohen Wert haben und für die ganz erhebliche Kosten aufgewendet und in Deutschland bei der Besteuerung abgezogen wurden. Ein ausländischer Konzern erwirbt das deutsche Unternehmen und versetzt einen Teil des Personals zu einer irischen Schwestergesellschaft. Kurz darauf meldet diese Gesellschaft ein Patent an und beginnt eine ertragreiche Produktion. Die Erträge könnten voraussichtlich nur in Irland und nicht in Deutschland besteuert werden. Eine angemessene Besteuerung in Deutschland kommt in Betracht (das Patent beruht nachweislich auf der deutschen Forschung), wenn die steuerlichen Fragen und praktischen Probleme der Funktionsverlagerungen gesetzlich geregelt werden.

Die deutsche Steuerverwaltung hat dafür zu sorgen, dass die aufgrund der Verlagerungen entstehenden Steueransprüche unter Anwendung des international anerkannten Fremdvergleichsgrundsatzes der OECD durchgesetzt werden. Dieser Grundsatz verlangt, dass Vorgänge im Konzern steuerlich so behandelt werden, wie dies zwischen fremden Dritten der Fall gewesen wäre. Gelöst werden muss das praktische Problem einer gerichtsfesten Sachverhaltsermittlung und Bewertung.

Es soll ein BMF-Schreiben ergehen, das die steuerlichen Konsequenzen für Funktionsverlagerungen regelt. Das Schreiben soll insbesondere Begriffsdefinitionen enthalten und die Mitwirkungspflichten der Steuerpflichtigen nach geltendem Recht erläutern. Neben der aus anderen Gründen notwendigen gesetzlichen Neufassung und Präzisierung des Fremdvergleichsgrundsatzes (Ersatz für § 1 AStG) könnten im Hinblick auf Funktionsverlagerungen z.B. folgende Punkte gesetzlich neu geregelt werden, damit eindeutige Rechtsgrundlagen zur Verfügung stehen:

- Pflicht, für vorhandene und in Entwicklung befindliche immaterielle Wirtschaftsgüter laufend nachvollziehbare Aufzeichnungen zu erstellen und auf Anfrage vorzulegen (liegen dem Unternehmen regelmäßig aus betriebswirtschaftlichen Gründen vor).
- Verpflichtung, Ergebnisprognosen für die beteiligten Unternehmenseinheiten vorzulegen (in Fällen von Funktionsverlagerungen regelmäßig aus betriebswirtschaftlichen Gründen vorhanden), um den „Einigungsbereich“ ermitteln zu können.
- Bewertung des im Zusammenhang mit Funktionsverlagerungen übertragenen Gewinnpotentials mit dem mittleren Wert des errechneten Einigungsbereichs, soweit keine Gründe für einen anderen Wert erkennbar sind und vorgetragen werden.
- Korrektur der Bewertung von Funktionsverlagerungen bei erheblichen Abweichungen der später tatsächlich erzielten Gewinne von den prognostizierten Gewinnen, die der Ermittlung



des Gewinnpotentials zu Grunde gelegt worden sind, um eine unzutreffende Bewertung (wegen der Unsicherheiten der Prognose) berücksichtigen zu können.

Sowohl das beabsichtigte BMF-Schreibens als auch die geplanten gesetzlichen Neuregelungen soll der Finanzverwaltung das Instrumentarium an die Hand gegeben, insbesondere in Bezug auf die Sachverhaltsermittlung, um die Übertragung wertvoller immaterieller Wirtschaftsgüter entsprechend dem Fremdvergleichsgrundsatz besteuern zu können. Damit soll die Funktionsverlagerung künftig angemessen besteuert werden ganz unterbleiben.

Neuregelung des Mantelkaufs § 8 Abs. 4 KStG

Die bisherige Mantelkaufregelung des § 8 Abs. 4 KStG war in der Praxis schwierig zu handhaben. Die Regelung war kompliziert und gestaltungsanfällig. Zahlreiche Zweifelsfragen sind Gegenstand von Gerichtsverfahren. Nach der ehemaligen Regelung ist Voraussetzung für den Verlustabzug nach § 10d EStG bei einer Körperschaft die wirtschaftliche Identität zwischen der den Verlust erwirtschaftenden Körperschaft und der ihn verrechnenden oder vortragenden Körperschaft. Für den Verlust der wirtschaftlichen Identität sind ein Anteilseignerwechsel von mehr als 50 Prozent und die Zuführung von überwiegend neuem Betriebsvermögen erforderlich. Sanierungen sind unter bestimmten Voraussetzungen unschädlich. § 8 Abs. 4 KStG wird gestrichen und durch eine Verlustabzugsbeschränkung für Körperschaften in § 8c KStG ersetzt.

Die Tatbestandsvoraussetzung „Zuführung überwiegend neuen Betriebsvermögens“ wird aufgegeben. Maßgebliches Entscheidungskriterium für die Verlustabzugsbeschränkung ist künftig der Anteilseignerwechsel. Dabei wirkt die Verlustbeschränkung des § 8c KStG zweistufig:

1. Sie sieht einen quotalen Untergang des Verlustabzugs bei mittelbarer oder unmittelbarer Anteils- oder Stimmrechtsübertragungen von mehr als 25 % bis zu 50 % innerhalb eines Zeitraums von 5 Jahren vor. Sobald innerhalb eines Fünf-Jahres-Zeitraums die Schwelle von 50 % überschritten wird, kommt es zu einem quotalen Verlustuntergang entsprechend der Höhe der schädlichen Anteilsübertragung.
2. Unabhängig davon kommt es im Falle der Übertragung von mehr als 50 % der Anteile oder Stimmrechte zum vollständigen Untergang des Verlustabzugs.
3. Beim Mantelkauf gilt als ein Erwerber auch eine Gruppe von Erwerbern mit gleichgerichteten Interessen, etwa wenn die Kapitalgesellschaft von den Erwerbern gemeinsam beherrscht wird.

Neben dem festgestellten verbleibenden Verlustvortrag unterliegt auch der laufende Verlust im VZ bis zur schädlichen Anteilsübertragung der Abzugsbeschränkung.

Die alte Mantelkaufregelung findet letztmalige Anwendung, wenn mehr als die Hälfte der Anteile an einer Kapitalgesellschaft innerhalb eines Zeitraum von fünf Jahren, der vor dem 1.1.2008 beginnt, übertragen werden und die wirtschaftliche Identität der Kapitalgesellschaft vor 2013 entfällt. Die bisherige Verwaltungspraxis (Tz. 33 des BMF-Schreibens vom 16. April 1999, BStBl I S. 455), wonach der Verlust mit Erfüllung der letzten Tatbestandsvoraussetzung (in der Regel die Zuführung von Betriebsvermögen im schädlichen Umfang) untergeht, gilt fort. Damit gilt § 8 Abs. 4 KStG abweichend vom Gesetzentwurf für Veräußerungen über 2007 hinaus fort. § 8c KStG findet demgegenüber nur auf Anteilserwerbe nach 2007 Anwendung. Innerhalb eines Ü-



bergangszeitraums kann es daher sowohl zum ganzen oder teilweisen Wegfall des Verlustabzugs nach § 8c KStG als auch zum Wegfall des Verlustabzugs nach § 8 Abs. 4 KStG bisheriger Fassung kommen. Fällt z.B. im Jahr 2009 der Verlustabzug nach § 8c KStG zu 30 % weg und entfällt die wirtschaftliche Identität der Kapitalgesellschaft nach § 8 Abs. 4 KStG bisheriger Fassung in 2010, entfällt in 2010 der dann vorhandene Verlustabzug in voller Höhe.

Die neue Zinsschranke

Über die neuen §§ 4h EStG, 8a KStG wird der Betriebsausgabenabzug für Zinsaufwendungen geregelt. Hiernach sind Zinsaufwendungen eines Betriebs in Höhe des Zinsertrags desselben Wirtschaftsjahres abziehbar, darüber hinaus nur bis zur Höhe von 30 Prozent des um die Zinsaufwendungen erhöhten und um die Zinserträge verminderten maßgeblichen Gewinns. Bezugsgröße für den Zinsaufwand ist der Gewinn vor Steuern und Zinsen (EBITDA). Durch die Zinsschranke soll die Möglichkeit deutscher Tochterunternehmen, sich über Kredite ihrer ausländischen Konzernmütter fremdzufinanzieren und die Zinsen in Deutschland steuerlich geltend zu machen, eingeschränkt werden.

Die Zinsschranke soll nur Erträge und Aufwendungen aus der vorübergehenden Überlassung von Geldkapital erfassen (BT Drs. 16/4835). Dazu zählten typischerweise die Gewährung oder Inanspruchnahme von Darlehen, nicht aber der Bezug von Dividenden. Zinsen auf Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis stellen keine Zinsen im Sinn von § 4h Abs.3 EStG-E dar. Auch Skonti und Boni unterliegen nicht der Anwendung der Zinsschranke. Demgegenüber werden Auf- und Abzinsungen des Fremdkapitals – im Gegensatz zu Rückstellungen – von der Zinsschranke erfasst. Zinsaufwendungen, die nicht abgezogen werden dürfen, sind in die folgenden Wirtschaftsjahre vorzutragen (Zinsvortrag). Sie erhöhen die Zinsaufwendungen dieser Wirtschaftsjahre, nicht aber den maßgeblichen Gewinn. Diese Regelung findet aber in folgenden Fällen keine Anwendung:

- Wenn der Betrag der Zinsaufwendungen weniger als eine Million Euro beträgt (Freigrenze)
- Wenn der Betrieb nicht zu einem Konzern gehört
- Wenn der Betrieb zu einem Konzern gehört und seine Eigenkapitalquote zumindest gleich hoch ist als die des Konzerns (Eigenkapitalvergleich). Ein Unterschreiten der Eigenkapitalquote des Konzerns bis zu 1 Prozent ist unschädlich.
- Bei nicht zu keinem Konzern gehörende Körperschaften, die nachweisen, dass Zinsaufwendungen im Rahmen einer Gesellschafterfremdfinanzierung nicht mehr als 10 Prozent der Zinsaufwendungen eines Wirtschaftsjahres ausmachen. Eine Gesellschafterfremdfinanzierung liegt vor, wenn sie von einem zu mehr als einem Viertel unmittelbar oder mittelbar beteiligten Anteilseigner oder einer diesem nahe stehenden Person erfolgt.
- Bei konzerngebundenen Körperschaften ist eine Gesellschafterfremdfinanzierung dann schädlich, wenn sie von einem Anteilseigner oder einer diesem nahe stehenden Person erfolgt und die Verbindlichkeiten, mit denen die Zinsaufwendungen in Zusammenhang stehen, in der voll konsolidierten Konzernbilanz ausgewiesen. Dabei ist eine Gesellschafterfremdfinanzierung zulässig, wenn die Zinsaufwendungen hieraus nicht mehr als 10 % der die Zinserträge übersteigenden Zinsaufwendungen eines Wirtschaftsjahres ausmachen.



- Es liegt keine schädliche Gesellschafterfremdfinanzierung bei einer Konzerngesellschaft vor. Der Zinsvortrag ist gesondert festzustellen. Bei Aufgabe oder Übertragung des Betriebes geht ein nicht verbrauchter Zinsvortrag unter. Scheidet ein Mitunternehmer aus einer Gesellschaft aus, geht der Zinsvortrag anteilig mit der Quote unter, mit der er an der Gesellschaft beteiligt war.

Im Gegenzug wird § 8a KStG abgeschafft. Die Verschärfung der bisherigen Regelung zur Gesellschafterfremdfinanzierung soll durch die hohe Freigrenze und den Zinsvortrag abgemildert werden. Zudem sind die Gesellschafterfremdfinanzierung in einem bestimmten Umfang zulässig und dürfen bei hohen Gewinnen abgezogen werden.

Nach § 15 Nr. 3 KStG gilt ein Organkreis als ein Betrieb. Damit wird dem Umstand Rechnung getragen, dass innerhalb eines Organkreises Finanzierungsgestaltungen keine Bedeutung haben. Die Freigrenze des § 4h Abs. 2a EStG gilt für den Organkreis nur einmal. **Ist** der Organkreis nicht Teil eines Konzerns, unterliegt er nicht der Zinsschranke. Ansonsten greift die Zinsschranke nur dann, wenn nachgewiesen wird, dass die Eigenkapitalquote des Organkreises nicht schlechter ist als die des Konzerns.

Wertpapierleihe

Die Ausgangslage

Die Wertpapierleihe wird in weitem Umfang und in unterschiedlichen Gestaltungen genutzt, um steuerliche Vorteile aus der unterschiedlichen steuerlichen Behandlung von Erträgen und Veräußerungsgewinnen aus Beteiligungen (Steuerfreiheit nach § 8b Abs. 1 und 2 KStG – Steuerpflicht nach § 8b Abs. 7 und 8 KStG) zu erzielen.

Beispiel: Eine Bank verleiht Aktien, die sich bei ihr im Handelsbestand befinden (nur dann sind Dividenden bzw. Veräußerungsgewinne steuerpflichtig), an eine GmbH (Sachdarlehen). Die GmbH vereinnahmt später die Dividende. Die GmbH zahlt an die Bank eine Leihgebühr und eine Ausgleichszahlung für die erhaltene Dividende.

Ergebnis: Der steuerliche Vorteil liegt bei der GmbH als Entleiher: Die Dividende ist bei ihr steuerfrei nach § 8b Abs. 1 KStG. 5 Prozent der Dividende gelten nach § 8b Abs. 5 KStG als nicht-abziehbare Betriebsausgaben (werden also im Ergebnis versteuert). Die Leihgebühr und die Ausgleichszahlung können voll als Betriebsausgaben abgezogen werden. Es ergibt sich für die GmbH insgesamt ein steuerlicher Verlust aus dem Leihgeschäft. Den steuerlichen Vorteil teilt sich die GmbH wirtschaftlich mit der Bank über die Höhe der gezahlten Leihgebühr. Für die Bank als Verleiher ist der Vorgang steuerlich neutral. Bei ihr wäre die Dividende nach § 8b Abs. 7 KStG steuerpflichtig gewesen. An die Stelle der Dividende tritt jetzt die Ausgleichszahlung als steuerpflichtige Betriebseinnahme. Eine entsprechende Gestaltung ist auch möglich für Versicherungsunternehmen, für die Beteiligungserträge nach § 8b Abs. 8 KStG steuerpflichtig sind.

Abwandlung: Es wird vereinbart, dass der Entleiher der Aktien (im Grundfall die GmbH) keine Kompensationszahlung im eigentlichen Sinne leisten muss, sondern im Gegenzug Schuldverschreibungen überlässt, deren Erträge dem Entleiher der Schuldverschreibungen (im Grundfall die Bank) zustehen. Kompensationszahlungen im eigentlichen Sinne werden ausdrücklich aus-



geschlossen. Für den Fall eines Ungleichgewichts der Einnahmen wird regelmäßig ein Spitzenausgleich vereinbart.

Betriebsausgabenabzugsverbot

Um die Gestaltung gezielt zu verhindern, wird eine Regelung eingeführt, nach der abweichend von § 8b Abs. 5 KStG bei der Wertpapierleihe alle Entgelte, die der Entleiher im Zusammenhang mit der Wertpapierleihe leistet, nicht als Betriebsausgaben abziehbar sind.

Im Abwandlungsfall, in dem als Gegenleistung ertragbringende Wirtschaftsgüter überlassen werden, gelten diese Erträge, auf die der Darlehensnehmer verzichtet, von ihm als bezogen und als Entgelt an den Darlehensgeber geleistet. Auf diese fingierte Leistung wird § 8b Abs. 10 Satz 1 angewendet, so dass auch hier das Betriebsausgabenabzugsverbot greift.

Die Regelung erfasst nicht nur Anteilsüberlassungen im Darlehensweg, sondern auch andere Überlassungen (z.B. Pacht, Verwahrung) sowie Wertpapierpensionsgeschäfte im Sinne des § 340b HGB.

Nach § 32 Abs. 3 KStG wird für Leihgebühr und Kompensationszahlung bei der Wertpapierleihe ein Kapitalertragsteuerabzug in Höhe von 15 Prozent eingeführt. Dieser hat nach § 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG abgeltende Wirkung.

Körperschaftsteuerguthaben

Das bei Kapitalgesellschaften noch aus dem Übergang zum Halbeinkünfteverfahren 2001 verbliebene Körperschaftsteuerguthaben wird vom Finanzamt über einen Zeitraum von 2008 bis 2017 gleichmäßig verteilt in zehn unverzinsten Raten ausbezahlt (§ 37 Abs. 5 KStG). Diese Raten werden jeweils am 30. September ausgezahlt. Das gilt auch für 2008, eine Auszahlung innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Bescheides erfolgt nur dann, wenn diese nach dem 31.8.2008 erfolgt.

Mehr- und Minderabführungen

Organschaftlich verursachte Mehrabführungen gelten als Einlagenrückgewähr und Minderabführungen als Einlagen (§ 14 Abs. 4 KStG). Am 31. 12. 2007 vorhandene Ausgleichsposten sind mit dem Buchwert der Organbeteiligung zu verrechnen. Verbleibt ein übersteigender passiver Ausgleichsposten, führt dies zur Sofortversteuerung nach dem Halbeinkünfteverfahren.

Wagniskapitalgesetz

Das Gesetz zur Modernisierung der Rahmenbedingungen für Kapitalbeteiligungen (MoRaKG) betrifft die Förderung von jungen Unternehmen, die ihre Mittel in nicht börsennotierte Zielfirmen in Form von Kapitalgesellschaften innerhalb des EWR-Raums anlegen. Um einen Vertrieb an Kleinanleger auszuschließen, sind Mindesttranchen von 50.000 Euro vorgesehen. Zur Anerkennung müssen eine Personen- oder Kapitalgesellschaft, Sitz und Geschäftsleitung in Deutschland, ein Mindesteigenkapital von 1 Mio. Euro und mindestens zwei zuverlässige und fachlich geeignete Geschäftsleiter vorliegen. Den Status erlangen die Gesellschaften durch die Bundesanstalt für Finanzdienstaufsicht (BaFin). Das Grund- oder Stammkapital muss ein Viertel sofort, der übrige Betrag innerhalb von zwölf Monaten nach Anerkennung geleistet werden.



Sind die gesetzliche Voraussetzungen erfüllt, gibt es folgende steuerliche Konsequenzen:

- Die Wagnisbeteiligungsgesellschaft übt im Halten von Anteilen an Zielunternehmen eine vermögensverwaltende Tätigkeit aus (§ 19 WKBG).
- Die an die Initiatoren neben der quotalen Gewinnbeteiligung gezahlte Tätigkeitsvergütung (Carried Interest) bleibt gem. § 3 Nr. 40a EStG zu 40 statt bislang 50 Prozent steuerfrei.
- Der Veräußerungsfreibetrag gem. § 17 Abs. 3 EStG wird von 9.060 auf 20.000 Euro erhöht. Das betrifft sog. Business Angels, die sich mit Kapital und Know-How unmittelbar in junge Unternehmen einbringen.
- Die durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 eingeführte neue Mantelkaufregelung nach § 8c KStG sieht einen Wegfall von Verlustvorträgen bei Kapitalgesellschaften nach einem Gesellschafterwechsel von über 25 % vor. Diese Einschränkung gilt bei Übernahme von Anteilen an einer Ziel- durch eine Wagniskapitalbeteiligungsgesellschaft in Höhe der stillen Reserven nicht (§ 8c Abs. 2 KStG-E). Dieser Verlust kann im Jahr des Beteiligungserwerbs und den vier Folgejahren zu jeweils einem Fünftel bei der Zielgesellschaft im Rahmen des Verlustabzugs nach § 10d EStG abgezogen werden. Der Verlust entfällt ebenfalls nicht, sofern die Anteile erst nach einer Haltedauer von vier Jahren schädlich weiterveräußert werden.

Hinweis: Zu diesem Themenkreis gib es den separaten Beitrag „Das Wagniskapitalgesetz im Überblick“.

Sonstige Änderungen im KStG in Kurzform

- Die Änderung des § 5 Abs. 1 Nr. 12 KStG stellt sicher, dass sich bei einer Ersetzung des Reichssiedlungsgesetzes durch landesrechtliche Vorschriften am bisherigen Umfang der Steuerbefreiung der betroffenen Unternehmen nichts ändert.
- Zum Inland i. S. des § 1 Abs. 3 KStG gehört auch der der Bundesrepublik Deutschland zustehende Anteil am Festlandsockel. Die bisherige Gesetzesformulierung beschränkte die Besteuerung der hier erzielten Einkünfte auf die Erforschung und Ausbeutung von Natur-schätzen des Meeres(unter)grundes. Die jetzt geänderte Fassung dehnt die Besteuerung auf Einkünfte aus der Erzeugung von Energie auf See aus, etwa durch Windkraftanlagen.
- Der im Rahmen des SEStEG eingeführte § 4g EStG wird neben der Steuerentstrickung nach § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG für nach dem 31.12.2005 endende Wirtschaftsjahre auf § 12 Abs. 1 KStG ausgedehnt (§ 34 Abs. 8 S. 5 KStG). Somit kann in den Fällen der Entstrickung in der Bilanz ein steuerlicher Ausgleichsposten gebildet werden, der über die ratierliche Auflösung auf fünf Jahre verteilt zu versteuern ist.
- Nach dem neuen § 14 Abs. 4 KStG ist für Minder- und Mehrabführungen, die ihre Ursache in organschaftlicher Zeit haben, in der Steuerbilanz des Organträgers ein besonderer aktiver oder passiver Ausgleichsposten zu bilden, der dem Verhältnis der Beteiligung des Organträgers am Nennkapital der Organgesellschaft entspricht. Im Zeitpunkt der Veräußerung der Organbeteiligung sind die besonderen Ausgleichsposten aufzulösen. Dadurch erhöht oder verringert sich das Einkommen des Organträgers. Dies ist die gesetzliche Reaktion auf das



BFH-Urteil vom 7.2.2007, I R 5/05, wonach organschaftliche Ausgleichsposten im Fall der Veräußerung der Organbeteiligung nicht gewinnwirksam aufzulösen sind.

4. Abgabenordnung

Neudefinition von Gestaltungsmissbrauch

§ 42 AO wird grundsätzlich geändert. Schon unangemessene rechtliche Gestaltungen werden als Steuerumgehungen qualifiziert. Dann muss der Stpfl. den Beweis führen, dass nichtsteuerliche Gründe für die Gestaltung bestehen. Zwar steht es jedem frei, seinen Lebenssachverhalt so zu gestalten, dass er den Steueranspruch vermeidet oder minimiert (BFH 12.9.1995, IX R 54/93, BStBl II 1996 S. 158), doch bleibt es dem Steuergesetzgeber unbenommen, Vermeidungskonstruktionen entgegenzutreten. § 42 AO lautet wie folgt:

Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten

Abs. 1: Durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts kann das Steuergesetz nicht umgangen werden. Ist der Tatbestand einer Regelung in einem Einzelsteuergesetz erfüllt, die der Verhinderung von Steuerumgehungen dient, so bestimmen sich die Rechtsfolgen nach jener Vorschrift. Anderenfalls entsteht der Steueranspruch beim Vorliegen eines Missbrauchs im Sinne des Absatzes 2 so, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung entsteht.

Abs. 2: Ein Missbrauch liegt vor, wenn eine unangemessene rechtliche Gestaltung gewählt wird, die beim Steuerpflichtigen oder einem Dritten im Vergleich zu einer angemessenen Gestaltung zu einem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil führt. Dies gilt nicht, wenn der Steuerpflichtige für die gewählte Gestaltung außersteuerliche Gründe nachweist, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse beachtlich sind.

Die Begründung im Gesetzentwurf

Der Begriff des Missbrauchs ist gesetzlich definiert, die Beweislastverteilung zwischen der Finanzverwaltung und den Steuerpflichtigen geregelt und das Verhältnis der allgemeinen Regelung in § 42 AO zu den einzelgesetzlichen Regelungen zur Bekämpfung der Steuerumgehung klarer gefasst. Aus § 42 AO ergibt sich eine eindeutige Prüfungsreihenfolge zur Feststellung eines Missbrauchs.

1. Zunächst ist künftig zu prüfen, ob das im Einzelfall anzuwendende Einzelsteuergesetz eine Regelung enthält, die der Verhinderung der Steuerumgehung dient.
2. Ist dies der Fall, ist zu prüfen, ob die Tatbestandsmerkmale dieser Norm erfüllt sind. Bejahendenfalls bestimmen sich die Rechtsfolgen nach der einschlägigen Norm des Einzelsteuergesetzes. § 42 Abs. 2 AO ist in diesem Fall durch § 42 Abs.1 Satz 2 AO ausdrücklich verdrängt.



3. Ist der Tatbestand einer derartigen Norm nicht erfüllt, ist § 42 Abs. 2 AO nach dessen Absatz 1 Satz 3 zu prüfen. In diesem Fall bestimmt sich das Vorliegen eines Missbrauchs allein nach den Voraussetzungen des § 42 Abs. 2 AO.

Bei der Definition des Missbrauchstatbestandes wird nicht mehr auf eine Ungewöhnlichkeit der rechtlichen Gestaltung abgestellt, sondern - wie nach geltendem Recht und der dazu ergangenen Rechtsprechung - auf ihre Unangemessenheit. Hierbei handelt es sich nicht nur um eine sprachliche Änderung. Der Begriff der Ungewöhnlichkeit wird im allgemeinen Sprachgebrauch als ein empirischer Begriff verstanden, während der Begriff der Unangemessenheit ein wertender Begriff ist. Eine gesetzliche Definition des Begriffs der Unangemessenheit wäre allerdings nur durch weitere wertende, unbestimmte Rechtsbegriffe möglich. Durch den Verzicht auf eine gesetzliche Definition des Begriffs der Unangemessenheit wird auch der in der Anhörung geäußerten Kritik an einer möglichen „Versteinerung“ des Missbrauchstatbestands Rechnung getragen und eine Weiterentwicklung der Rechtsordnung auch in diesem Bereich ermöglicht.

- Für die Auslegung ist zunächst ein Vergleich zu ziehen zwischen den steuerlichen Auswirkungen einer angemessenen rechtlichen Gestaltung und den steuerlichen Auswirkungen der gewählten rechtlichen Gestaltung.
- Ergibt dieser Vergleich einen Steuervorteil beim Steuerpflichtigen oder Dritten, ist weiter zu prüfen, ob dieser Steuervorteil gesetzlich vorgesehen ist. Dies kann zum Beispiel der Fall sein bei Ausübung gesetzlicher Wahlrechte oder bei Nutzung steuergesetzlicher Lenkungs- und Fördernormen.
- Ist der Steuervorteil gesetzlich nicht vorgesehen, ist zu prüfen, ob die gewählte Gestaltung unangemessen ist. Eine rechtliche Gestaltung ist nach der Rechtsprechung des BFH insbesondere dann unangemessen, wenn sie von verständigen Dritten in Anbetracht des wirtschaftlichen Sachverhalts und der wirtschaftlichen Zielsetzung ohne den Steuervorteil nicht gewählt worden wäre.
- Bei einer grenzüberschreitenden Gestaltung ist auf der Grundlage der Rechtsprechung des EuGH Unangemessenheit anzunehmen, wenn die gewählte Gestaltung rein künstlich ist und nur dazu dient, die im Inland geschuldete Steuer zu umgehen.

Ein Missbrauch im Sinne von § 42 Abs. 2 AO soll nach Satz 2 nicht vorliegen, wenn der Steuerpflichtige für die von ihm gewählte und nach Satz 1 unangemessene Gestaltung außersteuerliche Gründe nachweist, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse beachtlich sind. Diese Regelung eröffnet dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit, die nach Satz 1 begründete Annahme eines Missbrauchs durch Nachweis außersteuerlicher Gründe zu entkräften. Die vom Steuerpflichtigen nachgewiesenen außersteuerlichen Gründe müssen allerdings nach dem Gesamtbild der Verhältnisse beachtlich sein. Sind die nachgewiesenen außersteuerlichen Gründe nach dem Gesamtbild der Verhältnisse nicht wesentlich oder sogar nur von untergeordneter Bedeutung, sind sie nicht beachtlich im Sinne von Satz 2. In diesem Fall bleibt es bei der Annahme eines Missbrauchs.

Die praktischen Auswirkungen

Der neue § 42 Abs. 2 AO stellt in Abkehr von der bisherigen Fassung darauf ab, dass es für die Anwendung bereits ausreicht, dass eine Gestaltung gewählt wird, die zu einem Steuervorteil



gegenüber der vom Gesetzgeber bei Schaffung des materiellen Steuerrechts vorausgesetzten Gestaltung führt. Beispiele:

- Ein Unternehmer schafft noch bis Silvester 2008 bewegliche Wirtschaftsgüter an, um die degressive AfA oder die GWG-Regelung bis 410 Euro nutzen zu können.
- Ein Anleger kauft Ende des Jahres Anleihen, um mit den bezahlten Stückzinsen die Kapitaleinnahmen des laufenden Jahres noch mindern zu können.
- Ein Aktionär verkauft seine Aktien kurz vor Ablauf der Spekulationsfrist mit Verlust, um die roten Zahlen steuerlich noch verwenden zu können.
- Ein 4/3-Rechner schreibt Rechnungen erst im neuen Jahr und zahlt den Aufwand noch bis Silvester.
- Eine GmbH nimmt Gewinnverschiebungen zu Lasten von 2008 vor, um den geminderten Körperschaftsteuertarif nutzen zu können.

Diese Vorgänge waren bislang unbelastet von § 42 AO, sondern das übliche „Jahresendgeschäft“. Nunmehr muss der Stpfl. wohl nachweisen, dass es wirtschaftlich sinnvoll ist, Anleihen oder Lkw vor dem Jahreswechsel zu erwerben und außersteuerliche Gründe hat. Ein Hinauszögern der Anschaffung mit dem Für und Wider muss das dem Finanzamt erläutert werden.

Denn nach dem neuen § 42 AO muss der Stpfl. außersteuerliche Gründe für die konkrete Gestaltung nachweisen. Gelingt das nicht oder werden nur weniger wichtige außersteuerliche Gründe vorgebracht, dann entsteht der Steueranspruch so, wie er bei einer vom Gesetzgeber vorausgesetzten Gestaltung entstanden wäre. Ergebnis: Verfahrensmäßig kommt es zu einer widerlegbaren gesetzlichen Vermutung für das Vorliegen einer Steuerumgehung. Denn ohne den Blick auf die Minderung der Kapitaleinkünfte kauft sich kein Anleger vor dem Jahresende noch Anleihen.

Die vorgenannten Beispiele sind nur einfache Sachverhalte, die in einer großen Vielfalt nahezu täglich vorkommen. Dem will § 42 AO mit vagen und kaum handhabbaren Formulierungen entgegen. Überspitzt formuliert muss sich ein Unternehmer vor einer Investition erst einmal damit beschäftigen, ob die konkrete Handlung wirtschaftlich wesentliche Gründe hat. Findet er die nicht und kauft den Pkw dennoch 2007, dürfte das Finanzamt mangels Nachweis einen Gestaltungsmissbrauch unterstellen und die degressive AfA streichen. Dieses Ergebnis ist wohl kaum mit der Besteuerung in einem freiheitlichen Rechtsstaat zu vereinbaren. Hier ist die entscheidende Frage, ob der Steuergesetzgeber bei nicht typisch gestalteten Lebenssachverhalten einen Gestaltungsmissbrauch einfach so vermuten kann, und der nur durch Gegenbeweis aus der Welt zu schaffen ist.

Aufzeichnungen über außergewöhnliche Geschäftsvorfälle

Nach § 90 Abs. 3 S. 8 AO sind Aufzeichnungen über außergewöhnliche Geschäftsvorfälle zeitnah zu erstellen und müssen – anders als Aufzeichnungen über andere Geschäftsvorfälle – bereits zu Beginn der Prüfung vorhanden sein. Hierbei wird die Vorlagefrist von 60 auf 30 Tage verkürzt. Es kommt zu einer Änderung der Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung. Über § 5 Abs. 6 Finanzverwaltungsgesetz wird das Quellensteueraufkommen aus der EU-Zinsrichtlinie zwischen Ländern und Gemeinden anders verteilt.



Mitteilungspflicht laut ZIV

Die Änderung von § 102 Abs. 4 AO regelt, dass Rechts- und Patentanwälte, Notare, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Steuerbevollmächtigte, vereidigte Buchprüfer sich hinsichtlich der Mitteilungsverpflichtungen aus der Zinsinformationsverordnung (ZIV) nicht auf ein Auskunftsverweigerungsrecht nach § 102 Abs. 1 AO berufen können. Eine Mitteilungspflicht besteht, wenn Berufsgeheimnisträger Zinszahlungen an im Ausland ansässige Mandanten erbringen, beispielsweise auf einem Notaranderkonto aufgelaufene Zinsen an den im Ausland ansässigen Berechtigten auskehrt werden oder ein Rechtsanwalt als Testamentsvollstrecker das Vermögen einer im Ausland ansässigen Erbengemeinschaft verwaltet und dabei aufgelaufene Zinsen an die Erbengemeinschaft auszahlt. Die Mitteilungen sind an das BZSt zu richten (§ 8 ZIV) und werden von diesem an den Ansässigkeitsstaat des wirtschaftlichen Eigentümers der Zinszahlung weitergeleitet.

Verbindliche Auskunft

Die Steuer-Auskunftsverordnung (StAuskV) regelt Form und Inhalt des Antrags auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft sowie deren Bindungswirkung. Insbesondere hält sie fest, dass

- die verbindliche Auskunft nur dann bindend ist, wenn der später verwirklichte Sachverhalt von dem der Auskunft zugrunde gelegten Sachverhalt nicht oder nur unwesentlich abweicht
- die Bindungswirkung der verbindlichen Auskunft ab dem Zeitpunkt entfällt, in dem die Rechtsvorschriften, auf denen die Auskunft beruht, aufgehoben oder geändert werden
- unbeschadet der §§ 129 bis 131 AO eine verbindliche Auskunft mit Wirkung für die Zukunft aufgehoben oder geändert werden kann, wenn sich herausstellt, dass die erteilte Auskunft unrichtig war.

Örtliche Zuständigkeit bei Insolvenz

Durch die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens oder den Beginn einer Liquidation ergeben sich im Hinblick auf die örtliche Zuständigkeit des Finanzamts grundsätzlich keine Besonderheiten. Ein Wechsel in der örtlichen Zuständigkeit kann jedoch dann eintreten, wenn der Insolvenzverwalter oder der Liquidator die für das Unternehmen maßgeblichen Entscheidungen von einem Ort aus trifft, der nicht im Bezirk der bisher zuständigen Finanzbehörde liegt.

Zwar kann die bisher zuständige Finanzbehörde nach § 26 S. 2 AO ein Verwaltungsverfahren fortführen, wenn dies unter Wahrung der Interessen der Beteiligten der einfachen und zweckmäßigen Durchführung des Verfahrens dient und die nunmehr zuständige Finanzbehörde zustimmt. Dies gilt jedoch nur, wenn es sich bei dem Verfahren um bestimmtes, bereits begonnenes Verfahren handelt (z. B. eine bereits begonnene Außenprüfung kann weitergeführt werden oder eine angefangene Steuererklärung für einen Besteuerungszeitraum kann zu Ende bearbeitet werden). Hat eine Außenprüfung jedoch noch gar nicht begonnen oder dauert ein Insolvenzverfahren über mehrere Besteuerungszeiträume an, greift § 26 S. 2 AO nicht.

In Fällen eines Insolvenzverfahrens oder einer Liquidation ist es nicht zweckmäßig, kurz vor dem Erlöschen der Steuerpflicht noch ein anderes Finanzamt mit der Bearbeitung des Steuerfalls des auslaufenden Unternehmens zu befassen. Zudem kann die andernfalls erforderliche Aktenüberweisung, deren Abwicklung sich nach allgemeiner Erfahrung häufig über einen länge-



ren Zeitraum hinzieht, Ursache dafür sein, dass wichtige Fristen und Termine (z. B. nach §§ 28 Abs. 1, 194 Abs. 1 InsO) versäumt werden und dadurch Steuerausfälle eintreten.

Laut Bundesrechnungshof nutzten insbesondere so genannte Firmenbestatter die bestehende Rechtslage aus, indem sie insolvente oder insolvenzbedrohte Unternehmen aufkaufen und den Firmensitz in den Zuständigkeitsbereich einer anderen Finanzbehörde verlegen. Die durch den Zuständigkeitswechsel notwendig gewordene Aktenabgabe und die dadurch gewonnene Zeit nutzen die Firmenbestatter aus, um noch vorhandene Vermögenswerte des Unternehmens beiseite zu schaffen. Durch den neuen § 26 S. 3 AO soll erreicht werden, dass die Zuständigkeit in Insolvenz- bzw. Liquidationsfällen bei der bisher zuständigen Finanzbehörde verbleibt. Die Änderung gilt ab Inkrafttreten in allen offenen Fällen.

Meldung von Strafverfahren

Die Neufassung des § 116 Abs. 1 AO soll die bisherigen kurzen Informationswege zwischen den Behörden erhalten, die durch das Föderalismusreform-Begleitgesetz eingeschränkt worden sind. Nunmehr hat die mitteilende Stelle (Gericht oder Behörde) die Wahl: Sie kann sich entweder an das Bundeszentralamt für Steuern oder, soweit bekannt, an die für das Steuerstrafverfahren zuständigen Finanzbehörden wenden. In den Fällen, in denen ein bereits eingespieltes Mitteilungsverfahren zwischen den Behörden vorhanden ist, kann dieses also beibehalten werden. Dies sichert eine reibungslose und zeitnahe Verfolgung von Steuerstraftaten und die Erhebung von Steuern durch die Finanzbehörden. Die Information des Bundeszentralamts für Steuern durch die zuständigen Finanzbehörden ist ebenfalls sichergestellt, so dass es seine Aufgaben wahrnehmen kann.

Das Bundeszentralamt für Steuern nimmt für die Behörden der Bundeszollverwaltung (Hauptzollämter, Zollkriminalamt und Zollfahndungsämter) im Zusammenhang mit den Steuerstrafverfahren keinerlei weitergehende Aufgabe oder Funktion wahr. Die Weiterleitung von Tatsachen durch diese Behörden wäre daher sinnlos und würde einen unnötigen bürokratischen Mehraufwand bedeuten. Die Behörden der Bundeszollverwaltung wurden daher von der Informationspflicht gegenüber dem Bundeszentralamt für Steuern ausgenommen. Die Änderung tritt am Tag nach der Verkündung in Kraft.

Anpassung bei der Steuer-Identifikationsnummer

Nach § 139b Abs. 6 Nr. 8 AO haben die Meldebehörden die gegenwärtige Anschrift der alleinigen Wohnung oder der Hauptwohnung mitzuteilen. Zur Sicherstellung der richtigen chronologischen Verarbeitung muss ein Datum mitgeliefert werden, an Hand dessen eine zeitliche Einordnung erfolgen kann (§ 139b Abs. 6 S. 1 Nr. 9 AO). Damit wird gewährleistet, dass die aktuelle Meldeadresse unabhängig vom Zeitpunkt der Abgabe der Meldung durch die Meldebehörde sicher feststellbar ist. Nur so kann sichergestellt werden, dass tatsächlich auch die gegenwärtige Anschrift gespeichert wird. Der Tag des Ein- und Auszugs ist dafür das geeignete Kriterium.

Das Datum des Ein- und Auszugs wird nur als chronologisches Sortiermerkmal für die Meldungen der Meldebehörden benötigt (§ 139b Abs. 6 S. 6 AO). Da es steuerlich für andere Zwecke nicht erforderlich ist, soll es spätestens mit Ablauf des auf die Übermittlung durch die Meldebehörden folgenden Kalendermonates gelöscht werden.



Nach § 139b Abs. 6 Nr. 8 AO haben die Meldebehörden die gegenwärtige Anschrift der alleinigen Wohnung oder der Hauptwohnung mitzuteilen. Zur Sicherstellung der richtigen chronologischen Verarbeitung muss ein Datum mitgeliefert werden, an Hand dessen eine zeitliche Einordnung erfolgen kann. Damit wird gewährleistet, dass die aktuelle Meldeadresse unabhängig vom Zeitpunkt der Abgabe der Meldung durch die Meldebehörde sicher feststellbar ist. Daher sollen die Meldebehörden nach § 5c Nr. 9 Zweite Bundesmeldedatenübermittlungsverordnung das DS Meld-Feld

- 1,,1301 (Datum des Beziehens der Wohnung) und
- 1,,1306 (Datum des Auszugs aus der Wohnung)

zu übermitteln.

Strafrechtliche Ermittlungen

Nach § 393 Abs. 3 S. 1 AO dürfen Erkenntnisse, die Finanzbehörde oder Staatsanwaltschaft im Rahmen strafrechtlicher Ermittlungen gewonnen haben, von der Finanzbehörde auch im Besteuerungsverfahren verwendet werden dürfen. Diese Verwertbarkeit stellt sicher, dass Personen, gegen die sich strafrechtliche Ermittlungsmaßnahmen richten und die ihren steuerlichen Pflichten nicht ordnungsgemäß nachgekommen sind, steuerlich im Ergebnis nicht besser stehen, als Personen, die ihren steuerlichen Pflichten ordnungsgemäß nachkommen. Es ist kein rechtfertigender Grund erkennbar, weshalb die Rechtswidrigkeit eine Entlastung von der Einkommensteuer begründen sollte. Dies hat bereits das BVerfG (12.4.1996, 2 BvL 18/93 festgestellt.

§ 393 Abs. 3 S. 2 AO bestimmt i.V.m. § 413 AO, dass der Grundsatz auch gilt, wenn die Erkenntnisse dem Brief-, Post- und Fernmeldegeheimnis des Art. 10 GG unterliegen, soweit nach den Vorschriften der Strafprozessordnung Auskunft an die Steuerbehörden erteilt werden darf. Bei Steuerstraftaten und Steuerordnungswidrigkeiten ist Verletzter im Sinne strafprozessualer Vorschriften der Fiskus.

Wie das Auskunftsrecht des Verletzten dazu dienen soll, diesem die Möglichkeit der Durchsetzung eines Schadensersatzanspruches gegen den Täter zu ermöglichen, dient die Verwertbarkeit der im Rahmen strafrechtlicher Ermittlungen gewonnen Erkenntnisse der zutreffenden Steuerfestsetzung und -erhebung. Anders als andere Verletzte, die frei darüber entscheiden können, ob sie einen Schadensersatzanspruch geltend machen wollen, besteht für die Finanzverwaltung eine verfassungsrechtliche Pflicht aus Art. 3 GG, Steueransprüche gleichmäßig festzusetzen und zu erheben. Die Änderung gilt ab Inkrafttreten in allen offenen Fällen.

Schwere Steuerhinterziehung

Der Verbrechenstatbestand der gewerbs- oder bandenmäßigen Steuerhinterziehung in § 370 AO wurde abgeschafft. Nunmehr liegt ein schwerer Fall der Steuerhinterziehung vor (§ 370 Abs. 3 S. 2 AO:

- bei Steuerverkürzung im großen Ausmaß, grober Eigennutz ist nicht mehr erforderlich.
- bei Verkürzung von Umsatz- oder Verbrauchsteuern als Mitglied einer Bande, die sich zur fortgesetzten Begehung von Steuerhinterziehungen verbunden hat.



- bei Schmuggel, (§ 373 AO) , hier wird der Strafraumen von bisher drei Monaten bis fünf Jahren auf sechs Monate bis zehn Jahre Freiheitsstrafe verdoppelt.
- bei (Steuerhehlerei (§ 374 AO)

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 axis-Beratungsgruppe übernimmt keine Haftung für die Folgen einer Verwendung dieser in der Publikation dargelegten Informationen.