



AXER PARTNERSCHAFT

Rechtsanwälte Wirtschaftsprüfer Steuerberater

Köln • Berlin • Düsseldorf

Dürener Straße 295
50935 **Köln**

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

Schlüterstraße 41
10707 **Berlin**

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

Heinrichstraße 155
40239 **Düsseldorf**

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

Eine Einheit der axis-Beratungsgruppe

Die Eckpunkte zum Jahressteuergesetz 2009

Teil 1: Anpassungen an die Abgeltungsteuer

Stand: 23.06.2008

Inhaltsverzeichnis

1. Einleitung	2
Umsetzung notwendiger und politisch bedeutsamer steuerrechtlicher Änderungen.....	2
Anpassung des Steuerrechts an EU-Recht und Rechtsprechung	3
Maßnahmen zur Verhinderung von Steuerausfällen	3
Maßnahmen zur Vereinfachung des Steuerrechts, u. a.	3
Umsetzung steuerpolitischer Vorhaben aus früheren Gesetzgebungsverfahren	4
Umsetzung von Empfehlungen des Bundesrechnungshofes	4
Redaktionelle Änderungen und Rechtsbereinigungen	4
2. Änderungen wegen der Abgeltungsteuer	4
Veräußerungsfälle bei Kapitalmaßnahmen	4
Optionsprämien	6
Finanzinnovationen	6
Quellensteuer	7
Ausnahmen vom Kapitalertragsteuerabzug	8
Tarif bei ausländischen Körperschaften.....	9
Kirchensteuer	10
Anpassungen im InvStG	10



Die Eckpunkte zum Jahressteuergesetz 2009 Anpassungen an die Abgeltungsteuer

1. Einleitung

Das Bundeskabinett hat den Referentenentwurf zum Jahressteuergesetz 2009 des BMF vom 28.4.2008 verabschiedet und am 18.6.2008 auf den Weg gebracht. Die 1. Lesung im Bundestag ist nach derzeitigem Stand für den 25. 9. 2008 vorgesehen, die 2./3. Lesung für den 14.11.2008. Der Bundesrat soll dann am 19.12. 2008 zustimmen. Damit wird auch dieses Jahressteuergesetz erneut kurz vor Silvester in Kraft treten. In dieser langen Zeitspanne wird sich das Omnibusgesetz sicherlich noch um weitere Punkte erweitern, wie die Erfahrungen der vergangenen Jahre gezeigt haben. Insbesondere Sparmodellen vor der Abgeltungsteuer droht noch ein böses Erwachen. So verlautet es aus dem BMF auf eine Bundestagsanfrage der FDP-Fraktion (28.4.2008, IV C 1 – S 2000/07/0009, BT DRs. 16/9012).

Das Jahressteuergesetz 2009 bringt insbesondere Anpassungen an die EuGH- und BFH-Rechtsprechung, die bevorstehende Abgeltungsteuer, Vertragsverletzungsverfahren der EU-Kommission sowie Reaktionen auf die sog. Liechtenstein-Affäre. Hinzu kommen die schon üblichen Reparaturmaßnahmen an fehlerhafte Verweise und unklare Vorschriften.

Im Einzelnen:

Umsetzung notwendiger und politisch bedeutsamer steuerrechtlicher Änderungen

- Ausschluss extremistischer Vereine von der Gemeinnützigkeit (§ 51 AO): Vereine sollen nur dann als gemeinnützig gelten, wenn sie kein extremistisches Gedankengut fördern. Damit verlieren verfassungsfeindliche Vereine ihre Steuervorteile, sind zum Beispiel nicht mehr von der Gewerbesteuer befreit und müssen künftig den vollen Umsatzsteuersatz zahlen.
- Abziehbarkeit von Mitgliedsbeiträgen an Kulturfördervereine (§ 10b Abs. 1 EStG)
- Steuerfreiheit für Leistungen des Arbeitgebers zur betrieblichen Gesundheitsförderung (§ 3 Nr. 34 EStG)
- Behandlung von Altverlusten aus Stillhaltergeschäften (§ 22 Nr. 3 EStG)
- Regelung zur Nicht-Absenkung der Altersgrenze für Kinder bei der Eigenheimzulage (§ 19 EigZulG): Die Kinderzulage wird weiterhin für Kinder bis zum 27. Lebensjahr gewährt. Die Absenkung der Altersgrenze für Kinder vom 27. auf das 25. Lebensjahr, wie sie das Steueränderungsgesetz 2007 vorsah, bleibt unberücksichtigt.
- Gesetzliche Festschreibung der bisherigen Verwaltungspraxis zum steuerlichen Querverbund (§ 8 Abs. 7 KStG): Damit wird entsprechenden Forderungen der Kommunen nachgekommen. Ein Urteil des Bundesfinanzhofs im vergangenen Jahr hatte die bestehende Praxis in Frage gestellt. Praktisch heißt das, dass es weiterhin zulässig ist, die Ergebnisse aus defizitären Bereichen (z. B. öffentlicher Personennahverkehr) mit den Ergebnissen aus gewinnträchtigen Bereichen (z. B. Energieversorgung) zu verrechnen.



- Einbeziehung der Namensliste in die Übergangsregelung für die Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 9 EStG (§ 52 Abs. 4a EStG)
- Steuerrechtliche Haftung im Vereinsrecht: Reihenfolge der Inanspruchnahme bei der Veranlasserhaftung (§ 10b Abs. 4 Satz 4 EStG).

Anpassung des Steuerrechts an EU-Recht und Rechtsprechung

- Anpassungen an die Rechtsprechung des EuGH im Bereich der Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger (§§ 50, 50a EStG)
- Umsatzsteuerbefreiung für ambulante und stationäre Heilbehandlungsleistungen (§ 4 Nr. 14 und Nr. 16 UStG)
- Änderungen im Bereich der Besteuerung von ausländischen Familienstiftungen (§ 15 AStG)
- Einbeziehung von Schulgeldzahlungen an EU/EWR-ausländische Privatschulen in den Sonderausgabenabzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG bei gleichzeitiger Deckelung des abziehbaren Betrags auf 3.000 Euro pro Jahr.
- Öffnung der Freibeträge in § 3 Nr. 26 und 26a EStG auf Einnahmen aus nebenberuflicher Tätigkeit ausländischer Personen
- Gesetzliche Definition des Begriffs „Allgemeinheit“ in § 52 AO zur Förderung gemeinnütziger Zwecke
- Verlustausgleichs- und Abzugsbeschränkung des § 2a EStG
- Wegfall des Progressionsvorbehalts für bestimmte Auslandssachverhalte

Maßnahmen zur Verhinderung von Steuerausfällen

- Neufassung der Definition der ausschüttungsgleichen Erträge (§ 1 Abs. 3 InvStG) für die Abgeltungsteuer
- Verluste bei beschränkter Haftung: Auswirkung von Einlagen (§ 15a EStG)
- Umsatzsteuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen in eine Freizone (§ 6 Abs. 1 UStG)
- Verlängerung der Verfolgungsverjährungsfristen für Steuerstraftaten (§ 376 AO): Bisher verjährte eine Steuerstraftat bereits nach fünf Jahren. Nun soll dies erst nach zehn Jahren der Fall sein, um angesichts der jüngsten Fälle von Steuerhinterziehung Steuerbetrug einzudämmen.
- Beschränkung des Vorsteuerabzugs bei sowohl unternehmerisch als auch nichtunternehmerisch verwendeten Fahrzeugen, § 15 Abs. 1b UStG
- Besteuerung von Provisionserstattungen bei „Riester“-Fondssparplänen, § 22 Nr. 5 EStG

Maßnahmen zur Vereinfachung des Steuerrechts, u. a.

- Aufhebung der in § 68 Abs. 2 EStG genannten besonderen Mitwirkungspflichten



- Möglichkeit der Verlagerung der DV-gestützten Buchführung in EU-Staaten und bestimmte EWR-Staaten (§ 146 Abs. 2a und 2b AO)
- Anhebung des Mindestbetrags zur Festsetzung von Einkommensteuer-Vorauszahlungen auf 400 Euro je Kalenderjahr bzw. 100 Euro im Vorauszahlungszeitpunkt sowie für nachträgliche Erhöhungen auf 5.000 Euro (§ 37 Abs. 5 EStG)

Umsetzung steuerpolitischer Vorhaben aus früheren Gesetzgebungsverfahren

- Einführung eines Faktorverfahrens bei der Lohnsteuer von Ehegatten (§ 39f EStG-neu): Ab dem Jahr 2010 soll für Doppelverdiener-Ehepaare ein sog. "optionales Faktorverfahren" eingeführt werden. Konkret sollen Ehepaare nicht nur die Kombination der Steuerklassen III und V wählen können, sondern gemeinsam nach Steuerklasse IV besteuert werden. Durch das neue Verfahren soll der Splitting-Vorteil durch die gemeinsame Besteuerung auf beide verteilt werden.

Umsetzung von Empfehlungen des Bundesrechnungshofes

- Mitteilungspflichten öffentlicher Stellen (§ 93a Abs. 1 AO)
- Datenübermittlungspflicht von Behörden an Träger der landwirtschaftlichen Sozialversicherung; Einbeziehung der Finanzverwaltung in bestehende Übermittlungspflichten (§ 197 Abs. 4 SGB VII)

Redaktionelle Änderungen und Rechtsbereinigungen

- Anrechnung ausländischer Steuern im Rahmen der Abgeltungsteuer (§ 32d EStG)
- Übergangsregelung für sog. Finanzinnovationen (§ 52a Abs. 10 EStG)

Nachfolgend die wichtigsten Vorhaben, getrennt nach den einzelnen Gesetzen. Der nachfolgende erste Teil beschäftigt sich mit der Abgeltungsteuer. Der zweite Teil stellt die Änderungen im EStG dar, der 3. KStG und GewStG sowie einem Ausblick auf eine noch mögliche Änderung des § 8b KStG für Streubesitzbeteiligungen und der 4. Teil beinhaltet die sonstigen Gesetze von AO bis InvStG.

2. Änderungen wegen der Abgeltungsteuer

Veräußerungsfälle bei Kapitalmaßnahmen

Nach dem neuen § 20 Abs. 4a EStG sollen die Regelungen der Abgeltungsteuer für die Anleger und Kreditinstitute praktikabler ausgestaltet werden. Dies gilt insbesondere bei Kapitalmaßnahmen, bei denen die Erträge statt in Geldzahlung insbesondere in Form von Anteilen an Kapitalgesellschaften zufließen. Damit wird in diesen Fällen vermieden, dass die Banken auf Grund fehlender Zahlungsvorgänge zunächst Abgeltungsteuer vom Kunden einfordern müssen. Außerdem bedarf es damit keiner streitanfälligen fingierten Bewertung des Veräußerungspreises und des -zeitpunktes, sodass zusätzliche Veranlagungsfälle entfallen. Zudem sind die Banken bei Auslandsfällen in der Regel nicht in der Lage, den konkreten Veräußerungszeitpunkt sowie den Veräußerungspreis zu bestimmen.



- **Grundregel:** Bei bestimmten Kapitalmaßnahmen wird der Gewinn mit 0 Euro angesetzt. Die Anschaffungskosten der erhaltenen Anteile werden mit denen der hingegebenen Anteile erst bei einer zukünftigen Veräußerung angesetzt. Dadurch bleiben die steuerlichen Reserven dauerhaft verstrickt und werden bei einer zukünftigen Veräußerung gegen Geldzahlung realisiert.
- **Anteilstausch:** Bei Beteiligungen an Körperschaften mit Geschäftsleitung oder Sitz außerhalb des EU/EWR-Raumes zieht dies keine Besteuerung nach sich. Die Anschaffungskosten der erhaltenen Anteile werden mit denen der hingegebenen Anteile angesetzt. Das gilt nicht, sofern die Voraussetzungen des § 12 Abs. 2 KStG erfüllt sind. Hiernach ist bei Verschmelzungen ausländischer, beschränkt steuerpflichtiger Körperschaften bereits eine Steuerfreiheit beim Anteilseigner gewährleistet, sofern dieser Vorgang einer Verschmelzung nach dem UmwG vergleichbar ist.
- **Aktienanleihen:** Nach § 20 Abs. 4a S. 2 EStG wirkt sich die Übertragung von im Wert gefallen Aktien nicht aus, wenn es bei Fälligkeit nicht zur Rückgabe des Nominalbetrages durch den Emittenten kommt. Allein die spätere Veräußerung der neu erhaltenen Aktien wird für die Festsetzung der Kursgewinnbesteuerung relevant. Damit wird die Besteuerung an die der Wandelanleihe (§ 221 AktG) angeglichen. Hier entsteht bereits durch die Wandlung weder ein Kapitalertrag aus der Anleihe, noch ein privater Veräußerungsgewinn durch Tausch in Aktien. Damit kommt es bei Fälligkeit nicht mehr zu negativen Kapitaleinnahmen, der Verlust wirkt sich beim späteren Verkauf der Aktien aus. Allerdings ist dieses Minus nur begrenzt mit Gewinnen aus Aktien verrechenbar.
- **Umtauschanleihe:** Hier gelten dieselben Grundsätze. Da bei diesen Papieren der Anleger das Wahlrecht zum Tausch hat, liegt in der Regel ein Gewinn vor. Der wird erst einmal nicht besteuert, der geringere Kurs der Anleihe wird über die erhaltenen Aktien weiter geführt.
- **Bezugsrechte:** Die werden gem. § 20 Abs. 4a S. 2 EStG bei Begründung, Veräußerung oder Ausübung nicht mehr berücksichtigt, indem der Teil der Anschaffungskosten der Altanteile bei der Ermittlung des Gewinns mit 0 Euro angesetzt wird. Hierbei geht es um die Kapitalerhöhung gegen Einlage, Sie führt zur Abspaltung der im bisherigen Anteil verkörperten Substanz. Die Anschaffungskosten der Altanteile verminderte sich daher bislang um den Teil, der durch die Abspaltung auf die Bezugsrechte entfällt (Gesamtwertmethode). Die Ermittlung der Bezugsrechte stellt die Kreditinstitute in vielen Fällen vor gravierende Probleme, da wichtige Daten fehlen. Künftig erfolgt der Ansatz von Bezugsrechten mit 0. Damit vermindert sich der Wert der Anschaffungskosten der Altanteile nicht und bei der Veräußerung von Bezugsrechten muss kein schwer zu ermittelnder Wert mehr eruiert werden. Darüber hinaus wirkt sich das Bezugsrecht auch nicht mehr auf die Anschaffungskosten der auf Grund der Ausübung des Bezugsrechts erhaltenen Anteile aus.

Über § 43a Abs. 2 S. 2 EStG werden die Verfahrenserleichterungen auf die zum Steuerabzug Verpflichteten und insbesondere die Kreditinstitute übertragen. Sie haben auch im Steuerabzug die Sonderregelungen des § 20 Abs. 4a EStG bei den betreffenden Kapitalmaßnahmen sowie bei Vorgängen im Zusammenhang mit Kapitalerhöhungen gegen Einlagen zu berücksichtigen.



Anwendung: Die Änderungen sind erstmals auf nach 2008 zufließende Kapitalerträge anzuwenden (§ 52a Abs. 10 Satz 10 EStG).

Optionsprämien

Negative Einnahmen aus Stillhaltergeschäften nach § 22 Nr. 3 EStG können bis 2013 als Verlustvortrag mit erhaltenen Optionsprämien unter der Abgeltungsteuer (§ 20 Abs. 1 Nr. 11 EStG) verrechnet werden (§ 22 Nr. 3 S. 5 und 6 EStG). Damit erfolgt eine Anpassung an die Übergangsregelung für Altverluste aus privaten Veräußerungsgeschäften gem. § 23 EStG.

Anwendung: Die Änderung ist nach § 52a Abs. 10a EStG letztmals für den VZ 2013 anzuwenden.

Finanzinnovationen

§ 52a Abs. 10 S. 7 EStG definiert neue Übergangsregeln für Kapitalanlagen, die nach der neueren BFH-Rechtsprechung nicht mehr als Finanzinnovation gelten. Grundsätzlich sieht die Übergangsregelung in § 52a Abs. 10 Satz 7 EStG bei Kapitalforderungen nach § 20 Abs. 2 Nr. 4 EStG vor, dass bei Veräußerung oder Einlösung generell der als Unterschied zwischen Erlös und Anschaffungskosten zu ermittelnde Gewinn oder Verlust der Abgeltungsteuer unterliegt. Auf Grund einiger BFH-Urteile ist zweifelhaft geworden, wie bestimmte Kapitalforderungen im Rahmen der Übergangsregelung zu behandeln sind, die zwar unter § 20 Abs. 2 Nr. 4 EStG fallen, aber bei denen nach Ansicht des BFH die Rechtsfolgen nicht oder nur teilweise anwendbar seien.

Dies soll für Kapitalforderungen gelten, bei denen eine Unterscheidung zwischen Ertrags- und Vermögensebene ohne größeren Aufwand möglich sei und bei Produkten, die nur mit einer teilweisen Kapitalgarantie ausgestattet seien. Vorranging handelt es sich hierbei um variabel verzinsten Anleihen sowie Garantiezertifikate mit einer Rückzahlung unter dem Nennwert.

Eine derartige Unterscheidung lässt sich nach Ansicht des BMF nur im konkreten Einzelfall anhand einer intensiven Überprüfung der jeweiligen individuellen rechtlichen Ausgestaltung des Finanzprodukts vornehmen. Dabei gilt auch zu beachten, dass sich der Charakter des Finanzinstruments während der Laufzeit ändern kann, wenn beispielsweise die Emissionsbedingungen vorsehen, dass eine Kapitalgarantie nur wirksam wird, wenn während der Laufzeit ein bestimmter Basiswert (z. B. ein Aktienkorb) eine bestimmte Schwelle erreicht hat (sog. Lock-in-Schwelle). So wäre etwa ein Erwerber vor Erreichen der Lock-in-Schwelle steuerrechtlich anders zu behandeln, als derjenige, der nach Überschreiten dieser Grenze erwirbt.

Auf Grund dieser Ausgangslage und der Vielgestaltigkeit und unüberschaubaren Zahl von Finanzinnovationen lassen sich derartige Differenzierungen im Massengeschäft der Kreditwirtschaft für Zwecke der Abgeltungsteuer nicht darstellen. Dies würde zu einer Vielzahl von Veranlagungsfällen führen, in denen über Einzelfallprüfung mitunter sehr komplizierter Finanzinstrumente vorzunehmen wäre. Dadurch würde der mit der Abgeltungsteuer angestrebte Vereinfachungseffekt konterkariert.



Aus diesen Gründen sieht die Ergänzung des § 52 Abs. 10 S. 7 EStG vor, dass ab 2009

- für die steuerrechtliche Behandlung eines Finanzprodukts es ausschließlich darauf ankommt, dass es unter den Wortlaut des § 20 Abs. 2 Nr. 4 EStG fällt.
- eine theoretisch mögliche Unterscheidung zwischen Ertrags- und Vermögensebene wegfällt, was für neu angeschaffte Kapitalanlagen ohnehin nicht mehr gilt.
- eine teilweise Kapitalgarantie unbeachtlich ist.

Folge: Die BFH-Rechtsprechung wird ab 2009 auch bereits für die Produkte nicht mehr angewendet, die Silvester 2008 im Depot liegen. Insoweit gibt es also keinen Bestandsschutz auf Kurserträge.

Diese Regelung enthält nach Ansicht des BMF eine unechte Rückwirkung, da zwar in der Vergangenheit liegende Anschaffungen betroffen sein können, aber die Rechtsfolgen erst bei Veräußerung oder Einlösung ab dem 1. Januar 2009 eintreten. Regelungen mit unechter Rückwirkung sind nach der Rechtsprechung des BVerfG grundsätzlich zulässig. Das Vertrauen des Bürgers wird hingegen enttäuscht, wenn das Gesetz einen entwertenden Eingriff vornimmt, mit dem der Betroffene nicht zu rechnen brauchte, den er also auch bei seinen Dispositionen nicht berücksichtigen konnte. Indessen kann sich der Einzelne dann nicht auf den Schutz seines Vertrauens berufen, wenn sein Vertrauen auf den Fortbestand einer ihm günstigen Regelung eine Rücksichtnahme durch den Gesetzgeber billigerweise nicht beanspruchen darf. Der Bürger kann grundsätzlich nicht darauf vertrauen, dass der Gesetzgeber Steuervergünstigungen und steuerliche Freiräume aufrechterhält sowie von der Erhebung zusätzlicher Steuern absieht. Vertrauen auf die Nichtsteuerbarkeit von Kursgewinnen bestimmter Finanzinnovationen kann sich allenfalls nur bei deren Anschaffung nach der angeführten BFH-Rechtsprechung gebildet haben, denn zuvor ergab sich aus dem Gesetzeswortlaut, dass bei allen Finanzprodukten im Sinne des § 20 Abs. 2 Nr. 4 EStG generell die Emissionsrendite oder Marktrendite zu versteuern sind. Davon abgesehen ist jedenfalls von einem überwiegenden öffentlichen Interesse an einer einfachen und praktikablen Abgeltungsteuer auszugehen, zumal sich die vorliegende Regelung auch zu Gunsten des Steuerpflichtigen auswirken kann.

Anwendung: Die Änderung ist nach der allgemeinen Anwendungsregelung in § 52 Abs. 1 EStG erstmals für den VZ 2009 anzuwenden.

Hinweis: Zur aktuellen BFH-Rechtsprechung zu Finanzinnovationen gibt es einen separaten Beitrag. Der beinhaltet auch die Auswirkungen der einzelnen Urteile auf die Abgeltungsteuer sowie die Reaktion der Finanzverwaltung.

Quellensteuer

In § 32d Abs. 5 EStG wird klar gestellt, dass die Berechnung der anzurechnenden Steuer auch für den Fall der sog. fiktiven Quellensteuer gelten soll. Zudem kann die Anrechnung ausländischer Steuer die deutsche Steuer nur bis auf null Euro reduzieren, nicht hingegen zu einer Erstattung führen.



§ 32d Abs. 2 S. 2 EStG erklärt die Anrechnungsmethode auch in den Fällen der Günstigerprüfung für anwendbar. Dies führt zu einer Vereinfachung. Die ausländischen Steuern werden aber nur bis zur Höhe der auf die Kapitalerträge entfallenden tariflichen Einkommensteuer berücksichtigt. Hierbei wird die auf die Kapitalerträge entfallende Einkommensteuer abweichend von der Vorgehensweise in § 34c EStG dadurch bestimmt, dass auf die durch die Kapitalerträge verursachte zusätzliche tarifliche Steuer abgestellt wird.

§ 32d EStG regelt als Sondervorschrift zu § 34c EStG die Berücksichtigung ausländischer Quellensteuer auf Einkünfte aus Kapitalvermögen, die der Abgeltungsteuer unterliegen. Durch Neuregelungen in § 34c Abs. 1 sowie Abs. 6 EStG werden diese Einkünfte aus dem Anwendungsbereich des Anrechnungs- und Abzugsverfahrens des § 34c EStG ausgenommen. Dies führt zu einer Trennung der der Abgeltungsteuer unterliegenden Kapitaleinkünfte von den übrigen Einkünften. Vorrangig zu prüfen ist immer, ob ausländische Einkünfte der Abgeltungsteuer nach § 32d EStG unterliegen oder nicht. Bei ausländischen Einkünften, für die nach einem DBA fiktive Steuern zu berücksichtigen sind und die der Abgeltungsteuer unterliegen, richtet sich die Anrechnung folglich nach § 32d Abs. 5 EStG und nicht nach § 34c EStG.

Anwendung: Die Änderungen des § 32d EStG sind nach dem neu gefassten § 52a Abs. 15 EStG erstmals für den VZ 2009 anzuwenden.

Ausnahmen vom Kapitalertragsteuerabzug

Nach dem um die Sätze 3 bis 10 erweiterten § 43 Abs. 2 EStG wird bei Kapitalerträgen i.S.d. Absatz 1 Nr. 6 und 8 bis 12 kein Steuerabzug vorgenommen, wenn

1. eine unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse Gläubigerin der Kapitalerträge ist, oder
2. diese Kapitalerträge Betriebseinnahmen eines inländischen Betriebs sind und der Gläubiger der Kapitalerträge dies gegenüber der auszahlenden Stelle nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck erklärt.

Die auszahlende Stelle hat dies dann dem BZSt nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz auf elektronischem Weg mitzuteilen.

Hierbei handelt es sich um

- ausländische Kapitalerträge
- Optionsprämien
- Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften
- Termingeschäfte

Hintergrund der Neuregelung ist, dass die Abgeltungsteuer den Kreis der Abzugtatbestände spürbar ausgeweitet hat und stark darauf ausgerichtet ist, dass die Besteuerung der Einkünfte aus Kapitalerträgen in möglichst großem Umfang bereits abschließend im Steuerabzugsverfahren geschieht. Dieses Vorgehen wird aber den Bedürfnissen nicht gerecht, die bei der Zugehörigkeit der Kapitalerträge zu anderen Einkunftsarten bestehen. Dies ist bereits rechtsformabhän-



gig in § 44a Abs. 5 Satz 4 und 5 EStG für Körperschaften abweichend geregelt. Es bestehen aber auch bei den Gewinneinkünften des EStG vergleichbare Umstände.

Die für Einkünfte aus Kapitalvermögen angebrachte Verrechnung von Einnahmen, Gewinnen und Verlusten während des ganzen Kalenderjahres führt im Rahmen der Gewinneinkünfte bei einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr zu unangemessenen Ergebnissen und großem Aufwand, um die Ergebnisse den richtigen WJ zuzuordnen. Ebenso richtet sich bei diesen Einkunftsarten die Anrechnung ausländischer Steuern nach § 34c EStG. Eine Anrechnung bereits im Abzugsverfahren nach den Regeln für die Einkünfte aus Kapitalvermögen würde einen großen Ermittlungsaufwand auslösen, obwohl später bei der Veranlagung eine völlig andere Ermittlung durchzuführen ist. Schließlich werden Options- und Termingeschäfte von diesen Steuerpflichtigen meist zu Absicherungszwecken abgeschlossen und während ihrer regelmäßig mehrjährigen Laufzeit als schwebendes Geschäft behandelt. Ein Bruttosteuerabzug mit 25 Prozent würde massive Liquiditätsprobleme hervorrufen.

Daher werden die bereits bestehenden Regelungen für Körperschaften, wonach bei den neuen Kapitalertragsteuerabzugstatbeständen vom Steuerabzug abgesehen wird, auf die Gewinneinkünfte des EStG ausgeweitet, wenn der Steuerpflichtige dies durch Abgabe einer entsprechenden Erklärung gegenüber dem Erhebungspflichtigen beantragt. Das Absehen vom Steuerabzug erfolgt bei unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtigen wie bisher schon aufgrund der Rechtsform.

Bei beschränkt Steuerpflichtigen nach § 2 Nr. 1 KStG und den Gewinneinkünften des EStG muss der Inhaber des Kontos oder Depots oder der Vertragspartner des Options- oder Termingeschäfts die Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen bestätigen und das Absehen vom Steuerabzug wählen. Er entscheidet sich damit gleichzeitig dafür, dass das Kreditinstitut Konto, Depot und Options- oder Termingeschäft dem BZSt meldet.

§ 43a Abs. 3 S. 7 wird an die Änderung des § 43 Abs. 2 EStG angepasst. Die Sonderregelung für Körperschaften in § 43a Abs. 5 S. 5 und 5 EStG kann entfallen, weil nunmehr § 43 Abs. 2 EStG eine umfassende Regelung enthält.

Anwendung: Entsprechend der Grundsatznorm in § 52a Abs. 1 EStG ist die Änderung auf nach 2008 zufließende Kapitalerträge anzuwenden.

Tarif bei ausländischen Körperschaften

Durch § 44a Abs. 9 EStG wird der Quellensteuersatz für Kapitalerträge ausländischer Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen auf den Tarifsatz für unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften herabgesetzt. Diese Teilentlastung erfolgt durch das BZSt durch eine entsprechende Erstattung. Aus § 43b EStG oder den DBA können sich weitergehende Ansprüche ergeben. Diese sind regelmäßig nach § 50d Abs. 4 EStG von der Vorlage einer Ansässigkeitsbescheinigung abhängig und nach § 50d Abs. 3 EStG als besonderer Missbrauchsvorschrift ausgeschlossen.

§ 50d Abs. 3 und 4 EStG soll auch im Rahmen des § 44a Abs. 9 EStG entsprechend angewandt werden. Die Zurechnung der Kapitalerträge bei den hinter der ausländischen Körperschaft stehenden Steuerpflichtigen ist nicht genügend gewährleistet. Bei Dividenden inländi-



scher Kapitalgesellschaften sichern auch die Vorschriften über die Hinzurechnungsbesteuerung die Besteuerung unbeschränkt Steuerpflichtiger nicht im ausreichenden Maße.

Anwendung: Die geänderte Vorschrift soll für die nach dem 31. Dezember 2008 zufließenden Kapitalerträge angewandt werden (§ 52a Abs. 16 S. 3 EStG).

Kirchensteuer

In § 51a Abs. 2c S. 1 und Abs. 2d S.1 EStG wird klar gestellt, dass die Kirchensteuer auf Antrag im Abzugsverfahren nicht auf Kapitalerträge erhoben wird, sondern als Zuschlag zur Kapitalertragsteuer.

Anwendung: Die Änderung ist nach der allgemeinen Anwendungsregelung in § 52 Abs. 1 EStG erstmals für den VZ 2009 anzuwenden.

Anpassungen im InvStG

§ 1 Abs. 3 InvStG wird neu definiert. Nach dem neu gefassten Satz 3 sind ausschüttungsgleiche Erträge die von einem Investmentvermögen nach Abzug der abziehbaren Werbungskosten nicht zur Ausschüttung verwendeten Kapitalerträge mit Ausnahme der

- Erträge aus Stillhalterprämien im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 11 EStG
- Gewinne im Sinne des § 20 Abs. 2 Nr. 1 EStG (Verkauf von Aktien und anderen Anteilen an KapG)
- Gewinne im Sinne des § 20 Abs. 2 Nr. 3 EStG (Termingeschäfte)
- Gewinne im Sinne des § 20 Abs. 2 Nr. 7 EStG, bei denen der Ertrag nach einem Bruchteil des Kapitals bemessen (herkömmliche Anleihen) oder nach § 3 Abs. 2 Nr. 2 EStG periodengerecht abgegrenzt wird (z.B. Zerobonds)
- Immobilienerträge außerhalb des § 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG

In der noch bis Ende 2008 anzuwendenden Fassung des InvStG stellen vom Investmentvermögen thesaurierte Gewinne aus privaten Veräußerungsgeschäften keine steuerbaren ausschüttungsgleichen Erträge dar. Diese Erträge aus der Veräußerung von Wertpapieren unterliegen nicht als laufende Erträge der Besteuerung beim Anleger, sondern erhöhen den Wert des Investmentanteils. Sie werden bisher nur dann beim privaten Anleger erfasst, wenn dieser den Investmentanteil selbst innerhalb der einjährigen Frist veräußert. Dagegen zählen die in § 20 Abs. 2 EStG geregelten Fälle (z. B. Veräußerung von Zinsscheinen, Veräußerungs- oder Einlösungsgewinne bei Finanzinnovationen) zu den Zinsen und damit zu den ausschüttungsgleichen Erträgen: Sie gelten zum Ende des Geschäftsjahres als zugeflossen und sind vom Anleger zu versteuern.

Durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 wurden Gewinne aus der Veräußerung von Wertpapieren im Privatvermögen ab 2009 in § 20 Abs. 2 EStG geregelt. Die dort normierte allgemeine Steuerpflicht von Gewinnen aus der Veräußerung wurde als Folgeänderung in § 1 Abs. 3 S. 3 InvStG nachvollzogen. Der hierbei verwendete Begriff „Wertpapierveräußerungsgeschäfte“ erweist sich jedoch als zu weitgehend, da dieser die Veräußerung jeglicher Art von Wertpapieren erfasst. Hierdurch besteht die Gefahr, dass bisher als ausschüttungsgleich



zu qualifizierende Erträge nur noch in einem eingeschränkten Umfang der Besteuerung unterliegen und die Abweichung von der Direktanlage ausgedehnt würde.

Durch die Neuformulierung wird die Regelung der ausschüttungsgleichen Erträge präziser an die Neuregelung des § 20 EStG im Rahmen der Abgeltungsteuer angeglichen. Die Neufassung bezieht dabei allerdings auch Einlösungs- und Veräußerungserlöse aus Risikozertifikaten in die ausschüttungsgleichen Erträge mit ein.

Anwendung: Die Änderung des InvStG stellen Anpassungen an die Abgeltungsteuer dar. Sie sind erstmals auf Erträge anzuwenden, die dem Investmentvermögen nach 2008 zufließen oder als zugeflossen gelten. Ausnahme. Für Erträge aus Risikozertifikaten wird auf die Anschaffung durch den Fonds nach 2008 abgestellt (18 Abs. 12 InvStG).

Im Rahmen von Altersvorsorgeverträgen (Riester-Rente) oder Verträgen der Basisversorgung (Rürup-Rente) kommt es teilweise zu Umschichtungen zwischen verschiedenen Investmentvermögen innerhalb des fortlaufenden Vertrags. Eine Besteuerung eines Gewinns aus dem Anteilstausch ist mit der nachgelagerten Besteuerung für solche Altersvorsorgeprodukte nicht vereinbar. Die Neuregelung in § 8 Abs. 5 InvStG sieht deshalb vor, dass insoweit kein Gewinn aus der Rückgabe der Investmentanteile zu versteuern ist.

Ihre Ansprechpartner bei der Axer Partnerschaft:

**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**

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

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

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

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