



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 2: Änderungen im EStG

Stand: 23.06.2008

Inhaltsverzeichnis

1. Einleitung	3
2. Änderungen im Bereich des EStG.....	3
Ausländische Einkünfte nach § 2a EStG	3
Steuerfreie Abfindungen	4
Übungsleiterfreibetrag	5
Gesundheitsförderung	5
Zukunftssicherung	6
Unterstützungskasse	6
Schulgeldzahlungen	6
Geänderte Spendenregelungen.....	7
Verluste vom Kommanditisten	7
Realsplitting	8
Provisionserstattung bei Altersvorsorgeverträgen.....	8
Rentenbezugsmitteilung	9
Spekulationsfrist	9



Progressionsvorbehalt.....	9
Vorauszahlungen.....	10
Lohnsteuerabzug bei Ehegatten.....	10
Beschränkt Steuerpflichtige.....	11
Steuerabzug nach § 50 EStG.....	12
Besonderer Steuerabzug nach § 50a EStG.....	13
Arbeitgeberbescheinigung für Kindergeld.....	16



Die Eckpunkte zum Jahressteuergesetz 2009 Änderungen im EStG

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.

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

2. Änderungen im Bereich des EStG

Dieses Mal betrifft es vor allem Anleger, Arbeitnehmer und beschränkt Steuerpflichtige, während die Gewinnermittlung kaum tangiert wird. Das kann sich aber im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens noch ändern, wenn etwa Korrekturen am Unternehmensteuerreformgesetz notwendig werden sollten.

Die Änderungen gelten aufgrund der allgemeinen Anwendungsregelung in § 52 Abs. 1 EStG mit Inkrafttreten zum 1. Januar 2009, also entweder ab dem VZ 2009 bzw. für Arbeitslohn, der für einen 2008 endenden Lohnzahlungszeitraum gezahlt wird. Abweichungen hiervon werden nachfolgend dargestellt.

Ausländische Einkünfte nach § 2a EStG

Die Verlustausgleichs- und -abzugsbeschränkung des § 2a Abs. 1 EStG wird nur noch auf Drittstaaten angewendet. Bei EU- und EWR-Ländern mit Ausnahmen von Liechtenstein hingegen können Verluste bei



- **DBA-Anrechnungsmethode** mit inländischen Einkünften ausgeglichen werden, was eine Gleichbehandlung mit Inlandssachverhalten herstellt.
- **DBA-Freistellungsmethode** zwar weiterhin nicht mindernd von den Einkünften abgezogen werden. Über § 32 b Abs. 1 S. 2 und 3 EStG wird aber gleichzeitig der negative und positive Progressionsvorbehalt bei diesen verwirklichten Tatbeständen ausgeschlossen. Daher werden in Bezug diesen Staaten erzielte Gewinne und erlittene Verluste bei der Ermittlung des Steuersatzes nicht berücksichtigt. Dabei wird davon ausgegangen, dass Auslandsverluste unter dem Gesichtspunkt der EG-Grundfreiheiten im Rahmen des negativen Progressionsvorbehalts nicht berücksichtigt werden müssen, wenn im Gegenzug auch Auslandseinkünfte im Rahmen des positiven Progressionsvorbehalts nicht berücksichtigt werden.

Hintergrund der Änderung ist das EuGH-Urteil Rewe Zentralfinanz (29.3.2007, C-347/04), wonach § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 3a EStG mit den Grundfreiheiten des EG-Vertrages nicht vereinbar ist. Nach bisherigem Recht bewirkt § 2a Abs. 1 EStG für bestimmte ausländische Verlusttatbestände eine Ausgleichs- und -abzugsbeschränkung. Diese Verluste können nur mit positiven Einkünften der jeweils selben Art und aus demselben Staat ausgeglichen werden; sie dürfen auch nicht nach § 10d EStG abgezogen werden. Die EU-Kommission vertritt die Auffassung, dass ein Verstoß gegen den EG-Vertrag vorliegt, wenn ausländische Verluste nicht zum Abzug zugelassen sind, während inländische Verluste von der Bemessungsgrundlage abziehbar sind. Sie hat daher ein Vertragsverletzungsverfahren gegen die Bundesrepublik Deutschland eröffnet.

Durch den neu gefassten und europarechtskonformen § 2a EStG wird die Verlustausgleichs- und -abzugsbeschränkung Tatbestände beschränkt, die außerhalb des EU- und EWR-Raums mit Ausnahme von Liechtenstein verwirklicht werden.

Hinweis: Es erscheint ausreichend, die Verlustverrechnung auf den EU- und EWR-Raum zu beschränken. Es handelt sich um einen Verstoß gegen die Niederlassungs- und nicht gegen die Kapitalverkehrsfreiheit (BFH 11.3.2008, I R 116/04 und EuGH 6.11.2007, Rs. C-415/06 Stahlwerk Ergste Westig, DB 2007, 2747).

Anwendung: Die Auswirkungen des geänderten § 2a EStG sind gem. § 52 Abs. 3 S. 2 und 3 EStG bei allen noch nicht bestandskräftigen Steuerfestsetzungen zu berücksichtigen. Auf bislang bestandskräftig gesondert festgestellten noch nicht verrechneten Verlusten finden die Vorschriften vor der Neuregelung weiterhin Anwendung. Hier kommt es erst im Zeitpunkt der Erzielung von positiven Einkünften zu einem entsprechenden Verlustausgleich.

Die Änderungen zum Progressionsvorbehalt sind nach § 52 Abs. 43a S. 2 EStG erstmals für den VZ 2008 anzuwenden.

Steuerfreie Abfindungen

Entlassungsabfindungen sind nach § 3 Nr. 9 EStG für vor 2006 entstandene Ansprüche der Arbeitnehmer steuerfrei, soweit sie vor 2008 zufließen. Diese Übergangsregelung wird durch § 53 Abs. 4a EStG auch auf solche Abfindungen erweitert, die aufgrund eines vor 2006 abgeschlossenen Sozialplans gewährt werden, wenn der Arbeitnehmer namentlich bezeichnet ist.

Anwendung: Die Änderung tritt 2006 in Kraft. Die Steuerfreiheit kann in erstmaligen oder noch nicht bestandskräftigen Einkommensteuerveranlagungen für 2006 und 2007 gewährt werden.



Die Bundesregierung erwartet, dass in Fällen bestandskräftiger Steuerfestsetzungen die Finanzämter Bescheide aus sachlichen Billigkeitsgründen nach § 163 AO herabsetzen. Es ist beabsichtigt, hierzu eine Verwaltungsanweisung zu erlassen.

Übungsleiterfreibetrag

Der Freibetrag nach § 3 Nr. 26 EStG wird grundsätzlich auch dann gewährt, wenn eine Person im Dienst oder Auftrag einer Körperschaft des öffentlichen Rechts, die in einem anderen EU- oder EWR-Staat belegen ist, nebenberuflich eine ausbildende oder andere nach der Vorschrift begünstigte Tätigkeit ausübt. Die gleiche Änderung erfolgt für den neuen Freibetrag von 500 Euro in § 3 Nr. 26a EStG.

Mit dieser Änderung werden die Folgerungen aus dem EuGH-Urteil Jundt (18.12.2007, C 281/06) gezogen. Hiernach ist die derzeitige Beschränkung des sog. Übungsleiterfreibetrags nur im Dienst oder Auftrag einer inländischen juristischen Person nicht mit dem EG-Vertrag vereinbar, weil dies die Dienstleistungsfreiheit in unzulässiger Weise einschränkt.

Anwendung: Die Änderung ist nach dem neuen § 52 Abs. 4b EStG in allen Fällen anzuwenden, in denen die Steuer noch nicht bestandskräftig festgesetzt ist.

Gesundheitsförderung

Nach § 3 Nr. 34 EStG kommt es zu einer Steuerbefreiung von bis zu 500 Euro im Jahr je Arbeitnehmer, wenn zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn eine Leistung des Arbeitgebers der betrieblichen Gesundheitsförderung zugute kommt. Leistungen, die durch Anrechnung oder Umwandlung des vereinbarten Arbeitslohns erbracht werden, sind nicht steuerfrei. Dies entspricht den Regelungen zu Kinderbetreuungskosten in § 3 Nr. 33 EStG.

Zur sachlichen Eingrenzung der Steuerbefreiung wird auf die Vorschriften des SGB V Bezug genommen. Der Arbeitgeber soll seinen Beschäftigten Maßnahmen auf der Grundlage der gesundheitsfachlichen Bewertungen der Krankenkassen anbieten. Das sind:

- Vorbeugung und Reduzierung arbeitsbedingter Belastungen des Bewegungsapparates
- Gesundheitsgerechte betriebliche Gemeinschaftsverpflegung
- Förderung individueller Kompetenzen der Stressbewältigung am Arbeitsplatz
- Gesundheitsgerechte Mitarbeiterführung
- Maßnahmen gegen Suchtmittelkonsum (rauchfrei im Betrieb, Nüchternheit am Arbeitsplatz).

Unter die Steuerbefreiung fallen auch Barleistungen (Zuschüsse) des Arbeitgebers an seine Arbeitnehmer, die diese für extern durchgeführte Maßnahmen aufwenden. Die Übernahme bzw. Bezuschussung von Mitgliedsbeiträgen an Sportvereine und Fitnessstudios ist nicht steuerbefreit.

Hinweis: Mit der Einführung der Steuerfreiheit wird oft die Prüfung entbehrlich, ob eine Maßnahme der Vorbeugung spezifisch berufsbedingter Beeinträchtigungen der Gesundheit der Arbeitnehmer dient, bei denen als Maßnahme im ganz überwiegenden eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers kein Arbeitslohn vorliegt.



Anwendung: Die Vorschrift ist erstmals für Leistungen des Arbeitgebers im Kalenderjahr 2008 anzuwenden (§ 52 Abs. 4c EStG)

Zukunftssicherung

Über § 3 Nr. 62 EStG werden bestimmte Beiträge des Arbeitgebers zur Zukunftssicherung seiner Arbeitnehmer steuerfrei gestellt. Es ist nach geltender Rechtslage in bestimmten Fällen einer Zusatzversorgung jedoch zweifelhaft, wie das Verhältnis von § 3 Nr. 62 zu § 3 Nr. 56 und 63 EStG ist. Laut BFH (27.6.2006, IX R 77/01, BFH/NV 2006, 2242; 13.9.2007, VI R 16/06) fallen bestimmte, auf Tarifvertrag beruhende Zukunftssicherungsleistungen unter § 3 Nr. 62 EStG. Bei uneingeschränkter Anwendung ergäbe sich heute eine Besteuerungslücke, denn der Steuerfreistellung über § 3 Nr. 62 EStG würde anschließend lediglich eine Besteuerung mit dem Ertragsanteil folgen. Die Systematik bei der steuerlichen Behandlung von Altersvorsorgeleistungen und Altersbezügen (Steuerfreistellung in der Ansparphase und nachgelagerte Besteuerung) wäre durchbrochen. Mit der Ergänzung von § 3 Nr. 62 S. 1 EStG wird den Steuerbefreiungen in § 3 Nr. 56 und 63 EStG der Vorrang eingeräumt. Die Systematik bei der steuerlichen Behandlung von Altersvorsorgeleistungen und Altersbezügen bleibt damit erhalten.

Anwendung: Die Änderung ist nach der allgemeinen Anwendungsregelung in § 52 Abs. 1 EStG erstmals auf den laufenden Arbeitslohn anzuwenden, der für einen nach 2008 endenden Lohnzahlungszeitraum gezahlt wird.

Unterstützungskasse

Durch das RV-Altersgrenzenanpassungsgesetz (20.4.2007, BGBl I S. 554) werden die Altersgrenzen in der gesetzlichen Rentenversicherung in Abhängigkeit vom Geburtsjahrgang der Versicherten ab 2008 stufenweise heraufgesetzt (§§ 35, 235 SGB VI). Die in § 4d Abs. 1 Nr. 1b S.1 EStG genannte Altersgrenze wird an die Gesetzesänderung angepasst.

Anwendung: Nach 2007 endende Wirtschaftsjahre

Schulgeldzahlungen

Der Sonderausgabenabzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG für Zahlungen an überwiegend privat finanzierte Schulen wird aufgrund der EuGH-Rechtsprechung (11.9.2007, C-318/05 und C-76/05) innerhalb des EU-/EWR-Raums ab 2008 gleich behandelt. Hinzu kommen Deutsche Schulen in Drittländern. Nunmehr wird einheitlich darauf abgestellt, dass die Schule zu einem von dem Kultusministerium eines Bundeslandes oder von der Kultusministerkonferenz der Länder anerkannten allgemein bildenden Schulabschluss führen muss. Dafür wird ein neuer Höchstbetrag von 3.000 Euro eingeführt. Die im Referentenentwurf geplante Abschmelzung des Höchstbetrags auf 0 Euro wurde fallen gelassen.

Anwendung: Für alle noch nicht bestandskräftigen Steuerfestsetzungen vor 2008 können die Gelder für Auslandsschulen abgesetzt werden (§ 52 Abs. 24b Satz 2 EStG). Der neue Höchstbetrag gilt ab 2008.



Geänderte Spendenregelungen

- **Kulturelle Spenden:** Eine Klarstellung in § 10b Abs. 1 S.2 EStG erfolgt wegen des Fortfalls der Regelung in § 48 Abs. 4 S. 2 EStDV durch das Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements (10.10.2007, BGBl I S. 2332). Mitgliedsbeiträge an sog. Kulturfördervereine sind selbst dann als Sonderausgaben abziehbar, wenn aufgrund der Satzung der Körperschaft oder deren tatsächlicher Geschäftsführung den Mitgliedern Vergünstigungen gewährt werden (z. B. Jahresgaben, verbilligter Eintritt, Veranstaltungen für Mitglieder).

Anwendung: Nach § 52 Abs. 24d EStG ist die Änderung auf nach 2006 geleistete Mitgliedsbeiträge anzuwenden.

- **Haftung:** Über § 10d Abs. 4 S. 4 EStG wird eine Reihenfolge der Inanspruchnahme der Gesamtschuldner gesetzlich festgelegt, wenn Mittel nicht für die in der Zuwendungsbestätigung angegebenen steuerbegünstigten Zwecken verwendet werden. Vorrangig haftet der Zuwendungsempfänger (z. B. der Verein). Die für ihn handelnde natürliche Person wird nur in Anspruch genommen, wenn die Inanspruchnahme des Vereins erfolglos ist, der Haftungsanspruch also weder durch Zahlung, Aufrechnung, Erlass oder Verjährung erloschen ist noch Vollstreckungsmaßnahmen gegen ihn zum Erfolg führen.

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

Verluste vom Kommanditisten

Nachträgliche Einlagen führen bei negativen Kapitalkonten nach dem neuen § 15a Abs. 1a EStG nicht zur

- nachträglichen Ausgleichs- oder Abzugsfähigkeit eines vorhandenen verrechenbaren Verlustes
- Ausgleichs- oder Abzugsfähigkeit des dem Kommanditisten zuzurechnenden Anteils am Verlust eines zukünftigen Wirtschaftsjahres

Soweit durch den Verlust ein negatives Kapitalkonto des Kommanditisten entsteht oder sich erhöht. Nachträgliche Einlagen werden nach Ablauf eines Wirtschaftsjahres geleistet, in dem ein nicht ausgleichs- oder abzugsfähiger Verlust entstanden oder ein Gewinn nach § 15a Abs. 3 EStG zugerechnet worden ist.

Damit führen nachträgliche Einlagen nur noch insoweit zu einem Ausgleichsvolumen, als es sich um Verluste des Wirtschaftsjahres der Einlage handelt. Soweit der Verlust nicht ausgeglichen oder abgezogen werden darf, mindert er die Gewinne, die dem Kommanditisten in späteren Wirtschaftsjahren zuzurechnen sind.

Die vorgesehene Regelung soll offensichtlich dazu dienen, die bisherige Verwaltungsauffassung in H 15a EStR 2005 „Einlagen“ gesetzlich festzuschreiben, dass eine nachträgliche Einlage bei einem negativen Kapitalkonto lediglich zu Verlustausgleichsvolumen führt, soweit es sich um Verluste des laufenden Wirtschaftsjahres handelt.



Der BFH (14.10.2003, BStBl II 2004, 359 und 26.6.2007, BStBl. II 2007, 934) hatte jedoch ausgeführt, dass nachträgliche Einlagen nach dem Regelungszweck und der Systematik des § 15a EStG auch Verlustausgleichspotenzial für spätere Wirtschaftsjahre schaffen müssen, da der Kommanditist durch den Verlust endgültig wirtschaftlich belastet ist.

Anwendung: Die Verschärfung gilt nach § 52 Abs. 33 Satz 6 EStG für Einlagen, die nach dem Tag der Gesetzesverkündung getätigt werden.

Realsplitting

Derzeit ist die Besteuerung wiederkehrender Bezüge nur dann ausgeschlossen, wenn sie von einem unbeschränkt steuerpflichtigen Geber freiwillig oder auf Grund einer freiwillig begründeten Rechtspflicht oder einer gesetzlich unterhaltsberechtigten Person gewährt werden. Die Regelung beruht darauf, dass der Geber solche Bezüge nach § 12 Nr. 2 EStG nicht steuermindernd gelten machen kann (Korrespondenzprinzip). Mit der Änderung von § 22 Nr. 1 S. 2 EStG soll erreicht werden, dass die Regelung auch dann gilt, wenn der Geber beschränkt steuerpflichtig ist. Denn solche Zahlungen werden auch in anderen Ländern regelmäßig nicht steuermindernd berücksichtigt. Es beseitigt zudem europarechtliche Bedenken gegen den Ausschluss von nicht unbeschränkt Steuerpflichtigen (FG Hamburg 28.6.07, 3 K 237/06).

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

Provisionserstattung bei Altersvorsorgeverträgen

Nach dem neuen § 22 Nr. 5 S. 6 EStG gelten dem Sparer erstattete Abschluss- und Vertriebskosten eines steuerlich geförderten privaten Altersvorsorgevertrages etwa durch den Fondsvermittler als steuerpflichtige Leistung nach § 22 Nr. 5 S. 1 EStG. Grundsätzlich mindert die Erstattung von Abschluss- und Vertriebskosten die Summe der entrichteten Versicherungsbeiträge (BFH 2.3.2004, IX R 68/02, BStBl II 2004, 506) wie eine Beitragerstattung. Die Provisionen stellen keine sonstigen Einkünfte gem. § 22 Nr. 3 EStG dar, da es insoweit an einer Leistung fehlt.

Würden diese Grundsätze auf Altersvorsorgeverträge übertragen, wäre dies nur mit einem unverhältnismäßigen Aufwand und neuen Informationspflichten realisierbar. Denn der Anbieter hat regelmäßig keine Kenntnis von der Provisionserstattung durch den Vermittler. Vor diesem Hintergrund stellt die Besteuerung der Provisionserstattung beim Anleger als Einkunft nach § 22 Nr. 5 EStG sicher, dass eine zutreffende steuerliche Erfassung möglich wird, ohne dass dies zu Verwerfungen in anderen Bereichen bzw. im Förderverfahren führt. Dies gilt unabhängig davon, ob die Provisionserstattung auf den Altersvorsorgevertrag eingezahlt oder an den Anleger ausgezahlt wird. Aufgrund der bestehenden gesetzlichen Regelungen und der entsprechenden BFH-Rechtsprechung ist hierfür eine Ergänzung des § 22 Nr. 5 Satz 5 EStG um einen Satz 6 erforderlich.

Anwendung: Die Änderung des § 22 Nr. 5 EStG ist nach der allgemeinen Anwendungsregelung in § 52 Abs. 1 EStG erstmals für den VZ 2009 anzuwenden.



Rentenbezugsmitteilung

Die zentrale Stelle bei der Deutschen Rentenversicherung Bund (§ 81 EStG) wird durch den neuen § 22a Abs. 4 EStG ermächtigt, bei den Mitteilungspflichtigen zu prüfen, ob sie die Rentenbezugsmitteilungen richtig, vollständig und rechtzeitig übermittelt haben. Diese Aufgabe wird der zentralen Stelle bei der Deutschen Rentenversicherung Bund übertragen, weil sie bereits nach § 96 Abs. 4 Satz 1 EStG über eine entsprechende Prüfungskompetenz verfügt und vorhandene elektronische Kommunikationswege zu den Anbietern nutzen kann, die einen Großteil der nach § 22a EStG Mitteilungspflichtigen ausmachen. Hierdurch können Synergieeffekte genutzt werden.

Der Verweis auf die §§ 193 bis 203 AO soll sicherstellen, dass die AO-Vorschriften zu Umfang, Anordnung, Bekanntgabe, Grundsätzen, Mitwirkungspflichten sinngemäß Anwendung finden. Auch Unterlagen, die wegen der Ansässigkeit des Mitteilungspflichtigen im Ausland aufbewahrt werden, müssen für Ermittlungen herangezogen werden können.

Anwendung: Der neue § 22 Abs. 4 EStG ist nach der allgemeinen Anwendungsregelung in § 52 Abs. 1 EStG erstmals für den VZ 2009 anzuwenden.

Spekulationsfrist

Bei ab 2009 angeschafften beweglichen Wirtschaftsgütern verlängert sich die Spekulationsfrist auf zehn Jahre. Hierbei muss die bis zum Verkauf geltend gemachte AfA wie bei Immobilien rückgängig gemacht werden. Diese Gesetzeslücke durch das Unternehmensteuerreformgesetz wird nun über § 23 Abs. 3 S. 4 EStG geschlossen und betrifft vor allem geschlossene Fonds, die vermögensverwaltend Flugzeuge und Container verleasen.

Anwendung: Die Änderung ist nach der Anwendungsregelung in § 52a Abs. 11 Satz 8 EStG erstmals für den VZ 2009 anzuwenden.

Progressionsvorbehalt

- Lohn: Auch bei beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern ist nach § 50 Abs. 1 EStG künftig der Grundfreibetrag des § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG nicht mehr anzuwenden, wenn nicht eine Veranlagung zur unbeschränkten Einkommensteuerpflicht gemäß § 1 Abs. 3 EStG erfolgt. Damit entfällt auch die Berechtigung, bei diesen Steuerpflichtigen im Rahmen der Veranlagung zur beschränkten Einkommensteuerpflicht die nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte im Wege des Progressionsvorbehalts nach § 32b EStG zu berücksichtigen.

Anwendung: Der neue § 22 Abs. 4 EStG ist nach der allgemeinen Anwendungsregelung in § 52 Abs. 1 EStG erstmals für den VZ 2009 anzuwenden.

- **Auslandseinkünfte:** Über § 32 b Abs. 1 S. 2 und 3 EStG werden die Neuregelung zur Anpassung in § 2a EStG ergänzt. Hierdurch wird der negative und positive Progressionsvorbehalt bei bestimmten innerhalb der EU- und EWR-Staaten verwirklichten Tatbeständen ausgeschlossen, in denen Einkünfte nach DBA freigestellt sind. In diesen Fällen werden erzielte Gewinne und erlittene Verluste bei der Ermittlung des Steuersatzes nicht berücksichtigt. Dabei wird davon ausgegangen, dass Auslandsverluste unter dem Gesichts-



punkt der EG-Grundfreiheiten im Rahmen des negativen Progressionsvorbehalts nicht berücksichtigt werden müssen, wenn im Gegenzug auch Auslandseinkünfte im Rahmen des positiven Progressionsvorbehalts nicht berücksichtigt werden.

Anwendung: Die Neuregelung ist nach § 52 Abs. 43a S. 2 EStG erstmals für den VZ 2008 anzuwenden.

Hinweis: Es erscheint ausreichend, die Verlustverrechnung auf den EU- und EWR-Raum zu beschränken. Es handelt sich um einen Verstoß gegen die Niederlassungs- und nicht gegen die Kapitalverkehrsfreiheit (BFH 11.3.2008, I R 116/04 und EuGH 6.11.2007, Rs. C-415/06 Stahlwerk Ergste Westig, DB 2007, 2747).

Vorauszahlungen

Die Schwellenwerte für die Festsetzung der Einkommensteuer-Vorauszahlungen (§ 37 Abs. 5 EStG) in Höhe von

- 200 Euro im Kalenderjahr
- 50 Euro im Vorauszahlungszeitpunkt
- 50 Euro für Erhöhungen
- 2.500 Euro für eine nachträgliche Erhöhung

werden jeweils verdoppelt. Vorauszahlungen sollen in Bagatellfällen nicht erhoben werden.

Anwendung: Der neue § 22 Abs. 4 EStG ist nach der allgemeinen Anwendungsregelung in § 52 Abs. 1 EStG erstmals für den VZ 2009 anzuwenden.

Lohnsteuerabzug bei Ehegatten

Ab 2010 soll es über § 39f EStG ein neues Faktorverfahren für Ehegatten geben. Hier soll die Steuerklasse IV angewandt werden, wonach keine Lohnsteuer bis zu 900 Euro Monatslohn anfällt, während es in der Klasse V 140 EUR sind. Darüber hinaus wird zusätzlich die steuermindernde Wirkung des Splittingverfahrens beim Lohnsteuerabzug berücksichtigt. Wird dieser Faktor verwendet, besteht eine Pflichtveranlagung für Ehegatten. Im Einzelnen:

- Im Faktorverfahren wird für beide Ehegatten die Steuerklasse IV angewandt. Durch den Faktor stets kleiner als 1 auf die Lohnsteuer der Ehegatten jeweils nach der Steuerklasse IV wird zusätzlich und anders als bei der Steuerklassenkombination IV/IV die steuermindernde Wirkung des Splittingverfahrens beim Lohnsteuerabzug berücksichtigt.
- Dieses Verfahren ist nicht zwingend, sondern kann von den Ehegatten gewählt werden.
- Das Faktorverfahren berücksichtigt durch seine Anbindung an Steuerklasse IV bereits beim Lohnsteuerabzug den familienrechtlich im Innenverhältnis zwischen den Ehegatten bestehenden Ausgleichsanspruch des einen Ehegatten gegen den anderen bei Zusammenveranlagung.



- Ergibt sich für einen Arbeitslohn bei Steuerklasse IV (entspricht Steuerklasse I) eine Lohnsteuer von 0 Euro, so bleibt es auch im Faktorverfahren bei 0 Euro. Beim anderen Ehegatten mit Steuerklasse III führt die Basis Steuerklasse IV zu einer höheren Lohnsteuerbelastung. Diese Folge entspricht dem internen Ausgleichsanspruch.
- Das Faktorverfahren kann zwar vor dem 1. Januar 2009 gesetzlich geregelt werden. Die Anwendung kann jedoch frühestens für den Lohnsteuerabzug 2010 vorgesehen werden, weil für die Umsetzung des neuen Verfahrens eine Vorlaufzeit notwendig ist.
- Der Lohnsteuer-Jahresausgleich des Arbeitgebers wird gem. § 42b Abs. 1 Nr. 3b EStG ausgeschlossen, wenn das Faktorverfahren angewandt wurde. Es ist mit einer Pflichtveranlagung verbunden (§ 46 Abs. 2 Nr. 3a EStG), weil der Lohnsteuerabzug aus verschiedenen Gründen von der sich nach Ablauf des Kalenderjahres ergebenden Einkommensteuer abweichen kann. Ein vorhergehender Lohnsteuer-Jahresausgleich durch den Arbeitgeber ist bei einer nachfolgenden Pflichtveranlagung nicht sachgerecht.

Beschränkt Steuerpflichtige

§ 49 Abs. 1 Nr. 2d EStG erfasst bestimmte gewerbliche Einkünfte beschränkt Steuerpflichtiger aus inländischen Darbietungen und der Verwertung etwa bei Auftritten von Künstlern und Sportlern. Nach den DBA hat für die Einkünfte aus inländischen Darbietungen von Künstlern und Sportlern der Auftrittstaat ein Besteuerungsrecht. Allerdings kommt es nach den DBA weniger auf die künstlerische oder sportliche Natur an, sondern dass sie unterhaltenden Charakter haben. Durch die Ersetzung des Begriffs der „ähnlichen Darbietungen“ durch „Darbietungen, die der Unterhaltung des Publikums dienen“ wird diesem Umstand Rechnung getragen und die Regelung den bestehenden DBA angepasst.

Derzeit führt die Vermietung von inländischem Grundbesitz oder von im Inland verwerteten Rechten auch bei gewerblicher Tätigkeit eines beschränkt Steuerpflichtigen zu Vermietungseinkünften (§ 21 i.V.m. § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG). Ausnahme: Die Einkünfte sind einer inländischen Betriebsstätte zuzurechnen oder im Inland ist ein ständiger Vertreter bestellt. Dagegen führt die Veräußerung von Grundstück oder Recht nach § 49 Abs. 1 Nr. 2f EStG zu gewerblichen Einkünften. Dies führt zu einer Aufspaltung von einheitlichen wirtschaftlichen Vorgängen in verschiedene Einkunftsarten. Mit der Änderung des § 49 Abs. 1 Nr. 2f EStG werden die einer gewerblichen Tätigkeit des beschränkt Steuerpflichtigen zuzuordnenden Einkünfte aus der zeitlich begrenzten Überlassung von Grundbesitz und Rechten künftig als gewerbliche Einkünfte besteuert, sodass in solchen Fällen sowohl die laufenden Vermietungseinkünfte als auch der Veräußerungserlös den gleichen Gewinnermittlungsvorschriften unterliegen.

Laut BFH (21.4.1999, BStBl II 2000, 254) führen unterhaltende Darbietungen von Künstlern ohne eigenschöpferische Leistung (z.B. Teilnahme an einer Talkshow) zu sonstigen Einkünften im Sinne des § 22 Nr. 3 EStG. Diese werden bislang bei beschränkt Steuerpflichtigen nicht erfasst, weil sie in § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG nicht ausdrücklich aufgezählt werden. Nach den DBA hat für solche Einkünfte mit unterhaltendem Charakter der Auftrittsstaat jedoch auch dann ein Besteuerungsrecht, wenn die Einkünfte nicht für eine eigenschöpferische Leistung gewährt werden oder der Empfänger kein Künstler ist. Zur Ausschöpfung dieses Besteuerungsrechts ist eine Ergänzung von § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG erforderlich.



Durch § 49 Abs. 1 Nr. 10 EStG wird die Besteuerung von Leistungen aus Pensionsfonds, Pensionskassen und Direktversicherungen nach § 22 Nr. 5 S.1 EStG (beruhen auf im Inland steuerfrei gestellte Beiträge oder Zuwendungen) auch dann ermöglicht, wenn der Empfänger nicht unbeschränkt steuerpflichtig ist. Da die Beiträge zu Lasten des deutschen Steueraufkommens in der Ansparphase steuerfrei geblieben sind, sollen diese Leistungen bei ihrer Auszahlung besteuert werden.

Anwendung: Die Änderungen sind nach der allgemeinen Regelung in § 52 Abs. 1 EStG erstmals für den VZ 2009 anzuwenden.

Steuerabzug nach § 50 EStG

§ 50 EStG wird neugefasst. Auf Grund der Änderungen, die zu wesentlichen Teilen europarechtlichen Bedenken an der Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger Rechnung tragen, wird

- eine Zusammenfassung der Sonderregeln für beschränkt Steuerpflichtige im Rahmen der Veranlagung in Absatz 1 vorgenommen. Die bisherigen Absätze 2 und 3 können dadurch entfallen.
- die Abgeltungswirkung für Einkünfte, die einem Steuerabzug unterliegen und die hiervon geltenden Ausnahmen im neuen Absatz 2 geregelt. Diese Regelung war bislang im Absatz 5 enthalten. Dabei wird die Zahl der Ausnahmen von der Abgeltungswirkung erweitert.
- die bisher in Absatz 6 enthaltene Regelung unverändert in Absatz 3 übernommen.
- die bisherige Regelung des Absatzes 7 in veränderter Form in Absatz 4 aufgenommen.

Auf Grund der im Jahressteuergesetz 2008 vorgenommenen Ausdehnung der Steuerermäßigung bei Aufwendungen für die Inanspruchnahme haushaltsnaher Dienstleistungen auf Haushalte in einem EU/EWR-Staat kann sowohl ein nach § 1 Abs. 3 EStG unbeschränkt Einkommensteuerpflichtiger, als auch ein nur beschränkt Steuerpflichtiger diese Steuerermäßigung in Anspruch nehmen. Bei beschränkt Steuerpflichtigen, die nicht die Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 EStG erfüllen, ist es jedoch auch nach der Rechtsprechung des EuGH Aufgabe des Wohnsitzstaats die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen bei der Einkommensbesteuerung zu berücksichtigen (50 Abs. 1 EStG).

Die bisher in § 50 Abs. 3 Satz 2 EStG enthaltene Regelung eines Mindeststeuersatzes von 25 Prozent für beschränkt Steuerpflichtige widerspricht es nach dem Urteil des EuGH (12.6.2003, C-234/01, Gerritse) EU-Recht, wenn ein beschränkt Steuerpflichtiger auch dann mit dem Steuersatz von 25 Prozent besteuert wird, wenn sich aus der Anwendung des progressiven Steuertarifs auf sein Einkommen zuzüglich eines Betrages in Höhe des Grundfreibetrages tatsächlich ein niedrigerer Steuersatz ergeben würde. Auf Grund des mittlerweile geringeren Eingangssteuersatzes könnte sich bei einer zunehmenden Zahl von Steuerpflichtigen bei Anwendung dieser Regelung eine den Grundfreiheiten des EG- Vertrags zuwiderlaufende Besteuerung ergeben, wenn nicht auf Grund des BMF-Schreibens vom 10.9.2004 (BStBl I S. 860) in diesen Fällen die vom EuGH vorgesehene Vergleichsrechnung erfolgen würde. Der bisherige Mindeststeuersatz wird durch eine Regelung in § 50 Abs. 1 S. 2 EStG ersetzt, nach der sich die Einkommensteuer bei beschränkt Steuerpflichtigen durchgängig nach dem



Tarif für unbeschränkt Steuerpflichtige bemisst. Hierbei bleibt jedoch der Grundfreibetrag unberücksichtigt. Dies gilt nunmehr auch für beschränkt Steuerpflichtige mit höheren Einkommen und auch für Steuerpflichtige außerhalb des EU- oder EWR-Raums.

Die bisherige Sonderregelung für beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer entfällt, wonach bei deren Veranlagung ausnahmslos der Grundtarif des § 32a Abs. 1 EStG zur Anwendung kommt. Für Arbeitnehmer gilt daher künftig ebenso wie für alle übrigen beschränkt Steuerpflichtigen die Regelung des § 50 Abs. 1 S. 2 EStG, wodurch ihnen der Grundfreibetrag auch nur noch unter den Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 EStG gewährt wird.

Das bisher in § 50 Abs. 2 EStG normierte Verbot des Verlustausgleichs bei Einkünften, die dem Steuerabzug unterliegen, ergibt sich bereits aus der Abgeltungswirkung des § 50 Abs. 2 Satz 1 EStG. Die Regelung entfällt genauso wie das zusätzliche Verbot des Verlustausgleichs bei Einkünften nach § 20 Abs. 1 Nr. 5 und 7 EStG. Auch bei diesen Einkünften gilt das Verlustausgleichsverbot nur noch, soweit die Einkünfte einem abgeltenden Steuerabzug unterliegen.

Es werden zwei neue Fallgruppen aufgezählt, für die die Abgeltungswirkung des Steuerabzugs nicht gilt.

1. Mit dem neuen § 50 Abs. 2 Nr. 3 EStG wird ausdrücklich klargestellt, dass die Abgeltungswirkung nicht eingreift, wenn nach § 2 Abs. 7 EStG die während der beschränkten Einkommensteuerpflicht erzielten Einkünfte in eine Veranlagung zur unbeschränkten Einkommensteuerpflicht einzubeziehen sind, weil im Kalenderjahr sowohl unbeschränkte als auch beschränkte Steuerpflicht bestanden hat.
2. Der neue § 50 Abs. 2 Nr. 4a EStG sieht vor, dass die Abgeltungswirkung nicht greift, wenn bei einem Arbeitnehmer Werbungskosten, Sonderausgaben im Sinne des § 10b EStG oder der Freibetrag oder Hinzurechnungsbetrag nach § 39a Abs. 1 Nr. 7 EStG auf einer Bescheinigung im Sinne des § 39d Abs. 1 Satz 3 EStG eingetragen worden sind. Auch bei unbeschränkt Steuerpflichtigen ist in entsprechenden Fällen ebenfalls eine Pflichtveranlagung vorgesehen.

Besonderer Steuerabzug nach § 50a EStG

§ 50a EStG regelt den besonderen Steuerabzug für bestimmte Einkünfte beschränkt Steuerpflichtiger. Er wird in einer modifizierten Form beibehalten, die den Anforderungen der EuGH-Rechtsprechung entspricht. Der EuGH verlangt die Dienstleistungsfreiheit und die Aufhebung aller Beschränkungen, die Tätigkeit unterbinden, behindern oder weniger attraktiv machen (EuGH 9.11.2006, C-433/04).

Die Beibehaltung eines Steuerabzugs bei Einkünften beschränkt Steuerpflichtiger aus inländischen künstlerischen, sportlichen und anderen Darbietungen mit unterhaltendem Charakter und der Überlassung von Rechten ist wegen zwingender Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt. Eine ausschließliche Besteuerung im Veranlagungswege kann die Besteuerung dieser Einkünfte nicht sicherstellen. Dies gilt auch bei Berücksichtigung der EU-Beitreibungsrichtlinie. Unter diesem Aspekt wird der Steuerabzug nach § 50a EStG neu strukturiert:



- Die dem Steuerabzug unterliegenden Einkünfte werden im neuen Absatz 1 zusammengefasst.
- Die bisherige Trennung der Aufsichtsratssteuer (bisher § 50a Abs. 1 EStG) und des Steuerabzugs gemäß § 50a Abs. 4 EStG wird aufgegeben.
- Die weiteren Absätze gelten daher grundsätzlich für alle dem Steuerabzug nach § 50a EStG unterliegenden Einkünfte gleichermaßen, wenn nicht ausdrücklich etwas anderes bestimmt wird.
- Der Steuerabzug wird stärker an den Besteuerungsrechten des Quellenstaates nach den DBA ausgerichtet.
- Dem Steuerabzug unterliegen auch weiterhin Einkünfte aus inländischen künstlerischen, sportlichen, artistischen und ähnlichen Darbietungen (Absatz 1 Nr. 1, vorher Absatz 4 Nr. 1), aus der Verwertung solcher inländischer Darbietungen (Absatz 1 Nr. 2, vorher Absatz 4 Nr. 1), aus der Überlassung von Rechten und Know-how (Absatz 1 Nr. 3, vorher Absatz 4 Nr. 3) und aus der Überwachung der Geschäftsführung inländischer Kapitalgesellschaften (Aufsichtsratsvergütungen, Absatz 1 Nr. 4, vorher Absatz 1).

Das ergibt folgende neue Einteilung:

Dem Steuerabzug unterliegen danach auch weiterhin Einkünfte aus

- im Inland ausgeübten künstlerischen, sportlichen, artistischen, unterhaltenden und ähnlichen Darbietungen
- der inländischen Verwertung solcher Darbietungen,
- der Überlassung von Rechten und Know-how
- der Überwachung der Geschäftsführung inländischer Kapitalgesellschaften (z.B. Aufsichtsratsvergütungen).

Nicht mehr dem Steuerabzug unterliegen dagegen Einkünfte

- werkschaffender Künstler
- der bislang in § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG aufgezählten Berufsgruppen (z.B. Journalisten), sofern die Einkünfte nicht dem Steuerabzug vom Arbeitslohn oder dem Steuerabzug nach einer anderen Vorschrift des § 50a Abs. 1 EStG unterliegen
- aus der inländischen Verwertung ausländischer Darbietungen
- aus der Überlassung beweglicher Sachen
- aus der Veräußerung von Rechten i.S.d. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst f EStG

Denn die Zuweisung eines Besteuerungsrechts für bestimmte Einkünfte von Künstlern, Sportlern und anderen Personen an den Quellenstaat nach den DBA gilt regelmäßig nur für die Einkünfte aus der persönlich ausgeübten inländischen Tätigkeit. Die Ersetzung ähnlicher Darbietungen durch Darbietungen, die der Unterhaltung des Publikums dienen, nähert den Steuerabzug an die DBA-Regelung an, da es hiernach weniger auf den Status des be-



schränkt Steuerpflichtigen als Künstler, Sportler oder Artist ankommt, sondern auf den unterhaltenden Charakter der Darbietung selbst.

Der Steuerabzug bleibt dagegen erhalten für Einkünfte aus der zeitlich befristeten Überlassung von Rechten (Urheber- und Persönlichkeitsrechten, Know-how) sowie aus der Verwertung von inländischen Darbietungen. Das OECD-Musterabkommen sieht für diese Einkünfte zwar grundsätzlich ein ausschließliches Besteuerungsrecht des Wohnsitzstaates vor, jedoch gibt es nach wie vor eine ganze Reihe von deutschen Abkommen, in denen ein Quellenbesteuerungsrecht von 5 bis 15 Prozent vorgesehen ist. Um in diesen Fällen die Ausschöpfung des nach dem Abkommen vorgesehenen Besteuerungsrechts sicherzustellen, soll insofern der Steuerabzug beibehalten werden. Erhalten bleibt der Steuerabzug auch für Aufsichtsratsvergütungen inländischer Kapitalgesellschaften, für die Art. 16 des OECD-Musterabkommens dem Quellenstaat ein Besteuerungsrecht zuweist

Der Steuerabzug im neuen § 50a Abs. 2 EStG (zuvor Abs. 4) beträgt künftig nur noch 15 statt 20 Prozent der gesamten Einnahmen. Durch die Absenkung des Steuersatzes wird berücksichtigt, dass ein Abzug von Betriebsausgaben oder Werbungskosten auch weiterhin nicht vorgesehen ist. Zwar ermöglicht Abs. 3 in Umsetzung der EuGH-Rechtsprechung auch schon beim Steuerabzug Betriebsausgaben oder Werbungskosten des beschränkt Steuerpflichtigen zu berücksichtigen. In Fällen, in denen die Einkünfte oder die Aufwendungen geringfügig sind, kann dies zu einem unangemessenen Aufwand führen. Deshalb bietet die Regelung des Absatzes 2 auch weiterhin die Vornahme des einfacheren, bisherigen Bruttosteuerabzugs an, bei dem die Betriebsausgaben oder Werbungskosten in pauschalierter Form bei der Bemessung des Steuersatzes berücksichtigt werden. In Folge der Absenkung des Steuersatzes entfällt der bisherige Staffeltarif für geringfügige Einkünfte. Bei Einkünften bis 250 Euro bleibt es weiterhin dabei, dass ein Steuerabzug nicht erhoben wird.

Bei Aufsichtsratsvergütungen bleibt es bei dem bisherigen Steuersatz von 30 Prozent der Einnahmen. Auch bei diesen kann jedoch künftig die Regelung des Absatzes 3 zur Berücksichtigung von Betriebsausgaben in Anspruch genommen werden.

Die Regelung des § 50a Abs. 3 setzt das EuGH-Urteil (3.10.2006, C-290/04, FKP Scorpio) um, wonach es mit dem EG-Vertrag nicht vereinbar ist, wenn im Steuerabzugsverfahren für beschränkt Steuerpflichtige die im unmittelbaren Zusammenhang mit der inländischen Tätigkeit stehenden Betriebsausgaben des beschränkt Steuerpflichtigen, die er dem Vergütungsschuldner mitgeteilt hat, nicht geltend gemacht werden können. Daher dürfen Betriebsausgaben oder Werbungskosten von der Bemessungsgrundlage des Steuerabzugs abgezogen werden. Da für den Vergütungsschuldner bereits im Zeitpunkt der Auszahlung feststehen muss, welcher Steuersatz anzuwenden ist, kommt für die Nettobesteuerung nur ein einheitlicher Steuersatz in Betracht, der bei natürlichen Personen 30 Prozent und bei beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften 15 Prozent beträgt.

Anwendung: Die Neufassung des § 50a EStG ist nach der allgemeinen Anwendungsregelung in § 52 Abs. 1 EStG erstmals für den VZ 2009 anzuwenden.



Arbeitgeberbescheinigung für Kindergeld

§ 68 Abs. 2 EStG wird aufgehoben. Hierbei geht es um die Ausstellung von einer Bescheinigung durch den Arbeitgeber, wenn volljährige Kinder verpflichtet sind, Nachweise über die Einkünfte und Bezüge vorzulegen. Dies führt zu einer Entlastung der Arbeitgeber (Bürokratieabbau). Die Streichung des § 68 Abs. 2 EStG erfolgt im Einvernehmen mit dem BZSt, welchem die Durchführung des Familienleistungsausgleiches obliegt, sowie der Familienkasse Direktion der Bundesagentur für Arbeit.

Anwendung: Die Neufassung des § 50a EStG ist nach der allgemeinen Anwendungsregelung in § 52 Abs. 1 EStG erstmals für den VZ 2009 anzuwenden.

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.