



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 4: Änderungen in sonstigen Gesetzen

Stand: 30.06.2008

Inhaltsverzeichnis

1. Einleitung	3
2. Änderungen im UmwStG	3
3. Änderungen im UStG	4
Private Pkw-Nutzung	4
Heilberufliche Tätigkeit	5
Freihafen	5
Innergemeinschaftliche Leistung	5
4. Besteuerung von Auslandsstiftungen nach dem AStG	6
Ausgangslage	6
Einkommensbegriff	6
5. Änderungen in der AO	8
Auskunftsrecht	8
Gemeinnützigkeit	8
Mitteilungspflichten	9
Grenzüberschreitende Buchführungspflicht	9
Verjährungsfrist bei Steuerhinterziehung	10



6. Änderungen im InvStG.....	10
Thesaurierte Gewinne	10
Verschobene Anpassung an die REITs	11
Quellensteuer.....	12
Altersvorsorgefonds.....	12
Ausländisches Sondervermögen	12
7. Änderungen im AuslInvG	13
8. Komplett vertagte Änderungen des REIT-Gesetzes.....	13
9. Änderung des Eigenheimzulagengesetzes	14



Die Eckpunkte zum Jahressteuergesetz 2009 Änderungen in sonstigen Gesetzen

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 vierte und letzte Teil beschäftigt mit den Vorschriften, die in den drei vorherigen Beiträgen noch nicht behandelt worden sind. Somit geht es um die Vorschriften mit Ausnahme von EStG, KStG und GewStG sowie Anpassungen zur Abgeltungsteuer.

Hinweis: Die im BMF-Referentenentwurf enthaltenen Änderungen des REITG wurden durch eine Verständigung zwischen BMWi und BMF einvernehmlich wieder herausgenommen. Somit wurde der komplette Artikel zur Änderung des REIT-Gesetzes zusammen mit den damit verbundenen Folgeänderungen erst einmal auf später vertagt. Es ist jedoch zu erwarten, dass die Pläne so oder in ähnlicher Form wieder als Gesetzentwurf vorgelegt werden. Daher sind sie in diesem Beitrag aufgenommen.

2. Änderungen im UmwStG

Mit der Änderung in § 22 Abs. 2 Nr. 1 UmwStG wird sichergestellt, dass soweit bei der einbringenden natürlichen oder juristischen Person auf die eingebrachten Anteile § 8b Abs. 2 KStG im Zeitpunkt der Einbringung keine Anwendung findet, eine Besteuerung des Einbringungsgewinns II stattfindet, wenn die eingebrachten Anteile von der übernehmenden Gesellschaft innerhalb der 7jährigen Sperrfrist veräußert werden.



3. Änderungen im UStG

Private Pkw-Nutzung

Nach dem neuen § 3 Abs. 9a S. 2 UStG entfällt die Besteuerung der nichtunternehmerischen Verwendung des Fahrzeugs als unentgeltliche Wertabgabe. Das ist die Folgeänderung zur Einführung des § 15 Abs. 1b UStG, wonach ein 50prozentiger Vorsteuerauschluss aus der Anschaffung oder Herstellung, der Einfuhr, dem innergemeinschaftlichen Erwerb, der Miete, dem Leasing oder dem Betrieb von Fahrzeugen erfolgt.

Der neue § 15 Abs. 1b UStG regelt den 50prozentigen Ausschluss des Vorsteuerabzugs bei Fahrzeugaufwendungen und dient – so die Gesetzesbegründung – der Steuervereinfachung und daneben der Vermeidung missbräuchlicher Gestaltungen. Von der Einschränkung des Vorsteuerabzugs betroffen sind Fahrzeuge, die auch für unternehmensfremde Zwecke verwendet werden wie z. B. die private Nutzung durch den Unternehmer oder einen Personengesellschafter. Nicht betroffen durch die Neuregelung sind Fahrzeuge, die ausschließlich unternehmerisch verwendet werden. Dazu gehören auch Fahrzeuge, die vom Unternehmer im Rahmen eines Dienstverhältnisses dem Arbeitnehmer gegen Entgelt überlassen werden.

Sofern ein Fahrzeug sowohl für unternehmerische als auch nichtunternehmerische Zwecke verwendet wird, ist der Unternehmer unter der Voraussetzung, dass er ausschließlich vorsteuerunschädliche Ausgangsumsätze erzielt, berechtigt, aus der Anschaffung oder Herstellung, der Einfuhr, dem innergemeinschaftlichen Erwerb, der Miete, dem Leasing oder dem Betrieb von Fahrzeugen i.S.d. § 1 b Abs. 2 UStG den Vorsteuerabzug aus 50 Prozent der in Frage kommenden Aufwendungen geltend zu machen. Im Gegenzug entfällt die bisher notwendige Besteuerung der nichtunternehmerischen Verwendung als unentgeltliche Wertabgabe. Dadurch entfällt für den Unternehmer die Verpflichtung, den unternehmerischen bzw. nichtunternehmerischen Nutzungsgrad des betreffenden Fahrzeugs beständig zu überwachen.

§ 15a Abs. 6a UStG enthält als notwendige Folgeänderung zur Einführung des § 15 Abs. 1b UStG für die Fälle der Nutzungsänderung bei Fahrzeugen eine Berichtigungsregelung. Die Vorschrift gilt auch, wenn zunächst

- ausschließlich für unternehmerische Zwecke, später jedoch auch für den privaten Bedarf des Unternehmers oder für andere unternehmensfremde Zwecke verwendet werden, oder
- auch für den privaten Bedarf des Unternehmers oder für andere unternehmensfremde Zwecke, später jedoch ausschließlich für unternehmerische Zwecke verwendet werden.

Sie regelt zudem, dass eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG auch dann vorzunehmen ist, wenn Fahrzeuge, bei denen Vorsteuern um 50 Prozent reduziert worden sind, innerhalb des Berichtigungszeitraums von fünf Jahren veräußert oder entnommen werden. Bei der Veräußerung oder Entnahme werden diese Fahrzeuge mit der vollen Umsatzsteuer belastet. Ohne Berichtigung der reduzierten Vorsteuern ergäbe sich eine Steuerkumulation.

Anwendung: Die Neuregelungen sind auf alle Fahrzeuge anzuwenden, die nach 2008, frühestens jedoch nach Ablauf des Kalendermonats, der dem Monat folgt, in dem die Entschei-



derung des Rates zur Ermächtigung der Bundesrepublik Deutschland im Amtsblatt der Europäischen Union veröffentlicht wird, angeschafft oder hergestellt, eingeführt, innergemeinschaftlich erworben, gemietet oder geleast worden sind (§ 27 Abs. 14 UStG).

Heilberufliche Tätigkeit

Die Steuerbefreiung im § 4 Nr. 14 UStG für ärztliche Berufe wird an die Mehrwertsteuerrichtlinie sowie die EuGH-Rechtsprechung zur ärztlichen Heilbehandlung (6.11.2003, C-45/01, Dornier; 20.11.2003, C-307/01, d'Ambrumenil und Dispute Resolution Services) angepasst. Ausgeklammert wird die Tätigkeit als klinischer Chemiker. Dafür sind Umsätze eines Arztes aus dem Betrieb eines Krankenhauses auch dann steuerfrei, wenn Voraussetzungen des § 4 Nr. 16 UStG nicht erfüllt sind. Allein maßgebend sind die Tätigkeiten im neuen § 4 Nr. 14 b UStG. Umsätze aus der Tätigkeit als Tierarzt sind nicht steuerbefreit. Ausdrücklich begünstigt sind hingegen Leistungen der Geburtshilfe, Diagnostik, Vorsorge, Rehabilitation und Hospiz, wenn sie von Einrichtungen oder natürlichen Personen des öffentlichen oder besonderen privaten Rechts erbracht werden. Die Änderungen von § 4 Nr. 14 und 16 UStG treten am 1. Januar 2009 in Kraft.

Hinweis: Eine ausführliche Darstellung der neuen Grundsätze zu § 4 Nr. 14 und Nr. 16 UStG erfolgt in der mehrseitigen Gesetzesbegründung zu dieser Änderung

Freihafen

Nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 UStG (geändert durch das Jahressteuergesetz 2007) sind Lieferungen von Gegenständen in Freihäfen steuerpflichtig, wenn sie an nicht in vollem Umfang zum Vorsteuerabzug berechnete Unternehmer gehen. Dies wird nun um Lieferungen an in einer Freizone unternehmerisch tätige Abnehmer erweitert, die diese Gegenstände für den Vorsteuerabzug ausschließende Ausgangsumsätze verwenden.

Die Ergänzung in § 6 Abs. 1 Nr. 3a UStG stellt sicher, dass Lieferungen an in einer Freizone unternehmerisch tätige Abnehmer, die diese Gegenstände für den Vorsteuerabzug ausschließende Ausgangsumsätze verwenden, nicht entlastet werden. Damit erfolgt eine Gleichbehandlung mit Lieferungen von Gegenständen an diesen Abnehmerkreis in diesen Gebieten, die nach § 1 Abs. 3 UStG bereits jetzt systemgerecht mit Umsatzsteuer belastet werden. Dadurch werden nunmehr insgesamt gemeinschaftsrechtskonform ungerechtfertigte Steuervorteile vermieden.

Anwendung: Die Änderung tritt am Tag nach der Verkündung in Kraft.

Inneregemeinschaftliche Leistung

§ 17c Abs. 2 Nr. 4 und 5 UStDV sieht bislang als buchmäßigen Nachweis bei Inanspruchnahme der Steuerbefreiung für die einer innergemeinschaftlichen Lieferung gleichgestellten sonstigen Leistung auf Grund eines Werkvertrags vor, dass der Unternehmer entsprechend Art und Umfang sowie den Tag dieses Umsatzes aufzeichnen muss. Diese in § 6a Abs. 2 Nr. 2 UStG enthaltene Gleichstellung derartiger Leistungen mit einer innergemeinschaftlichen Lieferung wurde mit Wirkung vom 1. Januar 1996 aufgehoben. Seitdem sind diese Umsätze



eine sonstige Leistung; die Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen kommt nicht in Betracht. Entsprechend gehen die hierfür vorgesehenen buchmäßigen Nachweise ins Leere. Sie können aufgehoben werden.

Anwendung: Die Änderung tritt am Tag nach der Verkündung in Kraft.

4. Besteuerung von Auslandsstiftungen nach dem AStG

Ausgangslage

§ 15 AStG greift auf das Einkommen ausländischer Stiftungen und vergleichbarer Rechtsträger zu, soweit Bezugsberechtigte der unbeschränkt steuerpflichtige Stifter oder seine unbeschränkt steuerpflichtigen Angehörigen oder deren Abkömmlinge sind. Das Einkommen der Stiftung wird ihnen entsprechend ihrem Anteil zugerechnet.

Familienstiftungen oder vergleichbare Rechtsträger werden in einigen Staaten praktisch überhaupt nicht oder äußerst begünstigt besteuert. Mit der Nicht- oder Niedrigbesteuerung geht oft die Ablehnung zwischenstaatlicher Amtshilfe für Besteuerungszwecke einher. Es ist deshalb aus Gründen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung gerechtfertigt, den inländischen Stiftern oder Begünstigten ausländischer Familienstiftungen das Einkommen der Stiftung zuzurechnen. Für inländische Stiftungen hingegen gelten, soweit sie nicht gemeinnützig sind, bei der Besteuerung keine Besonderheiten. Ihr Einkommen unterliegt der Körperschaftsteuer.

Eine Stiftung im Sinne des § 15 AStG liegt nur vor, wenn

- der Rechtsträger ansonsten gegenüber einem deutschen Steuerzugriff Abschirmwirkung entfaltet
- das Einkommen nach deutschem Steuerrecht keiner anderen Person zuzurechnen ist

Eine solche Abschirmwirkung tritt ein, wenn die ausländische Stiftung einer inländischen Stiftung entspricht (BFH 25.4.2001, II R 14/98, BFH/NV 2001, 1458). In Bezug auf andere rechtsfähige oder nicht rechtsfähige Vermögensmassen und Zweckvermögen kommt es darauf an, ob Vermögen tatsächlich unwiderruflich auf diese übertragen und dem Einfluss des Übertragenden entzogen worden ist (BFH 3.11.1992, I R 39/92, BStBl II 1993, 388; 2.2.1994, I R 66/92, BStBl II 1994, 727). Durch die aktuelle Gesetzesänderung wird die ausnahmslose Zurechnung des Einkommens der Stiftung für eine Würdigung im Einzelfall geöffnet, die es dem Stifter oder den Begünstigten ermöglicht, der Zurechnung der Einkünfte zu entgehen, indem sie nachweisen, dass ihnen die Verfügungsmacht über das Stiftungsvermögen rechtlich und auch tatsächlich entzogen ist (BFH 28.6.2007, II R 21/05, BStBl II 2007, 669).

Einkommensbegriff

Der neue § 15 Abs. 6 AStG schließt die Zurechnung des Einkommens aus, wenn die Stiftung ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung in einem EU- oder EWR-Staat hat, sofern die Personen den Nachweis erbringen, dass ihnen selbst oder anderen Personen die Verfügungsmacht über das Stiftungsvermögen rechtlich und tatsächlich entzogen ist (BFH 28.6.2007, II R 21/05, BStBl II 2007, 669). Denn dann gilt das Vermögen der Familienstiftung nicht nur als im steuergünstigen Ausland vorübergehend geparkt.



Die Nachweismöglichkeit setzt voraus, dass die Finanzbehörde eine Nachprüfungsmöglichkeit durch zwischenstaatliche Amtshilfe mittels Auskunftsaustausch (EG-Amtshilfe-Richtlinie, Auskunftsklauseln der DBA oder anderer Abkommen) hat. Diese müssen einen umfassenden, nicht auf die Anwendung der Vorschriften des Abkommens beschränkten Auskunftsaustausch zwischen den Finanzbehörden vorsehen. Dabei ist davon auszugehen, dass der jeweilige Staat Zugang zu relevanten Informationen hat und Auskünfte auch tatsächlich erteilt.

Der Ausnahmetatbestand des § 15 Abs. 6 AStG schließt eine Hinzurechnungsbesteuerung beim Nachweis jedoch nicht aus, wenn Erträge tatsächlich ausgeschüttet werden: Ist in diesem Fall sind die ausgeschütteten Erträge bei den in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtigen Begünstigten nach § 22 Nr. 1 S. 2 Halbs. 1 EStG zu versteuern.

- Der neue § 15 Abs. 7 S. 1 AStG stellt klar, dass für die Ermittlung des Einkommens, das dem Stifter oder den Begünstigten nach Abs. 1 zuzurechnen ist, die Grundsätze des deutschen Steuerrechts gelten (BFH 5.11.1992, I R 39/92, BStBl II 1993, 388).
- Satz 2 bestimmt, dass negative Beträge nicht zuzurechnen sind.
- Nach Satz 3 sind bei der Ermittlung des Einkommens Verluste in entsprechender Anwendung des § 10d EStG abzuziehen. Hierdurch ist § 15 AStG konzeptionell mit den Vorschriften über die Hinzurechnungsbesteuerung nach den §§ 7 - 14 AStG vergleichbar.

Nach der Konzeption des § 15 AStG wird das von der Stiftung erzielte Einkommen dem unbeschränkt steuerpflichtigen Stifter bzw. den unbeschränkt steuerpflichtigen Begünstigten unabhängig davon zugerechnet, ob sie im jeweiligen Zeitraum tatsächlich Zuwendungen von der Stiftung erhalten haben. Dies soll der Verlagerung von Einkommen auf ausländische Stiftungen entgegenwirken, die vorwiegend in Niedrigsteuergeländen errichtet werden. Das gilt insbesondere, weil ausländische Stiftungen häufig Strukturen aufweisen, die mit inländischen Stiftungen nicht vergleichbar sind.

Anwendung: Nach § 21 Abs. 18 AStG gelten die Änderungen in Bezug auf § 15 Abs. 6 AStG (Nachweis) erstmals für den VZ 2009 und in Bezug auf § 15 Abs. 7 AStG (Hinzurechnung) für alle noch nicht bestandskräftigen Steuerfestsetzungen. Angesichts des öffentlichen Interesses an einer Klarstellung einer unklaren Rechtslage wird das grundsätzlich schutzwürdige Vertrauen der Steuerpflichtigen nicht in unzulässiger Weise verletzt; zumal gerade an der Errichtung ausländischer Stiftungen Beteiligte regelmäßig steuerrechtlich besonders beraten sind.

Hinweis: Diese Folgen sind bis zu einer gesetzlichen Neuregelung in bereits allen offenen Fällen anzuwenden (BMF 14.5.2008, IV B 4 -S 1361/07/0001). Hat eine Familienstiftung Geschäftsleitung und Sitz in einem EU- oder EWR-Staat, ist von der anteiligen Zurechnung ihres Einkommens an Stifter bzw. bezugs- oder anfallsberechtigte Personen, abzusehen, soweit nachgewiesen wird, dass das Stiftungsvermögen unwiderruflich auf die Stiftung übertragen und der Verfügungsmacht rechtlich und tatsächlich entzogen ist.



5. Änderungen in der AO

Auskunftsrecht

Die nachfolgende Änderung war im BMF-Referentenentwurf enthalten, ist nunmehr aber entfallen:

Das BVerfG (10.3.2008, 1 BvR 2388/03) hatte festgestellt, dass die Regelung des § 19 Bundesdatenschutzgesetz (BDSG) über Auskunftsrechte der Betroffenen auch für Bundesfinanzbehörden gilt. Für ein behördliches Ermessen bei der Entscheidung über die Auskunftserteilung sei verfassungsrechtlich kein Raum. Der neue § 31c AO ordnet an, dass § 19 BDSG in allen Abgabenangelegenheiten gilt, auf die die AO Anwendung findet. Soweit Landesfinanzbehörden und Gemeinden bei der Verwaltung von Abgaben im Rahmen der AO tätig werden, gilt dies auch für die nach Landesrecht für den Datenschutz zuständigen Stellen.

Anwendung: Die Änderung tritt am Tag nach der Verkündung in Kraft.

Gemeinnützigkeit

Mit dem neuen § 51 Abs. 1 S.4 AO wird klargestellt, dass eine Körperschaft nur dann als gemeinnützig anerkannt werden kann, wenn sie sich nach ihrer Satzung und bei ihrer tatsächlichen Geschäftsführung im Rahmen der verfassungsmäßigen Ordnung hält und z. B. kein extremistisches Gedankengut fördert. Dies entspricht der bisherigen Behandlung durch die Finanzverwaltung (vgl. Anwendungserlass zur AO, zu § 52 Nr. 16 AO).

Anwendung: Die Änderung ist nach § 1d Abs. 2 EGAO ab dem 1. Januar 2009 anzuwenden.

Auslöser des neuen § 52 Abs. 1 S. 2 und 3 AO ist das EuGH-Urteil Stauffer (14.9.2006, C 386/01), wonach es mit dem EG-Vertrag nicht vereinbar ist, wenn eine in einem anderen EU-Mitgliedstaat ansässige und nach dessen Recht als gemeinnützig anerkannte Stiftung in Deutschland nur Vermietungseinkünfte erzielt und insoweit beschränkt steuerpflichtig ist, anders als gemeinnützige inländische Einrichtungen keinen Anspruch auf Befreiung von der Körperschaftsteuer hat. Der EuGH sah darin einen Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit, weil die Körperschaftsteuerbefreiung allein an die Belegenheit des Sitzes der gemeinnützigen Einrichtung anknüpfe und dies kein die Ungleichbehandlung rechtfertigender Grund sei.

Der BFH hatte die Voraussetzung eines gemeinnützigen Zwecks nach § 52 AO so ausgelegt, dass darunter nicht nur die Bevölkerung Deutschlands, sondern auch anderer Staaten zu verstehen sei. Daher ging der EuGH davon aus, dass es sich um eine Stiftung handle, die auch in Deutschland gemeinnützig sei und allein wegen ihres ausländischen Sitzes benachteiligt werde. Nach Ansicht der Finanzverwaltung ist § 52 AO schon bisherig anders auszulegen. Die „Förderung der Allgemeinheit“ kann auch dadurch bewirkt werden, dass eine inländische Körperschaft ihre gemeinnützigen Zwecke im Ausland verwirklicht, soweit dies positive Rückwirkungen auf das Ansehen Deutschlands und die deutsche Bevölkerung habe und der deutsche Staat mehr Steuermittel aufwenden müsste, wenn sich nicht inländische Organisationen engagierten (Beispiele: Entwicklungs- und Katastrophenhilfe). Vor diesem Hintergrund wird dies nunmehr ausdrücklich gesetzlich in § 52 AO verankert, was laut EuGH europarechtlich möglich ist.



Anwendung: Die Änderung ist nach § 1d Abs. 2 EGAO ab dem 1. Januar 2009 anzuwenden.

Mitteilungspflichten

Bislang war umstritten, ob die Mitteilungspflichten nach § 93a AO und der Mitteilungsverordnung auch für Gerichte und andere Organe der Rechtspflege gelten. Im Interesse der Normenklarheit wird in § 93a Abs. 1 S. 1 und 2 AO nun ausdrücklich bestimmt, dass die Mitteilungspflicht auch für andere öffentlichen Stellen als Behörden gilt. Für eine Mitteilungspflicht nach § 93a AO ist es damit künftig unerheblich, ob eine öffentliche Stelle Aufgaben der öffentlichen Verwaltung oder andere öffentlich-rechtliche Aufgaben wahrnimmt. Andere öffentliche Stellen in diesem Sinne sind insbesondere auch die Organe der Rechtspflege. Einzelheiten der Mitteilungspflicht ergeben sich aus der Mitteilungsverordnung.

Anwendung: Die Änderung tritt am Tag nach der Verkündung in Kraft.

Grenzüberschreitende Buchführungspflicht

Im Zuge der weltweiten Verflechtung von Unternehmen ergibt sich für deutsche Tochterunternehmen ausländischer Konzerne immer häufiger die Notwendigkeit, die Buchführungs- und Aufzeichnungsarbeiten in die Konzernzentralen oder zentralisierte Buchführungsstellen zu verlagern. Nach derzeit geltendem Recht steht § 146 Abs. 2 AO einer Verlagerung der Buchführung ins Ausland entgegen. Dies wird über den neuen § 146 Abs. 2a AO geändert.

- Die Verlagerung der Buchführung wird auf den EU-Raum und die meisten Staaten des EWR-Raumes beschränkt, weil nur mit diesen Staaten eine effektive Rechts- und Amtshilferegelung besteht.
- Es wird nur die Verlagerung der mittels eines EDV erstellten Buchführung und sonstigen Aufzeichnungen bewilligt. Insbesondere die in Papierform vorliegenden Rechnungen im Sinne des UStG müssen im Inland verbleiben, damit eine Umsatzsteuer-Nachschau weiterhin möglich bleibt.
- Da der Datenzugriff des § 147 Abs. 6 AO durch die deutsche Finanzverwaltung auf einen im Ausland befindlichen Server eine Verletzung fremder Hoheitsrechte darstellt, muss der Steuerpflichtige vor Verlagerung der Buchführung die Zustimmung des Staates, in den verlagert werden soll, zur Durchführung des Zugriffs auf elektronische Bücher und sonst erforderliche Aufzeichnungen vorlegen. Die Zustimmung des Steuerpflichtigen zum Datenzugriff allein reicht nicht aus, da dieser nicht über Hoheitsrechte fremder Staaten disponieren kann.
- Der Steuerpflichtige muss den Standort des Datenverarbeitungssystems angeben. Ggf. notwendige Beschlagnahmemaßnahmen müssen auch nach Verlagerung der DV-Buchführungssysteme möglich bleiben.
- Der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung gebietet es, dass Steuerpflichtige, die ihre Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten im Ausland erfüllen, denselben Kontrollen unterliegen wie Steuerpflichtige, die dies im Inland tun.
- Sofern der Staat, in den die Buchführung verlagert wurde, dem Steuerpflichtigen gegenüber die Zustimmung zur Duldung des Datenzugriffs widerruft, muss die Finanzbehörde



unverzüglich unterrichtet werden. Denn ab diesem Zeitpunkt wäre ein durchgeführter Datenzugriff als Verletzung fremder Hoheitsrechte anzusehen.

- Die Erteilung der Bewilligung erfolgt nur unter der Voraussetzung, dass der Steuerpflichtige seinen Mitwirkungspflichten, insbesondere im Rahmen einer Außenprüfung, ordnungsgemäß nachkommt.

Anwendung: Die Änderung des § 146 AO tritt am Tag nach der Verkündung in Kraft.

Verjährungsfrist bei Steuerhinterziehung

Nach § 169 Abs. 2 AO beträgt die steuerliche Festsetzungsfrist zehn Jahre, soweit eine Steuer hinterzogen wurde. Unter Berücksichtigung von An- und Ablaufhemmungen nach §§ 170 und 171 AO können hinterzogene Steuern im Einzelfall auch noch nach mehr als zehn Jahren festgesetzt und erhoben werden. Die AO enthält für Straftaten bisher keine eigenständige Regelung zur Verfolgungsverjährung. Deshalb gelten die allgemeinen Regelungen des StGB mit der Folge einer grundsätzlich fünfjährigen Verfolgungsverjährungsfrist nach § 78 Abs. 3 Nr. 4 StGB.

Es besteht damit eine erhebliche Diskrepanz zwischen der Verjährung bei der Steuer und der Strafverfolgung. Entstanden ist diese Diskrepanz durch die Rechtsprechungsänderung des BGH, die zur Aufgabe des bis dahin angenommenen Fortsetzungszusammenhangs führte (20.6.1994, 5 StR 595/93, BStBl II 1994, 673). Durch eine von § 78 StGB abweichende Sonderregelung in § 376 AO zur Verfolgungsverjährung von Steuerstraftaten soll eine grundsätzliche Parallelität zwischen Steuerfestsetzungsverjährung und steuerstrafrechtlicher Verfolgungsverjährung herbeigeführt werden.

Anwendung: Die Änderung tritt am Tag nach der Verkündung des Gesetzes in Kraft. Sie gilt dabei nur für Steuerstraftaten, die bei Inkrafttreten des Gesetzes noch nicht verjährt sind.

6. Änderungen im InvStG

Hier erfolgen im Wesentlichen Anpassungen an die Abgeltungsteuer, das REITG sowie an § 8b KStG.

Thesaurierte Gewinne

§ 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).

Verschobene Anpassung an die REITs

Durch die Erweiterung von § 2 Abs. 2 S. 1 InvStG wird das Halb- bzw. Teileinkünfteverfahren für vorbelastete REIT-Erträge eingeführt (§ 19a REITG). Werden diese ausgeschüttet, kommt die Steuerfreistellung nach § 8b KStG bzw. § 3 Nr. 40 EStG zur Anwendung. Soweit Investmentvermögen Erträge aus REIT-Aktiengesellschaften oder anderen REIT-Körperschaften, -Personenvereinigungen oder -Vermögensmassen erzielen, werden zum Zweck der Gleichbehandlung von direkter Investition und indirekter Anlage über Investmentvermögen die Rechtsfolgen denen der steuerlichen Behandlung bei einem Direktanleger angeglichen.

Auf Bezüge aus der Beteiligung an REITs findet die volle Besteuerung beim Anteilseigner bei der Direktanlage nach § 19 REITG aus Vertrauensschutzgründen erst Anwendung, wenn diese Bezüge nach dem 31. Dezember 2007 zufließen. Aus Gründen der Gleichbehandlung und des Vertrauensschutzes werden Investmentvermögen über § 18 Abs. 5 InvStG in diese Regelung einbezogen.



Quellensteuer

Nach der bisherigen Fassung des § 4 Abs. 2 InvStG erfolgt die Anrechnung ausländischer Steuer beim Anleger im Rahmen der Veranlagung. Soweit Erträge aus Investmentanteilen zu den Einkünften aus Kapitalvermögen zählen, soll im Rahmen der Abgeltungsteuer die ausländische Steuer wie bei der Direktanlage möglichst schon beim Steuerabzug angerechnet werden. Die Vorschrift wird daher in Satz 7 um eine Verweisung auf die entsprechenden Regelungen im Einkommensteuergesetz ergänzt. Die bisherige Regelung zur Anrechnung ausländischer Steuer in den Sätzen 1 bis 6 gilt auch zukünftig für Erträge aus Investmentanteilen, die zu anderen Einkunftsarten als Einkünften aus Kapitalvermögen zählen.

Anwendung: Der neue Satz 7 ist in allen Fällen der Anrechnung ausländischer Steuern anzuwenden.

Die Regelung in § 7 Abs. 1 S. 3 InvStG dient der Anpassung des Kapitalertragsteuerabzugs bei Investmentvermögen an die Vorgaben der Abgeltungsteuer. Nach § 4 Abs. 2 Satz 8 InvStG ist ausländische Steuer bis zur Höhe von 25 Prozent auf inländische Steuer anzurechnen. Die Anrechnung hat die zum Einbehalt deutscher Kapitalertragsteuer verpflichtete auszahlende Stelle vorzunehmen (§ 43a Abs. 3 Satz 1 EStG). Diese Regelung wird auf Ausschüttungen von Investmentvermögen übertragen.

Altersvorsorgefonds

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.

Ausländisches Sondervermögen

Hält ein Anleger Anteile an einem ausländischen Sondervermögen, das dem Recht eines EU/EWR-Mitgliedstaates untersteht und wird dieses auf ein anderes ausländisches Sondervermögen im Wege der Verschmelzung übertragen, wird diese Übertragung beim Anleger als steuerlich neutral behandelt, wenn die Zulässigkeit der Verschmelzung nach dem Recht des ausländischen Sitzstaates und die Fortführung der Buchwerte nachgewiesen werden.

Die Einhaltung dieser Vorgaben bei der Verschmelzung ist durch eine Bescheinigung der ausländischen Investitionsaufsichtsbehörde nachzuweisen. Durch eine Berufsträgerbescheinigung ist ferner nachzuweisen, dass bei der Verschmelzung steuerlich keine stillen Reserven in den beteiligten ausländischen Sondervermögen aufgedeckt wurden, sondern die Anschaffungskosten weiter fortgeführt werden.

Werden diese Voraussetzungen nicht erfüllt, liegt in der Zuteilung der neuen Anteile an dem aufnehmenden ausländischen Sondervermögen an die Anleger des übertragenden ausländischen Sondervermögens ein gegebenenfalls steuerpflichtiger Tausch. Der Nachweis hat gegenüber dem BZSt zu erfolgen. Dies wird in § 17a S. 2 InvStG klargestellt.



7. Änderungen im AuslInvG

Bis zum VZ 1989 konnten Verluste aus ausländischen gewerblichen Betriebsstätten nach § 2 Abs. 1 Satz 1 und 2 AuslInvG im Inland geltend gemacht werden. Zum Ausgleich sind diese Verluste nach § 2 Abs. 1 Satz 3 AuslInvG in den Folgejahren dem Gesamtbetrag der Einkünfte wieder hinzurechnen, soweit aus Betriebsstätten, die in diesem ausländischen Staat belegen sind, insgesamt positive Beträge erzielt werden. Diese Hinzurechnungsvorschrift ist nach § 8 Abs. 5 Satz 2 AuslInvG bis einschließlich 2008 anzuwenden.

§ 2 Abs. 2 Satz 1 AuslInvG sieht darüber hinaus die Hinzurechnung der nach § 2 Abs. 1 Satz 1 und 2 AuslInvG abgezogenen Verluste auch in den Fällen der Umwandlung in eine Kapitalgesellschaft vor. Diese Hinzurechnungsvorschrift ist ebenfalls bis zum Jahr 2008 befristet.

Die Befristung hat zur Folge, dass bereits geltend gemachte Verluste, die bis zum Ende des Jahres 2008 im Rahmen der Hinzurechnung nicht ausgeglichen werden können, in späteren Kalenderjahren nicht mehr hinzugerechnet werden können. Der Gesetzgeber ging damals davon aus, dass die gebotene Korrektur durch Hinzurechnungen in den folgenden zehn Jahren vollständig abgewickelt werden würde. Auf Grund des noch vorhandenen erheblichen Hinzurechnungsvolumens ist eine unbefristete Verlängerung der Hinzurechnungsmöglichkeiten nach § 2 Abs. 1 Satz 3 und Abs. 2 AuslInvG erforderlich. Ein Auslaufen der Hinzurechnungsmöglichkeiten hätte auch eine endgültige Verlustberücksichtigung zur Folge, die mit der Systematik der DBA- rechtlichen Freistellungsmethode nicht zu vereinbaren wäre.

8. Komplett vertagte Änderungen des REIT-Gesetzes

- *Die steuerliche Vorbelastung der Erträge eines REIT wird bisher bei der Ausschüttung an die Anleger nicht berücksichtigt; sämtliche Ausschüttungen werden beim Anleger in voller Höhe besteuert. Durch § 19a REITG wird die volle Besteuerung beim Anleger von einer Vorbelastung der Erträge abhängig gemacht und die von einer REIT-Aktiengesellschaft oder einer ihrer Tochtergesellschaften oder die von einer anderen (ausländischen) REIT gezahlte Ertragsteuer bei der Besteuerung der Ausschüttungen des REITs beim Anteilseigner berücksichtigt.*
- *Die Regelungen zur Abgeltungsteuer enthalten einen allgemeinen Verlustverrechnungskreis für Kapitalerträge und darüber hinaus einen besonderen Verlustverrechnungskreis für Aktienveräußerungen. Ein zusätzlicher Verlustverrechnungskreis wird in § 19 Abs. 4 REITG auf im Betriebsvermögen gehaltene Anteile beschränkt.*
- *Bei bestimmten anderen REITs (z. B. UK-REIT und SIIC-REIT nach französischem Recht) handelt es sich um körperschaftsteuerpflichtige, lediglich partiell steuerbefreite Rechtsträger. Um die Anwendung des § 19 Abs. 5 REITG auf diese anderen REITs sicherzustellen, wird dieser zielgenauer formuliert. Die Änderung ist erstmals für das Kalenderjahr 2008 anzuwenden.*
- *Nach § 19 Abs. 6 REITG gilt in DBA-Fällen das Anrechnungsverfahren. Bei inländischen unbeschränkt steuerpflichtigen Anteilseignern mit Anspruch auf Steuerfreistellung einer Schachtel-Dividende muss Deutschland als Ansässigkeitsstaat nach dem jeweiligen DBA die Dividenden steuerfrei stellen. Dies steht im Widerspruch zur Systematik, die Besteue-*



zung der ausgeschütteten Dividenden in voller Höhe auf Ebene des Anteilseigners sicherzustellen. Daher wird nach dem Vorbild des § 20 AStG von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode übergegangen.

Die Anwendung des Halb- bzw. des künftigen Teileinkünfteverfahrens (§ 3 Nr. 40 EStG und § 8b KStG) war in § 19 Abs. 3 REITG bisher ausgeschlossen, weil es wegen der Befreiung der REIT-AG von Körperschaft- und Gewerbesteuer grundsätzlich an einer Vorbelastung auf Ebene der Gesellschaft fehlt. Aus Gründen der Gleichbehandlung gelten für Anteile an ausländischen REITs die gleichen Regelungen. Für einen Teil der Einkünfte eines REIT muss aber mit einer Besteuerung gerechnet werden, sodass für daraus herrührende Dividenden eine Vorbelastung existiert. Dies betrifft zum Beispiel die Weiterausschüttung von an die REIT-Aktiengesellschaft ausgeschütteten Gewinnen der steuerpflichtigen Tochter-Dienstleistungskapitalgesellschaften und Erträge aus einer ausländischen Immobilie.

Daher sieht der neue § 19a REITG vor, die steuerliche Vorbelastung von Erträgen eines REIT zu berücksichtigen, die an die Anteilsinhaber ausgeschüttet werden. Die Regelung betrifft nur die Besteuerung der laufenden Erträge beim Anteilsinhaber; vom ihm vorgenommene Veränderungen von REIT-Anteilen sind nicht umfasst.

Nach § 19a Abs. 2 REITG führt erst eine Vorbelastung in Höhe von mindestens 15 Prozent für die laufenden Erträge aus dem REIT-Anteil zur Anwendung der Regelungen des Halb- (Teil-) Einkünfteverfahrens auf der Ebene des Anteilsinhabers. Eine weitere Differenzierung hinsichtlich der Besteuerung der Erträge beim Anteilsinhaber erfolgt nicht. Die vorbelasteten Gewinnanteile gelten als vorrangig ausgeschüttet. Es sollen keine Bestände von vorbelasteten Vermögensteilen des REIT festgestellt werden.

- Inländische REIT-Aktiengesellschaften haben dem Anteilseigner in der auszustellenden Steuerbescheinigung anzugeben, welcher Teil der Dividende oder des sonstigen Bezugs aus vorbelasteten Gewinnen stammt.
- Verursacht die REIT-Aktiengesellschaft einen zu hohen Ausweis, werden nicht in einer Vielzahl von Fällen die Steuerbescheinigungen korrigiert, sondern die REIT-Aktiengesellschaft muss eine den Steuervorteil ausgleichende Zahlung leisten.

Für Bezüge aus Anteilen an ausländischen REITs kann ein unbeschränkt steuerpflichtiger Anteilsinhaber ebenfalls die Anwendung des Halb- bzw. des zukünftigen Teileinkünfteverfahrens (§ 3 Nr. 40 EStG und § 8b KStG) in Anspruch nehmen. Voraussetzung ist, dass der Anteilsinhaber in geeigneter Form den Vorbelastungsnachweis erbringt.

Anwendung: Nach § 23 Abs. 1 REITG sind die Änderungen generell ab dem 1. Januar 2008 anzuwenden. Sofern es um Regelungen zur Abgeltungsteuer geht, gelten sie erst zum 1. Januar 2009. Die Anrechnung in DBA-Fällen gilt bei Zufluss ab 2009 (§ 23 Abs. 4 REITG).

9. Änderung des Eigenheimzulagengesetzes

Das Problem, dass sich die Absenkung der Altersgrenze für Kindergeld/Kinderfreibetrag auf die Gewährung der Kinderzulage im Rahmen der Eigenheimzulagenförderung auswirkt, ist durch das Steueränderungsgesetz 2007 vom 19. Juli 2006 entstanden, mit dem ab 2007 die Altersgrenze für die Gewährung von Kindergeld oder Steuerfreibeträgen vom 27. auf das 25.



Lebensjahr abgesenkt worden ist. Dies schlägt wegen § 9 Abs. 5 Satz 1 EigZulG auf die Gewährung der Kinderzulage im Rahmen der Eigenheimzulagenförderung durch.

Nach der geltenden Regelung des § 9 Abs. 5 Satz 1 EigZulG wird eine Zulage nur für Kinder gewährt, für die der Anspruchsberechtigte im jeweiligen Kalenderjahr einen Freibetrag nach § 32 Abs. 6 EStG oder Kindergeld erhält. Konnten Eltern für ihre Kinder, die sich z. B. noch in der Ausbildung befinden oder studieren, bisher bis zum vollendeten 27. Lebensjahr des Kindes eine Kinderzulage erhalten, verkürzt sich dieser Zeitraum nunmehr auf das vollendete 25. Lebensjahr des Kindes. Es hat sich gezeigt, dass die Kürzung der Kinderzulage zu sachwidrigen Ergebnissen führt, weil die Investitionsentscheidung und damit das Vertrauen des Anspruchsberechtigten in die bestehende Rechtslage in jedem Fall vor der Verkündung des Steueränderungsgesetzes 2007 begründet worden ist.

Im Ergebnis soll die Absenkung der Altersgrenze für Kinder im Rahmen der Eigenheimzulagenförderung insgesamt unberücksichtigt bleiben. Mit der Änderung des Eigenheimzulagengesetzes wird nunmehr geregelt, dass eine Kinderzulage auch für die Kinder gewährt wird, die die Voraussetzungen für ein Kindergeld oder einen Kinderfreibetrag vor der Absenkung der Altersgrenze auf das 25. Lebensjahr erfüllten.

Anwendung: Die Änderung tritt am Tag nach der Verkündung in Kraft.

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.