



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

JStG 2009: Die Änderungspläne im Überblick Neuerungen im EStG

Stand: 09.10.2008

Inhaltsverzeichnis

1. Einführung	3
Umsetzung notwendiger und politisch bedeutsamer steuerrechtlicher Änderungen.....	3
Anpassung des Steuerrechts an EU-Recht und Rechtsprechung	4
Maßnahmen zur Verhinderung von Steuerausfällen	4
Maßnahmen zur Vereinfachung des Steuerrechts, u. a.	5
Umsetzung steuerpolitischer Vorhaben aus früheren Gesetzgebungsverfahren	5
Umsetzung von Empfehlungen des Bundesrechnungshofes	5
Redaktionelle Änderungen und Rechtsbereinigungen	5
2. Änderungen im Bereich des EStG.....	6
Ausländische Einkünfte nach § 2a EStG	6
Steuerfreie Abfindungen	7
Übungsleiterfreibetrag	7
Gesundheitsförderung	7
Zukunftssicherung	9
Bezüge der EU-Abgeordneten.....	9
Zinsschranke	9
Unterstützungskasse	10
Buchwertprivileg für Spenden	10
Rürup-Sparverträge	10
Schulgeldzahlungen	10
Riester-Förderung	11



Geänderte Spendenregelungen.....	11
Verluste vom Kommanditisten	12
Einnahmen von Betrieben gewerblicher Art	13
Realsplitting.....	13
Provisionserstattung bei Altersvorsorgeverträgen.....	14
Rentenbezugsmitteilung	14
Spekulationsfrist	15
Progressionsvorbehalt.....	15
Thesaurierungsbesteuerung.....	16
Gewerbesteueranrechnung	16
Haushaltsnahe Dienstleistungen	17
Vorauszahlungen.....	18
Lohnsteuerabzug bei Ehegatten	18
Beschränkt Steuerpflichtige	19
Steuerabzug nach § 50 EStG	20
Besonderer Steuerabzug nach § 50a EStG.....	21
Arbeitgeberbescheinigung für Kindergeld	24
Wohn-Riester	24
3. Änderungen wegen der Abgeltungsteuer	25
Kapitallebensversicherungen.....	25
Veräußerungsfälle bei Kapitalmaßnahmen.....	25
Optionsprämien	27
Finanzinnovationen	27
Quellensteuer.....	29
Ausnahmen vom Kapitalertragsteuerabzug	29
Ausnahmen für Mieteinkünfte	30
Ausnahme für bestimmte Kreditinstitute	30
Verlustverrechnung bei betrieblichen Erträgen	30
Tarif bei ausländischen Körperschaften.....	32
Kirchensteuer	32
Stückzinsen	32
Sammelantragsverfahren	32
Tafelgeschäft.....	33
Depotwechsel.....	33
Ehegattenkonten	33
Abzugsverpflichteter bei Dividendenscheinen.....	34
NV-Bescheinigung.....	34



JStG 2009: Die Änderungspläne im Überblick Neuerungen im EStG

1. Einführung

Das Bundeskabinett hatte den Regierungsentwurf zum Jahressteuergesetz 2009 vom 2.9.2008 auf den Weg gebracht (BT Drs. 16/10189). Der Bundesrat hatte am 19.9.2008 seine umfangreiche Stellungnahme zum Regierungsentwurf zum JStG 2009 beschlossen (BR Drs. 545/08). Beide Entwürfe wurden vom Bundestag in der 1. Lesung am 25.9.2008 an den Finanzausschuss verwiesen.

Die 2/3. Lesung im Bundestag ist nach derzeitigem Stand für den 14.11.2008 vorgesehen, der Bundesrat soll dann am 19.12.2008 zustimmen. Damit wird auch dieses Jahressteuergesetz – wie schon allgemein üblich – erst kurz vor Silvester durch Veröffentlichung im BGBl in Kraft treten, teilweise rückwirkend oder in allen offenen Fällen. 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, etwa im Bereich von Investmentfonds und Kapitallebensversicherungen droht noch ein böses Erwachen. So verlautet es bereits 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 fehlerhaften Verweisen 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.
- 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
- Ausnahme vom Steuerstundungseffekt für bestimmte Kapitallebensversicherungen
- 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.



- Strittig: Beschränkung des Vorsteuerabzugs bei sowohl unternehmerisch als auch nichtunternehmerisch verwendeten Fahrzeugen, § 15 Abs. 1 b UStG
- Besteuerung von Provisionserstattungen bei „Riester“-Fondssparplänen, § 22 Nr. 5 EStG
- Strittig: Einschnitte beim Grundsteuererlass

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

- Strittig: 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 dem EStG und der Abgeltungsteuer. Der zweite Teil stellt die Änderungen im KStG und GewStG sowie für die sonstigen Gesetze von AO bis InvStG dar.



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 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).

Zur Verbesserung des allgemeinen Gesundheitszustands (Primärprävention):

- Bewegungsgewohnheiten (Reduzierung von Bewegungsmangel, Vorbeugung und Reduzierung spezieller gesundheitlicher Risiken durch verhaltens- und gesundheitsorientierte Bewegungsprogramme),
- Ernährung (Vermeidung von Mangel- und Fehlernährung, Vermeidung und Reduktion von Übergewicht),
- Stressbewältigung und Entspannung (Förderung individueller Kompetenzen der Belastungsverarbeitung zur Vermeidung stressbedingter Gesundheitsrisiken),
- Suchtmittelkonsum (Förderung des Nichtrauchens, gesundheitsgerechter Umgang mit Alkohol, Reduzierung des Alkoholkonsums).

Betriebliche Gesundheitsförderung:

- arbeitsbedingte körperliche Belastungen (Vorbeugung und Reduzierung arbeitsbedingter Belastungen des Bewegungsapparats),
- gesundheitsgerechte betriebliche Gemeinschaftsverpflegung,
- psychosoziale Belastung, Stress (Förderung individueller Kompetenzen der Stressbewältigung am Arbeitsplatz, gesundheitsgerechte Mitarbeiterführung),
- 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. Nach dem Regierungsentwurf wurde nun die Einschränkung gemildert. Nunmehr sind zumindest Zuschüsse des Arbeitgebers für einzelne Maßnahmen von Fitnessstudios dann steuerfrei sein, wenn sie eine förderungswürdige Maßnahme betreffen. Das gilt etwa für Zuschüsse zur Teilnahme an einem Kurs, der bisher von einer Krankenkasse nach § 20a SGB V geleistet wurde.

Durch die Gesetzesformulierung "*zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn*" soll sichergestellt werden, dass nicht durch Umwidmung von bisherigem Arbeitslohn oder durch Anrechnung auf den vereinbarten Arbeitslohn eine Steuerbefreiung des bisherigen steuerpflichtigen Lohns erfolgt. Die Leistung soll zusätzlich gewährt werden.



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.

Bezüge der EU-Abgeordneten

Bisher wurden die Entschädigungen der Abgeordneten des EU-Parlaments nach § 22 Nr. 4 EStG besteuert. Ab Juli 2009 werden zukünftig die Zahlungen an die Abgeordneten aus dem EU-Haushalt geleistet und unterliegen der EU-Gemeinschaftssteuer. Nach dem neuen § 3 Nr. 71 EStG sollen die Leistungen in Deutschland von der Einkommensteuer befreit werden und damit der für alle Abgeordneten einheitlichen EU-Gemeinschaftssteuer unterliegen. Dabei soll allerdings der Progressionsvorbehalt des § 32b EStG auf die Entschädigungen, das Übergangsgeld, das Ruhegehalt und die Hinterbliebenenversorgung Anwendung finden.

Zinsschranke

Der Bundesrat bittet, im weiteren Gesetzgebungsverfahren zu prüfen, ob die Regelung des § 4h EStG bzw. § 8a KStG (Zinsschrankenregelung) im Hinblick auf die Behandlung von Zinsaufwendungen von im Inland ansässigen Personengesellschaften an ihre im Ausland ansässigen Gesellschafter geändert werden muss.

Nach dem BMF-Schreiben (7.7.2008, IV C 7 S 2742-a/07/10001, Tz. 19) sollen Zinsaufwendungen, die zu im Inland steuerpflichtigen Sondervergütungen eines Mitunternehmers führen, keine Zinsaufwendungen i. S. d. Zinsschranke sein. Diese Einschränkung ist dem Gesetz nicht eindeutig zu entnehmen. Vielmehr ist nach dem BFH-Urteil 17.10.2007 (I R 5/06) zu befürchten,



dass bei Mitunternehmerschaften mit ausländischen Gesellschaftern Gewinne durch Gesellschafterdarlehen nunmehr unversteuert ins Ausland verlagert werden können.

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

Buchwertprivileg für Spenden

Eine Änderung in § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG stellt klar, dass das Buchwertprivileg auch ab 2008 weiter für Zuwendungen zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke gemäß §§ 52 bis 54 AO gilt. Der bisherige Verweis auf § 10b Abs. 1 S. 3 EStG lief seit dem Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements ins Leere.

Rürup-Sparverträge

Der Bundesrat bittet um Prüfung, inwieweit ein bundeseinheitliches Verfahren zur Prüfung und Feststellung eingeführt werden kann, ob Vorsorgeprodukte die Voraussetzungen des § 10 Abs. 1 Nr. 2b EStG erfüllen und als sogenannte Rürup- bzw. Basis-Vorsorgeprodukte anzuerkennen sind. Das Zertifizierungsverfahren sollte durch eine zentrale Stelle durchgeführt werden. Ein bundeseinheitliches zentralisiertes Anerkennungsverfahren vermeidet hier widersprüchliche Entscheidungen und schafft erhebliche Synergieeffekte auf Seiten der Finanzverwaltung, die letztlich allen Beteiligten zugute kommen.

Schulgeldzahlungen

Der Sonderausgabenabzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG für Zahlungen an überwiegend privat finanzierte Schulen werden 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.

Nach den Wünschen des Bundesrats soll die Definition der begünstigten Schulen ausgeweitet werden. Gefördert werden soll der Besuch einer allgemein bildenden oder berufsbildenden Schule in freier Trägerschaft oder einer überwiegend privat finanzierten Schule, sofern diese in einem EU- oder EWR-Mitgliedstaat gelegen ist und die Schule zu einem von dem zuständigen inländischen Ministerium eines Landes, von der Kultusministerkonferenz der Länder oder einer



inländischen Zeugnisanerkennungsstelle anerkannten oder einem inländischen Abschluss an einer öffentlichen Schule als gleichwertig anerkannten allgemeinbildenden oder berufsbildenden Schul-, Jahrgangs- oder Berufsabschluss führt. Davon begünstigt wären private Wirtschaftsgymnasien, private Berufsfach-, Handels- und Sprachschulen.

Riester-Förderung

Mit dem Eigenheimrentengesetz wurde der Kreis der Förderberechtigten in § 10a EStG um alle Personen erweitert, die eine Rente wegen voller Erwerbsminderung oder Erwerbsunfähigkeit oder eine Versorgung wegen Dienstunfähigkeit beziehen. Gleichgestellt werden soll der bisher pflichtversicherte Landwirt bei Erwerbsminderung.

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 und an Körperschaften, die eigenen kulturellen Betätigungen dienen (z. B. Laienorchester, -theater, -chor) 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.

Der Bundesrat bittet um Prüfung, ob die Regelung zur Abziehbarkeit von Mitgliedsbeiträgen an Körperschaften, die künstlerischen und kulturellen Zwecken dienen, zielgenauer ausgestaltet werden kann. Gerade im Hinblick auf den Ausnahmecharakter dieser Bestimmung, bedarf es einer hinreichend konkretisierten Regelung. Nur so kann sicher gestellt werden, dass einerseits die Mitgliedsbeiträge trotz der Gewährung bestimmter (steuerunschädlicher) Vergünstigungen voll abziehbar bleiben, andererseits aber auch Modellen ein Riegel vorge-schoben wird, die auf eine missbräuchliche Nutzung des steuerwirksamen Abzugs von Mitgliedsbeiträgen ausgerichtet sind. In diesem Zusammenhang sind aus der Praxis bspw. bereits Angebote bekannt geworden, in denen bspw. ein Theaterförderverein unter Hinweis auf die steuerliche Abzugsmöglichkeit eine Mitgliedschaft bewirbt, die ein unentgeltliches Theaterabonnement beinhaltet. Zudem bestehen grundlegende Bedenken dagegen, diese Regelung allein auf solche Fördervereine zu begrenzen, die der Förderung von Kunst und Kultur dienen.

- **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.

- Nach dem neuen § 10b Abs. 4 S. 5 EStG endet die **Haftungsverjährung** nicht vor Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Festsetzungsfrist für die Steuerfestsetzung der nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG steuerbefreiten Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen abgelaufen ist. Damit wird eine Ablaufhemmung der Festsetzungsfrist für Spenderhafterungsbescheide an den Ablauf der Festsetzungsfrist für die Steuerfestsetzung der die Steuerbegünstigung begehrenden Körperschaft gekoppelt.
- Die **Bewertung** der Höhe der Zuwendung nach dem gemeinen Wert in den Fällen des § 10b Abs. 3 Satz 3 EStG kann zu ungewollten steuerlichen Ergebnissen führen. Wird z.B. eine wesentliche Beteiligung i.S.d. § 17 EStG einer gemeinnützigen Einrichtung zugewandt, so führt dies mangels eines Realisationstatbestandes i.S.d. § 17 EStG nicht zur Entstehung eines Veräußerungsgewinns. Gleichzeitig kann aber für die Beteiligungsspende eine Zuwendungsbestätigung in Höhe des gemeinen Wertes der Beteiligung ausgestellt werden. Für eine Änderung des § 10b EStG spricht aus Gründen der Steuergerechtigkeit, dass § 10b Abs. 3 Satz 2 EStG bereits eine Regelung zur Ermittlung der Zuwendungshöhe bei Wirtschaftsgütern enthält, die unmittelbar zuvor aus einem Betriebsvermögen entnommen wurden.

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 Wirtschaftsjahrs 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.



Beispiel: Das Kapitalkonto des Kommanditisten beträgt Ende 2007 – 5.000 Euro. 2008 leistet der Kommanditist eine Einlage von 3.000 Euro und die KG erzielt 2008 einen Verlust von 1.000 und 2009 von 2.000 Euro. Das Kapitalkonto entwickelt sich wie Folgt:

- Beginn 2008: – 5.000
- Einlage: + 3.000
- Verlust: – 1.000
- Ende 2008: – 3.000
- Verlustausgleich § 15a EStG 2008: 1.000
- Stand Anfang 2009: – 3.000
- Verlust: – 2.000
- Stand Ende 2009: – 5.000
- Verlustausgleich § 15a EStG 2009: 2.000
- Korrekturposten § 15a EStG 2009: 0

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

Einnahmen von Betrieben gewerblicher Art

Der Bundesrat bittet um Prüfung, ob die zweistufige Besteuerung von Gewinnen und vGA der Betriebe gewerblicher Art und der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe (wGB) ohne eigene Rechtspersönlichkeit i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10b EStG durch einen einheitlichen Sondersteuersatz in § 23 KStG ersetzt werden kann. Der Sondersteuersatz in der Größenordnung von 20 bis 24 Prozent sollte für alle Fallgestaltungen des § 20 Abs. 1 Nr. 10b EStG gelten. Vor der Einführung des Sondersteuersatzes gebildete und noch nicht abgeflossene Rücklagen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10b S. 2 EStG wären einer moderaten Schlussbesteuerung zuzuführen. Die Regelungen für Beteiligungserträge in § 8b KStG sind so anzupassen, dass sich im Verhältnis zum geltenden Recht weder Nachteile noch übermäßige Vorteile ergeben und punktuelle Härten aus der Umstellung weitmöglich vermieden 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 geltend 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 Beitragserstattung. 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 ausbezahlt 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: Der Änderung ist nach der Anwendungsregelung in § 52a Abs. 11 S. 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 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.

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).



Thesaurierungsbesteuerung

Die über das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 eingeführte begünstigte Besteuerung für nicht entnommene Gewinne nach § 34a EStG soll in einigen Punkten geändert bzw. ergänzt werden.

- § 34a Abs. 1 S. 4 EStG soll die Änderung eines bereits bestandskräftigen Einkommensteuerbescheids ermöglichen. Diese Antragsrücknahme löst keinen abweichenden Zinslauf gem. § 233a Abs. 2a AO aus. Die Schaffung einer besonderen Ablaufhemmung der Festsetzungsfrist in Satz 5 soll gewährleisten, dass keine Verjährung eintritt, solange das Wahlrecht zur Antragsrücknahme noch zulässigerweise ausgeübt werden kann.
- Eine Ergänzung in § 34a Abs. 3 EStG stellt eine materielle Verbindung zwischen dem Einkommensteuerbescheid und dem Bescheid über die gesonderte Feststellung des nachversteuerungspflichtigen Betrags her. Dadurch wird sichergestellt, dass bei einer Antragstellung nach § 34a Abs. 1 Satz 1 EStG und einer späteren anderweitigen Ausübung des Wahlrechts die erforderliche Anpassung des nachversteuerungspflichtigen Betrags möglich ist.
- Die Überführung/Übertragung eines Wirtschaftsguts auf einen anderen Betrieb/Mitunternehmeranteil nach § 6 Abs. 5 EStG zu Buchwerten und die daran anknüpfende Übertragung des nachversteuerungspflichtigen Betrages auf einen anderen Betrieb oder Mitunternehmeranteil ist bei dem aufnehmenden Betrieb nach allg. Grundsätzen als Einlage zu werten. In Höhe dieser Einlage können Entnahmen getätigt werden, ohne eine Nachversteuerung auszulösen. Zusätzlich kann die Thesaurierungsbegünstigung für den laufenden Gewinn des aufnehmenden Betriebs in Anspruch genommen werden, sodass ungerechtfertigt die Thesaurierungsbegünstigung in Anspruch genommen werden kann bzw. eine Nachversteuerung ungerechtfertigt unterbleibt. Die Änderungen führen dazu, dass Überführungen und Übertragungen von Wirtschaftsgütern zu Buchwerten, die auf Antrag eine Übertragung eines nachversteuerungspflichtigen Betrags zur Folge haben, bei der Ermittlung der Einlagen im Sinne des § 34a Abs. 2 und 4 EStG außer Betracht bleiben. Die Gesetzesänderung verhindert damit nicht unerhebliche Steuerausfälle.

Anwendung: Die Änderungen sollen bereits ab dem VZ 2008 gelten, da insbesondere die verfahrensrechtlichen Regelungen die praktische Anwendung erleichtern.

Gewerbesteueranrechnung

Im Zuge der Ausgestaltung der pauschalierten Gewerbesteuer-Anrechnung nach § 35 EStG durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 und durch das JStG 2008 sind Implikationen nicht berücksichtigt worden, die sich aus der steuerlichen Erfassung von Einkünften aus nachgeschalteten Personenunternehmen in Fällen mit einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr sowie aus der besonderen Besteuerung von Einkünften aus Kapitalvermögen ergeben. Außerdem wird die mit dem JStG 2008 kodifizierte Ermittlung des Ermäßigungshöchstbetrags präzisiert.

- In § 35 EStG wird klargestellt, dass die Steuerermäßigung in der Berechnungsreihenfolge vor der Steuerermäßigung nach § 35a EStG berücksichtigt wird. Der BFH hat im Urteil



vom 30.1.2008 (X R 1/07) deutlich gemacht, dass in diesen Fällen die später geschaffene Vorschrift (hier: § 35a EStG) vorgeht.

- Bei der Ermittlung des Ermäßigungshöchstbetrags soll darauf abgestellt werden, in welcher Höhe die Einkommensteuer auf die begünstigten Einkünfte aus Gewerbebetrieb entfällt. Dies erfordert eine Ablösung von der Einordnung in die Einkunftsarten im Sinne des § 2 Abs. 1 EStG und verlangt vielmehr eine neue Betrachtung anhand der Einkunftsquellen, auch wenn insoweit eine neue Begrifflichkeit geschaffen wird.
- Bei den Einkünften aus Kapitalvermögen ist als Einkunftsquelle grundsätzlich die einzelne Kapitalanlage anzusehen. Dies würde die Ermittlung des Ermäßigungshöchstbetrags auf der Grundlage der Einkunftsquellen sehr aufwändig machen. Daher wird fingiert, dass die Einkünfte aus Kapitalvermögen als eine Einkunftsquelle anzusehen sind. Diese Sonderregelung hat in der Vielzahl der Fälle nur für den VZ 2008 Bedeutung, weil die Kapitaleinkünfte ab dem VZ 2009 einen Sonderstatus einnehmen und somit die Ermittlung des Ermäßigungshöchstbetrags nicht beeinflussen.
- Einige Maßnahmen wirken nicht zeitlich aufeinander abgestimmt, der angehobene Anrechnungsfaktor findet auf Gewinne Anwendung, bei denen die Gewerbesteuer als Betriebsausgabe berücksichtigt worden ist. Dies ist insbesondere bei doppel- oder mehrstöckigen Personenunternehmensstrukturen der Fall. Mit der Neufassung des § 52 Abs. 50a EStG wird sichergestellt, dass Gewinnanteile, bei deren Ermittlung die Gewerbesteuer als Betriebsausgabe berücksichtigt worden ist, nur eine Steuerermäßigung in Höhe des 1,8fachen des anteiligen Gewerbesteuer-Messbetrags begünstigt werden.

Anwendung: Ab dem VZ 2008

Haushaltsnahe Dienstleistungen

Der Bundesrat bittet um Zusammenfassung der Fördertatbestände des § 35a EStG mit einem deutlich erhöhten Fördervolumen und eine Anhebung des Fördersatzes von 20 auf 25 Prozent. Nach Einführung der Möglichkeiten des § 35a EStG konnte eine Verbesserung der Nachfrage nach Handwerksarbeit beobachtet werden. Im Bauhandwerk wurden Arbeitsplätze geschaffen, die Schwarzarbeit wurde zurückgedrängt. Mit der Erhöhung der Mehrwertsteuer auf 19 Prozent verschlechterten sich die Anreize zur Nutzung dieser Regelung durch die privaten Verbraucher. Angesichts einer möglicherweise bevorstehenden konjunkturellen Eintrübung muss rechtzeitig geprüft werden, inwieweit durch eine Ausweitung der bestehenden Regelung des § 35a EStG die befürchteten Effekte vermieden werden können.



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.

Nach Auffassung des Bundesrates lässt sich die Anhebung der Mindestgrenze von 2 500 auf 5 000 Euro für die nachträgliche Erhöhung von Vorauszahlungen nicht mit der Vermeidung von Bagatellfällen begründen. Die bisherige Mindestgrenze sollte daher nicht geändert werden.

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 „auf künstlerische, sportliche, artistische, unterhaltende oder ähnliche Darbietungen“ 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 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.

Nach dem Regierungsentwurf soll der Altersentlastungsbetrag nach § 24a EStG bei der Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlage abgezogen werden. Nach Auffassung des Bundesrates sollte es jedoch bei der bisherigen Rechtslage verbleiben, nach der der Altersentlastungsbetrag bei beschränkt Steuerpflichtigen nur dann abgezogen wird, wenn der Steuerpflichtige nach § 1 Abs. 3 EStG als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt wird, weil seine Einkünfte mindestens zu 90 % der deutschen Einkommensteuer unterliegen. Es wird von der Rechtsprechung des EuGH anerkannt, dass der Quellenstaat bei der Besteuerung Unterschiede zwischen Gebietsansässigen und Nichtgebietsansässigen dort machen darf, wo es um die Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse geht.

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.

Wohn-Riester

Der Bundesrat bittet um Prüfung, ob von einer Auflösung des Wohnförderkontos bei Umzug des Zulagenberechtigten ins Pflegeheim und Weiternutzung der Ehwohnung durch den Ehegatten (§ 92a EStG) abgesehen werden kann. Die durch das Eigenheimrentengesetz herbeigeführte Gleichstellung des Wohneigentums mit Geldleistungen bei der Riester-Förderung führt zu der nachgelagerten Besteuerung des für eine selbstgenutzte Wohnung verwendeten geförderten Altersvorsorgekapitals und der geförderten Tilgungsleistungen in der Rentenphase. Dies bedeutet zugleich, dass die geförderte Wohnung auch in der Rentenphase für eigene Wohnzwecke des Zulagenberechtigten dienen muss. Endet die Selbstnutzung der geförderten Wohnung vor Vollendung des 85. Lebensjahres, muss das Wohnförderkonto sofort besteuert werden. Hierzu gehört auch der Fall, dass der Zulagenberechtigte auf Dauer ins Pflegeheim umzieht. Der Gesetzestext stellt nur auf die Nutzung durch den Zulageberechtigten ab; die Nutzung durch den Ehegatten steht dem nicht gleich.

Die Gesetzesregelung erscheint insoweit unvollständig. Zum einen kommt es in dem Fall, dass der Ehegatte stirbt und der überlebende Ehegatte innerhalb eines Jahres das Eigentum an der Wohnung erlangt, nicht zur sofortigen Besteuerung (§ 92a Abs. 3 S. 9 Nr. 3 EStG). Zum anderen wird die Selbstnutzung fingiert, wenn die Wohnung aufgrund richterlicher Entscheidung dem anderen Ehegatten als Ehwohnung zugewiesen wird (§ 92a Abs. 3 S. 9 Nr. 4 EStG). Es erscheint nicht angezeigt, das pflegebedingte dauerhafte Ausscheiden des Eigentümers und den Verbleib des anderen Ehegatten in der Ehwohnung schlechter zu behandeln. Insofern sollte eine ergänzende Gesetzesregelung getroffen werden.



3. Änderungen wegen der Abgeltungsteuer

Kapitallebensversicherungen

Der Bundesrat bittet, im weiteren Gesetzgebungsverfahren zu prüfen, ob Versicherungsverträge, bei denen eine gesonderte Verwaltung der Kapitalanlagen vereinbart wurde und der wirtschaftlich Berechtigte unmittelbar oder mittelbar Einfluss auf die Anschaffung oder Veräußerung der verwalteten Vermögensgegenständen nehmen (vermögensverwaltende Versicherungsverträge) kann, von den allgemeinen Besteuerungsregelungen für Versicherungsverträge gem. § 20 Abs. 1 Nr. 6 EStG ausgeschlossen werden sollten. Das gilt für

- Versicherungsverträge, bei denen eine gesonderte Verwaltung der Kapitalanlagen vereinbart wurde und der wirtschaftlich Berechtigte unmittelbar oder mittelbar Einfluss auf die Anschaffung oder Veräußerung der verwalteten Vermögensgegenstände nehmen.
- Policen mit minimaler Anforderung an die Risikoleistung.

Zudem soll eine bestehende Lücke bei der Sicherung des inländischen Besteuerungsanspruchs bei Erträgen aus ausländischen kapitalbildenden Lebensversicherungsverträgen durch einen Kapitalertragsteuerabzug geschlossen werden, wenn das ausländische Versicherungsunternehmen eine inländische Niederlassung unterhält. Für eine Verpflichtung zum Einbehalt von Kapitalertragsteuer ist unmaßgeblich, ob die Auszahlung der Versicherungsleistungen über eine Niederlassung im Inland abgewickelt wird oder nicht.

Da ausländische Versicherungsunternehmen nicht verpflichtet sind, auf Erträge aus kapitalbildenden Lebensversicherungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 6 EStG Kapitalertragsteuer einzuhalten, soll der Besteuerungsanspruch anders gesichert werden. Das könnte durch die Schaffung einer Mitteilungspflicht für inländische Versicherungsvertreter erreicht werden. Diese melden eine erfolgreiche Vermittlung mit einem ausländischen Versicherungsunternehmen an das BZSt.

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 abgegebenen 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 gefallenem 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.
- Der Bundesrat bittet im weiteren Gesetzgebungsverfahren zu prüfen, ob und in welcher Form die gesetzlich fixierten Erleichterungen im Bereich der Abgeltungsteuer durch zielgenauere Lösungen ersetzt werden können, die möglichst geringe systematische Verwerfungen mit sich bringen und das Ziel der Vermeidung von Besteuerungslücken in Form von Vollzugsdefiziten oder ungerechtfertigten Steuerstundungseffekten wahren. So erfasst § 20 Abs. 4a EStG auch den schlichten Tausch von Anteilen außerhalb einer Umstrukturierung. Der schlichte Tausch ist nach allgemeinen Grundsätzen ein Veräußerungsvorgang, der zur Gewinnverwirklichung führt (§ 6 Abs. 6 EStG). Das Verhältnis des § 20 Abs. 4a EStG zu den einschlägigen Regelungen im betrieblichen Bereich und im Bereich des § 17 EStG ist nicht



nachvollziehbar. Ferner geht bei Anteilen, die aufgrund einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln zugewiesen werden, das geltende Recht abweichend von § 20 Abs. 4a S. 3 EStG von einer Aufteilung der bisherigen Anschaffungskosten aus. Dies ergibt sich z.B. aus § 3 KapErhStG. Vergleichbare Grundsätze gelten bei der Wertverschiebung aus Anteilen im Rahmen einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftermitteln (z.B. § 22 Abs. 7 UmwStG). Diese Grundsätze dürfen nicht ohne Verwerfungen und Gleichheitsverstöße für einen Teilbereich durch § 20 Abs. 4a Satz 3 EStG überschrieben werden. Soweit aus Praktikabilitätsabwägungen schematische Lösungen erforderlich sind, sollten diese daher möglichst nur auf der Ebene des Steuerabzugsverfahrens anzusetzen sein.

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. Vorrangig 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 Finanz-



instruments 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

Ausnahmen für Mieteinkünfte

Der Bundesrat möchte Erträge aus Options- und Termingeschäften vom Kapitalertragsteuerabzug ausnehmen, soweit diese zu den Einkünften gem. § 21 EStG gehören, wenn für Zwecke der Abstandnahme vom Steuerabzug dem Institut eine Bescheinigung des Veranlagungsfinanzamts vorgelegt wird. Kapitalerträge aus Options- und Termingeschäften können ausnahmsweise zu den Einkünften aus V+V gehören, wenn sie Sicherungszwecken dienen (Absicherung von Darlehen, die der Finanzierung vermieteter Immobilien dienen). Den Erträgen aus den Sicherungsgeschäften stehen regelmäßig entsprechende Aufwendungen im Zusammenhang mit dem abgesicherten Darlehen gegenüber. Zur Vermeidung drohender Liquiditätsnachteile sollten Erträge aus Options- und Termingeschäften, die zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gehören, nicht dem Kapitalertragsteuerabzug unterworfen werden. Anders als bei betrieblichen Einkünften sollte die Abstandnahme vom Kapitalertragsteuerabzug aber zur Sicherstellung der Besteuerung und um eine fehlerhafte Erklärung des Steuerpflichtigen gegenüber dem Institut zu vermeiden, an eine Bescheinigung des Veranlagungsfinanzamts geknüpft werden.

Ausnahme für bestimmte Kreditinstitute

Der Bundesrat möchte in den Fällen des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 6, 7 und 8 bis 12 EStG auch dann vom Steuerabzug Abstand nehmen, wenn der Gläubiger eine inländische Kapitalanlagegesellschaft ist, welche nach dem Investmentänderungsgesetz kein Spezialkreditinstitut mehr darstellt. Hierzu bedarf es einer entsprechenden Ergänzung des § 43 Abs. 2 Satz 2 EStG. Derzeit stellen inländische Kapitalanlagegesellschaften keine Spezialkreditinstitute mehr dar. Dies hätte eigentlich zur Folge gehabt, dass sie nicht mehr in die Befreiung von der Erhebung des Zinsabschlags bei Interbankgeschäften einbezogen sind. Mit Schreiben des BMF vom 22.1.2008 (IV C 1 - S 2400/0 wurde den kreditwirtschaftlichen Verbänden jedoch mitgeteilt, dass aus sachlichen Billigkeitsgründen im Jahr 2008 die Befreiung vom Zinsabschlag bei Interbankgeschäften weiterhin gilt. Ab 2009 würde mangels einer gesetzlichen Regelung und dem Auslauf der Billigkeitsregelung bei Kapitalanlagegesellschaften in den Fällen des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 6, 7 und 8 bis 12 des EStG keine Abstandnahme vom Steuerabzug mehr möglich sein. Die Befreiung vom Steuerabzug bei "Interbankengeschäften" ist aber auch bei Kapitalanlagegesellschaften angebracht.

Verlustverrechnung bei betrieblichen Erträgen

Während bei Kapitalgesellschaften alle Einkünfte und damit auch Kapitalerträge zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören (§ 8 Abs. 2 KStG), können natürliche Personen Kapitalerträge sowohl im privaten als auch im betrieblichen Bereich (z.B. in einem Einzelunternehmen, im Rahmen der Land- und Forstwirtschaft oder einer selbstständigen Tätigkeit) erzielen. Die ab 2009 greifende Abgeltungswirkung des Kapitalertragsteuerabzugs gilt nur bei den privaten Kapitaler-



trägen. Im betrieblichen Bereich hat der Steuerabzug keine Abgeltungswirkung, sondern stellt insoweit lediglich eine Vorauszahlung auf die Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer dar. Daher sind folgende Besonderheiten im Steuerabzugsverfahren von den Kreditinstituten zu beachten:

- Bei betrieblichen Kapitalerträgen darf auch kein „Quellensteuertopf“ geführt werden. Ausländische Quellensteuer darf im Steuerabzugsverfahren nur angerechnet werden, wenn Einkünfte aus Kapitalvermögen vorliegen.

Hintergrund der Neuregelung ist, dass die Abgeltungsteuer den Kreis der Abzugstatbestände 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 rechtsformabhängig 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 inländischer 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.

Stückzinsen

Ein Depotübertrag mit Gläubigerwechsel gilt als Veräußerung der übertragenen Papiere, sofern der Anleger nicht mitteilt, dass es sich um eine unentgeltliche Übertragung handelt. Dabei ist der Börsenkurs als "Veräußerungspreis" anzusetzen, der keine Stückzinsen beinhaltet. Anders als bei "echten" Veräußerungen von Anleihen sind also bei entgeltlichem Depotübertrag von der depotführenden Stelle keine Stückzinsen zu berechnen und dem Steuerabzug zu unterwerfen. Entsprechend können bei der übernehmenden Stelle keine "fiktiv gezahlten" Stückzinsen in den Verlustverrechnungstopf eingestellt werden. Diese unterschiedliche Behandlung ist nicht sachgerecht und sollte auch im Hinblick auf die Vermeidung unerwünschter Gestaltungen bereinigt werden. Damit bei solchen Transaktionen die Besteuerung lückenlos erfolgt, sollte ferner sichergestellt werden, dass der Einbuchungskurs beim aufnehmenden Institut identisch ist mit dem Kurs beim abgebenden Institut.

Sammelantragsverfahren

§ 44 b Abs. 1 und § 45b Abs. 1 EStG regeln die Erstattung von einbehaltener Kapitalertragsteuer auf Kapitalerträge im Sinne des § 43 Abs. 1 und 2 EStG (im Wesentlichen Dividenden) im sog. Einzelantragsverfahren (§ 44b EStG) bzw. Sammelantragsverfahren (§ 45b EStG) durch das BZSt. Sammelanträge werden im Wesentlichen von Kreditinstituten im Namen ihrer Kunden gestellt, um für Dividenden aus depotverwahrten Aktien eine Erstattung zu



erhalten. Bei einer Abschaffung des Sammelantragsverfahrens in den Fällen eines erteilten Freistellungsauftrags könnte den Kreditinstituten die Möglichkeit eröffnet werden, einen Erstattungsanspruch ihrer Kunden im Rahmen der monatlichen Kapitalertragsteueranmeldung gegenüber dem Betriebsstättenfinanzamt geltend zu machen bzw. mit der Kapitalertragsteuerzahllast zu verrechnen. Hierdurch kann eine Erstattung einfacher und schneller abgewickelt werden.

Tafelgeschäft

Durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 wurde der bisherige Anwendungsbereich des § 49 Abs. 1 Nr. 5d EStG ab 2009 ausgeweitet. Nach der Gesetzesbegründung sollte der Kreis der inländischen Einkünfte über die bisherigen Tafelgeschäfte hinaus auf die dem Kapitalertragsteuerabzug unterliegenden Veräußerungsfälle erweitert werden. Nach Artikel 13 Abs. 4 sowie Artikel 21 OECD-Musterabkommen steht Deutschland in derartigen Fällen jedoch regelmäßig kein Besteuerungsrecht zu. Insofern erscheint es nicht erforderlich bei namentlich nach § 154 AO bekannten Steuerausländern eine Besteuerung vorzunehmen. Lediglich bei Schaltergeschäften, bei denen dem nicht nach § 154 AO legitimierten Gläubiger die Erträge ausgezahlt werden, erscheint eine Besteuerung geboten.

Depotwechsel

Die Regelung des § 43a Abs. 2 S. 5 EStG eröffnet die Möglichkeit, dass die Anschaffungsdaten von depotverwahrten Wirtschaftsgütern bei einem Depotwechsel der neuen depotführenden Stelle mitgeliefert werden. Damit wird vermieden, dass in Fällen eines Depotwechsels eine Ersatzbemessungsgrundlage anstatt der tatsächlichen Anschaffungskosten der Erhebung der Kapitalertragsteuer zu Grunde gelegt wird, was wiederum die Zahl der Fälle einer korrigierenden Veranlagung durch die Finanzämter reduziert. Es erscheint zweckmäßig, die bislang nur für Depotüberträge aus dem EU- oder EWR-Ausland geltende Regelung auf die Staaten zu erweitern, mit denen die EU Abkommen über vergleichbare Regelungen zur Zinsrichtlinie getroffen hat. Dadurch würde ein Nachweis der Anschaffungsdaten durch Bankbeleg auch bei einem Depotwechsel aus der Schweiz, San Marino, Monaco und Andorra ermöglicht. Liechtenstein fällt als EWR-Staat bereits unter die bisherige Regelung.

Ehegattenkonten

Die Verrechnung von Verlusten aus Kapitalvermögen mit Kapitalerträgen soll alle von Ehegatten bei einem Institut geführten Konten und Depots umfassen, wenn die Ehegatten einen gemeinsamen Freistellungsauftrag erteilt haben. In § 43a Abs. 3 S. 2 ist die Verrechnung von Kapitalerträgen mit Verlusten aus Kapitalvermögen für alle bei einem Kreditinstitut geführten Konten und Depots eines Steuerpflichtigen geregelt. Erzielt ein Ehegatte Verluste und der andere Ehegatte positive Kapitalerträge, ist eine Verrechnung auf Ebene des Kapitalertragsteuerabzugs nicht möglich. Die Ehegatten können die Verrechnung daher nur im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung erzielen.

Mit einer ehегattenübergreifenden Verlustverrechnung bereits beim Kapitalertragsteuerabzug werden zusätzliche Veranlagungsfälle vermieden. Daneben wird dem Umstand Rechnung getragen, dass Ehegatten typischerweise gemeinsam die Gestaltung wählen, die mit der ge-



ringsten Steuer- und Liquiditätsbelastung einhergeht. Es ist deshalb sachgerecht, die ehegat-
tenübergreifende Verlustverrechnung an den gemeinsamen Freistellungsauftrag zu knüpfen.

Abzugsverpflichteter bei Dividendenscheinen

§ 44 Abs. 1 EStG soll zusätzlich anordnen, wer bei der Veräußerung von Dividendenscheinen
unter Einschaltung eines Kreditinstitutes den Steuereinbehalt vorzunehmen hat. Aus den bis-
herigen gesetzlichen Regelungen ergibt sich keine eindeutige Anordnung der Steuerabzugs-
verpflichtung. Zur Klarstellung sollte geregelt werden, dass bei der Veräußerung von Dividen-
denscheinen unter Einschaltung eines Kreditinstitutes die den Verkaufsauftrag ausführende
Stelle den Steuereinbehalt vorzunehmen hat. Des Weiteren sollte angeordnet werden, dass
bei Termingeschäften das Kreditinstitut, welches die Erträge aus diesem Geschäft auszahlt
oder gutschreibt, den Steuereinbehalt künftig vorzunehmen hat. Nach dem derzeitigen Ge-
setzeswortlaut besteht für derartige Erträge keine Abzugsverpflichtung.

NV-Bescheinigung

In § 44a Abs. 1 Nr. 2 EStG wird bisher geregelt, dass bei Kapitalerträgen ein Steuerabzug
nicht vorzunehmen ist, wenn eine Veranlagung nicht in Betracht kommt, weil die anderen
Einkünfte unter dem Grundfreibetrag liegen. Ab 2009 soll vom Steuerabzug nur dann Abstand
genommen werden, wenn eine Veranlagung zur Einkommensteuer auch unter Berücksichti-
gung der Kapitalerträge nach § 20 EStG ohne Anwendung des § 32d EStG nicht in Betracht
kommt.

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.