



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 Änderungen im Überblick

Stand: 22.12.2008

Inhaltsverzeichnis

1. Einführung	4
Umsetzung notwendiger und politisch bedeutsamer steuerrechtlicher Änderungen.....	4
Anpassung des Steuerrechts an EU-Recht und Rechtsprechung	5
Maßnahmen zur Verhinderung von Steuerausfällen	5
Maßnahmen zur Vereinfachung des Steuerrechts, u. a.	5
Umsetzung steuerpolitischer Vorhaben aus früheren Gesetzgebungsverfahren	6
Umsetzung von Empfehlungen des Bundesrechnungshofes	6
Redaktionelle Änderungen und Rechtsbereinigungen	6
2. Änderungen im Bereich des EStG.....	6
Ausländische Einkünfte nach § 2a EStG	7
Steuerfreie Abfindungen	8
Gastfamilien	8
Krankenversicherung Rentner	8
Übungsleiterfreibetrag	8
Gesundheitsförderung	9
Wertguthaben Arbeitnehmer.....	10
Zukunftssicherung	10
Unterstützungskasse	11



Zinsschranke	11
Buchwertprivileg für Spenden	11
Rürup-Sparverträge	11
Schulgeldzahlungen	11
Riester-Förderung	12
Geänderte Spendenregelungen.....	12
Sondervergütungen	13
Verluste vom Kommanditisten	13
Realsplitting.....	14
Provisionserstattung bei Altersvorsorgeverträgen.....	15
EU-Abgeordnete.....	15
Rentenbezugsmitteilung	15
Spekulationsfrist	16
Progressionsvorbehalt.....	16
Thesaurierungsbesteuerung.....	17
Gewerbesteueranrechnung	17
Vorauszahlungen.....	17
Lohnsteuerabzug bei Ehegatten	18
Beschränkt Steuerpflichtige	18
Steuerabzug nach § 50 EStG	19
Besonderer Steuerabzug nach § 50a EStG	21
Arbeitgeberbescheinigung für Kindergeld	23
Wohn-Riester	23
3. Änderungen im KStG	24
Gemeinnützigkeit.....	24
Betriebe gewerblicher Art	24
Wertpapierleihe	25
Dauerverlusttätigkeiten.....	25
Steuerabzug.....	26
Organschaft.....	26
4. Änderungen im GewStG	27
Kürzung für Grundstücksunternehmen	27
Schachteldividende	27
Zerlegung	27



Siedlungsgesellschaften	28
5. Änderungen im UmwStG	28
6. Änderungen im UStG	29
Private Pkw-Nutzung	29
Heilberufliche Tätigkeit	29
Freihafen	30
Innergemeinschaftliche Leistung	31
Elektronische Aufbewahrung von Rechnungen	31
Vorsteuer-Vergütungsverfahren	31
Ort der Dienstleistung	32
Zusammenfassende Meldung	32
Aufbewahrung von Rechnungen	32
7. AStG	33
Auslandsstiftungen	33
Ausgangslage	33
Einkommensbegriff	33
Ausländische Betriebsstätte	34
8. Änderungen in der AO	35
Auslandsrentner	35
Gemeinnützigkeit	35
Mustersatzung für Vereine	36
Mitteilungspflichten	36
Grenzüberschreitende Buchführungspflicht	37
Verjährungsfrist bei Steuerhinterziehung	38
Vollstreckung bei Ehegatten	38
IT-gestützte Bearbeitung des Zolls in Vollstreckungsfällen	38
9. Änderungen im GrStG	39
10. Änderungen im AuslInvG	39
11. Änderung im Eigenheimzulagengesetz	40
12. Finanzverwaltungsgesetz	40
13. Steuerberatergesetz	41
14. Energiesteuergesetz	41
15. Wertpapierhandelsgesetz	41



JStG 2009: Die Änderungen im Überblick

1. Einführung

Das vom Bundestag am 28.11.2008 und vom Bundesrat am 19.12.2008 beschlossene Jahressteuergesetz (JStG) 2009 (BT-Drs. 16/11055, BR-Drs. 896/08) wurde im Vergleich zum vorherigen Regierungsentwurf noch in vielen wesentlichen Punkten geändert. Hierbei wurden vor allem Wünsche des Bundesrates umgesetzt, eine Reihe von Anpassungen an die Abgeltungsteuer vorzunehmen. Damit soll das Verfahren für Anleger und Banken in der Praxis einfacher zu handhaben sein. Zudem wurden einige unerwünschte Steuersparmodelle noch gesetzlich eingeschränkt. Damit wird auch dieses Jahressteuergesetz – wie schon allgemein üblich – erst nach Weihnachten durch Veröffentlichung im BGBl in Kraft treten, teilweise rückwirkend ab 2008 oder in allen offenen Fällen.

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

Im Einzelnen:

Umsetzung notwendiger und politisch bedeutsamer steuerrechtlicher Änderungen

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



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

Anpassung des Steuerrechts an EU-Recht und Rechtsprechung

- Anpassungen an die Rechtsprechung des EuGH im Bereich der Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger (§§ 50, 50a EStG)
- Umsatzsteuerbefreiung für ambulante und stationäre Heilbehandlungsleistungen (§ 4 Nr. 14 und Nr. 16 UStG)
- Änderungen im Bereich der Besteuerung von ausländischen Familienstiftungen (§ 15 AStG)
- Einbeziehung von Schulgeldzahlungen an EU/EWR-ausländische Privatschulen in den Sonderausgabenabzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG bei gleichzeitiger Deckelung des abziehbaren Betrags.
- 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.
- Besteuerung von Provisionserstattungen bei „Riester“-Fondssparplänen, § 22 Nr. 5 EStG
- 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.

Hinweis: Eine ausführliche Darstellung zu den Änderungen in Hinsicht auf die Kapitaleinnahmen (Abgeltungsteuer, InvStG sowie dem REITG) erfolgte bereits in einem gesonderten Beitrag.

2. Änderungen im Bereich des EStG

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

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



Ausländische Einkünfte nach § 2a EStG

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

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

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

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

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

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

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



Steuerfreie Abfindungen

Entlassungsabfindungen sind nach § 3 Nr. 9 EStG für vor 2006 entstandene Ansprüche der Arbeitnehmer steuerfrei, soweit sie vor 2008 zufließen. Diese Übergangsregelung wird durch § 53 Abs. 4a EStG auch auf solche Abfindungen erweitert, die aufgrund eines vor 2006 abgeschlossenen Sozialplans gewährt werden, wenn der Arbeitnehmer namentlich bezeichnet ist. Dazu wird eine Änderungsmöglichkeit für bereits ergangene Steuerbescheide in § 52 Abs. 4a EStG geschaffen.

Die Übergangsregelung für die Steuerfreiheit von Übergangsbeihilfen für Soldatinnen und Soldaten auf Zeit in § 3 Nr. 10 EStG bei vor 2006 begonnenen Dienstverhältnissen wird insoweit, so dass kein Zufluss noch vor dem 1.1.2009 gefordert ist (§ 52 Abs. 4a EStG).

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

Gastfamilien

Einnahmen einer Gastfamilie für die Aufnahme eines behinderten oder von Behinderung bedrohten Menschen zur Pflege, Betreuung, Unterbringung und Verpflegung bleiben steuerfrei. Das sieht neue § 3 Nr. 10 EStG vor, sofern dies auf Leistungen nach dem SGB beruht. Gastfamilien sind neben den Angehörigen des behinderten Menschen auch Familien mit und ohne Kinder, Lebensgemeinschaften, Alleinerziehende oder allein stehende Personen. Auch Zahlungen durch die aufgenommene Person bleiben steuerfrei. Aufwendungen können nur geltend gemacht werden, soweit sie die Einnahmen übersteigen. Diese Änderung gilt ab Verkündung des JStG 2009.

Krankenversicherung Rentner

Auch von den gesetzlichen Rentenversicherungsträgern getragene Anteile zur Krankenversicherung sind steuerfrei (§ 3 Nr. 14 EStG). Diese Klarstellung führt dazu, dass bei allen Rentnern beim Sonderausgabenabzug insoweit der Höchstbetrag mit 1.500 EUR greift – unabhängig ob sie gesetzlich oder privat krankenversichert sind. Dies gilt bereits ab dem VZ 2008.

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, wenn sie eine förderungswürdige Maßnahme betreffen. Das gilt etwa für Zuschüsse zur die



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). Mit der Einführung ist jedoch keine rückwirkende Auswirkung auf die Sozialversicherung verbunden, da sich die Einführung einer Befreiung in der Kranken-, Pflege-, Renten- und Arbeitslosenversicherung erst mit dem Tag der Verkündung des JStG 2009 auswirken. Dies resultiert aus dem sozialversicherungsrechtlichen Eingriffsverbot für abgewickelte Versicherungsverhältnisse, wonach Versicherungsverhältnisse vorausschauend beurteilt werden.

Wertguthaben Arbeitnehmer

Ab 2009 wird eine neue Steuerfreiheit für die Übertragung der Wertguthaben vom Arbeitgeber auf die Deutsche Rentenversicherung Bund etwa bei anschließender Selbstständigkeit oder Nichtbeschäftigung eingeführt (§ 3 Nr. 53 EStG). Dafür werden die späteren Leistungen aus dem Wertguthaben denlohneinkünften zugeordnet und die Rentenversicherung nimmt nach § 38 Abs. 3 EStG einen Lohnsteuerabzug vor. Dies ist eine Ergänzung zum Gesetzentwurf Flexi II, wonach aufgebaute Wertguthaben bei Beendigung einer Beschäftigung nicht aufgelöst werden müssen.

Zukunftssicherung

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



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

Unterstützungskasse

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

Anwendung: Nach 2007 endende Wirtschaftsjahre

Zinsschranke

Der 2008 eingeführte § 4H EStG wird nachgebessert, um Gestaltungen bei der Verlust- und Zinsvortragsnutzung zu verhindern. Dabei geht es um den Sachverhalt, wenn vor dem Erwerb einer Beteiligung an einer Körperschaft der verlustverursachende Betrieb auf eine Tochter-Personengesellschaft ausgliedert wird und dadurch den Verlustabzug zur Gewerbesteuer auf die Tochter-Personengesellschaft übergehen lässt. Mit einer Änderung des § 4h Abs. 5 Satz 3 EStG scheidet diese Gestaltung aus.

Anwendung: Erwerbe nach dem 28.11.2008 (Tag der 3. Lesung des JStG 2009 im Bundestag).

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

Für Altersvorsorgeaufwendungen bei Basisrentenverträgen (Rürup-Renten) wird ein Zertifizierungsverfahren eingeführt (§ 10 Abs. 2 EStG, § 5 Abs. 1 Nr. 18 und 34 FVG und Art. 22a Alt-ZertG). Damit wird wie bereits bei den Riester-Renten auf Basis eines Vertragsmusters geprüft und vom BZSt bindend festgelegt, ob Vorsorgeprodukte die Voraussetzungen des § 10 Abs. 1 Nr. 2b EStG erfüllen und als sogenannte Rürup- bzw. Basis-Vorsorgeprodukte anzuerkennen sind. Der bis jetzt erforderliche Einzelnachweis für jeden Steuerpflichtigen gegenüber seinem Finanzamt entfällt dann ab dem VZ 2010.

Auch wird es dann möglich sein, dass die Daten mit Zustimmung des Berechtigten elektronisch übermittelt werden; dazu kann die Identifikationsnummer beim BZSt verwendet werden. Ein bundeseinheitliches zentralisiertes Anerkennungsverfahren vermeidet widersprüchliche Entscheidungen und schafft erhebliche Synergieeffekte auf Seiten der Finanzverwaltung.

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 oder einem als gleichwertig anerkannten allgemein bildenden oder berufsbildenden Schul-, Jahrgangs- oder Berufsabschluss führen muss. Hochschulen, Fachhochschulen oder gleichstehende Einrichtungen profitieren aber nicht. Studiengebühren für Hochschulen bleiben ausgeschlossen, da diese keine allgemein bildenden oder berufsbildenden Schulen sind.

Dafür wird ein neuer Höchstbetrag von 5.000 Euro eingeführt. Um den Höchstbetrag auszuschöpfen, können Eltern damit 16.666 Euro im Jahr zahlen.

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.

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 ab dem 1.7.2008 bisher pflichtversicherte Landwirte 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. Jahregaben, verbilligter Eintritt, Veranstaltungen für Mitglieder). Hiernach darf die Gewährung von Vergünstigungen wie verbilligter Eintritt oder Veranstaltungen für Mitglieder nicht den Charakter einer eigenen kulturellen Betätigung des Mitglieds annehmen, die in erster Linie seiner Freizeitbetätigung dient. Einen Missbrauch durch sehr umfangreiche Gegenleistungen ist durch das Mittelverwendungsgebot nach § 55 AO unterbunden.

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

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



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

- **Verjährung:** 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 Spendenhaftungsbescheide an den Ablauf der Festsetzungsfrist für die Steuerfestsetzung der die Steuerbegünstigung begehrenden Körperschaft gekoppelt.
- **Sachspende:** 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. Sachspenden von gem. § 10b Abs. 3 S. 3 und 3 EStG ab dem VZ 2009 nur mit dem gemeinen Wert der Wirtschaftsgüter, wenn dessen Veräußerung im Zeitpunkt der Zuwendung keine Steuerpflicht auslösen würde. Ansonsten dürfen die fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten nur überschritten werden, soweit eine Gewinnrealisierung stattgefunden hat.

Sondervergütungen

Der BFH hatte mit Urteil vom 17.10.2007 (I R 5/06) entschieden, dass auf Zinsen der Zinsartikel des DBA anzuwenden ist, die eine inländische Personengesellschaft an ihren in den USA ansässigen Gesellschafter für ein Darlehens zahlt. Damit liegen keine gewerblichen Gewinne vor und Deutschland kann die Zinsen nicht als Teil des Betriebsstättengewinns versteuern. Um dies zu vermeiden, wird in § 50d Abs. 10 EStG und § 7 S. 6 GewStG ergänzt, dass Sondervergütungen gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG nicht von der Besteuerung auszunehmen sind.

Anwendung: Die Änderung ist auf alle nach dem 31.12.2008 zufließenden Vergütungen anzuwenden, Bei der Gewerbesteuer gilt sie bereits für Erhebungszeiträume vor 2009.

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 Wirtschaftsjahrs 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.

Realsplitting

Derzeit ist die Besteuerung wiederkehrender Bezüge nur dann ausgeschlossen, wenn sie von einem unbeschränkt steuerpflichtigen Geber freiwillig oder auf Grund einer freiwillig begründeten Rechtspflicht oder einer gesetzlich unterhaltsberechtigten Person gewährt werden. Die Regelung beruht darauf, dass der Geber solche Bezüge nach § 12 Nr. 2 EStG nicht steuermindernd gelten machen kann (Korrespondenzprinzip).

Mit der Änderung von § 22 Nr. 1 S. 2 EStG soll erreicht werden, dass die Regelung auch dann gilt, wenn der Geber beschränkt steuerpflichtig ist. Denn solche Zahlungen werden auch in anderen Ländern regelmäßig nicht steuermindernd berücksichtigt. Es beseitigt zudem europarechtliche Bedenken gegen den Ausschluss von nicht unbeschränkt Steuerpflichtigen (FG Hamburg 28.6.07, 3 K 237/06).

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



Provisionserstattung bei Altersvorsorgeverträgen

Nach dem neuen § 22 Nr. 5 S. 6 EStG gelten dem Sparer erstattete Abschluss- und Vertriebskosten eines steuerlich geförderten privaten Altersvorsorgevertrages etwa durch den Fondsvermittler als steuerpflichtige Leistung nach § 22 Nr. 5 S. 1 EStG. Grundsätzlich mindert die Erstattung von Abschluss- und Vertriebskosten die Summe der entrichteten Versicherungsbeiträge (BFH 2.3.2004, IX R 68/02, BStBl II 2004, 506) wie eine 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 die nur mit einem unverhältnismäßigen Aufwand und neuen Informationspflichten realisierbar. Denn der Anbieter hat regelmäßig keine Kenntnis von der Provisionserstattung durch den Vermittler. Vor diesem Hintergrund stellt die Besteuerung der Provisionserstattung beim Anleger als Einkunft nach § 22 Nr. 5 EStG sicher, dass eine zutreffende steuerliche Erfassung möglich wird, ohne dass dies zu Verwerfungen in anderen Bereichen bzw. im Förderverfahren führt. Dies gilt unabhängig davon, ob die Provisionserstattung auf den Altersvorsorgevertrag eingezahlt oder an den Anleger ausgezahlt wird. Aufgrund der bestehenden gesetzlichen Regelungen und der entsprechenden BFH-Rechtsprechung ist hierfür eine Ergänzung des § 22 Nr. 5 Satz 5 EStG um einen Satz 6 erforderlich.

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

EU-Abgeordnete

Die Besteuerung der Bezüge der EU-Abgeordneten wird an das ab Juli 2009 geltende neue Abgeordnetenstatut des Europäischen Parlaments angepasst (§ 22 Nr. 4 Satz 2 EStG). Die aus dem EU-Haushalt geleisteten Entschädigungen, Übergangsgelder, Ruhegehälter bzw. Hinterbliebenenversorgung werden versteuert und dabei die einbehaltenen Steuerabzüge angerechnet. Die zuvor geplante Steuerfreiheit mit Progressionsvorbehalt wurde hingegen verworfen.

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:** Für beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer wird der Grundfreibetrag weiterhin gewährt (§ 50 Abs. 1 Satz 2 EStG). Im Gegenzug unterliegen die Einkünfte dem Progressionsvorbehalt nach § 32b EStG. Für den Arbeitgeber resultiert daraus, dass er den Grundfreibetrag unverändert beim Lohnsteuerabzug berücksichtigen kann und die allgemeine Bescheinigungspflicht nach § 41b EStG (elektronische Lohnsteuerbescheinigung) auch für beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer gilt; eine sonst ab VZ 2009 erforderliche aufwändige Differenzierung nach verschiedenen Arbeitnehmergruppen entfällt damit. Das trägt der besonderen Situation beschränkt steuerpflichtiger Arbeitnehmer Rechnung, die häufig keine oder nur geringfügige andere Einkünfte erzielen und vermeidet anderenfalls eintretende erhebliche steuerliche Mehrbelastungen für gering verdienende Arbeitnehmer. Damit ergeben sich auch beim Lohnsteuerabzug keine negativen Veränderungen.
- **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

Im Zusammenhang mit der Begünstigung von nicht entnommenen Gewinnen nach § 34a EStG, werden verfahrensrechtliche Regelungen zu Korrektur- bzw. zu Feststellungsmöglichkeiten getroffen. Diese umfassen eine besondere Ablaufhemmung für die Verjährung im Zusammenhang mit der möglichen Antragsrücknahme. Daneben wird es eine einheitliche und gesonderte Feststellung zu steuerfreien Gewinnen, nichtabzugsfähigen Betriebsausgaben, Entnahmen und Einlagen geben. Daraus erhält das ggf. abweichende Wohnsitzfinanzamt die Kenntnis für die zur Steuerermäßigung erforderlichen Daten. Die Feststellung erfolgt nur wenn auch die Steuerermäßigung beantragt wird; die Feststellungsfrist wird deshalb in ihrem Ablauf gehemmt.

Anwendung: Die Änderungen gelten bereits ab dem VZ 2008, 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 ergeben.

Die Anrechnung der Gewerbesteuer wird konkretisiert, indem die Steuerermäßigung in der Berechnungsreihenfolge vor der Steuerermäßigung nach § 35a EStG berücksichtigt wird. Ab 2008 wurde der Faktor für die pauschalierte Anrechnung der Gewerbesteuer auf das 3,8fache angehoben. Bei doppel- oder mehrstöckigen Personenunternehmensstrukturen werden die Maßnahmen jetzt zeitlich aufeinander abgestimmt (§ 52 Abs. 50a EStG). Damit wird sichergestellt, dass Gewinnanteile, bei deren Ermittlung die Gewerbesteuer als Betriebsausgabe berücksichtigt worden ist, nur mit einer Steuerermäßigung in Höhe des 1,8fachen des anteiligen Gewerbesteuer-Messbetrags begünstigt werden.

Anwendung: Ab dem VZ 2008

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.

Die Sonderregelung in § 37 Abs. 2 EStG wird aufgehoben, wonach die Vorauszahlungstermine bei Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft abweichend festgelegt 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.

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 Haus-



halte 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 Einkommenssteuerpflicht 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 unbe-



schränkt Steuerpflichtigen ist in entsprechenden Fällen ebenfalls eine Pflichtveranlagung vorgesehen.

Nach dem JStG 2009 soll der Altersentlastungsbetrag nach § 24a EStG bei der Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlage abgezogen. 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 sicherzustellen. 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 beschränkt 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 berücksich-



tigen. 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

Eine über das Eigenheimrentengesetz geförderte selbstgenutzte Wohnung gilt bei einer krankheits- oder pflegebedingten Abwesenheit des Zulageberechtigten nicht als schädlich verwendet. Voraussetzung: Die begünstigte Wohnung darf keinem Dritten mit Ausnahme des Ehegatten zur Nutzung überlassen werden.

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 nun nicht mehr der Fall, dass der Zulagenberechtigte auf Dauer ins Pflegeheim umzieht.

3. Änderungen im KStG

Gemeinnützigkeit

Mit der Änderung des § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG werden die Folgerungen aus dem Urteil des EuGH Stauffer (14.9.2006, C 386/01) und der Änderung des § 52 AO gezogen. Danach erfüllen inländische wie auch gemeinnützige Körperschaften aus dem EU- und EWR-Raum die Voraussetzungen des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG, wenn die Förderung der Allgemeinheit in nicht nur unbedeutendem Umfang auch der Förderung des Ansehens der Bundesrepublik Deutschland im Ausland dient.

Mit der Änderung des § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG werden ausländische gemeinnützige Körperschaften, die die Voraussetzungen der Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG erfüllen, den inländischen gemeinnützigen Körperschaften gleich gestellt. Sie sind demnach mit ihren inländischen Einkünften von der Körperschaftsteuer befreit. Ihre wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe werden - wie bei inländischen gemeinnützigen Körperschaften - wie bisher besteuert.

Anwendung: Die Änderung gilt rückwirkend für alle früheren Jahre (§ 34 Abs. 5a KStG).

Betriebe gewerblicher Art

Ein Betrieb gewerblicher Art liegt abweichend von den einkommensteuerrechtlichen Grundsätzen auch dann vor, wenn die Einrichtung nicht mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben wird oder es an der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr fehlt. Die Regelung in § 8 Abs. 1 Satz 2 KStG stellt klar, dass für einen derartigen Betrieb gewerblicher Art auch ein Einkommen zu ermitteln ist. Die Regelung dient der Rechtssicherheit, um Liebhaberei auszuschließen. Dies hätte zur Folge, dass dann kein Einkommen ermittelt werden müsste und Verluste steuerlich irrelevant wären.

Der BFH (22.8.2007, I R 32/06, BStBl II 2007, 961) hatte entschieden, dass die Übernahme einer dauerdefizitären Tätigkeit durch eine Eigengesellschaft einer juristischen Person des öffentlichen Rechts ohne schuldrechtlichen Verlustausgleich zumindest in Höhe der laufenden Betriebsverluste zu einer vGA an die juristische Person des öffentlichen Rechts führt. Diese Entscheidung entspricht nicht der bisherigen steuerlichen Handhabung durch die betroffenen Steuerpflichtigen und die Finanzverwaltung. Danach führt ein solcher laufender Betriebsverlust nicht zu einer verdeckten Gewinnausschüttung. Der Verlust kann danach grundsätzlich zur Ergebnisverrechnung genutzt werden. An den bisherigen Verwaltungsgrundsätzen bei der steuerlichen Behandlung dauerdefizitärer Tätigkeiten der öffentlichen Hand mittels Betrieben gewerblicher Art oder Eigengesellschaften wird festgehalten.

- Die Rechtsfolgen einer vGA werden nicht gezogen, soweit ein Dauerverlustgeschäft durch einen Betrieb gewerblicher Art ausgeübt wird.



- Die Rechtsfolgen einer vGA bei Dauerverlustgeschäften sind grundsätzlich nicht zu ziehen, wenn z. B. eine Eigengesellschaft ein Schwimmbad betreibt, der laufende Betrieb nicht durch Eintrittsgelder gedeckt werden kann und die juristische Person des öffentlichen Rechts als Gesellschafterin den Betriebsverlust zur Vermeidung der Überschuldung der Gesellschaft durch Einlagen abdeckt. In den übrigen Fällen ist eine vGA aber weiterhin nach allgemeinen Grundsätzen zu prüfen und ggf. anzusetzen (Beispiel: Eine Eigengesellschaft einer Kommune erzielt aus der Überlassung von Büroräumen an ihren Gesellschafter höhere Mieten als aus Geschäften, bei denen sie fremden Dritten vergleichbare Räume zu Marktmieten überlässt.).
- Die Ausnahme vom Ansatz der vGA setzt voraus, dass an der Eigengesellschaft unmittelbar oder mittelbar juristische Personen des öffentlichen Rechts beteiligt sind, denen die Mehrheit der Stimmrechte an der Gesellschaft zusteht. Bei Beteiligungen privater Dritter ist Voraussetzung, dass nachweislich nur die juristischen Personen des öffentlichen Rechts für einen Ausgleich der Verluste aus Dauerverlusttätigkeiten einstehen dürfen.
- Die Möglichkeit der Ergebnisverrechnung bei strukturell dauerdefizitären Tätigkeiten wird entsprechend den Grundsätzen für Betriebe gewerblicher Art ausgestaltet. Der Grundsatz, nach dem jede Tätigkeit einen eigenständigen Betrieb gewerblicher Art bildet, erfordert für eine Ergebnisverrechnung, dass mehrere Betriebe gewerblicher Art zu einem eigenständigen Betrieb gewerblicher Art zusammengefasst werden können. Diese Möglichkeit besteht nur unter den Voraussetzungen des § 4 Abs. 6 KStG.
- Sind die Zusammenfassungsgrundsätze für verschiedene Tätigkeiten nicht erfüllt, kommt es grundsätzlich zu einer vGA. Damit ist eine Verrechnung von positiven und negativen Betriebsergebnissen nicht mehr möglich. Die vGA tritt nur in Höhe der negativen Betriebsergebnisse ein. Soweit das negative Betriebsergebnis das positive übersteigt, ist eine Ergebnisverrechnung nicht möglich. Insoweit kommt es auch nicht zur verdeckten Gewinnausschüttung. Sind alle Einkünfte negativ, scheidet eine Ergebnisverrechnung ebenfalls aus. Folglich kommt es dann ebenfalls nicht zur verdeckten Gewinnausschüttung.

Wertpapierleihe

§ 8b Abs. 10 KStG verhindert, dass die Wertpapierleihe genutzt wird, um steuerliche Vorteile aus der unterschiedlichen steuerlichen Behandlung von Erträgen aus Beteiligungen (Steuerfreiheit nach § 8b Abs. 1 und 2 KStG – Steuerpflicht nach § 8b Abs. 7 und 8 KStG oder nach ausländischen Besteuerungsregelungen) zu erzielen. Dieselben Vorteile können auch erzielt werden, wenn Erträge oder Gewinne, auf die die Regelungen des § 8b KStG anzuwenden sind, über Investmentanteile erzielt werden. Die Ergänzung in § 8b Abs. 10 S. 9 KStG erfasst jetzt auch Fälle, in denen Investmentanteile Gegenstand der Wertpapierleihe sind.

Dauerverlusttätigkeiten

Soweit Verluste im Zuge der Einkommensermittlung nicht durch eine vGA ausgeglichen werden, wird es regelmäßig zu einem negativen Einkommen kommen. Dieses unterliegt den allgemeinen Grundsätzen des Verlustabzugs. Damit wäre es bei einer Kapitalgesellschaft im möglich, dass diese Verluste zukünftig Gewinne aus Tätigkeiten mindern, die an sich nach den Grundsätzen des § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 Satz 3 KStG nicht zusammengefasst werden können. Die an sich



fehlende Verrechnungsmöglichkeit würde über den „Umweg“ des Verlustabzugs eingeräumt. Dies verhindert die Änderung des § 8c KStG. Verluste aus Tätigkeiten, die die Zusammenfassungsvoraussetzungen des § 4 Abs. 6 KStG

- nicht erfüllen, können nur mit zukünftigen Gewinnen aus diesen Tätigkeiten verrechnet werden.
- erfüllen, können nur mit zukünftigen Gewinnen aus diesen Tätigkeiten verrechnet werden.

Die jeweiligen Verlustvorträge werden gesondert festgestellt.

Steuerabzug

§ 32 KStG regelt in den Absätzen 1 und 2 abschließend die Wirkungen des Steuerabzugs bei Körperschaftsteuerpflichtigen. Der Steuerabzug hat bei beschränkt Körperschaftsteuerpflichtigen grundsätzlich abgeltende Wirkung. Für unbeschränkt Körperschaftsteuerpflichtige gilt dies nur, wenn die Einkünfte nach § 5 Abs. 2 Nr. 1 KStG von der Steuerbefreiung ausgenommen sind. Von der Abgeltungswirkung nach Absatz 1 sind ausgenommen

- Nummer 1: Die Erfassung der während der beschränkten Steuerpflicht erzielten steuerabzugspflichtigen Einkünfte im Rahmen einer inländischen Veranlagung bei Wechsel der Steuerpflicht. Die Regelung stellt sicher, dass in Fällen, in denen im Kalenderjahr sowohl beschränkte als auch unbeschränkte Steuerpflicht vorliegen auch die während der beschränkten Steuerpflicht erzielten Einkünften zu veranlagern sind. Die entspricht dem Verfahren bei der Einkommensteuer (§ 2 Abs. 7 S. 3 EStG).
- Nummer 2: Wenn der Steuerpflichtige, der die Voraussetzungen des § 32 Abs. 4 KStG erfüllt, für Einkünfte, die einem Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 1, 2 oder 4 EStG unterliegen, einen Antrag auf Veranlagung zur Körperschaftsteuer nach § 50 Abs. 2 S. 2 Nr. 5 EStG stellt, tritt die Abgeltungswirkung nicht ein.

Der neue § 32 Abs. 4 KStG regelt den persönlichen Anwendungsbereich für die Anwendung des Veranlagungswahlrechts nach § 32 Abs. 2 Nr. 2 KStG bei Einkünften, die dem Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 1, 2 oder 4 EStG unterliegen. Das Veranlagungswahlrecht und der Nettosteuerabzug sind bei natürlichen Personen nur anzuwenden, wenn der beschränkt Steuerpflichtige die Staatsangehörigkeit eines EU- oder EWR-Staates hat und in einem dieser Staaten seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat. Die Regelung im Absatz 4 enthält die Parallelregelung für beschränkt Körperschaftsteuerpflichtige. Das Veranlagungswahlrecht und die Möglichkeit zum Nettosteuerabzug gelten danach für sog. EU/EWR-Körperschaften. Anders als bei einer Europäischen Gesellschaft oder Genossenschaft ist es hierbei nicht erforderlich, dass sich der Sitz der Gesellschaft und der Ort der Geschäftsleitung in ein und demselben EU-Mitgliedstaat oder EWR-Staat befinden müssen.

Anwendung: Die Änderung ist erstmals für den VZ 2009 anzuwenden, so die allgemeine Anwendungsvorschrift des § 34 Abs. 1 KStG.

Organschaft

Das bestehende Organschaftsverbot für Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen in § 14 Abs. 2 KStG wird ab dem VZ 2009 aufgehoben. Zudem erhalten Versicherungsunternehmen



auch bei Organschaft eine Dauerüberzahlerbescheinigung zur Vermeidung des Kapitalertragsteuerabzugs, sofern die auf den gesamten Organkreis anzurechnende Steuern höher sind als die festzusetzende Körperschaftsteuer.

4. Änderungen im GewStG

Kürzung für Grundstücksunternehmen

Mit dem neuen § 9 Nr. 1 S. 5 Nr. 1a GewStG werden steuerliche Gestaltungen im Zusammenhang mit der erweiterten Kürzung für Grundstücksunternehmen in der Rechtsform der Personengesellschaft verhindert. Hierbei werden Erträge in den Kürzungsumfang einbezogen, die die Gesellschaft gewerbsteuerpflichtigen Dritten für erbrachte Leistungen zahlt, weil der Dritte Gesellschafter der Gesellschaft ist.

Hierzu wird die erweiterte Kürzung auf Ebene der grundbesitzverwaltenden Personengesellschaft im Bezug auf Sondervergütungen des Mitunternehmers dahingehend eingeschränkt, dass nur die Sondervergütungen in die erweiterte Kürzung einzubeziehen sind, die auf die Überlassung von Grundbesitz an die Gesellschaft entfallen, d. h. die die Kerntätigkeit der Gesellschaft umfassen. Soweit der Mitunternehmer der Gesellschaft Darlehen überlässt oder andere Leistungen wie zum Beispiel Beratungsleistungen erbringt, wird die erweiterte Kürzung ausgeschlossen.

Anwendung: Die Verschärfung gilt ab dem Ergebniszeitraum 2009, wenn die Vergütung nach dem 18.6.2008 (Kabinettsbeschluss) erstmals vereinbart bzw. eine vorherige Vereinbarung nach diesem Zeitpunkt wesentlich verändert wurde.

Schachteldividende

Die gewerbsteuerliche Kürzung bei einer Schachtelbeteiligung nach § 9 Nr. 2a GewStG wird auf öffentlich-rechtliche Versicherungen als begünstigte Ausschüttende ausgedehnt.

Anwendung: Die Änderung gilt ab dem Erhebungszeitraum 2008.

Zerlegung

- Laut BFH (4.4.2007, I R 23/06) steht die Gewerbesteuer bei Windkraftwerken der Sitz- und nicht der Betreibergemeinde zu. Um den Belangen der Gemeinde des Geschäftssitzes und des Standorts der Windkraftanlagen ausgewogen Rechnung zu tragen, wird ein Zerlegungsmaßstab in § 33 GewStG eingeführt, der sich grundsätzlich an den Steuerbilanzwerten des Sachanlagevermögens (70 %) und den Arbeitslöhnen (30 %) ausrichtet.
- Kommt es zu einer Gebietsreform durch den Zusammenschluss von Gemeinden, gelten die bisherigen Hebesätze fort. Dazu kann die jeweilige Landesregierung für eine bestimmte Zeit verschiedene Hebesätze zulassen. Dies wird auf die Zerlegungsregelungen erweitert (§ 16 Abs. 4 S. 4 GewStG).

Anwendung: Die Änderungen gelten ab dem Erhebungszeitraum 2009.



Siedlungsgesellschaften

Für Siedlungsgesellschaften wird es eine Befreiung von der Gewerbesteuer geben (§ 3 Nr. 2 und 17 GewStG). Bereits im JStG 2008 wurde die Körperschaftsteuerbefreiung insoweit geändert, dass nicht nur Siedlungsunternehmen nach dem Reichssiedlungsgesetz, sondern auch nach den Landesgesetzen befreit sind (§ 5 Abs. 1 Nr. 12 KStG). Eine Befreiung von der Gewerbesteuer hatte man wohl vergessen; dies wird nun rückwirkend ab dem Erhebungszeitraum 2008 nachgeholt.

Schachtelbeteiligung

Die gewerbesteuerliche Kürzung bei einer Schachtelbeteiligung nach § 9 Nr. 2a GewStG wird auf öffentlich-rechtliche Versicherungen als begünstigte Ausschüttende ausgedehnt. Auch diese Änderung gilt bereits ab Erhebungszeitraum 2008.

Leasingunternehmen

Leasing- und Factoringunternehmen unterliegen ab 2009 einer eingeschränkten Kreditaufsicht nach dem KWG und müssen vor Aufnahme des Geschäftsbetriebs einer Erlaubnis der BaFin einholen. Die Tätigkeit von Leasing- und Factoringunternehmen gilt dann als Finanzdienstleistung i.S. des § 1 Abs. 1a S. 2 KWG. Betroffen sind Leasingverträge aber nur, wenn die Finanzierungsfunktion im Vordergrund steht. Beim Factoring gilt dies sowohl für echtes als auch für unechtes Factoring, nicht jedoch für ein Fälligkeitsfactoring.

Für die grundsätzlich damit verbundene Zulassungspflicht für Finanzierungsleasing- und Factoringunternehmen wurde eine vereinfachte Regelung getroffen, wonach die Geschäftserlaubnis im Rahmen einer bis zum 31.1.2009 zu erstattenden Anzeige ohne materielle Prüfung fingiert wird. Die Erlaubnis gilt mit dem Zugang der Anzeige bei der BaFin als erteilt.

Das hat zur Folge, dass sie das Bankenprivileg gem. § 19 GewStG nutzen können. Insoweit entfällt die Hinzurechnung der Finanzierungsanteile nach § 8 Nr. 1a GewStG ab dem Erhebungszeitraum 2008. Das Finanzierungsleasing und Factoring sind mit dem klassischen Kreditgeschäft der Banken wirtschaftlich vergleichbar.

5. Änderungen im UmwStG

- Bislang war es möglich, die nach § 8c Abs. 1 KStG untergegangenen Verluste zu reaktivieren, indem der verursachende Betrieb unter Ausnutzung der Rückwirkungsfiktion und Aufdeckung stiller Reserven auf einen Zeitpunkt vor dem schädlichen Anteilseignerwechsel umgewandelt oder eingebracht wurde und der Übertragungsgewinn zur Verlustnutzung zur Verfügung stand. Für schädliche Beteiligungserwerbe nach dem 28.11.2008 ist der Ausschluss der Rückwirkungsfiktion mit einer Übergangsregelung vorgesehen (§ 27 Abs. 9 UmwStG). Nunmehr ist die Nutzung von Verlusten und Zinsvorträgen bei Umwandlungen und Einbringungen davon abhängig, dass die Verlustnutzung auch ohne Anwendung der Rückwirkungsfiktion zulässig wäre (§ 2 Abs. 4 UmwStG). Darüber hinaus regeln Änderungen in §§ 4h Abs. 5 EStG, 10a GewStG, dass ein Verlustuntergang infolge eines schädlichen Anteilseignerwechsels auch auf Gewerbeverluste und Zinsvorträge nachgeordneter Mitunternehmenschaften durchschlägt.



- Das UmwStG wird an die geänderte Rechtslage nach dem U-ReformG 2008 angepasst. Die Regelung stellt sicher, dass eine Berücksichtigung des Übernahmeverlustes in Höhe des Betrags der Bezüge im Sinne des § 7 UmwStG erfolgt, der nicht nach § 3 Nr. 40 EStG steuerfrei gestellt wird. Sind z.B. die Bezüge im Sinne des § 7 UmwStG nach § 3 Nr. 40 Satz 1 EStG in Höhe von 40 % steuerfrei, kann der Übernahmeverlust in Höhe von 60 % der Bezüge im Sinne des § 7 UmwStG berücksichtigt werden. Sind hingegen die Bezüge im Sinne des § 7 UmwStG nach § 3 Nr. 40 Satz 3 EStG in vollem Umfang steuerpflichtig, kann der Übernahmeverlust in Höhe der steuerpflichtigen Bezüge im Sinne des § 7 UmwStG berücksichtigt werden.
- Mit der Änderung in § 22 Abs. 2 Nr. 1 UmwStG wird sichergestellt, dass soweit bei der einbringenden natürlichen oder juristischen Person auf die eingebrachten Anteile § 8b Abs. 2 KStG im Zeitpunkt der Einbringung keine Anwendung findet, eine Besteuerung des Einbringungsgewinns II stattfindet, wenn die eingebrachten Anteile von der übernehmenden Gesellschaft innerhalb der 7jährigen Sperrfrist veräußert werden.
- Nach § 23 Abs. 1 UmwStG tritt die übernehmende Gesellschaft im Fall einer Einbringung zu einem unter dem gemeinen Wert liegenden Wert hinsichtlich des eingebrachten Betriebsvermögens in die steuerliche Rechtsstellung des übertragenden Rechtsträgers ein. Aufgrund eines Redaktionsversehens im SEStEG wurde im Klammerzusatz nur die gesetzliche Grundlage für die Sacheinlage nicht jedoch für den Anteilstausch unter dem gemeinen Wert angegeben. Dies wird zur Klarstellung, dass auch die Fälle des Anteilstausches betroffen sind, nachgeholt.

6. Änderungen im UStG

Private Pkw-Nutzung

Der bisherige Plan wurde wieder fallen gelassen, den Vorsteuerabzug bei nicht nur betrieblich genutzten Fahrzeugen auf die Hälfte zu begrenzen und im Gegenzug keine Privatfahrten mehr der Umsatzsteuer zu unterwerfen. Dies erfolgt aufgrund von systematischer Bedenken in Fällen, in denen ein Unternehmer sein Fahrzeug zu mehr als 50 % für unternehmerische Zwecke verwendet. Es bleibt also auch beim Erwerb in 2009 bei der bisherigen Regelung.

Heilberufliche Tätigkeit

Die Steuerbefreiung im § 4 Nr. 14 UStG für ärztliche Berufe wird an die Mehrwertsteuerrichtlinie sowie die EuGH-Rechtsprechung zur ärztlichen Heilbehandlung (6.11.2003, C-45/01, Dornier; 20.11.2003, C-307/01, d'Ambrumenil und Dispute Resolution Services) angepasst. Ausgeklammert wird die Tätigkeit als klinischer Chemiker. Dafür sind Umsätze eines Arztes aus dem Betrieb eines Krankenhauses auch dann steuerfrei, wenn Voraussetzungen des § 4 Nr. 16 UStG nicht erfüllt sind.

- Der neue § 4 Nr. 14a UStG befreit Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, die von Ärzten, Zahnärzten, Heilpraktikern, Physiotherapeuten oder ähnlichen heilberuflich Tätigen durchgeführt werden, von der Umsatzsteuer. Dies gilt jedoch – wie bisher – nicht für die Lie-



ferung oder Wiederherstellung von Zahnprothesen und kieferorthopädischen Apparaten, soweit sie der Unternehmer in seinem Unternehmen her- oder wiederhergestellt hat.

- Der neue § 4 Nr. 14b UStG befreit Krankenhausbehandlungen und ärztliche Heilbehandlungen einschließlich Diagnostik, Befunderhebung, Vorsorge, Rehabilitation, Geburtshilfe und Hospizleistungen und damit eng verbundene Umsätze von der Umsatzsteuer, wenn diese von Einrichtungen des öffentlichen Rechts erbracht werden. Nach Satz 2 sind diese Leistungen auch steuerfrei, wenn sie erbracht werden von
 - zugelassenen Krankenhäusern nach § 08 SGB V,
 - Zentren für ärztliche Heilbehandlung und Diagnostik oder Befunderhebung, die an der vertragsärztlichen Versorgung teilnehmen oder für die die Regelungen des § 115 SGB V gelten,
 - Einrichtungen, mit denen Verträge nach § 34 SGB VII bestehen,
 - Einrichtungen, mit denen Versorgungsverträge nach den §§ 111 und 111a SGB V bestehen,
 - Rehabilitationseinrichtungen, mit denen Verträge nach § 21 SGB IX bestehen,
 - Einrichtungen zur Geburtshilfe, für die Verträge nach § 134a SGB V gelten,
 - Hospizen, mit denen Verträge nach § 39a Abs. 1 SGB V bestehen.

Für die Gewährung der Steuerbefreiung müssen sich die Leistungen zudem ihrer Art nach auf die Zulassung, den Vertrag oder die Regelung nach dem SGB beziehen.

Allein maßgebend sind die Tätigkeiten im neuen § 4 Nr. 14 b UStG. Umsätze aus der Tätigkeit als Tierarzt sind nicht steuerbefreit. Ausdrücklich begünstigt sind hingegen Leistungen der Geburtshilfe, Diagnostik, Vorsorge, Rehabilitation und Hospiz, wenn sie von Einrichtungen oder natürlichen Personen des öffentlichen oder besonderen privaten Rechts erbracht werden. Die Änderungen von § 4 Nr. 14 und 16 UStG treten am 1. Januar 2009 in Kraft.

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

Freihafen

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

Die Ergänzung in § 6 Abs. 1 Nr. 3a UStG stellt sicher, dass Lieferungen an in einer Freizone unternehmerisch tätige Abnehmer, die diese Gegenstände für den Vorsteuerabzug ausschließende Ausgangsumsätze verwenden, nicht entlastet werden. Damit erfolgt eine Gleichbehandlung mit Lieferungen von Gegenständen an diesen Abnehmerkreis in diesen Gebieten, die nach



§ 1 Abs. 3 UStG bereits jetzt systemgerecht mit Umsatzsteuer belastet werden. Dadurch werden nunmehr insgesamt gemeinschaftsrechtskonform ungerechtfertigte Steuervorteile vermieden.

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

Innergemeinschaftliche Leistung

§ 17c Abs. 2 Nr. 4 und 5 UStDV sieht bislang als buchmäßigen Nachweis bei Inanspruchnahme der Steuerbefreiung für der einer innergemeinschaftlichen Lieferung gleichgestellten sonstigen Leistung auf Grund eines Werkvertrags vor, dass der Unternehmer entsprechend Art und Umfang sowie den Tag dieses Umsatzes aufzeichnen muss. Diese in § 6a Abs. 2 Nr. 2 UStG enthaltene Gleichstellung derartiger Leistungen mit einer innergemeinschaftlichen Lieferung wurde mit Wirkung vom 1. Januar 1996 aufgehoben. Seitdem sind diese Umsätze eine sonstige Leistung; die Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen kommt nicht in Betracht. Entsprechend gehen die hierfür vorgesehenen buchmäßigen Nachweise ins Leere. Sie können aufgehoben werden.

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

Elektronische Aufbewahrung von Rechnungen

Nach dem neuen § 146 Abs. 2a AO ist die Verlagerung der elektronischen Buchführung ins EU- und EWR-Ausland mit gegenseitiger Amtshilfe möglich. Entsprechendes gilt für die elektronische Aufbewahrung von Rechnungen im Ausland (§ 14b Abs. 5 UStG).

Vorsteuer-Vergütungsverfahren

Im Bereich des Vorsteuer-Vergütungsverfahrens besteht durch die EU-Richtlinie 2008/9/EG Änderungsbedarf, welche bis zum 1.1.2010 in nationales Recht umgesetzt sein muss. Dadurch kommt es im Wesentlichen zu folgenden Änderungen:

- Das bisherige Papierverfahren wird auf ein elektronisches Verfahren umgestellt.
- Die Vergütungsanträge werden nicht mehr in den anderen Mitgliedstaat gesandt, sondern es ist im Ansässigkeitsstaat ein elektronisches Portal einzurichten (beim BZSt) und dort der Antrag zu stellen.
- Die Mindestbeträge für einen Antrag werden von 25 EUR auf 50 EUR für den Jahresantrag erhöht. Die Grenze für den Quartalantrag erhöht sich von 200 EUR auf 400 EUR.
- Der Anspruch auf Vorsteuervergütung richtet sich bei gemischten Umsätzen nach dem Recht des Ansässigkeitsstaats, wobei der Vergütungsbetrag ggf. zeitanteilig zu begrenzen ist.
- Die Vorlage von Originalrechnungen bzw. Einfuhrdokumenten entfällt. Ab einem Betrag von 1.000 EUR ist aber eine elektronische Rechnungskopie nötig.
- Der Vergütungsantrag ist bis spätestens 30.9. (bisher: 30.6.) des Folgejahres zu stellen.
- Der Antrag ist innerhalb von 15 Kalendertagen an den Vergütungsmitgliedstaat weiterzuleiten, womit auch bestätigt wird, dass der Antragsteller Unternehmer ist und die USt-IdNr. oder Registrierungsnummer gültig ist.



- Bei überlanger Bearbeitungsdauer (grundsätzlich 4 Monate, bei Rückfragen bis zu 8 Monate) wird der Vergütungsbetrag verzinst.

Um diese Änderungen in nationales Recht umzusetzen, werden § 18 Abs. 9 UStG und § 5 Abs. 1 Nr. 8 Satz 2 FVG geändert, ein neuer § 18g UStG eingefügt und § 61 UStDV neu gefasst.

Anwendung: Die Änderungen treten dann zum 1.1.2010 in Kraft.

Ort der Dienstleistung

Die EU-Richtlinie 2008/8/EG bringt Änderungsbedarf bei der Bestimmung des Dienstleistungsorts. Danach werden Dienstleistungen an Unternehmer künftig grundsätzlich am Ort des Leistungsempfängers bewirkt. Die bisherigen Regelungen, die bei Verwendung einer USt-IdNr. zu einer Ortsverlagerung führten, entfallen. Dazu werden ab 2010 die §§ 3a Abs. 2 Nr. 3c, Nr. 4 Satz 2, § 3b Abs. 3 Satz 2, Abs. 4 Satz 2, Abs. 5 Satz 2 und Abs. 6 Satz 2 und § 3e UStG geändert.

- Für Dienstleistungen an Nichtunternehmer verbleibt es beim Ort des leistenden Unternehmers.
- Für Vermittlungsleistungen, Dienstleistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück, Beförderungsleistungen, kulturelle, künstlerische, wissenschaftliche, unterrichtende, sportliche, unterhaltende oder ähnliche Leistungen, auf elektronischem Weg erbrachte Leistungen und Dienstleistungen an im Drittlandsgebiet ansässige Nichtunternehmer gelten neue Sonderregelungen, die den Leistungsort für Umsätze an Letztverbraucher im Verbrauchsland festlegen. Die bisherige Regelung in § 1 UStDV wird ab 2010 inhaltlich in § 3a Abs. 6 und 7 UStG aufgenommen.
- Die Regelungen zum Ort der Lieferungen von Gegenständen an Bord eines Schiffes, in einem Flugzeug oder in der Eisenbahn während der Beförderung innerhalb des Gemeinschaftsgebiets nach § 3e UStG wird ab 2010 die Abgabe von Speisen und Getränken zum Verzehr an Ort und Stelle in diesen Beförderungsmitteln erweitert. In diesen Fällen erfolgt die Umsatzbesteuerung am Abgangsort des Beförderungsmittels. Bislang bestimmte sich der Leistungsort nach dem Ort, an dem sich der Sitz oder die Betriebsstätte des leistenden Unternehmers befindet.

Zusammenfassende Meldung

Die Regelungen zur Zusammenfassenden Meldung werden angepasst (§§ 18a und 18b UStG). Ab 2010 ist auch dann eine ZM erforderlich, wenn steuerpflichtige sonstige Leistungen an in anderen Mitgliedstaaten ansässige Leistungsempfänger erbracht haben, für die diese Leistungsempfänger in dem Mitgliedstaat, in dem sie ansässig sind, die Steuer schulden.

Aufbewahrung von Rechnungen

Zur Aufbewahrung von Rechnungen ermöglicht ein neuer § 14b Abs. 5 UStG, dass diese ab 2009 auch außerhalb des Gemeinschaftsgebiets elektronisch aufbewahrt werden können. Es gelten dazu die Regelungen in § 146 Abs. 2a AO.



7. AStG

Auslandsstiftungen

Ausgangslage

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

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

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

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

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

Einkommensbegriff

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

Die Nachweismöglichkeit setzt voraus, dass die Finanzbehörde eine Nachprüfungsmöglichkeit durch zwischenstaatliche Amtshilfe mittels Auskunftsaustausch (EG-Amtshilfe-Richtlinie, Auskunftsklauseln der DBA oder anderer Abkommen) hat. Diese müssen einen umfassenden, nicht auf die Anwendung der Vorschriften des Abkommens beschränkten Auskunftsaustausch zwi-



schen den Finanzbehörden vorsehen. Dabei ist davon auszugehen, dass der jeweilige Staat Zugang zu relevanten Informationen hat und Auskünfte auch tatsächlich erteilt.

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

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

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

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

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

Ausländische Betriebsstätte

Der neue Satz 2 des § 2 Abs. 1 AStG fingiert in Fällen, in denen gewerbliche Einkünfte eines erweitert beschränkt Steuerpflichtigen funktional keiner konkreten ausländischen Betriebsstätte bzw. keinem im Ausland tätigen ständigen Vertreter zuzurechnen sind, für diese Einkünfte die Existenz einer Geschäftsleitungsbetriebsstätte im Inland. Die Ergänzung dient der Klarstellung und verfolgt außerdem den Zweck, dem Gesetzesanwender eine möglichst einfach handhabba-



re Entscheidungsrichtschnur an die Hand zu geben. Erweitert beschränkt steuerpflichtige Personen erzielen nicht selten in erheblichem Umfang Einkünfte, die nicht durch die beschränkte Steuerpflicht erfasst werden können. Diese Einkünfte unterliegen aber der erweitert beschränkten Steuerpflicht, es sei denn, es handelt sich um ausländische Einkünfte im Sinne des § 34d EStG.

Es erscheint zutreffend, Einkünfte, die örtlich funktional keiner konkreten Betriebsstätte zuzuordnen sind, dem Unternehmen selbst zuzurechnen. Gewerbliche Einkünfte müssen nicht in jedem Fall einer Betriebsstätte zugeordnet werden. Können die gewerblichen Einkünfte nicht funktional zweifelsfrei einer ausländischen Betriebsstätte zugeordnet werden, ist es für die Anwendung des § 2 Abs. 1 AStG gerade nicht erforderlich, die Einkünfte einer inländischen Betriebsstätte zuzuordnen, denn darauf stellt die Vorschrift nicht ab. Insofern dient die im neuen Satz 2 enthaltene Fiktion, der außerhalb der Vorschrift, z.B. bei der Gewerbesteuer, ausdrücklich keine Wirkung zukommt, der Klarstellung und steuerlichen Absicherung des § 2 AStG.

8. Änderungen in der AO

Auslandsrentner

Für die Besteuerung nach dem Einkommen von Personen, die nach § 1 Abs. 4 EStG beschränkt einkommensteuerpflichtig oder nach § 1 Abs. 3 EStG unbeschränkt steuerpflichtig sind und ausschließlich mit Einkünften im Sinne des § 49 Abs. 1 Nr. 7 und 10 EStG zu veranlagten sind, ist das Finanzamt Neubrandenburg örtlich zuständig (§ 19 Abs. 6 AO). Eine EStZustV soll die örtliche Zuständigkeit für Renteneinkünfte beschränkt Steuerpflichtiger ab 2009 auf das Finanzamt Neubrandenburg in Mecklenburg-Vorpommern übertragen.

Für im Ausland lebende Rentner besteht seit 2005 eine beschränkte Steuerpflicht für deren sonstigen Einkünfte nach § 22 Nr. 1 Satz 3a EStG. Das dort realisierte Steueraufkommen muss auf die einzelnen Bundesländer verteilt werden. Der Verteilungsschlüssel für diese Zerlegung der Einkommensteuer auf Renteneinnahmen wird in §§ 1a und 8a ZerlG niedergelegt. Soweit jedoch der letzte Aufenthaltsort des Steuerpflichtigen noch bekannt ist, wird eine direkte Zuordnung des Steueraufkommens vorgenommen.

Gemeinnützigkeit

Mit dem neuen § 51 Abs. 3 AO wird klargestellt, dass eine Körperschaft nur dann als gemeinnützig anerkannt werden kann, wenn sie sich nach ihrer Satzung, bei ihrer tatsächlichen Geschäftsführung und auch im tatsächlichen Verhalten der Vereinsmitglieder im Rahmen der verfassungsmäßigen Ordnung hält und z. B. kein extremistisches Gedankengut fördert. Dies entspricht der bisherigen Behandlung durch die Finanzverwaltung (vgl. Anwendungserlass zur AO, zu § 52 Nr. 16 AO).

Der strukturelle Inlandsbezugs in (§ 51 Abs. 2 AO sowie in § 58 AO) wurde geändert. Werden steuerbegünstigten Zwecke im Ausland verwirklicht, setzt die Steuervergünstigung voraus, dass natürliche Personen mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt im Inland gefördert werden oder die Tätigkeit zumindest zum Ansehen der BRD im Ausland beitragen kann. Dazu ist der bisher verwendete Begriff „Allgemeinheit“ entfallen. Allerdings strahlt dieser Inlandsbezug nicht



auf die weiteren Voraussetzungen für eine Gemeinnützigkeit aus und hat damit keine Auswirkung auf Inhalt und Umfang der förderungswürdigen Zwecke. Dies gilt ab 1.1.2009.

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

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

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

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

Mustersatzung für Vereine

Es kommt zur Aufnahme der Mustersatzung für einen Verein als Anlage zu § 60 AO anstelle des AO-Anwendungserlasses. Sie enthält die Anforderung, dass sich die Körperschaft zur ausschließlichen und unmittelbaren Verfolgung förderungswürdiger Zwecke verpflichtet. Bisher sind die in § 62 AO genannten Körperschaften von einer satzungsmäßigen Vermögensbindung befreit. Da aber auch ausländische Körperschaften einbezogen werden müssen, bei denen eine aufsichtsbehördliche Kontrolle nicht sichergestellt ist, wird die Ausnahmeregelung des § 62 AO ersatzlos aufgehoben. Damit muss die Vermögensbindung ab 1.1.2009 generell in der Satzung genau bestimmt sein.

Mitteilungspflichten

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



sind insbesondere auch die Organe der Rechtspflege. Einzelheiten der Mitteilungspflicht ergeben sich aus der Mitteilungsverordnung.

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

Grenzüberschreitende Buchführungspflicht

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

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

Anwendung: Die Änderung des § 146 AO tritt am Tag nach der Verkündung in Kraft. Entsprechendes gilt für die elektronische Aufbewahrung von Rechnungen im Ausland (§ 14b Abs. 5 UStG).



Verjährungsfrist bei Steuerhinterziehung

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

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

Die verlängerte Verfolgungsverjährung von zehn Jahren in § 376 AO gilt aber nur für besonders schwere Fälle der Steuerhinterziehung gem. § 370 Abs. 3 AO. Hinsichtlich der Verjährung normaler Steuerstraftaten bleibt es bei der fünfjährigen Verfolgungsverjährung des § 78 Abs. 3 Nr. 4 StGB.

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

Vollstreckung bei Ehegatten

Werden Vermögenswerte unter Ehegatten schenkweise übertragen, können die Finanzbehörden bisher zeitlich unbeschränkt auf den Empfänger bis zum Wert der Schenkung zurückgreifen. Der BFH (9.5.2006, VII R 15/05, BStBl II 2006, 738) hatte entschieden, dass kein hinreichender Grund ersichtlich ist, den zwischen zusammenveranlagten Ehegatten unentgeltlich zugewendeten Vermögenswert nach § 278 Abs. 2 AO einem zeitlich unbeschränkten Zugriff durch die Finanzbehörden auszusetzen, während die Anfechtung einer solchen Vermögensverschiebung nach dem Anfechtungsgesetz bei nicht zusammenveranlagten Eheleuten nur zeitlich eingeschränkt möglich ist. Durch die Ergänzung des § 278 Abs. 2 S. 1 AO wird eine zeitliche Begrenzung der Inanspruchnahme des Zuwendungsempfängers von zehn Jahren eingeführt und damit eine Annäherung an die Vorschriften des Anfechtungsgesetzes herbeigeführt.

Anwendung: Die Änderung gilt ab Inkrafttreten des Gesetzes in allen offenen Fällen.

IT-gestützte Bearbeitung des Zolls in Vollstreckungsfällen

Mit der Änderung der §§ 285 Abs. 2, 289 Abs. 1 und § 291 Abs. 4 AO werden die rechtlichen Voraussetzungen für eine IT-gestützte, medienbruchfreie Bearbeitung von Vollstreckungsfällen durch die Vollziehungsbeamten der Zollverwaltung geschaffen. So muss künftig beispielsweise die Vollstreckungsanweisung nicht mehr in Papierform vorgelegt werden.



9. Änderungen im GrStG

Nach der bisher geltenden Regelung des § 33 GrStG ist die Grundsteuer für Betriebe der Land- und Forstwirtschaft und bebaute Grundstücke teilweise zu erlassen, wenn der normale Rohertrag um mehr als 20 Prozent gemindert ist und der Steuerschuldner diese Minderung nicht zu vertreten hat. Nach jüngster höchstrichterlicher Rechtsprechung zu § 33 GrStG (BFH 24.10.2007, BStBl. II 2008, 384 und BVerwG (24.4.2007, GmS-OGB 1.07) kommt ein Erlass auch in den Fällen des strukturell bedingten Leerstands (z. B. bei mangelnder Mieternachfrage) in Betracht. Infolge der damit ausgeweiteten Anwendung des § 33 GrStG werden von den Gemeinden erhebliche Grundsteuerausfälle befürchtet. Die inhaltliche Änderung des § 33 GrStG soll vor diesem Hintergrund zu einer "gerechteren Lastenverteilung" zwischen dem Grundstückseigentümer und der Gemeinde beitragen.

- Durch die Erhöhung des Ausmaßes der Ertragsminderung von derzeit mehr als 20 auf mehr als 50 Prozent, ab dem ein Erlass in Betracht kommen kann, werden einerseits die Mindererträge für die Gemeinden in Grenzen gehalten, andererseits bleibt aber weiterhin - wenn auch eingeschränkt - ein Erlass für den Steuerschuldner grundsätzlich möglich.
- Der Erlass wird in zwei Billigkeitsstufen gewährt. Bei einer Ertragsminderung von mehr als 50 Prozent ist die Grundsteuer in Höhe von 25 Prozent und bei einer Ertragsminderung von 100 Prozent in Höhe von 50 Prozent zu erlassen.
- Bei Betrieben der Land- und Forstwirtschaft ergibt sich - wie bisher - die Ertragsminderung grundsätzlich aus dem Unterschiedsbetrag zwischen dem normalen Rohertrag und dem tatsächlich erzielten Rohertrag.
- Für die bebauten Grundstücke wird die Ermittlung der Ertragsminderung dadurch vereinfacht, dass sie generell aus dem Unterschiedsbetrag der nach den Verhältnissen zu Beginn des Erlasszeitraums geschätzten üblichen Jahresrohmiere zur tatsächlich im Erlasszeitraum erzielten Jahresrohmiere berechnet werden soll. Somit ist nicht mehr relevant, ob zu Beginn des Kalenderjahres eine Vermietung vorliegt bzw. welcher Mietpreis erzielt wird. Abgestellt wird auf den Erlasszeitraum. Für die Ermittlung der geschätzten üblichen Jahresrohmiere ist die Nutzbarkeit der Flächen nach Wohn- und/oder gewerblicher Nutzung maßgebend.

Anwendung: Ab 2008

10. Änderungen im AuslInvG

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

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



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

11. Änderung im Eigenheimzulagengesetz

Das Problem, dass sich die Absenkung der Altersgrenze für Kindergeld/Kinderfreibetrag auf die Gewährung der Kinderzulage im Rahmen der Eigenheimzulagenförderung auswirkt, ist durch das Steueränderungsgesetz 2007 vom 19. Juli 2006 entstanden, mit dem ab 2007 die Altersgrenze für die Gewährung von Kindergeld oder Steuerfreibeträgen vom 27. auf das 25. Lebensjahr abgesenkt worden ist. Dies schlägt wegen § 9 Abs. 5 Satz 1 EigZulG auf die Gewährung der Kinderzulage im Rahmen der Eigenheimzulagenförderung durch.

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

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

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

12. Finanzverwaltungsgesetz

- Durch die Ergänzung des § 5 Abs. 1 Nr. 18 FVG wird dem BZSt die Aufgabe zugewiesen, zu prüfen, ob die Mitteilungspflichtigen ihre Pflichten nach § 22a Abs. 1 EStG erfüllt haben. Über den bisherigen Satz 2 wird für diese Zwecke zugleich die Aufgabenwahrnehmung auf die zentrale Stelle (§ 81 EStG) bei der Deutschen Rentenversicherung Bund vorgesehen.
- Es kommt zur gegenseitigen Nutzung von IT-Einrichtungen von Landes- und Bundesfinanzverwaltung. Es wird ermöglicht, dass zur Verrichtung technischer Hilfstätigkeiten die Bundesfinanzverwaltung für die in ihrer Zuständigkeit betriebenen automatisierten Verfahren auto-



matische Einrichtungen der Länder nutzen kann und die Landesfinanzverwaltungen umgekehrt für die in ihrer Zuständigkeit betriebenen automatisierten Verfahren automatische Einrichtungen des Bundes nutzen können. Die Bundesfinanzverwaltung kann sich damit für technische Hilfstätigkeiten der im Rahmen des Vorhabens KO NSENS geschaffenen Zentralen Produktions- und Servicestellen, insbesondere der Kommunikationsplattformen der ELSTER-Clearing-Stellen der Länder bedienen. Der Bund kann den Ländern zur Verrichtung technischer Hilfstätigkeiten die Nutzung der IT-Dienstleistungen der Bundesfinanzverwaltung über das Bundeszentralamt für Steuern ermöglichen.

13. Steuerberatergesetz

- Die Befugnis zur beschränkten Hilfeleistung in Steuersachen für Anbieter von Altersvorsorgeverträgen nach § 1 Abs. 1a AltZertG wird in § 4 Nr. 16a StBerG geregelt. Diese Erweiterung tritt mit Wirkung zum 1.11.2008 in Kraft.
- In die Verordnung zur Durchführung der Vorschriften über Steuerberater, -bevollmächtigte und -gesellschaften wird in § 21 Abs. 1 S. 2 DVStB aufgenommen, dass als Rücktritt von der Steuerberaterprüfung auch gilt, wenn der Bewerber zu einer der Aufsichtsarbeiten nicht erscheint.

14. Energiesteuergesetz

Schwer- und Heizöle werden in den Spitzenausgleich nach § 55 EnergieStG einbezogen, da von der EU-Kommission die hierzu erforderliche beihilferechtliche Genehmigung erteilt wurde. Danach muss die Steuerbelastung mindestens 44,99 Euro je 1.000 Liter Heizöl betragen. Das bedeutet, dass die Steuerentlastung höchstens 16,36 statt bisher 24,54 Euro betragen darf. Zum Spitzenausgleich ist ein Vier-Stufen-Modell niedergelegt mit gestaffelten Prozentsätzen im Hinblick auf die angestrebten Klimaschutzregelungen.

Zur Stromsteuer gibt es einen begünstigten Steuersatz von 12,30 Euro je MWh für Betriebe des produzierenden Gewerbes oder der Land- und Forstwirtschaft. Ausgenommen bleibt eine Sockelverbrauchsmenge von 25 MWh im Jahr, die dem vollen Steuersatz unterliegt.

Anwendung: Die begünstigenden Änderungen treten rückwirkend zum 1.1.2007 in Kraft und die Änderungen zum Sockelbetrag bei der Stromsteuer am 1.1.2009.

15. Wertpapierhandelsgesetz

- Die Übergangsfrist für die Veröffentlichungen nach § 30b Abs. 1 und 2 Wertpapierhandelsgesetz in Börsenpflichtblättern wird um zwei Jahre bis zum 31.12.2010 verlängert.
- § 14 Abs. 3 S. 2 WpPG wird aufgehoben. Damit entfällt die Pflicht zur Hinweisbekanntmachung in Zeitungen. Ab 2009 genügen die endgültigen Bedingungen eines Angebots im Wertpapierprospekt und im Internet, was zu einer entsprechenden Kostenentlastung führen soll.



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.