

## Jahressteuergesetz 2008

### A. Einleitung

Mit Datum vom 30.11.2007 hat der Bundesrat das Jahressteuergesetz 2008 (JStG 2008) verabschiedet, welches somit nach der vorherigen Zustimmung im Bundestag mit der Veröffentlichung im Bundesgesetzblatt am 28.12.2007 wirksam geworden ist.

Das JStG 2008 umfasst zahlreiche Neuerungen und Änderungen, die in insgesamt 29 Artikeln behandelt werden und grundsätzlich ab 2008 gelten. Die Regelungspalette reicht dabei von kleineren Korrekturen, Ergänzungen und Klarstellungen bestehender Gesetze über das Einkassieren unliebsamer Rechtsprechung im Gesetzeswege sowie über die notwendigen Anpassungen an die Europäische Gesetzgebung und Rechtsprechung bis zur vollständigen Neufassung ganzer Gesetze und enthält dabei neben Anpassungen wichtiger Hauptgesetze auch solche Exoten wie das „Gesetz zur Schätzung des landwirtschaftlichen Kulturbodens“ oder die „Änderung des Altersvorsorgeverträge-Zertifizierungsgesetzes“.

Im Folgenden soll eine Auswahl einiger Änderungen beschrieben und erläutert werden, die insbesondere aber nicht nur aus der Sicht international tätiger Unternehmen und Unternehmer von Bedeutung sind.

### B. Die Änderungen im Einzelnen

#### B.1. Änderungen im Unternehmenssteuerecht

##### B.1.1. Fortgeltung der Hinzurechnungsverpflichtung für vormals abgezogene DBA-Betriebsstättenverluste

Aufgrund einer Änderung des § 52 Abs. 3 EStG wird der **zeitliche Anwendungsbereich der Hinzurechnungsverpflichtung für vormals abgezogene DBA-Betriebsstättenverluste ausgedehnt**. Grundsätzlich können ausländische Betriebsstättenverluste in Deutschland nicht geltend machen, wenn die Gewinne dieser Betriebsstätte im Ausland von der deutschen Steuer befreit sind. Hiervon gab es in der Vergangenheit Ausnahmen, die in § 2a Abs. 3 und 4 EStG geregelt waren. Hiernach durften die Verluste geltend gemacht werden; dafür mussten spätere Gewinne bis zur Höhe der abgezogenen Verluste ebenfalls in Deutschland versteuert werden. Die Ausnahmevorschriften wurden bereits 1999 abgeschafft.



## Jahressteuergesetz 2008

Allerdings musste die Hinzurechnung späterer Gewinne noch bis einschließlich 2008 erfolgen; danach wären ausländische Gewinne auch bei vorheriger Verlustnutzung in Deutschland steuerfrei gewesen. Die jetzige Änderung hebt die Begrenzung auf das Jahr 2008 ersatzlos auf, so dass die Hinzurechnungsverpflichtung zukünftig zeitlich unbeschränkt erfolgen muss.

**B.1.2. Auswirkungen von EU-Richtlinien**

Der Anwendungsbereich für die Regelungen der **Mutter-Tochter-Richtlinie in § 43b EStG** und Anlage 2 (zu § 43b EStG) sowie der **Zins-und-Lizenzrichtlinie in § 50g EStG** und Anlage 3 (zu § 50g EStG) ist jeweils entsprechend erweitert worden. Aufgrund der SE-Verordnung sowie des EU-Beitrittes der Staaten Bulgarien, Rumänien, Estland, Lettland, Litauen, Malta, Polen, Slowakei, Slowenien, Tschechien, Ungarn und Zypern wurden die entsprechenden EU-Richtlinien angepasst, was nun auch in das deutsche Gesetz übernommen wurde. Zudem wurde die Senkung der Mindestbeteiligungsquote für die Anwendung von § 43b EStG von 20 % auf 15 % in dieses Gesetz übernommen. Diese Änderung (gültig seit 2007) sowie die Anwendung von § 43b EStG auf die vorgenannten Staaten (mit Ausnahme von Bulgarien und Rumänien) seit 30.4.2004 waren bereits in den zeitlichen Anwendungsvorschriften des EStG enthalten und sind somit rein formaler Natur. Bereits jetzt gesetzlich gesichert ist eine weitere Absenkung der Mindestbeteiligungsquote auf 10 % ab 2009.

Aufgrund einer Anpassung in § 9 Nr. 7 GewStG wurde zudem **die gewerbesteuerliche Kürzung aufgrund des Schachtelprivilegs aus der Mutter-Tochter-Richtlinie** erleichtert.

**B.1.3. Änderungen bei der Organschaftbesteuerung**

Durch eine Ergänzung des § 14 KStG wird die bisherige Verwaltungspraxis bei der Bildung und Auflösung von **Ausgleichsposten bei einer Organschaft** erstmalig gesetzlich festgeschrieben. In Ausgleichsposten werden die Unterschiedsbeträge zwischen der bilanziellen Gewinnabführung bzw. Verlustübernahme einerseits und dem zugerechneten steuerlichen Einkommen andererseits erfasst; sie dienen somit einer zutreffenden Besteuerung und vermeiden, dass solche Unterschiede entweder doppelt oder gar nicht steuerlich erfasst werden. Dahingegen hatte der BFH geurteilt, dass die Bildung von Ausgleichsposten einer gesetzlichen Legitimation bedürfe und dementsprechend die für den Steuerpflichtigen nachteilige Auflösung eines passiven Ausgleichspostens nicht anerkannt. Diese Rechtsprechung, die von der Finanzverwaltung mit einem Nichtanwendungserlass belegt wurde, wird durch die jetzt erfolgte Ergänzung des § 14 KStG sofort wieder hinfällig.

## Jahressteuergesetz 2008

In der Praxis wird sich jedoch für die meisten Steuerpflichtigen keine materielle Änderung hierdurch ergeben, da die jahrzehntelange Praxis der Finanzverwaltung unverändert in das Gesetz übernommen wurde.

**B.1.4. Einschränkung des Betriebsausgabenabzugs bei Gesellschafterdarlehen**

Durch eine Ergänzung in § 8b Abs. 3 KStG sollen nach dem Willen des Gesetzgebers nun auch **Gewinnminderungen vom Abzug ausgeschlossen sein, soweit sie sich auf Darlehen an oder Sicherheiten für Kapitalgesellschaften beziehen**. Bisher hatte § 8b Abs. 3 KStG spiegelbildlich zu der Befreiung von Dividenden und Veräußerungsgewinnen bei Anteilen an Kapitalgesellschaften Gewinnminderungen ausgeschlossen, die sich auf die Anteile selber bezogen; d.h. eine Geltendmachung einer Teilwertabschreibung war im wesentlichen ausgeschlossen. Teile der Finanzverwaltung hatten bereits früher versucht, diese Vorschriften erweiternd auszulegen und sie auf eigenkapitalersetzende Darlehen zu beziehen, was jedoch von der herrschenden Meinung abgelehnt wird. Durch die jetzt vorgenommene Änderung, die im Übrigen bereits ab 2007 gelten soll, wird diese Auffassung der Finanzverwaltung nun gesetzlich festgeschrieben. Die Vorschrift richtet sich an den Gläubiger der Darlehensforderung, wobei es sich aufgrund der Stellung im Gesetz um eine Körperschaft handeln muss, und nicht an die Gesellschaft als Schuldnerin.

Im einzelnen gilt, dass Gewinnminderungen aus Darlehensforderungen oder Sicherheiten eines zu mehr als 25 % beteiligten Gesellschafters oder einer diesem nahe stehenden Person oder Gewinnminderungen dieser Personen aus der Inanspruchnahme rückgriffsberechtigter Dritter aufgrund einer Darlehensgewährung nicht mehr geltend gemacht werden können. Hauptanwendungsfälle dürften einerseits die Teilwertabschreibung auf Gesellschafterdarlehen (möglicherweise auch der Forderungsverzicht) und andererseits die Inanspruchnahme aus Bürgschaften, Patronatserklärungen o.ä sein, die im Rahmen eines Bankkredits eingegangen wurden. Dies soll auch gelten für Forderungen aus Rechtshandlungen, die einer Darlehensgewährung wirtschaftlich vergleichbar sind, wie z.B. wahrscheinlich die Vermietung von Immobilien.

Eine Gewinnminderung wird dann zugelassen, wenn ein fremder Dritter das Darlehen bei sonst gleichen Umständen gewährt oder noch nicht zurückgefordert hätte, wobei nur die eigenen Sicherungsmittel der Gesellschaft zu berücksichtigen sind. Die Nachweispflicht für diese Ausnahme trifft den Steuerpflichtigen. Klargestellt wird der eigentlich selbstverständliche Grundsatz, dass Gewinne in diesem Zusammenhang steuerfrei bleiben, soweit die Gewinnminderung nicht anerkannt wurde.

### B.1.5. Abschaffung der Körperschaftsteueränderungen bei Ausschüttungen

Das bisherige **System der Körperschaftsteuererhöhung bei Ausschüttungen** bis zum Jahr 2019, welches sich aus dem EK 02 des früher geltenden Anrechnungsverfahrens herleitet, **wird** durch eine Ergänzung von § 38 KStG **abgeschafft**. **Stattdessen** kommt es - spiegelbildlich zu der bereits 2006 geregelten gleichmäßigen Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens – zu einer **abschließenden Versteuerung des vorhandenen Altbestandes an EK 02** ab dem Jahr 2008 in zehn gleichen Jahresraten. Die Steuer beträgt dabei grundsätzlich 3 % des zum 31.12.2006 vorhandenen Altbestandes; maximal jedoch die Steuer, die bei einer unterstellten Vollausschüttung des vorhandenen Eigenkapitals zu diesem Zeitpunkt aufgrund einer regulären Körperschaftsteuererhöhung entstehen würde. Alternativ zu der ratierlichen Zahlung kann auch die Sofortversteuerung gewählt werden, wobei der Antrag jedes Jahr gestellt werden kann. Versteuert wird dann der zum Zeitpunkt des Antrags noch existente und ausstehende Restbetrag, der mit 5,5 % abzuzinsen ist. Der Steuersatz beträgt auch hier 3%. In Fällen der Liquidation oder bei Umwandlung oder Sitzverlegung der Kapitalgesellschaft in ein Land außerhalb der EU kommt es automatisch zur Sofortversteuerung. Wie auch bei der Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens sind Aufwendungen und Erträge im Zusammenhang mit der abschließenden Versteuerung des vorhandenen Altbestandes an EK 02 steuerlich unbeachtlich; weder erhöhen noch vermindern sie das steuerpflichtige Einkommen.

Für **Wohnungsunternehmen der öffentlichen Hand** gibt es zusätzlich gemäß § 34 Abs. 16 KStG ein **antragsgebundenes Wahlrecht**, ob sie wie alle anderen Unternehmen die abschließende Versteuerung des vorhandenen Altbestandes an EK 02 (incl. der Möglichkeit zur Sofortversteuerung) durchführen oder bei dem bisherigen ausschüttungsabhängigen System bleiben wollen. Der Antrag zur Fortgeltung des alten Rechts ist dabei bis spätestens 30.9.2008 zu stellen; ansonsten gelten die oben beschriebenen Regelungen.

Als Folgeänderung zu der Ergänzung des § 38 KStG werden zudem die gegenstandslos gewordenen §§ 40 KStG und 10 UmwStG vollständig abgeschafft.

Weiterhin kommt es zu Änderungen bei der Berücksichtigung von **Körperschaftsteuerguthaben**, welches ja bekanntlich grundsätzlich zum 31.12.2006 letztmalig festgestellt wird und dann gleichmäßig in den nächsten zehn Jahren jeweils zum 30.9. ausgezahlt wird. Das Gesetz enthält insoweit Klarstellungen für Liquidationsfälle. Für die Praxis relevanter dürfte jedoch die Nichtanwendung von § 46 Abs. 4 AO auf die Abtretung oder Verpfändung des Anspruchs auf Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens sein. Dies ermöglicht im Ergebnis die uneingeschränkte Abtretung des Anspruchs an Banken und Factoringunternehmen, was vorher nur in engen Grenzen möglich war.

### B.1.6. Änderungen bei der Hinzurechnungsbesteuerung

In § 8 Abs. 2 AStG werden die Erkenntnisse des EuGH im Urteil in der Rechtssache „**Cadbury-Schweppes**“, welches zur britischen Hinzurechnungsbesteuerung erging, **in die deutsche Hinzurechnungsbesteuerung** übernommen. Danach unterliegen die Einkünfte einer EU-Gesellschaft nicht der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung, wenn durch den deutschen Gesellschafter der Nachweis erbracht wird, dass die Einkünfte aus einer tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit aus dem Staat der Ansässigkeit stammen, durch diese Tätigkeit erzielt werden und dieser Staat aufgrund entsprechender Vereinbarungen (wie z.B. die eines DBA oder der Amtshilferichtlinie) Auskünfte an die deutschen Finanzbehörden erteilt und dann auch nur soweit die Einkünfte dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen. Soweit in den Einkünften wiederum niedrig besteuerte passive Einkünfte aus Quellen außerhalb der EU enthalten sind, gilt diese Regelung nicht; insoweit kommt es zu einer Hinzurechnungsbesteuerung. Es erscheint fraglich, ob der Gesetzgeber die Vorgaben des EUGH richtig umgesetzt hat oder ob nicht die zusätzlich eingeführten Kriterien die Regelung wieder europarechtswidrig werden lassen. Offen ist zudem, ob die Gesetzesänderung auch für niedrig besteuerte Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter (z.B. Zinsen oder Dividenden) gelten soll.

Durch die Änderung in § 8 Abs. 3 AStG wird geregelt, dass zur **Ermittlung der Niedrigbesteuerung** von weniger als 25 % nicht allein auf die rechtlich geschuldete sondern auch auf die tatsächlich erhobenen Steuer abgestellt werden muss. Der BFH hatte in seinem Urteil vom 9.7.2003 insoweit eine andere Auffassung vertreten.

§ 10 AStG regelt die **Ermittlung und Besteuerung des Hinzurechnungsbetrages**. Bereits nach geltender Rechtslage fanden die Begünstigungen des Halbeinkünfteverfahrens sowie des Körperschaftsteuerlichen Schachtelprivilegs auf den Hinzurechnungsbetrag keine Anwendung. Die jetzt vorgenommene Ergänzung in § 10 Abs. 2 AStG regelt, dass dies auch für die Abgeltungssteuer gilt. Zusätzlich wird der Betriebsausgabenabzug auf 50 % eingeschränkt. Obwohl der Hinzurechnungsbetrag grundsätzlich nach deutschem Recht zu ermitteln ist, wird angeordnet, dass bestimmte steuerliche Vergünstigungen und Gesetze dennoch keine Anwendung finden sollen. In diesen Kreis sind durch die Änderung des § 10 Abs. 3 AStG jetzt auch die Vorschriften zur Zinsschranke gemäß § 4h EStG und die neuen Regelungen zur Gesellschafterfremdfinanzierung gemäß § 8a KStG n.F. aufgenommen worden.

## B.2. Änderungen bei Umstrukturierungen

**Wandelt eine natürliche Person ihre Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft um**, kann im Anschluss prinzipiell diese Gesellschaft ihr Vermögen oder können alternativ die Anteile an dieser Gesellschaft gewerbesteuerfrei veräußert werden, wohingegen eine Veräußerung durch die Kapitalgesellschaft gewerbsteuerpflichtig gewesen wäre. Zur Schließung dieser Steuerlücke hat der Gesetzgeber bereits bei Erlass des Umwandlungssteuergesetzes in § 18 UmwStG angeordnet, dass eine **Veräußerung innerhalb von fünf Jahren auch Gewerbesteuer kosten soll**.

Auch wenn der Anwendungsbereich dieser Regel sich aufgrund der Änderung in § 7 GewStG seit 2002 nur noch auf natürliche Personen als Anteilseigner bezieht, hat nun der Gesetzgeber im JStG 2008 eine Verschärfung der Vorschrift beschlossen. Hintergrund hierfür war die Rechtsprechung des BFH, wonach sich diese Gewerbesteuerpflicht nur auf das umgewandelte Vermögen bezieht; der Gesetzgeber ordnet stattdessen nun an, dass das bereits vor der Umwandlung vorhandene Vermögen bei einer Veräußerung ebenfalls der Gewerbesteuer unterliegt.

## B.3. Änderungen bei Private Clients

Noch bevor die **Abgeltungssteuer** in 2009 in Kraft tritt, hat der Gesetzgeber bereits erste Korrekturen vorgenommen. Nach der Neuregelung des § 32d Abs. 2 EStG wird die Anwendung des Abgeltungssteuersatzes von 25 % auf Zinseinkünfte untersagt – und somit die reguläre Besteuerung angeordnet – wenn die Zinseinnahmen von einem Dritten im Zusammenhang mit einer Kapitalüberlassung dieses Dritten an den Gläubiger, einem diese nahe stehende Person, oder eine Personengesellschaft, an der der Gläubiger beteiligt ist oder eine Kapitalgesellschaft, an der der Gläubiger zu mindestens 10% beteiligt ist, stehen und der Dritte auf den Gläubiger oder einem diese nahe stehende Person zurückgreifen kann. Hiervon ist nach der Gesetzeslage dann auszugehen, wenn ein enger zeitlicher Zusammenhang besteht oder die Zinsvereinbarungen miteinander verknüpft sind. Hauptanwendungsfall dieser auch als **back-to-back-Finanzierung** bezeichneten Gestaltung dürften Kredite von Banken (Dritter) sein, bei denen im Gegenzug der Darlehensnehmer eine Einlage bei der Bank unterhält, aus der er wiederum Zinsen bezieht, wobei dieser Betrag als Sicherheit für das Bankdarlehen dient. Ausnahmsweise bleibt es bei der Anwendung der Abgeltungssteuer, wenn die Zinsvereinbarungen marktüblich sind oder kein Steuervorteil entsteht.

## Jahressteuergesetz 2008

Weiterhin können Steuerpflichtige auf Antrag auf die **Anwendung der Abgeltungssteuer für Dividenden** verzichten, wenn sie zu mindestens 25 % an der jeweiligen Kapitalgesellschaft beteiligt sind oder zu mindestens 1 % beteiligt sind und beruflich für die Kapitalgesellschaft tätig sind; letzteres zielt dabei insbesondere auf Manager in MBO-Strukturen ab. Ein solcher Antrag ist insbesondere dann sinnvoll, wenn die Beteiligung fremdfinanziert wurde, da ein Abzug dieser Kosten im Rahmen der Abgeltungssteuer nicht möglich ist. Dahingegen kann bei der stattdessen erfolgenden Anwendung des sog. „Teileinkünfteverfahrens“, bei dem 60% der Dividenden versteuert werden, ein Abzug zu ebenfalls 60% vorgenommen werden. Der Antrag ist 5 Jahre gültig, sofern er nicht vom Steuerpflichtigen widerrufen wird. Allerdings kann nach einem Widerruf ein erneuter Antrag für diese Beteiligung nicht gestellt werden.

Während im Rahmen der Unternehmenssteuerreform die **Anrechnung der Gewerbesteuer** auf die Einkommensteuer gem. § 35 EStG auf die tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer beschränkt wurde, enthält das JStG 2008 nun ergänzend hierzu eine genaue Definition, wie die anrechenbare Gewerbesteuer zu berechnen ist. Hintergrund hierfür ist das Urteil des BFH vom 27.9.2006, wonach Verluste vorrangig die nicht gewerblichen Einkünfte mindern und somit eine höhere Anrechnung von Gewerbesteuer möglich ist. Der Gesetzgeber hat nun diese Rechtsprechung zurückgedreht und sorgt durch die definierte Berechnung der maximalen Gewerbesteueranrechnung dafür, dass Verluste gleichmäßig auf alle Einkunftsarten verteilt werden, so dass diese anteilig die Gewerbesteueranrechnung mindern.

#### B.4. Sonstige Änderungen

**Komplett neu gefasst wurde § 42 AO, der den Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten regelt.** Neu angeordnet wird dabei stets die Anwendung von § 42 AO, wenn sich nicht bereits eine entsprechende Rechtsfolge aus einem Einzelsteuergesetz ergibt. Der BFH hatte dies in der Vergangenheit anders gesehen. Zudem wird erstmalig das Vorliegen eines Missbrauches definiert, wenn „eine unangemessene rechtliche Gestaltung gewählt wird, die beim Steuerpflichtigen oder einem Dritten im Vergleich zu einer angemessenen Gestaltung zu einem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil führt.“ Kein Missbrauch liegt vor, wenn „der Steuerpflichtige für die gewählte Gestaltung außersteuerliche Gründe nachweist, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse beachtlich sind“. Während einige dieser Begriffe bereits aus der bisherigen Rechtsprechung des BFH bekannt sind und somit möglicherweise mit ihnen umgegangen werden kann, ist insbesondere im Einzelfall unklar, was der „gesetzlich nicht vorgesehene Steuervorteil“ ist. Zudem kommt es zu einer Verschärfung, da die außersteuerlichen Gründe nun, anders als in der Rechtsprechung, „nach dem Gesamtbild der Verhältnisse beachtlich“ sein müssen.



# Tax Headlines

## Jahressteuergesetz 2008

Nicht Gesetz geworden sind die im ursprünglichen Referentenentwurf des JStG 2008 vorgesehene Möglichkeit einer Verständigung des Steuerpflichtigen mit den Finanzbehörden bei zwingender Genehmigung des BMF sowie die in einem separaten Gesetz geplante Anzeigepflicht für Steuergestaltungen.

### **Disclaimer**

---

Die in dieser Zusammenfassung dargebotenen Informationen und Rechtsansichten dienen lediglich der allgemeinen Information. Die Anwendbarkeit und Wirkung der Gesetze kann unter Berücksichtigung des jeweils konkreten Sachverhaltes deutlich variieren. Dementsprechend ist für die Informationen, die in dieser Zusammenfassung zur Verfügung gestellt werden, zu berücksichtigen, dass die dargestellten Informationen eine professionelle Steuerberatung nicht ersetzen können und sollen.