

Jahressteuergesetz 2009

Inhaltsverzeichnis

A. Einleitung

B. Internationales Steuerrecht

- B.1. Beschränkte Steuerpflicht von Steuerausländern
- B.2. Nutzung von ausländischen Verlusten
- B.3. Substanz ausländischer Gesellschaften bei Kapitalertragsteuererstattung
- B.4. Steuerpflicht von Sondervergütungen ausländischer Mitunternehmer
- B.5. Änderungen bei der erweitert beschränkten Steuerpflicht
- B.6. Steuerbefreiungen für ausländische Körperschaften

C. Unternehmenssteuerrecht

- C.1. Einschränkung der erweiterten Kürzung bei Immobilienunternehmen
- C.2. Änderungen beim deutschen REIT
- C.3. Ausweitung des Bankenprivilegs bei der Schuldzinsenzurechnung
- C.4. Einschränkung der Verlustnutzung bei Kommanditisten
- C.5. Änderungen bei Umwandlungen
- C.6. Wegfall der Kapitalertragsteuer bei inländischen Betrieben
- C.7. Neugeschaffene Möglichkeit der Organschaft bei Versicherungen
- C.8. Ausweitung der Regeln zur Wertpapierleihe bei Investmentanteilen

D. Mergers & Acquisitions

- D.1. Erneute Einschränkung der Verlust- und Zinsvortragsnutzung
- D.2. Änderung der Besteuerung ausländischer Immobiliengesellschaften

E. Private Clients

- E.1. Korrekturen bei der Abgeltungssteuer
- E.2. Änderungen für ausländische Familienstiftungen
- E.3. Anpassungen bei den Sonderausgaben
- E.4. Neuregelungen für Arbeitnehmer und bei den Nebeneinkünften
- E.5. Steuerbefreiungen

A. Einleitung

An Heiligabend 2008 hat der Gesetzgeber im Bundesgesetzblatt das Jahressteuergesetz 2009 (JStG 2009) vom 19.12.2008 veröffentlicht.

Das JStG 2009 ist ein Sammelsurium diverser punktueller Änderungen in insgesamt 38 einzelnen Gesetzen und Durchführungsverordnungen. Im Wesentlichen beinhaltet es die europarechtlich gebotene Einarbeitung verschiedener EuGH-Urteile, die Abschaffung als unliebsam angesehener Gestaltungsmöglichkeiten, die gesetzliche Korrektur ungewollter BFH-Urteile sowie Korrekturen bei der Abgeltungssteuer.



In der Regel treten die neuen Vorschriften ab 2009 in Kraft; in einzelnen Fällen gelten jedoch frühere Zeitpunkte für die Wirksamkeit.

Aufgrund der Vielzahl der Regelungen werden in diesem Newsletter nur die wesentlichen Änderungen beschrieben. Dies gilt insbesondere auch vor dem Hintergrund, dass das Jahressteuergesetz 2009 neben steuerlichen auch eine erhebliche Anzahl von rechtlichen Änderungen mit sich bringt. Der **Fokus** liegt dabei auf den **materiellen Änderungen** in den Bereichen **Internationales Steuerrecht, Unternehmenssteuerrecht, M&A** sowie für **Private Clients**.

Nicht beschrieben werden z.B. die umfängliche Neuregelung bei der Besteuerung von Betrieben gewerblicher Art, die Neuregelung des Ortes der sonstigen Leistung im UStG ab dem Jahr 2010 aufgrund der Richtlinie 2008/8/EG, die zahlreichen Änderungen im Bereich des Investmentsteuergesetzes, die Anpassungen bei der Gemeinnützigkeit sowie die neu geschaffene, aber aufgrund zahlreicher zu erfüllender Bedingungen restriktive und häufig in der Praxis damit wohl irrelevante Möglichkeit der Verlagerung der elektronischen Buchführung ins EU oder EWR-Ausland.

B. Internationales Steuerrecht

B.1. Beschränkte Steuerpflicht von Steuerausländern

Für beschränkt Steuerpflichtige, also für natürliche oder juristische Personen, die in Deutschland weder einen Wohnsitz noch einen gewöhnlichen Aufenthalt haben, galten stets **besondere steuerliche Regelungen** hinsichtlich ihrer in Deutschland erzielten Einkünfte:

1. Die möglicherweise zu versteuernden Einkünfte sind in einem **speziellen Katalog in § 49 EStG** aufgelistet und haben somit einen geringeren Umfang als die steuerpflichtigen Einkünfte eines (Steuer-)Inländers, der der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegt.
2. Diverse gesetzliche Regelungen sind für Steuerausländer nicht anwendbar. Zudem unterliegen ihre Einkünfte häufiger einem Steuereinbehalt, der zugleich Abgeltungswirkung hat und einem besonderen Steuersatz. Somit kommt es eher selten zu einer Steuerveranlagung wie bei einem Inländer. Dies alles ist in **§ 50 EStG („Sondervorschriften für beschränkt Steuerpflichtige“)** geregelt.
3. Aufgrund seiner hervorgehobenen Bedeutung ist der **Steuerabzug bei beschränkt Steuerpflichtigen in § 50a EStG** umfänglich geregelt.

Jahressteuergesetz 2009

In allen drei Bereichen hat der Gesetzgeber im JStG 2009 teilweise erhebliche Änderungen vorgenommen.

§ 50 EStG ist nun komplett neu gefasst worden. Die materiell bedeutsamsten Änderungen gegenüber der alten Rechtslage sind wie folgt:

- Im Inland erzielte **Verluste werden** wie bei Inländern (allerdings natürlich beschränkt auf eine Verrechnung mit inländischen Einkünften) **berücksichtigt**. Es besteht keine Notwendigkeit mehr, die entsprechenden Unterlagen im Inland aufzubewahren (Abschaffung des § 50 Abs. 1 S. 2 EStG a.F.). Ebenfalls entfallen ist die spezielle Verlustverrechnung für Einkünfte, die dem Steuerabzug unterliegen, und gewisse Kapitaleinkünfte (Abschaffung des § 50 Abs. 2 EStG a.F.).
- Der bisherige **Pauschalsteuersatz von 25 %**, der für zur Einkommensteuer veranlagte Nicht-Arbeitnehmer galt, **entfällt** ersatzlos. Stattdessen unterliegen grundsätzlich alle zur Einkommensteuer veranlagten beschränkt Steuerpflichtigen dem **progressiven Einkommensteuertarif**, wobei das Einkommen um den Grundfreibetrag erhöht wird (§ 50 Abs. 1 EStG). Für Arbeitnehmer gelten jedoch weiterhin die Berücksichtigung des Grundfreibetrages sowie die Möglichkeit, die Werbungskosten- und Sonderausgabenpauschalen geltend zu machen.
- Grundsätzlich gilt weiterhin, dass die **Steuer durch** einen **Steuerabzug** als **abgegolten** gilt. Ausnahmsweise gilt dies jedoch nicht in einer Reihe von Fällen, deren Umfang erheblich erweitert wird (§ 50 Abs. 2 EStG sowie § 32 Abs. 2 KStG) und es kommt zu einer Einkommen- oder Körperschaftsteuerveranlagung.
- Die Möglichkeit für die Finanzbehörden, die **Steuer** für beschränkt Steuerpflichtige ganz oder teilweise zu **erlassen**, wird ebenfalls ausgeweitet: Zukünftig darf dies bereits dann erfolgen, wenn ein „besonderes öffentliches Interesse“ gegeben ist; bisher war es notwendig, dass dies entweder „aus volkswirtschaftlichen Gründen zweckmäßig“ ist (oder eine Berechnung der Einkünfte besonders schwierig war).

Ergänzend hierzu wurde § 50a EStG ebenfalls **vollständig neu gefasst**. Die materiell bedeutsamsten Änderungen zur alten Rechtslage sind dabei:

- Der Kreis der dem Steuerabzug unterliegenden Einkünfte wird deutlich verändert. **Entfallen** ist – insbesondere vor dem Hintergrund, dass hierfür aufgrund bestehender Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland üblicherweise kein Besteuerungsrecht hat - der **Abzug für Einkünfte aus** der inländischen Verwertung ausländischer Darbietungen, aus der Nutzung beweglicher Sachen sowie aus der Veräußerung von Rechten.

Unverändert unterliegen dahingegen **Einkünfte aus** der Ausübung oder der Verwertung inländischer Darbietungen (wobei nun auch hier zusätzlich die Aufnahme der „unterhaltenden“ Darbietung erfolgt ist), aus der zeitlich befristeten Überlassung von Rechten sowie aus der Überwachung der Geschäftsführung („Aufsichtsratsvergütungen“) dem Steuerabzug.

- Der **Steuerabzug** beträgt zukünftig grundsätzlich **statt 20 % nur noch 15 %** der **(Brutto-)Einnahmen**, wobei Reisekosten nur noch dann Teil der Einnahmen sind, wenn und soweit sie die tatsächlichen Fahrt- und Übernachtungskosten sowie die gesetzlich vorgesehenen Verpflegungspauschalen übersteigen (§ 50a Abs. 2 S. 1 f. EStG). Der geringere Steuersatz galt bereits seit 2008, wenn der Empfänger eine beschränkt steuerpflichtige Körperschaft war und ist nun auch auf natürliche Personen ausgedehnt worden. Bei den **Aufsichtsratsvergütungen** verbleibt es dahingegen bei einem **Steuersatz von 30 %** (§ 50a Abs. 2 S. 1 EStG).
- Anstelle des Steuersatzes auf die Bruttoeinnahmen besteht für alle Einkünfte (außer solche, die aus der zeitlich befristeten Überlassung von Rechten stammen) auch die Möglichkeit, einen **Steuersatz auf die Nettoeinnahmen** anzuwenden, wenn dem Schuldner die entsprechenden unmittelbaren Betriebsausgaben oder Werbungskosten durch geeigneten Nachweis oder aufgrund eigener Übernahme bekannt sind und es sich bei dem **Empfänger** entweder um einen **Staatsangehörigen der EU oder des EWR** handelt, welcher zudem in einem dieser Staaten seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat, oder um eine beschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft handelt, welche in der EU oder dem EWR gegründet worden sein muss und zusätzlich ihren Sitz und Ort der Geschäftsleitung in einem dieser Staaten haben muss (§ 50a Abs. 3 S. 1 ff. EStG). In diesen Fällen beträgt der **Steuersatz** gemäß § 50a Abs. 3 S. 4 EStG auf die Nettoeinnahmen **30 % bei natürlichen Personen sowie 15 % bei Kapitalgesellschaften**.

Jahressteuergesetz 2009

- In den Fällen, in denen bereits auf einer ersten Stufe der **Steuerabzug** erhoben wurde, kann **auf einer möglichen zweiten Stufe** ein solcher **unterbleiben**, sofern der Abzug nach der Bruttomethode durchgeführt wurde (§ 50a Abs. 4 EStG).

Der **Katalog der beschränkt steuerpflichtigen Einkünfte in § 49 EStG** wird zudem leicht angepasst. Es kommt insbesondere zur

- **Aufnahme der „unterhaltenden“ Darbietung** in die sonstigen Einkünfte (§ 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG) und eher klarstellend bei den gewerblichen Einkünften (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 EStG),
- **Streichung der Veräußerungsgewinne**, sofern es sich nicht um anonyme Tafelgeschäfte handelt (§ 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchstabe d EStG), sowie
- **Neueinführung der Steuerpflicht für Zahlungen aus Pensionsfonds**, -kassen und Direktversicherungen, soweit diese auf im Inland steuerfreien Zuwendungen oder Beiträgen des Arbeitgebers beruhen (§ 49 Abs. 1 Nr. 10 EStG).

B.2. Nutzung von ausländischen Verlusten

In § 2a EStG ist **derzeit** geregelt, dass **bestimmte Verluste aus dem Ausland** oder bestimmte Aufwendungen, die ihre Ursache im Ausland haben, **im Inland nicht abzugs- oder berücksichtigungsfähig** sind. Da dies nach der Rechtsprechung des EuGH europarechtswidrig ist, wird die Vorschrift dahingehend abgeändert, dass diese **Beschränkung nicht mehr gilt**, soweit es sich bei „Ausland“ um **Staaten der EU** handelt **oder** um **Staaten des EWR**, bei denen aufgrund EU-Richtlinie oder separat vertraglich geregelt zwischenstaatliche Auskünfte zu Steuerangelegenheiten im Wege der Amtshilfe erteilt werden. Die geänderte Vorschrift ist in allen noch offenen Fällen anzuwenden; für bereits festgestellte Altverluste soll jedoch weiterhin auch in EU- und EWR-Fällen das alte Recht gelten.

Ergänzend hierzu wird der **Progressionsvorbehalt für die ausländischen Einkünfte, die nicht mehr der Beschränkung des § 2a EStG unterliegen, aufgehoben** (§ 32b Abs. 1 S. 2 f. EStG). Im Ergebnis sind hierdurch weder Gewinne noch Verluste aus diesen Einkünften – sofern sie aus einem der o.g. Staaten stammen – bei der Ermittlung des Steuersatzes auf die deutschen Einkünfte zu berücksichtigen.

Verluste aus ausländischen Betriebsstätten konnten in der Vergangenheit trotz der Befreiung nach einem DBA im Inland u.U. geltend gemacht werden. Rechtsgrundlage hierfür war bis einschließlich 1989 § 2 Abs. 1 AuslInvG und von 1990 – 1998 § 2a Abs. 3 EStG. Kehrseite war die in den nachfolgenden Jahren steuerpflichtige Hinzurechnung ansonsten ebenfalls steuerlich unbeachtlicher Gewinne aus diesen Betriebsstätten bis zur Höhe der vorher geltend gemachten Verluste. Diese Hinzurechnung erfolgte auch für Jahre, in denen der Abzug der Verluste nicht mehr möglich war (§ 8 Abs. 5 S. 2 AuslInvG bzw. § 52 Abs. 3 S. 3 ff. EStG). Allerdings ist die Hinzurechnung für Verluste i.S.d. § 2a Abs. 3 EStG zeitlich unbegrenzt vorzunehmen, wohingegen diejenige für Verluste i.S.d. § 2 Abs. 1 AuslInvG zeitlich begrenzt war für die Jahre bis einschließlich 2008. Diese Begrenzung wird durch eine entsprechende Änderung in § 8 Abs. 5 S. 2 AuslInvG aufgehoben, so dass es auch für berücksichtigte Auslandsverluste **vor 1990** zu einer **zeitlich unbegrenzten Hinzurechnung nachfolgender Gewinne** kommt.

B.3. Substanz ausländischer Gesellschaften bei Kapitalertragsteuererstattung

Gemäß § 44a Abs. 9 EStG wäre es ab 2009 auf Antrag stets zu einer **Erstattung von 40 % der Kapitalertragsteuer auf Dividenden** (und einige andere Kapitalerträge) gekommen, wenn der Empfänger nachweislich eine ausländische Körperschaft (Kapitalgesellschaft) ist; im Ergebnis wäre somit der Kapitalertragsteuerabzug effektiv ohne weitere Anforderungen auf einen Maximalbetrag von 15 % reduziert worden, welcher ggf. aufgrund der Mutter-Tochter-Richtlinie oder eines DBA noch weiter gesenkt werden kann. Durch eine entsprechende Ergänzung in Satz 2 der Vorschrift wird nun auch **für diese Reduzierung** insbesondere die **Anwendung der Missbrauchsvorschrift des § 50d Abs. 3 EStG** geregelt, **so dass** die **ausländische Gesellschaft** auch für diese Erstattung eine entsprechende **Substanz haben muss**. Der Gesetzgeber schließt somit eine Lücke, bevor sie aus Sicht des Staates materielle Wirkung entfalten kann.

B.4. Steuerpflicht von Sondervergütungen ausländischer Mitunternehmer

Durch einen neu eingefügten Absatz 10 in § 50d EStG (sowie eine entsprechende Verweisung in § 7 S. 6 GewStG) wird das Urteil des BFH vom 17.10.2007 (Az.: I R 5/06) im Gesetzeswege „einkassiert“ und die Verwaltungsauffassung legitimiert. Nach dieser Vorschrift gelten **alle Sondervergütungen an Mitunternehmer** i.S.d. § 15 EStG **für Zwecke eines DBA** als **Unternehmensgewinne**, sofern im DBA keine explizite Regelung enthalten ist (§ 50d Abs. 10 S. 1 EStG). Dies bedeutet z.B. im Inbound-Fall, dass – anders als noch im entschiedenen Urteil – Zinsen einer deutschen Personengesellschaft an einen ausländischen Mitunternehmer weiterhin der deutschen Besteuerung unterliegen.

Jahressteuergesetz 2009

Zwar kommt es auch zur spiegelbildlichen Anwendung im Outbound-Fall. Allerdings greift dann ggf. § 50d Abs. 9 Nr. 1 EStG, dessen Anwendung gemäß § 50d Abs. 10 S. 2 EStG explizit angeordnet wird, wonach eine deutsche Besteuerung auch dann erfolgen kann, wenn der ausländische Staat diese Sondervergütungen nicht versteuert, weil er sie nicht als Unternehmensgewinne ansieht (sog. „Qualifikationskonflikt“). Ob die Regelung, die gemäß § 52 Abs. 59a S. 8 EStG in allen noch nicht bestandskräftigen Fällen Anwendung finden soll (das GewStG spricht dahingegen in § 36 Abs. 5 S. 2 GewStG von einer zeitlichen Anwendung „auch für Erhebungszeiträume vor 2009“, woraus sich aber praktisch kein Unterschied ergeben sollte), wie in der Gesetzesbegründung ausgeführt tatsächlich keinen „treaty override“ (=Durchbrechung eines Doppelbesteuerungsabkommens durch nationales Recht) darstellt und voraussichtlich nicht zu einer Zunahme von internationalen Besteuerungskonflikten führt, darf zumindest in dieser Eindeutigkeit bezweifelt werden. Dies gilt auch für die Rechtsauffassung, dass in diesen Fällen der Wohnsitzstaat die deutsche Steuer anzurechnen hat. Vielmehr dürfte das Risiko einer Doppelbesteuerung der Sondervergütungen für den Steuerpflichtigen erheblich steigen.

B.5. Änderungen bei der erweitert beschränkten Steuerpflicht

Der erweitert beschränkten Steuerpflicht in § 2 AStG unterliegen für einen Zeitraum von zehn Jahren nach ihrem Wegzug deutsche Staatsbürger, die fünf Jahre unbeschränkt einkommensteuerpflichtig waren, in einem Niedrigsteuerland ansässig sind und im Inland wesentliche wirtschaftliche Interessen haben. Durch die Ergänzung in § 2 Abs. 1 S. 2 AStG will der Gesetzgeber das BFH-Urteil vom 19.12.2007 (Az.: I R 19/06) außer Kraft setzen. Hierin hatte der BFH entschieden, dass gewerbliche Einkünfte stets einer Betriebsstätte zuzuordnen sind und dass eine solche – sofern keine andere erkennbar ist – in der ausländischen Geschäftsleitungsbetriebsstätte, die im Urteilssachverhalt in der Wohnung des Steuerpflichtigen lag, gegeben ist. Im Ergebnis käme es somit **im Rahmen der erweiterten beschränkten Steuerpflicht** bei den meisten gewerblichen Einkünften mangels deutscher Betriebsstätte zu keiner Erfassung im Inland. Die Neuformulierung will dies verhindern, indem solche **Einkünfte einer fiktiven inländischen Geschäftsleitungsbetriebsstätte zuzuordnen** sind. U.E. läuft die Neuregelung jedoch nach ihrem Wortlaut im Wesentlichen ins Leere, da die fiktive Zuordnung erst dann greift, wenn keine ausländische Betriebsstätte vorliegt, was jedoch nach Ansicht des BFH stets der Fall ist.

B.6. Steuerbefreiungen für ausländische Körperschaften

Nach § 5 Abs. 2 KStG finden nun auch für bestimmte ausländische Körperschaften die Steuerbefreiungen des § 5 Abs. 1 KStG Anwendung; dies gilt somit insbesondere für steuerbegünstigte Körperschaften, die die Voraussetzungen der Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG erfüllen („Gemeinnützigkeit“). Allerdings ist der Kreis der Gesellschaften auf solche beschränkt, die in der EU oder dem EWR gegründet worden sind, zusätzlich ihren Sitz und Ort der Geschäftsleitung in einem dieser Staaten haben und sich in einem Staat befinden, mit dem ein Amtshilfeabkommen besteht. Die Vorschrift ist bereits für alle Veranlagungszeiträume vor 2009 anwendbar.

C. Unternehmenssteuerrecht

C.1. Einschränkung der erweiterten Kürzung bei Immobilienunternehmen

Bei Immobilienunternehmen besteht grundsätzlich die Möglichkeit, den Gewerbeertrag als Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer um die Gewinne aus der Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes zu vermindern (sog. „erweiterte Kürzung“). Diese Möglichkeit wird **bei Personengesellschaften eingeschränkt**, soweit es sich um **Vergütungen der Gesellschaft an einen Mitunternehmer** handelt, die **nicht aus der Überlassung von Grundbesitz** herrühren (§ 9 Nr. 1 S. 5 Nr. 1a GewStG). Hierdurch soll verhindert werden, dass Zahlungen an einen gewerbesteuerpflichtigen Mitunternehmer im Ergebnis nicht der Gewerbesteuer unterliegen. Gewährt z.B. ein gewerbesteuerpflichtiger Gesellschafter ein Darlehen an eine Immobilienpersonengesellschaft, an der er sich als Mitunternehmer beteiligt, werden die Zinsen gewerbesteuerlich bei der Personengesellschaft als Sondervergütung erfasst, aber nach alter Rechtslage aufgrund der erweiterten Kürzung wieder von der Bemessungsgrundlage ausgenommen. Beim Mitunternehmer wird das Ergebnis aus der Personengesellschaft ebenfalls vom gewerbesteuerlichen Ergebnis gekürzt, so dass es im Ergebnis zu einer gewerbesteuerlichen Freistellung kommt. Dies wird nun zukünftig durch die Einschränkung bei der erweiterten Kürzung verhindert. Die Neuregelung findet gemäß § 36 Abs. 6a S. 2 GewStG Anwendung für alle Vergütungen, die nach dem 18.6.2008 erstmals vereinbart wurden. Es besteht somit ein Bestandschutz für alte Strukturen. Allerdings gilt eine wesentliche Änderung einer bestehenden Vereinbarung als neue Vereinbarung, für die dann die Einschränkung zum Tragen kommt.

C.2. Änderungen beim deutschen REIT

Auch das **REIT-Gesetz** wurde an einigen Stellen angepasst, wobei die Neuregelungen grundsätzlich bereits ab 2008 gelten (§ 23 Abs. 1 REITG). Die materiell bedeutendsten sind dabei die nachfolgenden:

- Bei der **Ermittlung der 90 %-igen Ausschüttungsquote** kann jetzt auch der handelsrechtliche **Verlustvortrag des Vorjahres** mindernd berücksichtigt werden (§ 13 Abs. 1 S. 1 REITG). Dies erscheint vor dem Hintergrund der allgemeinen gesellschaftsrechtlichen Kapitalerhaltungsregeln, die auch für einen REIT gelten, sinnvoll und u.U. sogar zwingend geboten.
- Innerhalb des Fremdkapitals ausgewiesene **Anteile von Minderheitsgesellschaftern an Tochterpersonengesellschaften** sind für Zwecke der Berechnung des Mindesteigenkapitals **als Eigenkapital** zu berücksichtigen. Der sich nach dieser Anpassung ergebende Betrag muss somit als Konzerneigenkapital mindestens 45 % des im Konzernabschluss ausgewiesenen unbeweglichen Vermögens ausmachen (§ 15 S. 2 REITG). Die Neuregelung beseitigt somit einen Wettbewerbsnachteil, der sich lediglich aus der zwingend anwendbaren Bilanzierungstechnik nach IFRS ergibt.
- Bei der **Besteuerung der Anteilseigner** wird die steuerliche Vorbelastung des in- oder ausländischen REIT berücksichtigt (§ 19 Abs. 3 i.V.m § 19a REITG). Sofern auf Erträge aus einem Objekt (Beteiligung an einer Tochtergesellschaft oder einzelne Immobilie) mindestens eine Ertragsteuer von 15 % entfällt, kommt es bei der vorrangig vorzunehmenden Ausschüttung dieser Gewinne zu einem Wechsel von der vollen Steuerpflicht der Dividenden zu der Anwendung des Halb- bzw. Teileinkünfteverfahrens und des körperschaftsteuerlichen Schachtelprivilegs. Gleiches gilt für insoweit ausschüttungsbedingte Wertminderungen (§ 19a Abs. 1 und 2 REITG). Dies dürfte bei einem deutschen REIT insbesondere gelten für Gewinne aus ausländischen Immobilien oder für empfangene Dividenden aus REIT-Dienstleistungsgesellschaften i.S.d. § 3 Abs. 2 REITG, wobei für letztere allerdings zu beachten ist, dass diese Gewinne direkt im Folgejahr an den REIT ausgeschüttet werden müssen. Die Neuregelung gilt grundsätzlich analog zu den Regelungen für „normale“ Dividenden des REIT.

- **Schachteldividenden ausländischer REITs**, die nach dem 31.12.2008 zufließen (§ 23 Abs. 9 REITG), werden bei den deutschen Anteilseignern stets **unter Anrechnung der ausländischen Steuer besteuert** (§ 19 Abs. 6 REITG). Hierbei handelt es sich um einen deutschen „treaty override“ (=Durchbrechung eines Doppelbesteuerungsabkommens durch nationales Recht), da durch die Einführung dieser unilateralen „switch over“-Klausel entgegen bestehender DBA die dort vorgesehene Freistellung der Dividenden versagt wird.

Weiterhin unterliegen zukünftig auch Gewinne aus der **Veräußerung von Anteilen an einem deutschen REIT** unter gewissen Umständen **nicht mehr der Hinzurechnungsbesteuerung** (§ 11 Abs. 1 AStG), was sowieso nur der Fall sein kann, wenn und soweit dieser Gewinn nicht auf die Vermietungstätigkeit entfällt. Diese Neuregelung gilt bereits für Altfälle, bei denen die Zwischeneinkünfte der ausländischen niedrig besteuerten Gesellschaft in einem Wirtschaftsjahr entstanden sind, das nach dem 31.12.2006 beginnt (§ 21 Abs. 15 AStG).

C.3. Ausweitung des Bankenprivilegs bei der Schuldzinsenhinzurechnung

Das sog. „**Bankenprivileg**“ in § 19 GewStDV, wodurch es in der Regel dazu kommt, dass eine Hinzurechnung von Entgelten für Schulden (früher: Dauerschulden) bei Kreditinstituten nicht erfolgt, wird ab 2008 **auch für** Finanzdienstleistungsunternehmen im Sinne des § 1 Abs. 1a KWG gewährt (§ 19 Abs. 3 Nr. 4 GewStDV). Insbesondere sind damit zukünftig **reine Leasing- und Factoringunternehmen** begünstigt (s. hierzu die Änderungen in § 1 Abs. 1a S. 2 Nr. 9 u. 10 KWG, wonach solche Unternehmen zukünftig als Finanzdienstleistungsunternehmen gelten und somit der eingeschränkten Kreditaufsicht unterliegen und eine Erlaubnis zum Betreiben solcher Geschäfte benötigen). Dies gilt aber **auch für Leasing-Objektgesellschaften mit einem einzelnen Leasingobjekt**, die von einem Unternehmen verwaltet werden, das zum Finanzierungsleasing berechtigt ist (s. auch die Ergänzung in § 2 Abs. 6 S. 1 Nr. 17 KWG für solche Objektgesellschaften). Sofern es sich bei dem Unternehmen nicht am 25.12.2008 um ein Kreditinstitut oder einen Anlageberater o.ä. handelt, für die die Erlaubnis für das Factoring oder das Finanzierungsleasing automatisch als erteilt gilt, muss bis zum 31. Januar 2009 bzw. 31. Dezember 2009 eine Anzeige der Tätigkeit bei der Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht erfolgen, damit eine solche Erlaubnis als erteilt gilt (§ 64j KWG). Sofern eine solche Anzeige nicht erfolgt ist, findet § 19 GewStDV für diese Unternehmen nicht ab 2008 Anwendung (§ 36 Abs. 3 S. 2 GewStDV).

Die rechtliche Möglichkeit zur Erweiterung von § 19 GewStDV wird dabei durch die neue Ermächtigungsvorschrift in § 35c Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe f GewStG geschaffen, die ebenfalls gemäß § 36 Abs. 10a S. 2 GewStG bereits ab 2008 Wirkung entfaltet.

C.4. Einschränkung der Verlustnutzung bei Kommanditisten

Verluste bei beschränkter Haftung (z.B. als Kommanditist) sind grundsätzlich nur eingeschränkt abzugsfähig. Diese Regelung des § 15a EStG wird durch die Neueinfügung eines Absatzes 1a weiter verschärft, wonach sog. „**nachträgliche**“ **Einlagen** – also Einlagen, die in Jahren nach den Verlustjahren erfolgen – **nicht mehr direkt** gegen die Altverluste **verrechenbar** sind. Sie können stattdessen erst bei Beendigung der Beteiligung berücksichtigt werden (§ 15a Abs. 2 S. 2 EStG). Hierdurch wird die entgegenstehende Rechtsprechung des BFH (zuletzt Urteil vom 16.10.2008, Az.: IV R 98/06) aufgehoben. Die Vorschrift findet bereits auf alle Einlagen Anwendung, die nach dem 24.12.2008 getätigt werden, und somit rückwirkend auf den Veranlagungszeitraum 2008.

C.5. Änderungen bei Umwandlungen

Im **Umwandlungssteuergesetz** werden einige kleinere Korrekturen und Klarstellungen vorgenommen. Danach kommt es insbesondere zu folgenden Änderungen:

- Der **Übernahmeverlust** wird in den entsprechenden Fällen nicht mehr zu 50% sondern zu 60% berücksichtigt (§ 4 Abs. 6 S. 4 UmwStG). Es handelt sich um eine logische Anpassung aufgrund des Wechsels vom Halbeinkünfte- zum Teileinkünfteverfahren im Zusammenhang mit der Einführung der Abgeltungssteuer.
- Die **volle Berücksichtigung des Übernahmeverlustes** wird auf **Anteile** ausgedehnt, die bei Kredit- und Finanzdienstleistungsinstituten dem **Handelsbuch** zuzurechnen sind **oder** bei Finanzunternehmen mit dem Ziel des **kurzfristigen Eigenhandelserfolgs** erworben worden sind, wenn es sich bei diesen Unternehmen um **Personengesellschaften** handelt (§ 4 Abs. 6 S. 5 UmwStG). Entsprechend wird der **Übernahmegewinn** auch in diesen Fällen **voll besteuert** (§ 4 Abs. 7 S. 2 UmwStG).

C.6. Wegfall der Kapitalertragsteuer bei inländischen Betrieben

Auch wenn grundsätzlich **Kapitalertragsteuer** einzubehalten ist, **entfällt** diese gemäß § 43 Abs. 2 S. 3 ff. EStG **bei bestimmten Kapitalerträgen** - z.B. bei ausländischen Dividenden, Veräußerungsgewinnen bei Anteilen oder Forderungen, Stillhalterprämien oder Gewinnen aus Termingeschäften - **wenn** es sich um **Betriebseinnahmen eines inländischen Betriebes** handelt (und hinsichtlich der Erträge aus Options- und Termingeschäften auch wenn es sich um Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung handelt). Der Grund für diese Ausnahme liegt darin, dass diese Einkünfte in einem Betriebsvermögen nicht der Abgeltungssteuer unterliegen, so dass es auch keines definitiven Kapitalertragsteuerabzuges bedarf. Dies war bereits bisher für Kapitalgesellschaften geregelt und wird nun auf alle inländischen Betriebe bei entsprechendem Nachweis erweitert. Hinzuweisen ist darauf, dass zwar der Betrieb inländisch sein muss, nicht jedoch der Steuerpflichtige unbeschränkt steuerpflichtig sein muss, so dass diese Regelung auch für inländische Betriebstätten anwendbar ist.

C.7. Neugeschaffene Möglichkeit der Organschaft bei Versicherungen

Das in § 14 Abs. 2 KStG bestehende **Verbot für Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen, Organgesellschaft sein zu können, wird aufgehoben**. Parallel hierzu werden steuerfreie Erträge bei der Ermittlung der steuermindernden Beitragsrückerstattung grundsätzlich nicht mehr einbezogen (§ 21 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 KStG). Die Beitragsrückerstattung wird auf Basis des handelsrechtlichen Ergebnisses berechnet; dementsprechend wird sie durch steuerfreie Erträge nicht gemindert. Im Rahmen einer Organschaft könnte es somit dazu kommen dass sich die steuerfreien Erträge zweifach - nämlich einmal wegen ihrer Steuerfreiheit und andererseits wegen der Berücksichtigung bei der Beitragsrückerstattung – auswirken, was durch die Gesetzesänderung verhindert werden soll. Beide Regelungen gelten grundsätzlich ab 2009, so dass eine Organschaft erstmalig möglich ist für ein Wirtschaftsjahr der Organgesellschaft, das nach dem 31.12.2008 beginnt (§ 34 Abs. 9 S. 1 Nr. 6 S. 1 und Abs. 10b S. 1 KStG). Allerdings kann auf gemeinsamen Antrag von Organträger und Organgesellschaft auch bereits eine Organschaft begründet werden für ein Wirtschaftsjahr der Organgesellschaft, das nach dem 31.12.2007 endet; dann allerdings findet auch die Änderung in § 21 KStG bereits ab 2008 Anwendung (§ 34 Abs. 9 S. 1 Nr. 6 S. 2 und Abs. 10b S. 2 KStG).

C.8. Ausweitung der Regeln zur Wertpapierleihe bei Investmentanteilen

Die steuererhöhenden Regelungen zur **Wertpapierleihe** werden ausgedehnt auf **Investmentanteile** i.S.d. § 1 Abs. 1 InvStG, soweit aus diesen Dividenden erzielt werden (§ 8b Abs. 10 S. 9 KStG).

D. Mergers & Acquisitions

D.1. Erneute Einschränkung der Verlust- und Zinsvortragsnutzung

Sofern mehr als 50 % (25 %) der Anteile an einer Kapitalgesellschaft innerhalb von fünf Jahren mittelbar oder unmittelbar auf einen Erwerber übergehen, gehen seit 2008 sowohl der körperschaft- als auch der gewerbsteuerliche Verlustvortrag dieser Gesellschaft aber auch der Zinsvortrag der Zinsschranke vollständig (anteilig) unter. Dies galt bisher jedoch nicht für Personengesellschaften, an denen eine solche Kapitalgesellschaft beteiligt war. Für diese galt auch nicht der quotale Wegfall von Zinsvortrag und gewerbsteuerlichem Verlustvortrag bei Wechsel des Mitunternehmers. Dies konnte in der Praxis aktiv dazu genutzt werden, den Betrieb einer Kapitalgesellschaft vor der Veräußerung auf eine Personengesellschaft auszugliedern und so zumindest den gewerbsteuerlichen Verlustvortrag zu retten (ob diese Gestaltung auch für einen Zinsvortrag galt, wie es der Gesetzgeber in seiner Begründung unterstellt, darf allerdings bezweifelt werden).

Durch eine entsprechende Ergänzung in § 4h Abs. 5 S. 3 EStG (Zinsschranke) und in § 10a S. 10 GewStG (Verlustabzug) kann nun auch **der mittelbare Gesellschafterwechsel bei Personengesellschaften** zu einem **Untergang des Zinsvortrages und des gewerbsteuerlichen Verlustvortrages** führen, **soweit** an dieser mittelbar oder unmittelbar eine **Kapitalgesellschaft beteiligt** ist, bei der es wiederum zu einem schädlichen Anteilseignerwechsel gekommen sein muss. Nicht von der Neuregelung erfasst ist somit u.E. weiterhin der Gesellschafterwechsel bei einer (Ober-)Personengesellschaft, die an einer anderen (Unter-)Personengesellschaft beteiligt ist, welche einen Zinsvortrag oder einen gewerbsteuerlichen Verlustvortrag hat. Es werden jedoch überschießend zur Begründung der Neuregelung alle Fälle erfasst, bei denen eine Kapitalgesellschaft bereits bisher an einer Personengesellschaft beteiligt ist. Anwendbar ist die Vorschrift ab dem 28.11.2008, sofern alle die Schädlichkeit auslösenden Anteilserwerbe nach dem 28.11.2008 erfolgen (§ 52 Abs. 12d S. 2 EStG, § 36 Abs. 9 S. 10 GewStG).

Weiterhin soll durch die Neueinführung von § 2 Abs. 4 UmwStG verhindert werden, dass es möglich ist, einen Verlust oder einen Zinsvortrag zu nutzen, obwohl diese wegen der vorherigen Anwendung von § 8c KStG eigentlich bereits untergegangen sein sollten. Aufgrund der allgemeinen steuerlichen Rückwirkungsfiktion in § 2 UmwStG wäre es nämlich in bestimmten Konstellationen denkbar gewesen, im Anschluss an einen schädlichen Anteilseignerwechsel eine Umwandlung durchzuführen, bei der die steuerliche Wirkung im Jahr vor der Anwendung von § 8c KStG eintreten würde.

Voraussetzung für die Verlustnutzung oder Nutzung des Zinsvortrags durch Rückwirkung ist daher jetzt, dass ein **Verlust oder ein Zinsvortrag auch ohne die Umwandlung** hätte ausgeglichen oder verrechnet werden können. Die Regelung soll aufgrund des Verweises in § 20 Abs. 6 S. 4. UmwStG auch für Umwandlungen im Sechsten Teil des UmwStG gelten, wobei dies u.E. auf Basis der bestehenden Rechtslage überflüssig erscheint. Die Neuregelungen gelten grundsätzlich für alle Umwandlungen, bei denen der schädliche Anteilserwerb nach dem 28.11.2008 stattfindet. Sofern bereits nachweisbar Einigung der Parteien über den Erwerb am 28.11.2008 bestand und die Umwandlung bis zum 31.12.2009 beim Handelregister angemeldet bzw. bei Einbringungen durchgeführt wurde, gilt noch das alte Recht (§ 27 Abs. 9 UmwStG).

D.2. Änderung der Besteuerung ausländischer Immobiliengesellschaften

Bei der beschränkten Steuerpflicht kommt es zu einer **Umqualifikation von Vermietungseinkünften**, die außerhalb einer deutschen Betriebsstätte oder von einer beschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft erzielt werden, **in solche aus Gewerbebetrieb** (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe f EStG) wie dies bereits für die Veräußerungsgewinne der Fall ist. Hierzu passend wird eine Subsidiaritätsklausel für die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG in das Gesetz eingefügt.

Die Neuregelung hat vor allem Auswirkungen bei **Immobilienkäufen ausländischer Erwerber über eine ausländische Objekt-Kapitalgesellschaft**, die vor allem zur Vermeidung der Gewerbesteuer auf die Einkünfte eingesetzt wird. Zukünftig gelten nun auch bei der Ermittlung der Vermietungs-Gewinne die Abschreibungssätze für Betriebsvermögen. Weiterhin unverändert wirksam sind die Regelungen der Zinsschranke (wobei sich möglicherweise Änderungen im Rahmen der Escape Clause ergeben könnten). Ob die Bildung einer Re-Investitionsrücklage i.S.d. § 6b EStG möglich sein wird, erscheint zweifelhaft, ist jedoch in der Praxis selten relevant. Als Vorteil erweist sich die Neuregelung in Fällen von Gesellschafterdarlehen. Bisher konnten die Zinsen nur bei tatsächlicher Zahlung abgezogen werden, da die Einkünfte im Rahmen einer Einnahme-Überschuss-Rechnung ermittelt wurden; zukünftig kommt es jedoch zur Bilanzierung, so dass auch zurückgestellte Zinsen grundsätzlich abzugsfähig sind. Aufgrund des üblicherweise hohen Fremdfinanzierungsanteils und der häufig gegebenen Anwendung der Zinsschranke dürfte dieser Vorteil jedoch praktisch derzeit eher selten relevant sein.

E. Private Clients

E.1. Korrekturen bei der Abgeltungssteuer

Die ab 2009 geltenden Regelungen zur Abgeltungssteuer werden weiteren Änderungen unterworfen.

Grundsätzlich unterliegen **Kapitalerträge aus Versicherungen** erst bei Leistungen im Erlebensfall oder bei Rückkauf der Steuer beim Empfänger. Diese begünstigende Abschirmwirkung von Versicherungen wurde vor Einführung der Abgeltungssteuer dazu genutzt, sog. „**Versicherungsmäntel**“ zu installieren, in denen der Anleger weiterhin Herr des Geschehens bei der Anlage seiner Mittel ist. Solchen vermögensverwaltenden Versicherungen **wird** durch Einführung von § 20 Abs. 1 Nr. 6 S. 5 EStG **der Schutz der Abschirmwirkung entzogen**; es kommt somit mit Zufluss zu einer Sofortbesteuerung der Erträge beim Anleger/Versicherungsnehmer (Transparenzprinzip).

Zudem werden derzeit Leistungen aus Versicherungen mit einer Mindestlaufzeit von 12 Jahren, die nach Ablauf des 60. Lebensjahres ausgezahlt werden, nur hälftig besteuert. Dieses **Privileg wird nicht mehr gewährt für Kapitallebensversicherungen, bei denen** nach spätestens fünf Jahren nach Vertragsabschluss die vereinbarten Leistungen im Risikofall das Deckungskapital oder der Zeitwert nicht um mehr als 10 % des Deckungskapitals, des Zeitwerts oder der bis dahin gezahlten Beitragssumme übersteigen; bei Verträgen mit laufender Beitragszahlung muss zusätzlich die vereinbarte Leistung im Risikofall weniger als 50 % der gesamten zu zahlenden – also der geplanten – Beitragssumme betragen (§ 20 Abs. 1 Nr. 6 S. 5 EStG). Werden diese Bedingungen nicht erfüllt, sind somit alle Leistungen der Kapitallebensversicherung voll der Besteuerung zu unterwerfen.

Für Altverträge soll insoweit Bestandschutz gelten, so dass die Abschaffung der hälftigen Versteuerung erst für Verträge zur Anwendung kommt, die nach dem 31.3.2009 abgeschlossen werden oder bei denen der erstmalige Beitrag nach diesem Datum erfolgt (§ 52 Abs. 36 S. 11 EStG). Dahingegen gilt für alle vermögensverwaltenden Versicherungen – also auch für bereits bestehende – das Transparenzprinzip für alle Erträge, die nach dem 31.12.2008 zufließen (§ 52 Abs. 36 S. 10 EStG).

Im neu eingefügten Absatz 4a des § 20 EStG werden **für bestimmte Kapitalmaßnahmen Sonderregelungen zur Besteuerung** eingeführt, die zwar grundsätzlich der Vereinfachung dienen, aber insbesondere (jedoch nicht nur) bei Besitz von Altanteilen, die noch nicht der Abgeltungssteuer unterliegen und nach Ablauf der einjährigen Spekulationsfrist steuerfrei veräußert werden können, zu Nachteilen führen. In Satz 1 ist geregelt, dass der Tausch von Anteilen an ausländischen Kapitalgesellschaften grundsätzlich steuerneutral erfolgen soll. Allerdings sind bare Zuzahlungen beim Tausch gemäß Satz 2 sofort voll steuerpflichtig. Satz 3 regelt dies sinngemäß für die Erfüllung von Kapitalforderungen in Anteile, also z.B. bei Wandel-, Umtausch- oder Aktienanleihen. Bei der Veräußerung von Bezugsrechten sollen diese gemäß Satz 4 der Vorschrift bei der Ermittlung des entsprechenden Gewinns zukünftig mit €0 angesetzt werden, so dass der Erlös dem Gewinn entspricht. Dahingegen ist umgekehrt lt. Satz 5 für erhaltene Frei- oder Bonusanteile der Gewinn mit €0 anzusetzen, sofern eine Wertermittlung nicht möglich ist. Die Sonderregel des § 20 Abs. 4a EStG gilt dabei nur für Einkünfte aus Kapitalvermögen und nicht, sofern die Erträge in einem Betriebsvermögen anfallen oder als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gelten. Ergänzend hierzu wird der Kapitalertragsteuerabzug für diese Einkünfte angepasst (§ 43a Abs. 2 S. 2 EStG).

Für **gewisse Kapitalforderungen**, bei deren Veräußerung bisher eine Besteuerung nach der Emissionsrendite oder dem Veräußerungsgewinn erfolgte, regelt die **Übergangsvorschrift** des § 52a Abs. 10 S. 7 EStG, dass entsprechende Gewinne ab 2009 **stets der Abgeltungssteuer unterliegen**. Hierdurch soll Rechtsunsicherheit aufgrund ergangener BFH-Rechtsprechung beseitigt werden, was allerdings in Gewinnfällen zu Lasten des Steuerpflichtigen gehen kann.

Durch die Änderungen in § 32d Abs. 5 EStG wird die **Anrechnung ausländischer Steuern auf Kapitalerträge** klarer und eigenständig geregelt, ohne dass dies nach Ansicht des Gesetzgebers zu einer materiellen Änderung führen soll. Dies stimmt jedoch insoweit nicht, als im Rahmen der sog. „Günstigerprüfung“ bei der Versteuerung von Kapitalerträgen die Anwendung der Anrechnungsmethode zwingend vorgeschrieben wird (§ 32d Abs. 6 S. 2 EStG). Anders als bei dem normalen Anrechnungs- und Abzugsverfahren für die anderen Einkünfte, das für die Kapitalerträge folgerichtig nicht mehr Anwendung findet (§ 34c Abs. 1 S. 1 ff., Abs. 6 S. 2 EStG), kann die ausländische Steuer nicht wahlweise von den Einkünften abgezogen werden, sondern kann stets nur angerechnet werden. Eine Anrechnung läuft allerdings ins Leere, wenn keine deutsche Steuer entsteht (z.B. bei inländischen Verlusten); in diesen Fällen ist ein Abzug von Vorteil, welcher für Kapitalerträge nicht mehr zur Verfügung steht. Die sog. „per-country-limitation“ (= Höhe der maximal anrechenbaren Steuer wird für das Einkommen aus jedem einzelnen Land berechnet) ist jedoch weiterhin nicht einschlägig bei der Anrechnung ausländischer Steuern auf Kapitalerträge.

Verluste aus Stillhaltergeschäften, die vor dem 1.1.2009 erzielt wurden, dürfen weiterhin – allerdings längstens nur bis 2013 - mit den entsprechenden Einnahmen aus Stillhaltergeschäften verrechnet werden (§ 22 Nr. 3 S. 5 f. EStG).

Bei der **Ermittlung eines Spekulationsgewinnes** sind zukünftig für alle nicht-betrieblichen Einkunftsarten die in der Vergangenheit steuermindernd geltend gemachten **Abschreibungen nicht mehr zu berücksichtigen**; dies galt bisher nicht für sonstige Einkünfte, wie z.B. aus der privaten Vermietung beweglicher Wirtschaftsgüter (§ 23 Abs. 3 S. 4 EStG). Die Vorschrift findet allerdings in dieser erweiterten Form nur Anwendung, wenn das Wirtschaftsgut nach dem 31.12.2008 angeschafft oder fertiggestellt wird (§ 52a Abs. 11 S. 8 EStG).

E.2. Änderungen für ausländische Familienstiftungen

Derzeit wird gemäß § 15 Abs. 1 AStG das **Einkommen ausländischer Familienstiftungen**, die ihren Sitz und ihre Geschäftsleitung im Ausland haben, dem Stifter – sofern er unbeschränkt steuerpflichtig ist – zu 100 % oder ansonsten jedem unbeschränkt steuerpflichtigen Bezugs- oder Anfallberechtigten in Höhe seines Anteils **automatisch zugerechnet**. Eine Familienstiftung ist dabei eine Stiftung o.ä., bei der entweder der Stifter, seine Angehörigen und deren Kinder oder - sofern die Errichtung der Stiftung im Rahmen des Unternehmens erfolgt - der Stifter, seine Gesellschafter, Konzerngesellschaften, Geschäftsführung und leitende Angestellte sowie Angehörige dieser Personen zu mehr als 50 % bezugs- oder anfallberechtigt sind (§ 15 Abs. 2 u. 3 AStG).

Im JStG 2009 wird diese Regel nun durch zwei neue Absätze ergänzt. Gemäß § 15 Abs. 5 AStG kommt es **nicht** zu einer **Zurechnung**, sofern die **Stiftung in einem Staat der EU oder des EWR** liegt und **wenn** nachgewiesen wird, dass das **Stiftungsvermögen der Verfügungsmacht** dieser Personen rechtlich und tatsächlich **entzogen** ist **und** von dem Staat, in dem die Stiftung Sitz oder Geschäftsleitung hat, aufgrund EU-Richtlinie oder separat vertraglich geregelt **zwischenstaatliche Auskünfte zu Steuerangelegenheiten im Wege der Amtshilfe erteilt werden**. Aus praktischer Sicht ist somit festzuhalten, dass insbesondere Stiftungen in Liechtenstein weiterhin der Zurechnung unterliegen. Durch diese Regelung, die in ihrem Wortlaut dem BMF-Schreiben vom 14.5.2008 in dieser Sache entspricht (und daher unverständlicherweise erst ab 2009 gültig sein soll, wohingegen die Grundsätze des BMF-Schreibens in allen noch nicht bestandskräftigen Fällen anwendbar sein sollen), werden nach Auffassung des Gesetzgebers die europarechtlichen Bedenken hinsichtlich § 15 AStG beseitigt. Ob dies tatsächlich vollständig der Fall ist, darf bezweifelt werden.

Die weitere Änderung in § 15 Abs. 7 AStG, die gemäß § 21 Abs. 18 S. 2 AStG in allen noch nicht bestandskräftigen Fällen anwendbar ist, erklärt die **Vorschriften des deutschen Steuerrechts** bei der Ermittlung des Zurechnungsbetrages und der Verlustverrechnung für **anwendbar**, **schließt** aber gleichzeitig die **Zurechnung eines möglichen negativen Betrages aus**.

E.3. Anpassungen bei den Sonderausgaben

Bei den Sonderausgaben werden ab 2010 **für die Anbieter von privaten Renten eine Zertifizierungspflicht sowie eine Meldepflicht von Kundendaten** nach Einwilligung des Steuerpflichtigen eingeführt (§ 10 Abs. 2 S. 2 ff. EStG), wobei für Verträge, die vor dem 1.1.2010 abgeschlossen wurden, eine Einwilligung bei Information des Kunden ohne dessen Widerspruch als erteilt gilt (§ 52 Abs. 24 S. 2 EStG). Ein Verstoß gegen die Zertifizierungspflicht führt dazu, dass die entsprechenden Beiträge nicht mehr steuerlich berücksichtigt werden.

Zudem wird der Sonderausgabenabzug für den **Besuch von Privatschulen auch auf Schulen in der EU oder im EWR** ausgedehnt (wobei gleichzeitig eine Höchstbetragsbegrenzung von €3.000 eingeführt wird). Dies gilt in allen noch offenen Fällen, sofern die ausländische Schule zu einem anerkannten Abschluss führt, ansonsten ab 2008.

Weiterhin wird bei **Sachspenden** der **Betrag** der bei den Sonderausgaben zu berücksichtigenden Zuwendungen **beschränkt** (§ 10b Abs. 3 S. 3 ff. EStG). Galt hierfür bisher grundsätzlich der gemeine Wert (= Verkaufspreis) als maßgebend (Ausnahme bei vorheriger unmittelbarer Entnahme), kann dieser nur noch dann angesetzt werden, wenn die Zuwendung im Falle einer (fiktiven) Veräußerung steuerfrei gewesen wäre; bei (fiktiver) Steuerpflicht sind nur noch die fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu berücksichtigen. Soweit allerdings stille Reserven versteuert werden im Rahmen der Zuwendung, werden diese ebenfalls einbezogen.

Sofern Zuwendungen nicht für steuerbegünstigte Zwecke verwendet werden, obwohl eine Spendenbestätigung ausgestellt wurde, haftet ab 2009 vorrangig nur der Zuwendungsempfänger (z.B. Verein) für die entgangene Steuer und nicht mehr wie bisher auch die für diesen handelnde Person (Vereinsvorsitzender). Letztere können nur nach dann in Anspruch genommen werden, wenn der Zuwendungsempfänger nicht mehr zahlen kann (§ 10b Abs. 4 S. 4 ff. EStG; s. auch die entsprechenden Änderungen zur **Veranlasserhaftung** in § 9 Abs. 3 S. 3 KStG sowie in § 9 Nr. 5 S. 8 GewStG).

E.4. Neuregelungen für Arbeitnehmer und bei den Nebeneinkünften

Im Bereich der Arbeitnehmerbesteuerung wird bereits mit Wirkung ab 2008 ein **Freibetrag** von € 500 **für zusätzliche gesundheitsfördernde Maßnahmen des Arbeitgebers** eingeführt (§ 3 Nr. 34 EStG).

Beim **Lohnsteuerabzug** wird für **gemeinsam veranlagte Ehegatten ab 2010** die Möglichkeit eingeführt, ein sog. **Faktorverfahren** bei der Wahl der Lohnsteuerklassen zu wählen (§ 39f EStG). Hierdurch sollen die (psychologischen) Nachteile für den Ehepartner mit deutlich geringeren Einkünften, die sich aus einer Lohnsteuerklassenkombination von III und V ergeben, vermieden werden. Bei Wahl des Faktorverfahrens entsteht wie bei der Verwendung der Steuerklasse V eine Veranlagungspflicht für die Eheleute (§ 46 Abs. 2 Nr. 3a EStG).

E.5. Steuerbefreiungen

Weiterhin wird der Anwendungsbereich für die **Steuerfreistellung für nebenberufliche Tätigkeiten** für eine juristische Person oder für gemeinnützige Zwecke im speziellen als Ausbilder, Erzieher, Betreuer o.ä. (sog. „Übungsleiterfreibetrag“ gem. § 3 Nr. 26 EStG in Höhe von € 2.100) oder allgemein für sonstige Tätigkeiten (Freibetrag gem. § 3 Nr. 26a EStG in Höhe von € 500) ausgeweitet und nun nicht für Tätigkeiten für inländische juristische Personen sondern auch für solche der EU oder des EWR gewährt. Diese Regelung gilt in allen noch nicht bestandkräftigen Fällen.

Zudem wird die **Steuerfreiheit für wiederkehrende Bezüge**, die freiwillig oder aufgrund einer gesetzlichen Unterhaltspflicht gezahlt werden, auch dann gewährt, wenn der Empfänger nicht unbeschränkt steuerpflichtig ist.

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.