

## Jahressteuergesetz 2008

### Gesetzesbeschluss vom 08.11.2007 – Änderungen im Vergleich zum Regierungsentwurf

Stand: 8. November 2007

#### Inhaltsverzeichnis

1.	Allgemeines .....	1
2.	Zinsschranke: Qualifikation von Zinserträgen aus Investmentvermögen .....	1
3.	Gewerbsteuerliche Hinzurechnungen: Absenkung des Finanzierungsanteils für unbewegliche Wirtschaftsgüter .....	2
4.	Steuerliche Nichtberücksichtigung von Teilwertabschreibungen auf eigenkapitalersetzende Darlehen .....	2
5.	Behandlung von organschaftlichen Ausgleichsposten .....	2
6.	Nachversteuerung des EK 02-Bestandes .....	3
7.	Gewerbsteuerpflicht eines Veräußerungsgewinns von Personenunternehmen .....	3
8.	Modifizierung der Verschärfung der Missbrauchsvorschrift (§ 42 AO) .....	3
9.	Abgeltungsteuer: Modifikation der Ausnahmen .....	4
10.	Abgeltungsteuer: Anwendungsvorschrift für bestimmte Spezialfonds .....	4
11.	Gewerbesteueranrechnung .....	5
12.	Anwendung der GWG-Regelung bei der Einnahmenüberschussrechnung .....	5
13.	Steuerfreiheit von Aufstockungsbeiträgen nach dem Altersteilzeitgesetz .....	5
14.	Unternehmensübergabe gegen Versorgungsleistungen .....	5

#### 1. Allgemeines

Der Bundestag hat in seiner Sitzung vom 08.11.2007 den Gesetzesbeschluss zum Jahressteuergesetz 2008 (JStG 2008) beschlossen. Die noch erforderliche Zustimmung des Bundesrates ist für den 30.11.2007 geplant. Nachfolgend sind die wesentlichen vom Bundestag vorgenommenen **Änderungen** im Vergleich zum Regierungsentwurf vom 08.08.2007 zusammengefasst.

#### 2. Zinsschranke: Qualifikation von Zinserträgen aus Investmentvermögen

Durch die Unternehmensteuerreform 2008 wurden mit der **Zinsschranke** weitere Restriktionen für den steuerlichen Betriebsausgabenabzug von Zinsaufwendungen eingeführt. Die Zinsschranke begrenzt den Betriebsausgabenabzug von Zinsaufwendungen grundsätzlich auf die Höhe der Zinserträge zuzüglich 30 Prozent des steuerlichen EBITDA des untersuchten Betriebs, sofern keine Ausnahmen vorliegen.

In Höhe der Zinserträge bleiben Zinsaufwendungen im Rahmen des sog. **Mindestzinsabzugs** weiterhin abzugsfähig. Hält ein Unternehmen **Investmentvermögen**, gelten die daraus erzielten Erträge – auch wenn sie aus Zinserträgen resultieren – nach dem derzeitigen Gesetzeswortlaut nicht als Zinserträge im Sinne der Zinsschranke. Mit einer neu in das InvStG eingeführten Regelung

soll der indirekte Bezug von Zinserträgen über Investmentvermögen für Zwecke der Zinsschranke mit dem Direktbezug von Zinserträgen gleichgestellt werden. Der Zinsanteil an ausgeschütteten und ausschüttungsgleichen Investmenterträgen soll zu den Zinserträgen im Sinne der Zinsschranke zählen und damit die abzugsfähigen Zinsaufwendungen im Rahmen des Mindestzinsabzugs erhöhen. Dies gilt bereits für Investmenterträge, die nach dem 25.05.2007 zufließen oder als zugeflossen gelten.

### 3. **Gewerbsteuerliche Hinzurechnungen: Absenkung des Finanzierungsanteils für unbewegliche Wirtschaftsgüter**

Durch die Unternehmensteuerreform 2008 wurde die gewerbsteuerliche Hinzurechnung von Zinsen und Zinsanteilen neu geregelt. Demnach sollen zukünftig u.a. auch Finanzierungsanteile, die in Miet- und Pachtzahlungen für **unbewegliche Wirtschaftsgüter** des Anlagevermögens enthalten sind, zu 75 % hinzugerechnet werden. Hier erfolgt eine **Absenkung** dieses pauschalen Finanzierungsanteils von 75 % auf **65 %**.

### 4. **Steuerliche Nichtberücksichtigung von Teilwertabschreibungen auf eigenkapitalersetzende Darlehen**

Mit dem JStG 2008 erweitert der Gesetzgeber die steuerliche Nichtberücksichtigung von Teilwertabschreibungen auf **eigenkapitalersetzende Darlehen** von wesentlich beteiligten Kapitalgesellschaften. Selbiges gilt auch für Aufwendungen aus der Inanspruchnahme von Sicherheiten sowie Aufwendungen aus dem Rückgriff eines Dritten, § 8b Abs. 3 KStG. Die steuerliche Nichtberücksichtigung soll nicht greifen, wenn der Gesellschafter nachweisen kann, dass auch ein fremder Dritter das Darlehen bei sonst gleichen Umständen gewährt oder nicht zurückgefordert hätte (**Gegenbeweis**). Bei der Gegenbeweismöglichkeit sind nur die eigenen Sicherungsmittel der darlehensempfangenden Gesellschaft zu berücksichtigen.

Auch mit einer Darlehensgewährung **wirtschaftlich vergleichbare Rechtshandlungen** sollen von der Neuregelung betroffen sein. Nach der im Regierungsentwurf vorgenommenen Konkretisierung sollen auch Teilwertabschreibungen auf Forderungen aus vergleichbaren Rechtshandlungen steuerlich nicht mehr berücksichtigt werden, wie z.B. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen oder Mietforderungen.

Mit den neu aufgenommenen Änderungen wird klargestellt, dass die vorgesehene Gegenbeweismöglichkeit (nebst Beschränkung auf eigene Sicherungsmittel der Gesellschaft) für alle neu erfassten Fälle gelten soll.

### 5. **Behandlung von organschaftlichen Ausgleichsposten**

Bei im Rahmen einer **Organschaft** erfolgten handelsrechtlichen Mehr- bzw. Minderabführungen muss der Organträger für steuerliche Zwecke einen passiven bzw. aktiven **Ausgleichsposten** bilden. Im Fall der Veräußerung der Organbeteiligung sind diese nach Ansicht der Finanzverwaltung einkommenswirksam aufzulösen. Der BFH hat mit Urteil vom 07.02.2007 (I R 5/05, DStR 2007, S. 895) abweichend von dieser Verwaltungsauffassung entschieden, dass ein passiver Ausgleichsposten im Fall der Veräußerung der Organbeteiligung erfolgsneutral aufzulösen ist.

In Reaktion auf dieses Urteil wird die bisherige Verwaltungsauffassung zur Bildung und Auflösung der Ausgleichsposten gesetzlich festgeschrieben. Bei Veräußerung der Organbeteiligung soll ein passiver Ausgleichsposten daher künftig einkommenserhöhend aufzulösen sein, wobei das

Halbeinkünfteverfahren bzw. § 8b KStG anwendbar ist. Dies soll bereits für Veranlagungszeiträume vor 2008 gelten.

## 6. Nachversteuerung des EK 02-Bestandes

Zur Zeit des regelmäßig bis 2000 geltenden Anrechnungsverfahrens wurden von einer Körperschaft erzielte Gewinne, die körperschaftsteuerfrei waren (z.B. steuerfreie Investitionszulagen), dem sog. EK 02 zugerechnet. Um dennoch die damalige Ausschüttungsbelastung von 30 % herzustellen, erfolgte bei Ausschüttung derartiger Gewinne eine Nachversteuerung i.H.v. 30 %. Entsprechend der durch das SEStEG eingeführten ausschüttungsunabhängigen Realisierung des sog. Körperschaftsteuerguthabens soll auch die **Nachversteuerung des ehemaligen EK 02** künftig **ausschüttungsunabhängig** über einen Zeitraum von zehn Jahren erfolgen. Das bereits im Regierungsentwurf für bestimmte kommunale Wohnungsunternehmen und steuerbefreite Körperschaften vorgesehene **antragsgebundene Wahlrecht**, die bisherige ausschüttungsabhängige Regelung nutzen zu können, wurde erweitert. Vom Wahlrecht Gebrauch machen können nun – unabhängig von der Tätigkeit – steuerbefreite Körperschaften und Körperschaften, an denen mindestens zu 50 % juristische Personen des öffentlichen Rechts oder gemeinnützige Körperschaften beteiligt sind. Weiterhin sind Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften antragsberechtigt, wenn sie einen bestimmten Tätigkeitskatalog erfüllen (z.B. überwiegende Nutzung und Verwaltung eigenen Grundbesitzes sowie andere Tätigkeiten im Wohnungswesen, wie die Betreuung von Wohnbauten, die Errichtung und Veräußerung von Eigenheimen, Kleinsiedlungen oder Eigentumswohnungen).

## 7. Gewerbesteuerpflicht eines Veräußerungsgewinns von Personenunternehmen

Der Gewinn aus der **Veräußerung oder Aufgabe** eines Personenunternehmens unterliegt grundsätzlich nicht der Gewerbesteuer, soweit er auf eine natürliche Person entfällt. Etwas anderes gilt jedoch, wenn die Veräußerung bzw. Aufgabe innerhalb von fünf Jahren nach einer Umwandlung erfolgt, § 18 Abs. 3 UmwStG. Der BFH hat mit Urteil vom 20.11.2006 (VIII R 47/05) entschieden, dass der Teil des Veräußerungsgewinns, der auf das Vermögen entfällt, das dem aufnehmenden Rechtsträger bereits vor der Umwandlung gehörte, nicht der Gewerbesteuer unterfällt. In Reaktion auf dieses BFH-Urteil wurde nun eine gesetzliche Regelung aufgenommen, wonach der gesamte Aufgabe- oder Veräußerungsgewinn der Gewerbesteuer unterliegen soll. Dies soll auch insoweit gelten, als er auf Betriebsvermögen des aufnehmenden Rechtsträgers entfällt.

## 8. Modifizierung der Verschärfung der Missbrauchsvorschrift (§ 42 AO)

Das Steuergesetz kann nicht durch den **Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten** umgangen werden, § 42 Abs. 1 AO. Der Regierungsentwurf sah eine deutliche Verschärfung dieser allgemeinen Missbrauchsvorschrift vor. Danach sollte ein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten vorliegen, wenn eine zu einem Steuervorteil führende ungewöhnliche rechtliche Gestaltung gewählt wird, für die der Steuerpflichtige keine beachtlichen außersteuerlichen Gründe nachweisen kann (Beweislast beim Steuerpflichtigen).

Diesbezüglich ist nun eine Entschärfung vorgesehen. Im Gegensatz zum Regierungsentwurf soll nicht an ungewöhnliche, sondern an unangemessene rechtliche Gestaltungen angeknüpft werden. Führt diese zu einem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil, soll künftig ein Missbrauch bejaht werden – es sei denn, der Steuerpflichtige kann beachtliche außersteuerliche Gründe nachweisen (Gegenbeweismöglichkeit).

Ebenfalls neu geregelt werden soll das Verhältnis zu speziellen Missbrauchsvorschriften. Nach der bisherigen gesetzlichen Regelung ist die allgemeine Missbrauchsvorschrift des § 42 AO immer dann anwendbar, wenn deren Anwendbarkeit nicht ausdrücklich ausgeschlossen ist. Künftig soll ein **Anwendungsvorrang** der speziellen Missbrauchsvorschriften eingeführt werden. Ist danach eine spezielle Missbrauchsvorschrift einschlägig, bestimmen sich die Rechtsfolgen nach dieser. Die Anwendung von § 42 AO ist dann verdrängt.

Nicht aufgenommen wurde die im Bundesrats-Finanzausschuss diskutierte Anzeigepflicht für Steuergestaltungen (§ 138a AO). Damit ist die Anzeigepflicht zumindest in diesem Gesetzgebungsverfahren vorerst vom Tisch.

## 9. Abgeltungsteuer: Modifikation der Ausnahmen

Von der zum 01.01.2009 eingeführten **Abgeltungsteuer** sind Darlehenszinsen oder Erträge aus stillen Beteiligungen aus bestimmten **Back-to-back-Finanzierungen** ausgenommen. Eine solche liegt etwa vor, wenn der Gesellschafter oder eine ihm nahe stehende Person bei einer Bank eine Einlage unterhält und dieselbe Bank einen Kredit an die Gesellschaft vergibt und auf den Gesellschafter rückgriffsberechtigt ist. Die Einkünfte aus der Einlage unterliegen dann dem progressiven Einkommensteuersatz.

Nun ist vorgesehen, dass auch die sog. **Doppelbankenfälle** in die Ausnahmeregelung einbezogen werden. Derartige Fälle sind gegeben, wenn der Steuerpflichtige bei einem Kreditinstitut Einlagen unterhält und das Unternehmen, an dem er wesentlich beteiligt ist, bei einem anderen Institut Kredite beansprucht. Dies soll jedoch regelmäßig nur gelten, wenn die Einlage im Zusammenhang mit einer Kapitalüberlassung an einen Betrieb des Gläubigers steht. Ein solcher Zusammenhang soll gegeben sein, wenn die Kapitalanlage und die Kapitalüberlassung auf einem „einheitlichen Plan“ beruhen. Davon ist auszugehen, wenn die Überlassung in engem zeitlichen Zusammenhang mit einer Kapitalanlage steht oder die jeweiligen Zinsvereinbarungen miteinander verknüpft sind. Ein Zusammenhang soll dagegen verneint werden, wenn die Zinsvereinbarungen marktüblich sind oder aus dem Nebeneinander kein Belastungsvorteil beim Steuerpflichtigen resultiert.

Ferner soll für bestimmte **Dividenden** aus sog. **unternehmerischen Beteiligungen** an einer Kapitalgesellschaft die Möglichkeit eingeräumt werden, diese nicht der Abgeltungsteuer, sondern – vergleichbar einer Beteiligung im Betriebsvermögen – dem persönlichen Einkommensteuersatz unter Anwendung des Teileinkünfteverfahrens zu unterwerfen. Dabei sind auch damit in Zusammenhang stehende Fremdfinanzierungsaufwendungen oberhalb des Sparerpauschbetrags zu berücksichtigen. Diese Option soll allerdings nur gelten, wenn der Anteilserwerb nicht als bloße Kapitalanlage bezweckt wird, sondern vielmehr aus einem unternehmerischen Interesse heraus erfolgt.

Die Option ist möglich, wenn der Steuerpflichtige

- zu mindestens 25 % an der Kapitalgesellschaft beteiligt ist oder
- zu mindestens 1 % an der Kapitalgesellschaft beteiligt und beruflich für diese tätig ist.

## 10. Abgeltungsteuer: Anwendungsvorschrift für bestimmte Spezialfonds

Nach den derzeit geltenden Regelungen zur Abgeltungsteuer können vor dem 01.01.2009 erworbene Investmentanteile grundsätzlich noch nach einer einjährigen Haltedauer steuerfrei zurückgegeben bzw. veräußert werden. Eine Ausnahme davon sieht nun das JStG 2008 für bestimmte

**Spezialfonds** vor. Die Veräußerung bzw. Rückgabe solcher Anteile - obwohl vor dem 01.01.2009 erworben – würde bereits der Abgeltungsteuer (ohne Geltung der Spekulationsfrist) unterliegen. Dies gilt für die Veräußerung oder Rückgabe von Anteilen an inländischen Spezial-Sondervermögen, inländischen Spezial-Investment-Aktiengesellschaften oder ausländischen Spezial-Investmentvermögen, die nach dem 09.11.2007 und vor dem 01.01.2009 erworben werden. Dies gilt entsprechend für Anteile an anderen Investmentvermögen, bei denen die Beteiligung natürlicher Personen von der Sachkunde des Anlegers abhängig oder für die Beteiligung eine Mindestanlagesumme von 100.000 Euro oder mehr vorgeschrieben ist.

## 11. Gewerbesteueranrechnung

Die Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer (derzeit i.H. des 1,8fachen, ab 2008 i.H. des 3,8fachen des Gewerbesteuer-Messbetrags) ist betragsmäßig auf die Einkommensteuer begrenzt, die anteilig auf die gewerblichen Einkünfte entfällt. Für die **Berechnung des Ermäßigungshöchstbetrages** sind die tarifbegünstigten gewerblichen Einkünfte zu den Gesamteinkünften ins Verhältnis zu setzen. Gemäß BFH-Urteil vom 27.09.2006 (X R 25/04) und dem darauf folgenden BMF-Schreiben vom 19.09.2007 (IV B 2 – S 2296-a/0) sind Verluste vorrangig mit nicht tarifbegünstigten Einkünften zu verrechnen, was beim Steuerpflichtigen zu einer höheren Gewerbesteueranrechnung führen kann.

Künftig soll der Ermäßigungshöchstbetrag aus dem Quotienten aus der Summe der positiven gewerblichen Einkünfte i.S.d. § 35 EStG und der Summe aller positiven Einkünfte ermittelt werden, der mit der tariflichen Steuer zu multiplizieren ist.

## 12. Anwendung der GWG-Regelung bei der Einnahmenüberschussrechnung

Künftig müssen geringwertige Wirtschaftsgüter (**GWG**) bis zu einem Wert von 150 Euro sofort und bei einem Wert von über 150 Euro, aber nicht mehr als 1.000 Euro in einen jahresbezogenen Sammelposten über fünf Jahre abgeschrieben werden. Diese durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 eingeführten Regelungen sollen nun auch im Rahmen der Gewinnermittlung durch Einnahme-Überschuss-Rechnung nach § 4 Abs. 3 EStG anzuwenden sein.

## 13. Steuerfreiheit von Aufstockungsbeiträgen nach dem Altersteilzeitgesetz

Die Bundesagentur für Arbeit fördert unter bestimmten Voraussetzungen die **Altersteilzeitarbeit** älterer Arbeitnehmer, die ihre Arbeitszeit ab Vollendung des 55. Lebensjahres vermindern. Die Förderung ist jedoch auf Verträge beschränkt, nach denen der Arbeitnehmer seine Arbeitszeit spätestens ab dem 31.12.2009 vermindert. § 3 Nr. 28 EStG stellt in diesem Zusammenhang bestimmte Einkommensteile, wie die Aufstockungsbeträge des Arbeitgebers, steuerfrei. Durch eine Änderung des Altersteilzeitgesetzes wird nun klargestellt, dass eine Altersteilzeit unbefristet auch über den 31.12.2009 hinaus möglich sein soll, und zwar unabhängig von einer Förderung durch die Bundesagentur. Gleiches soll auch für die Anwendung der Steuerbefreiungsvorschrift des § 3 Nr. 28 EStG gelten.

## 14. Unternehmensübergabe gegen Versorgungsleistungen


Die **im Gegenzug zu Vermögensübergaben geleisteten Versorgungsleistungen** können unter bestimmten Voraussetzungen als Sonderausgaben geltend gemacht werden, § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG. Gemäß dem Regierungsentwurf sollte der Sonderausgabenabzug künftig nur noch zugelassen werden im Zusammenhang mit der Übertragung eines

- Mitunternehmeranteils an einer Personengesellschaft, die eine Tätigkeit i.S.d. § 13, § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 oder § 18 Abs. 1 EStG ausübt,
- Betriebs oder Teilbetriebs.

Anteile an Kapitalgesellschaften, Wertpapiervermögen oder Grundbesitz sollten dagegen nicht mehr Gegenstand einer nach § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG begünstigten Vermögensübergabe sein.

Laut Bundestags-Finanzausschuss soll nun aber doch weiterhin der Sonderausgabenabzug für Versorgungsleistungen zugelassen werden bei der Übertragung eines mindestens 50 %igen GmbH-Anteils, wenn der Übergeber als Geschäftsführer tätig war und der Übernehmer diese Tätigkeit nach der Übertragung übernimmt.

Während im Regierungsentwurf vorgesehen war, dass Versorgungsleistungen, die auf vor dem 01.01.2008 abgeschlossenen Vereinbarungen beruhen, ab dem Veranlagungszeitraum 2013 der Neuregelung unterliegen sollen, soll nun auf diese fünfjährige Übergangsfrist verzichtet werden. Vielmehr soll es für die volle Laufzeit der Altverträge bei der bisherigen steuerlichen Behandlung verbleiben. Ausnahmsweise soll auch für bestimmte Altverträge neues Recht anwendbar sein, soweit das übertragene Vermögen nur deshalb einen ausreichenden Ertrag erbringt, weil ersparte Aufwendungen zu den Erträgen des Vermögens gerechnet werden.

<p><b> ERNST &amp; YOUNG</b></p> <p>Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft Mittlerer Pfad 15 70499 Stuttgart Telefon: (0711) 9881 – 0</p> <p>Internet: <a href="http://www.de.ey.com">http://www.de.ey.com</a></p>	<p><b>Verfasser:</b></p> <p>Martina Ortmann-Babel, Diplom-Kauffrau, Steuerberaterin Lars Zipfel, Diplom-Kaufmann, Steuerberater Verona Franke, Rechtsanwältin, Steuerberaterin Dr. Andreas Bolik, Diplom-Ökonom, Steuerberater</p> <p>Copyright: Ernst &amp; Young AG / Deutschland - Alle Rechte vorbehalten. Die Wiedergabe, Vervielfältigung, Verbreitung und/oder Bearbeitung sämtlicher Inhalte und Darstellungen des Beitrages sowie jegliche sonstige Nutzung ist nur mit vorheriger schriftlicher Zustimmung der Ernst &amp; Young AG gestattet. Es wird – auch seitens der jeweiligen Autoren – keine Gewähr und somit auch keine Haftung für die Richtigkeit, Aktualität und Vollständigkeit der Inhalte und Darstellungen übernommen. Diese Publikation ersetzt keine Steuerberatung.</p>
--	--